

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Gerda Pramhas in der Beschwerdesache AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, über die Beschwerde vom 21.11.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 25.10.2018 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

Sachverhalt

Mit Schreiben vom 09.10.2018 stellte der Beschwerdeführer (Bf) einen **Antrag auf Auszahlung eines Guthabens**.

Die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 habe mit Bescheid vom 25.09.2018 ein Guthaben von 399,00 € ergeben. Er beantrage daher die Auszahlung dieses Guthabens in bar.

Mit Bescheid vom 25.10.2018 wies das Finanzamt diesen Antrag ab. Über das Vermögen des Bf sei am 05.03.2018 ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet worden. Demnach sei die Aufrechnung der Konkursgutschriften mit den bestehenden Schulden beim Zollamt E bis einschließlich Veranlagung 2017 erfolgt und zulässig.

Am 20.11.2018 erhob der Bf **Beschwerde** gegen die Ablehnung seines Antrages auf Rückzahlung eines Guthabens von 399,00 € aus der Arbeitnehmerveranlagung 2013. Er beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und die Auszahlung des Guthabens aus der Arbeitnehmerveranlagung 2013 sowie aller weiteren Guthaben aus den Arbeitnehmerveranlagungen ab 2014 an ihn.

Im beim Bezirksgericht D geführten Schuldenregulierungsverfahren sei der Zahlungsplan vom 12.06.2018 angenommen und bestätigt worden. Alle seine Eigenverwaltung und Geschäftsfreiheit einschränkende Gerichtsanordnungen seien seither aufgehoben; dies hätten daher alle im Verfahren angemeldeten und vom Insolvenzgericht anerkannten

privaten und öffentlichen Gläubiger anzuerkennen. Solange er die im bestätigten Zahlungsplan festgelegten Zahlungstermine wahrnehme und erfülle, seien Exekutionen und Sondervorstellungen von im Verfahren involvierten Gläubigern unzulässig, damit auch eigenmächtige Einbehaltungen ex lege. Absonderungsrechte seien im Beschluss vom 12.06.2018 nicht angeführt oder ausgewiesen. Er anerkenne daher die Auszahlungsverweigerungen und unberechtigten Einbehaltungen nicht an und beharre auf der korrekten Auszahlung der Guthaben laut den Arbeitnehmerveranlagungen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 04.01.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eingangs verwies die Abgabenbehörde auf das am 05.03.2018 beim Bezirksgericht D eröffnete Schuldenregulierungsverfahren.

Mit Beschluss vom 12.06.2018 sei ein Zahlungsplan angenommen und bestätigt worden, wonach der Bf eine Quote von 2,55 % in drei jährlichen Raten zu bezahlen habe.

Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmung des § 19 Abs. 1 und Abs. 2 Insolvenzordnung (IO) führte das Finanzamt in der Begründung weiter aus, dass der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich des Zeitpunktes der Entstehung eines Vergütungs- bzw. eines Rückforderungsanspruches (aus nachfolgenden Veranlagungsverfahren, die erst nach Konkurseröffnung durchgeführt würden) in ständiger Rechtsprechung die Ansicht vertrete, dass diese „negativen Abgabenansprüche“ kraft Gesetzes jeweils in dem Zeitpunkt entstehen würden, in dem ein gesetzlicher Tatbestand verwirklicht werde, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbinde. Auf den Zeitpunkt der Bescheiderlassung komme es dabei nicht an, weil mit dem Bescheid lediglich die Durchsetzung des Anspruches gegenüber der Abgabenbehörde, nicht aber das Entstehen des Anspruches bewirkt werde.

Alle Gutschriften aus Arbeitnehmerveranlagungen vor Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens, also vor dem Kalenderjahr 2018, seien demnach aufrechenbar. Diese Gutschriften würden gemäß § 215 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) mit Konkursforderungen des Hauptzollamtes E aufgerechnet und könnten nicht zur Auszahlung gelangen.

Im **Vorlageantrag** vom 14.01.2019 stellte der Bf Anträge auf Aufhebung der angefochtenen Beschwerdevorentscheidung vom 04.01.2019, auf Erlassung eines Urteils, dass seinen Anträgen vollinhaltlich stattgegeben werde und das Einkommensteuerguthaben von 399,00 € aus der Arbeitnehmerveranlagung 2013 an ihn ausbezahlt werde, auf Aufnahme eines Hinweises, dass für die weiteren Arbeitnehmerveranlagungsguthaben ab 2014 und Folgejahre ebenfalls eine Direktauszahlung an ihn erfolge sowie auf Ausstellung einer schriftlichen Bestätigung, dass der Vorlageakt (gemeint offenbar: Veranlagungsakt) vollständig vom Finanzamt übermittelt worden sei und die Folgewirkungen des Sanierungsurteils des Bezirksgerichtes D anerkannt würden.

Seine Begründungen in der Beschwerde vom 21.11.2018 halte er vollinhaltlich aufrecht.

Durch Anrechnung zu viel bezahlter Einkommensteuer (Lohnsteuer) ergäben sich Gutschriften, welche durch die Aufhebung restriktiver Maßnahmen durch den Beschluss des Bezirksgerichtes D vom 12.06.2018 direkt an ihn auszubezahlen seien. Eine Anwendung der zitierten VwGH-Entscheidungen sei daher in seinem Fall nicht korrekt.

Die seinerzeit 1991 bescheidmäßig festgesetzten Finanzstrafen würden gänzlich dem Urteil des Kreisgerichtes G vom 26.04.1989, Zl. 1, widersprechen, was er ohnehin habe abbüßen müssen. Der Rückstand beim Zollamt E unter der Abgabenummer 111/1111 bestehe daher zu Unrecht und bedürfe einer klagsmäßigen Untersuchung und Revision.

Rechtslage

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

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist das nach einer gemäß Abs. 1 erfolgten Tilgung von Schulden bei einer Abgabenbehörde des Bundes verbleibende Guthaben zur Tilgung der dieser Behörde bekannten fälligen Abgabenschulden zu verwenden, die der Abgabepflichtige bei einer anderen Abgabenbehörde des Bundes hat; dies gilt nicht, soweit die Einhebung der fälligen Schulden ausgesetzt ist.

Ein danach verbleibendes Guthaben ist nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 zurückzuzahlen.

Umbuchung ist die Übertragung eines Guthabens oder einer Gutschrift auf ein anderes Konto desselben oder eines anderen Abgabepflichtigen innerhalb derselben Abgabenbehörde; Überrechnung ist eine solche Übertragung auf ein Konto bei einer anderen Abgabenbehörde.

§ 215 Abs. 1 und 2 BAO ist auch dann anzuwenden, wenn ein Abgabepflichtiger auf einem Abgabenkonto über ein Guthaben verfügt und als Gesamtschuldner eine auf einem anderen Abgabenkonto gebuchte Abgabe schuldet (Ritz, BAO⁶, § 215 Tz 2).

Die Verrechnungsregeln des § 215 BAO sind zwingendes Recht, dessen Vollziehung keinen Ermessensspielraum eröffnet.

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

Maßgebend sind die tatsächlich durchgeführten Buchungen, nicht diejenigen, die nach Ansicht der Partei hätten durchgeführt werden müssen. Ob die vorgenommenen Buchungen rechtmäßig waren oder nicht, ist nicht im Rückzahlungsverfahren, sondern auf

Antrag der Partei mit Abrechnungsbescheid (§ 216 BAO) zu klären (Ritz, BAO6, § 239 Tz 1).

Die Abgabenbehörde hat grundsätzlich über den Betrag abzusprechen, der im Zeitpunkt der Antragstellung auf dem Abgabenkonto aufscheint. Besteht kein rückzahlbares Guthaben, ist der Antrag abzuweisen (Ritz, BAO⁶, § 239 Tz 15 f).

Nach § 20 Abs. 1 erster Satz IO ist die Aufrechnung 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.

Dieser insolvenzrechtlichen Aufrechnungsbeschränkung kommt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorrang vor den Verrechnungsregeln der BAO zu (VwGH 29.01.2004, 2000/15/0046). Dieser Vorrang gilt aber nur während des Insolvenzverfahrens, somit ab dem Zeitpunkt der Eröffnung bis zur Aufhebung; auf eine Aufrechnung nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens finden die Aufrechnungsbestimmungen der IO keine Anwendung [Schubert in Konecny/Schubert, Insolvenzgesetze, § 20 KO Rz 14 (Stand 1.9.1998, rdb.at)].

Nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens ist daher die Verrechnung von Abgabenansprüchen für Zeiträume **vor** der Insolvenzeröffnung ohne insolvenzrechtliche Einschränkungen in voller Höhe zulässig (VwGH 28.01.2003, 2002/14/0079).

Eine Guthabensverwendung gemäß § 215 BAO stellt keine finanzbehördliche Exekutionsmaßnahme dar (Ritz, BAO⁶, § 215 Tz 4).

Ein Rückforderungsanspruch des Abgabepflichtigen ist nichts anderes als ein negativer Abgabenanspruch der Abgabenbehörde (VwGH 21.10.1993, 91/15/0077).

Nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird (gegenständlich daher mit Ablauf des Jahres 2013). Gleiches gilt für die eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer darstellende Lohnsteuer. Auf den Zeitpunkt einer allfälligen Bescheiderlassung kommt es dagegen nicht an (VwGH 28.01.2003, 2002/14/0079).

Gemäß § 216 BAO ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebahrung (§ 213) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77) abzusprechen. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die betreffende Verbuchung erfolgt ist oder erfolgen hätte müssen, zulässig.

Ein Abrechnungsbescheid kommt insbesondere bei Meinungsverschiedenheiten über die Verrechnung von Gutschriften oder zur Klärung der Frage, ob ein Abgabenzahlungsanspruch verjährt ist, in Betracht (Ritz, BAO⁶, § 216 Tz 2).

Die Rechtmäßigkeit einer Abgabefestsetzung ist in einem Abrechnungsbescheidverfahren jedoch nicht zu prüfen (VwGH 20.07.1999, 99/13/0071).

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Eine absolute Verjährung ist im Unterschied zur Bemessungsverjährung für die Einhebungsverjährung nicht geregelt (Ritz, BAO⁶, § 238 Tz 10).

Für die Unterbrechungswirkung einer Amtshandlung im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO genügt es, dass sie nach außen in Erscheinung tritt und erkennbar den Zweck verfolgt, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen, ohne dass es darauf ankommt, ob die Amtshandlung zur Erreichung des angestrebten Erfolges konkret geeignet ist und ob der Abgabenschuldner von der Amtshandlung Kenntnis erlangt hat (VwGH 11.11.2004, 2002/14/0151).

Seit der Entscheidung des verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037, ist der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung der Ansicht, dass Unterbrechungshandlungen anspruchsbefugten wirken, sie somit die Verjährung gegenüber jedem unterbrechen, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen richten.

Die Einhebungsverjährung ist von der Behörde bzw. dem Gericht von Amts wegen zu beachten.

Für die Beurteilung von Anbringen kommt es nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes. Parteierklärungen sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, d.h. es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss. Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (Ritz, BAO⁶, § 85 Tz 1, mit Verweis auf die dort angeführte Judikatur).

Erwägungen

Im vorliegenden Fall war strittig, ob die Einkommensteuergutschrift aus der Arbeitnehmerveranlagung 2013, die auch zu einem entsprechenden Guthaben auf dem Abgabekonto des Bf führte, gemäß § 215 Abs. 2 BAO zur teilweisen Tilgung der auf dem Konto 111/1111 beim Zollamt E aushaftenden Schuld verwendet werden durfte, oder ob das Guthaben antragsgemäß zurückzuzahlen gewesen wäre.

Aus vor dem Unabhängigen Finanzsenat geführten Berufungsverfahren des Bf (UFS 24.04.2007, RV/0967-L/06, und UFS 18.09.2007, RV/0839-L/07) war ersichtlich, dass die beim Zollamt offenen Abgaben im Jahr 1991 wegen Schmuggels bescheidmäßig vorgeschrieben worden waren. Diese Verbindlichkeit schuldet der Bf als Gesamtschuldner.

Nachdem bereits am 12.01.2005 über das Vermögen des Bf ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet worden war, wurde dieses nach rechtskräftiger Einleitung des Abschöpfungsverfahrens mit Beschluss vom 10.05.2005 aufgehoben. Die genannte Zollsuld war in diesem Schuldenregulierungsverfahren angemeldet worden.

Eine Abfrage im so genannten „b-Verfahrens“ (Aktenvermerk des Finanzamtes FA vom 23.10.2015) sowie eine Anfrage der RichterIn beim Zollamt E ergaben, dass das Abschöpfungsverfahren mit Bekanntmachung vom 22.10.2015 beendet und dem Bf keine Restschuldbefreiung erteilt worden war.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes D wurde am 05.03.2018 neuerlich ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet. Dieses wurde nach rechtskräftiger Bestätigung des Zahlungsplans am 20.07.2018 aufgehoben. Ende der Zahlungsfrist ist laut Ediktsdatei der 10.08.2023.

Eine Einsicht in das persönliche Abgabekonto des Bf zeigte eine letzte erkennbare Amtshandlung zur Durchsetzung des Abgabenanspruchs im März 2007, nämlich die Überrechnung des Guthabens aus der Arbeitnehmerveranlagung 2006 auf die beim Zollamt aushaftende Schuld. Demnach wäre, hätte das Zollamt keine weiteren Unterbrechungshandlungen gesetzt, mit Ablauf des Jahres 2013 Einhebungsverjährung eingetreten.

Auf Anfrage der RichterIn schlüsselte ein Organ des Zollamtes E weitere, insbesondere nachstehende Unterbrechungshandlungen gegenüber dem Gesamtschuldner LM auf:

Pensionspfändung am 21.12.2009; Auskunftersuchen an die SVA der gewerblichen Wirtschaft am 24.08.2012 sowie Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse am 03.02.2016.

Der Bf stellte am 09.10.2018 einen Antrag auf Auszahlung eines Guthabens aus der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013. Zu diesem Zeitpunkt war das Guthaben durch die vom Finanzamt vorgenommene Überrechnung aufgebraucht und bestand auf

dem Abgabenkonto ein Saldo von Null. Dem Antrag konnte schon aus diesem Grund kein Erfolg beschieden sein, weil im Fall eines Rückzahlungsantrages grundsätzlich nur über jenen Betrag abzusprechen ist, der im Zeitpunkt der Antragstellung auf dem Abgabenkonto aufscheint (VwGH 27.05.1996, 98/15/0062).

Das Finanzamt stellte im angefochtenen Bescheid fest, dass die Aufrechnung der Konkursgutschrift mit den bestehenden Schulden beim Zollamt E zulässig gewesen sei. Der Bf bekämpfte diese Ansicht als unrichtig.

In Wahrheit bestand daher Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto des Bf, weshalb der angefochtene Bescheid seinem materiellen Inhalt nach als Abrechnungsbescheid gedeutet werden konnte (VwGH 21.10.1993, 91/15/0077).

Im vorliegenden Fall wurde das am 05.03.2018 eröffnete Schuldenregulierungsverfahren nach rechtskräftiger Bestätigung des Zahlungsplans am 20.07.2018 aufgehoben.

Sowohl die beim Zollamt E aushaftende Schuld, als auch das Guthaben aus der Arbeitnehmerveranlagung 2013 betrafen Zeiträume vor Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens. Dem Bf war bei Beendigung des Abschöpfungsverfahrens keine Restschuldbefreiung erteilt worden, sodass eine Aufrechnung gemäß § 215 Abs. 2 BAO grundsätzlich zulässig war.

Wenngleich vom Bf nicht eingewendet, war dennoch von Amts wegen zu prüfen, ob der Überrechnung des Guthabens aus der Arbeitnehmerveranlagung für 2013 auf die im Jahr 1991 festgesetzte Zollschuld nicht der Eintritt der Einhebungsverjährung entgegenstand.

Die genannten, vom Zollamt E gesetzten Amtshandlungen verfolgten erkennbar den Zweck, eine Durchsetzung des Abgabensanspruches zu erreichen, und waren daher nach der o.a. Judikatur auch als Unterbrechungshandlungen gegenüber dem Bf zu qualifizieren.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind z.B. Erhebungen der wirtschaftlichen Verhältnisse (VwGH 11.11.2004, 2002/14/0151) oder Anfragen an den Sozialversicherungsträger (VwGH 30.09.1997, 95/08/0263) Unterbrechungshandlungen.

Mit den in den Jahren 2009, 2012 und 2016 gesetzten Unterbrechungshandlungen begann die fünfjährige Einhebungsfrist mit Ablauf dieser Jahre jeweils neu zu laufen. Eine Verjährung der Einhebung ist demnach noch nicht eingetreten.

Die Abgabenbehörde durfte daher die aus der Arbeitnehmerveranlagung 2013 entstandene Gutschrift zur Tilgung der ebenfalls bereits vor Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens entstandenen Zollschuld verwenden und eine Aufrechnung gemäß § 215 Abs. 2 BAO vornehmen.

Dem Beschwerdehinweis auf „Exekutionen und Sondervorstellungen von am Verfahren involvierten Gläubigern“ bzw. „eigenmächtigen Einbehaltungen ex lege“ war zu entgegnen, dass es sich bei den Verrechnungsvorschriften des § 215 BAO um zwingendes Recht handelt, weshalb die Verwendung von Guthaben nicht dem Ermessen der Behörde bzw. dem Gericht überlassen ist.

Da, wie o.a., die Rechtmäßigkeit einer Abgabenfestsetzung in einem Abrechnungsbescheidverfahren nicht mehr zu prüfen ist, gingen auch die diesbezüglichen Einwendungen im Vorlageantrag ins Leere.

Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens war auf Grund des dem bekämpften Bescheid vom 25.10.2018 zu Grunde liegenden Rückzahlungsantrages vom 09.10.2018 ausschließlich die Rechtmäßigkeit der Überrechnung der Einkommensteuergutschrift aus der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 auf die beim Zollamt E aushaftende Schuld, weshalb in diesem Verfahren über die Verwendung der „Veranlagungsguthaben 2014 und weiter“ nicht abzusprechen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Die im vorliegenden Fall relevanten Rechtsfragen sind bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der die gegenständliche Entscheidung nicht abweicht, geklärt. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist somit nicht zulässig.

Linz, am 17. April 2019