

TE Vwgh Erkenntnis 2022/6/29 Ra 2020/15/0015

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 29.06.2022

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB)

23/01 Insolvenzordnung

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

ABGB §1439

EStG 1988 §108c

IO §149 Abs1

IO §156 Abs4

IO §19

IO §46 Abs1 Z2

VwRallg

1. ABGB § 1439 heute

2. ABGB § 1439 gültig ab 01.08.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010

3. ABGB § 1439 gültig von 01.01.1812 bis 31.07.2010

1. EStG 1988 § 108c heute

2. EStG 1988 § 108c gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

3. EStG 1988 § 108c gültig von 15.07.2017 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 82/2017

4. EStG 1988 § 108c gültig von 15.08.2015 bis 14.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

5. EStG 1988 § 108c gültig von 01.01.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

6. EStG 1988 § 108c gültig von 01.01.2013 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012

7. EStG 1988 § 108c gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

8. EStG 1988 § 108c gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012

9. EStG 1988 § 108c gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010

10. EStG 1988 § 108c gültig von 31.12.2005 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005

11. EStG 1988 § 108c gültig von 20.08.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005

12. EStG 1988 § 108c gültig von 05.06.2004 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004

13. EStG 1988 § 108c gültig von 31.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2003

14. EStG 1988 § 108c gültig von 05.10.2002 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002

15. EStG 1988 § 108c gültig von 27.04.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002

1. IO § 149 heute
2. IO § 149 gültig ab 01.07.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2010
3. IO § 149 gültig von 01.05.1999 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 73/1999
4. IO § 149 gültig von 01.01.1983 bis 30.04.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 370/1982
1. IO § 156 heute
2. IO § 156 gültig ab 01.07.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2010
3. IO § 156 gültig von 01.01.1995 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 974/1993
4. IO § 156 gültig von 01.01.1983 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 370/1982
1. IO § 19 heute
2. IO § 19 gültig ab 27.07.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 147/2021
3. IO § 19 gültig von 01.07.2010 bis 26.07.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2010
4. IO § 19 gültig von 01.01.1983 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 370/1982
1. IO § 46 heute
2. IO § 46 gültig ab 01.07.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2010
3. IO § 46 gültig von 01.05.1999 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 73/1999
4. IO § 46 gültig von 01.10.1997 bis 30.04.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 114/1997
5. IO § 46 gültig von 01.03.1994 bis 30.09.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 153/1994
6. IO § 46 gültig von 01.01.1983 bis 28.02.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 370/1982

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des P C als Masseverwalter der X GmbH in G, vertreten durch die Kaan Cronenberg & Partner Rechtsanwälte GmbH & Co KG in 8010 Graz, Kalchberggasse 1, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 22. November 2019, Zl. RV/2100047/2019, betreffend Rückzahlung gemäß § 239 BAO und Abrechnung gemäß § 216 BAO, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des P C als Masseverwalter der X GmbH in G, vertreten durch die Kaan Cronenberg & Partner Rechtsanwälte GmbH & Co KG in 8010 Graz, Kalchberggasse 1, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 22. November 2019, Zl. RV/2100047/2019, betreffend Rückzahlung gemäß Paragraph 239, BAO und Abrechnung gemäß Paragraph 216, BAO, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1

Der Revisionswerber ist Masseverwalter der X GmbH, über deren Vermögen am 2. November 2017 über Eigenantrag ein Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung der Schuldnerin eröffnet wurde. Das Sanierungsverfahren wurde am 22. Mai 2018 nach Abschluss eines Sanierungsplans rechtskräftig beendet. Die Insolvenzgläubiger sollten laut Sanierungsplan eine Quote von 30%, zahlbar durch eine Barquote von 5% binnen 14 Tagen ab rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplans, eine Teilquote von 5% bis längstens 31. Juli 2018 sowie weitere Teilquoten von je 10% zum 31. Dezember 2018 und 31. Dezember 2019, erhalten.

2

Die X GmbH tätigte im gesamten Jahr 2017, also sowohl vor, als auch nach Insolvenzeröffnung Aufwendungen, die für die Forschungsprämie anspruchsbegründend waren. Mit Eingabe vom 6. August 2018 beantragte die X GmbH die Zuerkennung einer Forschungsprämie für das Jahr 2017 in Höhe von 1,028.757,72 €.

3

Am 23. August 2018 schrieb das Finanzamt dem Abgabekonto der X GmbH die Forschungsprämie 2017 in Höhe von 1,028.757,72 € gut, woraufhin die X GmbH die Auszahlung der Forschungsprämie und eines weiteren auf dem Abgabekonto befindlichen Guthabens von 64,60 € beantragte (Eingaben vom 24. August 2018).

4

Das Finanzamt verbuchte am 30. August 2018 die zuvor im Insolvenzverfahren angemeldete Forderung auf Umsatzsteuer 10/2017 in Höhe von 1,028.757,72 € auf dem Abgabekonto der X GmbH und rechnete die Umsatzsteuerschuld mit der Gutschrift aus der Forschungsprämie 2017 auf. Das verbleibende Guthaben von 64,60 € zahlte es an die X GmbH zurück, wohingegen es die Rückzahlung des Mehrbetrages in Höhe von 1,028.575,72 € mit Bescheid vom 30. August 2018 ablehnte. Das Finanzamt verbuchte am 30. August 2018 die zuvor im Insolvenzverfahren angemeldete Forderung auf Umsatzsteuer 10 aus 2017, in Höhe von 1,028.757,72 € auf dem Abgabekonto der X GmbH und rechnete die Umsatzsteuerschuld mit der Gutschrift aus der Forschungsprämie 2017 auf. Das verbleibende Guthaben von 64,60 € zahlte es an die X GmbH zurück, wohingegen es die Rückzahlung des Mehrbetrages in Höhe von 1,028.575,72 € mit Bescheid vom 30. August 2018 ablehnte.

5

Eine gegen den Bescheid vom 30. August 2018 gerichtete Beschwerde wies das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab, woraufhin der Revisionswerber deren Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragte.

6

Das Bundesfinanzgericht deutete den vom Finanzamt erlassenen Bescheid als Abrechnungsbescheid im Sinne des § 216 BAO und gab der dagegen erhobenen Beschwerde mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem es eine Revision für nicht zulässig erklärte, teilweise Folge. Zur Begründung führte es aus, im Revisionsfall sei zunächst entscheidend, ob die Prämienansprüche der X GmbH aus insolvenzrechtlicher Sicht in den Zeitraum vor oder nach Insolvenzeröffnung fielen und je nachdem mit Insolvenzforderungen des Finanzamts aufrechenbar seien oder nicht. Das Bundesfinanzgericht deutete den vom Finanzamt erlassenen Bescheid als Abrechnungsbescheid im Sinne des Paragraph 216, BAO und gab der dagegen erhobenen Beschwerde mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem es eine Revision für nicht zulässig erklärte, teilweise Folge. Zur Begründung führte es aus, im Revisionsfall sei zunächst entscheidend, ob die Prämienansprüche der X GmbH aus insolvenzrechtlicher Sicht in den Zeitraum vor oder nach Insolvenzeröffnung fielen und je nachdem mit Insolvenzforderungen des Finanzamts aufrechenbar seien oder nicht.

7

Gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 IO gehörten zu den Masseforderungen u.a. öffentliche Abgaben, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Insolvenzverfahrens verwirklicht werde. Entsprechendes müsse für die zeitliche Abgrenzung der Forderung für eine Prämie nach § 108c EStG 1988 gelten. Die insolvenzrechtliche Einordnung der Prämienforderung erfordere somit die Feststellung, ob der die Forderung auslösende Sachverhalt vor oder nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht worden sei (Hinweis auf VwGH 20.5.2010, 2005/15/0163). Gemäß Paragraph 46, Absatz eins, Ziffer 2, IO gehörten zu den Masseforderungen u.a. öffentliche Abgaben, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Insolvenzverfahrens verwirklicht werde. Entsprechendes müsse für die zeitliche Abgrenzung der Forderung für eine Prämie nach Paragraph 108 c, EStG 1988 gelten. Die insolvenzrechtliche Einordnung der Prämienforderung erfordere somit die Feststellung, ob der die Forderung auslösende Sachverhalt vor oder nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht worden sei (Hinweis auf VwGH 20.5.2010, 2005/15/0163).

8

Der Verwaltungsgerichtshof habe zur Frage der Zuordnung des Anspruches auf eine Bildungsprämie 2009 bei einem unterjährig eröffneten Insolvenzverfahren klargestellt, dass eine Aufteilung nach den einkommensteuerlichen Grundsätzen in einen Zeitraum vor und einen Zeitraum nach Insolvenzeröffnung zu erfolgen habe. Auf die Modalitäten der Geltendmachung nach § 108c Abs. 3 und 4 EStG 1988 bzw. die Fälligkeit komme es nicht entscheidend an (Hinweis auf VwGH 21.11.2013, 2011/15/0188). Der Verwaltungsgerichtshof habe zur Frage der Zuordnung des Anspruches auf eine Bildungsprämie 2009 bei einem unterjährig eröffneten Insolvenzverfahren klargestellt, dass eine Aufteilung nach den einkommensteuerlichen Grundsätzen in einen Zeitraum vor und einen Zeitraum nach Insolvenzeröffnung zu erfolgen habe. Auf die Modalitäten der Geltendmachung nach Paragraph 108 c, Absatz 3, und 4 EStG 1988 bzw. die Fälligkeit komme es nicht entscheidend an (Hinweis auf VwGH 21.11.2013, 2011/15/0188).

9

§ 108c EStG 1988 in der für das Jahr 2009 geltenden Fassung habe „Prämien für Forschung und Bildung“ in einem geregelt. Mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 sei die Regelung über die Zuerkennung von Bildungsprämien gestrichen worden. Die im Jahr 2017 anzuwendende Fassung des § 108c EStG 1988 sei jedoch hinsichtlich ihrer rechtlichen Ausgestaltung weitgehend ident mit jener, welche dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. November 2013, 2011/15/0188, zu Grunde gelegen habe. Die vom Verwaltungsgerichtshof dort getroffenen Aussagen seien auf den Revisionsfall übertragbar, weshalb die Aufwendungen für die Forschungsprämie 2017 für die insolvenzrechtliche Einordnung aufzuteilen seien. Paragraph 108 c, EStG 1988 in der für das Jahr 2009 geltenden Fassung habe „Prämien für Forschung und Bildung“ in einem geregelt. Mit dem Steuerreformgesetz 2015 aus 2016, sei die Regelung über die Zuerkennung von Bildungsprämien gestrichen worden. Die im Jahr 2017 anzuwendende Fassung des Paragraph 108 c, EStG 1988 sei jedoch hinsichtlich ihrer rechtlichen Ausgestaltung weitgehend ident mit jener, welche dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. November 2013, 2011/15/0188, zu Grunde gelegen habe. Die vom Verwaltungsgerichtshof dort getroffenen Aussagen seien auf den Revisionsfall übertragbar, weshalb die Aufwendungen für die Forschungsprämie 2017 für die insolvenzrechtliche Einordnung aufzuteilen seien.

10

Anhaltspunkte dafür, dass die Forschungstätigkeit nach Eröffnung des Sanierungsverfahrens eingestellt worden sei, lägen nicht vor. Auch nach der Eröffnung des Sanierungsverfahrens seien Löhne und Gehälter bezahlt worden. Dies lasse auf die Fortsetzung der Forschungstätigkeit schließen, zumal der Revisionswerber dem Bundesfinanzgericht über Aufforderung mitgeteilt habe, dass ein wesentlicher Anteil der Forschungsprämie 2017 auf Löhne und Gehälter entfalle. Mangels exakter zeitlicher Zuordnung der Aufwendungen habe deren Aufteilung im Schätzungswege zu erfolgen und die Aliquotierung der Aufwendungen scheine eine sachgerechte Lösung zu sein. Demnach entfielen 10/12 (857.298,10 €) der Aufwendungen auf die Zeit vor und 2/12 (171.459,62 €) auf die Zeit nach der Insolvenzeröffnung. Dem auf den Zeitraum Jänner bis Oktober entfallenden Teil der Forschungsprämie von 857.298,10 € (10/12) liege ein Sachverhalt zugrunde der vor Eröffnung des Sanierungsverfahrens verwirklicht worden sei. Dieser Teil der Prämie führe zu einer Insolvenzgutschrift (negativer Abgabenanspruch), welcher die Insolvenzforderung des Finanzamts aus der Umsatzsteuervorauszahlung 10/2017 gegenüberstehe. Die Aufrechnung der Forschungsprämie im Ausmaß von 857.298,10 € sei daher zu Recht erfolgt. Die verbleibende Forschungsprämie 2017 in Höhe von 171.459,62 € (2/10) stelle hingegen eine Massegutschrift dar, die nicht mit Insolvenzforderungen aufzurechnen sei. Insoweit sei der Beschwerde stattzugeben gewesen. Anhaltspunkte dafür, dass die Forschungstätigkeit nach Eröffnung des Sanierungsverfahrens eingestellt worden sei, lägen nicht vor. Auch nach der Eröffnung des Sanierungsverfahrens seien Löhne und Gehälter bezahlt worden. Dies lasse auf die Fortsetzung der Forschungstätigkeit schließen, zumal der Revisionswerber dem Bundesfinanzgericht über Aufforderung mitgeteilt habe, dass ein wesentlicher Anteil der Forschungsprämie 2017 auf Löhne und Gehälter entfalle. Mangels exakter zeitlicher Zuordnung der Aufwendungen habe deren Aufteilung im Schätzungswege zu erfolgen und die Aliquotierung der Aufwendungen scheine eine sachgerechte Lösung zu sein. Demnach entfielen 10/12 (857.298,10 €) der Aufwendungen auf die Zeit vor und 2/12 (171.459,62 €) auf die Zeit nach der Insolvenzeröffnung. Dem auf den Zeitraum Jänner bis Oktober entfallenden Teil der Forschungsprämie von 857.298,10 € (10/12) liege ein Sachverhalt zugrunde der vor Eröffnung des Sanierungsverfahrens verwirklicht worden sei. Dieser Teil der Prämie führe zu einer Insolvenzgutschrift (negativer Abgabenanspruch), welcher die Insolvenzforderung des Finanzamts aus der Umsatzsteuervorauszahlung 10 aus 2017, gegenüberstehe. Die Aufrechnung der Forschungsprämie im Ausmaß von 857.298,10 € sei daher zu Recht erfolgt. Die verbleibende Forschungsprämie 2017 in Höhe von 171.459,62 € (2/10) stelle hingegen eine Massegutschrift dar, die nicht mit Insolvenzforderungen aufzurechnen sei. Insoweit sei der Beschwerde stattzugeben gewesen.

11

Zur Frage der Aufrechnung selbst vertrete der Revisionswerber - unter Bezugnahme auf das Urteil des OGH vom 1. Dezember 2015, 6 Ob 179/14p (verstärkter Senat) - den Standpunkt, dass die Aufrechnung der Forschungsprämie auch bei einer Qualifikation als negative Insolvenzforderung nur in Höhe der Quote zulässig sei. Diesem Vorbringen hielt das Bundesfinanzgericht entgegen, die X GmbH habe dem Finanzamt ihren Prämienanspruch bis zum rechtskräftigen Abschluss des Sanierungsverfahrens verschwiegen. Das Finanzamt habe während des Sanierungsverfahrens keine Kenntnis vom Prämienanspruch haben können. Das Finanzamt treffe somit kein Verschulden an der Unterlassung einer rechtzeitigen Aufrechnungserklärung. Damit habe die X GmbH, die vom Prämienanspruch Kenntnis gehabt und geplant habe, die Prämie für die Begleichung der Sanierungsquote zu

verwenden, das Finanzamt schuldhaft an der Abgabe einer Aufrechnungserklärung während des Sanierungsverfahrens gehindert. Dieses Vorgehen, nämlich das Verschweigen des Prämienanspruchs bis zum Abschluss des Sanierungsverfahrens, stelle einen Anwendungsfall des § 156 Abs. 4 IO dar, der (auch laut dem vom Revisionswerber ins Treffen geführten OGH-Urteil) in Fällen wie dem vorliegenden analog anwendbar sei. Nach § 156 Abs. 4 IO könnten Gläubiger, deren Forderungen aus dem Verschulden des Insolvenzschuldners im Insolvenzverfahren unberücksichtigt geblieben seien, nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens die Bezahlung ihrer Forderungen im vollen Betrage vom Insolvenzschuldner verlangen. In Bezug auf den Prämienbetrag von 857.298,10 € habe das Finanzamt daher eine volle Aufrechnung vornehmen können. Zur Frage der Aufrechnung selbst vertrete der Revisionswerber - unter Bezugnahme auf das Urteil des OGH vom 1. Dezember 2015, 6 Ob 179/14p (verstärkter Senat) - den Standpunkt, dass die Aufrechnung der Forschungsprämie auch bei einer Qualifikation als negative Insolvenzforderung nur in Höhe der Quote zulässig sei. Diesem Vorbringen hielt das Bundesfinanzgericht entgegen, die X GmbH habe dem Finanzamt ihren Prämienanspruch bis zum rechtskräftigen Abschluss des Sanierungsverfahrens verschwiegen. Das Finanzamt habe während des Sanierungsverfahrens keine Kenntnis vom Prämienanspruch haben können. Das Finanzamt treffe somit kein Verschulden an der Unterlassung einer rechtzeitigen Aufrechnungserklärung. Damit habe die X GmbH, die vom Prämienanspruch Kenntnis gehabt und geplant habe, die Prämie für die Begleichung der Sanierungsquote zu verwenden, das Finanzamt schuldhaft an der Abgabe einer Aufrechnungserklärung während des Sanierungsverfahrens gehindert. Dieses Vorgehen, nämlich das Verschweigen des Prämienanspruchs bis zum Abschluss des Sanierungsverfahrens, stelle einen Anwendungsfall des Paragraph 156, Absatz 4, IO dar, der (auch laut dem vom Revisionswerber ins Treffen geführten OGH-Urteil) in Fällen wie dem vorliegenden analog anwendbar sei. Nach Paragraph 156, Absatz 4, IO könnten Gläubiger, deren Forderungen aus dem Verschulden des Insolvenzschuldners im Insolvenzverfahren unberücksichtigt geblieben seien, nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens die Bezahlung ihrer Forderungen im vollen Betrage vom Insolvenzschuldner verlangen. In Bezug auf den Prämienbetrag von 857.298,10 € habe das Finanzamt daher eine volle Aufrechnung vornehmen können.

12

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit zunächst vorbringt, das Bundesfinanzgericht komme im angefochtenen Erkenntnis zu dem Schluss, der die Forschungsprämie begründende Sachverhalt sei nicht erst mit Ablauf des 31. Dezember 2017, sondern nach Maßgabe der Aufwandstätigkeit erfüllt worden, weshalb zwischen Aufwendungen vor und nach Insolvenzeröffnung zu unterscheiden sei. Damit weiche das Bundesfinanzgericht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, der den Zeitpunkt der Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhalts gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 IO mit jenem der Entstehung des Abgabenanspruches iSd § 4 Abs. 2 BAO gleichsetze (Hinweis auf VwGH 23.11.1994, 91/13/0259; und 13.11.1985, 85/13/0057). Das vom Bundesfinanzgericht zur Bekräftigung seiner Rechtsansicht zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. November 2013, 2011/15/0188, sei auch nicht einschlägig, weil dem Erkenntnis ein Fall zugrunde gelegen sei, in dem alle Aufwendungen die zur Bildungsprämie (dort 2009) geführt hätten, unstrittig vor Insolvenzeröffnung getätigt worden seien. Im Revisionsfall seien auch nach Insolvenzeröffnung Aufwendungen getätigt worden. Zu unterjährig eröffneten Insolvenzverfahren, bei denen auch nach Insolvenzeröffnung Prämien begründende Aufwendungen getätigt worden seien, liege keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor. Die Revision sei weiters deswegen zulässig, weil ein verstärkter Senat des Obersten Gerichtshofes mit Urteil vom 1. Dezember 2015, 6 Ob 179/14p, die bis dahin strittige Frage des Umfangs der Aufrechnungsbefugnis nach rechtskräftig bestätigtem Sanierungsplan anders beurteilt habe als der Verwaltungsgerichtshof (Hinweis auf VwGH 2.5.2005, 2001/10/0230) und davon auszugehen sei, dass sich der Verwaltungsgerichtshof in Abkehr von seiner bisherigen Entscheidungslinie in dieser Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung der Rechtsansicht des Obersten Gerichtshofes anschließen werde. Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit zunächst vorbringt, das Bundesfinanzgericht komme im angefochtenen Erkenntnis zu dem Schluss, der die Forschungsprämie begründende Sachverhalt sei nicht erst mit Ablauf des 31. Dezember 2017, sondern nach Maßgabe der Aufwandstätigkeit erfüllt worden, weshalb zwischen Aufwendungen vor und nach Insolvenzeröffnung zu unterscheiden sei. Damit weiche das Bundesfinanzgericht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, der den Zeitpunkt der Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhalts gemäß Paragraph 46, Absatz eins, Ziffer 2, IO mit jenem der Entstehung des Abgabenanspruches iSd Paragraph 4, Absatz 2, BAO gleichsetze (Hinweis auf VwGH 23.11.1994, 91/13/0259; und 13.11.1985, 85/13/0057). Das vom Bundesfinanzgericht zur Bekräftigung seiner Rechtsansicht zitierte Erkenntnis des

Verwaltungsgerichtshofes vom 21. November 2013, 2011/15/0188, sei auch nicht einschlägig, weil dem Erkenntnis ein Fall zugrunde gelegen sei, in dem alle Aufwendungen die zur Bildungsprämie (dort 2009) geführt hätten, unstrittig vor Insolvenzeröffnung getätigt worden seien. Im Revisionsfall seien auch nach Insolvenzeröffnung Aufwendungen getätigt worden. Zu unterjährig eröffneten Insolvenzverfahren, bei denen auch nach Insolvenzeröffnung Prämien begründende Aufwendungen getätigt worden seien, liege keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor. Die Revision sei weiters deswegen zulässig, weil ein verstärkter Senat des Obersten Gerichtshofes mit Urteil vom 1. Dezember 2015, 6 Ob 179/14p, die bis dahin strittige Frage des Umfangs der Aufrechnungsbefugnis nach rechtskräftig bestätigtem Sanierungsplan anders beurteilt habe als der Verwaltungsgerichtshof (Hinweis auf VwGH 2.5.2005, 2001/10/0230) und davon auszugehen sei, dass sich der Verwaltungsgerichtshof in Abkehr von seiner bisherigen Entscheidungslinie in dieser Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung der Rechtsansicht des Obersten Gerichtshofes anschließen werde.

13

Das Finanzamt hat - nach Einleitung des Vorverfahrens - eine Revisionsbeantwortung erstattet.

14

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

15

Die Revision ist zulässig und begründet.

16

Soweit die Revision den Standpunkt vertritt, das angefochtene Erkenntnis weiche von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, der den Zeitpunkt der Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhalts gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 IO mit jenem der Entstehung des Abgabenanspruches iSd § 4 Abs. 2 BAO gleichsetze, ist ihr Folgendes zu entgegnen: Soweit die Revision den Standpunkt vertritt, das angefochtene Erkenntnis weiche von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, der den Zeitpunkt der Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhalts gemäß Paragraph 46, Absatz eins, Ziffer 2, IO mit jenem der Entstehung des Abgabenanspruches iSd Paragraph 4, Absatz 2, BAO gleichsetze, ist ihr Folgendes zu entgegnen:

17

Gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 IO gehören zu den Masseforderungen öffentliche Abgaben, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht wird. Entsprechendes muss - wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21. November 2013, 2011/15/0188, ausgesprochen hat - spiegelbildlich für die zeitliche Abgrenzung der Forderungen der Schuldnerin auf Prämien nach § 108c EStG 1988 gelten. Im angeführten Erkenntnis, das die Abgrenzung der Entstehung von Forderungen einer Schuldnerin vor und nach Insolvenzeröffnung zum Inhalt hatte, hat der Verwaltungsgerichtshof auch ausgesprochen, aus § 108c EStG 1988 ergibt sich, dass der die Prämie auslösende Sachverhalt in der Tätigkeit von (dort) Bildungsaufwendungen liegt. Auf die Modalitäten der Geltendmachung bzw. Fälligkeit der Prämie kommt es - anders als etwa bei Beurteilung der Frage des Entstehens des Abgabenanspruches iSd § 208 Abs. 1 lit. a BAO für Zwecke der Verjährung (vgl. dazu VwGH 26.6.2020, Ro 2020/15/0009) - nicht entscheidend an. Wenn das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis den Standpunkt vertrat, der die Forschungsprämie begründende Sachverhalt sei nach Maßgabe der Aufwandstätigkeit erfüllt worden, wick es nach dem Gesagten nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab. Gemäß Paragraph 46, Absatz eins, Ziffer 2, IO gehören zu den Masseforderungen öffentliche Abgaben, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht wird. Entsprechendes muss - wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21. November 2013, 2011/15/0188, ausgesprochen hat - spiegelbildlich für die zeitliche Abgrenzung der Forderungen der Schuldnerin auf Prämien nach Paragraph 108 c, EStG 1988 gelten. Im angeführten Erkenntnis, das die Abgrenzung der Entstehung von Forderungen einer Schuldnerin vor und nach Insolvenzeröffnung zum Inhalt hatte, hat der Verwaltungsgerichtshof auch ausgesprochen, aus Paragraph 108 c, EStG 1988 ergibt sich, dass der die Prämie auslösende Sachverhalt in der Tätigkeit von (dort) Bildungsaufwendungen liegt. Auf die Modalitäten der Geltendmachung bzw. Fälligkeit der Prämie kommt es - anders als etwa bei Beurteilung der Frage des Entstehens des Abgabenanspruches iSd Paragraph 208, Absatz eins, Litera a, BAO für Zwecke der Verjährung vergleiche , dazu VwGH 26.6.2020, Ro 2020/15/0009) - nicht entscheidend an. Wenn das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis den Standpunkt vertrat, der die Forschungsprämie begründende Sachverhalt sei nach Maßgabe der Aufwandstätigkeit erfüllt worden, wick es nach dem Gesagten nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab.

18

Da das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. November 2013, 2011/15/0188, die Abgrenzung der zeitlichen Entstehung von Forderungen einer Schuldnerin vor und nach Insolvenzeröffnung zum Inhalt hatte, wird auch mit dem Zulässigkeitsvorbringen, es liege keine Judikatur zu unterjährig eröffneten Insolvenzverfahren vor, bei denen auch nach Insolvenzeröffnung Prämien begründende Aufwendungen getätigt worden seien, keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgezeigt. Mit dem vorliegenden Erkenntnis wurde implizit zum Ausdruck gebracht, dass es sich bei jenem Teil der Forschungsprämie, der auf nach der Insolvenzeröffnung getätigte Aufwendungen entfällt, um einen Anspruch der Masse handelt.

19

Dem Vorbringen, wonach die Frage des Umfangs der Aufrechnungsbefugnis nach rechtskräftig bestätigtem Sanierungsplan im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. Mai 2005, 2001/10/0230, anders beurteilt worden sei als im Urteil eines verstärkten Senates des Obersten Gerichtshofes vom 1. Dezember 2015, 6 Ob 179/14p, ist zu entgegnen, dass dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. Mai 2005 ein Fall zugrunde lag, in dem sich diese Frage nicht stellte. Den diesem Erkenntnis zugrunde liegenden Bescheid hat der Verwaltungsgerichtshof wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben, weil die Rechtsmittelbehörde den Standpunkt vertrat, Forderungen des dortigen Beschwerdeführers seien durch Aufrechnung untergegangen, obwohl zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung keine Gegenforderung, sondern eine bloße Anwartschaft bestanden hatte.

20

Im Revisionsfall standen sich zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung ein aufrechenbarer Prämienbetrag von 857.298,10 € und eine angemeldete Forderung auf Umsatzsteuer in zumindest gleicher Höhe gegenüber. Die Aufrechnung selbst ist unstrittig nach der rechtskräftigen Bestätigung des Sanierungsplans erfolgt, weshalb sich im Revisionsfall die Frage des Umfangs der Aufrechnungsbefugnis nach rechtskräftig bestätigtem Sanierungsplan (erstmalig) stellt. Schon vor Ergehen des Urteils eines verstärkten Senates des Obersten Gerichtshofes vom 1. Dezember 2015, 6 Ob 179/14p, sprachen sich weite Teile der Lehre für eine Beschränkung der Aufrechnung auf die Quote aus (vgl. Buchegger, Ausgleichserfüllung [1988] 79 f; Rummel in Rummel ABGB² § 1439 Rz 11; Heidinger in Schwimann ABGB³ § 1439 Rz 16; Lovrek in Konecny/Schubert § 156 KO Rz 59, Nummer-Krautgasser, Aufrechnung und Zwangsausgleich ZIK 2009/7, 4; dieselbe in Aufrechnung in der Insolvenz: Grundlagen und aktuelle Rechtsfragen in Jahrbuch Insolvenz? und Sanierungsrecht 2014, 163 [183 ff]; Konecny, EvBl 2009/46; Holly in Klete?ka/Schauer, ABGB? ON 1.01 § 1439 Rz 16/6; Mohr, Sanierungsplan und Sanierungsverfahren nach dem Insolvenzrechtsänderungsgesetz 2010 Rz 250; Fichtinger, Die gesetzliche Aufrechnung im Insolvenzverfahren [2015] 335 ff). Dieser Auffassung schließt sich der Verwaltungsgerichtshof an, zumal sich aus § 19 IO eine volle Aufrechnungsbefugnis nicht ableiten lässt, die Sicherungsfunktion der Aufrechnung keine andere Beurteilung zulässt und eine analoge Anwendung des § 149 Abs. 1 IO auf den aufrechnungsberechtigten Insolvenzgläubiger nicht in Betracht kommt (vgl. mit jeweils ausführlicher Begründung OGH 1.12.2015, 6 Ob 179/14p). Im Revisionsfall standen sich zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung ein aufrechenbarer Prämienbetrag von 857.298,10 € und eine angemeldete Forderung auf Umsatzsteuer in zumindest gleicher Höhe gegenüber. Die Aufrechnung selbst ist unstrittig nach der rechtskräftigen Bestätigung des Sanierungsplans erfolgt, weshalb sich im Revisionsfall die Frage des Umfangs der Aufrechnungsbefugnis nach rechtskräftig bestätigtem Sanierungsplan (erstmalig) stellt. Schon vor Ergehen des Urteils eines verstärkten Senates des Obersten Gerichtshofes vom 1. Dezember 2015, 6 Ob 179/14p, sprachen sich weite Teile der Lehre für eine Beschränkung der Aufrechnung auf die Quote aus vergleiche , Buchegger, Ausgleichserfüllung [1988] 79 f; Rummel in Rummel ABGB² Paragraph 1439, Rz 11; Heidinger in Schwimann ABGB³ Paragraph 1439, Rz 16; Lovrek in Konecny/Schubert Paragraph 156, KO Rz 59, Nummer-Krautgasser, Aufrechnung und Zwangsausgleich ZIK 2009/7, 4; dieselbe in Aufrechnung in der Insolvenz: Grundlagen und aktuelle Rechtsfragen in Jahrbuch Insolvenz? und Sanierungsrecht 2014, 163 [183 ff]; Konecny, EvBl 2009/46; Holly in Klete?ka/Schauer, ABGB? ON 1.01 Paragraph 1439, Rz 16/6; Mohr, Sanierungsplan und Sanierungsverfahren nach dem Insolvenzrechtsänderungsgesetz 2010 Rz 250; Fichtinger, Die gesetzliche Aufrechnung im Insolvenzverfahren [2015] 335 ff). Dieser Auffassung schließt sich der Verwaltungsgerichtshof an, zumal sich aus Paragraph 19, IO eine volle Aufrechnungsbefugnis nicht ableiten lässt, die Sicherungsfunktion der Aufrechnung keine andere Beurteilung zulässt und eine analoge Anwendung des Paragraph 149, Absatz eins, IO auf den aufrechnungsberechtigten Insolvenzgläubiger nicht in Betracht kommt vergleiche , mit jeweils ausführlicher Begründung OGH 1.12.2015, 6 Ob 179/14p).

21

Eine über die Quote hinausgehende Aufrechnung kommt nur in Betracht, wenn der Gläubiger unverschuldet aufgrund

eines Verschuldens des Insolvenzschriftners - wenn auch in Form leichter Fahrlässigkeit - an einer Aufrechnungserklärung vor rechtskräftiger Sanierungsplanbestätigung gehindert worden ist, zumal für diesen Fall § 156 Abs. 4 IO (analog) zur Anwendung kommt (vgl. Fichtinger, Insolvenzaufrechnung 402; Lovrek in Konecny/Schubert § 156 KO Rz 59 und ein weiteres Mal OGH 1.12.2015, 6 Ob 179/14p). Eine über die Quote hinausgehende Aufrechnung kommt nur in Betracht, wenn der Gläubiger unverschuldet aufgrund eines Verschuldens des Insolvenzschriftners - wenn auch in Form leichter Fahrlässigkeit - an einer Aufrechnungserklärung vor rechtskräftiger Sanierungsplanbestätigung gehindert worden ist, zumal für diesen Fall Paragraph 156, Absatz 4, IO (analog) zur Anwendung kommt vergleiche , Fichtinger, Insolvenzaufrechnung 402; Lovrek in Konecny/Schubert Paragraph 156, KO Rz 59 und ein weiteres Mal OGH 1.12.2015, 6 Ob 179/14p).

22

Das Bundesfinanzgericht geht im angefochtenen Erkenntnis davon aus, dass die Bestimmung des § 156 Abs. 4 IO im Revisionsfall greift, weil die X GmbH dem Finanzamt ihren Prämienanspruch bis zum rechtskräftigen Abschluss des Sanierungsverfahrens schuldhaft verschwiegen habe. Konkrete Feststellungen dazu traf es im angefochtenen Erkenntnis nicht. Auch auf das Vorbringen des Revisionswerbers im Beschwerdeverfahren, wonach die Forschungsprämie im Sanierungsverfahren der X GmbH in die Unternehmensplanung eingebunden worden sei, ging das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis nicht weiter ein, obwohl dieses Vorbringen eine Kenntnis des Finanzamts vom Prämienanspruch indizieren würde. Das Bundesfinanzgericht geht im angefochtenen Erkenntnis davon aus, dass die Bestimmung des Paragraph 156, Absatz 4, IO im Revisionsfall greift, weil die X GmbH dem Finanzamt ihren Prämienanspruch bis zum rechtskräftigen Abschluss des Sanierungsverfahrens schuldhaft verschwiegen habe. Konkrete Feststellungen dazu traf es im angefochtenen Erkenntnis nicht. Auch auf das Vorbringen des Revisionswerbers im Beschwerdeverfahren, wonach die Forschungsprämie im Sanierungsverfahren der X GmbH in die Unternehmensplanung eingebunden worden sei, ging das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis nicht weiter ein, obwohl dieses Vorbringen eine Kenntnis des Finanzamts vom Prämienanspruch indizieren würde.

23

Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben war. Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, weshalb es gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, VwGG aufzuheben war.

24

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 29. Juni 2022

Schlagworte

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Analogie Schließung von Gesetzeslücken VwRallg3/2/3 Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2022:RA2020150015.L00

Im RIS seit

01.08.2022

Zuletzt aktualisiert am

19.09.2022

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>