

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch fh-wirtschaftstreuhand GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Rennbahnstraße 43, 3100 St. Pölten, über die Beschwerde vom 6.5.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 28.4.2015 betreffend Rückzahlung gemäß § 239 BAO und Abrechnung gemäß § 216 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung vom 25.2.2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde betreffend Rückzahlung wird als unbegründet abgewiesen.

Zur Beschwerde betreffend Abrechnung wird festgestellt, dass die aus den Einkommensteuergutschriften 2012 und 2013 resultierenden Guthaben auf dem Abgabenkonto des Beschwerdeführers von € 3.360,00 und € 3.170,32 zu Recht auf das Massekonto des Bezirksgerichtes Horn im Insolvenzverfahren des Beschwerdeführers zu überweisen waren.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Eingaben vom 11. März 2015 und 16. April 2015 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) die Rückzahlung der auf seinem Abgabenkonto in Höhe von € 3.360,00 bzw. € 3.170,32 ausgewiesenen Guthaben.

Das Finanzamt wies die beiden Ansuchen mit Bescheid vom 28. April 2015 mit der Begründung ab, dass auf dem Abgabenkonto kein Guthaben bestehe, da dieses von Amts wegen auf das Massekonto beim Bezirksgericht Horn überwiesen worden sei.

Dagegen erhob der Bf. am 6. Mai 2015 Beschwerde und brachte vor:

Entsprechend einer Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2012 habe sich eine Gutschrift von € 5.088,00 ergeben, entsprechend einer Veranlagung der Umsatzsteuer für das Jahr 2012 eine Gutschrift von € 1.364,74 und entsprechend einer Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2013 eine Gutschrift von € 3.321,00, wodurch sich ein rückzahlbarer Tagessaldo am Finanzamtskonto von € 6.681,00 ergeben habe.

Mit Beschluss vom Datum-1 sei ein Schuldenregulierungsverfahren eingeleitet worden, das geringfügig gewesen sei und bei dem Eigenverwaltung des Schuldners bestanden habe. Mit Beschluss vom Datum-2 sei der Zahlungsplan nicht angenommen und das Abschöpfungsverfahren eingeleitet worden.

Gutschriften aus einer Einkommensteuererklärung für die Jahre vor Insolvenzeröffnung würden im Abschöpfungsverfahren nicht in die Abschöpfungsmasse fallen und seien nicht der Treuhänderin zur Verteilung an die Insolvenzgläubiger zu überlassen. Vielmehr seien sie einer Nachtragsverteilung iSd § 138 IO zu unterziehen, wenn sie unter Berücksichtigung des sonstigen Einkommens in der jeweiligen Veranlagungsperiode über dem unpfändbaren Freibetrag liegen würden (LG Feldkirch, 2 R 9/09b).

Im Fall des Anspruchs auf Rückzahlung zu viel entrichteter Einkommensteuer sei daher die Besonderheit zu beachten, dass zumindest hier ein enger sachlicher Zusammenhang mit einem Werkvertrag des Schuldners (so wie im gegebenen Fall) bestehe. Sofern man nicht ohnedies ein weitergehendes Aufrechnungsverbot zulasten der Konkursgläubiger unterstelle, sei es geboten, die Schranken des § 206 IO im Analogieweg zumindest auf diese Fälle auszudehnen. Dabei werde die öffentlich-rechtliche Natur des abgabenrechtlichen Rückforderungsanspruchs keineswegs verkannt.

Es möge zutreffen, dass der Anspruch auf Rückforderung zu viel entrichteter Einkommensteuer nicht wiederum den Charakter eines dem Berechtigten aufgrund des Leistungsverhältnisses zustehenden Einkommens erlange. Derartige Ansprüche würden somit grundsätzlich auch nicht den Wirkungen der Abtretungserklärung iSd § 199 Abs. 2 IO unterliegen.

In diesem Zusammenhang sei der Hinweis auf eine exekutionsrechtliche Parallelgestattet: Bei der Lohnexekution werde nämlich die funktionelle Nahebeziehung zwischen Arbeitseinkommen und „Lohnsteuerausgleich“ sehr wohl erkannt. Insbesondere behandle die herrschende Meinung aus der jährlichen Arbeitnehmerveranlagung resultierende Rückerstattungsansprüche so wie eine „Nachzahlung“ iSd § 290c EO. Dem liege die Erwägung zugrunde, dass die Rückerstattung zu viel bezahlter Lohnsteuer an den Schuldner im wirtschaftlichen Ergebnis nichts anderes darstelle als eine Erhöhung der Nettobezüge des Schuldners im Veranlagungszeitraum. Wäre die Lohn- oder Einkommensteuer bereits ursprünglich (nur) in der später festgesetzten Höhe entrichtet worden, hätte der Schuldner im relevanten Zeitraum insgesamt ein höheres Nettoeinkommen erzielt, was die Behandlung als Nachzahlung iSd § 290c Abs. 3 EO nahelege. Durch die unbeschränkte Pfändbarkeit solcher Rückforderungsansprüche

würde der unpfändbare Freibetrag insgesamt zulasten des Schuldners reduziert, was sachlich nicht zu rechtfertigen sei.

Dieser Nahebezug werde auch im Zusammenhang mit § 206 Abs. 3 IO schlagend: Für den Schuldner stelle die nachträgliche Einkommensteuergutschrift nichts anderes dar als eine (nachträglich zuerkannte) Erhöhung des Nettoeinkommens. Wäre dieses bereits ursprünglich in der „richtigen“ Höhe festgesetzt worden, so wäre der an ihn abzuführende unpfändbare Teil der Bezüge höher gewesen. Nach der Grundkonzeption des Abschöpfungsverfahrens habe der Schuldner auch während der Dauer dieses Verfahrens Anspruch darauf, dass seine unpfändbaren Bezüge ihm ungeschmälert zufließen würden. Dagegen gebühre der (bei analoger Anwendung des § 290c EO pfändbare) Teil der Steuergutschrift der Gläubigerschaft (und sei somit an den Treuhänder abzuführen).

Der Finanzverwaltung seien vollinhaltlich das Einkommen des Bf. bzw. dessen persönliche Verhältnisse für die Jahre 2012 und 2013 bekannt (sie habe ja auch die Steuerbescheide selbst erlassen), sie hätte daher vor Erlassung eines Bescheides über die Abweisung von Rückzahlungsanträgen keinesfalls eigenmächtig Überweisungen auf ein „Massekonto“ durchführen dürfen.

Durch Missachtung der selbst erlassenen Einkommens- und Umsatzsteuerbescheide bzw. Missachtung des Existenzminimums (derartige Tabellen seien oftmals veröffentlicht und somit auch der Finanzverwaltung leicht zugängig) hätten Mitarbeiter der Finanzverwaltung Horn grob pflichtwidrig gehandelt. Selbst das Bezirksgericht Horn habe keinen Antrag auf Überweisung an das Finanzamt Horn gestellt. Durch die eigenmächtige Überweisung des Finanzamtes Horn sei letztendlich eine allfällige Nachbesserung des Zahlungsplanes vereitelt worden, was haftungsrechtlich noch zu würdigen sein werde. Schon aus der Logik heraus hätte jedenfalls ein Bescheid über die Abweisung von Rückzahlungsansprüchen vor eigenmächtiger Überweisung an das Bezirksgericht Horn erlassen werden müssen, um im Insolvenzverfahren entsprechende Anträge stellen zu können.

Als Zeugen werden jedenfalls Herr K. bzw. Frau T. beantragt.

Es werde daher beantragt, den gegenständlichen Bescheid ersatzlos aufzuheben und Rückzahlungen unter Berücksichtigung des Existenzminimums durchzuführen.

Für den Fall der Nichtstattgabe der Beschwerde und Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht werde die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt (§ 272 Abs. 1 BAO). Gemäß § 274 BAO werde weiters die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 16. Juli 2015 wies das Finanzamt die Beschwerde ab und führte begründend aus, dass das Abgabenkonto kein rückzahlbares Guthaben ausgewiesen habe, da die Verrechnung nach den Bestimmungen des Insolvenzrechtes

erfolgt sei und die Aufrechnungsbeschränkung des § 206 Abs. 3 IO nicht zur Anwendung komme.

Der Bf. beantragte daraufhin mit Schreiben vom 28. Juli 2015 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor, dass laut Abgabenkonto am 10. April 2015 ein Betrag von € 3.321,00 und am 24. April 2015 ein Betrag von € 3.170,32 zurückgezahlt worden seien. Die eigenmächtig (ohne Rechtsgrundlage) vorgenommenen Überweisungen seien teilweise erheblich vor einer bescheidmäßigen Eredigung der Rückzahlungsanträge erfolgt.

Selbst das Bezirksgericht Horn habe in einem Beschluss vom 19. Juni 2015 festgehalten:

„Wären dem Gericht offene Forderungen des Schuldners und sein Bemühen, diese Forderungen geltend zu machen, bekannt gewesen, wäre es, wie im Gesetz vorgesehen, vor Abschluss der Verwertung bzw. Einbringlichmachung der Forderungen zu keiner Anberaumung einer Tagsatzung zur Abstimmung über einen Zahlungsplan bzw. Einleitung des Abschöpfungsverfahrens gekommen und es wäre mit Sicherheit ein Masseverwalter bestellt worden.“

Durch das rechtsgrundlose Verhalten der Finanzverwaltung Waldviertel bzw. deren Mitarbeiter sei daher ein sachgerechtes Insolvenzverfahren laut Bezirksgericht Horn vereitelt worden. Ob daher die Verrechnung nach den Bestimmungen des Insolvenzrechtes erfolgt sei oder nicht, werde derzeit einer rechtlichen Würdigung unterzogen, es hätte jedenfalls im Zeitpunkt der Bescheiderlassung aber noch ein Finanzamtsguthaben geben müssen.

Es werden daher ausdrücklich auch Amtshaftungsansprüche gegen Frau T. (laut telefonischer Auskunft habe sie selbst die Überweisung an das Bezirksgericht Horn veranlasst), Herrn K. (laut Frau T. habe Herr K. als Auskunftsperson in der gegenständlichen Angelegenheit gedient) bzw. das Finanzamt Waldviertel vom Bf. bzw. seiner steuerlichen Vertretung vorbehalten, zumal mittlerweile auch erhebliche Rechtsanwaltskosten durch das rechtsgrundlose Verhalten entstanden seien.

In diesem Zusammenhang werde auch das doch sehr eigenwillige Verhalten von Herrn K. noch zu würdigen sein. Die Zeugenbefragung von Frau T. bzw. Herrn K. werde ausdrücklich beantragt.

Ergänzende Beweisanträge würden im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgebracht werden.

In der am 25. Februar 2016 durchgeführten mündlichen Verhandlung richtete der steuerliche Vertreter die Frage an den Vertreter des Finanzamtes, wieso keine Forderungsanmeldung im Insolvenzverfahren erfolgt sei. Am 2.2.2015 sei eine Aufforderung ergangen, Jahreserklärungen für 2012 und 2013 einzureichen, dazu sei eine Frist bis 13.4.2015 eingeräumt worden. Dennoch sei bereits am 5.2.2015 eine

Abgabenfestsetzung für das Jahr 2012 vorgenommen worden. Aus der Aktenlage sei festzustellen, dass eine Abgabenvorschreibung hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer 2012 am 6.3.2015 und eine Einkommen- und Umsatzsteuervorschreibung 2013 am 13.4.2015 verbucht worden seien.

Der steuerliche Vertreter wollte weiters vom Finanzamt wissen, wieso die Abgabenbehörde die Kontonummer des Massekontos gekannt habe. Er habe am 31.3.2015 um 08:00 Uhr mit Frau T. ein Telefonat geführt, demnach habe sie über das Insolvenzverfahren Bescheid gewusst und die Kontonummer des Massekontos gekannt.

Die beiden Fragen des steuerlichen Vertreters konnte der Amtsbeauftragte nicht beantworten, da er darüber nicht informiert sei.

Die Berichterstatterin wies darauf hin, dass vermutlich wegen des bereits am 6.3.2015 auf dem Abgabenkonto bestehenden Guthabens in Höhe von € 3.360,00 keine Forderungsanmeldung im Insolvenzverfahren erfolgt sei, zumal die Prüfungstagsatzung erst am 29.4.2015 angesetzt worden sei.

Der steuerliche Vertreter führte weiters aus, dass sich der Rechtsanwalt des Bf. mit Schreiben vom 19.5.2015 an das BG Horn gerichtet und vorgebracht habe, dass es sich bei den übermittelten Beträgen um Steuergutschriften aus den Jahren 2012 und 2013 handle und der Schuldner in diesen Jahren unter seinem Existenzminimum gelebt habe.

Mit Beschluss des BG Horn vom 21.5.2015 seien die Gläubiger aufgefordert worden, sich zum Antrag des Schuldners zu äußern. Mit Beschluss des BG Horn vom 19.6.2015 sei der Antrag des Bf., die Gutschriften in Höhe von € 3.000,00 und € 3.170,00 zu Handen des Schuldnervertreters auszuzahlen, abgewiesen worden. Die Gutschriften sowie die Rückzahlung eines Beitragsguthabens in der Höhe von € 5.860,95 sowie einer Gutschrift eines Drittshuldners seien einer Nachtragsverteilung zugeführt worden.

In dem Beschluss werde festgehalten, wären dem Gericht offene Forderungen des Schuldners und sein Bemühen, diese Forderungen geltend zu machen, bekannt gewesen, wäre es, wie im Gesetz vorgesehen, vor Abschluss der Verwertung bzw. Einbringlichmachung der Forderungen zu keiner Anberaumung einer Tagsatzung zur Abstimmung über den Zahlungsplan bzw. Einleitung des Abschöpfungsverfahrens gekommen und es wäre mit Sicherheit ein Masseverwalter bestellt worden.

Gegen diesen Beschluss sei in Rekurs erhoben worden, dazu gebe es einen Beschluss des Landesgerichtes Krems vom 28.1.2016. In diesem Beschluss werde dem Rekurs teilweise Folge gegeben, wonach der angefochtene Beschluss hinsichtlich des Betrages von € 3.000,00 zur Gänze und hinsichtlich des Betrages von € 3.170,32 mit einem Teilbetrag von € 2.838,00 bestätigt und betreffend eines Teilbetrages von € 332,32 aufgehoben und dem Erstgericht die neuerliche Entscheidung nach Verfahrensergänzung aufgetragen werde. Darin werde ausgeführt, dass wegen der grundsätzlichen Parallele von Pfändbarkeit und Konkursunterworfenheit das Existenzminimum des § 292a EO auch im Konkursverfahren Gültigkeit habe.

Dazu merkte der Vertreter an, dass die teilweise Stattgabe im Ausmaß von € 332,32 darauf beruhe, dass Umsatzsteuer von der Einkommensteuer abgezogen worden sei.

Die sich für ihn stellende Rechtsfrage sei, wie das Finanzamt Waldviertel über ein dem Bf. zustehendes Existenzminimum hinweggehend verfügen habe können. Es sei daher für ihn die Frage relevant, ob es vor Überweisung einen Kontakt zwischen der Abgabenbehörde, namentlich Frau T., und dem BG Horn gegeben habe und wie die tatsächlichen Umstände gewesen seien, die zur widerrechtlichen Übermittlung der verfahrensgegenständlichen Beträge an das BG Horn geführt hätten.

Der Antrag auf Einvernahme von Frau T., weil der anwesende Vertreter des Finanzamtes dazu eben keine Angaben machen habe können, wurde vom Senat mangels Relevanz für das gegenständliche Beschwerdeverfahren abgewiesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Soweit Guthaben nicht gemäß 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.

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

Mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) ist gemäß § 216 BAO 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 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.

Rückzahlbar sind gemäß § 239 Abs. 1 BAO ausschließlich Guthaben, die sich im Sinne des § 215 BAO als Ergebnis der Gebarung auf dem Abgabenkonto darstellen.

Strittig ist, ob die Beträge von € 3.360,00 und € 3.170,32 antragsgemäß an den Bf. zurückzuzahlen sind.

Da infolge der Überweisung der genannten zu den Zeitpunkten der Antragstellung vom 11. März 2015 und 16. April 2015 auf dem Abgabenkonto ausgewiesenen Guthaben auf das im Schuldenregulierungsverfahren des Bf. bestehende Massekonto des Bezirksgerichtes Horn am 10. April 2015 sowie 24. April 2015 derzeit kein rückzahlbares Guthaben vorliegt, war dem Rückzahlungsantrag schon deswegen der Erfolg zu versagen gewesen.

In Wahrheit besteht jedoch ein Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto der Bf. Ein derartiger Streit ist aber nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht in einem Verfahren nach § 239 Abs. 1 BAO, sondern in einem solchen nach § 216 BAO auszutragen (VwGH vom 25.2.1997, 93/14/0143). Da sich aus dem Vorbringen des Bf. ergibt, dass strittig ist, ob die Überweisungen auf das Massekonto zulässig waren, andernfalls Rückzahlungsansprüche zu Recht bestünden, ist der angefochtene Bescheid nach seinem materiellen Gehalt einer Deutung als Abrechnungsbescheid im Sinne des § 216 BAO zugänglich (VwGH 14.9.1993, 91/15/0103).

Unstrittig ist, dass zu den Zeitpunkten der Antragstellung auf dem Abgabenkonto des Bf. jeweils Guthaben in der beantragten Höhe bestanden.

Bevor jedoch ein ausgewiesenes Guthaben zurückgezahlt werden kann, muss geprüft werden, ob dieses Guthaben nach insolvenzrechtlichen Vorschriften zu verwenden ist.

Aus der Rechtsansicht des Bf., dass Gutschriften aus einer Einkommensteuererklärung für die Jahre vor Insolvenzeröffnung im Abschöpfungsverfahren nicht in die Abschöpfungsmasse fallen würden und diese nicht der Treuhänderin zur Verteilung an die Insolvenzgläubiger zu überlassen seien, lässt sich nichts gewinnen, weil die Gutschriften aus der Veranlagung der Einkommensteuern 2012 und 2013 sowie der Umsatzsteuer 2012 bzw. aus den Festsetzungen der Anspruchszinsen und des Verspätungszuschlages 2012 am 6. März 2015 bzw. 13. April 2015, daher noch vor der rechtskräftigen Einleitung des Abschöpfungsverfahrens und Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens mit Beschluss vom 21. Mai 2015, auf dem Abgabenkonto des Bf. zu Guthaben von € 3.360,00 und € 3.170,32 führten.

Auch die am 10. April 2015 sowie 24. April 2015 vorgenommenen Überweisungen der Guthaben an das Insolvenzgericht erfolgten noch während des aufrechten Insolvenzverfahrens. Eine Überlassung dieser Beträge an die Treuhänderin erfolgte mangels Einleitung des Abschöpfungsverfahrens entgegen der Ansicht des Bf. nicht, weshalb auch die Ausführungen zur Nachtragsverteilung iSd § 138 IO, Abtretungserklärung gemäß § 199 Abs. 2 IO sowie der Gleichbehandlung der Insolvenzgläubiger (Exekutionssperre) nach § 206 Abs. 3 IO ins Leere gehen.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob von den veranlagten Einkommensteuergutschriften ein unpfändbarer Freibetrag dem Bf. zurückzuzahlen gewesen wäre.

Gemäß § 187 Abs. 1 Z 5 IO ist der Schuldner bei Eigenverwaltung nicht zur Empfangnahme des pfändbaren Teils der Einkünfte aus einem Arbeitsverhältnis oder sonstiger wiederkehrender Leistungen mit Einkommensersatzfunktion berechtigt. Er darf darüber auch nicht verfügen.

Das bedeutet im Umkehrschluss zu der Bestimmung des § 187 Abs. 1 Z 5 IO, dass der Schuldner im Insolvenzverfahren (ebenso wie im Abschöpfungsverfahren) über das Existenzminimum gemäß § 291a EO verfügen darf.

Zur Beurteilung der rechtlichen Qualität der Einkommensteuergutschriften verweist der Bf. auf einen Beschluss des Landesgerichtes Feldkirch vom 15.1.2009, 2 R 9/09b, der auszugsweise wiedergegeben wird:

„Zutreffend wird von der Rekurswerberin nicht in Frage gestellt, dass die Gutschriften aus Arbeitnehmerveranlagungen des Schuldners für die Jahre 2003 bis 2005 nicht von den Bestimmungen der §§ 199 Abs. 2, 210 Abs. 1 Z 2 KO erfasst sind. Für die insolvenzrechtliche Qualifikation von Abgabenforderungen bzw. -gutschriften ist nicht das Entstehen der Steuerschuld bzw. -gutschrift auf der Grundlage eines abgabenrechtlichen relevanten Sachverhalts, sondern die Verwirklichung dieses Sachverhalts selbst maßgeblich. Auf die Fälligkeit kommt es nicht an. Entscheidend ist der Zeitpunkt des Rechtsgrundes, durch den das - nachträglich hervorgekommene - Steuerguthaben ausgelöst wurde (RIS-Justiz RS0064620; 8 Ob 240/02f; Fischerlehner, Abgabenverrechnung im Abschöpfungsverfahren, SWK 2002, 840; Oberhammer in Angst² § 290c EO Rz 10).

Daraus folgt für den gegenständlichen Fall, dass die die Jahre 2003 bis 2005 betreffenden Steuergutschriften jedenfalls nicht in die Abschöpfungsmasse fallen und nicht der Treuhänderin zur Verteilung an die Konkursgläubiger zu überlassen sind.

Stellt sich aber während des Abschöpfungsverfahrens heraus, dass entgegen § 193 Abs. 2 KO vor der Abstimmung über den Zahlungsplan nicht das gesamte damals vorhandene (pfändbare) Vermögen des Schuldners verwertet wurde, so hat eine Nachtragsverteilung iSd § 138 KO (nicht durch den Treuhänder, sondern) durch das Konkursgericht stattzufinden (Kodek, Privatkonkurs Rz 608; ZIK 2001/49 = EvBl 2001/72).

Nach § 1 KO erfasst der Konkurs das gesamte der Exekution unterworfene Vermögen, das dem Schuldner zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung gehört oder das er während des Konkurses erlangt. Aus dem Verweis auf die Exekutionsunterworfenheit ergibt sich, dass die Exekutionsbeschränkungen grundsätzlich auch im Konkurs gelten (Kodek aaO Rz 246 ff). In die Konkursmasse fallen daher auch alle Forderungen, soweit diese nach der EO pfändbar sind. Nur das pfändbare Einkommen, das der Schuldner während des Konkursverfahrens bezieht, fällt in die Konkursmasse. Wegen der grundsätzlichen Parallelie von Pfändbarkeit und Konkursunterworfenheit hat das Existenzminimum des § 292a EO auch im Konkursverfahren Gültigkeit. Über den unpfändbaren Teil des Einkommens kann der Schuldner auch während des Konkurses frei verfügen (RIS-Justiz RS0063790). Die Bestimmung des § 1 Abs. 1 KO, wonach das gesamte der Exekution unterworfene Vermögen des Schuldners auch konkursunterworfen ist, enthält einen Generalverweis auf alle Bestimmungen der EO über die Ermittlung der Pfändbarkeit, etwa auch über die Zusammenrechnung (Kodek aaO Rz 255).

Zu prüfen ist also, ob es sich bei einer Gutschrift aus einer Arbeitnehmerveranlagung um eine beschränkt pfändbare Forderung iSd § 290a EO handelt und ob diese als Nachzahlung gemäß § 290c Abs. 3 EO zu behandeln ist. Betrifft eine Gutschrift in einem Einkommensteuerbescheid erstattungsfähige Beträge iSd § 63 Abs. 8 EStG 1988

(Alleinverdienerabsetzbetrag, 10% der Sozialversicherungsbeiträge) dann teilen diese das Schicksal jener beschränkt pfändbaren Forderungen nach § 290a Abs. 1 Z 1, Z 5 und Z 7 EO, die die Bemessungsgrundlage bilden. Resultiert daraus für das jeweilige Jahr ein Gesamteinkommen, das unter dem Existenzminimum nach § 291a EO liegt, dann ist die jeweilige Steuergutschrift pfändungsfrei und dem Schuldner zu belassen.

Gemäß § 290c Abs. 3 EO sind Nachzahlungen für den Zeitraum zu berücksichtigen, auf den sie sich beziehen. Wie bereits oben dargelegt worden ist, gilt dies auch dann, wenn sich im Zuge der jährlichen Arbeitnehmerveranlagung ein Rückforderungsanspruch gegen den Fiskus ergibt. Der Umstand, dass es sich dabei um einen Globalbetrag handelt, der das gesamte Kalenderjahr betrifft, ändert nichts daran, dass es sich um Nachzahlungen handelt, die sich auf bestimmte Perioden beziehen, nämlich auf einen Zeitraum, in dem kein Alleinverdienerabsetzbetrag abgezogen und eine überhöhte Lohnsteuer abgeführt wurde. Es wäre sachlich nicht gerechtfertigt, wenn durch eine unbeschränkte Pfändbarkeit solcher Rückerstattungsansprüche der unpfändbare Freibetrag insgesamt reduziert würde (Oberhammer aaO). Auch Zechner (Forderungsexekution, Rz 8 zu § 290c EO) vertritt die Ansicht, dass dann, wenn sich nach Durchführung des ‚Jahresausgleichs‘ die Lohnsteuerschuld für ein Kalenderjahr geringer als vorerst berechnet herausstellt, sich dadurch das Nettoarbeitseinkommen nicht nur im wirtschaftlichen, sondern auch im rechtlichen Sinne erhöht, mag auch insofern ein Erstattungsanspruch gegen den Fiskus bestehen. Ein solcher Erstattungsanspruch bezieht sich nämlich auf die nach Durchführung des ‚Jahresausgleichs‘ zu refundierende Steuer vom Arbeitsentgelt. Nachzahlungen im Sinne des Gesetzes scheiden also nicht schon deshalb aus, weil sie erst auf dem Umweg eines Erstattungsanspruchs gegen den Fiskus anfallen. Ebenso sieht Resch (in Burgstaller/Deixler-Hübner, Rz 15 zu § 290c EO) die Rückzahlung von Lohnsteuer auf Grund der nachträglichen steuerlichen Veranlagung als eine Nachzahlung iSd § 290c Abs. 3 EO an.

Daraus folgt, dass die hier gegenständlichen Gutschriften aus den Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2003 bis 2005 als Einkommen des Schuldners in den betreffenden Jahren zu behandeln sind und je nachdem, welche Einkommenshöhe erreicht wurde, pfändungsfrei sind (LG ZRS Wien 46 R 276/08s, VdRÖ-INS-020-2008; LG ZRS Wien 47 R 634/06t, VdRÖ-INS-035-2006). Somit fällt ein Guthaben aus der Arbeitnehmerveranlagung nicht in die Konkursmasse, wenn dieses Guthaben unter dem Existenzminimum (laut Existenzminimumtabellen) liegt.

Den gegenteiligen Auffassungen, wonach eine Steuergutschrift nicht den vergangenen Perioden zuzuordnen ist (LG ZRS Wien 46 R 287/07g, VdRÖ-INS-012-2007) und bei einer Steuernachzahlung handle es sich nicht um Einkommen des Schuldners aus einer Erwerbstätigkeit während des aufrechten Konkursverfahrens, für das der Pfändungsschutz nicht gilt (LG Salzburg 53 R 218/07a = VdRÖ-INS-019-2007), schließt sich das erkennende Rechtsmittelgericht aus den oben angeführten Überlegungen nicht an.

Entscheidend im vorliegenden Fall ist daher, ob sich das Gesamteinkommen des Schuldners in den Jahren 2003 bis 2005 jeweils unter dem Existenzminimum nach § 291a EO bewegte. Sollte dies zutreffen, wäre auszusprechen, dass die Steuerguthaben nicht in die Konkursmasse fallen und somit an den Schuldner auszuzahlen sind. Andernfalls wäre eine Entscheidung darüber zu treffen, ob und in welcher Höhe die Steuergutschriften als über dem pfändungsfreien Betrag liegend in die Konkursmasse fallen würden und einer Nachtragsverteilung zu unterziehen wären. Um dies beurteilen zu können, sind Feststellungen zum Gesamteinkommen des Schuldners in den Jahren 2003 bis 2005 erforderlich. Dabei wird es zweckmäßig sein, den Schuldner aufzufordern, die jeweiligen Einkommenssteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 vorzulegen.“

Dieser Rechtsansicht schloss sich auch der erkennende Senat des Landesgerichtes Krems in seinem (vom steuerlichen Vertreter vorgelegten) Beschluss vom 28.1.2016, 1 R 118/15f, an, wobei allerdings unterschieden wird in Einkommensteuergutschriften aus einerseits selbstständiger und andererseits nichtselbstständiger Tätigkeit. Nur erstere würden nicht dem Pfändungsschutz unterliegen.

Diese Unterscheidung ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes jedoch nicht schlüssig, weil Gutschriften aus einer Arbeitnehmerveranlagung nichtselbstständig Erwerbstätiger gleich wie Gutschriften aus einer Einkommensteuerveranlagung der Empfänger der übrigen Einkunftsarten Einkommensteuergutschriften und nicht etwa Lohnsteuergutschriften sind, die unter dieser Bezeichnung ausschließlich auf der Dienstgeberseite anfallen können.

Die im auszugsweise wiedergegebenen Urteil zitierten gegenteiligen Judikate zeigen, dass auch auf Landesgerichtsebene die Argumentation des LG Feldkirch nicht unumstritten ist.

Ohnehin ist im Bereich des Abgabenrechtes die höchstgerichtliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die der Rechtsansicht des Bf. allerdings widerspricht (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0155; im Folgenden auszugsweise), maßgeblicher als die Judikatur einfacher Landesgerichte:

„Schließlich meint die Beschwerdeführerin, ihre Erstattungsansprüche stünden mit ihrem Arbeitsverhältnis in einem engen sachlichen Zusammenhang. Diese Nahebeziehung erfordere, § 206 Abs. 3 KO in erweiternder Auslegung oder im Analogieweg auf derartige Ansprüche anzuwenden. Im Exekutionsrecht werde der Zusammenhang zwischen Arbeitseinkommen und "Lohnsteuerausgleich" anerkannt. Die Rückerstattung zu viel bezahlter Lohnsteuer erhöhe im Ergebnis die Nettobezüge des Schuldners im betroffenen Zeitraum. Wäre die Lohnsteuer bereits ursprünglich in der nachträglich festgesetzten Höhe entrichtet worden, so hätte der Schuldner im relevanten Zeitraum insgesamt ein höheres Nettoeinkommen bezogen, was die Behandlung als Nachzahlung im Sinn des § 290c Abs. 3 EO rechtfertige. Auch im Rahmen des § 206 Abs. 3 KO bewirke die nachträgliche Lohnsteuergutschrift nichts anderes als eine Erhöhung des Nettoeinkommens.“

Auch darin kann der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden.

Das Finanzamt hat die Einkommensteuer der Beschwerdeführerin in den Streitjahren veranlagt. Die Einkommensteuer ist eine Geldleistung, die der Bund kraft öffentlichen Rechts erhebt. Der Einkommensteuer ist das Einkommen zu Grunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte (aus den im § 2 Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten) nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105 (§ 2 Abs. 1 und 2 EStG 1988). Die Einkommensteuer setzt daher das Vorliegen von Einkünften, hier aus nichtselbständiger Arbeit, voraus. Der Abgabenanspruch hat aber seine Grundlage im Einkommensteuergesetz, das zum öffentlichen Recht zählt. Bei den in Rede stehenden Rückforderungsansprüchen der Beschwerdeführerin handelt es sich um nichts anderes als um negative Abgabenansprüche. Auch solche Ansprüche entstehen kraft Gesetzes (Ritz, BAO3, § 4 Tz. 2). Der Abgabenanspruch auf Einkommensteuer des Bundes setzt zwar Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit voraus, seine Rechtsgrundlage findet sich aber im öffentlichen Recht. Bei der im Beschwerdefall entstandenen Einkommensteuergutschrift handelt es sich rechtlich - wie oben ausgeführt - nicht um ein Arbeitseinkommen, sondern um einen öffentlich-rechtlichen Anspruch gegenüber dem Abgabengläubiger (Bund). Solche Ansprüche unterliegen keinem Pfändungsschutz (vgl. Heller/Berger/Stix, Kommentar zur EO, III/2005). Dem Aufrechnungsverbot des § 206 Abs. 3 KO unterliegen nicht nur Forderungen auf Einkünfte aus einem Arbeitsverhältnis, sondern auch solche auf sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion. Bei der Auslegung des Begriffes wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion kann § 290a Abs. 1 Z. 2 bis 12 EO als Grundlage dienen (vgl. Deixler-Hübner, in Konecny/Schubert, aaO, § 12a KO, Tz. 4). Dass die in Rede stehenden Einkommensteuergutschriften solchen dort genannten Leistungen gleichzusetzen wären, behauptet die Beschwerdeführerin zu Recht nicht.“

Da nach dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes Einkommensteuergutschriften somit keinem Pfändungsschutz unterliegen, waren die daraus resultierenden Guthaben nicht einmal teilweise (in Höhe des Existenzminimums) an den Bf. zurückzuzahlen, sondern auf das Massekonto des Insolvenzgerichtes zu Recht zu überweisen.

Weshalb die Frage, ob das Finanzamt Abgabenforderungen beim Insolvenzgericht anmeldete bzw. woher das Finanzamt Waldviertel die Kontonummer des beim Insolvenzgericht für das Schuldenregulierungsverfahren des Bf. eingerichteten Bankkontos hatte, für das gegenständliche Rückzahlungsverfahren relevant sein soll, konnte sein steuerlicher Vertreter nicht erhellen und erschließt sich auch dem erkennenden Gericht nicht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 25. Februar 2016