



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 1

GZ. RV/0885-L/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des ES, vom 27. August 2004 gegen den Abrechnungsbescheid des Finanzamtes Linz vom 26. Juli 2004 zu StNr. 000/0000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben, und festgestellt, dass die Verrechnung der Gutschrift aus der Einkommensteuerveranlagung 2003 in Höhe von € 873,83 und der Gutschrift aus der Einkommensteuerveranlagung 2002 in Höhe eines Teilbetrages von € 630,97 mit der offenen Zahlungsplanquote nicht rechtmäßig war. Zulässig ist dagegen die Verrechnung der restlichen Gutschrift aus der Einkommensteuerveranlagung 2002 in Höhe von € 144,56 und der Gutschrift aus der Einkommensteuerveranlagung 2000 in Höhe von € 291,93 mit der Zahlungsplanquote.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Linz vom 23.8.2000 wurde über das Vermögen des Berufungswerbers das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet. Das Finanzamt meldete in diesem Verfahren am 20.9.2000 Konkursforderungen in Höhe von insgesamt € 195.466,00 an.

Am 17.10.2000 wurde ein Zahlungsplan angenommen, der mit Beschluss vom 23.10.2000 bestätigt wurde. Die Zahlungsplanquote beträgt 11 Prozent, zahlbar in fünf gleichen jährlichen Raten, fällig jeweils am 15.10., erstmals am 15.10.2003. Mit Beschluss vom 13.11.2000 wurde das Schuldenregulierungsverfahren nach rechtskräftiger Bestätigung des Zahlungsplanes aufgehoben, und mit Beschluss vom 28.11.2000 die Rechtskraft des Aufhebungsbeschlusses sowie das Ende der Zahlungsfrist (15.10.2007) festgestellt.

Aus der mit Bescheid vom 23.1.2002 durchgeführten Veranlagung zur Einkommensteuer 2000 ergab sich eine Gutschrift von € 291,93, die vom Finanzamt mit der Zahlungsplanquote verrechnet wurde.

In einer Zahlungsaufforderung vom 18.3.2002 wies das Finanzamt den Berufungswerber darauf hin, dass sich im Nachhinein noch näher aufgegliederte Konkursforderungen in Höhe von S 44.458,00 (€ 3.230,90) ergeben hätten, die im Insolvenzverfahren wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen nicht rechtzeitig angemeldet werden hätten können. Der Berufungswerber möge daher auch die nicht angemeldete Forderung entsprechend dem Zahlungsplan berücksichtigen.

Mit Wirksamkeit 29.9.2003 wurde vom Berufungswerber die erste Teilquote aus dem Zahlungsplan in Höhe von € 312,51 (ein Fünftel der elfprozentigen Quote der im Insolvenzverfahren angemeldeten Forderungen von € 14.205,07) an das Finanzamt überwiesen.

Mit Bescheiden vom 12.7.2004 wurde der Berufungswerber zur Einkommensteuer 2002 und 2003 veranlagt. Aus diesen Bescheiden ergaben sich Gutschriften in Höhe von € 775,53 (2002) und € 873,83 (2003), die vom Finanzamt ebenfalls wieder mit der Zahlungsplanquote verrechnet wurden.

In einer Eingabe vom 19.7.2004 wies der Vertreter des Berufungswerbers, der auch im Insolvenzverfahren als Masseverwalter bestellt war, auf den abgeschlossenen Zahlungsplan und die darin festgelegten Zahlungspflichten hin. Die Zahlungsaufforderung des Finanzamtes vom 18.3.2002, mit der nachträgliche Konkursforderungen geltend gemacht wurden, werde anerkannt. Auch diese Forderungen wären aber nur im Rahmen des Zahlungsplanes zu bezahlen (fünf Raten zu je € 71,08). Es werde daher beantragt, entweder „die Buchungsmitteilung Nr. 2 zur Gänze abzuändern“, sodass die gutgeschriebenen Beträge nicht verrechnet, sondern auf ein näher bezeichnetes Bankkonto überwiesen werden, die Rücküberweisung des zuviel einbehaltenen Gutschriftsbetrages aus dem Jahr 2000 in Höhe von € 220,85 (€ 291,93 abzüglich € 71,08) durchzuführen und einen diesbezüglichen berichtigenden Bescheid zu erlassen, oder die (unrichtige) Rechtsansicht der Zulässigkeit der Gegenverrechnung in einen Bescheid zu kleiden, damit dagegen ein Rechtsmittel ergriffen werden könne.

Das Finanzamt wertete diese Eingabe als Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO, und stellte im Abrechnungsbescheid vom 26.7.2004 fest, dass die aus der am 23.1.2002 erfolgten Verbuchung der Einkommensteuerveranlagung 2000 entstandene Gutschrift von € 291,93 sowie die aus der am 12.7.2004 erfolgten Verbuchung der Einkommensteuerveranlagungen 2002 und 2003 entstandenen sonstigen Gutschriften in Höhe von € 775,53 bzw. € 873,83 mit der offenen Zahlungsplanquote verrechnet worden seien und diese Verrechnung rechtmäßig gewesen sei. Das Finanzamt habe im

Schuldenregulierungsverfahren Abgabenschuldigkeiten im Ausmaß von € 14.205,07 (S 195.466,00) angemeldet, wobei sich im nachhinein aber noch Änderungen ergeben hätten, sodass insgesamt Konkursforderungen im Ausmaß von € 17.022,60 entsprechend dem Zahlungsplan zu berücksichtigen seien. Der Beschluss des Konkursgerichtes, wonach dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung der Zahlungsplanquote (die oben dargestellten) Zahlungsfristen eingeräumt wurden, ändere nichts an der Fälligkeit der im Konkurs angemeldeten Abgabenschuldigkeiten. Diese trete grundsätzlich nach Maßgabe der Abgabenvorschriften ein. Damit sei den Gutschriften aus den Einkommensteuerveranlagungen 2000, 2001 und 2002 ein fälliger Abgabenrückstand gegenüber gestanden. Die im Beschluss des Konkursgerichtes eingeräumten Fristen, bis zu denen die Zahlungsplanquote zu entrichten sei, bewirkten nur einen Zahlungsaufschub und hätten faktisch eine Exekutionssperre zur Folge. Nach § 156 Abs. 1 KO bewirke die Bestätigung des Zwangsausgleiches nur die Befreiung hinsichtlich der die Quote übersteigenden Verbindlichkeit, jedoch keine vorübergehende Befreiung von der Quote. Demnach seien die Verrechnungsvorschriften der BAO (§§ 214 ff) nach der Bestätigung des Zwangsausgleiches insoweit auf die im Konkursverfahren angemeldeten Abgabenschuldigkeiten anzuwenden, als keine Restschuldbefreiung (§ 156 Abs. 1 KO) eingetreten sei. Ein Zahlungsaufschub bzw. eine Exekutionssperre bewirke noch kein Aufrechnungs- und Verrechnungsverbot, sodass die nach Bestätigung des Zwangsausgleiches bzw. nach Aufhebung des Konkursverfahrens entstandenen sonstigen Gutschriften mit der noch offenen Zwangsausgleichsquote verrechnet werden hätten können (vgl. Fischerlehner, Die Abgabenverrechnung im Konkursverfahren, ÖStZ 2002, 678). Der "Beschluss über die Zahlbarkeit" stehe einer Verrechnung nach §§ 214 ff BAO nicht entgegen, sodass eine Verrechnung nach § 214 Abs. 1 BAO zulässig bzw. sogar zwingend gewesen sei.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 27.8.2004 Berufung erhoben. Darin wurde bestätigt, dass die Konkursforderungen des Finanzamtes insgesamt € 17.022,60 betragen hätten. Die vom Finanzamt vorgenommene Verrechnung der Gutschriften aus den Einkommensteuerveranlagungen 2000, 2002 und 2003 mit der Zahlungsplanquote sei jedoch unzulässig gewesen. Die Bestimmungen der Konkursordnung seien die spezielleren Bestimmungen zur Verwertung von Konkursvermögen und stellten daher Sondernormen dar, die auch den steuerrechtlichen Bestimmungen vorgehen würden. Auch Fischerlehner führe in seiner Abhandlung aus, dass bei der Verrechnung von sonstigen Gutschriften im Zuge eines Konkursverfahrens die konkursrechtlichen Vorschriften von entscheidender Bedeutung seien. Gemäß § 193 KO würden, soweit nichts anderes angeordnet werde, die Bestimmungen des Zwangsausgleiches (§§ 140 ff KO) für den Zahlungsplan gelten. Gemäß § 156 KO werde der Gemeinschuldner durch den rechtskräftig bestätigten Zwangsausgleich von der Verbindlichkeit befreit. Lediglich für den Fall der Nichterfüllung des Ausgleiches würden der Nachlass und die sonstigen Begünstigungen, die der Ausgleich gewähre, demjenigen Gläubiger

gegenüber hinfällig, gegenüber welchem der Schuldner mit der Erfüllung des Ausgleiches in Verzug gerate. Ein solcher Verzug sei erst nach qualifizierter Mahnung anzunehmen. In diesem Fall trete aliquotes Wiederaufleben der Forderung ein. Der Zwangsausgleich vernichte die Restforderung des Gläubigers nicht endgültig. Hinsichtlich des die Ausgleichsquote übersteigenden Betrages werde diese Restforderung aber ihrer Klagbarkeit, Erzwingbarkeit und Aufrechenbarkeit beraubt und sinke auf den Rang einer natürlichen unvollkommenen Verbindlichkeit herab. Gleiches gelte für die durch Gericht bestimmten, aber auf Grund des Zahlungsplanes noch nicht fälligen Quoten. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes werde durch den Gerichtsbeschluss dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung der Zahlungsplanquoten **kein** Zahlungsaufschub gewährt, sondern bestimme der rechtskräftige Zahlungsplan zu welchem Zeitpunkt Quoten zur Auszahlung an die Gläubiger **fällig** seien. Zum Zeitpunkt der Verrechnung der sonstigen Gutschriften sei eine nicht fällige Forderung vorgelegen. Insofern sei die Ansicht des Finanzamtes, zur Frage der Fälligkeiten wären grundsätzlich die Abgabenvorschriften heranzuziehen, unrichtig. Gemäß § 215 Abs. 2 BAO sei eine verbleibende "Gutschrift" zur Tilgung bekannter **fälliger** Abgabenschuldigkeiten zu verwenden. Nicht fällige Quoten im Rahmen des Zahlungsplanes seien nicht kompensabel, die Bestimmung des § 1439 ABGB verbiete daher auch die Verrechnung im Sinne der §§ 214, 215 BAO. Gemäß § 214 Abs. 1 BAO sei die Verbuchung auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen. An die Stelle des Fälligkeitstages habe der davon abweichende zuletzt maßgebende gesetzlich zustehende Zahlungstermin zu treten. Die rechtliche Bestimmung durch das Konkursgericht, wonach die Fälligkeit der Quoten jeweils zu bestimmten Zeitpunkten gegeben sei, stelle einen solchen gesetzlich zustehenden Zahlungstermin dar. Es werde daher beantragt, den Abrechnungsbescheid ersatzlos zu beheben bzw. dahingehend abzuändern, dass die im Bescheid erwähnten Gutschriften zur Gänze ungekürzt als Gutschrift "zugebucht", und gemäß einem gleichzeitig gestellten Auszahlungsantrag auf ein näher bezeichnetes Bankkonto überwiesen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 216 BAO idF BGBl I 180/2004 ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 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.

Der Abrechnungsbescheid dient ganz allgemein dem Abspruch über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto (zB VwGH 26.5.1997, 96/17/0335; VwGH 30.4.2003, 2002/16/0245), und kommt insbesondere bei Meinungsverschiedenheiten über die Verrechnung von Gutschriften in Betracht (Ritz, BAO², § 216 Tz 2 mit Judikaturnachweisen).

Strittig ist im vorliegenden Fall allein die Frage, ob die Gutschriften aus den Veranlagungen des Berufungswerbers zur Einkommensteuer 2000, 2002 und 2003 mit der Zahlungsplanquote verrechnet werden durften.

Im Spannungsfeld zwischen Insolvenzrecht und Abgabenrecht kommt Vorschriften der Konkursordnung, die eine von abgabenrechtlichen Fälligkeitsregelungen abweichende Entrichtung (Befriedigung) einer Abgabe vorsehen, gegenüber den Vorschriften des Abgabenrechtes Vorrang zu. Insoweit also die insolvenzrechtlichen Vorschriften eine eigene Rangordnung zur Befriedigung der Gläubiger vorsehen und sie Vorschriften enthalten, die der Abgabentrichtung zum abgabengesetzlichen Fälligkeitstag entgegen stehen, gehen diese Bestimmungen denen des Abgabenrechtes vor (Stoll, BAO-Kommentar, 2225 mit Judikaturnachweisen). So wird etwa in § 14 Abs. 2 KO bestimmt, dass betagte Forderungen im Konkurs als fällig gelten.

Gehört eine Abgabenschuld zu jenen Verbindlichkeiten, von denen der Schuldner durch den rechtskräftig bestätigten Ausgleich gemäß § 53 Abs. 1 AO befreit wird, so treten die Vorschriften der Bundesabgabenordnung in den Hintergrund. Für die Einhebung einer vom Ausgleichsverfahren betroffenen Abgabenschuld sind daher vorrangig die Vorschriften der Ausgleichsordnung anzuwenden (VwGH 19.12.1990, 87/13/0070). Gleiches gilt für einen Zwangsausgleich oder einen Zahlungsplan.

Eine solche dem Abgabenrecht (§ 210 BAO) vorrangige insolvenzrechtliche Fälligkeit liegt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch dann vor, wenn in einem rechtskräftig bestätigten Zahlungsplan dem Schuldner für die Entrichtung der Zahlungsplanquote eine Zahlungsfrist im Sinne des § 194 Abs. 1 KO eingeräumt wird. Im gegenständlichen rechtskräftig bestätigten Zahlungsplan wurde ausdrücklich festgelegt, dass die elfprozentige Zahlungsplanquote in fünf gleichen jährlichen Raten, fällig jeweils am 15.10., erstmals am 15.10.2003, fällig ist.

Alle im Insolvenzverfahren angemeldeten Forderungen waren grundsätzlich bereits einmal fällig bzw. wurden es aufgrund der Bestimmung des § 14 Abs. 2 KO spätestens mit Konkursöffnung. Der abgabenrechtlichen Fälligkeit (§ 210 BAO) kann in diesem Zusammenhang keine Sonderstellung gegenüber den zivilrechtlichen Fälligkeiten der Forderungen der übrigen Gläubiger zukommen, regelt doch die Konkursordnung die Befriedigung sämtlicher Forderungen gegen einen zahlungsunfähigen Schuldner, mögen diese Forderungen auf öffentlich-rechtlichen oder auf privatrechtlichen Entstehungsgründen beruhen. Jener Teilbetrag der Gläubigerforderungen, der im Rahmen des Zahlungsplanes zu entrichten ist, erhält durch diesen neue Fälligkeitstermine, die sowohl den ursprünglichen abgabenrechtlichen als auch den ursprünglichen zivilrechtlichen Fälligkeitsterminen vorgehen.

Zu Recht weist der Berufungswerber daher darauf hin, dass noch nicht fällige Quoten im Rahmen des Zahlungsplanes auch nicht kompensabel sind. Eine Aufrechnung im Sinne des

§ 1438 ABGB setzt voraus, dass die Forderungen gleichartig, richtig und fällig sind. Im gegenständlichen Fall war die elfprozentige Zahlungsplanquote mit je einem Fünftel am 15.10.2003, 15.10.2004, 15.10.2005, 15.10.2006 und 15.10.2007 fällig. Hinsichtlich noch nicht fälliger Teilquoten ist daher weder eine Aufrechnung gemäß § 1438 ABGB zulässig, noch können die gegenständlichen Einkommensteuergutschriften mit diesen Teilquoten gemäß § 214 Abs. 1 BAO verrechnet werden, da eine solche Verrechnung nur mit fälligen Abgabenschulden zulässig ist, wobei die insolvenzrechtliche Fälligkeit der abgabenrechtlichen Fälligkeit vorgeht.

Die vom Finanzamt vertretene Rechtsauffassung führt dazu, dass der Abgabengläubiger vor den übrigen Gläubigern befriedigt wird, was naturgemäß auch mit einem entsprechenden Zinsvorteil verbunden ist, und der von § 150 Abs. 2 KO geforderten Gleichbehandlung der Konkursgläubiger widerspricht.

Die Einwände des Berufungswerbers gegen die vom Finanzamt vorgenommene Verrechnung der Gutschriften aus den genannten Einkommensteuerbescheiden sind daher berechtigt.

Allerdings ist zu beachten, dass die Berufungsbehörde von der Sachlage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen hat, und daher Veränderungen des Sachverhaltes zu berücksichtigen sind (Ritz, BAO², § 289 Tz 11 mit Judikaturnachweisen).

In der Berufung wurde bestätigt, dass die Konkursforderungen des Finanzamtes nicht wie ursprünglich angemeldet € 14.205,07, sondern insgesamt € 17.022,60 betragen haben. Die Zahlungsplanquote von 11 % beträgt somit € 1.872,50, die in fünf Raten zu je € 374,50 fällig ist:

1. Rate	15.10.2003	€ 374,50
2. Rate	15.10.2004	€ 374,50
3. Rate	15.10.2005	€ 374,50
4. Rate	15.10.2006	€ 374,50
5. Rate	15.10.2007	€ 374,50

Hinsichtlich der ersten Rate wurde vom Berufungswerber ein Betrag von € 312,51 (11 % der ursprünglichen Konkursforderungen des Finanzamtes) überwiesen. Auf die erste Rate in Höhe von € 374,50 fehlt daher ein Differenzbetrag von € 61,99. Dazu kommt die bereits am 15.10.2004 fällig gewesene zweite Rate von € 374,50, sodass sich insgesamt ein bereits fällig gewesener Teilbetrag der Zahlungsplanquote von € 436,49 ergibt. Auf diesen Teilbetrag können die streitgegenständlichen Gutschriften aus den Einkommensteuerveranlagungen verrechnet werden. Die Gutschrift aus der Einkommensteuer 2000 in Höhe von € 291,93 wird dadurch zur Gänze aufgebraucht, von der Gutschrift aus der Einkommensteuer 2002 wird ein Teilbetrag von € 144,56 verbraucht, sodass von dieser Gutschrift in Höhe von ursprünglich € 775,53 ein restlicher Betrag von € 630,97 verbleibt. Die Gutschrift aus der Einkommensteuer

2003 in Höhe von € 873,83 erfährt keine Einschränkung, sodass die nicht mit der Zahlungsplanquote verrechenbaren Gutschriften insgesamt € 1.504,80 betragen, und daher spruchgemäß zu entscheiden war.

Angemerkt sei noch, dass es sich in verrechnungstechnischer Hinsicht in den Fällen eines rechtskräftig bestätigten Zahlungsplanes anbieten würde, nicht nur die bei Erfüllung des Zahlungsplanes abzuschreibenden Abgabenverbindlichkeiten, sondern auch die Zahlungsplanquote selbst aus der laufenden Gebarung herauszunehmen, und jeweils bei Leistung der Teilzahlungen diese mit dem Betrag der Rate wieder in die laufende Gebarung aufzunehmen und mit der geleisteten Zahlung zu verrechnen. Damit wäre auch sichergestellt, dass bis zum Ablauf der gesamten Zahlungsfrist (hier: 15.10.2007) entstehende Gutschriften zu rückzahlbaren Guthaben am Abgabenkonto führen können.

Linz, am 29. März 2005