



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des N.N., S., T.G., vom 27. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes I., vertreten durch Herrn H.N., zugestellt am 20. November 2006, betreffend Abrechnung gemäß § 216 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 11. Feber 1999 wurde über den Berufungswerber ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet und nach Einleitung des Abschöpfungsverfahrens am 12. April 1999 wieder aufgehoben.

Am 3. März 1999 verfügte das Finanzamt die Aussetzung der Einbringung der Einkommensteuernachforderungen der Jahre 1994 bis 1996 (1994: ATS 5.760,00; 1995: ATS 8.174,00 + ATS 3.072,00; 1996: ATS 2.720,00) sowie eines ersten Säumniszuschlages in Höhe von ATS 228,00 und der am 26. Mai 1997 entstandenen Eintreibungsgebühren in Höhe von ATS 116,00, insgesamt ATS 20.070,00. Das Abgabenkonto wies dadurch vorerst keinen negativen Salo aus.

Am 3. Mai 2001 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer des Jahres 2000 in Höhe von ATS 19.849,00 fest und verhängte einen ersten Säumniszuschlag in Höhe von ATS 397,00 und Stundungszinsen in Höhe von ATS 581,00. Am Abgabenkonto haftete nunmehr zum 1.1.2002 ein Saldo in Höhe von insgesamt ATS 20.827,00 (€ 1.513,56) unberichtigt aus.

Im Zuge des Abschöpfungsverfahrens wurden regelmäßig Beträge auf das Abgabenkonto eingezahlt, sodass sich dieser aushaftende Saldo bis zum 7. August 2006 auf € 540,30 reduziert hat.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes vom 20. April 2006 wurde das Abschöpfungsverfahren mit der Wirkung der Restschuldbefreiung für beendet erklärt.

In der Folge beantragte der Berufungswerber rückwirkend die Festsetzung der Einkommensteuer der Jahre 2001 bis 2005. Die Veranlagung der Einkommensteuer dieser Jahre ergab, mit Ausnahme jener des Jahres 2002, laufend Guthaben. Die jährlichen Guthaben mitsamt den Anspruchszinsen betrugen insgesamt € 3.965,69.

Nun verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme der Einbringung der noch unberichtigt aushaftenden Einkommensteuernachforderungen der Jahre 1994 bis 1996, des ersten Säumniszuschlages und der Eintreibungsgebühren in Höhe insgesamt € 1.287,52 und nahm die Aufrechnung der entstandenen Guthaben mit den unberichtigt aushaftenden Abgabenrückständen vor. Den verbleibenden Betrag in Höhe von € 2.678,17 zahlte das Finanzamt am 14. September 2006 zurück.

Am 25. September 2006 teilte der Berufungswerber (im Folgenden: Bw.) schriftlich mit, dass mit Beschluss des Bezirksgerichtes vom 20. April 2006 seinem Abschöpfungsverfahren die Restschuldbefreiung erteilt worden sei. Ihm sei von der Schuldnerberatungsstelle mitgeteilt worden, dass ab diesem Zeitpunkt Forderungen aus diesem Schuldenregulierungsverfahren mit Gutschriften, die nach Erteilung der Restschuldbefreiung entstanden sind, nicht mehr aufgerechnet werden dürfen. Er habe im August 2006 die Arbeitnehmerveranlagung der Jahre 2001 bis 2005 beantragt und wären daraus entstandene Gutschriften mit Forderungen des Finanzamtes vor Eröffnung des Abschöpfungsverfahrens im Jahre 1999 aufgerechnet worden.

Nachdem das Finanzamt diese Aufrechnung der nach Beendigung des Abschöpfungsverfahrens gebuchten Gutschriften mit Abgabenforderungen aus der Veranlagung der Einkommensteuer der Jahre 1994 bis 1996 und Eintreibungsgebühren sowie Säumniszuschlägen aus dem Jahre 1997 im angefochtenen Abrechnungsbescheid als rechtmäßig erklärt hat, erhob der Antragsteller Berufung und führte darin aus, dass ihm gemäß § 214 KO die Restschuldbefreiung zugute käme und er von sämtlichen Schulden gegenüber seinen Konkursgläubigern befreit wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 213 Abs. 1 BAO ist bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben und den zu diesen Abgaben zu erhebenden Nebenansprüchen für jeden Abgabepflichtigen, bei Gesamtschuldverhältnissen für die Gesamtheit der zur Zahlung Verpflichteten, die Gebarung (Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen ohne Rücksicht aus welchem Anlass entstandenen Gutschriften) in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen.

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

Nach § 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.

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

Aufgrund des § 216 BAO hat die Abgabenbehörde auf Antrag einen Abrechnungsbescheid zu erlassen, mit dem über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 213) sowie darüber abzusprechen ist, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist.

Im Berufungsfall besteht somit Streit darüber, ob die Verrechnung des aus den Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2001 bis 2005 zuzüglich der Festsetzung von Anspruchszinsen resultierenden Guthabens am Abgabenkonto des Bw. mit der als Konkursforderung angemeldeten Einkommensteuernachforderung der Jahre 1994 bis 1996 mitsamt Säumniszuschlag und Eintreibungsgebühren 1999 der Rechtslage entspricht.

Die Bw. hält die Aufrechnung zunächst 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. Dieser insolvenzrechtlichen Aufrechnungsbeschränkung kommt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorrang vor den Verrechnungsregeln der BAO zu.

Abgabenrückforderungsansprüche sind "negative Abgabenansprüche", die wie Abgabenansprüche im engeren Sinn kraft Gesetzes jeweils *zu dem Zeitpunkt entstehen*, in

dem ein *gesetzlicher Tatbestand* verwirklicht wird, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbindet (vgl. zB VwGH 19. 3. 1997, 96/16/0052).

Bei der zu veranlagenden Einkommensteuer *entsteht* der Abgabenanspruch gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch im Wege von Vorauszahlungen schon früher entstanden ist. Somit entstanden die Einkommensteuergutschriften für die Jahre 2001 bis 2005 jeweils mit Ablauf der Kalenderjahre und damit nach Konkurseröffnung. Der Abgabenanspruch für die Anspruchszinsen entstand mit jedem Tag des zinsenrelevanten Zeitraumes, also ebenfalls erst nach Konkurseröffnung.

Aufgrund dieser Rechtslage ist zwar das Finanzamt erst nach der Konkurseröffnung Schuldner der Gegenansprüche des Bw. geworden. Nach herrschender Auffassung gilt aber die Aufrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 1 erster Satz KO nur während des Konkursverfahrens, somit ab dem Zeitpunkt der Konkurseröffnung bis zur Aufhebung des Konkurses. Auf eine Aufrechnung nach Konkursaufhebung finden die §§ 19 und 20 KO keine Anwendung. Nach der Konkursaufhebung kann sich weder der Gläubiger auf die Erweiterung der Aufrechnungsbefugnis (§ 19 Abs. 2 KO) noch der vormalige Gemeinschuldner auf das konkursrechtliche Aufrechnungsverbot (§ 20 Abs. 1 KO) berufen (vgl. Schubert in Konecny/Schubert, KO, §§ 19, 20, Rz. 14 u. 27; Feil, KO, § 20, Rz. 1; Fischerlehner, SWK 2002, S 840). Hieraus folgt für den Berufungsfall, dass die vom Finanzamt vorgenommene Verrechnung nicht der Aufrechnungssperre des § 20 Abs. 1 erster Satz KO unterlag, weil der Konkurs (Schuldenregulierungsverfahren) über das Vermögen des Bw. bereits am 11. 2. 1999 aufgehoben wurde. Dies mit der Konsequenz, dass die Konkurswirkungen ab diesem Zeitpunkt fortgefallen sind.

Der Bw. stützt seine gegenteilige Rechtsansicht auf den im § 206 KO geregelten Grundsatz der Gleichbehandlung der Konkursgläubiger.

Das Finanzamt habe nämlich seine Forderungen im Konkursverfahren angemeldet und jährlich anteilig abgegolten bekommen. Er sei daher nach Beendigung des Abschöpfungsverfahrens von den Restschulden befreit.

Nach § 206 Abs. 1 KO sind Exekutionen einzelner Konkursgläubiger in das Vermögen des Schuldners während des Abschöpfungsverfahrens unzulässig. Dieses Exekutionsverbot steht aber der Aufrechnung nicht entgegen, weil eine auf § 215 Abs. 1 BAO gestützte Verrechnung keine Exekutionsmaßnahme darstellt (vgl. Ritz, BAO-Kommentar/3, § 215, Tz. 4).

§ 206 Abs. 3 KO behandelt die Aufrechnung gegen die Forderung auf Bezüge, die von der Abtretungserklärung erfasst werden. Dies sind die Forderungen auf Einkünfte aus einem

Arbeitsverhältnis oder auf sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion. Der Drittschuldner kann mit einer Forderung gegen den Schuldner nur aufrechnen, wenn er bei Fortdauer des Konkurses nach §§ 19 und 20 zur Aufrechnung berechtigt wäre. Nach der Lehre ist die Aufrechnung daher insbesondere unzulässig, wenn der Drittschuldner die Forderung gegen den Abschöpfungsschuldner erst nach der Konkurseröffnung erworben hat. Zudem ist die Aufrechnung laut § 12a Abs. 2 KO auf den Zeitraum von zwei Jahren nach Ablauf des Kalendermonates, in den die Konkurseröffnung fällt, eingeschränkt (vgl. Mohr in Konecny/Schubert, KO, § 206, Rz. 6).

Die Aufrechnungsbeschränkung des § 206 Abs. 3 KO betrifft ihrem Wortlaut und Regelungsinhalt nach nicht alle Drittschuldner, sondern lediglich jene Gruppe von Drittschuldnern, die dem Abschöpfungsschuldner Arbeitseinkünfte oder sonstige wiederkehrender Bezüge mit Einkommensersatzfunktion schulden. Somit befindet sich das Finanzamt nicht in der Rolle eines Drittschuldners im hier maßgeblichen Sinn.

Der Verweis im § 206 Abs. 3 KO auf die Aufrechnungsbestimmungen der §§ 19 und 20 KO bezieht sich auf jene Bezugsforderungen des Abschöpfungsschuldners, die von seiner Abtretungserklärung erfasst sind. Die vom Bw. gemäß § 199 Abs. 2 KO abgegebene Abtretungserklärung umfasste den pfändbaren Teil seiner Forderungen auf bestehende und zukünftige Einkünfte aus dem Arbeitsverhältnis oder auf sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion. Wie bereits das Finanzamt zutreffend festgestellt hat, stellen Rückforderungsansprüche aus der Einkommensteuerveranlagung weder Forderungen aus einem Arbeitsverhältnis noch sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion dar, sondern eigenständige Forderungen gegenüber dem Fiskus in Gestalt negativer öffentlich-rechtlicher Leistungsansprüche.

Die Abgabenerstattungsansprüche des Bw. wurden auch nicht deshalb zu einem von der Abtretungserklärung erfassten "Einkommen im weiteren Sinn", weil die Anrechnung der im Abzugsweg einbehaltenen Lohnsteuer auf die Einkommensteuerschuld der betreffenden Veranlagungsjahre zu Gutschriften führte (§ 46 Abs. 2 EStG). Dies gilt umso mehr für den Anspruch auf Gutschriftszinsen gemäß § 205 BAO, der als bloßer Nebenanspruch im Sinn des § 3 Abs. 2 lit. b BAO zum Rückerstattungsanspruch in der Hauptsache hinzutrat. Aus den dargelegten Erwägungen ist § 206 Abs. 3 KO auf den Berufungsfall nicht anwendbar und begründete auch diese Bestimmung kein Aufrechnungsverbot nach § 20 Abs. 1 erster Satz KO über die Dauer des Konkursverfahrens hinaus.

Es liegt im konkreten Sachverhalt auch keine Bevorzugung des Abgabengläubigers vor, weil es sich bei der Bestimmung des § 215 BAO um zwingendes Recht handelt, das keinen Spielraum für eine allfällige Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde bietet. Auch würde nach § 214

Abs. 3 KO selbst dann keine Pflicht zur Rückzahlung des Erlangten begründet, wenn das Finanzamt befriedigt worden wäre, obwohl es aufgrund der Restschuldbefreiung keine Befriedigung zu beanspruchen gehabt hätte.

Der Bw. übersieht nämlich im gegenständlichen Sachverhalt, dass die „negativen Abgabenansprüche“ bis zum 31. Dezember 2005 vor Beendigung des Abschöpfungsverfahrens entstanden sind und bestanden haben. Die Aufrechnung mit älteren aushaftenden Abgabenschulden erfolgte daher zu Recht, weil die Restschuldbefreiung erst nach Beendigung des Abschöpfungsverfahrens im April 2006 zu wirken begonnen hat.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz war die strittige Aufrechnung rechtmäßig und die Berufung abzuweisen.

Klagenfurt, am 23. Juni 2009