Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

7. April 2016*

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Steuerwesen — Mehrwertsteuer — Art. 4 Abs. 3 EUV — Richtlinie 2006/112/EG — Zahlungsunfähigkeit — Vergleichsverfahren — Teilzahlung der Mehrwertsteuerforderungen“

In der Rechtssache C-546/14

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Tribunale di Udine (Bezirksgericht Udine, Italien) mit Entscheidung vom 30. Oktober 2014, beim Gerichtshof eingegangen am 28. November 2014, in dem Verfahren gegen

Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C. in Liquidation,

Beteiligter:

Pubblico Ministero presso il Tribunale di Udine,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Ilešič, der Richterin C. Toader, des Richters A. Rosas, der Richterin A. Prechal und des Richters E. Jarašiūnas (Berichterstatter),

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C. in Liquidation, vertreten durch P. Bregalanti, avvocato,

— der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— der spanischen Regierung, vertreten durch A. Gavela Llopis als Bevollmächtigte,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch F. Tomat, A. Caeiros und L. Lozano Palacios als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Italienisch.

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 14. Januar 2016

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 4 Abs. 3 EUV und der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Antrags der Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C. in Liquidation (im Folgenden: Degano Trasporti) beim Tribunale di Udine (Bezirksgericht Udine, Italien) auf Eröffnung des Vergleichsverfahrens.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. a, c und d der Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt bzw. erbringt, und die Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer.

4 Art. 250 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Jeder Steuerpflichtige hat eine Mehrwertsteuererklärung abzugeben, die alle für die Festsetzung des geschuldeten Steuerbetrags und der vorzunehmenden Vorsteuerabzüge erforderlichen Angaben enthält, gegebenenfalls einschließlich des Gesamtbetrags der für diese Steuer und Abzüge maßgeblichen Umsätze sowie des Betrags der steuerfreien Umsätze, soweit dies für die Feststellung der Steuerbemessungsgrundlage erforderlich ist.“

5 Art. 273 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.“

Italienisches Recht

6 Die Art. 160 ff. des Königlichen Dekrets Nr. 267 zur Regelung des Konkurses, des gerichtlichen Vergleichs, der Geschäftsaufsicht zur Abwendung des Konkurses und der behördlichen Zwangsabwicklung (Regio Decreto n. 267 recante Disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell’amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa) vom 16. März 1942 (GURI Nr. 81 vom 6. April 1942) in der auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung (im Folgenden: Konkursgesetz) regeln das Vergleichsverfahren.

7 Im Rahmen dieses Verfahrens, das auf die Vermeidung einer Konkurseröffnung abzielt, schlägt das sich in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindliche oder insolvente Unternehmen seinen Gläubigern vor, sein Vermögen zu verwerten, um die bevorrechtigten Forderungen vollständig und die nicht

bevorrechtigten Forderungen teilweise zu befriedigen. Der Vergleich kann jedoch vorsehen, dass bestimmte Kategorien bevorrechtigter Forderungen nicht vollständig befriedigt werden, sofern ein unabhängiger Sachverständiger bestätigt, dass diese Forderungen im Fall eines Konkurses des Unternehmens nicht besser behandelt würden.

8 Das Vergleichsverfahren, an dem die Staatsanwaltschaft beteiligt ist, wird mit der Einreichung des Antrags des Unternehmens bei dem zuständigen Gericht eingeleitet. Dieses entscheidet zunächst über die Zulässigkeit des Antrags, nachdem es geprüft hat, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für einen Vergleich erfüllt sind. Sodann sind die Gläubiger, denen der Schuldner keine vollständige Bezahlung ihrer Forderung anbietet, aufgerufen, über den Vorschlag für einen gerichtlichen Vergleich abzustimmen, dem so viele zur Abstimmung zugelassene Gläubiger zustimmen müssen, dass auf sie mehr als die Hälfte des Gesamtbetrags aller Forderungen dieser Gläubiger entfällt. Wenn diese Mehrheit erreicht wird, bestätigt das Gericht schließlich den Vergleich, nachdem es über etwaige Einwendungen dem Vergleichsvorschlag nicht zustimmender Gläubiger entschieden und erneut geprüft hat, dass die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Der so bestätigte gerichtliche Vergleich ist gegenüber allen Gläubigern bindend.

9 Im Übrigen sieht Art. 182ter Konkursgesetz („Steuervergleich“) vor, dass nach dem gemäß Art. 160 dieses Gesetzes zu erstellenden Plan der Schuldner die nur teilweise und/oder aufgeschobene Begleichung der Steuer- und Nebenforderungen der Steuerbehörden sowie der Beitrags- und Nebenforderungen der gesetzlichen Sozialversicherungsträger – auch soweit diese noch nicht festgesetzt wurden – anbieten kann, soweit es sich um nicht bevorrechtigte Verbindlichkeiten handelt, mit Ausnahme jedoch der Steuern, die Eigenmittel der Europäischen Union darstellen. Für die Mehrwertsteuer und die einbehaltenen, aber nicht abgeführten Beträge darf der Vorschlag des Schuldners indessen nur einen Zahlungsaufschub vorsehen.

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

10 Degano Trasporti hat am 22. Mai 2014 beim vorlegenden Gericht einen Antrag auf Zulassung zu einem Vergleichsverfahren gestellt. Angesichts ihrer wirtschaftlichen Schwierigkeiten erstrebt sie die Liquidation ihres Vermögens zur vollständigen Befriedigung einiger bevorrechtigter Gläubiger und zur teilweisen Befriedigung der nicht oder nur nachrangig bevorrechtigten Gläubiger, die ihrer Ansicht nach auch nicht vollständig befriedigt werden könnten, wenn ein Konkursverfahren eröffnet würde. Unter den letzteren Forderungen befindet sich eine Mehrwertsteuerschuld, deren teilweise Befriedigung Degano Trasporti vorschlägt, ohne diesen Vorschlag vom Abschluss eines Steuervergleichs abhängig zu machen.

11 Das vorlegende Gericht, das über die Zulässigkeit des Antrags von Degano Trasporti zu entscheiden hat, führt u. a. aus, dass es Art. 182ter Konkursgesetz untersage, sich im Rahmen eines Steuervergleichs auf eine teilweise Befriedigung der staatlichen Mehrwertsteuerforderungen zu einigen – die als bevorrechtigte Forderungen im 19. Rang anzusehen seien –, und nur eine Stundung dieser Forderungen erlaube.

12 Es weist darauf hin, dass dieses Verbot nach der Rechtsprechung der Corte suprema di cassazione (Kassationsgerichtshof, Italien), auch wenn es durch Art. 182ter Konkursgesetz, der den Steuervergleich regele, aufgestellt werde, in jedem Fall gelte und von ihm auch nicht im Rahmen eines Vorschlags für einen gerichtlichen Vergleich abgewichen werden dürfe. Diese Auslegung des innerstaatlichen Rechts ist nach Ansicht des Kassationsgerichtshofs im Hinblick auf das Unionsrecht geboten, insbesondere im Hinblick auf Art. 4 Abs. 3 EUV und die Mehrwertsteuerrichtlinie in ihrer Auslegung in den Urteilen Kommission/Italien (C-132/06, EU:C:2008:412), Kommission/Italien (C-174/07, EU:C:2008:704) und Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186).

13 Das vorlegende Gericht stellt sich indessen die Frage, ob die Verpflichtung der Mitgliedstaaten, alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, die zur vollständigen Erhebung der unionsrechtlich vorgesehenen Mehrwertsteuer erforderlich sind, wirklich dem Zugang zu einem gegenüber dem Konkurs alternativen Insolvenzverfahren entgegensteht, in dessen Rahmen der insolvente Unternehmer sein gesamtes Vermögen zur Befriedigung seiner Gläubiger liquidiert und das keine schlechtere Befriedigung der Mehrwertsteuerforderung vorsieht als im alternativen Fall des Konkurses.

14 Unter diesen Umständen hat das Tribunale di Udine (Bezirksgericht Udine) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind die in Art. 4 Abs. 3 EUV und der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen Grundsätze und Bestimmungen, wie sie vom Gerichtshof bereits in den Urteilen Kommission/Italien (C-132/06, EU:C:2008:412), Kommission/Italien (C-174/07, EU:C:2008:704) und Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186) ausgelegt worden sind, außerdem dahin gehend auszulegen, dass sie einer innerstaatlichen Bestimmung (und damit, was den hier zu entscheidenden Fall betrifft, einer Auslegung der Art. 162 und 182ter des Konkursgesetzes) entgegenstehen, nach der ein Vorschlag für einen gerichtlichen Vergleich, der – bei Liquidation des Schuldnervermögens – eine nur teilweise Befriedigung der staatlichen Mehrwertsteuerforderung vorsieht, zulässig ist, wenn kein Gebrauch vom Instrument des Steuervergleichs gemacht wird und für diese Forderung – auf der Grundlage der Feststellung eines unabhängigen Sachverständigen und als Ergebnis der formalen Kontrolle des Gerichts – im Fall der Konkursverwertung keine höhere Befriedigung zu erwarten ist?

Zur Vorlagefrage

15 Da das vorlegende Gericht darauf hinweist, dass es das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen im Stadium der Zulässigkeitsprüfung des bei ihm gestellten Antrags vorgelegt habe, obwohl die eigentliche streitige Phase des Vergleichsverfahrens erst nach der Annahme eines solchen gerichtlichen Vergleichs beginne, wenn die sich in der Minderheit befindlichen Gläubiger formell Widerspruch einlegen könnten, ist vorab festzustellen, dass diese Umstände der Zuständigkeit des Gerichtshofs für die Entscheidung über das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen nicht entgegenstehen.

16 Die nationalen Gerichte können den Gerichtshof nämlich anrufen, wenn bei ihnen ein Rechtsstreit anhängig ist und sie im Rahmen eines Verfahrens zu entscheiden haben, das auf eine Entscheidung mit Rechtsprechungscharakter abzielt (Urteile Grillo Star Fallimento, C-443/09, EU:C:2012:213, Rn. 21, und Torresi, C-58/13 und C-59/13, EU:C:2014:2088, Rn. 19), und es ist allein ihre Sache, den geeignetsten Zeitpunkt für ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof zu bestimmen (vgl. in diesem Sinne Urteile X, C-60/02, EU:C:2004:10, Rn. 28, und AGM-COS.MET, C-470/03, EU:C:2007:213, Rn. 45).

17 Daher ist der Gerichtshof zur Entscheidung über das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen zuständig, obwohl es vom vorlegenden Gericht im Stadium der nicht kontradiktorischen Zulässigkeitsprüfung des bei ihm gestellten Antrags vorgelegt wurde, der auf die Eröffnung eines Vergleichsverfahrens gerichtet ist, das – wenn er zulässig ist –, wie aus den in Rn. 8 des vorliegenden Urteils aufgeführten nationalen Verfahrensregeln hervorgeht, auf eine Entscheidung mit Rechtsprechungscharakter abzielt, die unter Beteiligung der Staatsanwaltschaft erlassen wird, nachdem das Gericht gegebenenfalls über Einwendungen der sich in der Minderheit befindlichen Gläubiger entschieden hat.

18 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 4 Abs. 3 EUV und Art. 2, Art. 250 Abs. 1 und Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie einer innerstaatlichen Bestimmung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegenstehen, die dahin ausgelegt wird, dass ein insolventes Unternehmen, um seine Schulden durch die Liquidation seines Vermögens zu tilgen, ein Gericht mit

einem Antrag auf Eröffnung eines Vergleichsverfahrens anrufen kann, in dem es nur eine teilweise Befriedigung einer Mehrwertsteuerschuld vorschlägt und hierfür durch ein Gutachten eines unabhängigen Sachverständigen nachweist, dass im Fall des Konkurses keine höhere Begleichung dieser Mehrwertsteuerschuld erzielt würde.

19 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 2, Art. 250 Abs. 1 und Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 4 Abs. 3 EUV die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, die geeignet sind, die Erhebung der gesamten in ihrem Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer zu gewährleisten (Urteile Kommission/Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, Rn. 37, Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, Rn. 20, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 25, und WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 41).

20 Im Rahmen des Gemeinsamen Mehrwertsteuersystems sind die Mitgliedstaaten gehalten, die Beachtung der Verpflichtungen sicherzustellen, denen die Steuerpflichtigen unterliegen. Sie verfügen insoweit insbesondere hinsichtlich der Art des Einsatzes der ihnen zu Gebote stehenden Mittel über einen gewissen Spielraum (Urteile Kommission/Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, Rn. 38, und Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, Rn. 21).

21 Dieser Spielraum wird jedoch durch die Verpflichtung begrenzt, eine wirksame Erhebung der Eigenmittel der Union zu garantieren und bei der Behandlung der Steuerpflichtigen keine bedeutsamen Unterschiede zu schaffen, und zwar weder innerhalb eines der Mitgliedstaaten noch in den Mitgliedstaaten insgesamt. Die Mehrwertsteuerrichtlinie ist gemäß dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der dem Gemeinsamen Mehrwertsteuersystem innewohnt, auszulegen, dem zufolge Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen. Jede Maßnahme der Mitgliedstaaten, die die Erhebung der Mehrwertsteuer betrifft, muss diesem Grundsatz Rechnung tragen (vgl. in diesem Sinne Urteile Kommission/Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, Rn. 39, Kommission/Deutschland, C-539/09, EU:C:2011:733, Rn. 74, und Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, Rn. 22).

22 Die Eigenmittel der Union umfassen gemäß dem Wortlaut von Art. 2 Abs. 1 des Beschlusses 2007/436/EG, Euratom des Rates vom 7. Juni 2007 über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften (ABl. L 163, S. 17) u. a. die Einnahmen, die sich aus der Anwendung eines einheitlichen Satzes auf die nach den Unionsvorschriften bestimmte einheitliche Mehrwertsteuer-Eigenmittelbemessungsgrundlage ergeben. Es besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Erhebung der Mehrwertsteuereinnahmen unter Beachtung des einschlägigen Unionsrechts und der Zurverfügungstellung entsprechender Mehrwertsteuermittel für den Haushalt der Union, da jedes Versäumnis bei der Erhebung Ersterer potenziell zu einer Verringerung Letzterer führt (Urteil Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

23 Demnach ist zu prüfen, ob die Zulassung einer teilweisen Befriedigung einer Mehrwertsteuerforderung durch ein insolventes Unternehmen im Rahmen eines Vergleichsverfahrens, wie es in der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden innerstaatlichen Bestimmung vorgesehen ist, der Verpflichtung der Mitgliedstaaten widerspricht, die Erhebung der gesamten in ihrem Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer sowie eine wirksame Erhebung der Eigenmittel der Union zu gewährleisten.

24 Hierzu ist festzustellen, dass, wie die Generalanwältin in den Nrn. 38 bis 42 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, das Vergleichsverfahren, wie es vom vorlegenden Gericht dargestellt und in den Rn. 6 bis 8 des vorliegenden Urteils umrissen worden ist, strengen Anwendungsbedingungen unterliegt, die Garantien für die Begleichung insbesondere der bevorrechtigten Forderungen und damit der Mehrwertsteuerforderungen bereitstellen sollen.

25 So setzt das Vergleichsverfahren zunächst voraus, dass das insolvente Unternehmen, um seine Schulden zu tilgen, sein gesamtes Vermögen liquidiert. Wenn dieses Vermögen nicht ausreicht, um die Gesamtheit der Forderungen zu begleichen, ist eine Teilbefriedigung einer bevorrechtigten Forderung nur zulässig, wenn ein unabhängiger Sachverständiger bestätigt, dass diese Forderung im Fall des Konkurses des Schuldners nicht zu einem höheren Anteil beglichen würde. Das Vergleichsverfahren erscheint daher geeignet, den Nachweis zu bewirken, dass der betreffende Mitgliedstaat aufgrund der Insolvenzsituation des Unternehmens seine Mehrwertsteuerforderung nicht zu einem größeren Anteil befriedigen kann.

26 Da der Vergleichsvorschlag einer Abstimmung aller Gläubiger, denen der Schuldner keine vollständige Befriedigung ihrer Forderung anbietet, unterworfen wird und ihm so viele stimmberechtigte Gläubiger zustimmen müssen, dass auf sie zusammen mehr als die Hälfte des Gesamtbetrags der Forderungen der stimmberechtigten Gläubiger entfällt, bietet das Vergleichsverfahren dem betreffenden Mitgliedstaat zudem die Möglichkeit, gegen einen Vorschlag auf teilweise Befriedigung einer Mehrwertsteuerforderung zu stimmen, so insbesondere dann, wenn er mit den Feststellungen des unabhängigen Sachverständigen nicht einverstanden ist.

27 Selbst wenn schließlich trotz dieser ablehnenden Stimmabgabe der Vorschlag angenommen wird, ermöglicht das Vergleichsverfahren, da der Vergleich vom angerufenen Gericht zu bestätigen ist, nachdem es über etwaige Einwendungen der dem Vergleichsvorschlag nicht zustimmenden Gläubiger entschieden hat, es dem betreffenden Mitgliedstaat, einem Vergleich mit nur teilweiser Befriedigung einer Mehrwertsteuerforderung durch Einlegung eines Rechtsbehelfs nochmals entgegenzutreten, und diesem Gericht, eine Kontrolle vorzunehmen.

28 Angesichts dieser Voraussetzungen widerspricht die Zulassung einer teilweisen Befriedigung einer Mehrwertsteuerforderung durch ein insolventes Unternehmen im Rahmen eines Vergleichsverfahrens, das im Unterschied zu den in den Rechtssachen, in denen die vom vorlegenden Gericht angesprochenen Urteile Kommission/Italien (C-132/06, EU:C:2008:412) und Kommission/Italien (C-174/07, EU:C:2008:704) ergangen sind, in Rede stehenden Maßnahmen keinen allgemeinen und undifferenzierten Verzicht auf die Erhebung der Mehrwertsteuer darstellt, nicht der Verpflichtung der Mitgliedstaaten, die Erhebung der gesamten in ihrem Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer sowie eine wirksame Erhebung der Eigenmittel der Union zu gewährleisten.

29 Auf die Vorlagefrage ist daher zu antworten, dass Art. 4 Abs. 3 EUV und Art. 2, Art. 250 Abs. 1 und Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht entgegenstehen, die dahin ausgelegt werden, dass ein insolventes Unternehmen, um seine Schulden durch die Liquidation seines Vermögens zu tilgen, ein Gericht mit einem Antrag auf Eröffnung eines Vergleichsverfahrens anrufen kann, in dem es nur eine teilweise Befriedigung einer Mehrwertsteuerschuld vorschlägt und hierfür durch ein Gutachten eines unabhängigen Sachverständigen nachweist, dass im Fall des Konkurses keine höhere Begleichung dieser Mehrwertsteuerschuld erzielt würde.

Kosten

30 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Zweite Kammer) für Recht erkannt:

Art. 4 Abs. 3 EUV sowie Art. 2, Art. 250 Abs. 1 und Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem stehen nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen nicht entgegen, die dahin ausgelegt werden, dass ein insolventes Unternehmen, um seine Schulden durch die Liquidation seines Vermögens zu tilgen, ein Gericht mit einem Antrag auf Eröffnung eines Vergleichsverfahrens anrufen kann, in dem es nur eine teilweise Befriedigung einer Mehrwertsteuerschuld vorschlägt und hierfür durch ein Gutachten eines unabhängigen Sachverständigen nachweist, dass im Fall des Konkurses keine höhere Begleichung dieser Mehrwertsteuerschuld erzielt würde.

Unterschriften