



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw als Masseverwalter der X Kft., Ort, Straße, vom 5. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 28. Februar 2009 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für das Kalenderjahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom 26. Jänner 2009, Y wurde über das Vermögen der Firma X Kft., Zweigniederlassung Ort, Straße2, das Konkursverfahren 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 28. Februar 2009 einen Haftungsbescheid betreffend Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Kalenderjahr 2007 erlassen. Als Begründung hat das Finanzamt auf den Bericht gemäß § 150 der Bundesabgabenordnung (BAO) über das Ergebnis der Außenprüfung vom 28. Februar 2009 verwiesen. 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. Der Bescheid wurde vom Finanzamt wie folgt adressiert:

Bw als Masseverwalter

im Konkurs X Kft

Straße

Ort

Gegen den Bescheid wurde vom Bw. Berufung erhoben. In der Begründung wurde im Wesentlichen angeführt, dass es sich bei den Abfuhrdifferenzen um Lohnsteuer aus dem Jahr 2007 handle. Dieser Zeitpunkt liege vor der Konkurseröffnung am 26. Jänner 2009. Eine Haftung des Masseverwalters sei nicht gegeben und der Bescheid wäre richtigerweise an die X Kft zu Handen des Masseverwalters zu richten gewesen.

Die Berufung wurde vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung 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 die 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. September 2003, 2003/15/0061 und vom 22. Oktober 1997, 97/13/0023).

Der in dem oben zitierten Beschluss angefochtene Bescheid wurde, so wie es der gegenständliche zum Masseverwalter bestellte Bw begeht, an den Gemeinschuldner, zu Handen des Masseverwalters zugestellt und konnte nach Ansicht des VwGH gegenüber dem Gemeinschuldner, dem in den die Masse betreffenden Angelegenheiten gem. § 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 hg. Beschluss vom 18. September 2003 mwN).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet das, dass eine an X Kft., zH Herrn Bw als Masseverwalter adressierte Erledigung nicht an den Masseverwalter, sondern an den Gemeinschuldner gerichtet wäre. 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 hg. Beschluss vom 18. September 2003).

Daraufhin hat der Bw. einen Vorlageantrag eingebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Wie aus dem Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt Y vom 26. Jänner 2009, zu entnehmen ist, wurde der Konkurs über den Schuldner, der Firma X Kft. eröffnet und Bw zum Masseverwalter bestellt. Als Datum der Anmeldungsfrist ist der 17. März 2009 und als Datum der Tagsatzung (Prüfungstagsatzung und Berichtstagsatzung) ist der 31. März 2009 angegeben.

Im Zuge der in der Folge vom Finanzamt durchgeföhrten GPLA – Prüfung für den Zeitraum 1. Jänner 2007 bis 26. Jänner 2009 wurde über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO am 28. Februar 2009 ein Bericht verfasst. In diesem Bericht wurde vom Prüfungsorgan auf Seite 2 ua. Folgendes angeführt:

Eingesehene Unterlagen und Hinweise für den Dienstgeber:

Lohnkonten usw.

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 Abfuhr im Kalenderjahr 2007 neu festzusetzen waren, da Anzeigen wegen illegaler Beschäftigung von Dienstnehmern vorliegen. Die Lohnabgaben wurden laut den Aussagen der aufgegriffenen Dienstnehmer neu berechnet.

Das Finanzamt ist den Feststellungen des Prüfungsorgans gefolgt und hat einen Haftungsbescheid gemäß § 82 EStG 1988 für Lohnsteuer für das Kalenderjahr 2007 erlassen. Die Nachforderung an Lohnsteuer, für deren Einbehaltung und Abfuhr der Arbeitgeber gemäß § 82 EStG 1988 haftet wurde mit € 663,44 festgesetzt. Am Bescheid ist angeführt, dass die Lohnsteuer bereits fällig war und die für die Nachzahlung zur Verfügung stehende Frist der gesondert zugehenden Buchungsmittelung zu entnehmen ist. Außerdem hat das

Finanzamt als Begründung auf den Bericht gemäß § 150 BAO vom 28. Februar 2009 verwiesen. Den Bescheid adressierte das Finanzamt an den Bw. als Masseverwalter im Konkurs (über das Vermögen) X Kft und Adresse des Bw.

Aus der Berufung geht hervor, dass der Bw. der Auffassung ist, dass der Bescheid nicht an den Masseverwalter sondern an die Gemeinschuldnerin zu Handen des Masseverwalters zu richten sei, da der Masseverwalter lediglich als Zustelladressat fungiere.

Vom Finanzamt wird der Rechtstandpunkt vertreten, dass der Bescheid rechtsrichtig nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes adressiert worden ist.

Rechtliche Würdigung:

Nach § 86 Abs. 1 EStG 1988 hat das Finanzamt der Betriebsstätte ua. die Einhaltung aller für die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer maßgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu prüfen.

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 durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung erlassen.

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 Landesgerichtes Wiener Neustadt vom 26. Jänner 2009 Y der Konkurs über den Schuldner, der X Kft. 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 erlassen. Zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung war das

Konkursverfahren noch nicht abgeschlossen. Als Bescheidadressat hat das Finanzamt für den nach der GPLA – Prüfung zu erlassenden Haftungsbescheid den Bw. als Masseverwalter im Konkurs der X Kft und Adresse des Bw. angeführt.

Im Zeitpunkt der Bescheiderlassung war dem X Kft durch die Konkurseröffnung bereits jegliche Verfügungsbefugnis hinsichtlich des konkursverfangenen Vermögens entzogen. Als Partei des Verfahrens kam nach dem Gesetz ausschließlich der Masseverwalter in Betracht. Denn gemäß § 3 Abs. 1 KO sind nach der Konkurseröffnung Rechtshandlungen des Gemeinschuldners, welche die Konkursmasse betreffen, den Konkursgläubigern gegenüber unwirksam und der Konkursverwalter übt insgesamt in Bezug auf die Führung des Betriebes die gesetzlich auf ihn übergegangenen Rechte und Pflichten des Gemeinschuldners aus (vgl. VwGH vom 18. Dezember 1989, 89/17/0037).

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, Zl. 94/13/0095, VwGH vom 30. Oktober 2001, Zl. 95/14/0099, VwGH vom 2. Juli 2002, Zl. 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 Beschlüsse des VwGH vom 18. September 2003, Zl. 2003/15/0061, vom 22. Oktober 1997, Zl. 97/13/0023, vom 24. Juli 2007, Zl. 2002/14/0115 und vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0070). Dies gilt in gleicher Weise auch für Haftungsbescheide und Sicherstellungsaufträge (vgl. VwGH vom 8. Februar 2007, Zl. 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, Zl. 84/14/0126).

Der in dem oben zitierten Erkenntnis angefochtene Bescheid wurde, so wie es der im vorliegenden Fall zum Masseverwalter bestellte Bw. begeht, an den Gemeinschuldner, zu Handen 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, Zl. 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 X Kft 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 den nach der GPLA – Prüfung zu erlassenden Bescheid in rechtskonformer Weise entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes an den Bw. – da dieser vom Gericht zum Masseverwalter im Konkursverfahren bestellt worden ist – zugestellt.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 14. September 2009