



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 18. November 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 14. Oktober 2011 betreffend Rückzahlung ([§ 239 BAO](#)) und Abrechnung ([§ 216 BAO](#)) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes Krems an der Donau vom 27. Juni 2011 wurde das Konkursverfahren über das Vermögen der B-GmbH eröffnet.

Mit Eingabe vom 19. September 2011 beantragte der Masseverwalter die Rückzahlung der am Abgabekonto am 2. September 2011 mit Wirkung vom 30. August 2011 in Höhe von € 95.743,13 gutgeschriebenen Forschungsprämie 2010, da es sich bei diesem Betrag um eine Forderung der Konkursmasse handle und für einen Einbehalt bzw. einer Verrechnung mit dem Konkursobligo keine Rechtsgrundlage bestehe.

Das Finanzamt wies das Ansuchen am 14. Oktober 2011 mit der Begründung ab, dass die zur Rückzahlung beantragte Gutschrift zur (teilweisen) Tilgung der Abgabenschuldigkeiten heranzuziehen gewesen wäre.

Dagegen erhob der Masseverwalter als Berufungswerber (Bw.) am 18. November 2011 die Berufung und brachte vor, dass der Rechtsstandpunkt des Finanzamtes insoweit verfehlt

wäre, als eine Verrechnung der zur Rückzahlung beantragten Gutschrift mit bereits vor Konkursöffnung bestandenen Abgabenverbindlichkeiten der Gemeinschuldnerin und nicht bloß bestenfalls mit von der Konkursmasse danach zu vertretenden Abgabenschuldigkeiten erfolgt wäre. Offenbar vertrete das Finanzamt in diesem Zusammenhang die verfehlte Auffassung, dass der Abgabenanspruch als solcher bereits im Jahr 2010, also vor Konkursöffnung entstanden und die für das Jahr 2010 angemeldete Forschungsprämie daher auch für dieses Jahr zu verbuchen wäre. Demnach würde es nach der unrichtigen Auffassung des Finanzamtes zu einer Verrechnung der Forschungsprämie mit „alten“ Abgabenverbindlichkeiten der Gemeinschuldnerin (Konkursforderungen) kommen.

Dementgegen vertrete der Bw. jedoch die Auffassung, dass nach den klaren Bestimmungen des [§ 108c Abs. 4 EStG 1988](#) die Gutschrift (aus Prämien für Forschung und Bildung) auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses zurückwirke. Der Antrag auf Geltendmachung einer Forschungsprämie gemäß diesen Bestimmungen für das Jahr 2010 wäre am 30. August 2011 an das Finanzamt übermittelt worden. Die Forschungsprämie in Höhe von € 95.743,13 wäre am 2. September 2011 auf dem Abgabenkonto der Gemeinschuldnerin gutgeschrieben worden, wobei sie gemäß [§ 108c Abs. 4 EStG 1988](#) auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses (30. August 2011) zurückwirke.

Demnach wäre der Anspruch auf die Forschungsprämie zweifelsohne nach Konkursöffnung (27. Juni 2011) entstanden, sodass sie bestenfalls nur mit Abgabenverbindlichkeiten der Konkursmasse, welche nach Konkursöffnung entstanden wären, verrechnet werden könnten (Masselforderung).

Ungeachtet dessen handle es sich bei der Forschungsprämie um einen Anspruch des Steuerpflichtigen, der beim Finanzamt freiwillig beantragt werden könne und erst dann entstehe, wenn der entsprechende Antrag beim Finanzamt eingereicht werde. Dabei wäre es nach Ansicht des Bw. unerheblich, ob sich die Höhe der Forschungsprämie aus den Zahlen des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ableite, welche lediglich eine Rechengrundlage darstellen würden. Allein auf Grund des Umstandes, dass der erforderliche Antrag überhaupt erst nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres eingebracht werden könne, aus dem er sich errechne, ergebe sich, dass der „Abgabenanspruch“ keinesfalls im bezughabenden vorangegangenen Wirtschaftsjahr (im vorliegenden Fall 2010) entstanden sein könne.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Jänner 2012 wies das Finanzamt die Berufung ab und führte begründend aus, dass sich aus [§ 46 Z 2 Insolvenzordnung](#) (IO) ergebe, dass es für die insolvenzrechtliche Einordnung von Abgabenschuldigkeiten als Insolvenz- oder Masselforderungen darauf ankomme, wann der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt verwirklicht

worden wäre. Liege die Sachverhaltsverwirklichung bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens, stelle die Abgabenschuld eine Insolvenzforderung dar, liege diese nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens, stelle sie eine Masseforderung dar. In der insolvenzrechtlichen Verrechnung bzw. Frage der Zulässigkeit einer Aufrechnung nach [§ 19 IQ](#) komme es nicht auf den Zeitpunkt der Antragstellung oder Bescheiderlassung an, sondern auf die Sachverhaltsverwirklichung, welche tatbestandsmäßig zur Entstehung des Vergütungs- bzw. Rückforderungsanspruches geführt hätte.

Zur Frage des Zeitpunktes der Entstehung eines Vergütungs- bzw. Rückforderungsanspruches vertrete der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass es sich bei Rückforderungsansprüchen um nichts anderes als um „negative Abgabenansprüche“ handle. Solche negativen Abgabenansprüche würden im Sinne der Rechtsprechung wie die Abgabenansprüche im engeren Sinn (Abgabenschuld) – unabhängig vom Willen des Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde – kraft Gesetzes jeweils zu dem Zeitpunkt entstehen, in dem ein gesetzlicher Tatbestand verwirklicht werde, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbinde. Der Tag der Antragstellung (Einreichung des Verzeichnisses), die Verbuchung auf dem Abgabenkonto und auch die Abgabenfälligkeit bzw. der Zeitpunkt der Entstehung des Guthabens wäre daher unmaßgeblich.

Gemäß [§ 108c EStG 1988](#) könnten Steuerpflichtige, soweit sie nicht Mitunternehmer wären, und Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen wären, unter den im Gesetz genannten Voraussetzungen für eigenbetriebliche Forschung oder Auftragsforschung von jeweils 10 % der Aufwendungen (Ausgaben) Prämien geltend machen. Sowohl die Prämien als auch die Rückforderungsansprüche würden als Abgaben vom Einkommen im Sinne der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes gelten. Der Sachverhalt, an den die Forschungsprämie geknüpft wäre, wäre daher eine Kostentragung bestimmter Forschungsausgaben.

Im gegenständlichen Fall wäre Forschungsprämie für das Jahr 2010 in Höhe von € 95.743,13 geltend gemacht und die Gutschrift auf dem Abgabenkonto verbucht worden. Da die Forschungsprämie für das Jahr (Wirtschaftsjahr 2010) geltend gemacht worden wäre, wäre der den Rückforderungsanspruch unmittelbar auslösende Sachverhalt auch im Jahr 2010 realisiert worden. Da das Insolvenzverfahren erst am 27. Juni 2011 eröffnet worden wäre, stelle die Forschungsprämie 2010 in Höhe von € 95.743,13 zweifelsfrei eine Insolvenzforderung dar und wäre die erfolgte Aufrechnung mit anderen Insolvenzforderungen des Finanzamtes daher zulässig und rechtmäßig gewesen.

Der Bw. beantragte daraufhin mit Schreiben vom 30. Jänner 2012 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass entgegen der Ansicht der Erstbehörde gegenständlich von einem „Rückforderungsanspruch“ gar keine Rede sein könne, da ein derartiger Rückforderungsanspruch zB dann entstehe, wenn sich aus einer Steuerveranlagung eine Gutschrift ergebe, da die tatsächliche Steuerbelastung geringer als die geleisteten Vorauszahlungen wäre.

Im Fall der Forschungsprämie handle es sich vielmehr um einen Anspruch des Abgabepflichtigen, der nicht unabhängig von dessen Willen, sondern abhängig von diesem freiwillig durch Antrag beim zuständigen Finanzamt begründet werde. Dieser Anspruch entstehe daher erst zum Zeitpunkt der Einreichung des Verzeichnisses, im gegenständlichen Fall am 30. August 2011, also nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 215 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde ein Guthaben eines Abgabepflichtigen zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die dieser Abgabepflichtige bei derselben Abgabenbehörde hat.

Gemäß § 215 Abs. 4 BAO sind Guthaben, soweit sie nicht gemäß Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 BAO zurückzuzahlen oder unter sinngemäßer Anwendung dieser Bestimmungen über Antrag des zur Verfügung über das Guthaben Berechtigten zu Gunsten eines anderen Abgabepflichtigen umzubuchen oder zu überrechnen.

Auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen kann gemäß § 239 Abs. 1 BAO die Rückzahlung von Guthaben (§ 215 Abs. 4 BAO) erfolgen.

Mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) ist gemäß § 216 BAO über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 213 BAO) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen abzusprechen. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die betreffende Verbuchung erfolgt ist oder erfolgen hätte müssen, zulässig.

Forschungs- und Bildungsfreibetrag

Steuerpflichtige, soweit sie nicht Mitunternehmer sind, und Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, können gemäß § 108a Abs. 1 EStG 1988 Prämien geltend machen für:

- Eigenbetriebliche Forschung und Auftragsforschung im Sinne des Abs. 2 von jeweils 10% der Aufwendungen (Ausgaben) und für
- Bildung in Höhe von 6% der Aufwendungen (Ausgaben) im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988, die nicht Grundlage eines Bildungsfreibetrages sind.

Die Prämien können gemäß [§ 108a Abs. 3 EStG 1988](#) erst nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres geltend gemacht werden, spätestens jedoch bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides ([§ 188 BAO](#)).

Die sich aus dem Verzeichnis ergebenden Prämien sind gemäß [§ 108a Abs. 4 EStG 1988](#) auf dem Abgabenkonto gut zu schreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß [§ 201 BAO](#) zu erlassen. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses zurück. Werden Aufwendungen, für die eine Bildungsprämie geltend gemacht worden ist, vergütet, ist die Bildungsprämie im Ausmaß von 6% des als Betriebseinnahme anzusetzenden Vergütungsbetrages zurückzuzahlen. Sowohl die Prämien als auch Rückforderungsansprüche gelten als Abgaben vom Einkommen im Sinne der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes. Auf Gutschriften und Rückforderungen sind jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten. Bei Gesellschaften, die nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähige Personenvereinigungen sind, hat die zusammengefasste Verbuchung der Gebarung mit jenen Abgaben zu erfolgen, die die Beteiligten gemeinsam schulden.

Unstrittig kann im gegenständlichen Fall angesehen werden, dass der Bw. als Masseverwalter der B-GmbH nach Eröffnung des Konkursverfahrens vom 27. Juni 2011 beim Finanzamt am 30. August 2011 den Antrag auf Gewährung des Forschungsfreibetrages gemäß [§ 108c EStG 1988](#) unter Vorlage des geforderten Verzeichnisses der begünstigten Forschungsausgaben stellte. Diesem Antrag wurde stattgegeben und die Gutschrift auf dem Abgabenkonto der Gemeinschuldnerin am 2. September 2011 gebucht. Da zu diesem Zeitpunkt eine die Gutschrift übersteigende Zahllast auf dem Abgabenkonto bestand, wurde diese gemäß [§ 215 Abs. 1 BAO](#) mit den aushaltenden Abgabenschuldigkeiten verrechnet und das Rückzahlungsansuchen des Masseverwalters mangels Guthabens auf dem Abgabenkonto abgewiesen.

Strittig ist die Qualifikation der Forschungsprämie als Forderung der Konkursmasse oder als mit der Kompensation mit Konkursforderungen zugängliche Forderung.

Gemäß [§ 216 BAO](#) hat die Abgabenbehörde im Falle von Meinungsverschiedenheiten, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, über Antrag darüber zu entscheiden. Entsprechend der neueren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist der angefochtene Bescheid seinem materiellen Inhalt nach als Abrechnungsbescheid zu deuten. Sowohl der Bw. als auch das Finanzamt gehen von einem nicht vorhandenen Guthabensaldo aus und stützt sich die berufungswerbende Argumentation ausschließlich auf die unrichtige Anwendung der Verrechnungsvorschriften. Ein derartiger Streit ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht in einem Verfahren nach [§ 239 Abs. 1 BAO](#), sondern in einem solchen nach [§ 216 BAO](#) auszutragen. Da strittig ist, ob eine Kompensation der Gutschrift aus der Verbuchung der Forschungsprämie mit

Konkursforderungen zulässig ist, andernfalls ein Rückzahlungsanspruch zu Recht bestünde, ist der angefochtene Bescheid nach seinem materiellen Gehalt einer Deutung als Abrechnungsbescheid im Sinne des [§ 216 BAO](#) zugänglich.

Es war daher zu prüfen, ob eine konkursrechtliche Verrechnungsbestimmung zur Anwendung gelangen könnte, da im Konkurs- oder Ausgleichsverfahren den Aufrechnungsvorschriften von Konkurs- und Ausgleichsordnung Vorrang vor den Verrechnungsvorschriften des [§ 214 BAO](#) zukommt.

Nach § 19 Abs. 1 IO brauchen Forderungen, die zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits aufrechenbar waren, im Insolvenzverfahren nicht geltend gemacht werden. Nach Abs. 2 wird die Aufrechnung dadurch nicht ausgeschlossen, dass die Forderung des Gläubigers oder des Schuldners zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch bedingt oder betagt war.

Die Aufrechnung ist gemäß § 20 Abs. 1 erster Satz IO unzulässig, wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens Schuldner der Insolvenzmasse geworden oder wenn die Forderung gegen den Schuldner erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erworben worden ist. Gemäß Abs. 3 können jedoch Ansprüche aufgerechnet werden, die nach der Konkurseröffnung entstehen oder wieder auflieben.

Gemäß § 46 Z 2 IO sind Masseforderungen unter anderem alle Auslagen, die mit der Erhaltung, Verwaltung und Bewirtschaftung der Masse verbunden sind sowie alle die Masse betreffenden Steuern, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht wird.

Gemäß § 51 Abs. 1 IO sind Insolvenzforderungen Forderungen von Gläubigern, denen zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens vermögensrechtliche Ansprüche an den Schuldner zustehen (Insolvenzgläubiger).

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Der Zeitpunkt der Festsetzung und der Fälligkeit einer Abgabe ist ohne Einfluss auf die Entstehung des Abgabenanspruches (Abs. 4).

Aus § 46 Abs. 1 Z 2 IO ergibt sich, dass es für die konkursrechtliche Einordnung von Abgabenschuldigkeiten als Konkurs- oder Masseforderungen darauf ankommt, wann der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt verwirklicht worden ist. Liegt die Sachverhaltsverwirklichung bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens, stellt die Abgabenschuld eine Insolvenz-, liegt diese nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens, stellt die Abgabenschuld eine Masseforderung dar. Der Verwaltungsgerichtshof setzt in ständiger Rechtsprechung bei Abgabenschuldigkeiten den für die Abgrenzung zwischen Konkurs- (Insolvenz-) oder Masseforderung aus insolvenzrechtlicher Sicht maßgeblichen Zeitpunkt der Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes im Sinne des § 46 Z 2 IO mit dem Zeitpunkt gleich,

wann der Abgabenanspruch steuerlich entstanden ist. Dies vor dem Hintergrund, dass [§ 46 Z 2 IO](#) dem Wortlaut des [§ 4 Abs. 1 BAO](#) insofern entspricht, als dort bestimmt ist, dass der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Abgabenansprüche entstehen grundsätzlich ohne behördliches Tätigwerden ex lege.

Die das Schicksal der vorliegenden Berufung entscheidende Frage ist damit, wann der Anspruch betreffend Forschungsprämie für das Jahr 2010 entstanden ist. War dies vor Konkursöffnung der Fall, wäre die strittige Aufrechnung aus konkursrechtlicher Sicht zulässig gewesen. Entstand der Prämienanspruch erst nach Konkursöffnung, wäre der strittigen Aufrechnung das Aufrechnungsverbot des [§ 20 Abs. 1 erster Satz IO](#) entgegengestanden.

Dabei lässt sich aus dem Vorbringen des Bw., dass die Forschungsprämie auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses zurückreiche, nichts gewinnen, weil durch diese Bestimmung des [§ 108c Abs. 4 EStG 1988](#) lediglich der Zeitpunkt festgelegt wird, wann die Gutschrift aus der Prämie wirksam wird. Diese Wirksamkeit ist aber zu vergleichen mit der Fälligkeit von Abgabenschuldigkeiten (wesentlich für die Verrechnungsvorschriften des [§ 214 BAO](#)), nicht mit der Entstehung der Abgabenforderung.

Zur Frage des Zeitpunktes der Entstehung eines Vergütungs- bzw. Rückforderungsanspruches vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass es sich bei Rückforderungsansprüchen um nichts anderes als um "negative Abgabenansprüche" handelt. Solche negativen Abgabenansprüche entstehen im Sinne der Rechtsprechung wie die Abgabenansprüche im engeren Sinn (Abgabenschuld) kraft Gesetzes jeweils zu dem Zeitpunkt, in dem ein gesetzlicher Tatbestand verwirklicht wird, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbindet. Auf die Bescheiderlassung kommt es im konkreten Zusammenhang nicht an, weil mit dieser lediglich die Durchsetzung des Rückforderungsanspruches gegenüber der Abgabenbehörde, nicht aber das Entstehen des Anspruches bewirkt wird.

Daraus ist für vorliegenden Fall vorerst abzuleiten, dass dem Zeitpunkt der Antragstellung, der Erlassung und gebarungsmäßigen Erfassung des zur Steuergutschrift führenden Bescheides vom 2. September 2011 für die Beurteilung, wann der diesbezügliche Rückforderungsanspruch des Abgabepflichtigen aus insolvenzrechtlicher Sicht entstanden ist, keine entscheidende Bedeutung zukommt. Maßgeblich ist vielmehr, wann der diesen Rückforderungsanspruch unmittelbar auslösende Sachverhalt verwirklicht wurde. Da der Verwaltungsgerichtshof diesen insolvenzrechtlichen maßgeblichen Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung in seiner

Rechtsprechung bei Abgabenansprüchen mit dem Zeitpunkt gleichsetzt, wann der Abgabenanspruch steuerlich entstanden ist und es sich bei Rückforderungsansprüchen um negative Abgabenansprüche des Abgabepflichtigen gerichtet gegen den Abgabengläubiger handelt, ist für die zeitliche Abgrenzung im vorliegenden Fall unzweifelhaft also auch auf [§ 4 BAO](#) abzustellen. Im gleichen Tenor hat auch der OGH am 30.9.2009, 3 Ob 183/09, in Zusammenhang mit dem Anspruch auf Rückverrechnung eines Grunderwerbsteuerguthabens entschieden:

"Wenngleich dieser Anspruch eine Antragstellung voraussetzt und durch den Bescheid der Abgabenbehörde bedingt war, entstand er schon vor Konkurseröffnung."

Aus diesem Grund ist auch die Rechtsansicht des Bw., dass es ohne diesbezüglichen Antrag keine Forschungsprämie gibt, weshalb die Entstehung der Forderung nicht davor gelegen sein kann, vollkommen verfehlt.

Gemäß § 108c Abs. 2 Z 2 beträgt die Forschungsprämie 10 % der begünstigten Forschungsaufwendungen. Der Sachverhalt, an den die Forschungsprämie geknüpft ist, ist daher eine Kostentragung bestimmter Forschungskosten. Es kann als unbestritten angesehen werden, dass dieser Sachverhalt vor Konkurseröffnung (27. Juni 2011), nämlich im Laufe des Jahres 2010 im Zeitpunkt der jeweiligen Forschungsausgabe, realisiert wurde. Die Frage, welche Vermögenserstattungsansprüche zuzuordnen sind, bestimmt sich nach den Regeln des Konkursrechtes. Danach kommt es aber nicht auf den Zeitpunkt der Vollrechtsentstehung, sondern auf den Zeitpunkt an, wann der den Rückforderungsanspruch unmittelbar auslösende Sachverhalt verwirklicht wurde. Dieser Sachverhalt wurde im gegenständlichen Fall vor Konkurseröffnung realisiert.

Als Ergebnis dieser Betrachtungen ist somit festzustellen, dass die vom Finanzamt am 2. September 2011 im Wege der Verrechnung vorgenommene Aufrechnung der ältesten fälligen und aushaftenden Konkursforderungen mit der Gutschrift betreffend Forschungsprämie 2010 im Ausmaß von € 95.743,13 unter dem Blickwinkel der §§ 1438ff ABGB, der konkursrechtlichen Aufrechnungsbeschränkungen und auch der Verrechnungsvorschriften der BAO zulässig und rechtmäßig war.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. Juli 2012