



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der OGmbH, Adresse, vom 16. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 10. Jänner 2009 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Kalenderjahr 2008 und gegen den Bescheid vom 10. Jänner 2009 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB), Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) und des Säumniszuschlages für das Kalenderjahr 2008 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 6. November 2008, XXX wurde über das Vermögen der Firma OGmbH der Konkurs eröffnet und Bw (in Folge: Bw.) zum Masseverwalter bestellt. Vom Finanzamt wurde eine Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA – Prüfung) durchgeführt. Als Ergebnis der Prüfung hat das Finanzamt am 10. Jänner 2009 einen Haftungsbescheid betreffend Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Kalenderjahr 2008 und einen Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag und eines Säumniszuschlages für den Dienstgeberbeitrag für das Kalenderjahr 2008 erlassen. Als Begründung wurde vom Finanzamt angeführt, dass diese dem Bericht gemäß § 150 der Bundesabgabenordnung (BAO) vom 10. Jänner 2009 entnommen werden möge. Die Textierung des

Haftungsbescheides hat ua. Folgendes enthalten: Gemäß § 82 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 werden Sie als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen. Beide Bescheide wurden vom Finanzamt wie folgt adressiert:

Bw als Masseverwalter

im Konkurs OGmbH

Straße

Ort

Gegen die Bescheide wurde vom Bw. Berufung erhoben. In der Begründung wurde ausgeführt, dass er sich gegen die Bezeichnung als Bescheidadressaten auch im Hinblick auf die weitere textliche Gestaltung des Bescheides, wonach er für die Einbehaltung und Abfuhr für Lohnsteuerbeträge hafte und zur Zahlung des Dienstgeberbeitrages des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag und des Säumniszuschlages verpflichtet werde, als beschwert erachte. Nicht er als Masseverwalter, sondern die Konkursmasse der OGmbH hafte (als bloße Konkursforderung) für die Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und die Säumniszuschläge. Es wurde vom Bw. der Antrag gestellt, die Bescheide dahingehend abzuändern, dass nicht er als Masseverwalter sondern die Konkursmasse OGmbH vertreten durch den Masseverwalter zur Haftung der Lohnsteuer bzw. zur Zahlung des Dienstgeberbeitrages, des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag sowie der Säumniszuschläge herangezogen werde und dass die vorgeschriebenen Abgaben Konkurs – und nicht Masseforderungen seien.

Die Berufungen wurden vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidungen als unbegründet abgewiesen. In den Begründungen wurde vom Finanzamt Folgendes ausgeführt:

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Beschluss vom 2. März 2006, 2006/15/0087 festgehalten: Durch Eröffnung des Konkurses über das Vermögen eines Steuerpflichtigen wird das gesamte, der Exekution unterworfenen Vermögen, das dem Gemeinschuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses erlangt (Konkursmasse), dessen freier Verfügung entzogen (§ 1 Abs. 1 der Konkursordnung – KO).

Der Masseverwalter ist für diese Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse – soweit Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind – gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners im Sinne des § 80 BAO (vgl. die Erkenntnisse vom 30. 10. 2001, 95/14/0099 und vom 2. 7. 2002, 2002/14/0053). Auch in einem Abgabenverfahren tritt nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv – oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen (vgl. die hg Beschlüsse vom 18. 9. 2003, 2003/15/0061 und vom 22. 10. 1997, 97/13/0023).

Die angefochtenen Bescheide ergingen daher zu Recht an den Masseverwalter. Die angefochtenen Bescheide hätten nach der oben zitierten Ansicht des VwGH, wenn sie an die

Gemeinschuldnerin gerichtet gewesen wären, gegenüber der Gemeinschuldnerin, der in den die Masse betreffenden Angelegenheiten gem. § 1 Abs. 1 KO die Verfügungsfähigkeit entzogen ist, nicht wirksam werden können.

Dem Einwand des Masseverwalters, er hafte nicht für Abgaben, die in der Zeit vor Konkurseröffnung entstanden seien, somit greife § 82 EStG 1988 nicht, da er zum Zeitpunkt der Entstehung der Abgaben nicht Arbeitgeber gewesen sei, ist entgegenzuhalten, dass eine Zuordnung der Abgabensforderung als Masse – bzw. Konkursforderung durch diesen Bescheid nicht erfolgt ist. Für die Beurteilung der Frage, ob eine Abgabensforderung eine Masse – oder Konkursforderung darstellt, ist nur das Konkursgericht zuständig. So gesehen ist die Unterscheidung in Masse – oder Konkursforderung einer Abgabe für deren Einhebung, jedoch nicht für deren Festsetzung von Bedeutung.

Daraufhin wurden vom Bw. Vorlageanträge eingebracht. Ergänzend wurde ausgeführt, dass es sehr wohl einen qualitativen Unterschied mache, wenn ein ausdrücklich als Haftungsbescheid titulierter Bescheid des Betriebsfinanzamtes namentlich an den Masseverwalter in dessen Eigenschaft, und nicht an die Konkursmasse, vertreten durch den Masseverwalter, gerichtet werde. Die Ausführungen des Finanzamtes betreffend die Gerichtszuständigkeit für die Zuordnung einer Abgabensforderung als Masse – bzw. Konkursforderung würden in diesem Zusammenhang in keiner Weise überzeugen.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

Wie aus dem Beschluss des Handelsgerichtes Wien XXX vom 6. November 2008, zu entnehmen ist, wurde der Konkurs über den Schuldner, der Firma OGmbH, am 6. November 2008 eröffnet und Bw zum Masseverwalter bestellt. Als Datum der Anmeldefrist ist der 7. Jänner 2009 und als Datum der Tagsatzung (Prüfungstagsatzung und Berichtstagsatzung) ist der 21. Jänner 2009 angegeben.

Im Zuge der in der Folge vom Finanzamt durchgeführten GPLA – Prüfung für den Zeitraum 1. Jänner 2008 bis 6. November 2008 wurde über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO ein Bericht verfasst. In diesem Bericht wurde vom Prüfer auf Seite 2 ua. Folgendes angeführt:

Eingesehene Unterlagen und Hinweise für den Dienstgeber:

Schätzung gemäß § 184 BAO

Die Heranziehung zur Haftung gemäß § 82 EStG 1988 in Verbindung mit § 202 Abs. 1 und § 224 Abs. 1 BAO wurde im Rahmen der Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter

Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen. Im Hinblick darauf, dass die Arbeitgeberhaftung ein für den praktischen Vollzug des Lohnsteuerverfahrens unerlässliches Element darstellt und die im vorliegenden Fall festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen nicht bloß von geringem Ausmaß sind, waren bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben und die gegenständlichen Haftungsheranziehung bescheidmäßig auszusprechen. Weiters geht aus dem Bericht ua. hervor, dass die Schätzung nur für jene Dienstnehmer, die nicht in der Lohnverrechnung erfasst sind, anhand eines Beitragsbandausdruckes der Wiener Gebietskrankenkasse (An – und Abmeldungen von Dienstnehmern) und des Kollektivvertrages für das Baugewerbe als Grundlage für die Berechnung der Lohnabgaben vorgenommen wurde.

Das Finanzamt ist den Feststellungen des Prüfers gefolgt und hat einen Haftungsbescheid gemäß § 82 EStG 1988 für Lohnsteuer für das Kalenderjahr 2008 erlassen. Die Nachforderung an Lohnsteuer, für deren Einbehaltung und Abfuhr der Arbeitgeber gemäß § 82 EStG 1988 haftet wurde mit € 66.727,20 festgesetzt. Am Bescheid ist angeführt, dass die Lohnsteuer bereits fällig war und die für die Nachzahlung zur Verfügung stehende Frist der gesondert zugehenden Buchungsmitteilung zu entnehmen ist. Außerdem hat das Finanzamt als Begründung auf den Bericht gemäß § 150 BAO vom 10. Jänner 2009 verwiesen. Das Finanzamt hat auch auf Grund der Prüfungsfeststellungen einen Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages, des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag und des Säumniszuschlages für den Dienstgeberbeitrag erlassen. Als Begründung wurde auf den Bericht gemäß § 150 BAO verwiesen. Beide Bescheide adressierte das Finanzamt an den Bw. als Masseverwalter im Konkurs (über das Vermögen) OGmbH und Adresse des Bw.

Aus den Berufungen geht hervor, dass der Bw. der Auffassung ist, dass die Bescheide nicht an den Masseverwalter sondern an die Konkursmasse vertreten durch den Masseverwalter zu richten seien.

Vom Finanzamt wird der Rechtstandpunkt vertreten, dass die Bescheide rechtsrichtig nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes adressiert worden sind.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Nach § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. § 82 EStG 1988 bestimmt, dass der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung

und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer haftet. Die Haftung des Arbeitgebers für die Lohnsteuerschuld des Arbeitnehmers wird durch einen Haftungsbescheid nach § 224 BAO geltend gemacht. Der Haftungsbescheid gemäß § 224 BAO wird im Allgemeinen vom Finanzamt der Betriebsstätte nach einer zuvor durchgeführten Lohnsteuerprüfung erlassen.

Nach § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) ist ebenso wie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) eine Selbstbemessungsabgabe, für die gemäß § 201 BAO ein Abgabenbescheid nur zu erlassen ist, wenn sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist im Spruch eines Bescheides die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die der Bescheid ergeht. Erledigungen werden dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Bei schriftlichen Erledigungen erfolgt die Bekanntgabe, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung (§ 97 Abs. 1 lit. a BAO).

Unbestritten ist im vorliegenden Fall, dass laut Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 6. November 2008 XXX der Konkurs über den Schuldner, der OGmbH eröffnet und der Bw. zum Masseverwalter bestellt worden ist. Nach Konkurseröffnung hat das Finanzamt eine GPLA – Prüfung vorgenommen und auf Grund der getroffenen Feststellungen einen Haftungsbescheid für Lohnsteuer und einen Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag erlassen. Zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung war das Konkursverfahren der OGmbH noch nicht abgeschlossen. Das Finanzamt hat die nach der GPLA – Prüfung zu erlassenden Bescheide an den Bw. als Masseverwalter im Konkurs der OGmbH und Adresse des Bw. gerichtet.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einer Vielzahl von Erkenntnissen sowie Beschlüssen zur Bescheidadressierung im Konkurs Stellung bezogen. Als Beispiel wird auf das Erkenntnis vom 2. März 2006, Zl. 2006/15/0087 verwiesen, worin der Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgeführt hat:

Durch die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen eines Steuerpflichtigen wird das gesamte, der Exekution unterworfenen Vermögen, das dem Gemeinschuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses erlangt (Konkursmasse), dessen freier Verfügung entzogen (§ 1 Abs. 1 KO). Der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung betreffend

die Konkursmasse – soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind – gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners im Sinne des § 80 BAO (vgl. VwGH vom 2. August 1995, ZI. 94/13/0095, VwGH vom 30. Oktober 2001, ZI. 95/14/0099, VwGH vom 2. Juli 2002, ZI. 2002/14/0053). Auch in einem Abgabungsverfahren tritt nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv – oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen (vgl. die Beschlüsse des VwGH vom 18. September 2003, ZI. 2003/15/0061, vom 22. Oktober 1997, ZI. 97/13/0023, vom 24. Juli 2007, ZI. 2002/14/0115 und vom 19. September 2007, ZI. 2007/13/0070). Dies gilt in gleicher Weise auch für Haftungsbescheide und Sicherstellungsaufträge (vgl. VwGH vom 8. Februar 2007, ZI. 2006/15/0371). Abgaben sind - auch soweit sie Konkursforderungen darstellen – während dem Konkursverfahren gegenüber dem Masseverwalter festzusetzen. Ob und inwieweit derartige Konkursforderungen aus der Masse Befriedigung erlangen, entscheidet letztlich nach Maßgabe der Bestimmungen des Insolvenzrechtes das Gericht (vgl. VwGH vom 19. Februar 1985, ZI. 84/14/0126).

Der in dem oben zitierten Erkenntnis angefochtene Bescheid wurde, so wie es der im vorliegenden Fall zum Masseverwalter bestellte Bw. begehrt, an den Gemeinschuldner, zu Händen des Masseverwalters, zugestellt und konnte nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes gegenüber dem Gemeinschuldner, dem in den die Masse betreffenden Angelegenheiten gemäß § 1 Abs. 1 KO die Verfügungsfähigkeit entzogen ist, nicht wirksam erlassen werden. Die in dem oben zitierten Erkenntnis angefochtene Erledigung wäre daher an den Masseverwalter und nicht an den Gemeinschuldner zu richten und dem Masseverwalter zuzustellen gewesen (vgl. den erwähnten Beschluss vom 18. September 2003, 2003/15/0061 mwN).

Im Beschluss vom 16. Jänner 1991, ZI. 90/13/0298 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass auch die Geltendmachung der Haftung des Gemeinschuldners gemäß § 82 Abs. 1 EStG 1972 die Konkursmasse betrifft. Der vom Finanzamt in diesem Verfahren an die Gemeinschuldnerin erlassene Haftungsbescheid konnte nicht wirksam werden. Nach den Ausführungen im Beschluss hätte ausschließlich der Masseverwalter als Partei behandelt werden müssen, sodass an ihn der Haftungsbescheid zu richten gewesen wäre.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass eine an die OGmbH im Konkurs zH Herrn Bw, adressierte Erledigung nicht an den Masseverwalter, sondern an den Gemeinschuldner gerichtet ist. Durch die bloße Weiterleitung der an den Gemeinschuldner gerichteten

Erledigung an den Masseverwalter wäre sie dem Masseverwalter gegenüber jedoch nicht wirksam geworden (vgl. den erwähnten Beschluss vom 18. September 2003, 2003/15/0061).

Das Finanzamt hat daher die nach der GPLA – Prüfung zu erlassenden Bescheide in rechtskonformer Weise entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes an den Bw. – da dieser vom Handelsgericht zum Masseverwalter im Konkursverfahren bestellt worden ist - zugestellt. Dem Berufungsbegehren des Bw. konnte daher nicht gefolgt werden, sodass wie im Spruch zu entscheiden war.

Wien, am 8. September 2009