

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache AB als Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren CD E.de, Adresse, über die Beschwerde vom 09.11.2012 gegen die Bescheide der belannten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 30.10.2012, betreffend Umsatzsteuer 2009, 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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 eines deutschen Unternehmens in Insolvenz (Insolvenzeröffnung am 10.07.2012).

Auf Anregung des Insolvenzverwalters wurde die Umsatzsteuer für die beschwerdegegenständlichen Jahre 2009, 2010 und 2011 geschätzt und mit Umsatzsteuerbescheiden vom 30.10.2012 vorgeschrieben.

Gegen diese Bescheide wendete sich der BF mit Beschwerde vom 09.11.2012 mit folgender Begründung:

"Mit Beschluss des Amtsgerichts FF - Insolvenzgericht - vom 10.07.2012 wurde ein Insolvenzverfahren über das Vermögen des Herrn CD unter gleichzeitiger Bestellung meiner Person zum Insolvenzverwalter eröffnet. Bei den in den Umsatzsteuerbescheiden der Jahre 2009 bis einschließlich 2011 festgesetzten Umsatzsteuerforderungen handelt es sich um Forderungen, welche vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet worden sind. Gemäß § 87 InsO können solche Forderungen nur über die Vorschriften des Insolvenzverfahrens, mithin durch entsprechende Anmeldung zur Insolvenztabelle gem. §§ 174 ff. InsO, geltend gemacht werden. Der Erlass eines Steuerbescheides für Verbindlichkeiten, welche vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet worden sind, gegen mich in meiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter ist unzulässig und nach ständiger Rechtsprechung des Deutschen Bundesfinanzhofes nichtig. Vorliegend gilt ausschließlich deutsches Insolvenzrecht."

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 01.09.2016 als unbegründet ab und führte mit ausführlicher Begründung im Wesentlichen aus:

"Gemäß Artikel 4 der europäischen Insolvenzverordnung (EulnsVO), VO (EG) Nr. 1346/2000 vom 29. Mai 2000, gelten, soweit diese Verordnung nichts anderes bestimmt, für das Insolvenzverfahren und seine Wirkungen das Insolvenzrecht des Mitgliedstaats, in dem das Verfahren eröffnet wird. Sowohl in Deutschland als auch in Österreich gilt der Grundsatz des Vorrangs des Insolvenzrechts vor dem Steuerrecht. Die Geltendmachung von Abgabenansprüchen gegen den Insolvenzschuldner bzw. die Insolvenzmasse nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist daher unter Beachtung spezieller Regelungen des Insolvenzrechts zu vollziehen. Daraus ergeben sich (abgesehen von der Zuordnungs- und Aufteilungsproblematik von Steueransprüchen in Insolvenz- und Masse-Abgabenforderungen) auch formalrechtliche Auswirkungen, die sich in Österreich im Wesentlichen darauf beschränken, dass (spätestens seit VwGH 02.03.2006, 2006/15/0087) nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens ohne Eigenverwaltung Abgabenbescheide, auch wenn sie Insolvenzforderungen (vor Insolvenzeröffnung entstandene Abgabenansprüche) betreffen, während des Insolvenzverfahrens wirksam nur mehr an den Insolvenz- bzw. Masseverwalter erlassen (gerichtet und zugestellt) werden können, der insofern den Insolvenzschuldner repräsentiert.

Im Punkt der erstmaligen Geltendmachung einer Abgaben-Insolvenzforderung nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens erscheint nun die Rechtslage in Deutschland eine andere zu sein (vgl. dazu insbesondere § 87 InsO), die ihre gesetzliche Verknüpfung unmittelbar im deutschen Abgabenverfahrensrecht (§ 251 AO) findet. Es geht dabei nicht bloß um die Geltendmachung des Abgabenanspruches, der insolvenzrechtlich eine Insolvenzforderung darstellt, 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. Zwar werden auch in Deutschland Entstehung und Höhe der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens durch die Vorschriften des Steuerrechts bestimmt, doch richtet sich ihre Geltendmachung in Bezug auf Insolvenzforderungen ausschließlich nach dem Insolvenzrecht in Verbindung mit § 251 AO.

Somit konzentriert 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 überhaupt zutrifft, dass diese spezielle deutsche Insolvenz- und Verfahrensrechtslage auch für Steueransprüche anderer Mitgliedstaaten gegen den Insolvenzschuldner bzw. die Insolvenzmasse im Eröffnungsstaat gilt.

*Dazu ist auszuführen, dass zwar nach der EulnsVO grundsätzlich für alle Insolvenzverfahren das Recht des Staates anzuwenden ist, in dem das Verfahren eröffnet wurde (*lex fori concursus*), jedoch die Kollisionsregeln der Art. 5-15 der VO diesbezügliche Einschränkungen vorsehen. Nach Art. 15 der VO gilt für die Wirkung des Insolvenzverfahrens auf einen anhängigen Rechtsstreit über einen Gegenstand oder ein*

Recht der Masse ausschließlich das Recht des Mitgliedstaates, in dem der Rechtsstreit anhängig ist.

Nach § 6 Abs. 1 IO können Rechtsstreitigkeiten, welche die Geltendmachung oder Sicherstellung von Ansprüchen auf das zur Insolvenzmasse gehörige Vermögen bezoeken, nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegen den Schuldner weder anhängig noch fortgesetzt werden. Die zitierte Bestimmung findet auf Verwaltungsverfahren jedoch keine Anwendung, da unter Rechtsstreitigkeiten nur gerichtliche Verfahren zu verstehen sind. Es tritt daher in Ansehung von Verwaltungsverfahren, die die Konkursmasse betreffen, durch die Konkurseröffnung auch kein Verfahrensstillstand ein (vgl. BFG vom 18.11.2014, RV/3100995/2014; UFS vom 04.11.2013, RV/0890-G/11; VwSlg 1567 F, 5966 F; ZfVB 1991/789).

*Das Titelverfahren (z.B. Urteil über den materiellen Anspruch, etwa auf Zahlung, Leistung etc. oder Abgabenbescheid) verbleibt daher nach dem für die zu Grunde liegende Forderung anwendbaren Recht (*lex causae*) und nicht nach dem Insolvenzstatut (*lex fori concursus*) zu lösen. Für einem Insolvenzverfahren bloß vorgesetzte Titelverfahren findet nach Ansicht des Finanzamtes also das Insolvenzstatut keine Anwendung. Die erstmalige Geltendmachung einer Abgabenforderung 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 Beschwerdeführer scheinbar vorschwebt - den inländischen Abgabenbehörden nicht möglich, da die Konkretisierung der Gläubigerrechte einen Abgabenbescheid voraussetzt.*

Nach österreichischem Recht erfordert daher die Vorschreibung eines Abgabenanspruches in Form eines Leistungsgebots jedenfalls einen Abgabenbescheid und erst daraus kann ein vollstreckbarer Anspruch werden, der wiederum erst die Grundlage für die Anmeldung in einem Insolvenzverfahren bilden kann (n. UFS vom 04.11.2013, RV/0890-G/11).

Auch wenn es zutrifft, 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), sind diese Regelungen daher nicht für Österreich anwendbar, weil ihnen in Österreich die gesetzliche Basis fehlt. Eine sinngemäße Anwendung wird ebenso ausscheiden, da auch die erforderlichen Anschlussbestimmungen zur weiteren Verfolgung der Ansprüche in- und außerhalb des Insolvenzverfahrens und auch zur Beurteilung ihrer Rechtmäßigkeit schlicht fehlen. Würde man sich nämlich 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.

Andererseits ist es auch nach deutschem Insolvenzrecht so, dass der Insolvenzschuldner selbst keine Prozessfähigkeit hinsichtlich des gegen die Insolvenzmasse gerichteten Steueranspruchs mehr hat, eine Bescheiderlassung ihm gegenüber daher sowohl nach deutscher als auch nach österreichischer Rechtsauslegung aus diesem Grund wirkungslos bliebe.

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 21.01.2010, C-444/07, MG Probud).

Auch von daher 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 kann einem deutschen Insolvenzverwalter auch den Rechtszug zu den zuständigen österreichischen Rechtsmittelinstanzen (Bundesfinanzgericht) eröffnen.

Zusammenfassend ist daher zu sagen, dass nach dem Recht des Ausgangsstaates Österreich Abgaben (ausgenommen Selbstberechnungsabgaben, die vom Abgabenschuldner auch tatsächlich in richtiger Höhe bemessen und bekannt gegeben werden) ungeachtet ihrer insolvenzrechtlichen Qualifikation als Insolvenz- oder Masseforderung nach Insolvenzeröffnung mit Abgabenbescheid gegenüber dem Insolvenzverwalter vorzuschreiben sind. In Deutschland gilt dies zwar nur für Masseforderungen, während 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 dürfen. Diese Anmeldung tritt in Deutschland an die Stelle der Festsetzung, und zwar dauerhaft, weil der Eintrag in die Tabelle das vollstreckbare Leistungsgebot auch über den Abschluss des Insolvenzverfahrens hinaus begründet, und sieht für den Bestreitungsfall die Möglichkeit der Erlassung eines "Vollstreckbaren Verwaltungsaktes" nach den Vorschriften des § 251 deutsche AO vor, die dann den Rechtszug zum deutschen Finanzgericht ermöglicht. Die deutsches Insolvenzrecht erweiternde Abgabenverfahrensrechtslage ist jedoch, wie oben ausgeführt, im gegenständlichen Verfahren nicht anwendbar, da das Titelverfahren nach dem für die zu Grunde liegenden Forderung anwendbaren Recht (*lex causae*) und nicht nach dem Insolvenzstatut (*lex fori concursus*) zu lösen verbleibt (Art. 15 EulnsVO), und ist auch auf Österreich nicht übertragbar.

Somit bleibt nur die Möglichkeit der österreichischen Steuerbescheiderlassung an den deutschen Insolvenzverwalter. Deutsches Insolvenzrecht kann dies nicht verbieten, da es zum einen im vorliegenden Fall gar nicht anwendbar ist, und auch, 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.

Die Festsetzung der Umsatzsteuer 2009 bis 2011 mittels Bescheiden an den Beschwerdeführer erfolgte daher zu Recht.

Zur Bescheidadressierung:

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 20.01.1992, 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 in der amtlichen Stellung des Beschwerdeführers als Insolvenzverwalter kein Mangel, der die Bescheidqualität der angefochtenen Erledigung in Frage stellt, zumal keinerlei Zweifel an der eindeutigen Zurechenbarkeit der Erledigung bestehen, wie auch die vorliegende Beschwerde des Insolvenzverwalters aufzeigt (vgl. auch BFG vom 18.11.2014, RV/3100995/2014; UFS vom 04.11.2013).

Selbst wenn nicht eingewendet, wird daher der Vollständigkeit halber darauf hingewiesen, dass sich auch aus der Adressierung des angefochtenen Bescheides (Masseverwalter statt Insolvenzverwalter) keine Rechtswidrigkeit ergibt.

Da keine materiellen Einwendungen gegen die Schätzung der Höhe oder dem Grunde nach erhoben wurden, ist darauf nicht näher einzugehen."

Der BF brachte mit 23.12.2016 einen Vorlageantrag ein und führte begründend aus:

"Die Beschwerdevorentscheidung steht nicht im Einklang mit deutschem Insolvenzrecht und den Bestimmungen der Verordnung (EG) Nr. 1346/2000 des Rates vom 29. Mai 2000 über Insolvenzverfahren (EUInsVO).

1. Anwendbarkeit des deutschen Insolvenzrechts gemäß Art. 4 EUInsVO

Für das vorliegenden Verfahren über die Anmeldung von Insolvenzforderungen zur Insolvenztabelle gemäß § 87 InsO i.V.m. § 174 ff. InsO gilt gemäß Art. 4 EUInsVO ausschließlich deutsches Insolvenzrecht. Denn das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Insolvenzschuldners wurde in Deutschland eröffnet.

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus Art. 15 EUInsVO. Denn Artikel 15 EUInsVO stellt als Anknüpfungspunkt auf einen Gegenstand oder ein Recht der Masse ab. Streitig ist vorliegend jedoch nicht ein Gegenstand oder ein Recht der Masse sondern allein die

Frage, ob der Beschwerdegegner Steuerbescheide für die Jahre 2009 - 2011 gegen den Beschwerdeführer in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter erlassen kann.

Gemäß § 87 InsO können Insolvenzgläubiger ihre Forderungen nur durch Anmeldung zur Insolvenztabelle gemäß §§ 174 ff. InsO verfolgen. Der Erlass eines Bescheides ist nicht möglich.

2. Kein Titelverfahren erforderlich, fehlendes Rechtsschutzbedürfnis

Der Beschwerdegegner verkennt, dass es vorliegend der Durchführung eines Titelverfahrens nicht bedarf. Nach Anmeldung der Insolvenzforderungen und deren Feststellung zur Insolvenztabelle wirkt dies gemäß § 178 Abs. 3 InsO ihrem Betrag und ihrem Rang nach wie ein rechtskräftiges Urteil gegenüber dem Insolvenzverwalter und allen Insolvenzgläubigern.

Vor diesem Hintergrund fehlt es daher nicht nur an der Notwendigkeit eines Bescheiderlasses, sondern auch an einem Rechtsschutzbedürfnis für die Durchführung eines Titelverfahrens.

Aus diesem Umstand ergibt sich auch keine Pattsituation, wie der Beschwerdegegner in der Beschwerdevorentscheidung meint. Denn während des Insolvenzverfahrens sind Zwangsvollstreckungsmaßnahmen von Insolvenzgläubigern gemäß § 89 InsO ohnehin unzulässig.

Schließt sich an das Insolvenzverfahren auch noch ein Verfahren - wie vorliegend - über die Erteilung der Restschuldbefreiung an, gilt dies gemäß § 294 Abs. 1 InsO auch für diesen Verfahrensabschnitt.

Jeder Insolvenzgläubiger erhält, sofern die Voraussetzungen nach § 178 Abs. 3 InsO vorliegen, einen Vollstreckungstitel nach § 201 Abs. 2 InsO. Damit blieben folglich vom Beschwerdegegner anzumeldende Steuerforderungen auch nicht titellos. Schließlich trate auch keine Verjährung ein. Denn gemäß § 204 Abs. 1 Nr. 10 BGB wird die Verjährung durch Anmeldung des Anspruchs im Insolvenzverfahren gehemmt.

Nach alledem sind die Beschwerdevorentscheidung und auf die Beschwerde des Beschwerdeführers vom 09.11.2012 die erlassenen Steuerbescheide aufzuheben, sofern diese nicht bereits richtig sind.

Das Insolvenzverfahren über das Vermögen des o.g. Insolvenzschuldners ist nahezu abschlussreif.

Es wird die Erhebung einer Feststellungsklage anheim gestellt."

Das Rechtsmittel wurde dem BFG vom Finanzamt mit Vorlagebericht vom 20.01.2017 zur Entscheidung vorgelegt und ausgeführt:

"Auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 01.09.2016 wird verwiesen. Es wird nochmals betont, dass nach österreichischem Verfahrensrecht die Vorschreibung eines Abgabenanspruches einen Abgabenbescheid erfordert und es der hA und ständigen Rechtsprechung entspricht, dass Abgaben während des Insolvenzverfahrens dem Insolvenzverwalter gegenüber festzusetzen sind, und zwar mit dem Inhalt, der sich nach den Abgabenvorschriften ergibt. Ob und inwieweit

derartige Forderungen aus der Insolvenzmasse zu befriedigen sind, wird damit nicht festgestellt (vgl. Schubert in Konecny/Schubert, Insolvenzgesetze, KO, § 6 Tz 45). Der Unabhängige Finanzsenat hat dazu in seiner Entscheidung vom 04.11.2013, RV/0890-G/11, Zustellung von Umsatzsteuerbescheiden an einen ausländischen (deutschen) Masse- bzw. Insolvenzverwalter, mit ausführlicher Begründung dargelegt, dass die grundsätzliche Anwendung ausländischen Insolvenzrechts nach der EuInsVO die österreichische Abgabenbehörde nicht daran hindern kann, an den deutschen Insolvenzverwalter gerichtete Abgabenbescheide zu erlassen (die dann im anhängigen deutschen Insolvenzverfahren zugleich praktisch die Funktion einer Anmeldung zur dt. Insolvenztabelle bewirken). Eine dem widersprechende Bestimmung (ähnlich dem § 251 dt. AO) ist nämlich dem österreichischen Abgabenverfahrensrecht fremd. Nach österreichischem Recht erfordert die Vorschreibung eines Abgabenanspruches (in Form eines Leistungsgebots) jedenfalls einen Abgabenbescheid, der wiederum erst die Grundlage für die Anmeldung in einem Insolvenzverfahren bilden kann.

Wollte man sich der deutschen Regelung nur der Behauptung bzw. Anmeldung des Anspruches ohne Abgabenbescheid im Rahmen des deutschen Insolvenzverfahrens unterwerfen, würde dies zu dem Widerspruch führen, dass nicht ein deutsches Finanz- oder Insolvenzgericht über die inhaltliche Rechtmäßigkeit des nach österreichischem UStG begründeten Anspruchs absprechen könnte. Nur die bescheidmäßige Festsetzung nach Maßgabe der österreichischen Rechtslage kann dem deutschen Insolvenzverwalter auch den Rechtszug zu den zuständigen österreichischen Rechtsmittelinstanzen und Verwaltungsgerichten (Bundesfinanzgericht und Verwaltungsgerichtshof) eröffnen.

Dass im Erstbescheid versehentlich der Ausdruck „Masseeverwalter“ anstelle von „Insolvenzverwalter“ verwendet wurde, kann die Wirksamkeit des Bescheides ebenfalls nicht in Frage stellen. Es handelt sich dabei um ein bloßes (unbeachtliches) Vergreifen in der Ausdrucksweise, welches im Rahmen der Rechtsmittelnerledigung (Beschwerdevorentscheidung) iSd § 293 BAO berichtigbar ist.“

Sachverhalt

Über das Vermögen des CD wurde mit 10.07.2012 in Deutschland das Insolvenzverfahren eröffnet. Dieser hatte mit seinem Unternehmen in Österreich in den Jahren 2009 bis 2011 Umsätze erzielt, die von der Abgabenbehörde zu schätzen waren, da keine Umsatzsteuererklärungen eingereicht worden waren.

Die Höhe der Umsätze ist nicht strittig.

Bekämpft wird die Vorschreibung der aus diesen Umsätzen resultierende Umsatzsteuer mit Umsatzsteuerbescheiden vom 30.10.2012 an den Insolvenzverwalter als Vertreter des insolventen Unternehmers.

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 "Masseeverwalter" gerichtet.

Es ist richtig, dass der Begriff "Masseeverwalter" 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 Masseeverwalter 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 "Masseeverwalter" 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 (Masseeverwalter 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 (Masseeverwalter 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 Masseeverwalters (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 Vertrauensschutzes 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 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 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 bezoeken, 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 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 24.03.1995, 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; Virgos/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 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 Teilespekten 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 (Virgos/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 21.01.2010, 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 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 12.02.2009, 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 EuInsVO 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 und BFG vom 04.04.2017, RV/2101473/2015).

Im Ergebnis dieselbe Rechtsmeinung wird im Erkenntnis des BFG vom 18.11.2014, RV/3100995/2014 vertreten und ist auch für den beschwerdegegenständlichen Fall zutreffend:

"Auf die deutsche InsO (und deren § 87) war bei der Festsetzung der strittigen Abgabe nicht Bedacht zu nehmen. Soweit in der Beschwerde auf die EulnsVO Bezug genommen

wird, ist festzuhalten, dass es das Ziel dieser Verordnung war, grundsätzlich - dh. mit gewissen, der gemeinschaftsweiten Konsensfindung geschuldeten Einschränkungen - ein mit universaler Wirkung ausgestattetes Hauptverfahren zu schaffen, wobei als zentrale Bestimmungen der EulnsVO (zur Erreichung dieses Ziels) ua. die Art. 16 und 17 fungieren, die die Anerkennung und die Wirkungen der Anerkennung von Eröffnungsentscheidungen eines Gerichts betreffen. Unter die genannten Einschränkungen fallen die Kollisionsregeln der Art. 5 bis 15 EulnsVO (Klauser/Pogacar in Konecny, EulnsVO Art 17 Rz 1 ff [Stand Nov. 2013, rdb.at]). Nach Art. 15 EulnsVO gilt für die Wirkungen des Insolvenzverfahrens auf einen anhängigen Rechtsstreit über einen Gegenstand oder ein Recht der Masse ausschließlich das Recht des Mitgliedstaates, in dem der Rechtsstreit anhängig ist.

Nach § 6 Abs. 1 IO können Rechtsstreitigkeiten, welche die Geltendmachung oder Sicherstellung von Ansprüchen auf das zur Insolvenzmasse gehörige Vermögen bezoeken, nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegen den Schuldner weder anhängig noch fortgesetzt werden. Die zitierte Bestimmung findet auf Verwaltungsverfahren keine Anwendung, da unter "Rechtsstreitigkeiten" nur gerichtliche Verfahren zu verstehen sind. Es tritt daher in Ansehung von Verwaltungsverfahren, die die Konkursmasse betreffen, durch die Konkurseröffnung auch kein Verfahrensstillstand ein (Schubert in Konecny/Schubert, KO § 6 Rz 45 [Stand Dezember 1999, rdb.at])."

Im Übrigen ist auf die Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung und im Vorlagebericht zu verweisen.

VII. Zusammenfassend ist also festzuhalten:

Die Abwicklung des Insolvenzverfahrens CD 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 der angefochtenen Bescheide 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, obwohl es genügend gesicherte Judikatur des VwGH (s. oben Pkt A.) zur Bescheiderlassung im Insolvenzverfahren an den Insolvenzverwalter (Masseeverwalter) gibt.

Graz, am 5. April 2017