



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch RA Dr. F., vom 6. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 14. Juli 2005 betreffend Rückzahlung gemäß § 239 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes K. vom 23. 11. 2000 wurde über das Vermögen der Berufungswerberin (Bw.) das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet, in dem das Finanzamt Konkursforderungen im Gesamtbetrag von 134.774 S (darunter Umsatzsteuer 1999 in Höhe von 33.884 S) anmeldete.

In diesem Verfahren kam es zunächst zur rechtskräftigen Bestätigung eines Zahlungsplanes und zur Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens gemäß § 196 Abs. 1 KO mit Gerichtsbeschluss vom 27. 4. 2001. In der Folge beantragte die Bw. die Änderung des Zahlungsplanes (§ 198 KO) und für den Eventualfall die Einleitung eines Abschöpfungsverfahrens. Dabei gab die Bw. die Erklärung gemäß § 199 Abs. 2 KO ab, dass sie den pfändbaren Teil ihrer Forderungen auf Einkünfte aus einem Arbeitsverhältnis oder auf sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion für die Zeit von sieben Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des Beschlusses, mit dem das Abschöpfungsverfahren eingeleitet wird, an einen vom Gericht zu bestellenden Treuhänder abtritt. Mangels Zustimmung der Gläubiger-

mehrheit zum geänderten Zahlungsplan wurde am 3. 7. 2002 das Abschöpfungsverfahren eingeleitet, welches noch anhängig ist.

Mit Bescheiden vom jeweils 13. 7. 2005 setzte das Finanzamt im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung die Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 sowie Anspruchszinsen für 2001 fest, wodurch sich ein Abgabenguthaben von insgesamt 1.047,90 € ergab (E 2000: 5,67 €; E 2001: 705,94 €, AZ 2001: 72,89 €; E 2002: 263,40 €).

Den Antrag der Bw. auf Rückzahlung dieses Guthabens wies das Finanzamt mit Bescheid vom 14. 7. 2005 mit der Begründung ab, dass das Guthaben (teilweise) mit offenen Masseforderungen verrechnet worden sei.

In der dagegen fristgerecht erhobenen Berufung vom 6. 8. 2005 brachte der Vertreter der Bw. vor, dass das Guthaben von insgesamt 1.047,90 € für Zeiträume nach der Konkursöffnung entstanden sei. Dieses Guthaben stehe als nachträglich ausbezahltes Einkommen im Sinn des § 290c Abs. 3 EO teils der Bw. und teils dem Treuhänder zu. Das Guthaben sei nicht mit einer Masseforderung, sondern mit einer Konkursforderung betreffend Umsatzsteuer 1999 verrechnet worden. Die Aufrechnung eines nach Konkursöffnung entstandenen Guthabens des Schuldners gegen eine Konkursforderung sei nach konkursrechtlichen Bestimmungen unzulässig (§§ 19, 20 KO). Insolvenzrechtliche Aufrechnungsbeschränkungen seien auch nach Aufhebung des Konkursverfahrens und Einleitung des Abschöpfungsverfahrens beachtlich. Andernfalls würde bei einer nachträglich entstandenen Aufrechnungslage eine Begünstigung von Konkursgläubigern Platz greifen, die den Grundsätzen des Insolvenzverfahrens widerspreche. Aus § 206 KO erhelle, dass der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch im Abschöpfungsverfahren zu respektieren sei. Zwar werde die Aufrechnung im Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt. Aus § 206 Abs. 3 KO ergebe sich jedoch, dass die Aufrechnungsbeschränkungen der §§ 19 und 20 KO auch im Abschöpfungsverfahren weiter gelten würden. Dies betreffe nicht nur den Schuldner des Arbeitseinkommens, sondern auch andere Drittschuldner. Damit werde verhindert, dass sich einzelne Konkursgläubiger über den Umweg der Aufrechnung eine Besserstellung gegenüber anderen Konkursgläubigern verschafften. Eine solche Privilegierung einzelner Gläubiger sei im Abschöpfungsverfahren ebenso ausgeschlossen wie im vorangegangenen Konkursverfahren. § 206 Abs. 3 KO sei auf den Berufungsfall auch deshalb anwendbar, weil es sich beim Guthaben der Bw. um Einkommen im weiteren Sinn handle. Wäre nämlich die Lohn- bzw. Einkommensteuer schon ursprünglich in der richtigen Höhe bemessen worden, hätte die Bw. im relevanten Zeitraum ein höheres Einkommen bezogen. Die Aufrechnung sei somit unzulässig.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 12. 8. 2005 keine Folge. Begründend führte es dazu aus, dass der Schuldner im Abschöpfungsverfahren den pfändbaren Teil seiner Forderungen auf Einkünfte aus einem Arbeitsverhältnis für einen bestimmten Zeitraum an einen vom Gericht zu bestellenden Treuhänder abtreten müsse. Unter die abzutretenden Forderungen des Schuldners fielen nicht Gutschriften aus der Arbeitnehmerveranlagung, auch wenn diese während des Abschöpfungsverfahrens entstünden. Die im Schuldenregulierungsverfahren abgegebene Abtretungserklärung des Schuldners umfasse den pfändbaren Teil seiner Forderungen auf Einkünfte aus dem Arbeitsverhältnis oder auf sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion. Der Rückforderungsanspruch aus einer Einkommensteuerveranlagung stelle keine derartige Forderung dar. Vielmehr sei insoweit ein "negativer Abgabenanspruch" der Abgabenbehörde und damit ein öffentlich-rechtlicher Leistungsanspruch gegeben. Da die Abtretungserklärung des Schuldners Abgabengutschriften nicht berühre, greife die Bestimmung des § 206 Abs. 3 KO nicht ein. Da das Schuldenregulierungsverfahren nach der rechtskräftigen Einleitung des Abschöpfungsverfahrens aufgehoben wurde, sei eine auf § 215 Abs. 1 BAO gestützte Verrechnung eines später entstandenen Einkommensteuerguthabens mit einer Konkursforderung zulässig, weil die Aufrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 1 erster Satz KO nur während der Dauer des Konkursverfahrens gelte. § 215 BAO verpflichte das Finanzamt zur Aufrechnung von Guthaben mit fälligen Abgabenschuldigkeiten.

Dem Vorlageantrag vom 17. 8. 2005 liegt der Rechtsstandpunkt zugrunde, dass die Aufrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 1 erster Satz KO nicht nur für die Dauer des Konkursverfahrens, sondern im Hinblick auf § 206 KO auch im Abschöpfungsverfahren Gültigkeit habe.

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.

Das Finanzamt hat in seiner als Bescheid über die Abweisung eines Rückzahlungsantrages bezeichneten Erledigung vom 14. 7. 2005 festgestellt, dass es das Abgabenguthaben der Bw. mit offenen Masseforderungen (richtig: mit einer Konkursforderung) verrechnet hat. Die Bw. hat in ihrer Berufung zum Ausdruck gebracht, dass sie die Verrechnung als unrichtig erachtet und damit die Verbuchung der Gebarung auf dem Abgabenkonto bekämpft. Der in Berufung gezogene Bescheid kann somit seinem materiellen Inhalt nach als Abrechnungsbescheid gemäß § 216 BAO gedeutet werden (vgl. VwGH 29. 1. 2004, 2000/15/0046; 21. 10. 1993, 91/15/0077; 14. 9. 1993, 91/15/0103).

Im Berufungsfall besteht somit Streit darüber, ob die Verrechnung des aus den Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2000 bis 2002 einschließlich der Festsetzung von Anspruchsziens für 2001 resultierenden Abgabenguthabens mit der als Konkursforderung angemeldeten Umsatzsteuer für 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 Konkursöffnung Schuldner der Konkursmasse geworden ist oder die Forderung gegen den Gemeinschuldner erst nach der Konkursöffnung 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 2000 bis 2002 jeweils mit Ablauf der Kalender-

jahre 2000, 2001, 2002 und damit nach Konkurseröffnung (23. 11. 2000). Der Abgabenanspruch für die Anspruchszinsen 2001 entstand mit jedem Tag des zinsenrelevanten Zeitraumes (1. 10. 1002 – 19. 7. 2005), also ebenfalls erst nach Konkurseröffnung.

Aufgrund dieser Rechtslage ist zwar das Finanzamt erst nach der Konkurseröffnung Schuldner der Gegenansprüche der 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 der Bw. bereits am 27. 4. 2001 aufgehoben wurde. Dies mit der Konsequenz, dass die Konkurswirkungen ab diesem Zeitpunkt fortgefallen sind.

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

Nach § 206 Abs. 1 KO sind Exekutionen einzelner Konkursgläubiger in das Vermögen des Schuldners während des Abschöpfungsverfahrens unzulässig. Dieses Exekutionsverbot stand 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. 2 KO erklärt Sondervereinbarungen des Schuldners oder anderer Personen mit einem Konkursgläubiger, wodurch diesem besondere Vorteile eingeräumt werden, für ungültig. Auch diese Vorschrift machte die Aufrechnung nicht unzulässig, weil diese nicht auf einer Vereinbarung zwischen der Bw. und dem Finanzamt, sondern auf der zwingenden Bestimmung des § 215 Abs. 1 KO beruht.

§ 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 Ab-

lauf des Kalendermonates, in den die Konkursöffnung 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 Drittschuldner, 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 von der Bw. gemäß § 199 Abs. 2 KO abgegebene Abtretungserklärung umfasste den pfändbaren Teil ihrer Forderungen auf bestehende und zukünftige Einkünfte aus ihrem Arbeitsverhältnis oder auf sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion. Wie bereits das Finanzamt zutreffend festgestellt hat, stellen Rückforderungsansprüche aus der Einkommensteuereranlagung 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 der 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.

Was die von der Bw. ins Treffen geführte Bevorzugung des Abgabengläubigers betrifft, so wurde bereits darauf hingewiesen, dass 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 (hier allerdings noch nicht erlangten) Restschuldbefreiung keine Befriedigung zu beanspruchen gehabt hätte. Hieraus wird in der Literatur abgeleitet, dass eine allfällige Bevorzugung des Abgabengläubigers auf die abgabenrechtlich gebotene Verrechnung ohne Auswirkung bliebe (vgl. nochmals Fischerlehner, aaO).

Schließlich stützt die Bw. ihren Rückzahlungsanspruch auf § 290c Abs. 3 EO. Dies mit der Begründung, die gegenständlichen Abgabengutschriften stellten "nachträglich ausbezahltes Einkommen" im exekutionsrechtlichen Sinn dar, das teils der Bw. und teils dem gerichtlichen Treuhänder zusteht. Der Regelungsgegenstand des § 290c Abs. 3 EO betrifft Nachzahlungen zu Leistungen mit Entgelt- oder Entgeltersatzcharakter, die nur nach Maßgabe der §§ 290b ff EO – unter Vorbehalt des dem Verpflichteten verbleibenden Existenzminimums – pfändbar sind. Derartige Nachzahlungen sind nach § 290c Abs. 3 EO in dem Zeitraum zu berücksichtigen, auf den sie sich beziehen. Dies bedeutet, dass Nachzahlungen zu jener Auszahlung gehören, in der sie bei sofortiger Auszahlung geleistet werden hätten sollen. Der Zweck dieser Vorschrift besteht darin, dem Verpflichteten von der (Lohn)-Nachzahlung jenen unpfändbaren Freibetrag zu belassen, der hievon unpfändbar wäre, wenn der Freibetrag schon ursprünglich vom Gesamtbezug berechnet worden wäre (vgl. Oberhammer in Angst, Kommentar zur Exekutionsordnung, § 290c, Rz. 10).

Die Bw. vertritt dazu im Ergebnis die Meinung, dass Rückerstattungsansprüche aus der Arbeitnehmerveranlagung wie dem Pfändungsschutz des § 290c Abs. 3 unterliegende (Lohn)-Nachzahlung zu werten seien. Dem ist aber entgegenzuhalten, dass es sich bei derartigen Ansprüchen zu Gunsten von Abgabepflichtigen – wie bereits erwähnt – rechtlich nicht um Arbeitseinkommen, sondern um Ansprüche öffentlich-rechtlicher Art handelt, die als solche keinem Pfändungsschutz unterliegen (vgl. Heller/Berger/Stix, Kommentar zur Exekutionsordnung III, 2005; aA Oberhammer, aaO).

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz war die strittige Kompensation rechtmäßig, weshalb die Berufung abzuweisen war.

Innsbruck, am 21. Februar 2006