



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler sowie die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des P C als Masseverwalter der X GmbH in G, vertreten durch die Kaan Cronenberg & Partner Rechtsanwälte GmbH & Co KG in 8010 Graz, Kalchberggasse 1, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 10. Mai 2023, Zl. RV/2100557/2022, betreffend Rückzahlung gemäß § 239 BAO und Abrechnung gemäß § 216 BAO, den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Der Revisionswerber hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung:

- 1 Der Revisionswerber ist Masseverwalter der X GmbH, über deren Vermögen am 2. November 2017 über Eigenantrag ein Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung der Schuldnerin eröffnet wurde. Das Sanierungsverfahren wurde am 22. Mai 2018 nach Abschluss eines Sanierungsplans rechtskräftig beendet. Die Insolvenzgläubiger sollten laut Sanierungsplan eine Quote von 30%, zahlbar durch eine Barquote von 5% binnen 14 Tagen ab rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplans, eine Teilquote von 5% bis längstens 31. Juli 2018 sowie weitere Teilquoten von je 10% zum 31. Dezember 2018 und 31. Dezember 2019, erhalten.
- 2 Die X GmbH tätigte im gesamten Jahr 2017, also sowohl vor, als auch nach Insolvenzeröffnung Aufwendungen, die für die Forschungsprämie anspruchsbegründend waren. Mit Eingabe vom 6. August 2018 beantragte die X GmbH die Zuerkennung einer Forschungsprämie für das Jahr 2017 in Höhe von 1,028.757,72 €.
- 3 Am 23. August 2018 schrieb das Finanzamt dem Abgabenkonto der X GmbH die Forschungsprämie 2017 in Höhe von 1,028.757,72 € gut, woraufhin die X GmbH die Auszahlung der Forschungsprämie und eines weiteren auf dem





Abgabenkonto befindlichen Guthabens von 64,60 € beantragte (Eingaben vom 24. August 2018).

- 4 Das Finanzamt verbuchte am 30. August 2018 die zuvor im Insolvenzverfahren angemeldete Forderung auf Umsatzsteuer 10/2017 in Höhe von 1,028.757,72 € auf dem Abgabenkonto der X GmbH und rechnete diese Umsatzsteuerschuld 10/2017 mit der Gutschrift aus der Forschungsprämie 2017 auf. Das verbleibende Guthaben von 64,60 € zahlte es an die X GmbH zurück, wohingegen es den Antrag auf Rückzahlung des Mehrbetrages in Höhe von 1,028.575,72 € mit Bescheid vom 30. August 2018 abwies.
- 5 Eine gegen den Bescheid vom 30. August 2018 gerichtete Beschwerde wies das Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung als unbegründet ab, woraufhin der Revisionswerber deren Vorlage an das Bundesfinanzgericht (BFG) beantragte.
- 6 Das BFG deutete den vom Finanzamt erlassenen Bescheid als Abrechnungsbescheid im Sinne des § 216 BAO, gab der dagegen erhobenen Beschwerde mit Erkenntnis vom 22. November 2019, Zl. RV/2100047/2019, teilweise Folge und führte zur Begründung aus, es sei zunächst entscheidend, ob die Prämienansprüche der X GmbH aus insolvenzrechtlicher Sicht in den Zeitraum vor oder nach Insolvenzeröffnung fielen und je nachdem mit Insolvenzforderungen des Finanzamts aufrechenbar seien oder nicht.
- 7 Der Verwaltungsgerichtshof habe zur Frage der Zuordnung des Anspruches auf eine Bildungsprämie 2009 bei einem unterjährig eröffneten Insolvenzverfahren klargestellt, dass eine Aufteilung nach den einkommensteuerlichen Grundsätzen in einen Zeitraum vor und einen Zeitraum nach Insolvenzeröffnung zu erfolgen habe. Auf die Modalitäten der Geltendmachung nach § 108c Abs. 3 und 4 EStG 1988 bzw. die Fälligkeit komme es nicht entscheidend an (Hinweis auf VwGH 21.11.2013, 2011/15/0188).
- 8 § 108c EStG 1988 in der für das Jahr 2009 geltenden Fassung habe „Prämien für Forschung und Bildung“ in einem geregelt. Mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 sei die Regelung über die Zuerkennung von



Bildungsprämien gestrichen worden. Die im Jahr 2017 anzuwendende Fassung des § 108c EStG 1988 sei jedoch hinsichtlich ihrer rechtlichen Ausgestaltung weitgehend ident mit jener, die dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. November 2013, 2011/15/0188, zu Grunde gelegen sei. Die vom Verwaltungsgerichtshof dort getroffenen Aussagen seien auf den Revisionsfall übertragbar, weshalb die Aufwendungen für die Forschungsprämie 2017 für die insolvenzrechtliche Einordnung aufzuteilen seien.

- 9 Anhaltspunkte dafür, dass die Forschungstätigkeit nach Eröffnung des Sanierungsverfahrens eingestellt worden sei, lägen nicht vor. Die Aufteilung der damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen habe mangels exakter zeitlicher Zuordnung im Schätzungswege zu erfolgen und die Aliquotierung der Aufwendungen scheine eine sachgerechte Lösung zu sein. Demnach entfielen 10/12 (857.298,10 €) der Aufwendungen auf die Zeit vor und 2/12 (171.459,62 €) auf die Zeit nach der Insolvenzeröffnung. Dem auf Jänner bis Oktober entfallenden Teil der Forschungsprämie von 857.298,10 € liege ein Sachverhalt zugrunde, der vor Eröffnung des Sanierungsverfahrens verwirklicht worden sei. Dieser Teil der Prämie führe zu einer Insolvenzgutschrift (negativer Abgabenanspruch), der die Insolvenzforderung des Finanzamts aus der Umsatzsteuervorauszahlung 10/2017 gegenüberstehe. Die Aufrechnung der Forschungsprämie im Ausmaß von 857.298,10 € sei daher zu Recht erfolgt. Die verbleibende Forschungsprämie 2017 in Höhe von 171.459,62 € stelle hingegen eine Massegutschrift dar, die nicht mit Insolvenzforderungen aufzurechnen sei. Insoweit sei der Beschwerde stattzugeben gewesen.
- 10 Dem Beschwerdevorbringen, wonach die Aufrechnung der Forschungsprämie auch bei einer Qualifikation als negative Insolvenzforderung nur in Höhe der Quote zulässig sei, hielt das BFG entgegen, das Finanzamt habe während des Sanierungsverfahrens keine Kenntnis vom Prämienanspruch haben können, weshalb es kein Verschulden an der Unterlassung einer rechtzeitigen Aufrechnungserklärung treffe. Damit habe die X GmbH, die vom Prämienanspruch Kenntnis gehabt und geplant habe, die Prämie für die Begleichung der Sanierungsquote zu verwenden, das Finanzamt schuldhaft an



der Abgabe einer Aufrechnungserklärung während des Sanierungsverfahrens gehindert. Dieses Vorgehen stelle einen Anwendungsfall des § 156 Abs. 4 IO dar, der in Fällen wie dem vorliegenden analog anwendbar sei. Nach § 156 Abs. 4 IO könnten Gläubiger, deren Forderungen aus dem Verschulden des Insolvenzschuldners im Insolvenzverfahren unberücksichtigt geblieben seien, nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens die Bezahlung ihrer Forderungen im vollen Betrage vom Insolvenzschuldner verlangen. In Bezug auf den Prämienbetrag von 857.298,10 € habe das Finanzamt daher eine volle Aufrechnung vornehmen können.

- 11 Der Verwaltungsgerichtshof hob die Entscheidung des BFG mit Erkenntnis vom 29. Juni 2022, Ra 2020/15/0015, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften mit nachstehender Begründung auf.
- 12 Gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 IO gehören zu den Masseforderungen öffentliche Abgaben, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht wird. Entsprechendes muss - wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21. November 2013, 2011/15/0188, ausgesprochen hat - spiegelbildlich für die zeitliche Abgrenzung der Forderungen der Schuldnerin auf Prämien nach § 108c EStG 1988 gelten. Im angeführten Erkenntnis, welches die Abgrenzung der Entstehung von Forderungen einer Schuldnerin vor und nach Insolvenzeröffnung zum Inhalt hatte, hat der Verwaltungsgerichtshof auch ausgesprochen, aus § 108c EStG 1988 ergibt sich, dass der die Prämie auslösende Sachverhalt in der Tätigkeit von (dort) Bildungsaufwendungen liegt. Wenn das BFG im angefochtenen Erkenntnis den Standpunkt vertrat, der die Forschungsprämie begründende Sachverhalt sei nach Maßgabe der Aufwandstätigkeit erfüllt worden, wiche es nach dem Gesagten nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab.
- 13 Zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung standen sich ein aufrechenbarer Prämienbetrag von 857.298,10 € und eine angemeldete Forderung auf Umsatzsteuer in zumindest gleicher Höhe gegenüber. Die Aufrechnung selbst ist unstrittig nach der rechtskräftigen Bestätigung des Sanierungsplans erfolgt,



weshalb sich die Frage des Umfangs der Aufrechnungsbefugnis nach rechtskräftig bestätigtem Sanierungsplan stellt.

- 14 Eine über die Quote hinausgehende Aufrechnung kommt nur in Betracht, wenn der Gläubiger unverschuldet aufgrund eines Verschuldens des Insolvenzschuldners - wenn auch in Form leichter Fahrlässigkeit - an einer Aufrechnungserklärung vor rechtskräftiger Sanierungsplanbestätigung gehindert worden ist, zumal für diesen Fall § 156 Abs. 4 IO (analog) zur Anwendung kommt.
- 15 Das BFG war im seinerzeit angefochtenen Erkenntnis davon ausgegangen, dass die Bestimmung des § 156 Abs. 4 IO greife, weil die X GmbH dem Finanzamt ihren Prämienanspruch bis zum rechtskräftigen Abschluss des Sanierungsverfahrens schuldhaft verschwiegen habe. Konkrete Feststellungen dazu hatte das BFG jedoch nicht getroffen. Auch auf das Vorbringen des Revisionswerbers im Beschwerdeverfahren, wonach die Forschungsprämie im Sanierungsverfahren der X GmbH in die Unternehmensplanung eingebunden worden sei, ging das BFG im seinerzeit angefochtenen Erkenntnis nicht weiter ein, obwohl dieses Vorbringen eine Kenntnis des Finanzamts vom Prämienanspruch indizieren würde.
- 16 Mit dem nunmehr angefochtenen - im fortgesetzten Verfahren ergangenen - Erkenntnis, in dem eine Revision für nicht zulässig erklärt wurde, gab das BFG der Beschwerde wiederum im gleichen Ausmaß Folge, wie in seinem Erkenntnis vom 22. November 2019. Zur Begründung führte es u.a. aus, die Forschungsprämie könne bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Körperschaftsteuerbescheides geltend gemacht werden. Der Insolvenzverwalter sei für die Zeit seiner Bestellung - soweit die Befugnisse des Schuldners beschränkt seien - dessen gesetzlicher Vertreter im Sinne des § 80 BAO. Er habe das vorhandene Vermögen festzustellen, zu verwalten und schließlich zu verwerten sowie die angemeldeten Forderungen zu prüfen. Er habe auch zu prüfen, ob insolvenzunterworfenes Vermögen verheimlicht werde und ob sich aus dieser Überprüfung Ansprüche zugunsten der Insolvenzmasse ergäben.



- 17 Der Insolvenzverwalter der X GmbH habe im Rahmen seiner Einvernahme angegeben, ihm sei bereits unmittelbar nach seiner Bestellung bekannt gewesen, dass die Revisionswerberin für das Jahr 2017 eine Forschungsprämie geltend machen wolle. Dem Finanzamt habe er dies nicht mitgeteilt und er könne sich nicht daran erinnern, dass die Forschungsprämie in den Sitzungen des Gläubigerausschusses erörtert worden sei. Er sei davon ausgegangen, dass die Forschungsprämie mit den offenen Abgabenverbindlichkeiten der X GmbH kompensiert werde.
- 18 Der Insolvenzverwalter, der gemäß § 80b IO zur Unabhängigkeit gegenüber Gläubigern und Schuldner verpflichtet sei, habe trotz Kenntnis des die Forschungsprämie auslösenden Sachverhalts und der im Falle eines Antrags zu erwartenden Aufrechnung keinen Antrag auf Forschungsprämie gestellt und das Finanzamt auch nicht von der beabsichtigten Antragstellung informiert. Umstände, die eine Antragstellung während des aufrechten Insolvenzverfahrens unmöglich gemacht hätten, seien im Beschwerdeverfahren nicht vorgebracht worden und im Zuge der Beweisaufnahme nicht zu Tage getreten. Die Forschungsprämie sei ohne zwingenden Grund erst nach Abschluss des Insolvenzverfahrens geltend gemacht worden. Daher treffe die X GmbH bzw. deren gesetzlichen Vertreter ein Verschulden daran, dass das Finanzamt erst nach rechtskräftiger Sanierungsplanbestätigung eine Aufrechnungserklärung abgegeben habe.
- 19 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, zu der das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung erstattet hat.
- 20 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.



- 21 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss hat gemäß § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu erfolgen.
- 22 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.
- 23 Die Revision bringt zu ihrer Zulässigkeit vor, der Entscheidung des BFG liege die Annahme zugrunde, die X GmbH wäre verpflichtet gewesen, die Forschungsprämie während des anhängigen Insolvenzverfahrens zu beantragen. Damit unterstelle es eine jeden Insolvenzverwalter treffende, gesetzlich nicht vorgesehene Informationspflicht gegenüber dem Finanzamt für potentiell zustehende Prämien während eines anhängigen Sanierungs- oder Insolvenzverfahrens.
- 24 Die X GmbH habe den Antrag auf Forschungsprämie unzweifelhaft binnen offener gesetzlicher Frist gestellt, weil ihr ansonsten die Forschungsprämie gar nicht zuerkannt worden wäre. Das Gesetz sehe nicht vor, dass der Antrag auf Zuerkennung einer Forschungsprämie im Falle eines Sanierungsverfahrens vor Abschluss des Verfahrens gestellt werden müsse. Die Schuldnerin habe sich rechtskonform verhalten. Daher sei ihr kein Verschulden an der vom Finanzamt letztlich nicht vorgenommenen Aufrechnung anzulasten. Weder die Schuldnerin noch das Finanzamt treffe ein wie immer geartetes Verschulden daran, dass das Finanzamt keine rechtzeitige Aufrechnungserklärung abgegeben habe.
- 25 Mit diesem Vorbringen werden keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG aufgezeigt.
- 26 Gemäß § 63 Abs. 1 VwGG sind die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden, wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision



stattgegeben hat, verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen. Bei der Erlassung der Folgeentscheidung ist das Verwaltungsgericht an die Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes gebunden. Diese Bindung besteht im Rahmen der für die Aufhebung tragenden Gründe (VwGH 18.12.2019, Ro 2016/15/0041). Die Bindung an die Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes erstreckt sich dabei auch auf solche Fragen, die eine notwendige Voraussetzung für den Inhalt seines aufhebenden Erkenntnisses darstellen (VwGH 30.1.2025, Ra 2023/15/0059).

- 27 Im ersten Rechtsgang hat der Verwaltungsgerichtshof die Entscheidung des BFG mit Erkenntnis vom 29. Juni 2022, Ra 2020/15/0015, aufgehoben. Der Verwaltungsgerichtshof betonte, eine über die Quote der Insolvenzforderung (Umsatzsteuer 10/2017) hinausgehende Aufrechnung komme in analoger Anwendung des § 156 Abs. 4 IO nur in Betracht, wenn der Gläubiger (das Finanzamt) unverschuldet aufgrund eines Verschuldens des Insolvenzschuldners (der X GmbH) an einer Aufrechnungserklärung vor rechtskräftiger Sanierungsplanbestätigung gehindert worden ist. Das BFG sei in diesem Zusammenhang davon ausgegangen, dass die X GmbH dem Finanzamt ihren Prämienanspruch bis zum rechtskräftigen Abschluss des Sanierungsverfahrens schuldhaft verschwiegen habe. Konkrete Feststellungen zu diesem Verschulden habe es allerdings im seinerzeit angefochtenen Erkenntnis nicht getroffen. Auch auf das Vorbringen im Beschwerdeverfahren, wonach die Forschungsprämie im Sanierungsverfahren der X GmbH in die Unternehmensplanung eingebunden worden sei, sei das Bundesfinanzgericht nicht weiter eingegangen.
- 28 Im nunmehr angefochtenen Erkenntnis weist das BFG zunächst darauf hin, dass der - gemäß § 80b IO zur Unabhängigkeit gegenüber Gläubigern und Schuldner verpflichtete - Insolvenzverwalter für die Zeit seiner Bestellung der gesetzliche Vertreter des Schuldners in Bezug auf das insolvenzunterworfenen Vermögen sei. Sodann stellte es fest, der Insolvenzverwalter habe laut eigenen Angaben bereits unmittelbar nach seiner Bestellung gewusst, dass die



Revisionswerberin für das Jahr 2017 eine Forschungsprämie geltend machen wolle. Dem Finanzamt habe er dies nicht mitgeteilt; seiner Erinnerung nach sei die Forschungsprämie in den Sitzungen des Gläubigerausschusses nicht erörtert worden. Der Insolvenzverwalter sei auch davon ausgegangen, dass die Forschungsprämie mit den offenen Abgabenverbindlichkeiten der Revisionswerberin kompensiert würde. Trotz Kenntnis des die Forschungsprämie auslösenden Sachverhalts und der im Falle eines Antrags zu erwartenden Aufrechnung habe er das Finanzamt nicht von der beabsichtigten Antragstellung in Kenntnis gesetzt und vor der Sanierungsplanbestätigung keinen Antrag auf Forschungsprämie gestellt. Auf dieser Grundlage hat das BFG angenommen, das Finanzamt habe unverschuldet aufgrund eines Verschuldens des Insolvenzschuldners die Aufrechnungserklärung nicht vor rechtskräftiger Sanierungsplanbestätigung abgegeben. Die im Zentrum des Zulässigkeitsvorbringens stehende Frage, ob der Insolvenzverwalter das Finanzamt über „potentiell zustehende, in der Zukunft liegende Ansprüche“ auf Gewährung der Forschungsprämie informieren müsse, ist schon insofern nicht zielführend, als der die Forschungsprämie begründende Sachverhalt bereits verwirklicht war. Insofern traf den Insolvenzverwalter eine Verpflichtung zur Offenlegung gegenüber dem Finanzamt als Gläubiger (vgl. §§ 81 Abs. 2 und 3 sowie 81a Abs. 2 IO).

29 Soweit im Zulässigkeitsvorbringen in Bezug auf die erst nach rechtskräftigem Abschluss des Sanierungsplans beantragte Forschungsprämie für das Jahr 2017 die Frage nach „potentiellen, in der Zukunft liegenden Ansprüchen auf Gewährung einer Prämie“ aufgeworfen wird, ist auf die Ausführungen im Vorerkenntnis vom 29. Juni 2022, Ra 2020/15/0015, zu verweisen, wonach es im gegebenen Zusammenhang nur auf den die Forschungsprämie begründenden Sachverhalt nach Maßgabe der vor bzw. erst ab der Insolvenzeröffnung getätigten Aufwendungen ankommt und nicht auf die Frage des Entstehens des Abgabenanspruchs, auf welchen etwa § 208 Abs. 1 lit. a BAO abstellt.

30 Damit ist für den Revisionsfall diese Rechtsfrage bereits beantwortet und bindet im Übrigen gemäß § 63 VwGG auch den Verwaltungsgerichtshof



(vgl. VwGH 21.11.2024, Ro 2023/15/0024, unter Hinweis auf *Sutter*, in *Holoubek/M Lang*, Bindungswirkungen 317 ff).

31 Die Revision war daher zurückzuweisen.

32 Der Spruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 7. Mai 2025

