

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort .....</b>	V
<b>Abkürzungsverzeichnis .....</b>	XVII
<b>I. Einführung und Problemaufriss .....</b>	1
1. Hintergründe der Themenwahl und Problemaufriss .....	1
2. Gegenstand und Gang der Untersuchung .....	4
<b>II. Grundlagen des österreichischen Insolvenzrechts .....</b>	9
1. Einleitende Bemerkungen .....	9
2. Die Rechtsquellen des Insolvenzrechts vor dem Hintergrund des Unionsrechts .....	9
3. Zielsetzungen und Zweck des österreichischen Insolvenzrechts .....	12
3.1. Haftungsverwirklichung zugunsten der Gläubiger .....	12
3.2. Die „Zweite Chance“ – Sanierungsgedanke des Insolvenzrechts .....	14
3.3. Das Prinzip der Gläubigergleichbehandlung – Par conditio creditorum .....	16
4. Ausgewählte Verfahrensarten des österreichischen Insolvenzrechts und deren Ablauf .....	18
4.1. Einleitende Bemerkungen .....	18
4.2. Das Insolvenzverfahren nach der Insolvenzordnung .....	19
4.2.1. Voraussetzungen für die Verfahrenseröffnung .....	19
4.2.1.1. Einleitende Bemerkungen .....	19
4.2.1.2. Die Insolvenzgründe im Detail .....	20
4.2.1.2.1. Zahlungsunfähigkeit (§ 66 IO) .....	20
4.2.1.2.2. Überschuldung (§ 67 IO) .....	21
4.2.1.3. Kostendeckendes Vermögen .....	22
4.2.1.4. Der Insolvenzantrag als Voraussetzung .....	23
4.2.2. Das Insolvenzverfahren nach der Insolvenzordnung und seine Formen .....	24
4.2.2.1. Einleitende Bemerkungen .....	24
4.2.2.2. Das Konkursverfahren .....	25
4.2.2.3. Sanierungsverfahren mit und ohne Eigenverwaltung .....	27
5. Die insolvenzrechtliche Abgrenzung von Masse- und Insolvenzforderungen und ihre Bedeutung für den (Steuer-)Gläubiger .....	30
6. Zwischenfazit .....	33
<b>III. Das Mehrwertsteuersystem im Lichte des Unionsrechts .....</b>	35
1. Einleitende Bemerkungen .....	35

2. Grundprinzipien des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems .....	37
2.1. Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuersystem .....	37
2.1.1. Rechtsgrundlagen der Mehrwertsteuerneutralität .....	37
2.1.2. Ausprägungen der Mehrwertsteuerneutralität auf Eingangs- und Ausgangsseite .....	39
2.1.2.1. Belastungsneutralität durch Vorsteuerabzug auf Eingangsseite .....	39
2.1.2.2. Wettbewerbsneutralität durch gleiche Besteuerung bei Ausgangsumsätzen .....	40
2.2. Der Schutz der finanziellen Interessen der Union (Art 325 AEUV) .....	43
2.3. Die wirksame Erhebung von Mehrwertsteuern (Art 2, Art 250 Abs 1 und Art 273 MwStSyst-RL iVm Art 4 Abs 3 EUV) .....	44
2.4. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz in der Rsp des EuGH .....	45
3. Die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer (Art 72 ff MwStSyst-RL) .....	46
3.1. Einleitende Bemerkungen zur Bemessungsgrundlage .....	46
3.2. Die Bemessungsgrundlage bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen .....	48
3.2.1. Der subjektive Wert der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage .....	48
3.2.2. Gegenleistungen Dritter .....	49
3.2.3. Mit dem Preis unmittelbar zusammenhängende Subventionen .....	50
4. Das Recht auf Vorsteuerabzug (Art 167 ff MwStSyst-RL) .....	51
4.1. Einleitende Bemerkungen zum Vorsteuerabzug .....	51
4.2. Entstehen des Vorsteuerabzugsrechts .....	52
4.3. Materiell- und formellrechtliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug .....	55
4.3.1. Einleitende Bemerkungen zum Formalismus im Mehrwertsteuerrecht .....	55
4.3.2. Materielle Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug .....	56
4.3.3. Formelle Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug .....	58
4.4. Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug .....	59
5. Die Steuerschuldentstehung (Art 62 ff MwStSyst-RL) .....	60
6. Das Zusammenwirken der Bestimmungen zur Bemessungsgrundlage, Steuerschuld und Berichtigung .....	63

7. Zwischenfazit .....	64
<b>IV. Die Unternehmensinsolvenz aus (umsatz-)steuerlicher Perspektive .....</b>	<b>67</b>
1. Einleitende Bemerkungen .....	67
2. Das Verhältnis von (Umsatz-)Steuer- und Insolvenzrecht .....	68
2.1. „Insolvenzsteuerrecht“ als Schnittstelle zwischen Steuer- und Insolvenzrecht – ein Interessenskonflikt? .....	68
2.2. Der Grundsatz „Konkursrecht geht vor Steuerrecht“ im Verhältnis zum materiellen Steuerrecht .....	71
2.3. Der Grundsatz „Konkursrecht geht vor Steuerrecht“ im Verhältnis zum formellen Steuerverfahrensrecht .....	74
3. Auswirkungen der Insolvenz auf das Umsatzsteueraufkommen und deren Bedeutung für Fiskus und Steuerschuldner .....	75
4. Allgemeine umsatzsteuerliche Konsequenzen der Insolvenzeröffnung .....	78
4.1. Unternehmereigenschaft des insolventen Unternehmers .....	78
4.2. Auswirkungen der Insolvenz auf den Voranmeldungs- und Veranlagungszeitraum .....	79
5. Qualifikation von Umsatzsteuerforderungen im Insolvenzverfahren .....	80
5.1. Umsatzsteuer als Masse- bzw Insolvenzforderung bei Soll- und Ist Besteuerung .....	80
5.1.1. Einleitende Bemerkungen .....	80
5.1.2. Umsatzsteuer als Masseforderung gem § 46 Z 2 IO .....	80
5.1.2.1. Die Masse treffende Abgabe .....	80
5.1.2.2. Der die Abgabenpflicht auslösende Sachverhalt .....	82
5.1.3. Umsatzsteuer als Insolvenzforderung gem § 51 IO .....	84
5.1.4. Behandlung der Umsatzsteuer aus vereinnahmten Anzahlungen (Mindest-Ist-Besteuerung) .....	85
5.1.5. Behandlung der Umsatzsteuer bei Dauerschuldverhältnissen .....	88
5.2. Zwischenfazit .....	90
<b>V. Änderung der Bemessungsgrundlage und Berichtigung des Vorsteuerabzugs aufgrund von Insolvenz .....</b>	<b>93</b>
1. Konsequenzen der Unternehmensinsolvenz auf die Bemessungsgrundlage und den Vorsteuerabzug aus Sicht des Unionsrechts .....	93
1.1. Einleitende Bemerkungen .....	93
1.2. Sicht des Leistungserbringers .....	94
1.2.1. Wortlaut von Art 90 MwStSyst-RL .....	94
1.2.2. Ziel und Zweck von Art 90 Abs 1 und Abs 2 MwStSyst-RL .....	95

1.2.3. Voraussetzungen für die Reduktion der Steuerbemessungsgrundlage nach Art 90 Abs 1 und Abs 2 MwStSyst-RL im Insolvenzfall .....	96
1.2.3.1. Anwendungsbereich von Art 90 MwStSyst-RL: eine Begriffsabgrenzung .....	96
1.2.3.2. Abgrenzung der Anwendungsbereiche von Art 90 Abs 1 und Abs 2 MwStSyst-RL: endgültige vs nicht-endgültige Nichtbezahlung .....	98
1.2.3.3. Zeitpunkt des Vorliegens einer „Nichtbezahlung“ iSd Art 90 MwStSyst-RL .....	101
1.2.3.4. Zeitliche Beschränkung für die Inanspruchnahme von Art 90 MwStSyst-RL .....	103
1.2.4. Bedingungen nach Art 90 Abs 1 und Abs 2 und Art 273 MwStSyst-RL .....	105
1.2.5. Verhältnismäßigkeitsprüfung des EuGH .....	109
1.2.6. Unmittelbare Anwendbarkeit von Art 90 MwStSyst-RL .....	111
1.2.7. Folgen des Art 90 MwStSyst-RL auf Ebene des Leistungserbringers .....	113
1.2.7.1. Einleitende Bemerkungen .....	113
1.2.7.2. Mehrwertsteuererstattung .....	113
1.2.7.3. Eigenverbrauchsbesteuerung auf Ebene des Leistungserbringers? .....	114
1.2.7.4. Vorsteuerkorrektur auf Ebene des Leistungserbringers? .....	115
1.2.7.5. Aufgabe der wirtschaftlichen Tätigkeit aufgrund von Insolvenz und Eigenverbrauchsbesteuerung auf Ebene des Leistungsempfängers? .....	117
1.3. Sicht des Leistungsempfängers .....	118
1.3.1. Allgemeine Bemerkungen zur Vorsteuerkorrektur nach Art 184 f MwStSyst-RL .....	118
1.3.2. Wortlaut von Art 185 MwStSyst-RL .....	120
1.3.3. Ziel und Zweck der Vorsteuerkorrektur gem Art 184 ff MwStSyst-RL .....	121
1.3.4. Voraussetzung für die Berichtigung des Vorsteuerabzuges im Insolvenzfall .....	122
1.3.5. Abweichungsbefugnis nach Art 185 Abs 2 UAbs 1 und UAbs 2 MwStSyst-RL im Insolvenzfall .....	126
1.4. Zwischenfazit .....	128
2. Österreichische Umsetzung und Verwaltungspraxis im Zusammenhang mit Unternehmensinsolvenzen .....	129

2.1. Einleitende Bemerkungen .....	129
2.2. Die Änderung der Bemessungsgrundlage und ihre Folgen nach § 16 UStG .....	130
2.2.1. Inhalt, Zweck und Voraussetzungen der Berichtigung nach § 16 UStG .....	130
2.2.2. Wirkungen und Folgen der Änderung der Bemessungsgrundlage .....	133
2.2.3. Zeitpunkt der Berichtigung .....	135
2.3. Änderung der Bemessungsgrundlage: Das Tatbestandsmerkmal der Uneinbringlichkeit des Entgelts .....	136
2.3.1. Begriff der Uneinbringlichkeit des Entgelts .....	136
2.3.2. Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit des Entgelts .....	140
2.3.3. Nachweis der Uneinbringlichkeit .....	142
2.4. Folgen der Uneinbringlichkeit .....	143
2.5. Insolvenzrechtliche Einordnung von Vorsteuerkorrekturen und Umsatzsteuerberichtigungen .....	143
2.5.1. Einleitende Bemerkungen .....	143
2.5.2. Vorsteuerberichtigung gem § 16 UStG wegen Uneinbringlichkeit .....	144
2.5.2.1. Insolvenzrechtliche Einordnung der Vorsteuerkorrektur .....	144
2.5.2.2. Höhe der Korrektur .....	146
2.5.3. Umsatzsteuerberichtigung gem § 16 UStG wegen Uneinbringlichkeit .....	149
3. Sonderproblem: Reverse-Charge und Insolvenz des Leistungserbringers .....	151
4. Zwischenfazit .....	155
<b>VI. Die Stellung des Staates in der Unternehmensinsolvenz .....</b>	<b>157</b>
1. Der Staat als Gläubiger im Insolvenzverfahren .....	157
2. Auswirkungen von Insolvenzen auf das Umsatzsteueraufkommen – ein systembedingtes Ausfallrisiko .....	158
2.1. Einleitende Bemerkungen .....	158
2.2. Insolvenzbedingte Steuerausfälle im Bereich der Leistungserbringung und des Leistungsbezugs .....	158
2.2.1. Steuerausfälle im Rahmen der Leistungserbringung .....	158
2.2.2. Steuerausfälle im Rahmen des Leistungsbezugs .....	160
2.3. Steuerausfälle aufgrund von Insolvenzanfechtung .....	162
3. Spielraum des nationalen Gesetzgebers zur Minimierung des Steuerausfallrisikos .....	165

3.1. Die Möglichkeit der Implementierung von Fiskusprivilegien .....	165
3.1.1. Einleitende Bemerkungen .....	165
3.1.2. Begriffsdefinition – Was ist das „Fiskusprivileg“? .....	165
3.1.3. Argumente für und gegen eine Bevorrechtung des Fiskus im Insolvenzverfahren .....	167
3.1.3.1. Argumente für die Einführung von Fiskusvorrechten im Insolvenzverfahren .....	167
3.1.3.2. Argumente gegen die Einführung von Fiskusvorrechten im Insolvenzverfahren .....	168
3.1.4. Unionsrechtlicher Gestaltungsspielraum in Bezug auf Fiskusprivilegien für die Umsatzsteuer in der Unternehmensinsolvenz .....	170
3.1.4.1. Primärrechtliche Grenzen der europäischen Verträge .....	170
3.1.4.1.1. Einleitende Bemerkungen .....	170
3.1.4.1.2. Steuerverzicht im Rahmen eines Insolvenzverfahrens als verbotene Beihilfe? (Art 107 AEUV) .....	171
3.1.4.1.3. Der Schutz der finanziellen Interessen der Union (Art 325 AEUV) .....	176
3.1.4.1.4. Die Grundrechte der Grundrechtecharta .....	177
3.1.4.2. Sekundärrechtliche Grenzen der MwStSyst-RL .....	189
3.1.4.2.1. Einleitende Bemerkungen .....	189
3.1.4.2.2. Wirksame Erhebung von Mehrwertsteuern auch in der Insolvenz? .....	190
3.1.4.2.3. Der Grundsatz der mehrwertsteuerlichen Neutralität in Insolvenzsituationen .....	193
3.1.4.3. Zwischenfazit – der unionsrechtliche Gestaltungsspielraum und seine Grenzen .....	198
3.1.5. Nationaler Gestaltungsspielraum in Bezug auf Fiskusprivilegien in der Unternehmensinsolvenz .....	199
3.1.5.1. Einleitende Bemerkungen .....	199
3.1.5.2. Verfassungsrechtliche Grenzen .....	200
3.1.5.2.1. Allgemeiner Gleichheitsgrundsatz (Art 7 B-VG und Art 2 StGG) .....	200
3.1.5.2.2. Schutz des Eigentums (Art 5 StGG und Art 1 1. ZPEMRK) .....	203

3.1.5.3. Insolvenzrechtliche Grenzen: Fiskusprivilegien gemessen an der par conditio creditorum (Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung) .....	208
3.1.5.4. Zwischenfazit: Die Zulässigkeit von Fiskusprivilegien nach österreichischem (Verfassungs-)Recht .....	214
3.2. Ansatz am Mehrwertsteuersystem zur Verringerung des Steuerausfallrisikos in der Insolvenz .....	216
3.2.1. Einleitende Bemerkungen .....	216
3.2.2. Erweiterung des Anwendungsbereiches der Ist-Besteuerung? .....	217
3.2.2.1. Einleitende Bemerkungen .....	217
3.2.2.2. Die Ist-Besteuerung als Beitrag zur Vermeidung insolvenzbedingter Steuerausfallrisiken .....	219
3.2.2.3. Unionsrechtliche Zulässigkeit einer generellen Ist-Besteuerung? .....	220
3.2.2.4. Stellungnahme zur allgemeinen Ist-Besteuerung .....	223
3.2.3. Einführung eines Vorsteuervortrages .....	224
3.2.3.1. Funktionsweise eines Vorsteuervortrages .....	224
3.2.3.2. Beitrag zur Vermeidung insolvenzbedingter Steuerausfallrisiken .....	225
3.2.3.3. Unionsrechtliche Zulässigkeit der Einführung eines Vorsteuervortrages .....	225
3.2.3.4. Stellungnahme zum Vorsteuervortrag .....	226
3.2.4. Einführung einer Vorstufenbefreiung im zwischenunternehmerischen Bereich – Das Mittler-Modell .....	227
3.2.4.1. Funktionsweise des Mittler-Modells .....	227
3.2.4.2. Beitrag zur Vermeidung insolvenzbedingter Steuerausfallrisiken .....	227
3.2.4.3. Unionrechtliche Zulässigkeit der Einführung einer Vorstufenbefreiung .....	228
3.2.4.4. Stellungnahme zur Vorstufenbefreiung .....	229
3.2.5. Einführung eines Vorsteueranrechnungsverfahrens .....	230
3.2.5.1. Funktionsweise des Vorsteueranrechnungsverfahrens .....	230
3.2.5.2. Beitrag zur Vermeidung insolvenzbedingter Steuerausfallrisiken .....	232
3.2.5.3. Unionsrechtliche Zulässigkeit .....	232
3.2.5.4. Stellungnahme zum Vorsteueranrechnungsverfahren .....	234

3.2.6. Erweiterung des Anwendungsbereiches des Reverse-Charge Verfahrens .....	235
3.2.6.1. Einleitende Bemerkungen zum Reverse-Charge Verfahren .....	235
3.2.6.2. Beitrag zur Vermeidung insolvenzbedingter Steuerausfallrisiken .....	237
3.2.6.3. Ablehnung der Einführung eines generellen Reverse-Charge Verfahrens auf EU-Ebene .....	237
3.2.6.4. Stellungnahme zum generellen Reverse-Charge Verfahren .....	239
3.2.7. Eigener Ansatz: Modifikation des Zeitpunktes der Vorsteuerkorrektur unter Beibehaltung des Soll-Prinzips .....	242
3.2.7.1. Ausgangslage: Der „Sofortabzug“ als Grundproblem in der Insolvenz .....	242
3.2.7.2. Modifikation des Sofortabzugs: Funktionsweise und unionsrechtliche Vorgaben .....	245
3.2.7.3. Vermeidung des insolvenzbedingten Steuerausfallrisikos .....	246
3.2.7.4. Stellungnahme zur Modifikation des Sofortabzugs .....	247
3.2.7.4.1. Zeitpunkt der Vorsteuerberichtigung nach § 16 UStG als Ursache des insolvenzbedingten Steuerausfalles auf Ebene des Leistungsempfangs .....	247
3.2.7.4.2. Wahl eines angemessenen Zeitraumes bis zur Vorsteuerberichtigung .....	249
4. Zwischenfazit .....	254
<b>VII. Zusammenfassung der Ergebnisse in Thesenform .....</b>	<b>257</b>
1. Der Grundsatz von Konkursrecht geht vor Steuerrecht ist weiterhin gültig .....	257
2. Der Zeitpunkt der Leistungsausführung als Anknüpfungspunkt für die insolvenzrechtliche Einordnung von Steuerforderungen .....	257
3. Die Kohärente Interpretation von Art 90 und Art 185 MwStSyst-RL und die Notwendigkeit einer gleichmäßigen Implementierung .....	259
4. Die österreichische Umsetzung ist grds unionsrechtskonform .....	261
5. Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit als Maßstab für die insolvenzrechtliche Einordnung der Vorsteuerkorrektur sowie der Umsatzsteuerberichtigung .....	262
6. Das Steuerausfallrisiko in der Insolvenz ist systembedingt .....	263

7. Für eine systematische Sonderstellung des Staates im Insolvenzverfahren fehlt es an einer rechtspolitischen Rechtfertigung .....	264
8. Der Einführung von Fiskusprivilegien stehen vor dem Hintergrund der Eigentumsfreiheit unions- und verfassungsrechtliche Bedenken entgegen .....	265
9. Von der Einführung von Fiskusprivilegien sollte auch aus insolvenzrechtlichen und steuerpolitischen Gründen Abstand genommen werden .....	267
10. Bisherige Reformüberlegungen unionsrechtlich nicht umsetzbar .....	268
11. Minimierung des Steuerausfallrisikos auch ohne Eingriff in die Besteuerungssystematik möglich .....	270
12. Das Steuerausfallrisiko kann nicht vollständig beseitigt werden .....	272
13. Eine stärkere inhaltliche Verzahnung von Steuer – und Insolvenzrecht wäre aus Rechtssicherheitsgründen begrüßenswert .....	273
<b>Literatur- und Judikaturverzeichnis</b> .....	<b>275</b>