



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Litschau

Außenstelle Linz
Senat 11

GZ. RV/1068-L/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des MG, geb. X, Adresse, vertreten durch Dr. Axel Friedberg, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Gonzagasse 3, vom 18. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 22. September 2006 betreffend Abrechnungsbescheid (§ 216 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des BG G vom 4. November 2005 wurde das am 29. Juli 2005 eröffnete Schuldenregulierungsverfahren aufgehoben, nachdem am 11. Oktober 2005 das Abschöpfungsverfahren rechtskräftig eingeleitet worden war.

Im Schuldenregulierungsverfahren hatte das Finanzamt Konkursforderungen in Höhe von 8.310,28 € angemeldet, die es nach Verbuchung einer Einkommensteuergutschrift aus der Veranlagung 2000 auf 7.954,18 € einschränkte.

Ein sich aus der Einkommensteuerveranlagung 2005 (Bescheid vom 23. August 2006) ergebendes Guthaben in Höhe von 505,63 € verrechnete das Finanzamt, wie eine Einsichtnahme in das Abgabenkonto des Berufungswerbers (in der Folge kurz: Bw) ergab, mit der Umsatzsteuer 1996.

Mit Eingabe vom 4. September 2006 ersuchte der Bw das Finanzamt, über diesen Buchungsvorgang – nämlich die Wiederaufnahme der Einbringung hinsichtlich der

Umsatzsteuer 1996 per 25. August 2006 in Höhe von 505,63 € – bescheidmäßig abzusprechen.

Mit Abrechnungsbescheid vom 22. September 2006 stellte das Finanzamt fest, dass die Verrechnung der am 23. August 2006 aus der Verbuchung des Einkommensteuerbescheides 2005 entstandenen sonstigen Gutschrift von 505,63 € mit dem bestehenden Rückstand (Umsatzsteuer 1996) rechtmäßig gewesen und diese Abgabenschuldigkeit im Ausmaß von 505,63 € getilgt worden sei. Nach § 215 Abs. 1 BAO sei – unter Außerachtlassung von Abgaben, deren Einhebung gemäß § 212a BAO ausgesetzt seien – ein sich aus der Gebarung gemäß § 213 BAO ergebendes Guthaben eines Abgabepflichtigen zur Tilgung fälliger Abgabenschulden zu verwenden, die dieser Abgabepflichtige bei derselben Abgabenbehörde habe. Nur soweit Guthaben nicht gemäß § 215 Abs. 1 bis 3 BAO zu verwenden seien, seien sie gemäß § 215 Abs. 4 BAO nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 BAO zurückzuzahlen. Eine Rückzahlung der Gutschrift aus der Arbeitnehmerveranlagung sei daher nicht möglich gewesen. Auch das am 29. Juli 2005 eröffnete und nach rechtskräftiger Einleitung des Abschöpfungsverfahrens mit Beschluss vom 10. Mai (richtig wohl: 4. November) 2005 aufgehobene Schuldenregulierungsverfahren sei der Aufrechnung nicht entgegengestanden. Eine Aufrechnung sei gemäß § 20 Abs. 1 erster Satz der Konkursordnung (KO) unzulässig, wenn ein Konkursgläubiger erst nach der Konkursöffnung Schuldner der Konkursmasse geworden sei oder die Forderung gegen den Gemeinschuldner erst nach der Konkursöffnung erworben worden sei. Nach der Konkursaufhebung könne sich grundsätzlich weder der Gläubiger auf die Erweiterungen der Aufrechnungsbefugnis (§ 19 Abs. 2 KO) noch der frühere Gemeinschuldner auf konkursrechtliche Beschränkungen berufen (§ 20 Abs. 1 KO). Die erweiternden bzw. einschränkenden Aufrechnungsbestimmungen der KO seien nur während des Konkursverfahrens gültig, welches gegenständlich am 4. November 2005 aufgehoben worden sei. Der Verrechnung sei auch eine allfällige Restschuldbefreiung im Zusammenhang mit dem Abschöpfungsverfahren nicht entgegengestanden. Nach § 213 KO komme eine Restschuldbefreiung erst nach Beendigung des Abschöpfungsverfahrens, das derzeit noch anhängig sei, in Betracht. Selbst im Falle einer Restschuldbefreiung nach Beendigung des Abschöpfungsverfahrens bestehe gemäß § 214 Abs. 3 KO keine Pflicht zur Rückzahlung der über die Quote erlangten Befriedigung. Demnach habe kein Aufrechnungsverbot nach § 20 Abs. 1 erster Satz KO bestanden, sondern seien vielmehr die Verrechnungsvorschriften der BAO anzuwenden gewesen.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung brachte der Vertreter des Bw vor, dass in dem vor dem BG G geführten Verfahren die Finanzverwaltung auf Grund eines Rückstandsausweises vom 27. September 2005 zunächst eine Forderung von 8.310,28 € angemeldet habe, die um 356,10 € (offenbar aus der Einkommensteuer 2000) eingeschränkt

worden sei. Am 9. Dezember 2005 sei eine Aussetzung der Einbringung erfolgt. Grundlage der Daten dieses Steuerkontos sei offenbar das seinerzeitige Steuerkonto des Bw beim Finanzamt Klagenfurt zu St.Nr. 000/0000, wie sich aus der Identität der Buchungen ergebe. Per 23. August 2006 sei aus der Einkommensteuerfestsetzung für 2005 ein Guthaben von 505,63 € entstanden. Am 25. August 2006 sei die Wiederaufnahme der Einbringung für einen gleich hohen Teilbetrag der Umsatzsteuer 1996, die seit 9. Dezember 1995 (gemeint wohl: 2005) mit insgesamt 508,69 € ausgesetzt gewesen sei, erfolgt. Im angefochtenen Bescheid vertrete das Finanzamt die Meinung, dass § 215 Abs. 1 BAO anwendbar sei, obwohl nach dieser Bestimmung ausdrücklich Abgaben, deren Einhebung ausgesetzt sei, außer Acht zu lassen seien. Offenbar um sich dieser klaren gesetzlichen Anordnung zu entziehen, sei am 25. August 2006 die am 9. Dezember 2005 verfügte Aussetzung der Einbringung widerrufen und die Wiederaufnahme der Einbringung mit diesem Teilbetrag verfügt worden. Dies sei nach § 294 BAO unzulässig, weil sich die tatsächlichen Verhältnisse – nämlich das Abschöpfungsverfahren als Ergebnis des Schuldenregulierungsverfahrens – nicht geändert hätten und ein Abschöpfungsverfahren nur dann stattfinden könne, wenn der Konkurschuldner über Einkünfte verfüge, aus denen für die Abschöpfung geeignete Überschüsse erzielt würden. Ein Fall des § 294 Abs. 2 BAO liege zudem nicht vor.

Insolvenzrechtliche Fälligkeitsregelungen gingen nach §§ 213 ff BAO den allgemeinen und daher auch den abgabenrechtlichen Bestimmungen über die Fälligkeit und damit auch über die Art der Verrechnung vor. Nach den Bestimmungen der KO bestehe hinsichtlich derjenigen Forderungen von Konkursgläubigern, die dem Schuldenregulierungsverfahren unterlegen seien (wie hier die angemeldete Forderung des Fiskus) eine Exekutionssperre und damit verbunden auch eine Fortdauer der Aufrechnungsbeschränkungen der KO. Die gegenteilige, im angefochtenen Bescheid vertretene Ansicht würde dazu führen, dass sich der Fiskus über konkursrechtliche Beschränkungen hinsichtlich der Forderungseinbringung hinwegsetzen und unter vorausseilender Spekulation auf die Anordnung des § 214 Abs. 3 KO sich eine Gläubigerbegünstigung gegenüber allen anderen Konkursgläubigern beschaffen könnte. Diese Auslegung sei gesetzwidrig. Vielmehr verbleibe es beim Aufrechnungsverbot nach § 20 Abs. 1 erster Satz KO, weil diesfalls der Konkursgläubiger Fiskus erst nach der Konkurseröffnung Schuldner des Gemeinschuldners geworden sei. Darüber hinaus sei bei eingeleitetem Abschöpfungsverfahren über die Erteilung der Restschuldbefreiung erst nach Beendigung der Abschöpfungsphase unter Berücksichtigung des Resultats derselben vom Konkursgericht abzusprechen. Aus all diesen Gründen sei der angefochtene Abrechnungsbescheid rechtlich verfehlt, sodass in Stattgebung des Berufungsantrages die Auszahlung des Guthabens aus der Einkommensteuerveranlagung 2005 per 999,00 € zu veranlassen sei.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 23. Oktober 2006 zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 216 BAO ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 213) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77) abzusprechen.

Ein Abrechnungsbescheid dient ganz allgemein dem Abspruch über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto und kommt insbesondere bei Meinungsverschiedenheiten über die Verrechnung von Gutschriften in Betracht.

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

Wenn der Bw moniert, die Abgabenbehörde setze sich über die gesetzliche Anordnung, die die Verwendung eines Guthabens zur Tilgung fälliger Abgabenschulden, deren Einhebung ausgesetzt sei, verbiete, hinweg, so verwechselt er dabei offensichtlich die "Aussetzung der **Einhebung**" im Sinne des § 212a BAO mit der "Aussetzung der **Einbringung**" im Sinne des § 231 BAO.

Die Aussetzung der Einhebung setzt einen diesbezüglichen Antrag voraus und ist unter den in § 212a BAO näher dargestellten Voraussetzungen dann möglich, wenn die Höhe einer Abgabe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt. Die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung erfolgt mit Bescheid.

Die Aussetzung der Einbringung im Sinne des § 231 BAO ist dem gegenüber eine amtswegige, innerbehördliche Maßnahme, die keinen Bescheid zur Folge hat. Sowohl die Aussetzung als auch die Wiederaufnahme der ausgesetzten Einbringung sind für den Abgabepflichtigen aus Buchungsmittelungen erkennbar. Ausgesetzte Beträge werden aus der laufenden Verbuchung der Gebarung herausgenommen. Die Aussetzung der Einbringung setzt voraus, dass Einbringungsmaßnahmen erfolglos waren bzw. aussichtslos wären, aber die Möglichkeit besteht, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt zum Erfolg führen können. Stellt sich heraus, dass die Voraussetzungen für die Aussetzung nicht mehr (in vollem Ausmaß) bestehen, so ist die Einbringung in dem Ausmaß wiederaufzunehmen, als die ausgesetzte Schuldigkeit durch ein Guthaben getilgt werden könnte.

Sind daher auf Grund insolvenzrechtlicher Bestimmungen Einbringungsmaßnahmen nicht zulässig, kommt eine Aussetzung der Einbringung in Betracht. Sonstige Gutschriften, die in laufender Verbuchung der Gebarung zu einem Guthaben führen, lösen insoweit eine Wiederaufnahme der Einbringung aus.

Auch die Berufung des Bw auf § 294 BAO ist unzutreffend, weil diese gesetzliche Bestimmung die Änderung oder Zurücknahme eines **Begünstigungsbescheides** zum Inhalt hat.

Aus obigen Ausführungen ergibt sich, dass das Finanzamt gegenständlich am 9. Dezember 2005 eine Aussetzung der Einbringung – und nicht der Einhebung – verfügt hat, diese aber der Anwendung des § 215 Abs. 1 BAO nicht entgegen stand.

Strittig ist im vorliegenden Fall grundsätzlich die Zulässigkeit der Aufrechnung der aus der Einkommensteuerveranlagung 2005 resultierenden sonstigen Gutschrift von 505,63 € mit der als Konkursforderung angemeldeten Umsatzsteuerschuld 1996.

Dem Bw ist zuzustimmen, dass den Aufrechnungsvorschriften des Insolvenzrechtes der Vorrang vor den Verrechnungsregeln der BAO zukommt.

Betreffend die Frage des Zeitpunktes der Entstehung der aus der Einkommensteuerveranlagung resultierenden sonstigen Gutschrift, die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als "negativer Abgabenanspruch" der Abgabenbehörde zu qualifizieren ist, ist § 4 Abs. 2 lit. a Z. 2 BAO heranzuziehen. Danach entsteht der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres. Auf die Bescheiderlassung kommt es dabei nicht an, da mit dem Bescheid lediglich die Durchsetzung des Anspruches gegenüber der Abgabenbehörde bewirkt wird (vgl. VwGH 19. März 1997, 96/16/0052). Gegenständlich entstand die Einkommensteuergutschrift 2005 demzufolge mit Ablauf des Kalenderjahres 2005 und somit nach Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens.

Nach § 20 Abs. 1 erster Satz KO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Konkursgläubiger erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens Schuldner der Konkursmasse geworden ist oder wenn die Forderung gegen den Gemeinschuldner erst nach der Konkureröffnung erworben worden ist.

Der Ansicht des Bw, der die Bestimmung des § 20 Abs. 1 erster Satz KO gegenständlich für anwendbar hält, ist zu entgegnen, dass der Vorrang der insolvenzrechtlichen vor den abgabenrechtlichen Aufrechnungsvorschriften nur während der Dauer des Konkursverfahrens zur Anwendung kommt, dieses aber am 4. November 2005 aufgehoben wurde.

Zur Aufrechenbarkeit der während des Abschöpfungsverfahrens entstandenen sonstigen Gutschrift aus der Einkommensteuerveranlagung 2005 mit einer Konkursforderung sind folgende weitere Überlegungen anzustellen:

Gemäß § 200 Abs. 4 KO wird das Schuldenregulierungsverfahren nach rechtskräftiger Einleitung des Abschöpfungsverfahrens aufgehoben. Ab diesem Zeitpunkt ist eine auf § 215 Abs. 1 BAO gestützte Verrechnung einer Konkursforderung sowohl mit vor als auch mit nach der Aufhebung entstandenen Steuergutschriften ohne Einschränkung zulässig.

§ 206 Abs. 3 KO beschränkt eine allfällige Aufrechnung nach Maßgabe der §§ 19 und 20 KO nur auf von der Abtretungserklärung erfasste Forderungen des Schuldners, das ist gemäß § 199 Abs. 2 KO der pfändbare Teil der Einkünfte aus einem Arbeitsverhältnis oder sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion.

(Einkommen-) Steuergutschriften fallen nicht unter diese Schuldnerforderungen. Diese sind weder "Forderungen aus einem Arbeitsverhältnis" noch "sonst wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion", sondern eigene davon unabhängige Forderungen gegenüber dem Finanzamt. Der Umstand, dass die Festsetzung der Einkommensteuer auf Grund der Einkommensverhältnisse während eines Kalenderjahres erfolgt, hat noch nicht zur Folge, dass die Abgabengutschrift von der Abtretungserklärung umfasst wurde. Zwischen dem Bw und der Abgabenbehörde besteht weder ein Arbeitsverhältnis noch ein ähnliches zu wiederkehrenden Leistungen führendes Verhältnis (vgl. die Abhandlung von Fischerlehner zu einem vergleichbaren Fall in: SWK 2002, S. 840, mit Hinweis auf Schubert in Konecny/Schubert, KO §§ 19 und 20, Rz. 14).

Damit war aber die Bestimmung des § 206 Abs. 3 auf den vorliegenden Fall nicht anzuwenden, sodass für die Abgabenbehörde ein Aufrechnungsverbot gemäß § 20 Abs. 1 erster Satz KO nicht bestand, sondern vielmehr die Verrechnungsvorschriften der BAO anzuwenden waren.

Auch die ein Exekutionsverbot für Konkursgläubiger während des Abschöpfungsverfahrens normierende Vorschrift des § 206 Abs. 1 KO stand der Aufrechnung nicht entgegen, weil die Guthabensverwendung im Sinne des § 215 Abs. 1 BAO keine Exekutionsmaßnahme, sondern eine Entrichtungsform ist (vgl. Ritz, BAO³, § 215 Tz. 4).

Dem in der Berufung erhobenen Vorwurf der Begünstigung der Abgabenbehörde gegenüber den anderen Gläubigern ist zu erwidern, dass die Verrechnung sich auf die Norm des § 215 Abs. 1 BAO stützte und diese nicht auf Grund einer einen bestimmten Gläubiger bevorzugenden Vereinbarung im Sinne des § 206 Abs. 2 KO erfolgte. Eine Maßnahme nach § 215 Abs. 1 BAO ist zwingend vorzunehmen und steht nicht im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. Ritz, BAO³, a.a.O.).

Der Verrechnung stand auch eine allfällige Restschuldbefreiung im Zusammenhang mit dem Abschöpfungsverfahren nicht entgegen. 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.

Nach § 214 Abs. 3 KO besteht im Falle einer Restschuldbefreiung nach Beendigung des Abschöpfungsverfahrens keine Pflicht zur Rückzahlung der über die Quote erlangten Befriedigung.

Gegenständlich war das Abschöpfungsverfahren zum Verrechnungszeitpunkt noch anhängig. Da, wie oben angeführt, § 206 Abs. 3 KO nicht anwendbar war, bestand für das Finanzamt kein Aufrechnungsverbot gemäß § 20 Abs. 1 erster Satz KO. Anzuwenden waren vielmehr die Verrechnungsvorschriften der BAO, wobei sich aus § 215 Abs. 1 BAO eindeutig die Verpflichtung des Finanzamtes zur Verrechnung ergab.

Nach rechtskräftiger Einleitung des Abschöpfungsverfahrens war daher die Verwendung der später entstandenen Einkommensteuergutschrift 2005 zur Tilgung der bereits vor Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens entstandenen Umsatzsteuer 1996 im Ausmaß von 505,63 € zulässig. Dass der Aufrechnung ein sich aus abgabenrechtlichen Vorschriften ergebendes Aufrechnungsverbot entgegengestanden wäre, ist nicht erkennbar.

Der Abrechnungsbescheid stellt eine Entscheidung im Einhebungsverfahren dar. Wenngleich vom Bw nicht eingewendet, ist dennoch von Amts wegen zu prüfen, ob hinsichtlich der mit Bescheid vom 27. September 1999 vorgeschriebenen, am 17. Februar 1997 fällig gewesenen Umsatzsteuer 1996 nicht bereits (Einhebungs-) Verjährung im Sinne des § 238 BAO eingetreten ist

Nach § 238 Abs. 1 und 2 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben 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. § 209a gilt sinngemäß (Abs. 1). Die Verjährung fälliger Abgaben wird 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 (Abs. 2).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes genügt für die Unterbrechungswirkung einer Amtshandlung, dass sie nach außen in Erscheinung tritt und erkennbar den Zweck verfolgt, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen, ohne dass es darauf ankommt, ob die Amtshandlung zur Erreichung des angestrebten Erfolges konkret geeignet war und ob der Abgabepflichtige von der Amtshandlung Kenntnis erlangt hat.

Demzufolge stellten diverse im Jahr 2000 gesetzte Einbringungsversuche (so beispielsweise am 5. April oder am 26. Juni 2000 (Einbringungsakt, Bl. 35 und 38) Unterbrechungshandlungen dar.

Gemäß § 9 Abs. 1 KO wird durch die Anmeldung im Konkurs die Verjährung der angemeldeten Forderung ebenfalls unterbrochen.

Gegenständlich wäre, hätte das Finanzamt keinerlei Unterbrechungshandlungen gesetzt, mit Ablauf des Jahres 2002 Einhebungsverjährung eingetreten. Vor deren Ablauf wurden aber diverse Unterbrechungshandlungen gesetzt, wodurch die Einhebungsverjährung unterbrochen wurde und mit Ablauf jeden Jahres, in dem eine Unterbrechungshandlung erfolgte, neu zu laufen begann. Eine Verjährung der Einhebung ist demnach nicht eingetreten.

Zum Berufungsantrag, den angefochtenen Abrechnungsbescheid dahin gehend abzuändern, dass die Auszahlung des sich aus der Einkommensteuerveranlagung 2005 ergebenden Guthabens in Höhe von 999,00 € angeordnet werde, ist darauf zu verweisen, dass der bekämpfte Abrechnungsbescheid vom 22. September 2006 auf Grund des diesbezüglichen Antrages vom 4. September 2006 lediglich über die Verrechnung einer sonstigen Gutschrift von 505,63 € absprach und die Verrechnung der weiteren, sich aus der Verbuchung der Berufungsvorentscheidung vom 3. Oktober 2006 ergebenden sonstigen Gutschrift von 999,00 € teils mit dem Rest der Umsatzsteuer 1996, teils mit der Umsatzsteuer 1997, nicht verfahrensgegenständlich gewesen ist.

Linz, am 24. Jänner 2008