

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H-GmbH, vertreten durch Ö-KEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 20. April 2005 betreffend Rückzahlung eines Guthabens gemäß § 239 BAO und Abrechnung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 7. April 2005 beantragte die Berufungswerberin (Bw.) die Rückzahlung hinsichtlich eines am Abgabekonto bestehenden Guthabens.

Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 20. April 2005 hinsichtlich den € 356,03 übersteigenden Betrag ab.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte die Bw. in Abänderung des Rückzahlungsantrages vom 7. April 2005, neben dem bereits rückgezahlten Betrag von € 356,03 einen weiteren Betrag von € 6.170,68 zurückzuzahlen.

Das Finanzamt habe mit zwei an die Bw. gerichteten Schreiben vom 22. März 2005 und 8. April 2005 seine Rechtsauffassung betreffend die Höhe der zu quotierenden Ausgleichsforderung mitgeteilt, welcher nur teilweise gefolgt werden könne. Richtig sei zwar, dass die Gutschriften betreffend die Körperschaft- und Umsatzsteuer 2003 im Gesamtbetrag von € 30.686,51 die Ausgleichsforderung minderten. Unrichtig sei es dagegen, dass auch diejenige Gegenforderung der Bw. im Betrag von € 8.227,56, gegen die die Buchhaltungsagentur des Bundes mit Schreiben vom 30. November 2004 die Aufrechnung erklärt habe, mit der Ausgleichsforderung des Finanzamtes aufgerechnet werden könne.

Tatsächlich habe die Aufrechnung mit bevorrechteten Forderungen (sohin nicht Ausgleichsforderungen) des Finanzamtes zu erfolgen. Zutreffenderweise berufe sich das Finanzamt zur Begründung der Aufrechnung auf § 1438 ABGB. Dabei übersehe es allerdings, dass die Gegenforderung, gegen die aufgerechnet werde, ebenso wie die Hauptforderung fällig sein müsse. Die Gegenforderung der Bw. sei jedoch erst mit der Rechnungslegung am 4. November 2004 und sohin nach Ausgleichseröffnung fällig geworden, weil vorliegendenfalls – wie sich aus der dem Finanzamt bekannten Textierung der streitverfangenen Rechnung vom 4. November 2004 ganz klar ergebe – für die Ermittlung des Entgeltanspruches und dessen Überprüfbarkeit die genaue Abrechnung der erbrachten Leistungen notwendig gewesen sei. Damit sei die Forderung des Finanzamtes im Sinne des § 1438 ABGB erst am 4. November 2004 gegen die in Rede stehende Gegenforderung der Bw. aufrechenbar. Nach § 19 Abs. 1 AO hätten aber nur Forderungen, die zur Zeit der Eröffnung des Verfahrens bereits aufrechenbar gewesen seien, im Ausgleichsverfahren nicht geltend gemacht zu werden. Dies treffe vorliegendenfalls solcherart nicht zu, sodass die Aufrechnung unzulässig und die Forderung des Finanzamtes sohin zur Gänze als Ausgleichsforderung (ohne Vornahme der Aufrechnung) zu berücksichtigen sei.

Daher stellten sich die durchzuführenden Buchungen richtigerweise so dar, dass zu dem nach Auffassung des Finanzamtes zu quotierenden Betrag von € 44.315,42 der nicht zulässige Kompensationsbetrag von € 8.227,56 zu addieren sei, sodass sich ein tatsächlich zu quotierender Betrag von € 52.542,98 ergebe. Die davon zu leistende Barquote betrage € 13.135,74, sodass der hinsichtlich seiner Einbringung auszusetzende Betrag € 39.407,24 ausmache. Da nunmehr die Aussetzung der Einbringung lediglich hinsichtlich eines Betrages von € 33.236,56 verfügt worden sei, sei die solcherart aufgezeigte Unrichtigkeit der erfolgten Verbuchungen dadurch zu berichtigen, dass eine weitere Aussetzung der Einbringung in Höhe von € 6.170,68 auf dem Abgabenkonto der Bw. zu verbuchen und daher das durch diese Aussetzung der Einbringung auf dem Abgabenkonto der Bw. entstehende Guthaben antragsgemäß zurückzuzahlen sei, woraus sich das Berufungsbegehren der Bw. begründe.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Juli 2005 als unbegründet ab.

In dem dagegen rechtzeitig eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte die Bw. vor, dass allein in Streit stehe, ob die Aufrechnungserklärung des Bundes vom 30. November 2004 hinsichtlich des Betrages von € 8.256,00 mit einer als Ausgleichsforderung des Finanzamtes zu qualifizierenden oder mit einer als bevorrechtete Forderung des Finanzamtes zu qualifizierenden Abgabenforderung zu erfolgen gehabt habe. Während das Finanzamt meine, dass die Aufrechnung mit einer Ausgleichsforderung zu erfolgen habe, vertrete die Bw. die Auffassung, dass nur die Aufrechnung mit einer bevorrechteten Forderung zulässig sei.

Zur Begründung dieser Rechtsansicht habe die Bw. schon in der Berufung darauf hingewiesen, dass die Aufrechnung nur gegen eine fällige Gegenforderung stattfinden könne. Die Gegenforderung der Bw. sei aber erst am 4. November 2004, mithin nach Ausgleichseröffnung fällig geworden, sodass zum Zeitpunkt der Ausgleichseröffnung – worauf es unter Bedachtnahme auf § 19 Abs. 1 AO ankomme – der Ausgleichsforderung des Finanzamtes keine (fällige) Gegenforderung der Bw. entgegengestanden sei, gegen die die Aufrechnung hätte erfolgen können.

Dagegen wende das Finanzamt in der angefochtenen Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen ein, dass die Aufrechnung mit einer Ausgleichsforderung deshalb habe erfolgen können, weil es nach dem Wortlaut des § 1438 ABGB auf den Entstehungszeitpunkt der Gegenforderung ankomme, welche mit dem Zeitpunkt der Unterfertigung des entsprechenden Werkvertrages anzusetzen sei. Auf die Rechnungslegung hinsichtlich der Gegenforderung, welche unbestrittenmaßen am 4. November 2004 erfolgt sei, komme es hingegen nicht an. Dabei übersehe das Finanzamt freilich, dass für die Zulässigkeit der Aufrechnung die Gegenforderung nicht nur entstanden sein, sondern auch ihre Fälligkeit eingetreten sein müsse. Dieser Fälligkeitseintritt sei aber erst mit der Rechnungslegung am 4. November 2004 erfolgt. Da das Finanzamt mithin irrigerweise hinsichtlich der Zulässigkeit der Aufrechnung auf den Zeitpunkt des Entstehens der Gegenforderung, nicht aber auf denjenigen des Eintritts ihrer Fälligkeit abstelle, sei die angefochtene Berufungsvorentscheidung mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Soweit Guthaben nicht gemäß Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, sind sie gemäß § 215 Abs. 4 BAO nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 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 § 239 Abs. 1 BAO kann die Rückzahlung von Guthaben (§ 215 Abs. 4) auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen erfolgen. Ist der Abgabepflichtige nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähig, so können Rückzahlungen mit Wirkung für ihn unbeschadet der Vorschrift des § 80 Abs. 2 nur an diejenigen erfolgen, die nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über das Guthaben zu verfügen berechtigt sind.

Gemäß § 239 Abs. 2 BAO kann die Abgabenbehörde den Rückzahlungsbetrag auf jenen Teil des Guthabens beschränken, der die der Höhe nach festgesetzten Abgabenschuldigkeiten übersteigt, die der Abgabepflichtige nicht später als drei Monate nach der Stellung des Rückzahlungsantrages zu entrichten haben wird.

Wenn Forderungen gegenseitig zusammentreffen, die richtig, gleichartig und so beschaffen sind, dass eine Sache, die dem einen als Gläubiger gebührt, von diesem auch als Schuldner dem andern entrichtet werden kann; so entsteht gemäß § 1438 ABGB, insoweit die Forderungen sich gegeneinander ausgleichen, eine gegenseitige Aufhebung der Verbindlichkeiten (Kompensation), welche schon für sich die gegenseitige Zahlung bewirkt.

Gemäß § 1439 ABGB findet zwischen einer richtigen und nicht richtigen, sowie zwischen einer fälligen und noch nicht fälligen Forderung die Kompensation nicht statt. Inwiefern gegen eine Konkursmasse die Kompensation stattfinde, wird in der Gerichtsordnung bestimmt.

Gemäß § 19 Abs. 1 AO brauchen Forderungen, die zur Zeit der Eröffnung des Verfahrens bereits aufrechenbar waren, im Ausgleichsverfahren nicht geltend gemacht zu werden.

Gemäß § 19 Abs. 2 AO wird die Aufrechnung dadurch nicht ausgeschlossen, dass die Forderung des Gläubigers oder des Ausgleichsschuldners zur Zeit der Eröffnung des Verfahrens noch bedingt oder betagt oder dass die Forderung des Gläubigers nicht auf eine Geldleistung gerichtet war. Die Forderung des Gläubigers ist zum Zwecke der Aufrechnung nach den §§ 14 und 15 zu berechnen. Ist die Forderung des Gläubigers bedingt, so kann das Gericht die Zulässigkeit der Aufrechnung von einer Sicherheitsleistung abhängig machen.

Strittig ist nach den Ausführungen in der Berufung, ob hinsichtlich eines weiteren Betrages von € 6.170,68 die Aussetzung der Einbringung auf dem Abgabenkonto zu verbuchen und das dadurch entstandene Guthaben antragsgemäß zurückzuzahlen gewesen wäre. Da nach § 215 Abs. 4 BAO nur ein verbleibendes Guthaben zurückzuzahlen ist und nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15.4.1997, 96/14/0061) hiebei die tatsächlich durchgeführten Buchungen maßgebend sind, nicht diejenigen, die nach Ansicht des Abgabepflichtigen hätten durchgeführt werden müssen, wäre dem Rückzahlungsantrag (hinsichtlich des € 356,03 übersteigenden Betrages) schon mangels verbleibendem Guthabens der Erfolg zu versagen gewesen. 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 hinsichtlich der infolge der Rechtswohlthat der Ausgleichswirkung zu verbuchenden Aussetzung der Einbringung bezüglich des Aufrechnungsbetrages in Höhe von € 8.227,56. 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.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung (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 des

§ 214 BAO zukommt. Besitzt - wie im vorliegenden Fall – ein Gemein-(Ausgleichs-)Schuldner schon bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine Gegenforderung an den Gläubiger, eine sogenannte Passivforderung, so hat dieser nach dem zuvor genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes eine Deckung ähnlich einem Absonderungsberechtigten. Da es in einem solchen Fall nicht vertretbar wäre, vom Gläubiger Vollzahlung zu verlangen, seine Forderung gegen die Masse (Aktivforderung) aber im Insolvenzverfahren zu kürzen, kann dieser Gläubiger während des Verfahrens die Aufrechnung vornehmen, falls sie im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zulässig ist (vgl. SZ 58/169 mwN).

Wie schon der Bestimmung des § 19 Abs. 2 AO entnommen werden kann, ist die Aufrechnung im Ausgleichsverfahren dadurch erleichtert, dass von den Erfordernissen (des bürgerlichen Rechts) der Gleichartigkeit, der beiderseitigen Fälligkeit und der Unbedingtheit in gewisser Richtung abgesehen wird (vgl. Bartsch-Heil, Grundriss des Insolvenzrechts, 4. Auflage, Rz. 85). Auch der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18. 10.1995, 95/13/0126) ist zu entnehmen, dass es allein auf den Zeitpunkt des Entstehens der Werklohnforderung ankommt, indem bezüglich der Aufrechnung gegen eine schon entstandene, aber später fällig gewordene Werklohnforderung ausgeführt wird, dass das Entstehen der Werklohnforderung nicht mit dem Zeitpunkt des Eintrittes ihrer Fälligkeit verwechselt werden dürfe, über welchen die Bestimmung des § 1170 ABGB dispositive Regelungen treffe. Entstanden sei der Anspruch des Unternehmers auf Zahlung von Werklohn schon mit jenem Zeitpunkt, in dem sein Vertrag mit dem Besteller durch Willenseinigung der Vertragsparteien mit dem im § 1151 Abs. 1 zweiter Halbsatz ABGB genannten Inhalt zustande gekommen sei. Ab diesem Zeitpunkt seien die wechselseitigen Vertragspflichten derart in Geltung getreten, dass dem Besteller der Rechtsanspruch auf Lieferung des Werkes und dem Unternehmer ebenso der Rechtsanspruch auf Zahlung des Werklohnes entstanden sei.

Auf Grund der Zulässigkeit der bestrittenen Aufrechnung verblieb am Abgabenkonto infolge der - ansonsten laut Vorlageantrag nicht bestrittenen – durchzuführenden Verbuchungen laut Kontoabfrage vom 19. September 2005 lediglich ein rückzahlbares Guthaben in Höhe von €356,03, sodass der darüber hinaus gehende Antrag mangels Vorliegens eines Guthabens abzuweisen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. September 2005