

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin als Vertreterin in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, über die Beschwerde vom 12.5.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Graz-Umgebung vom 14.4.2011, betreffend Abweisung eines Rückzahlungsantrages zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Über das Vermögen des Bf wurde aktenkundig am 4.1.2007 das Insolvenzverfahren eröffnet. Am 10.1.2007 hat das Finanzamt eine Forderung iHv 16.780 Euro angemeldet bei der Steuergutschriften mit Steuerverbindlichkeiten aufgerechnet wurden.

Diese Anmeldung wurde um die bis 11.4.2007 erfolgten Veranlagungen zur Einkommensteuer 2003, 2004 und 2005 berichtigt.

Am 31.5.2007 wurde der Bf. mittels Zahlungsplanes mit einer Barquote von 5% entschuldet.

Am 4.3.2008 (also nach Abschluss des Konkursverfahrens) wurde der Bf. zur Einkommensteuer 2006 veranlagt. Die Veranlagung 2006 ergab eine Gutschrift iHv 1.305,46 Euro.

Ebenfalls am 4.3.2008 wurde der Einkommensteuerbescheid 2005 gem. § 299 BAO berichtigt. Das ursprüngliche Guthaben iHv 4.924,23 Euro reduzierte sich auf 3.357,02 Euro woraus eine Nachzahlung von 1.567,21 Euro (zuzüglich Zinsen iHv 112,05 Euro) resultierte.

Diese Forderung bzw. Gutschrift wurde nicht mehr im Rahmen des Konkursverfahrens nachgemeldet, weil das Konkursverfahren zu diesem Zeitpunkt bereits abgeschlossen war.

Am 11.4.2011 stellte der vertretungsbefugte Rechtsanwalt des Bf. den Antrag, ihm ein Guthaben iHv 1.227,10 Euro auszuzahlen. Das Guthaben errechnete sich laut Antrag wie folgt:

Von der Abgabennachforderung iHv 1.567,21 Euro seien nur 5%(78,36 Euro) zu bezahlen. Die Gutschrift iHv 1.305,43 wirke sich hingegen voll aus weshalb ein rückzahlbares Guthaben iHv 1.227,10 Euro entstanden sein müsse.

Das Finanzamt wies den Rückzahlungsantrag mit Verweis auf die Buchungsmitteilung ab. In der dagegen eingebrachten Berufung wiederholte der Bf. sein Vorbringen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt auf die Rechtsprechung des VwGH zur Aufrechnung von Forderungen und Verbindlichkeiten im Konkursverfahren.

Im Vorlageantrag verwies der Vertreter darauf, dass die Verbindlichkeit aufgrund eines Bescheides gem. § 299 BAO entstanden ist und daher eine Aufrechnung nicht möglich sei.

Rechtslage

Die maßgeblichen Vorschriften der **Bundesabgabenordnung** lauten:

§ 4 (1) Der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

(2) Der Abgabenanspruch entsteht insbesondere

a) bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer

1. für die Vorauszahlungen mit Beginn des Kalendervierteljahres, für das die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Abgabepflicht erst im Lauf des Kalendervierteljahres begründet wird, mit der Begründung der Abgabepflicht;
2. für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht;
3. für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte;

(Anm.: lit. b) aufgehoben durch BGBl. I Nr. 14/2013)

c) bei der Vermögensteuer und bei sonstigen jährlich wiederkehrend zu entrichtenden Abgaben und Beiträgen mit dem Beginn des Kalenderjahres, für das die Abgabe (der Beitrag) erhoben wird.

(3) In Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches (der Steuerschuld) bleiben unberührt.

(4) Der Zeitpunkt der Festsetzung und der Fälligkeit einer Abgabe ist ohne Einfluß auf die Entstehung des Abgabenanspruches.

§ 299 (1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

§ 215 (1) Ein sich aus der Gebarung (§ 213) unter Außerachtlassung von Abgaben, deren Einhebung ausgesetzt ist, ergebendes Guthaben eines Abgabepflichtigen ist zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die dieser Abgabepflichtige bei derselben Abgabenbehörde hat; dies gilt nicht, soweit die Einhebung der fälligen Schuldigkeiten ausgesetzt ist.

(2) Das nach einer gemäß Abs. 1 erfolgten Tilgung von Schuldigkeiten bei einer Abgabenbehörde des Bundes verbleibende Guthaben ist zur Tilgung der dieser Behörde bekannten fälligen Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die der Abgabepflichtige bei einer anderen Abgabenbehörde des Bundes hat; dies gilt nicht, soweit die Einhebung der fälligen Schuldigkeiten ausgesetzt ist.

(3) Ist der Abgabepflichtige nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähig, so ist ein nach Anwendung der Abs. 1 und 2 noch verbleibendes Guthaben unter sinngemäßer Anwendung dieser Bestimmungen zugunsten derjenigen zu verwenden, die nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes im eigenen Namen über das Guthaben zu verfügen berechtigt sind.

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

Das BFG hat erwogen

Rückzahlbar sind gem. § 239 BAO nur Guthaben, die sich aus der Gebarung ergeben.

Ein Guthaben entsteht erst, wenn auf einem Abgabenkonto die Summe der Gutschriften die Summe der Lastschriften übersteigt (VwGH 25.6.2009, 2007/16/0121).

Maßgebend sind hierbei die tatsächlich durchgeführten Buchungen, nicht diejenigen, die nach Ansicht des Abgabepflichtigen hätten durchgeführt werden müssen (VwGH 23.2.2006, 2005/16/0141, VwGH 1.3.2007, 2005/150137, VwGH 25.2.2010, 2009/16/0311, VwGH 24.1.2013, 2012/16/0025).

Da sich im Beschwerdefall kein Guthaben auf dem Abgabenkonto befindet, kann auch nichts zurückgezahlt werden. Der Rückzahlungsantrag ist daher als unbegründet abzuweisen (VwGH 26.1.1995, 94/16/0150, VwGH 31.3.1999, 98/16/0297).

Soweit der Bf. im gegenständlichen Rückzahlungsverfahren die falsche Verbuchung rügt, ist zu bemerken, dass die Frage der Rechtmäßigkeit von Buchungen nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht im Rückzahlungsverfahren, sondern auf Antrag des Abgabepflichtigen mit Abrechnungsbescheid nach § 216 BAO zu klären ist (vgl. VwGH 28.1.2003, 2002/14/0079 oder VwGH 22.3.2000, 99/13/0098).

In der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung hat das Finanzamt die Rechtmäßigkeit der Verbuchung unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH zutreffend erläutert.

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

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

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

Hinsichtlich der Frage des Zeitpunktes der Entstehung eines 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 Tatbestand, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbindet, verwirklicht wird. Auf die Bescheiderlassung kommt es dabei nicht an (VwGH 10.8.2010, 2007/17/0012, VwGH 24.2.2004, 98/14/0048, VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043).

Mit dem Bescheid wird lediglich die Durchsetzung des Anspruchs gegenüber der Abgabenbehörde bewirkt, nicht aber das Entstehen des Anspruchs (vgl. wieder VwGH 19.3.1997, 96/16/0052, mwN).

Anderes lässt sich auch dem vom Bf. zitierten BAO Handbuch von Althuber/Tanzer/Unger, Kommentierung zu § 4 nicht entnehmen.

§ 299 BAO ist (nur) eine verfahrensrechtliche Vorschrift, die unter bestimmten Voraussetzungen der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor der Rechtssicherheit einräumt (für alle vgl. Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷, 615). Konstitutiv vermag ein auf § 299 BAO gestützter Bescheid keinen Steueranspruch begründen.

Da der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres entsteht, für das die Veranlagung vorgenommen wird, entstand im Beschwerdefall die Einkommensteuernachzahlung 2005 (genauer: die verminderte Einkommensteuergutschrift) mit Ablauf des Kalenderjahres 2005 und die Einkommensteuergutschrift für 2006 Ablauf des Kalenderjahres 2006.

Die inhaltliche Richtigkeit des verbundenen Bescheides vom 4.3.2008 wurde im Übrigen vom UFS am 24.2.2011, Gz. RV/0437-G/10 bestätigt.

Forderung und Verbindlichkeit entstanden damit vor Konkurseröffnung (Jänner 2007).

Nach der herrschenden Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes tritt die Tilgung einer Forderung mit Zugang der Aufrechnungserklärung rückwirkend in dem Zeitpunkt ein, in dem die Forderungen einander erstmals aufrechenbar gegenübergestanden sind.

Standen Forderungen einander bereits bei Konkurseröffnung aufrechenbar gegenüber, hinderten auch die konkursrechtlichen Vorschriften die Aufrechnung nicht (vgl. OGH 25.11.1998, 3 Ob 76/97s).

Die Abgabenbehörde durfte daher zu Recht die sich aus der Veranlagung der Einkommensteuer für 2006 ergebenden Gutschriften zur Tilgung anderer ebenfalls bereits vor Einleitung des Konkursverfahrens entstandener Abgabenschuldigkeiten betreffend Einkommensteuer und Anspruchszinsen 2005 verwenden (vgl. dazu das bereits von der Abgabenbehörde zitierte Erkenntnis des VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046, VwGH 28.01.2003 2002/14/0079, VwGH 25.2.1997, 93/14/0143 bzw. VwGH 14.9.1993, 91/15/0103, mwN).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Graz, am 28. Februar 2017