



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Kreissler & Pichler & Walter Rechtsanwälte GmbH, Rechtsanwaltskanzlei, 8940 Liezen, Rathausplatz 4, vom 28. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 13. April 2005 betreffend Rückzahlung (§§ 239, 240, 241 BAO) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Antrag vom 12. April 2005 beantragte der Berufungswerber (Bw.) die Auszahlung des aus der Einkommensteuerveranlagung 2004 resultierenden Guthabens in Höhe von € 2.676,81. Im angefochtenen Bescheid lehnte das Finanzamt das Rückzahlungsbegehren vollinhaltlich mit der Begründung ab, weil auf dem Abgabenkonto derzeit kein Guthaben bestehe und verwies auf die zugegangenen Buchungsmittelungen.

In seiner fristgerecht überreichten Berufung führte der Bw. aus, im Jahr 2003 sei über sein Vermögen das Privatkonkursverfahren eröffnet, und die Insolvenz sei mit der Einleitung des Abschöpfungsverfahrens beendet worden. Daraus ergebe sich, dass die strittige Abgabengutschrift zur Gänze in den nachkonkurslichen Zeitraum falle. Nach ständiger Judikatur des VwGH käme den Aufrechnungsvorschriften des Insolvenzrechtes der Vorrang vor den Verrechnungsregeln der BAO zu. Hinsichtlich des Zeitpunktes der Entstehung des Abgabenspruchs vertrete er die Ansicht, bei Gutschriften handle es sich um nichts anderes als „negative Abgabensprüche“, die zu dem Zeitpunkt entstehen, indem der gesetzliche

Tatbestand verwirklicht werde. Da dieser nach Konkurseröffnung liege, und zwar sogar nach Aufhebung des Konkurses, sei eine Aufrechnung nicht zulässig; außerdem wäre die Finanzverwaltung dadurch vor anderen Gläubigern begünstigt, denn aus § 20 Abs. 1 Satz 1 KO folge, dass eine solche nur dann zulässig (?) wäre, wenn der Konkursgläubiger erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens Schuldner der Konkursmasse geworden oder wenn die Forderung erst nach der Konkurseröffnung erworben wurde, was im gegenständlichen Fall gegeben sei.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab und vertrat die Ansicht, eine auf § 215 BAO gestützte Verrechnung eines Guthabens sei zulässig, da die eingewandte Aufrechnungsbeschränkung nur während der Dauer des Konkursverfahrens gelte. Im Übrigen finde die Aufrechnungsbeschränkung des § 206 Abs. 3 KO nur auf jene Forderungen des Schuldners Anwendung, die von der Abtretungserklärung erfasst seien (d.h. auf den pfändbaren Teil der Forderungen auf Einkünfte aus einem Arbeitsverhältnis oder sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion). Die gegenständliche Passivforderung (Gutschrift aus der Einkommensteuerveranlagung 2004) falle nicht darunter. Im Übrigen sei eine auf § 215 Abs. 1 BAO gestützte Aufrechnung keine Exekutionsmaßnahme. Das gegenständliche am 21. Oktober 2003 eröffnete Privatkonkursverfahren wurde am 8. Jänner 2004 mit der Einleitung des Abschöpfungsverfahrens beendet.

In seinem Vorlageantrag ergänzte der Bw., dass entscheidend sei, wann der negative Abgabenanspruch entstanden sei. Eine Aufrechnung würde die Finanzbehörde gegenüber den anderen Gläubigern begünstigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 213 Abs. 1 BAO ist bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben grundsätzlich für jeden Abgabepflichtigen die Gebarung (Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen Gutschriften) in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen.

Gemäß § 214 Abs. 1 BAO sind in den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit im Folgenden nicht anderes bestimmt ist, auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; an die Stelle des Fälligkeitstages hat der davon abweichende zuletzt maßgebliche gesetzlich zustehende oder durch Bescheid zuerkannte Zahlungstermin zu treten. Haben mehrere Abgabenschuldigkeiten denselben Fälligkeitstag oder denselben davon abweichenden Zahlungstermin und reicht ein zu verrechnender Betrag zur Tilgung aller gleichzeitig zu entrichtenden Abgabenschuldigkeiten nicht aus, so hat die Verrechnung bei demselben Zahlungstermin auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten und bei demselben Fälligkeitstag auf die früher verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu erfolgen. Die Verbuchung von Abgabenschuldigkeiten ist ohne unnötigen Aufschub und in einer von sachlichen Gesichtspunkten bestimmten Reihenfolge vorzunehmen.

Gemäß § 215 Abs. 1 BAO ist ein sich aus der Gebarung gemäß § 213 BAO 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.

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

Bestehen zwischen einem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde Meinungsverschiedenheiten, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, so hat gemäß § 216 BAO die Abgabenbehörde darüber auf Antrag zu entscheiden (Abrechnungsbescheid).

Ein Guthaben im Sinne des § 215 BAO stellt sich als Ergebnis der Gebarung auf dem Abgabenkonto dar, wobei in den Fällen der zusammengefassten Verbuchung der Gebarung nach § 214 Abs. 1 BAO Zahlungen und sonstige Gutschriften zunächst grundsätzlich auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen sind.

In Wahrheit besteht ein Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto der Bw. Ein derartiger Streit ist aber nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht in einem Verfahren nach § 239 Abs. 1 BAO, sondern in einem solchen nach § 216 BAO auszutragen (VwGH 25.2.1997, 93/14/0143). Da sich aus dem Vorbringen des Bw. ergibt, dass strittig ist, ob eine Kompensation der Gutschrift aus der Einkommensteuerveranlagung mit Konkursforderungen zulässig ist, andernfalls ein Rückzahlungsanspruch zu Recht bestünde, ist der angefochtene Bescheid nach seinem materiellen Gehalt einer Deutung als Abrechnungsbescheid im Sinne des § 216 BAO zugänglich.

Über den engen Wortlaut dieser Bestimmung hinaus geht es in diesem Verfahren (Abrechnungsbescheidverfahren) nicht nur um das Erlöschen einer Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung, sondern um die Klärung umstrittener abgabenbehördlicher Gebarungsakte schlechthin (VwGH 29. 1. 1998, 96/15/0042; *Ritz, BAO-Kommentar*³, § 216, Tz. 3). Demnach ist auch die hier strittige Frage der Aufrechnung im Verfahren betreffend die Erlassung eines Abrechnungsbescheides zu klären.

Der Bw. hält die Aufrechnung der Konkursforderungen mit seinem Rückforderungsanspruch aus der Einkommensteuerveranlagung für 2004 aus konkursrechtlicher Sicht für unzulässig. Nach der hier in Betracht kommenden Bestimmung des § 20 Abs. 1 erster Satz KO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Konkursgläubiger erst nach der Konkurseröffnung Schuldner der Konkursmasse geworden ist oder die Forderung gegen den Gemeinschuldner erst nach der Konkurseröffnung erworben worden ist. Dem Bw. ist zwar einzuräumen, dass diese Sondervorschrift den allgemeinen Vorschriften über die Aufrechnungsbefugnis der

Abgabenbehörde vorgeht. Sein diesbezüglicher Einwand übersieht aber, dass diese Einschränkung der Aufrechnung nur während der Dauer des Konkursverfahrens gilt. Nach der Aufhebung des Konkurses kann sich der frühere Gemeinschuldner nicht mehr auf die konkursrechtliche Aufrechnungsbeschränkung berufen (vgl. *Fischerlehner in SWK 2002, S 840*, mit dem Hinweis auf *Schubert in Konecny/Schubert, KO, §§ 19, 20, Rz. 14*). Wie dazu bereits in der Berufungsvorentscheidung zutreffend festgestellt wurde, ist das Schuldenregulierungsverfahren über das Vermögen des Bw. mit Gerichtsbeschluss vom 8. Jänner 2004 aufgehoben worden. Die vom Finanzamt amtswegig vorgenommene Verrechnung unterlag somit nicht dem Aufrechnungsverbot des § 20 Abs. 1 erster Satz KO.

Mit der weiteren Bezugnahme auf den exekutionsrechtlichen Pfändungsschutz nach § 206 Abs. 3 KO wird bemerkt, dass die Aufrechnungsbestimmungen der §§ 19 und 20 KO - dem klaren Wortlaut des § 206 Abs. 3 KO zufolge - nur auf jene Forderungen des Schuldners Anwendung finden, die von der Abtretungserklärung erfasst sind. Dazu ist festzustellen, dass sich die vom Bw. im Schuldenregulierungsverfahren abgegebene Abtretungserklärung auf den pfändbaren Teil seiner Forderungen auf Einkünfte aus dem Arbeitsverhältnis oder auf sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion bezog (§ 199 Abs. 2 KO). Da aber der Rückforderungsanspruch aus der Einkommensteuerveranlagung keine Forderung aus einem Arbeitsverhältnis oder auf sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion darstellt, sondern insoweit ein "negativer Abgabenanspruch" der Abgabenbehörde und damit ein öffentlich-rechtlicher Leistungsanspruch gegeben ist, wird die gegenständliche Abgabengutschrift von der Abtretungserklärung nicht umfasst. Die Bestimmung des § 206 Abs. 3 KO kommt daher nicht zur Anwendung.

Zwar sieht § 206 Abs. 1 KO vor, dass Exekutionen einzelner Konkursgläubiger in das Vermögen des Schuldners während des Abschöpfungsverfahrens unzulässig sind. Dieses Exekutionsverbot stand der Aufrechnung aber nicht im Wege, weil eine auf § 215 Abs. 1 BAO gestützte Verrechnung keine Exekutionsmaßnahme, sondern eine Entrichtungsform darstellt (*Ritz, BAO-Kommentar³, § 211, Tz. 16*).

Was die aufgeworfene Frage einer allfälligen Bevorzugung des Abgabengläubigers betrifft, so ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei den Verrechnungsvorschriften des § 215 BAO um zwingendes Recht handelt. Zudem wird nach § 214 Abs. 3 KO keine Pflicht zur Rückzahlung des Erlangten begründet, wenn ein Konkursgläubiger befriedigt wird, obwohl er aufgrund der Restschuldbefreiung keine Befriedigung zu beanspruchen hat. Hieraus leitet das Schrifttum ab, dass eine allfällige Bevorzugung des Abgabengläubigers auf die abgabenrechtlich gebotene Verrechnung ohne Auswirkung bleibt (vgl. nochmals *Fischerlehner, a. a. O.*).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 6. Dezember 2005