



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., L., H. 236, vertreten durch Dr. Richard Forster als Verlassenschaftskurator, 6800 Feldkirch, Gymnasiumgasse 7, vom 23. Dezember 2008 betreffend Abweisung eines Rückzahlungsantrages (§ 239 BAO) und Abrechnung (§ 216 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird insoweit berichtigt, als dieser zu lauten hat:

Es wird festgestellt, dass die Verrechnung der Gutschrift aus der Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober 2008 in Höhe von 8.340,72 mit den folgenden am selben Abgabekonto, Steuernummer XX, an diesem Tag zur Gänze rückständig gewesenen Abgabenschuldigkeiten rechtmäßig gewesen ist und die genannten Abgabenschuldigkeiten dadurch zur Gänze getilgt wurden: Umsatzsteuer für Dezember 2006 im Betrag von 5.323,54 €, Lohnsteuer für Jänner 2007 im Betrag von 879,86 €, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für Jänner 2007 im Betrag von 218,25 €.

Festgestellt wird auch, dass die Verrechnung der Gutschrift aus der Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober 2008 in Höhe von 8.340,72 mit der am selben Abgabekonto, Steuernummer XX, an diesem Tag im Betrag von 4.583,52 € rückständig gewesenen Umsatzsteuer für Jänner 2007 rechtmäßig gewesen ist und diese dadurch im Umfang von 1.919,07 € getilgt worden ist.

## Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) handelt es sich um eine ruhende Verlassenschaft nach dem am 3. Februar 2007 verstorbenen W.. Die Bw. ist überschuldet (Nachlassaktiva in Höhe von 405.443,56 € stehen Passiva in Höhe von 647.239,36 € gegenüber), weshalb mit Beschluss des Bezirksgerichtes Bregenz vom 17. November 2008, GZ XXX, ein Verfahren zur kridamäßigen Verteilung des Nachlassvermögens gemäß § 154 AußStrG eingeleitet wurde.

Am 9. Dezember 2008 langte beim Finanzamt ein Schreiben des Verlassenschaftskurators der Bw. ein, worin dieser beantragte, das laut Buchungsmitteilung vom 28.11.2008 auf dem Steuerkonto der Bw. bestehende Guthaben in Höhe von 8.340,72 € auf das von ihm für die Bw. eingerichtete Treuhandkonto zur Überweisung zu bringen. Unter Hinweis auf die im Verlassenschaftsverfahren gemäß § 154 AußStrG angeordnete Überlassung an Zahlungs statt und die daraus folgende Anwendbarkeit der Regelungen der Konkursordnung wurde zudem dargelegt, eine Verrechnung des gegenständlichen Guthabensbetrages mit anderen Steuerrückständen der Bw. sei unzulässig.

Mit Bescheid vom 18. Dezember 2008 wies das Finanzamt das als Rückzahlungsantrag gewertete Anbringen mit der Begründung ab, auf dem Abgabenkonto der Bw. bestünde derzeit kein Guthaben.

Gegen diesen Abweisungsbescheid wurde fristgerecht Berufung eingelegt. In der Begründung wurde sinngemäß vorgebracht, sofern das Nachlassvermögen – wie gegenständlich – den Gläubigern an Zahlungs statt überlassen werde, seien sinngemäß die Vorschriften der Konkursordnung anzuwenden. Daraus folge, dass nach dem Todestag anfallende Guthaben sämtlichen Gläubigern quotenmäßig zukämen. Ein Vorrecht der Republik Österreich hinsichtlich des der Bw. für Oktober 2008 zustehenden Vorsteuerguthabens in Höhe von 8.340,72 € bestünde nicht, weshalb auch keine Verrechnung des Guthabensbetrages mit anderen Steuerrückständen der Bw. durchzuführen sei. Beantragt werde, in Stattgabe der Berufung dem Antrag auf Überweisung des Guthabens auf das benannte Treuhandkonto Folge zu geben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Februar 2009 wurde die Berufung im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, laut Beschluss des Bezirksgerichtes Bregenz vom 17. November 2008, GZ. XXX, sei kein Verlassenschaftskonkurs eröffnet worden, weshalb de facto auch kein Konkurs vorliege. Daher seien für die Zuordnung des Guthabens eindeutig die Bestimmungen der BAO anzuwenden, welche die Verrechnung des Guthabens mit den

bestehenden Abgabenschuldigkeiten festlegten, auch wenn für die Verteilung des Vermögens bei Überlassung an Zahlungs statt sinngemäß die §§ 46 und 47 KO anzuwenden seien.

Im vorliegenden Fall sei das Guthaben mit fälligen Abgabenschuldigkeiten, deren Einbringung zwischenzeitlich lediglich nach § 231 BAO ausgesetzt gewesen sei, gemäß § 215 Abs. 1 BAO verrechnet worden. Da in Folge dieser Verrechnung auf dem Abgabenkonto der Bw. kein Guthaben mehr bestehe, sei der Antrag auf Rückzahlung zu Recht abzuweisen gewesen.

Im innerhalb offener Frist eingebrachten Vorlageantrag wurde auf den Berufungsschriftsatz verwiesen und ergänzend ausgeführt, der Bestimmung des § 154 Abs. 2 Z 3 AußStrG sei klar zu entnehmen, dass nach Berichtigung der Massekosten das Vermögen quotenmäßig an alle Gläubiger zu verteilen sei. Es gebe kein Vorrecht einzelner Gläubiger, insbesondere auch nicht der Republik Österreich (vgl. hierzu Fucik, Das neue Verlassenschaftsverfahren, RZ 155, sowie Rechberger, Kommentar zum Außerstreitgesetz, § 154 Rz 9), da bei der Überlassung des Nachlasses an Zahlungs statt die Rechtslage absolut ident mit jener im Konkursverfahren sei. Auch im letzteren werde – nicht zuletzt auf Grund eines Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes – ein Vorrecht der Republik Österreich nicht anerkannt und eine Verrechnung gemäß § 239 BAO iVm § 215 Abs. 1 leg. cit. als unzulässig angesehen. Nichts anderes könne im Verfahren auf Überlassung des Nachlasses an Zahlungs statt gelten. Sollte das Finanzamt die vorgenannten Bestimmungen der BAO tatsächlich richtig angewendet haben, seien diese Bestimmungen wegen Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz verfassungswidrig.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

In Streit steht, ob im Verfahren zur kridamäßigen Verteilung des Nachlassvermögens gemäß § 154 AußStrG die insolvenzrechtlichen Aufrechnungsbeschränkungen der §§ 19 und 20 KO zur Anwendung kommen und ob dem als Rückzahlungsantrag gewerteten Anbringen des Verlassenschaftskurators der Bw. zu entsprechen war.

Als Sachverhalt steht fest, dass es durch Buchung des sich aus der Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober 2008 ergebenden Überschusses auf dem Abgabenkonto der Bw. zu einer Gutschrift in Höhe von 8.340,72 € kam. Zum Zeitpunkt der Einreichung dieser Umsatzsteuervoranmeldung, dem 19.11.2008, war jedoch die Einbringung fälliger Abgaben in Höhe von insgesamt 130.184,84 € gemäß § 231 BAO ausgesetzt. Dabei handelt es sich um eine behördeninterne formlose Maßnahme, die dann zur Anwendung kommt, wenn Einbringungsmaßnahmen erfolglos waren bzw. aussichtslos wären, aber die Möglichkeit besteht, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt zum Erfolg führen können. Nach

Verbuchung der betreffenden Gutschrift erfolgte eine formlose Wiederaufnahme der ausgesetzten Abgabenschuldigkeiten und eine Verrechnung dieser Gutschrift gemäß § 214 BAO mit den dem Fälligkeitstag nach ältesten Abgabenschuldigkeiten (Umsatzsteuer für Dezember 2006 in Höhe von 5.323,54 €, Lohnsteuer für Jänner 2007 in Höhe von 879,86 €, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für Jänner 2007 in Höhe von 218,25 € und der zum damaligen Zeitpunkt im Betrag von 4.583,52 € rückständig gewesenen Umsatzsteuer für Jänner 2007). Dadurch wurde die Umsatzsteuer für Dezember 2006, die Lohnsteuer für Jänner 2007 und der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für Jänner 2007 je zur Gänze und die Umsatzsteuer für Jänner 2007 im Umfang von 1.919,07 € getilgt. Der Abgabenrückstand auf dem Abgabenkonto der Bw. verringerte sich durch diese Verrechnung auf 121.844,12 €.

Rechtlich ist dazu auszuführen, dass ein Rückzahlungsantrag nur Erfolg haben kann, wenn im Antragstellungszeitpunkt auf dem betroffenen Abgabenkonto ein Guthaben existiert. Ein Guthaben entsteht erst dann, wenn die Summe der Gutschriften auf dem Abgabenkonto die Summe der Lastschriften übersteigt, wenn somit auf ein und demselben Abgabenkonto per Saldo ein Überschuss zu Gunsten des Abgabepflichtigen besteht. Die Abgabenbehörde kann den Rückzahlungsbetrag gemäß § 239 Abs. 2 BAO allerdings auch 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. Im Rückzahlungsverfahren ist nicht die Rechtmäßigkeit der Buchungen zu prüfen, maßgebend sind vielmehr die tatsächlich durchgeführten Buchungen (siehe dazu Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 239 Tz 1ff). Demgegenüber erfolgt die Klärung umstrittener abgabenrechtlicher Gebarungsakte wie beispielsweise die Zulässigkeit der Verrechnung einer Gutschrift im Rahmen eines Abrechnungsbescheidverfahrens gemäß § 216 BAO (Ritz, a.a.O., § 216 Tz 2ff).

Die Bw. hat im Berufungsverfahren zum Ausdruck gebracht, dass sie die Verrechnung der Gutschrift mit fälligen Abgabenschuldigkeiten gemäß den Bestimmungen der BAO (konkret der §§ 214 Abs. 1 und 215 Abs. 1 leg. cit.) als unrichtig erachtet und damit die Verbuchung der Gebarung auf dem Abgabenkonto bekämpft. Der in Berufung gezogene Bescheid ist somit seinem materiellen Inhalt nach als Abrechnungsbescheid zu deuten (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0155; VwGH 28.2.2008, 2006/16/0129; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046; VwGH 5.7.1999, 99/16/0115; VwGH 25.2.1997, 93/14/0143; UFS 19.3.2008, RV/1350-L/07).

Seitens des Verlassenschaftskurators der Bw. wird die Rechtsmeinung vertreten, dass im Verfahren zur kridamäßigen Verteilung des Nachlassvermögens gemäß § 154 AußStrG nicht nur die konkursrechtlichen Bestimmungen über die Verteilung der Aktiva des Nachlasses

anzuwenden seien, sondern sämtliche Regelungen der Konkursordnung, insbesondere die insolvenzrechtlichen Aufrechnungsbeschränkungen der §§ 19 und 20 KO.

*Gemäß § 154 Abs. 1 AußStrG hat das Gericht die Aktiven einer überschuldeten Verlassenschaft auf Antrag den Gläubigern zu überlassen, wenn nicht schon eine unbedingte Erbantrittserklärung oder ein Antrag auf Überlassung als erblos vorliegt und kein Verlassenschaftskonkurs eröffnet wurde.*

*Gemäß § 154 Abs. 2 AußStrG ist das Vermögen zu verteilen:*

- 1. zunächst in sinngemäßer Anwendung der §§ 46 und 47 KO;*
- 2. sodann an den Sachwalter des Verstorbenen, soweit ihm für das letzte Jahr Beträge zuerkannt wurden;*
- 3. schließlich an alle übrigen Gläubiger, jeweils im Verhältnis der Höhe ihrer unbestrittenen oder durch unbedenkliche Urkunden bescheinigten Forderungen.*

Aus der obig wiedergegebenen Bestimmung des § 154 AußStrG ist zu ersehen, dass im ersten Absatz die positiven und negativen Voraussetzungen für eine gerichtliche Überlassung an Zahlungs statt aufgezählt werden, während im zweiten Absatz die Vornahme der Verteilung der Aktiva des Nachlasses an die Gläubiger festgelegt wird. Diese Verteilung orientiert sich im Wesentlichen an der Konkursordnung, indem primär die Massekosten zu berichtigen sind, wobei durch Verweis auf die §§ 46 und 47 KO klargestellt wird, welche Forderungen als solche anzusehen sind und – sofern die Aktiva des Nachlasses für eine vollständige Befriedigung der Masseforderungen nicht ausreichen – in welcher Reihenfolge diese zu berichtigen sind. Durch § 154 Abs. 2 Z 2 AußStrG erfolgt jedoch bereits eine Abweichung von den im Nachlasskonkurs geltenden Rangordnungsregelungen durch Privilegierung der einem Sachwalter des Verstorbenen zuerkannten Beträge. Eine absolute Übereinstimmung des Verfahrens gemäß § 154 AußStrG und des Konkursverfahrens besteht somit nicht einmal hinsichtlich der Verteilung der Nachlassaktiva (siehe dazu die Erläuterungen zur Regierungsvorlage betreffend § 154 AußStrG). Dafür, dass sämtliche Normen der Konkursordnung bei der gerichtlichen Überlassung an Zahlungs statt zur Anwendung kämen, fehlt aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates jede Grundlage. Denn § 154 AußStrG sieht nicht die analoge Geltung der Konkursordnung, sondern nach dessen klaren und eindeutigen Wortlaut lediglich der §§ 46 und 47 KO vor. In diesem Sinne hat auch der OGH in seiner Entscheidung vom 24.5.2006, 6Ob108/06k, die analoge Anwendbarkeit der §§ 6 und 7 KO (Prozesssperre im Konkursverfahren) im Falle der Überlassung an Zahlungs statt verneint.

Der Unabhängige Finanzsenat teilt auch nicht die im Vorlageantrag geäußerten obig wiedergegebenen verfassungsrechtlichen Bedenken. Wie aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage betreffend § 154 AußStrG zu entnehmen ist, liegt der Vorteil einer gerichtlichen Überlassung an Zahlungs statt gegenüber einem Nachlasskonkurs in erster Linie in den deutlich niedrigeren Verfahrenskosten. Jeder Gläubiger kann aber die Vor- und Nachteile der jeweiligen Verfahren abwägen. Sofern er sich durch eine entgegen den

Beschränkungen der §§ 19 und 20 KO vorgenommene Aufrechnung wechselseitiger Forderungen benachteiligt sieht, hat er die Möglichkeit, einen Konkursantrag gegen die Verlassenschaft zu stellen. Der Umstand, dass sich jeder Verlassenschaftsgläubiger durch Stellung eines Antrages auf Eröffnung des Verlassenschaftskonkurses gegen eine Aushöhlung der in den §§ 46 ff KO und §§ 154 ff AußStrG vorgesehenen Verteilungsgrundsätze wehren kann, spricht auch aus der Sicht des OGH gegen eine analoge Anwendbarkeit sämtlicher Regelungen der Konkursordnung im Verfahren gemäß §§ 154 ff AußStrG (OGH 24.5.2006, 6Ob108/06k).

Sofern die allgemeinen Aufrechnungsvoraussetzungen der §§ 1438 ff ABGB (Aufrechnungserklärung, Gleichartigkeit, Richtigkeit und Fälligkeit der wechselseitigen Forderungen) erfüllt sind, kann zudem nicht nur die Abgabenbehörde, sondern jeder Nachlassgläubiger eine Aufrechnung vornehmen. Eine einseitige Bevorzugung der Republik Österreich im Verfahren gemäß §§ 154 ff ist somit nicht gegeben.

Wie obig dargelegt, kommen im Verfahren zur kridamäßigen Verteilung des Nachlassvermögens gemäß § 154 AußStrG nach Rechtsmeinung des Unabhängigen Finanzsenates die insolvenzrechtlichen Aufrechnungsbeschränkungen der §§ 19 und 20 KO nicht zur Anwendung, weshalb die Verrechnung unter Beachtung der §§ 1438 ff ABGB zwingend nach den Verrechnungsvorschriften der BAO vorzunehmen ist. Die diesbezüglich im Berufungsfall wesentlichen Rechtsnormen lauten:

*Gemäß § 213 Abs. 1 BAO ist bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben und den zu diesen Abgaben zu erhebenden Nebenansprüchen, soweit im folgenden nicht anderes bestimmt ist, 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.*

*Gemäß § 214 Abs. 1 erster Halbsatz BAO sind in den Fällen einer zusammengefaßten Verbuchung der Gebarung Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit im folgenden nicht anderes bestimmt ist, auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen.*

*Gemäß § 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; dies gilt nicht, soweit die Einhebung der fälligen Schuldigkeiten ausgesetzt ist.*

Indem das Finanzamt die sich aus der Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober 2008 ergebende Gutschrift in Höhe von 8.340,72 € mit den dem Fälligkeitstag nach ältesten Abgabenschuldigkeiten verrechnet hat (siehe dazu oben) hat es den Regelungen der §§ 213 bis 125 BAO entsprochen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 23. September 2009