



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw als Masseverwalter der Firma TGmbH, Ort, Straße, vom 24. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 6. März 2009 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für das Kalenderjahr 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 10. Februar 2009, XXX wurde über das Vermögen der Firma TGmbH 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 6. März 2009 einen Haftungsbescheid betreffend Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Kalenderjahr 2008 erlassen. Als Begründung hat das Finanzamt auf den Bericht gemäß § 150 der Bundesabgabenordnung (BAO) über das Ergebnis der Außenprüfung vom 6. März 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 TGmbH

Straße

Ort

Gegen den Bescheid wurde vom Bw. Berufung erhoben. In der Begründung wurde ausgeführt, dass es sich bei dem Haftungsbescheid um einen Leistungsbescheid handle. Der Bescheid betreffe einen Zeitraum, für welchen er als Masseverwalter noch gar nicht bestellt gewesen sei. Das Verhalten der nunmehrigen Gemeinschuldnerin bzw. der Geschäftsführer der Gemeinschuldnerin sei ihm als Masseverwalter keinesfalls zuzurechnen. Weiters wurde vorgebracht, dass für Konkursforderungen Leistungsbescheide nicht erlassen werden können. Konkursgläubiger hätten ihre Forderungen nach konkursrechtlichen Vorschriften im Konkurs geltend zu machen (§ 102 KO). Nach Konkureröffnung könne gegenüber einem Masseverwalter wegen Konkursforderungen jedoch nur Feststellungsbescheide erlassen werden. Außerdem sei als Bescheidadressat der Masseverwalter angegeben worden. Betreffend Zeiträume vor Konkureröffnung sei die Gemeinschuldnerin als Bescheidadressat anzugeben (zB TGmbH zu Handen des Masseverwalters).

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 unterworfene 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 Konkureröffnung 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).

Der angefochtene Bescheid erging daher zu Recht an den Masseverwalter. Der angefochtene Bescheid hätte 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 Konkureröffnung 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 Abgabenforderung als Masse – bzw. Konkursforderung durch diesen Bescheid nicht erfolgt ist. Für die Beurteilung der Frage, ob eine Abgabenforderung 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 hat der Bw. einen Vorlageantrag eingebracht. Ergänzend wurde ausgeführt, dass der Verweis in der Berufungsvorentscheidung auf § 80 BAO rechtlich nicht zutreffe. Werde ein Haftungsbescheid in Form eines Leistungsbescheides gegen den Masseverwalter über Abgabenforderungen, die vor Konkursöffnung entstanden sind, erlassen, sei im Falle des Konkurses der Masseverwalter gerade nicht verpflichtet, die darin zur Leistung vorgeschriebenen Haftungsbeträge zu bezahlen.

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 Handelsgerichtes Wien XXX vom 10. Februar 2009, zu entnehmen ist, wurde der Konkurs über den Schuldner, der Firma TGmbH eröffnet und Bw zum Masseverwalter bestellt. Als Datum der Anmeldefrist ist der 3. April 2009 und als Datum der Tagsatzung (Prüfungstagsatzung und Berichtstagsatzung) ist der 17. April 2009 angegeben.

Im Zuge der in der Folge vom Finanzamt durchgeführten GPLA – Prüfung für den Zeitraum 13. Oktober 2007 bis 10. Februar 2009 wurde über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO am 6. März 2009 ein Bericht verfasst. In diesem Bericht wurde vom Prüfungsorgan 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 soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, sie diese gemäß § 184 BAO zu schätzen hat. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn

der Abgabepflichtige über seine Abgaben keine ausreichende Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich ist. Im vorliegenden Fall wurde die Schätzung anhand eines Beitragsbandausdruckes der Wiener Gebietskrankenkasse (An – und Abmeldungen von Dienstnehmern) und des Kollektivvertrages für das Baugewerbe als Grundlage für die Berechnung der Lohnabgaben herangezogen.

Das Finanzamt ist den Feststellungen des Prüfungsorgans 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 € 50.479,05 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 6. März 2009 verwiesen. Den Bescheid adressierte das Finanzamt an den Bw. als Masseverwalter im Konkurs (über das Vermögen) TGmbH 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 Konkursmasse vertreten durch den Masseverwalter zu richten sei und dass für Konkursforderungen Leistungsbescheide nicht erlassen werden können. Außerdem haben Konkursgläubiger ihre Forderungen nach den konkursrechtlichen Vorschriften im Konkurs geltend zu machen. Nach Konkursöffnung könne gegenüber einem Masseverwalter wegen Konkursforderungen jedoch nur Feststellungsbescheide erlassen werden.

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 Handelsgerichtes Wien vom 10. Februar 2009 XXX der Konkurs über den Schuldner, der TGmbH eröffnet und der Bw. zum Masseverwalter bestellt worden ist. Nach Konkureröffnung 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 der TGmbH noch nicht abgeschlossen. Als Bescheidadressat hat das Finanzamt für den nach der GPLA – Prüfung zu erlassenden Haftungsbescheid den Bw. als Masseverwalter im Konkurs der TGmbH und Adresse des Bw. angeführt.

Im Zeitpunkt der Bescheiderlassung war der TGmbH durch die Konkureröffnung 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 Konkureröffnung 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, 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 Abgabenverfahren tritt nach der Konkursöffnung 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. 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, 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 TGmbH 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 Handelsgericht zum Masseverwalter im Konkursverfahren bestellt worden ist – zugestellt.

Eine vom Unabhängigen Finanzsenat am 15. September 2009 durchgeführte Firmenbuchabfrage hat ergeben, dass laut Beschluss des Gerichtes vom 1. Juli 2009, XXX der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben und die Funktion des Bw. als Masseverwalter gelöscht worden ist. Mit der Aufhebung des Konkurses über das Vermögen des Gemeinschuldners haben die Beschränkungen seiner freien Verfügung über die Konkursmasse geendet. Im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Dezember 1992, 89/17/0037 ist seither dem ehemaligen Gemeinschuldner sein ehemals Konkursverfangenes Vermögen hinsichtlich dessen Vertretung wieder zuzurechnen, sodass der ehemalige Gemeinschuldner auch im Abgabenverfahren, welches sich während eines Konkursverfahrens auf die Konkursmasse bezieht, nunmehr wieder selbst handlungsfähig ist. Daher ist diese Berufungsentscheidung, die sich auf Verfahren mit dem Gemeinschuldner (und nicht etwa dem Masseverwalter persönlich) als Steuersubjekt beziehen, an den Gemeinschuldner zu richten.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 17. September 2009