



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Viktor Igáli-Igálfy, Rechtsanwalt, 1030 Wien, Landstraße Hauptstraße 34, vom 19. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 20. Juli 2009 betreffend Rückzahlung (§ 239 BAO) und Abrechnung (§ 216 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 3. Juli 2009 beantragte der Berufungswerber (Bw.) die Rückzahlung des sich aus der Veranlagung zur Einkommensteuer 2008 vom 2. Juli 2009 in Höhe von € 471,81 ergebenden Guthabens.

Das Finanzamt wies am 20. Juli 2009 das Ansuchen um Rückzahlung mit der Begründung ab, dass dieses Guthaben gemäß § 215 Abs. 2 BAO zur teilweisen Tilgung der bei einer anderen Abgabenbehörde bestehenden Abgabenschuldigkeiten zu verwenden gewesen wäre.

Dagegen erhob der Bw. am 19. August 2009 das Rechtsmittel der Berufung und brachte vor, dass offenbar auf Grund eines Haftungsbescheides für die S-KG die Übertragung dieses Guthabens auf das Steuerkonto dieser Gesellschaft vorgenommen worden wäre. Über sein Vermögen wäre bereits mit Beschluss des Landesgerichtes Korneuburg am 13. September 2007 das Konkursverfahren eröffnet worden, das am 29. Oktober 2008 nach Einleitung des Abschöpfungsverfahrens aufgehoben worden wäre. Unstrittig wäre daher, dass die Gutschrift aus dem Zeitraum nach Konkurseröffnung stamme und an den Bw. zurückzuzahlen wäre.

Infolge des laufenden Abschöpfungsverfahrens wären Exekutionen gegen ihn wegen Forderungen, die vor dem 13. September 2007 entstanden wären, unzulässig. Es bestehen daher für den Abgabengläubiger keine Berechtigung, diese ihm zustehenden Gutschriften zur Abdeckung von Forderungen aus einem Haftungsbescheid geltend zu machen, da das Finanzamt vom Treuhänder im Zuge des Abschöpfungsverfahrens die entsprechenden Abzüge erhalten werde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. August 2009 wies das Finanzamt die Berufung ab und führte begründend aus, dass das Schuldenregulierungsverfahren gemäß § 200 Abs. 4 KO nach rechtskräftiger Einleitung des Abschöpfungsverfahrens aufgehoben werde. Da die Aufrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 1 KO nur im Konkurs gelte, finde diese Bestimmung nach Aufhebung des Konkurses keine Anwendung mehr. Nach Aufhebung des Konkurses könne sich der frühere Gemeinschuldner nicht mehr auf die konkursrechtliche Aufrechnungsbeschränkung berufen (*Fischerlehner* in SWK 2002, S 840, mit dem Hinweis auf *Konecny/Schubert*, KO, §§ 19, 20, Rz 14). Ab diesem Zeitpunkt wäre eine auf § 215 Abs. 1 BAO gestützte Verrechnung einer Konkursforderung sowohl mit vor als auch nach Konkursaufhebung entstandenen Steuergutschriften zulässig.

Der mit „Gleichbehandlung der Konkursgläubiger“ übertitelte § 206 Abs. 1 KO normiere nur eine Exekutionssperre, wonach Konkursgläubiger während des Abschöpfungsverfahrens gegen den Schuldner nicht Exekution führen dürften. Eine auf § 215 Abs. 1 BAO (zwingendes Recht) gestützte Verrechnung stelle jedoch keine Exekutionsmaßnahme dar.

§ 206 Abs. 3 KO behandle die Aufrechnung durch den Drittenschuldner gegen die Forderung auf von der Abtretungserklärung erfasste Bezüge (gemäß § 199 Abs. 2 KO der pfändbare Teil der Einkünfte aus einem Arbeitsverhältnis oder sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion). Angesichts des klaren Wortlautes dieser Bestimmung könne eine Ausdehnung eines Aufrechnungsverbotes zu Lasten aller Konkursgläubiger im Weg der Interpretation nicht vorgenommen werden. Ein allgemeines Aufrechnungsverbot für Konkursgläubiger während des Abschöpfungsverfahrens könne der Konkursordnung nicht entnommen werden. Da es sich bei der Einkommensteuergutschrift um einen öffentlich-rechtlichen Anspruch gegenüber dem Abgabengläubiger handle, falle sie nicht unter die von der Abtretungserklärung erfassten Bezüge und wäre daher auch unter diesem Gesichtspunkt aufrechenbar (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0155).

Bestritten wäre die Verweigerung der Rückzahlung des Guthabens aus der Arbeitnehmerveranlagung 2008. Dieses wäre mit einem Rückstand bei der S-KG, deren Haftender der Bw. wäre, verrechnet worden. Voraussetzung für die Rückzahlung eines ausgewiesenen

Guthabens wäre jedoch, dass vor Auszahlung gemäß § 215 Abs. 1 und 2 BAO geprüft werden müsse, ob dieses Guthaben für andere Abgabenschulden des Abgabepflichtigen bei derselben oder einer anderen Abgabenbehörde zu verwenden wäre. Bei der Bestimmung des § 215 BAO handle es sich um zwingendes Recht, das keinen Spielraum für eine allfällige Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde biete. Zudem würde nach § 214 Abs. 3 KO selbst dann keine Pflicht zur Rückzahlung des Erlengten begründet, wenn das Finanzamt befriedigt worden wäre, obwohl es auf Grund der Restschuldbefreiung keine Befriedigung zu beanspruchen gehabt hätte. Hieraus leite das Schrifttum ab, dass eine allfällige Bevorzugung des Abgabengläubigers auf die abgabenrechtlich gebotene Verrechnung ohne Auswirkung bliebe. Da eine Verrechnung mit Abgabenschuldigkeiten eines anderen Finanzamtes bestanden hätte, wäre keine Gutschrift (gemeint: kein Guthaben) mehr für eine Rückzahlung übrig gewesen.

Die Vorgangsweise des Finanzamtes laufe auch nicht dem Sinn und Zweck des Abschöpfungsverfahrens (insbesondere der Restschuldbefreiung) zuwider, weil eine solche gemäß § 213 KO erst dann in Frage komme, wenn das Abschöpfungsverfahren beendet wäre. Da im gegenständlichen Fall zwar das Konkursverfahren mit 28. Oktober 2008, nicht jedoch das Abschöpfungsverfahren beendet wäre, wäre die Verrechnungsvorschrift des § 215 BAO anzuwenden gewesen.

Der Bw. beantragte daraufhin mit Schreiben vom 28. September 2009 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass das Guthaben aus der Arbeitnehmerveranlagung 2008 erst nach Konkursöffnung (13. September 2007) erworben worden wäre. Gemäß § 200 Abs. 4 KO wäre das Schuldenregulierungsverfahren nach rechtskräftiger Einleitung des Abschöpfungsverfahrens aufgehoben worden. Da gemäß § 206 KO die Konkursgläubiger gleich zu behandeln wären, wäre das Finanzamt daher nicht zur Aufrechnung berechtigt gewesen. Eine Aufrechnung mit seiner Forderung wäre nur zulässig gewesen, wenn das Finanzamt auch bei einer Fortdauer des Konkurses nach den §§ 19 und 20 KO zur Aufrechnung berechtigt gewesen wäre. Die Aufrechnung wäre daher insbesondere unzulässig, wenn seine Forderung erst nach Konkursöffnung entstanden wäre.

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 Konkursöffnung Schuldner der Konkursmasse geworden oder wenn die Forderung gegen den Gemeinschuldner erst nach der Konkursöffnung erworben worden ist. Das Gleiche gilt, wenn der Schuldner die Gegenforderung zwar vor der Konkursöffnung erworben hat, jedoch zur Zeit des Erwerbes von der Zahlungsfähigkeit des Gemeinschuldners Kenntnis hatte oder Kenntnis haben musste.

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 die aus der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2008 resultierende Gutschrift in Höhe von € 471,81 vom 2. Juli 2009 gemäß § 215 Abs. 2 BAO zur Überrechnung auf das beim Finanzamt Korneuburg bestehende Abgabenkonto der S-KG mit in diesem Betrag übersteigender Höhe aushaftenden Abgabenschuldigkeiten zu verwenden war oder das dadurch entstandene Guthaben 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 von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Mit Beschluss des Landesgerichtes Korneuburg vom 13. September 2007 wurde über das Vermögen des Bw. das Schuldenregulierungsverfahren eingeleitet und nach Eröffnung des Abschöpfungsverfahrens mit Beschluss vom 29. Oktober 2008 wieder aufgehoben.

Der Bw. wurde mit Bescheid vom 14. Mai 2009 zur Haftung gemäß § 12 BAO als Gesellschafter der S-KG für deren Abgaben in der Höhe von € 140.162,32 zur Haftung herangezogen.

Aus dem Einwand des Bw., dass sämtliche Konkursgläubiger ausschließlich nach Maßgabe der Bestimmungen der Konkursordnung über das Abschöpfungsverfahren (gemäß § 199 Abs. 2 KO verteilt ein Treuhänder halbjährlich den an ihn abgetretenen pfändbaren Teil der Forderungen des Gemeinschuldners) befriedigt werden, lässt sich nichts gewinnen, weil die Abgabenbehörde mit ihrer Haftungsforderung nicht Konkursgläubigerin war, da diese Schuld erst mit Erlassung des Haftungsbescheides, daher erst nach Aufhebung des Konkursverfahrens entstand.

Daher geht auch das Vorbringen des Bw., dass gemäß § 201 Abs. 1 KO Exekutionen einzelner Konkursgläubiger in das Vermögen des Schuldners während des Abschöpfungsverfahrens unzulässig wären, ins Leere, zumal im gegenständlichen Fall eben gar keine Vollstreckungsmaßnahmen gesetzt wurden, sondern lediglich die Verrechnungsvorschrift des § 215 Abs. 2 BAO, wonach das nach einer gemäß Abs. 1 erfolgten Tilgung von Schuldigkeiten verbleibende Guthaben zur Tilgung der dieser Behörde bekannten fälligen Abgabeschuldigkeiten zu verwenden ist, die der Abgabepflichtige bei einer anderen Abgabenbehörde hat, zur Anwendung kam.

Das Exekutionsverbot des § 206 Abs. 1 KO stand der Aufrechnung somit nicht im Wege, weil eine auf § 215 Abs. 2 BAO gestützte Verrechnung keine Exekutionsmaßnahme, sondern eine Entrichtungsform darstellt (*Ritz*, BAO- Kommentar³, § 211, Tz. 16).

Darüber hinaus vertritt der Verwaltungsgerichtshof 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. Die damit zum Ausdruck gebrachte Ansicht, dass eine Konkursforderung nicht mit einem Guthaben, welches nach Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens entstanden sei, verrechnet werden könne, ist auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar, da zum Einen diese Einschränkung der Aufrechnung nur während der Dauer des Konkursverfahrens gilt und zum Anderen ohnehin keine Konkursforderung vorliegt.

Ganz verfehlt erweist sich somit die Rechtsansicht des Bw., dass das in § 20 KO normierte Aufrechnungsverbot ab Konkursöffnung ohne zeitliche Beschränkung und somit auch nach Einleitung 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 herrschen 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 22. Jänner 2009 (rechtskräftig) aufgehoben. Die vom Finanzamt amtswegig am 17. Juli 2009 (mit Wirksamkeit vom 2. Juli 2009) vorgenommene Verrechnung unterlag somit nicht dem Aufrechnungsverbot des § 20 Abs. 1 erster Satz KO.

Unstrittig ist, dass zum Zeitpunkt der Antragstellung, dem 3. Juli 2009, auf dem Abgabekonto der Bw. ein Guthaben in der beantragten Höhe von € 471,81 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 Hinweis auf eine allfällige Begünstigung des Abgabengläubigers ist zu entgegnen, 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).

Da § 206 Abs. 3 KO nicht anwendbar war, bestand für das Finanzamt kein Aufrechnungsverbot gemäß § 20 Abs. 1 erster Satz KO. Anzuwenden waren die Verrechnungsvorschriften der BAO, wobei sich aus § 215 Abs. 2 BAO eindeutig die Verpflichtung des Finanzamtes zur Überrechnung der Guthaben ergab.

Das Guthaben war deswegen auf das Abgabekonto der KG zu überrechnen, weil § 215 Abs. 1 und 2 BAO auch dann anzuwenden ist, wenn ein Abgabepflichtiger auf einem Abgabekonto über ein Guthaben verfügt und als Gesamtschuldner eine auf einem anderen Abgabekonto gebuchte Abgabe schuldet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. März 2010