



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag. AAA, Rechtsanwalt, als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der BBB GmbH, Adresse, vom 2. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 14. Oktober 2009 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum Jänner bis Juni 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit dem Haftungsbescheid vom 14. Oktober 2009 wurde Mag. AAA als Masseverwalter im Konkurs der BBB GmbH als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer für den Zeitraum Jänner bis Juni 2009 in Anspruch genommen. Als Bescheidebegründung wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 14. Oktober 2009 verwiesen. In diesem wurde ausgeführt, die Heranziehung zur Haftung sei 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 worden. Im Hinblick darauf, dass die Arbeitgeberhaftung ein für den praktischen Vollzug des Lohnsteuerverfahrens unerlässliches Element darstelle und die im vorliegenden Fall festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen nicht bloß von geringem Ausmaß seien, sei bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu

geben gewesen und die gegenständliche Haftungsheranziehung sei bescheidmäßig auszusprechen gewesen.

Bei genauer Abstimmung mit den Lohnkonten in Verbindung mit den Dienstgeberkonten und Buchhaltungsunterlagen seien Abweichungen beim Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und der Lohnsteuer festgestellt und korrigiert worden. Im Zuge des Insolvenzverfahrens seien die vorläufigen Lohnabgaben für die vom Insolvenzfonds ausbezahlten Löhne und Gehälter vorzuschreiben gewesen. Bereits abgeführte Lohnabgaben für nicht ausbezahlte Löhne und Gehälter seien gutgeschrieben worden.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 2. November 2009. Der Berufungswerber (Bw.) brachte vor, über das Vermögen der BBB GmbH sei mit Beschluss des Landesgerichtes CCC vom tt.mm.jjjj das Konkursverfahren eröffnet worden und der Bw. zum Masseverwalter bestellt worden. Mit dem bekämpften Bescheid werde der Bw. als Masseverwalter für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen. Gemäß § 224 BAO würden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht.

Gemäß § 82 EStG 1988 hafte der Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Mit dem nunmehr bekämpften Bescheid werde die Haftung der nicht entrichteten Lohnsteuer für den Zeitraum Jänner bis Juni 2009 geltend gemacht.

Der Bw. sei im abgabenrelevanten Zeitraum nicht Arbeitgeber und daher auch nicht zur Entrichtung der Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 verpflichtet gewesen. Die gegenständlichen Abgaben stellten Konkursforderungen dar, die im Konkursverfahren zur Anmeldung zu bringen seien und für die den Bw. als Masseverwalter keine Haftung treffe. Es werde daher der Antrag gestellt, der Berufung Folge zu geben und den bekämpften Bescheid ersatzlos zu beheben.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 3. Dezember 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, durch Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des Steuerpflichtigen am tt.mm.jjjj sei das gesamte der Exekution unterworfenen Vermögen, das dem Gemeinschuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses erlangt habe, der freien Verfügung entzogen worden. Der Masseverwalter sei für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners. Auch in einem Abgabenverfahren trete nach Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handle. Die Abgaben seien daher während

des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiere, festzusetzen und diesem auch zuzustellen. Die angefochtene Erledigung sei daher entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes an den Masseverwalter gerichtet und zugestellt worden.

Mit Schreiben vom 29. Dezember 2009 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Richtig sei, dass die Abgaben während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiere, festzusetzen und diesem auch zuzustellen seien. Es sei daher der Abgabenbehörde erster Instanz obliegen, mit Abgabenbescheid die erhobenen Abgaben (Lohnsteuer) vorzuschreiben und diesen Bescheid an den Bw. zu richten.

Gemäß § 224 BAO würden durch die Erlassung von Haftungsbescheiden die in den Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen geltend gemacht werden. Eine persönliche Haftung des Masseverwalters für die als Konkursforderung qualifizierenden Abgaben würden die Abgabenvorschriften jedoch nicht vorsehen. Durch die Erlassung eines Haftungsbescheides würde neben der Gemeinschuldnerin als primäre Haftungsschuldnerin noch ein weiterer Haftender – hier der Masseverwalter – hinzutreten.

Die von der Abgabenbehörde zitierten Entscheidungen gingen nicht von einem vergleichbaren Sachverhalt aus, zumal hier über das Vermögen eines Geschäftsführers einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung der Konkurs eröffnet worden sei und dieser zur Haftung für Kommunalsteuer herangezogen worden sei. Der zu diesem Zweck erlassene Haftungsbescheid sei folgerichtig dem Masseverwalter zuzustellen gewesen. Im gegenständlichen Fall sei jedoch die Gemeinschuldnerin als juristische Person Abgabenschuldnerin. Sofern die Abgabenbehörde beabsichtigt habe, mit der Erlassung eines Haftungsbescheides die persönliche Haftung des Geschäftsführers geltend zu machen, so sei dieser Bescheid jedenfalls nicht dem Masseverwalter zuzustellen gewesen, zumal der Geschäftsführer nicht konkursverfangen gewesen sei und daher der Masseverwalter nicht den Geschäftsführer repräsentiere.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufgrund des Verwaltungsverfahrens und der darin durchgeführten Ermittlungen steht unbestritten fest, dass mit Beschluss des Landesgerichtes CCC vom tt.mm.jjjj über das Vermögen der BBB GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden ist und Mag. AAA, Rechtsanwalt, zum Masseverwalter bestellt worden ist.

Im Zuge der in der Folge vom Finanzamt durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde für den Zeitraum Jänner bis Juni 2009 eine Abfuhrdifferenz betreffend Lohnsteuer festgestellt

(Niederschrift vom 9. Oktober 2009). Den getroffenen Feststellungen folgend hat das Finanzamt für den genannten Zeitraum den nunmehr bekämpften Haftungsbescheid erlassen.

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Der Arbeitgeber hat die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten ist, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen (§ 79 Abs. 1 EStG 1988).

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Arbeitnehmer, der zwar Steuerschuldner ist, wird nur ausnahmsweise für die Lohnsteuer in Anspruch genommen (§ 83 EStG 1988).

Die BBB GmbH hatte als Arbeitgeber und Haftungspflichtiger die Lohnsteuer selbst zu berechnen und abzuführen. Da die Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer nicht in richtiger Höhe erfolgte, war sie (im Rahmen einer Ermessensentscheidung) mit Haftungsbescheid (und nicht mit Abgabenbescheid) in Anspruch zu nehmen.

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. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung (§ 97 Abs. 1 lit. a BAO).

Durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens (Sanierungs- und Konkursverfahren) wird das gesamte der Exekution unterworfenen Vermögen, das dem Schuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Insolvenzverfahrens erlangt (Insolvenzmasse), dessen freier Verfügung entzogen (§ 2 Abs. 2 IO).

Der Umstand, dass der Schuldner durch die Insolvenzeröffnung in Bezug auf die Insolvenzmasse verfügungsunfähig wird und seine Handlungsfähigkeit verliert, führt nicht zum Untergang seiner Rechtspersönlichkeit.

Die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des Gemeinschuldners ändert nichts daran, dass er weiterhin Abgabenschuldner betreffend die Abgaben ist, die durch den Fortbetrieb oder die Beendigung seines Unternehmens entstehen (VwGH 16.2.2006, 2005/14/0033).

Der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung - soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners iSd § 80 BAO. 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 nach ständiger Rechtsprechung des VwGH während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen.

Während des Konkursverfahrens dürfen somit weder Abgabenbescheide noch Haftungsbescheide, mit welchen der Gemeinschuldner zur Haftung (hier für Lohnsteuer) herangezogen werden soll, an den Gemeinschuldner gerichtet werden (VwGH 24.6.2009, 2009/15/0044).

Der dargestellten Rechtsprechung zufolge war der Haftungsbescheid, welcher die BBB GmbH als Gemeinschuldnerin betrifft, an den Bw. "als Masseverwalter" zu richten.

Ergänzend ist festzuhalten, dass mit dem gegenständlichen Haftungsbescheid weder die Gemeinschuldnerin ein weiteres Mal als Haftungspflichtige in Anspruch genommen worden ist, noch mit diesem Bescheid eine "Durchgriffshaftung" gegenüber dem Masseverwalter geltend gemacht und dieser persönlich zur Haftung herangezogen worden ist (VwGH 24.6.2009, 2009/15/0044).

Der Masseverwalter ist – wie bereits festgehalten - lediglich gesetzlicher Vertreter und tritt keineswegs als Abgabenschuldner an die Stelle des Abgabepflichtigen (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 79 E 43).

Mit dem gegenständlichen Haftungsbescheid wurde auch nicht der Geschäftsführer der BBB GmbH zur Haftung herangezogen.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 13. Mai 2013