



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der FH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 4. Februar 2010 betreffend (teilweise) Abweisung eines Antrages auf Rückzahlung gemäß § 239 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss vom 31. Juli 2008 wurde über das Vermögen der FH der Konkurs eröffnet und der Berufungswerber zum Masseverwalter bestellt.

Die Gemeinschuldnerin betrieb ein Textilwerk und leistete Energieabgaben nach dem Elektrizitätsabgabegesetz und nach dem Erdgasabgabegesetz.

Am 24. August 2009 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vergütung von Energieabgaben nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für das Kalenderjahr 2008 mit einem Vergütungsbetrag in Höhe von 312.255,14 €.

Diesem Antrag gab das Finanzamt mit Bescheid vom 27. August 2009 statt.

Erst nach Rechtskraft dieses Bescheides stellte das Finanzamt fest, dass in der Berechnung des Vergütungsbetrages auch noch nicht bezahlte Rechnungen miteinbezogen worden waren. Nach Ansicht des Finanzamtes konnten aber nur tatsächlich entrichtete Energieabgaben bei

der Berechnung des Vergütungsbetrages berücksichtigt werden. Das Finanzamt nahm daher das Verfahren zur Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz wieder auf und setzte den Vergütungsbetrag auf der Basis der tatsächlich entrichteten Energieabgaben mit 174.771,06 € fest.

Am 14. Oktober 2009 stellte der Masseverwalter den Antrag auf Rückzahlung des Guthabens aus der Energieabgabenvergütung gemäß § 239 BAO auf das angegebene Massekonto. Das Guthaben aus der Energieabgabenzurückvergütung sei eine nach Konkurseröffnung begründete Forderung der Masse gegen die Republik Österreich, die gemäß § 19 f KO nur mit Abgabenverbindlichkeiten kompensiert werden könne, die Masseforderungen im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2 KO darstellten.

Das Finanzamt gab diesem Antrag mit Bescheid vom 4. Februar 2010 nur bis zu einem Betrag von 13.989,86 € statt, hinsichtlich des restlichen Betrages von 160.781,20 € wies es ihn aber ab. Dieser Betrag entsprach nach einer Berechnung des Finanzamtes dem Energieabgabenvergütungsanspruch bis zur Konkurseröffnung. Die bis zur Konkurseröffnung entfallende Energieabgabenvergütung sei gemäß §§ 19 und 20 KO mit offenen Konkursforderungen zu verrechnen. Hinsichtlich der Aufrechnungslage und der Frage der Zulässigkeit der Aufrechnung gem. §§ 19 und 20 KO sei nicht auf die Antragstellung, nicht auf die Bescheiderlassung und auch nicht auf die Gutschrift am Abgabekonto abzustellen, sondern auf die jeweils ursächliche Sachverhaltsverwirklichung, die den Rückforderungs- oder Vergütungsanspruch kraft Gesetzes erstmalig auslöse (OGH 30.9.2009, 3 Ob 183/09x).

Der Berufungswerber erhob gegen diesen Bescheid Berufung. Das Guthaben aus der Energieabgabenvergütung sei eine nach Konkurseröffnung begründete Forderung der Masse gegen die Republik Österreich, die gemäß § 19 f KO nur mit Abgabenverbindlichkeiten kompensiert werden könnten, die Masseforderungen im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2 KO darstellten. § 1 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 1 EnAbgVergG sähen vor, dass mit Ablauf des Kalenderjahres der Vergütungsanspruch für das gesamte Kalenderjahr entstehe. Darüber hinaus entstehe der Anspruch nur dann, wenn der Anspruchsberechtigte innerhalb von fünf Jahren überhaupt einen entsprechenden Antrag stelle. Vor Ablauf des Kalenderjahres bestehe kein wie immer gearteter Vergütungsanspruch, ein solcher könne der komplizierten Berechnungsformel wegen auch gar nicht ermittelt werden. Dies habe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29.1.2004, 2001/15/0046, zu einer vergleichbaren Gesetzestechnik bestätigt.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 5. März 2010 als unbegründet ab. Auch wenn der Anspruch auf Vergütung der entrichteten Energieabgaben gemäß § 2 EnAbgVergG einen Antrag voraussetze, sei der Vergütungsanspruch gleichwohl

teilweise schon vor der Konkurseröffnung entstanden. Dies gelte umso mehr, als gemäß § 1 EnAbgVergG die im Kalenderjahr entrichteten Energieabgaben Grundlage für die Rückvergütung seien. Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entstehe der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht sei, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpfe. Der maßgebliche Tatbestand, auf den das Gesetz beim Energieabgabenvergütungsanspruch abstelle, betreffe die entrichteten Energieabgaben. Das Finanzamt habe daher gemäß § 19 KO hinsichtlich der auf den Zeitraum vor der Konkurseröffnung entfallenden Energieabgabenvergütungen die Aufrechnung mit offenen Konkursforderungen erklärt, die auf den Zeitraum nach Konkurseröffnung entfallenden Energieabgabenvergütungen habe es ausbezahlt. Dem Einwand des Berufungswerbers, vor Ablauf des Kalenderjahres entstehe kein Anspruch auf Energieabgabenvergütung, sei entgegenzuhalten, dass gemäß § 2 Abs. 2 Z 3 EnAbgVergG unter bestimmten Voraussetzungen einen Vergütungsanspruch bereits für das laufende Jahr beantragt werden könne. Auch nach den Entscheidungen des OGH vom 24.8.1998, 8 Ob 10/98y, und vom 30.9.2009, 3 Ob 183/09x, komme es für die insolvenzrechtliche Qualifikation der Abgabenforderung nicht auf das Entstehen der Steuerschuld, sondern auf die Verwirklichung des abgabenrelevanten Sachverhaltes an. Dieser könne auch vor dem Entstehen der Steuerschuld verwirklicht werden.

Mit Schreiben vom 10. März 2010 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wiederholte er seine Auffassung, der Rückforderungs- und Vergütungsanspruch entstehe kraft Gesetzes am 31. Dezember eines jeden Jahres bzw. am Ende eines Wirtschaftsjahres und nicht früher, insbesondere nicht am Zeitpunkt der Verwendung der Energie und auch nicht jener der unterjährigen Bezahlung der Energiekosten, sondern dann, wenn ausgehend von sämtlichen vorliegenden Parametern überhaupt erst errechnet werden könne, ob und in welcher Höhe ein Energieabgabenvergütungsanspruch entstanden sei. Und das sei der 31. Dezember eines jeden Jahres. Es handle sich um eine Jahressteuer.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Berufungsfall ist strittig, wann der Energieabgabenvergütungsanspruch der Gemeinschuldnerin entstanden ist: Zum Teil bereits vor Eröffnung des Konkurses am 31. Juli 2008 oder zur Gänze erst nach Ablauf des Jahres 2008.

Von der Beantwortung dieser Frage hängt ab, ob der Energievergütungsbetrag an den Berufungswerber auszubezahlen oder, soweit er bis zur Konkurseröffnung entstanden ist, mit offenen Forderungen des Finanzamtes aufzurechnen war.

Hiezu ist zu sagen:

Gemäß § 213 Abs. 1 BAO ist bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben für jeden Abgabepflichtigen die Gebarung (Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen ohne Rücksicht aus welchem Anlass entstandenen Gutschriften) in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen.

Gemäß § 215 Abs. 4 BAO sind Guthaben, soweit sie nicht gemäß Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 zurückzuzahlen.

Gemäß § 239 Abs. 1 erster Satz BAO kann die Rückzahlung von Guthaben (§ 215 Abs. 4 BAO) auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen erfolgen.

Nach § 19 Abs. 1 KO brauchen Forderungen, die zur Zeit der Konkurseröffnung bereits aufrechenbar waren, im Konkurs nicht geltend gemacht zu werden.

Eine Aufrechnung im Sinne des § 19 Abs. 2 KO wird dadurch nicht ausgeschlossen, dass die Forderung des Gläubigers zur Zeit der Konkurseröffnung noch bedingt oder betagt war.

Gemäß § 20 Abs. 1 KO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Konkursgläubiger erst nach der Konkurseröffnung Schuldner der Konkursmasse geworden ist.

Nach ständiger Judikatur kommt den Aufrechnungsvorschriften des Insolvenzrechtes der Vorrang vor den Verrechnungsregeln der BAO zu (vgl. VwGH 19.3.1997, 96/16/0052; 29.1.2004, 2000/15/0046).

Eine Aufrechnung des Energievergütungsanspruches mit Konkursforderungen des Finanzamtes setzt somit voraus, dass der Anspruch auf Energieabgabenvergütung dem Grunde nach zur Gänze oder zumindest teilweise bereits vor der Konkurseröffnung entstanden ist.

Hinsichtlich der Frage des Zeitpunktes der Entstehung eines Vergütungs- oder Rückforderungsanspruches vertritt der Verwaltungsgerichtshof folgende Ansicht: Bei Rückforderungsansprüchen handelt es sich um „negative Abgabenansprüche“. Diese Ansprüche entstehen wie die Abgabenansprüche im engeren Sinne kraft Gesetzes jeweils zu dem Zeitpunkt, in dem ein gesetzlicher Tatbestand, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbindet, verwirklicht wird. Auf die Bescheiderlassung kommt es dabei nicht an, weil mit dem Bescheid lediglich die Durchsetzung des Anspruchs gegenüber der Abgabenbehörde bewirkt wird, nicht aber das Entstehen des Anspruchs (vgl. VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046).

In diesem Sinne wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 EnAbgVergG sind die entrichteten Energieabgaben auf die in Abs. 3 genannten Energieträger für ein Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) insoweit zu vergüten, als sie (insgesamt) 0,5% des Unterschiedsbetrages zwischen

1. Umsätzen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994 und
2. Umsätzen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994, die an das Unternehmen erbracht wurden, übersteigen (Nettoproduktionswert).

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 EnAbgVergG wird über Antrag des Vergütungsberechtigten je Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) der Betrag vergütet, der den in § 1 genannten Anteil am Nettoproduktionswert übersteigt. Der Antrag hat die im Betrieb verbrauchte Menge an den in § 1 Abs. 3 genannten Energieträgern und die in § 1 genannten Beträge zu enthalten. Er ist spätestens bis zum Ablauf von fünf Jahren ab Vorliegen der Voraussetzungen für die Vergütung zu stellen. Der Antrag gilt als Steuererklärung. Der Antrag ist mit Bescheid zu erledigen und hat den Vergütungsbetrag in einer Summe auszuweisen.

Gemäß § 2 Z 2 EnAbgVergG idF BGBl. I 2004/92 idF 1.1.2004 gilt bei der Berechnung entweder die Grenze von 0,5 % des Nettoproduktionswertes oder für jeden einzelnen Energieträger gesondert festgelegte Selbstbehalte, wobei der niedrigere Betrag abzüglich eines allgemeinen Selbstbehaltes von 400 € gutgeschrieben wird.

Seit der Novelle des EnAbgVergG durch das BGBl. I 2004/92 ab 1.1.2004, mit der das Energieabgabenvergütungsgesetz an die Energiesteuerrichtlinie der EU vom 27.10.2003, 2003/96/EG angepasst wurde, sind bei der Berechnung des endgültigen Vergütungsbetrages somit zwei Berechnungen anzustellen. Einmal ist der Betrag festzustellen, der sich nach Abzug von 0,5 % des Nettoproduktionswertes von den geleisteten Energieabgaben ergibt. Daneben müssen in einer weiteren Berechnung in Abhängigkeit vom jeweiligen Verbrauch für jeden einzelnen Energieträger gesondert festgelegte Selbstbehalte (Mindeststeuer nach der Energiesteuerrichtlinie) vom Gesamtbetrag der geleisteten Energieabgaben abgezogen werden. Die beiden Beträge werden einander gegenübergestellt und der geringere Betrag wird abzüglich eines allgemeinen Selbstbehaltes vergütet.

Aus den erwähnten Bestimmungen des EnAbgVergG ist nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates klar abzuleiten, dass der Vergütungsanspruch mit Ablauf eines Kalender- oder Wirtschaftsjahres entsteht, nicht aber während des Jahres.

Denn das EnAbgVergG sieht einen Vergütungsanspruch ausdrücklich für den Betrag je Kalenderjahr vor, der den in § 1 genannten Anteil übersteigt. Ein Vergütungsanspruch besteht somit auf einen Betrag je Kalenderjahr und nicht auch auf Teilbeträge unter dem Jahr. Weiters besteht der Vergütungsanspruch nicht einfach auf die entrichteten Energieabgaben

eines Jahres, sondern er besteht nur insoweit, als er 0,5% des Nettoproduktionswertes übersteigt. Dieser Nettoproduktionswert ist laut Gesetz für das Kalender- oder Wirtschaftsjahr zu berechnen. Darüber hinaus ist seit der Änderung des EnAbgVergG durch das BGBI. 2004/92 noch ein zweiter Selbstbehalt zu berechnen und der Höhere von beiden zum Abzug zu bringen. Welcher Selbstbehalt zur Anwendung kommt, kann nur nach Ablauf des Kalenderjahres (Wirtschaftsjahrs) beurteilt werden. Somit steht auch frühestens mit Ablauf des Kalenderjahres (Wirtschaftsjahrs) fest, ob überhaupt ein Vergütungsanspruch besteht und wie hoch dieser ist.

Dementsprechend kann auch der Antrag auf Vergütung erst nach Ablauf eines Kalenderjahres oder Wirtschaftsjahres gestellt werden. Eine unterjährige Vergütung ist ausgeschlossen (vgl. VwGH 10.6.2002, 2002/17/0039).

Die in § 2 Abs. 3 EnAbgVergG vorgesehene Vergütungsmöglichkeit widerspricht dem nicht. Gemäß § 2 Abs. 3 EnAbgVergG können Betriebe, die im vorangegangenen Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) einen Anspruch auf Energieabgabenvergütung geltend gemacht haben, nach Ablauf von sechs Monaten nach Beginn des folgenden Kalenderjahres (Wirtschaftsjahrs) einen Antrag auf Vergütung von 5 % der Vergütungssumme des vorangegangenen Kalenderjahres (Wirtschaftsjahrs) stellen. Der entsprechende Betrag wird bei der Vergütung für das gesamte Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) abgezogen.

Hiebei handelt es sich somit um eine Vorausvergütung, vergleichbar etwa, als Abgabenanspruch im engeren Sinn, einer Vorauszahlung wie der Einkommensteuervorauszahlung. Sie orientiert sich wie diese nicht am laufenden, sondern am vorangegangenen Jahr und besteht nur aufgrund einer ausdrücklichen Gesetzesbestimmung, die erst mit dem BGBI. I 2004/92 ab 1.1.2005 in das EnAbgVergG eingeführt worden ist. Sie ändert aber nichts daran, dass kein laufender Vergütungsanspruch besteht.

Auch der Anspruch auf die Einkommensteuer entsteht hinsichtlich der veranlagten Einkommensteuer erst mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, auch wenn es daneben einen Anspruch auf Einkommensteuervorauszahlung besteht. Es kann daher das Finanzamt auch nicht vor Ablauf des Kalenderjahres die Einkommensteuer festsetzen und sich dabei darauf berufen, dass bereits Einkünfte erzielt worden sind. Auch im Erkenntnis vom 29.1.2004, 2000/15/0046, hat der Verwaltungsgerichtshof erkannt, dass eine Einkommensteuergutschrift (als negativer Abgabenanspruch) zur Gänze erst nach Ablauf eines Kalenderjahres entsteht (in diesem Fall mit Ablauf des Jahres 1995 und somit nach Konkursöffnung im Oktober 1994).

Das Finanzamt hat lediglich behauptet, der Vergütungsanspruch entstehe schon während des Jahres. Es hat aber in keiner Weise ausgeführt, wann dieser Anspruch entstehen soll, ob mit der Energieverwendung, ob mit der Entrichtung der Energieabgaben, ob nach einem Monat, nach einem Quartal oder zu einem anderen Zeitpunkt. Zudem wäre, sollte der Vergütungsanspruch tatsächlich schon während des Jahres bestehen, nicht erklärlich, weshalb dann dieser Anspruch nicht auch während des Jahres geltend gemacht werden kann.

Eine unterjährige Vergütung ist im Bereich der Energiebesteuerung durchaus auch gesetzlich vorgesehen. Sowohl das Elektrizitätsabgabegesetz (§ 2 ElAbG) als auch das Erdgasabgabegesetz (§ 3 Abs. 2 ErdgasAbgG) sehen in einzelnen Fällen eine Steuerbefreiung durch monatliche Vergütung der entsprechenden Abgaben vor. Die Vergütungen nach dem ElAbG und nach dem ErdgasAbgG erfolgen zwar nach den Regelungen des EnAbgVergG, aber ohne die dort vorgesehenen Selbstbehälte (vgl. auch Erlass des BMF, AÖF 1997/83, 9.2.6). Sie sind daher ohne Schwierigkeit vorzunehmen. Hätte der Gesetzgeber die unterjährige Entstehung des Energieabgabenvergütungsanspruchs gewollt, so wäre auch eine unterjährige Vergütungsmöglichkeit bei einer entsprechenden Ausgestaltung der Vergütungsmethode und nicht nur eine Vorausvergütung zu erwarten gewesen. Dass eine solche nicht vorgesehen ist, spricht aber gegen die Entstehung des Energieabgabenvergütungsanspruches vor Ablauf des Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres).

Auch die vom Finanzamt zitierten Urteile des OGH (OGH 24.8.1998, 8 Ob 10/98y; OGH 30.9.2009, 3 Ob 183/09x) vermögen an dieser Beurteilung nichts zu ändern.

Nach dieser Rechtsprechung des OGH kommt es für die insolvenzrechtliche Qualifikation der Abgabenforderung nicht auf das Entstehen der Steuerschuld auf der Grundlage eines abgabenrechtlich relevanten Sachverhalts, sondern auf die Verwirklichung dieses Sachverhaltes an.

Nun besteht der abgabenrechtlich relevante Sachverhalt des EnAbgVergG nicht, wie das Finanzamt meint, allein in der Entrichtung der Energieabgaben. Die Entrichtung von Energieabgaben ist natürlich eine Voraussetzung für den Vergütungsanspruch, sie ist aber für sich allein noch nicht ausreichend und daher auch noch nicht anspruchsgrundlegend. Der Anspruch entsteht erst, wenn die in einem Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) entrichteten Energieabgaben 0,5 % des Nettoproduktionswertes eines Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) übersteigen. Die entrichteten Energieabgaben sind somit nur ein Teil des abgabenrechtlichen Sachverhaltes, der zur Gänze erst mit Ablauf des Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) verwirklicht wird. Es liegt daher auch keine bedingte Forderung iS der §§ 19 und 20 KO vor.

Wenn es auch Zweck der KO ist, die Abgrenzung zwischen Konkurs- und Masseforderung auf einen möglichst frühen Zeitpunkt abzustellen, findet dieser Grundsatz doch seine Grenze in der gesetzlichen Regelung (vgl. OGH 24.8.1998, 8Ob10/98y). Die gesetzliche Regelung des EnAbgVergG aber lässt keinen früheren Zeitpunkt zur Verwirklichung des vollen abgabenrechtlichen Sachverhaltes zu als mit Ablauf eines Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres). Zudem besteht auch nach Auffassung des OGH kein Unterschied zwischen der Rechtsprechung des VwGH betreffend die Entstehung des Abgabenanspruchs und dem vom OGH gezogenen weiten Kreis bedingter Forderungen iS der §§ 19 f KO (vgl. OGH 30.9.2009, 3Ob183/09x, Pkt. 5.2.)

Da der Vergütungsanspruch zur Gänze erst mit Ablauf des Jahres 2008 und somit nach der Konkurseröffnung am 31. Juli 2008 entstanden ist, hätte das Finanzamt den gesamten Vergütungsbetrag in Höhe von 174.771,06 € ausbezahlen müssen.

Der Berufungswerber hat den Rückzahlungsantrag auf § 239 BAO gestützt. Ein Bescheid gemäß § 239 BAO ist nach herrschender Lehre aber nur zu erlassen, soweit dem Antrag nicht entsprochen wird (vgl. *Ritz*, BAO³, § 239 Tz 14). Nach obigen Ausführungen war dem Antrag aber zu entsprechen und daher auch kein Bescheid zu erlassen. Der angefochtene Bescheid des Finanzamtes vom 18. Februar 2010 war daher aufzuheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 11. Oktober 2010