



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Ernst Lehenbauer, Rechtsanwalt, 4470 Enns, Hauptplatz 21, vom 28. Mai 2010 gegen den Abrechnungsbescheid (§ 216 BAO) des Finanzamtes Linz, vertreten durch Amtsdirektor Rudolf Bayer, vom 10. Mai 2010 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Über Antrag des Bw. vom 24. März 2010 wird festgestellt, dass die am 12. März 2010 durchgeführte Überrechnung des Guthabens in Höhe von 2.013,37 € vom Abgabekonto des Bw. beim Finanzamt Linz (Steuernummer xxxxxxxx) auf das Abgabekonto des Bw. beim Zollamt Linz Wels (Abgabekontonummer yyy-yyyy) rechtmäßig war.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes V., Aktenzeichen 1 S 9/09y, vom 2. Juli 2009 wurde über das Vermögen des Berufungswerbers (Bw.) das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet. Nachdem der Zahlungsplan des Bw. nicht angenommen wurde, hat das Gericht mit Beschluss vom 6. Oktober 2009 das Abschöpfungsverfahren eingeleitet.

Aus der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2009 mit Bescheid vom 11. März 2010 resultierte eine sonstige Gutschrift in Höhe von 2.013,37 €, welche auf dem Abgabekonto des Bw. verbucht wurde. Am 12. März 2010 wurde das so auf dem Abgabekonto beim Finanzamt entstandene Guthaben in Höhe von 2.013,37 € zur Entrichtung der vollstreckbaren Schuldigkeiten beim Zollamt Linz Wels (Abgabekonto-Nr. yyy-yyyy) überrechnet.

Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist strittig, ob diese Überrechnung zulässig war. Das Begehren, einen Abrechnungsbescheid zu erlassen, hat das Finanzamt aus der Berufung vom 24. März 2010 abgeleitet, in der der Bw. zum Ausdruck brachte, dass die Überrechnung unzulässig war.

Dazu hat das Finanzamt im angefochtenen Bescheid festgestellt, dass das aus der am 11. März 2010 erfolgten Einkommensteuerveranlagung 2009 resultierende Guthaben in Höhe von 2.013,37 € gegen Konkursforderungen der Republik Österreich beim Zollamt Wels, StNr. yyy/yyyy, aufgerechnet worden ist und diese Aufrechnung rechtmäßig war. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Verwendung des Guthabens gemäß § 215 Abs. 2 BAO erfolgt sei, die Aufrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 1 KO nur im Konkurs gelte und nach Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens eine auf § 215 BAO gestützte Verrechnung einer Konkursforderung mit vor als auch nach der Aufhebung entstandenen Steuergutschriften zulässig sei. Überdies handle es sich bei der Einkommensteuergutschrift 2009 um kein Arbeitseinkommen. Es liege kein Pfändungsschutz vor. Auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. 12. 2008, 2006/15/0155 wurde verwiesen.

In der gegenständlichen Berufung wurde vorgebracht mit Beschluss des Bezirksgerichtes V. vom 11. 9. 2009, Az 1 S 9/09 y, das Abschöpfungsverfahren eingeleitet wurde und die X. Schuldnerberatungen GmbH zum Treuhänder bestellt wurde. Im gegenständlichen Konkursverfahren hätte die Republik Österreich eine Forderung in Höhe von € 20.006,88 zur Anmeldung gebracht. Die Forderung sei in dieser Höhe anerkannt worden. Bei der Forderung der Republik Österreich handle es sich um eine so genannte „Altforderung“, die längst vor Konkureröffnung entstanden ist. Demgegenüber handle es sich bei der Forderung des Bw. gegenüber der Republik Österreich um eine Forderung, die erst mit Einkommenssteuerbescheid 2009 vom 11. 3. 2010 entstanden sei. Eine Aufrechnung zwischen diesen Forderungen sei daher gemäß § 19, 20 KO nicht zulässig. Wenn das Finanzamt davon ausgehe, dass die Aufrechnungsbeschränkung des § 20 Abs 1 KO nur im Konkurs gilt, sei dem nicht beizupflichten. Im gegenständlichen Fall sei zwar das Konkursverfahren als solches aufgehoben, allerdings nicht nach Annahme eines Zwangsausgleiches oder nach Annahme eines Zahlungsplanes. Vielmehr sei das Abschöpfungsverfahren eingeleitet worden. Dem Bw. sei ein Treuhänder beigestellt worden. Dieser sei in seinen Dispositionen den Obliegenheiten des Abschöpfungsverfahrens unterworfen. Diese seien mit jenen des Konkursverfahrens vergleichbar. Aus diesem Grund würden im Abschöpfungsverfahren sehr wohl die Aufrechnungsbeschränkungen der §§ 19, 20 KO, die auch nach der Judikatur des VwGH, den abgabenrechtlichen Normen als Spezialnormen vorgehen. Durch den Abschluss eines Zwangsausgleiches oder durch die Annahme und Bestätigung des Zahlungsplanes, würde die Republik für die Forderung von € 20.006,88 nur noch einen durchsetzbaren Anspruch auf die

Zwangsausgleichsquote bzw. Zahlungsplanquote haben. Nur mit diesen Quoten könne eine Verrechnung stattfinden. Im gegenständlichen Fall sei das Abschöpfungsverfahren eingeleitet worden, in welchem die Quote vorab nicht feststeht. Es bestehe lediglich eine gesetzliche Mindestquote von 10 % in den nächsten sieben Jahren. Der Treuhänder würde in den nächsten sieben Jahren eine entsprechende Quote, die derzeit nicht feststehe, an die Konkursgläubiger, sohin auch die Republik, für ihre Forderung von € 20.006,88 zur Auszahlung bringen. Nur mit diesen Quoten könne eine Verrechnung stattfinden. Eine Verrechnung der gesamten Konkursforderung von € 20.006,88 mit erst nach Konkurseröffnung bzw. nach Einleitung des Abschöpfungsverfahrens entstandenen Ansprüchen des Bw. gegenüber der Republik Österreich sei nicht zulässig.

Dies ergäbe sich wohl auch aus dem wohl obersten Grundsatz des Österreichischen Insolvenzrechtes, wonach alle Konkursgläubiger gleich zu behandeln sind. Eine Ungleichbehandlung der Gläubiger wird vom Gesetzgeber nur in Ausnahmefällen zugelassen, wie etwa für absonderungs- und aussonderungsberechtigte Konkursgläubiger. Der Gesetzgeber hätte aber der Republik Österreich in diesem Falle eine solche Sonderstellung nicht eingeräumt. Auch handle es sich nicht um eine Forderung, die eine Strafe darstellt oder aber gleich einer Strafe zu behandeln ist. Strafen würden durch ein Konkursverfahren nicht berührt werden. Wäre die Aufrechnung zulässig, so würde dies eine Bevorzugung der Republik darstellen und die übrigen Konkursgläubiger schlechter stellen, was nicht im Sinne des Gesetzes ist. Darüber hinaus läge das Gesamteinkommen des Berufungswerbers für das Jahr 2009 unter dem Existenzminimum und es sei daher auch aus diesem Grund eine Aufrechnung unzulässig. Die Ausführung der Behörde 1. Instanz, wonach es sich der Einkommenssteuergutschrift 2009 rechtlich nicht um ein Arbeitseinkommen handle, sei unrichtig. Der Berufungswerber beziehe eine Pension zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes. Er hätte hiervon auch seine Unterhaltspflichtungen, sohin auch den Lebensunterhalt von 3 bzw. 2 minderjährige Kindern zu bestreiten. Von dieser Pension hätte der Bw. auch seine Lohnsteuern und Krankenversicherungsbeiträge zu bezahlen. Insbesondere aufgrund seiner Unterhaltsverpflichtungen komme die Republik Österreich im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung 2009 zu dem Ergebnis, dass der Bw. im Jahr 2009 zuviel an Lohnsteuer bezahlt hat und sich daraus eine Gutschrift ergibt. Diese Gutschrift stelle aber sehr wohl ein Einkommen dar, welches der Berufungswerber zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes benötige. Dies umso mehr als das Gesamteinkommen des Bw. für das Jahr 2009 unter seinem Existenzminimum läge. Darüber hinaus würde die Qualifikation wiederum eine unzulässige Bevorzugung der Republik Österreich und Benachteiligung übrigen Konkursgläubiger im Abschöpfungsverfahrens darstellen. Es vermindere sich das Gesamteinkommen des Berufungswerbers für das Jahr 2009, sohin der pfändbare Teil und die

Quote die im Zuge des Abschöpfungsverfahrens an die Konkursgläubiger - mit Ausnahme der Republik, die bevorzugt wird - verteilt werden kann. Der angefochtene Bescheid weise demnach in seiner rechtlichen Beurteilung Mängel auf, sei unrichtig und rechtswidrig.

Der Berufungswerber stellte die Anträge den angefochtenen Bescheid dahingehend abändern, dass festgestellt wird, dass die Aufrechnung aus dem Guthaben aus der Einkommensteuereranlagung 2009 in Höhe von € 2.013,37 gegen die Konkursforderung der Republik Österreich beim Zollamt Wels, StNr. yyyy/yyyy, unzulässig bzw. unrechtmäßig ist, und den angefochtenen Bescheid dahingehend abändern, dass dem Rückzahlungsantrag vollinhaltlich stattgeben wird (das Guthaben aus der Arbeitnehmereranlagung an den Bw. ausbezahlt wird);

in eventu

den angefochtenen Bescheid aufheben und die gegenständliche Angelegenheit zur Verfahrensergänzung und neuerlichen Entscheidung an das Finanzamt Linz zurückverweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

§ 215 BAO lautet:

„(1) Ein sich aus der Gebarung (§ 213) unter Außerachtlassung von Abgaben, deren Einhebung ausgesetzt ist, ergebendes Guthaben eines Abgabepflichtigen ist zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die dieser Abgabepflichtige bei derselben Abgabenbehörde hat; dies gilt nicht, soweit die Einhebung der fälligen Schuldigkeiten ausgesetzt ist.

(2) Das nach einer gemäß Abs. 1 erfolgten Tilgung von Schuldigkeiten bei einer Abgabenbehörde des Bundes verbleibende Guthaben ist zur Tilgung der dieser Behörde bekannten fälligen Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die der Abgabepflichtige bei einer anderen Abgabenbehörde des Bundes hat; dies gilt nicht, soweit die Einhebung der fälligen Schuldigkeiten ausgesetzt ist.

(3) Ist der Abgabepflichtige nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähig, so ist ein nach Anwendung der Abs. 1 und 2 noch verbleibendes Guthaben unter sinngemäßer Anwendung dieser Bestimmungen zugunsten derjenigen zu verwenden, die nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes im eigenen Namen über das Guthaben zu verfügen berechtigt sind.

(4) Soweit Guthaben nicht gemäß Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, sind sie 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.“

Die Parteien des Verfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat gehen übereinstimmend davon aus, dass der Bund als Abgabengläubiger gegenüber der Beschwerdeführerin einen Abgabenanspruch in Höhe der im Schuldenregulierungsverfahren angemeldeten Konkursforderung hatte. Weiters steht außer Streit, dass die im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung ergangenen Bescheide für die Einkommensteuer des Jahres 2009 eine Gutschrift auswies. Auch darüber, dass im vorliegenden Fall die erforderliche Aufrechnungserklärung durch das Finanzamt erfolgte, besteht kein Streit.

Vor dem Hintergrund der Regelungen der §§ 213 bis 215 BAO, die die Verrechnung der Abgaben im Hinblick auf die Anlastung der Abgaben, die nachträglichen Minderungen der Anlastungen und die Tilgung durch Zahlungen und sonstige Gutschriften, einschließlich des Schicksals der entstandenen Guthaben regeln, wäre die vom Finanzamt vorgenommene Verrechnung nicht rechtswidrig.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt aber in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 26. 4. 1993, VwSlg. 6770 F/1993, VwGH 29. 1. 2004, 2000/15/0046) die Auffassung, dass den Aufrechnungsvorschriften des Insolvenzrechtes der Vorrang vor den Verrechnungsregeln der BAO zukommt. Nach § 20 Abs. 1 KO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Konkursgläubiger erst nach der Konkursöffnung Schuldner der Konkursmasse geworden ist. Diese Beschränkung der Aufrechnung gilt nur im Konkurs. Auf eine Aufrechnung nach Aufhebung des Konkurses findet diese Bestimmung keine Anwendung. Der frühere Gemeinschuldner kann sich nach Aufhebung des Konkurses auf die konkursrechtliche Beschränkung des § 20 Abs. 1 KO nicht berufen (vgl. VwGH 18. 12. 2008, 2006/15/0155 mit Hinweisen auf die einschlägige Literatur).

Das Finanzamt hat vor dem Hintergrund dieser Rechtslage die Auffassung vertreten, dass vorgenommene Verrechnung nicht der Aufrechnungssperre des § 20 Abs. 1 KO unterlegen sei, weil das Schuldenregulierungsverfahren über das Vermögen der Beschwerdeführerin bereits am 6. Oktober 2009 aufgehoben worden sei. Der eine Einkommensteuergutschrift ausweisenden Bescheid im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung des Bw. für 2009 erging nach Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens, nämlich am 11. März 2010. Auch die Buchungsvorgänge und die Aufrechnungserklärung erfolgten fruestens zu diesem Zeitpunkt, daher aber nach Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens.

Zu diesem Zeitpunkt stand die konkursrechtliche Aufrechnungssperre einer Verrechnung mit der Konkursforderung nicht entgegen.

Der Bw. vertritt die Auffassung, § 206 KO stehe der vorgenommenen Aufrechnung entgegen. Soweit der Bw. die Auffassung des Finanzamtes bekämpft, die Aufrechnungsbeschränkung

des § 206 Abs. 3 KO erstrecke sich nur auf einen Arbeitgeber oder einen Schuldner von sonstigen Leistungen mit Einkommensersatzfunktion, ist sie auf Folgendes hinzuweisen:

Dass Forderungen gegenseitig zusammentreffen müssen, wird schon in § 1438 ABGB als Voraussetzung der Kompensation erklärt. Diese Voraussetzung wird im § 1441 erster Satz ABGB näher bestimmt. Demnach bedeutet Gegenseitigkeit, dass der Gläubiger eines Schuldners gleichzeitig dessen Schuldner ist und umgekehrt.

Der Bw. meint, § 206 Abs. 3 KO sei dahingehend auszulegen, dass dieser Bestimmung ein generelles Aufrechnungsverbot zu Lasten aller Konkursgläubiger zu Grunde liege.

§ 206 Abs. 3 KO lautet:

"(3) Gegen die Forderung auf die Bezüge, die von der Abtretungserklärung erfasst werden, kann der Drittschuldner eine Forderung gegen den Schuldner nur aufrechnen, soweit er bei einer Fortdauer des Konkurses nach §§ 19 und 20 zur Aufrechnung berechtigt wäre."

Diese Bestimmung behandelt sohin die Aufrechnung gegen die Forderung auf die Bezüge, die von der Abtretungserklärung erfasst werden. Dies sind gemäß § 199 KO die Forderungen auf Einkünfte aus einem Arbeitsverhältnis oder auf sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion. Der Drittschuldner kann mit einer Forderung gegen den Schuldner nur dann aufrechnen, soweit er bei einer Fortdauer des Konkurses nach §§ 19, 20 KO zur Aufrechnung berechtigt wäre. Angesichts des klaren Wortlautes dieser Bestimmung kann eine Ausdehnung eines Aufrechnungsverbotes zu Lasten aller Konkursgläubiger im Wege der Interpretation nicht vorgenommen werden. Ein allgemeines Aufrechnungsverbot für Konkursgläubiger während des Abschöpfungsverfahrens kann der KO nicht entnommen werden.

Soweit die Beschwerdeführerin die Auffassung vertritt, die Exekutionssperre des § 206 Abs. 1 KO umfasse auch ein generelles Abtretungsverbot, kann ihr nicht gefolgt werden. Während die Exekutionssperre des § 206 Abs. 1 KO das gesamte Vermögen des Schuldners betrifft, trifft § 206 Abs. 3 KO eine Einschränkung der Aufrechnungsbefugnis auf die Bezüge, die von der Abtretungserklärung erfasst werden. Diese Differenzierung verbietet es, die umfassende Exekutionssperre einem generell geltenden Aufrechnungsverbot gleichzusetzen. Die vorgenommene Einschränkung der Aufrechnungsbefugnis ist, wie sich auch aus § 12a KO ergibt, vom Gesetzgeber gewollt. Das Schuldenregulierungsverfahren setzt voraus, dass den Gläubigern das pfändbare Einkommen des Schuldners als Befriedigungsfonds zur Verfügung steht, weil dieses meist dessen einziges Vermögen darstellt. Der Zweck, diese Mittel allen Gläubigern uneingeschränkt zur Verfügung zu stellen, wird durch § 12a und § 206 Abs. 3 KO erreicht.

Schließlich meint der Bw., seine Erstattungsansprüche stünden mit seinem Arbeitsverhältnis in einem engen sachlichen Zusammenhang. Die Rückerstattung zu viel bezahlter Lohnsteuer erhöhe im Ergebnis die Nettobezüge des Schuldners im betroffenen Zeitraum und das Einkommen liege unter dem Existenzminimum. Auch darin kann dem Bw. nicht gefolgt werden.

Das Finanzamt hat die Einkommensteuer des Bw. für 2009 veranlagt. Die Einkommensteuer ist eine Geldleistung, die der Bund kraft öffentlichen Rechts erhebt. Der Einkommensteuer ist das Einkommen zu Grunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte (aus den im § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten) nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105 (§ 2 Abs. 1 und 2 EStG 1988). Die Einkommensteuer setzt daher das Vorliegen von Einkünften, hier aus nichtselbständiger Arbeit, voraus. Der Abgabenanspruch hat aber seine Grundlage im Einkommensteuergesetz, das zum öffentlichen Recht zählt. Bei den in Rede stehenden Rückforderungsanspruch des Bw. handelt es sich um nichts anderes als um negative Abgabenanspruch. Solche Ansprüche entstehen kraft Gesetzes (*Ritz, BAO*³, § 4 Tz. 2). Der Abgabenanspruch auf Einkommensteuer des Bundes setzt zwar Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit voraus, seine Rechtsgrundlage findet sich aber im öffentlichen Recht. Bei der im gegenständlichen Fall entstandenen Einkommensteuergutschrift handelt es sich rechtlich nicht um ein Arbeitseinkommen, sondern um einen öffentlich-rechtlichen Anspruch gegenüber dem Abgabengläubiger (Bund). Solche Ansprüche unterliegen keinem Pfändungsschutz. Dem Aufrechnungsverbot des § 206 Abs. 3 KO unterliegen nicht nur Forderungen auf Einkünfte aus einem Arbeitsverhältnis, sondern auch solche auf sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion. Bei der Auslegung des Begriffes wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion kann § 290a Abs. 1 Z. 2 bis 12 EO als Grundlage dienen. Dass die in Rede stehende Einkommensteuergutschrift solchen dort genannten Leistungen gleichzusetzen wären, behauptet der Bw. zu Recht nicht (vgl. VwGH 18. 12. 2008, 2006/15/0155 mit Hinweisen auf die einschlägige Literatur).

Die Abänderung des angefochtenen Bescheides war geboten, da im angefochtenen Bescheid als Empfänger der Überrechnung das Zollamt Wels angeführt wurde. Tatsächlich erfolgte die Überrechnung an das Zollamt Linz Wels zur Tilgung der dort aushaftenden Verbindlichkeiten des Bw..

Im Übrigen ist es auch im Spruch eines Abrechnungsbescheides weder geboten noch notwendig anzuführen, ob eine Abgabenforderung als Konkursforderung zu qualifizieren ist. In diesem Punkt hat das Finanzamt in einer Angelegenheit eine Feststellung getroffen, für die es

den Abgabenbehörden an der sachlichen Zuständigkeit fehlt. Für die Klärung der Frage, ob eine Konkurs-, Masse- oder Neuforderung vorliegt, ist ausschließlich das Konkursgericht zuständig. Den Abgabenbehörden steht lediglich im Rahmen des jeweiligen Verfahrens zu, diese Frage im Wege einer Vorfragenbeurteilung (§ 116 BAO) vorweg zu beurteilen. Im Falle der Klärung der Vorfrage ist die Abgabenbehörde an die Entscheidung des zuständigen Gerichtes gebunden. Demnach hatte auch in diesem Punkt die Abänderung des angefochtenen Bescheides zu erfolgen.

Im Abrechnungsbescheid ist über die Rechtmäßigkeit einer Überrechnung nach § 215 Abs. 3 BAO zu entscheiden (*Ritz*, BAO³, § 216 Tz 2 unter Hinweis auf VwGH 19. 12. 1986, 86/15/0058). Der Unabhängige Finanzsenat hatte sich im Rahmen der umfassenden Kognitionsbefugnis des § 289 Abs. 2 BAO ausschließlich mit der Frage zu befassen, ob die am 12. März 2010 durchgeführte Überrechnung des Guthabens in Höhe von 2.013,37 € vom Abgabenkonto des Bw. beim Finanzamt Linz (Steuernummer xxxxxxxx) auf das Abgabenkonto des Bw. beim Zollamt Linz Wels (Abgabenkontonummer yyy-yyyy) rechtmäßig war. Da sich aus den obigen Ausführungen ergibt, dass diese Überrechnung rechtmäßig war, war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 18. November 2010