

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Reinhard Lachinger, Dr.-Karl-Liebleitner-Ring 6, 2100 Korneuburg, über die Beschwerde vom 4.11.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 8/16/17 vom 2.10.2013, St.Nr. XY, betreffend Antrag auf Aufhebung der Bestätigung der Vollstreckbarkeit gemäß § 15 Abs. 2 AbgEO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Vollstreckbarkeit der im Insolvenzverfahren des Landesgerichtes Korneuburg zum Aktenzeichen YZ in Höhe von € 77.340,92 vom Finanzamt Wien 8/16/17 angemeldeten Insolvenzforderungen auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 30.221,97 eingeschränkt:

Abgabe	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	1999	15,59
Einkommensteuer	1999	680,80
Säumniszuschlag 1	2002	13,62
Pfändungsgebühr	2004	7,10
Barauslagenersatz	2004	1,25
Pfändungsgebühr	2005	21,77
Barauslagenersatz	2005	0,71
Umsatzsteuer	2005	5.662,75
Einkommensteuer	2005	1.916,99
Anspruchszinsen	2005	17,06
Umsatzsteuer	01-06/2006	2.516,78
Pfändungsgebühr	2006	22,45

Barauslagenersatz	2006	0,47
Säumniszuschlag 1	2006	55,97
Säumniszuschlag 1	2006	24,88
Einkommensteuer	2006	663,83
Säumniszuschlag 1	2008	90,45
Säumniszuschlag 1	2012	70,39
Umsatzsteuer	04/2012	2.925,16
Säumniszuschlag 1	2012	58,50
Umsatzsteuer	05-06/2012	5.821,94
Säumniszuschlag 1	2012	116,44
Umsatzsteuer	07-09/2012	9.517,07

Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Hernals vom D-1 wurde über das Vermögen des Beschwerdeführers (Bf.) das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet und mit Beschluss vom D-2 nach Annahme eines Zahlungsplans aufgehoben. Das Finanzamt meldete hierzu bei Gericht an Konkursforderungen ausstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 50.760,92 an.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Korneuburg vom D-3 wurde über das Vermögen des Bf. das Konkursverfahren eröffnet und mit Beschluss vom D-4 nach Annahme eines Sanierungsplans aufgehoben. Das Finanzamt meldete hierzu an Konkursforderungen ausstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 77.340,92 an.

Nach dem Inhalt des Sanierungsplans würden die Gläubiger 20% ihrer Forderungen erhalten, zunächst eine 10%ige Barquote 14 Tage nach rechtskräftiger Konkursaufhebung, je weitere 5% binnen 12 und 24 Monaten ab Sanierungsplanannahme.

Laut Abgabenkonto wurden folgende Quotenzahlungen entrichtet:

Rate	Betrag	Entrichtungstag

1	2.988,86	28.08.2013
2	1.194,43	17.04.2014
3	1.194,43	27.04.2015

Mit Schreiben vom 28.3.2013 beantragte der Masseverwalter im Konkursverfahren des Bf. die Aufhebung der Bestätigung der Vollstreckbarkeit gemäß § 15 Abs. 2 AbgEO und brachte Einwendungen gegen die Durchführung der Vollstreckung vor.

1. Nicht bekämpfte Abgabenschulden des Rückstandsausweises vom 9.1.2013:

Entgegen dem Rückstandsausweis vom 9.1.2013 seien nicht Abgabenschulden von € 77.340,92, sondern lediglich Abgabenschulden (Umsatzsteuer 03-09/2012 und Säumniszuschläge 2012) in Höhe von € 19.011,27 vollstreckbar.

2. Abgabenschulden, die vom Zahlungsplan des Schuldners vor dem Bezirksgericht Hernals umfasst seien:

Mit Rückstandsausweis vom 9.1.2013 seien weiters Abgabenschulden (Umsatzsteuer 2005 und 01-06/2006, Einkommensteuer 1999 und 2005-2006, Anspruchszinsen 2005-2006, Pfändungsgebühren 2004-2006, Barauslagenersätze 2004-2006 und Säumniszuschläge 2002, 2006 und 2008) in Höhe von € 51.093,82 für vollstreckbar erklärt und als Insolvenzforderung angemeldet worden.

Diese Abgabenschulden seien aber nicht vollstreckbar, weil durch die neuerliche Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Schuldners kein absolutes Wiederaufleben eingetreten sei. Ein absolutes Wiederaufleben sei nur für den Fall des Verzuges des Schuldners mit Ratenzahlungen vereinbart worden. Dies sei aus der Bestätigung des Zahlungsplans mit Beschluss des Bezirksgerichtes Hernals vom D-5 ersichtlich. Ein absolutes Wiederaufleben sei nur bei Versäumung der Nachfrist mit den Gläubigern vereinbart worden.

Da kein absolutes Wiederaufleben für den Fall einer neuerlichen Insolvenzeröffnung vereinbart gewesen sei, komme § 163 Abs. 2 IO bei neuerlicher Eröffnung eines Insolvenzverfahrens zur Anwendung. Demnach seien die Forderungen aus dem Schuldenregulierungsverfahren nur aliquot zu berücksichtigen. Der Schuldner habe 11 der 14 Raten seines Zahlungsplanes erfüllt, weshalb die im Privatkonkurs angemeldete Forderung in der Höhe von € 50.760,92 nur zu 3/14-tel und somit in Höhe von € 10.877,34 durch die neuerliche Insolvenzeröffnung wieder auflebe und daher vollstreckbar werde.

Aufgrund dieser Ausführungen sei daher eine Abgabenschuld von € 29.888,61 vollstreckbar und als Insolvenzordnung im Insolvenzverfahren vor dem Landesgericht Korneuburg teilnahmeberechtigt.

3. Einhebungsverjährung gemäß § 238 BAO:

Gemäß § 12 Abs. 3 AbgEO müssten mit der Antragstellung sämtliche Einwendungen vorgebracht werden. Der Masseverwalter stütze sich daher auch auf die eingetretene Einhebungsverjährung gemäß § 238 BAO. Nach der gegenüber § 238 Abs. 2 BAO spezielleren Bestimmung des § 9 Abs. 1 IO werde durch die Anmeldung im Konkurs die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegenüber dem Schuldner beginne von neuem mit Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig geworden sei, zu laufen. Demnach beginne die fünfjährige Verjährungsfrist mit Ablauf des Tages des Aufhebungsbeschlusses. Das Schuldenregulierungsverfahren vor dem Bezirksgericht Hernals sei mit Beschluss vom D-6 rechtskräftig aufgehoben worden.

In eventu bringe der Masseverwalter daher vor, dass hinsichtlich der für vollstreckbar erklärten Abgabenschulden aus den Jahren 1999 bis 2006 die Einhebungsverjährung aufgrund der Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens vom D-6 eingetreten sei.

Der Masseverwalter stelle daher den Antrag, die Bestätigung der Vollstreckbarkeit im Rückstandsausweis vom 9.1.2013 im Ausmaß von € 47.452,31 aufzuheben und nur den Betrag von € 29.888,61 für vollstreckbar zu erklären, in eventu die Bestätigung der Vollstreckbarkeit im Rückstandsausweis vom 9.1.2013 im Ausmaß von € 58.329,65 aufzuheben (Einhebungsverjährung) und nur den Betrag von € 19.011,27 für vollstreckbar zu erklären und die Einwendungen gegen die Durchführung der Vollstreckung zu berücksichtigen.

Mit Bescheid vom 2.10.2013 wies das Finanzamt den Antrag auf Aufhebung der Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Forderungen aus der Vorinsolvenz ab und führte begründend aus, dass infolge der neuerlichen Insolvenzeröffnung, eine Erfüllung des Zahlungsplanes ausgeschlossen sei. Dies sei dem Verzug gleichzuhalten und ersetze nach überwiegender Lehre und Rechtsprechung die qualifizierte Mahnung.

In der dagegen am 4.11.2013 rechtzeitig eingebrachten Berufung wiederholte der ehemalige Masseverwalter als nunmehriger Vertreter des Bf. sein bisheriges Vorbringen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 15.7.2014 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus:

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Hernals vom D-1 sei über den Bf. ein Schuldenregulierungsverfahren eingeleitet und nach rechtskräftiger Bestätigung des am D-5 angenommenen Zahlungsplans mit Beschluss vom D-2 wieder aufgehoben worden. Der Zahlungsplan habe im Wesentlichen beinhaltet, dass die Konkursgläubiger insgesamt 10,59% ihrer Forderungen erhalten. Die Zahlung habe beginnend mit 15.5.2007 in 14 jeweils am 15.2. und 15.8. zu entrichtenden Halbjahresraten zu je 0,757% erfolgen sollen. Zudem sei eine 14-tägige Nachfrist bei absolutem Wiederaufleben vereinbart worden.

Der Bf. sei seinen Zahlungsverpflichtungen regelmäßig nachgekommen, bis über ihn mit Beschluss des Landesgerichtes Korneuburg vom D-3 ein neuerliches Insolvenzverfahren eröffnet worden sei.

Im neuen Insolvenzverfahren sei vom Finanzamt Wien 8/16/17 auf Grund eines vollstreckbaren Rückstandsausweises ein Abgabenbetrag in der Höhe von € 77.340,92 als Insolvenzforderung angemeldet worden. Dieser Betrag sei vom Bf. teilweise bestritten worden, da die Forderungsanmeldung Forderungen enthalte, die bereits in seinem Privatkonskurs im Jahr 2007 berücksichtigt worden und daher nur aliquot zu berücksichtigen seien. Im Übrigen seien Einhebungshandlungen nach dem D-7 aufgrund der eingetretenen Verjährung nicht mehr zulässig.

Diesen Argumenten komme aber keine Berechtigung zu. Unbestritten sei im Beschluss des BG Hernals vom D-5 ein Zahlungsplan bestätigt worden, bei dem eine Nachfrist von 14 Tagen bei absolutem Wiederaufleben festgelegt worden sei. Unbestritten sei auch, dass vom Bf. vor der neuerlichen Insolvenz nur 11 der 14 vereinbarten Halbjahresraten entrichtet worden seien. Durch die neuerliche Insolvenzeröffnung sei eine Erfüllung des vereinbarten Zahlungsplanes offensichtlich ausgeschlossen, was dem Verzug gleichzuhalten sei und nach überwiegender Lehre und Rechtsprechung die qualifizierte Mahnung ersetze. Dies habe zur Folge, dass - anders als vom Bf. angenommen werde - das vereinbarte absolute Wiederaufleben eingetreten sei.

Die Neufassung von § 163 Abs. 2 IO sei im vorliegenden Fall nicht anwendbar, da dem Zahlungsplan in Einklang mit der alten Rechtslage nur unter der Bedingung des absoluten Wiederauflebens bei Zahlungsverzug zugestimmt und diese Bedingung vom Beschwerdeführer nicht erfüllt worden sei. Nach dem Insolvenzrechtsänderungsgesetz 2010 solle zwar die Vereinbarung eines absoluten Wiederauflebens nicht mehr zulässig sein, dies betreffe jedoch nur nach dem Inkrafttreten eröffnete Insolvenzverfahren und dies zudem nur unter der Einschränkung von § 156a Abs. 4 IO, dass dann, wenn - wie im vorliegenden Fall - in den letzten fünf Jahren vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens ein Sanierungsplan abgeschlossen worden sei, auch nach der neuen Rechtslage absolutes Wiederaufleben vereinbart werden könne. Im Übrigen seien durch die Neufassung der betreffenden Paragraphen der IO keine inhaltlichen Änderungen vorgenommen worden.

Auch der Umstand, dass mehrere Gläubiger ihre Forderungen aus der Vorinsolvenz nur im Ausmaß von 3/14 angemeldet hätten, beweise nicht, dass dies zwangsläufig aufgrund der Regelung in § 163 Abs. 2 IO erfolgt sei, sondern nur, dass sie ihre Forderungen dementsprechend freiwillig eingeschränkt hätten, wozu das Finanzamt Wien 8/16/17 aber keine Veranlassung sehe.

Zur eingewendeten Verjährung sei zu bemerken, dass das Recht, eine fällige Abgabe einzuhören und zwangsweise einzubringen, gemäß § 238 BAO zwar binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden sei, verjähre, die Verjährung aber durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen werde und mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten sei, neu zu laufen beginne. Im vorliegenden

Fall seien ab dem Jahr 2007 mehrere Zahlungsaufforderungen an den Bf. gesandt worden, z.B. jene vom 10.2.2012 über einen Betrag von € 2.988,26, die zur Zahlung vom 27.2.2012 geführt habe, sodass die Verjährung noch nicht eingetreten sei.

Da somit vom Finanzamt keine gesetzwidrig oder irrtümlich erteilte Bestätigung der Vollstreckbarkeit erteilt worden sei, sei der Antrag auf Aufhebung der Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Forderungen aus der Vorinsolvenz spruchgemäß abzuweisen gewesen.

Mit Schreiben vom 7.8.2014 beantragte der Vertreter des Bf. die Vorlage seiner Berufung (nunmehr Beschwerde) zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor, dass die Frage des Wiederauflebens nach der nunmehr seit dem Insolvenzrechtsänderungsgesetz 2010 in Geltung stehenden Neufassung des § 163 Abs. 2 IO zu beurteilen sei. Gemäß § 273 Abs. 1 IO seien die Änderungen durch das Insolvenzrechtsänderungsgesetz 2010 auf Insolvenzverfahren (Konkursverfahren, Sanierungsverfahren) anzuwenden, die nach dem 30.6.2010 eröffnet oder wiederaufgenommen würden. § 163 IO finde sich nicht in der taxativen Aufzählung der Absätze 3 bis 8 des § 273 IO.

Demnach sei die Frage des Wiederauflebens, wie er in seiner Berufung bereits aufgezeigt habe, nach der nunmehr in Geltung stehenden Regelung des § 163 Abs. 2 IO (aliquotes Wiederaufleben) zu beurteilen.

Das Finanzamt legte die Beschwerde mit Bericht vom 2.1.2015 dem Bundesfinanzgericht vor.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 20.3.2018 wurden Altakten wie das gegenständliche Beschwerdeverfahren innerhalb des Bundesfinanzgerichtes neu verteilt und die nunmehrige Gerichtsabteilung mit Wirksamkeit vom 1.4.2018 dafür erstmals zuständig.

Mit Erkenntnis vom 23.5.2018, RV/7100015/2015 wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab, änderte den Spruch des angefochtenen Bescheides vom 2.10.2013 insofern ab, als der Antrag auf Aufhebung der Bestätigung der Vollstreckbarkeit zurückgewiesen wurde, und ließ die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zu.

Dagegen brachte der Bf. mit Schreiben vom 9.7.2018 die außerordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ein und führte aus, dass das Bundesfinanzgericht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes insoweit abgewichen sei, als es behauptete, dass der Widerspruch gegen die angemeldeten Abgabeforderungen vom Masseverwalter mittels Klage geltend zu machen gewesen wäre. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - der auf die ständige Rechtsprechung des

Obersten Gerichtshofes verweise - habe der Bestreitende (hier also der Masseverwalter), wenn eine vollstreckbare Forderung von ihm bestritten worden sei, seinen Widerspruch mittels Klage geltend zu machen (§ 110 Abs. 2 IO), wobei dann, wenn die Sache nicht auf den streitigen Rechtsweg gehöre, die zuständige Behörde über die Richtigkeit der angemeldeten Forderung zu entscheiden habe (VwGH 12.10.2012, 2010/08/0154). Der Verwaltungsgerichtshof verweise in seiner Entscheidung 2010/08/0154 auf die ständige Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes, welcher in seiner Entscheidung vom 25. Oktober 2001, 8 Ob 202/01, festhalte, dass der Masseverwalter einen von ihm bestrittenen vollstreckbaren Rückstandsausweis im Verwaltungsweg (§ 15 AbgEO) bekämpfen müsse, da die bestrittene Forderung sonst im Verteilungsentwurf zu berücksichtigen sei.

Gemäß § 110 Abs. 3 IO sei zur Prüfung von nicht auf den streitigen Rechtsweg gehörenden Sachen das dafür zuständige Gericht oder die dafür zuständige Behörde berufen, bei Abgabenforderungen also die Finanzbehörde. Mache der Masseverwalter den Widerspruch geltend, weil er eine aufgrund vollstreckbaren Rückstandsausweises vom Finanzamt angemeldete Abgabenforderung bestreite, richte sich das Verfahren zur Feststellung der angemeldeten Abgabenforderungen - infolge der Zuständigkeit der Finanzbehörden - nach außerhalb des Insolvenzverfahrens maßgeblichen Bestimmungen, daher nach den Bestimmungen der BAO und der AbgEO (*Mohr, IO*¹¹ (2012) § 110 IO Rz 104 ff; *Fuchsauer/Kolland-Twaroch/Kolland*, Die Behandlung bestrittener abgabenrechtlicher Insolvenzforderungen im Prüfungsverfahren nach § 110 IO und deren Sicherstellung, ZIK 2015/56).

Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 12.10.2012, 2010/08/0154) sowie der ständigen Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes (OGH 25.10.2001, 8 Ob 202/01), auf welche der Verwaltungsgerichtshof verweise, folgend, sei ein vollstreckbarer Rückstandsausweis nicht mittels Klage, sondern im Verwaltungsweg zu bekämpfen und seien die entsprechenden abgabenverfahrensrechtlichen Bestimmungen anzuwenden.

Dies habe das Bundesfinanzgericht außer Acht gelassen, da es in seinem Erkenntnis vom 23. Mai 2018 die Auffassung vertrete, dass ein Antrag nach der Abgabenexekutionsordnung nur bei finanzbehördlichen oder gerichtlichen Vollstreckungsverfahren in Betracht komme, nicht jedoch bei einem gerichtlichen Insolvenzverfahren, und dass der Widerspruch vom Masseverwalter mittels Klage geltend zu machen gewesen wäre. Diese Feststellungen treffe das Bundesfinanzgericht ohne eingehende Begründung und ohne Auseinandersetzung mit der hier einschlägigen Rechtsprechung. Das Bundesfinanzgericht habe nicht erkannt, dass bereits Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 12.10.2012, 2010/08/0154) sowie des Obersten Gerichtshofes (OGH 25.10.2001, 8 Ob 202/01) bestehe, mit welcher sein Erkenntnis vom 23. Mai 2018 im Widerspruch stehe.

Mit Beschluss vom 17.7.2018 stellte das Bundesfinanzgericht den Bf. klaglos und hob das angefochtene Erkenntnis vom 23.5.2018, RV/7100015/2015, gemäß § 289 Abs. 1 lit. a BAO auf.

Mit Schreiben vom 1.8.2018 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt um Bekanntgabe der in der Beschwerdevorentscheidung genannten „überwiegenden Lehre und Rechtsprechung“ zum Nachweis dafür, dass die neuerliche Insolvenzeröffnung einem Verzug gleichzuhalten sei und eine qualifizierte Mahnung ersetze.

In Beantwortung des Vorhaltes teilte das Finanzamt mit Schreiben vom 31.8.2018 mit, dass sich das Wiederaufleben ohne Mahnung aus § 163 IO ergebe. Danach gelte:

(1) Werde vor vollständiger Erfüllung des Sanierungsplans neuerlich ein Insolvenzverfahren eröffnet, ohne dass die Voraussetzungen des § 158 vorlägen, so seien die früheren Insolvenzgläubiger nicht verpflichtet, das im guten Glauben Bezogene zurückzuerstatten.

(2) Ihre Forderungen seien jedoch als vollständig getilgt anzusehen, wenn sie mit dem im Sanierungsplan festgesetzten Betrag befriedigt worden seien; andernfalls sei die Forderung nur mit dem Bruchteil als getilgt anzusehen, der dem Verhältnis des bezahlten Betrages zu dem nach dem Sanierungsplan zu zahlenden Betrag entspreche.

Siehe hiezu auch *Bartsch/Pollak*, KO, AO, AnfO und deren Einführungsverordnung zu § 163 KO (Beilage A). Eine Mahnung sei nicht erforderlich, das Wiederaufleben trete kraft Gesetzes mit der neuerlichen Konkurseröffnung ein.

Zur Frage, wann Mahnung und Nachfristsetzung unterbleiben könnten, könne die Judikatur zu § 53 Abs. 4 AO, § 918 ABGB sowie § 13 Konsumentenschutzgesetz sinngemäß herangezogen werden.

So habe der Oberste Gerichtshof zu § 53 Abs. 4 AO mit Entscheidung vom 30.10.1963, 6 Ob 207/63 entschieden, dass es einer Nachfristsetzung nicht bedürfe, wenn der Schuldner, obwohl ihm bekannt sei, dass der Gläubiger aus der Nichtzahlung der Quote Wiederaufleben der Forderung ableite, erkläre, auf keinen Fall die geltend gemachte Forderung zu bezahlen (Beilage B).

Dem sei wohl sicher gleichzuhalten, wenn der Schuldner kraft Gesetzes nicht mehr zahlen dürfe.

Der Oberste Gerichtshof behandle in seiner Entscheidung zu 1 Ob 2297/96t die Voraussetzungen des § 918 ABGB im Falle der Konkurseröffnung und komme zu dem Ergebnis, dass in diesem Fall die Setzung einer angemessenen Nachfrist unterbleiben könne (Beilage C).

Tenor zahlreicher weiterer höchstgerichtlicher Entscheidungen sei, dass Mahnung und Nachfristsetzung unterbleiben könnten, wenn sie sinnlos erschienen, wenn es geradezu

als ausgeschlossen erscheine, dass der Schuldner die gesetzte Nachfrist zur Nachholung der Erfüllung benützen würde und eine Mahnung und Nachfristsetzung nur eine nutzlose Formalität wäre (5 Ob 653/82, 1 Ob 2172/96k, 6 Ob 751/82, 4 Ob 1541/93, 1 Ob 599/93, 1 Ob 31/98k; Beilage D).

Ebenso bedürfe es keiner Nachfristsetzung, wenn der Schuldner offensichtlich nicht in der Lage sei, die Erfüllung nachzuholen (3 Ob 32/73, 6 Ob 871/82, 3 Ob 2427/96z; Beilage E) Genau dies sei jedoch bei neuerlicher Konkurseröffnung der Fall. Der Schuldner dürfe kraft Gesetzes keine Zahlungen mehr an Insolvenzgläubiger leisten.

Im gegenständlichen Fall sei auch der bestreitende Masseverwalter vom Wiederaufleben durch die neuerliche Insolvenzverfahrenseröffnung ausgegangen. Dass hiefür qualifizierte Mahnung und Nachfristsetzung nötig gewesen wären, sei nie vorgebracht worden. Strittig sei hier vielmehr, dass der Masseverwalter aus § 163 IO nur relatives Wiederaufleben ableite, in der konkreten Vorinsolvenz aber zulässigerweise absolutes Wiederaufleben vereinbart gewesen sei.

Hiezu hätten keine Entscheidungen gefunden werden können; es dürfe auf *Mohr* in *Konecny/Schubert*, Insolvenzgesetze, Kommentar zu § 163 KO verwiesen werden (Beilage F).

Mit Beschluss vom 2.10.2018, Ra 2018/16/0125, erklärte der Veraltungsgerichtshof die Revision als gegenstandslos und stellte das Verfahren ein.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 229 BAO ist als Grundlage für die Einbringung über die vollstreckbar gewordenen Abgabenschuldigkeiten ein Rückstandsausweis elektronisch oder in Papierform auszustellen. Dieser hat Namen und Anschrift des Abgabepflichtigen, den Betrag der Abgabenschuld, zergliedert nach Abgabenschuldigkeiten, und den Vermerk zu enthalten, dass die Abgabenschuld vollstreckbar geworden ist (Vollstreckbarkeitsklausel). Der Rückstandsausweis ist Exekutionstitel für das finanzbehördliche und gerichtliche Vollstreckungsverfahren.

§ 15 AbgEO lautet:

(1) *Im Exekutionstitel (§ 4) unterlaufene offensichtliche Unrichtigkeiten sind von Amts wegen oder auf Antrag des Abgabenschuldners zu berichtigen.*

(2) *Eine gesetzwidrig oder irrtümlich erteilte Bestätigung der Vollstreckbarkeit ist vom Finanzamt, das den Exekutionstitel ausgestellt hat, von Amts wegen oder auf Antrag des Abgabenschuldners aufzuheben. Mit diesem Antrag kann der Antrag auf Einstellung oder Aufschiebung der Vollstreckung verbunden werden.*

§ 105 IO (Prüfungsverhandlung) lautet:

- (1) *Zur Prüfungstagsatzung haben der Insolvenzverwalter und der Schuldner zu erscheinen. Die Geschäftsbücher und Aufzeichnungen des Schuldners sind, soweit tunlich, mitzubringen.*
- (2) *Die angemeldeten Forderungen sind nach ihrer Rangordnung, bei gleicher Rangordnung nach der Reihenfolge der Anmeldung zu prüfen.*
- (3) *Der Insolvenzverwalter hat bei jeder angemeldeten Forderung eine bestimmte Erklärung über ihre Richtigkeit und Rangordnung abzugeben; Vorbehalte des Insolvenzverwalters bei Abgabe dieser Erklärung sind unzulässig.*
- (4) *Der Schuldner kann die Richtigkeit, aber nicht die Rangordnung angemeldeter Forderungen bestreiten.*
- (5) *Insolvenzgläubiger, deren Forderung festgestellt oder deren Stimmrecht anerkannt wird, können die Richtigkeit und Rangordnung angemeldeter Forderungen bestreiten.*

§ 110 IO (bestrittene Forderungen) lautet auszugsweise:

- (1) *Gläubiger, deren Forderungen in Ansehung der Richtigkeit oder Rangordnung streitig geblieben sind, können deren Feststellung, sofern der streitige Rechtsweg zulässig ist, mit Klage geltend machen, die gegen alle Bestreitenden zu richten ist (§ 14 ZPO). Das Klagebegehren kann nur auf den Grund, der in der Anmeldung und bei der Prüfungstagsatzung angegeben worden ist, gestützt und nicht auf einen höheren als den dort angegebenen Betrag gerichtet werden.*
- (2) *Wird eine vollstreckbare Forderung bestritten, so hat der Bestreitende seinen Widerspruch mittels Klage geltend zu machen.*
- (3) *Gehört die Sache nicht auf den streitigen Rechtsweg, so hat über die Richtigkeit der Forderung das zuständige Gericht bzw. die zuständige Behörde zu entscheiden. (...)*
- (4) *Das Insolvenzgericht hat die Fristen zu bestimmen, innerhalb deren der Anspruch geltend zu machen ist, und die Beteiligten auf die Folgen einer Versäumung dieser Frist (§ 123b Abs. 2, § 131 Abs. 3, § 134 Abs. 2) aufmerksam zu machen. Die Frist muss wenigstens einen Monat betragen.*

§ 131 IO (Berücksichtigung bestrittener Forderungen bei der Verteilung) lautet:

- (1) *Sind Forderungen bestritten, so können Verteilungen auf die im Range gleichstehenden Forderungen stattfinden, wenn der auf die bestrittene Forderung entfallende Betrag bei Gericht erlegt wird.*
- (2) *Ist der volle Betrag der bestrittenen Forderung erlegt worden, so können Verteilungen auf Forderungen stattfinden, die der bestrittenen Forderung im Range nachstehen.*
- (3) *Bestrittene Forderungen sind jedoch nur zu berücksichtigen, wenn die Frist zur Erhebung der Klage (§ 110 Abs. 4) noch offen oder wenn die Klage spätestens an dem*

Tage eingebracht worden ist, an dem der Insolvenzverwalter den Antrag auf Verteilung gestellt hat.

(4) Vollstreckbare Forderungen gelten nur dann als bestritten, wenn der Bestreitende innerhalb der Frist seinen Widerspruch mit Klage geltend gemacht hat.

Der Masseverwalter hatte gemäß § 105 Abs. 4 IO das Recht, die vom Finanzamt in Höhe von € 77.340,92 angemeldeten Abgabenforderungen zu bestreiten. Da aufgrund der im Rückstandsausweis vom 9.1.2013 enthaltenen Vollstreckbarkeitserklärung die angemeldeten Abgabenforderungen zur Gänze vollstreckbar iSd § 110 Abs. 2 IO waren, war er gemäß § 110 Abs. 3 IO dazu angehalten, das Finanzamt als zuständige Behörde zur Entscheidung über die Richtigkeit der Forderung zu veranlassen (VwGH 17.10.2012, 2010/08/0154; OGH 22.4.1993, 8 Ob 5/93; OGH 25.10.2001, 8 Ob 202/01s).

§ 110 Abs. 3 IO gilt sowohl für den Fall des § 110 Abs. 1 als auch des Abs. 2 IO. Es war daher zu prüfen, ob von der Bestreitung eine vollstreckbare oder eine nichtvollstreckbare Forderung betroffen ist. Meldet die Abgabenbehörde eine vollstreckbare Forderung an, die vom Masseverwalter bestritten wird, so hat der Masseverwalter das Feststellungsverfahren gemäß § 110 Abs. 2 und Abs. 3 IO einzuleiten, widrigenfalls die vollstreckbare Forderung trotz der Bestreitung bei der Verteilung zu berücksichtigen ist (§ 131 Abs. 4 IO) (vgl. VwGH 4.7.1995, 93/08/0196).

Vom Bf. wurde bestritten, dass die bereits im Schuldenregulierungsverfahren (Eröffnung am D-1, Aufhebung nach rechtskräftiger Bestätigung des Zahlungsplanes am D-2) angemeldeten Abgabenforderungen in voller aushaftender Höhe erneut im späteren Konkursverfahren (Eröffnung am D-3, Aufhebung nach rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplanes am D-4) angemeldet werden können, da absolutes Wiederaufleben nur für den Fall des Verzuges des Schuldners mit Ratenzahlungen vereinbart gewesen sei, weshalb gemäß § 163 Abs. 2 IO die Forderungen aus dem Schuldenregulierungsverfahren nur aliquot in Höhe von 3/14 (11 von 14 Raten seien entrichtet worden) im Konkursverfahren angemeldet werden könnten. Außerdem könnte aufgrund der eingetretenen Einhebungsverjährung gemäß § 238 BAO sogar ein Betrag von € 58.329,65 nicht mehr gefordert werden.

Das Finanzamt wiederum argumentierte, dass die Neufassung des § 163 Abs. 2 IO auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar sei, da dem Zahlungsplan im Einklang mit der damaligen Rechtslage nur unter der Bedingung des absoluten Wiederauflebens bei Zahlungsverzug zugestimmt worden sei.

Strittig ist somit, ob die im Schuldenregulierungsplan angemeldeten Konkursforderungen auch im Falle eines neuerlichen Insolvenzverfahrens vor vollständiger Erfüllung des Zahlungsplanes absolut wiederauflebten, da diese Rechtsfolge nur im Falle eines Verzuges des Schuldners mit Ratenzahlungen vereinbart worden sei, ob § 163 Abs. 2 KO oder § 163 Abs. 2 IO anwendbar sei und ob bereits teilweise Einhebungsverjährung gemäß § 238 BAO eingetreten sei.

Gemäß § 273 Abs. 1 IO treten die Änderungen dieses Bundesgesetzes durch das Insolvenzrechtsänderungsgesetz 2010, BGBl I Nr. 29/2010, am 1. Juli 2010 in Kraft. Sie sind – soweit die folgenden Absätze nichts anderes bestimmen – auf Insolvenzverfahren (Konkursverfahren, Sanierungsverfahren) anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2010 eröffnet oder wiederaufgenommen (§ 158 Abs. 2) werden.

Da das neuerliche Konkursverfahren am D-3 eröffnet wurde, ist dem Vorbringen des Bf. zu folgen, dass damit die gemäß § 273 Abs. 1 IO am 1.7.2010 in Kraft getretenen Bestimmungen der Insolvenzordnung und damit auch § 163 IO anzuwenden sind.

§ 163 IO (neuerliches Insolvenzverfahren) lautet:

- (1) *Wird vor vollständiger Erfüllung des Sanierungsplans neuerlich ein Insolvenzverfahren eröffnet, ohne dass die Voraussetzungen des § 158 vorliegen, so sind die früheren Insolvenzgläubiger nicht verpflichtet, das im guten Glauben Bezogene zurückzuerstatten.*
- (2) *Ihre Forderungen sind jedoch als vollständig getilgt anzusehen, wenn sie mit dem im Sanierungsplan festgesetzten Betrag befriedigt worden sind; andernfalls ist die Forderung nur mit dem Bruchteil als getilgt anzusehen, der dem Verhältnis des bezahlten Betrages zu dem nach dem Sanierungsplan zu zahlenden Betrag entspricht.*

Daraus lässt sich jedoch für die Frage des Wiederauflebens nichts gewinnen, da § 163 IO die Textierung des § 163 KO nahezu unverändert (mit Ausnahme von begrifflichen Anpassungen) übernommen hat.

§ 156 KO (Rechtswirkung des Ausgleiches) lautet auszugsweise:

- (1) *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 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.*
- (4) *Der Nachlass und die sonstigen Begünstigungen, die der Ausgleich gewährt, werden für diejenigen Gläubiger hinfällig, gegenüber welchen der Schuldner mit der Erfüllung des Ausgleichs in Verzug gerät. Ein solcher Verzug ist erst anzunehmen, wenn der Schuldner eine fällige Verbindlichkeit trotz einer vom Gläubiger unter Einräumung einer mindestens vierzehntägigen Nachfrist an ihn gerichteten schriftlichen Mahnung nicht gezahlt hat.*
- (...) *Im Ausgleich kann anderes bestimmt werden; jedoch kann vom zweiten Satz nicht zum Nachteil des Schuldners abgewichen werden. Ist die Ausgleichsquote in Raten zu zahlen, deren Laufzeit ein Jahr übersteigt, so ist ein Verzug erst dann anzunehmen, wenn der Schuldner eine seit mindestens sechs Wochen fällige Verbindlichkeit trotz einer vom Gläubiger unter Einräumung einer mindestens vierzehntägigen Nachfrist an ihn gerichteten schriftlichen Mahnung nicht gezahlt hat.*
- (5) *Die Wirkung des Wiederauflebens erstreckt sich jedoch nicht auf Forderungen, die zur Zeit der eingetretenen Säumnis mit dem im Ausgleich festgesetzten Betrag voll*

befriedigt waren; andere Forderungen sind mit dem Bruchteile als getilgt anzusehen, der dem Verhältnis des bezahlten Betrages zu dem nach dem Ausgleich zu zahlenden Betrage entspricht. Die Rechte, die der Ausgleich den Gläubigern gegenüber dem Gemeinschuldner oder dritten Personen einräumt, bleiben unberührt.

§ 156a IO (Verzug) lautet:

(1) Der Nachlass und die sonstigen Begünstigungen, die der Sanierungsplan gewährt, werden für diejenigen Gläubiger hinfällig, gegenüber welchen der Schuldner mit der Erfüllung des Sanierungsplans in Verzug gerät.

(2) Ein solcher Verzug ist erst anzunehmen, wenn der Schuldner eine fällige Verbindlichkeit trotz einer vom Gläubiger unter Einräumung einer mindestens vierzehntägigen Nachfrist an ihn gerichteten schriftlichen Mahnung nicht gezahlt hat. Ist der Schuldner eine natürliche Person, die kein Unternehmen betreibt, und ist die Sanierungsplanquote in Raten zu zahlen, deren Laufzeit ein Jahr übersteigt, so ist ein Verzug erst dann anzunehmen, wenn er eine seit mindestens sechs Wochen fällige Verbindlichkeit trotz einer vom Gläubiger unter Einräumung einer mindestens vierzehntägigen Nachfrist an ihn gerichteten schriftlichen Mahnung nicht gezahlt hat.

(3) Die Wirkung des Wiederauflebens erstreckt sich nicht auf Forderungen, die zur Zeit der eingetretenen Säumnis mit dem im Sanierungsplan festgesetzten Betrag voll befriedigt waren; andere Forderungen sind mit dem Bruchteile als getilgt anzusehen, der dem Verhältnis des bezahlten Betrags zu dem nach dem Sanierungsplan zu zahlenden Betrag entspricht. Die Rechte, die der Sanierungsplan den Gläubigern gegenüber dem Schuldner oder dritten Personen einräumt, bleiben unberührt.

(4) Im Sanierungsplan kann von Abs. 1 bis 3 nicht zum Nachteil des Schuldners abgewichen werden, von Abs. 3 erster Satz kann jedoch abgewichen werden, wenn in den letzten fünf Jahren vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens ein Sanierungsplan abgeschlossen worden ist.

Der Inhalt des am D-5 angenommenen und mit Beschluss bestätigten Zahlungsplanes lautet:

„Nach dem Inhalt dieses Zahlungsplanes erhalten die Gläubiger 10,59% ihrer Forderungen, zahlbar in 14 Halbjahresraten zu je 0,757%, beginnend mit 15. August 2007. Die restlichen Raten folgen jeweils am 15. Februar und 15. August der Folgejahre. Die Nachfrist beträgt 14 Tage bei absolutem Wiederaufleben.“

Zunächst ist festzustellen, dass laut Abgabenkonto bis zur Eröffnung des neuerlichen Insolvenzverfahrens am D-3 folgende Quotenzahlungen entrichtet wurden:

Rate	Betrag	Entrichtungstag
1	384,25	16.08.2007
2	384,25	18.02.2008
3	384,25	19.08.2008

4	384,25	17.02.2009
5	384,25	18.08.2009
6	384,25	18.02.2010
7	384,25	17.08.2010
8	384,25	18.02.2011
9	384,25	18.08.2011
10	384,25	16.02.2012
11	384,25	21.08.2012

Dem Vorbringen des Bf., dass im am D-5 angenommenen Zahlungsplan absolutes Wiederaufleben nur bei Zahlungsverzug der vereinbarten Raten vereinbart gewesen sei, ist zu folgen und der Rechtsansicht des Finanzamtes, dass die neuerliche Insolvenzeröffnung einem Verzug gleichzuhalten sei und die in § 156a Abs. 2 IO (§ 156 Abs. 4 KO) im Falle eines Verzuges vorgesehene qualifizierte Mahnung ersetze, zu entgegnen, dass gegenständlich mangels fälliger Raten (die letzten drei Quotenzahlungen wären erst am 15.2.2013, 16.08.2013 und 17.02.2014 fällig gewesen) im Zeitpunkt des neuerlichen Insolvenzverfahrens vom D-3 kein Zahlungsverzug gemäß § 156a IO vorlag, sondern ein neuerliches Insolvenzverfahren mit den Sanktionen des § 163 IO.

Die Lehrmeinung von *Mohr* in *Konecny/Schubert, Insolvenzgesetze*, § 163 KO Tz 8, besagt nämlich lediglich, dass die Konkursforderungen diesfalls als (quotenweise) wiederaufgelebt gelten, ohne dass es eines entsprechenden Verzugs oder einer Mahnung bedarf, nicht jedoch, dass ein Verzug durch das neuerliche Insolvenzverfahren eingetreten wäre oder dieses sogar die qualifizierte Mahnung ersetzen würde.

Lediglich im Falle eines Zahlungsverzuges ohne neuerliches Insolvenzverfahren wäre ein absolutes Wiederaufleben möglich gewesen, da § 156a Abs. 3 IO die Rechte, die der Sanierungsplan (Zahlungsplan) den Gläubigern gegenüber dem Schuldner oder dritten Personen einräumt, unberührt lässt.

Auf ein im vorangegangenen Insolvenzverfahren eventuell vereinbartes absolutes Wiederaufleben nimmt § 163 IO nicht Bedacht. Es stellt sich daher die Frage, ob es auch in einem solchen Fall nur zu einem quotenmäßigen Wiederaufleben kommt. Nach der Lehrmeinung von *Mohr* in *Konecny/Schubert, Insolvenzgesetze*, § 163 KO Tz 9, bedeutet es einen Wertungswiderspruch, wenn es entgegen dem Inhalt des Zwangsausgleiches (vor dem 1.7.2010) beim neuerlichen Konkurs nach § 163 KO zwingend gelte, zumal das quotenweise Wiederaufleben, wie sich aus § 156 Abs. 4 KO ergebe, nicht zwingend sei und § 163 KO nur auf den im Gesetz geregelten Fall des Wiederauflebens abstelle.

Jedoch bezieht sich diese Lehrmeinung lediglich auf die nicht mehr in Geltung stehende Konkursordnung, von der der Autor offensichtlich selbst in seinem eigenen Kommentar zur

Insolvenzordnung abrückte, da er nach Zitierung des § 163 IO darauf nicht mehr Bezug nimmt.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichtes ist § 163 IO daher weder als unvollständig noch als ergänzungsbedürftig anzusehen, das Bestehen einer planwidrigen Rechtslücke kann nicht erkannt werden. Die Einbeziehung eines in einem vorherigen Insolvenzverfahren vereinbarten absoluten Wiederauflebens würde vielmehr einer vom Gesetz vorgesehenen ausdrücklichen Beschränkung (§ 156a Abs. 3 zweiter Teilsatz IO: „...; *andere Forderungen sind mit dem Bruchteile als getilgt anzusehen, der dem Verhältnis des bezahlten Betrags zu dem nach dem Sanierungsplan zu zahlenden Betrag entspricht.*“, § 156a Abs. 4 erster Teilsatz IO: „*Im Sanierungsplan kann von Abs. 1 bis 3 nicht zum Nachteil des Schuldners abgewichen werden, ...*“) widersprechen. Bezüglich Wertungsgesichtspunkt ist anzuführen, dass laut Gesetz auch die eigentlich besonders gesicherten Masseforderungen im Falle eines neuerlichen Insolvenzverfahrens zu Konkursforderungen reduziert und die „Altläubiger“ im Vergleich zu „Neugläubigern“ besser gestellt werden (§ 163 Abs. 1 letzter Teilsatz IO: „..., so sind die früheren Insolvenzgläubiger nicht verpflichtet, das im guten Glauben Bezugene zurückzuerstatten.“). Selbst bei Annahme eines Wertungswiderspruchs wäre für die belangte Behörde jedoch nichts gewonnen, da ein absolutes Wiederaufleben einen qualifizierten Verzug iSd § 156a Abs. 2 IO voraussetzt und ein solcher – wie bereits ausgeführt – hier nicht vorlag (vgl. BVwG 24.2.2016, L501 2110392-1/20E).

Der Einwand des Finanzamtes, dass auch nach dem Insolvenzrechtsänderungsgesetz 2010 absolutes Wiederaufleben vereinbart werden könne, wenn in den letzten fünf Jahren vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens ein Sanierungsplan abgeschlossen worden sei, was im gegenständlichen Fall vorliege, geht ins Leere, weil diese Bestimmung für den gegenständlichen Fall keine Anwendung finden kann, da die Vereinbarung des absoluten Wiederauflebens nach § 156a Abs. 4 zweiter und dritter Teilsatz IO nur für das neuerliche Insolvenzverfahren vom D-3 zutreffen hätte können, weshalb sich für den am D-5 (daher vor Inkrafttreten der Insolvenzordnung 2010) im vorangegangenen Schuldenregulierungsverfahren angenommenen Zahlungsplan daraus nichts gewinnen lässt. Im Übrigen wäre aber ohnehin die Frist von fünf Jahren bereits überschritten gewesen.

Daraus folgt daher, dass die im Schuldenregulierungsverfahren vom D-1 in Höhe von € 50.760,92 angemeldeten Konkursforderungen aufgrund der Quotenzahlungen von 11/14 nur mehr aliquot mit 3/14 gemäß § 156a Abs. 3 IO bei Eröffnung des neuerlichen Insolvenzverfahrens am D-3 wieder aufgelebt waren und nur mehr in Höhe von € 10.877,34 als neuerliche Insolvenzforderungen hätten angemeldet werden können:

Abgabe	Zeitraum	im Schulden-regulierungsverfahren angemeldeter Betrag	3/14
Umsatzsteuer	1999	72,75	15,59

Einkommensteuer	1999	3.177,05	680,80
Säumniszuschlag 1	2002	63,54	13,62
Pfändungsgebühr	2004	33,13	7,10
Barauslagenersatz	2004	5,85	1,25
Pfändungsgebühr	2005	101,61	21,77
Barauslagenersatz	2005	3,30	0,71
Umsatzsteuer	2005	26.426,18	5.662,75
Einkommensteuer	2005	8.945,96	1.916,99
Anspruchszinsen	2005	79,60	17,06
Umsatzsteuer	01-06/2006	11.744,97	2.516,78
Pfändungsgebühr	2006	104,78	22,45
Barauslagenersatz	2006	2,20	0,47
gesamt		50.760,92	10.877,34

Entgegen der Rechtsansicht des Bf. wurden folgende im neuerlichen Insolvenzverfahren vom D-3 angemeldete Insolvenzforderungen nicht auch bereits im Schuldenregulierungsverfahren vom D-1 angemeldet:

Abgabe	Zeitraum	Betrag	Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes	Bescheid vom
Einkommensteuer	2006	3.057,90	01.01.2006 bis D-8	11.08.2008
Einkommensteuer	2006	1.091,30	D-1 bis 31.12.2006	11.08.2008
Anspruchszinsen	2006	188,16	01.10. 2007 bis 11.08.2008	11.08.2008
Säumniszuschlag 1	2006	528,52	15.02.2006	12.01.2007
Säumniszuschlag 1	2006	234,90	16.08.2006	12.01.2007
Säumniszuschlag 1	2008	90,45	17.11.2008	09.12.2008

Der Säumniszuschlag 1 2008 entstand und war fällig in der insolvenzfreien Zeit und war daher nunmehr als Insolvenzforderung im neuerlichen Insolvenzverfahren anzumelden.

Hingegen entstanden die Abgabenansprüche für die beiden Säumniszuschläge 2006 (entsprechen den Fälligkeiten der Stammabgaben Umsatzsteuer 2005 und Umsatzsteuer 01-06/2006) bereits vor Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens und wären daher dort als Konkursforderungen anzumelden gewesen, zumal die Festsetzung noch während des laufenden Schuldenregulierungsverfahrens zu Recht erfolgte, da die Verpflichtung

zur Entrichtung eines Säumniszuschlages nicht erst mit seiner bescheidmäßigen Geltendmachung entsteht, sondern bereits mit Ablauf des für die Entrichtung der betreffenden Abgaben maßgebenden Fälligkeitstages. Eine solchermaßen eingetretene Verpflichtung erlischt nicht dadurch, dass in der Folge ein Konkursverfahren über das Vermögen des Abgabenschuldners eröffnet wird. Vielmehr kann sie auch nach diesem Zeitpunkt bescheidmäßig geltend gemacht werden (VwGH 28.4.1999, 94/13/0067).

§ 197 KO lautet:

Konkursgläubiger, die ihre Forderungen bei Abstimmung über den Zahlungsplan nicht angemeldet haben, haben Anspruch auf die nach dem Zahlungsplan zu zahlende Quote nur insoweit, als diese der Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners entspricht. § 156 Abs. 6 bleibt unberührt.

§ 156 Abs. 6 KO lautet:

Gläubiger, deren Forderungen nur aus Verschulden des Gemeinschuldners im Ausgleiche unberücksichtigt geblieben sind, können nach Aufhebung des Konkurses die Bezahlung ihrer Forderungen im vollen Betrage vom Gemeinschuldner verlangen.

Im Unterschied zum Ausgleich (§ 156 Abs. 1 KO) werden im Schuldenregulierungsverfahren die nicht angemeldeten Konkursforderungen, die auch aus Verschulden des Gläubigers unberücksichtigt geblieben sind, unter Umständen sogar weiter als auf die im Zahlungsplan vorgesehene Zahlungsquote vermindert, wenn diese der Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners nicht mehr entspricht. Bei Beurteilung, ob die Quote des Zahlungsplanes dieser entspricht, ist davon auszugehen, dass dem Schuldner das Existenzminimum zu verbleiben hat, weshalb der Konkursgläubiger nach § 197 KO Anspruch auf die im Zahlungsplan vorgesehene Quote nur dann hat, wenn dem Schuldner mehr als das Existenzminimum verbleibt oder ihm eine im Zahlungsplan nicht berücksichtigte Einkommenserhöhung oder ein Vermögenserwerb zukommt (Mohr in Konecny/Schubert, Kommentar zu den Insolvenzgesetzen, § 197 KO Tz 3).

Da jedoch bei geringfügiger monatlicher Mehrbelastung eine Herabsetzung nach § 197 KO nicht in Betracht kommt (LG Linz 21.11.1996, 15 R 245/96x, dort ging es um ATS 44,00 monatlich) und die auf die beiden Säumniszuschläge angewendete Zahlungsquote von insgesamt 10,59% monatlich einen Mehrbetrag von lediglich € 0,96 bedeutet hätte, wären die Säumniszuschläge 1 2006 im neuerlichen Insolvenzverfahren daher mit folgenden Beträgen anzumelden gewesen:

Abgabe	Zeitraum	festgesetzter Betrag	Zahlungsplanquote	verbleibt
Säumniszuschlag 1	2006	528,52	10,59%	55,97
Säumniszuschlag 1	2006	234,90	10,59%	24,88

Die in Höhe von € 4.149,20 festgesetzte Einkommensteuer 2006 wäre teils eine Konkursforderung und teils eine Masseforderung im Schuldenregulierungsverfahren vom

D-1 gewesen, konnte dort aber nicht berücksichtigt werden, da sie erst am 11.8.2008, daher nach Beendigung des Schuldenregulierungsverfahrens am D-2, bescheidmäßig festgesetzt wurde.

Im Betrag von € 3.057,90 gilt für die Konkursforderung Einkommensteuer 2006 das oben für die Säumniszuschläge 1 2006 Gesagte, da ein zusätzlicher monatlicher Betrag von € 3,86 ebenso wenig eine Herabsetzung nach § 197 KO erfordert.

Dieser Teil der Einkommensteuer 2006 wäre daher im neuerlichen Insolvenzverfahren mit folgendem Betrag anzumelden gewesen:

Abgabe	Zeitraum	festgesetzter Teilbetrag	Zahlungsplanquote	verbleibt
Einkommensteuer	2006	3.057,90	10,59%	323,83

§ 60 Abs. 1 KO lautet:

Konkursgläubiger können, gleichviel ob sie ihre Forderungen im Konkurs angemeldet haben oder nicht, ihre unberichtigten Forderungen auf das zur freien Verfügung bleibende oder nach der Konkursaufhebung erworbene Vermögen des Gemeinschuldners geltend machen.

Hingegen stellte der Teilbetrag der Einkommensteuer 2006 von € 1.091,30 eine nicht berücksichtigte Masseforderung im Schuldenregulierungsverfahren dar. Wie bzw. ob solche Masseforderungen nach Beendigung eines Konkursverfahrens zu berücksichtigen sind, lässt die Konkursordnung unbeantwortet. Die Lehre (*Jelinek/Nunner-Krautgasser in Konecny/Schubert, Kommentar zu den Insolvenzgesetzen, § 60 KO, Tz 9-13*) unterscheidet zwischen Masseforderungen, die schon zur Zeit der Konkurseröffnung entstanden waren, und Masseforderungen, die erst während des Konkurses entstehen. Für erstere haftet der Gemeinschuldner mit seinem gesamten Vermögen, für letztere (wie die gegenständliche Teileinkommensteuer 2006) hingegen beschränkt mit dem Wert des in die Hände des ehemaligen Gemeinschuldners gelangenden Massevermögens.

§ 58 Z 1 KO lautet auszugsweise:

Als Konkursforderungen können die seit der Konkurseröffnung laufenden Zinsen von Konkursforderungen nicht geltend gemacht werden. (...)

Hinsichtlich der Anspruchszinsen 2006 ist festzustellen, dass deren Geltendmachung ab Konkurseröffnung gemäß § 58 Z 1 KO ausgeschlossen ist, soweit es sich bei den Abgabenforderungen um Konkursforderungen handelt. Soweit die Nachforderungszinsen auf eine als Masseforderung zu qualifizierende Steuerschuld entfällt, stellen sie ab Konkurseröffnung Masseforderungen dar (*Engelhart in Konecny/Schubert, Kommentar zu den Insolvenzgesetzen, § 46 KO Tz 126*).

Im gegenständlichen Fall betrifft ein Teilbetrag der Anspruchszinsen 2006 von € 138,67 (basierend auf dem Teilbetrag der Einkommensteuer 2006 von € 3.057,90) eine Konkursforderung, weshalb dieser weder beim Schuldenregulierungsverfahren noch

beim neuerlichen Insolvenzverfahren als Konkurs- bzw. Insolvenzforderung hätte geltend gemacht werden können.

Hingegen betrifft der Teilbetrag der Anspruchszinsen 2006 von € 49,49 (basierend auf dem Teilbetrag der Einkommensteuer 2006 von € 1.091,30) eine Masseforderung, für den der Bf. in Analogie zur Einkommensteuer 2006 beschränkt mit dem Wert des ihm in die Hände gelangenden Massevermögens haftet.

Das Bundesfinanzgericht ermittelte daher im Wege der Anforderung des Insolvenzaktes betreffend Schuldenregulierungsverfahren des Bf. vom D-1 den Betrag, der ihm nach Abschluss des Insolvenzverfahrens bzw. Annahme des Zahlungsplans seitens des Konkursgerichtes aus dem Massevermögen überlassen wurde. Laut Protokoll vom D-5 betrug der Stand des Massekontos € 0,00, jedoch wurde vom Bf. während des Schuldenregulierungsverfahrens ein Sparbuch mit einem Guthaben von € 600,00 angelegt, von dem laut Beschluss des Insolvenzgerichtes in der gleichen Tagsatzung die Massekosten des KSV von € 260,00 zu begleichen waren, sodass ein Betrag von € 340,00 übrigblieb, der gemäß § 214 Abs. 1 BAO zu verbuchen gewesen wäre.

Somit hätten die Masseforderungen an Einkommensteuer 2006 und Anspruchszinsen 2006 nur mit folgenden Beträgen im neuerlichen Insolvenzverfahren als Insolvenzforderungen angemeldet werden können:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>im Schulden-regulierungsverfahren nicht angemeldete Masseforderung</i>	<i>max. € 340,00</i>
Einkommensteuer	2006	1.091,30	340,00
Anspruchszinsen	2006	49,49	0,00

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Gemäß § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Gemäß § 9 Abs. 1 KO wird durch die Anmeldung im Konkurs die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Gemeinschuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig geworden ist.

§ 9 IO (Verjährung) lautet:

(1) Durch die Anmeldung im Insolvenzverfahren wird die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Schuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens rechtskräftig geworden ist.

(2) Wird ein Anspruch bei der Prüfungstagsatzung bestritten, so gilt die Verjährung vom Tage der Anmeldung bis zum Ablauf der für die Geltendmachung des Anspruches bestimmten Frist als gehemmt.

Zum Einwand der Einhebungsverjährung gemäß § 238 BAO war dem Vorbringen des Bf., dass die Verjährung der im Schuldenregulierungsverfahren angemeldeten Konkursforderungen durch die Eröffnung vom D-1 gemäß § 9 Abs. 1 KO unterbrochen wurde, zunächst zu folgen.

Allerdings begann sie entgegen der Rechtsansicht des Bf. nicht wieder nach Rechtskraft des Aufhebungsbeschlusses vom D-6 neu zu laufen, da dem gegenständlichen Schuldenregulierungsverfahren ein Zahlungsplan folgte, der nicht nur schuldbefreiende Wirkung entfaltet, sondern auch ein Stundungselement enthält (*Lovrek in Konecny/Schubert*, Kommentar zu den Insolvenzgesetzen, § 156 KO Tz 16).

Die Lehre (*Lovrek in Konecny/Schubert*, Kommentar zu den Insolvenzgesetzen, § 156 KO Tz 19) sieht ab rechtskräftiger Bestätigung des Zahlungsplanes bis zur Fälligkeit der Quotenzahlungen eine Fortlaufhemmung der Verjährung gegeben, weil der Gläubiger in diesem Zeitraum seinen Anspruch nicht geltend machen kann. Aber auch im Falle einer bereits verstrichenen Verjährungsfrist ist im Wiederauflebensfall (gegenständlich nach § 163 IO) von einer Fortlaufhemmung auszugehen. Beide Parteien werden dadurch im Wiederauflebensfall so gestellt, als wäre der Zahlungsplan nicht geschlossen worden.

Ähnliches sieht § 238 Abs. 2 BAO vor, wonach durch die Bewilligung einer Zahlungserleichterung die Verjährung einer fälligen Abgabe unterbrochen ist.

Ob Fortlaufhemmung oder Unterbrechung ist im gegenständlichen Fall unerheblich, da der Zahlungsplan sofort an die Beendigung des Schuldenregulierungsverfahrens anschloss und der Zeitpunkt des Wiederauflebens gemäß § 163 IO mit dem Zeitpunkt der Eröffnung des neuerlichen Insolvenzverfahrens vom D-3, das wiederum gemäß § 9 Abs. 1 IO die Verjährung unterbrach, ident war.

§ 9 Abs. 2 IO, wonach die Verjährung bestrittener Ansprüche vom Tag der Anmeldung bis zum Ablauf der für die Geltendmachung des Anspruches bestimmten Frist als gehemmt gilt, ist für den gegenständlichen Fall ebenfalls irrelevant, da die vom Finanzamt im neuerlichen Insolvenzverfahren angemeldeten ehemaligen Konkursforderungen vom Masseverwalter nur in Höhe des 3/14 übersteigenden Teils bestritten wurden.

In weiterer Folge wurde am D-4 ein Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt und das Insolvenzverfahren aufgehoben. Hinsichtlich der die Verjährung hemmenden bzw. unterbrechenden Stundungswirkung des Sanierungsplanes wird auf die bereits

ausgeführte Kommentarameinung (*Lovrek* in *Konecny/Schubert*, Kommentar zu den Insolvenzgesetzen, § 156 KO Tz 19) verwiesen.

Daraus folgt, dass die im Schuldenregulierungsverfahren angemeldeten Konkursforderungen im Ausmaß von 3/14 noch nicht verjährt sind.

Dem Einwand des Finanzamtes, dass ab 2007 mehrere Zahlungsaufforderungen an den Bf. ergangen seien, ist hingegen zu erwideren, dass sich diese nicht auf die im Schuldenregulierungsverfahren angemeldeten Konkursforderungen beziehen können, da aufgrund des Zahlungsplanes vor den Quotenfälligkeiten keinerlei vorzeitige Zahlungen eingefordert werden können, zumal diese ohnehin gemäß § 231 BAO von der Einbringung ausgesetzt waren.

Für die im Schuldenregulierungsverfahren nicht angemeldeten Konkurs- und Masseforderungen gilt zwar weder § 9 Abs. 1 KO noch die Stundungswirkung des Zahlungsplanes, jedoch wurden diese wie folgt bescheidmäßig festgesetzt, wodurch die Verjährung gemäß § 238 Abs. 2 BAO unterbrochen wurde und die Frist von fünf Jahren mit Ablauf des Jahres neu zu laufen begann:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Bescheid vom</i>	<i>Verlängerung der Verjährungsfrist</i>
Säumniszuschlag 1	2006	528,52	12.01.2007	31.12.2012
Säumniszuschlag 1	2006	234,90	12.01.2007	31.12.2012
Einkommensteuer	2006	4.149,20	11.08.2008	31.12.2013
Anspruchsziens	2006	188,16	11.08.2008	31.12.2013

Da durch das neuerliche Insolvenzverfahren vom D-3 die Verjährung gemäß § 9 Abs. 1 IO unterbrochen und durch den anschließenden Sanierungsplan gehemmt bzw. unterbrochen wurde, sind sowohl diese Abgaben als auch die Abgaben, bei denen der die Abgabenpflicht auslösende Sachverhalt erst nach Beendigung des Schuldenregulierungsverfahrens eintrat, bis dato nicht verjährt.

Die zuletzt genannten Insolvenzforderungen waren entgegen dem Rückstandsausweis vom 9.1.2013, der der Anmeldung der Insolvenzforderungen zugrunde lag, dem Vorbringen des Bf. (teilweise) folgend aufgrund der Beschwerdevorentscheidungen vom 15.2.2013 (samt Anpassung der Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 8 BAO) einzuschränken:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag laut Rückstandsausweis</i>	<i>Betrag unter Berücksichtigung der BVE</i>
Säumniszuschlag 1	2008	90,45	90,45
Umsatzsteuer	03/2012	387,10	0,00
Säumniszuschlag 1	2012	90,00	70,39

Umsatzsteuer	04/2012	4.500,00	2.925,16
Säumniszuschlag 1	2012	90,00	58,50
Umsatzsteuer	05-06/2012	9.000,00	5.821,94
Säumniszuschlag 1	2012	180,00	116,44
Umsatzsteuer	07-09/2012	12.000,00	9.517,07
gesamt		26.337,55	18.599,95

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Aufhebung der Bestätigung der Vollstreckbarkeit gemäß § 15 Abs. 2 AbgEO war daher teilweise statzugeben und die Vollstreckbarkeit der im Insolvenzverfahren vom D-3 angemeldeten Insolvenzforderungen wie folgt einzuschränken:

Abgabe	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	1999	15,59
Einkommensteuer	1999	680,80
Säumniszuschlag 1	2002	13,62
Pfändungsgebühr	2004	7,10
Barauslagenersatz	2004	1,25
Pfändungsgebühr	2005	21,77
Barauslagenersatz	2005	0,71
Umsatzsteuer	2005	5.662,75
Einkommensteuer	2005	1.916,99
Anspruchszinsen	2005	17,06
Umsatzsteuer	01-06/2006	2.516,78
Pfändungsgebühr	2006	22,45
Barauslagenersatz	2006	0,47
Säumniszuschlag 1	2006	55,97
Säumniszuschlag 1	2006	24,88
Einkommensteuer	2006	663,83
Säumniszuschlag 1	2008	90,45
Säumniszuschlag 1	2012	70,39
Umsatzsteuer	04/2012	2.925,16
Säumniszuschlag 1	2012	58,50

Umsatzsteuer	05-06/2012	5.821,94
Säumniszuschlag 1	2012	116,44
Umsatzsteuer	07-09/2012	9.517,07
	gesamt	30.221,97

Informativ wird darauf hingewiesen, dass aufgrund der an das Finanzamt erfolgten Quotenzahlungen von € 5.377,72 und der im Insolvenzverfahren mit Beschluss vom D-9 vereinbarten Sanierungsplanquote von 20% offenbar von nicht bestrittenen Insolvenzforderungen von € 26.888,60 (anstatt € 29.888,61 wie vom Bf. angeführt) ausgegangen wurde, weshalb noch die Quotenzahlung von € 666,67 der Differenz von € 3.333,37 zu den soeben festgestellten vollstreckbaren Insolvenzforderungen von € 30.221,97 zur Zahlung an das Finanzamt ausständig ist.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Solche Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung waren im vorliegenden Erkenntnis zu klären, wie die Frage des absoluten oder quotenmäßigen Wiederauflebens nach Eröffnung eines neuerlichen Insolvenzverfahrens, der Verminderung der Zahlungsplanquote bei aus Verschulden des Gläubigers nicht angemeldeten Konkursforderungen, der Beschränkung von nicht angemeldeten Masseforderungen sowie Fortlaufhemmung (oder Unterbrechung) der Einhebungsverjährung im Falle eines Zahlungs- oder Sanierungsplanes.

Da der Verwaltungsgerichtshof darüber noch nicht abgesprochen hat, war die Revision zuzulassen.

Wien, am 18. Oktober 2018

