

Insolvenzrechtliche Qualifikation der aus der Rechtsansicht des BMF resultierenden KÖSt:

- Insolvenzforderung, Masseforderung oder Forderung in das insolvenzfreie Vermögen?
- Rechtsfrage von den ordentlichen Gerichten als Hauptfrage zu lösen (OGH 28.11.2002, 8 Ob 92/02s; OGH 24.08.2011, 3 Ob 103/11k uva; VwGH 26.03.1992, 90/16/0205)
- Insolvenzverwalter hat rechtliches Interesse an Feststellung der insolvenzrechtlichen Qualifikation (RIS-Justiz RS0064644)

- Für die insolvenzrechtliche Qualifikation von Abgabeforderungen ist nicht das Entstehen der Steuerschuld auf der Grundlage eines abgabenrechtlich relevanten Sachverhalts, sondern die Verwirklichung dieses Sachverhalts selbst maßgeblich. Auf die Fälligkeit kommt es nicht an (ständige Rechtsprechung des OGH: RIS-Justiz RS0064620; gegenteilige auf § 4 BAO abstellende Rechtsprechung des VwGH: VwGH 13.11.1985, 85/13/0058).

Insolvenzforderung:

- Insolvenzforderungen sind gem § 51 Abs 1 IO Forderungen von Gläubigern, denen vermögensrechtliche Ansprüche an den Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zustehen (Insolvenzgläubiger).
- Wer eine bedingte Forderung hat, kann gem § 16 IO das Begehren auf Sicherstellung der Zahlung für den Fall des Eintrittes der aufschiebenden oder des Nichteintrittes der auflösenden Bedingung, wenn aber die Bedingung auflösend ist und wenn er für den Fall, dass die Bedingung eintritt, Sicherheit leistet, das Begehren auf Zahlung stellen.

- OGH 27.11.1997, 8 Ob 2244/96z:
 - betraf die Vorsteuerberichtigung gem § 12 Abs 10 UStG
 - Vorsteuerabzug wird im Vorhinein unter der Voraussetzung gewährt, dass die Liegenschaft während der Behaltefrist nicht veräußert wird
 - daher ist die Veräußerung der Liegenschaft durch den Insolvenzverwalter nicht die Verwirklichung jenes Tatbestandes, der die Steuerpflicht auslöst, sondern handelt es sich um eine bedingt vor der Insolvenzeröffnung entstandene Abgabeforderung

- OGH 27.11.1997, 8 Ob 2244/96z spricht dafür, dass die aus der Rechtsansicht des BMF resultierende zusätzliche KÖSt eine Insolvenzforderung darstellt:
 - KÖSt resultiert daraus, dass die Verbindlichkeiten (Insolvenzforderungen) im Abwicklungs-Endvermögen nicht berücksichtigt werden
 - Insolvenzforderungen, die in der Insolvenz nicht (voll) befriedigt werden können, wirken sich schon durch ihren Ansatz als Verbindlichkeit vor der Insolvenzeröffnung gewinnmindernd aus (anders als bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG)

- Nichtberücksichtigung im Abwicklungs-Endvermögen stellt nur *contrarius actus* zur vor Insolvenzeröffnung erfolgten gewinnmindernden Wirkung der nicht getilgten Verbindlichkeit (Insolvenzforderungen) dar
- dass die Verbindlichkeiten (Insolvenzforderungen) nicht getilgt werden können, steht mit Eintritt der materiellen Insolvenz und damit schon vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens und Beginn der Abwicklung fest
- Vgl dazu auch *Engelhart*, Verursachen nicht bezahlte Verbindlichkeiten bei Liquidation gem § 19 KStG Masseforderungen?, ZIK 2015/228

Masseforderung/Forderung in das insolvenzfreie Vermögen:

- Masseforderungen sind gem § 46 Z 2 IO die 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. Hierzu gehören auch die nach persönlichen Verhältnissen des Schuldners bemessenen öffentlichen Abgaben;

- soweit jedoch diese Abgaben nach den verwaltungsbehördlichen Feststellungen auf ein anderes als das für die Insolvenzmasse nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erzielte Einkommen entfallen, ist dieser Teil auszuscheiden (Forderung in das insolvenzfreie Vermögen)

- OGH 28.11.2002, 8 Ob 92/02s:
 - IRÄG 1982 bezweckt Bekämpfung der Massearmut
 - daher für Abgrenzung
Insolvenzforderung/Masseforderung möglichst früher
Zeitpunkt für die Verwirklichung des
abgabenrechtlichen Sachverhaltes anzunehmen
 - wenn jedoch Gesetzgeber Forderung des
Abgabengläubigers so fasst, dass Vorverlagerung des
die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes auf
Zeitpunkt vor Insolvenzeröffnung ausscheidet, bleibt
es bei Masseforderung

- Massenforderung liegt jedoch nur vor, wenn die Masse Gewinn erzielt, und sich das aufteilbare Vermögen vergrößert, sonst Forderung in das insolvenzfreie Vermögen
- bei Ausscheiden des Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto ohne Auffüllungsverpflichtung nach Insolvenzeröffnung fließt der Masse nichts zu, gleichwohl § 24 Abs 2 EStG einen Veräußerungsgewinn fingiert; daher stellt die Abgabeforderung auf den fiktiven Veräußerungsgewinn eine Forderung in das insolvenzfreie Vermögen dar

- kritisch dazu *Kanduth-Kristen*, OGH zur Einkommensteuer als Masseforderung oder konkursfreie Forderung: Irrweg oder Leitlinie für die Zukunft?, ZIK 2002/55
- daher zwei Kriterien wesentlich, damit eine Masseforderung vorliegt:
 - zeitliches Kriterium: Verwirklichung des für die Entstehung der Abgabenforderung selbst erforderlichen Sachverhaltes nach Insolvenzeröffnung
 - sachliches Kriterium: Abgabe muss für die Masse erzieltetes Einkommen betreffen (Zufluss an die Masse)

- insolvenzrechtliche Qualifikation der aus der Rechtsansicht des BMF resultierenden KÖSt noch nicht ausjudiziert