



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, in B, vertreten durch Haslauer, Eberl, Hubner, Krivanex & Partner, Rechtsanwälte, 5020 Salzburg, Nonntaler Hauptstraße 44, vom 5. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 11. April 2008 betreffend Abrechnung gem. § 216 Bundesabgabenordnung (BAO) entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die am 25. Juli 2007 vorgenommen Verbuchung der Einkommensteuer 2003 im Betrag von € 6.589,71 ist im Betrag von € 5.139,64 zu Recht erfolgt und somit durch das rechtskräftig beendete Schuldenregulierungsverfahren nicht als erloschen anzusehen. Die kassamäßige Durchführung obliegt dem Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See.

Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 3. Dezember 2007 beantragte der Berufungswerber (Bw) A durch seine ausgewiesenen Vertreter die Erlassung eines Abrechnungsbescheides gem. § 216 BAO.

Über das Vermögen des Bw wurde mit Beschluss des BG Tamsweg vom YA das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet. Im Rahmen dieses Verfahrens habe das Finanzamt St. Johann iPg. eine Forderung von € YB angemeldet, die Forderung habe neben anderen Forderungen Einkommensteuer von € 259.681,03 für 2003 enthalten.

Am YC habe der Bw mit seinen Gläubigern einen Zahlungsplan abgeschlossen, der mit Beschluss des BG Tamsweg vom YC bestätigt wurde und nach dessen Inhalt die Konkursgläubiger eine YE % Quote erhalten. Das BG Tamsweg hat nach Rechtskraft des Genehmigungsbeschlusses mit weiterem Beschluss vom YD das Schuldenregulierungsverfahren aufgehoben. Der Bw hat am 27. 2. 2007 und damit jedenfalls fristgerecht – der YE % Quote entsprechend – € YF an das Finanzamt überwiesen.

Die zuvor beschriebene Forderungsanmeldung sehe keinerlei Aufrechnungsvorbehalt vor. Das Finanzamt habe auch bis zum Erhalt der Quote von einer Aufrechnungsmöglichkeit keinen Gebrauch gemacht oder zu einer solchen einen Vorbehalt gemacht.

Mit Bescheiden vom 6. Juli 2007 wurden zugunsten des Bw Guthaben von zusammen € YG festgesetzt, diese Guthaben aber nicht ausgezahlt.

Mit 25. Juli 2007 ist ein „Widerruf einer Löschung Einkommensteuer 2003 im Betrag von € 6.589,71 gebucht worden und tatsächlich nur ein Guthaben von € YH an den Bw zur Auszahlung gelangt.

Der zuvor angeführte Widerruf einer Löschung Einkommensteuer 2003 im Betrag von € 6.589,71 sei zu Unrecht erfolgt und zu Unrecht gebucht worden.

Nach ständiger Judikatur des VwGH kommt den Aufrechnungsvorschriften des Insolvenzrechtes der Vorrang vor den Verrechnungsregeln der BAO zu (VwGH 29.1.2004, [2000/15/0046](#) m.w.N.). Ständige Judikatur des Obersten Gerichtshofes sei nun, dass ein Gläubiger, wenn er von der ihm durch das Gesetz gegebenen Möglichkeit (§§ 19, 20 AO), während des Ausgleichsverfahrens gerichtlich oder außergerichtlich die Aufrechnung zu erklären, keinen Gebrauch macht, nach Beendigung des Ausgleiches nur mehr mit der Ausgleichsquote seiner Forderung aufrechnen könne (OGH 23.4.2003, 9 Ob A46/03 k).

Da im gegenständlichen Fall die Ausgleichsquote vom Antragsteller bereits vor Erlassung der Bescheide vom 10. Juli 2007 überwiesen wurde, und vom Finanzamt während des Schuldenregulierungsverfahrens eine Aufrechnungserklärung oder ein entsprechender Vorbehalt nicht erklärt wurden, könne weder mit der Ausgleichsquote noch mit der durch die Erfüllung des Zahlungsplanes zur Naturalobligation gewordene Restforderung an Einkommensteuer für 2003 wirksam aufgerechnet werden und sei die vom Finanzamt eingeschlagene Vorgangsweise rechtswidrig.

Es werde daher beantragt gemäß „§ 216 BAO auszusprechen, dass der Widerruf der Löschung Einkommensteuer 2003 mit 25. Juli 2007 zu Unrecht erfolgt sei und gebucht wurde.

Der weiters gestellte Rückzahlungsantrag ist nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens.

Dieser Antrag wurde seitens des Finanzamtes St. Johann, Tamsweg, Zell am See mit Bescheid vom 11. April 2008 als unbegründet abgewiesen und ausgesprochen, dass die Verpflichtung zur Zahlung der Einkommensteuer 2003 im Betrag von € 6.589,71 nicht erloschen ist.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass mit YA ein Schuldenregulierungsverfahren beim BG Tamsweg eröffnet und nach Abschluss eines Zahlungsplanes mit YI beendet wurde.

Die Einkommensteuer 2003 sei mit Gutschriften aus Umsatzsteuer 2004 und Einkommensteuer 2004 – 2006 aufzurechnen.

Maßgebend für die Beurteilung der Aufrechnungsfrage sei eine Entscheidung des VwGH vom 29.1.2004 (2000/15/0046), die klar zum Ausdruck bringe, dass vor der Insolvenzeröffnung entstandene Abgabensforderungen und Abgabengutschriften auch dann in voller Höhe aufgerechnet werden können, wenn das Verfahren mittels Zwangsausgleich, Ausgleich oder Entschuldung im Privatkonkurs endete und die entsprechenden Quoten bereits entrichtet wurden. Die Aufrechnungslage sei rückwirkend vor der Konkurseröffnung eingetreten, da gem. § 4 BAO der Abgabensanspruch vor Konkurseröffnung entstanden sei. Der Zeitpunkt der Bescheidzustellung sei für die Frage der Aufrechnung ohne Belang.

Dagegen erhob der Bw durch seine ausgewiesenen Vertreter mit Schriftsatz vom 30. April 2008 das Rechtsmittel der Berufung.

Der Bw verweist darin zunächst wiederum auf den Ablauf des Schuldenregulierungsverfahrens (siehe Erstantrag).

Unstrittig sei auch, dass in der Folge mit Bescheiden vom 6. Juli 2007 für die Jahre 2004 bis 2006 Einkommen – und Umsatzsteuerguthaben sowie Anspruchszinsen im Betrag von € YG festgesetzt, von diesen aber nur ein Betrag von € YH ausbezahlt wurde, hinsichtlich des Differenzbetrages von 6.589,71 wurde der Antrag mit dem nun bekämpften Bescheid abgewiesen.

Vom Bw werde nicht bestritten, dass die §§ 19 ff KO der vom Finanzamt erster Instanz vorgenommenen Aufrechnung nicht entgegenstehen. Es sei richtig, dass Forderungen die zur Zeit der Konkurseröffnung bereits aufrechenbar waren, im Konkurs nicht geltend gemacht werden müssen und dass die Aufrechnung nicht dadurch ausgeschlossen werde, dass die Forderung des Gläubigers oder des Gemeinschuldners zur Zeit der Konkurseröffnung noch bedingt oder betragt war, vereinfacht ausgedrückt, es reicht, dass die Forderung entstanden ist. Der Bw verkenne auch nicht, dass die Abgabensansprüche bzw. Abgabenguthaben für das jeweilige Jahr mit dessen Ende entstehen.

All diese Fragen seien aber hier nicht relevant. Von der Behörde erster Instanz und auch vom Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis unberücksichtigt gelassen werde, dass gemäß § 156 Abs. 1 KO durch den rechtskräftig bestätigten Ausgleich der Gemeinschuldner von der

Verbindlichkeit befreit werde, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden nachträglich zu ersetzen, gleichviel, ob sie am Konkursverfahren oder an der Abstimmung über den Ausgleich teilgenommen oder gegen den Ausgleich gestimmt haben oder ob ihnen ein Stimmrecht überhaupt nicht gewährt worden ist. Gemäß § 193 Abs. 1 KO gelten die Bestimmungen über den Zwangsausgleich auch für den Zahlungsplan, wie er hier gegeben ist, also auch die Befreiungswirkung des § 156 Abs. 1 KO. Es könne nun im gegenständlichen Fall dahingestellt bleiben, ob die Nachlass – und Befreiungswirkung bereits mit der rechtskräftigen Bestätigung des Zahlungsplanes eintritt oder mit dessen Erfüllung, da im gegenständlichen Fall zweifellos im Verhältnis zum Finanzamt erster Instanz die Zahlung der Quote fristgerecht und vollständig erfolgt ist.

Auf die bereits bekannte, im Ansuchen, dargelegte Rechtsprechung des VwGH und OGH wird verwiesen. Da im gegenständlichen Fall die Ausgleichsquote bezahlt wurde, bleibe eine aufrechenbare Forderung gegen den Bw nicht.

Durch den bestätigten Ausgleich wurde der Bw vom die Quote übersteigenden Teil seiner Verbindlichkeit befreit. Warum hieran die Rückwirkung der Aufrechnungserklärung etwas ändern soll, sei unerfindlich. Ursache für die Beseitigung der Klagbarkeit der Forderung – und damit des Vorliegens einer der Voraussetzungen ihrer Aufrechenbarkeit – sei nicht im Verlauf der Zeit wie bei der Verjährung zu sehen, sondern eben in der Nachlasswirkung, die der Ausgleich und der Zwangsausgleich, im besonderen hier der Zahlungsplan mit sich bringen. Warum diese Wirkung durch die Rückwirkungsfiktion beseitigt werden soll, sei unerfindlich und nicht nachvollziehbar. Damit stehe eine klare gesetzliche Regelung, und zwar § 156 Abs. 1 KO i.V.m. § 193 KO, der Aufrechnung entgegen.

Diese Bestimmung habe aber auch der Verwaltungsgerichtshof nicht bedacht, der lediglich auf die §§ 19 und 20 KO abgestellt habe.

Es werde daher die Stattgabe der Berufung beantragt.

Dieser Berufung wurde sodann mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Juni 2008 teilweise Folge gegen und der zu Recht verbuchte Betrag an Einkommensteuer 2003 auf den Betrag von € 5.306,88 reduziert.

Zur teilweisen Stattgabe wurde ausgeführt, dass der „negative“ Abgabenanspruch für die veranlagte Einkommensteuer 2006 in Höhe von € YJ gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 EStG 1988 mit Ablauf des Jahres 2006 entstand, so dass gemäß § 20 Abs. 1 KO die Aufrechnung unzulässig war, weil die Republik Österreich diesbezüglich erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens Schuldnerin geworden ist.

Im Übrigen wurde die Berufung hinsichtlich der Verrechnung der Gutschriften an Einkommensteuer, Umsatzsteuer und Anspruchszinsen 2004 und 2005 mit der Einkommensteuer 2003, da diese Forderungen bereits bei Konkurseröffnung aufrechenbar gegenübergestanden

seien, als unbegründet abgewiesen. Auf den weiteren Inhalt der Begründung dieser Entscheidung wird verwiesen.

Daraufhin stellte der Bw durch seine ausgewiesenen Vertreter mit Schriftsatz vom 2. Juli 2008 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Hinsichtlich der teilweisen Stattgabe beantragte der Bw diese beizubehalten.

Verwiesen wurde auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.10.2001, 2001/17/0130. Auf die dazu gemachten Ausführungen wird verwiesen.

Der Bw verweist nochmals auf die Konkursrechtlichen Bestimmungen, die den Schuldner von der die Quote übersteigenden Forderung befreien.

Unbestritten bleibe auch im Rahmen des Vorlageantrages, das die Ansprüche des Berufungswerbers auf Rückerstattung von Einkommensteuer, Umsatzsteuer und Anspruchszinsen der mit einer Einkommensteuerforderung des Finanzamtes aus 2003 zum Zeitpunkt der Konkursöffnung aufrechenbar waren.

Unberücksichtigt lasse aber die Behörde – auf die diesbezüglichen Argumente des Berufungswerbers und die Judikatur des Obersten Gerichtshofes werde nicht einmal ansatzweise eingegangen – den Umstand, dass der Bw die Zahlungsquote nach rechtskräftig bestätigtem Zwangsausgleich (richtig wohl Zahlungsplan) und somit erfolgter Befreiung von den die Quote übersteigenden Verbindlichkeiten bezahlt hat, ohne dass seitens des Finanzamtes bis dahin von der Aufrechnungsmöglichkeit Gebrauch gemacht worden wäre.

Der Ausfall, also der die Quote übersteigende Forderungsbetrag sei damit zu einer Naturalobligation geworden, gegen eine solche könne nicht aufgerechnet werden. Dies führe dazu, dass die Einstellung einer solchen Naturalforderung in die Abrechnung nach § 213 BAO eine unzulässige Umgehung der vorrangigen konkursrechtlichen Bestimmungen sei, was den erstinstanzlichen Bescheid mit Rechtswidrigkeit behafte. Der gestellte Antrag bleibe daher aufrecht.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Die von Amts wegen vorgenommene Abschreibung des vom Schuldenregulierungsverfahren betroffenen Einkommensteuerbetrages 2003 erfolgte nicht mit Lösungsbescheid sondern aufgrund der Konkursordnung (§ 156 KO; siehe auch Aussetzungs – und Lösungsleitfaden des BMF, GZ 010104/286-SVE/06 vom 01.07.2006).

Der „Widerruf“ der Löschung am 25. Juli 2007 erfolgte ebenfalls formlos.

Über die Berufung wurde erwogen:

[§ 216 BAO](#) lautet:

Mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) ist über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebahrung (§ 213) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77) abzusprechen.

Nach § 19 Abs. 1 KO brauchen Forderung, die zur Zeit der Konkurseröffnung bereits aufrechenbar waren, im Konkurs nicht geltend gemacht werden.

Gem. § 20 Abs. 1 KO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Konkursgläubiger erst nach der Konkurseröffnung Schuldner der Konkursmasse geworden ist.

[§ 156 Abs. 1 KO](#) lautet:

Durch den rechtskräftig bestätigten Ausgleich wird der Gemeinschuldner von der Verbindlichkeit befreit, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden, nachträglich zu ersetzen oder für die sonst gewährte Begünstigung nachträglich aufzukommen, gleichviel ob sie im Konkursverfahren teilgenommen oder gegen den Ausgleich gestimmt haben oder ob ihnen ein Stimmrecht überhaupt nicht gewährt worden ist.

Unstrittig geblieben ist, dass das am YA gegen den Bw eröffnete Schuldenregulierungsverfahren mit rechtskräftigem Beschluss vom YD beendet wurde, wobei die vorgesehene Quote am 27. Februar 2007 entrichtet wurde.

Strittig ist im gegenständlichen Fall ob die bereits aufgrund des erfüllten Schuldenregulierungsverfahrens gelöschte Einkommensteuer 2003 im Betrag von € 6.589,71 wieder auf dem Abgabenkonto des Bw als nicht erloschen wiederum verbucht werden durfte.

Zur teilweisen Stattgabe der Berufung ist, wie schon das Finanzamt in der BVE ausgeführt hat, ein wiederaufleben der Einkommensteuer 2003 für die Beträge ausgeschlossen, für die die Republik Österreich erst nach Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens Schuldnerin geworden ist. Dies trifft auf die Einkommensteuer 2006 im Betrag von € YJ zu. Abzüglich der Quote von YE % (diese Quote wurde sofort bei Rückbuchung der ESt 2003 gutgeschrieben) ergab sich ein rückzahlungsfähiger Betrag in Höhe von € YK

Für die Anspruchszinsen 2004 und 2005 trifft dies teilweise zu.

Der Abgabensanspruch für die Anspruchszinsen entsteht gem. § 205 BAO iVm. § 4 BAO mit dem 1. Oktober des Folgejahres für jeden weiteren Tag bis zur Festsetzung durch die Abgabenbehörde.

Für Anspruchszinsen ab dem YA ist die Republik Österreich erst nach Eröffnung des Schulden-

regulierungsverfahrens Schuldnerin des Bw geworden, weshalb für die darauf entfallenden Beträge (für die eine Kompensation unzulässig ist) der Berufung teilweise Folge zu geben ist. Die Aussetzungszinsen für 2004 betragen ab YA bis 13.3.2007 € YL und vom 14.3.2007-16.7.2007 € YM (siehe dazu auch den Anspruchszinsenbescheid 2004 vom 10. Juli 2007), insgesamt somit € YN.

Die Aussetzungszinsen für 2005 betragen ab YA bis 13.3.2007 € YO und vom 14.3.2007-16.7.2007 € YP, insgesamt somit € YQ.

Insgesamt sind daher € YR anzuerkennen was abzüglich von YE % einen rückzahlungsfähigen Betrag von € YS ergibt.

Die belastete Einkommensteuer 2003 iHv. 6.589,71 abzüglich ESt 2006 € YK sowie Anspruchszinsen im Betrag von € YS ergibt € 5.139,64.

Im Übrigen kommt der Berufung keine Berechtigung zu.

Auszugehen ist von der Entscheidung des VwGH vom 29.1.2004, [2000/15/0046](#) betreffend die Zulässigkeit einer durch das Finanzamt vorgenommenen Kompensation von nach Abschluss eines Zwangsausgleiches entstandener Abgabengutschriften mit Konkursforderungen.

Auch in diesem Fall ist von einem rechtskräftig bestätigten Ausgleich auszugehen (Bestätigung des Zwangsausgleichs vom 26. November 1996; die Gutschriften entstanden im April 1997).

Zum Entstehen eines Rückforderungsanspruches führte der VwGH aus:

Bei Rückforderungsansprüchen handelt es sich um nichts anderes als um „negative Abgabenansprüche“. Solche Ansprüche entstehen (wie die Abgabenansprüche im engeren Sinn) kraft Gesetzes jeweils zum dem Zeitpunkt, in dem ein gesetzlicher Tatbestand, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbindet, verwirklicht wird. Auf die Bescheiderlassung kommt es dabei nicht an.

Daraus folgt, unter Hinweis auf die Rechtsprechung des OGH (vom 25. November 1998, 3 Ob 76/97s), dass die Tilgung einer Forderung mit Zugang der Aufrechnungserklärung rückwirkend in dem Zeitpunkt eintritt, in dem die Forderungen einander erstmals aufrechenbar gegenübergestanden sind. Eine derartige Aufrechnung wird auch durch konkursrechtliche Vorschriften nicht gehindert.

Dass sich die Forderungen vor Konkurseröffnung (Schuldenregulierungsverfahren) aufrechenbar gegenüberstanden, wurde seitens des Bw nicht bestritten.

Rückforderungsansprüche für die der Abgabeanpruch vor Konkurseröffnung entstanden ist können daher, da vor einem Konkurs – oder Schuldenregulierungsverfahren liegend, auch im Nachhinein noch verrechnet werden. Der erst später bestätigte Ausgleich oder hier das Schuldenregulierungsverfahren kann daran nichts ändern.

Da auf die Zeitpunkte der Entstehung der Abgabenansprüche abgestellt wird (stehen sich die Forderungen nämlich einander bereits bei Konkurseröffnung aufrechenbar gegenüber), ist für

die zulässige Verrechnung vom bestehen der Einkommensteuer 2003 auszugehen, weshalb diese, trotz der aufgrund des erfüllten Schuldenregulierungsverfahrens erfolgten Löschung, wieder in Bestand zu nehmen und somit auf das Abgabenkonto zu verbuchen ist. Die nach erfolgter Löschung vorgenommen Verbuchung der Einkommensteuer 2003 auf dem Abgabenkonto, ist daher im Ausmaß der teilweisen Stattgabe zu Recht erfolgt. Hat die Verrechnung im Nachhinein fiktiv schon vor Konkurseröffnung stattfinden können, stehen die verrechneten Abgaben für eine nachträgliche Befreiung im Sinne des § 156 KO nicht mehr zur Verfügung.

Eine frühere Aufrechnung konnte seitens des Finanzamtes nicht erfolgen, da sie von der Entstehung des Abgabenanspruches keine Kenntnis hatte (Der Bw hat die zu den Gutschriften führenden Abgabenerklärungen erst nach Erfüllung des Schuldenregulierungsverfahrens eingereicht). Damit ist aber die vom Bw zitierte Entscheidung des OGH vom 23. 4.2003 nicht anwendbar.

Die Vorgangsweise (Buchung der Einkommensteuer 2003) ist auch deshalb als rechtmäßig anzusehen, da es andernfalls der Abgabepflichtige in der Hand hätte, je nach Einreichung der zu Gutschriften führenden Abgabenerklärungen, eine Aufrechnung herbeizuführen oder nicht. Das abstellen auf objektive Kriterien, wie es das Entstehen des Abgabenanspruches darstellt, spricht für die Rechtsrichtigkeit dieser Vorgangsweise.

Die vom Bw zitierte VwGH Entscheidung vom 24.10.2001 sagt nichts über die Kompensation von später – nach einer Ausgleichsannahme – entstandener Gutschriften (Negativsteuer) aus. Dem Bw kann auch nicht gefolgt werden, wenn er dem VwGH unterstellt, die Bestimmung des § 156 KO nicht bedacht zu haben, liegt doch der Verrechnungszeitpunkt vor der Konkurseröffnung, sodass die Wirkungen des § 156 KO für einen derartigen rückwirkenden Buchungs – und Verrechnungsvorgang nicht gegeben sein können.

Für die Annahme einer Naturalobligation bleibt daher ebenfalls kein Raum.

Der Berufung war daher, wie im Spruch dargestellt, teilweise Folge zu geben.

Salzburg, am 27. Juni 2011