

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. GSW in der Beschwerdesache XXX, vertreten durch Dr. Herbert Pflanzl, Fürstenallee 17/1, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 28.05.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Salzburg-Stadt vom 08.05.2014, betreffend die Abweisung eines Antrages auf Rückzahlung eines Guthabens gemäß § 239 iVm § 216 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
2. Dem Bf sind € 478,60 zurückzuzahlen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

1.) Mit Schriftsatz vom 28.04.2014 stellte der Bf einen Antrag auf Rückzahlung der in der Buchungsmittelung Nr. 01/2014 vom 27.02.2014 unter der Spalte „Betrag“ genannten Teilbeträge über zusammen € 3.425,36 mit folgender Begründung:

Über das Vermögen des Bf wurde vom BG Salzburg mit Beschluss vom Datum1 das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet. Ein eingereichter Zahlungsplan wurde nicht angenommen, sodass das Abschöpfungsverfahren eingeleitet wurde (siehe dazu Beschluss des BG Salzburg als Insolvenzgericht vom YYY).

Das Finanzamt Salzburg-Stadt hat den in der Buchungsmittelung unter dem Titel "Alter Kontostand/Rückstand" genannten Betrag in Höhe von € 144.883,71 zur Gänze im Konkurs angemeldet. Die angemeldete Forderung wurde anerkannt. Das Finanzamt Salzburg-Stadt nimmt am Abschöpfungsverfahren teil. Die vorgenommenen Aufrechnungen sind unrichtig, gesetzlich auch nicht gedeckt. Auf den § 20 IO wird verwiesen, und zwar auf den 2. Absatz dieser Bestimmung, wonach die Aufrechnung jedenfalls nur dann zulässig ist, wenn der Schuldner (hier das Finanzamt Salzburg-Stadt) die Gegenforderung früher als 6 Monate vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erworben hat. Dieser Fall trifft hier aber nicht zu. Die seitens des Finanzamtes Salzburg-Stadt behaupteten Gegenforderungen gem. Buchungsmittelung Nr. 1/2014 vorn

27.02.2014 bzw. alle dort genannten Beträge wurden erst nach der Insolvenzeröffnung/Konkurseröffnung erworben. Auch der zweite Fall des Abs. 2 § 20 IO findet keine Anwendung.

2.) Mit Bescheid vom 08.05.2014 wurde der Antrag des Bf mit folgender Begründung abgewiesen:

Das Schuldenregulierungsverfahren wurde mit Beschluss des Bezirksgerichtes Salzburg vom Datum2 nach rechtskräftiger Einleitung des Abschöpfungsverfahrens aufgehoben. Wurde das Schuldenregulierungsverfahren nach rechtskräftiger Einleitung des Abschöpfungsverfahrens aufgehoben, so ist die auf § 215 Abs. 1 BAO gestützte Verrechnung eines später entstandenen Einkommensteuerguthabens mit einer Konkursforderung zulässig, weil die Aufrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 1 erster Satz IO nur während der Dauer des Konkursverfahrens gilt. Einer solchen Aufrechnung steht auch nicht § 206 Abs. 3 IO entgegen, weil diese (die Aufrechnung im Schuldenregulierungsverfahren einschränkende) Bestimmung nicht auf Abgabenträgerstattungsansprüche, sondern sich auf die von der Abtretungserklärung gemäß § 199 Abs. 2 KO erfassten Forderungen des Schuldners auf Einkünfte aus dem Arbeitsverhältnis oder auf sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion bezieht.

3.) Mit Schriftsatz vom 28.05.2014 brachte der Bf gegen den Bescheid vom 08.05.2014 folgende Beschwerde ein:

Tatsache und unstrittig ist, dass das Schuldenregulierungsverfahren, welches über das Vermögen des Bf eröffnet wurde, vom Bezirksgericht Salzburg mit Beschluss vom Datum1 eröffnet wurde. Vom Finanzamt Salzburg-Stadt wurden in diesem Schuldenregulierungsverfahren Forderungen angemeldet, gegen welche das Finanzamt Salzburg-Stadt gemäß Buchungsmitteilung Nr. 1/2014 vom 27.02.2014 (Forderungen des Beschwerdeführers) unberechtigt aufgerechnet hat. Das Finanzamt Salzburg-Stadt ist im Schuldenregulierungsverfahren Gläubiger wie alle anderen Gläubiger auch, dies bedeutet, dass das Finanzamt Salzburg-Stadt keine bevorrechtigte Gläubigerin ist. Im Schuldenregulierungsverfahren hat das Finanzamt Salzburg-Stadt einen Rückstand in Höhe von € 144.883,41 angemeldet. Diese angemeldete Forderung wurde im Schuldenregulierungsverfahren zur Gänze anerkannt. Nachdem der vom Beschwerdeführer vorgelegte Zahlungsplan nicht angenommen wurde, wurde das Verfahren in das Abschöpfungsverfahren übergeleitet und hat das Finanzamt Salzburg-Stadt am Abschöpfungsverfahren teilzunehmen. Unstrittig ist, dass das Finanzamt Salzburg-Stadt, also die Erstbehörde, mit den einbehaltenden Geldbeträgen gem. Buchungsmitteilung Nr. 1/2014 vom 27.02.2014 gegen Geldbeträge aufgerechnet, welche im Schuldenregulierungsverfahren von der Erstbehörde angemeldet und auch anerkannt worden sind. Mit der von der Erstbehörde vorgenommenen Aufrechnung würde diese, also die Erstbehörde, gegenüber allen anderen Gläubigern besser gestellt werden, was jedenfalls nach den Bestimmungen des Insolvenzrechtes ausgeschlossen ist. Die rechtliche Beurteilung der Erstbehörde, also des Finanzamtes Salzburg-Stadt,

ist unrichtig und findet also in den Bestimmungen der Insolvenzordnung und auch in den Bestimmungen der BAO keine Deckung. In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass die Vorschriften des Konkursrechts (hier des Insolvenzrechtes) über die Aufrechnung im Konkurs (§§ 19, 20) den Vorschriften des Abgabenrechtes über die Verrechnung von Guthaben und Steuerschuldigkeiten vorgehen! Auf die diesbezügliche einschlägige Judikatur wird verwiesen. Auch wenn das Schuldenregulierungsverfahren nach rechtskräftiger Einleitung des Abschöpfungsverfahrens aufgehoben wurde, so bleibt es dennoch und ausschließlich bei der Anwendung der Bestimmungen der Insolvenzordnung, also bei den Bestimmungen des Konkursrechts. Der Hinweis bzw. die Anwendung des § 215 Abs. 1 BAO ist in jeder Weise verfehlt. Eindeutig und unwiderlegbar ist davon auszugehen bzw. ist unstrittig, dass der Beschwerdeführer seine Forderungen gem. Buchungsmitteilung 1/2014 vom 27.02.2014 erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erworben hat. Es ist daher eine Aufrechnung der Forderungen des Beschwerdeführers gem. Buchungsmitteilung 1/2014 vom 27.02.2014 mit den Forderungen, welche das Finanzamt Salzburg-Stadt im Insolvenzverfahren angemeldet hat, eindeutig ausgeschlossen.

Der § 206 IO behandelt die Gleichbehandlung der Insolvenzgläubiger. Entgegen der Beurteilung der Erstbehörde steht der von der Erstbehörde vorgenommenen Aufrechnung dennoch der § 206 Abs. 3 IO entgegen. Diese gesetzliche Bestimmung wird von der Erstbehörde unrichtig/falsch ausgelegt.

4.) Mit Beschwerdevorentscheidung vom 10.06.2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die Begründung der Abgabenbehörde lautet wie folgt:

Gemäß § 215 Abs. 1 BAO ist ein sich aus der Geburung 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.

Gemäß § 20 Abs. 1 IO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens Schuldner der Insolvenzmasse geworden oder wenn die Forderung gegen den Gemeinschuldner erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens erworben worden ist. Das gleiche gilt, wenn der Schuldner die Gegenforderung zwar vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens erworben hat, jedoch zur Zeit des Erwerbes von der Zahlungsunfähigkeit des Schuldners Kenntnis hatte oder haben musste.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Salzburg vom Datum1 wurde über das Vermögen des Bf das Schuldenregulierungsverfahren, in dem die Forderungen des Finanzamtes ordnungsgemäß angemeldet wurden, eröffnet und nach Einleitung des Abschöpfungsverfahrens mit Beschluss vom Datum2 wieder aufgehoben.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt nach ständiger Rechtsprechung (z.B. VwGH 26.4.1993, 92/15/0012) die Auffassung, dass den Aufrechnungsvorschriften des Insolvenzrechtes der Vorrang vor den Verrechnungsregeln der §§ 214 ff. BAO zukommt. Die Einschränkung der Aufrechnung gilt nur während der Dauer des Konkursverfahrens. Die vom Finanzamt amtswegig am 27.02.2014 vorgenommene Aufrechnung unterlag somit nicht dem Aufrechnungsverbot des § 20 Abs. 1 IO.

Dem Hinweis auf eine allfällige Begünstigung des Abgabengläubigers ist zu entgegen, dass es sich bei den Verrechnungsvorschriften des § 215 BAO um ein zwingendes Recht handelt, weshalb die Verwendung von Guthaben gemäß § 215 Abs. 1 BAO nicht dem Ermessen der Behörde überlassen ist.

Zwar sieht die Bestimmung des § 206 Abs. 3 IO für die Forderungen auf Bezüge, die von der Abtretungserklärung erfasst werden, eine Aufrechnungsbeschränkung vor, doch ist diese Bestimmung - dem klaren Wortlaut zufolge - nur auf jene Forderung des Schuldners anzuwenden, die von der Abtretungserklärung umfasst sind. Die im Schuldenregulierungsverfahren abgegebene Abtretungserklärung bezieht sich auf den pfändbaren Teil der Forderungen auf Einkünfte aus dem Arbeitsverhältnis oder auf sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion (§ 199 Abs. 2 IO). Da aber der Rückforderungsanspruch aus den Einkommensteuerveranlagungen 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 kein Aufrechnungsverbot gemäß § 20 Abs. 1. Anzuwenden waren die Verrechnungsvorschriften der BAO, wobei sich aus § 215 Abs. 1 BAO eindeutig die Verpflichtung zur Aufrechnung des Guthabens ergab.

5.) In der Folge wurde vom Bf am 25.06.2014 der Vorlageantrag gestellt.

6.) Das Finanzamt Salzburg Stadt hat die Beschwerde am 11.08.2014 dem BFG vorgelegt.

7.) Mit Schreiben vom 07.11.2016 und vom 29.12.2016, gerichtet an das BFG, Gerichtsabteilung 7012, hat der Bf um Entscheidung in seiner Sache gebeten.

8.) Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des BFG vom 15.05.2018 wurde der streitgegenständliche Fall, der ursprünglich der Gerichtsabteilung 7012 des BFG zugeteilt war, nunmehr der Gerichtsabteilung 7014 des BFG zugeteilt. Damit bestand für die nun zuständige Gerichtsabteilung 7014 des BFG erst ab diesem Zeitpunkt die Möglichkeit, das streitgegenständliche Verfahren abzuführen.

9.) Nach telefonischer Rücksprache mit dem Vertreter des Bf brachte dieser am 20.07.2018 folgenden Schriftsatz (Anlagen: Buchungsmitteilung vom 27.02.2014; Einkommensteuerbescheide: 2010 bis 2012, Ausstellungsdatum 27.02.2014) beim BFG ein:

Mir liegt nur die Buchungsmitteilung Nr. 1/2014, ausgestellt am 27.02.2014, vor. Diese Buchungsmitteilung umfasst die Jahre 2011-2014. Dieser Zeitraum liegt ausschließlich innerhalb des Zeitraumes des Schuldnerregulierungsverfahrens des BG Salzburg, welches am Datum 1 zu ZZZ eröffnet worden ist. Weitere Buchungsmitteilung liegen dem Beschwerdeführer nicht vor.

Die Buchungsmeldung Nr. 1/2014 vom 27.02.2014 stellt sich wie folgt dar:

BUCHUNGSMITTEILUNG Nr. 1/2014 vom 27.02.2014

Alter Kontostand	Rückstand	144.883,71
Neuer Kontostand	Rückstand	141.163,35

Buchungstag	Buchungstext		Betrag
01.08.2011	Zahlung mit Verrechnungsweisung	vom 28.07.2011	-100,00
20.01.2012	Zahlung	vom 18.01.2012	-189,30
27.02.2012	Zahlung	vom 23.02.2012	-575,79
26.06.2012	Zahlung	vom 21.06.2012	-189,30
25.02.2013	Zahlung	vom 19.02.2013	-566,10
25.02.2014	Zahlung	vom 21.02.2014	-411,87
27.02.2014	Festsetzung		
	Einkommensteuer 2010		-110,00
	Einkommensteuer 2011		-185,00
	Einkommensteuer 2012		-1.393,00

In die Beschwerdehöhe/den Beschwerdebetrag wurden alle einzelnen Beträge einbezogen, welche in der rechten Spalte der Buchungsmitteilung Nr. 1/2014 genannt werden. Die dort in dieser Spalte genannten einzelnen Beträge ergeben allerdings die Summe von zusammen € 3.720,36. In der Beschwerde wird der Betrag in Höhe von € 3.425,36 genannt. Es handelt sich diesbezüglich um einen offensichtlichen Irrtum und wird der Beschwerdebetrag mit dem Betrag in Höhe von € 3.720,36 richtiggestellt.

In Ergänzung zur Beschwerde ist vorzutragen, dass die im Zeitraum 01.08.2011 - 25.02.2014 genannten Zahlungen ausschließlich vom Beschwerdeführer geleistet worden sind. Mit den in diesem Zusammenhang gezahlten Beträgen (siehe Buchungsmitteilung 1/2014) ist das Finanzamt Salzburg-Stadt bzw die Republik Österreich jedenfalls bereichert, diese Beträge hätten nicht angenommen werden dürfen, sie sind demnach auf jeden Fall zurückzuzahlen. Die zivilrechtlichen Bereicherungsvorschriften (ABGB) und die dazu ergangene Judikatur gilt jedenfalls auch für öffentlich rechtliche Körperschaften, sohin auch für die Republik Österreich. Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang auch, dass die Schlussrechnungslegung im Insolvenzverfahren Schuldenregulierungsverfahren per Datum 3 vorgenommen worden ist. In diesem Zusammenhang gelten eigene gesonderte rechtliche Bestimmungen.

Angeschlossen sind auch die Einkommensteuerbescheide 2010, 2011 und 2012. Sämtliche ausgestellt am 27.03.2018 (lt Aktenlage und vorgelegten Bescheiden Ausstellungsdatum 27.Februar 2014). Hingewiesen, wird auch darauf, dass

sämtliche Gegenverrechnungen bereits im aufrechten Insolvenzverfahren/ Schuldnerregulierungsverfahren vorgenommen worden sind, was sich jedenfalls als unzulässig erweist.

10.) Zum Schriftsatz mit den vorgelegten Anlagen des Bf vom 20.07.2018 äußerte sich die Abgabenbehörde am 28.08.2018 wie folgt:

Bei den Beträgen vom 20.01.2012 (€ 189,30) und vom 26.06.2012 (€ 189,30) handle es sich um Familienbeihilfe/Kinderabsetzbetrag für den Zeitraum 12/11 bzw 06/12, die von der Abgabenbehörde irrtümlich auf dem Abgabenkonto des Bf gutgeschrieben wurden.

Beim Betrag vom 01.08.2011 (€ 100,-) handle es sich um eine Strafzahlung, die von der Abgabenbehörde ebenfalls irrtümlich auf das Abgabenkonto des Bf gebucht wurde.

Die Zahlungen vom 27.02.2012 (€ 575,79), vom 25.02.2013 (€ 566,10) und vom 25.02.2014 (€ 411,87) habe der Kreditschutzverband von 1870 (Treuhänder) überwiesen.

Bei der Buchung vom 27.02.2014 handle es sich um Gutschriften aus den Arbeitnehmerveranlagungen der Jahre 2010 bis 2012 (Veranlagungsdatum 27.02.2014) in Höhe von insgesamt € 1.688,-.

Die Abgabenbehörde stimme einer Rückforderung von € 478,60 zu (Familienbeihilfe und Strafe).

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Am Datum1 wurde über den Bf ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet, das am Datum2 nach rechtskräftiger Einleitung des Abschöpfungsverfahrens aufgehoben wurde. Mit Datum4 wurde das Abschöpfungsverfahren beendet und dem Schuldner Restschuldbefreiung erteilt (siehe dazu Insolvenzdatei).

Im Beschwerdefall besteht Streit darüber, ob die Verrechnung des am Abgabenkonto des Bf lt Buchungsmittelung Nr.1/2014 vom 27.2.2014 ausgewiesenen Guthabens mit der im Insolvenzverfahren angemeldeten Forderung in Höhe von € 144.883,41 der Rechtslage entspricht.

Der Beschwerdebetrag/Guthabensbetrag wurde ursprünglich (siehe dazu: Antrag vom 28.04.2014) mit € 3.425,36 beziffert, im ergänzenden Schriftsatz vom 20.07.2018 mit € 3.720,36 (Summe aller Beträge der Buchungsmittelung Nr 1/2014 vom 27.02.204) richtiggestellt.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf den Inhalt des Verwaltungsaktes sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeführten Ermittlungen.

Rechtslage und Erwägungen:

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

Gemäß § 215 Abs. 1 BAO ist ein aus der Gebarung gemäß § 213 unter Außerachtlassung von Abgaben deren Einhebung ausgesetzt ist, sich 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.

Nach § 215 Abs. 4 BAO sind Guthaben, soweit sie nicht gemäß Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 zurückzuzahlen.

Gemäß § 213 Abs. 1 BAO ist bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben für jeden Abgabepflichtigen die Gebarung (Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen ohne Rücksicht aus welchem Anlass entstandenen Gutschriften) in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen.

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die in der Buchungsmitteilung Nr.1/2014 vom 27.02.2014 angeführten Gutschriften (siehe Tabelle oben) mit rückständigen Insolvenzforderungen des Finanzamtes verrechnet werden durften und damit das Rückzahlungsansuchen zu Recht abgewiesen wurde.

Bestehen zwischen einem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde Meinungsverschiedenheiten, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, so hat die Abgabenbehörde gemäß § 216 BAO darüber auf Antrag zu entscheiden (Abrechnungsbescheid).

Über den engen Wortlaut dieser Bestimmung hinaus geht es im Abrechnungsbescheidverfahren nicht nur um das Erlöschen einer Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung, sondern um die Klärung umstrittener abgabenbehördlicher Gebarungsakte schlechthin.

Mit der Frage der Rückzahlung ist somit untrennbar die Frage der Zulässigkeit der Aufrechnung, damit die Frage der Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto des Bf, verbunden.

Da der Streit über die Gebarung mit Abrechnungsbescheid gem. § 216 BAO zu lösen ist, ist der gegenständlich angefochtene Bescheid auch als Abrechnungsbescheid im Sinne des § 216 BAO anzusehen (siehe dazu VwGH Erk. vom 14.9.1993, 91/15/0103).

Somit ist im Beschwerdefall die Rechtmäßigkeit der Verrechnung der vom Bf im Antrag angeführten Beträge (€ 3.720,36) mit dem im Schuldenregulierungsverfahren angemeldeten Rückstand in Höhe von € 144.883,41 zu prüfen.

Zu den einzelnen Beträgen ist folgendes auszuführen:

Ad Buchungen 01.08.2011, 20.01.2012, 26.06.2012 (€ 478,60):

Unstrittig ist, dass die Buchungen vom 20.01.2012, vom 26.06.2012 (Transferleistungen) und vom 01.08.2011(Strafe) irrtümlich auf dem Abgabenkonto des Bf erfolgten, mit der Folge, dass die betreffenden Beträge nicht verrechenbar sind. Der

Antrag des Bf auf Rückzahlung in Höhe von € 478,60 besteht daher zu Recht und wurde so auch von der Abgabenbehörde bestätigt.

Ad Buchungen 27.02.2012, 25.02.2013, 25.02.2014 (€ 1.553,76):

Die Zahlungen mit Buchungsdatum 27.02.2012, 25.02.2013 und 25.02.2014 sind Ausfluss des Insolvenzverfahrens. Sie wurden rechtsverpflichtend geleistet. Die Verrechnung ist rechtmäßig erfolgt.

Ad Buchung 27.02.2014, festgesetzte Einkommensteuerbeträge 2010 bis 2012 (€ 1.688,-):

Der Bf hält die Aufrechnung aus insolvenzrechtlicher Sicht für unzulässig. Nach der hier in Betracht kommenden Bestimmung des § 20 Abs 1 erster Satz IO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens Schuldner der Insolvenzmasse geworden oder wenn die Forderung gegen den Gemeinschuldner erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erworben worden ist. Dieser insolvenzrechtlichen Aufrechnungsbeschränkung kommt nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Vorrang vor den Verrechnungsregeln der BAO zu (vgl zB VwGH 19.3.1997, 96/16/0052).

Abgabenrückforderungsansprüche (Guthaben) sind "negative Abgabenansprüche", die wie Abgabenansprüche im engeren Sinn kraft Gesetzes jeweils zu dem Zeitpunkt entstehen, in dem ein gesetzlicher Tatbestand verwirklicht wird, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbindet (vgl zB VwGH 19.3.1997, 96/16/0052).

Bei der zu veranlagenden Einkommensteuer entsteht der Abgabenanspruch gemäß § 4 Abs 2 lit a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch im Wege von Vorauszahlungen schon früher entstanden ist. Somit entstanden die Einkommensteuergutschriften für die Jahre 2010 bis 2012 jeweils mit Ablauf der Kalenderjahre und damit nach Einleitung des Schuldenregulierungsverfahrens.

Aufgrund dieser Rechtslage ist zwar das Finanzamt erst nach der Einleitung des Schuldenregulierungsverfahrens Schuldner des Gegenanspruches des Bf geworden, aber nach herrschender Auffassung gilt, dass - worauf das Finanzamt zutreffend hingewiesen hat - die Aufrechnungsbeschränkung des § 20 Abs 1 erster Satz IO nur während des Insolvenzverfahrens, somit ab dem Zeitpunkt der Eröffnung bis zur Aufhebung angewendet werden kann. Auf eine Aufrechnung nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens findet § 20 Abs IO keine Anwendung. Nach der Aufhebung kann sich der vormalige Insolvenzschuldner auf die Beschränkung des § 20 Abs 1 IO nicht berufen (siehe dazu BFG 20.03.2014, RV/3100084/2014, die dort zitierte Judikatur, VwGH vom 18.12.2008, 2006/15/0155 und die dort zitierte Literatur).

Die eine Gutschrift ausweisenden Einkommensteuerbescheide sind vom 27.02.2014 also nach Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens ergangen und sind auch die Buchungsvorgänge sowie die Aufrechnungserklärung nach diesem Zeitpunkt

erfolgt. Die vom Finanzamt vorgenommene Verrechnung des Guthabens unterlag nicht dem Aufrechnungsverbot des § 20 Abs 1 erster Satz IO. Vielmehr ist nach rechtskräftiger Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens eine auf § 215 Abs 1 BAO gestützte Verrechnung einer Insolvenzforderung sowohl mit vor als auch mit nach Aufhebung entstandenen Steuergutschriften ohne Einschränkung zulässig. Erst ab der Restschuldbefreiung dürfen später entstandene Gutschriften mit Forderungen, die unter die Restschuldbefreiung fallen, nicht mehr verrechnet werden.

Soweit sich der Bf auf die Bestimmung des § 206 Abs 1 IO stützt, welche normiert, dass Exekutionen einzelner Insolvenzgläubiger in das Vermögen des Schuldners während des Abschöpfungsverfahrens unzulässig sind, ist ihm entgegenzuhalten, dass dieses Exekutionsverbot der Aufrechnung deshalb nicht im Wege steht, weil eine auf § 215 Abs 1 BAO gestützte Verrechnung keine Exekutionsmaßnahme darstellt (vgl Ritz, BAO-Kommentar §215, Tz 4).

Die Aufrechnung wird auch nicht durch § 206 Abs 2 IO ausgeschlossen, weil in einer auf § 215 Abs 1 BAO gestützten Maßnahme der Abgabenbehörde keine - einen bestimmten Gläubiger bevorzugende - Vereinbarung erblickt werden kann.

§ 206 Abs 3 IO behandelt die Aufrechnung gegen die Forderung auf Bezüge, die von der Abtretungserklärung erfasst werden. Dies sind die Forderungen auf Einkünfte aus einem Arbeitsverhältnis oder auf sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion. Der Drittschuldner kann mit einer Forderung gegen den Schuldner nur aufrechnen, wenn er bei Fortdauer des Insolvenzverfahrens nach §§ 19 und 20 IO zur Aufrechnung berechtigt wäre.

Der Verweis in § 206 Abs 3 IO auf die §§ 19 und 20 bezieht sich auf jene Bezugsforderungen des Schuldners, die von der Abtretungserklärung erfasst sind. Die vom Bf im Schuldenregulierungsverfahren abgegebene Abtretungserklärung umfasste den pfändbaren Teil seiner Forderungen auf Einkünfte aus dem Arbeitsverhältnis oder auf sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensteuerersatzfunktion (§ 199 Abs 2 IO).

Wie die Abgabenbehörde zutreffend feststellte, stellt der Rückforderungsanspruch aus der Einkommensteuerveranlagung keine Forderung aus dem Arbeitsverhältnis oder auf sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensteuerersatzfunktion dar.

Der Abgabenanspruch hat seine Grundlage im Einkommensteuergesetz, das zum öffentlichen Recht zählt. Bei den in Rede stehenden Rückforderungsansprüchen des Bf handelt es sich um negative Abgabenansprüche. Bei den streitgegenständlichen Einkommensteuergutschriften handelt es sich rechtlich nicht um Arbeitseinkommen, sondern um einen öffentlich-rechtlichen Anspruch. Solche Ansprüche unterliegen keinem Pfändungsschutz. Die Bestimmung des § 206 Abs 3 IO greift somit im streitgegenständlichen Fall nicht.

Die Vorgangsweise der Abgabenbehörde läuft auch nicht dem Sinn und Zweck eines Abschöpfungsverfahrens und zwar der Restschuldbefreiung zuwider, da dieses Verfahren noch anhängig war, als die Abgabenbehörde die Verrechnung vorgenommen hat.

Zu der vom Bf behauptete Bevorzugung des Abgabengläubigers ist auf die Bestimmung des § 215 BAO zu verweisen, bei der es sich um zwingendes Recht handelt, das keinen Spielraum für eine allfällige Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde bietet.

Auf Grund der oben dargelegten Ausführungen ist der Beschwerde teilweise statzugegeben und dem Bf € 478,60 rückzuerstatten.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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 Revision an den VwGH ist nicht zulässig, weil die im gegenständlichen Fall zu lösende Rechtsfrage der Zulässigkeit der Verrechnung durch die höchstgerichtliche Rechtsprechung des VwGH (Erk vom 18.12.2008, 2006/15/0155) geklärt ist.

Salzburg-Aigen, am 30. August 2018