

STEUERN IM KONKURS*

Die jüngste Rsp des 8. Senats zur Behandlung von Steuern im Konkurs hat eine erhebliche Rechtsunsicherheit und ein erhöhtes Haftungspotential für Masseverwalter bewirkt. Der vorliegende Beitrag versucht, das Verhältnis von Steuer- und Konkursrecht auf eine dogmatische Grundlage zu stellen. Dadurch soll die juristische Prüfung erleichtert werden, ob ein geltend gemachter Anspruch des Fiskus als Konkurs- oder Masseforderung zu qualifizieren ist. Dabei werden die europarechtlichen Vorgaben für die mit dem BudgetbegleitG 1998 neu eingeführte USt-Option bei Grundstückumsätzen ebenso beleuchtet, wie allfällige, künftig auftretende steuerliche Probleme im Insolvenzverfahren.

1. Einleitung

Die juristische Literatur zu neuralgischen Schnittpunkten zwischen dem Insolvenz- und Abgabenrecht füllt inzwischen (erfreulicherweise) auch in Österreich halbe Bibliotheken.¹ Die nachfolgende Untersuchung ist daher bewußt knapp und praxisbezogen gehalten.² Sie konzentriert sich auf die jüngsten Entwicklungen in der österreichischen Rsp zur Abgrenzung von Masse- und Konkursforderungen in bezug auf Abgabenansprüche der Finanzverwaltung. Ergänzend versucht ein kritisches Streiflicht auf die jüngste Steuergesetzgebung in diesem Bereich unter Bedachtnahme auf die europarechtliche Judikatur, Anstoß für weitere Diskussionen zu geben.

2. Die Unterscheidung von Konkurs- und Masseforderungen

2.1 Das Verhältnis von Konkurs- und Steuerrecht

Die insolvenzrechtliche Behandlung von Fiskalforderungen eröffnet den Blick auf die praktisch bedeutsame Verflechtung zwischen Konkurs- und Steuerrecht. Beide Rechtsgebiete greifen ineinander über und müssen schon um der Rechtssicherheit willen miteinander in Einklang gebracht werden. Der Gesetzgeber hat diese schwierige Aufgabe den Gerichten überlassen. Denn eine gesetzliche Regelung, die das Verhältnis dieser unterschiedlichen Rechtsbereiche klarstellt, fehlt.

Die herrschende insolvenzrechtliche Meinung³ bestimmt die Begriffe der „Steuern“ und „öffentlichen Abgaben“, wie sie § 46 KO verwendet, gleich dem finanzverfassungsrechtlichen Verständnis von § 6 F-VG 1948:⁴ *Geldleistungen, die*

* **RA Dr. Clemens Thiele**, LL.M. Tax (GGU), Master of Tax Laws, Golden Gate University, Rechtsanwalt in Salzburg.

¹ Verwiesen sei vor allem auf die empfehlenswerten Monographien von *Gessler*, Steuern bei Konkurs und Ausgleich³ (1990), *Kofler/Kristen*, Insolvenz und Steuern (1994) und jüngst *Achatz* (Hrsg), Umsatzsteuer in der Insolvenz (1998). In der dt Literatur nach wie vor überragend *Frotscher*, Steuern im Konkurs⁴ (1997); vgl zu letzterem die lesenswerte Bespr von *Riel*, ZIK 1998, 24.

² Die Literaturangaben beschränken sich auf das zum Verständnis Wesentliche.

³ OGH 14.5.1958, 2 Ob 143/58, SZ 31/78 = EvBl 1958/370 = JBl 1958, 449; *Bartsch/Heil*, Grundriß des Insolvenzrechts⁴ (1983) Rz 9, 220 ff mwN.

⁴ B-VG vom 21. Jänner 1948 über die Regelung der finanziellen Beziehungen zwischen dem Bund und den übrigen Gebietskörperschaften (Finanz-Verfassungsgesetz 1948 - F-VG 1948), BGBl 1948/45 idF BGBl 1967/2, 1988/686, 1993/30, 1993/818 und 1996/20 idgF.

*Gebietskörperschaften kraft öffentlichen Rechts zur Deckung ihres Finanzbedarfs erheben.*⁵ Diese Definition wird auch in der Konkursordnung anzuwenden sein, da für die Insolvenzgesetze keine eigene Begriffsbestimmung vorgesehen ist.

Das Konkursrecht regelt seinem Wesen nach ein *Verfahren* zur gleichzeitigen und gleichmäßigen Befriedigung aller Gläubiger eines Schuldners aus dessen Vermögen. Es ist ein Sonderfall der Zwangsvollstreckung. Als echtes Prozeßrecht dient es primär der Durchsetzung einer hoheitlichen Anordnung⁶ mit Hilfe staatlicher Zwangsmaßnahmen. Erst in zweiter Linie bewirkt das Konkursverfahren auch materielle Veränderungen.

Demgegenüber handelt es sich beim Abgabenrecht - in seinem hier maßgebendem Bereich - primär um materielles Recht. Es ist die Gesamtheit der die Abgaben betreffenden Normen. Ausgangspunkt der weiteren Überlegungen bildet das von der Lehre entwickelte Bild vom Steuerrecht als dem „Recht des Steuerschuldverhältnisses“.⁷ Demnach umfaßt das Abgabenrecht vornehmlich jene Normen, die sich auf den Steuergläubiger und den Steuerschuldner, die *Entstehung des Abgabenanspruches und seine Beendigung* beziehen. Der schuldauslösende Verpflichtungsgrund besteht nicht in einer privatautonomen Willensübereinkunft, sondern in der Erfüllung eines gesetzlichen Tatbestandes.⁸ Es ist daher keineswegs verwunderlich, daß es in der Konkursordnung und im Steuerrecht Bestimmungen gibt, die unterschiedliche Interpretationen von Steuergläubigern und Masseverwalter ermöglichen.

2.2 Prinzip der Gleichordnung

Je nach dem, ob verstärkt steuerrechtliche oder konkursrechtliche Prinzipien in den Vordergrund gerückt werden, gelangt ein Teil der Lehre⁹ und Rsp¹⁰ zur Einordnung der Abgabenschuld als Massforderung, der andere Teil¹¹ zur Qualifikation als Konkursforderung.¹² Der Primat des Steuerrechts scheint in Summe betrachtet letztlich die Oberhand zu behalten. ME führt dieses „Denken in Hierarchien“ zu keiner befriedigenden Lösung¹³ und geht am Kern des Problems vorbei.¹⁴ Der hier zur Diskussion stehende Berührungspunkt zwischen Konkurs- und Steuerrecht hat keine derogierende Kraft im Sinne einer Über- oder Unterordnung, sondern betrifft ausschließlich eine Frage des zeitlichen

⁵ VfSlg 3.919/1961; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II³ (1996), 157 mwN.

⁶ Durch das Konkursedikt (§§ 74 ff KO) verliert der Gemeinschuldner idR an den Masseverwalter sein Recht, sein Vermögen zu verwalten und darüber zu verfügen (§ 1 KO).

⁷ Grundlegend *Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis (1972); vgl. auch *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II³ (1996), 207f.

⁸ Es liegt also ein „gesetzliches Schuldverhältnis“ vor; zum Begriff *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht¹⁰ I (1995), 200f, 414ff.

⁹ *Chalupsky/Ennöckl/Holzzapfel*, Handbuch des österreichischen Insolvenzrechts (1986), 362; *Ruppe*, UStG 1994 (1995) Einf Rz 140; *Kolacny/Mayer*, UStG² (1997) § 16 Anm 8; *Bertl/Fraberger/Pilz* in *Petsch/Reckenzaun/Bertl/Isola*, Praxishandbuch Konkursabwicklung (1997), 446, 450.

¹⁰ E des 3. *Senats* v 3.2.1993, 3 Ob 102/92, JBl 1993, 795 = EvBl 1993/102 = SZ 66/15.

¹¹ *Werndl*, Insolvenz und Umsatzsteuer, ÖStZ 1983, 86, 95; *Schumacher*, Entscheidungsbesprechung, JBl 1993, 797, 798; *Gessler*, aaO (FN 1), 121f; *Achatz*, Mehrwertsteuerberichtigung bei Zahlungsunfähigkeit, WBl 1987, 205; *Ch.Bachmann*, Vorsteuerberichtigung nach Konkursanfechtung: Massforderung?, *ecolex* 1996, 664; ebenso wohl *Riel*, Buchbesprechung, ZIK 1998, 24; E des 8. *Senats* v 26.1.1995, 8 Ob 11/94, ZIK 1995, 153 = WBl 1995, 203.

¹² Eingehend zum Meinungsstreit am OGH *Fink/Beiser*, Umsatzsteuer auf Bauleistungen in der Insolvenz: Masse- oder Konkursforderung?, ÖJZ 1997, 131, 138.

¹³ Insoweit unterstützenswert *W. Jelinek*, Öffentlich-rechtliche Forderungen aus der Sicht der KO, AO und der internationalen Insolvenzabkommen, Seminar Sighartstein, Februar 1982, zitiert nach *Gessler*, aaO (FN 1), 16.

¹⁴ Dessen ungeachtet werden die weiteren Erörterungen unter den Überschriften „Konkursrecht vor Steuerrecht“ und „Steuerrecht vor Konkursrecht“ vorgenommen, da diese Parolen die unterschiedlichen Standpunkte der juristische Diskussion der letzten Jahre plakativ widerzugeben vermögen.

Nacheinander. Die Normen der Konkursordnung zeigen den Weg auf, fiskalische Ansprüche (weiter) durchzusetzen. Die materiellen Steuergesetze geben an, welche Gebietskörperschaft gegen welchen Abgabepflichtigen was für Ansprüche (erworben) hat.¹⁵ Demnach müssen sowohl die Besonderheiten des Steuerrechtsverhältnisses als auch der Zweck des Konkursverfahrens bei der Anwendung der Konkursbestimmungen auf Abgabensprüche beachtet werden: Für die insolvenzrechtliche Qualifikation einer Abgabensforderung kommt es allein auf die Verwirklichung eines abgabenrechtlich relevanten Sachverhalts an. Dieser kann auch vor dem Entstehen der Steuerschuld liegen.¹⁶ Entsteht durch tatsächliche Veränderungen im Konkurs *erstmalig* für den Gemeinschuldner eine Abgabenspflicht, ist diese als Masseforderung zu qualifizieren. Andernfalls kommt es zu einer Vorverschiebung des relevanten Sachverhalts auf die Zeit vor Konkurseröffnung.

Daraus ergibt sich für den Masseverwalter folgende **Stufenprüfung**:

- genaues Studium des einschlägigen materiellen Steuerrechts (unter Einschluß der Systematik und Technik der Besteuerung)
- Aufspüren des abgabenrechtlich relevanten Vorganges im Tatsächlichen (=Sachverhalt)
- zeitliche Fixierung dieses Sachverhalts im Hinblick auf § 46 Abs 1 Z 2 KO, d.h. Verwirklichung vor oder nach Konkurseröffnung
- endgültige Qualifikation der geltend gemachten Abgabensforderung als Masse- oder Konkursforderung

Diesen Grundsätzen entspricht auch der gewissermaßen umgekehrte Fall einer Forderung des Gemeinschuldners gegen den Fiskus, wenn sich zB nach Konkurseröffnung herausstellt, daß ihm eine öffentliche Abgabe ohne tragfähige Rechtsgrundlage vorgeschrieben wurde.¹⁷

Diesfalls räumt selbst nach Rechtskraft des Abgabensbescheides § 303 BAO einen öffentlich-rechtlichen Rückzahlungsanspruch gegen den Bund ein.¹⁸

3. Konkursrecht vor Steuerrecht

3.1 Umsatzsteuerlicher Rückforderungsanspruch bei Vorsteuerberichtigung

Der heftig diskutierten E des OGH vom 27.11.1997, 8 Ob 2244/96z,¹⁹ lag zusammengefaßt folgender Sachverhalt zugrunde:

Ein Grundstück wurde im Zuge eines Konkursverfahrens veräußert. Der Masseverwalter korrigierte die Vorsteuer wegen Änderung des Verwendungszwecks und stellte diese dem Erwerber gem. § 12 Abs 14 UStG

¹⁵ Mit *Gessler*, aaO (FN 1), 16 darf zu Recht nicht aus der Durchsetzbarkeit von Steuerforderungen nach der KO auf einen Vorrang des Insolvenzrechts geschlossen werden.

¹⁶ Einhellige Rsp OGH 17.11.1987, 5 Ob 358/87, SZ 60/247 = EvBl 1988/86 = WBl 1988, 92; jüngst wiederholend 24.8.1998, 8 Ob 10/98y, ecolex 1999, 22; vgl auch *Gessler*, aaO (FN 1), 42 ff.

¹⁷ ZB nach der E des VwGH v 24.11.1994, ZI 94/16/0182, betreffend Außenhandelsförderungsbeiträge; zu Rückforderungsansprüchen wegen EU-Widrigkeit der Abgabennorm *Schwarz/Fraberger*, Europarecht als „Steuerschlußfloch“, ecolex 1998, 52, 165 und jüngst *Thiele*, Checklist zum europarechtlichen Verbot der Steuerdiskriminierung nach Art 95 [90] EGV, ecolex 1999/2, ...

¹⁸ *Schwarz/Fraberger*, ecolex 1998, 52, 165 mit ergänzender Erörterung von § 299 BAO; vor Rechtskraft des Abgabensbescheides kommt eine Berufung verbunden mit einem Rückzahlungsantrag gem. §§ 239 ff BAO in Betracht.

¹⁹ ZIK 1998, 25 = WBl 1998/106, 138 = ecolex 1998, 206; dazu *Herzig*, Vorsteuerberichtigung keine Sondermassekosten, ecolex 1998, 208; *Kristen*, Berichtigung des Vorsteuerabzugs im Insolvenzverfahren - Masseforderung oder Konkursforderung?, ZIK 1998, 46; *Fellner*, Vorsteuerberichtigungsanspruch der Finanzbehörde gemäß § 12 Abs 10 UStG als Konkursforderung, RdW 1998, 123; *Gaedke*, Vorsteuerabzugsberichtigung und Insolvenz, SWK 1998 S 218; *Hopf/Eckerstorfer-Seyruck*, Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs 10 UStG im Konkurs, SWK 1998 S 305; *Mitterer/Halbmayer*, Nochmals: Vorsteuerberichtigung und Insolvenz, SWK 1998 S 330.

(aF) in Rechnung. Der (unternehmerische) Erwerber beanspruchte den vollen Vorsteuerabzug. Der Fiskus erhielt aus der Konkursmasse jedoch nur die anteilige Konkursquote.

Nach Auffassung des 8. Senats ist die beim Gemeinschuldner korrigierte Vorsteuer nur eine Konkursforderung des Abgabengläubigers, der Republik Österreich, und *keine* bevorzugt zu befriedigende Massforderung. Begründet wird dieses Ergebnis, wie folgt:

- gem § 46 Abs 1 Z 2 KO zählen zu den Massforderungen „die Masse treffende Steuern, ... wenn ... der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht wird“. Die Bestimmung knüpft somit an die Sachverhaltsverwirklichung an. Maßgebend ist allein der Zeitpunkt der Ausführung der Leistung.
- gem § 4 Abs 1 BAO entsteht der Abgabensanspruch, „sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft“. Die Vorschrift stellt somit auf die Tatbestandsverwirklichung ab. § 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG sieht für die USt bei Soll-Besteuerung vor, daß die Steuerschuld „mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferungen und sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind“ entsteht. Somit ist der umsatzsteuerliche Tatbestand erst verwirklicht, wenn neben der Ausführung der Lieferung oder Leistung ein zusätzliches zeitliches Element erfüllt ist („Ablauf des Kalendermonats“). Dies gilt auch für die Ist-Besteuerung, wobei es dort nicht auf die Ausführung der Leistung, sondern auf die Vereinnahmung des Entgelts ankommt.

Der **8. Senat** entschied, daß der Vorsteuerberichtigungsanspruch²⁰ dem Grunde nach bereits durch die ursprüngliche Lieferung an den Gemeinschuldner entstanden ist, i.e. Sachverhalt iSd § 46 Abs 1 Z 2 KO; nicht hingegen erst durch die Verwertung im Konkurs als dem Vorgang, der zur Vorsteuerkorrektur führt. Die Vorsteuer stellt eine aufschiebend bedingte Forderung des Fiskus dar, die erst über 10 Jahre (zur Gänze) erwirkt wird.

3.2 Die prompte Reaktion des Gesetzgebers

Der ersatzlose Entfall des § 12 Abs 4 UStG durch Art XV des **BudgetbegleitG 1998**²¹ stellt im wesentlichen eine Reaktion des Gesetzgebers auf die obzitierte E des 8. Senats dar.²² Mit **Wirkung ab 19.6.1998** kann der Veräußerer von Grund und Gebäuden wählen zwischen

- a) einem unecht befreiten Grundstücksumsatz (keine 20 % USt beim Veräußerer; kein [korrigierter] Vorsteuerabzug beim Erwerber) und
- b) einem steuerpflichtigen Umsatz (20 % USt beim Veräußerer; Vorsteuerabzug beim Erwerber)

Nach der Neuregelung ist ein (korrigierter) Vorsteuerabzug des (unternehmerischen) Erwerbers nur mehr dann möglich, wenn der Veräußerer zur USt-Pflicht optiert hat (sog. „Optionsfall“). Die fällige USt ist Massforderung, da während des Konkurses entstanden. Zur USt-Mimimierung bleibt die Nicht-Option nur mehr dann interessant, wenn die zehnjährige Berichtigungsfrist bereits abgelaufen ist: der Unternehmer kann trotz vollen Vorsteuerabzuges umsatzsteuerfrei weiterveräußern.

²⁰ Eine Berichtigung des vorgenommene Vorsteuerabzuges (= sog. Vorsteuerkorrektur) ist dann vorzunehmen, wenn sich die Umstände für den seinerzeitigen Vorsteuerabzug geändert haben, zB wenn nachträglich infolge einer unecht steuerbefreiten Veräußerung die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges unzulässig ist. Wurde zB auf einem Grundstück ein Gebäude unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges errichtet und betrieblich genutzt, so führt eine unecht steuerbefreite Veräußerung innerhalb von 10 Jahren zu einem Vorsteuerberichtigungsanspruch des Finanzamtes.

²¹ BGBl I 1998/79.

²² Näher dazu *Kirsten*, Berichtigung des Vorsteuerabzuges als Konkursforderung - der Steuergesetzgeber reagiert umgehend!, ZIK 1998, 87; *Kolacny*, Die Umsatzsteueränderungen des Budgetbegleitgesetzes, SWK 1998 S 398; *Reinold/Rief*, Umsatzsteuerliche Denksportaufgaben im Budgetbegleitgesetz 1998, FJ 1998, 123 mwH.

3.3 Auswirkungen auf die Grunderwerbsteuer

Im Optionsfall erhöht sich die Grunderwerbsteuer (für das Grundstück), da die anfallende Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einfließt gem § 5 GrEStG 1987. Ebenso erhöht sich die Eintragungsgebühr gem § 26 GGG iVm TP 9.

Nach einem Teil der Lehre²³ sei die Umsatzsteuer nicht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen wegen des (behaupteten) Verbots der Doppelbelastung mit zwei Verkehrssteuern für ein und denselben Umsatz. Derartiges läßt sich jedoch aus der Judikatur des VfGH nicht ableiten.²⁴

Die Umsatzsteuer wird aber dann nicht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen, wenn die Liegenschaft schenkungsweise übertragen wird gem § 12 Abs 15 UStG idF BGBl I 1998/79.

3.4 Rückwirkungen der Grunderwerbsteuer auf die Umsatzsteuer?

Im Optionsfall stellt sich die Frage, ob die Grunderwerbsteuer in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer fällt, wodurch es zu einem steuererhöhenden Aufschaukelungseffekt kommen würde (sog. Kaskadeneffekt)?

Dies ist mit *Beiser*²⁵ zu verneinen: Die Grunderwerbsteuer ist eine Steuer im finanztechnischen Sinn, d.h. eine Abgabe ohne Gegenleistung, da weder der Veräußerer noch der Erwerber irgendeine Gegenleistung für die Bezahlung der Grunderwerbsteuer erhalten. Obwohl Erwerber und Veräußerer mangels Vereinbarung solidarisch für die Grunderwerbsteuer haften, zahlt jeder eine eigene Schuld.

- Die GrESt knüpft an das Verpflichtungsgeschäft an (genetisches Synallagma) und stellt kein umsatzsteuerbares Entgelt dar.
- Die Umsatzsteuer knüpft an den Leistungsaustausch an (funktionelles Synallagma; Erfüllungsseite), wobei der EuGH²⁶ und die österr hM²⁷ von einer *finalen* Verknüpfung von Leistung und Entgelt ausgehen. Nach der E des verst Senats des VwGH vom 20.11.1980²⁸ zählen weder Bestandvertragsgebühr, noch Übernahme der Vertragserrichtungskosten zum umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch.²⁹
 - *Einzige Ausnahme*: wenn *beide* Vertragsparteien gemeinsam einen Anwalt bzw. Notar mit der Vertragerrichtung betraut haben und der Erwerber die gesamten Kosten trägt, so fällt die Hälfte der Kosten in die Bemessungsgrundlage von GrESt und USt.

3.5 Zivilrechtliche Vorsorge bei der Vertragserrichtung

Insbesondere Bauträger müssen seit dem 19.6.1998 mit unterschiedlichen Erlösen beim Liegenschaftsverkauf kalkulieren. Die beauftragten Vertragsverfasser haben je nach Situation für den Verkauf an Private sowie an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer Vorsorge zu treffen.³⁰ Der Vertragserrichter muß

²³ *Kohler*, Abschaffung der Vorsteuerverrechnung nach § 12 Abs 14 UStG, SWK 1998 S 408, 409f.

²⁴ VfSlg 10.043, 10.405; zutreffend *Beiser*, Neue USt-Option bei Grundstücksumsätzen, RdW 1998, 423, 424.

²⁵ RdW 1998, 423, 424 f; aA *Reinold/Rief*, FJ 1998, 123.

²⁶ E v 3.3.1994, Rs C 16/93, Slg 743/1993 (bettelnder Drehorgelspieler).

²⁷ St Rsp VwGH 14.4.1986, 84/15/0209, ÖStZB 19987, 168; *Ruppe*, UStG 1994 (1995), § 1 Rz 67 mwN.

²⁸ ZI 1542/78, ÖStZB 1981, 197.

²⁹ Entgegen § 4 Abs 1 UStG 1994; so aber AÖF 1995/87 und noch VfGH, ÖStZB 1975, 156 zum UStG 1972.

³⁰ Die Salzburger RAK hat darauf umgehend reagiert und dankenswerterweise eine entsprechende Empfehlung bereits im MittBl 7-8/1998, 2 veröffentlicht.

- ausdrücklich festhalten, ob der Grundstücksumsatz unecht befreit ist
 - ob im Fall der Befreiung, der Erwerber die vom Veräußerer korrigierte Vorsteuer zu ersetzen hat (da andernfalls keine Inrechnungstellung der zu berichtigenen Vorsteuer mehr!)
- ob der Veräußerer zur USt-Pflicht optiert („Opting-in-Klausel“)
 - einvernehmliches Feststellen des Zeitpunktes der Übergabe (= Verschaffen der Verfügungsmacht)
- eine spätere Berichtigung der Rechnung zivilrechtlich ausschließen

Die Parteien haben **verbindlich zu erklären, daß entweder**

⇒ „*Kaufpreis von mit USt verrechnet wird*“: USt-Option sinnvoll, wenn Erwerber zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil

- diesfalls keine Vorsteuerberichtigung (§ 12 Abs 10 UStG)
- gänzliche Entlastung beim Empfänger (die in Rechnung gestellte USt wird als Vorsteuer beansprucht)

⇒ „*Kaufpreis von ohne USt verrechnet wird*“: keine Ausübung der USt-Option sinnvoll, wenn Erwerber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt

- Vorsteuerberichtigung beim Veräußerer
- vom Veräußerer berichtigte Vorsteuer ist Kaufpreis zuzuschlagen

Weiterführende Hinweise zu diesem Problemkreis sind inzwischen in der Literatur³¹ hinreichend vorhanden, sodaß obige Skizzierung genügen sollte.

3.6 Europarechtliche Aspekte

In seiner Entscheidung vom 3.12.1998, *Belgocodex SA ./ Belgien*,³² hatte der EuGH über einen im Vergleich zur UStG-Novelle durch das BudgetbegleitG 1998 gleichsam umgekehrten Fall der **Aufhebung einer Option auf die Umsatzsteuer** im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken nach Art.13 Teil B lit.b) der 6. USt-Richtlinie³³ zu entscheiden.

Die Belgocodex SA hatte im Jahr 1990 ein Miteigentum an einem Grundstück mit Gebäuden erworben, die für Büros und Geschäfte renoviert werden sollten. Die Renovierungsarbeiten wurden zwischen 1990 und 1993 von einem umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen ausgeführt. In der Folge vermietete die Belgocodex das Gebäude an einen Unternehmer, der dieses wirtschaftlich nutzte. Sie zog daher die im Zusammenhang mit den Renovierungsarbeiten in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer nach dem belgischen Mehrwertsteuergesetzbuch ab.

Die belgische Finanzverwaltung verweigerte den von der Klägerin zwischen 1990 und 1994 geltend gemachten Vorsteuerabzug mit der Begründung, daß eine befreite Tätigkeit vorliege, die den Vorsteuerabzug nicht zulasse. Die von der Belgocodex in Anspruch genommene Option wurde nämlich durch eine Novellierung des belgischen Mehrwertsteuerrechts 1994 rückwirkend (!) zum 1.1.1993 durch das sog. Wiederherstellungsgesetz aufgehoben. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin dürfe aber ein Mitgliedsstaat, der beschlossen habe, den Geltungsbereich der Befreiung im Sinne des Art.13 Teil B der 6. USt-RL zu beschränken, nicht später seine Meinung wieder ändern und die Befreiung wieder einführen und brachte Belgocodex die Angelegenheit vors europäische Höchstgericht.

³¹ *Stingl*, Unterschiedliche Verkaufspreise bei Liegenschaftsverkauf, *immolex* 1998, 311 mwH; *Thunshirn*, Neuregelung der Umsatzsteuer bei Grundstückskäufen, *ecolex* 1998, 942, 945; *G. Riegler*, Umsatzsteuer bei Grundstückslieferungen, *ecolex* 1998, 867 mit Nachtrag dazu in *ecolex* 1998, 951; jüngst *Thunshirn*, Memo: Option zur Regelbesteuerung bei Grundstücksumsätzen, *ecolex* 1999/2 ...

³² Rs C-381/97, ELR 1999, 48 m Anm *Ehrke*.

³³ 77/388/EWG, ABl 1977 Nr L 145/1, abgedruckt bei *Matznetter/Lansky* (Hrsg), Handbuch EU Steuerrecht in Österreich I (1998), BT/IV.C.b).

In seinem Urteil betonte der EuGH zunächst, daß der gesamte (sic!) Art 13 Teil B und C der 6. USt-RL den Mitgliedsstaaten ein weites Ermessen einräumt. Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sind demnach grundsätzlich befreit, doch ermächtigt die EU-Richtlinie, für diese Umsätze eine Option auf die Mehrwertsteuerpflicht vorzusehen. Es steht den Mitgliedsstaaten auch grundsätzlich frei, die Möglichkeit eines Verzichts auf die Steuerbefreiung aufzuheben und so die Steuerfreiheit uneingeschränkt wieder einzuführen. Die Rückkehr von der Ausnahme zur Regel kann niemals verboten sein, also in concreto von der Steuerpflicht an sich befreiter Umsätze zur Steuerfreiheit dieser Umsätze.

Der Gestaltungsspielraum des nationalen Gesetzgebers wird jedoch bei der rückwirkenden Aufhebung einer solchen Option durch die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit begrenzt. Dabei obliegt es dem nationalen Gericht zu beurteilen, ob die rückwirkende Aufhebung dieser Optionsbestimmungen einen Verstoß gegen die Grundsätze des Vertrauensschutz und der Rechtssicherheit darstelle.

Die *Belgocodex*-Entscheidung des EuGH kann mE als Maßstab zur Beurteilung gesetzgeberischer Aktivitäten der Mitgliedstaaten im Bereich der Umsatzbesteuerung von Grundstücksveräußerungen durchaus herangezogen werden. Art 13 Teil B lit g) und Teil C lit b) 6. USt-RL nennen ausdrücklich „die Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen“ und unterstellen sie demselben Regime der sonstigen Steuerbefreiungen und Optionen wie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken. Darüberhinaus obliegt es den Mitgliedstaaten, den Begriff „Baugrundstück“ iSv Art 13 Teil B iVm Art 4 Abs 3 lit b) 6. USt-RL zu bestimmen, insbes den Erschließungsgrad festzulegen, den ein unbebautes Grundstück aufweisen muß, um als Baugrundstück iSd Richtlinie eingestuft werden zu können.³⁴ Demnach steht es dem nationalen Gesetzgeber frei, den Steuerpflichtigen, die unter die Steuerbefreiungen der 6. USt-RL fallen, in allen Fällen, in bestimmten Grenzen oder auch nach bestimmten Modalitäten die Möglichkeiten eines Verzichts auf diese Befreiung zu gewähren.³⁵

Die Einführung des Optionsrechtes für Grundstücksumsätze durch das BudgetbegleitG 1998 ist mE europarechtlich zulässig. Dessen „über Nacht“ erfolgte Inkraftsetzung mag zwar von der Qualität österr Legistik her bedauerlich sein,³⁶ kann aber gemeinschaftrechtlich nicht beanstandet werden.³⁷ Der Grundtatbestand - die umsatzsteuerrechtliche Befreiung des Grundstücksumsatzes - bewirkt, daß der Steuerpflichtige für Leistungen, die er zur Ausführung des steuerbefreiten Umsatzes tätigt, keinen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen kann. Die Ausübung des Optionsrechtes bewirkt zum einen, daß der steuerbefreite umsatzsteuerpflichtig wird, und zum anderen, daß der Unternehmer für die Leistungen im Zusammenhang mit diesem Umsatz ein Vorsteuerabzugsrecht hat. Dieses Vorsteuerabzugsrecht bildet nach der Rsp des EuGH³⁸ einen charakteristischen Bestandteil des europäischen Mehrwertsteuersystems.

Sollte also in Zukunft daran gedacht werden, die im Wege der Anlaßgesetzgebung geschaffene Optionsmöglichkeit wieder zu beseitigen zB wegen eines vielfach größeren Abgabenausfalls bei steuerpflichtiger Lieferung vor dem Konkurs des Veräußerers,³⁹ so ist der österr Gesetzgeber europarechtlich streng gebunden. Nach Ansicht des EuGH in *Belgocodex* darf sich nämlich ein Mitgliedsstaat bei der Rückkehr von der Optionsmöglichkeit zur vollständigen Steuerbefreiung nicht rückwirkend über das Recht auf einen Vorsteuerabzug hinwegsetzen.

³⁴ EuGH 26.3.1996, Rs C-468/93, Slg 1996 I-1721, *Belastingdienst Grote Ondernemingen*.

³⁵ Vgl EuGH Slg 1982, 53, Rs. *Becker*.

³⁶ Vgl die krit Anmerkungen von *G.Riegler*, *ecolex* 1998, 867, 868f und *Reinold/Rief*, FJ 1998, 123 mwH.

³⁷ In diese Richtung auch *Thunshirn*, *ecolex* 1998, 942, 944.

³⁸ Slg 1995 I-1883, *BP Soupergaz*.

³⁹ Mit guten Gründen *Beiser*, RdW 1998, 423, 424.

4. Steuerrecht vor Konkursrecht

In seiner E vom 3.2.1992⁴⁰ ließ sich der 3. Senat zur insolvenzrechtlichen Qualifikation einer Vorsteuerberichtigung bei Wegfall des begünstigten Zwecks im Konkursverfahren von steuerrechtlichen Erwägungen leiten und schenkte den konkursrechtlichen Grundsatzprinzipien zu wenig Augenmerk. Bei *gleichem Sachverhalt* (!) wie in der E des 8. Senats vom 27.11.1997⁴¹ qualifizierte der 3. Senat die Vorschreibung des Finanzamtes als Masseforderung.

4.1 Konkursrechtliche Behandlung der Normverbrauchsabgabe nach Ende der begünstigten Nutzung

Der oben gemachte Vorwurf trifft auf die E des 8. Senats vom 24.8.1998⁴² zur konkursrechtlichen Behandlung der Normverbrauchsabgabe mE nicht zu, führt sie doch in exemplarischer Weise das Zusammenspiel von Steuer- und Konkursrecht vor:

Die Gemeinschuldnerin betrieb eine Fahrzeugvermietung. Die vermieteten Kfz standen entweder unter Eigentumsvorbehalt der liefernden Autohändler oder der finanzierenden Banken. Aufgrund der Geltendmachung dieser Eigentumsvorbehalte im Konkurs wurden die Kfz ausgesondert und veräußert. Damit trat nach Ansicht des Finanzamtes eine Änderung des begünstigten Zwecks nach § 3 Z 3 NoVAG, wodurch es zur Vorschreibung von insgesamt S 6,272.365,-- an Normverbrauchsabgabe kam.

Das Erstgericht erkannte auf eine Masseforderung und wies die Feststellung als Konkursforderung ab. Das OLG Linz⁴³ als Berufungsgericht schloß sich der Ansicht des klagenden Masseverwalters unter ausdrücklicher Billigung der Ansicht B. Eders⁴⁴ an und stellte die Normverbrauchsabgabe als Konkursforderung fest.

Der 8. Senat stellte das Ersturteil wieder her. Einleitend führte er den die insolvenzrechtliche Behandlung von Abgabenforderungen beherrschenden Grundsatz der Maßgeblichkeit der Sachverhaltsverwirklichung⁴⁵ an und nahm die einschlägigen Bestimmungen des Normverbrauchsabgabengesetzes⁴⁶ zum Ausgangspunkt weiterer Überlegungen.

Gem § 7 Abs 1 Z 1 NoVAG 1991 entsteht die Steuerschuld „im Fall ... der Nutzungsänderung mit Ablauf des Kalendermonats, in dem ... die Nutzungsänderung stattgefunden hat ...“. Der abgabenrechtlich relevante Vorgang im Tatsächlichen besteht also im Wegfall der begünstigten Nutzung von Kfz zur kurzfristigen⁴⁷ Vermietung. Bis zur Konkurseröffnung dienten die von der Gemeinschuldnerin angeschafften Fahrzeuge unzweifelhaft (zumindest abstrakt) dem Unternehmenszweck des Mietwagengewerbes. Der Verkauf der Kfz im Konkursverfahren verhindert diese Art der Nutzung durch die Gemeinschuldnerin endgültig.⁴⁸ Der steuerbare Vorgang findet somit klar *nach* Konkurseröffnung statt. Es liegt auch keine aufschiebend bedingte NoVA-Forderung des

⁴⁰ 3 Ob 102/92, SZ 66/15 = ecolex 1993, 381 = EvBl 1993/102 = JBl 1993, 795 m Anm Schumacher.

⁴¹ Siehe oben FN 19.

⁴² 8 Ob 10/98y, ecolex 1999, 22 (Kurztext).

⁴³ 8.10.1997, 1 R 165/97h.

⁴⁴ Die Normverbrauchsabgabe im Konkurs, ZIK 1997, 44.

⁴⁵ Siehe oben Pkt. 2.2.

⁴⁶ BG mit dem eine Abgabe für den Normverbrauch von Kraftfahrzeugen eingeführt wird (NoVAG 1991), BGBl 1991/695 idF BGBl 1996/201; vgl dazu den AÖFV 1992/156 idgF.

⁴⁷ Nach AÖFV 1992/156, 437 darf die Vermietung idR einen Monat nicht übersteigen. Ein ausnahmsweises Überschreiten dieses Zeitraumes bis zu drei Kalendermonaten wird toleriert nach AÖFV 1992/156, 435, 445.

⁴⁸ Vgl VwGH 19.2.1992, 92/14/0009, ÖStZB 1992, 632 zu einem Fahrschulfahrzeug iSd UStG 1972; jüngst auch *Framer*, Vorfürswagen im Sinne des NoVAG, RdW 1999, 48, 49.

Fiskus gegenüber dem späteren Gemeinschuldner vor. Dies ergibt sich mE überzeugend aus der eindeutigen Formulierung des Gesetzes⁴⁹ und aus der Tatsache, daß im System des NoVAG 1991 zunächst der Fahrzeughändler bzw. das Kfz-Leasingunternehmen die Normverbrauchsteuer zu bezahlen hat,⁵⁰ diesen Betrag aber anschließend auf den Verkaufspreis bzw. das Leasingentgelt draufschlagen kann. So ist es auch im vorliegenden Fall geschehen. Aufgrund der ausdrücklichen Anordnung des § 3 Z 3 NoVAG 1991 konnte sich aber die spätere Gemeinschuldnerin wegen ihres begünstigten Unternehmenszwecks der kurzfristigen Kraftfahrzeugvermietung die auf sie überwälzte NoVA vom Finanzamt in voller Höhe zurückholen im Wege des sog. „Vergütungsantrages“ gem. § 12 NoVAG. Die von der Gemeinschuldnerin auch tatsächlich erhaltene Vergütung stellt eine unbedingte, keinesfalls vorläufige⁵¹ Refundierung dar.

Der E des 8. Senats und ihrer Begründung ist vollinhaltlich beizupflichten. Die Gegenansicht B. Eder und des OLG Linz vermag nicht zu überzeugen.⁵² Unbestrittenermaßen ersetzt zwar die Normverbrauchsabgabe (NoVA) den erhöhten Umsatzsteuersatz,⁵³ doch ist sie systembedingt als Lenkungsabgabe normiert worden, sodaß das Vorsteuerabzugsrecht aus dem UStG 1972 bewußt nicht übernommen worden ist.⁵⁴ Aufgrund ihrer Systematik handelt es sich bei der NoVA im wesentlichen um eine einmalige bei der unternehmerischen Lieferung oder Vermietung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kfz⁵⁵ vom Verkäufer zu entrichtenden Abgabe, die auf den Kaufpreis überwälzt wird.⁵⁶ Dennoch stellt es die erklärte Absicht des Gesetzgebers dar, eine NoVA-Belastung im gem § 12 Abs 2 Z 2 lit c UStG 1972⁵⁷ begünstigten unternehmerischen Bereich zu vermeiden.⁵⁸ Dem tragen die Bestimmungen zur Steuerbefreiung für Lieferungen an andere Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung/-vermietung sowie für die gewerbliche Vermietung von Vorführcraftwagen an Unternehmer Rechnung. Gemäß § 3 Z 3 NoVAG sind diese Vorgänge von der Steuerpflicht befreit, sodaß die NoVA dem Taxiunternehmer, Fahrschulunternehmer, Mietwagenbetreiber, Rettungsdienst usw gemäß § 12 NoVAG vergütet wird.⁵⁹ Ändert sich in der Folge die begünstigte Nutzung - hier infolge Unmöglichkeit der Weiterverwendung der Kfz zur kurzfristigen Vermietung im Unternehmen -, entsteht **mit Herausgabe der Fahrzeuge aufgrund des vereinbarten Eigentumsvorbehalts** durch den Gemeinschuldner eine neue, von der früheren Pflicht der Lieferanten unabhängige Pflicht zur Zahlung einer Normverbrauchsabgabe.⁶⁰ Im Gegensatz zur Vorsteuerberichtigung im Konkurs nach dem

⁴⁹ Der Normverbrauchsabgabe unterliegt gem § 1 Z 4 NoVAG 1991: „... die Änderung der begünstigten Nutzung von [erg.: wegen Bestimmung zur kurzfristigen Vermietung] befreiten Kraftfahrzeugen ...“.

⁵⁰ Vgl § 1 Z 1 und 2 iVm § 4 leg. cit.

⁵¹ ISv „bis auf weiteres“, d.h. bis zum Wegfall des begünstigten Verwendungszwecks.

⁵² B. Eder räumt immerhin ein, daß die Herausgabe eines Kfz an einen Aussonderungsberechtigten jedenfalls eine Nutzungsänderung darstellt, ZIK 1997, 44, 46.

⁵³ Von früher 32 % auf Luxusgüter; vgl auch O.Herzog, Die neue Zulassungsabgabe, RdW 1991, 368.

⁵⁴ So ausdrücklich die EB 351 Blg NR XVIII GP 3, abgedruckt in SWK 1991 T, 68.

⁵⁵ Als Kfz, die der NoVA unterliegen, gelten Motorräder, Pkw und Kombi.

⁵⁶ Vgl OLG Wien 16.9.1997, 11 R 117/97z, ZVR 1998/83, unter dem Gesichtspunkt des § 1323 ABGB; zur Besteuerungstechnik des NoVAG instruktiv *Blazina*, Einhebung einer noch nicht bestehenden Abgabenschuld?, SWK 1998 S 311.

⁵⁷ Also ua für Fahrschulautos, Vorführcraftwagen und Leihwagen.

⁵⁸ So auch VwGH 31.3.1995, 93/17/0393, unter Bezugnahme auf die EB 351 Blg NR XVIII GP 3; A.Weber, NoVA bei Export begünstigter Gebrauchtwagen?, *ecolex* 1992, 872.

⁵⁹ AÖFV 1992/156 idgF; Erlaß BMF v 9.2.1996, RdW 1996, 144.

⁶⁰ *Gaedke/Hackl/Wobisch*, Das Auto im Steuerrecht (1996), 166, 182 mit Bsp; *Takacs*, Die Normverbrauchsabgabe 1991 (1992), Komm zu § 1 Z 4 NoVAG; jüngst *Farmer*, RdW 1999, 48 zu Vorführcraftfahrzeugen; B.Eder, ZIK 1997, 44, 46 gesteht immerhin eine „Titulierung des Gesetzes“ in diese Richtung zu.

UStG liegt ein neuer, isoliert zu sehender abgabepflichtiger Vorgang vor.⁶¹ Diese neue Abgabepflicht trifft gem § 4 Z 1 NoVAG den Gemeinschuldner⁶² und berechnet sich vom gemeinen Wert der Kfz zum Zeitpunkt der Rückgabe.⁶³ Sie liegt also beträchtlich unter der von den Lieferanten seinerzeit entrichteten NoVA, die vom gesamten Kaufpreis berechnet wurde.⁶⁴

Nochmals sei auf den - für § 46 Abs 1 Z 2 KO entschiedenen - Unterschied in der Handhabung der Befreiungen nach UStG und NoVAG hingewiesen: die im Wege der Vergütung anzusprechende NoVA-Befreiung führt zu einer grundsätzlichen NoVA-Pflicht anlässlich der Lieferung und der Möglichkeit, mittels Nachweis der Zulassung zum begünstigten Zweck dann die NoVA wieder zurückzuverlangen. Dem ersten steuerbaren Ereignis folgt bei Beendigung der begünstigten Verwendung durch Lieferung (Verkauf oder Eigenverbrauch (Entnahme) ein zweites steuerbares Ereignis.⁶⁵ Im Unterschied zur Umsatzsteuer fehlt eine Berichtigungsmöglichkeit des Vorbehaltseigentümers.⁶⁶ Tritt letzteres nach Konkurseröffnung ein, stellt die NoVA-Forderung des Fiskus eine Massforderung dar.

4.2 Wegfall des begünstigten Zwecks im Grunderwerbsteuerrecht

In einer bereits etwas älteren E vom 26.1.1995⁶⁷ hat der 8. Senat ebenfalls zur insolvenzrechtlichen Qualifikation einer Abgabeforderung bei Wegfall des begünstigten Zwecks Stellung genommen - damals aus Sicht des Grunderwerbsteuergesetzes 1955.⁶⁸

Noch vor Konkurseröffnung erwarb die spätere Gemeinschuldnerin im Wege der Zwangsversteigerung das Eigentum an einer Liegenschaft durch Zuschlagserteilung. Für diesen Erwerbsvorgang wurde keine Grunderwerbsteuer bezahlt, weil die besondere Befreiung gem § 4 Abs 1 Z 3 lit a GrEStG (begünstigter Erwerb durch gemeinnützige Wohnbauträger zur Schaffung von Wohnungseigentum) in Anspruch genommen wurde. Knapp vor Konkurseröffnung verkaufte die spätere Gemeinschuldnerin einen ideellen Anteil der Liegenschaft. Nach Konkurseröffnung verkaufte der Masseverwalter die restlichen Anteile dieser Liegenschaft.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern machte im Insolvenzverfahren eine Massforderung laut Grunderwerbsteuerbescheid geltend. Der Masseverwalter bestritt und klagte bei Gericht auf Feststellung, daß Steuernachforderung des Finanzamtes eine Konkursforderung sei. Alle drei Instanzen gaben der Klage statt.

Das Höchstgericht betonte zunächst den Grundsatz, wonach es nicht auf das Entstehen der Steuerschuld⁶⁹ oder gar auf deren Fälligkeit⁷⁰ ankommt, sondern auf die Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhalts. Als typische Rechtsverkehrsteuer knüpft die GrESt an bestimmte Rechtshandlungen im Zusammenhang mit Grundstücken an. Steuergegenstand

⁶¹ Gaedke/Hackl/Wobisch, aaO (FN 60), 182, 185; EB 351 Blg NR XVIII GP 3.

⁶² VwGH 31.3.1995, 93/17/0393, Gaedke/Hackl/Wobisch, aaO (FN 60), 170 „wird der bisher begünstigte Unternehmer, der den Änderungstatbestand setzt, zum Abgabenschuldner“; insoweit zutreffend auch B.Eder, ZIK 1997, 44, 46.

⁶³ Vgl § 5 Abs 2 NoVAG; so zutreffend auch die Rechtsansicht des BMF v 9.2.1996, RdW 1996, 144.

⁶⁴ § 5 Abs 1 NoVAG; VwGH 18.3.1997, 96/14/0075, ZVR 1998/85 = ÖStZ 1997, 428 = ecolex 1997, 538 m Anm Kotschnigg = SWI 1997, 423 m Anm Staringer; eingehend Sparnthein, Bemessungsgrundlage des gemeinen Wertes, ÖStZ 1997, 246; vgl auch Grabner, Neuerungen im Bereich der NoVA, RdW 1995, 409. Zur Frage der EU-Widrigkeit der NoVA-Bemessung beim Eigenimport kontroversiell Pernt, Ist die NoVA EU-konform?, SWK 1998 T 33 mwH und W.Doralt, Gemeiner Wert von der Handelsstufe unabhängig, ÖStZ 1995, 429.

⁶⁵ Gaedke/Hackl/Wobisch, aaO (FN 60), 185 sprechen zu Recht von einem „eigenen steuerauslösenden Fall“.

⁶⁶ Dies gesteht B.Eder sogar ausdrücklich zu, ZIK 1997, 44, 45 (Pkt. 2.2.2).

⁶⁷ 8 Ob 11/94, WBI 1995, 203 = ZIK 1995, 153.

⁶⁸ Das Anlaßproblem kann in der Form nach dem nunmehr gültigen GrEStG 1987, BGBl 1987/309 idF BGBl 1994/682, I 1999/28 nicht mehr auftreten, da die Besonderen Ausnahmen von der Besteuerung gem. § 4 GrEStG 1955 ersatzlos entfallen sind.

⁶⁹ Vgl § 16 GrEStG 1955, dem nunmehr § 8 GrEStG 1987 entspricht.

⁷⁰ Vgl § 19 GrEStG 1955; st Rsp SZ 60/247 uva.

ist primär der Liegenschaftserwerb. Die einzelnen Erwerbsvorgänge werden in § 1 GrEStG 1955 umschrieben. Dazu zählt nach der Rsp auch die Zuschlagserteilung in einer öffentlichen Versteigerung.⁷¹ Damit wird die Pflicht, eine Grunderwerbsteuer zu entrichten, grundsätzlich ausgelöst, wenngleich der begünstigte Erwerber wegen Geltendmachung der Bestimmung des § 4 Abs 1 Z 3 lit a GrEStG 1955 zunächst, d.h. *vorläufig*,⁷² davon befreit ist. Die GrESt ist bedingt, da sie von der Erfüllung des begünstigten Zwecks abhängig ist.⁷³ Wird dies nicht spätestens binnen acht Jahren gerechnet von der Zuschlagserteilung gegenüber der Abgabenehrde nachgewiesen, oder wird die Verwirklichung des begünstigten Zwecks - wie hier durch Verkauf an einen nicht begünstigte Wohnbaueinrichtung - früher aufgegeben, ist die vorläufig bedingt aufgeschobene Steuerschuld endgültig entstanden.⁷⁴ Lag nämlich der Grundtatbestand, i.e. Erwerbsvorgang, vor Konkurseröffnung und liegt der Nachversteuerungstatbestand, i.e. Aufgabe des steuerbegünstigten Zwecks, nach Konkurseröffnung, weil der Masseverwalter das Grundstück anderweitig verwertet, so ist der Grunderwerbsteueranspruch *vor* Konkurseröffnung begründet, auch wenn er erst nach Konkurseröffnung entstanden ist. Die Steuerforderung ist daher eine Konkursforderung.⁷⁵ Unter Anwendung der in Pkt. 2.2 dargelegten Stufenprüfung ist dem 8. Senat vorbehaltlos zu folgen. Der die Steuerpflicht auslösende abgabenrechtliche Sachverhalt liegt allein im seinerzeitigen Erwerbsvorgang, maW der Zuschlagserteilung lange vor Konkurseröffnung. Wegen der oben skizzierten, besonderen Konstruktion des § 4 GrEStG 1955 - Entstehen der *vorläufig aufgeschobenen* Grunderwerbsteuerpflicht wegen Nichterfüllung des begünstigten Zwecks innerhalb des den Begünstigten zur Errichtung des Wohnbaus eingeräumten Zeitraums - wird während des Konkursverfahrens kein neuer, unabhängiger Steuertatbestand verwirklicht. Es wird nicht erstmals durch Vorgänge im Tatsächlichen eine (neue) Steuerpflicht begründet, sondern lediglich eine bereits ausgelöste Steuerschuld endgültig fällig.

5. Zusammenfassung

Das Verhältnis zwischen Konkurs- und Steuerrecht ist kein hierarchisches, sondern ein gleichrangiges. Beide Rechtsmaterien ergänzen einander, wie dies Verfahrens- und materielles Recht tun. Der Masseverwalter hat daher im Einzelfall sorgfältig zu prüfen, ob der geltend gemachte Abgabenanspruch vor Konkurseröffnung wirksam ausgelöst ist (Konkursforderung) oder erst durch oder nach Einleitung des Konkursverfahrens bewirkt worden ist (Masseforderung). Unverzichtbar ist die genaue Kenntnis der einschlägigen steuerrechtlichen Bestimmungen sowie deren Konstruktion, um eine korrekte insolvenzrechtliche Qualifikation der Fiskalforderungen vorzunehmen. Faßt der Steuergesetzgeber die Forderung der Abgabengläubiger so, daß sie eine Vorverlagerung des die Abgabepflicht auslösenden Vorgangs im Tatsächlichen auf einen Zeitpunkt vor Konkurseröffnung nicht zulassen, hat es bei der Einordnung der Abgabenforderung als Masseforderung zu bleiben.

⁷¹ So bereits VwGH 14.9.1967, 756, 757/67; 21.12.1967, 787/67 zum GrEStG 1955; zum GrEStG 1987 vgl. *Arnold/Arnold*, Kommentar zum GrEStG 1987, § 1 Abs 1 Z 2 Rz 2ff.

⁷² *Dorazil*, MGA GrEStG 1955, 175; VwGHSlg 4.540/F.

⁷³ *Dorazil*, aaO (FN 72), 230.

⁷⁴ VwGH 28.10.1971, ZI 419/71: mit Aufgabe des begünstigten Zwecks „entsteht kein neuer, unabhängiger steuerpflichtiger Tatbestand ...“

⁷⁵ So auch die Einordnung der GrESt nach deutschem Konkursrecht vgl. *Kuhn/Uhlenbruck*, KO¹¹, § 58 dKO Rz 11 mwH; BFH 23.8.1978, II R 16/76, BStBl II 1979, 198.

Normen: §§ 1, 46 Abs 1 Z 2, 74 ff KO; § 12 UStG 1994; §§ 1 Z 4, 2, 3, 4, 5, 7, 12 NoVAG; §§ 1, 4 Abs 1 und 2 GrEStG 1955; § 6 F-VG

Deskriptoren: Steuern; Konkurs; Unterscheidung zw. Masseforderung und Konkursforderung; Abgabenansprüche; Vorsteuerberichtigung; Normverbrauchsabgabe; Grunderwerbsteuer