

Umsatzbesteuerung in der Insolvenz auf dem europäischen Prüfstand

Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel

Leiterin

Institut für Finanzrecht

Karl-Franzens-Universität Graz

Mag. Karoline Elisabeth Rumpf

Universitätsassistentin

Institut für Finanzrecht

Karl-Franzens-Universität Graz



Zielsetzungen des Mehrwertsteuerrechts

- Steuern dienen ganz allgemein der Abdeckung des Finanzierungsbedarfs der Mitgliedstaaten (finanzielle Interessen der MS)
- Ein Teil des MwSt-Aufkommens zählt zu den Eigenmitteln der Europäischen Union (Pflicht zum Schutz der finanziellen Interessen der EU)

Zielsetzungen des Mehrwertsteuerrechts

- Verbrauchsteuercharakter der Mehrwertsteuer
 - Grundsatz der (Belastungs-) Neutralität
 - ⇒ Belastungsziel: Letztverbrauch
 - ⇒ Recht auf Vorsteuerabzug
 - ⇒ Besteuerungsgrundlage: die tatsächlich erhaltene Gegenleistung (Art 73 MwStRL)
 - ⇒ Berichtigung der Umsatzsteuerpflicht (Art 90 MwStRL)
 - Der Unternehmer als Steuereinnehmer für Rechnung des Staates
- In technischer Ausgestaltung aus Gründen der Verwaltungsökonomie: Verkehrsteuer

Zielsetzungen des Insolvenzrechts

- Bestmögliche Haftungsverwirklichung zugunsten der Gläubiger
 - gleichmäßige Befriedigung der Insolvenzgläubiger
 - effiziente Massebewirtschaftung
- Sanierung des insolventen Schuldners (Unternehmers)
 - zweite Chance: Möglichkeit einer weiteren wirtschaftlichen Existenz
 - Ziel der EU, Restrukturierungs- und Entschuldungsmöglichkeiten für Unternehmer zu verbessern (vgl. RL-Vorschlag „Insolvenz, Restrukturierung und zweite Chance“)
- Spannungsverhältnis zu den Zielsetzungen des Mehrwertsteuerrechts

Kompetenz der EU im Bereich des Mehrwertsteuerrechts

Art 113 AEUV:

Der Rat erlässt gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist.

- weitgehend harmonisiert: insb MwStRL
- Weiterentwicklung durch Rsp des EuGH

Kompetenz der EU im Bereich des Mehrwertsteuerrechts

Durchsetzung des materiellen Mehrwertsteuerrechts weitgehend nicht harmonisiert

- Mitgliedstaaten müssen für die effektive Durchsetzung des Mehrwertsteuerrechts selbst sorgen und in diesem Zusammenhang auch wirksame Strafen für Steuerunehrliche vorsehen
- Gestaltungsspielraum groß, aber begrenzt durch
 - Äquivalenzprinzip
 - Effektivitätsprinzip
 - Grundrechte der EuGRC
 - Allgemeine Rechtsgrundsätze des Unionsrechts

Kompetenz der EU im Bereich des Insolvenzrechts

- bislang keine Vereinheitlichung
- Europäische Insolvenzverordnung gestützt auf Art 81 AEUV
 - justizielle Zusammenarbeit in Zivilsachen
 - überwiegend Kollisionsnormen
- RL-Vorschlag „Insolvenz, Restrukturierung und zweite Chance“ gestützt auf Art 53 und Art 114 AEUV
 - geht über Fragen der justiziellen Zusammenarbeit iSd Art 81 AEUV hinaus
 - materiell-rechtliche Mindestnormen
 - nicht auf grenzüberschreitende Insolvenzen beschränkt
 - keine Harmonisierung zentraler Aspekte der Insolvenz :
 - „Obschon solche Vorschriften ... sachdienlich für die Erzielung einer umfassenden grenzübergreifenden Rechtssicherheit wären, scheint die aktuelle Vielfalt der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über Insolvenzverfahren zu groß und angesichts der zahlreichen Verbindungen zwischen Insolvenzrecht und damit zusammenhängenden Bereichen des nationalen Rechts wie Steuerrecht (...) nicht überbrückbar zu sein“* (Begründung zum RL-Vorschlag, Seite 6 f)

Kompetenz der EU im Bereich des Insolvenzrechts

Art 81 AEUV

- (1) Die Union entwickelt eine justizielle Zusammenarbeit in Zivilsachen mit grenzüberschreitendem Bezug, die auf dem Grundsatz der gegenseitigen Anerkennung gerichtlicher und außergerichtlicher Entscheidungen beruht. Diese Zusammenarbeit kann den Erlass von Maßnahmen zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten umfassen.
- (2) Für die Zwecke des Absatzes 1 erlassen das Europäische Parlament und der Rat, insbesondere wenn dies für das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts erforderlich ist, gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren Maßnahmen, die Folgendes sicherstellen sollen:
 - ...
 - (c) die Vereinbarkeit der in den Mitgliedstaaten geltenden Kollisionsnormen und Vorschriften zur Vermeidung von Kompetenzkonflikten;
 - (f) die Beseitigung von Hindernissen für die reibungslose Abwicklung von Zivilverfahren, erforderlichenfalls durch Förderung der Vereinbarkeit der in den Mitgliedstaaten geltenden zivilrechtlichen Verfahrensvorschriften;
 - ...

Kompetenz der EU im Bereich des Insolvenzrechts

Art 53 AEUV

- (1) Um die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Tätigkeiten zu erleichtern, erlassen das Europäische Parlament und der Rat gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren Richtlinien für die gegenseitige Anerkennung der Diplome, Prüfungszeugnisse und sonstigen Befähigungsnachweise sowie für die Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Tätigkeiten.
- (2) Die schrittweise Aufhebung der Beschränkungen für die ärztlichen, arztähnlichen und pharmazeutischen Berufe setzt die Koordinierung der Bedingungen für die Ausübung dieser Berufe in den einzelnen Mitgliedstaaten voraus.

Art 114 AEUV

- (1) Soweit in den Verträgen nichts anderes bestimmt ist, gilt für die Verwirklichung der Ziele des Artikels 26 die nachstehende Regelung. Das Europäische Parlament und der Rat erlassen gemäß dem **ordentlichen Gesetzgebungsverfahren** und nach Anhörung des Wirtschafts- und Sozialausschusses die Maßnahmen zur Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, welche die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts zum Gegenstand haben.

...

Kompetenz der EU hinsichtlich der Behandlung der Mehrwertsteuer in der Insolvenz?

- Insolvenzverfahren ohne Fiskusprivileg bewirkt Verzicht auf gesetzmäßige Umsatzsteuerforderungen
 - keine spezielle unionsrechtliche Regelung
 - ob Mitgliedstaaten dies dürfen, richtet sich nach allg unionsrechtl Grundsätzen und ist für die jeweilige Rechtsordnung gesondert zu beurteilen
 - undifferenzierter, gesetzlich nicht determinierter Verzicht wäre unionsrechtswidrig
 - wenn im Rahmen eines gesetzmäßigen Verfahrens, mit konkreten Anwendungsvoraussetzungen und Überprüfungsmöglichkeit im Rechtsmittelwege grundsätzlich zulässig (EuGH *Degano Trasporti* und EuGH *Marco Identi*)
 - Verzicht als unzulässige Beihilfe?

Zentrale Fragen zur Behandlung der Umsatzsteuer im Insolvenzverfahren

- (1) Qualifikation von Umsatzsteuerforderungen als Insolvenz- oder Masseforderungen
- (2) Aufrechnung von Umsatzsteuerforderung und Vorsteueranspruch (umsatzsteuerliche Verrechnung und insolvenzrechtliches Aufrechnungsverbot nach § 96 Abs 1 Nr 1 InsO bzw § 20 Abs 1 IO)

Qualifikation als Insolvenz- oder Masseforderung

Qualifikation erfolgt

- in Deutschland anhand der Bestimmungen § 38 und § 55 InsO
- in Österreich anhand der Bestimmungen § 51 und § 46 IO

Qualifikation als Insolvenz- oder Masseforderung

Deutschland

§ 38 InsO: Insolvenzgläubiger sind jene Gläubiger, die einen zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Vermögensanspruch gegen den Schuldner haben

§ 55 Abs 1 Nr 1 InsO: Masseverbindlichkeiten sind (ua) die Verbindlichkeiten, die durch Handlungen des Insolvenzverwalters (1. Alt) oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse (2. Alt) begründet werden

Qualifikation als Insolvenz- oder Masseforderung

Österreich

§ 51 IO: Insolvenzforderungen sind Forderungen von Gläubigern, denen vermögensrechtliche Ansprüche an den Insolvenzschuldner zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zustehen

§ 46 Z 2 IO: Masseforderungen sind (ua) alle Auslagen, die mit der Erhaltung, Verwaltung und Bewirtschaftung der Masse verbunden sind, einschließlich...der die Masse treffenden Steuern, Gebühren, Zölle, Beiträge zur Sozialversicherung und anderen öffentlichen Abgaben, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Insolvenzverfahrens verwirklicht wird

Qualifikation als Insolvenz- oder Masseforderung

Deutschland

- Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs „begründet“ iSd § 38 InsO umstritten
- großer Teil der Lehre:
 - insolvenzrechtlicher Begriff, der nach insolvenzrechtlichen Wertungen auszulegen ist
 - Anknüpfung an das dem Umsatz zugrundeliegende zivilrechtliche Rechtsgeschäft bzw an den umsatzsteuerlich relevanten Lebenssachverhalt
 - Rechtsgrund der Entstehung des Steueranspruchs, Anwartschaftsgedanke
 - auf die Entstehung des Umsatzsteueranspruchs kommt es nicht an
 - vom mehraktigen Tatbestand „Umsatz“ muss nur die Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung für die „Begründetheit“ des Umsatzsteueranspruchs bereits erfolgt sein
- anders BFH (näheres folgt gleich)

Qualifikation als Insolvenz- oder Masseforderung

Österreich

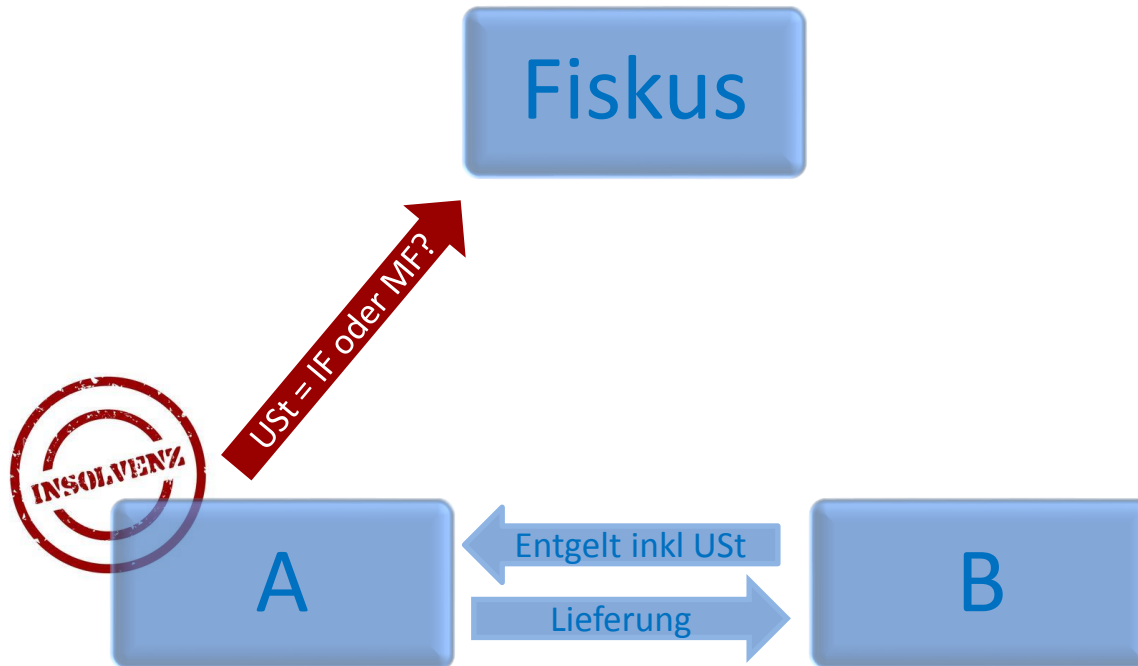
- Auslegung der Begriffsfolge „der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt“
- hA (Lehre und OGH)
- JAB zum IRÄG 1982 **Maßgebend ist die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhalts. Dies, und nicht die formale Anknüpfung an § 4 BAO ist nötig**
- § 4 BAO: (1) Der Abgabeananspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.
- Der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt **≠** (gesamter) steuerlicher Tatbestand
- Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung

Qualifikation als Insolvenz- oder Masseforderung

Unternehmer A unterliegt der **Istbesteuerung**. Am 1.2.2018 erbringt er eine Lieferung an B.
Am 1.5.2018 wird über A das Insolvenzverfahren eröffnet.

B zahlt das Entgelt am 15.5.2018 an den Insolvenzverwalter.

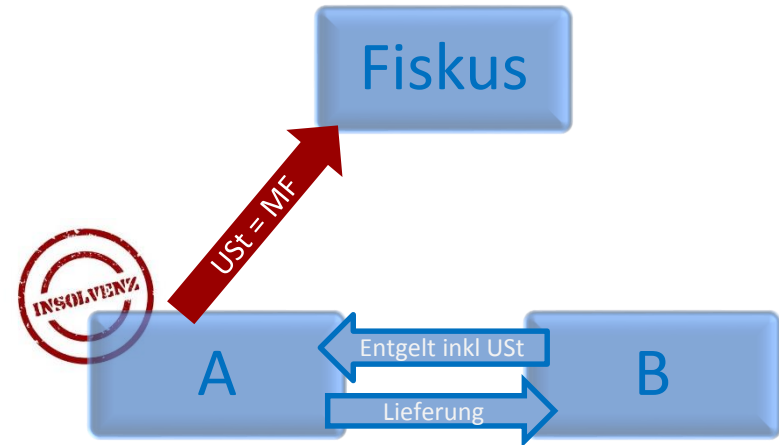
Ist die Umsatzsteuerforderung des Fiskus als Insolvenz- oder Masseforderung zu qualifizieren?



Fall: Istbesteuerung

Deutschland 

- BFH: Masseforderung



- Maßgeblich ist der Zeitpunkt, zu dem der den Umsatzsteueranspruch begründende Tatbestand vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen ist
- dies sei erst mit Vereinnahmung des Entgelts der Fall
- Kritik von einem großen Teil der Lehre: maßgeblich ist auch hier die Ausführung der Leistung vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens

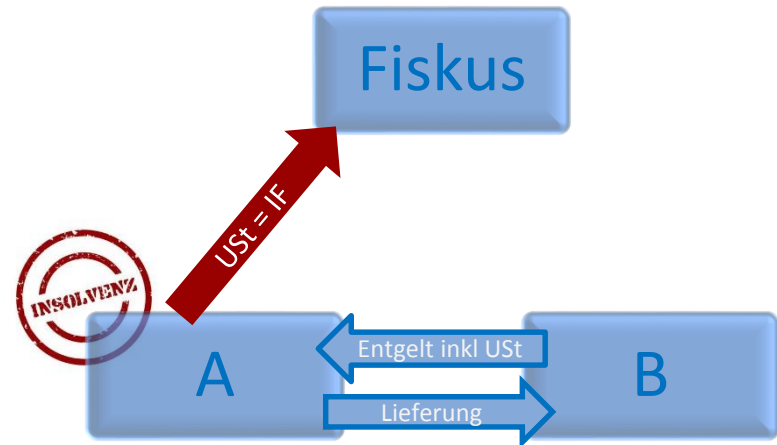
Fall: Istbesteuerung

Österreich



- hA: Insolvenzforderung

- Maßgeblich ist die Ausführung der (entgeltlichen) Leistung vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens
- Vereinnahmung des Entgelts nach Verfahrenseröffnung bloßer Reflex und nicht „auslösend“ für die Abgabepflicht iSd § 46 Z 2 IO



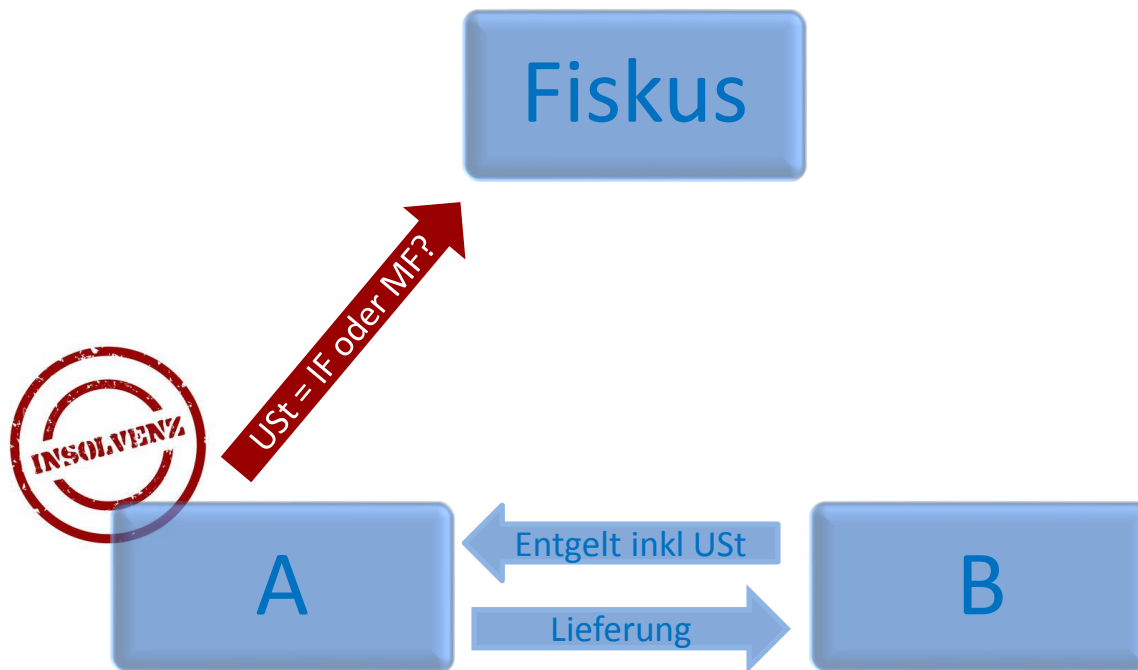
Qualifikation als Insolvenz- oder Masseforderung

Unternehmer A unterliegt der **Sollbesteuerung**. Am 1.2.2018 erbringt er eine Lieferung an B, und stellt das Entgelt am 15.3. in Rechnung.

Am 1.5.2018 wird über A das Insolvenzverfahren eröffnet.

B zahlt das Entgelt für die Lieferung am 15.5.2018 an den Insolvenzverwalter.

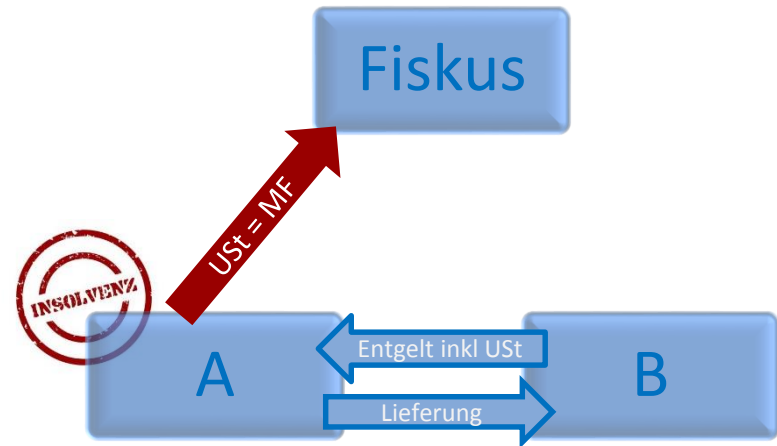
Ist die Umsatzsteuerforderung des Fiskus als Insolvenz- oder Masseforderung zu qualifizieren?



Fall: Sollbesteuerung

Deutschland 

- BFH: Massenforderung

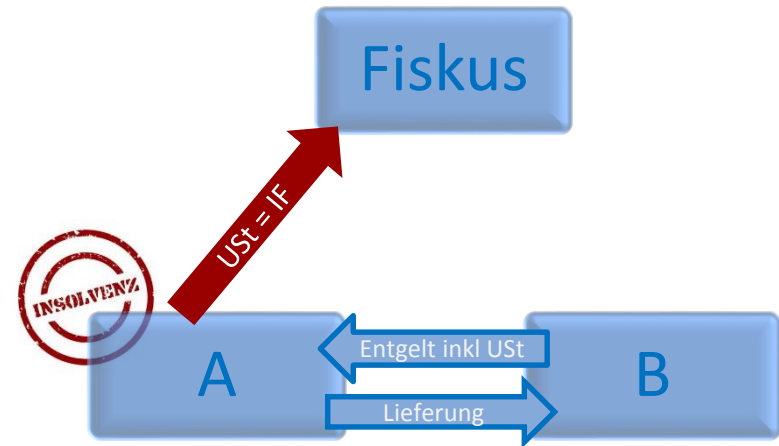


- Doppelte Berichtigung nach § 17 dUStG
- das als Einheit fortbestehende Unternehmen bestehe nach Verfahrenseröffnung aus mehreren Unternehmensteilen: (1) vorinsolvenzliches Vermögen, (2) Insolvenzmasse
- mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens sei das Entgelt des Leistungsempfängers rechtlich „uneinbringlich“ iSv § 17 Abs 2 Nr 1 S 1 dUStG, weil die Empfangszuständigkeit nach § 80 Abs 1 InsO auf den Insolvenzverwalter übergeht (1. Berichtigung)
- die spätere Vereinnahmung durch den Insolvenzverwalter begründe eine 2. Berichtigung gem § 17 Abs 2 Nr 1 S 2
- 2. Berichtigung im Zeitpunkt der Vereinnahmung vorzunehmen (§ 17 Abs 1 S 7): Steueranspruch erst mit Vereinnahmung vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen

Fall: Sollbesteuerung

Österreich 

- Insolvenzforderung
 - Ausführung der Lieferung vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens
 - Vereinnahmung des Entgelts nach Verfahrenseröffnung nicht relevant



Qualifikation als Insolvenz- oder Masseforderung

- Konstruktion der Doppelberichtigungsjudikatur: Ist Art 90 MwStRL bzw § 17 dUStG bzw § 16 UStG einer solchen Auslegung zugänglich?
 - Art 90 MwStRL
 - (1) Im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes wird die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert.
 - (2) Die Mitgliedstaaten können im Falle der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung von Absatz 1 abweichen.
 - vom Wortlaut der Berichtigungsvorschriften nicht gedeckt

Qualifikation als Insolvenz- oder Masseforderung

- Konstruktion der Doppelberichtigungsjudikatur: Ist Art 90 MwStRL bzw § 17 dUStG bzw § 16 UStG einer solchen Auslegung zugänglich?
 - vom Telos der Berichtigungs Vorschriften nicht gedeckt
 - Veränderung der Entgeltforderung auf Seite des Leistungsempfängers
 - USt will nur den tatsächlichen Aufwand des Leistungsempfängers besteuern
 - Rückgängigmachung der mit der Soll-Besteuerung einhergehenden Vorfinanzierung der Umsatzsteuer durch den Unternehmer
 - Schutz des Unternehmers als „Steuereinnehmer für Rechnung des Staates“ vor einer Insolvenz des Leistungsempfängers
 - Nicht: Gewährleistung einer aufkommenswirksamen Realisation von vereinnahmten Umsatzsteuerbeträgen (*Witfeld*)
 - In der Judikatur des EuGH (Rs *Degano Trasporti*, Rs *Marco Identi*, Rs *Netto Supermarkt*, Rs *Balocchi*) kann keine Bestätigung der Rsp des BFH erblickt werden

Qualifikation als Insolvenz- oder Masseforderung

- Besteuerungstyp (Soll- oder Istbesteuerung) kann keine Auswirkung auf die Qualifikation einer Umsatzsteuerforderung als Insolvenz- oder Masseforderung haben
- führen zu keiner unterschiedlichen materiellen Steuerpflicht:
 - in beiden Fällen soll nur das tatsächlich vereinnahmte Entgelt besteuert werden
 - bei Sollbesteuerung durch Berichtigungsvorschriften (Art 90 MwStRL, § 17 dUStG, § 16 UStG) gewährleistet
- der die Umsatzsteuerpflicht auslösende Sachverhalt ist in beiden Fällen die Ausführung einer entgeltlichen Lieferung oder sonstigen Leistung
 - Rechtsgrund für die Pflicht zur Abführung von Umsatzsteuer in diesem Zeitpunkt gelegt
 - Auflösende (Sollbesteuerung) bzw aufschiebende (Istbesteuerung) Bedingung hindert nicht die Qualifikation als Insolvenzforderung (vgl § 191 InsO, § 16 IO)
- Einbeziehung mehrwertsteuer-systematischer Erwägungen bei dieser insolvenzrechtlich zu lösenden Frage nicht möglich
- Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung

Aufrechnung von Umsatzsteuerforderung und Vorsteueranspruch

- Verhältnis zwischen der umsatzsteuerlichen Verrechnung und dem insolvenzrechtlichen Aufrechnungsverbot des § 96 Abs 1 Nr 1 InsO/ § 20 Abs 1 IO
- Schuldig werden (§ 96 Abs 1 Nr 1 dInsO) bzw Schuldner werden (§ 20 Abs 1 IO)

Aufrechnung von Umsatzsteuerforderung und Vorsteueranspruch

Deutschland

§ 16 Abs 2 S 1 dUStG

- von der Summe der im laufenden Veranlagungszeitraum (grds Kalenderjahr) entstandenen Umsatzsteuer (= Umsatzsteuerbetrag)
- sind die in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach § 12 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen

§ 96 InsO

(1) Die Aufrechnung ist unzulässig,

1. wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist,

...

Aufrechnung von Umsatzsteuerforderung und Vorsteueranspruch

Österreich

§ 20 Abs 2 Z 1 UStG

- von der Summe der im laufenden Veranlagungszeitraum (grds Kalenderjahr) entstandenen Umsatzsteuer (= Umsatzsteuerbetrag)
- sind die in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach § 12 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen

§ 20 IO

- (1) Die Aufrechnung ist unzulässig,
wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des
Insolvenzverfahrens Schuldner der Insolvenzmasse geworden ist...

Aufrechnung von Umsatzsteuerforderung und Vorsteueranspruch

Verhältnis zwischen der umsatzsteuerlichen Verrechnung und dem insolvenzrechtlichen Aufrechnungsverbot des § 96 Abs 1 Nr 1 InsO / § 20 Abs 1 IO

- BFH
 - abgekürzter Besteuerungszeitraum gem § 16 Abs 3 dUStG durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens
 - zwischen vorinsolvenzlichem und insolvenzlichem Unternehmensteil können umsatzsteuerliche Berechtigungen und Verpflichtungen nicht miteinander verrechnet werden
 - ⇒ für Aufrechnungsverbot des § 96 Abs 1 Nr 1 InsO bleibt kein Raum
- Rsp und Lehre in Österreich
 - Aufrechnungsverbote des § 20 IO gehen abgabenrechtlichen Bestimmungen über die Verrechnung vor (zB VwGH 85/14/0086)
 - Aufrechnungsverbot des § 20 Abs 1 IO gilt auch hinsichtlich im selben Vorauszahlungszeitraum entstandenen Umsatzsteuer-Insolvenzforderungen (*Ruppe/Achatz*)
 - ⇒ kein Vorrang der Verrechnung nach § 20 Abs 2 Z 1 UStG

Aufrechnung von Umsatzsteuerforderung und Vorsteueranspruch

Schuldig werden (§ 96 Abs 1 Nr 1 dInsO) bzw Schuldner werden (§ 20 Abs 1 IO)

- Gleichlauf der in § 38 InsO / § 46 Z 2 IO und in 96 Abs 1 Nr 1 InsO / § 20 Abs 1 IO enthaltenen Wertungen
- relevanter Zeitpunkt: Ausführung der Eingangsleistung, Rechtsgrund für den Vorsteueranspruch in diesem Zeitpunkt gelegt
- Aufrechnung nicht dadurch ausgeschlossen, dass Forderung des Insolvenzschuldners im Zeitpunkt der Verfahrenseröffnung noch bedingt (vgl §§ 94 iVm 95 InsO bzw § 19 Abs 2 IO)
- Ausstellung einer umsatzsteuergerechten Rechnung nicht relevant

Abschließende Würdigung

- Ein Insolvenzverfahren national vorzusehen ist eine von der Europäischen Kommission und auch vom EuGH anerkannte Maßnahme um die „geordnete“ und „gleichmäßige“ Befriedigung von Gläubigern zu ermöglichen und bestimmten Unternehmern eine zweite Chance einzuräumen.
- Mangels Harmonisierung des Insolvenzrechts sind die Mitgliedstaaten bei dessen Ausgestaltung grundsätzlich frei
 - diese Freiheit erstreckt sich grundsätzlich auch auf die Behandlung von Umsatzsteuerforderungen
 - ein Fiskusprivileg ist unionsrechtlich nicht geboten, aber auch nicht verboten
 - Ausgestaltung des nationalen Insolvenzrechts muss
 - Neutralitätsprinzip in seiner Ausprägung als Gleichheitssatz,
 - Unionsgrundrechte beachten,
 - darf nicht selektive Begünstigung bewirken
 - Mindestharmonisierung über allgemeine Grundsätze
 - Die „großen“ Fragen des Insolvenzrechts sind über das Insolvenzrecht und nicht über das Mehrwertsteuerrecht zu lösen!
 - Nationale Unterschiede sind systeminhärent

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel
tina.ehrke@uni-graz.at

Mag. Karoline Elisabeth Rumpf
karoline.rumpf@uni-graz.at

