



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des MV, als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Firma BW GmbH, vom 8. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 28. Oktober 2010 betreffend Rückzahlung (§ 239 BAO) und Abrechnung (§216 BAO) entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben. Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird insoweit berichtigt, als dieser zu lauten hat:

Es wird festgestellt, dass die Verrechnung der Gutschrift aus der Bildungsprämie 2009 in Höhe von 434,94 € mit der Umsatzsteuer 2008 rechtmäßig war und aus der Lehrlingsausbildungsprämie in Höhe von 2000,-- € mit der Umsatzsteuer 2008 im Ausmaß von 1.964,-- € rechtmäßig war und im Ausmaß von 36,-- € zu Unrecht erfolgt ist. Im Ausmaß von 36,-- € ist die Umsatzsteuer 2008 nicht getilgt

### Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes Ried im Innkreis vom 30. September 2009 wurde über das Vermögen der BW GmbH das Konkursverfahren eröffnet. Zum Masseverwalter wurde Dr. RA bestellt. Mit Schriftsatz vom 14. Oktober 2010 beantragte der Masseverwalter die Rückzahlung des Betrages in Höhe von 2.434,94 €. Bei der Bildungs- und Lehrlingsausbildungsprämie handle es sich um eine Masseforderung der Insolvenzmasse gegenüber der Abgabenbehörde, dieser Betrag sei somit nicht gegenzurechnen.

Mit Bescheid vom 28. Oktober 2010 wies die Abgabenbehörde erster Instanz den Rückzahlungsantrag ab. Die Bildungsprämie, die der Arbeitgeber im betrieblichen Interesse für Arbeitnehmer an bestimmte Aus- und Fortbildungseinrichtungen leiste und die nicht Gegenstand eines Bildungsfreibetrages nach § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988 seien, könne erst nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres, spätestens bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Veranlagungsbescheides geltend gemacht werden. Der Zeitpunkt der frühest möglichen Geltendmachung werde jedoch ebenso wenig wie jener der Gutschrift am Abgabenkonto als der prämienanspruchsverwirklichende Sachverhalt im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2 Konkursordnung angesehen werden können, sondern es werde vielmehr auf die Erbringung der zugrunde liegenden steuerlich begünstigten Aufwendungen – in aller Regel vor der Insolvenzeröffnung – abzustellen sein. Daher wäre die Bildungsprämie für das Jahr 2009 mit Gegenforderungen des Finanzamtes vor der Konkurseröffnung zu verrechnen.

Bei der Lehrlingsausbildungsprämie ergebe sich der Sachverhalt, der den steuerlichen Tatbestand erfülle, der zum Prämienanspruch führe, gemäß § 108 Abs. 2 EStG 1988 im Wesentlichen daraus, dass der Steuerpflichtige mit einem Lehrling ein Lehrverhältnis habe. Da im vorliegenden Fall der Geschäftsbetrieb eingestellt worden sei (laut Beschluss vom Landesgericht Ried im Innkreis sei die Schließung des Unternehmens mit 2. Oktober 2009 angeordnet worden) und daraus ohne weiteres geschlossen werden könne, dass ab diesem Zeitpunkt kein Lehrling in einem etwa durch den Masseverwalter fortgeföhrten Konkursbetrieb mehr ausgebildet worden sei, wäre die Lehrlingsausbildungsprämie zur Gänze als Konkursforderung anzusehen. Die Rückzahlung des geforderten Guthabens in Höhe von 2.434,94 € werde daher abgewiesen.

Gegen den Bescheid vom 28. Oktober 2010 wurde mit Schriftsatz vom 8. November 2010 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Kernfrage im gegenständlichen Fall sei, ob der Anspruch des Masseverwalters auf Auszahlung der Lehrlingsausbildungsprämie und der Bildungsprämie ein Masseanspruch sei oder ob hier eine Konkursforderung zugrunde zu legen sei, sodass die Abgabenbehörde berechtigterweise mit alten Abgabeverbindlichkeiten aufrechnen könne. Die Bildungsprämie könne erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres geltend gemacht werden, spätestens jedoch bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides. Vor Ablauf des Wirtschaftsjahres gestellte Prämienanträge seien zurückzuweisen. Die Lehrlingsausbildungsprämie sei in einem der Steuererklärung angeschlossenen Verzeichnis geltend zu machen. Die Prämie werde auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben. Auch hiezu werde weiters in den Einkommensteuerrichtlinien ausgeführt, dass die Prämie erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres geltend gemacht werden könne, spätestens jedoch bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder

Feststellungsbescheides. Vor Ablauf des Wirtschaftsjahres gestellte Prämienanträge seien wiederum zurückzuweisen.

Beide Prämien seien antragsbedürftig, die diesbezüglichen Gutschriften und Guthaben könnten also erst entstehen, wenn im oben aufgezeigten Sinne nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs ein formeller Antrag gestellt worden sei. Der Antrag auf diese Prämie und damit korrespondierend die entsprechende Gutschreibung auf dem Abgabenkonto würden somit unabdingbar einen entsprechenden Antrag voraussetzen und würde dieses Guthaben damit erst mit der Einreichung des Formulars entstehen. Da eine frühere, also vor Ablauf des Wirtschaftsjahrs erfolgte Antragstellung im Sinne der oben zitierten Einkommensteuerrichtlinien jedenfalls zurückzuweisen sei, sei der Prämienanspruch im gegenständlichen Fall somit erst per 16. September 2010 frühestens aber mit Einreichung des diesbezüglichen Antrages mit Formular rechtlich entstanden. Nach § 108f Abs. 4 EStG könne die Prämie erst nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres geltend gemacht werden. Die Gutschrift wirke auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses zurück. Die Prämie gelte als Abgabe vom Einkommen im Sinne der BAO. Auf die Gutschrift seien jene Bestimmungen der BAO anzuwenden, die für wiederkehrende selbst zu berechnende Abgaben gelten würden. Die Prämie sei zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen. Sie sei daher wie eine Einkommensteuergutschrift zu behandeln. Wenn in den jeweiligen Materiengesetzen keine gesonderte Regelung über die Entstehung eines Abgabenanspruches enthalten sei, gelte die Entstehung des Abgabenanspruches nach den Regeln des § 4 BAO. § 4 Abs. 1 halte in einer Generalklausel fest, dass der Abgabenanspruch entstehe, sobald der Tatbestand verwirklicht sei, an dem das Gesetz die Abgabepflicht knüpfe. Umgekehrt müsse diese Generalklausel auch für Ansprüche des Abgabepflichtigen gegenüber dem Fiskus gelten, somit auch für die Bildungsprämie und die Lehrlingsausbildungsprämie. Da aber diese Prämien überhaupt erst entstehen würden, wenn deren Auszahlung beantragt werde, sei von einem Entstehen der Prämienforderung im Sinne des § 4 Abs. 1 BAO erst durch das eingereichte Formular bzw. die Festsetzung auf dem Abgabenkonto auszugehen. Damit sei im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2 Konkursordnung klar eine Masseforderung des Masseverwalters gegenüber der Abgabenbehörde anzunehmen und nicht, wie die Abgabenbehörde erster Instanz vermeine, eine Konkursforderung. In weiterer Folge sei damit aber auch der Behörde erster Instanz die vorgenommene Aufrechnung verwehrt. Tatbestand im Sinne des § 4 Abs. 1 BAO sei die Gesamtheit der in den materiellen Rechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen, bei deren konkretem Vorliegen (Tatbestandsverwirklichung) bestimmte Rechtsfolgen (Abgabenschuld und Abgabenanspruch) eintreten sollten. Ist ein gesetzlicher Tatbestand verwirklicht, so entstehe der Abgabenanspruch unabhängig vom Willen und der subjektiven Meinung des Abgabenschuldners und der Abgabenbehörde. Soweit

Abgabenbescheide über bereits entstandene Abgabenansprüche absprechen würden, seien sie deklarativ. Von einer solchen deklarativen Wirkung könne aber im gegenständlichen Fall nicht ausgegangen werden. Die Entstehung der Prämiengutschrift sei konstitutiv bedingt durch die Antragstellung nach Ablauf des Wirtschaftsjahres und noch vor Rechtskraft der Jahresbescheide. Der Zeitpunkt der Entstehung von Abgabenansprüchen sei jedenfalls auch relevant für die Entstehung des Anspruches auf Auszahlung der Lehrlingsausbildungsprämie und der Bildungsprämie. Zur Lehrlingsausbildungsprämie sei auszuführen, dass entgegen der Darstellung der Abgabenbehörde erster Instanz trotz Schließung des Unternehmens per 2. Oktober 2009 die Lehrlinge auch noch nach Konkurseröffnung einige Tage beschäftigt worden seien, bis sie eben ausgetreten seien. Somit sei ein anspruchsgrundender Grundtatbestand für die Lehrlingsausbildungsprämie auch noch nach Konkurseröffnung verwirklicht worden. Nach den Einkommensteuerrichtlinien sei Voraussetzung für die Lehrlingsausbildungsprämie, dass das Lehrverhältnis im Wirtschaftsjahr, das der Veranlagung zugrunde gelegt werde, bestanden habe, wobei der Dauer des Lehrverhältnisses im Wirtschaftsjahr keine Bedeutung zukomme. Da auch nach Konkurseröffnung noch eine kurze Beschäftigung der beiden Lehrlinge bestanden habe, bis sie eben gemäß § 25 Konkursordnung ausgetreten seien, sei im Sinne dieses Grundsatzes davon auszugehen, dass die Lehrlingsausbildungsprämie vom Masseverwalter sehr wohl als Masseforderung auch aus diesen Überlegungen beansprucht werden könne. Die Voraussetzung, dass bei beiden Lehrlingen das Lehrverhältnis nach Ablauf der Probezeit in ein definitives Lehrverhältnis übergegangen sei, sei erfüllt gewesen.

Unabhängig davon sei aber nochmals festzuhalten, dass sowohl die Bildungs- als auch die Lehrlingsausbildungsprämie konstitutiv bedingt ist durch die konkrete (weder verfrühte noch verspätete) Antragstellung. Dies sei im Sinne des § 4 BAO der Entstehungszeitpunkt, was eben klar eine Masseforderung zu Gunsten des Masseverwalters bzw. der Konkursmasse begründe. Und nun zur von der Abgabenbehörde erster Instanz vorgenommenen Aufrechnung, die in weiterer Folge die Abweisung des Rückzahlungsantrages bedingt habe. Die von der Abgabenbehörde erster Instanz vorgenommene Aufrechnung sei im Sinne der §§ 19, 20 Konkursordnung absolut unzulässig. Lediglich Forderungen, die zur Zeit der Konkurseröffnung bereits aufrechenbar wären, bräuchten im Konkurs nicht mehr geltend gemacht werden. Im Sinne des § 20 Abs. 1 Konkursordnung sei eine Aufrechnung unzulässig, wenn ein Konkursgläubiger erst nach der Konkurseröffnung Schuldner der Konkursmasse geworden sei. Gerade dies sei aber im gegenständlichen Fall gegeben, da der Prämienanspruch erst mit Antragstellung, viele Monate nach Konkurseröffnung entstanden sei, wodurch die vorgenommene Aufrechnung jedenfalls unzulässig sei. Eine solche Aufrechnung wäre nur dann zulässig, wenn die sogenannte Aufrechnungslage bereits vor

Konkursöffnung bestanden hätte, sich also bereits Abgabenforderungen der Abgabenbehörde mit den wirksam begründeten Prämienansprüchen vor Konkursöffnung gegenüber gestanden hätten. Von einer solchen geforderten Aufrechnungslage könne aber nicht ausgegangen werden. Da die Bildungsprämie und die Lehrlingsausbildungsprämie frühestens mit Antragstellung überhaupt konstitutiv entstehen können und dieser Entstehungszeitpunkt klar nach Konkursöffnung liege, sei der von der Abgabenbehörde festgestellte Prämienanspruch ein Masseanspruch der Konkursmasse gegenüber dem Fiskus, somit sei eine Aufrechnung wie von der Erstbehörde vorgenommen unzulässig. Es werde daher der Antrag gestellt, die Berufungsbehörde wolle den Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz vom 20. Oktober 2010 dahingehend abändern, dass dem Antrag des Masseverwalters auf Auszahlung des Guthabens von 2.434,94 € stattgegeben werde.

Mit Bericht vom 18. November 2010 legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vor und beantragte, die Berufung abzuweisen.

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

Unstrittig kann im gegenständlichen Fall angesehen werden, dass die Bildungsprämie 2009 eine Gutschrift in Höhe von 434,94 € und die Lehrlingsausbildungsprämie 2009 eine Gutschrift in Höhe von 2.000,00 €, zusammen 2.434,94 € ergeben haben. Die diesbezüglichen Bescheide wurden am 16. September 2010 verbucht. Den diesbezüglichen Rückzahlungsantrag des Masseverwalters wies die Abgabenbehörde erster Instanz mit dem Hinweis ab, dass beide Prämien mit Gegenforderungen des Finanzamtes vor der Konkursöffnung zu verrechnen seien. Tatsächlich wurde der Betrag von 2.434,94 € mit der Umsatzsteuer 2008 verrechnet.

Gemäß § 216 BAO hat die Abgabenbehörde im Falle von Meinungsverschiedenheiten, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, über Antrag darüber zu entscheiden. Entsprechend der neueren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist der angefochtene Bescheid seinem materiellen Inhalt nach als Abrechnungsbescheid zu deuten. Sowohl der Berufungswerber (= Bw.) als auch das Finanzamt geht von einem nicht vorhandenen Guthabensaldo aus und stützt sich die berufungswerbende Argumentation ausschließlich auf die unrichtige Anwendung der Verrechnungsvorschriften. Ein derartiger Streit ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht in einem Verfahren nach § 239 Abs. 1 BAO, sondern in einem solchen nach § 216 BAO auszutragen. Da strittig ist, ob eine Kompensation der Gutschrift aus der Verbuchung der Bildungs- und Lehrlingsausbildungsprämie mit Konkursforderungen

---

zulässig ist, andernfalls ein Rückzahlungsanspruch zu Recht bestünde, ist der angefochtene Bescheid nach seinem materiellen Gehalt einer Deutung als Abrechnungsbescheid im Sinne des § 216 BAO zugänglich.

Es war daher zu prüfen, ob eine konkursrechtliche Verrechnungsbestimmung zur Anwendung gelangen könnte, da im Konkurs- oder Ausgleichsverfahren den Aufrechnungsvorschriften von Konkurs- und Ausgleichsordnung Vorrang vor den Verrechnungsvorschriften des § 214 BAO zukommt.

Nach § 19 Abs. 1 Konkursordnung brauchen Forderungen, die zur Zeit der Konkurseröffnung bereits aufrechenbar waren, im Konkurs nicht geltend gemacht werden. Nach Abs. 2 wird die Aufrechnung dadurch nicht ausgeschlossen, dass die Forderung des Gläubigers zurzeit der Konkurseröffnung noch bedingt oder betagt war.

Die Aufrechnung ist gemäß § 20 Abs. 1 erster Satz Konkursordnung 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. Gemäß Abs. 3 können jedoch Ansprüche aufgerechnet werden, die nach der Konkurseröffnung entstehen oder wieder auflieben.

Gemäß § 46 Abs. 1 Konkursordnung sind Masseforderungen ua. die Kosten des Konkursverfahrens (Z 1), alle Auslagen, die mit der Erhaltung, Verwaltung und Bewirtschaftung der Masse verbunden sind sowie alle die Masse betreffenden Steuern, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht wird (Z 2).

Gemäß § 51 Konkursordnung sind Konkursforderungen Forderungen von Gläubigern, denen zur Zeit der Konkurseröffnung vermögensrechtliche Ansprüche an den Gemeinschuldner zustehen (Konkursgläubiger).

Gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 Konkursordnung sind Masseforderungen ua. auch alle mit der Erhaltung, Verwaltung und Bewirtschaftung der Masse verbundenen Auslagen einschließlich der die Masse treffenden Steuern, Gebühren, Zölle, Beiträge zur Sozialversicherung und anderen öffentlichen Abgaben, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht wird.

Aus § 46 Abs. 1 Z 2 Konkursordnung ergibt sich, dass es für die konkursrechtliche Einordnung von Abgabenschuldigkeiten als Konkurs- oder Masseforderungen darauf ankommt, wann der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt verwirklicht worden ist. Liegt die Sachverhaltsverwirklichung bereits vor Konkurseröffnung, stellt die Abgabenschuld eine

Konkurs-, liegt diese nach Konkurseröffnung stellt die Abgabenschuld eine Masseforderung dar. Der Verwaltungsgerichtshof setzt in ständiger Rechtsprechung bei Abgabenschuldigkeiten den für die Abgrenzung zwischen Konkurs- oder Masseforderung aus insolvenzrechtlicher Sicht maßgeblichen Zeitpunkt der Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2 Konkursordnung mit dem Zeitpunkt gleich, wann der Abgabenanspruch steuerlich entstanden ist. Dies vor dem Hintergrund, dass § 46 Abs. 1 Z 2 Konkursordnung dem Wortlaut des § 4 Abs. 1 BAO insofern entspricht, als dort bestimmt ist, dass der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an dem das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Abgabenansprüche entstehen grundsätzlich ohne behördliches Tätigwerden ex lege.

Die das Schicksal vorliegende Berufung entscheidende Frage ist damit, wann der Anspruch betreffend Bildungsprämie und Lehrlingsausbildungsprämie jeweils für das Jahr 2009 entstanden ist. War dies vor Konkurseröffnung, wäre die strittige Aufrechnung wäre aus konkursrechtlicher Sicht zulässig gewesen. Ist der Prämienanspruch erst nach Konkurseröffnung entstanden, wäre der strittigen Aufrechnung das Aufrechnungsverbot des § 20 Abs. 1 erster Satz Konkursordnung entgegengestanden.

Zur Frage des Zeitpunktes der Entstehung eines Vergütungs- bzw. Rückforderungsanspruches vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass es sich bei Rückforderungsansprüchen um nichts anderes als um "negative Abgabenansprüche" handelt. Solche negativen Abgabenansprüche entstehen im Sinne der Rechtsprechung wie die Abgabenansprüche im engeren Sinn (Abgabenschuld) kraft Gesetzes jeweils zu dem Zeitpunkt, in dem ein gesetzlicher Tatbestand verwirklicht wird, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbindet. Auf die Bescheiderlassung kommt es im konkreten Zusammenhang nicht an, weil mit dieser lediglich die Durchsetzung des Rückforderungsanspruches gegenüber der Abgabenbehörde, nicht aber das Entstehen des Anspruches bewirkt wird.

Daraus ist für vorliegenden Fall vorerst abzuleiten, dass den Zeitpunkt der Antragstellung, der Erlassung und gebarungsmäßigen Erfassung der zur Steuergutschrift führenden Bescheide vom 16. September 2010 für die Beurteilung, wann der diesbezügliche Rückforderungsanspruch des Abgabepflichtigen aus insolvenzrechtlicher Sicht entstanden ist, keine entscheidende Bedeutung zukommt. Maßgeblich ist vielmehr, wann der diesen Rückforderungsanspruch unmittelbar auslösende Sachverhalt verwirklicht wurde. Da der Verwaltungsgerichtshof diesen insolvenzrechtlichen maßgeblichen Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung in seiner Rechtsprechung bei Abgabenansprüchen mit dem Zeitpunkt gleichsetzt, wann der Abgabenanspruch steuerlich entstanden ist und es sich bei

Rückforderungsansprüchen um negative Abgabenansprüche des Abgabepflichtigen gerichtet gegen den Abgabengläubiger handelt, ist für die zeitliche Abgrenzung im vorliegenden Fall unzweifelhaft also auch auf § 4 BAO abzustellen. Im gleichen Tenor hat auch der OGH am 30.9.2009, 3 Ob 183/09x, in Zusammenhang mit dem Anspruch auf Rückverrechnung eines Grunderwerbssteuerguthabens entschieden. „Wenngleich dieser Anspruch eine Antragstellung voraussetzt und durch den Bescheid der Abgabenbehörde bedingt war, entstand er schon vor Konkurseröffnung.“

Gemäß § 108c Abs. 2 Z 2 beträgt die Bildungsprämie 6 % der Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988. Es handelt sich dabei um Aufwendungen, die dem Arbeitgeber von einer von ihm verschiedenen Aus- und Fortbildungseinrichtung in Rechnung gestellt werden. Das bedeutet, dass ein Arbeitgeber, der bestimmte Aufwendungen für die Aus- und Fortbildung seiner Arbeitnehmer trägt, 6 % davon als Bildungsprämie retourniert bekommt. Der Sachverhalt, an den die Bildungsprämie geknüpft ist, ist daher eine Kostentragung bestimmter Aus- und Fortbildungskosten. Es kann als unbestritten angesehen werden, dass dieser Sachverhalt vor Konkurseröffnung realisiert worden ist. Die Frage, welche Vermögenserstattungsansprüche zuzuordnen sind, bestimmt sich nach den Regeln des Konkursrechtes. Danach kommt es aber nicht auf den Zeitpunkt der Vollrechtsentstehung, sondern auf den Zeitpunkt an, wann der den Rückforderungsanspruch unmittelbar auslösende Sachverhalt verwirklicht wurde. Dieser Sachverhalt wurde im gegenständlichen Fall vor Konkurseröffnung realisiert.

Die obigen Ausführungen gelten im Prinzip auch für die Lehrlingsausbildungsprämie. § 108f Abs. 1 EStG 1988 normiert: "Sind Aufwendungen (Ausgaben) für die Lehrlingsausbildung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzuziehen, kann unter den Voraussetzungen des Abs. 2 bis 4 eine Lehrlingsausbildungsprämie geltend gemacht werden." Im vorliegenden Fall beträgt die Lehrlingsausbildungsprämie 2.000,00 €. Zu beachten ist allerdings, dass die Lehrlinge 5 Tage (von 1. bis 5. Oktober 2009) nach Konkurseröffnung noch bei der Gemeinschuldnerin beschäftigt waren. Insofern wurde ein Teil des Sachverhaltes nach Konkurseröffnung verwirklicht. Die Lehrlingsausbildungsprämie ist daher aufzuteilen auf 273 Tage des Jahres 2009 (1. Jänner bis 30. September) bis zur Konkurseröffnung und auf 5 Tage nach der Konkurseröffnung. Teilt man die Lehrlingsausbildungsprämie in Höhe von 2.000,00 € auf die 278 Tage im Jahr 2009 auf, an welchen von der Gemeinschuldnerin Lehrlinge beschäftigt worden sind, so ergibt dies einen täglichen Anteil von 7,19 €. Der Anteil von 36,00 € (für 5 Tage) stellt daher gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 Konkursordnung ein Masseguthaben dar. In diesem Ausmaß war daher eine Aufrechnung mit einer Konkursforderung unzulässig. Der überwiegende Teil in Höhe von 1.964,00 € ist ebenso wie die Bildungsprämie vor Konkurseröffnung entstanden.

---

Zum Aufrechnungserfordernis der Fälligkeit der wechselseitigen Forderungen ist festzuhalten, dass die aufgerechnete Konkursforderung des Abgabengläubigers (Umsatzsteuer 2008) bereits vor Konkurseröffnung (am 16. Februar 2009) fällig war. Da Einwendungen zum Fehlen der sonstigen zivilrechtlichen Aufrechnungsvoraussetzungen nicht erhoben wurden und auch keine sonstigen Anhaltspunkte in diese Richtung vorliegen, ist diese Entscheidung auf die Gleichartigkeit und Richtigkeit der gegeneinander aufgerechneten Forderungen zugrunde zu legen.

Als Ergebnis dieser Betrachtungen ist somit festzustellen, dass die vom Finanzamt am 30. September 2010 im Wege der Verrechnung vorgenommene Aufrechnung der Umsatzsteuer 2008 in Höhe von 2.434,94 € mit der Gutschrift betreffend Bildungsprämie und Lehrlingsprämie 2009 im Ausmaß von 2.398,94 € unter dem Blickwinkel der §§ 1438ff ABGB, der konkursrechtlichen Aufrechnungsbeschränkungen und auch der Verrechnungsvorschriften der BAO zulässig und rechtmäßig war. Im Ausmaß von 2.398,94 € wurde die Umsatzsteuer 2008 getilgt. Insofern war daher die gegenständliche Berufung als unbegründet abzuweisen. Hinsichtlich des Betrages von 36,00 € ist die vorgenommene Aufrechnung zu Unrecht erfolgt, insofern hat die Umsatzsteuer 2008 als nicht getilgt zu gelten und der Betrag ist dem antragstellenden Masseverwalter gemäß § 239 BAO zurückzuzahlen.

Linz, am 20. Oktober 2011