



UNABHÄNGIGER

FINANZSENA

Außenstelle Linz
Senat 11

GZ. RV/0150-L/07
miterledigt GZ. RV/0327-L/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des RB, geb. X, Adresse, vertreten durch Dr. S, Rechtsanwalt, Adresse1, vom 11. Jänner 2007 und vom 2. März 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom A) 9. Jänner 2007 und vom B) 2. Februar 2007 betreffend Abweisung von Rückzahlungsanträgen (§ 239 BAO) entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die Sprüche der angefochtenen Bescheide waren anlässlich der Berufungen insoweit zu berichtigen, als diese zu lauten haben:

- A) Es wird festgestellt, dass die Verrechnung der Gutschrift aus der Einkommensteuerveranlagung 2001 in Höhe von 286,48 €, der Gutschrift aus der Einkommensteuerveranlagung 2002 in Höhe von 1.073,64 € und der Gutschrift aus der Einkommensteuerveranlagung 2005 in Höhe von 347,27 € mit der offenen nach dem Zahlungsplan zu zahlenden Quote aus der nachträglich hervor gekommenen Einkommensteuer 2003 rechtmäßig gewesen ist.
- B) Es wird festgestellt, dass die Verrechnung der Gutschrift aus der Einkommensteuerveranlagung 2004 in Höhe von 286,48 € und der Anspruchszinsen 2004 in Höhe von 51,88 € mit der offenen nach dem Zahlungsplan zu zahlenden Quote aus der nachträglich hervor gekommenen Einkommensteuer 2003 rechtmäßig gewesen ist.

Entscheidungsgründe

Mit Eingaben vom 20. Dezember 2006 erhob der Vertreter des Berufungswerbers (Bw.) Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2005, beide vom

4. Dezember 2006, sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2002, ergangen am 30. November 2006, mit nachfolgend gleich lautender Begründung:

Die gegenständlichen Bescheide würden in dem Umfang angefochten, als die Gutschriften in Höhe von 286,48 € (2001), 1.073,64 € (2002) und 347,27 € (2005) "(...) dem oben angeführten Abgabenkonto gutgeschrieben wurden (...)" . Als Berufungsgrund werde unrichtige rechtliche Beurteilung geltend gemacht.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes L, Z, sei der zwischen dem Bw. und dessen Gläubigern bei der Tagsatzung am 14. Jänner 2005 abgeschlossene Zahlungsplan bestätigt worden. Die Quote betrage 35 %, zahlbar in sieben Jahresraten zu je 5 %, wobei die erste Rate am 10. Juli 2006 fällig geworden und zwischenzeitig auch bezahlt worden sei. Die nächste Teilzahlung sei am 10. Jänner 2007 fällig, sodass die vom Finanzamt vorgenommene "Gutschreibung" jeglicher Rechtsgrundlage entbehre. Richtigerweise wären die festgestellten Abgabengutschriften an den Bw. auszuzahlen gewesen.

Beantragt werde daher, die angefochtenen Bescheide dahin gehend zu beheben, dass der Hinweis, die Abgabengutschriften würden dem angeführten Abgabenkonto gutgeschrieben, zu entfallen habe und die für die Jahre 2001, 2002 und 2005 festgestellten Gutschriften an den Bw. auszuzahlen seien.

Das Finanzamt wertete diese Berufungen als Rückzahlungsanträge und wies diese mit Bescheid vom 9. Jänner 2007 teilweise ab, weil auf dem Abgabenkonto kein rückzahlbares Guthaben bestehe. Ergänzend werde mitgeteilt, dass für die Einkommensteuergutschriften 2001 und 2002 der Abgabenanspruch (§ 4 Abs. 1 BAO) vor Konkurseröffnung entstanden sei. Mit Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 19.3.1997, 96/16/0052, führte das Finanzamt aus, dass es auf die Bescheiderlassung nicht ankomme, da mit dem Bescheid lediglich die Durchsetzung des Abgabenanspruchs bewirkt werde, nicht aber seine Entstehung. Bei Rückforderungsansprüchen handle es sich um "negative Abgabenansprüche", die keiner anderen Beurteilung unterliegen würden. Das Einkommensteuerguthaben 2005 sei als Teilquotenzahlung für die nicht angemeldete Konkursforderung verrechnet worden.

Nach § 150 Abs. 2 KO seien Konkursgläubiger grundsätzlich gleich zu behandeln, unabhängig davon, ob sie ihre Forderung im Zeitpunkt der Abstimmung über den Zahlungsplan angemeldet hätten oder nicht. Nicht angemeldete Konkursgläubiger hätten aber nur dann Anspruch auf die Quote, wenn sich die Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners verbessert hätte, dh. ihm über das Existenzminimum hinaus eine im Zahlungsplan nicht berücksichtigte Einkommenserhöhung oder ein Vermögenserwerb zufielen. Davon sei auszugehen, wenn nach Bestätigung des Zahlungsplans Abgabengutschriften entstehen

würden, die in die Quotenberechnung nicht einbezogen gewesen seien. Die Verrechnung mit Konkursforderungen (ob angemeldet oder nicht) sei in diesen Fällen bis zur Höhe der Zahlungsplanquote (ein rechtskräftiger Zahlungsplan entfalte gem. § 193 Abs. 1 iVm. § 156 Abs. 1 KO Wirkungen gegenüber allen Konkursgläubigern) zulässig.

Mit Schreiben vom 11. Jänner 2007 wurde gegen den Bescheid vom 9. Jänner 2007 Berufung erhoben und dieser seinem gesamten Umfang nach angefochten. Als Berufungsgrund wurde wiederum unrichtige rechtliche Beurteilung geltend gemacht. Aus dem Spruch sei zwar zu entnehmen, dass die Rückzahlung von Abgabenguthaben von insgesamt 1.707,39 € teilweise abgewiesen worden sei, doch sei nicht ersichtlich, hinsichtlich welcher Beträge eine Abweisung bzw. ein Zuspruch erfolgt sei.

Mit dem vorliegenden Zahlungsplan seien sowohl die zugewiesene Quote als auch der Termin für die Quotenzahlung für sämtliche Gläubiger bindend festgesetzt worden. Damit seien sämtliche darüber hinaus gehende Forderungen des Gläubigers – vorausgesetzt, die künftigen Quoten würden termingemäß bezahlt – erloschen. Aus diesem Grund sei der Gläubiger auch nicht berechtigt, gegen Forderungen des Schuldners mit bereits erloschenen Ansprüchen gegen- bzw. aufzurechnen. Soweit hinsichtlich des Einkommensteuerguthabens 2005 eine nunmehr "verbesserte Einkommens- und Vermögenslage" des Schuldners behauptet werde, sei auf die Bestimmung des § 197 Abs. 2 und 3 KO zu verweisen.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes hätte die Erstbehörde den Gesamtbetrag von 1.707,39 € an den Bw. auszahlen müssen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Jänner 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass der Spruch des Bescheides vom 9. Jänner 2007 dahin gehend abzuändern sei, dass das Rückzahlungsansuchen vollständig (und nicht teilweise) abzuweisen sei.

Die Gutschriften aus den Jahren 2001 und 2002 beträfen Zeiträume vor Konkursöffnung und seien folglich mit Konkursforderungen aufzurechnen. Das Einkommensteuerguthaben 2005 sei als Teilquotenzahlung für die nicht angemeldete Konkursforderung verrechnet worden.

Ergänzend zu den bereits im bekämpften Abweisungsbescheid getätigten Ausführungen stellte das Finanzamt fest, dass die Anmeldung durch Verschulden des Gemeinschuldners verspätet erfolgt sei, da die Einkommensteuererklärung 2003 nicht abgegeben worden sei. Das Finanzamt erhebe daher gem. § 156 Abs. 6 KO den Anspruch auf volle Bezahlung der Forderung.

Am 25. Jänner 2007 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ein neues Sachvorbringen wurde nicht erstattet.

Mit weiterer Eingabe vom 31. Jänner 2007 beantragte der Vertreter des Bw. die Auszahlung des sich aus dem Einkommensteuerbescheid 2004 (994,50 €) und dem Gutschriftszinsenbescheid 2004 (51,88 €) ergebenden Guthabens von insgesamt 1.046,38 €.

Mit Bescheid vom 2. Februar 2007 wies das Finanzamt diesen Antrag ab, weil auf dem Abgabenkonto des Bw. kein Guthaben bestehe.

In der gegen diesen Abweisungsbescheid erhobenen Berufung führte der Bw. aus wie in den gegen die Einkommensteuerbescheide 2001, 2002 und 2005 erhobenen Berufungen vom 20. Dezember 2006.

Am 17. März 2009 forderte die Referentin das Finanzamt auf, zu begründen, warum es die Anwendung des § 156 Abs. 6 KO für gerechtfertigt erachte.

Das Finanzamt führte dazu aus, dass für den Bw. bis 2002 keine Pflichtveranlagung bestanden habe und er somit keiner Quotenregelung unterlegen sei. Im Mai 2003 sei für die Fa. B KEG ein Veranlagungsakt angelegt worden. Für die Erstveranlagung der KEG für 2003 seien mit Erinnerung vom 15. Juli 2004 die Erklärungen unter Fristsetzung bis 5. August 2004 abberufen worden. Gleichzeitig sei mit 6. August 2004 der Schätzungsauftrag erfolgt. Der Bescheid sei am 15. Oktober 2004 ergangen. Die Einkommensteuerpflicht des Bw. sei erst mit Ausfertigung der Gewinnmitteilung der Fa. B KEG am 15. Oktober 2004 festgestanden. Den Abgabetermin für die Steuererklärung 2003 habe der Bw. von sich aus nicht wahrgenommen. Für den Bw. sei am 15. Oktober 2004 das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet worden und sofort am 20. Oktober 2004 die Abberufung der Einkommensteuererklärung 2003 bis zum 11. November 2004 erfolgt. Auf Grund eines Fristverlängerungsantrages vom 9. November 2004 sei die Frist bis 15. Dezember 2004 verlängert worden. Feiertagsbedingt sei der Schätzungsauftrag mit 7. Jänner 2005 erfolgt und der Bescheid am 18. Jänner 2005 ergangen. Der Abteilung Abgabensicherung sei daher zur Zahlungsplantagsatzung am 14. Jänner 2005 dieser Rückstand nicht bekannt gewesen. Auf Grund dieser seitens des Finanzamtes nicht verschuldeten Sachlage sei die Bestimmung des § 156 Abs. 6 KO angewendet worden.

Der Vertreter des Bw. führte dazu in einer Gegenstellungnahme aus, dass mit Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens richtigerweise sämtliche Zustellungen des Finanzamtes an den bestellten Masseverwalter zu übermitteln gewesen wären. Die Abberufung der Einkommensteuererklärung 2003 wäre daher richtigerweise bereits dem Masseverwalter zuzustellen gewesen. Darüber hinaus sei dem Beschluss des BG L vom 15. Oktober 2004, mit

dem das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet worden sei, zu entnehmen gewesen, dass die Prüfungstagsatzung bereits am 14. Jänner 2005 stattfinde. Warum das Finanzamt bei dieser Sachlage hinsichtlich der Abberufung der Erklärung 2003 die Frist von ursprünglich 11. November 2004 um mehr als einen Monat bis 15. Dezember 2004 verlängert habe, sei nicht nachvollziehbar. Im Hinblick auf die kommenden Feiertage und insbesondere auf die Zahlungsplantagsatzung vom 14. Jänner 2005 hätte das Finanzamt jedenfalls die Möglichkeit gehabt, die Schätzung bis spätestens Ende November in Auftrag zu geben, sodass hinreichend Zeit verblieben wäre, die Forderung rechtzeitig zur Zahlungsplantagsatzung anzumelden. Die Sachlage sei nicht durch den Bw. verschuldet worden, sodass § 156 Abs. 6 KO nicht anzuwenden sei.

Zu den Einwendungen des Vertreters des Bw. führte das Finanzamt wiederum aus, dass der Bescheid vom 20. Oktober 2004 betreffend Abberufung der Einkommensteuererklärung 2003 unter Setzung einer Frist bis 11. November 2004 – wie dem beigefügten Bescheidausdruck zu entnehmen sei – bereits dem Masseverwalter zugestellt worden sei. Die Abgabefrist sei seitens des Finanzamtes Grieskirchen Wels (IC bzw. vormals Veranlagungsleitstelle) sicher "nicht von uns" (gemeint wohl: der Abteilung Abgabensicherung), sondern auf Grund eines telefonischen Ersuchens des Masseverwalters vom 9. November 2004 ohne weitere Bescheidausfertigung auf kurzem Wege neuerlich verlängert worden. Nach Ablauf dieser Frist sei die Meldung zur Schätzung erfolgt, sodass ein Verschulden des Finanzamtes nicht vorliege.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Ein Guthaben entsteht erst dann, wenn auf einem Abgabenkonto die Summe der Gutschriften die Summe der Lastschriften übersteigt, wenn daher auf dem Abgabenkonto per Saldo ein Überschuss zu Gunsten des Abgabepflichtigen besteht. Maßgebend sind die tatsächlich durchgeföhrten Buchungen und nicht diejenigen, die nach Ansicht des Abgabepflichtigen hätten durchgeführt werden müssen (vgl. Ritz, BAO³, § 239 Tz. 1).

Nach § 216 BAO ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 213 BAO) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77) 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.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kommt es für die Beurteilung von Anbringen nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätze, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes, an.

Sowohl in den als "Berufung" bezeichneten Schriftsätze vom 20. Dezember 2006 als auch im "Antrag auf Auszahlung" vom 31. Jänner 2007 wandte der Bw. sich gegen die Verrechnung der aus den Einkommensteuerbescheiden 2001, 2002, 2004 und 2005 sowie der aus dem Gutschriftszinsenbescheid 2004 entstandenen Gutschriften mit der aus der Einkommensteuerveranlagung 2003 resultierenden, im Konkursverfahren nicht angemeldeten Abgabennachforderung.

Steht die Verrechnung von Gutschriften in Streit, ist darüber mittels Abrechnungsbescheid abzusprechen. Geht es bei Eingaben inhaltlich um Meinungsverschiedenheiten zwischen den Verfahrensparteien über Gebarungsakte auf einem Abgabenkonto, so können derartige Eingaben – ungeachtet ihrer Bezeichnung – als Anträge auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gedeutet werden. Die angefochtenen Bescheide waren ihrem materiellen Inhalt nach daher als Abrechnungsbescheide zu deuten.

Aus den vorgelegten Akten ergibt sich, dass über das Vermögen des Bw. am 15. Oktober 2004 das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet worden ist. Da auf dessen Abgabenkonto zu diesem Zeitpunkt keine offenen Verbindlichkeiten aushafteten, meldete das Finanzamt lediglich Schulden der Fa. B KEG in Höhe von 3.084,42 €, für die der Bw. zur Haftung herangezogen worden war, an.

Mit Beschluss vom 19. April 2005 wurde das Schuldenregulierungsverfahren nach rechtskräftiger Bestätigung des am 14. Jänner 2005 angenommenen Zahlungsplans aufgehoben; das Konkursgericht bestätigte die Rechtskraft dieser Entscheidung am 10. Mai 2005.

Mit Beschluss vom 10. März 2006 war eine Abänderung des am 14. Jänner 2005 abgeschlossenen Zahlungsplans dahin gehend erfolgt, dass die erste Quote nicht am 10. Jänner, sondern erst am 10. Juli 2006 fällig sein sollte.

Die Quote beträgt 35 %, zahlbar in sieben Jahresraten zu je 5 %, beginnend mit 10. Juli 2006, wobei die Folgeraten jeweils am 10. Jänner des Folgejahres fällig sind.

Die entsprechenden Quoten zu je 154,22 € wurden für 2006 bis 2008 überwiesen. Die an sich am 10. Jänner 2009 fällige Quote wurde bis dato auf dem Abgabenkonto der KEG nicht verbucht. Laut Auskunft des zuständigen Finanzamtes erging diesbezüglich bereits eine Mahnung mit Fristsetzung bis 14. April 2009.

Mit Eingabe vom 26. April 2005 meldete das Finanzamt im Konkurs des Bw. sich aus der Einkommensteuerveranlagung 2003 und dem Anspruchszinsenbescheid 2003 ergebende Forderungen im Gesamtbetrag von 11.055,33 € an. Diese hätten erst am 8. April 2005

rechtskräftig veranlagt werden können. Weiters wurde ein Antrag gemäß § 197 KO gestellt.

Eine Entscheidung über eine bei nachträglich hervor gekommenen Forderungen nach § 197 Abs. 2 KO zu zahlende Quote wurde nicht explizit begehrte.

Mit Beschluss vom 11. Mai 2005 stellte das zuständige Gericht fest, dass diese Forderung in diesem Schuldenregulierungsverfahren nicht mehr berücksichtigt werde. Zur Begründung verwies es auf § 107 KO, wonach Forderungen, die später als 14 Tage vor der Tagsatzung zur Prüfung der Schlussrechnung angemeldet würden, nicht zu beachten seien.

Bei der Verrechnung von Gutschriften im Zuge eines Konkursverfahrens sind die konkursrechtlichen Vorschriften von entscheidender Bedeutung. Aufrechnungsvorschriften des Insolvenzrechtes gehen als speziellere Bestimmungen den Verrechnungsvorschriften der BAO vor. Konkursrechtliche Aufrechnungsverbote (§ 20 KO) verdrängen dabei für die Dauer des Insolvenzverfahrens abgabenrechtliche Verrechnungsgebote. Mit Ausnahme im Privatkonkurs oder Zwangsausgleich bestehen nach Konkursaufhebung keine Beschränkungen mehr.

§ 19 KO normiert, dass Forderungen, die zur Zeit der Konkurseröffnung bereits aufrechenbar waren, im Konkurs nicht geltend gemacht zu werden brauchen (Abs. 1). Nach Abs. 2 leg.cit. wird die Aufrechnung nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Forderung des Gläubigers oder des Gemeinschuldners zur Zeit der Konkurseröffnung noch bedingt oder betagt war (...).

Nach § 20 Abs. 1 KO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Konkursgläubiger erst nach der Konkurseröffnung Schuldner der Konkursmasse geworden oder wenn die Forderung gegen den Gemeinschuldner erst nach der Konkurseröffnung erworben worden ist.

Gemäß § 215 Abs. 1 BAO ist ein sich aus der Gebarung ergebendes Guthaben zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die dieser Abgabepflichtige bei derselben Abgabenbehörde hat.

Ein vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstandenes Abgabenguthaben kann daher mit angemeldeten und auch nicht angemeldeten Abgabenschuldigkeiten aufgerechnet werden.

Wesentlich für die Gegenverrechnung von Abgabenansprüchen für Zeiträume vor der Insolvenzeröffnung ist, dass sie bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufrechenbar waren und daher gemäß § 19 KO auch aufzurechnen sind. Sie nehmen, soweit die Aufrechnung reicht, am Insolvenzverfahren nicht teil (SWK-Spezial 2006, Insolvenz und Steuern, 54).

Nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Einkommensteuervorauszahlungen wurden weder für 2001, 2002, 2004 noch 2005 vorgeschrieben, sodass die Z 1 leg.cit. nicht zur Anwendung gelangt.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass es sich bei Rückforderungsansprüchen um "negative Abgabenansprüche" handelt und diese – wie die Abgabenansprüche im engeren Sinn – kraft Gesetzes jeweils zu dem Zeitpunkt, in dem ein

gesetzlicher Tatbestand, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbindet, verwirklicht wird, entstehen. Auf den Zeitpunkt der Bescheiderlassung kommt es hingegen nicht an.

Bei zeitraumbezogenen Abgaben wie der Einkommensteuer erachtet der Verwaltungsgerichtshof den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld für die Einstufung als Konkurs- bzw. Masseforderung für maßgeblich (VwGH 23.11.1994, 91/13/0259).

Demzufolge entstanden die Einkommensteuergutschriften 2001 und 2002 mit Ablauf der Kalenderjahre 2001 und 2002 und damit – ebenso wie die Einkommensteuernachforderung 2003 – zur Gänze vor Konkurseröffnung.

Vor Insolvenzeröffnung entstandene Abgabenforderungen und -gutschriften können selbst dann in voller Höhe aufgerechnet werden, wenn das Verfahren mittels Zwangsausgleichs, Ausgleichs oder Entschuldung im Privatkonkurs endete und die entsprechenden Quoten bereits entrichtet wurden. Trat die Aufrechnungslage rückwirkend bereits vor der Insolvenzeröffnung ein, ist die Verrechnung von Abgabenansprüchen vor der Konkurseröffnung ohne insolvenzrechtliche Einschränkung zulässig (UFSjournal 2008, 108, unter Hinweis auf VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046).

Da der Abgabenanspruch für die Einkommensteuer 2001 und 2002 bereits vor Konkurseröffnung entstand, standen einer Aufrechnung dieser Ansprüche mit der ebenfalls vor Konkurseröffnung entstandenen Einkommensteuernachforderung 2003 keine insolvenzrechtlichen Vorschriften entgegen. Die Abgabenbehörde durfte daher die *vor* Konkurseröffnung entstandenen Gutschriften zur Tilgung der ebenfalls bereits *vor* Konkurseröffnung entstandenen Abgabenschuld verwenden.

Im Gegensatz dazu entstanden die aus den Einkommensteuerbescheiden 2004 und 2005 resultierenden Gutschriften gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO erst mit Ablauf des Kalenderjahres 2004 bzw. 2005 und damit *nach* der Konkurseröffnung am 15. Oktober 2004.

Die eine Einkommensteuergutschrift ausweisenden Bescheide 2004 und 2005 ergingen am 4. Dezember 2006 bzw. am 23. Jänner 2007 und damit nach Konkursaufhebung, sodass, wie o.a., die konkursrechtlichen Aufrechnungsbeschränkungen grundsätzlich keine Anwendung mehr fanden. Allerdings kommen während der Dauer des Zahlungsplans besondere Beschränkungen zur Anwendung.

Nach § 193 Abs. 1 zweiter Satz KO gelten für den Zahlungsplan grundsätzlich die Bestimmungen über den Zwangsausgleich (§§ 140 ff KO) und damit auch § 156 KO. Sonderbestimmungen enthalten die §§ 193 bis 198 KO.

Der Konkurs wird nach Eintritt der Rechtskraft der Bestätigung des Zahlungsplans aufgehoben (§ 196 Abs. 1 KO). Damit gilt zwar § 20 KO nicht mehr, doch steht den Gläubigern über den rechtskräftig bestätigten Zahlungsplan hinaus kein Anspruch zu, wobei dies sowohl die Quote als auch die im Zahlungsplan festgesetzte Frist betrifft (OGH 11.7.2001, 3 Ob 232/00i).

Ein rechtskräftiger Zahlungsplan entfaltet gem. § 193 Abs. 1 iVm. § 156 Abs. 1 KO Wirkungen gegenüber allen Konkursgläubigern. Soweit dem Schuldner durch den rechtskräftig bestätigten Zahlungsplan für die Errichtung der Zahlungsplanquote eine Zahlungsfrist im Sinne des § 194 Abs. 1 KO eingeräumt wurde, tritt diese an die Stelle der abgabenrechtlichen Fälligkeitstermine (vgl. wiederum OGH 11.7.2001, 3 Ob 232/00i).

Grundsätzlich dürfen somit nach Insolvenzeröffnung entstandene Abgabengutschriften mit restschuldbefreiten bzw. vollständig quotenerfüllten, vor Insolvenzeröffnung entstandenen Abgabenverbindlichkeiten (gleichgültig, ob angemeldet oder nicht) nicht verrechnet werden, weil für das Zahlungsplanverfahren dahin gehend Einschränkungen bestehen, als die Verrechnung mit – angemeldeten oder auch nicht angemeldeten – Konkursforderungen nur bis zur Höhe der Zahlungsplanquote zulässig ist. Die Verrechnung von Gutschriften, die nach der Eröffnung des Ausgleichsverfahrens entstanden sind, mit vor Eröffnung entstandenen Ausgleichsforderungen ist somit generell nur bis zur Höhe der zu leistenden Quotenzahlung zulässig (SWK-Spezial 2006, 52-53).

Gelingt dem Schuldner die Erfüllung des Zahlungsplans, bleiben die die Quote übersteigenden Forderungsteile unwiederbringlich erloschen.

Die Rechtswirkungen des Zahlungsplans entsprechen insofern denjenigen des Zwangsausgleiches, als gemäß § 156 Abs. 1 KO der Schuldner von der Verbindlichkeit befreit ist, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden, nachträglich zu ersetzen. Dies gilt auch für denjenigen Gläubiger, der seine Forderung bei Abstimmung über den Zahlungsplan nicht angemeldet hat. Da die im Zahlungsplan getroffenen Regelungen für alle Gläubiger wirken, ist sein Anspruch nach § 197 KO auf die nach dem Zahlungsplan zu zahlende Quote gerichtet.

Konkursgläubiger, die ihre Forderungen bei Abstimmung über den Zahlungsplan nicht angemeldet haben, haben Anspruch auf die nach dem Zahlungsplan zu zahlende Quote nur insoweit, als diese der Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners entspricht. § 156 Abs. 6 bleibt unberührt (§ 197 Abs. 1 KO).

Gemäß Abs. 2 leg.cit. hat das Konkursgericht auf Antrag vorläufig zu entscheiden (§ 66 AO), ob die zu zahlende Quote der nachträglich hervorgekommenen Forderung der Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners entspricht.

Zu Gunsten eines Konkursgläubigers, 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 (§ 197 Abs. 3 KO).

Gläubiger, deren Forderungen nur aus Verschulden des Gemeinschuldners im Ausgleiche unberücksichtigt geblieben sind, können nach Aufhebung des Konkurses die Bezahlung ihrer Forderungen im vollen Betrage vom Gemeinschuldner verlangen (§ 156 Abs. 6 KO).

Eine Verrechnung über die Zahlungsplanquote hinaus (mit nach Bestätigung des Zahlungsplans entstandenen Gutschriften bzw. Abgaben) wäre demnach nur dann erlaubt, wenn die Forderung nur aus Verschulden des Gemeinschuldners unberücksichtigt geblieben wäre (§ 197 Abs. 1 letzter Satz iVm. § 156 Abs. 6 KO).

Bei der nach § 197 KO vorzunehmenden Beurteilung, ob die Quote des Zahlungsplans der Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners entspricht, ist davon auszugehen, dass dem Schuldner das Existenzminimum zu verbleiben hat. Dadurch soll verhindert werden, dass die Erfüllung des Zahlungsplans scheitert, weil der Schuldner Konkursgläubigern, die ihre Forderungen nicht angemeldet haben, auch die Quote zahlen muss.

Als "Faustregel" gilt, dass ein nicht anmeldender Gläubiger keinen Anspruch auf die Quote hat, wenn der Schuldner den unpfändbaren Teil seiner Bezüge angreifen müsste (Konecny/Schubert, Kommentar zu den Insolvenzgesetzen, 31. Lfg., § 156 Rz. 23).

Den Schuldner trifft die Verpflichtung, ihm ab Fälligkeit der ersten Monatsrate des Zahlungsplans zukommendes Einkommen oder Vermögen, welches das Existenzminimum übersteigt, für ihm bekannte Gläubiger, die ohne sein Verschulden ihre Forderung nicht zur Abstimmung über den Zahlungsplan angemeldet haben, zur Verfügung zu halten. Diese Verpflichtung endet mit Ablauf der im Zahlungsplan festgelegten Frist. Verbleibt dem Schuldner mehr als das Existenzminimum, hat der Gläubiger auf einen solchen Betrag Anspruch, jedoch nicht über die nach dem Zahlungsplan zu zahlende Quote und die darin festgelegte Zahlungsfrist hinaus. Hat daher ein Gläubiger seine Forderung bei Abstimmung über den Zahlungsplan nicht angemeldet, ist sein Anspruch nach § 197 KO auf die nach dem Zahlungsplan zu zahlende Quote gerichtet. Über diesen rechtskräftig bestätigten Zahlungsplan hinaus steht ihm keinesfalls ein Anspruch zu, wobei dies sowohl die Quote als auch die im Zahlungsplan festgesetzte Frist trifft. Jener Gläubiger, der seine Forderung nicht angemeldet hat und sich auf einen vor Konkurseröffnung lautenden Exekutionstitel stützt, hat zugleich mit dem Exekutionsantrag einen Beschluss, aus dem sich ergibt, inwieweit die zu zahlende Quote der Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners entspricht, vorzulegen (Feil, Konkursordnung, 6. Aufl., § 197 Rz. 2). Eine derartige Gerichtsentscheidung kann auch nach rechtskräftiger Bestätigung des Zahlungsplans und Aufhebung des Konkursverfahrens noch beantragt werden (OGH vom 28.4.2008, 8 Ob 45/08p) und hat nur vorläufig zu ergehen.

Der erwähnte Gerichtsbeschluss vom 11. Mai 2005 erging vor Buchung der verfahrensgegenständlichen Einkommensteuergutschriften und verwies lediglich auf § 107 KO. Aus dem Beschluss ergibt sich jedoch nicht, inwieweit die zu zahlende Quote der Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners entspricht.

Ungeachtet des Nichtvorliegens eines Beschlusses nach § 197 Abs. 2 KO sind die aus den Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 2004 und 2005 resultierenden Abgabengutschriften als nicht in die Quotenberechnung einbezogene Einkommenserhöhungen anzusehen.

Eine auf § 215 Abs. 1 BAO gestützte Verrechnung ist nicht als Exekutionsmaßnahme, sondern als Entrichtungsform anzusehen (vgl. Ritz, BAO³, § 215 Tz. 4), sodass die Verrechnung daher keine Exekutionsführung im Sinne des § 197 Abs. 3 KO bedeutet.

Den Zweck des § 197 KO nicht außer Acht lassend, wonach zum Einen verhindert werden soll, dass die Erfüllung des Zahlungsplans scheitert, weil der Schuldner Konkursgläubigern, die ihre Forderungen nicht angemeldet haben, auch die Quote zahlen muss, und zum Anderen dem Schuldner das Existenzminimum verbleiben soll, sind nachfolgende Überlegungen anzustellen:

Die Einkommensteuernachforderung (samt Zinsen) 2003 und die Einkommensteuergutschriften 2001 und 2002 (samt Zinsen) standen einander, wie oben dargestellt, bereits vor Konkursöffnung aufrechenbar gegenüber, sodass im Konkurs nur der Differenzbetrag von 9.656,45 € [10.941,00 € (E 2003) plus 114,33 € (Zinsen 2003) abzüglich 1.073,64 € (E 2002), abzüglich 286,48 € (E 2001) und abzüglich 38,76 € (Zinsen 2002 – Berechnung siehe unten)] als Konkursforderung anzumelden gewesen wäre. Entsprechend dem abgeschlossenen Zahlungsplan beträgt die Quote von 35 % 3.379,76 €, eine der sieben jährlichen 5%igen Raten daher 482,82 €.

Von diesen sieben Jahresraten waren bisher vier Raten fällig, wobei hinsichtlich der am 10. Jänner 2009 fällig gewesenen, laut Zahlungsplan vorgesehen vierten Rate (154,22 €) eine Zahlungsaufforderung des Finanzamtes mit Fristsetzung 14. April 2009 ergangen ist.

Ein qualifizierter Verzug im Sinne des § 156 Abs. 4 KO, der zum Wiederaufleben der Forderung führt, ist erst dann anzunehmen, wenn der Schuldner die fällige Quote trotz einer vom Gläubiger unter Einräumung einer mindestens 14-tägigen Nachfrist an ihn gerichteten schriftlichen Mahnung nicht gezahlt hat. Dass damit zum Zeitpunkt dieser Entscheidung ein Wiederaufleben noch nicht eingetreten ist, ändert aber nichts daran, dass die vierte Rate bereits am 10. Jänner 2009 fällig gewesen ist.

Da die Verrechnung mit – gleichgültig, ob mit angemeldeten oder nicht angemeldeten – Konkursforderungen nur bis zur Höhe der Zahlungsplanquote und unter Beachtung der jeweiligen Zahlungsfristen erfolgen darf, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates eine auf § 215 Abs. 1 BAO gestützte Verrechnung auch ohne Vorliegen eines Beschlusses im Sinne des § 197 Abs. 2 KO – wobei den Kriterien des § 197 KO dennoch Rechnung getragen wurde – im Ausmaß von 1.931,28 € (482,82 x 4) der sich aus den Einkommensteuerveranlagungen 2004 und 2005 ergebenden Gutschriften zulässig.

Die Einkommensteuergutschrift 2004 in Höhe von 994,50 €, die Gutschriftszinsen 2004 in Höhe von 51,88 € und die Einkommensteuergutschrift 2005 in Höhe von 347,27 €, in Summe daher 1.393,65 €, konnten daher bis zur Höhe der Quote (und damit zur Gänze) mit der Einkommensteuer 2003 verrechnet werden. Obwohl die seitens des Finanzamtes begehrte Anwendung des § 156 Abs. 6 KO und damit die Forderung nach Bezahlung der gesamten Einkommensteuer 2003 nicht zulässig war (siehe unten), erfolgte die durch die Abgabenbehörde vorgenommene Verrechnung im Ergebnis zu Recht.

Eine Verrechnung über die Zahlungsplanquote hinaus wäre nur bei Wiederaufleben einer Forderung im Sinne des § 156 Abs. 4 KO sowie bei Forderungen erlaubt, die nur aus Verschulden des Gemeinschuldners unberücksichtigt geblieben wären (§ 197 Abs. 1 letzter Satz iVm. § 156 Abs. 6 KO; vgl. SWK-Spezial 2006, 50-51).

§ 156 Abs. 6 KO setzt voraus, dass die Nichtberücksichtigung ausschließlich durch die böse Absicht oder Fahrlässigkeit des Ausgleichschuldners verursacht wurde. Auch nur leichten Mitverschulden des Gläubigers schließt seine Begünstigung durch volle Bezahlung seiner Forderung trotz des geschlossenen Ausgleichs aus.

Aus der Aktenlage ergibt sich dazu, dass die Fa. B KEG, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter der Bw. war, mit Gesellschaftsvertrag vom 19. März 2003 gegründet wurde. Mit Gerichtsbeschluss vom 23. Februar 2004 wurde über das Vermögen der KEG der Konkurs eröffnet.

Nachdem die Abgabenerklärungen 2003 für die KEG trotz Erinnerung, Nachfristsetzung bis 5. August 2004 und Androhung einer Zwangsstrafenfestsetzung nicht eingereicht worden waren, erfolgte mit Bescheid vom 15. Oktober 2004 eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen. Auf Grund einer am 30. November 2004 erhobenen Berufung erging am 28. Februar 2005 unter Neufestsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb eine Berufungsvorentscheidung.

An den Bw., der in den Jahren zuvor lediglich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erzielt hatte, erging am 20. Oktober 2004 die Aufforderung zur Einreichung einer

Einkommensteuererklärung 2003. Da der Bw. diese Erklärung trotz Nachfristsetzungen bis 11. November und 15. Dezember 2004 nicht einreichte, ging das Finanzamt mit Bescheid vom 18. Jänner 2005 ebenfalls mit Schätzung vor. Wegen der im Feststellungsverfahren ergangenen Berufungsvorentscheidung erfolgte am 1. März 2005 eine Änderung des Einkommensteuerbescheides 2003 gem. § 295 Abs. 1 BAO.

Die Abberufung der Einkommensteuererklärung 2003 am 20. Oktober 2004 wurde zwar – entgegen dem Vorbringen des Vertreters des Bw. – dem Masseverwalter übermittelt, doch kann im vorliegenden Fall dahin gestellt bleiben, ob die an den Bw., zu Handen des Masseverwalters vorgenommene Adressierung, die laut Erkenntnis des VwGH vom 2.3.2006, 2006/15/0087, eine wirksame Zustellung gegenüber dem Masseverwalter nicht bewirkt, weil richtigerweise an den Masseverwalter (im Konkurs des Gemeinschuldners) zu adressieren und diesem auch zuzustellen wäre, eine wirksame Zustellung der Abberufung zur Folge hatte.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist nämlich ein die Anwendbarkeit des § 156 Abs. 6 KO ausschließendes – wenn auch im Verhältnis zum Bw. geringfügiges - Mitverschulden der Abgabenbehörde darin zu erblicken, dass, wie der Vertreter des Bw. zu Recht einwandte, die Abgabenbehörde als Gläubigerin trotz Kenntnis der Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens am 15. Oktober 2004 am 9. November 2004 dennoch eine Fristverlängerung bis 15. Dezember 2004 zur Einreichung der Einkommensteuererklärung 2003 gewährte.

Dass, wie der Stellungnahme vom 27. März 2009 zu entnehmen ist, nicht die Abteilung Abgabensicherung, sondern möglicherweise eine andere Abteilung der Abgabenbehörde die Zufristung gewährte, ist dieser, analog zur Entscheidung des OGH vom 16.6.1993, 8 Ob 16/93, als Organisationsverschulden und Fehlen der gehörigen Aufmerksamkeit anzulasten. Der Abgabenbehörde ist daher verwehrt, die Bezahlung ihrer Forderung (Einkommensteuer 2003 samt Anspruchszinsen) im vollen Betrag zu verlangen.

Nach § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Differenzbeträge zu Gunsten des Abgabepflichtigen sind nur insoweit zu verzinsen (Gutschriftszinsen), als die nach Abs. 1 gegenüberzustellenden Beträge entrichtet sind (§ 205 Abs. 4 BAO).

Der Abgabenanspruch für Anspruchszinsen entstand mit jedem Tag des zinsenrelevanten Zeitraums (vgl. VwGH 18.12.2008, 2006/15/0155), daher für die Gutschriftszinsen 2002 von

1. Oktober 2003 bis zur Bescheiderlassung am 30. November 2006 und für die Gutschriftszinsen 2004 von 1. Oktober 2005 bis 23. Jänner 2007.

Ausgeschlossene Ansprüche im Sinne des § 58 Abs. 1 KO sind ua. die seit der Konkurseröffnung laufenden Zinsen von Konkursforderungen. Beziehen sich die Anspruchszinsen dagegen auf Masseforderungen, stellen die Zinsen ebenfalls eine Masseforderung dar.

Das bedeutet, dass Anspruchszinsen von Konkursforderungen bis zum Tag der Konkurseröffnung Konkursforderungen und ab dem folgenden Tag gem. § 58 Abs. 1 KO ausgeschlossene Ansprüche darstellen. Entsprechendes gilt für Gutschriftszinsen von "negativen Abgabenansprüchen" (wie der Einkommensteuer 2002).

Die Gutschriftszinsen 2002 stellten daher bis zum Tag vor der Konkurseröffnung am 14. Oktober 2004 im Ausmaß von 38,76 € (380 Tage x Tageszinssatz von 0,0095 laut Bescheid x Bemessungsgrundlage von -1.073,64) eine Konkursforderung dar, die insoweit mit der Einkommensteuernachforderung 2003 aufgerechnet werden konnte.

Wenngleich die Verrechnung der Gutschriftszinsen 2002 nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens war, war die dargestellte Berechnung zum Zwecke der korrekten Quotenermittlung dennoch anzustellen.

Für die Gutschriftszinsen 2004 dagegen entstand, wie für die Einkommensteuer 2004, der Abgabenanspruch zur Gänze nach Konkurseröffnung, sodass dafür obige Ausführungen zur Einkommensteuer 2004 gelten.

Linz, am 10. April 2009