



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch AM, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 17. Juni 2011 und 22. Juni 2011 betreffend Rückzahlung (§ 239 BAO) und Abrechnung (§ 216 BAO) entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 17. Juni 2011 wies das Finanzamt den Antrag des Berufungswerbers (Bw) vom 8. Juni 2011 auf Rückzahlung eines Guthabens ab.

Mit Bescheid vom 22. Juni 2011 wies das Finanzamt den Antrag des Bw vom 17. Juni 2011 auf Rückzahlung eines Guthabens ab.

In der dagegen eingebrochenen Berufung führte der Bw aus, dass infolge seiner Zahlungsunfähigkeit das G am 2/4 das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet habe. In der Tagsatzung vom 2/0 hätten die Konkursgläubiger, darunter auch das Finanzamt, die vom Bw im Zahlungsplan angebotene Quote von 15,09% ihrer Forderungen angenommen. Mit Beschluss vom 1/0 sei der Zahlungsplan rechtskräftig bestätigt und das Schuldenregulierungsverfahren aufgehoben worden.

Am 31. Mai 2011 habe die Erstbehörde den Einkommensteuerbescheid 2009 erlassen und eine Abgabengutschrift von € 5.477,51 festgesetzt. Mit Buchungsmittelungen 1-3/2011 seien

seit April 2011 Gegenverrechnungen aus dem Titel einer Wiederaufnahme von Konkursforderungen vorgenommen worden, sodass laut der aktuellen Buchungsmitteilung 3/2011 ein Abgabenzustand von € 1.263,09 unberichtet aushaftet.

Mit Schreiben vom 17. Juni 2011 habe der Bw unter Hinweis, dass aufgrund des am 1/0 rechtskräftig und wirksam zustande gekommenen Zahlungsplans eine Wiederaufnahme von Konkursforderungen nicht zulässig sei, den Antrag auf Ausfolgung der am 31. Mai 2011 festgesetzten Gutschrift gestellt.

Mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden habe die Erstbehörde seinen Antrag abgewiesen. In der Begründung habe dieselbe festgestellt, dass es sich bei den Gutschriften aus den Veranlagungen 2009 um Konkursgutschriften handle, welche Zeiträume vor der Konkurseröffnung beträfen. Die Konkursgutschriften seien mit Konkursforderungen gegen zu verrechnen.

Die Erstbehörde übersehe dabei, dass sie aufgrund des rechtswirksam zustande gekommenen Zahlungsplans lediglich einen Anspruch auf terminlich festgesetzte Quotenzahlungen habe. Mangels eines inzwischen eingetretenen Wiederauflebens der Konkursforderung scheide auch die Möglichkeit aus, gegen die nach dem Zahlungsplan festgesetzte Gutschrift im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens mit der Konkursforderung aufzurechnen.

Ebenso wenig bestehe die Möglichkeit, gegen die nunmehr festgesetzte Gutschrift mit den erst in der Zukunft fälligen Quotenbeträgen aufzurechnen.

Gemäß § 156 (1) IO werde der Schuldner durch den rechtskräftig bestätigten Sanierungsplan (Zahlungsplan) von der Verbindlichkeit befreit, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erlitten, nachträglich zu ersetzen oder für die sonst gewährte Begünstigung nachträglich aufzukommen, gleichviel ob sie am Insolvenzverfahren oder an der Abstimmung über den Sanierungsplan teilgenommen oder gegen den Sanierungsplan gestimmt hätten oder ob ihnen ein Stimmrecht überhaupt nicht gewährt worden sei.

Aufgrund der klaren Diktion des Gesetzes erweise sich die von der Erstbehörde vorgenommene nachträgliche Geltendmachung von Konkursforderungen als rechtswidrig und unzulässig.

Der Bw stelle daher den Antrag, den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass seinem Antrag stattgegeben werde.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Oktober 2011 als unbegründet ab.

In dem dagegen eingebrochenen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte der Bw vor, dass die Abgabenbehörde erster Instanz in der Berufungsvorentscheidung davon ausgehe, dass die Tilgung gegenseitiger, verrechenbarer Forderungen in dem Zeitpunkt eintrete, in dem sich die Forderungen erstmals einander aufrechenbar gegenüber gestanden seien. Daher könnten vor Insolvenzeröffnung entstandene Abgabenforderungen und Abgabengutschriften selbst dann in voller Höhe aufgerechnet werden, wenn das Insolvenzverfahren infolge eines rechtkräftigen Zahlungsplans inzwischen aufgehoben worden sei. Eine Forderungseinschränkung auf die laut Zahlungsplan zustande gekommene Quote solle dann entfallen.

Grundsätzlich finde die Rechtsmeinung der Abgabenbehörde erster Instanz in der aktuellen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Deckung. Die Abgabenbehörde übersehe jedoch, dass nach erfolgter Gegenverrechnung der vor Konkursöffnung entstandenen, gegenseitigen Forderungen eine Abgabenforderung in der Höhe von € 1.263,09 übrig geblieben sei, mit der die Abgabebehörde in der Folge gegen eine erst nach der Konkursaufhebung entstandener Abgabengutschrift aufrechne.

Laut Buchungsmittelungen 1-3/2011 habe die Abgabenbehörde - wie in der Berufung ausgeführt werde - gegen die laut dem Einkommensteuerbescheid 2009 ausgewiesene Abgabengutschrift von € 5.477,51 aufgerechnet, sodass zugunsten der Abgabenbehörde eine Nachforderung von € 1.263,09 unberichtigt aushafte. Laut Buchungsmittelung 4/2011 sei mit diesem Vortrag gegen die Abgabengutschrift aus dem Einkommensteuerbescheid 2010 in Höhe von € 4.774,00 aufgerechnet worden, sodass effektiv an Gutschrift nur ein Betrag von € 3.510,91 aufscheine. Die Abgabengutschrift gemäß dem Einkommensteuerbescheid 2010 sei eine - erst am Ende 2010 - und sohin nach der Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens entstandene Forderung des Bw. Eine Aufrechnung sei daher unzulässig gewesen, die Gutschrift von € 4.774,00 komme dem Bw im vollen Betrag und ungekürzt zu. Eine Geltendmachung der künftig anfallenden Quotenforderungen scheide ebenfalls mangels Fälligkeit aus. Der einbehaltene Betrag von € 1.263,09 sei daher rückzuerstatten.

Aus demselben Grund erscheine die mit der Buchungsmittelung 5/2011 vollzogene Einbehaltung einer weiteren Abgabengutschrift in der Höhe von € 1.626,36 unzulässig. Eine Wiederaufnahme von Konkursforderungen scheitere mangels Aufrechnungsvoraussetzungen aus. Der Betrag von € 1.626,36 sei daher ebenfalls zurückzuerstatten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ein sich aus der Gebarung (§ 213) unter Außerachtlassung von Abgaben, deren Einhebung ausgesetzt ist, ergebendes Guthaben eines Abgabepflichtigen ist gemäß § 215 Abs. 1 BAO 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 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 § 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 solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die betreffende Verbuchung erfolgt ist oder erfolgen hätte müssen, zulässig.

Strittig ist nach dem Vorbringen des Bw, ob die aus der Veranlagung der Einkommensteuer 2009 am 31. Mai 2011 resultierende Gutschrift in Höhe von € 5.477,51 auf Antrag des Bw zurückzuzahlen oder entsprechend der Begründung der angefochtenen Bescheide als Konkursgutschrift mit Konkursforderungen zu verrechnen ist.

Da die Gutschrift in Höhe von € 5.477,51 nach § 215 Abs. 1 BAO zur Tilgung der Einkommensteuervorauszahlung für das 4. Kalendervierteljahr 2010 in Höhe von € 1.063,09, der Zwangs- und Ordnungsstrafe vom 22. Dezember 2010 in Höhe von € 200,00 und des Teilbetrages von € 5.566,52 der angemeldeten Konkursforderungen, dessen Einbringung am 3. Juni 2011 wiederaufgenommen wurde, zu verwenden war, verblieb ein nach § 215 Abs. 4 BAO zurückzuzahlendes Guthaben nicht. Dem Rückzahlungsantrag wäre schon mangels verbleibenden 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. Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.9.1993,

91/15/0103) sind die angefochtenen Bescheide nach ihrem materiellen Gehalt einer Deutung als Abrechnungsbescheid im Sinne des § 216 BAO zugänglich.

Laut Aktenlage wurde die aus der Veranlagung der Einkommensteuer 2009 am 31. Mai 2011 resultierende Gutschrift in Höhe von € 5.477,51 zur Tilgung der Einkommensteuervorauszahlung für das 4. Kalendervierteljahr 2010 in Höhe von € 1.063,09, der Zwangs- und Ordnungsstrafe vom 22. Dezember 2010 in Höhe von € 200,00 und eines Teilbetrages der angemeldeten Konkursforderungen, dessen Einbringung am 3. Juni 2011 wiederaufgenommen wurde, verwendet.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046) handelt es sich bei Rückforderungsansprüchen um nichts anderes als um "negative Abgabenansprüche". 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.

Entgegen der Meinung des Bw, dass die angemeldete Konkursforderung des Finanzamtes nicht nachträglich durch Kompensation reduziert werden könne, tritt nach der herrschenden Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes (OGH 25.11.1998, 3 Ob 76/97s) die Tilgung einer Forderung mit Zugang der Aufrechnungserklärung rückwirkend in dem Zeitpunkt ein, in dem die Forderungen einander erstmals aufrechenbar gegenübergestanden sind. Standen Forderungen einander bereits bei Konkurseröffnung aufrechenbar gegenüber, hinderten auch die konkursrechtlichen Vorschriften die Aufrechnung nicht.

Da der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres entsteht, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch im Wege von Vorauszahlungen schon früher entstanden ist, entstand die Einkommensteuergutschrift für das Jahr 2009 mit Ablauf des Kalenderjahres 2009 und damit vor Konkurseröffnung (24. August 2010).

Entgegen der Auffassung des Bw ergibt sich damit aus den Aufrechnungsvorschriften der §§ 19 und 20 IO nicht, dass die Abgabenbehörde die aus der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2009 resultierende Gutschrift nicht mit der angemeldeten Konkursforderung (€ 7.229,35) hätte aufrechnen dürfen.

Dem Einwand des Bw im Vorlageantrag, dass die Abgabenbehörde übersehe, dass nach erfolgter Gegenverrechnung der vor Konkurseröffnung entstandenen, gegenseitigen

Forderungen eine Abgabenforderung in der Höhe von € 1.263,09 übrig geblieben sei, mit der die Abgabebehörde in der Folge gegen eine erst nach der Konkursaufhebung entstandener Abgabengutschrift aufrechne, ist zu entgegnen, dass der Betrag von € 1.263,09, bestehend aus der Einkommensteuervorauszahlung für das 4. Kalendervierteljahr in Höhe von € 1.063,09 und der Zwangs- und Ordnungsstrafe vom 22. Dezember 2010 in Höhe von € 200,00, bereits vor Verbuchung der Gutschrift von € 5.477,51 am 31. Mai 2011 verbucht wurde, sodass die Gutschrift von € 5.477,51 nach § 215 Abs. 1 BAO damit verrechnet wurde.

Bei der Einkommensteuervorauszahlung für das 4. Kalendervierteljahr 2010 in Höhe von € 1.063,09 handelt es sich aufgrund der Entstehung des Abgabenanspruches für die Vorauszahlungen gemäß § 4 Abs. 2 lit. a BAO mit Beginn des Kalendervierteljahres um eine Masseforderung, welche grundsätzlich keiner insolvenzrechtlichen Verrechnungsbeschränkung unterliegt und daher gemäß § 214 BAO bei Fälligkeit in voller Höhe zu befriedigen ist. Die Verrechnung auf die Einkommensteuervorauszahlung für das 4. Kalendervierteljahr 2010 in Höhe von € 1.063,09 (fällig am 15. November 2010) erfolgte somit ebenso wie auf die – erst nach Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens festgesetzte - Zwangs- und Ordnungsstrafe vom 22. Dezember 2010 in Höhe von € 200,00 (fällig am 31. Jänner 2011) zu Recht.

Das Vorbringen, dass die Abgabengutschrift gemäß dem Einkommensteuerbescheid 2010 in Höhe von € 4.774,00 eine nach der Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens entstandene Forderung des Bw sei, sodass eine Aufrechnung unzulässig gewesen sei, ist nicht zielführend, weil Gegenstand der angefochtenen Bescheide lediglich die Gutschrift aus der Einkommensteuerveranlagung 2009 war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. September 2012