



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat_10 im Beisein der Schriftführerin über die Berufungen des Bw., vertreten durch Wirtschaftstreuhand_GmbH, vom 10. Juni 2011 bzw. 30. September 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 5. Mai 2011 bzw. 26. September 2011 betreffend Rückzahlung ([§ 239 BAO](#)) und Abrechnung ([§ 216 BAO](#)) in der am 26. Jänner 2012 durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Anlässlich der Berufung wird der Spruch des Abrechnungsbescheides abgeändert, der nunmehr wie folgt lautet:

Die Einkommensteuergutschriften 2006 und 2007 in Höhe von € 955,52 und € 2.577,30 wurden am 20. Oktober 2007 bzw. 3. April 2008 zu Recht mit der Investitionszuwachsprämie 2003 verrechnet.

Die Einkommensteuergutschrift 2008 in Höhe von € 3.094,58 wurde zu Recht mit der verbleibenden Investitionszuwachsprämie 2003 sowie mit der Umsatzsteuer 2006 verrechnet.

Die Einkommensteuergutschrift 2009 in Höhe von € 2.868,19 wurde zu Recht mit den Umsatzsteuern 2004 und 09/2005 verrechnet.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 2. Mai 2011 beantragte der Berufungswerber (Bw.) die Rückzahlung eines Betrages von € 2.868,19.

Das Finanzamt wies das Ansuchen mit Bescheid vom 5. Mai 2011 mit der Begründung ab, dass die zur Rückzahlung beantragte Gutschrift gemäß [§ 215 Abs. 2 BAO](#) zur (teilweisen) Tilgung der bestehenden Abgabenschuldigkeiten heranzuziehen gewesen wäre.

Dagegen er hob der Bw. am 10. Juni 2011 die Berufung und brachte vor, dass sich gemäß Einkommensteuerbescheid 2009 vom 28. April 2011 ein Guthaben in Höhe von € 2.868,19 ergeben hätte. Eine Abfrage seines Steuerkontos hätte ergeben, dass das angezeigte Guthaben mit einer Konkursforderung des Finanzamtes gegenüber dem Bw. aufgerechnet worden wäre. Verfehlt erweise sich damit die Rechtsanschauung der belangten Behörde, sie könne das vorhandene Einkommensteuerguthaben durch Wiederaufnahme einer Konkursforderung nach Aufhebung des Konkurses mit aktuell erwirtschafteten Guthaben des Bw. gegenverrechnen. Dafür gebe es keine Rechtsgrundlage.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes XY vom 20. Dezember 2006 wäre über das Vermögen des Bw. das Konkursverfahren eröffnet worden. Mit Beschluss vom 31. Mai 2007 wäre das Abschöpfungsverfahren eingeleitet und das Konkursverfahren aufgehoben worden.

Damit stehe aber auch fest, dass eine Kompensation von Steuerschulden aus der Zeit vor Konkurseröffnung gegen das ein Massevermögen (oder nach Konkursaufhebung ein Vermögen des Gemeinschuldners) darstellende Einkommensteuerguthaben nicht stattfinden könne. Allenfalls hätte über das nachträglich hervorgekommene Guthaben eine Nachtragsverteilung stattzufinden (OLG Linz 10.8.1995, ZIK 1996, 62). Die einseitige Verwendung eines Guthabens zu Gunsten eines Gläubigers (Finanzamt) nach Konkursaufhebung wäre hingegen nicht zulässig. Dies widerspreche den konkursrechtlichen Vorschriften bzw. bedeute die Aufrechnung nach Konkursaufhebung die unzulässige Bevorzugung eines Gläubigers.

Gemäß [§ 207 KO](#) wären sämtliche Konkursgläubiger gleich zu behandeln. Die vom Gemeinschuldner im Abschöpfungsverfahren erwirtschafteten Einkünfte wären auf alle Gläubiger gleichermaßen aufzuteilen. Das zu Gunsten eines Gläubigers Geleistete könne unbeschadet weitergehender Ersatzansprüche zurückgefordert werden. Im Abschöpfungsverfahren wäre der Gemeinschuldner verpflichtet, sämtliche pfändbaren Einkünfte zu Gunsten der Gläubiger abzutreten bzw. abzuführen. Betroffen wären hiervon sämtliche Einkünfte aus selbstständiger oder unselbstständiger Erwerbstätigkeit. Die bescheidmäßige Ablehnung auf Rückzahlung des Guthabens wäre damit zu Unrecht erfolgt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Juli 2011 wies das Finanzamt die Berufung ab und führte begründend aus, dass die auf [§ 215 Abs. 1 BAO](#) gestützte Verrechnung eines später entstandenen Einkommensteuerguthabens mit einer Konkursforderung zulässig wäre, wenn

das Schuldenregulierungsfahren nach der rechtskräftigen Einleitung des Abschöpfungsverfahrens aufgehoben worden wäre, weil die Aufrechnungsbeschränkung des [§ 20 Abs. 1 erster Satz IO](#) nur während der Dauer eines Konkursverfahrens gelte.

Einer solchen Aufrechnung stehe auch nicht [§ 206 Abs. 3 IO](#) entgegen, weil sich diese (die Aufrechnung im Schuldenregulierungsverfahren einschränkende) Bestimmung nicht auf Abgabengrünerstattungsansprüche, sondern auf die von der Abtretungserklärung gemäß [§ 199 Abs. 2 IO](#) erfassten Forderungen des Schuldners auf Einkünfte aus dem Arbeitsverhältnis oder auf sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion beziehe.

Dem Hinweis auf eine allfällige Bevorzugung des Abgabengläubigers wäre zu entgegnen, dass es sich bei den Verrechnungsvorschriften des [§ 215 BAO](#) um zwingendes Recht handle, weshalb die Verwendung von Guthaben gemäß [§ 215 Abs. 1 und 2 BAO](#) nicht dem Ermessen der Behörde überlassen wäre (VwGH 26.6.2001, 97/14/0166). Da [§ 206 Abs. 3 IO](#) nicht anwendbar wäre, hätte für das Finanzamt kein Aufrechnungsverbot gemäß [§ 20 Abs. 1 erster Satz IO](#) bestanden. Anzuwenden wären die Verrechnungsvorschriften der BAO gewesen, wobei sich aus [§ 215 Abs. 1 BAO](#) eindeutig die Verpflichtung des Finanzamtes zur Heranziehung des Guthabens zur Tilgung von Abgabenschuldigkeiten ergeben hätte.

Der Bw. beantragte daraufhin mit Schreiben vom 26. August 2011 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass in [§ 206 IO](#) die Bestimmung enthalten wäre, dass während des Abschöpfungsverfahrens die Insolvenzgläubiger keine Exekutionen durchführen dürften. Eine derartige Vorgangsweise wäre unzulässig und könne (*gemeint wohl: das Erlangte*) bis zu drei Jahren nach Beendigung des Abschöpfungsverfahrens zurückgefordert werden.

Als der Rückzahlungsantrag an das Finanzamt gestellt worden wäre, hätte auf dem Abgabenkonto des Bw. ein Guthaben aus der Veranlagung zur Einkommensteuer 2009 in Höhe von € 2.868,19 bestanden. Daraufhin hätte die Behörde eine „Wiederaufnahme der Konkursforderung“ veranlasst und genau den Betrag von € 2.868,19 als „Nachbelastung“ auf das Abgabenkonto des Bw. gebucht, womit das Steuerguthaben verbraucht und der Rückzahlungsantrag abgewiesen worden wäre.

Wie aus der Rechnungslegung des Treuhänders ersichtlich wäre, hätte das Finanzamt im Insolvenzverfahren des Bw. einen Betrag von € 18.667,75 als Masseforderung angemeldet. Dieser Betrag stamme von der Vorsteuerberichtigung im Konkursverfahren. Aus dem Gesetzeswortlaut der Insolvenzordnung gehe eindeutig hervor, dass diese Beträge Masseforderungen wären und daher für diese Forderungen ein Aufrechnungsverbot bestünde.

Eine nachträgliche Aufrechnung dieser Beträge durch das Finanzamt wäre daher eine gesetzlich nicht gedeckte Vorgangsweise, da die Behörde einerseits aus dem Abschöpfungsverfahren ihren Quotenanteil erhalte und andererseits nochmal die Masseforderung im vollen Umfang durch eine rückwirkende Nachbelastung am Abgabenkonto des Abgabepflichtigen durch das bestehende Guthaben befriedige.

Diese Vorgangsweise durch die Behörde wäre rechtlich als Exekution zu qualifizieren, da der Abgabepflichtige gegen diese Vorgangsweise keine Parteistellung hätte und ihm das Guthaben ohne seine Zustimmung exekutiert werde. Genau diese Vorgangsweise verbiete [§ 206 IO](#). Beim Vollstreckungsauftrag handle es sich um einen Auftrag der Abgabenbehörde an den Vollstrecken zur Vornahme einer Vollstreckung. Es wäre aber von der Behörde kein rechtskräftiger Vollstreckungsbescheid ausgestellt worden. Es wäre auch zu bezweifeln, ob die Behörde einen derartigen Bescheid ausstellen könne, da zum Zeitpunkt der Stellung des Rückzahlungsantrages kein vollstreckbarer Rückstand auf dem Abgabenkonto des Bw. bestanden hätte, sondern ein Guthaben.

Die Pfändungsschutzbestimmungen des [§ 29 Abs. 1 Z 5 AbgEO](#) würden sich auch auf ein Guthaben auf dem Abgabenkonto des Abgabepflichtigen beziehen, das durch die Veranlagung der Arbeitseinkünfte entstanden wäre. Auch besage [§ 20 IO](#), dass eine Aufrechnung unzulässig wäre, wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens Schuldner der Insolvenzmasse geworden oder wenn die Forderung gegen den Schuldner erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens erworben worden wäre.

Die Aufrechnung wäre jedoch nur zulässig, wenn der Schuldner die Gegenforderung früher als sechs Monate vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erworben hätte. Im gegenständlichen Fall wäre die Forderung erst im Insolvenzverfahren durch die Vorsteuerberichtigung entstanden, die die Behörde wegen des Schuldnachlasses gebucht hätte. Im gegenständlichen Fall liegen auch keine Rechtsgeschäfte nach [§§ 21 bis 25 IO](#) vor.

Abschließend beantragte der Bw. die Ausstellung eines Abrechnungsbescheides gemäß [§ 216 BAO](#) für die Jahre 2009-2011, die Aufrechnung des Einkommensteuerguthabens aus dem Jahr 2009 in Höhe von € 2.868,19 zu stornieren und ihm das Steuerguthaben zur Auszahlung zu bringen. Im Fall der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte er weiters die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Berufungssenat.

Am 26. September 2011 erließ das Finanzamt einen Abrechnungsbescheid, wonach festgestellt worden wäre, dass mit Bescheiden vom 2. März 2010 bzw. 28. April 2011 Gutschriften

für die Einkommensteuern 2008 (€ 3.094,58) und 2009 (€ 2.868,19) festgesetzt worden wären. Die Gutschrift in Gesamthöhe von € 5.962,77 wäre mit den als Konkursforderung ausgewiesenen Beträgen (Rückforderung der Investitionszuwachsprämie 2003 € 3.094,58, Umsatzsteuer 2004 € 742,07, Umsatzsteuer 09/2005 € 2.126,12) zu verrechnen gewesen.

Die Eröffnung des Konkurses (Schuldenregulierungsverfahrens) wäre laut Beschluss des Bezirksgerichtes YZ am 30. Mai 2006 erfolgt. Werde das Schuldenregulierungsverfahren, wie im gegenständlichen Fall, nach der rechtskräftigen Einleitung des Abschöpfungsverfahrens aufgehoben, so wäre die auf [§ 215 Abs. 1 BAO](#) gestützte Verrechnung eines später entstandenen Einkommensteuerguthabens mit einer Konkursforderung zulässig, weil die Aufrechnungsbeschränkung des [§ 20 Abs. 1 erster Satz IO](#) nur während der Dauer des Konkursverfahrens gelte.

Einer solchen Aufrechnung stehe auch nicht [§ 206 Abs. 3 IO](#) entgegen, weil sich diese (die Aufrechnung im Schuldenregulierungsverfahren einschränkende) Bestimmung nicht auf Abgabenträgerstattungsansprüche, sondern auf die von der Abtretungserklärung gemäß [§ 199 Abs. 2 IO](#) erfassten Forderungen des Schuldners auf Einkünfte aus dem Arbeitsverhältnis oder auf sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion beziehe.

Dem Hinweis auf eine allfällige Begünstigung des Abgabengläubigers wäre zu entgegnen, dass es sich bei den Verrechnungsvorschriften des [§ 215 BAO](#) um zwingendes Recht handle, weshalb die Verwendung von Guthaben gemäß [§ 215 Abs. 1 und 2 BAO](#) nicht dem Ermessen der Behörde überlassen wäre (VwGH 26.6.2001, 1997/14/0166).

Da [§ 206 Abs. 3 IO](#) nicht anwendbar gewesen wäre, hätte für das Finanzamt kein Aufrechnungsverbot gemäß [§ 20 Abs. 1 erster Satz IO](#) bestanden. Anzuwenden wären die Verrechnungsvorschriften der BAO gewesen, wobei sich aus [§ 215 Abs. 1 BAO](#) eindeutig die Verpflichtung des Finanzamtes zur Heranziehung des Guthabens zur Tilgung von Abgabenschulden ergeben hätte.

Dagegen brachte der Bw. am 30. September 2011 rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung ein und führte aus, dass am 30. Mai 2006 über sein Vermögen das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet worden wäre, wobei der offene Saldo am Steuerkonto € 4.494,65 betragen hätte. Das Insolvenzverfahren wäre mit Beschluss vom 31. Mai 2007 beendet und das Abschöpfungsverfahren eingeleitet worden.

Dem Steuerkonto des Bw. wären während des Konkursverfahrens folgende Beträge angelastet worden:

Buchungsdatum	Abgabe	Betrag	Fälligkeit
23. 08. 2006	Umsatzsteuer 04/2006	14.086,12	16. 06. 2006

Die Umsatzsteuer 04/2006 wäre am 16. Juni 2006 fällig gewesen und falle daher schon in den Zeitraum des Konkursverfahrens. Eine Aufrechnung im Insolvenzverfahren wäre daher gemäß [§ 20 Abs. 1 IO](#) unzulässig.

Buchungsdatum	Abgabe	Betrag	Fälligkeit
27. 06. 2007	Umsatzsteuer 2006	1.171,59	15. 02. 2007

Die Buchung nach Beendigung des Konkursverfahrens, aber mit Fälligkeit im Zeitraum des Konkursverfahrens ist dem Zeitraum des Konkursverfahrens zuzurechnen. Im Zeitraum des Konkursverfahrens ist eine Aufrechnung mit den Einkommensteuergutschriften gemäß [§ 20 IO](#) unzulässig.

Buchungsdatum	Abgabe	Betrag	Fälligkeit
14. 08. 2007	Investitionszuwachsprämie 2003	5.600,00	07. 01. 2005
14. 08. 2007	Aussetzungszinsen 2007	581,57	24. 09. 2007
09. 11. 2007	Säumniszuschlag 1	112,00	17. 12. 2007
11. 01. 2008	Säumniszuschlag 2	56,00	18. 02. 2008
18. 01. 2008	Aussetzungszinsen 2007	- 314,03	

Diese Buchungen würden eine Rechtsmittelentscheidung zur Investitionszuwachsprämie 2003 betreffen. Diese Belastungen könnten im Abschöpfungsverfahren nicht mit den Einkommensteuergutschriften für die Jahre 2006-2009, die nach Beendigung des Konkursverfahrens dem Abgabenkonto gutgebucht worden wären, aufgerechnet werden.

Diese Abgaben wären dem Abgabenkonto erst nach Beendigung des Konkursverfahrens an- gelastet worden, obwohl diese entweder aus dem Jahr 2003 stammen würden oder wie die Aussetzungszinsen ihren Ursprung in der Investitionszuwachsprämie 2003 hätten, und wären mit Bescheidausstellung fällig. Auch wenn gegen die Investitionszuwachsprämie 2003 eine Berufung und ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung eingebracht worden wären, würden diese Beträge Konkursforderungen darstellen, die im Zuge des Konkursverfahrens anzumelden gewesen wären. Im Falle der rechtzeitigen Anmeldung im Konkursverfahren stünde für diese Abgaben die quotenmäßige Befriedigung aus der Konkursmasse zu. Die Aufrechnung von Konkursforderungen mit Gegenansprüchen, die nach Beendigung des Konkurses entstünden, wäre unzulässig.

Nach Beendigung des Konkursverfahrens wären auf dem Steuerkonto des Bw. folgende Einkommensteuergutschriften gebucht worden:

Buchungsdatum	Abgabe	Betrag
02. 01. 2007	Einkommensteuer 2006	- 955,52
03. 04. 2008	Einkommensteuer 2007	- 2.577,30
02. 03. 2008	Einkommensteuer 2008	- 3.094,58
07. 06. 2010	Einkommensteuer 2006	69,00
07. 06. 2010	Einkommensteuer 2008	130,00
28. 04. 2011	Einkommensteuer 2009	- 2.868,19
	Summe	- 9.296,59

Der Saldo am Steuerkonto hätte am 30. Mai 2005 (Eröffnung des Insolvenzverfahrens) € 4.494,65 betragen. Durch das Finanzamt wären aber nach Beendigung des Konkursverfahrens Einkommensteuergutschriften für die Jahre 2006-2009 mit einer Gesamtsumme von € 9.296,59 durch „Wiederaufnahme der Einbringung“ angelastet worden. Es wäre daher der Differenzbetrag von € 4.801,94 zu viel an „Wiederaufnahme der Einbringung“ auf dem Steuerkonto des Bw. gebucht worden. Die zu viel belasteten Beträge stünden daher dem Bw. als Guthaben aus den Einkommensteuerveranlagungen aus den Jahren 2006-2009 zu. Um diese Beträge wären die Rückzahlungsanträge zu Unrecht durch das Finanzamt abgewiesen worden.

Abschließend beantragte der Bw. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Berufungssenat.

In der am 26. Jänner 2012 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter ergänzend aus, dass das Wiederaufleben der Aussetzung der Einbringung und die Verrechnung der verfahrensgegenständlichen Einkommensteuergutschrift als nicht verfassungskonform gesehen werde, weil in diesem Fall eine eindeutige Gläubigerbevorzugung der Republik Österreich und im Extremfall sogar eine 100%ige Befriedigung des Abgabengläubigers die Folge sein könnte. Auch die Bestimmungen der BAO könnten nicht zu einer bevorzugten Befriedigung des Abgabengläubigers Finanzamt führen. Eine derartige Vorgangsweise wäre rechtswidrig.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies darauf, dass nach Beendigung des Konkursverfahrens die BAO eine zwingende Aufrechnung gebiete.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) ist gemäß [§ 216 BAO](#) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung ([§ 213 BAO](#)) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen 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.

In den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung sind Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit im Folgenden nicht anderes bestimmt ist, gemäß [§ 214 Abs. 1 BAO](#) 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. Abgabenschuldigkeiten, für welche ein Pfandrecht besteht, gelten als dem Fälligkeitstag nach jüngste verbuchte Abgabenschuldigkeiten, es sei denn, das Pfandrecht wurde vertraglich eingeräumt. Die Verbuchung von Abgabenschuldigkeiten ist ohne unnötigen Aufschub und in einer von sachlichen Gesichtspunkten bestimmten Reihenfolge vorzunehmen.

Nach [§ 215 Abs. 1 BAO](#) hat die Abgabenbehörde ein Guthaben eines Abgabepflichtigen zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die dieser Abgabepflichtige bei derselben Abgabenbehörde hat.

Gemäß [§ 215 Abs. 2 BAO](#) ist das nach einer gemäß Abs. 1 erfolgten Tilgung von Schuldigkeiten verbleibende Guthaben zur Tilgung der dieser Behörde bekannten fälligen Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die der Abgabepflichtige bei einer anderen Abgabenbehörde hat.

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.

Auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen kann gemäß [§ 239 Abs. 1 BAO](#) die Rückzahlung von Guthaben ([§ 215 Abs. 4 BAO](#)) erfolgen.

Die Abgabenbehörde kann gemäß [§ 239 Abs. 2 BAO](#) 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.

Die Einbringung fälliger Abgaben kann gemäß [§ 213 Abs. 1 BAO](#) ausgesetzt werden, wenn Einbringungsmaßnahmen erfolglos versucht worden sind oder wegen Aussichtslosigkeit zunächst unterlassen werden, aber die Möglichkeit besteht, dass sie zu einem

späteren Zeitpunkt zum Erfolg führen können. Das gleiche gilt, wenn der für die Einbringung erforderliche Verwaltungsaufwand außer Verhältnis zu dem einzubringenden Betrag stehen würde.

Wenn die Gründe, die zur Aussetzung der Einbringung geführt haben (Abs. 1), innerhalb der Verjährungsfrist ([§ 238 BAO](#)) wegfallen, ist gemäß [§ 231 Abs. 2 BAO](#) die ausgesetzte Einbringung wieder aufzunehmen.

Die Aufrechnung ist gemäß [§ 20 Abs. 1 IO](#) unzulässig, wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens Schuldner der Insolvenzmasse geworden oder wenn die Forderung gegen den Schuldner erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erworben worden ist. Das Gleiche gilt, wenn der Schuldner die Gegenforderung zwar vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erworben hat, jedoch zur Zeit des Erwerbes von der Zahlungsunfähigkeit des Schuldners Kenntnis hatte oder Kenntnis haben musste.

Insolvenzgläubiger, die ihre Forderungen bei Abstimmung über den Zahlungsplan nicht angemeldet haben, haben gemäß [§ 197 Abs. 1 IO](#) Anspruch auf die nach dem Zahlungsplan zu zahlende Quote nur insoweit, als diese der Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners entspricht. Ob die zu zahlende Quote der nachträglich hervorgekommenen Forderung der Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners entspricht, hat das Insolvenzgericht auf Antrag vorläufig zu entscheiden (Abs. 2). Zu Gunsten eines Insolvenzgläubigers, der seine Forderung nicht angemeldet hat, kann die Exekution nur so weit stattfinden, als ein Beschluss nach Abs. 2 ergangen ist. Der Gläubiger hat dem Exekutionsantrag auch eine Ausfertigung des Beschlusses nach Abs. 2 samt Bestätigung der Vollstreckbarkeit anzuschließen oder darzulegen, dass er die Forderung angemeldet hat. Eine entgegen dem ersten Satz bewilligte Exekution ist von Amts wegen oder auf Antrag ohne Vernehmung der Parteien einzustellen (Abs. 3).

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Über das Vermögen des Bw. wurde mit Beschluss des Bezirksgerichtes YZ vom 30. Mai 2006 das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet und mit Beschluss des Bezirksgerichtes XY vom 31. Mai 2007 das Abschöpfungsverfahren eingeleitet. Nach Eintritt der Rechtskraft des eingeleiteten Abschöpfungsverfahrens wurde mit Beschluss vom 28. Juni 2007 das Schuldenregulierungsverfahren aufgehoben.

Auf Grund des Ergebnisses des Schuldenregulierungsverfahrens setzte das Finanzamt am 14. Mai 2007 die Einbringung des auf dem Abgabenkonto ausgewiesenen Abgabenrückstandes in Höhe von insgesamt € 18.667,75 aus.

Mit Bescheid vom 27. Juni 2007 wurde die Umsatzsteuer 2006 festgesetzt und am 14. August 2007 der Ablauf der Aussetzung der Einhebung der Investitionszuwachsprämie 2003 verfügt.

Aus den Einkommensteuerbescheiden 2006-2009 ergaben sich im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagungen folgende Gutschriften bzw. Zahllasten:

Buchungsdatum	Abgabe	Gutschrift	Zahllast
02. 01. 2007	Einkommensteuer 2006	- 955,52	
07. 06. 2010	Einkommensteuer 2006		69,00
03. 04. 2008	Einkommensteuer 2007	- 2.577,30	
02. 03. 2008	Einkommensteuer 2008	- 3.094,58	
07. 06. 2010	Einkommensteuer 2008		130,00
28. 04. 2011	Einkommensteuer 2009	- 2.868,19	

Das Finanzamt verrechnete die am 2. Oktober 2007, 3. April 2008 sowie 2. März 2010 entstandenen Einkommensteuergutschriften 2006-2008 von € 955,52, € 2.577,30 und € 3.094,58 mit den gemäß [§ 214 Abs. 1 BAO](#) am Abgabenkonto aushaltenden Abgabenschulden, nämlich mit der Nachforderung an Investitionszuwachsprämie 2003 von € 5.600,00 sowie der Umsatzsteuer 2006 von € 1.171,59. Die sich aus der Arbeitnehmerveranlagung 2009 ergebende Gutschrift für das Jahr 2009 in Höhe von € 2.868,19 wurde mit der in gleicher Höhe wiederaufgenommenen Einbringung der Abgabenschuldigkeiten des Bw., die gleichfalls Konkursforderungen darstellen, verrechnet.

Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ergibt sich schlüssig und zweifelsfrei aus dem vorgelegten Akt des Finanzamtes.

Rechtliche Erwägungen:

Zwischen dem Bw und dem Finanzamt ist strittig, ob mit der Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens die Verrechnung gemäß [§ 215 Abs. 1 BAO](#) keinen konkursrechtlichen Beschränkungen mehr unterworfen ist.

Dabei war der in der Berufungsvorentscheidung zum Ausdruck gekommenen Rechtsansicht des Finanzamtes vollinhaltlich zu folgen, da Verrechnungen von Abgabenkonkursforderungen mit Gutschriften, die aus Abgabenansprüchen entstanden, grundsätzlich zulässig sind.

Dazu war festzustellen, dass die Aufrechnung gemäß [§ 20 Abs. 1 IO](#) nur unzulässig ist, wenn ein Konkursgläubiger erst nach der Konkursöffnung Schuldner der Konkursmasse oder die Forderung gegen den Gemeinschuldner erst nach der Konkursöffnung erworben wurde. Diese Einschränkung der Aufrechnung gilt jedoch nur während der Dauer des Konkursverfahrens. 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*, Kommentar zu den Insolvenzgesetzen, §§ 19, 20 KO, Rz 14).

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt zwar in ständiger Rechtsprechung (zB VwGH 26.4.1993, 92/15/0012) die Auffassung, dass den Aufrechnungsvorschriften der IO (insbesondere §§ 19, 20) der Vorrang vor den Verrechnungsregeln der §§ 214 ff. BAO zukommt. Der offenbar mit dem Berufungsbegehren zum Ausdruck gebrachte Einwand des Bw., dass eine Konkursforderung nicht mit einem Guthaben, welches nach Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens entstanden sei, verrechnet werden könne, übersieht aber, dass diese Einschränkung der Aufrechnung nur während der Dauer des Konkurs-, nicht jedoch des Abschöpfungsverfahrens gilt.

Im Abschöpfungsverfahren normiert [§ 206 Abs. 1 IO](#) lediglich ein Exekutionsverbot, das aber der vorgenommenen Aufrechnung nicht im Wege stand, weil eine auf [§ 215 Abs. 1 BAO](#) gestützte Verrechnung keine Exekutionsmaßnahme, sondern eine Entrichtungsform darstellt (*Ritz, BAO – Kommentar*⁴, § 211, Tz. 16). Auch das Aufrechnungsverbot des [§ 206 Abs. 3 IO](#) steht einer solchen Verrechnung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.12.2009, 2006/15/0155) nicht entgegen, weil es nur die Aufrechnung durch den Drittschuldner gegen von der Abtretungserklärung erfasste Bezüge untersagt.

Maßgeblich ist der Zeitpunkt der Verrechnungsvornahme (2. Oktober 2007, 3. April 2008, 2. März 2010 und 2. Mai 2011) einerseits und jene der Gerichtsbeschlüsse über die Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens (28. Juni 2007) sowie über die Restschuldbefreiung (noch nicht erteilt) andererseits.

Da die jeweils eine Gutschrift ausweisenden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006-2009 allesamt erst nach Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens (28. Juni 2007), aber noch vor Erteilung der Restschuldbefreiung ergingen, unterlagen die vorgenommenen Verrechnungen mit dem aushaftenden Abgabentückstand keinem konkursrechtlichen Aufrechnungsverbot.

Zum Zeitpunkt der Antragstellung (2. Mai 2011) wies das Abgabekonto des Bw. zwar ein Guthaben von € 2.868,19 aus. Bevor jedoch ein ausgewiesenes Guthaben zurückgezahlt werden kann, muss gemäß [§ 215 Abs. 1 und 2 BAO](#) geprüft werden, ob dieses Guthaben für andere Abgabenschulden des Abgabepflichtigen bei derselben oder einer anderen Abgabenbehörde zu verwenden ist. Eine Verrechnung nach [§ 215 Abs. 1 und 2 BAO](#) setzt lediglich voraus, dass die zu tilgenden Abgabenschuldigkeiten fällig sein müssen.

Das Finanzamt konnte daher gemäß [§ 239 Abs. 2 BAO](#) zu Recht das Guthaben mit den aushaftenden Konkursforderungen verrechnen, da die Gründe, die zur Aussetzung der Einbrin-

gung gemäß [§ 231 Abs. 1 BAO](#) geführt hatten, nämlich in Höhe der sich aus der Arbeitnehmerveranlagung ergebenden Gutschrift wegfielen. Die ausgesetzte Einbringung war somit wieder aufzunehmen, womit die Abgabenschuldigkeiten wieder fällig waren. Die im [§ 239 Abs. 2 BAO](#) normierte Dreimonatsfrist wurde eingehalten.

Dem Vorwurf einer allfälligen Begünstigung des Abgabengläubigers ist zu entgegnen, dass es sich bei den Verrechnungsvorschriften des [§ 215 BAO](#) um zwingendes Recht handelt, weshalb die Verwendung von Guthaben gemäß [§ 215 Abs. 1 und 2 BAO](#) nicht dem Ermessen der Behörde überlassen ist (VwGH 26.6.2001, 97/14/0166), und nach [§ 214 Abs. 3 IO](#) selbst die Befriedigung eines Konkursgläubigers, der auf Grund der - im gegenständlichen Fall noch nicht erteilten - Restschuldbefreiung keine Befriedigung zu beanspruchen hatte, keine Pflicht zur Rückzahlung des Erlangten begründet, wenn ein Konkursgläubiger befriedigt wird, obwohl er auf Grund der Restschuldbefreiung keine Befriedigung zu beanspruchen hat. Hieraus leitet das Schrifttum ab, dass eine allfällige Bevorzugung des Abgabengläubigers durch die abgabenrechtlich gebotene Verrechnung ohne Auswirkung bleibt (*Fischerlehner*, Verrechnung im Konkurs).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. Jänner 2012