



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des XY, Ort, vom 6. November 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes A-B-C vom 30. Oktober 2007 betreffend Abweisung eines Rückzahlungsantrages (§ 239 BAO) und Abrechnung (§ 216 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird insoweit berichtigt, als dieser zu lauten hat:

Es wird festgestellt, dass die Verrechnung der Gutschrift aus der Einkommensteuer-
veranlagung für 2006 in Höhe von 1.881,84 € vom 5. Oktober 2007 mit den am selben
Abgabekonto Steuernummer xxxxx an diesem Tag zur Gänze rückständig gewesenen
Einkommensteuervorauszahlungen für 01-03/06 (470,00 €), für 04-06/06 (470,00 €)
und für 10-12/06 (471,84 €) und der damals im Betrag von 732,99 € rückständig
gewesenen Einkommensteuerabschlusszahlung für 2004 rechtmäßig gewesen ist, und
dadurch die genannten Einkommensteuervorauszahlungsschuldigkeiten je zur Gänze
und die Einkommensteuernachforderung für 2004 im Umfang von 470,00 € getilgt
worden sind.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des LG Z vom 20. Dezember 2006 wurde über das Vermögen des
Berufungswerbers das Konkursverfahren (GZ) eröffnet und in diesem Rechtsanwalt Dr. B zum
Masseverwalter bestellt. Ende Jänner 2007 meldete das Finanzamt in diesem Konkurs

Abgabenschuldigkeiten des Berufungswerbers (= Gemeinschuldners) im Gesamtbetrag von 23.095,99 € als Konkursforderungen an. Von dieser Forderungsanmeldung waren unter anderem die damals zur Gänze rückständig gewesenen, auf dem Vorauszahlungsbescheid 2005 vom 30. August 2005 basierenden Einkommensteuervorauszahlungen für 01-03/06, 04-06/06 und 10-12/06 (470,00 €; 470,00 €; 471,84 €), die damals im Betrag von 1.365,43 € aushaftend gewesene Einkommensteuerabschlusszahlung für 2004 sowie diverse nicht entrichtete Umsatzsteuervorauszahlungen des Jahres 2006 umfasst.

Am 5. Oktober 2007 erließ das Finanzamt während Konkursanhängigkeit den Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid für den Gemeinschuldner für 2006, die aufgrund der konkursrechtlichen Verfügungsbeschränkungen gegenüber dem bestellten Masseverwalter ergingen und auch diesem zugestellt wurden. Mit diesem Einkommensteuerbescheid setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2006 auf Basis eines ermittelten negativen Einkommens von 36.448,83 € (Verlust aus Gewerbebetrieb iHv. 36.065,51 €; Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft iHv. 248,51 €; Sonderausgaben iHv. 631,83 €) im Betrag von 0,00 € fest und rechnete auf diese Jahressteuer die für dieses Kalenderjahr insgesamt mit 1.881,84 € festgesetzt gewesenen Einkommensteuervorauszahlungen an, so dass die Einkommensteuerveranlagung für 2006 im Ergebnis eine Abgabengutschrift von 1.881,84 € zur Folge hatte. Die Umsatzsteuerveranlagung 2006 führte zu einer gegenüber dem Vorsoll von 13.820,78 € verminderten Umsatzsteuerfestsetzung von 11.629,27 € und damit ebenfalls zu einer Steuergutschrift im Betrag von 2.191,51 €.

Gleichfalls am 5. Oktober 2007 wurden diese Veranlagungsbescheide für das Jahr 2006 am Abgabenkonto des Gemeinschuldners gebucht und dabei die jeweiligen Veranlagungsgutschriften (1.881,84 €; 2.191,51 €) unmittelbar mit dem damaligen Kontorückstand von 23.096,48 € verrechnet, der sich dadurch mit diesem Tag auf 19.023,13 € reduzierte. Die Gebarungsdaten zum Abgabenkonto des Berufungswerbers lassen im gegebenen Zusammenhang erkennen, dass die Einkommensteuer- und Umsatzsteuergutschriften für 2006 ausnahmslos auf angemeldete Konkursforderungen verrechnet wurden. Hinsichtlich der Einkommensteuergutschrift 2006 (1.881,84 €) erfolgte zunächst eine Verrechnung auf die nach wie vor zur Gänze rückständig gewesenen Einkommensteuervorauszahlungen des ersten, zweiten und vierten Quartals 2006 (gesamt 1.411,84 €) und für den verbliebenen Gutschriftsrest von 470,00 € (resultierend aus der angerechneten, jedoch am 18. August 2006 entrichteten Einkommensteuervorauszahlung für das dritte Quartal 2006) sodann eine Verrechnung auf die zu diesem Zeitpunkt im Betrag von 732,99 € rückständig gewesene Einkommensteuer 2004. Die Umsatzsteuergutschrift 2006 (2.191,51 €) wurde laut Aktenlage auf die damals mit 4.051,51 € rückständig gewesene, festgesetzte Umsatzsteuervorauszahlung für den Zeitraum 09-12/06 verrechnet.

Am 11. Oktober 2007 langte beim Finanzamt ein Schreiben des Masseverwalters ein, worin dieser unter Hinweis auf die ihm zwischenzeitig in gesetzlicher Vertretung für den Gemeinschuldner zugegangenen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für 2006 folgende Anträge stellte:

- Die Gutschrift aus der Umsatzsteuerveranlagung für 2006 (2.191,51 €) möge nach Bescheidrechtskraft unter entsprechender Forderungseinschränkung mit angemeldeten Konkursforderungen verrechnet werden.
- Hinsichtlich der mit Einkommensteuerbescheid für 2006 festgesetzten Abgabengutschrift (1.881,84 €) ergehe die Aufforderung, dieses Guthaben von 1.881,84 € auf das bei der Bank (BLZ) eingerichtete Massekonto, Kontonummer 000000, zur Überweisung zu bringen, weil es sich hierbei um einen Masseanspruch handle. Die konkrete Steuergutschrift resultiere aus der Einkommensteuerveranlagung für 2006 und sei daher erst nach Konkurseröffnung (20. Dezember 2006) konkret mit Ende des Jahres 2006 entstanden bzw. am 1. Jänner 2007 fällig geworden.

Mit Bescheid vom 30. Oktober 2007 wies das Finanzamt das als Rückzahlungsantrag gewertete Anbringen des Masseverwalters auf „Überweisung des aus der Einkommensteuerveranlagung für 2006 resultierenden Guthabens von 1.881,84 € auf das benannte Massekonto“ unter folgender Begründung ab:

Bei den Einkommensteuervorauszahlungen entstehe der Abgabensanspruch gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 BAO (richtig wohl: § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO) mit Beginn des jeweiligen Kalendervierteljahres. Danach richte sich auch die insolvenzrechtliche Beurteilung. Vorauszahlungen für Quartale, die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begonnen hätten, stellten Konkursforderungen dar. Liege der Quartalsbeginn (1.1., 1.4., 1.7., 1.10., nicht die Fälligkeit) nach dem Eröffnungstag, handle es sich um Masseforderungen. Vorauszahlungen und Jahresabgabenschuld bildeten eine rechtliche Einheit. Der Anspruch auf Gutschrift der Vorauszahlungen mit der bescheidmäßigen Festsetzung der Jahresabgabenschuld bzw. der buchmäßige Vorgang der Gutschrift der Vorauszahlungen bei der Veranlagung (aus dem ein Abgabenguthaben entstehen könne) stelle lediglich die kassenmäßige Verrechnung bereits vorher (vor Konkurseröffnung) entstandener Ansprüche und Gegenansprüche dar und falle daher nicht unter das Aufrechnungsverbot des § 20 Konkursordnung (KO).

Gegen diesen Abweisungsbescheid legte der Masseverwalter am 6. November 2007 Berufung ein, bekämpfte diesen dabei in seiner Gesamtheit wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung und brachte dazu nach Darstellung des bisherigen Verfahrensganges rechtsmittelbegründend sinngemäß zusammengefasst wie folgt vor:

Aus der Begründung des angefochtenen Bescheides gehe hervor, dass das Finanzamt die

Rechtsansicht vertrete, dass es sich beim Rückforderungsanspruch aufgrund der Gutschrift aus der Einkommensteuerveranlagung des Gemeinschuldners für 2006 um keinen Masseanspruch, sondern eine aufrechenbare Konkurs*gegenforderung* handle. Die bescheiderlassende Behörde begründe dies damit, dass bei Einkommensteuervorauszahlungen der Abgabenanspruch und der Rückforderungsanspruch aus insolvenzrechtlicher Sicht jeweils zum selben nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO zu beurteilenden Zeitpunkt entstehe. Da es sich bei der Einkommensteuergutschrift für 2006 um die angerechneten Einkommensteuervorauszahlungen des Jahres 2006 handle, wäre gegenständlicher Rückforderungsanspruch demnach bereits gleichzeitig mit den entsprechenden Einkommensteuervorauszahlungsschuldigkeiten zu Beginn des jeweiligen Kalendervierteljahres im Jahr 2006 und im Hinblick auf die Konkurseröffnung am 20. Dezember 2006 somit insgesamt davor entstanden.

Dieser abgabenbehördliche Rechtsstandpunkt erweise sich jedoch als verfehlt. Es sei zwar richtig, dass die Abgrenzung zwischen Konkursforderung und Masseforderung bei der Einkommensteuer auch aus insolvenzrechtlicher Sicht nach § 4 BAO, also nach dem Abgabenanspruchentstehungszeitpunkt, vorzunehmen sei, dem strittigen Rückforderungsanspruch liege aber ein „Guthaben“ aus der veranlagten Einkommensteuer für das gesamte Jahr 2006 und kein „Guthaben“ aus getätigten Einkommensteuervorauszahlungen zugrunde. Für die Beurteilung des Entstehungszeitpunktes des gegenständlichen Rückforderungsanspruches sei demnach auf § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO und nicht auf § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO abzustellen. Da der Abgabenanspruch für die veranlagte Einkommensteuer gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, entstehe, sei der Rückforderungsanspruch aufgrund der Einkommensteuerveranlagungsgutschrift für 2006 daher erst nach Konkurseröffnung konkret am 1. Jänner 2007 entstanden und damit ein Masseanspruch.

Da sich der am 30. Oktober 2007 erlassene Abweisungsbescheid somit als inhaltlich rechtswidrig erweise, werde beantragt, dieser Berufung mittels Berufungsvorentscheidung unter ersatzloser Aufhebung des bekämpften Bescheides und Bewilligung des Ansuchens auf Rückzahlung des aus dem Einkommensteuerbescheid für 2006 resultierenden Guthabens von 1.881,84 € auf das bereits näher bezeichnete Massekonto bei der Bank stattzugeben. In eventu möge die Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als Abgabenbehörde II. Instanz dieser Berufung unter ersatzloser Aufhebung des angefochtenen Abweisungsbescheides und positiver Erledigung des gegenständlichen Rückzahlungsbegehrens stattgeben.

Mitte November 2007 legte das Finanzamt diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und beantragte dabei Berufungsabweisung.

Anfang Dezember 2007 übermittelte der Gemeinschuldner dem Konkursgericht einen Zahlungsplan, der von den Konkursgläubigern in der Konkurstagsatzung am 23. Jänner 2008 in modifizierter Form angenommen wurde. Mit Beschluss vom 29. Jänner 2008 bestätigte das Konkursgericht den am 23. Jänner 2008 angenommenen Zahlungsplan und verfügte gleichzeitig, dass der Konkurs nach Eintritt der Rechtskraft dieses Bestätigungsbeschlusses aufgehoben wird (§ 196 Abs. 1 KO), sowie dass im Falle der Rechtskraft dieses Beschlusses alle die freie Verfügung des Gemeinschuldners beschränkenden Maßnahmen – vorbehaltlich der durch den Zahlungsplan bestimmten Verfügungsbeschränkungen – aufgehoben sind, und der Masseverwalter seines Amtes enthoben ist.

Mit Beschluss vom 15. Februar 2008 erklärte das Konkursgericht den Zahlungsplan für rechtskräftig und den Konkurs als aufgehoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bevor auf die Berufung inhaltlich eingegangen wird, sind zunächst in verfahrensrechtlicher Hinsicht folgende Klarstellungen vorzunehmen:

Im Berufungsschriftsatz wurde für den Fall der Nichterlassung einer stattgebenden erstinstanzlichen Berufungsvorentscheidung das Eventualbegehren auf Berufungsentscheidung durch die Finanzlandesdirektion für O.Ö. gestellt. Durch Inkrafttreten des BG über den Unabhängigen Finanzsenat (UFSG) und des Abgabenrechtsmittelreformgesetzes (AbgRmRefG), BGBl I 2002/97, je am 1. Jänner 2003 hat das Abgabenrechtsmittelverfahren jedoch grundlegende Änderungen erfahren.

Gemäß § 260 BAO idGF des AbgRmRefG hat über Berufungen gegen von Finanzämtern oder von Finanzlandesdirektionen erlassene Bescheide seit 1. Jänner 2003 der Unabhängige Finanzsenat (UFS) durch Berufungssenate zu entscheiden, soweit nichts anderes bestimmt ist. Gemäß § 282 Abs. 1 BAO idGF des AbgRmRefG obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3 BAO), außer in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt (Ziffer 1) oder der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat, wobei ein solches Verlangen insbesondere zulässig ist, wenn die zu entscheidenden Fragen besondere Schwierigkeiten tatsächlicher oder rechtlicher Art aufweisen oder wenn der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt (Ziffer 2).

Gemäß § 282 Abs. 4 BAO wirken nach Absatz 1 dieser Bestimmung ergehende Bescheide wie Bescheide des gesamten Berufungssenates.

Aufgrund dieser gesetzlichen Bestimmungen ist somit zur Erledigung gegenständlicher Berufung vom 7. November 2007 nicht die im Übrigen mit Wirksamkeit 1. Mai 2004 (BGBl I

2003/124) beseitigte Finanzlandesdirektion für O.Ö., sondern der UFS, Außenstelle Linz, und im Hinblick auf die Geschäftsverteilung dieser Außenstelle konkret der Senat 7 zuständig. Die Berufungsentscheidung obliegt dabei der verfahrensführenden Referentin namens des Berufungssenates 7, da ein Antrag iSd. § 282 Abs. 1 BAO aktenkundig nicht gestellt wurde, und der vorliegende Fall in sachverhältnismäßiger wie auch rechtlicher Hinsicht keinen solchen Schwierigkeitsgrad aufweist, dass eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (§ 282 Abs. 1 Z 2 BAO) als notwendig oder zweckmäßig erachtet werden musste.

Bei Berufungsentscheidungen hat die Berufungsbehörde grundsätzlich von der im Entscheidungszeitpunkt gegebenen Sachlage auszugehen (Ritz, BAO³ § 289 Rz 59 mwN). Diese Verpflichtung, auf im Sachverhalt eingetretene Änderungen Bedacht zu nehmen, schließt ua. ein, dass die Parteibezeichnung im Spruch der Berufungsentscheidung den im Entscheidungszeitpunkt tatsächlich gegebenen Verhältnissen zu entsprechen hat.

Im vorliegenden Fall wurde am 20. Dezember 2006 über das Vermögen des XY das Konkursverfahren eröffnet. Mit diesem Zeitpunkt wurden für den nunmehrigen Gemeinschuldner die konkursrechtlichen Verfügungsbeschränkungen (§§ 1 Abs. 1 und 3 Abs. 1 KO) schlagend, was zur Folge hatte, dass an dessen Stelle der bestellte Masseverwalter als gesetzlicher Vertreter getreten ist, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelte. Vor diesem Hintergrund war es für die Dauer des Konkursverfahrens Befugnis und Verpflichtung des Masseverwalters, den Gemeinschuldner in die Masse betreffenden Angelegenheiten und Verfahren zu vertreten.

In Ausübung dieser Vertretungsbefugnis hat MV RA Dr. B während Konkursanhängigkeit ua. das verfahrensgegenständliche Rückzahlungsansuchen für die aus der Einkommensteuerveranlagung 2006 des Gemeinschuldners resultierende Abgabengutschrift gestellt und nach erstinstanzlicher Abweisung dieses Antrages dagegen Berufung eingelegt. Noch vor Abschluss dieses Abgabenrechtsmittelverfahrens wurde das konkrete Konkursverfahren nunmehr am 15. Februar 2008 rechtskräftig aufgehoben. Mit diesem Zeitpunkt endete das Amt des Masseverwalters und damit auch dessen Prozessführungsbefugnis in die Masse betreffenden Angelegenheiten, gleichzeitig hat der bisherige Gemeinschuldner - abgesehen von den Beschränkungen iZm. mit dem rechtskräftig bestätigten Zahlungsplan - seine volle Verfügungs- und Handlungsfähigkeit wieder erlangt.

Auf die Tatsache der rechtskräftigen Konkursaufhebung und die damit verbundenen Rechtsfolgen ist in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen Bedacht zu nehmen. Die mit der rechtskräftigen Konkursaufhebung verbundenen Rechtswirkungen bringen mit sich, dass der wieder prozessfähige ehemalige Gemeinschuldner unmittelbar selbst anstelle des abberufenen Masseverwalters in noch schwebende Verfahren eintritt, die damit mit Erstgenanntem fortzusetzen sind. Diesem Umstand wurde im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren und

insbesondere anlässlich dieser Berufungsentscheidung dadurch Rechnung getragen, dass im obigen Entscheidungsspruch bei der Parteibezeichnung als berufungswerbende Partei und Bescheidadressat nicht (mehr) der bisher eingeschrittene, bereits abberufene Masseverwalter, sondern der Abgabepflichtige selbst aufscheint (je OGH 7.8.2001, 1 Ob 159/01s; 14.11.1996, 2 Ob 2368/96s; 14.3.1996, 8 Ob 40/95).

In rechtlicher Hinsicht sind zur vorliegenden Berufung nunmehr folgende Feststellungen zu treffen:

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer einschließlich jener gemäß § 37 Abs. 8 leg. cit. Vorauszahlungen zu entrichten, die für ein Kalenderjahr wie folgt berechnet werden: Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenen Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2 leg. cit. Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht.

Dem § 45 Abs. 2 EStG 1988 zufolge sind die Vorauszahlungen zu je einem Viertel am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November zu leisten.

Im vorliegenden Fall wurde der Berufungswerber aufgrund dieser gesetzlichen Bestimmungen mit dem aus Anlass seiner Einkommensteuerveranlagung für 2004 (festgesetzte Einkommensteuer: 1.809,47 €) ergangenen Vorauszahlungsbescheid 2005 zu Einkommensteuvorauszahlungen im Gesamtbetrag von 1.881,84 € verpflichtet. Dieser Vorauszahlungsbescheid war ua. auch für das Jahr 2006, in dem am 20. Dezember der Konkurs über das Vermögen des Berufungswerbers eröffnet wurde, maßgeblich. Die damit festgesetzte Vorauszahlungsschuld war gemäß § 45 Abs. 2 EStG 1988 am 15. Februar 2006, 15. Mai 2006 bzw. 15. August 2006 je im Ausmaß von 470,00 € und am 15. November 2006 iHv. 471,84 € fällig.

Im Konkursverfahren des Berufungswerbers meldete das Finanzamt ua. die damals zur Gänze rückständig gewesenen Einkommensteuvorauszahlungen für das erste, zweite und vierte Quartal 2006 mit 470,00 €, 470,00 € und 471,84 € sowie die damals noch teilweise aushaftend gewesene Einkommensteuerabschlusszahlung für 2004 mit 1.365,43 € als Konkursforderungen an. Die Einkommensteuvorauszahlung für das dritte Quartal 2006 (470,00 €) war nicht anmeldungsgegenständlich, weil diese Vorauszahlungsschuld am 18. August 2006 zur Gänze bezahlt worden war.

§ 39 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 normiert, dass die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt wird, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

Gemäß § 198 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Abgaben, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes vorgeschrieben ist, durch Abgabenbescheide festzusetzen.

§ 46 Abs. 1 EStG 1988 sieht vor, dass auf die (Anm.: veranlagte) Einkommensteuerschuld unter anderem die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen angerechnet werden (Ziffer 1 leg. cit.).

Ist die Einkommensteuerschuld kleiner als die Summe der nach § 46 Abs. 1 EStG 1988 anzurechnenden Beträge, wird der Unterschiedsbetrag dem § 46 Abs. 2 EStG 1988 zufolge gutgeschrieben.

Im Hinblick auf diese gesetzlichen Vorschriften führte das Finanzamt im vorliegenden Fall am 5. Oktober 2007 während Konkursanhängigkeit die Einkommensteuerveranlagung für den Berufungswerber (damaligen Gemeinschuldner) für 2006 durch und setzte dabei die Einkommensteuer für dieses Jahr mit 0,00 € fest. Da für das Kalenderjahr 2006 Einkommensteuervorauszahlungen von gesamt 1.881,84 € festgesetzt gewesen waren, waren diese Vorauszahlungen anlässlich der Einkommensteuerveranlagung 2006 im Hinblick auf § 46 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, egal ob unterjährig entrichtet oder nicht (VwGH 29.7.1997, 95/14/0117), in Anrechnung zu bringen, was aufgrund der Anordnung des § 46 Abs. 2 EStG 1988 im Ergebnis zu einer Einkommensteuergutschrift für dieses Jahr von 1.881,84 € führte.

Diese Einkommensteuergutschrift wurde anlässlich der Buchung des Einkommensteuerbescheides 2006 am 5. Oktober 2007 gestützt auf nachstehende Verfahrensanordnungen bzw. Verrechnungsvorschriften unmittelbar auf die damals zur Gänze rückständig gewesenen Einkommensteuervorauszahlungen des ersten, zweiten und vierten Quartals 2006 (470,00 €; 470,00 €; 471,84 €) und der Gutschriftsrest von 470,00 € auf die damals noch teilweise iHv. 732,99 € aushaftend gewesene Einkommensteuernachforderung für 2004, im Ergebnis also auf angemeldete Konkursforderungen, verrechnet.

Gemäß § 213 Abs. 1 BAO ist bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben und den zu diesen Abgaben zu erhebenden Nebenansprüchen - soweit in Absatz 2 bis 5 leg. cit. nicht anderes bestimmt ist - für jeden Abgabepflichtigen die Gebärung (Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen ohne Rücksicht aus welchem Anlass entstandenen Gutschriften) in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen.

Gemäß § 214 Abs. 1 erster Halbsatz BAO sind in den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebärung Zahlungen und sonstige Gutschriften - soweit in Absatz 2 bis 8 leg. cit. nicht anderes bestimmt ist - auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen.

Gemäß § 214 Abs. 8 BAO ist eine sich aus einem Abgabenbescheid ergebende sonstige Gutschrift auf die den Gegenstand des Bescheides betreffenden verbuchten Abgaben-

schuldigkeiten zu verrechnen; ein sodann noch verbleibender Teil der sonstigen Gutschrift ist für den Fall, dass der Abgabenbescheid die Festsetzung von Vorauszahlungen für einen kürzeren Zeitraum als ein Kalenderjahr zum Gegenstand hat, auf gleichartige, dasselbe Kalenderjahr betreffende ältere verbuchte Vorauszahlungsschuldigkeiten zu verrechnen. Wird ein Abgabenbescheid ohne gleichzeitige Neufestsetzung der Abgabe aufgehoben oder wird durch Bescheid ausgesprochen, dass die Voraussetzungen für eine Abgabenfestsetzung nicht vorliegen, so ist eine sich daraus ergebende sonstige Gutschrift in gleicher Weise zu verrechnen.

Mit schriftlicher Eingabe vom 11. Oktober 2007 forderte der Masseverwalter das Finanzamt ua. auf, das aus der Einkommensteuerveranlagung 2006 des von ihm vertretenen Gemeinschuldners resultierende „Guthaben von 1.881,84 €“ auf das gleichzeitig bekannt gegebene Massekonto zur „Überweisung“ zu bringen, weil es sich bei diesem „Guthaben“ um einen erst nach Konkurseröffnung und zwar mit Jahreswechsel 2006/07 entstandenen bzw. fällig gewordenen Anspruch der Masse handle.

Gemäß § 215 Abs. 4 BAO sind Guthaben, soweit sie nicht nach Absatz 1 bis 3 leg. cit. zu verwenden sind, nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 BAO 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 BAO kann die Rückzahlung von Guthaben (§ 215 Abs. 4) auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen erfolgen. Ist der Abgabepflichtige nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähig, so können Rückzahlungen mit Wirkung für ihn unbeschadet der Vorschrift des § 80 Abs. 2 leg. cit. nur an diejenigen erfolgen, die nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über das Guthaben zu verfügen berechtigt sind.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab das Finanzamt diesem als Rückzahlungsantrag iSd. § 239 BAO gewerteten Anbringen des Masseverwalters keine Folge und begründete dies sinngemäß damit, dass die Aufrechnung von eigenen Konkursforderungen gegen die Einkommensteuergutschrift 2006 des Gemeinschuldners von 1.881,84 € im Hinblick auf § 20 KO zulässig gewesen wäre, weil es sich bei dieser Gutschrift um die angerechneten Einkommensteuvorauszahlungen des Jahres 2006 gehandelt hätte, und daher die Rückforderungsansprüche auf Grundlage des § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO bereits vor Konkurseröffnung, konkret am 1. Jänner 2006, 1. April 2006, 1. Juli 2006 bzw. 1. Oktober 2006, entstanden wären. In der dagegen noch vom Masseverwalter eingebrachten Berufung wird Verkenntung der Rechtslage moniert, weil dem gegenständlichen Rückforderungsanspruch tatsächlich ein „Guthaben“ aufgrund der veranlagten, sich auf das gesamte Jahr 2006 beziehenden Einkom-

mensteuer zugrunde liege, für die Beurteilung des Entstehungszeitpunktes eines solchen Rückforderungsanspruches auf § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO abzustellen sei, und daraus folge, dass der Rückforderungsanspruch für das aus der Einkommensteuerveranlagung 2006 resultierende „Guthaben“ erst nach Konkurseröffnung mit Ablauf des Veranlagungsjahres 2006 bzw. am 1. Jänner 2007 entstanden, und damit dem Rückzahlungsantrag bei richtiger Beurteilung stattzugeben gewesen wäre.

Diesen Einwendungen des ehemaligen Masseverwalters ist zunächst entgegen zu halten, dass ein Rückzahlungsantrag dem Wortlaut § 239 BAO folgend regelmäßig nur dann Erfolg haben kann, wenn im Antragstellungszeitpunkt auf dem betroffenen Abgabenkonto ein *Guthaben* existiert (VwGH 16.5.2002, 2001/16/0375). Ein *Guthaben* entsteht nur dann, wenn auf einem Abgabenkonto die Summe der Gutschriften (Zahlungen, sonstige Gutschriften) die Summe der Lastschriften übersteigt. Dabei kommt es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausschließlich auf die tatsächlich durchgeführten Gutschriften und Lastschriften und nicht auf diejenigen an, die nach Auffassung des Abgabepflichtigen durchgeführt hätten werden müssen (vgl. Ritz, BAO³ § 215 Rz 1 mwN).

Vom (Abgaben)Guthaben zu unterscheiden ist die Abgabengutschrift, die Folge einer gegenüber bisher verminderten Abgabenfestsetzung (z.B. Berufungsentscheidung gegenüber angefochtenem Abgabenbescheid etc.) ist und zu einem (Abgaben)Guthaben führen kann, jedoch nicht notwendigerweise führen muss (Ritz, BAO³ § 214 Rz 5).

Im Berufungsfall ist es mit dem Einkommensteuerbescheid für 2006 aufgrund damit festgesetzter Jahressteuer von 0,00 € und der darauf zwingend anzurechnen gewesenen Einkommensteuervorauszahlungen dieses Jahres (1.881,84 €) unzweifelhaft zu einer Abgabengutschrift in Höhe von 1.881,84 € gekommen. Im maßgeblichen Zeitpunkt der Stellung (§ 239 BAO) des erstinstanzlich als Rückzahlungsantrag gewerteten Anbringens des ehemaligen Masseverwalters am 11. Oktober 2007 bestand am Abgabenkonto des damaligen Gemeinschuldners jedoch aktenmäßig dokumentiert *kein Guthaben*, sondern ein Abgabenrückstand in Höhe von 19.023,13 €. In Ansehung dieser Gebarungsdaten wäre dieses „Rückzahlungsansuchen“ des ehemaligen Masseverwalters vom 11. Oktober 2007 damit aber schon wegen Fehlens eines rückzahlbaren Guthabens und sohin der Anspruchsvoraussetzungen iSd. § 239 BAO abzuweisen gewesen (ua. VwGH 25.2.1997, 93/1470143).

Allerdings lassen die den bekämpften Abweisungsbescheid tragenden Entscheidungsgründe und das gegenständliche Antrags- und Rechtsmittelvorbringen erkennen, dass zwischen den Verfahrensparteien in Wirklichkeit Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto des ehemaligen Gemeinschuldners besteht. Primär strittig ist nämlich, ob die vom Finanzamt während Konkursanhängigkeit im Wege der Verrechnung (§ 214 Abs. 8 BAO) vorgenommene Aufrechnung der Einkommensteuergutschrift für 2006 (1.881,84 €) mit den als

Konkursforderungen angemeldet gewesenen Einkommensteuervorauszahlungen des ersten, zweiten und vierten Quartals 2006 (470,00 €; 470,00 €; 471,84 €) und der Einkommensteuernachforderung für 2004 im Hinblick auf die konkursrechtlichen Aufrechnungsbeschränkungen zulässig bzw. rechtsfolgewirksam war. Ein solcher Streit ist aber nicht im Rückzahlungsverfahren gemäß § 239 BAO, sondern über entsprechenden Parteiantrag im Abrechnungsbescheidverfahren gemäß § 216 BAO zu klären.

§ 216 BAO bestimmt nämlich, dass 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 ist. 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind als Rückzahlungsantrag bezeichnete Parteianbringen und darüber absprechende Bescheide als Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides bzw. als Abrechnungsbescheid zu deuten, wenn es dabei inhaltlich tatsächlich um Meinungsverschiedenheiten zwischen den Verfahrensparteien über Gebarungsakte auf einem Abgabenkonto geht (VwGH 20.12.2006, 2006/13/0035; 29.1.2004, 2000/15/0046; 21.10.1993, 91/15/0077; 14.9.1993, 91/15/0103). Da das Anbringen vom 11. Oktober 2007 und der dazu ergangene bekämpfte Abweisungsbescheid vom 30. Oktober 2007 ihrem materiellen Gehalt nach als Streit über die Richtigkeit der Gebarung am Abgabenkonto des Berufungswerbers zu deuten sind (Ritz, BAO³ § 216 Rz 2 mwN), wird daher im Rahmen dieser Berufungsentscheidung auf Grundlage des § 216 BAO inhaltlich über den tatsächlich strittigen Gebarungsakt der Verrechnung der Einkommensteuergutschrift für 2006 auf im Konkursverfahren des ehemaligen Gemeinschuldners angemeldet gewesene Konkursforderungen abgesprochen.

Gemäß § 1438 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches (ABGB) entsteht, wenn Forderungen gegenseitig zusammentreffen, die richtig, gleichartig und so beschaffen sind, dass eine Sache, die dem einen als Gläubiger gebührt, von diesem auch als Schuldner dem andern entrichtet werden kann, insoweit als sich die Forderungen gegeneinander ausgleichen, eine gegenseitige Aufhebung der Verbindlichkeiten (Kompensation), welche schon für sich die gegenseitige Zahlung bewirkt.

Gemäß § 1439 ABGB findet zwischen einer richtigen und nicht richtigen, sowie zwischen einer fälligen und noch nicht fälligen Forderung die Kompensation nicht statt. Inwiefern gegen eine Konkursmasse die Kompensation stattfindet, wird in der Gerichtsordnung bestimmt.

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

Gemäß § 19 Abs. 2 KO wird die Aufrechnung dadurch nicht ausgeschlossen, dass die Forderung des Gläubigers oder des Gemeinschuldners zur Zeit der Konkurseröffnung noch bedingt oder betagt oder dass die Forderung des Gläubigers nicht auf eine Geldleistung gerichtet war.

Gemäß § 20 Abs. 1 erster Satz KO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Konkursgläubiger erst nach der Konkurseröffnung Schuldner der Konkursmasse geworden oder wenn die Forderung gegen den Gemeinschuldner erst nach der Konkurseröffnung erworben worden ist.

Gemäß § 51 KO sind Konkursforderungen Forderungen von Gläubigern, denen zur Zeit der Konkurseröffnung vermögensrechtliche Ansprüche an den Gemeinschuldner zustehen (Konkursgläubiger).

Gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 KO sind Masseforderungen unter anderem auch alle mit der Erhaltung, Verwaltung und Bewirtschaftung der Masse verbundenen Auslagen einschließlich der die Masse treffenden Steuern, Gebühren, Zölle, Beiträge zur Sozialversicherung und anderen öffentlichen Abgaben, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht wird.

Aus § 46 Abs. 1 Z 2 KO ergibt sich, dass es für die konkursrechtliche Einordnung von Abgabenschuldigkeiten als Konkurs- oder Masseforderung darauf ankommt, wann *der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt verwirklicht worden ist*. Liegt die Sachverhaltsverwirklichung bereits vor Konkurseröffnung, stellt die Abgabenschuld eine Konkurs-, liegt diese nach Konkurseröffnung stellt die Abgabenschuld eine Masseforderung dar.

Der Verwaltungsgerichtshof setzt in ständiger Rechtsprechung bei Abgabenschuldigkeiten den für die Abgrenzung zwischen Konkurs- oder Masseforderung aus insolvenzrechtlicher Sicht maßgeblichen Zeitpunkt der Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes iSd. § 46 Abs. 1 Z 2 KO mit dem Zeitpunkt gleich, *wann der Abgabenspruch steuerlich entstanden ist*. Dies vor dem Hintergrund, dass § 46 Abs. 1 Z 2 KO dem Wortlaut des § 4 Abs. 1 BAO insofern entspricht, als dort bestimmt ist, dass der Abgabenspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft (VwGH 13.11.1985, 85/13/0057; VwGH 25.1.1989, 88/13/0181; 19.12.1990, 87/13/0070; 23.11.1994, 91/13/0259; 25.2.1997, 93/14/0143; 24.10.2001, 2001/17/0130, 0131).

Abgabensprüche entstehen grundsätzlich ohne behördliches Tätigwerden ex lege. Einkommensteuervorauszahlungsansprüche entstehen allerdings nur dann kraft Gesetzes, wenn eine bescheidmäßige Festsetzung von Vorauszahlungen vorangegangen ist (Ritz, BAO³

§ 4 Rz 17; VwGH 29.7.1997, 95/14/0117). Den Zeitpunkt des Entstehens des Einkommensteueranspruches regelt die Bundesabgabenordnung speziell wie folgt:

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch für die Einkommensteuervorauszahlungen - abgesehen vom gegenständlich nicht relevanten Fall der unterjährigen Begründung der Einkommensteuerpflicht – grundsätzlich mit Beginn des Kalendervierteljahres, für das die Vorauszahlungen zu entrichten sind.

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Einkommensteuer - abgesehen vom gegenständlich unmaßgeblichen unterjährigen Erlöschen der Einkommensteuerpflicht - mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 schon früher entstanden ist.

Indem nach oben zitierter hg. Rechtsprechung der aus insolvenzrechtlicher Sicht maßgebliche Zeitpunkt der Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes (§ 46 Abs. 1 Z 2 KO) zeitlich mit dem steuerlichen Abgabenanspruchentstehungszeitpunkt zusammen fällt, stellen Einkommensteuervorauszahlungen bzw. veranlagte Einkommensteuern somit Konkursforderungen des Abgabengläubigers dar, wenn das Steuerschuldverhältnis gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO bzw. § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO bereits vor Konkurseröffnung begründet worden ist. Sind Abgabenansprüche für Einkommensteuervorauszahlungen bzw. veranlagte Einkommensteuern dagegen iSd. § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO bzw. § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO erst nach Konkurseröffnung entstanden, sind solche Abgabenschuldigkeiten Masseforderungen des Abgabengläubigers.

Entsprechendes muss, wenngleich § 46 Abs. 1 Z 2 KO tatbestandsgemäß nur auf Abgabenforderungen des Abgabengläubigers als Konkursgläubiger abstellt (vgl. „wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht wird“), für die zeitliche Abgrenzung von Abgabenforderungen eines Gemeinschuldners gelten (VwGH 21.9.2006, 2006/15/0072). Wurde der sie unmittelbar auslösende Sachverhalt vor Konkurseröffnung verwirklicht, handelt es sich um Konkursgegenforderungen, wurde der sie unmittelbar auslösende Sachverhalt nach Konkurseröffnung verwirklicht, stellen Abgabenforderungen eines Gemeinschuldners Ansprüche der Masse dar.

Dass für die insolvenzrechtliche Einordnung von Abgabenansprüchen der steuerliche Abgabenanspruchentstehungszeitpunkt (§ 4 BAO) maßgeblich ist, wurde im Berufungsschriftsatz dem Grunde nach eingeräumt und kann damit entscheidungsgegenständlich als unstrittig erachtet werden. Außer Streit steht mangels gegenteiligem Vorbringen auch, dass die bei Konkurseröffnung (20. Dezember 2006) jeweils zur Gänze rückständig gewesenen Einkommensteuervorauszahlungen für 01-03/06, 04-06/06 und 10-12/06 und die damals teilweise

aushaftend gewesene Nachforderung aus der Einkommensteuerveranlagung für 2004 im Konkurs des Berufungswerbers Konkursforderungen (§ 51 KO) des Abgabengläubigers dargestellt haben, weil der insolvenzrechtlich maßgebliche Zeitpunkt der Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes für diese Abgabenschuldigkeiten jeweils vor Konkurseröffnung (20. Dezember 2006), und zwar für die angeführten Einkommensteuervorauszahlungsschuldigkeiten aufgrund § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO am 1. Jänner 2006, 1. April 2006 bzw. 1. Oktober 2006 und für die Einkommensteuerabschlusszahlung des Jahres 2004 aufgrund § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO am 31. Dezember 2004 (24.00 Uhr), gelegen ist. Strittig ist im Berufungsfall jedoch, ob das Finanzamt mit diesen Konkursforderungen während Konkursanhängigkeit außerhalb des Konkurses gegen die aus der Einkommensteuerveranlagung 2006 des ehemaligen Gemeinschuldners resultierende Steuergutschrift (1.881,84 €) im Verrechnungsweg (§ 214 Abs. 8 BAO) aufrechnen (§§ 1438 ff ABGB) durfte.

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass es sich bei der Verrechnungsvorschrift des § 214 Abs. 8 BAO laut Gesetzeswortlaut (vgl. „ist zu verrechnen“) um eine zwingende Bestimmung handelt. In Insolvenzfällen wie vorliegend kommt nach einschlägiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedoch den insolvenzrechtlichen Aufrechnungsvorschriften Vorrang gegenüber den Verrechnungsregeln der BAO zu (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046; 19.3.1997, 96/16/0052 mwN).

§ 20 Abs. 1 KO untersagt die Aufrechnung, wenn ein Konkursgläubiger erst *nach* der Konkurseröffnung Schuldner der Konkursmasse geworden oder die Forderung gegen den Gemeinschuldner erst *nach* der Konkurseröffnung erworben worden ist.

§ 19 Abs. 1 KO bestimmt, dass Forderungen im Konkurs nicht geltend gemacht zu werden brauchen, wenn sie zur Zeit der Konkurseröffnung bereits aufrechenbar waren.

Aufgrund dieser Rechtslage darf daher ein Konkursgläubiger während Konkursanhängigkeit außerhalb des Konkurses mit eigenen, bereits vor Konkurseröffnung begründeten vermögensrechtlichen Ansprüchen (Konkursforderungen) gegen einen Gegenanspruch des Gemeinschuldners *nicht* aufrechnen, wenn dieser Gegenanspruch aus insolvenzrechtlicher Sicht (§ 46 Abs. 1 Z 2 KO) erst nach Konkurseröffnung begründet worden ist (VwGH 25.2.1997, 93/14/0143; 29.1.2004, 2000/15/0046). Eine solche Aufrechnung ist jedoch zulässig und mit der in §1438 ABGB normierten Tilgungswirkung verbunden, wenn die allgemeinen Aufrechnungsvoraussetzungen der §§ 1438 ff ABGB (Aufrechnungserklärung, Gleichartigkeit, Richtigkeit und Fälligkeit der wechselseitigen Forderungen) erfüllt und Forderung des Konkursgläubigers und Gegenforderung des Gemeinschuldners einander bereits im Konkurseröffnungszeitpunkt aufrechenbar gegenüber gestanden sind. Trifft dies, weil der Rechtsgrund für die wechselseitigen Forderungen jeweils bereits vor Konkurseröffnung gelegt worden ist, zu, dann kommt es durch die Aufrechnung des Konkursgläubigers mit Gegenansprüchen des

Gemeinschuldners für die Hauptforderung des Konkursgläubigers in dem Ausmaß zur Tilgung, als diese durch den Gegenanspruch des Gemeinschuldners betragsmäßig gedeckt ist, und zwar ex tunc zu dem Zeitpunkt, in dem einander die wechselseitigen Ansprüche erstmals aufrechenbar gegenüber gestanden sind (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046; OGH 25.11.1998, 3 Ob 76/97s). Kein Aufrechnungshindernis stellt es aufgrund ausdrücklicher Anordnung im § 19 Abs. 2 KO dar, dass Forderungen des Konkursgläubigers oder Gemeinschuldners im Konkurseröffnungszeitpunkt noch bedingt waren, also noch nicht als Vollrecht existiert haben, oder betagt, also zu diesem Zeitpunkt noch nicht geltend gemacht, waren. Betagte Forderungen gelten außerdem gemäß § 14 Abs. 2 KO im Konkurs als fällig.

Die das Schicksal vorliegender Berufung entscheidende Frage ist damit, wann der Anspruch des ehemaligen Gemeinschuldners für die anlässlich der Einkommensteuerveranlagung 2006 zu Tage gekommene, aus der Anrechnung der Einkommensteuervorauszahlungen dieses Jahres resultierende Steuergutschrift (1.881,84 €) entstanden ist. War dies vor konkreter Konkurseröffnung, wäre der Abgabengläubiger als Konkursgläubiger damit bereits vor Konkurseröffnung auch Schuldner des Gemeinschuldners geworden, und die strittige Aufrechnung von Konkursforderungen gegen diese Einkommensteuergutschrift für 2006 aus konkursrechtlicher Sicht demnach zulässig gewesen. Ist der in Rede stehende Rückforderungsanspruch dagegen erst nach Konkurseröffnung entstanden, wäre der strittigen Aufrechnung das Aufrechnungsverbot des § 20 Abs. 1 erster Satz KO entgegengestanden.

Zur Frage des Zeitpunktes der Entstehung eines Vergütungs- bzw. Rückforderungsanspruches vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass es sich bei Rückforderungsansprüchen um nichts anderes als um „negative Abgabenansprüche“ handelt. Solche negativen Abgabenansprüche entstehen iSd. Rechtsprechung wie die Abgabenansprüche im engeren Sinn (Abgabenschuld) 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 im konkreten Zusammenhang nicht an, weil mit dieser lediglich die Durchsetzung des Rückforderungsanspruchs gegenüber der Abgabenbehörde, nicht aber das Entstehen des Anspruchs bewirkt wird (VwGH 21.10.1993, 91/15/0077; 19.3.1997, 96/16/0052; 29.1.2004, 2000/15/0046; 21.9.2006, 2006/15/0072; Ritz, BAO³ § 4 Rz 2).

Daraus ist für vorliegenden Fall vorerst abzuleiten, dass dem Zeitpunkt der Erlassung und gebahrungsmäßigen Erfassung des zur Steuergutschrift führenden Einkommensteuerbescheides 2006 am 5. Oktober 2007 für die Beurteilung, wann der diesbezügliche Rückforderungsanspruch des Abgabepflichtigen aus insolvenzrechtlicher Sicht entstanden ist, keine entscheidende Bedeutung zukommt. Maßgeblich ist vielmehr, wann der diesen Rückforderungsanspruch unmittelbar auslösende Sachverhalt verwirklicht wurde. Da der Verwaltungsgerichtshof

diesen insolvenzrechtlich maßgeblichen Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung in seiner Rechtsprechung bei Abgabenansprüchen mit dem Zeitpunkt gleichsetzt, wann der Abgabenanspruch steuerlich entstanden ist, und es sich bei Rückforderungsansprüchen um negative Abgabenansprüche des Abgabepflichtigen gerichtet gegen den Abgabengläubiger handelt, ist für die zeitliche Abgrenzung eines Einkommensteuerrückforderungsanspruches unzweifelhaft also auch auf § 4 Abs. 2 lit. a BAO abzustellen. In diesem Zusammenhang vertreten die Verfahrensparteien nun insofern kontroverse Standpunkte, als das Finanzamt den iZm. der Einkommensteuerveranlagung 2006 zu Tage getretenen Rückforderungsanspruch dem vorkonkurslichen Vermögen des ehemaligen Gemeinschuldners zugerechnet hat, weil es sich bei der Einkommensteuergutschrift für 2006 ausschließlich um die gemäß § 46 Abs. 1 Z 1 iVm. Abs. 2 EStG 1988 angerechneten Einkommensteuervorauszahlungen dieses Jahres gehandelt hätte, und daher § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO Beurteilungsmaßstab für den Zeitpunkt der Entstehung des Erstattungsanspruches sei. Der Einschreiter vertritt in seinen Eingaben dagegen die Ansicht, dass der konkrete Rückforderungsanspruch zur Gänze und ungeachtet der Ursachen der Einkommensteuergutschrift 2006 erst wie die veranlagte Einkommensteuer zu dem in § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO festgelegten Zeitpunkt mit Ablauf des Veranlagungsjahres 2006 entstanden und damit Masseanspruch wäre, weil es sich vorliegend um eine Veranlagungsgutschrift handle, das tatsächliche Ausmaß der Einkommensteuer für das gesamte Jahr 2006 erst mit Jahresablauf festgestanden und darin der den Rückforderungsanspruch unmittelbar auslösende Sachverhalt zu erblicken sei. Dieser Rechtsansicht des Einschreiters kann sich der Unabhängige Finanzsenat jedoch, wiewohl es sich bei der beurteilungsgegenständlichen Abgabengutschrift unbestritten um das Ergebnis einer Einkommensteuerveranlagung handelt, nicht anschließen.

Der Einschreiter übersieht mit dieser Argumentation nämlich zunächst, dass der Abgabenanspruch für die veranlagte Einkommensteuer nicht generell, sondern dem Wortlaut des § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO folgend *nur insoweit erst mit Ablauf des betreffenden Veranlagungsjahres entsteht, als der Abgabenanspruch nicht nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO schon früher entstanden ist*. Sind also für ein konkretes Kalenderjahr Einkommensteuervorauszahlungen festgesetzt gewesen, kommt es hinsichtlich der später veranlagten Einkommensteuer (Jahressteuer) demnach nur in dem Umfang zur Entstehung der Einkommensteuerschuld erst mit Ablauf des betroffenen Kalenderjahres, als die Jahressteuer die bisher festgesetzt gewesenen Einkommensteuervorauszahlungen übersteigt (Nachforderung; VwGH 23.11.1994, 91/13/0259). Soweit Vorauszahlungen in der Jahressteuer Deckung finden, ist der Einkommensteueranspruch aber in dem auf die Vorauszahlungen entfallenden Anteil ungeachtet dessen, dass es sich um die veranlagte Einkommensteuer handelt, bereits zu dem in § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO genannten Zeitpunkt (jeweiliger Quartalsbeginn) entstanden. Dasselbe gilt,

wenn die veranlagte Einkommensteuer (Jahressteuer) exakt den festgesetzt gewesenen Vorauszahlungen entspricht (keine Nachforderung, keine Gutschrift). Waren unterjährig keine Vorauszahlungen festgesetzt, entsteht der Abgabeananspruch für die veranlagte Einkommensteuer (Jahressteuer = Nachforderung) zur Gänze erst mit Ablauf des betreffenden Veranlagungsjahres.

Wiewohl nun Regelungsinhalt des § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO der Entstehungszeitpunkt des Abgabeananspruches der veranlagten Einkommensteuer im engeren Sinn (Einkommensteuerschuld) ist, ist doch aus der Textierung dieser Bestimmung und den vorstehenden Überlegungen in Zusammenschau mit jener hg. Rechtsprechung, dass bei Abgabeanprüchen der die Abgabepflicht/Abgabeforderung auslösende Sachverhalt iSd. § 46 Abs. 1 Z 2 KO zeitlich mit dem Entstehen des Abgabeanpruchs zusammenfällt, und es sich bei Abgabenerstattungsansprüchen um nichts anderes als negative Abgabeanprüche handelt, für gegenständliche Frage, wann der Rückforderungsanspruch aufgrund einer Einkommensteuerveranlagungsgutschrift aus insolvenzrechtlicher Sicht entsteht, zu gewinnen, dass dies davon abhängt, ob in der Veranlagungsgutschrift angerechnete Einkommensteuervorauszahlungen enthalten sind oder nicht.

Genauso wie nämlich bei der veranlagten Einkommensteuer (Jahressteuer) im Falle einer Steuerschuld der Einkommensteueranspruch nur in Ansehung der Differenz zwischen Steuerschuld und Vorauszahlungen erstmals mit Ablauf des Veranlagungsjahres entsteht, und der Entstehungszeitpunkt des auf die Einkommensteuervorauszahlungen entfallenden Teils der Jahressteuer nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO unberührt bleibt bzw. keine Änderung mehr erfährt, entsteht vice versa auch der Anspruch auf eine aus der Einkommensteuerveranlagung resultierende Gutschrift (negativer Abgabeanpruch) nur in dem Umfang tatsächlich erst mit Ablauf des betreffenden Veranlagungsjahres, als die Gutschrift nicht auf Einkommensteuervorauszahlungen entfällt. Der Anspruch auf Gutschrift von festgesetzten Einkommensteuervorauszahlungen entsteht ableitbar aus dem 2. Halbsatz des § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO dagegen bereits zu dem in § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO genannten Zeitpunkt, also zu Beginn der Kalendervierteljahre.

Als der den Rückforderungsanspruch unmittelbar auslösende Sachverhalt ist im Falle einer auf angerechneten Einkommensteuervorauszahlungen beruhenden Einkommensteuerveranlagungsgutschrift also nicht wie der Einschreiter vermeint das endgültige Feststehen der Jahressteuer mit Ablauf des Veranlagungsjahres, sondern vielmehr schon das auf einem vorangegangenen Vorauszahlungsbescheid basierende Entstehen der Einkommensteuervorauszahlungsschuldigkeiten kraft Gesetzes zu dem in § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO genannten Zeitpunkt anzusehen. Zeitgleich mit diesem Entstehen der Einkommensteuervorauszahlungsschuldigkeiten erlangt der Abgabepflichtige im Hinblick auf § 46 Abs. 1 Z 1 und Abs. 2 EStG

1988 einen Anspruch auf Anrechnung der festgesetzten Einkommensteuervorauszahlungen auf die später veranlagte Einkommensteuer und auf Gutschrift von festgesetzten Einkommensteuervorauszahlungen unter der aufschiebenden Bedingung, dass die geschuldete Steuer am Ende des Besteuerungszeitraums geringer als die anzurechnenden Vorauszahlungen ist.

Im Sinne dieser Ausführungen kann der Argumentation des Einschreiters, dass der Rückforderungsanspruch im Falle einer Einkommensteuergutschrift erst mit Ablauf des Veranlagungsjahres entstehe, also nur insoweit gefolgt werden, als es sich um eine Gutschrift handelt, der keine angerechneten Einkommensteuervorauszahlungen zugrunde liegen.

Einzuräumen ist auch, dass der Rückforderungsanspruch iZm. einer aus angerechneten Einkommensteuervorauszahlungen bestehenden Veranlagungsgutschrift erst mit Ablauf des betreffenden Veranlagungsjahres zum Vollrecht, das dem Abgabepflichtigen einen Erfüllungsanspruch vermittelt, wird, weil vor diesem Zeitpunkt nicht fest steht, ob für das Kalenderjahr eine Einkommensteuer entstanden ist, die niedriger als die anzurechnenden Steuerbeträge ist, und ob der Erstattungsanspruch schlagend wird.

Die Frage, welchem Vermögen Steuererstattungsansprüche zuzuordnen sind, bestimmt sich nach den Regeln des Konkursrechts. Danach kommt es aber nicht auf den Zeitpunkt der Vollrechtsentstehung, sondern auf den Zeitpunkt an, wann der den Rückforderungsanspruch unmittelbar auslösende Sachverhalt verwirklicht wurde (vgl. BFH-Beschluss 7.6.2006, VII B 329/05 mwN; BFH-Urteil 6.2.1996, VII R 116/94, BStBl. 1996 II S. 557; BFH-Urteil 9.2.1993, VII R 12/92, BStBl. 1994 II S. 207). Dieser Rechtsgrund wird beim Anspruch auf Gutschrift von Einkommensteuervorauszahlungen wie oben dargelegt jedoch bereits durch das bzw. gleichzeitig mit dem Entstehen der Einkommensteuervorauszahlungsschuldigkeiten zu dem in § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO normierten Zeitpunkt gelegt.

Im Erkenntnis vom 27. Jänner 1981, 14/0842/80, dem sachverhaltsmäßig ebenfalls eine vom Finanzamt während des Konkurses vorgenommene Verrechnung (Aufrechnung) von Konkursforderungen mit einer aus angerechneten, *vor* Konkurseröffnung entstandenen Einkommensteuervorauszahlungen resultierenden Einkommensteuerveranlagungsgutschrift des Gemeinschuldners sowie ein vom Masseverwalter gestellter Rückzahlungsantrag zugrunde liegen, hat sich der Verwaltungsgerichtshof mit der berufungsgegenständlichen Thematik bereits eingehend auseinander gesetzt. Dabei ist das Höchstgericht zum Ergebnis gelangt, dass die streitverfangene Aufrechnung aus Sicht des § 20 KO zulässig war, weil nur nach Konkurseröffnung entstehende Ansprüche (der Masse) gegen den Abgabengläubiger von der Kompensation mit dessen Abgabeforderungen gegen den Gemeinschuldner ausgeschlossen sind, *der Anspruch des Abgabepflichtigen auf Gutschrift der Vorauszahlungen ein Gegenanspruch ist, der spiegelbildlich im gleichen Zeitpunkt ex lege begründet wird, in dem die Vorauszahlungsschuld entsteht (§ 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO)*, und im Beschwerdefall der

Entstehungszeitpunkt der konkreten Vorauszahlungsschuldigkeiten und damit auch jener der diesbezüglichen Gegenansprüche jeweils vor Konkurseröffnung gelegen ist.

In jüngster Zeit hatte sich der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 29. Jänner 2004, 2000/15/0046, in einem Beschwerdefall wegen Rückzahlung eines Guthabens erneut ua. auch mit der insolvenzrechtlichen Einstufung von Einkommensteuerveranlagungsgutschriften zu befassen, wobei eine Veranlagungsgutschrift (Einkommensteuer 1995) – analog zum vorliegenden Berufungsfall - das Konkurseröffnungsjahr (1995) betraf. Dabei erkannte das Höchstgericht auszugsweise wie folgt: „Da der Abgabensanspruch bei der veranlagten Einkommensteuer mit Ablauf des Jahres entsteht, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabensanspruch im Wege von Vorauszahlungen schon früher entstanden ist, entstand im Beschwerdefall die Einkommensteuergutschrift für 1995 zur Gänze mit Ablauf des Kalenderjahres 1995 und somit nach Konkurseröffnung.“

Diese Erkenntnisgründe scheinen gegenständlichem Antrags- und Berufungsvorbringen erstem Anschein nach Recht zu geben. Bei näherer Auseinandersetzung mit diesem Erkenntnis ist allerdings festzustellen, dass die beschwerdegegenständliche Einkommensteuergutschrift 1995 - im Unterschied zum Berufungsfall - nicht Folge der Anrechnung von Einkommensteuervorauszahlungen, sondern Folge der Berücksichtigung von Steuerabsetzbeträgen und der Anrechnung der unterjährig abgeführten Lohnsteuer auf das mit 0,00 S ermittelt gewesene Jahreseinkommen (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) war. Unter dieser Prämisse ist den auszugsweise zitierten Erkenntnisgründen damit aber im Erkenntniskontext ein anderes Verständnis als bei erster isolierter Betrachtung nämlich jenes zuzuschreiben, dass das Höchstgericht durch Aufnahme der Textbausteine „im Beschwerdefall - zur Gänze“ der spezifischen Fallkonstellation einer ausschließlich nicht aus gutgeschriebenen Einkommensteuervorauszahlungen bestehenden Veranlagungsgutschrift explizit Ausdruck verleihen wollte und Rechnung getragen, es damit aber keine generelle Aussage getroffen hat, dass Einkommensteuerveranlagungsgutschriften ausnahmslos erst mit Ablauf des jeweils betroffenen Veranlagungsjahres entstünden (vgl. VwGH 21.10.1993, 91/15/0077, zu einer USt-Veranlagungsgutschrift). Für diese Deutung spricht überdies, dass das Höchstgericht bei der rechtlichen Beurteilung des Entstehungszeitpunktes der erkenntnisgegenständlichen Einkommensteuerveranlagungsgutschrift ausdrücklich einschränkend darauf hingewiesen hat, dass der Abgabenspruches bei der veranlagten Einkommensteuer nur insoweit mit Ablauf des Veranlagungsjahres entsteht, als er nicht im Wege von Einkommensteuervorauszahlungen schon früher entstanden ist.

Im Umkehrschluss bestätigt also dieses Erkenntnis die entscheidungsgegenständlich vertretene Rechtsposition, dass Rückforderungsansprüche iZm. Einkommensteuerveranlagungsgutschriften nur dann erst mit Ablauf des betreffenden Veranlagungsjahres entstehen, wenn

die Veranlagungsgutschrift nicht auf angerechnete Einkommensteuervorauszahlungen entfällt. Liegen einer Einkommensteuerveranlagungsgutschrift angerechnete Einkommensteuervorauszahlungen zugrunde, ist der diesbezügliche Rückforderungsanspruch des Abgabepflichtigen im Hinblick auf den 2. Halbsatz des § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO bereits ex lege zu dem in § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO genannten Zeitpunkt (Quartalsbeginn) jeweils gleichzeitig spiegelbildlich mit der von der Anrechnung betroffenen Einkommensteuervorauszahlungsschuld entstanden. Dieser Anspruchsentstehungszeitpunkt ist auch maßgeblicher Zeitpunkt iSd. § 46 Abs. 1 Z 2 KO und damit für die zeitliche Abgrenzung eines Anspruchs auf Gutschrift von Einkommensteuervorauszahlungen heran zu ziehen (VwGH 27.1.1981, 14/0842/80; SWK Ausgabe 6/2006, Steuern und Insolvenz).

Unter Zugrundelegung dieser rechtlichen Ausführungen ist demnach der Rückforderungsanspruch des ehemaligen Gemeinschuldners für die im Zuge seiner Einkommensteuerveranlagung für 2006 gutgeschriebene Einkommensteuer iHv. 1.881,84 € nicht wie eingewendet mit Ablauf des Jahres 2006 erst nach Konkurseröffnung (20. Dezember 2006), sondern weil es sich bei dieser Einkommensteuergutschrift ausschließlich um die angerechneten Einkommensteuervorauszahlungen des Jahres 2006 von 1.881,84 € gehandelt hat, bereits ex lege gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO am 1. Jänner 2006, 1. April 2006 bzw. 1. Juli 2006 jeweils im Umfang von 470,00 € bzw. am 1. Oktober 2006 im Umfang von 471,84 € und daher zur Gänze bereits vor Konkurseröffnung entstanden. Diese Entstehungszeitpunkte sind auch für die konkursrechtliche Einordnung des strittigen Erstattungsanspruches maßgeblich, so dass dieser Anspruch insgesamt noch dem vorkonkurslichen Vermögen des ehemaligen Gemeinschuldners zuzurechnen ist und keinen konkursfreien Neuerwerb darstellt.

Damit stand aber der vom Finanzamt während Konkursanhängigkeit außerhalb des Konkurses vorgenommenen Aufrechnung von Konkursforderungen mit der Einkommensteuergutschrift des ehemaligen Gemeinschuldners für 2006 iHv. 1.881,84 € das Aufrechnungsverbot des § 20 KO nicht entgegen, weil der Abgaben- und Konkursgläubiger hinsichtlich des gesamten Einkommensteuerrückforderungsanspruches des ehemaligen Gemeinschuldners für 2006 aus vorgenannten Gründen bereits vor Konkurseröffnung auch Schuldner desselben geworden ist. Dass die Ansprüche auf Gutschrift der im Jahr 2006 festgesetzt gewesenen Einkommensteuervorauszahlungen im Konkurseröffnungszeitpunkt noch kein Vollrecht dargestellt haben, sondern zu diesem Zeitpunkt aufschiebend bedingt begründet waren, steht der Rechtmäßigkeit der vom Finanzamt vorgenommenen Aufrechnung mit Verweis auf § 19 Abs. 2 KO ebenfalls nicht entgegen, wobei in diesem Zusammenhang noch ergänzend anzumerken ist, dass es sich bei diesen im Konkurseröffnungszeitpunkt aufschiebend bedingt entstanden gewesenen Rückforderungsansprüchen im Hinblick auf § 46 EStG 1988, der die Anrechnung von festgesetzten Einkommensteuervorauszahlungen und deren Gutschrift für den Fall einer

demgegenüber niedrigeren veranlagten Einkommensteuerschuld anordnet, durchaus schon um reale Rechtspositionen des ehemaligen Gemeinschuldners gehandelt hat.

Zum Aufrechnungserfordernis der Fälligkeit der wechselseitigen Forderungen ist festzuhalten, dass die aufgerechneten Konkursforderungen des Abgabengläubigers je bereits vor Konkursöffnung fällig waren, und für die im Konkursöffnungszeitpunkt noch betagt gewesenen Ansprüche des ehemaligen Gemeinschuldners auf Gutschrift der festgesetzt gewesenen Einkommensteuervorauszahlungen die Bestimmung des § 14 Abs. 2 KO Anwendung findet. Da Einwendungen zum Fehlen der sonstigen zivilrechtlichen Aufrechnungsvoraussetzungen nicht erhoben wurden, und auch keine sonstigen Anhaltspunkte in diese Richtung vorliegen, ist dieser Entscheidung auch die Gleichartigkeit und Richtigkeit der gegen einander aufgerechneten Forderungen zugrunde zu legen. Mit dem angefochtenen Bescheid hat das Finanzamt im Übrigen mittels der diesem beigegebenen Begründung die Aufrechnung von Konkursforderungen gegen die rückzahlungsantragsbetreffende Einkommensteuergutschrift für 2006 gegenüber dem ehemaligen Masseverwalter auch hinreichend deutlich zum Ausdruck gebracht.

Als Ergebnis dieser Betrachtungen ist somit festzustellen, dass die vom Finanzamt am 5. Oktober 2007 im Wege der Verrechnung vorgenommene Aufrechnung der damals aushaftend gewesenen Einkommensteuervorauszahlungen des ersten (470,00 €), zweiten (470,00 €) und vierten (471,84 €) Quartals 2006 und der zu diesem Zeitpunkt mit 732,99 € rückständig gewesenen Einkommensteuerabschlusszahlung für 2004 mit der Einkommensteuergutschrift 2006 des ehemaligen Gemeinschuldners iHv. 1.881,84 € unter dem Blickwinkel der §§ 1438 ff ABGB, der konkursrechtlichen Aufrechnungsbeschränkungen und auch der Verrechnungsvorschriften der BAO insgesamt zulässig und rechtmäßig war. Aufgrund dieser Aufrechnung ist der Einkommensteuerrückforderungsanspruch des ehemaligen Gemeinschuldners für 2006 erloschen bzw. wurden dadurch die Einkommensteuervorauszahlungsschuldigkeiten des ersten, zweiten und vierten Quartals 2006 je zur Gänze und die Einkommensteuernachforderung für 2004 teilweise im Umfang von 470,00 € rückwirkend zu dem Zeitpunkt getilgt, in dem einander diese Konkursforderungen des Abgabengläubigers und die Ansprüche des ehemaligen Gemeinschuldners auf Gutschrift der für das Jahr 2006 festgesetzt gewesenen Einkommensteuervorauszahlungen erstmals aufrechenbar gegenüber gestanden sind.

Die Berufung gegen den iSd. § 216 BAO gedeuteten Abweisungsbescheid vom 30. Oktober 2007 war daher aus den angeführten Entscheidungsgründen spruchgemäß unter gleichzeitiger Berichtigung des Spruchs des angefochtenen Bescheides als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 19. März 2008

Ausfertigung ergeht auch an das Finanzamt A-B-C zu St.Nr. xxxxx

Abschrift ergeht an RA Dr. p B , Stadt, zur Kenntnisnahme