

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 05.07.2017 gegen den Abrechnungsbescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag als belangter Behörde vom 09.06.2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Antrag vom 30.5.2017 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) die Rückzahlung des aus den Arbeitnehmerveranlagungen 2014-2016 entstandenen Einkommensteuerguthabens.

Mit Beschluss des Bezirksgerichts vom 9.1.2017 sei ihm die Restschuldbefreiung erteilt worden. Nach Restschuldbefreiung erlösche auch die Forderung des Finanzamtes (belangte Behörde), sodass der Steuergutschrift keine aufrechnungsfähige Gegenforderung mehr gegenüber stehe. Die Steuergutschriften könnten allenfalls in die Abschöpfungsmasse fallen und würden dann zu einer Nachtragsverteilung führen.

Rechne man zu jeweiligen Jahreseinkommen die Steuergutschriften hinzu, ergebe sich, dass das jeweilige Gesamteinkommen unter dem Existenzminimum nach § 291a EO liege und diese seien daher ihm zu belassen.

Er habe trotz unter dem pfändbaren Einkommen liegenden Bezüge monatlich 70 € an den Treuhänder überwiesen. Der weitere Einbehalt des sich ergebenden Guthabens in Höhe von 3.595 € sei rechtswidrig.

Im angefochtenen Bescheid vertritt die belangte Behörde die Rechtsmeinung das Aufrechnungsverbot des § 20 Abs. 1 IO finde im gegenständlichen Verfahren keine Anwendung, weil diese Bestimmung nur im Insolvenzverfahren gelte. Ab dem Zeitpunkt

der Aufhebung des Insolvenzverfahrens sei daher eine auf § 215 Abs. 1 BAO gestützte Verrechnung einer Insolvenzforderung mit entstandenen Steuergutschriften zulässig, zumal die Abgabengutschriften eindeutig einen Zeitraum des Abschöpfungsverfahrens betreffen.

Weiters wurde ausgeführt, eine auf § 215 Abs. 1 BAO gestützte Verrechnung stelle keine Exekutionsmaßnahme dar.

In seiner Beschwerde führte der Bf. aus, mit Beschluss des Bezirksgerichtes vom 9.1.2017 sei ihm die Restschuldbefreiung erteilt worden.

Die durchgeführten Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2014-2016 ergaben eine entsprechende Abgabengutschrift von € 3.595. Dem Bf. sei vom Info-Center der belangten Behörde die Auskunft erteilt worden, dass sich auf dem Abgabenkonto ein entsprechendes Guthaben befinde, das nach einem Rückzahlungsantrag auch umgehend überwiesen werde.

Die Abgabenerückzahlung wurde mit Bescheid vom 12.5.2017 mit der Begründung abgelehnt, weil sich auf dem Abgabenkonto des Bf. kein Guthaben mehr befände. Daraufhin wurde der Bf. bei der belangten Behörde wiederum vorstellig. Dort sei ihm mitgeteilt worden, sein Guthaben wäre mit einer Insolvenzforderung auf einem näher bezeichneten Abgabenkonto verrechnet worden. Ein neuerlicher Rückzahlungsantrag vom 30.5.2017 verlief ebenfalls wie der angefochtene (Abrechnungs-)Bescheid erfolglos.

Die belangte Behörde übersehe in diesem Zusammenhang jedoch, dass nach der Restschuldbefreiung auch die Forderung des Finanzamtes (Insolvenzforderung) erloschen sei, sodass der Steuergutschrift des Bf. keine aufrechnungsfähige Gegenforderung gegenüberstehe und bezog sich auf ein Erkenntnis des LG Feldkirch v. 15.1.2009, 2 R 9/09b).

Weiter stand zu jenem Zeitpunkt, als der Bf. den Antrag auf Rückzahlung am 9.5.2017 höchstpersönlich bei der belangten Behörde im Servicecenter abgegeben hatte, noch am dem Abgabenkonto (der Arbeitnehmerveranlagung) zur Verfügung.

Steuergutschriften, als nachträglich zum Vorschein kommendes Insolvenzvermögen iSd. § 138 Abs. 2 IO, könnten allenfalls in die Abschöpfungsmasse fallen und würden dann zu einer Nachtragsverteilung führen. Sie wären dann einer Verrechnung durch den vormaligen Insolvenzgläubiger (belangte Behörde) unzugänglich.

Zu einer solchen käme es allerdings nur dann, wenn sich unter Hinzurechnung der Steuergutschriften zum Einkommen des jeweiligen Jahres ein Gesamteinkommen ergäbe, das über dem Existenzminimum liege, was gegenständlich nicht der Fall sei.

Nach der Entscheidung des oa. Rekursgerichtes Feldkirch (s.o.) seien Steuergutschriften ohnehin pfändungsfrei und dem Schuldner zu belassen.

Auch die Begründung der belangten Behörde, eine auf § 215 Abs. 1 BAO gestützte Verrechnung sei keine Exekutionsmaßnahme, gehe ins Leere, da diese Rechtsfrage erst zu prüfen wäre, würde man der Ansicht der belangten Behörde folgen.

Eine Gegenverrechnung und daher auch eine von der belangten Behörde durchgeführte Umbuchung seien unzulässig, weil sie nach der Restschuldbefreiung erfolgt seien. Unerheblich sei, ob die entstandene Steuergutschrift einen Zeitraum des Abschöpfungsverfahrens betreffe. Entscheidend sei, dass sich selbst durch die Steuergutschriften niemals ein pfändbares Einkommen beim Bf. ergeben hätte und dieser die zur Abschöpfung gelangenden Beträge freiwillig an den Treuhänder einbezahlt.

Die Restschuldbefreiung wirke gemäß § 214 Abs. 1 IO gegen alle Konkursgläubiger. Somit dürfen ab diesem Zeitpunkt später entstandene Gutschriften nicht mehr mit Forderungen, die unter die Restschuldbefreiung fallen, verrechnet werden.

Dies habe selbst die belangte Behörde in einem Abrechnungsbescheid vom 14.5.2012 erkannt und dort ausgesprochen.

Die Verrechnung der Steuergutschriften aus der Arbeitnehmerveranlagung seien nicht von den Bestimmungen der §§ 19, 20 und 199 IO erfasst.

Mit Beschwerdevereentscheidung wurde die gegenständliche Beschwerde von der belangten Behörde als unbegründet abgewiesen.

Ergänzend zum angefochtenen Bescheid führte sie aus, sie habe eine Forderung in Höhe von € 28.829,38 als Insolvenzforderung angemeldet. Im Zuge des Abschöpfungsverfahrens seien regelmäßig Beträge auf das Abgabenkonto einbezahlt worden, sodass sich der aushaftende Saldo bis zum 11.1.2017 auf € 22.313,44 reduziert habe.

In der Folge habe der Bf. rückwirkend die Festsetzung der Einkommensteuer 2014-2016 beantragt, wobei das gegenständlich strittige Guthaben von insgesamt € 3.595 entstanden sei.

In ihrer Begründung verwies sie auf die gesetzlichen Bestimmungen der §§ 215, 216 BAO in Verbindung mit § 239 BAO sowie darauf, dass - wie bereits im angefochtenen Bescheid angeführt - der VwGH in seinem Erkenntnis vom 18.12.2008, 2006/15/0155 festgestellt habe, nach Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens (Insolvenzverfahrens) das Aufrechnungsverbot des § 20 IO keine Anwendung mehr finde. Da die entsprechenden oa. Gutschriften aus Bescheiden lange nach Beendigung des Schuldenregulierungsverfahrens ergangen seien, wurde die Verrechnung gemäß § 215 Abs. 1 BAO mit fälligen Abgabenschulden vorgenommen. Es werde festgehalten, dass es sich im gegenständlichen Fall nicht um eine finanzbehördliche Pfändungsmaßnahme im Sinne der Abgabenexekutionsordnung abgesprochen werde, sondern ob in Ausübung öffentlich-rechtlicher Bestimmungen nach der Bundesabgabenordnung eine Aufrechnung zulässig sei oder nicht. Daher komme es nicht darauf an, ob der Bf. mit seinem Einkommen über oder unter dem Existenzminimum gelegen war.

Abgabenrückforderungsansprüche seien negative Abgabenansprüche, die wie Abgabenansprüche i.e.S. jeweils zu dem Zeitpunkt entstehen, in dem ein gesetzlicher Tatbestand verwirklicht wird, mit dessen Konkretisierung das Gesetz

Abgabenrechtsfolgen verbinde. Bei der zu veranlagenden Einkommensteuer entstehe der Abgabenanspruch gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen werde, soweit nicht der Abgabenanspruch im Wege von Vorauszahlungen schon früher entstanden sei. Somit entstanden die Einkommensteuergutschriften 2014-2016 jeweils nach Konkurseröffnung und eindeutig im Zeitraum des Abschöpfungsverfahrens und vor Erteilung der Restschuldbefreiung. Dies ergebe sich aus der zwingenden Anwendung der Aufrechnungsvorschriften des § 215 BAO. Auch würde nach § 214 Abs. 3 IO selbst dann keine Pflicht zur Rückzahlung des Erlangten begründet, wenn das Finanzamt befriedigt worden wäre, obwohl es auf Grund der Restschuldbefreiung keine Befriedigung zu beanspruchen gehabt hätte.

Die Aufrechnung mit älteren aushaftenden Abgabenschulden erfolgte daher zu Recht, weil die Restschuldbefreiung erst nach Beendigung des Abschöpfungsverfahrens im Februar 2017 zu wirken begonnen habe.

In der weiteren Folge beantragte der Bf. ohne Erstattung weiterer Ausführungen die gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

In ihrem Vorlagebericht verwies die belangte Behörde zusammengefasst auf den angefochtenen Bescheid und die erlassene Beschwerdeentscheidung.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 213 Abs. 1 BAO ist bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben und den zu diesen Abgaben zu erhebenden Nebenansprüchen 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.

Nach § 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.

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

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

Aufgrund des § 216 BAO hat die Abgabenbehörde auf Antrag einen Abrechnungsbescheid zu erlassen, mit dem über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 213) sowie darüber abzusprechen ist, ob und inwieweit eine

Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist.

Die belangte Behörde hatte festgestellt, dass es das Abgabenguthaben des Bf. zur teilweisen Tilgung seiner Abgabenschulden verwendet habe. In der dagegen erhobenen Beschwerde wurde der Standpunkt eingenommen, dass die Verrechnung aufgrund eines exekutionsrechtlichen Aufrechnungsverbotes unzulässig sei.

Es ist im Beschwerdefall die Rechtmäßigkeit der Verrechnung des aus den Arbeitnehmerveranlagungen 2014-2016 resultierenden Abgabenguthabens mit der als Konkursforderung angemeldeten Abgabenrückforderung zu prüfen.

Nach § 20 Abs. 1 erster Satz IO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Konkursgläubiger erst nach der Konkurseröffnung Schuldner der Konkursmasse geworden ist oder die Forderung gegen den Gemeinschuldner erst nach der Konkurseröffnung erworben worden ist. Dieser insolvenzrechtlichen Aufrechnungsbeschränkung kommt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorrang vor den Verrechnungsregeln der BAO zu (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046).

Abgabenrückforderungsansprüche (Gutschriften) 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 (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. Demnach entstand die Einkommensteuergutschrift für das Jahr 2014-2016 mit Ablauf des Kalenderjahres 2014, 2015 bzw. 2016, somit nach Einleitung des Schuldenregulierungsverfahrens (2009) und vor der Restschuldbefreiung.

Aufgrund dieser Rechtslage ist zwar die belangte Behörde erst nach der Einleitung des Schuldenregulierungsverfahrens Schuldner des Gegenanspruches des Bf. geworden. Nach herrschender Auffassung gilt aber die Aufrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 1 erster Satz IO nur während des Insolvenzverfahrens, somit ab dem Zeitpunkt der Eröffnung bis zur Aufhebung. Auf eine Aufrechnung nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens findet § 20 Abs. 1 IO keine Anwendung, wovon auch der Bf. ausgeht. Nach der Aufhebung kann sich der vormalige Insolvenzschuldner auf die Beschränkung des § 20 Abs. 1 IO nicht berufen (vgl. VwGH 18.12.2008, 2006/15/0155 , mit Hinweis auf Schubert in *Konecny/Schubert, Kommentar zu den Insolvenzgesetzen*, §§ 19, 20, Rz. 14, 27; *Petschek/Reimer/Schiemer, Das österreichische Insolvenzrecht*, 708).

Wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung zutreffend festgestellt wurde, sind die eine Gutschrift ausweisenden Einkommensteuerbescheide nach Aufhebung des

Schuldenregulierungsverfahrens ergangen. Dies bedeutet, dass die vom Finanzamt vorgenommene Verrechnung des Guthabens nicht dem Aufrechnungsverbot des § 20 Abs. 1 erster Satz IO unterlag. Vielmehr ist nach rechtskräftiger Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens und Beginn des Abschöpfungsverfahrens eine auf § 215 Abs. 1 BAO gestützte Verrechnung einer Konkursforderung sowohl mit vor als auch mit nach Aufhebung entstandenen Steuergutschriften ohne Einschränkung zulässig (SWK-Spezial, Lindeverlag, Juni 2006, Insolvenz und Steuern, S. 51).

Nach § 206 Abs. 1 IO sind Exekutionen einzelner Konkursgläubiger das Vermögen des Schuldners während des Abschöpfungsverfahrens unzulässig. Dieses Exekutionsverbot steht der Aufrechnung nicht entgegen, weil eine auf § 215 Abs. 1 BAO gestützte Verrechnung keine Exekutionsmaßnahme darstellt (*Ritz, BAO*⁶, § 215, Tz. 4). Daher kann die zu § 290c Abs. 3 EO ins Treffen geführte Judikatur nicht berücksichtigt werden, da es sich bei öffentlich-rechtlichen negativen Abgabenansprüchen um kein dem Pfändungsschutz unterliegendes Arbeitseinkommen handelt (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0155). Abgesehen davon ist der vom Bf. zitierte Rechtsfall des LG Feldkirch, 2 R 9/09b vom 15.1.2009 mit dem gegenständlichen nicht vergleichbar, weil es im entschiedenen Fall um die Auszahlung eines mit keinen abgabenrechtlichen Gegenforderungen belastetes Abgabenguthaben ging, das aus Gutschriften aus der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre vor Konkurseröffnung stammt und somit das Vorliegen einer eventuellen Nachtragsverteilung nach § 138 IO zu prüfen gewesen war. Die hier strittigen Abgabenforderungen sind nach Eröffnung des Insolvenz- bzw. Abschöpfungsverfahrens entstanden.

Die in der Beschwerde erfolgte Bezugnahme auf die im Abrechnungsbescheid vom 14.5.2012 von der belangten Behörde obiter dictum gemachten Ausführungen, wonach ab dem Zeitpunkt der Restschuldbefreiung entstandene Gutschriften nicht mehr mit Forderungen, die unter die Restschuldbefreiung fielen, verrechnet werden können, sind im gegenständlichen Verfahren nicht weiter zu prüfen, zumal diese von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid auch nicht mehr aufrecht erhalten wurden. Mit anderen Worten soll damit ausgedrückt werden, dass aus derartigen früheren Beurteilungen keinerlei Rechtsansprüche abgeleitet werden können. Abgesehen davon stößt die nunmehrige Rechtsansicht der belangten Behörde, wonach bei der Beurteilung der Aufrechnung einer Abgabenforderung auf den Abgabenenstehungszeitpunkt abzustellen sei, auf keine Bedenken, zumal sie sich aus der oa. VwGH-Judikatur ableiten lässt. Im Übrigen geht auch die Judikatur der Zivilgerichte von der „Verwirklichung des Sachverhaltes“ aus, der gegenständlich annähernd mit dem abgabenrechtlichen Entstehungsanspruch übereinstimmt. Das auslösende Ereignis war somit das in den Kalenderjahren 2014-2016 erzielte Arbeitseinkommen.

Daher erscheint die Aufrechnung mit älteren aushaftenden Abgabenschulden daher zu Recht, weil der Anspruch auslösende Sachverhalt vorher verwirklicht wurde (s.a. UFS RV/0049-K/07 v. 23.6.2009). Eine andere Beurteilung würde tendenziell zu unsachlichen Ergebnissen führen, da der Schuldner im Falle einer baldigen Restschuldbefreiung

Erklärungen zu Arbeitnehmerveranlagungen, die Gutschriften erwarten ließen, tendenziell möglichst spät einreichen würden, um entsprechende Auszahlungen der Abgabenbehörden lukrieren zu können.

Zulässigkeit der Revision

Gegen dieses Erkenntnis ist keine Revision beim Verwaltungsgerichtshof zulässig, weil in der vorliegenden Beschwerde keine Rechtsfragen aufgeworfen werden, denen im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung (vgl. nochmals VwGH 18.12.2008, 2006/15/0155). Weiters ist die vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Graz, am 14. August 2018