



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. AA, Rechtsanwalt, als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der BB GmbH, Adresse, vertreten durch CC, Rechtsanwälte GmbH, Adresse, vom 6. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 30. Juni 2011 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum Jänner bis März 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit dem Haftungsbescheid vom 30. Juni 2011 wurde Dr. AA als Masseverwalter der BB GmbH als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer für den Zeitraum Jänner bis März 2011 in Anspruch genommen. Als Bescheidbegründung wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 30. Juni 2011 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. Die gegenständliche Haftungsheranziehung sei bescheidmäßig auszusprechen gewesen.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 6. Juli 2011. Der Berufungswerber (Bw.), vertreten durch CC Rechtsanwälte GmbH, brachte vor, über das Vermögen der BB GmbH sei mit Beschluss des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen Graz vom tt.mm.jjjj das Konkursverfahren eröffnet worden und der Bw. zum Masseverwalter bestellt worden. Mit dem angefochtenen Haftungsbescheid werde der Bw. in seiner Funktion als Masseverwalter von der belangten Behörde für die in den Monaten Jänner bis März 2011 zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen. Die Lohnsteuer für diesen Zeitraum hätte vom Bw. und Masseverwalter nicht aus der Insolvenzmasse berichtigt werden dürfen, zumal es sich bei diesen Forderungen der belangten Behörde um Insolvenzforderungen und nicht um Masseforderungen handle. Der Bw. sei vor der Konkurseröffnung auch nicht Arbeitgeber der im schuldnerischen Betrieb Beschäftigten gewesen. Im Zeitpunkt der Konkurseröffnung seien im schuldnerischen Unternehmen keine Dienstnehmer mehr beschäftigt gewesen.

Die Erlassung des gegenständlichen Haftungsbescheides über die Inanspruchnahme des Bw. in seiner Funktion als Masseverwalter für die Lohnsteuer entbehre daher jeglicher Grundlage. Eine Haftung des Bw. für vor Insolvenzeröffnung anerlaufene Lohnsteuer sei nicht gerechtfertigt. Die rückständige Lohnsteuer sei im Konkursverfahren als Insolvenzforderung anzumelden. Abschließend stellte der Bw. den Antrag, den Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 31. August 2011 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens werde, sofern es sich um keine Eigenverwaltung handle, dem Insolvenzschuldner in den die Insolvenzmasse betreffenden Angelegenheiten die Verfügungsfähigkeit entzogen. Nach Insolvenzeröffnung trete der Insolvenz- bzw. Masseverwalter an die Stelle des Schuldners, soweit es sich um Angelegenheiten der Insolvenzmasse handle. Abgaben seien daher, auch wenn sie Insolvenzforderungen darstellten, während des Insolvenzverfahrens gegenüber dem Insolvenzverwalter, der insofern den Schuldner repräsentiere, festzusetzen. Auf das gegenständliche Insolvenzverfahren umgelegt bedeute dies, dass der Bescheid korrekt ausgestellt und adressiert worden sei. Dass es sich bei der mittels Haftungsbescheid vorgeschriebenen Lohnsteuer um eine Insolvenzforderung handle, ergebe sich aus der an das zuständige Landesgericht gerichteten Anmeldung der Abgabenforderungen. Das diesbezügliche Berufungsbegehren sei daher bereits umgesetzt.

Mit Schreiben vom 21. September 2011 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im konkreten Fall habe die Behörde erster Instanz nicht die Lohnsteuer für den Zeitraum Jänner bis März 2011 gegenüber dem Masseverwalter bescheidmäßig festgesetzt, sondern habe diese gegenüber dem

Masseverwalter einen Haftungsbescheid für Abgaben erlassen, die zur Gänze Insolvenzforderungen darstellten, da diese Abgabenpflicht vor Konkursöffnung entstanden sei. Die Behörde erster Instanz habe daher mit gegenständlichem Haftungsbescheid und ohne Rücksicht auf die nach den einschlägigen Bestimmungen der Insolvenzordnung lediglich quotenmäßig zu bedienenden Insolvenzforderungen eine (weitere) Haftungsgrundlage geschaffen, mit der der Masseverwalter zur Zahlung von Insolvenzforderungen im vollen Umfange – und nicht bloß quotenmäßig – verpflichtet werde.

Dadurch, dass der Masseverwalter mit dem angefochtenen Haftungsbescheid (wörtlich) als Arbeitgeber für die Abfuhr von Lohnsteuer, nämlich für Insolvenzforderungen, vollumfänglich als Abgabepflichtiger in Anspruch genommen werde, würde der Masseverwalter verpflichtet werden, eine Insolvenzforderung gleichsam einer Masseforderung im vollen Betrage – und nicht bloß quotenmäßig – zu bezahlen.

Die bloße Festsetzung von Abgabenschulden gegenüber dem Masseverwalter, auch wenn die Abgaben Insolvenzforderungen darstellten, sei selbstverständlich aufgrund der dem Schuldner entzogenen Verfügungsfähigkeit gerechtfertigt. Die bloße bescheidmäßige Festsetzung derartiger Abgaben bedeute auch nicht die Verpflichtung des Masseverwalters, Abgabenschulden, die Insolvenzforderungen darstellten, als Masseforderungen zu begleichen. Die Festsetzung von vor Konkursöffnung entstandenen Abgabenschulden gegenüber dem Masseverwalter könne nicht mit einem gegenüber dem Masseverwalter erlassenen Haftungsbescheid, der ohne Einschränkung die Haftung und Inanspruchnahme für Insolvenzforderungen vorsehe, gleichgesetzt werden.

Der Haftungsbescheid werde nicht durch die von der Behörde erster Instanz vorgenommene Forderungsanmeldung ersetzt oder gar aufgehoben. Der angefochtene Haftungsbescheid sei weiter aufrecht. Weiters habe die belangte Behörde unter einem den Bescheid über den Ablauf einer Aussetzung erlassen, wonach der Bw. wiederum aufgefordert werde, die Lohnsteuer (offenbar in vollem Umfange) zu bezahlen. Von einer Umsetzung des Berufungsbegehrens könne keine Rede sein. Aus diesen Gründen halte der Bw. und Antragsteller seinen mit Berufung gestellten Antrag auf ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides aufrecht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufgrund des Verwaltungsverfahrens und der darin durchgeföhrten Ermittlungen steht unbestritten fest, dass mit Beschluss des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen Graz vom

tt.mm.jjjj über das Vermögen der BB GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden ist und Dr. AA, Rechtsanwalt, zum Masseverwalter bestellt worden ist.

Im Zuge der in der Folge vom Finanzamt durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung wurde für den Zeitraum Jänner bis März 2011 die Lohnsteuer betreffend eine Abfuhrdifferenz in der Höhe von € 6.081,77 festgestellt (Niederschrift vom 29. Juni 2011). 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 war, 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 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 BB GmbH hatte als Arbeitgeber und Haftungspflichtiger die Lohnsteuer selbst zu berechnen und abzuföhren. 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 unterworfen 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 Konkursöffnung 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 BB 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/Utz*, BAO³ § 79 E 43).

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 13. März 2013