



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. S., vom 19.8.2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 31.7.2009 betreffend Abweisung eines Rückzahlungsantrages (§ 239 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes X. vom 4.5.1999 (Aktenzeichen ..S...) wurde über das Vermögen der Berufungswerberin (kurz: Bw.) das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet, in welchem das Finanzamt Konkursforderungen in Höhe von 23.683 S anmeldete (Einkommensteuer 1998: 6.781 S, Umsatzsteuer 1998: 16.902 S). Mit Gerichtsbeschluss vom 22.2.2000 wurde auf Antrag der Bw. das Abschöpfungsverfahren eingeleitet. Dem dagegen erhobenen Rekurs zweier Gläubigerbanken gab das Landesgericht X. statt, indem es den Antrag der Bw. auf Einleitung des Abschöpfungsverfahrens abwies. Dem diesbezüglichen Revisionsrekurs der Bw. gab der Oberste Gerichtshof mit Beschluss vom 15.2.2001 durch Wiederherstellung des erstgerichtlichen Beschlusses Folge. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes X. vom 10.4.2001 (rechtskräftig seit 2.5.2001) wurde das Schuldenregulierungsverfahren infolge rechtskräftiger Einleitung des Abschöpfungsverfahrens gemäß § 200 Abs. 4 KO aufgehoben. Mit Gerichtsbeschluss vom 20.2.2008 wurde das Abschöpfungsverfahren gemäß § 213 Abs. 1 Z 2 KO beendet und der Bw. die Restschuldbefreiung erteilt, weil die Laufzeit der von der Bw.

abgegebenen Abtretungserklärung abgelaufen war und an die Konkursgläubiger eine Quote von 11,46 % ausgeschüttet worden war.

Mit Eingabe vom 26.11.2008 stellte der Rechtsvertreter der Bw. den Antrag, *„die Guthaben aus der Arbeitnehmerveranlagung meiner Mandantin, die in der Zeit von der Einleitung des Abschöpfungsverfahrens am 22.2.2000 bis zur Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens am 20.2.2008 entstanden sind, zu meinen Händen auf das Konto.....zu überweisen“*.

Dazu wurde auf eine Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 24.4.2007, GZ. RV/0967-L/06, verwiesen, die einen ähnlich gelagerten Sachverhalt betroffen habe. Danach dürften während eines Schuldenregulierungsverfahrens entstandene Guthaben während der Dauer dieses Verfahrens weder an den Schuldner ausgezahlt noch verrechnet werden. Nach Beendigung des Schuldenregulierungsverfahrens und Erteilung der Restschuldbefreiung seien aber während des Schuldenregulierungsverfahrens entstandene Guthaben an den ehemaligen Schuldner auszuzahlen. Eine Verrechnung mit den vom Schuldenregulierungsverfahren berührten Abgabenverbindlichkeiten sei unzulässig.

Das Finanzamt wies diesen Rückzahlungsantrag mit Bescheid vom 31.7.2009 mit der Begründung ab, dass auf dem Abgabenkonto der Bw. kein Guthaben bestehe.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 19.8.2009 wurde ausgeführt, dass im Schuldenregulierungsverfahren der Bw. eine Quote an das Finanzamt ausgeschüttet worden sei. Da sich während des Abschöpfungsverfahrens Guthaben aus den Arbeitnehmerveranlagungen der Bw. ergeben hätten, sei die Bw. Gläubigerin des Finanzamtes hinsichtlich der betreffenden „Negativsteuer“ geworden. Das Finanzamt habe diese Guthaben mit der im Schuldenregulierungsverfahren angemeldeten Konkursforderung verrechnet, obwohl dies im Abschöpfungsverfahren unzulässig sei. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes bestünde somit ein Guthaben „in Höhe der Negativsteuer für die Veranlagungen seit 1999“. Es werde die Feststellung beantragt, dass die Guthaben aus den Arbeitnehmerveranlagungen für 1999 ff bei Unterbleiben einer Aufrechnung mit Konkursforderungen der Bw. zustünden. Weiters möge die Auszahlung dieser Guthaben an den Rechtsvertreter der Bw. veranlasst werden.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 5.11.2009 ab. Dem Standpunkt der Bw. sei entgegenzuhalten, dass das Schuldenregulierungsverfahren nach rechtskräftiger Einleitung des Abschöpfungsverfahrens gemäß § 200 Abs. 4 KO aufgehoben worden sei. Die Aufrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 1 KO gelte nur im Konkurs. Nach Aufhebung des Konkurses finde diese Bestimmung keine Anwendung mehr. Ab diesem Zeitpunkt sei eine auf § 215 Abs. 1 BAO gestützte Verrechnung einer Konkursforderung sowohl mit vor als auch mit nach Konkursaufhebung entstandenen Steuergutschriften zulässig. Der mit „Gleichbehandlung der Konkursgläubiger“ übertitelte § 206 Abs. 1 KO normiere nur eine

Exekutionssperre; eine nach § 215 Abs. 1 BAO zwingend vorzunehmende Verrechnung stelle jedoch keine Exekutionsmaßnahme dar. § 206 Abs. 3 KO behandle die Aufrechnung durch den Drittschuldner gegen die Forderung auf von der Abtretungserklärung erfasste Bezüge (pfändbarer Teil der Einkünfte aus einem Arbeitsverhältnis oder sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion i. S. d. § 199 Abs. 2 KO). Angesichts des klaren Wortlautes dieser Bestimmung könne eine Ausdehnung des Aufrechnungsverbotes zu Lasten aller Konkursgläubiger im Interpretationsweg nicht vorgenommen werden. Nach der Rechtsprechung handle es sich bei einer Einkommensteuergutschrift nicht um von der Abtretungserklärung erfasste Bezüge, sondern um einen öffentlich-rechtlichen Anspruch gegenüber dem Abgabengläubiger (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0155). Eine Restschuldbefreiung, die erst dann in Frage komme, wenn das Abschöpfungsverfahren beendet und das Ausmaß der Restschuldbefreiung öffentlich bekannt gemacht worden sei, wirke gegen alle Konkursgläubiger. Dies gelte auch für Gläubiger, die ihre Forderungen nicht angemeldet hätten, und für Forderungen nach § 58 Abs. 1 KO. Erst nach erteilter Restschuldbefreiung entstandene Guthaben dürften nicht mit Forderungen, die unter die Restschuldbefreiung fielen, verrechnet werden.

Mit Eingabe vom 9.12.2009 wurde – ohne weiteres Sachvorbringen – die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ein Guthaben entsteht erst dann, wenn auf einem Abgabenkonto die Summe der Gutschriften die Summe der Lastschriften übersteigt, wenn somit auf ein und demselben Abgabenkonto per Saldo ein Überschuss zu Gunsten des Abgabepflichtigen besteht. Dabei sind die tatsächlich durchgeführten Buchungen maßgeblich, nicht diejenigen, die nach Ansicht des Abgabepflichtigen hätten durchgeführt werden müssen (vgl. VwGH 15.4.1997, 96/14/0061; VwGH 18.9. 2002, 98/17/0283; VwGH 16.5.2002, 2001/16/0375; VwGH 26.6.2003, 2002/16/0286-0289).

Aufgrund dieser Rechtslage wurde mit dem mit Berufung bekämpften Bescheid der Rückzahlungsantrag vom 26.11.2008 zu Recht abgewiesen, weil das Abgabenkonto der Bw. im Zeitpunkt der Stellung des Rückzahlungsantrages kein Guthaben ausgewiesen hat.

Im Hinblick auf das Berufungsvorbringen und die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung besteht jedoch in Wahrheit Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto der Bw, der aber nicht in einem Rückzahlungsverfahren nach § 239 Abs. 1 BAO, sondern in einem Abrechnungsbescheidverfahren nach § 216 leg. cit. auszutragen ist (vgl. Ritz, BAO³, § 239 Tz 1).

Wollte man den bekämpften erstinstanzlichen Bescheid seinem materiellen Gehalt nach als Abrechnungsbescheid im Sinn des § 216 BAO deuten (vgl. VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046), dann wäre zur Verwendung der aus den Arbeitnehmerveranlagungen ab 1999 resultierenden Einkommensteuergutschriften der Bw. folgendes festzustellen:

Der Einkommensteuerbescheid 1999 vom 3.4.2000 ergab eine Gutschrift in Höhe von 6.989 S. Im Hinblick auf die Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens am 4.5.1999 hat das Finanzamt diesen Betrag aliquotiert, den auf die Monate ab Konkurseröffnung entfallenden Teil der Gutschrift ($8/12 = 4.659$ S) als Massegutschrift behandelt und auf das Konto des vom Konkursgericht bestellten Treuhänders überwiesen. Die restlichen $4/12$ dieser Gutschrift (2.330 S) wurden – ebenso wie eine Gutschrift aus der Einkommensteuerveranlagung 1998 (1.760 S) – mit der angemeldeten Konkursforderung verrechnet. Gleichzeitig wurde die ursprüngliche Forderungsanmeldung (23.683 S) auf den Betrag von 19.593 S eingeschränkt (vgl. Schreiben des FA an den Rechtsvertreter v. 31.5.2000). Auf die diesbezüglichen Buchungsvorgänge im Jahr 2000 ist aber hier nicht näher einzugehen, weil die im § 216 BAO normierte fünfjährige Frist zur Stellung eines Antrages auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides betreffend diese Vorgänge bereits Ende 2005 abgelaufen ist.

Der Einkommensteuerbescheid 2001 vom 2.7.2002 führte zu einer Gutschrift von 355,59 €, die am 20.2.2003 an die Bw. zurückgezahlt wurde.

Die aus den Einkommensteuerbescheiden 2002 und 2003 (Ausfertigungsdatum 5.5.2003 und 3.3.2004) resultierenden Gutschriften in Höhe von 760,72 € bzw. 750,52 € wurden am 26.6.2003 und am 9.3.2004 an den Treuhänder im Schuldenregulierungsverfahren der Bw. (X-GmbH) überwiesen.

Die im Einkommensteuerbescheid 2004 vom 15.2.2005 ausgewiesene Gutschrift von 494 € wurde nicht ausbezahlt, sondern mit der Konkursforderung verrechnet.

Die Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2005 und 2006 führten zu Steuerfestsetzungen in der Höhe von jeweils null Euro; für die Folgejahre wurden keine Veranlagungen mehr durchgeführt.

Was die Aufrechnung der Einkommensteuergutschrift 2004 mit der Konkursforderung des Finanzamtes betrifft, so war diese aus folgenden Gründen zulässig:

Gemäß § 213 Abs. 1 BAO ist bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben die Gebarung (Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen ohne Rücksicht aus welchem Anlass entstandenen Gutschriften) in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen.

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

Unbestritten ist, dass der Bund als Abgabengläubiger gegenüber der Bw. einen Abgabeananspruch in Höhe der im Schuldenregulierungsverfahren angemeldeten Konkursforderung hatte. Unstrittig ist weiters, dass der im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung ergangene Einkommensteuerbescheid 2004 eine Gutschrift aufwies. Auch besteht kein Streit darüber, dass das Finanzamt die erforderliche Aufrechnungserklärung abgegeben hat.

Aufgrund der Bestimmungen der §§ 213 bis 215 BAO, die die Verrechnung der Abgaben im Hinblick auf die Anlastung der Abgaben, die nachträglichen Minderungen der Anlastungen und die Tilgung durch Zahlungen und sonstige Gutschriften regeln, war die vom Finanzamt vorgenommene Verrechnung rechtmäßig.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt allerdings den Aufrechnungsvorschriften des Insolvenzrechtes der Vorrang vor den Verrechnungsregeln der BAO zu (vgl. VwGH 26.4.1993, VwSlg. 6770 F/1993; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046). Nach § 20 Abs. 1 KO (seit IRÄG 2010: IO) ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Konkursgläubiger erst nach der Konkurseröffnung Schuldner der Konkursmasse geworden ist. Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt wurde, gilt diese Beschränkung der Aufrechnung aber nur im Konkurs. Auf eine Aufrechnung nach Aufhebung des Konkurses findet diese Bestimmung keine Anwendung, sodass sich der frühere Gemeinschuldner nach Aufhebung des Konkurses nicht auf die konkursrechtliche Beschränkung des § 20 Abs.1 KO berufen kann (vgl. VwGH 18.12.2008, 2006/15/0155, mwN).

Die Einkommensteuergutschrift aus der Arbeitnehmerveranlagung 2004 ist erst nach der Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens infolge rechtskräftiger Einleitung des Abschöpfungsverfahrens (§ 200 Abs. 4 KO bzw. IO) mit Gerichtsbeschluss vom 10.4.2001 entstanden. Auch der Buchungsvorgang und die Aufrechnungserklärung erfolgten erst nach diesem Zeitpunkt. Nach der Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens stand die konkursrechtliche Aufrechnungssperre der Verrechnung mit einer Konkursforderung nicht entgegen. Vielmehr ist dem Finanzamt beizupflichten, dass nach diesem Zeitpunkt eine auf § 215 BAO gestützte Verrechnung einer Konkursforderung mit der nach Konkursaufhebung entstandenen Einkommensteuergutschrift 2004 ohne Einschränkung zulässig war. Entgegen dem Standpunkt der Bw. wurde diese Ansicht auch in der von ihr zitierten Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (GZ. RV/0967-L/06) vertreten.

Nach § 206 Abs. 1 KO idF vor IRÄG 2010 sind während des Abschöpfungszeitraumes Exekutionen einzelner Konkursgläubiger in das Vermögen des Schuldners unzulässig. Eine auf § 215 Abs. 1 BAO gestützte Verrechnung stellt jedoch keine Exekutionsmaßnahme dar (vgl. Ritz, a. a. O., § 215 Tz 4, mwN).

Warum der strittigen Verrechnung auch nicht § 206 Abs. 3 KO entgegenstand, hat bereits das Finanzamt dargelegt. Auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung wird hingewiesen.

Da die Verrechnung der Einkommensteuergutschrift 2004 mit der Konkursforderung des Finanzamtes aus den dargelegten Gründen zu keiner gesetzwidrigen Besserstellung gegenüber anderen Gläubigern führte, war die Berufung abzuweisen.

Innsbruck, am 5. August 2011