



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des N.N. , Pensionist, S., vertreten durch Mag. H.Qu. , Rechtsanwalt, St.U., S.Str. 84, vom 5. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes S. vom 5. Mai und 14. Mai 2008 betreffend Abrechnung gemäß § 216 BAO nach der am 17. April 2009 durchgeführten mündlichen Verhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt zog den Berufungswerber mit Bescheid vom 3. August 2004 gemäß § 12 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Firma B.G. Kommanditgesellschaft in Höhe von insgesamt € 64.000,82 heran. Der Berufungswerber war persönlich unbeschränkt, unmittelbar haftender Komplementär der Kommanditgesellschaft. Mit Beschluss des Landesgerichtes L. vom 27. September 2004 wurde über das Vermögen des N.N. das Konkursverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom 1. Dezember 2005 wurde der Verteilungsentwurf des Masseverwalters genehmigt und die auf die Gläubiger entfallende Quote in Höhe von etwa 7% genehmigt.

Am 15. Jänner 2008 wurde beim Bezirksgericht S. über den Berufungswerber zusätzlich ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet. Das Finanzamt meldete in diesem Verfahren am 13. Feber 2008 offene Forderungen in Höhe von € 21.666,79 aus der Heranziehung zur Haftung vom 3. August 2004 an.

Mit Beschluss vom 3. März 2008 wurde im Schuldenregulierungsverfahren der Zahlungsplan angenommen und bestätigt. Demnach hat der Berufungswerber eine Quote in Höhe von 6,5% zahlbar in zehn Halbjahresraten beginnend mit 15. Juni 2008, laufend fällig am 15.6. und 15.12. der kommenden Jahre, zu leisten. Das Bezirksgericht stellte mit Beschluss vom 31. März 2008 die Rechtskraft des Zahlungsplanes fest. Damit war das Schuldenregulierungsverfahren beendet. Das Abschöpfungsverfahren endet im Jahr 2013.

Mit Eingabe vom 8. April 2008 beschwert sich der Berufungswerber darüber, dass ein Guthaben auf seinem Abgabenkonto aus der Veranlagung der Einkommensteuer des Jahres 2006 in Höhe von € 5.298,36 nicht ausbezahlt, sondern mit der noch aushaftenden Abgabenschuld der Kommanditgesellschaft aufgerechnet worden war. Beantragt wurde die umgehende Auszahlung des Guthabens.

Die im Schuldenregulierungsverfahren angemeldete Forderung des Finanzamtes gegenüber dem Schuldner werde quotenmäßig zu befriedigen sein. Eine Aufrechnung des Guthabens aus der Veranlagung zur Einkommensteuer 2006 sei unzulässig, weil mit der quotenmäßigen Befriedigung die Befreiung von weitergehenden Haftungsschulden einhergehe. Um bescheidmäßige Erledigung mit Abrechnungsbescheid wurde ersucht.

Mit dem angefochtenen Abrechnungsbescheid vom 5. Mai 2008 erklärte das Finanzamt, dass die Verrechnung des aus der Einkommensteuer- und Anspruchszinsfestsetzung des Jahres 2006 bestehenden Guthabens mit unberichtigt aushaftenden Haftungsschulden des Antragsteller zulässig sei.

Mit dem angefochtenen Abrechnungsbescheid vom 14. Mai 2008 erklärte das Finanzamt, dass die Verrechnung des aus der Einkommensteuer- und Anspruchszinsfestsetzung des Jahres 2007 bestehenden Guthabens (€ 5.190,33) mit unberichtigt aushaftenden Haftungsschulden des Antragsteller zulässig sei.

In der in beiden Bescheiden gleichlautenden Begründung wies das Finanzamt darauf hin, dass der Berufungswerber als Gesamtschuldner für die Abgabenschuldigkeiten der Kommanditgesellschaft unmittelbar, persönlich hafte und zur Entrichtung herangezogen werden könne. Die Einkommensteuergutschriften aus den Jahren 2006 und 2007 vor dem Schuldenregulierungsverfahren im Jahr 2008 können daher mit bestehenden Abgaben- und Haftungsschuldigkeiten aufgerechnet werden und stellen keinen Verstoß gegen § 20 KO dar. Auf die Verrechnungsvorschriften der § 215 ff. BAO wurde verwiesen.

Der Berufungswerber sei durch die Heranziehung zur Haftung zum Gesamtschuldner im Sinne des § 7 BAO geworden. Gemäß § 4 BAO entstehe der Abgabenanspruch, sobald der gesetzliche Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpfe. Auch Rückforderungsansprüche würden im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches

entstehen. Die Rückforderungsansprüche des Abgabepflichtigen aus der Veranlagung zur Einkommensteuer 2006 und 2007 würden daher mit Ablauf der jeweiligen Jahre entstehen.

Auf den Zeitpunkt der Bescheiderlassung komme es dabei nicht an, weil dadurch die Durchsetzbarkeit des Anspruches des Abgabepflichtigen gegenüber der Abgabenbehörde, nicht jedoch das Entstehen des Abgabenanspruches bewirkt werde.

In der rechtzeitig eingebrachten *Berufung* wird die inhaltliche Rechtswidrigkeit beider Abrechnungsbescheide vom 5. und 14. Mai 2008 geltend gemacht. Über den Berufungswerber sei am 27. September 2004 das Konkursverfahren eröffnet worden, weil er die bestehenden Verbindlichkeiten aus dem Betrieb seines Bekleidungsgeschäftes in Form einer Kommanditgesellschaft nicht mehr habe bedienen können. Das Finanzamt habe in diesem Konkursverfahren 2004 Forderungen in Höhe von € 50.565,91 angemeldet. Dieses Konkursverfahren endete am 1. Dezember 2005 mit der Verwertung des gesamten Vermögens des Berufungswerbers und wurde die Quote in Höhe von ca. 6% festgesetzt.

Nach Zuerkennung der Alterspension und der damit verbundenen Möglichkeit gesicherte Quotenzahlungen an die Gläubiger leisten zu können, sei über den Berufungswerber im Jänner 2008 ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet worden. In diesem Verfahren habe das Finanzamt Forderungen in Höhe von € 21.666,67 angemeldet. Der Zahlungsplan siehe nun vor, dass eine Quote in Höhe von 6,5 % in zehn aufeinanderfolgenden Halbjahresraten an sämtliche Gläubiger ausbezahlt werde, beginnend mit 15. Juni 2008.

Am 3. und 9. April 2008 habe das Finanzamt die Einkommensteuergutschriften für die Jahre 2006 und 2007 in Höhe von insgesamt € 10.488,63 auf das Abgabenkonto der Kommanditgesellschaft umgebucht. Mit den angefochtenen Abrechnungsbescheiden habe das Finanzamt diese Vorgangsweise für zulässig erklärt. Diese Aufrechnung sei jedoch unzulässig, weil keine Personenidentität zwischen der Kommanditgesellschaft und dem Berufungswerber selbst vorliege. Es fehle an der Gegenseitigkeit beider Forderungen.

Auch aus Sicht des Konkursrechtes sei die Aufrechnung unzulässig, weil die Haftung aus seiner Komplementärstellung an der KG begründet war. Es liege somit ein Fall der Haftung des persönlich haftenden Gesellschafters für Verbindlichkeiten einer Personengesellschaft vor.

Gemäß § 165 Abs. 1 KO befreie der Ausgleich des persönlich haftenden Gesellschafters einer eingetragenen Personengesellschaft diesen von weiteren Haftungen für die Gesellschaft. Mit dem Zwangsausgleich werde die Haftung des persönlich haftenden Gesellschafters überhaupt aufgehoben. Die nunmehr vom Finanzamt vorgenommene Aufrechnung widerspreche daher dem Gesetz und der ständigen Judikatur des Obersten Gerichtshofes.

Sinn und Zweck dieser Haftungsbefreiung ist es, die Haftung des verschuldensunabhängig haftenden Gesellschafters auf die Quote zu beschränken. Der Gesetzgeber habe daher für den Zwangsausgleich der Personengesellschaft einerseits als auch für den Zwangsausgleich des persönlich haftenden Gesellschafters andererseits festgelegt, dass dieser auch für die jeweiligen Haftungsverbindlichkeiten maßgeblich ist.

Der Bw. beantragte die Aufhebung, in eventu die Abänderung der Bescheide dahingehend, dass die Aufrechnung in Höhe der Quote von 6,5% der angemeldeten Forderung zulässig sei. Die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde beantragt. Der Berufungswerber beantragte im Vorlageantrag auch die Berufung gegen den Bescheid betreffend Abweisung eines Rückzahlungsantrages eines Guthabens im Zuge der anzuberaumenden mündlichen Berufungsverhandlung zu verhandeln.

In der *mündlichen Verhandlung beim Unabhängigen Finanzsenat am 17. April 2009* wurden beide Berufungen gemeinsam verhandelt.

Die Amtsvertreterin führte aus, dass die Abgabenansprüche aus der Veranlagung zur Einkommensteuer der Jahre 2006 und 2007 bereits mit Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres entstanden wären. Es handle sich dabei um sogenannte "*negative Abgabenansprüche*" (Guthaben), welche zum Jahresende bereits bestanden haben und hätten diese Abgabenansprüche keinem Verrechnungsverbot nach § 20 KO unterliegen.

Der Bw. verwies durch seinen Vertreter darauf, dass die Aufrechnung zwischen zwei verschiedenen Personen, der KG und dem Bw., mangels Personenidentität unzulässig sei. Auch die Aufrechnung der Guthaben mit Verbindlichkeiten des Bw. aus der Heranziehung zur Haftung gemäß § 12 BAO sei unzulässig. Dies ergäbe sich aus der gesetzlichen Regelung der Konkursordnung.

Er habe bereits vor seinem Privatkonkurs im Jänner 2008 € 30.000,00 aus dem Konkurs der Kommanditgesellschaft gezahlt. Das Finanzamt habe die Gutschriften aus der Einkommensteuer 2006 und 2007 in Höhe von ca. € 11.000,00 einbehalten und gleichzeitig sei er verpflichtet im Zuge des Abschöpfungsverfahrens halbjährliche Raten in Höhe von € 180,00 zur Bedienung des angemeldeten Betrages an das FA zu entrichten. Damit sei das Finanzamt gegenüber allen anderen Gläubigern begünstigt. Nach der Judikatur des VwGH würden die Bestimmungen der Konkursordnung den Bestimmungen der BAO betreffend Verrechnung von Abgabenguthaben vorgehen.

Das Finanzamt hielt dem entgegen, dass gemäß § 215 Abs. 1 BAO entstehende Guthaben auch dann mit Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen wären, wenn diese auf einem Abgabenkonto einer anderen Person bestehen würden. Die Abgabenbehörde sei bereits vor

Eröffnung des Konkursverfahrens Schuldner der Konkursmasse geworden und stelle diese Aufrechnung keinen Verstoß gegen § 20 KO dar.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 215 Abs. 2 BAO ist das nach einer gemäß Abs. 1 erfolgten Tilgung von Schuldigkeiten verbleibende Guthaben zur Tilgung der dieser Behörde bekannten fälligen Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die der Abgabepflichtige bei einer anderen Abgabenbehörde hat.

Soweit Guthaben nicht gemäß § 215 Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, sind sie gemäß § 215 Abs. 4 BAO nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 BAO zurückzuzahlen oder unter sinngemäßer Anwendung dieser Bestimmungen über Antrag des zur Verfügung über das Guthaben Berechtigten zugunsten eines anderen Abgabepflichtigen umzubuchen oder zu überrechnen.

Gemäß § 216 BAO ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 213 BAO) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) abzusprechen. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die betreffende Verbuchung erfolgt ist oder erfolgen hätte müssen, zulässig.

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

Gemäß § 20 Abs. 1 KO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Konkursgläubiger erst nach der Konkurseröffnung Schuldner der Konkursmasse geworden oder wenn die Forderung gegen den Gemeinschuldner erst nach der Konkurseröffnung erworben worden ist. Das Gleiche gilt, wenn der Schuldner die Gegenforderung zwar vor der Konkurseröffnung erworben hat, jedoch zur Zeit des Erwerbes von der Zahlungsunfähigkeit des Gemeinschuldners Kenntnis hatte oder Kenntnis haben musste.

Strittig ist nach den Ausführungen in der Berufung, ob die Aufrechnung der aus der Veranlagung der Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 resultierenden Gutschriften in Höhe von € 5.298,36 und € 5.190,33 mit Verbindlichkeiten des Berufungswerbers aus der Heranziehung zur Haftung gemäß § 12 iVm § 81 BAO rechtens war oder die dadurch entstandenen Guthaben antragsgemäß zurückzuzahlen gewesen wären.

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:

Der Bw. wurde mit Bescheid vom 3. August 2004 zur Haftung gemäß § 12 Abs. 1 BAO iVm § 81 BAO als Gesellschafter der KG für deren Abgabenschuldigkeiten in der Höhe von € 64.000,82 zur Haftung herangezogen.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes vom 15. Jänner 2008 wurde über das Vermögen der Bw. das Schuldenregulierungsverfahren, in dem die noch offene Haftungsschuld ordnungsgemäß angemeldet wurde, eingeleitet und nach Eröffnung des Abschöpfungsverfahrens mit Beschluss vom 31. März 2008 wieder aufgehoben (Ende der Zahlungsfrist: 15. Juni 2013).

Der Umstand, 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, führt jedoch entgegen der Ansicht der Bw. nicht dazu, dass Haftungsbescheide ihre Gültigkeit verlieren. Persönlich Haftungspflichtige werden durch Geltendmachung der Haftung mit Haftungsbescheid zu Gesamtschuldnern (§ 7 BAO); insoweit wirkt der Haftungsbescheid konstitutiv (VwGH 23.1.1997, 95/15/0173).

Soweit der Bw. nun meint, die Forderungen des Finanzamtes wäre mangels Personenidentität nicht mit Verbindlichkeiten der KG aufrechenbar wird darauf hingewiesen, dass es sich eben um eine Forderung gegenüber dem Bw. persönlich handelt, welche aus der Heranziehung zur Haftung resultiert.

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

Ganz verfehlt erweist sich die Rechtsansicht der Bw., dass das in § 20 KO normierte Aufrechnungsverbot ab Konkurseröffnung 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).

Aus der Abfrage der Insolvenzdatei geht hervor, dass das Schuldenregulierungsverfahren über das Vermögen des Bw. nach Einleitung des Abschöpfungsverfahrens am 31. März 2008 (rechtskräftig) aufgehoben wurde. Die vom Finanzamt amtswegig am 3. und 9. April 2007 vorgenommene Verrechnung unterlag somit nicht dem Aufrechnungsverbot des § 20 Abs. 1 erster Satz KO.

Unstrittig ist, dass am Abgabenkonto des Bw. aus der Veranlagung zur Einkommensteuer 2006 und 2007 oben angeführte Guthaben entstanden sind.

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 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), und nach § 214 Abs. 3 KO selbst die Befriedigung eines Konkursgläubigers, der auf Grund der - im gegenständlichen Fall noch nicht erteilten - Restschuldbefreiung keine Befriedigung zu beanspruchen hatte, keine Pflicht zur Rückzahlung des Erlangten begründet, wenn ein Konkursgläubiger befriedigt wird, obwohl er auf Grund der Restschuldbefreiung keine Befriedigung zu beanspruchen hat (*Fischerlehner*, Verrechnung im Konkurs).

Die durch das Gericht gemäß § 213 Abs. 1 KO auszusprechende Restschuldbefreiung kommt erst dann in Frage, wenn das Abschöpfungsverfahren gemäß § 213 Abs. 6 KO mit Beschluss beendet und das Ausmaß der Restschuldbefreiung öffentlich bekannt gemacht ist. Ab diesem Zeitpunkt entstandene Gutschriften dürfen mit Forderungen, die unter die Restschuldbefreiung fallen, nicht mehr verrechnet werden.

Da der Rückforderungsanspruch einen "*negativer Abgabenanspruch*" der Abgabenbehörde darstellt und damit ein öffentlich-rechtlicher Leistungsanspruch gegeben ist, wird die gegenständliche Abgabengutschrift von der Abtretungserklärung nicht umfasst. Es bestand für das Finanzamt im Zeitpunkt der Entstehung des Guthabens zum Jahresende 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 Abgabenkonto der KG zu überrechnen, weil § 215 Abs. 1

und 2 BAO auch dann anzuwenden ist, wenn ein Abgabepflichtiger auf einem Abgabenkonto über ein Guthaben verfügt und als Gesamtschuldner eine auf einem anderen Abgabenkonto gebuchte Abgabe schuldet.

Nach rechtskräftiger Einleitung des Abschöpfungsverfahrens war daher die Aufrechnung der Einkommensteuerguthaben 2006 und 2007, welche vor dem Schuldenregulierungsverfahren entstanden sind, mit den vor dem Schuldenregulierungsverfahren offen aushaftenden Verbindlichkeiten zulässig.

Aus all den genannten Gründen vertritt der Referent beim Unabhängigen Finanzsenat die Ansicht, dass nach rechtskräftiger Einleitung des Abschöpfungsverfahrens die Aufrechnung später entstandener Einkommensteuerguthaben mit Konkursforderungen zulässig ist (VwGH vom 18.12.2008, Zl. 2006/15/0155; UFS 11.11.2003, RV/0476-I/03; UFS 5.1.2005, RV/0101-L/04; UFS 10.2.2006, RV/0279-W/06; UFS 9.2.2006, RV/0283-I/05).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 30. April 2009