

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Claudia Mauthner in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerden vom 16. Juli 2019, vom 3. September 2019 und vom 6. September 2019 (jeweils Eingangsdatum) gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Feldkirch vom 5. Juli 2019, vom 27. August 2019 und vom 30. August 2019 betreffend Abweisung eines Umbuchungs- bzw. Überrechnungsantrages, betreffend Abrechnung (§ 216 BAO), betreffend Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens sowie betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit dem in Rechtskraft erwachsenen Haftungsbescheid vom 26. September 2018 wurde der Beschwerdeführer (im Folgenden abgekürzt Bf.) für Abgabenschuldigkeiten der zwischenzeitlich nicht mehr existenten Primärschuldnerin in Höhe von insgesamt 2.874,00 € in Anspruch genommen.

• Umbuchung bzw. Überrechnung

Mit Schriftsatz vom 24. Juni 2019 beantragte der Bf. die Aufrechnung der gegenständlichen Haftungsschuld mit einem laut Bescheid vom 12. März 2019 nachweislich vorhandenen vortragsfähigen Verlust. Begründend brachte der Bf. vor, für ihn als Pensionist mit einem geringen Nettoeinkommen von 1.539,56 € sei die Einhebung einer Haftungsschuld im Ausmaß von beinahe zwei Monatsbezügen existenzgefährdend. Die Geschäftsführerhaftung habe ihn deshalb in voller Härte getroffen, weil er aus der betreffenden Gesellschaft weder ein Einkommen noch Umsätze lukrieren habe können.

Mit Bescheid vom 5. Juli 2019 wurde der Umbuchungs- bzw. Überrechnungsantrag mit der Begründung abgewiesen, das Guthaben des Bf. sei bereits aufgrund eines früher gestellten Antrages zurückgezahlt worden.

In der fristgerecht am 16. Juli 2019 eingebrachten Beschwerde (datiert mit 13. Juli 2019) wurde wiederum die Aufrechnung der Haftungsschuld mit dem Verlustvortrag begehrt und überdies beantragt, die Einhebung der Haftungsschuld für die Dauer dieses Verfahrens auszusetzen. Begründend führte der Bf. sinngemäß aus, es sei zwar richtig, dass ihm aufgrund eines früher gestellten Antrages ein Guthaben ausbezahlt worden sei. Allerdings habe es sich dabei um die Lohnsteuer seiner Pension gehandelt.

Im Unterschied dazu handle es sich bei der vollstreckbaren Haftungsschuld in Höhe von 2.874,00 € um bei der Primärschuldnerin aushaftende Körperschaftsteuern für die er in Anspruch genommen worden sei. Laut Erkenntnis des BFG vom 1.9.2019, RV/1100021/2019, sei für die Jahre 2006 bis 2013 keine Körperschaftsteuer verrechnet worden und für 2016 und 2017 sei die Körperschaftsteuer mit 0,00 € festgesetzt worden. In Haftung gezogen worden sei somit offenbar die Körperschaftsteuer 2014 und 2015.

Die Körperschaftsteuer sei ebenfalls eine Steuer, die mit der Lohnsteuer gleichzusetzen und daher mit dem sich aus dem Bescheid vom 12. März 2019 ergebenden Verlustvortrag aufzurechnen sei. Die Abweisung der Gegenverrechnung sei für ihn nicht nachvollziehbar, zumal dieser Verlustvortrag aus seiner ehemaligen unternehmerischen Tätigkeit resultiere. Es könne nicht sein, dass einerseits eine Haftungsinanspruchnahme seiner Person für die bei der Primärschuldnerin aushaftenden Körperschaftsteuern dem öffentlichen Interesse entspreche und andererseits eine Gegenverrechnung mit einem Verlustvortrag in beträchtlicher Höhe nicht akzeptiert werde.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 27. August 2019 wurde die Beschwerde abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, Gegenstand einer Umbuchung gemäß § 215 BAO könne nur ein Guthaben sein. Ein Guthaben entstehe, wenn auf dem Abgabekonto die Summe aller Gutschriften die Summe aller Lastschriften übersteige. Da weder zum Zeitpunkt der Antragstellung noch derzeit ein umbuchbares Guthaben im Sinne des § 215 BAO vorhanden (gewesen) sei, habe dem Umbuchungsantrag nicht Folge gegeben werden können. Hinsichtlich der Rechtmäßigkeit der Buchungen werde auf den gesondert zu erlassenden Abrechnungsbescheid verwiesen.

Im fristgerecht am 3. September 2019 eingebrachten Vorlageantrag (datiert mit 2. September 2019) wurde das Beschwerdebegehren aufrechterhalten.

Im Vorlagebericht vom 10. Oktober 2019 führte das Finanzamt aus, ein Guthaben iSd § 215 BAO stelle sich als das Ergebnis der Gebarung auf dem Abgabekonto dar (VwGH 21.10.1993, 91/15/0077; VwGH 25.2.1997, 93/14/0143) und entstehe somit erst dann, wenn auf einem Abgabekonto die Summe aller Gutschriften die Summe aller Lastschriften übersteige (VwGH 25.2.2010, 2009/16/0311). Die kontokorrentmäßige Verrechnung der wiederkehrend zu erhebenden Abgaben schließe das Entstehen eines Guthabens solange aus, als dieses nicht kontomäßig zu Buche stehe (VwGH 17.4.1989, 88/15/0133). Dabei komme es nicht auf Guthaben an, welche die Abgabenbehörde nach Auffassung des Abgabepflichtigen hätte durchführen müssen, sondern auf die von der Abgabenbehörde tatsächlich durchgeführten Gutschriften (VwGH 25.2.2010,

2007/16/0184). Nach derzeitiger Aktenlage bestehe kein umbuchbares Guthaben auf dem Abgabenkonto des Bf., sodass beantragt werde, die Beschwerde abzuweisen.

- Richtigkeit der Verbuchung der Gebärung (§ 216 BAO)

Der Bf. wendet sich im Schriftsatz vom 13. Juli 2019 unter anderem gegen die Richtigkeit der Verbuchung der Gebärung. Nach Auffassung des Bf. hätte sein bestehender Verlustvortrag zu einer Gutschrift bzw. einem Guthaben führen müssen, welche(s) mit der Haftungsschuld in Höhe von insgesamt 2.874,00 € zu verrechnen gewesen wäre.

Mit Abrechnungsbescheid vom 27. August 2019 stellte das Finanzamt die Rechtmäßigkeit der Verbuchung der Gebärung fest. Begründend wurde ausgeführt, der am 12. März 2019 erlassene Einkommensteuerbescheid für 2018 habe zu einer Abgabengutschrift in Höhe von 2.559,00 € und einem Guthaben in derselben Höhe auf dem Abgabenkonto des Bf. geführt. Die Auszahlung dieses Guthabens sei - wie vom Bf. beantragt - am 9. April 2019 auf dessen Bankkonto erfolgt.

Ein Guthaben entstehe, wenn auf einem Abgabenkonto die Summe der Gutschriften die Summe der Lastschriften übersteige (VwGH 25.6.2009, 2007/16/0121). Maßgebend seien hierbei nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die tatsächlich durchgeführten Buchungen, nicht diejenigen, die nach Ansicht des Abgabepflichtigen hätten durchgeführt werden müssen (siehe dazu VwGH 23.2.2006, 2005/16/0141; VwGH 1.3.2007, 2005/15/0137; VwGH 25.2.2010, 2009/16/0311 und VwGH 24.10.2013, 2012/16/0025).

Voraussetzung für den Erfolg einer Umbuchung gemäß § 215 BAO sei daher das Vorliegen eines Guthabens – also ein Überschuss zu Gunsten des Abgabepflichtigen aufgrund tatsächlich durchgeführter Gutschriften auf dem Abgabenkonto (vgl. VwGH 28.6.2016, 2013/17/0873). Festgehalten werde, dass sich hinsichtlich des Tagessaldos bis zum heutigen Tag keine Änderung ergeben habe. Nach derzeitiger Aktenlage bestehe auf dem Abgabenkonto des Bf. kein Guthaben.

Ob mit der vom Bf. eingebrachten Beschwerde gegen die Abweisung eines Umbuchungsantrages ein anderer Einkommensteuerbescheid bzw. ein anderer Körperschaftsteuerbescheid bei der Primärschuldnerin hätte ergehen müssen bzw. ob eine verfahrensrechtliche Möglichkeit für eine Aufrechnung des Verlustvortrages von der Steuernummer aaa auf die Steuernummer bbb gegeben sei, sei nicht im gegenständlichen Verfahren zu prüfen, da Sache des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens lediglich die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides vom 5. Juli 2019 betreffend Umbuchung sei. Das Verfahren über einen Abrechnungsbescheid diene nicht dazu, die Rechtmäßigkeit der Abgabefestsetzung zu prüfen (VwGH 17.11.2010, 2007/13/0124).

Da weder zum Zeitpunkt der Antragstellung der Umbuchung am 24. Juni 2019 noch zum derzeitigen Zeitpunkt ein Guthaben auf dem Abgabenkonto bestehe, sei dem Antrag auf Umbuchung mangels Guthabens richtigerweise der Erfolg zu versagen gewesen.

In der gegen den Abrechnungsbescheid erhobenen Beschwerde vom 2. September 2019 (eingebracht am 3. September 2019) wurde bemängelt, dass dieser Bescheid lediglich die Verrechnung mit Lohnsteuer aus dem Pensionsbezug des Bf. darstelle. Diese dürfe in Zukunft nicht mit dem anhängigen Körperschaftsteuerverfahren kompensiert werden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23. September 2019 wurde die Beschwerde mit der Begründung abgewiesen, ein Abrechnungsbescheid behandele thematisch die Gebarung auf einem Abgabenkonto. Im Beschwerdefall seien die Buchungen auf dem Konto des Bf. dargestellt worden. Darunter habe sich kein „Verlustvortrag“ bzw. ein Guthaben aus „Verlustvortrag“ befunden. Die Haftungsschuld sei nicht auf dem Abgabenkonto des Bf. gebucht worden, sondern korrekterweise auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin sowie auf einem Spezialkonto zur Administration von Gesamtschuldverhältnissen. Das Vorbringen des Bf. beschränke sich auf die Aussage, zukünftig dürfe die Lohnsteuer nicht mehr mit dem anhängigen Verfahren der Körperschaftsteuer kompensiert werden. Dieser Einwand zeige keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Abrechnungsbescheides auf. Eine solche Rechtswidrigkeit sei auch nicht von Amts wegen feststellbar.

Ergänzend sei anzumerken, dass die Rechtmäßigkeit der Haftungsschuld Gegenstand des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht gewesen sei, und von diesem Gericht bestätigt worden sei. Es liege daher insoweit eine rechtskräftig entschiedene Sache vor. Ein Vorbringen zur Rechtmäßigkeit der Haftungsschuld erübrige sich somit. Die Steuernummer zur Haftungsinanspruchnahme sei ident mit jener der abgabenpflichtigen Primärschuldnerin, auch wenn diese nicht mehr existent sei. Insoweit gebe es keine „ehemalige“ Steuernummer, welche nur ein Ordnungsbegriff sei und per se keine rechtlichen Auswirkungen habe.

Zur Verrechenbarkeit von vortragsfähigen Verlusten (Verlustabzug als Sonderausgabe) sei anzumerken, dass es in sämtlichen vom Bf. eröffneten Verfahren um die Frage der Verrechnung bzw. Verrechenbarkeit eines vortragsfähigen Verlustes aus Einkommensteuer mit der Haftungsschuld bzw. der Körperschaftsteuerschuld der Primärschuldnerin gehe. Das Vorhandensein eines vortragsfähigen Verlustes bedeute, dass dieser im Rahmen des Einkommensteuerverfahrens der Folgeperiode als Sonderausgabe einkommensmindernd verwertet werden könne (vgl. § 18 Abs. 6 EStG 1988). Ein vortragsfähiger Verlust stelle daher per se noch kein Einkommensteuerguthaben auf dem Abgabenkonto dar. Erst aus einer konkreten Verwertung im Einkommensteuerverfahren könne sich in der Folge etwa eine Gutschrift aus Einkommensteuer auf dem Abgabenkonto ergeben. Der Bf. verkenne insofern die Rechtslage, als er die unmittelbare Verwendung eines vortragsfähigen Verlustes als Steuergutschrift bzw. im Sinne einer Verrechnungsweisung zur Begleichung einer Haftungsschuld beantrage, da ein noch nicht realisierter Verlustvortrag – ein solcher sei, wie zuvor erläutert worden sei, nur im Rahmen des Einkommensteuerverfahrens realisierbar – nicht wie eine Abgabengutschrift mit realen Abgabenschulden verrechnet werden könne.

Zu dem vom Bf. ins Treffen geführten Verbot der Verrechnung der Haftungsschulden mit Lohnsteuergutschriften sei anzumerken, dass ein solches Verrechnungsverbot bezüglich Lohnsteuergutschriften nicht vom Abgabepflichtigen bestimmt werden könne. Mit einer Verrechnungsweise könnten lediglich Zahlungen auf bestimmte Abgabenschuldigkeiten belegt werden. Soweit eine Guthabensverwendung gesetzlich zulässig sei, werde sie zur Abdeckung von Abgabenschuldigkeiten herangezogen.

Mit Vorlageantrag vom 25. September 2019 wurde das Beschwerdebegehren aufrechterhalten. Ein ergänzendes Vorbringen wurde nicht erstattet.

Im Vorlagebericht vom 24. Oktober 2019 hielt das Finanzamt an seiner Rechtsansicht fest, dass der bekämpfte Abrechnungsbescheid rechtmäßig sei.

- Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO)

Mit Schriftsatz vom 13. Juli 2019 (beim Finanzamt eingebracht am 16. Juli 2019) wurde unter anderem begehrt, die Einhebung der Haftungsschuld gemäß § 212a BAO bis zur Entscheidung über die Beschwerde gegen den Bescheid vom 5. Juli 2019, mit dem ein Umbuchungs- bzw. Überrechnungsantrag als unbegründet abgewiesen wurde, auszusetzen.

Mit Bescheid vom 27. August 2019 wurde der Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Haftungsschuld in Höhe von 2.874,00 € für die Dauer des Verfahrens betreffend Zulässigkeit der Aufrechnung dieser Haftungsschuld mit einem Verlustvortrag als unzulässig zurückgewiesen. Begründend wurde unter Wiedergabe des Wortlauts von § 212a Abs. 1 BAO ausgeführt, gegenständlich handle es sich lediglich um einen Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto. In einem solchen Fall sei eine Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO unzulässig.

Mit der am 3. September 2019 gegen obigen Bescheid fristgerecht eingebrachten Beschwerde (datiert mit 2. September 2019) wurde die Aufhebung dieses Bescheides begehrt. Begründend wurde vorgebracht, die Beschwerde gegen den den Umbuchungs- bzw. Überrechnungsantrag abweisenden Bescheid vom 5. Juli 2019 sei dem Bundesfinanzgericht vorgelegt worden. Bis zur Erledigung dieser Beschwerde sei der angefochtene Bescheid nicht haltbar, auch wenn es sich lediglich um einen Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto handle.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23. September 2019 wurde die Beschwerde mit der Begründung abgewiesen, der Antrag auf Aussetzung der Einhebung sei mit der Beschwerde gegen den den Umbuchungs- bzw. Überrechnungsantrag abweisenden Bescheid eingebracht worden. Ein solcher Bescheid beeinflusse nicht die Höhe der offenen Abgabenschuldigkeiten, die bereits aus dem rechtskräftig abgeschlossenen Haftungsverfahren resultieren würden. Die Höhe dieser Haftungsschuld hänge daher nicht von der Erledigung der Beschwerde gegen den Bescheid über die Abweisung des Umbuchungs- bzw. Überrechnungsantrags ab. Dass die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt worden sei, genüge nicht. Da eine Verbindung dieser Beschwerde zu einer davon (dem Grunde oder der Höhe nach) abhängigen Abgabe

fehle, sei der Aussetzungsantrag nicht zulässig und deshalb zwingend zurückzuweisen gewesen. Eine Rechtswidrigkeit des Zurückweisungsbescheides liege daher nicht vor.

Mit Vorlageantrag vom 25. September 2019 wurde das Beschwerdebegehren aufrechterhalten. Ein ergänzendes Vorbringen wurde nicht erstattet.

Im Vorlagebericht vom 24. Oktober 2019 hielt das Finanzamt an seiner Rechtsansicht fest, dass eine Aussetzung der Einhebung eine Abhängigkeit der Höhe einer Abgabe von der Erledigung einer Beschwerde voraussetze. Eine solche Abhängigkeit sei im Beschwerdefall nicht gegeben, sondern sei Gegenstand des bereits rechtskräftig abgeschlossenen Haftungsverfahrens gewesen.

- Zahlungserleichterung (§ 212 BAO)

Mit Schriftsatz vom 23. Juli 2019 ersuchte der Bf. um Stundung seiner Haftungsschuld in Höhe von insgesamt 2.874,00 € bis zur Entscheidung über seine Beschwerde betreffend Abweisung eines Umbuchungs- bzw. Überrechnungsantrages. Begründend brachte der Bf. vor, er beziehe lediglich ein geringes monatliches Pensionseinkommen in Höhe von 1.529,00 € netto und ihm stünde ein Anspruch auf Aufrechnung der gegenständlichen Haftungsschuld mit dem laut Bescheid vom 12. März 2019 nachweislich vorhandenen vortragsfähigen Verlust zu.

Mit Bescheid vom 5. August 2019 wurde das Stundungsansuchen als unbegründet abgewiesen. Bescheidadressat war die zu diesem Zeitpunkt nicht mehr existente Primärschuldnerin. Die dagegen erhobene Beschwerde wurde wegen Vorliegen eines rechtlich nicht existenten Bescheides mit Beschwerdevorentscheidung vom 26. August 2019 als unzulässig zurückgewiesen.

Mit dem nunmehr den Bf. als Bescheidadressaten anführenden Bescheid vom 30. August 2019 wurde das Stundungsansuchen mit der Begründung abgewiesen, das dem Stundungsansuchen zugrunde liegende Anbringen sei mittlerweile mittels Beschwerdevorentscheidung bzw. Abrechnungsbescheid vom 27. August 2019 erledigt worden. Die Voraussetzungen für die Bewilligung von Zahlungserleichterungen seien deshalb weggefallen.

In der gegen den Bescheid vom 30. August 2019 mit Datum 6. September 2019 eingebrachten Beschwerde wurde vorgebracht, es sei bereits die Vorlage der Beschwerde gegen den den Umbuchungs- bzw. Überrechnungsantrag abweisenden Bescheid an das Bundesfinanzgericht beantragt worden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 23. September 2019 wurde die Beschwerde mit der Begründung als unzulässig zurückgewiesen, eine Bescheidbeschwerde erfordere das Vorliegen eines Bescheides. Die Beschwerde richte sich gegen den Bescheid betreffend Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens vom 30. August 2019. Ein Bescheid der belangten Abgabenbehörde zu diesem Thema mit diesem Datum existiere nicht.

Mit Vorlageantrag vom 25. September 2019 wurde das Beschwerdebegehren aufrechterhalten. Ein ergänzendes Vorbringen wurde nicht erstattet.

Im Vorlagebericht vom 24. Oktober 2019 führte das Finanzamt aus, die Existenz des händischen Bescheides vom 30. August 2019 sei fälschlicherweise von der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt der Erlassung der Beschwerdeentscheidung vom 23. September 2019 nicht zur Kenntnis genommen worden. Mit der gegenständlichen Beschwerdeentscheidung hätte daher meritorisch abgesprochen werden müssen.

Eine Stundung setze voraus, dass die sofortige Entrichtung der Haftungsschuld mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden wäre. Der Bf. stelle aber weder seine wirtschaftlichen Verhältnisse dar (offengelegt werde nur das Pensionseinkommen) noch werde die Nichtgefährdung der Einbringlichkeit näher erläutert. Auch habe das Rechtsmittel gegen den den Umbuchungs- bzw. Überrechnungsantrag abweisenden Bescheid keine Erfolgsaussichten. Sollte der Bf. tatsächlich nur über geringe Pensionseinkünfte verfügen (ungeprüft), wäre eine Stundung nur dann zielführend, wenn mit einer „Erlösung“ in Form einer zu erwartenden Gutschrift gerechnet werden könne. Damit sei aber vor Verwertung des vortragsfähigen Verlustes nicht zu rechnen.

II. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Aufgrund der seitens der Abgabenbehörde übermittelten Akten sowie der vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfragen im Abgabensinformationssystem ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Der Bf. bezieht seit 1. Jänner 2016 eine Alterspension. Aufgrund einer in den vorangegangenen Jahren ausgeübten gewerblichen Tätigkeit bestand zum 1. Jänner 2016 ein vortragsfähiger Verlust in Höhe von 793.415,17 €. Dieser vortragsfähige Verlust wurde bei den Veranlagungen der Jahre 2016, 2017, 2018 und 2019 berücksichtigt (2016 und 2017 verminderte sich dadurch das steuerpflichtige Einkommen um jeweils 20.046,21 €, 2018 um 20.491 € und 2019 um 20.751,86 €), sodass zum 1. Jänner 2020 ein vortragsfähiger Verlust von 712.079,89 € verblieb.

Mit rechtskräftigen Haftungsbescheid vom 26. September 2018 wurde der Bf. für folgende Abgabenschuldigkeiten der zwischenzeitlich nicht mehr existenten Primärschuldnerin in Höhe von insgesamt 2.874,00 € in Anspruch genommen: Für die Körperschaftsteuervorauszahlungen der ersten drei Quartale 2014 in Höhe von jeweils 125,00 €, für die Körperschaftsteuervorauszahlung für das vierte Quartal 2014 in Höhe von 1.062,00 €, für die Körperschaftsteuervorauszahlungen für die ersten drei Quartale 2015 in Höhe von jeweils 359,00 € sowie für die Körperschaftsteuervorauszahlung für das vierte Quartal 2015 in Höhe von 360,00 €. Die Haftungsschulden des Bf. wurden bislang zur Gänze nicht entrichtet.

Demgegenüber weist das Abgabenkonto des Bf. gegenwärtig ein Guthaben in Höhe von 2.725,00 € aus. Dieses am 18. März 2020 am Abgabenkonto des Bf. verbuchte Guthaben resultiert aus der Einkommensteuerveranlagung 2019. Entstehungsgrund für das betreffende Guthaben war die Verminderung des steuerpflichtigen Einkommens von 20.751,86 € durch einen in derselben Höhe zu berücksichtigenden Verlustabzug auf 0,00 €, sodass entrichtete Lohnsteuer in Höhe von 2.725,00 € gutzuschreiben war.

III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Zwischen den Verfahrensparteien steht primär in Streit, ob der bestehende vortragsfähige Verlust in Höhe von gegenwärtig 712.079,89 € unmittelbar mit der Haftungsschuld des Bf. in Höhe von 2.725,00 € verrechnet werden kann. Strittig ist weiters, ob bis zur endgültigen Klärung dieser Streitfrage eine Stundung bzw. eine Aussetzung der Einhebung dieser Haftungsschuld zu gewähren ist.

- Umbuchung bzw. Überrechnung (Tilgung der bestehenden Haftungsschuld mittels des bestehenden vortragsfähigen Verlustes)

Gemäß § 213 Abs. 1 BAO ist bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben und den zu diesen Abgaben zu erhebenden Nebenansprüchen, soweit im Folgenden nicht anderes bestimmt ist, für jeden Abgabepflichtigen, bei Gesamtschuldverhältnissen für die Gesamtheit der zur Zahlung Verpflichteten, die Gebarung (Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen ohne Rücksicht aus welchem Anlass entstandenen Gutschriften) in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen.

Gemäß § 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 Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die dieser Abgabepflichtige bei derselben Abgabenbehörde hat; dies gilt nicht, soweit die Einhebung der fälligen Schuldigkeiten ausgesetzt ist.

Gemäß § 215 Abs. 2 BAO ist das nach einer gemäß Abs. 1 erfolgten Tilgung von Schuldigkeiten bei einer Abgabenbehörde des Bundes verbleibende Guthaben 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.

Soweit Guthaben nicht gemäß Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, sind sie gemäß § 215 Abs. 4 BAO 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.

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

§ 215 Abs. 1 bis 3 BAO enthält Bestimmungen, wie die Abgabenbehörde mit einem Guthaben zu verfahren hat. Danach ist ein Guthaben zwingend zur Tilgung fälliger, nicht gemäß § 212a ausgesetzter Abgaben- und Haftungsschuldigkeiten zu verwenden, die ein Abgabepflichtiger bei derselben Abgabenbehörde hat. Verbleibt danach ein Guthaben und hat der betreffende Abgabepflichtige auch bei einer anderen Abgabenbehörde des Bundes keine bekannten fälligen Abgabenschuldigkeiten, darf der restliche Guthabenbetrag ausbezahlt werden.

Zur Rechtsauffassung des Bf., wonach die gegenständliche Haftungsschuld unmittelbar mit dem bestehenden vortragsfähigen Verlust zu verrechnen ist, ist in Übereinstimmung mit den Ausführungen der belangten Abgabenbehörde anzumerken, dass ein Guthaben auf einem Abgabenkonto dann entsteht, die Summe aller Gutschriften auf diesem Konto die Summe aller Lastschriften übersteigt, wenn somit auf ein und demselben Abgabenkonto per Saldo ein Überschuss zu Gunsten des Abgabepflichtigen besteht (VwGH 28.02.2008, 2006/16/0129; VwGH 25.06.2009, 2007/16/0121). Dabei kommt es nicht auf die Gutschriften bzw. die Lastschriften an, welche die Abgabenbehörden nach Auffassung des Abgabepflichtigen hätten durchführen müssen, sondern auf die von der Abgabenbehörde tatsächlich durchgeführten Gutschriften und Lastschriften. Meinungsverschiedenheiten darüber, welche Gutschriften bzw. Lastschriften die Abgabenbehörde hätte durchführen müssen, sind nicht Gegenstand eines Verfahrens, mit dem über einen Umbuchungs- bzw. Überrechnungsantrag entschieden wird, sondern allenfalls Gegenstand eines Abrechnungsbescheides (§ 216 BAO; siehe dazu z.B. VwGH 15.4.1997, 96/14/0061; VwGH 1.3.2007, 2005/15/0137; VwGH 28.6.2016, 2013/17/0873).

Sowohl zum Zeitpunkt der Stellung des gegenständlichen Umbuchungs- bzw. Verrechnungsantrages als auch zum nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes maßgeblichen Zeitpunkt der bescheidmäßigen Absprache über diesen Antrag (siehe dazu VwGH 19.12.1986, 86/15/0058; VwGH 27.5.1998, 98/15/0062; VwGH 5.9.2012, 2009/15/0095, sowie BFG 24.8.2017, RV/7103832/2016; davon abweichend VwGH 21.10.1993, 91/15/0077; VwGH 27.5.1996, 98/15/0062, und VwGH 16.05.2002, 2001/16/0375, wonach für den Bestand eines Guthabens auf den Zeitpunkt des Rückzahlungs- bzw. des Umbuchungsantrages abzustellen ist) hat das Abgabenkonto des Bf. kein Guthaben ausgewiesen, sodass schon deshalb der diesbezüglichen Bescheidbeschwerde nicht Folge zu geben war.

- Richtigkeit der Verbuchung der Gebärung (§ 216 BAO)

Gemäß § 216 BAO ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebärung (§ 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.

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur, wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung oder bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, ermittelt worden sind und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden. Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.

Verluste aus betrieblichen Einkunftsarten, die in den vorangegangenen Jahren entstanden sind und die nicht bereits bei der Veranlagung jener Jahre, in denen die Verluste angefallen sind, berücksichtigt werden konnten, sind vortragsfähig. Solche gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 als Sonderausgabe abziehbaren Verluste vermindern in den Verrechnungsjahren das steuerpflichtige Einkommen.

Ein Verlustabzug kann nur im Wege einer Veranlagung erfolgen (siehe dazu z.B. Jakom/Peyerl EStG, 2019, § 18 Rz 175) und führt daher nicht unmittelbar zu einer Gutschrift auf dem Abgabenkonto eines Abgabepflichtigen. Wie obig unter Pkt. II bereits dargelegt wurde, haben im Beschwerdefall die vortragsfähigen Verluste das steuerpflichtige Einkommen des Bf. der Jahre 2016, 2017, 2018 und 2019 um insgesamt 81.335,28 € vermindert. Die aus den Veranlagungen dieser Jahre resultierenden und auf dem Abgabenkonto des Bf. verbuchten Abgabengutschriften sind zum weitaus überwiegenden Teil Ergebnis dieser als Sonderausgabe abziehbaren Verluste.

Da die vortragsfähigen Verluste somit nicht als Gutschriften auf dem Abgabenkonto zu verbuchen waren und dieses deshalb zum Zeitpunkt der Erlassung des Abrechnungsbescheides zu Recht kein umbuchbares Guthaben auswies, konnte auch keine Verrechnung mit der Haftungsschuld erfolgen. Daraus folgt die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung auf dem Abgabenkonto, weshalb die Beschwerde auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen war.

Zu dem nunmehr seit 18. März 2020 auf dem Abgabenkonto des Bf. bestehenden, aus der Einkommensteuerveranlagung 2019 resultierenden Guthaben in Höhe von 2.725,00 € wird angemerkt, dass dieses gemäß der Verrechnungsvorschrift des § 215 Abs. 1 BAO zwingend auf das Abgabenkonto der nicht mehr existenten Primärschuldnerin umzubuchen sein wird und dort mit den aushaftenden Körperschaftsteuervorauszahlungen für 2014 und 2015, für welche der Bf. zur Haftung herangezogen wurde, zu verrechnen sein wird. Der Abgabenbehörde kommt diesbezüglich weder ein Ermessen zu noch darf einem vom Abgabepflichtigen ausgesprochenen Verrechnungsverbot Folge geleistet werden (siehe dazu z.B. VwGH 26.6.2001, 97/14/0166).

- Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO)

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Bescheidbeschwerde die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

Gemäß § 212a Abs. 5 BAO besteht die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung in einem Zahlungsaufschub. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf

(§ 294). Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer (eines) über die Beschwerde (Abs. 1) ergehenden Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder Erkenntnisses (§ 279) oder anderen das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Beschwerdeverentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages nicht aus.

Die Einhebung einer Abgabe ist nur aussetzbar, wenn ihre Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt (siehe dazu Ritz, BAO⁶, § 212a Tz 6). Auf die Höhe der Haftungsschulden hat eine dem Begehren des Bf. Rechnung tragende Erledigung der Beschwerde gegen den Bescheid über die Abweisung des Umbuchungs- bzw. Überrechnungsantrag weder einen unmittelbaren noch einen mittelbaren Einfluss. Mangels Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 212a Abs. 1 BAO wäre der beschwerdegegenständliche Antrag nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes daher abzuweisen gewesen (siehe dazu BFG 20.12.2016, RV/7400076/2015). Das Bundesfinanzgericht erachtet den Bf. durch die Zurückweisung der Beschwerde aber deshalb nicht in seinen Rechten verletzt, weil eine Bewilligung der Aussetzung der Einhebung nicht nur aus dem genannten Grund nicht möglich war, sondern auch deshalb, weil die dem Aussetzungsantrag zugrundeliegende Beschwerde gegen den Bescheid über die Abweisung des Umbuchungs- bzw. Überrechnungsantrages mit dem gegenständlichen Erkenntnis erledigt wird und somit mangels Anhängigkeit einer Beschwerde eine Aussetzung gemäß § 212a BAO auch aus diesem Grund nicht mehr möglich wäre.

- Zahlungserleichterung (§ 212 BAO)

Gemäß § 212 Abs. 1 erster Satz BAO kann die Abgabenbehörde auf Ansuchen des Abgabepflichtigen für Abgaben, hinsichtlich derer ihm gegenüber auf Grund eines Rückstandsausweises (§ 229) Einbringungsmaßnahmen für den Fall des bereits erfolgten oder späteren Eintrittes aller Voraussetzungen hiezu in Betracht kommen, den Zeitpunkt der Entrichtung der Abgaben hinausschieben (Stundung) oder die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird.

Im vorliegenden Fall besteht Streit darüber, ob die Bewilligung einer Zahlungserleichterung im Hinblick auf die rechtlichen Voraussetzungen des § 212 BAO möglich ist. Es ist daher zu prüfen, ob die sofortige (volle) Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten eine erhebliche Härte darstellt und die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet ist. Erst bei Vorliegen dieser Voraussetzungen steht es im Ermessen der Behörde, die beantragte Zahlungserleichterung zu bewilligen. Fehlt hingegen auch nur eine der genannten Voraussetzungen, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum und die Abgabenbehörde hat den Antrag aus Rechtsgründen abzuweisen. Dabei obliegt die Darlegung der Voraussetzungen dem Begünstigungswerber, der diese aus eigenem Antrieb konkretisiert anhand seiner Einkommens- und Vermögenslage überzeugend

darzulegen und glaubhaft zu machen hat (siehe dazu VwGH 28.2.2000, 99/17/0228; VwGH 22.4.2004, 2003/15/0112; VwGH 6.7.2011, 2008/13/0224). Denn die Gewährung einer Zahlungserleichterung stellt eine Begünstigung dar, weshalb die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund tritt.

Das Bundesfinanzgericht teilt im Beschwerdefall die von der belangten Behörde im Vorlagebericht vom 24. Oktober 2019, der insofern als Vorhalt zu werten ist, vertretene Rechtsauffassung, dass der Bf. der ihn treffenden Konkretisierungspflicht nicht ausreichend nachgekommen ist. Zwar wurde das monatliche Nettoeinkommen offengelegt, aber keine konkreten Angaben über die Vermögensverhältnisse gemacht. Weiters wurde nicht einmal behauptet, dass die Einbringung der Haftungsschuld durch die Stundung nicht gefährdet ist. Soweit der Bf. vorbringt, ihm stünde ein Anspruch auf Aufrechnung der gegenständlichen Haftungsschuld mit dem laut Einkommensteuerbescheid vom 12. März 2019 für das Jahr 2018 nachweislich vorhandenen vortragsfähigen Verlust zu, ist ihm entgegenzuhalten, dass die Einbringung eines Rechtsmittels allein noch keine erhebliche Härte der Entrichtung der Haftungsschuld begründet (z. B. VwGH 20.2.1996, 95/13/0190). Eine solche läge nur dann vor, wenn der angefochtene Bescheid offenkundige, klare Fehler enthalten würde, deren Beseitigung im Rechtszug zu gewärtigen wäre und die Einziehung zu wirtschaftlichen Schwierigkeiten führen würden (so z. B. VwGH 5.5.1992, 92/14/0053). Das Vorliegen einer solchen Fallkonstellation ist aber schon deshalb zu verneinen, weil mit dem gegenständlichen Erkenntnis sowohl die Beschwerde gegen den Bescheid über die Abweisung des Umbuchungs- bzw. Überrechnungsantrages als auch die Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid als unbegründet abgewiesen wurden.

Der Beschwerde war aber nicht allein deshalb der Erfolg zu versagen, weil der Bf. weder das Vorliegen einer erheblichen Härte noch die Nichtgefährdung der Einbringlichkeit der Haftungsschuld durch die Stundung ausreichend konkretisiert hat, sondern überdies, weil Zahlungserleichterungsbescheide antragsgebundene Verwaltungsakte sind, bei denen das zur Entscheidung berufene Organ an den Inhalt des Antrages des Abgabepflichtigen - unter anderem auch in zeitlicher Hinsicht - gebunden ist. Der Bf. hat eine Stundung der Haftungsschuld bis zur Entscheidung über seine Beschwerde gegen den Bescheid über die Abweisung des Umbuchungs- bzw. Überrechnungsantrages beantragt. Da mit dem gegenständlichen Erkenntnis über letztere abgesprochen wurde, ist das Stundungsbegehren daher auch aus diesem Grund als gegenstandslos abzuweisen (vgl. etwa VwGH 24.05.1985, 85/17/0074; VwGH 24.09.1993, 93/17/0096; VwGH 23.10.1997, 96/15/0133).

IV. Zulässigkeit einer (ordentlichen) 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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sondern folgt der in den oben zitierten Erkenntnissen zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Hinweis zum 2. COVID-19-Gesetz

Abweichend von der folgenden Rechtsbelehrung beginnt die Frist zur Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diese Entscheidung – sofern diese vor dem 1. Mai 2020 zugestellt wurde - mit 1. Mai 2020 zu laufen (§ 6 Abs. 2 i. V. m. § 1 Abs. 1 Art. 16 2. COVID-19-Gesetz BGBl. I Nr. 16/2020).

Feldkirch, am 21. April 2020