



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Causa Wirtschaftstreuhand GmbH, 1090 Wien, Türkenstraße 25/8, vom 18. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 24. Mai 2007 betreffend Rückzahlung (§ 239 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In der am 21. Mai 2007 eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2006 beantragte die Berufungswerberin (Bw.) die Rückzahlung des sich aus der Veranlagung ergebenden Guthabens. Bereits am gleichen Tag erging der Einkommensteuerbescheid 2006, der eine Gutschrift in Höhe von € 63,10 ergab, die wiederum am Abgabenkonto als Guthaben in dieser Höhe ihren Niederschlag fand.

Das Finanzamt wies am 24. Mai 2007 das Ansuchen um Rückzahlung mit der Begründung ab, dass dieses Guthaben gemäß § 215 Abs. 2 BAO zur Tilgung der bei einer anderen Abgabenbehörde bestehenden Abgabenschuldigkeiten zu verwenden gewesen wäre.

Dagegen erhob die Bw. am 18. Juni 2007 das Rechtsmittel der Berufung und brachte vor, dass mit Beschluss des Bezirksgerichtes Wien Innere Stadt vom 14. November 2005 das Abschöpfungsverfahren eingeleitet worden wäre. Aus diesem Grunde wären sämtliche vor diesem Zeitpunkt entstandene Verbindlichkeiten der Bw. im Zuge dieses Abschöpfungsverfahrens geltend zu machen, Haftungsbescheide würden ihre Gültigkeit verlieren.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. August 2007 wies das Finanzamt die Berufung ab und führte begründend aus, dass laut Beschluss des Bezirksgerichtes Innere Stadt vom 13. Jänner 2006 die Aufhebung des am 29. August 2005 eröffneten Schuldenregulierungsverfahrens rechtskräftig wäre, sodass die auf § 215 Abs. 2 BAO gestützte Verrechnung eines später entstandenen Guthabens zulässig wäre, weil die Aufrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 1 KO nur während der Dauer des Schuldenregulierungsverfahrens gelte. Sowohl die durchgeführte Guthabensübertragung als auch die Abweisung des Rückzahlungsantrages wäre daher rechtens erfolgt.

Der Bw. beantragte daraufhin mit Schreiben vom 10. September 2007 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass es zu einer Besserstellung der Finanzverwaltung gegenüber allen anderen Gläubigern komme, folge man der Begründung der Berufungsvorentscheidung. Genau dies wäre jedoch unter Androhung strafrechtlicher Konsequenzen verboten.

§ 201 Abs. 1 KO sage dazu aus, dass Exekutionen einzelner Konkursgläubiger in das Vermögen des Schuldners während des Abschöpfungsverfahrens unzulässig wären. Auch wäre dem von der belangten Behörde zitierten § 20 Abs. 1 KO nicht zu entnehmen, dass das dort normierte Aufrechnungsverbot nach Einleitung des Abschöpfungsverfahrens nicht mehr anzuwenden wäre. Das Aufrechnungsverbot gelte ab Konkurseröffnung ohne zeitliche Beschränkung.

Am 9. Oktober 2007 legte das Finanzamt die Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat vor und berichtete, dass im Zuge der Veranlagung des Jahres 2006 auch die Rückzahlung eines allfälligen Guthabens beantragt worden wäre. Da jedoch ein aufrechter Haftungsbescheid beim Finanzamt Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 6. April 2004 existiere, wäre eine Anfrage an dieses Finanzamt ergangen, ob das Guthaben aus der Veranlagung ausbezahlt oder umgebucht werden solle. Aus der Aktenlage wäre ersichtlich, dass der Haftungsbescheid auch im Schuldenregulierungsverfahren angemeldet worden wäre. Laut Antwort des anderen Finanzamtes sollte das Guthaben umgebucht werden, weshalb der Rückzahlungsantrag abgewiesen und eine Umbuchung veranlasst worden wäre.

In der gegen die Abweisung eingebrachten Berufung werde unter Anderem angeführt, dass Haftungsbescheide im Zuge des Abschöpfungsverfahrens ihre Gültigkeit verlieren würden. Dem wäre jedoch entgegenzuhalten, dass sämtliche Forderungen aus dem Zeitraum vor Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens aufrecht bleiben würden, bis die Restschuldbefreiung erteilt werde, womit frühestens im Jahr 2012 gerechnet werden könne, da das Abschöpfungsverfahren am 14. November 2005 eingeleitet worden wäre. Die Berufung wäre mit Berufungsvorentscheidung vom 8. August 2007 abgewiesen worden, da die Aufrechnungs-

beschränkung des § 20 Abs. KO nur während der Dauer des Schuldenregulierungsverfahrens gültig wäre. Da das Insolvenzverfahren am 15. Dezember 2005 aufgehoben worden wäre, wäre eine Aufrechnung nach § 215 Abs. 2 BAO zulässig. In der Folge wäre am 10. September 2007 ein Vorlageantrag eingebracht worden, in welchem eine Gläubigerbevorzugung angeführt werde, basierend auf § 201 Abs. 1 KO, wonach Exekutionen einzelner Konkursgläubiger in das Vermögen während des Abschöpfungsverfahrens nicht zulässig wäre. Es wäre jedoch seitens des Finanzamtes keine Exekution, sondern lediglich eine Verrechnung nach § 215 BAO durchgeführt worden.

Des Weiteren wäre eine Auszahlung an die Bw. persönlich gar nicht möglich, da der KSV von 1870 zum Treuhänder bestellt worden wäre, was wiederum zu einer Abweisung eines Rückzahlungsantrages gegenüber der Bw. führen würde.

Zu diesem Vorlagebericht nahm die Bw. mit Schreiben vom 7. November 2007 Stellung und führte aus, dass ein Konkursverfahren ganz allgemein sämtliche Forderungen und Verbindlichkeiten vor und nach Konkurseröffnung in zwei nicht miteinander aufrechenbare Bereiche trenne. Dazu gebe es umfangreiche höchstgerichtliche Judikatur.

Wenn das belangte Finanzamt von einer Aufrechnung im Sinne des § 215 BAO spreche, übersehe es zunächst diese Zäsur sowie weiters, dass eine Aufrechnung einer Abgabengutschrift nur mit einer fälligen Abgabenschuld erfolgen könne. Eine fällige Abgabenschuld existiere aber nicht, da die alte Verbindlichkeit an die Abgabenbehörde durch die Konkursöffnung ja nicht mehr fällig wäre. Der Finanzverwaltung stehe genau wie allen anderen Gläubigern lediglich die vom Treuhänder des Privatkonkurses auszuschüttende Abschöpfungsquote zu. Selbst wenn die Finanzverwaltung der einzige Gläubiger wäre, wäre eine Verrechnung unzulässig, da damit ja die Abschöpfungsquote gemindert werde und allenfalls unter den Mindestsatz von 10% fallen könnte.

Es werde aber zugestimmt, dass die gegenständliche Gutschrift (sofern der Bw. im betreffenden Monat das Existenzminimum verbleibe) dem Treuhänder des Privatkonkurses auszufolgen wäre. Dies hätte aber keinen Einfluss auf die Behandlung des Rückzahlungsantrages und wäre von der Bw. zu veranlassen. Es bestünden aber keine Einwände, wenn die Rückzahlung ausnahmsweise durch die Finanzverwaltung direkt an den Treuhänder KSV von 1870 erfolge.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 215 Abs. 1 BAO ist ein sich aus der Gebarung gemäß § 213 BAO 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.

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.

Soweit Guthaben nicht gemäß § 215 Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, sind sie gemäß § 215 Abs. 4 BAO nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 BAO zurückzuzahlen oder unter sinngemäßer Anwendung dieser Bestimmungen über Antrag des zur Verfügung über das Guthaben Berechtigten zugunsten eines anderen Abgabepflichtigen umzubuchen oder zu überrechnen.

Gemäß § 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 Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) 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.

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

Gemäß § 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. Das Gleiche gilt, wenn der Schuldner die Gegenforderung zwar vor der Konkurseröffnung erworben hat, jedoch zur Zeit des Erwerbes von der Zahlungsunfähigkeit des Gemeinschuldners Kenntnis hatte oder Kenntnis haben musste.

Gegen die Forderung auf die Bezüge, die von der Abtretungserklärung erfasst werden, kann der Drittschuldner gemäß § 206 Abs. 3 KO eine Forderung gegen den Schuldner nur aufrechnen, soweit er bei einer Fortdauer des Konkurses nach §§ 19 und 20 KO zur Aufrechnung berechtigt wäre.

Strittig ist nach den Ausführungen in der Berufung, ob die aus der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2006 resultierende Gutschrift in Höhe von € 63,10 vom 21. Mai 2007 gemäß § 215 Abs. 2 BAO zur Überrechnung auf das beim Finanzamt Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf bestehende Abgabenkonto der P-KEG mit in Höhe von € 37.111,72 aushaftenden Abgabenschuldigkeiten zu verwenden war oder das dadurch entstandene Guthaben antragsgemäß zurückzuzahlen gewesen wäre.

Die Frage der Rechtmäßigkeit von Buchungen ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.10.1993, 91/15/0077) nicht im Rückzahlungsverfahren, sondern auf Antrag des Abgabepflichtigen im Abrechnungsbescheidverfahren (§ 216 BAO) zu klären. In Wirklichkeit besteht daher Streit über die Richtigkeit der Verbuchung am Abgabenkonto. Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.9.1993, 91/15/0103) ist der angefochtene Bescheid nach seinem materiellen Gehalt einer Deutung als Abrechnungsbescheid im Sinne des § 216 BAO zugänglich.

Dabei war von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Die Bw. wurde mit Bescheid vom 6. April 2004 zur Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO als Gesellschafterin der KEG für deren Abgaben in der Höhe von € 43.289,10 zur Haftung herangezogen.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Innere Stadt Wien vom 29. August 2005 wurde über das Vermögen der Bw. das Schuldenregulierungsverfahren, in dem die Haftungsschuld ordnungsgemäß angemeldet wurde, eingeleitet und nach Eröffnung des Abschöpfungsverfahrens mit Beschluss vom 15. Dezember 2005 wieder aufgehoben. Der Umstand, dass sämtliche Konkursgläubiger ausschließlich nach Maßgabe der Bestimmungen der Konkursordnung über das Abschöpfungsverfahren (gemäß § 199 Abs. 2 KO verteilt ein Treuhänder halbjährlich den an ihn abgetretenen pfändbaren Teil der Forderungen des Gemeinschuldners) befriedigt werden, führt jedoch entgegen der Ansicht der Bw. nicht dazu, dass Haftungsbescheide ihre Gültigkeit verlieren.

Auch lässt sich aus dem Einwand der Bw., dass gemäß § 201 Abs. 1 KO Exekutionen einzelner Konkursgläubiger in das Vermögen des Schuldners während des Abschöpfungsverfahrens unzulässig wären, nichts gewinnen, da im gegenständlichen Fall eben gar keine Vollstreckungsmaßnahmen gesetzt wurden, sondern lediglich die Verrechnungsvorschrift des § 215 Abs. 2 BAO, wonach das nach einer gemäß Abs. 1 erfolgten Tilgung von Schuldigkeiten verbleibende Guthaben zur Tilgung der dieser Behörde bekannten fälligen Abgabenschuldigkeiten zu verwenden ist, die der Abgabepflichtige bei einer anderen Abgabenbehörde hat, zur Anwendung kam.

Das Exekutionsverbot des § 206 Abs. 1 KO stand der Aufrechnung somit nicht im Wege, weil eine auf § 215 Abs. 2 BAO gestützte Verrechnung keine Exekutionsmaßnahme, sondern eine Entrichtungsform darstellt (*Ritz*, BAO- Kommentar³, § 211, Tz. 16).

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung (zB VwGH 26.4.1993, 92/15/0012) die Auffassung, dass den Aufrechnungsvorschriften der KO und der AO (insbesondere §§ 19, 20 KO und AO) der Vorrang vor den Verrechnungsregeln der §§ 214 ff. BAO zukommt. Der offenbar mit dem Berufungsbegehren zum Ausdruck gebrachte Einwand der 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 Konkursverfahrens gilt.

Ganz verfehlt erweist sich die Rechtsansicht der Bw., dass das in § 20 KO normierte Aufrechnungsverbot ab Konkurseröffnung ohne zeitliche Beschränkung und somit auch nach Einleitung des Abschöpfungsverfahrens gelte, da nach der Aufhebung des Konkurses nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die §§ 19 und 20 KO keine Anwendung mehr finden

(VwGH 2.5.2005, 2001/10/0230). Ebenso kann sich der frühere Gemeinschuldner auch nach der herrschen Lehre nicht mehr auf die konkursrechtliche Aufrechnungsbeschränkung berufen (vgl. *Fischerlehner* in SWK 2002, S 840, mit dem Hinweis auf *Schubert* in *Konecny/Schubert*, KO, §§ 19, 20, Rz. 14).

Wie aus der Abfrage der Insolvenzdatei hervorgeht, wurde das Schuldenregulierungsverfahren über das Vermögen des Bw. nach rechtskräftiger Einleitung des Abschöpfungsverfahrens am 15. Dezember 2005 (rechtskräftig) aufgehoben. Die vom Finanzamt amtswegig am 25. Mai 2007 vorgenommene Verrechnung unterlag somit nicht dem Aufrechnungsverbot des § 20 Abs. 1 erster Satz KO.

Unstrittig ist, dass zum Zeitpunkt der Antragstellung, dem 21. Mai 2007, auf dem Abgabekonto der Bw. ein Guthaben in der beantragten Höhe von € 63,10 bestand.

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.

Dem Hinweis auf eine allfällige 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 KO 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).

Die durch das Gericht gemäß § 213 Abs. 1 KO auszusprechende Restschuldbefreiung kommt erst dann in Frage, wenn das Abschöpfungsverfahren gemäß § 213 Abs. 6 KO mit Beschluss beendet und das Ausmaß der Restschuldbefreiung öffentlich bekannt gemacht ist. Ab diesem Zeitpunkt entstandene Gutschriften dürfen mit Forderungen, die unter die Restschuldbefreiung fallen, nicht mehr verrechnet werden.

Gegenständlich war das Abschöpfungsverfahren zum Verrechnungszeitpunkt noch anhängig. Zwar sieht die Bestimmung des § 206 Abs. 3 KO für Forderungen auf Bezüge, die von der Abtretungserklärung erfasst werden, eine Aufrechnungsbeschränkung vor, doch ist diese Bestimmung - dem klaren Wortlaut des § 206 Abs. 3 KO zufolge - nur auf jene Forderungen des Schuldners anzuwenden, die von der Abtretungserklärung erfasst sind. Dazu ist festzu-

stellen, dass sich die vom Bw. im Schuldenregulierungsverfahren abgegebene Abtretungserklärung auf den pfändbaren Teil seiner Forderungen auf Einkünfte aus dem Arbeitsverhältnis oder auf sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion bezog (§ 199 Abs. 2 KO). Da aber der Rückforderungsanspruch aus der Einkommensteuerveranlagung keine Forderung aus einem Arbeitsverhältnis oder auf sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion darstellt, sondern insoweit ein "negativer Abgabenanspruch" der Abgabenbehörde und damit ein öffentlich-rechtlicher Leistungsanspruch gegeben ist, wird die gegenständliche Abgabengutschrift von der Abtretungserklärung nicht umfasst.

Da § 206 Abs. 3 KO nicht anwendbar war, bestand für das Finanzamt kein Aufrechnungsverbot gemäß § 20 Abs. 1 erster Satz KO. Anzuwenden waren die Verrechnungsvorschriften der BAO, wobei sich aus § 215 Abs. 2 BAO eindeutig die Verpflichtung des Finanzamtes zur Überrechnung der Guthaben ergab.

Das Guthaben war deswegen auf das Abgabenkonto der KEG zu überrechnen, weil § 215 Abs. 1 und 2 BAO auch dann anzuwenden ist, wenn ein Abgabepflichtiger auf einem Abgabenkonto über ein Guthaben verfügt und als Gesamtschuldner eine auf einem anderen Abgabenkonto gebuchte Abgabe schuldet.

Nach rechtskräftiger Einleitung des Abschöpfungsverfahrens war daher die Aufrechnung des später entstandenen Einkommensteuerguthabens 2006 mit den genannten, beim Finanzamt Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf aushaftenden Verbindlichkeiten zulässig.

Aus all den genannten Gründen vertritt der unabhängige Finanzsenat in einhelliger und ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass nach rechtskräftiger Einleitung des Abschöpfungsverfahrens die Aufrechnung später entstandener Einkommensteuerguthaben mit Konkursforderungen zulässig ist (UFS 11.11.2003, RV/0476-I/03; UFS 5.1.2005, RV/0101-L/04; UFS 10.2.2006, RV/0279-W/06; UFS 9.2.2006, RV/0283-I/05).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. Jänner 2008