



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Kolartz & Augustin Rechtsanwaltspartnerschaft, 2000 Stockerau, Schießstattgasse 21, vom 23. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 24. Juni 2009 betreffend Rückzahlung (§ 239 BAO) und Abrechnung (§ 216 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Horn vom 12. Mai 2000, zugestellt durch Hinterlegung am 16. Mai 2000 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO als Geschäftsführer der K-GmbH für Abgaben in der Höhe von ATS 81.616,00 (€ 5.931,27) zur Haftung herangezogen.

Über das Vermögen des Bw. wurde mit Beschluss des Bezirksgerichtes XY vom 26. Mai 2000 nach rechtskräftiger Einleitung des Abschöpfungsverfahrens das am 9. Mai 2005 eingeleitete Schuldenregulierungsverfahren aufgehoben. Mit Beschluss vom 30. August 2007 wurde das Abschöpfungsverfahren beendet, jedoch die Entscheidung über die Restschuldbefreiung für drei Jahre ausgesetzt.

In den eingereichten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2003 bis 2006 beantragte der Bw. die Rückzahlung des sich aus den Veranlagungen ergebenden Guthabens. Am 22. Juni

2009 ergingen die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2006, die Gutschriften in Höhe von insgesamt € 4.456,24 ergaben, die wiederum am Abgabenkonto als Guthaben in dieser Höhe ihren Niederschlag fanden.

Das Finanzamt wies am 24. Juni 2009 das Ansuchen um Rückzahlung mit der Begründung teilweise ab, dass ein Teil dieses Guthabens in Höhe von € 4.322,17 gemäß § 215 Abs. 2 BAO zur Tilgung der bei einer anderen Abgabenbehörde bestehenden Abgabenschuldigkeiten zu verwenden gewesen wäre.

Dagegen erhob der Bw. am 23. Juli 2009 das Rechtsmittel der Berufung und brachte vor, dass ihm das Finanzamt keine Gelegenheit zur Stellungnahme geboten hätte. Außerdem gehe die Abgabenbehörde von unrichtigen Tatsachenfeststellungen aus, weil die angebliche Abgabenschuldigkeit tatsächlich nicht bestehe, weshalb auch keine Verrechnung möglich wäre. Richtig wäre vielmehr, dass die angebliche Abgabenverbindlichkeit ganz offenbar die mit Haftungsbescheid vom 12. Mai 2000 dem Bw. angelastete Umsatzsteuer für die K-GmbH der Jahre 1997 und 1998 darstelle. Diese Abgabenverbindlichkeit wäre aber auf Grund des Schuldenregulierungs- und Abschöpfungsverfahrens als Konkursforderung zu betrachten und wäre vom Finanzamt auch gemäß § 207 KO dem Treuhänder bekanntgegeben worden. Diese Forderung hätte auch am weiteren Abschöpfungsverfahren teilgenommen, sodass unverständlich wäre, dass die Abgabenbehörde nunmehr eine Gegenverrechnung mit einem Abgabenguthaben des Bw., welches während des laufenden Abschöpfungsverfahrens „erdient“ worden wäre, vornehme.

Tatsächlich bestehe nämlich keine fällige verrechenbare Abgabenschuldigkeit des Bw.

Mit Beschluss vom 30. August 2007 hätte das Bezirksgericht das Abschöpfungsverfahren für beendet erklärt und ausgesprochen, dass die Entscheidung über die Restschuldbefreiung für drei Jahre ausgesetzt werde. Um von den im Verfahren nicht erfüllten Verbindlichkeiten gegenüber den Konkursgläubigern befreit zu werden, wäre dem Bw. aufgetragen worden, bis spätestens 30. August 2010 die im Beschluss einzeln angeführten Gläubiger gemäß der angeführten Quoten zu bedienen. Für das Finanzamt Waldviertel (früher Horn) hätte sich ein Betrag von € 145,50 ergeben, der mit Anweisung vom 20. August 2008 bereits zur Überweisung gebracht worden wäre.

Weiters wäre die Aufrechnung nach den §§ 19 und 20 KO unzulässig, wenn ein Konkursgläubiger erst nach der Konkurseröffnung Schuldner der Konkursmasse geworden wäre oder wenn die Forderung gegen den Gemeinschuldner erst nach Konkurseröffnung erworben worden wäre. Vorliegend würden die Guthaben aus den Jahren 2003 ff. stammen. Nach ein-

deutiger Rechtsprechung würden die Vorschriften des Konkursgerichtes über die Aufrechnung im Konkurs den Vorschriften des Abgabenrechtes über die Verrechnung von Guthaben und Steuerschuldigkeiten vorgehen.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hätte die Behörde erster Instanz daher das gesamte Guthaben von € 4.456,24 an den Bw. zur Auszahlung bringen müssen.

Mit Beschluss vom 26. November 2009 wurde dem Bw. die Restschuldbefreiung erteilt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Februar 2010 wies das Finanzamt die Berufung ab und führte begründend aus, dass Verrechnungen von Abgabenkonkursforderungen mit Guthaben, die aus Abgabenansprüchen entstanden wären, grundsätzlich zulässig wären. Maßgeblich wäre der Zeitpunkt der Verrechnungsvornahme einerseits und jener des Gerichtsbeschlusses über die Restschuldbefreiung (mit dem die quotenmäßige Entschuldung erst eintrete) andererseits. Auch das Aufrechnungsverbot des § 206 Abs. 3 KO stünde einer solchen Verrechnung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.12.2009, 2006/15/0155) nicht entgegen, weil es nur die Aufrechnung durch den Drittschuldner gegen von der Abtretungserklärung erfasste Bezüge untersage.

Der Bw. beantragte daraufhin mit Schreiben vom 18. Februar 2010 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 215 Abs. 1 BAO ist ein sich aus der Gebarung gemäß § 213 BAO 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 verbleibende Guthaben zur Tilgung der dieser Behörde bekannten fälligen Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die der Abgabepflichtige bei einer anderen Abgabenbehörde hat.

Soweit Guthaben nicht gemäß § 215 Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, sind sie gemäß § 215 Abs. 4 BAO 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 § 216 BAO ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 213 BAO) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) 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.

Auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen kann gemäß § 239 Abs. 1 BAO die Rückzahlung von Guthaben (§ 215 Abs. 4 BAO) erfolgen.

Gemäß § 20 Abs. 1 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. Das Gleiche gilt, wenn der Schuldner die Gegenforderung zwar vor der Konkurseröffnung erworben hat, jedoch zur Zeit des Erwerbes von der Zahlungsunfähigkeit des Gemeinschuldners Kenntnis hatte oder Kenntnis haben musste.

Exekutionen einzelner Konkursgläubiger in das Vermögen des Schuldners sind gemäß § 206 Abs. 1 KO während des Abschöpfungsverfahrens nicht zulässig.

Gegen die Forderung auf die Bezüge, die von der Abtretungserklärung erfasst werden, kann der Drittschuldner gemäß § 206 Abs. 3 KO eine Forderung gegen den Schuldner nur aufrechnen, soweit er bei einer Fortdauer des Konkurses nach §§ 19 und 20 KO zur Aufrechnung berechtigt wäre.

Strittig ist nach den Ausführungen in der Berufung, ob das aus den Veranlagungen der Einkommensteuern für die Jahre 2003 bis 2006 am 22. Juni 2009 resultierende Guthaben in Höhe von € 63,10 gemäß § 215 Abs. 2 BAO zur Überrechnung auf das beim Finanzamt Waldviertel bestehende Abgabenkonto der K-GmbH mit in Höhe von € 4.322,17 aushaftenden Abgabenschuldigkeiten zu verwenden war oder antragsgemäß zurückzuzahlen gewesen wäre.

Die Frage der Rechtmäßigkeit von Buchungen ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.10.1993, 91/15/0077) nicht im Rückzahlungsverfahren, sondern auf Antrag des Abgabepflichtigen im Abrechnungsbescheidverfahren (§ 216 BAO) zu klären. In Wirklichkeit besteht daher Streit über die Richtigkeit der Verbuchung am Abgabenkonto. Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.9.1993, 91/15/0103) ist der angefochtene Bescheid nach seinem materiellen Gehalt einer Deutung als Abrechnungsbescheid im Sinne des § 216 BAO zugänglich.

Dabei war der in der Berufungsvorentscheidung zum Ausdruck gekommenen Rechtsansicht des Finanzamtes vollinhaltlich zu folgen, da Verrechnungen von Abgabekonkursforderungen mit Gutschriften, die aus Abgabeanprüchen entstanden, grundsätzlich zulässig sind.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt zwar in ständiger Rechtsprechung (zB VwGH 26.4.1993, 92/15/0012) die Auffassung, dass den Aufrechnungsvorschriften der KO und der AO (insbesondere §§ 19, 20 KO und AO) der Vorrang vor den Verrechnungsregeln der §§ 214 ff. BAO zukommt. Der offenbar mit dem Berufungsbegehren zum Ausdruck gebrachte Einwand des Bw., dass eine Konkursforderung nicht mit einem Guthaben, welches nach Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens entstanden sei, verrechnet werden könne, übersieht aber,

dass diese Einschränkung der Aufrechnung nur während der Dauer des Konkurs-, nicht jedoch des Abschöpfungsverfahrens, das im Übrigen im Zeitpunkt der Vornahme der Kompensation (24. Juni 2009) ohnehin schon beendet war (30. August 2007), gilt.

Im Abschöpfungsverfahren normiert § 206 Abs. 1 KO lediglich ein Exekutionsverbot, das aber der vorgenommenen Aufrechnung nicht im Wege stand, weil eine auf § 215 Abs. 2 BAO gestützte Verrechnung keine Exekutionsmaßnahme, sondern eine Entrichtungsform darstellt (*Ritz*, BAO - Kommentar³, § 211, Tz. 16). Auch das Aufrechnungsverbot des § 206 Abs. 3 KO steht einer solchen Verrechnung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.12.2009, 2006/15/0155) nicht entgegen, weil es nur die Aufrechnung durch den Drittschuldner gegen von der Abtretungserklärung erfasste Bezüge untersagt.

Maßgeblich ist der Zeitpunkt der Verrechnungsvornahme (24. Juni 2009) einerseits und jene der Gerichtsbeschlüsse über die Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens (26. Mai 2000) sowie über die Restschuldbefreiung (26. November 2009) andererseits.

Ganz verfehlt erweist sich die Rechtsansicht des Bw., dass das in § 20 KO normierte Aufrechnungsverbot ab Konkurseröffnung ohne zeitliche Beschränkung und somit auch nach Einleitung sowie Beendigung des Abschöpfungsverfahrens gelte, da nach der Aufhebung des Konkurses nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die §§ 19 und 20 KO keine Anwendung mehr finden (VwGH 2.5.2005, 2001/10/0230). Ebenso kann sich der frühere Gemeinschuldner auch nach der herrschenden Lehre nicht mehr auf die konkursrechtliche Aufrechnungsbeschränkung berufen (vgl. *Fischerlehner* in SWK 2002, S 840, mit dem Hinweis auf *Schubert* in *Konecny/ Schubert*, KO, §§ 19, 20, Rz. 14).

Wie aus der Abfrage der Insolvenzdatei hervorgeht, wurde das Schuldenregulierungsverfahren über das Vermögen des Bw. nach rechtskräftiger Einleitung des Abschöpfungsverfahrens am 26. Mai 2000 (rechtskräftig) aufgehoben. Die vom Finanzamt amtswegig am 24. Juni 2009 vorgenommene Verrechnung unterlag somit nicht dem Aufrechnungsverbot des § 20 Abs. 1 erster Satz KO.

Unstrittig ist, dass zum Zeitpunkt der Antragstellung auf dem Abgabenkonto des Bw. ein Guthaben in der beantragten Höhe von € 4.456,24 bestand.

Bevor jedoch ein ausgewiesenes Guthaben zurückgezahlt werden kann, muss gemäß § 215 Abs. 1 und 2 BAO geprüft werden, ob dieses Guthaben für andere Abgabenschulden des Abgabepflichtigen bei derselben oder einer anderen Abgabenbehörde zu verwenden ist.

Dem versteckten Vorwurf einer allfälligen Begünstigung des Abgabengläubigers ist zu entgegen, dass es sich bei den Verrechnungsvorschriften des § 215 BAO um zwingendes Recht handelt, weshalb die Verwendung von Guthaben gemäß § 215 Abs. 1 und 2 BAO nicht dem Ermessen der Behörde überlassen ist (VwGH 26.6.2001, 97/14/0166), und nach § 214 Abs. 3 KO selbst die Befriedigung eines Konkursgläubigers, der auf Grund der - im gegenständlichen Fall erst danach am 26. November 2009 erteilten - Restschuldbefreiung keine Befriedigung zu beanspruchen hatte, keine Pflicht zur Rückzahlung des Erlangten begründet, wenn ein Konkursgläubiger befriedigt wird, obwohl er auf Grund der Restschuldbefreiung keine Befriedigung zu beanspruchen hat. Hieraus leitet das Schrifttum ab, dass eine allfällige Bevorzugung des Abgabengläubigers durch die abgabenrechtlich gebotene Verrechnung ohne Auswirkung bleibt (*Fischerlehner*, Verrechnung im Konkurs).

Ab dem Zeitpunkt der vom Gericht gemäß § 213 Abs. 1 KO auszusprechenden Restschuldbefreiung dürfen Gutschriften mit Forderungen, die unter die Restschuldbefreiung fallen, nicht mehr verrechnet werden.

Gegenständlich war das Abschöpfungsverfahren zum Verrechnungszeitpunkt bereits beendet, aber noch keine Restschuldbefreiung erteilt, weshalb ein Aufrechnungsverbot nicht bestand. Die Aufrechnung der später entstandenen Einkommensteuerguthaben 2003 bis 2006 mit den genannten, beim Finanzamt Waldviertel aushaftenden Verbindlichkeiten war daher zulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. August 2010