



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder HR Mag. Prosen, Mag. Draxler und Dr. Haider im Beisein der Schriftführerin MZ über die Berufung des W, F, Z Strasse 11, vertreten durch Dkfm. F.H Wirtschaftstreuhandges.m.b.H., Steuerberatungskanzlei, K, Paradeisergasse 10, vom 28. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 23. September 2010 betreffend Abrechnung gemäß § 216 BAO nach der am 27. März 2012 in K, Dr. Str 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (im Folgenden: Bw.) wurde mit Bescheid des Finanzamtes vom 5. Feber 1992 als handelsrechtlicher Geschäftsführer gemäß § 9 iVm § 80 BAO zur Haftung für uneinbringliche Abgabenschulden der C GmbH herangezogen. Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 1992 wurde der dagegen erhobenen Berufung teilweise stattgegeben und der Haftungsbetrag in Höhe von ATS 548.789.00 (€ 39.882,05) endgültig festgesetzt.

Mit Bescheid vom 24. Juni 1998 wurde der Bw. zur Haftung für uneinbringliche Abgabenschulden der B KEG in Höhe von ATS 4.393.240,02 (€ 317.089,03) herangezogen.

Am 14. März 2006 wurde über den Berufungswerber beim Bezirksgericht F. das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet (Aktenzahl 12 S 4/8g). Das Finanzamt meldete Konkursforderungen in Höhe von € 334.885,50 an. Die angemeldeten Konkursforderungen

beliefen sich auf eine Höhe von insgesamt € 1,920.000,00. Die größten Gläubiger waren die BH mit einer Forderung in Höhe von € 777.000,00 und die V AG mit einer Forderung in Höhe von € 519.500,00.

Im Schuldenregulierungsverfahren wurden in der *Ersten Gläubigerversammlung und Allgemeinen Prüfungstagsatzung* am 7. Juni 2006 die angemeldeten Forderungen laut Anmeldungsverzeichnis geprüft und dem Grunde und der Höhe nach anerkannt. Gleichzeitig wurde der verbesserte Zahlungsplan, wonach die Gläubiger eine Quote in Höhe von insgesamt 2% der Forderungen erhalten, zahlbar in 14 Monatsraten, von der Gläubigermehrheit angenommen. Die erste Rate war am 6. Dezember 2006 fällig.

Mit Beschluss vom 3. Juli 2006 wurde das Schuldenregulierungsverfahren nach Bestätigung des am 7. Juni 2006 angenommenen Zahlungsplanes aufgehoben. Mit Beschluss des Gerichtes vom 24. Juli 2006 wurde die Rechtskraft des Aufhebungsbeschlusses festgestellt.

Entsprechend dem bestätigten Zahlungsplan entfiel auf das Finanzamt ein Betrag in Höhe von € 6.697,41, welcher beginnend mit 6.12.2006 in 14 Halbjahresraten in Höhe von jeweils € 478,41 abzustatten war.

Am 14. Juli 2010 bestand am Abgabenkonto des Berufungswerbers ein Guthaben in Höhe von € 12.563,77, welches sich aus Gutschriften der Veranlagungen der Einkommensteuer 2006 in Höhe von € 3.946,56 am 1. Februar 2008, der Einkommensteuer 2007 am 29. Mai 2009 in Höhe von € 4.109,93 und der Einkommensteuer 2008 am 22. Dezember 2009 in Höhe von € 4.330,17 mitsamt den damit verbundenen Gutschriftzinsen für die Jahre 2006 und 2007 zusammensetzte.

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 15. Juli 2010 einen Antrag auf Rückzahlung dieses Guthabens am Abgabenkonto als unbegründet ab. Begründend wurde festgestellt, dass am Abgabenkonto kein Guthaben bestehe, weil sich die aus der Verrechnung der Verlustvorträge (gemeint: Verluste aus der Zeit vor Beginn des Schuldenregulierungsverfahrens im März 2006) ergebenden Einkommensteuerguthaben auf das Konkursverfahren im Juli 2006 beziehen und diese Gutschriften zwingend mit Konkursforderungen verrechnet werden müssen. Die Konkursforderungen gegenüber der C GmbH haben sich daher infolge der durchgeführten Überrechnung auf den Betrag in Höhe von € 15.734,78 verringert.

Sämtliche verfahrensgegenständliche Gutschriften aus den Veranlagungen der Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 sind nach Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens am 24. Juli 2006 entstanden.

Am 27. Juli 2007 beantragte der Bw. einen Abrechnungsbescheid und begründete dies damit, dass sein Abgabenkonto am 15. Juli 2010 zu Unrecht mit dem Betrag in Höhe von € 12.563,77 belastet worden sei. Dieser Betrag sei auf das Abgabenkonto der CO GmbH überwiesen worden, deren Geschäftsführer der Bw. früher war. Die GmbH sei in Konkurs gegangen und der Bw. zur Haftung herangezogen worden. Im Jahr 2006 habe der Bw. einen Privatkonkurs beantragt. In diesem Schuldenregulierungsverfahren habe das Finanzamt auch die Steuerschulden, für die der Berufungswerber als Gesamtschuldner haftet, geltend gemacht und sei eine Quote von 2% vereinbart worden. Die nunmehrige zusätzliche Übertragung des Betrages in Höhe von € 12.563,77 vom Abgabenkonto des Bw. auf das Abgabenkonto der GmbH entspreche nicht den Gerichtsentscheidungen im Zusammenhang mit dem Privatkonkurs und bedeute eine zusätzliche Zahlung des Bw., die weit über die vereinbarte Konkursquote hinausgehe.

Mit dem angefochtenen Abrechnungsbescheid vom 23. September 2010 stellte das Finanzamt fest, dass die Verpflichtung zur vierteljährlichen Entrichtung der Einkommensteuervorauszahlungen für Jänner bis Juni 2010 in Höhe von € 1.400,00 nicht erloschen sei, weil das Guthaben in Höhe von € 12.563,77 am 15. Juli 2010 zur Abdeckung der Konkursforderungen betreffend die C GmbH verwendet worden sei. Die Verluste, welche zu den entsprechenden Gutschriften infolge Veranlagung zur Einkommensteuer 2006, 2007 und 2008 geführt hätten, seien in den Jahren vor der Konkurseröffnung 2006 entstanden und daher die Gutschriften zwingend mit der Konkursforderung zu verrechnen. Durch die Übertragung der Gutschrift in Höhe von € 12.563,77 hätten sich die Konkursforderungen gegenüber der CO GmbH entsprechend verringert.

Mit Schriftsatz vom 28. September 2010 erhob W Berufung und führt darin zum Sachverhalt wiederholend aus, dass über ihn im Jahr 2006 ein Privatkonkursverfahren eröffnet worden sei. Dabei sei ein Zahlungsplan mit einer Quote in Höhe von 2% der anerkannten Konkursforderungen vereinbart und mit Gläubigermehrheit beschlossen worden. Auf das Finanzamt entfiel ausgehend von anerkannten Forderungen in Höhe von € 330.393,85 ein Betrag in Höhe von € 6.607,87, zahlbar in 14 Halbjahresraten.

Die Gutschriften des Bw. ergäben sich aus der Veranlagung zur Einkommensteuer der Jahre 2006 bis 2008. Die Verrechnung der Gutschriften der Jahre 2006 bis 2008 sei weder durch die Konkursordnung, noch durch die Bundesabgabenordnung gedeckt, sodass die Bescheidbegründung, diese Gutschriften wären zwingend mit Konkursforderungen aufzurechnen, nicht zutreffe.

Die Verrechnung der Gutschriften widerspreche auch den Vorschriften des Insolvenzrechtes, welche die Gleichbehandlung und die gleichmäßige Befriedigung aller Gläubiger vorsehen.

Durch die Aufrechnung der Gutschriften mit Konkursforderungen der GmbH werde schließlich der Abgabengläubiger einseitig bevorzugt.

Beantragt wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. August 2011 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und stellte fest, dass es maßgeblich darauf ankomme, wann jener Sachverhalt entstanden sei, welcher zu einem Rückforderungsanspruch geführt und eine Gutschrift bewirkt habe. Die vorgetragene Verluste stammten aus dem vor der Konkurseröffnung geführten Betrieb und seien daher vor Konkurseröffnung entstanden. Daher wären sie nunmehr mit Gewinnen aufrechenbar. Damit entstünden Guthaben, welche ausschließlich auf Verluste aus der Zeit vor Konkurseröffnung zurückzuführen seien. Diese Gutschriften hätte es ohne Verluste nicht gegeben, sodass diese zwingend mit den Abgabenverbindlichkeiten des Bw. zu verrechnen wären. Schließlich sei der Bw. persönlich zur Haftung für Abgabenschulden der GmbH und KEG herangezogen worden.

Nachdem das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen hatte, beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung und wiederholte sein Berufungsbegehren.

In der am 27. März 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde die Sach- und Rechtslage ausführlich erörtert. Der Vertreter des Bw. beantragte die vollinhaltliche Stattgabe der Berufung und verwies auf die aus seiner Sicht eindeutige Rechtslage.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 216 BAO idF BGBl I 180/2004 ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebärung (§ 213) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77) abzusprechen.

Der Abrechnungsbescheid dient ganz allgemein dem Abspruch über die Richtigkeit der Gebärung auf dem Abgabenkonto (zB VwGH 26.5.1997, 96/17/0335; VwGH 30.4.2003, 2002/16/0245), und kommt insbesondere bei Meinungsverschiedenheiten über die Verrechnung von Gutschriften in Betracht (Ritz, BAO², § 216 Tz 2 mit Judikaturnachweisen).

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob die Gutschriften aus den Veranlagungen zur Einkommensteuer 2006, 2007 und 2008 mit bestehenden Konkursforderungen am 29. Mai 2005 verrechnet werden durften.

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht bei der jährlich zu veranlagenden Einkommensteuer der Abgabenanspruch mit Ablauf des Jahres, für das die Veranlagung durchgeführt wird.

Damit sind im gegenständlichen Sachverhalt die "negativen Abgabenansprüche" nach rechtskräftiger Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens im Juli 2006 entstanden. Die Abgabenansprüche aus der Veranlagung zur Einkommensteuer der Jahre 2006, 2007 und 2008 standen sich daher vor Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens am 14. März 2006 nicht aufrechenbar im Sinne der §§ 1438 ff. ABGB gegenüber.

Im Spannungsfeld zwischen Insolvenzrecht und Abgabenrecht kommt den Vorschriften der Konkursordnung, die eine von abgabenrechtlichen Fälligkeitsregelungen abweichende Entrichtung (Befriedigung) einer Abgabe vorsehen, gegenüber den Vorschriften des Abgabenrechtes Vorrang zu. Insoweit also die insolvenzrechtlichen Vorschriften eine eigene Rangordnung zur Befriedigung der Gläubiger vorsehen und sie Vorschriften enthalten, die der Abgabentrichtung zum abgabengesetzlichen Fälligkeitstag entgegen stehen, gehen diese Bestimmungen denen des Abgabenrechtes vor (Stoll, BAO-Kommentar, 2225 mit Judikaturnachweisen). So wird etwa in § 14 Abs. 2 KO bestimmt, dass betagte Forderungen im Konkurs als fällig gelten.

Gehört eine Abgabenschuld zu jenen Verbindlichkeiten, von denen der Schuldner durch den rechtskräftig bestätigten Ausgleich gemäß § 53 Abs. 1 AO befreit wird, so treten die Vorschriften der Bundesabgabenordnung insoweit in den Hintergrund. Für die Einhebung einer vom Ausgleichsverfahren betroffenen Abgabenschuld sind daher vorrangig die Vorschriften der Ausgleichsordnung anzuwenden (VwGH 19.12.1990, 87/13/0070). Gleiches gilt für einen Zwangsausgleich oder einen Zahlungsplan (UFS 29.3.2005, RV/0885-L/04).

Eine solche dem Abgabenrecht (§ 210 BAO) vorrangige insolvenzrechtliche Fälligkeit liegt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch dann vor, wenn in einem rechtskräftig bestätigten Zahlungsplan dem Schuldner für die Entrichtung der Zahlungsplanquote eine Zahlungsfrist im Sinne des § 194 Abs. 1 KO eingeräumt wird. Im gegenständlichen rechtskräftig bestätigten Zahlungsplan wurde ausdrücklich festgelegt, dass die zweiprozentige Zahlungsplanquote in 14 gleichen halbjährlichen Raten fällig ist.

Gemäß § 156 Abs. 1 KO wird der Gemeinschuldner durch den rechtskräftig bestätigten Zwangsausgleich von der Verbindlichkeit befreit. Lediglich für den Fall der Nichterfüllung des Ausgleiches würden der Nachlass und die sonstigen Begünstigungen, die der Ausgleich gewährt, demjenigen Gläubiger gegenüber hinfällig, gegenüber welchem der Schuldner mit der Erfüllung des Ausgleiches in Verzug gerät. Ein solcher Verzug ist erst nach qualifizierter Mahnung anzunehmen. In diesem Fall tritt aliquotes Wiederaufleben der Forderung ein.

Gemäß § 194 Abs. 1 KO kann ein Schuldner im Laufe des Konkursverfahrens den Antrag auf Annahme des Zahlungsplanes stellen. Soweit nichts anderes bestimmt ist, gelten hiefür die Bestimmungen über den Zwangsausgleich.

Der Zwangsausgleich beseitigt die Restforderung des Gläubigers nicht endgültig. Hinsichtlich des die Ausgleichsquote übersteigenden Betrages wird jedoch dieser Restforderung ihre Klagbarkeit, Erzwingbarkeit und Aufrechenbarkeit genommen und sinkt diese auf den Rang einer natürlichen unvollkommenen Verbindlichkeit herab. Gleiches gilt für die durch Gericht bestimmten, aber auf Grund des Zahlungsplanes noch nicht fälligen Quoten (UFS vom 29.3.2005, RV/0885-L/04, UFSaktuell 2005, 286).

Im vorliegenden Sachverhalt hat das Gericht das Schuldenregulierungsverfahren aufgehoben und mit Beschluss vom 24. Juli 2006 die Rechtskraft der Aufhebung festgestellt.

Der rechtskräftig bestätigte Zahlungsplan und die rechtskräftige Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens bewirken daher, dass der Berufungswerber hinsichtlich der gegen ihn bestehenden Konkursforderungen zwar nicht befreit wurde, diese Forderungen jedoch ihre Klagbarkeit, Erzwingbarkeit und Aufrechenbarkeit verlieren. Die Erfüllung des Zahlungsplanes bewirkt somit, dass Konkursforderungen nicht mehr mit später entstehenden Abgabengutschriften aufgerechnet werden können.

Die vom Finanzamt vertretene Rechtsauffassung man könne nach rechtskräftiger Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens und bei laufendem Zahlungsplan nachträglich entstehende Abgabengutschriften mit Konkursforderungen aufrechnen, würde im Ergebnis dazu führen, dass der Abgabengläubiger vor den übrigen Gläubigern befriedigt wird, was der von § 150 Abs. 2 KO geforderten Gleichbehandlung der Konkursgläubiger widerspräche.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 19. April 2012