



Umsatzsteuertagung 2005

Umsatzsteuer und Immobilien: Immobilien in der Insolvenz

Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M.
23. November 2005



Inhaltsübersicht

- Rechtliche Stellung der Beteiligten in der Insolvenz
- Abgrenzung Konkurs- u. Masseforderungen
- Umsatzsteuer und Verwertung von Liegenschaften in der Insolvenz

Rechtliche Stellung der Beteiligten

	Insolvenzrecht	Steuerrecht
Masseverwalter	Pflichten und Verantwortlichkeit gemäß § 81 KO	Vertreter des Gemein- schuldners iSd § 80 BAO Haftung gemäß § 9 BAO
Gemein- schuldner	verliert die Verfüugungsmacht	bleibt Steuersubjekt

Einkünftezurechnung: Rz 8 EStR 2000

Unternehmereigenschaft: Rz 2401 UStR 2000

Stellung des Abgabengläubigers

Abgabefestsetzungsverfahren

keine Auswirkung

Abgabeneinhebungsverfahren

- Massegläubiger
- Konkursgläubiger
- kein Teilnahmerecht

Abgrenzung Konkurs- und Masseforderungen I

Konkursforderungen § 51 Abs 1 KO

„sind Forderungen von Gläubigern, denen vermögensrechtliche Ansprüche an den Gemeinschuldner zur Zeit der Konkurseröffnung zustehen (Konkursgläubiger).“

Masseforderungen § 46 Abs 1 Z 2 KO

sind u.a. „alle Auslagen, die mit der Erhaltung, Verwaltung und Bewirtschaftung der Masse verbunden sind [...] einschließlich der [...] **die Masse treffenden Steuern**, Gebühren, Zölle, Beiträge zur Sozialversicherung, wenn und soweit der **die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht** wird“.

§ 4 Abs 1 BAO

„Der Abgabeananspruch entsteht, sobald der **Tatbestand** verwirklicht wird, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.“

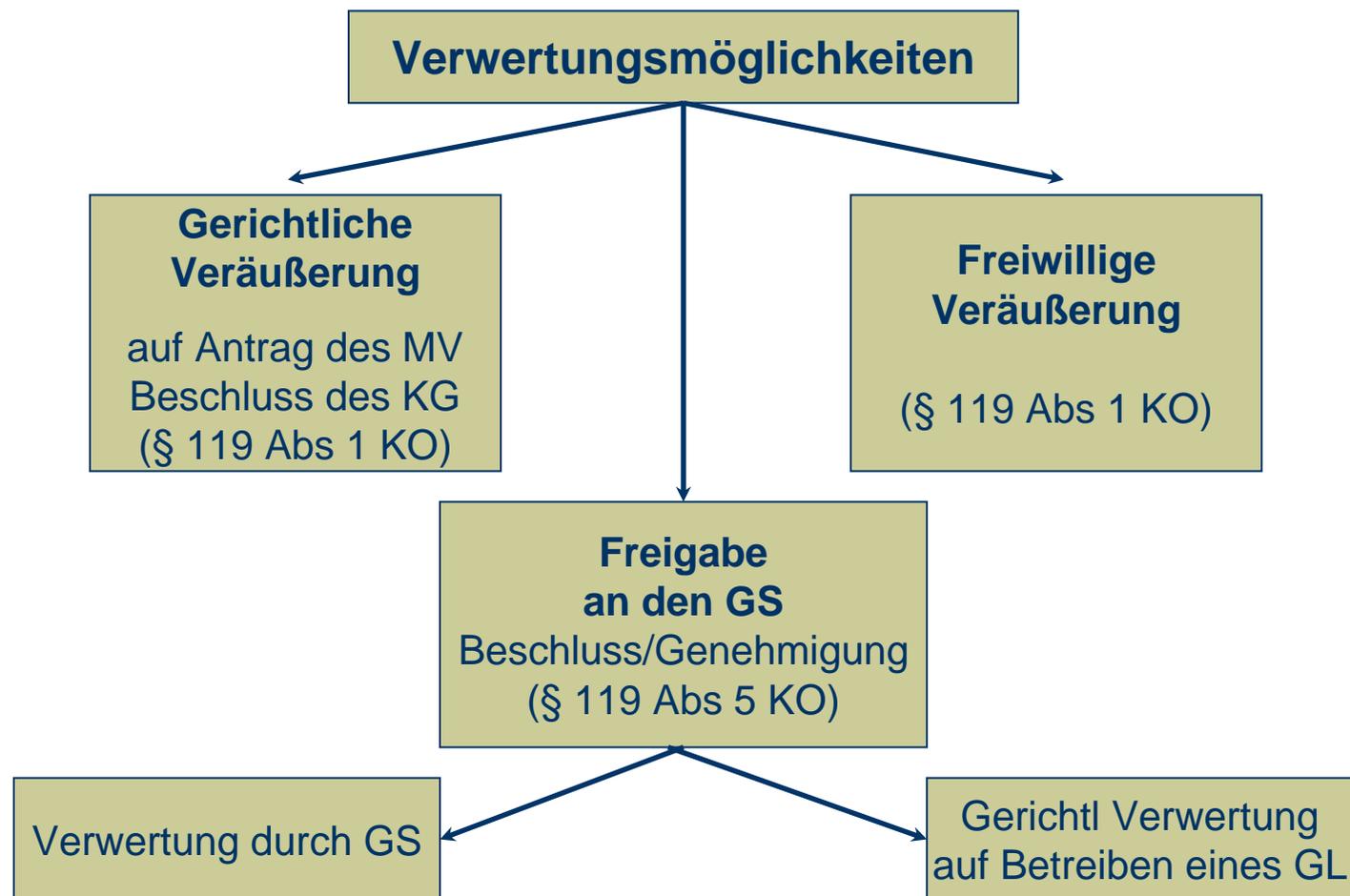
Abgrenzung

Konkurs- und Masseforderungen II

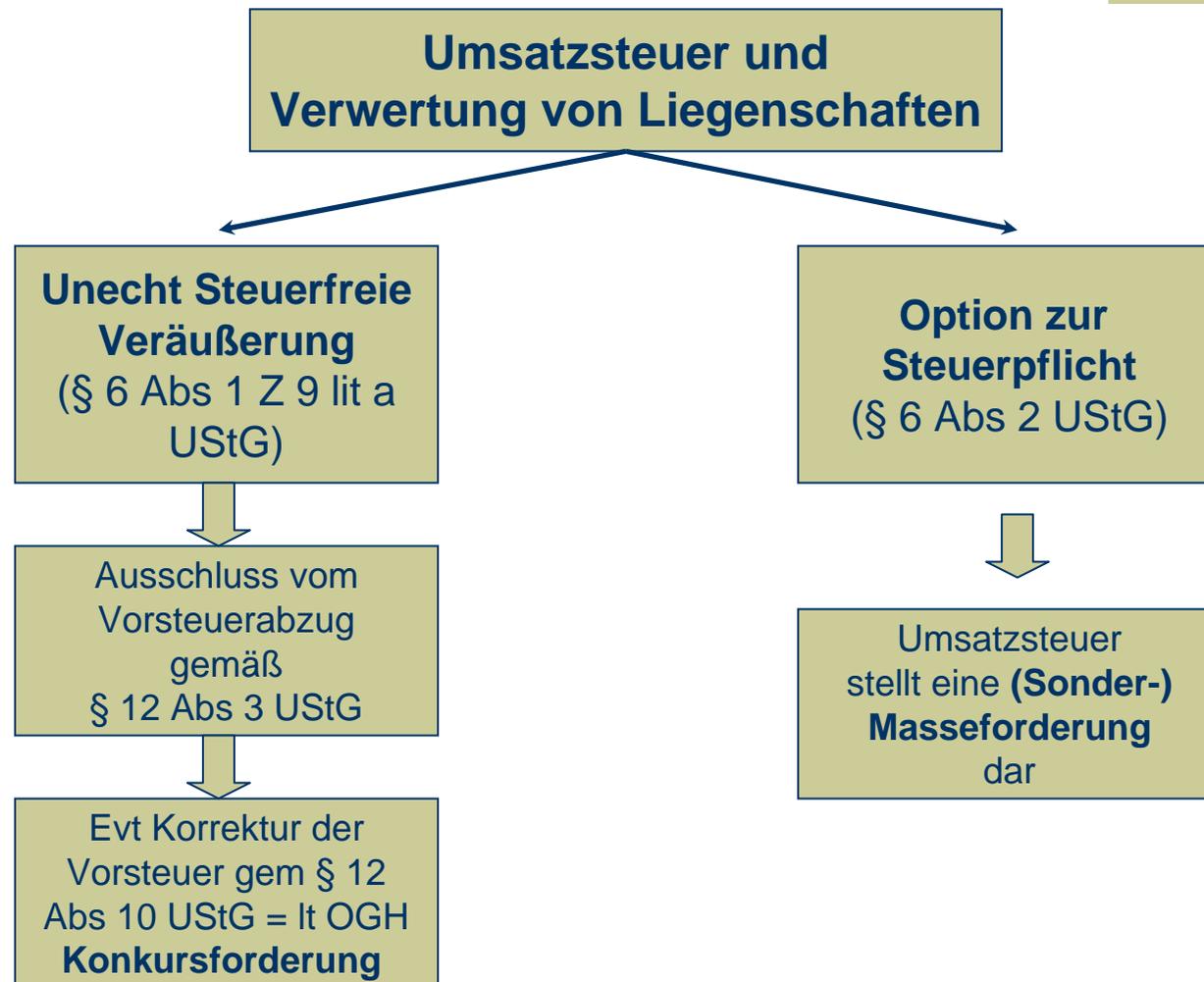
Umsatzsteuer

	Steuerrecht (Tatbestandsverwirklichung)	Insolvenzrecht (Sachverhaltsverwirklichung)
Sollbesteuerung	Ablauf des Kalendermonats nach Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung	Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung
Istbesteuerung	Ablauf des Kalendermonats nach Vereinnahmung des Entgelts	Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung

Verwertung des Massevermögens



USt und Verwertung von Liegenschaften I



USt und Verwertung von Liegenschaften II

Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs 10 und 11 UStG

- Änderung der Verhältnisse, die für Vorsteuerabzug maßgeblich waren
- Berichtigungszeitraum bei Grundstücken: 9 Jahre
- Einstufung im Insolvenzverfahren laut OGH: **Konkursforderung**
(OGH 27.11.1997, 8 Ob 2244/96z; 25.2.2000, 8 Ob 144/99f; 27.4.2000, 8 Ob 226/99i
ua)
- Einstufung im Insolvenzverfahren laut VwGH: **Masseforderung**
(VwGH 19.10.1999, 98/14/0143; 25.11.1999, 98/15/0185; 30.7.2002, 96/14/0105)
- Haltung des BMF:
„beugt“ sich im Erlass vom 5.6.2000, Z 03 0331/1-IV/3/00, der
Rechtsansicht des OGH, ohne sich dieser ausdrücklich anzuschliessen
(siehe auch Rz 2406 UStR 2000).

USt und Verwertung von Liegenschaften III

Beispiel

- Veräußerung einer Liegenschaft im Jahr 2005
- Wert netto: 1 Mio. Euro
- Gebäudeerrichtung 2002
- Nutzung ab 2003
- Vorsteuer: 125.000 Euro
- Vorsteuerkorrektur 2005: $8/10\text{tel} = 100.000$ Euro
- ohne Absonderungsrecht

USt und Verwertung von Liegenschaften IV

Beispiel: Sicht der Masse

Veräußerung	freihändig	
	steuerfrei	mit Option
umsatzsteuerlich:		
Kaufpreis brutto	1.000	1.200
USt	0	200
netto	1.000	1.000
VSt-Korrektur	100	---
USt-MF	--- (lt OGH)	200
USt-KF	100	---
„Nettoerlös“ Masse	1.000	1.000
Anstieg KF	+ 100	0

Zwangsversteigerung von Grundstücken I

Kridamäßige Veräußerung und Umsatzsteuer

- Leistungstausch zwischen Gemeinschuldner und Ersteher
- Meistbot galt bislang immer als Bruttoentgelt
(Versteigerungsbedingungen -> EO-Novelle 2000)
- Lieferung im Zeitpunkt des Zuschlags
- Option zur Steuerpflicht durch den Masseverwalter
- Rechnungsausstellung durch den Masseverwalter

Zwangsversteigerung von Grundstücken II

Neuregelung durch BGBl I 134/2003
§ 19 Abs 1b UStG

Übergang der Steuerschuld („reverse-charge“) gilt für:

- Umsätze von Grundstücken, Gebäuden auf fremdem Grund und Baurechten im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Verpflichteten an den Ersteher,

wenn der Erwerber ein **Unternehmer** (Berechtigung zum Vorsteuerabzug im konkreten Fall ist jedoch unmaßgeblich) oder eine **juristische Person des öffentlichen Rechts** ist. Der leistende Unternehmer **haftet** für diese Steuer.

Die Neuregelung gilt für Zwangsversteigerungen **in- und außerhalb** von Insolvenzverfahren **ab 1.1.2005**.

Zwangsversteigerung von Grundstücken III

„Reverse-charge“ - Folgen

Ersteher:

- wird zum Schuldner der Umsatzsteuer;
- hat idR gleichzeitig den Vorsteuerabzug (Vorliegen einer Rechnung ist hierfür nicht Voraussetzung - § 12 Abs 1 Z 3 UStG);
- Aufzeichnungspflichten.

Verpflichtete:

- haftet für die Umsatzsteuer;
- Rechnungsausstellung: ohne Umsatzsteuerausweis (sonst: Steuerschuld aufgrund der Rechnung); Hinweis auf Übergang der Steuerschuld, Angabe der UID des Leistungsempfängers (§ 11a UStG).

Zwangsversteigerung von Grundstücken IV

Vom „reverse-charge“ erfasste Steuer

- Grundsätzlich ist der Übergang der Steuerschuld bei **Option zur Umsatzsteuer** gem. § 6 Abs 2 UStG relevant.
- Der Übergang der Steuerschuld erfasst auch die Umsatzsteuer auf **Betriebsvorrichtungen** (dies auch, wenn für den Grundstücksumsatz nicht optiert wird).
- Der Übergang der Steuerschuld erfasst nach der Textierung idF des AbgÄG 2004 explizit auch die Umsatzsteuer aus der (steuerpflichtigen) Verwertung von **Gebäuden auf fremdem Grund** und von **Baurechten**.

Zwangsversteigerung von Grundstücken V

Bemessungsgrundlage (I)

Bisher:

- Meistbot im Zwangsversteigerungsverfahren ist ein Bruttobetrag.
- Versteigerungsbedingungen (seit EO-Novelle 2000): zulässige Abweichungen von den gesetzlichen Bedingungen sind in § 146 Abs 1 EO taxativ aufgezählt; die Aufnahme abgabenrechtlicher Teile ist nicht vorgesehen.

Bei Übergang der Steuerschuld:

- Steuerschuld trifft den Ersteher.
- Die Wertung des Meistbots als Bruttobetrag würde insolvenzrechtlichen Bestimmungen widersprechen.
- Fazit: Meistbot = Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer

Zwangsversteigerung von Grundstücken VI

Bemessungsgrundlage (II)

Folge:

Meistbot kann nicht mehr einheitlich als Brutto- oder Nettobetrag eingestuft werden:

- Ist der Ersteher ein Unternehmer, so kommt das „reverse-charge“ System (zwingend) zur Anwendung: Meistbot = Nettobetrag.
- Ist der Ersteher hingegen kein Unternehmer, so bleibt der Verpflichtete der Steuerschuldner: Meistbot = Bruttobetrag.

Problem (vor allem bei kridamäßiger Verwertung):

- Welches Gebot bringt den Gläubigern letztlich die höhere Quote?

Zwangsversteigerung von Grundstücken VII

Beispiel: Kridamäßige Verwertung im Konkurs

	Ersteher = U	Ersteher = NU
Meistbot	1.000	1.000
Umsatzsteuer (bei Option gem § 6 Abs 2)	200	167
Befriedigungsfonds für Gläubiger	1.000	833
Zahlungsfluss an Gericht	1.000	1.000
vom Ersteher zu zahlende USt (RC)	200	0
USt-Masseforderung des FA	0	167
Belastung des Erstehers (mit VSt-Abzug)	1.000	1.000

Zwangsversteigerung von Grundstücken VIII

Zeitpunkt und Form der Option zur Umsatzsteuer

grundsätzlich:

- Ausübung der Option durch den Verpflichteten (ggf MV) für jeden einzelnen Umsatz, der im Inland getätigt wird
- ab dem Zeitpunkt der Tätigkeit des Umsatzes
- bis zur Rechtskraft des Bescheides
- formlos (Behandlung des Umsatzes als steuerpflichtig)

Sonderregelung für Zwangsversteigerung:

- AbgÄG 2004 sieht eine zeitliche Begrenzung der Option vor: Der Verzicht auf die Steuerbefreiung ist nur zulässig, wenn er spätestens bis **vierzehn Tage nach Bekanntgabe des Schätzwerts** (§ 144 EO) dem **Exekutionsgericht mitgeteilt** wird.

Zwangsversteigerung von Grundstücken IX

Verbleibende Probleme

- Unterschiedliche Wertung des Meistbots, je nach Zuschlag an einen Unternehmer oder an einen Nichtunternehmer
- Offenlegung der Unternehmereigenschaft des Erstehers
- Haftung des Verpflichteten (bzw der Masse im Konkurs)
- Erwerb durch einen Unternehmer für seinen Privatbereich

USt und Verwertung einer Sondermasse I

Umsatzsteuer als Sondermassekosten

Sondermassekosten

Kosten der besonderen

- Verwaltung
- Verwertung
- Verteilung

der Sondermasse
(§ 49 Abs 1 KO)

Umsatzsteuer als Sondermassekosten

Nachweis von USt als SMK:

- Vorlage von Urkunden
- Nichtberücksichtigung bei unzureichendem Nachweis

Wer meldet die USt als SMK an?

- Masseverwalter?
- Finanzverwaltung?

(vgl OGH 25.8.1999, 3 Ob 189/98k)

USt und Verwertung einer Sondermasse II

Folgen für die Masse und Absonderungsgläubiger (I)

- Bei **unecht steuerfreier Veräußerung** eines Grundstücks fällt keine Umsatzsteuer an. Eine allfällige Vorsteuerkorrektur ist nach der Judikatur des OGH eine **Konkursforderung** und kann daher **nicht als Sondermassekosten** geltend gemacht werden.
- Bei **Option zur Steuerpflicht** stellt die Umsatzsteuer bei freihändiger Verwertung eine **Masseforderung** und **Sondermassekosten** dar, die vorab aus dem Verwertungserlös beansprucht werden kann.

USt und Verwertung einer Sondermasse III

Beispiel

- Veräußerung einer Liegenschaft im Jahr 2005
- Wert netto: 1 Mio. Euro
- Gebäudeerrichtung 2002
- Nutzung ab 2003
- Vorsteuer: 125.000 Euro
- Vorsteuerkorrektur 2005: $8/10\text{tel} = 100.000$ Euro
- mit Absonderungsrecht

USt und Verwertung einer Sondermasse IV

Variante: freihändige Verwertung

Forderung Absonderungsgläubiger: 1.500

andere Konkursforderungen und Kosten werden vernachlässigt

Veräußerung	freihändig	
	steuerfrei	mit Option
umsatzsteuerlich:		
Kaufpreis brutto	1.000	1.200
USt	0	200
netto	1.000	1.000
VSt-Korrektur = KF	100	---
USt-MF = SMK	--- (lt OGH)	200
Befriedigungsfonds	1.000	1.000
(Rest-) KF Abs.gläubiger	500	500
KF gesamt	600	500

USt und Verwertung einer Sondermasse V

Folgen für die Masse und Absonderungsgläubiger (II)

- Für die **Zwangsversteigerung** von Grundstücken wird die Steuerschuld in Zukunft vom Erwerber geschuldet (Übergang der Steuerschuld, „reverse-charge“ System).
- In diesem System löst auch die **Option zur Steuerpflicht** keine Umsatzsteuer-Masseforderung aus, wenn der Ersteher eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder ein Unternehmer ist.
- Ist der Ersteher jedoch kein Unternehmer, so gilt die bisherige Rechtslage und die Umsatzsteuer ist eine (Sonder-) Masseforderung, die aus dem Meistbot herauszurechnen ist.

USt und Verwertung einer Sondermasse VI

Variante: gerichtliche Verwertung

Forderung Absonderungsgläubiger: 1.500

andere Konkursforderungen und Kosten werden vernachlässigt

Veräußerung	gerichtlich		
	steuerfrei	mit Option*)	mit Option**)
umsatzsteuerlich:			
Meistbot	1.000	1.000	1.000
USt	0	0	167
netto	1.000	1.000	833
VSt-Korrektur = KF	100	---	---
USt-MF = SMK	--- (lt OGH)	0	167
Befriedigungsfonds	1.000	1.000	833
(Rest-) KF Absonderungsgl.	500	500	667
KF gesamt	600	500	667

*) Erwerber =
Unternehmer

***) Erwerber =
kein Unternehmer



Umsatzsteuertagung 2005

Danke für die Aufmerksamkeit!