

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin über die Beschwerde des Rechtsanwaltes , Adresse1, als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Schuldnerin, Adresse2, vom 20.09.2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 30.08.2018 betreffend Rückzahlung gemäß § 239 BAO und Abrechnung gemäß § 216 BAO zu Recht erkannt:

I)

a)

Es wird festgestellt, dass die Gutschrift aus der Zuerkennung der Forschungsprämie 2017 in Höhe von 1.028.757,72 Euro im Sanierungsverfahren xxS/xx17x vor dem Landesgericht für Zivilrechtssachen Ort in Höhe von 857.298,10 Euro eine Insolvenzgutschrift darstellt und zu Recht mit der im Sanierungsverfahren angemeldeten Umsatzsteuervorauszahlung Oktober 2010 verrechnet wurde.

b)

Es wird festgestellt, dass die restliche Gutschrift aus der Forschungsprämie 2017 in Höhe von 171.459,62 Euro im Sanierungsverfahren xxS/xx17x vor dem Landesgericht für Zivilrechtssachen Ort eine *Massegutschrift* darstellt. Die Verrechnung dieses Betrages mit der Umsatzsteuervorauszahlung Oktober 2010 erweist sich als rechtswidrig.

II)

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Am tt.mm.2017 wurde über die Schuldnerin, (in der Folge Schuldnerin genannt) ein Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet.

Durch rechtskräftige Sanierungsplanbestätigung wurde das Sanierungsverfahren am tt/mm/2018 aufgehoben.

Mit Eingabe vom 06.08.2018 beantragte die Schuldnerin die Zuerkennung einer Forschungsprämie 2017 in Höhe von 1.028.757,72 Euro.

Die Gutschrift der Forschungsprämie erfolgte *antragsgemäß am 23.08.2018* auf dem Abgabekonto der Schuldnerin. Vor der Gutschrift der Forschungsprämie befand sich auf dem Abgabekonto der Schuldnerin ein Guthaben in Höhe von 64,60 Euro, nach Verbuchung der Forschungsprämie ein Gesamtguthaben in Höhe von 1.028.822,32 Euro.

Mit Eingabe vom 24.08.2018 beantragte die Schuldnerin die Rückzahlung des Gesamtguthabens in Höhe von 1.028.822,32 Euro (Forschungsprämie plus 64,60 Euro) gemäß § 239 BAO.

Mit Buchung vom 30.08.2018 nahm das Finanzamt eine Wiederaufnahme der Einbringung der Umsatzsteuer 10/2017 in Höhe von 1.028.757,72 Euro auf dem Abgabekonto der Schuldnerin vor und rechnete diese Umsatzsteuerschuld mit der Gutschrift aus der Forschungsprämie 2017 auf.

Nach der Aufrechnung verblieb wiederum das Guthaben in Höhe von 64,60 Euro auf dem Abgabekonto der Schuldnerin.

Diesen Betrag zahlte das Finanzamt auf Grund des Rückzahlungsantrages vom 24.08.2018 gemäß § 239 BAO an die Schuldnerin am 30.08.2018 zurück, die beantragte Rückzahlung des Mehrbetrages in Höhe von 1.028.757,72 Euro wurde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 30.08.2018 abgewiesen.

*Das Finanzamt führte dazu begründend aus, dass die Gutschrift aus der Forschungsprämie 2017 nach den Bestimmungen der BAO und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes mit angemeldeten Konkursforderungen aufzurechnen sei. Eine Neuberechnung der Quote erfolge gesondert.*

*Die Schuldnerin brachte in der Folge mit Eingabe vom 04.09.2018 Beschwerde* gegen den Bescheid vom 30.08.2018 ein. Sie bekämpfte darin die Aufrechnung der Konkursforderung Umsatzsteuer 10/2017 mit der Forschungsprämie 2017.

Im Hinblick auf das im verstärkten Senat ergangene *Urteil des OGH 6 Ob 179/14p* sei die vom Finanzamt vorgenommene Aufrechnung mit Konkursforderungen *nicht* zulässig. Laut OGH sei der Schuldner gemäß § 156 Abs. 1 IO nach rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplanes von den Verbindlichkeiten befreit, seinen Gläubigern jenen Ausfall, den sie erleiden, nachträglich zu ersetzen oder für eine sonst gewährte Begünstigung nachträglich aufzukommen.

Trotz allenfalls bestehender Aufrechnungslage seien Konkursforderungen von den Wirkungen des Sanierungsplanes erfasst. Laut OGH sei es im Hinblick auf den ausgeprägten Sanierungscharakter des Österreichischen Insolvenzverfahrens unbillig, wenn die Erfüllung des Sanierungsplanes durch später abgegebene Aufrechnungserklärungen noch vereitelt würde.

Die in Betracht kommenden Bestimmungen §§ 19 und 20 sowie § 149 Abs. 1 IO böten keine entsprechende Aufrechnungsmöglichkeit, sodass nach rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplanes und Aufhebung des Insolvenzverfahrens regelmäßig nur mehr mit der Sanierungsquote aufzurechnen sei.

Die erste Tranche der Sanierungsquote betrage im Beschwerdefall 10%.

Diese Quote habe die Schuldnerin erfüllt, sodass derzeit kein weiterer fälliger Anspruch der Abgabenbehörde bestehe.

Es werde daher beantragt, das aus der Forschungsprämie entstandene Guthaben in Höhe von 1.028.757,72 Euro zur Gänze zurückzuzahlen.

Im Sanierungsverfahren der Bf. sei die Forschungsprämie in die Unternehmensplanung eingebunden worden. Es liege somit gerade jener Sachverhalt vor, den der OGH aus Anlass der oa. Entscheidung im Auge hatte, nämlich, dass durch den rechtskräftig bestätigten Sanierungsplan Rechtssicherheit für die weitere Entwicklung des Unternehmens geschaffen werde.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 18.12.2018** wurde die Beschwerde **abgewiesen**.

Das Finanzamt führt dazu aus, dass die vor Insolvenzeröffnung entstandene Abgabenforderungen und Abgabengutschriften selbst *dann* in voller Höhe aufgerechnet werden können, wenn das Verfahren mittels Sanierungsplan/Zahlungsplan endete und die entsprechenden Quoten bereits entrichtet wurden (vgl. UFSjournal 2008, 108, unter Hinweis auf VwGH 29.01.2004, 2000/15/0046).

Das Aufrechnungsrecht bleibe trotz der schuldbefreienden Wirkung des § 156 Abs. 1 IO und trotz des Grundsatzes der Gläubigergleichbehandlung in der Insolvenz auch im Fall eines rechtskräftig bestätigten Sanierungsplans erhalten, weil es unbillig wäre, vom Inhaber einer Aktivforderung die Vollzahlung seiner Schuld zu verlangen und andererseits seine Forderung in der Insolvenz auf die Quote herabzusetzen. Durch die Zubilligung einer Aufrechnungsbefugnis werde dem aufrechnungsberechtigten Insolvenzgläubiger eine dem Absonderungsgläubiger vergleichbare Sicherheit auch für Zeiträume nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens verschafft (vgl. VwGH 02.05.2005, 2001/10/0230).

Der Gerichtshof habe im Erkenntnis VwGH 21.11.2013, 2011/15/0188, zur insolvenzrechtlichen Behandlung von Prämien Stellung genommen. Für die Einordnung des Prämienanspruchs als Insolvenz- oder Masseforderung sei maßgebend, ob die der Prämie (im dort entschiedenen Fall die Bildungsprämie) zugrunde liegenden Aufwendungen bzw. bei der Lehrlingsausbildungsprämie die jeweiligen Lehrverhältnisse vor Insolvenzeröffnung getätigt bzw. abgeschlossen wurden oder nicht. Auf die Modalitäten der Geltendmachung der Prämie oder auf die Erlassung eines Bescheids komme es nicht an.

Die Entstehung des Abgabenanspruchs könne nicht mit der Verwirklichung des den Tatbestand erfüllenden Sachverhalts gleichgesetzt werden; maßgebend sei vielmehr, wann innerhalb des Zeitraums die einzelnen Sachverhalte eingetreten sind. Somit habe für die insolvenzrechtliche Einordnung des Prämienanspruchs als Insolvenz- oder Masseforderung das Entstehen des Abgabenanspruchs gemäß § 4 BAO oder die Fälligkeit der Steuerschuld *keine Bedeutung* (vgl. OGH 24.08.2011, 3 Ob 103/11k, mit Hinweis auf OGH 17.12.1993, 8 Ob 14/93). Für die Beurteilung der Verrechenbarkeit von Gutschriften (=negative Abgabenansprüche) sei daher nicht auf die Antragstellung, nicht auf die Bescheiderlassung (Bedingungseintritt) und auch nicht auf die Verbuchung am Abgabenkonto abzustellen, sondern auf die ursächliche Sachverhaltsverwirklichung, die den Rückforderungs- oder Vergütungsanspruch kraft Gesetzes erstmalig auslöst. Dieser

Zeitpunkt muss vor der Insolvenzeröffnung liegen, damit die (spätere) Verrechnung der Gutschrift (nachdem diese verbucht wurde) mit Abgabeninsolvenzforderungen zulässig sei (in diesem Sinn zur Zulässigkeit der Aufrechnung siehe OGH 30.09.2009, 3 Ob 183/09x). Die Zulässigkeit der Aufrechnung der Gutschrift aus der Forschungsprämie mit Abgabeninsolvenzforderungen sei daher danach zu beurteilen, wann der Sachverhalt, welcher zum Rückforderungsanspruch geführt hat, verwirklicht wurde. Die insolvenzrechtliche Einordnung der Prämienforderungen erfordert somit die Feststellung, ob der die Forderung auslösende Sachverhalt vor oder nach Insolvenzeröffnung verwirklicht wurde (zu Letzterem siehe nochmals VwGH 21.11.2013, 2011/15/0188, mit Hinweis auf VwGH 20.05.2010, 2005/15/0163). Liege dieser Zeitpunkt vor der Insolvenzeröffnung, sei die (spätere) Verrechnung der Gutschrift (nachdem diese verbucht wurde) mit Abgabeninsolvenzforderungen zulässig.

Im Beschwerdefall könne davon ausgegangen werden, dass zumindest ein Großteil der Forschungsaufwendungen vor Insolvenzeröffnung (02.11.2017), nämlich im Laufe des Jahres 2017 realisiert wurden. Ein Forschungskonto oder ähnliches, auf dem die Aufwendungen in zeitlicher Hinsicht ersichtlich sind, sei der Behörde nicht vorgelegt worden.

Die Verrechnung der (Insolvenz)Gutschriften aus der Forschungsprämie 2017 mit Insolvenzforderungen der Schuldnerin sei daher zulässig.

**In der Folge stellte die Schuldnerin mit Eingabe vom 02.01.2019 einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.**

*Die Schuldnerin bringt darin vor:*

1. Die Rechtsansicht der Abgabenbehörde, das Aufrechnungsrecht bleibe trotz schuldbefreiender Wirkung des § 156 Abs. 1 IO und trotz des im Insolvenzverfahren geltenden Grundsatzes der Gläubigergleichbehandlungspflicht auch im Fall eines rechtskräftig bestätigten Sanierungsplanes erhalten, sei verfehlt.

Die Abgabenbehörde stütze sich dabei auf eine überholte Rechtsansicht.

2. Wie bereits in der Beschwerde vom 19.09.2018 ausgeführt, habe der Oberste Gerichtshof im verstärkten Senat zu 6 Ob 179/14p eine Richtungsentscheidung dahingehend gefällt, dass eine Aufrechnung mit einer ungekürzten Forderung nach rechtskräftiger Bestätigung eines Sanierungsplans unzulässig sei, um die Erfüllung des Sanierungsplanes durch eine nachträglich abgegebene Aufrechnungserklärung nicht zu gefährden.

Der durch den Sanierungsplan erlassene Forderungsteil werde zur Naturalobligation.

3. Der Oberste Gerichtshof habe in dieser Richtungsentscheidung klargestellt, dass die in den §§ 19, 20 IO normierten Bestimmungen eine über die rechtskräftige Bestätigung eines Sanierungsplanes hinausgehende Privilegierung der Aufrechnungsberechtigten nicht zu entnehmen sei. Dem Sicherungszweck dieser Bestimmung sei dadurch Genüge getan, dass die Aufrechnung nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens (und auch während des Insolvenzverfahrens) in vollem Umfang möglich bleibe (OGH 7 Ob 118/08s, EvBI 2009/46).

Entgegen der von der Abgabenbehörde vertretenen Auffassung lehne der Oberste Gerichtshof eine analoge Anwendung des §149 Abs. 1 IO, wonach Ansprüche der Absonderungsgläubiger durch den Sanierungsplan nicht berührt würden, ab. Dies deswegen, weil da die Aufrechnungslage eben kein Absonderungsrecht sei.

4. Gemäß den Ausführungen der Abgabenbehörde und unter Zugrundelegung der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates Wien vom 09.07.2012, RV/1680-W/12, handle es sich bei Forschungsprämien um „negative Abgabenansprüche“, die Kraft Gesetzes jeweils zu dem Zeitpunkt entstünden, in dem der gesetzliche Tatbestand verwirklicht werde.

Ginge man im vorliegenden Fall davon aus, dass dem so sei, so ständen sich die Forderungen aufrechnungsweise im Zeitpunkt vor der Insolvenzeröffnung bzw. während des Insolvenzverfahrens im Jahre 2017 gegenüber und die Abgabenbehörde wäre verpflichtet gewesen die Aufrechnung durch eine Aufrechnungserklärung - mangels einer der österreichischen Rechtsordnung fehlenden „ipso iure compensatur“ - geltend zu machen.

Obwohl sich der verstärkte Senat in seiner Entscheidung nur auf § 19 Abs. 1 IO beziehe, könne die Aufrechnungserleichterung des § 19 Abs. 2 IO nicht bedeuten, dass trotz Unterbleibens einer Aufrechnungserklärung während des Insolvenzverfahrens noch eine Aufrechnung nach Rechtkraftbestätigung eines Sanierungsplanes mit der gesamten Forderung zulässig sei.

Alle Forderungen, die zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung bereits entstanden waren, seien sie auch noch nicht fällig, noch bedingt oder nicht auf Geldleistung gerichtet gewesen, würden im Ausmaß des erlassenen Forderungsteils nach rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplanes zur Naturalobligation (OGH 3 Ob 82/08t, RIS-Justiz RS0052128).

Nach geltendem Recht sei eine Aufrechnung infolge der Aufrechnungserleichterung nach § 19 Abs. 2 IO nur dann zulässig sei, wenn auch eine Aufrechnungserklärung vor rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplanes abgegeben wurde.

Gerade in den Fällen der erleichterten Aufrechnung wäre eine Privilegierung durch eine Aufrechenbarkeit mit der vollen Forderung nach Rechtkraft des Sanierungsplanes nicht gerechtfertigt.

5. Sollte sich die Abgabenbehörde hinsichtlich ihres behaupteten Aufrechnungsrechtes auf § 156 Abs. 4 IO berufen, werde darauf hingewiesen, dass eine analoge Anwendung des § 156 Abs. 4 IO laut OGH nur dann in Betracht komme, wenn der Gläubiger durch den Schuldner gehindert worden sei, eine Aufrechnungserklärung vor rechtskräftiger Sanierungsplanbestätigung abzugeben.

Bei leicht fahrlässigem Mitverschulden des Gläubigers sei § 156 Abs. 4 IO nicht anzuwenden. Im gegenständlichen Fall hätte die Abgabenbehörde zumindest damit rechnen können - zumal es nicht das Erste Mal war - dass eine Forschungsprämie seitens der Steuerpflichtigen beantragt werde.

Während des vor dem Bundesfinanzgericht anhängigen Beschwerdeverfahrens wurde schließlich mit Beschluss des Konkursgerichtes vom 03.04.2019 über das Vermögen der Schuldnerin das Konkursverfahren eröffnet.

Als Folge der Konkurseröffnung wurde der Masseverwalter Partei des vorliegenden Beschwerdeverfahrens.

***Ergänzend zur bisherigen Beschwerdevorbringen brachte der Masseverwalter als nunmehriger Beschwerdeführer vor:***

#### **A Insolvenzforderung**

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes sei der der maßgebliche Sachverhaltszeitraum für die Forschungsprämie 2017 nicht nur der Teil des Jahres 2017 vor Insolvenzeröffnung (also bis 02.11.2017), sondern das gesamte Jahr 2017.

Dieser Rechtsansicht stehe auch nicht die vom Finanzamt zitierte Entscheidung des UFS Wien (RV/1680-W/12) entgegen. In dieser Entscheidung sei es um die Forschungsprämie für das Jahr 2010 gegangen. Die Insolvenzeröffnung sei dort aber erst am 27.06.2011 erfolgt.

In der angesprochenen Entscheidung sei also der gesamte prämienanspruchsgrundende Sachverhalt (eben die Forschungsausgaben im ganzen Jahr 2010) bereits vor der Insolvenzeröffnung am 27.06.2011 verwirklicht worden, was der entscheidende Unterschied zum Beschwerdefall sei.

Im Beschwerdefall sei der anspruchsbegründete Sachverhalt erst mit Ablauf des 31.12.2017 und damit während aufrechtem Insolvenzverfahren verwirklicht worden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH 21.11.2013, 2011/15/0188), die auch das Finanzamt anführe, sei für die insolvenzrechtliche Einordnung von Prämien als Insolvenz- oder als Masseforderungen maßgebend, ob die der Prämie zugrunde liegenden Aufwendungen vor oder nach Insolvenzeröffnung getätigt worden waren.

Selbst das Finanzamt gehe davon aus, dass die Schuldnerin nicht alle anspruchsbegründenden Leistungen, sondern nur einen „Großteil“ davon vor Insolvenzeröffnung getätigt habe.

Da Abgabengutschriften nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nichts anderes als „negative Abgabenansprüche“ darstellten und der anspruchsbegründende Sachverhalt erst nach Insolvenzeröffnung vollständig verwirklicht worden sei, sei die Gutschrift der Forschungsprämie 2017 als Masseforderung zu beurteilen.

Aus diesem Grund sei die gegenständliche Aufrechnung gemäß § 20 Abs. 1 erster Satz IO insgesamt unzulässig. Das Finanzamt habe daher die gesamte, der Schuldnerin für das Jahr 2017 zuerkannte Forschungsprämie an die Masse zu leisten.

#### **B Aufrechnungsverbot**

Selbst wenn man aber der Argumentation des Finanzamtes folgte, wonach die Forschungsprämie 2017 eine Insolvenzforderung darstelle, sei die gegenständliche Aufrechnung unzulässig.

Die Wirkungen des Sanierungsplans richteten sich unstrittig nach der Insolvenzordnung, zu deren Auslegung grundsätzlich der Oberste Gerichtshof und ausschließlich in Abgabensachen der Verwaltungsgerichtshof berufen sei.

Das Finanzamt führe nicht aus, warum die Aufrechnung der Gutschrift aus der Forschungsprämie 2017 mit der gesamten Insolvenzforderung zulässig sein sollte. Lediglich in seinen allgemeinen (abgaben-)insolvenzrechtlichen Ausführungen verweise das Finanzamt auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach es unbillig wäre, vom Inhaber einer Aktivforderung einerseits die Vollzahlung seiner Schuld zu verlangen und andererseits seine Forderung in der Insolvenz auf die Quote herabzusetzen.

Nach dieser Rechtsprechung wäre dem aufrechnungsberechtigten Insolvenzgläubiger durch die Zubilligung einer Aufrechnungsbefugnis eine dem Absonderungsgläubiger vergleichbare Sicherheit auch für die Zeit nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens verschafft.

Die zitierte Rechtsprechung des VwGH stamme aus dem Jahr 2005 (VwGH 02.05.2005, 2001/10/0230).

Noch im Jahr 2008 habe der siebente Senat des Obersten Gerichtshofes ebenso diese Rechtsauffassung (vergleiche OGH 24.09.2008 7 Ob 118/08s) vertreten.

Der dritte Senat des Obersten Gerichtshofes (vgl OGH 11.07.2008 3 OB 82/08) und mit ihm der überwiegende Teil der Lehre seien aber (im Übrigen ebenfalls im Jahr 2008) davon ausgegangen, dass einem Insolvenzgläubiger nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens keine uneingeschränkte Aufrechnungsbefugnis mehr zukäme, sondern der Aufrechnungsberechtigte vielmehr auf die Quote beschränkt sei.

Diesen Streit und die damit einhergehende uneinheitliche Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes habe ein verstärkter Senat des Obersten Gerichtshofes (vgl OGH 01.12.2015, 6 Ob 179/14p) zum Anlass genommen, um die Frage der Aufrechnungsbefugnis nach rechtskräftig bestätigtem Sanierungsplan ein für alle Mal verbindlich zu beantworten.

Der verstärkte Senat habe zurecht erkannt, dass der Insolvenzgläubiger nach rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplans und Aufhebung des Insolvenzverfahrens regelmäßig nur mehr mit der Sanierungsplanquote seine Forderung aufrechnen könne, wenn er von der gesetzlichen Möglichkeit, während des Insolvenzverfahrens gemäß § 19 Abs. 1 IO aufzurechnen, keinen Gebrauch gemacht habe.

In der gegenständlichen Entscheidung setze sich der OGH ausdrücklich mit der vom Finanzamt angeführten Argumentationslinie des Verwaltungsgerichtshofes, wonach die Zubilligung einer Aufrechnungsbefugnis dem Aufrechnungsberechtigten Insolvenzgläubiger eine dem Absonderungsgläubiger vergleichbare Stellung verschaffe, auseinander:

In Punkt 5.3.2 der genannten Entscheidung halte der Oberste Gerichtshof der (auch) vom Verwaltungsgerichtshof gewählten Argumentation entgegen, dass es im Hinblick auf den ausgeprägten Sanierungscharakter des österreichischen Insolvenzverfahrens unbillig

wäre, wenn die Erfüllung des Sanierungsplans durch eine nach rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplans abgegebene Aufrechnungserklärung noch vereitelt werden könnte. Dabei sei es irrelevant, ob das Finanzamt die Möglichkeit hatte, eine rechtzeitige Aufrechnungserklärung abzugeben oder nicht. Der Oberste Gerichtshof habe in einer früheren Entscheidung (OGH 11.07.2008 zu 3 Ob 82/08t) zwar in Bezug auf die Beschränkung der Aufrechnungsbefugnis auf die Quote tatsächlich darauf abgestellt, ob der Insolvenzgläubiger während des Insolvenzverfahrens überhaupt rechtzeitig eine Aufrechnungserklärung abgeben habe können.

Diese Entscheidung stelle der verstärkte Senat aber nunmehr in Punkt 5.3.1 c) letzter Absatz ausdrücklich richtig und begründe seine Ansicht damit, dass ein Rückgriff auf die Frage der „Unzumutbarkeit“ der Abgabe der Aufrechnungserklärung während des Insolvenzverfahrens bei der von ihm nunmehr gewählten Lösung „entbehrlich“ sei.

Sollte ein Gläubiger ausnahmsweise unverschuldet aus wenn auch nur leichter Fahrlässigkeit des Schuldners - an einer außergerichtlichen Aufrechnungserklärung vor rechtskräftiger Sanierungsplanbestätigung gehindert worden sein, so käme nach Ansicht des Obersten Gerichtshof eine (analoge) Anwendung von § 156. Abs. 4 IO in Betracht. Der Oberste Gerichtshof führe dazu begründend aus, dass nach den Wertungen des § 156 Abs. 4 IO Gläubiger, deren Forderungen nur aus Verschulden des Schuldners im Sanierungsplan unberücksichtigt bleiben, die daraus resultierenden Nachteile nicht treffen sollten. Dies sei dann zu bejahen, wenn der Gläubiger über die Existenz der Forderung nicht Bescheid weiß und diese Unkenntnis auf einem zumindest fahrlässigen Verhalten des Schuldners beruhe.

Selbst wenn also das Finanzamt im gegenständlichen Fall keine rechtzeitige Aufrechnungserklärung abgeben habe können, weil der Antrag auf Gewährung der Forschungsprämie erst nach Bestätigung des Sanierungsplanes gestellt wurde, so beruhe dieser Umstand nicht auf dem Verschulden der Schuldnerin.

Genau dieses Verschulden wäre aber nach der Ansicht des verstärkten Senates die grundlegende Voraussetzung für eine analoge Anwendung des § 156 Abs. 4 IO. Aus dem Umstand, dass das Finanzamt keine rechtzeitige Erklärung abgeben habe können, sei mangels Verschuldens der Schuldnerin für das Finanzamt nichts zu gewinnen.

Es ist davon auszugehen, dass sich auch der Verwaltungsgerichtshof der Ansicht des Obersten Gerichtshofes anschließen werde. Andernfalls ergäbe dies die geradezu absurde Situation, dass mit der Republik Österreich ein einziger Gläubiger in Bezug auf die Aufrechnung bessergestellt wäre, als alle anderen und zwar nur, weil ein anderes Höchstgericht für sie zuständig sei. Ein solches Ergebnis wäre zweifellos unbillig.

Dies würde dem Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung und damit dem maßgeblichen Leitgedanken des Insolvenzrechts widersprechen.

## C Insolvenzanfechtung

Die Hauptwirkung des Sanierungsplans liege in der (auflösend bedingten) Beseitigung der Insolvenz des Schuldners durch (i) teilweisen Forderungsnachlass und (ii) Stundung.

Durch den rechtskräftig bestätigten Sanierungsplan wird der Schuldner von der Verbindlichkeit, den Insolvenzgläubigern den Ausfall zu ersetzen, befreit. Der Umfang der

Befreiung hängt vom Inhalt des Sanierungsplans ab. Im gegenständlichen Fall sah der Sanierungsplan eine Quote von 30% vor. Das Ausmaß der Schuldbefreiung hätte daher 70% betragen.

Ab rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplans kann der Gläubiger - wie dargestellt nur die Quote und diese nur nach den im Sanierungsplan festgesetzten Terminen fordern. Vor den im Zahlungsplan festgesetzten Terminen ist die Quote nicht fällig. Im gegenständlichen Fall habe der Sanierungsplan folgende Fälligkeitstermine vorgesehen:

5% binnen 14 Tagen ab Rechtskraft der Bestätigung,  
5% zum 31.07.2018,  
10% zum 31.12.2018 und schließlich  
10% zum 31.12.2019

Die Schuldnerin leistete die ersten beiden Quotenzahlungen an das Finanzamt rechtzeitig. Die Wirkungen des Sanierungsplans waren daher auch gegenüber dem Finanzamt aufrecht. Zum Zeitpunkt der gegenständlichen Aufrechnung bestand sohin kein fälliger und/oder berechtigter Anspruch des Finanzamtes

Gemäß § 30 Abs. 1 Ziffer 1 IO seien nach Eintritt der materiellen Insolvenz der Schuldnerin vorgenommene Befriedigungen eines Gläubigers anfechtbar, wenn der Gläubiger (i) nicht oder (ii) nicht in der Art oder (iii) nicht in der Zeit zu beanspruchen hatte (*Inkongruenz*).

Unstrittig sei, dass das Finanzamt durch die gegenständliche Aufrechnung Befriedigung erlangte. Aufgrund der zum Zeitpunkt der Aufrechnung aufrecht bestehenden Wirkungen des Sanierungsplans habe das Finanzamt zu diesem Zeitpunkt aber gar keine aufrechenbare Forderung gehabt.

Der Masseverwalter gehe davon aus, dass die Schuldnerin bereits zum Zeitpunkt der Aufrechnung insolvenzrechtlich überschuldet war. Die zu diesem Zeitpunkt noch vorhandenen Aktiva der Schuldnerin erreichten nämlich zu Liquidationswerten nicht einmal annähernd die Werte der - wenn damals auch noch nicht fälligen - Forderungen der Gläubiger aus den verbleibenden zwei Teilquoten.

Bei der zweistufigen Prüfung der insolvenzrechtlichen Überschuldung sei zunächst auf die rechnerische Überschuldung abzustellen. In diesem Überschuldungsstatus seien auch bedingte und noch nicht fällige Forderungen aufzunehmen. Die rechnerische Überschuldung sei daher auf Basis der den Insolvenzverwaltern derzeit zur Verfügung stehenden Informationen und Unterlagen jedenfalls gegeben gewesen.

Im Rahmen einer daher zwingend zu erstellenden Fortbestehensprognose hätte die Unternehmensleitung der Schuldnerin prüfen müssen, ob sie mit dem Sorgfaltsmäßigstab eines ordentlichen Geschäftsmannes mit überwiegender Wahrscheinlichkeit (mehr als 50%) davon ausgehen konnte, die beiden ausstehenden Teilquoten bei Fälligkeit bezahlen zu können. Genau das habe die Schuldnerin bekanntlich nicht gekonnt.

Selbst wenn sich die Schuldnerin aus damaliger Sicht darauf verlassen hätte, dass die beiden verbleibenden Quotenzahlungen aus der Gesellschaftersphäre oder von verbundenen Unternehmen bezahlt werden würden, so wäre dies für eine positive

Fortbestehensprognose nur relevant gewesen, wenn die Schuldnerin einen klagbaren Anspruch auf Bezahlung der beiden Teilquoten gehabt hätte.

Das war nach den dem Insolvenzverwalter zur Verfügung stehenden Informationen und Unterlagen nicht der Fall, weshalb die Schuldnerin zu diesem Zeitpunkt mangels positiver Fortbestehensprognose insolvenzrechtlich überschuldet gewesen sein dürfte. Ob das Finanzamt davon zum Zeitpunkt der Aufrechnung wusste, ist gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 IO irrelevant.

Die gegenständliche Aufrechnung verwirklicht daher den Anfechtungstatbestand der objektiven Begünstigung (*Inkongruenz*). Die Masseverwalter haben daher unter einem gegenüber der Republik Österreich, vertreten durch das Finanzamt, dieses vertreten durch die Finanzprokuratur, die Anfechtung der gegenständlichen Aufrechnung erklärt.

### **Zusammenfassung**

Die gegenständliche Aufrechnung sei unzulässig, zumal der den Prämienanspruch begründende Sachverhalt erst am 31.12.2017, sohin nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens vollständig verwirklicht worden war.

Selbst wenn die Aufrechnung aber grundsätzlich zulässig gewesen sein sollte, so war sie jedenfalls der Höhe nach unzulässig, weil das Finanzamt nach Rechtsprechung eines verstärkten Senats des Obersten Gerichtshofes bei der Aufrechnung auf die Quote beschränkt gewesen wäre.

Unabhängig davon sei die Aufrechnung gegenüber den Gläubigern der Schuldnerin unwirksam, zumal sie den Anfechtungstatbestand der objektiven Begünstigung eines Gläubigers verwirklicht.

### **Das Bundesfinanzgericht erließ in der Folge am 27.08.2019 einen Vorhalt an das Finanzamt:**

Darin wurde dem Finanzamt vorgehalten, dass für die Behauptung, alle Aufwendungen betreffend die Forschungsprämie 2017 seien vor Eröffnung des Sanierungsverfahrens am tt.mm.2017 angefallen, keine Nachweise vorlägen.

Dem Finanzamt wurde folglich aufgetragen, innerhalb einer Frist von einem Monat, die Höhe der Aufwendungen getrennt nach Aufwendungen vor dem tt.mm.2017 und Aufwendungen ab dem tt.mm.2017 bekanntzugeben.

Mit Schriftsatz vom 23.09.2019 antwortete, dass Finanzamt, dass ihm die geforderte Aufteilung nicht möglich sei. Es gehe aber auf Grund der Lebenserfahrung davon aus, dass ein Großteil der getätigten Aufwendungen vor Insolvenzeröffnung am tt.mm.2017 getötigt worden sei.

Im Übrigen wäre es an der Schuldnerin gelegen, eine entsprechende Aufgliederung vorzulegen.

### **Das Bundesfinanzgericht forderte schließlich mit Email vom 01.10.2019 den Masseverwalter zur Vorlage einer Aufgliederung auf:**

Sollte Ihm das nicht möglich sein, wäre eine Aliquotierung der zustehenden Prämie in 10/12 als Konkursforderungen und 2/12 als Masseforderung vorzunehmen.

**Mit Email vom 24.10.2019 brachte der Masseverwalter vor:**

„Zurückkommend auf Ihr Email vom 01.10.2019 müssen wir Ihnen mitteilen, dass der Schuldnerin die gewünschte Aufgliederung leider nicht möglich ist.

Unseres Erachtens ist es rechtlich aber ohnehin unerheblich, welche Leistungen vor und welche nach Insolvenzeröffnung erbracht wurden. Erheblich ist - wenn überhaupt - nur, dass Leistungen nach Insolvenzeröffnung erbracht wurden, die einen Teil der Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie darstellen. Dass das der Fall war, bestätigt uns die Schuldnerin ausdrücklich ist und auch evident, zumal die Personalkosten einen nicht unwesentlichen Teil der Bemessungsgrundlage darstellen und im Massezeitraum die Löhne selbstverständlich weiterhin bezahlt wurden. Sollte dies erforderlich sein, würde das der damals für die Beantragung der Forschungsprämie bei der Schuldnerin zuständige Mitarbeiter auch bezeugen.

Um Wiederholungen zu vermeiden, erlauben wir uns zur Frage, warum die Forschungsprämie 2017 eine „Masselforderung“ ist und die gegenständliche Aufrechnung gemäß § 20 Abs. 1 erster Satz IO daher insgesamt unzulässig war, zunächst den Verweis auf die Rz 5 bis 14 unserer Eingabe vom 14.05.2019.

Der maßgebliche Zeitraum für die Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie ist das Wirtschaftsjahr als Ganzes und nicht etwa Teile davon. Die Bemessungsgrundlage ergibt sich aus einem Jahresgutachten, das ausdrücklich nicht in einzelne Monate untergliedert ist. Auch die Forschungsprämie selbst wird für das gesamte Wirtschaftsjahr und nicht für Teile davon gewährt. Das ergibt sich eindeutig aus allen für die Forschungsprämie relevanten Richtlinien und Verordnungen.

Eine Aliquotierung und Aufteilung der Forschungsprämie in den Zeitraum vor und nach Insolvenzeröffnung ist uE gesetzlich nicht gedeckt. Die Forschungsprämie stellt wie gesagt auf das gesamte Wirtschaftsjahr ab. Wäre der den Anspruch auf die Forschungsprämie 2017 erzeugende Sachverhalt vor Eröffnung des vormaligen Sanierungsverfahrens über das Vermögen der Schuldnerin verwirklicht worden, sprich hätte das Wirtschaftsjahr 2017 vor dem tt.mm.2017 geendet, wäre die Forschungsprämie im Lichte der Rechtsprechung des VwGH tatsächlich eine „Insolvenzforderung“ und die gegenständliche Aufrechnung zulässig gewesen.

Das Wirtschaftsjahr der Schuldnerin 2017 endete aber wie jedes andere auch am 31.12.2017, sohin im Massezeitraum. Der für den Anspruch auf die Forschungsprämie 2017 maßgebliche Zeitraum endete daher nach Eröffnung des vormaligen Sanierungsverfahrens über das Vermögen der Schuldnerin und daher im Massezeitraum. Die Forschungsprämie 2017 war sohin im Lichte der Rechtsprechung des VwGH eine „Masselforderung“ und die gegenständliche Aufrechnung insgesamt unzulässig.“

## **Rechtslage**

### **§ 19 IO (Insolvenzordnung)**

- (1) Forderungen, die zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits aufrechenbar waren, brauchen im Insolvenzverfahren nicht geltend gemacht zu werden.
- (2) Die Aufrechnung wird dadurch nicht ausgeschlossen, daß die Forderung des Gläubigers oder des Schuldners zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch bedingt oder betagt, oder daß die Forderung des Gläubigers nicht auf eine Geldleistung gerichtet war. Die Forderung des Gläubigers ist zum Zwecke der Aufrechnung nach §§ 14 und 15 zu berechnen. Ist die Forderung des Gläubigers bedingt, so kann das Gericht die Zulässigkeit der Aufrechnung von einer Sicherheitsleistung abhängig machen.

### **§ 20 IO**

- 1) Die Aufrechnung ist unzulässig, wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens Schuldner der Insolvenzmasse geworden oder wenn die Forderung gegen den Schuldner, über dessen Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet wurde, erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erworben worden ist. Das Gleiche gilt, wenn der Schuldner der Insolvenzmasse die Gegenforderung zwar vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erworben hat, jedoch zur Zeit des Erwerbes von der Zahlungsunfähigkeit des Schuldners, über dessen Vermögen in der Folge des Insolvenzverfahrens eröffnet wurde, Kenntnis hatte oder Kenntnis haben musste.

### **§ 46 IO**

Masseforderungen sind:

1. die Kosten des Insolvenzverfahrens;
  2. alle Auslagen, die mit der Erhaltung, Verwaltung und Bewirtschaftung der Masse verbunden sind, einschließlich der Forderungen von Fonds und anderen gemeinsamen Einrichtungen der Arbeitnehmer und der Arbeitgeber, sofern deren Leistungen Arbeitnehmern als Entgelt oder gleich diesem zugute kommen, sowie der 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. Hiezu gehören auch die nach persönlichen Verhältnissen des Gemeinschuldners 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. Inwieweit im Insolvenzverfahren eines Unternehmers die im ersten Satz bezeichneten Forderungen von Fonds und von anderen gemeinsamen Einrichtungen sowie die auf Forderungen der Arbeitnehmer (arbeitnehmerähnlichen Personen) entfallenden öffentlichen Abgaben Masseforderungen sind, richtet sich nach der Einordnung der Arbeitnehmerforderung;
- 3 (.....)

## § 156 IO

(1) Durch den rechtskräftig bestätigten Sanierungsplan wird der Schuldner von der Verbindlichkeit befreit, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden, nachträglich zu ersetzen oder für die sonst gewährte Begünstigung nachträglich aufzukommen, gleichviel ob sie am Insolvenzverfahren oder an der Abstimmung über den Sanierungsplan teilgenommen oder gegen den Sanierungsplan gestimmt haben oder ob ihnen ein Stimmrecht überhaupt nicht gewährt worden ist.

(...)

(4) Gläubiger, deren Forderungen nur aus Verschulden des Schuldners im Sanierungsplan unberücksichtigt geblieben sind, können nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens die Bezahlung ihrer Forderungen im vollen Betrag vom Schuldner verlangen.

## § 214 BAO (*Bundesabgabenordnung*)

(1) In den Fällen einer zusammengefaßten Verbuchung der Gebarung sind Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit im folgenden nicht anderes bestimmt ist, auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen;...(...)

## § 216 BAO

Mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) ist über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 213) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77) abzusprechen. (...).

## § 239 BAO

(1) Die Rückzahlung von Guthaben (§ 215 Abs. 4) kann auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen erfolgen. Ist der Abgabepflichtige nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähig, so können Rückzahlungen mit Wirkung für ihn unbeschadet der Vorschrift des § 80 Abs. 2 nur an diejenigen erfolgen, die nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über das Guthaben zu verfügen berechtigt sind (...).

## Erwägungen:

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die Forderung der Schuldnerin aus der Forschungsprämie 2017 antragsgemäß gemäß § 239 BAO zurückzuzahlen war oder ob das Finanzamt zu Recht das aus der Gutschrift der Forschungsprämie entstandene Guthaben mit der Umsatzsteuerschuld 10/2017 verrechnet hat.

In den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung –welche im Beschwerdefall vorliegt- sind Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit im Folgenden nicht anderes bestimmt ist, gemäß § 214 Abs. 1 BAO auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen.

Im Beschwerdefall bestand am 23.08.2018 auf dem Abgabenkonto der Schuldnerin ein Guthaben in Höhe von 1.028.822,32 Euro (Forschungsprämie 2017 plus bestehendes Guthaben in Höhe von 64,60 Euro).

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

**Im Beschwerdefall** besteht in Wahrheit ein Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto der Schuldnerin.

Ein derartiger Streit ist aber nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht in einem Verfahren nach § 239 Abs. 1 BAO, sondern in einem solchen nach § 216 BAO auszutragen (VwGH vom 25.02.1997, 93/14/0143). Da sich aus dem Vorbringen des Masseverwalters ergibt, dass eine Aufrechnung der Forschungsprämie 2017 mit der Umsatzsteuervorauszahlung Oktober 2017 nicht zulässig sei, andernfalls ein Rückzahlungsanspruch zu Recht bestünde, ist der angefochtene Bescheid nach seinem materiellen Gehalt einer Deutung als Abrechnungsbescheid im Sinne des § 216 BAO zugänglich (VwGH 14.9.1993, 91/15/0103).

Auch wenn im Rahmen eines Abrechnungsbescheides nicht darüber abzusprechen ist, ob die strittigen Gutschriften Ansprüche der Masse oder Insolvenzgegenforderungen darstellen, so stellt sich die Frage nach der Verrechenbarkeit der Umsatzsteuerschuld 10/2017 mit der Gutschrift aus der Forschungsprämie 2017 als Vorfrage für die Entscheidung über das Bestehen eines (rückzahlbaren) Guthabens (vgl. mit zahlreichen weiteren Hinweisen VwGH 26.04.1993, 92/15/0012).

Ein Guthaben iSd § 239 BAO entsteht erst dann, wenn auf einem Abgabenkonto die Summe der Gutschriften die Summe der Lastschriften übersteigt, wenn somit auf ein und demselben Abgabenkonto per Saldo ein Überschuss zu Gunsten des Abgabepflichtigen besteht (OGH 24.06.1992, 1 Ob 15/92, JBI 1993, 399; VwGH 28.02.2008, 2006/16/0129; 25.06.2009, 2007/16/0121). Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH sind hierbei die tatsächlich durchgeföhrten Buchungen maßgebend und nicht diejenigen, die nach Ansicht des Abgabepflichtigen hätten durchgeführt werden müssen (siehe dazu beispielsweise VwGH 26.06.2003, 2002/16/0286; VwGH 01.03.2007, 2005/15/0137; VwGH 25.02.2010, 2009/16/0311; Ritz, BAO4, § 215 Rz 1).

Bei Anwendung dieser vom VwGH vertretenen Grundsätze auf den vorliegenden Sachverhalt ergibt sich, dass sich auf Grund der Aufrechnung der Gutschrift aus der Forschungsprämie 2017 mit der Umsatzsteuervorauszahlung 10/2017 am 30.08.2018 auf dem Abgabenkonto der Schuldnerin nur ein Guthaben in Höhe von 64,60 Euro bestand. Insofern kann einem (vermeintlichen) Rückzahlungsantrag nach § 239 BAO im gegenständlichen Fall nur im Höhe des Guthabens von 64,60 Euro gefolgt werden. Zumal erst nach Verwendung gemäß § 215 Abs. 1 bis 3 BAO verbleibende Guthaben auf Antrag oder von Amts wegen rückzahlbar sind (vgl. VwGH 11.01.1980, 2523/79; Ritz, BAO4, § 239 Rz 2).

*Zur Vorfragenbeurteilung:*

**A) Insolvenz- oder Masseforderung:**

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die aus der Forschungsprämie 2017 resultierende Gutschrift zur Tilgung von Konkursforderungen der Abgabenbehörde (Umsatzsteuer 10/2017) verwendet werden durfte.

Die Beschwerde geht davon, dass der anspruchsbegründende Sachverhalt erst mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, also mit Ablauf des 31.12.2017 erfüllt gewesen sei.

Da dieser Zeitpunkt nach Konkurseröffnung liege, sei der Anspruch auf die Forschungsprämie der **Masse** zuzurechnen.

Die vom Finanzamt vorgenommene Aufrechnung gemäß § 20 Abs. 1 erster Satz IO sei daher insgesamt unzulässig.

**Dazu ist auszuführen:**

Hinsichtlich der Frage des Zeitpunktes der Entstehung eines Vergütungs- bzw Rückforderungsanspruches vertritt der Verwaltungsgerichtshof folgende Ansicht: Bei Rückforderungsansprüchen handelt es sich um nichts anderes als um "negative Abgabenansprüche". Solche Ansprüche entstehen (wie die Abgabenansprüche im engeren Sinn) kraft Gesetzes jeweils zu dem Zeitpunkt, in dem ein gesetzlicher Sachverhalt, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbindet, verwirklicht wird. Auf die Bescheiderlassung kommt es dabei nicht an. Mit dem Bescheid wird lediglich die Durchsetzung des Anspruchs gegenüber der Abgabenbehörde bewirkt, nicht aber das Entstehen des Anspruchs (vgl. etwa VwGH 19.03.1997, 96/16/0052, mwN; VwGH 20.05.2010, 2005/15/0163).

*Diese Ausführungen gelten auch im Beschwerdefall.*

Im Beschwerdefall ist es entscheidend, ob die Prämienansprüche der Schuldnerin aus insolvenzrechtlicher Sicht in den Zeitraum vor (Insolvenzforderung) oder nach Insolvenzeröffnung fallen und je nachdem mit Insolvenzforderungen des Finanzamtes aufrechenbar sind oder nicht.

Gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 IO gehören zu den Masseforderungen ua. öffentliche Abgaben, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht wird.

Entsprechendes muss für die zeitliche Abgrenzung der Forderungen für eine Prämie nach § 108c EStG 1988 gelten.

Die insolvenzrechtliche Einordnung der Prämienforderungen erfordert somit die Feststellung, ob der die Forderung auslösende Sachverhalt vor oder nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht wurde (vgl. VwGH 20.05.2010, 2005/15/0163).

Nach § 108c Abs. 1 EStG 1988 in der für das Kalenderjahr 2017 gültigen Fassung können Steuerpflichtige eine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und eine Forschungsprämie für Auftragsforschung in Höhe von jeweils 12% der prämienbegünstigten Forschungsaufwendungen (-ausgaben) geltend machen.

Die Prämien können erst nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres, spätestens aber bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer oder Feststellungsbescheides geltend gemacht werden.

Daraus ergibt sich, dass der die Prämienforderung auslösende Sachverhalt in der Tätigung von Forschungsaufwendungen (-ausgaben) gelegen ist.

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

Dieses Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes betrifft die Bildungsprämie 2009.

Nach der für 2009 anzuwendenden Rechtslage regelte der § 108c EStG 1988 „Prämien für Forschung und Bildung“ (Forschungsprämie und Bildungsprämie) in einem. In der Folge wurde die Regelung über die Zuerkennung einer Bildungsprämie aus dem § 108c EStG 1988 gestrichen (BGBI I Nr 118/2015 ab 15.08.2015)

Die im Streitjahr anzuwendende Fassung des § 108c EStG 1988 ist hinsichtlich ihrer rechtlichen Ausgestaltung jedoch weitgehend ident mit der dem Erkenntnis VwGH 21.11.2013, 2011/15/0188 zu Grunde liegenden Rechtslage, weshalb dieses Erkenntnis auf den Beschwerdefall eins zu eins anwendbar ist.

Anders als von der beschwerdeführenden Partei vorgebracht, wurde der anspruchsgrundende Sachverhalt nicht erst mit Ablauf des 31.12.2017, sondern nach Maßgabe der Aufwandstätigung erfüllt.

Es ist daher zu unterscheiden zwischen Aufwendungen vor Insolvenzeröffnung (01.01.2017 bis 31.10.2017/01.11.2017) und nach Insolvenzeröffnung (tt.mm.2017 bis 31.12.2017).

Der Verwaltungsgerichtshof folgt diesbezüglich der vom Obersten Gerichtshof entwickelten Rechtsprechung.

Danach sind für die insolvenzrechtliche Einordnung einer Steuerforderung ausschließlich insolvenzrechtliche Prinzipien heranzuziehen. Maßgeblich dafür ist, ob der die Abgabepflicht (im Beschwerdefall Prämienanspruch) auslösende Sachverhalt vor oder nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht wurde (siehe dazu ausführlich OGH 24.08.2011, 3 Ob 103/11k und die dort zitierte Literatur).

*Die Aufwendungen für die Forschungsprämie 2017 sind daher für die insolvenzrechtliche Einordnung aufzuteilen.*

Laut Jahresgutachten 2017 der Forschungsförderungsgesellschaft GmbH (FFG) vom 02.08.2018 bezieht sich die Forschungsprämie 2017 auf mehrere Projekte und die jeweilige Projektlaufzeit auf mehrere Kalenderjahre. Die Projektlaufzeiten beginnen jeweils vor 2017 und enden auch jeweils nach 2017.

Daraus kann *entgegen der unbewiesenen Behauptung des Finanzamtes*, die Forschungstätigkeit sei nach der allgemeinen Lebenserfahrung nach Eröffnung des

Sanierungsverfahrens eingestellt worden, geschlossen werden, dass auch nach dem tt.mm.2017 Forschungsaufwendungen getätigt wurden.

Die Forschungsaufwendungen 2017 setzen sich wie folgt zusammen:

<b>Löhne und Gehälter</b>	<b>1.707.181,00 Euro</b>
<b>Unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben)</b>	<b>6.478.445,00 Euro</b>
<b>Gemeinkosten</b>	<b>387.355,00 Euro</b>
<b>Bemessungsgrundlage für Forschungsprämie</b>	<b>8.572.981,00 Euro</b>
<b>Forschungsprämie 12 %</b>	<b>1.028.757,72 Euro</b>

Vom Masseverwalter wurde mitgeteilt, dass ein wesentlicher Anteil der Forschungsaufwendungen auf Löhne und Gehälter entfielen. Löhne und Gehälter seien jedenfalls nach Eröffnung des Sanierungsverfahrens weiterbezahlt worden, woraus auf die Fortsetzung der Forschungstätigkeit geschlossen werden könne.

Es ist auch evident, dass die Schuldnerin nach Eröffnung des Sanierungsverfahrens ihren Betrieb weiterführte.

Es liegen keine Hinweise für die Einstellung der Forschungstätigkeit nach Eröffnung des Sanierungsverfahrens vor.

Es hat daher entsprechend der Rechtsprechung des OGH (insbesondere OGH 24.11.2011, 3 Ob 103/11k, aber auch VwGH 21.11.2013, 2011/15/0188) eine Aufteilung der Aufwendungen 2017 auf die Zeit vor Eröffnung des Sanierungsverfahrens und die Zeit danach zu erfolgen.

Mangels exakter zeitlicher Zuordnung der Aufwendungen hat eine Schätzung der Aufteilung zu erfolgen. Auf Grund der kontinuierlichen, sich über das Kalenderjahr 2017 erstreckenden Forschungstätigkeit scheint die Aliquotierung der Aufwendungen eine sachgerechte Lösung zu sein.

Demnach fallen 10/12 der Aufwendungen auf den Zeitraum vor Insolvenzeröffnung und 2/12 auf den Zeitraum ab Insolvenzeröffnung bis zum Ende des Kalenderjahres 2017.

Folglich betragen die Aufwendungen 01-10/2017 = 7.144.150,83 Euro und Aufwendungen für 11-12/2017= 1.428.830,17 Euro.

Die Forschungsprämie ist daher wie folgt in eine Insolvenz- und eine Massegutschrift aufzuteilen:

<b>01-10/2017</b>	<b>857.298,10 Euro</b>
<b>11-12/2017</b>	<b>171.459,62 Euro</b>

Entsprechend den oben dargelegten Ausführungen stellt die anteilige Forschungsprämie 01-10/2017 in Höhe von 857.330 Euro einen negativen Abgabenanspruch der Bf. dar, dessen zu Grunde liegender Sachverhalt vor Eröffnung des Sanierungsverfahrens verwirklicht worden war und führt zu einer Insolvenzgutschrift.

Dem steht die Insolvenzforderung des Finanzamtes aus der Umsatzsteuervorauszahlung 10/2017 als aufrechenbare Gegenforderung gegenüber.

Die Aufrechnung der Forschungsprämie im Ausmaß von 857.298,10 mit der Umsatzsteuervorauszahlung 10/2017 erfolgte daher zu Recht.

Die restliche negative Abgabenforderung aus der Forschungsprämie 2017 im Ausmaß von 171.459,62 Euro stellt eine Massegutschrift dar und war nicht mit Insolvenzforderungen zu verrechnen (aufzurechnen).

## **B) Aufrechnungsverbot laut Masseverwalter**

Nach Ansicht des Masseverwalters sei *selbst* bei Qualifikation des Prämienanspruchs als negative Insolvenzforderung die Aufrechnung nur in Höhe der Quote zulässig.

Die Beschwerde beruft sich diesbezüglich auf das Urteil des OGH 01.12.2015, 6 Ob 179/14p:

In diesem Urteil OGH kam der Gerichtshof im *verstärkten Senat* zur Ansicht, **dass der Insolvenzgläubiger nach rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplans und Aufhebung des Insolvenzverfahrens nur mehr mit der Sanierungsplanquote seiner Forderung aufrechnen kann, wenn er von der gesetzlichen Möglichkeit während des Insolvenzverfahrens gemäß § 19 Abs. 1 IO keinen Gebrauch gemacht hat.**

§ 19 IO gewährt somit dem Insolvenzgläubiger die Möglichkeit, gegen Aktivforderungen des Insolvenzschuldners mit einer Insolvenzforderung aufzurechnen, sofern die Forderungen zur Zeit der Verfahrenseröffnung bereits aufrechenbar waren und kein Ausschlussgrund iSd § 20 Abs. 1 IO vorliegt.

Sollte der Gläubiger hingegen ausnahmsweise unverschuldet aus wenn auch nur leichter Fahrlässigkeit des Insolvenzschuldners an einer außergerichtlichen Aufrechnungserklärung vor rechtskräftiger Sanierungsplanbestätigung gehindert worden sein, kommt eine (analoge) Anwendung von § 156 Abs. 4 IO in Betracht.

Nach den § 156 Abs. 4 IO sollen Gläubiger, deren Forderungen nur aus Verschulden des Schuldners im Sanierungsplan unberücksichtigt blieben, die daraus resultierenden Nachteile nicht treffen. Das ist dann zu bejahen, wenn der Gläubiger über die Existenz der Forderung nicht Bescheid weiß und diese Unkenntnis auf einem zumindest fahrlässigen Verhalten des Schuldners beruht (*Lovrek* in *Konecny/Schubert* § 156 KO Rz 141 mwN). Für diese Fälle bietet eine analoge Anwendung von § 156 Abs. 4 IO ein ausreichendes Korrektiv zur Vermeidung der Erstreckung der Sanierungsplanwirkungen auf Gläubiger, die ihre Aufrechnungsrechte unverschuldet, jedoch aus zumindest leichter Fahrlässigkeit des Schuldners, nicht rechtzeitig ausgeübt haben.

*Zur Frage des Zeitpunktes der Entstehung eines Vergütungs- bzw.*

*Rückforderungsanspruches wurde bereits oben klargestellt, dass das Bundesfinanzgericht*

*anders als der Masseverwalter einen Teilbetrag der Forschungsprämie 2017 in Höhe von 857.298,10 Euro als Insolvenzgutschrift betrachtet.*

Die Beschwerde vertritt den Standpunkt, dass nach der rechtskräftigen Bestätigung und Aufhebung des Sanierungsverfahrens nur mehr eine quotenmäßige Aufrechnung der Insolvenzforderung Umsatzsteuer 10/2017 mit der Forschungsprämie 2017 möglich gewesen wäre.

***Dem ist zu entgegnen :***

Eine frühere Aufrechnung war aus der Sicht des Finanzamtes in Folge unverschuldeter Unkenntnis von der Entstehung des "negativen Abgabenanspruchs" (Forschungsprämie 2017) nicht möglich.

Die Schuldnerin beantragte die Forschungsprämie erst nach rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplans und Aufhebung des Sanierungsverfahrens. Das Finanzamt konnte danach während des Sanierungsverfahrens keine Kenntnis vom Prämienanspruch der Schuldnerin haben.

Selbst wenn die Schuldnerin in der Vergangenheit schon Prämienansprüche geltend gemacht haben soll, ist es dem Abgabengläubiger nicht vorzuwerfen, keine Erkundigungen über einen eventuellen Prämienanspruch für 2017 eingeholt zu haben.

*Das Finanzamt trifft somit **kein** Verschulden an der Nichtabgabe einer rechtzeitigen Aufrechnungserklärung.*

Demgegenüber hatte die Schuldnerin Kenntnis von ihrem Prämienanspruch und beabsichtigte damit auch –wie in der Beschwerde vorgebracht- zum Teil die Sanierungsquote zu begleichen. Indem die Schuldnerin dem Finanzamt ihren Prämienanspruch bis zum Abschluss des Sanierungsverfahrens verschwiegen hatte, hat sie das Finanzamt an der Abgabe einer Aufrechnungserklärung während Sanierungsverfahrens schulhaft gehindert.

Dieses Vorgehen stellt einen eindeutigen Anwendungsfall des § 156 Abs. 4 IO dar.

Gemäß § 156 Abs. 4 IO, der laut OGH im Beschwerdefall analog anzuwenden ist, können Gläubiger, deren Forderungen nur aus dem Verschulden des Insolvenzschuldners im Insolvenzverfahren unberücksichtigt geblieben sind, nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens die Bezahlung ihrer Forderungen im vollen Betrage vom Insolvenzschuldner verlangen.

Danach war das Finanzamt im Beschwerdefall bei der Aufrechnung nicht an die Sanierungsquote gebunden.

Das Finanzamt nahm zu Recht die Aufrechnung der Umsatzsteuerschuld 10/2017 mit der Forderung der Schuldnerin aus der Forschungsprämie 2017 in Höhe von 857.298,10 Euro vor (siehe dazu: Holly in Kletecka/Schauer, ABGB-ON 1.00 § 1439 Rz 16, wonach bei einer solchen Fallkonstellation jedenfalls eine volle Aufrechnungsmöglichkeit gegeben ist). Würde eine Aufrechnungsbefugnis nach Abschluss eines Ausgleichs nicht mehr zustehen, hätte es der Abgabepflichtige in der Hand, durch entsprechende Wahl des Zeitpunktes der Einreichung der Arbeitnehmerveranlagungen eine Kompensation zu verhindern (UFS 27.06.2011, RV/0412-S/08).

**C Anfechtung**

Hinsichtlich der Anfechtung der Aufrechnung gemäß § 30 IO durch den Masseverwalter, wird auf den Zivilrechtsweg verwiesen. Nach § 30a IO ist das Insolvenzgericht für solche Verfahren zuständig. Eine Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes ist nach den maßgeblichen verfahrensrechtlichen Regeln nicht vorgesehen.

### **Unzulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Nach der Judikatur der Höchstgerichte, respektive des Verwaltungsgerichtshofes, ist es hinreichend erklärt, dass die Einordnung von Insolvenzforderungen (Insolvenzgutschriften) und Masseforderungen (Massegutschriften) nach dem Zeitpunkt der Verwirklichung des auslösenden Sachverhaltes zu beurteilen und eine unterjährige Aufteilung vorzunehmen ist.

Auch das Recht zur Aufrechnung von Insolvenzforderungen mit Insolvenzgutschriften selbst nach rechtskräftiger Bestätigung des Schuldenregulierungsverfahrens wurde vom Verwaltungsgerichtshof hinreichend erklärt, dies vor allem dann, wenn wie im Beschwerdefall die Aufrechnungserklärung des Gläubigers wegen Verschweigens der Gegenforderung durch den Schuldner verschuldet ist.

Es liegt demnach keine ungeklärte Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb die Revision nicht zulässig ist.

*Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.*

Graz, am 22. November 2019