

DIE UMSATZSTEUER IM ÖSTERREICHISCHEN INSOLVENZSYSTEM VOR DEM HINTERGRUND DES UNIONSRECHTS



Mehrwertsteuerrecht

- Unternehmer fungiert „als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates“ (EuGH Rs *Balocchi*, Rs *Netto Supermarkt*)
- Neutralitätsgrundsatz: USt ist in der Unternehmerkette grundsätzlich ein durchlaufender Posten
- Verpflichtung der Mitgliedstaaten zum Schutz der Eigenmittel der Union (EuGH Rs *Åkerberg Fransson*, Rs *Tarrico*)
- Gewährleistung der Erhebung der gesamten in ihrem Hoheitsgebiet geschuldeten MwSt (MwStSystRL iVm Art 4 Abs 3 EUV)
- Verzicht auf die Erhebung ist unter bestimmten Voraussetzungen zulässig: wenn kein allgemeiner und undifferenzierter Verzicht vorliegt, was durch strenge Anwendungsvoraussetzungen zu gewährleisten ist (EuGH Rs *Degano*, Rs *Marco Identi*)

Zivil- und Insolvenzrecht

- keine umfassende Harmonisierung (Umfang der Unionskompetenz?)
- weder Ge- noch Verbot für Fiskusvorrecht
- EulnsVO 2015:
 - überwiegend Kollisionsnormen
 - nationales Recht regelt, ob Fiskusvorrecht besteht (Art 7; EuGH Rs *ENEFI*) und wofür insolvenzfestes Aus- bzw. Absonderungsrechte bestehen (Art 8; EuGH Rs *Senior Home*)
- RL-Vorschlag „Insolvenz, Restrukturierung und zweite Chance“:
- Verbindung zwischen Insolvenz- und Steuerrecht in der Begründung zum RL-Vorschlag erwähnt → keine Harmonisierung bezüglich der Rangfolge von Forderungen



Umsatzsteuerrecht

- Steuerschuldner ist grundsätzlich der Leistungserbringer, ausnahmsweise der Leistungsempfänger (Reverse Charge)
- kein Anspruch des Fiskus gegenüber dem Einkommensverwender
- Sollbesteuerung als Grundsatz, Istbesteuerung als Ausnahme

Zivilrecht

- keine Ausgestaltung der Umsatzsteuer als Treugut
- in Preis (rechnerisch) enthaltene Umsatzsteuerbeträge gehen nach § 371 ABGB (analog) mangels Unterscheidbarkeit vom übrigen Vermögen in das Eigentum des Unternehmers über

Insolvenzrecht

- USt fällt in die Insolvenzmasse (§ 2 Abs 2 IO), kein Aussonderungsrecht
- insolvenzrechtliche Einordnung von Umsatzsteuerforderungen und Vorsteuerberichtigungsansprüchen des Fiskus gem § 46 Z 2 und § 51 IO (Masseforderung, Insolvenzforderung, Forderung gegen das insolvenzfreie Vermögen)
- Abschaffung des Fiskusprivilegs (IRÄG 1982), um die Massearmut durch Reduktion des Volumens der Masseforderungen zu bekämpfen → Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung

Anfechtung von bereits abgeführten USt-Zahlungen

OGH verlangt vom Abgabengläubiger als Anfechtungsgegner große Sorgfalt, weil er in weit größerem Ausmaß als andere Gläubiger in der Lage sei, Einblick in die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerschuldners zu erhalten

Ist dies mit dem Abgabeverfahren als Massenverfahren und der USt als Selbstbemessungsabgabe vereinbar?

Verwertung der Masse

Ist der Vorsteuerberichtigungsanspruch gem § 12 Abs 10 UStG Masse- oder Insolvenzforderung?

- VwGH: Masseforderung
- ✓ OGH: Insolvenzforderung, weil aufschiebend bedingte Forderung, die im Anschaffungszeitpunkt und daher vor IE entsteht

Sanierungs- oder Zahlungsplan (§§ 140 ff, 193 ff IO)

- Fiskus kommt nur die Sanierungs- oder Zahlungsplanquote zu
- Restschuldbefreiung: (ehemaliger) Unternehmer wird von der Verbindlichkeit befreit, den Gläubigern (darunter dem Fiskus) den (USt-)Ausfall nachträglich zu ersetzen
- EuGH Rs *Degano*: Restschuldbefreiung widerspricht dann nicht dem Unionsrecht, wenn strenge Anwendungsvoraussetzungen dafür sorgen, dass kein allgemeiner und undifferenzierter Verzicht auf die Erhebung der MwSt vorliegt
- §§ 140 ff und 193 ff IO sind streng genug

Verfahrenseröffnung

Verfahrensaufhebung

Löschung (§ 235 BAO) und Nachsicht (§ 236 BAO) von USt-Schulden

Instrumente zur Abwendung der Insolvenz mit weitem verwaltungsbehördlichen Ermessensspielraum

Sind diese „weichen“ Instrumente mit der Rsp des EuGH (insb Rs *Degano*, Rs *Marco Identi*) vereinbar?

Qualifikation von USt-Forderung als Insolvenzforderung (§ 51 IO) oder Masseforderung (§ 46 Z 2 IO)

- sachliches Kriterium: Abgabe muss Insolvenzmasse treffen, sonst weder IF noch MF
- zeitliches Kriterium: Zeitpunkt der Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes
 - VwGH: Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung
 - ✓ OGH: Zeitpunkt der Erbringung der Lieferung oder sonstigen Leistung
 - *Stadie*: Zeitpunkt zu dem Leistung erbracht und Entgelt zugeflossen ist

Abschöpfungsverfahren mit Restschuldbefreiung (§§ 199 ff IO)

- Abtretung der Arbeitseinkünfte/wiederkehrenden Leistungen mit Einkommensersatzfunktion für die Dauer von 7 Jahren (neu: 5 Jahren)
- Mindestquote: 10 % (neu: keine MQ)
- EuGH Rs *Marco Identi*: Restschuldbefreiung widerspricht dann nicht dem Unionsrecht, wenn strenge Anwendungsvoraussetzungen dafür sorgen, dass kein allgemeiner und undifferenzierter Verzicht auf die Erhebung der MwSt vorliegt
- §§ 199 ff IO alt: sind streng genug
- §§ 199 ff IO neu: mangels MQ streng genug?