



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Enzinger & Mosser Steuerberatungs-KG, Frauengasse 33, 8750 Judenburg, vom 27. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 15. Dezember 2010 betreffend die Abweisung eines Rückzahlungsantrages nach der am 16. Jänner 2012 in Conrad von Hötendorf-Straße 14-18, 8018 Graz, durchgeführten mündlichen Verhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit dem in Rechtskraft erwachsenen Haftungsbescheid vom 17. Dezember 2008 nahm das Finanzamt Judenburg Liezen die Berufungswerberin (Bw.) als Haftungspflichtige gemäß den §§ 9, 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der A.GmbH. im Ausmaß von 28.055,67 € in Anspruch.

In der am 13. Dezember 2010 elektronisch eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 beantragte die Bw. die Rückzahlung eines sich aus der Veranlagung ergebenden Erstattungsbetrages.

Das Finanzamt erließ am 14. Dezember 2010 den Einkommensteuerbescheid 2009, der zu einer am gleichen Tag am Abgabenkonto der Bw., StNr. 001, verbuchten Abgabengutschrift in der Höhe von 1.402,65 € führte.

Mit dem Bescheid vom 15. Dezember 2010 wies das Finanzamt den Antrag auf Rückzahlung des Guthabens ab und überrechnete das Guthaben auf das Konto der A.GmbH ., StNr. 002, zur Tilgung der Haftungsschulden.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung vom 27. Dezember 2010 führte die Bw. aus, die Übertragung sei unrichtig, weil das Guthaben aus dem Jahresausgleich aus einer außergewöhnlichen Belastung (Krankheitskosten in Folge Niereninsuffizienz sowie auswärtiges Universitätsstudium ihres Sohnes) resultiere.

Im Jahr 2010 sei die Bw. auf Grund übernommener Haftungen für den Betrieb des – mittlerweile verstorbenen – Ehegatten gezwungen gewesen, Privatkonkurs anzumelden.

Es stelle eine übergroße Härte dar, ihr als kranken Menschen, der nur überleben könne, wenn er sich die verordneten Medikamente kaufen könne, die steuerliche Begünstigung für Krankheitskosten zu verwehren.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 26. August 2011 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab, woraufhin die Bw. durch ihre Vertreterin in der Eingabe vom 26. September 2011 ohne weitere Begründung den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung stellte.

Nach der Aktenlage wurde über die Bw. am 26. Jänner 2010 das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet, das mit dem Beschluss des Bezirksgerichtes F vom 16. November 2010 nach Bestätigung des Zahlungsplanes (Quote 4,28%) aufgehoben wurde.

In der am 16. Jänner 2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung führte die Vertreterin der Bw. ergänzend aus, § 59 AbgEO lege einen unpfändbaren Betrag fest und müsse auch im vorliegenden Fall anwendbar sein, weil die Bw. am Existenzminimum lebe, das Geld zum Kauf von Medikamenten benötige und auch ihr unterhaltspflichtiger Sohn von der Nichtauszahlung des Guthabens quasi in Form von Sippenhaftung betroffen sei.

Der Vertreter des Finanzamtes wies darauf hin, dass die Verrechnungsvorschriften der BAO zwingend anzuwenden seien. Die Verrechnung von Guthaben sei kein Akt der zwangsweisen Einbringung von Abgaben, weshalb die Abgabenexekutionsordnung im vorliegenden Fall nicht anwendbar sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 215 Abs. 1 BAO ist ein sich aus der Gebarung (§ 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.

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

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die aus der Arbeitnehmerveranlagung der Bw. für das Jahr 2009 resultierende Einkommensteuergutschrift in der Höhe von 1.402,65 €, die zu einem entsprechenden Guthaben am Abgabenkonto der Bw. geführt hat, gemäß § 215 Abs. 1 BAO zu Recht zur teilweisen Tilgung der am Abgabenkonto der A.GmbH . aushaftenden Haftungsschulden verwendet wurde, oder ob das Guthaben antragsgemäß zurückzuzahlen gewesen wäre.

Ob das Finanzamt die im Wege der Umbuchung vorgenommene Aufrechnung des Guthabens mit offenen Haftungsschulden der Bw. durchführen durfte, ist nicht im Rückzahlungsverfahren, sondern auf Antrag der Abgabepflichtigen in einem Abrechnungsbescheidverfahren gemäß § 216 BAO zu klären, in welchem etwa auch Meinungsverschiedenheiten über die Verrechnung einer Gutschrift auszutragen sind (vgl. VwGH 11. 9. 1989, 88/15/0112; VwGH 14. 9. 1993, 91/15/0103; VwGH 5. 7. 1999, 99/16/0115).

Das Finanzamt hat im Bescheid über die Abweisung eines Rückzahlungsantrages vom 15. Dezember 2010 festgestellt, dass das Guthaben am Abgabenkonto der Bw. mit den offenen (Haftungs-) Schulden auf dem Konto StNr. 002 verrechnet wurde. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann der angefochtene Bescheid seinem materiellen Inhalt nach als Abrechnungsbescheid im Sinn des § 216 BAO gedeutet werden (vgl. VwGH 29. 1. 2004, 2000/15/0046).

Nach der Aktenlage bestand am 14. Dezember 2010 am Abgabenkonto der Bw. ein Guthaben in der Höhe von 1.402,65 €, dessen Rückzahlung beantragt wurde.

Bevor 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. Die amtswegige Umbuchung nach § 215 Abs. 1 oder Überrechnung nach § 215 Abs. 2 BAO auf Konten anderer Abgabenbehörden hat zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten zu erfolgen, ohne dass der Behörde dabei ein Ermessensspielraum eingeräumt wäre (VwGH 26.6.2001, 97/14/0166 mit Verweis auf Ritz, BAO-Kommentar², Tz 3 f. zu § 215 BAO).

Eine Verrechnung nach § 215 Abs. 1 und 2 BAO setzt lediglich voraus, dass die zu tilgenden Abgabenschuldigkeiten fällig sind. Nur eine aufrechte Aussetzung der Einhebung der Haftungsschuld hätte die Verwendung des Guthabens zu deren Tilgung unzulässig gemacht, da eine amtswegige Umbuchung oder Überrechnung zu Gunsten ausgesetzter Beträge nicht zu erfolgen hat.

Die in Rede stehenden, mit dem Haftungsbescheid vom 17. Dezember 2008 rechtskräftig festgesetzten Abgaben waren im Hinblick auf die sich aus § 224 Abs. 1 BAO ergebende Fälligkeit der Haftungsschuld (binnen einer Frist von einem Monat) im Zeitpunkt der Umbuchung des Guthabens der Bw. auf das Abgabenkonto der A.GmbH . am 15. Dezember 2010 längst fällig.

Da es sich, wie bereits ausgeführt, bei den Verrechnungsvorschriften des § 215 BAO um zwingendes Recht handelt, dessen Vollziehung keinen Ermessensspielraum bietet, konnte das Finanzamt bei der Guthabensverwendung durch Aufrechnung mit den Haftungsschulden der Bw. aus rechtlichen Gründen auf deren wirtschaftliche Verhältnisse nicht Bedacht nehmen.

Zum Einwand der Bw. in der mündlichen Verhandlung, § 59 AbgEO müsse im vorliegenden Fall anwendbar sein, ist auszuführen:

Die Anwendung von Bestimmungen der Abgabenexekutionsordnung setzt voraus, dass die Abgabenbehörde die Vollstreckung von aushaftenden Abgabenschuldigkeiten mittels Exekutionstitel (Rückstandsausweise) betreibt. Die Guthabensverwendung stellt keine der Abgabenexekutionsordnung unterliegende Einbringungsmaßnahme dar, weshalb die der Bw. vorschwebende Berücksichtigung eines unpfändbaren Freibetrages bzw. eine Erhöhung desselben im Rahmen der Umbuchung durch die Abgabenbehörde im Sinne des § 59 Abs. 1 AbgEO nicht erfolgen kann.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kommt den Aufrechnungsvorschriften des Insolvenzrechtes der Vorrang vor den Verrechnungsregeln der BAO zu (vgl. VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046 und die dort zitierte Vorjudikatur).

Hinsichtlich der Frage des Zeitpunktes der Entstehung eines Vergütungs- bzw. Rückforderungsanspruches vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, dass es sich bei Rückforderungsansprüchen um nichts anderes als um "negative Abgabenansprüche" handelt. Solche Ansprüche entstehen (wie die Abgabenansprüche im engeren Sinn) kraft Gesetzes jeweils zu dem Zeitpunkt, in dem ein gesetzlicher Tatbestand, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbindet, verwirklicht wird. Auf die Bescheiderlassung kommt es dabei nicht an. Mit dem Bescheid wird lediglich die Durchsetzung des Anspruchs gegenüber der Abgabenbehörde bewirkt, nicht aber das Entstehen des Anspruchs (vgl. nochmals VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046).

Da der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres entsteht, für das die Veranlagung vorgenommen wird, entstand im vorliegenden Fall die Einkommensteuergutschrift für das Jahr 2009 mit Ablauf des Kalenderjahres 2009 und damit vor Konkurseröffnung (26. Jänner 2010). Forderung und Gegenforderung standen sich daher mit Ablauf des Jahres 2009 erstmals aufrechenbar gegenüber, sodass das Finanzamt die Gutschrift der Einkommensteuer 2009 von 1.402,65 € in voller Höhe auf die vor Eröffnung des Konkursverfahrens entstandene Haftungsschuld aufrechnen konnte.

Da sich aus dem gegenseitigen Verweis in § 215 Abs. 4 und § 239 Abs. 1 BAO zweifelsfrei ergibt, dass erst ein nach Verwendung gemäß § 215 Abs. 1 bis 3 BAO verbleibendes Guthaben rückzahlungsfähig ist (vgl. Ritz, a. a. O., § 239, Tz 2; Stoll, BAO-Kommentar, 2475; VwGH 28. 2. 2008, 2006/16/0129), und zum Zeitpunkt der Antragstellung kein auszahlbares Guthaben bestand, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 16. Jänner 2012