



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., H., vertreten durch Dr. Manuela Schipflinger-Klocker, Rechtsanwältin, 6850 Dornbirn, Mozartstraße 18, vom 29. April 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 4. April 2011 betreffend Abrechnung (§ 216 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird insofern berichtigt, als dieser zu lauten hat:

Es wird festgestellt, dass die Verrechnung der Gutschriften aus der Einkommensteuerveranlagung für 2008 in Höhe von 380,04 € und der Einkommensteuerveranlagung für 2009 in Höhe von 815,31 €, jeweils vom 2. März 2011, mit der zu xxx, BG X. angemeldeten Insolvenzforderung in Höhe von 72.176,73 € rechtmäßig gewesen ist und dass im Ausmaß der Verrechnung eine Tilgung dieser Abgabenschuldigkeiten erfolgt ist.

Entscheidungsgründe

Mit 11. Februar 2010 wurde gegen den Berufungswerber (in der Folge Bw.) ein Schuldenregulierungsverfahren zu xxx, BG X., eröffnet und in der Insolvenzdatei veröffentlicht.

Am 23. Februar 2010 wurden vom Finanzamt Bregenz Forderungen gegen den Bw. in Höhe von 72.176,73 € beim BG X. angemeldet.

In der nachträglichen Prüfungs- und Zahlungsplantagsatzung vom 30. November 2010 wurde von den Gläubigern ein Zahlungsplan mit folgendem wesentlichen Inhalt mehrheitlich angenommen und vom Insolvenzgericht bestätigt:

„Die Insolvenzgläubiger erhalten eine Quote von 5,3303% zahlbar in 84 monatlichen Teilquoten zu je 0,06346% bzw. 400,00 €, wobei die 1. Teilquote am 15.02.2011 und die darauffolgenden jeweils am 15. der Folgemonate zur Zahlung fällig sind. Bei Zahlungsverzug beträgt die Nachfrist 14 Tage.“

Mit Beschluss des BG X. vom 22. Dezember 2010, xxx, wurde der Zahlungsplan als rechtskräftig bestätigt, das Schuldenregulierungsverfahren aufgehoben und beides in der Insolvenzdatei veröffentlicht.

Am 22. Februar 2011 wurden vom Bw. die Erklärungen zu den Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2008 bis 2010 elektronisch eingebracht.

Mit 2. März 2011 ergingen vom Finanzamt Bregenz an den Bw. die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2010 sowie eine entsprechende Buchungsmitteilung (Nr. 001) in der folgende Einkommensteuer-Gutschriften berücksichtigt wurden:

- 1) Für das Jahr 2008 eine Gutschrift in Höhe von 380,04 €
- 2) Für das Jahr 2009 eine Gutschrift in Höhe von 815,31 €
- 3) für das Jahr 2010 eine Gutschrift in Höhe von 1.465,00 €

Auf dem Abgabenkonto des Bw. wurde vom Finanzamt die Gebahrung ab Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens wie folgt vorgenommen:

Saldo in €					fällig		in Vollstreckung	nicht fällig
1.141,08					1.141,08 €		1.141,08 €	0,00 €
					-68.329,50 €		AEB letzte BUMI	(001): 02.03.2011
	Buch.Tag	GF	AA	Zeitraum	FT/ET	Frist/EF	Betrag in €	(Tages)Saldo in €
								38.175,07
9	21.08.09	60	E	2008			-1.969,41	36.205,66
10	22.02.10	96					35.971,07	72.176,73
11	14.12.10	93					-68.329,50	3.847,23
12	15.02.11	00			11.02.11	UEP	-45,80	3.801,43
13	02.03.11	44	E	2008			-380,04	
14		44	E	2009			-815,31	
15		44	E	2010			-1.465,00	1.141,08

Mit Anbringen der rechtlichen Vertreterin des Bw. vom 10. März 2011 an das Finanzamt Bregenz brachte diese unter Hinweis auf den im Schuldenregulierungsverfahren (xxx, BG X.) rechtskräftig bestätigten Zahlungsplan folgendes Begehren vor:

„... (Anm.: Anführung des Inhaltes des rechtskräftig bestätigten Zahlungsplans)

Wie mir mein Mandant nunmehr mitgeteilt hat, haben Sie auf dem Steuerkonto meines Mandanten die aus den Einkommensteuerbescheiden 2008, 2009 und 2010 sich ergebenden Gutschriften von der gesamten Zahlungsplanquote in Abzug gebracht und diese Gutschriften nicht an meinen Mandanten zur Auszahlung gebracht.

Mein Mandant widerspricht dieser Vorgangsweise hiermit ausdrücklich; dies insbesondere mit der Begründung, dass die einzelnen Zahlungsplanquoten noch nicht fällig sind und sich daher keine aufrechenbaren (fälligen) Forderungen gegenüber stehen.

Namens und auftrags meines Mandanten habe ich Sie daher aufzufordern, die Gutschriften aus den Einkommenssteuerbescheiden 2008, 2009 und 2010 in der Höhe von gesamt 2.660,35 € innert der nächsten 14 Tage auf das Konto meines Mandanten zur Anweisung zu bringen."

In einem am 18. März 2011 zwischen dem Finanzamt und der rechtlichen Vertreterin des Bw. geführten Telefonat, wurde der rechtlichen Vertreterin seitens des Finanzamtes unter Hinweis auf die Verrechnung von Insolvenzforderungen mitgeteilt, dass die Rückzahlung der im Einkommensteuerbescheid 2010 ausgewiesenen Gutschrift in Höhe von 1.465,00 € an den Bw. erfolgen werde. Die Rückzahlung der in den Einkommensteuerbescheiden 2008 und 2009 ausgewiesenen Gutschriften in Höhe von 380,04 € bzw. 815,31 € könne jedoch nicht vorgenommen werden.

Mit Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 4. April 2011 wurde das Begehren des Bw. auf Rückzahlung der Gutschriften aus den Einkommensteuerbescheiden 2008 bis 2010 in Höhe von 2.660,35 € teilweise abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass es sich bei den aus den Arbeitnehmerveranlagungen 2008 und 2009 entstandenen Gutschriften um aufrechenbare Insolvenzforderungen zu xxx, BG X., handle, welche die Bemessungsgrundlage für die Quotenberechnung des Zahlungsplanes schmälern würden. Die aus der Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 2010 resultierende Gutschrift könne, wie bereits mit der rechtlichen Vertreterin am 18. März telefonisch besprochen, an den Bw. rückbezahlt werden.

Am selben Tag nahm das Finanzamt Bregenz folgende Neuberechnung des Ausfallsbetrags und der monatlichen Insolvenzquotenzahlungen vor:

72.176,73 €	=	Anmeldebetrag BG
-380,04 €	=	Arbeitnehmerveranlagung 2008
-815,31 €	=	Arbeitnehmerveranlagung 2009

70.981,38 €	=	Insolvenzforderung neu Berechnung
3.783,52 €	=	5,3303% Quotenerfordernis : 84 (monatliche IQZ = € 45,04)
67.198,07 €	=	94,67% Verzichtsquote

Das Abgabenkonto des Bw. wurde vom Finanzamt folgendermaßen korrigiert:

Buch.Tag	GF	AA	Zeitraum	FT/ET	Frist/EF	Betrag in €	(Tages)Saldo in €
02.03.11	44	E	2010			-1465,00	1.141,08
15.03.11	00			11.03.11	UEP	-45,80	1.095,28
04.04.11	20				11.05.11	1.465,00	2.560,28

Gegen diesen Bescheid richtet sich die von der rechtlichen Vertreterin des Bw. per Telefax am 3. Mai 2011 eingebrachte Berufung, in der folgendes vorgebracht wurde:

„In obiger Angelegenheit nehme ich höflich Bezug auf die geführte Korrespondenz, insbesondere mein Schreiben vom 10.03.2011.

Nach den mir vorliegenden Informationen sind Sie bereit, die Gutschrift auf dem Steuerkonto meines Mandanten für das Jahr 2010, nicht jedoch für die Jahre 2008 und 2009 an diesen zur Auszahlung zu bringen.

Ich halte auch unter Hinweis auf § 215 BAO nochmals fest, dass ein sich ergebendes Guthaben nur zur Tilgung fälliger Abgabenschulden verwendet werden darf. Eine solche Fälligkeit ist im Hinblick auf den von den Gläubigern angenommenen Zahlungsplan jedoch nicht gegeben. In diesem Zusammenhang ist auch auf die Rechtsprechung des VwGH zu verweisen, wonach bei rechtskräftig bestätigtem Zwangsausgleich (hier Zahlungsplan) die besondere Entrichtungs- und Tilgungsordnung des Insolvenzrechts wirkt und die abgabenrechtlichen Bestimmungen dieser Art verdrängt werden (vgl. auch VwGH 24.10.2001, 2001/17/0130).

Ich habe Sie daher namens und auftrags meines Mandanten nochmals aufzufordern, auch die Gutschriften aus den Jahren 2008 und 2009 an ihn zur Auszahlung zu bringen. Ich nehme mir hierfür den 10.05.2011 in Vormerk."

In der am 4. Mai 2011 ergangenen Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung gegen den angefochtenen Bescheid vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen und die Abweisung im Wesentlichen wie folgt begründet:

Verfahrensrechtlich sei bemerkt, dass zwischen der Abgabenbehörde und dem Bw. in Wirklichkeit Streit über die Rechtmäßigkeit der Gebarung bestehe. Strittig sei nämlich, ob die vom Finanzamt im Wege der Aufrechnung vorgenommene Verrechnung der Einkommensteuergutschriften für 2008 und 2009 mit den bestehenden abgabenbehördlichen Insolvenzforderungen im Hinblick auf angeblich bestehende insolvenzrechtliche Aufrechnungsbeschränkungen zulässig bzw. rechtsfolgewirksam gewesen sei. Ein solcher Streit sei aber nicht im Rückzahlungsverfahren nach § 239 BAO, sondern über

entsprechenden Parteiantrag im Abrechnungsbescheidverfahren gemäß § 216 BAO zu klären. Da das Anbringen vom 10. März 2011 und der dazu ergangene bekämpfte Bescheid vom 4. April 2011 ihrem materiellen Gehalt nach als Streit über die Richtigkeit der Gebarung am Abgabenkonto des Bw. zu deuten seien, werde daher im Rahmen dieser Berufungsvorentscheidung auf Grundlage des § 216 BAO inhaltlich über den tatsächlich strittigen Gebarungsakt der Verrechnung der Einkommensteuergutschriften für 2008 und 2009 auf im Schuldenregulierungsverfahren angemeldete Insolvenzforderungen abgesprochen.

Der VwGH setze in ständiger Rechtsprechung bei Abgabenschuldigkeiten den für die Abgrenzung zwischen Insolvenz- oder Masseforderung aus insolvenzrechtlicher Sicht maßgeblichen Zeitpunkt der Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes iSd § 46 Z. 2 IO mit dem Zeitpunkt gleich, wann der Abgabeananspruch steuerlich entstanden sei.

Abgabeanprüche würden grundsätzlich ohne behördliches Tätigwerden ex lege entstehen. Der Zeitpunkt des Entstehens des Abgabeanpruches für die zu veranlagende Einkommensteuer sei im § 4 Abs. 2 lit. a Z. 2 BAO statuiert und lege speziell fest, dass dieser Anspruch mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen werde, entstehe. Somit würden veranlagte Einkommensteuern Insolvenzforderungen des Abgabengläubigers darstellen, wenn das Steuerschuldverhältnis gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z. 2 BAO bereits vor Insolvenzeröffnung begründet worden sei. Entsprechendes müsse, wenngleich § 46 Z. 2 IO tatbestandsmäßig nur auf Abgabeforderungen des Abgabengläubigers als Insolvenzgläubiger abstelle, für die zeitliche Abgrenzung von Abgabeforderungen eines Schuldners gelten. Sei der sie auslösende Sachverhalt vor Insolvenzeröffnung verwirklicht worden, handle es sich um Insolvenzgegenforderungen, sei der sie unmittelbar auslösende Sachverhalt nach Insolvenzeröffnung verwirklicht worden, würden Abgabeforderungen eines Schuldners Ansprüche der Masse darstellen. Bei diesen Insolvenzgegenforderungen handle es sich um Rückforderungsansprüche des Schuldners, die nichts anderes als negative Abgabeanprüche seien. Solche negativen Abgabeanprüche würden wie die Abgabenschuld kraft Gesetzes jeweils zu dem Zeitpunkt entstehen, in dem ein gesetzlicher Tatbestand, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbinde, verwirklicht werde. Auf die Bescheiderlassung komme es im konkreten Zusammenhang nicht an.

Für den gegenständlichen Fall bedeute dies, dass der „gutschriftliche (negative)“ Abgabeanpruch der Einkommensteuer 2008 bereits mit Ablauf des Kalenderjahres 2008 entstanden sei, jener der Einkommensteuer 2009 mit Ablauf des Kalenderjahres 2009. Somit seien die Entstehungszeitpunkte zweifelsfrei vor dem Tag der Insolvenzwirkung gelegen, gleiches gelte für die als Insolvenzforderungen angemeldeten und festgestellten

Abgabenrückstände. Daraus erkläre sich bereits die Berechtigung der Abgabenbehörde zur Verrechnung.

Eine solche Aufrechnung sei nämlich nach §§ 1438 ff ABGB zulässig, wenn die allgemeinen Aufrechnungsvoraussetzungen (Aufrechnungserklärung, Gleichartigkeit, Richtigkeit und Fälligkeit der wechselseitigen Forderungen) erfüllt und die Forderungen einander bereits im Insolvenzeröffnungszeitpunkt aufrechenbar gegenüber gestanden seien. Treffe dies zu, dann komme es durch die Aufrechnung des Insolvenzgläubigers mit Gegenansprüchen des Schuldners für die Hauptforderung des Insolvenzgläubigers in dem Ausmaß zur Tilgung, als diese durch den Gegenanspruch des Schuldners betragsmäßig gedeckt sei, und zwar ex tunc zu dem Zeitpunkt, in dem einander die wechselseitigen Ansprüche erstmals aufrechenbar gegenüber gestanden seien.

Dem Erfordernis einer Aufrechnungserklärung trage der Umstand ausreichend Rechnung, dass die Verrechnung buchungsmäßig auf dem Abgabekonto erfolgt sei (siehe dazu die Buchungsmitteilung 001 vom 2. März 2011). Aufgrund ausdrücklicher Anordnung im § 19 Abs. 2 IO würde es kein Aufrechnungshindernis darstellen, wenn Forderungen des Insolvenzgläubigers oder Schuldners im Insolvenzeröffnungszeitpunkt noch bedingt oder betagt wären. Außerdem würden betagte Forderungen gemäß § 14 Abs. 2 IO in der Insolvenz als fällig gelten. Die Aufrechnung gehe auch mit den Bestimmungen des § 20 Abs. 1 IO und § 19 Abs. 1 IO konform, wonach Aufrechnungen nur untersagt seien, sofern Forderung und Gegenforderung unterschiedliche Entstehungszeitpunkte (vor und nach Insolvenzeröffnung) hätten.

Abschließend wurde vom Finanzamt unter Hinweis auf die OGH-Entscheidung vom 24.09.2008, 7 Ob 118/08s, ausgeführt, dass die nach Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens iVm einem rechtskräftig bestätigten Zahlungsplan abgegebene Aufrechnungserklärung in casu eine uneingeschränkte Aufrechenbarkeit offeriere und keine eingeschränkte Aufrechenbarkeit auf fällige Zahlungsplanquoten. Die Gutschriften aus der Einkommensteuer 2008 (380,04 €) und der Einkommensteuer 2009 (815,31 €) seien daher zu Recht vom angemeldeten und aktuellen Insolvenzforderungsbetrag in Höhe von 72.176,73 € in Abzug gebracht worden. Die dem Zahlungsplan und den Quoten zu unterziehende Bemessungsgrundlage reduziere sich sohin auf 70.981,38 €.

Mit Anbringen vom 12. Mai 2011 stellte die rechtliche Vertreterin des Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ein ergänzendes Vorbringen wurde nicht erstattet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach dem Akteninhalt steht fest, dass vom Finanzamt Bregenz im Rahmen des Schuldenregulierungsverfahrens zu xxx, BG X., Forderungen gegen den Bw. in Höhe von 72.176,73 € angemeldet und diese festgestellt worden sind. Aufgrund des angenommenen und rechtskräftig bestätigten Zahlungsplans vom 30. November 2010 bestand zum Zeitpunkt der Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens (22.12.2010) eine Restforderung des Finanzamtes Bregenz gegen den Bw. in Höhe von 3.847,23 €, zahlbar in 84 monatlichen Teilquoten á 45,80 €, wobei die 1. Teilquote am 15.02.2011 und die darauffolgenden jeweils am 15. der Folgemonate zur Zahlung fällig sind. Der Ausfallsbetrag betrug demnach bei einer Verzichtsquote von 94,67% 68.329,50 €.

Zwischen den Parteien steht in Streit, ob die anlässlich des Ergehens der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009 vom Finanzamt Bregenz am 2. März 2010 vorgenommenen Verrechnungen der sich aus diesen Abgabenbescheiden ergebenden Gutschriften in Höhe von 380,04 € (2008) und 815,31 € (2009) auf dem Abgabenkonto des Bw. rechtmäßig waren oder nicht.

Nach § 213 Abs. 1 BAO ist bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben samt den diesbezüglichen Nebenansprüchen für jeden Abgabepflichtigen die Gebarung (Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen ohne Rücksicht aus welchem Anlass entstandenen Gutschriften) in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen. Unter einer zusammengefassten Verbuchung ist die Verrechnung mehrerer Abgabenarten auf ein- und demselben Abgabenkonto zu verstehen (VwGH 13.09.1989, 88/13/0199-0200; *Ritz*, BAO⁴, § 213 Rz 1).

Gemäß § 215 Abs. 1 BAO ist ein sich aus der Gebarung nach § 213 leg. cit. 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. Soweit Guthaben nicht gemäß Abs. 1 bis 3 leg. cit. zu verwenden sind, sind sie nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 BAO zurückzuzahlen (§ 215 Abs. 4 BAO).

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

Gemäß § 239 BAO kann die Rückzahlung von Guthaben (§ 215 Abs. 4 leg. cit.) auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen erfolgen (Abs. 1 leg. cit.). Dabei 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 (Abs. 2 leg. cit.).

Nach § 19 Abs 1 KO (Anmerkung: Die Regelungen der KO sind gemäß der Übergangsbestimmung des § 273 Abs. 1 IO, IRÄG 2010, BGBl. I Nr. 29/2010, auf Konkurs- und Sanierungsverfahren, die vor dem 1. Juli 2010 eröffnet worden sind, noch anzuwenden) brauchen Forderungen, die zur Zeit der Konkurseröffnung bereits aufrechenbar waren, im Konkurs nicht geltend gemacht zu werden.

§ 19 Abs. 2 KO legt fest, dass die Aufrechnung dadurch nicht ausgeschlossen wird, dass die Forderung des Gläubigers zur Zeit der Konkurseröffnung noch bedingt oder betagt war.

Gemäß § 20 Abs. 1 KO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Konkursgläubiger erst nach der Konkurseröffnung Schuldner der Konkursmasse geworden ist.

Gemäß § 149 Abs. 1 erster Satz KO werden die Ansprüche der Aussonderungsberechtigten und der Absonderungsgläubiger durch den Ausgleich nicht berührt.

Nach 156 Abs. 1 KO wird der Gemeinschuldner durch den rechtskräftig bestätigten Ausgleich von der Verbindlichkeit befreit, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden, nachträglich zu ersetzen oder für die sonst gewährte Begünstigung nachträglich aufzukommen, gleichviel ob sie am Konkursverfahren oder an der Abstimmung über den Ausgleich teilgenommen oder gegen den Ausgleich gestimmt haben oder ob ihnen ein Stimmrecht überhaupt nicht gewährt worden ist. Gemäß Abs. 6 dieser Bestimmung können Gläubiger, deren Forderungen nur aus Verschulden des Gemeinschuldners im Ausgleich unberücksichtigt geblieben sind, nach Aufhebung des Konkurses die Bezahlung ihrer Forderungen im vollen Betrage vom Gemeinschuldner verlangen.

Ein Guthaben iSd § 239 BAO entsteht erst dann, wenn auf einem Abgabenkonto die Summe der Gutschriften die Summe der Lastschriften übersteigt, wenn somit auf ein und demselben Abgabenkonto per Saldo ein Überschuss zu Gunsten des Abgabepflichtigen besteht (OGH 24.06.1992, 1 Ob 15/92, JBl 1993, 399; VwGH 28.02.2008, 2006/16/0129; 25.06.2009, 2007/16/0121). Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH sind hierbei die tatsächlich durchgeführten Buchungen maßgebend und nicht diejenigen, die nach Ansicht des

Abgabepflichtigen hätten durchgeführt werden müssen (siehe dazu beispielsweise VwGH 26.06.2003, 2002/16/0286; 01.03.2007, 2005/15/0137; 25.02.2010, 2009/16/0311; Ritz, BAO⁴, § 215 Rz 1). Die Frage der Rechtmäßigkeit von Buchungen ist nicht im Rückzahlungsverfahren, sondern auf Antrag des Abgabepflichtigen im Abrechnungsbescheidverfahren (§ 216 BAO) zu klären (siehe dazu Arnold, AnwBl 1998, 729; VwGH 21.05.2001, 2001/17/0043; 28.02.2008, 2006/16/0129; 25.06.2009, 2007/16/0121; Ritz, BAO⁴, § 216 Rz 1).

Bei Anwendung dieser vom VwGH vertretenen Grundsätze auf den vorliegenden Sachverhalt ergibt sich, dass aufgrund der am 2. März 2011 vom Finanzamt Bregenz tatsächlich durchgeführten Buchungen am Abgabenkonto des Bw. kein Guthaben, sondern ein (Tages)Saldo zu Lasten des Bw. in Höhe von 1.141,08 € bestand. Insofern kann einem (vermeintlichen) Rückzahlungsantrag nach § 239 BAO in gegenständlichem Fall kein Erfolg beschieden sein, zumal erst nach Verwendung gemäß § 215 Abs. 1 bis 3 BAO verbleibende Guthaben auf Antrag oder von Amts wegen rückzahlbar sind (vgl. VwGH 11.01.1980, 2523/79; Ritz, BAO⁴, § 239 Rz 2).

Daher bestehen gegenständlich in Wirklichkeit Meinungsverschiedenheiten betreffend der Richtigkeit der Gebarung (§ 213 BAO), insbesondere darüber, wie die Gutschriften vom Finanzamt Bregenz verbucht hätten werden müssen. In einem solchen Fall ist hierüber, wie oben aufgezeigt, mittels Abrechnungsbescheid (§ 216 BAO) abzusprechen (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 239 Anm 2; Ritz, BAO⁴, § 216 Rz 2; VwGH 29.01.2004, 2000/15/0046).

Seitens des Bw. wird im Wesentlichen bemängelt, dass die aus den Einkommensteuerbescheiden 2008 und 2009 sich ergebenden Gutschriften von der gesamten Zahlungsplanquote (gemeint ist die nach Abzug des Ausfallsbetrags und der 1. Teilquote verbliebene Restforderung in Höhe von 3.801,43 €) unter Hinweis auf die Tilgungsregel des § 215 BAO, der mangelnden Fälligkeit der Zahlungsplanquote und des VwGH-Erkenntnisses vom 24.10.2001, 2001/17/0130, widerrechtlich vorgenommen worden sei.

Im Verfahren gemäß § 216 BAO ist für den Abspruch, welche auf dem Abgabenkonto gebuchten Zahlungsverpflichtungen oder Gutschriften Masseforderungen oder Insolvenzforderungen seien, kein Raum (VwGH 26.04.1993, 92/15/0012; 26.09.2000, 99/13/0005; VwGH 20.05.2010, 2005/15/0163). Wird jedoch im Abrechnungsbescheidverfahren die Unzulässigkeit der Verrechnung gemäß §§ 19, 20 KO behauptet, so ist darüber als Vorfrage zu befinden (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 216 Anm 7).

Es ist daher in erster Linie zu klären, wann die in Frage stehenden Abgabenansprüche – unter Berücksichtigung des Schuldenregulierungsverfahrens – entstanden sind und ob die gemäß § 215 BAO vorgenommene Aufrechnung mit der angemeldeten Insolvenzforderung zulässig war.

Gemäß § 4 BAO entsteht der Abgabenanspruch – soweit keine speziellere Regelung diesen Zeitpunkt bestimmt –, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Nach dessen Abs. 2 lit. a Z. 2 entsteht der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 (Anm.: Z 1 betrifft Einkommensteuer-Vorauszahlungen) schon früher entstanden ist. In Abs. 4 leg. cit. wird normiert, dass der Zeitpunkt der Festsetzung und der Fälligkeit einer Abgabe ohne Einfluss auf die Entstehung des Abgabenanspruches ist.

Der Abgabenanspruch entsteht somit grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit, setzt daher keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraus (vgl. § 4 Abs. 4 BAO; siehe auch Stoll, Steuerschuldverhältnis, 17; VwGH 03.07.2003, 2000/15/0043; VwGH 24.02.2004, VwGH 98/14/0048, 0049; VwGH 10.08.2010, 2007/17/0012; VwGH 15.09.2011, 2010/17/0256).

Bei Rückforderungsansprüchen (wie Gutschriften) handelt es sich um nichts anderes als um „negative Abgabenansprüche“. Auch solche Ansprüche entstehen kraft Gesetzes (VwGH 29.01.2004, 2000/15/0046; 21.09.2006, 2006/15/0072; 18.12.2008, 2006/15/0155; 20.05.2010, 2005/15/0163, 15.09.2011, 2010/17/0256; Ritz, BAO⁴, § 4 Rz 2 und 7).

Nach § 210 Abs. 1 BAO werden Abgaben unbeschadet der in Abgabenvorschriften getroffenen besonderen Regelungen mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97 leg. cit.) des Abgabenbescheides fällig.

Gegenständlich sind – aus abgabenrechtlicher Sicht – die Einkommensteuergutschriften 2008 und 2009 („negative Abgabenansprüche“) jeweils mit Ablauf der Kalenderjahre 2008 und 2009 entstanden und damit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens (11. Februar 2010). Hingegen waren die Abgabengutschriften erst mit Ablauf eines Monats nach Zugang der Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 an den Bw. fällig, somit frühestens mit 5. April 2011 (vgl. § 26 Abs. 2 ZustellG).

Soweit sich der Bw. hinsichtlich der Unzulässigkeit der Aufrechnung auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.10.2001, 2001/17/0130, und damit auf die schuldbefreiende Wirkung des § 156 Abs. 1 KO beruft, ist ihm entgegenzuhalten, dass dieses Erkenntnis keine Aussagen darüber trifft, bis zu welchem Zeitpunkt eine Kompensation von Konkursforderungen und

Konkursgegenforderungen zulässig ist. Demgegenüber hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 02.05.2005, 2001/10/0230, explizit ausgeführt, dass das Aufrechnungsrecht auch im Fall des Abschlusses eines Zwangsausgleiches bestehen bleibt, weil die Aufrechnungsmöglichkeit dem Konkursgläubiger eine besondere, dem Pfand vergleichbare Sicherheit einräumt, die ihm eine abgesonderte Befriedigung aus diesem Vermögenswert ermöglicht und das Gesetz den Gläubiger von der Geltendmachung der Forderung im Konkurs entbindet (vgl. § 19 Abs. 1 KO). Damit folgt der VwGH jenen Lehrmeinungen (siehe dazu die entsprechenden Verweise bei Schubert in Kenecny/Schubert, KO § 19 Rz 13 sowie Lovrek in Konecny/Schubert, KO § 156 Rz 56 und 57) die aus Billigkeitsgründen eine analoge Anwendung des § 149 Abs. 1 KO bzw. des § 46 Abs. 1 AO auf aufrechnungsberechtigte Konkursgläubiger befürworten.

Zu verweisen ist auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 29. Jänner 2004, 2000/15/0046, in welchem dieser im Falle eines rechtskräftig bestätigten Zwangsausgleichs und damit bei einer vergleichbaren Sachverhaltskonstellation unter Verweis auf die Judikatur des OGH (OGH 25.11.1998, 3 Ob 76/97s; OGH 24.09.2008, 7 Ob 118/08s; davon abweichend allerdings zum Teil die bei Schubert in Konecny/Schubert, KO § 19 Rz 13 zitierten OGH-Judikate, die zwar grundsätzlich eine volle Aufrechnungsmöglichkeit nach Beendigung eines Ausgleichs ablehnen, eine solche aber in jenen Fällen, bei denen der Konkursgläubiger unverschuldet von der Existenz seiner Forderung keine Kenntnis hatte, überwiegend bejahen) ausgesprochen hat, dass die Tilgung einer Forderung mit Zugang der Aufrechnungserklärung rückwirkend in dem Zeitpunkt eintritt, in dem die Forderungen einander erstmals aufrechenbar gegenübergestanden sind. Standen Forderungen einander bereits bei Konkurseröffnung aufrechenbar gegenüber, hindern weder die konkursrechtlichen Aufrechnungsvorschriften (§§ 19, 20 KO) noch andere, insbesondere abgabenrechtliche Normen, die Aufrechnung. Dieser höchstgerichtlichen Rechtsprechung ist der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung vom 27. Juni 2011, RV/0412-S/08, gefolgt, und hat demgemäß im Falle eines nach Abschluss eines Zahlungsplans beendeten Schuldenregulierungsverfahrens die Kompensation von Forderungen, die sich bereits vor Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens aufrechenbar gegenüberstanden, für zulässig erklärt.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht insbesondere deshalb keine Veranlassung, von dieser Judikatur abzugehen, weil eine frühere Aufrechnung seitens des Finanzamtes mangels Kenntnis der Behörde von der Entstehung der „negativen Abgabenansprüche“ - der Bw. hat die zu Gutschriften führenden Abgabenerklärungen erst nach Beendigung des Schuldenregulierungsverfahrens eingereicht - nicht erfolgen konnte (siehe dazu Holly in Kletecka/Schauer, AbGB-ON 1.00 § 1439 Rz 16, wonach bei einer solchen Fallkonstellation jedenfalls eine volle Aufrechnungsmöglichkeit gegeben ist). Würde eine Aufrechnungsbefugnis

nach Abschluss eines Ausgleichs nicht mehr zustehen, hätte es der Abgabepflichtige in der Hand, durch entsprechende Wahl des Zeitpunktes der Einreichung der Arbeitnehmerveranlagungen eine Kompensation zu verhindern (UFS 27.06.2011, RV/0412-S/08). Aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates ist auch § 156 Abs. 6 KO nur bedingt als Korrektiv für jene Rechtsmeinung geeignet, die eine volle Aufrechnungsbefugnis nur für den Zeitraum vor Rechtskraft eines Ausgleiches befürwortet. Denn in diesem Fall würde den Konkursgläubiger, um uneingeschränkt aufrechnen zu können, die volle Beweislast für den Umstand treffen, dass er unverschuldet von der Gegenforderung keine Kenntnis hatte.

Dem Einwand des Bw., der Großteil der Zahlungsplanquoten sei noch nicht fällig, sodass schon deshalb keine Aufrechnung rechtens sei, ist Folgendes entgegenzuhalten: Wie die Abgabenbehörde erster Instanz in ihrer Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt hat, wurden die Gutschriften aus der Einkommensteuer 2008 (380,04 €) und der Einkommensteuer 2009 (815,31 €) vom angemeldeten Insolvenzforderungsbetrag in Höhe von 72.176,73 € in Abzug gebracht und nicht mit erst zukünftig fällig werdenden Zahlungsquoten verrechnet. Allerdings ist das Abgabenkonto des Bw. insofern richtigzustellen, als jener Teil der Restforderung, der dem Finanzamt nach Abschluss des rechtskräftig bestätigten Zahlungsplans verblieben ist und der noch nicht fällig ist, auch als nicht fällig zu verbuchen ist (allenfalls durch Aussetzung der Einbringung).

Aus obigen Ausführungen ergibt sich die Berechtigung des Finanzamtes, die sich aus der Veranlagung der Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 ergebenden Gutschriften in Höhe von insgesamt 1.195,35 € zur Tilgung von Abgabenschuldigkeiten im Ausmaß von 72.176,73 € zu verwenden, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Feldkirch, am 25. Juni 2012