

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A

in der Beschwerdesache

B, Geschäftsadresse, vertreten durch RA, Kanzleiadresse, als Masseverwalter im Konkursverfahren der B über die Beschwerde vom 03.07.2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes C vom 13.06.2017 betreffend Haftung zur Abfuhr der Lohnsteuer

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Streitpunkt:

Strittig ist, ob die Erlassung eines Haftungsbescheides betreffend die Abfuhr der Lohnsteuer für Zeiträume vor Konkurseröffnung nach Konkurseröffnung zulässig ist. Unstrittig ist die Haftungshöhe.

B. Verfahren:

B.1. Verfahren vor der Abgabenbehörde:

Die B (im folgenden „die KG“) zahlte im Zeitraum 03-05/2016 Löhne aus, führte jedoch keine Lohnabgaben in der Gesamthöhe von EUR 2.407,28 an das Finanzamt ab.

Mit XX.02.2017 wurde das Insolvenzverfahren als Konkursverfahren über die KG mit Beschluss des Landesgerichtes D eröffnet und der in diesem Beschwerdeverfahren auftretende Rechtsanwalt als Masseverwalter bestellt.

Die Republik Österreich, vertreten durch die Finanzprokuratur, vertreten durch das Finanzamt, meldete im Konkursverfahren der KG eine Forderung aufgrund offener Abgabenschulden in Höhe von EUR 2.407,28 an. Davon wurden EUR 740,05 anerkannt (Die Anerkennung betrifft die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum von 03-05/2016); EUR 1.667,23 (dies betrifft die Haftung für die Lohnsteuer für den Zeitraum von 03-05/2016) wurden hingegen mit der Begründung nicht anerkannt, dass es sich hierbei um Lohnsteuerverbindlichkeiten handle, für welche die Schuldnerin nicht hafte.

Daraufhin erließ am 13.06.2017 das zuständige Finanzamt gegen den Masseverwalter im Konkursverfahren der KG einen Bescheid über die Haftung zur Abfuhr der Lohnsteuer für den Zeitraum 03-05/2016 in der Gesamthöhe von EUR 1.667,23. In der Begründung wird festgehalten: „Der Haftungsbescheid für den Zeitraum 03-05/2016 ergeht unter Hinweis auf die entsprechende Rechtsprechung des OGH. Die seitens des StB für diesen Zeitraum gemeldeten Lohnabgaben werden dadurch nicht abgeändert.“

In der rechtzeitig dagegen eingebrachten Beschwerde (Anbringen vom 29.06.2017) stellt der Masseverwalter den Antrag, der Beschwerde statzugeben und den Bescheid über die Haftung zur Abfuhr der Lohnsteuer für den Zeitraum 03-05/2016 ersatzlos aufzuheben. Begründend führt er aus, dass zwar der Arbeitgeber gemäß § 82 EStG gegenüber dem Bund grundsätzlich für die Abfuhr der Lohnsteuer hafte. Entsprechend der bisherigen Praxis und der jüngsten Judikatur (OGH vom 18.10.2016, 3 Ob 155/16i) entstehe ein auf diesen Haftungstatbestand gegründetes Abgabenschuldverhältnis jedoch erst dann, wenn der Haftungstatbestand (Nichtabfuhr bei Fälligkeit) verwirklicht und die Haftung des Arbeitgebers bescheidmäßig geltend gemacht wird (§ 7 iVm § 224 Abs. 1 BAO). Kommt, wie im gegenständlichen Fall, die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen des Arbeitgebers (der Schuldnerin) zuvor, so steht der Finanzbehörde mangels Forderung gegen den Dienstgeber auch keine Insolvenzforderung auf Zahlung der Lohnsteuer zu (JBI 2017, 132). Diese müsste nämlich entsprechend den Regeln der IO dem Gläubiger bereits zur Zeit der Konkursöffnung zustehen, sodass ein Anspruch der Finanzbehörde ohne Vorliegen eines Haftungsbescheides nicht entstanden ist. Durch die nachträgliche Ausstellung eines Haftungsbescheides nach Eröffnung des Konkursverfahrens werde nunmehr ein Haftungstatbestand gestaltet, welcher nicht bereits im Zeitpunkt der Konkursöffnung bestanden hat, sodass dieser jedenfalls gegen die Vorschriften der Insolvenzordnung verstöße.

Das zuständige Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 07.08.2017 als unbegründet ab und brachte zusammengefasst vor, dass ein Haftungsbescheid zu erlassen war, da die einbehaltene Lohnsteuer nicht an das Finanzamt abgeführt worden ist. Es sei nicht im Abgabenverfahren zu entscheiden ist, ob eine Anfechtbarkeit nach den Bestimmungen der Insolvenzordnung (§§ 30, 31)

vorliegt oder nicht (OGH vom 18.10.2016, 3 Ob 155/16i). Ebenso sei es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. aus jüngster Zeit z.B. VwGH 1.6.2017, Ra 2017/15/0008 mwN) ohne Bedeutung ist, ob die Haftungsforderung eine Masse- oder eine Insolvenzforderung ist.

Im rechtzeitig dagegen eingebrachten Vorlageantrag wurde auf die Beschwerdebegründung verwiesen.

B.2. Verfahren vor dem BFG:

Die Beschwerde wurde am 21.9.2017 dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I. Sachverhalt:

Für den Zeitraum 03-05/2016 hat die KG Löhne ausbezahlt, aber keine Lohnabgaben entrichtet.

Über die KG wurde am XX.02.2017 das Insolvenzverfahren als Konkursverfahren mit Beschluss des Landesgerichtes D eröffnet und der im Beschwerdeverfahren tätige Rechtsanwalt zum Masseverwalter der KG bestellt. Datiert mit 13.06.2017 erließ das zuständige Finanzamt den in der Beschwerde angefochtenen Lohnsteuerhaftungsbescheid.

II. Beweiswürdigung.

Der Sachverhalt ist unstrittig. Er ergibt sich aus den vorgelegten Akten.

III. Rechtliche Beurteilung:

1.

Die KG hat als Arbeitgeberin Löhne im Zeitraum 03-05/2016 ausbezahlt, die darauf entfallenden Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) jedoch nicht an das Finanzamt abgeführt.

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. Steuerschuldner der Lohnsteuer (Eigenschuldner) ist der Arbeitnehmer, der allerdings nur in den Fällen des § 83 Abs. 2 und 3 EStG 1988 unmittelbar in Anspruch genommen werden kann.

Das bedeutet, dass bei der Lohnsteuer eine Zahlungsschuld des Haftenden bereits kraft Gesetzes entsteht, ohne dass es eines Haftungsbescheides bedarf (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, Bundesabgabenordnung, § 224 Anm 9).

Die Erlassung eines Haftungsbescheides kann sich jedoch als notwendig erweisen, wenn der Haftende seiner kraft Gesetzes bestehenden Zahlungsverpflichtung, wie das im Beschwerdefall der Fall ist, nicht (oder nicht vollständig) nachgekommen ist. Unter Haftung versteht man das Einstehenmüssen für fremde Abgabenschulden. Die Haftung ist eine persönliche Haftung. Sie ist daher mit Haftungsbescheid (§ 224 Abs. 1 BAO) geltend zu machen. Die Erlassung von Haftungsbescheiden ist eine Einhebungsmaßnahme; sie ist daher nur innerhalb der fünfjährigen Einhebungsverjährungsfrist (§ 238) zulässig (Ritz, BAO, 6.Auflage, § 224 Rz 4 unter Anführung von VwGH-Rechtsprechung).

2.

Der Inhalt von Haftungsbescheiden ergibt sich insbesondere aus § 96 BAO (schriftliche Erledigungen), § 93 BAO (schriftliche Bescheide) und aus § 224 Abs. 1 BAO (Haftungsbescheide).

§ 224 BAO lautet:

1. Die in den Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch die Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.
2. Die Bestimmungen des Einkommensteuerrechts über die Geltendmachung der Haftung für Steuerabzugsbeträge bleiben unberührt.
3. Die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 ist nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.

Für die Lohnsteuer ergibt sich die Fälligkeit aus § 79 Abs. 1 EStG 1988. Der Haftungsbescheid ändert diese Fälligkeit nicht. Dem Haftungspflichtigen steht eine Nachfrist von einem Monat (ab Bescheidzustellung) zu.

3.

Durch Eröffnung eines 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 bzw. persönlich Haftender betreffend die Abgaben ist, die durch den Fortbetrieb oder die Beendigung seines Unternehmens entstehen (VwGH 16.2.2006, 2005/14/0033).

Der Insolvenzverwalter (Masseeverwalter) 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 Konkureröffnung der Masseeverwalter 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 Masseeverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen. Dies gilt in gleicher Weise auch für Haftungsbescheide (gemäß § 82 EStG 1988) und Sicherstellungsaufträge (VwGH 8.2.2007, 2006/15/0371 mwN).

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 wurde daher der Haftungsbescheid, welcher die KG als Gemeinschuldnerin betrifft, an den Masseeverwalter der konkursverfangenen KG gerichtet.

4.

Im Beschwerdefall erfüllt der mit Beschwerde angefochtene Haftungsbescheid über die Haftung zur Abfuhr der Lohnsteuer für den Zeitraum 03-05/2016 die im EStG und in der BAO vorgesehenen und zuvor dargestellten formellen und inhaltlichen Voraussetzungen für die Erlassung eines Haftungsbescheides. Formal liegen alle notwendigen Bescheidinhalte vor. Materiell wurde eine Zahlungsschuld an die Abgabenbehörde betreffend einzubehaltender Lohnsteuer für den Zeitraum 03-05/2016, die die konkursverfangene KG anlässlich der Lohnzahlungen für diesen Zeitraum getroffen hat, nicht erfüllt.

Für eine Aufhebung dieses Haftungsbescheides gibt es steuerlich daher weder einen verfahrensrechtlichen noch einen inhaltlichen Grund.

Der Einwand des Masseverwalters, dass die Erlassung des Haftungsbescheides gegen die Konkursordnung verstößt, spielt für die Rechtsgültigkeit des Haftungsbescheides keine Rolle.

Verwaltungsverfahren, folglich auch Abgabenverfahren, sind keine Rechtsstreitigkeiten iSd §§ 6 und 7 IO. Die Konkursöffnung ist somit kein Hindernis für solche Verfahren (Hinweis VwGH 3.7.1979, 1120/79; VwGH 19.2.1985, 84/14/0126). Es entspricht daher der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, dass das Recht bzw. die Pflicht der Abgabenbehörde, Abgabenansprüche im Abgabenfestsetzungsverfahren oder ,wie hier, im Haftungsverfahren bescheidmäßig geltend zu machen, durch ein Insolvenzverfahren nicht berührt wird (jüngst VwGH vom 01.06.2017, Ra 2017/15/0008). Daher ist es für die Abgabenfestsetzung auch ohne Bedeutung, ob es sich bei der Abgabenforderung um eine Masse- oder Insolvenzforderung handelt. Ebenso ist im Haftungsverfahren nicht zu prüfen, ob eine Anfechtbarkeit im Sinne der IO vorliegt (VwGH vom 29.3.2007, 2005/15/0081).

Ergänzend ist noch darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt. Aus den Bestimmungen des § 78 Abs. 3 EStG ergibt sich die Verpflichtung, dass die Lohnsteuer - ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger - jeweils zur Gänze bei der Lohnzahlung einzubehalten und am Fälligkeitstag zur Gänze an das Finanzamt zu entrichten ist (VwGH vom 19.10.2017, Ra 2016/16/0097).

5.

Aus den genannten Gründen war die Beschwerde abzuweisen.

IV. Zur Unzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die ordentliche Revision ist daher unzulässig.

