

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Stb, über die Beschwerde vom 10.11.2014 gegen den Haftungsbescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 09.10.2014, Steuernummer StNr, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben. Der angefochtenen Haftungsbescheid wird aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Parteienvorbringen und Sachverhalt:

Am 16.02.2012 schlossen die Beschwerdeführerin, die Firma BF GmbH, als Käuferin und die Firma V GmbH als Verkäuferin einen Unternehmenskaufvertrag ab. Kaufgegenstand waren die im Vertrag beschriebenen und zum Geschäftsbetrieb der Unternehmen gehörenden und erforderlichen Rechte, Wirtschaftsgüter, immaterielle Vermögenswerte, Dienstnehmer und Verbindlichkeiten, welche in den Beilagen zum Kaufvertrag angeführt sind. Laut Punkt 3. des Kaufvertrages sollten die Unternehmen der Verkäuferinnen rechtlich und wirtschaftlich am 01.03.2012 auf die Käuferin übergehen. Dem Kaufvertrag ist ein entsprechender Vorvertrag (Vereinbarung) vom 23.01.2012 vorausgegangen. Aktenkundig ist ferner ein Nachtrag vom 20.03.2012 zum Unternehmenskaufvertrag vom 16.02.2012, in dem festgehalten wurde, dass die Umsatzsteuer seitens der Käuferin spätestens bis 10.05.2012 auf das genannte Anderkonto des Schriftenverfassers zur Anweisung zu bringen sei bzw. sei bis spätestens 15.05.2012 der entsprechende Umsatzsteuerbetrag durch die Vertragsparteien zu überrechnen. Weiters wurde geregelt, dass 60.000,-- € des Kaufpreises an das Finanzamt zu überweisen seien und zwar je zur Hälfte zur Tilgung der Verbindlichkeiten der VK GmbH und der V GmbH.

Mit Schreiben vom 18.02.2014 wurde die Beschwerdeführerin vom Finanzamt darauf aufmerksam gemacht, dass bei der Veräußerin des Unternehmens ein Abgabenrückstand in Höhe von 57.809,91 € aushaften würde und Einbringungsmaßnahmen erfolglos gewesen wären. Es möge bekannt gegeben werden, ob der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Erwerbes Kenntnis von diesen Abgabenschuldigkeiten gehabt hätte, welche Maßnahmen zur Erkundung allfälliger

Abgabenschulden des Veräußerers unternommen worden seien und wie hoch der Wert der erworbenen Aktiva sei. Schließlich wurde ersucht, Kaufvertrag und Rechnung über den Erwerb des Unternehmens vorzulegen.

Laut Beschluss des Landesgerichtes LG vom ****2014 wurde über das Vermögen der Firma V GmbH mangels kostendeckenden Vermögens ein Insolvenzverfahren nicht eröffnet.

Mit Schreiben vom 25.08.2014 gab der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin bekannt, dass im Zuge der Kaufvertragsserrichtung (Vorvertrag vom 31.01.2012, Hauptvertrag vom 16.02.2012) von der Beschwerdeführerin unter Beiziehung der steuerlichen Vertretung der Verkäuferin die unternehmensbezogenen Steuerlasten der Verkäuferin über Einsichtnahme in die Bücher der Verkäuferin ermittelt und anhand einer aktuellen Saldenliste, die dem Kaufvertrag beiliegen würde, bestätigt worden seien. Seitens des Geschäftsführers sei mehrmals beteuert worden, alle Schulden lückenlos offengelegt zu haben. Die Verkäuferinnen hätten außerdem im Kaufvertrag ausdrücklich bestätigt, dass die Beiträge stichtagsbezogen der Höhe nach richtig seien und keine weiteren Verbindlichkeiten bestehen würden. Darüber hinaus sei eine Korrespondenz mit dem zuständigen Finanzamt über die offenen Abgabenforderungen erfolgt. Das Finanzamt habe mit Brief vom 26.03.2012 bekanntgegeben, dass zur Steuernummer StNr1 41.651,75 € und zur Steuernummer StNr2 54.682,75 € aushaften würden. Den Informationen der Beschwerdeführerin nach seien diese Beträge entrichtet worden. Die Korrespondenz mit dem Finanzamt habe der Kaufvertragsserrichter, Dr. Anwalt, geführt, der auch als Treuhänder für die Begleichung der Rückstände verantwortlich gewesen sei. Seine Stellungnahme sei im Brief vom 18.7.2013 enthalten, der nochmals beigelegt werde. Dr. Anwalt werde in diesem Zusammenhang als Zeuge benannt.

In einem Nachtrag zum Kaufvertrag sei ausdrücklich festgehalten worden, dass die Forderungen des Finanzamtes abzudecken seien. Dies sei zusätzlich auch in einem Nachtrag zum gleichzeitig abgeschlossenen Liegenschaftsverkaufvertrag vereinbart worden, um definitiv alle Finanzamtschulden begleichen zu können.

Aus Sorgfaltsgründen sei auch die aus den Verkäufen geschuldete Umsatzsteuer nicht an die Verkäuferinnen überwiesen worden, sondern am Fälligkeitstag vom Abgabenkonto der Erwerberin auf die Abgabenkonto der Verkäuferinnen überrechnet worden.

Als sich herausgestellt habe, dass die Verkaufserlöse nicht ausreichen würden, um alle Schulden zu tilgen, habe sich die Beschwerdeführerin mit (beiliegender) Vereinbarung vom 02.04.2012 freiwillig bereit erklärt, 45.000,00 € zusätzlich zum vereinbarten Kaufpreis zu bezahlen, damit alle Schulden der Verkäuferinnen getilgt werden könnten.

Die auf der Steuernummer StNr offene Umsatzsteuer 04/2012 stamme aus der Rückgabe von Neuwagen der Marke ** und der damit verbundenen Rückzahlungspflicht der beim Erwerb von der V GmbH geltend gemachten Vorsteuerbeträgen. Der Erwerb der Fahrzeuge von der V GmbH wäre aus markenrechtlichen Gründen nicht möglich. Dies sei auch im Punkt 1.3 des Kaufvertrages ausdrücklich so geregelt worden. Die entsprechenden Gutschriften seitens ** seien mit Datum 02.04.2012

erfolgt, die Inrechnungstellung an die Beschwerdeführerin mit demselben Datum. Die Umsatzsteuerschuld aus den Gutschriften sei gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG mit Ablauf des Kalendermonats April 2012 und somit nach der Übereignung des Unternehmens erfolgt. Deshalb sei nach Punkt 7.2.1. des Erlasses des BMF vom 21.06.2006, AÖF 2006/186, dieser Abgabebetrag von der Erwerberhaftung gar nicht mehr umfasst. Diese Tatsachen würden zeigen, dass die Beschwerdeführerin besondere Sorgfalt aufgewendet habe, um alle Abgabenschulden der Verkäuferinnen zu eruieren, und sie deshalb eine Haftung nach § 14 BAO nicht treffen würde.

Mit Haftungsbescheid des Finanzamtes FA vom 9. Oktober 2014 wurde die Beschwerdeführerin als Haftungspflichtige gemäß § 14 BAO für die aushaftende Umsatzsteuer 4/2012 der Primärschuldnerin, der Firma V GmbH, im Ausmaß von 57.808,91 € herangezogen.

Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin von der Primärschuldnerin ein lebensfähiges Unternehmen erworben habe (Kaufvertrag vom 16.2.2012). Bei der Primärschuldnerin habe das Finanzamt ohne ausreichenden Erfolg Einbringungsmaßnahmen für die oben angeführten Abgabenschuldigkeiten durchgeführt. Nach Wiedergabe des Gesetzestextes des § 14 BAO und des Vorbringens im Schreiben vom 25.08.2014 sowie nach dem Zitat des Punktes 7.2.1. § 14 Abs. 1 lit. a BAO des Erlasses des BMF vom 12.6.2006, BMF-010103/0050-VI/2006, gültig ab 12.6.2006, wies das Finanzamt darauf hin, dass aus der Vorhaltsbeantwortung ersichtlich sei, dass zwar der Abgabenanspruch für die Umsatzsteuer 4/12 nach dem Verkauf des Unternehmens entstanden sei, der diese Umsatzsteuern auslösende Sachverhalt jedoch vor der Übereignung des Unternehmens liege. Aus dem Antwortschreiben sei ebenfalls ersichtlich, dass mit dem Veräußerer die zu erwartende Abgabenschuld besprochen worden und daher auch bekannt gewesen sei. Dies werde auch dadurch dokumentiert, dass für derartige Verbindlichkeiten dadurch Vorsorge getragen worden sei, dass ein Betrag in Höhe von 45.000,-- € zusätzlich zum vereinbarten Kaufpreis für die Begleichung derartiger Beträge an den Veräußerer bezahlt worden sei. Daher wäre die Vertreterhaftung gemäß § 14 BAO auszusprechen.

In Zusammenhang mit dem Ermessen wies das Finanzamt darauf hin, dass § 14 BAO dem Zweck diene, die im Unternehmen als solchem liegende Sicherung für die auf den Betrieb sich gründende Abgabenschuld durch Übergang des Unternehmens nicht verloren gehen zu lassen. Das Ermessen werde im Sinne des Gesetzes geübt, wenn die Abgabenbehörde eine Haftung in Anspruch nehme, weil sie die Abgabenschuld nicht ohne Gefährdung oder nicht ohne Schwierigkeit rasch einbringen könne. Über die Primärschuldnerin sei mit Beschluss des Landesgerichtes LG vom ****2014 ein Insolvenzverfahren mangels Kostendeckung nicht eröffnet worden. Die Abgabenschuldigkeiten seien daher dort uneinbringlich.

Mit Schriftsatz vom 10. November 2014 brachte der ausgewiesene steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid

vom 9. Oktober 2014 ein und führte im Wesentlichen aus, dass folgende Maßnahmen getroffen worden seien, um die Erwerberhaftung des § 14 BAO auszuschließen: Im Zuge der Kaufvertragsserrichtung (Vorvertrag vom 31.1.2012, Hauptvertrag vom 16.2.2012) seien von der Erwerberin (Beschwerdeführerin) unter Beiziehung der steuerlichen Vertretung der Verkäuferin die unternehmensbezogenen Steuerlasten der Verkäuferin über Einsichtnahme in die Bücher der Verkäuferin ermittelt und anhand einer aktuellen Saldenliste bestätigt worden. Der Geschäftsführer der Verkäuferin sei mehrfach zu den Schulden der Verkäuferin befragt worden. Er habe jedes Mal bestätigt, dass alle Schulden lückenlos offengelegt worden seien. Außerdem habe die Verkäuferin im Kaufvertrag ausdrücklich bestätigt, dass die Beträge stichtagsbezogen der Höhe nach richtig seien und keine weiteren Verbindlichkeiten bestehen würden.

Darüber hinaus sei eine Korrespondenz mit dem Finanzamt bezüglich der offenen Abgabenverbindlichkeiten erfolgt. Das Finanzamt habe mit Brief vom 26.3.2012 bekanntgegeben, dass zur Steuernummer StNr 41.651,75 € aushaften würden. Diese Beträge seien auch entrichtet worden. Diese Korrespondenz mit dem Finanzamt habe der Kaufvertragsserrichter, Herr Dr. Anwalt, geführt, der in diesem Zusammenhang zum Zeugen ernannt werde.

In einem Nachtrag zum Unternehmenskaufvertrag sei ausdrücklich festgehalten worden, dass die Forderungen des Finanzamtes abzudecken seien. Dies sei zusätzlich auch in einem Nachtrag zum gleichzeitig abgeschlossenen Liegenschafts Kaufvertrag ausdrücklich vereinbart worden, um definitiv alle Finanzamtsschulden begleichen zu können. Aus Sorgfaltsgründen sei auch die aus dem Verkauf geschuldete Umsatzsteuer nicht an die Verkäuferin überwiesen worden, sondern am Fälligkeitstag vom Abgabenkonto der Beschwerdeführerin auf das Abgabenkonto der Verkäuferin überrechnet worden. Als sich herausgestellt habe, dass der Verkaufserlös nicht ausreichen würde, um alle Schulden zu tilgen, habe sich die Beschwerdeführerin freiwillig bereit erklärt, 45.000,00 € zusätzlich zum vereinbarten Kaufpreis zu bezahlen.

Die offene Umsatzsteuerschuld 4/2012 stamme aus der Rückgabe von Neuwagen der Marke ** und der damit verbundenen Rückzahlungspflicht der beim Erwerb geltend gemachten Vorsteuerbeträge. Der Erwerb der Fahrzeuge von der Verkäuferin sei aus markenrechtlichen Gründen nicht möglich und sei dies auch im Punkt 1.3 des Kaufvertrages ausdrücklich so geregelt. Die entsprechenden Gutschriften seitens ** an die Verkäuferin seien am 02.04.2012 erfolgt, die Inrechnungstellung an die Beschwerdeführerin mit demselben Datum. Die Umsatzsteuerschuld aus den Gutschriften sei gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG mit Ablauf des Kalendermonats April 2012 und somit nach der Übereignung der Unternehmen erfolgt. Deshalb sei nach Punkt 7.2.1 des Erlasses des BMF vom 21.06.2006, AÖF 2006/186, dieser Abgabebetrag von der Erwerberhaftung gar nicht mehr erfasst.

Es werde daher höflich ersucht, den angefochtenen Bescheid aufzuheben. Außerdem werde die Entscheidung durch den Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 2.12.2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid laut Beilage geändert. Die Beilage enthält folgende Berechnung:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	4/12	57.808,91

Abzüglich 10 % 5.780,90, ergibt einen Betrag von 52.028,00 €

Begründend wurde ausgeführt, dass wie bereits im Haftungsbescheid ausgeführt worden sei, durch die angeführten Maßnahmen dokumentiert werde, dass sehr wohl über die Abgabenrückstände bei der Primärschuldnerin Erkundigungen eingezogen und sogar im Nachhinein Beträge überwiesen worden seien, die diese abdecken sollten (Vereinbarung vom 2.4.2012). Wieso diese Beträge nicht dafür verwendet worden seien, sei für die Beurteilung nach § 14 BAO nicht relevant, sondern durch die Vertragsparteien zu regeln. Unregelmäßigkeiten betreffend Vereinbarungen in den Verträgen und Zusatzverträgen zwischen Veräußerer und Erwerber seien in zivilrechtlichen Verfahren abzuklären. Der § 14 BAO spreche lediglich darüber ab, dass die geltend gemachten Abgabenrückstände dem Erwerber bekannt sein müssten.

Zur Feststellung betreffend Entstehung der Abgabenschuld werde auf die Begründung im Haftungsbescheid verwiesen. Der Abgabenanspruch für die Umsatzsteuer 4/12 sei zwar nach dem Verkauf des Unternehmens entstanden, der diese Umsatzsteuerzahllasten auslösende Sachverhalt liege aber vor der Übereignung des Unternehmens.

In Zusammenhang mit den weiteren Beschwerdeausführungen wies das Finanzamt darauf hin, dass die Haftung gemäß § 14 Abs. 1 lit. a BAO nur für Abgabenansprüche bestehe, die dadurch entstehen könnten, dass der Inhaber durch seine betriebliche Tätigkeit den materiellrechtlichen, die Abgabepflicht auslösenden Tatbestand verwirkliche (VwGH 9.6.1989, 86/17/0194). Sie umfasse bei der Umsatzsteuer auch die auf die Geschäftsveräußerung im Sinn des § 4 Abs. 7 UStG 1994 entfallende Steuer (VwGH 5.3.1990, 89/15/0141; VwGH 2.6.2004, 3002/13/0161) sowie die durch die Veräußerung ausgelöste Vorsteuerberichtigung (VwGH 2.7.2002, 96/14/0223; VwGH 24.2.2004, 99/14/0242). Zeitlich beschränkt sei die Haftung für die unter § 14 Abs. 1 lit. a BAO fallenden Abgaben auf solche, die auf die Zeit seit dem Beginn des letzten vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entfallen. Diesbezüglich sei auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) abzustellen (UFS 17.2.2005, RV/0025-L/04). Die zweite zeitliche Schranke stelle der Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung dar. Es bestehe keine Haftung des Erwerbers für Abgabenansprüche, hinsichtlich derer der Tatbestand nach der Übereignung verwirklicht wurde.

Das Umsatzsteuergesetz fasse die der Umsatzsteuer unterliegenden Vorgänge allein aus praktischen und rechtstechnischen Erwägungen zusammen und verknüpfe das Entstehen der Steuerschuld mit dem Ende eines bestimmten Zeitraumes. Auf den solcherart Zufälligkeiten des Einzelfalles unterworfenen Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld abzustellen, würde dem der Haftungsbestimmung zugrundeliegenden

Sicherungsgedanken widersprechen und zu einem dem Sinn der Haftung nicht entsprechenden Haftungsvakuum führen.

Unrichtige Abgabefestsetzungen hätten entweder im Abgabefestsetzungsverfahren berichtigt oder im Rechtsmittelverfahren bekämpft werden müssen oder im Haftungsverfahren (vgl. Rechtsmittelbelehrung im Haftungsbescheid).

Nach Zitat des Gesetzestextes des § 21 UStG wies das Finanzamt schließlich darauf hin, dass durch die Zusammenfassung der monatlichen Voranmeldungen, Um-/ und Nachbuchungen am Jahresende der Jahresbescheid zu einem abweichenden Ergebnis der vorangemeldeten Beträge führen könne. Unstimmigkeiten betreffend der Richtigkeit der Abgabefestsetzung im Umsatzsteuerbescheid 2012 hätten innerhalb der gesetzlichen Rechtsmittelfrist mittels Beschwerde geltend gemacht werden können oder auch im Haftungsverfahren mittels Beschwerde nach § 245 BAO.

Insgesamt gesehen würden somit die tatbestandsgemäßen Voraussetzungen für die Heranziehung des Beschwerdeführers zur Haftung gemäß § 14 Abs. 1 lit. a BAO vorliegen.

In Zusammenhang mit dem Ermessen werde ergänzt, dass im Zuge des Insolvenzverfahrens gegen die Primärschuldnerin ein Haftungsverfahren gemäß § 9 BAO gegen den Geschäftsführer geführt werde. Es werde beabsichtigt, ein Schuldenregulierungsverfahren (zu erwartende Quote 10 %) durchzuführen. Daher werde der im Haftungsbescheid vom 9.10.2014 geltend gemachte Betrag um 10 % vermindert.

Im Vorlageantrag vom 29.12.2014 wurde kein weiteres Vorbringen erstattet.

Mit Bericht vom 26. Mai 2015 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor.

Am 24.06.2019 wurde seitens des Bundesfinanzgerichtes folgendes Schreiben an die Beschwerdeführerin gerichtet:

"Mit Haftungsbescheid vom 09.10.2014 wurde die Beschwerdeführerin für Abgabenschuldigkeiten der Firma V GmbH im Ausmaß von 57.808,91 € zur Haftung herangezogen. Die Haftungsschuld besteht aus der Umsatzsteuer 4/2012.

Zum zeitlichen Umfang der Haftung ist darauf hinzuweisen, dass von der Haftung des § 14 Abs. 1 BAO nur solche Abgaben umfasst sind, die auf die Zeit seit dem Beginn des letzten vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entfallen. Diesbezüglich ist nach herrschender Ansicht auf den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches im Sinne des § 4 BAO abzustellen.

Die Übereignung fand gegenständlich am 01.03.2012 statt. Von der Haftung können demnach nur Abgaben betroffen sein, die auf den Zeitraum zwischen 01.01.2011 und 28.02.2012 entfallen.

Es mögen bis 25.07.2019 die Geschäftsfälle aufgelistet werden, die in der Voranmeldung 4/2012 erfasst worden sind. Dieser Aufstellung mögen die vertraglichen Grundlagen der einzelnen Geschäftsfälle angeschlossen werden."

Mit Schreiben vom 24.07.2019 wurde seitens des steuerlichen Vertreters in diesem Zusammenhang bekannt gegeben, dass sich für die UVA 4/2012 der V GmbH ein höherer

Betrag ergeben würde als im Haftungsbescheid ausgewiesen, nämlich 71.276,14 €. Die darin enthaltenen Gutschriften von ** GmbH würden sich in der Beilage finden. Die Umsatzsteuer 2012 betreffend V GmbH wurde mit Bescheid vom 02.12.2013 veranlagt und ergab eine Abgabengutschrift von 99,82 €.

Bei einer persönlichen Vorsprache vor dem Bundesfinanzgericht am 24.10.2019 gab VK als Zeuge in Zusammenhang mit der beschwerdegegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlung 04/2012 bekannt, dass es grundsätzlich so sei, dass die Spedition die neuen Fahrzeuge geliefert hätte. Dabei sei der Zeuge nicht Eigentümer geworden, weil er die Ware nicht bezahlt und die Typenscheine nicht erhalten hätte. Bei Verkauf eines Fahrzeuges müsse der Händler den Typenschein bei ** anfordern, der dann im Gegenzug zur Zahlung übermittelt werde. Die Fahrzeuge, für die am 2.4.2012 die Gutschriften ausgestellt worden seien, hätten also nicht dem Zeugen gehört. Er habe bei Lieferung die Vorsteuer geltend gemacht, die Rechnungen seien jedoch noch nicht bezahlt gewesen. Wer die Ausstellung von Gutschriften für diese Fahrzeuge veranlasst habe, wisse er bis heute nicht. Er habe viele Nachforschungen angestellt, die Sache aber nie aufklären können. Die Fahrzeuge seien am Firmengelände gestanden, der Zeuge hätte sie aber nicht der Beschwerdeführerin verkauft, weil er ja nicht Eigentümer gewesen sei.

Im Rahmen eines Erörterungsgespräches am 05.11.2019 wurde festgehalten, dass im Haftungsverfahren in Zusammenhang mit dem Erwerb der Firma VK GmbH der Sachverhalt insofern festgestellt wurde, dass die Beschwerdeführerin den Betrieb am 01.03.2012 übernommen hat. Dies gilt auch in Zusammenhang mit der Übernahme der V GmbH.

Seitens der Beschwerdeführerin wurde ergänzend vorgebracht, dass die Erwerber zunächst den Vertrag mit ** noch nicht gehabt hätten, aber klar gewesen sei, dass sie ihn bekommen würden, da es nicht im Interesse der Firma ** gewesen sei, einen Standort zu schließen, der gut laufen würde. Nicht alle Fahrzeuge der Marke **, die am Firmenparkplatz gestanden seien, seien von den Erwerbern übernommen worden. Bestimmte Fahrzeuge seien notwendig gewesen, um die Vorschriften des Vorführpools zu erfüllen. Anfang April seien ein paar neue Fahrzeuge dazu gekommen. Das stimme auch damit überein, dass die Gutschriften der Firma **** mit 02.04.2012 ausgestellt worden seien. Die Behauptung der Behördenvertreterin, anlässlich der Gespräche mit Hrn. XX Bf, Hrn. YY Bf, Herrn VK und einem Vertreter der Firma ** zwischen 23.01. und 16.02.2012 sei die Übernahme der Neuwagen von der Primärschuldnerin durch die Beschwerdeführerin vereinbart worden, stimme so nicht. Der Händlervertrag sei erst nach Unterzeichnung der Kaufverträge unterschrieben worden.

Die Behördenvertreterin gehe davon aus, dass die Gespräche hinsichtlich der Rückabwicklung der Verträge von ** im Rahmen der Verkaufsgespräche stattgefunden hätten. Der unmittelbare Zusammenhang zwischen der Unternehmensveräußerung und der Rückgabe der Fahrzeuge sei offensichtlich. Die Firma V hätte mangels entsprechender Infrastruktur (Parkplatz) gar nicht mehr die Möglichkeit gehabt, so viele Fahrzeuge zu lagern und zu verkaufen.

Mit Schreiben vom 07.01.2020 legte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin dar, dass nicht eine Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 16) stattgefunden habe, sondern eine Rücklieferung der Fahrzeuge von V an **. Folgerichtig sei von ** eine korrespondierende Gutschrift ausgestellt worden. Abermals folgerichtig seien die daraus resultierenden Umsatzsteuerbeträge in der Buchhaltung und in der UVA 04/2012 der V GmbH als geschuldete Umsatzsteuer und nicht als Vorsteuerberichtigung erfasst worden. Die Anwendung des § 16 UStG sei daher unzutreffend. Es gehe auch die Aussage lt Niederschrift von einer Rückgabe der Fahrzeuge als Actus contrarius zum Erwerb aus und nicht von einem dem § 16 UStG unterliegenden Vorgang. § 14 BAO würde hinsichtlich des Haftungszeitraumes keinen Auslegungsspielraum zulassen. Im gegenständlichen Fall umfasse dieser (unstrittig) den Zeitraum vom 01.01.2011 bis 28.02.2012. Nach 28.02.2012 im Hinblick auf § 4 BAO entstandene Abgabenansprüche seien von § 13 Abs. 1 BAO unzweifelhaft nicht erfasst. Somit sei die Umsatzsteuerzahllast 04/2012 aus zeitlicher Sicht nicht unter § 14 BAO subsumierbar und es scheide eine Haftung der Beschwerdeführerin aus.

Der VwGH (vgl. VwGH vom 02.06.2004, 2003/13/0161) würde judizieren: "Eine durch die Unternehmens(Betriebs)Veräußerung entstehende Umsatzsteuerschuld ist vom Haftungstatbestand des § 14 Abs. 1 lit. b BAO ebenso erfasst wie die durch die Veräußerung ausgelösten Vorsteuerberichtigungen." (Vorsteuerberichtigungen wurden im gegenständlichen Fall keine ausgelöst.) Damit beziehe der VwGH in ständiger Rechtsprechung DURCH die Unternehmensveräußerung entstehenden Umsatzsteuerschulden - auch wenn diese außerhalb des Haftungszeitraumes anfallen - in die Haftung mit ein.

Ob diese Auslegung, die den klaren Gesetzeswortlaut missachte, verfassungskonform sei, müsse bezweifelt werden, begrenze doch der äußerste mögliche Wortsinn jegliche Auslegung. Diese Grenze dürfe mit keiner Auslegungsmethode überschritten werden (vgl. OGH vom 29.10.2014, ObA91/14v). § 14 Abs. 1 lit. a BAO so zu interpretieren, dass von der Haftung auch Abgabenansprüche erfasst seien, deren Entstehung nach Übereignung des Unternehmens liege, überschreite ganz offenkundig den äußersten möglichen Wortsinn dieser Norm.

Die durch die Rückgabe der Fahrzeuge ausgelöste Umsatzsteuerschuld sei nicht durch die Unternehmensveräußerung entstanden, sondern allein durch den (Rück)verkauf der Fahrzeuge an den Importeur. Der mittelbare Zusammenhang mit dem Unternehmensverkauf sei dabei irrelevant, weil die Fahrzeuge bei Weiterführung des Betriebes jedenfalls auch verkauft worden wären. Die durch die Unternehmensveräußerung iSd der o.a. Rechtsprechung entstandene Umsatzsteuerschuld sei seitens der Beschwerdeführerin durch Überrechnung auf das Abgabenkonto des Veräußerers getilgt worden. In verfassungskonformer Interpretation des § 14 Abs. 1 BAO könne deshalb nur rechtmäßig sein, die Beschwerdeführerin nicht für die Umsatzsteuerzahllast 04/2012 zur Haftung heranzuziehen, weil diese Abgabe nicht vom zeitlichen Haftungsrahmen der zit. norm erfasst sei und auch nicht unter die zitierte Rechtsprechung des VwGH subsumiert werden könne.

Mit Schreiben vom 03.02.2020 wurde seitens der Behördenvertreterin dazu Folgendes ausgeführt:

" Entgegen der Stellungnahme von Stb liegt keine Rücklieferung, sondern eine Rückgängigmachung iSd § 16 Abs 3 Z 3 UStG vor.

Die Rücklieferung unterscheidet sich von der Rückgängigmachung darin, dass sie einen Vorgang mit eigenständigem wirtschaftlichem Gehalt und eine selbständige vom ursprünglichen Geschäft losgelöste Leistung darstellt. Anhaltspunkte, die für eine Rücklieferung sprechen (und im gegenständlichen Fall alle nicht vorliegen), sind zB ein mehrjähriger Zeitraum zw. Lieferung und ihrer vertraglichen Rückabwicklung (vor allem nach Ablauf der Gewährleistungsfrist), Bezahlung eines höheren Preises durch den ursprünglichen Verkäufer oder die Ausübung eines vertraglich vorbehaltenen Wiederkaufsrechts (vgl. Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG, 2. Aufl. 2015, § 1, Rz 65).

Die Rückgängigmachung einer Leistung führt zur rückwirkenden Beseitigung der USt-Pflicht, wenn zw. der Veräußerung und der Rückgabe eine innere Verknüpfung derart besteht, dass Leistung und Gegenleistung zurückgegeben werden, sich also der wirtschaftliche Gehalt der Rückgabe darin erschöpft, das Umsatzgeschäft rückgängig zu machen. USt-rechtlich ist die Rückgängigmachung einer steuerpflichtigen Leistung wie eine Änderung der Bemessungsgrundlage iSd § 16 Abs 3 Z 3 zu beurteilen (vgl. Ruppe/Achatz 4, § 1 Rz 39; Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG, 2. Aufl. 2015, § 1, Rz 59).

Eine selbständige vom ursprünglichen Geschäft losgelöste Leistung liegt im vorliegenden Fall nicht vor, sondern erschöpft sich der wirtschaftliche Gehalt der Rückgabe in der Rückgängigmachung der ursprünglichen Lieferungen. Die unter Eigentumsvorbehalt gelieferten Neufahrzeuge wurden relativ zeitnah und zum ursprünglichen Preis gutgeschrieben. Das ist auch aus den Gutschriften ersichtlich: „STORNO Inkassobetrag“. Laut Hr. V wurden diesbezüglich keine neuen Verträge abgeschlossen.

Bei bestehendem Eigentumsvorbehalt hat der Rücktritt eine Rückgängigmachung der Lieferung zur Folge. Die Rückgabe des Liefergegenstandes stellt keine Rücklieferung dar, sondern ist nicht steuerbar (vgl. Gaedke/Huber-Wurzinger in Melhardt/Tumpel, UStG, 2. Aufl. 2015, § 16, VII. Rückgängigmachung der Leistung, Rz 161).

Im Zuge des Erörterungstermins vom 5.11.2019 stimmte der steuerliche Vertreter zu, dass im Rahmen der Unternehmensveräußerung der Eigentumsvorbehalt schlagend wurde, da ein Verkauf, der noch nicht abbezahlten Fahrzeuge, im Rahmen des Unternehmens der V GmbH nicht mehr möglich war, und es zu einer Rückgängigmachung der ursprünglichen Lieferungen kam.

Es liegt somit eine Rückgängigmachung iSd § 16 Abs 3 Z 3 UStG vor.

Dementsprechend wurde die steuerliche Auswirkung der Rückgängigmachung in der UVA nicht – wie in der Stellungnahme vom 7.1.2020 behauptet – als geschuldete Umsatzsteuer, sondern korrekt unter Kz 067 (Berichtigung § 16) erfasst.

Wie Stb in seiner Stellungnahme selbst schreibt, sind nach der Judikatur des VwGH (zB VwGH 5.3.1990, 89/15/0141; VwGH 17.8.1994, 91/15/0092; VwGH 02.07.2002, 96/14/0023; VwGH 02.06.2004, 2003/13/0161) durch die Veräußerung ausgelöste Vorsteuerberichtigungen vom Haftungstatbestand des § 14 BAO erfasst.

Die geäußerten, verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich des Haftungszeitraums werden nicht geteilt. Das Gesetz begrenzt den Haftungszeitraum nur insofern, als Abgaben auf die Zeit seit Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entfallen müssen. Eine explizite Beschränkung auf spätestens im Zeitpunkt der Übereignung entstandene Abgaben sieht das Gesetz nicht vor. Die Einbeziehung in die Haftung durch den VwGH von nach der Übereignung, aber durch die Unternehmensveräußerung entstandenen Umsatzsteuerschulden, entspricht somit dem Gesetzeswortlaut und ist verfassungskonform.

Stb argumentiert weiters, dass der mittelbare Zusammenhang mit dem Unternehmensverkauf irrelevant sei, weil die Fahrzeuge bei Weiterführung des Betriebs jedenfalls auch verkauft worden wären. Dass Vorräte bei Weiterführung des Betriebs auch verkauft worden wären, trifft idR bei Betriebsübergängen generell zu und ist daher irrelevant. § 14 BAO dient dem Zweck, die im Unternehmen oder Betrieb als solchem liegende Sicherung für die sich auf das Unternehmen oder den Betrieb gründenden Abgabenschulden durch den Übergang des Unternehmens oder Betriebes in andere Hände nicht verloren gehen zu lassen (mwN VwGH v. 02.06.2004, 2003/13/0161). Diesem Zweck widerspricht die o.a. Interpretation des steuerlichen Vertreters.

Laut Aussage von VK im Februar 2014 wurden im Zeitraum von 23.1. bis 16.2.2012 Gespräche über die Neuwagenübernahme geführt und wurde vereinbart, dass auch die bei der Vertragsserrichtung am Betriebsstandort befindlichen Neuwägen von der BF GmbH übernommen werden. Es wurden dieselben 20 Neufahrzeuge um den gleichen Preis von der ** Gesellschaft m.b.H. am selben Tag der V GmbH gutgeschrieben wie sie der BF GmbH in Rechnung gestellt wurden. Diese Art der Abwicklung war nur durch markenrechtliche Regelungen des Generalimporteurs bedingt. Es erfolgte kein Abtransport und keine neuerliche Anlieferung der Fahrzeuge. Ab 1.3.2012 war die V GmbH nicht mehr operativ tätig und standen die Fahrzeuge ausschließlich der BF GmbH zur Verfügung. Bereits ab März wurden Fahrzeuge durch die BF GmbH verkauft. Mit Ablauf des 29.02.2012 ging somit die Verfügungsmacht auf die Beschwerdeführerin über, auch wenn die formale Abwicklung über Rechnungen bzw. Gutschriften erst später erfolgte.

Mit Schreiben vom 11.6.2014 bestätigte **Gesellschaft m.b.H. Herrn Bf, „dass die im Zuge des Verkaufs der Fa. V an Sie fakturierten 20 Fahrzeuge laut beiliegenden Rechnungskopien mittels beiliegenden Gutschriften an Fa. V GmbH gutgeschrieben wurden.“ Auch das zeigt klar den unmittelbaren Zusammenhang mit dem Unternehmensverkauf.

Die seit 1.3.2012 bei der BF GmbH gelegene Verfügungsmacht konnte dieser durch die ** Gesellschaft m.b.H. nur verschafft werden, wenn diese selbst Verfügungsberechtigt war, was erst nach der Rückgängigmachung der Lieferung an die V GmbH der Fall war. Die maßgebliche Änderung ist somit spätestens im Zeitpunkt der Unternehmensübergabe eingetreten.

Gem. § 16 Abs 2 IS iVm Abs 3 Z 3 UStG ist die Steuer für den Veranlagungszeitraum zu entrichten, in dem die Änderung eingetreten ist, was gegenständlich mit 29.2.2012 der Fall war. Der (willkürlich gewählte) Zeitpunkt der Ausstellung der Gutschriften kann dabei nicht

relevant sein. Da gem. § 4 BAO der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an das Gesetz die Abgabepflicht knüpft, ist die Vorsteuerberichtigung vom Haftungszeitraum des § 14 BAO umfasst.

Die gutgeschriebenen Fahrzeuge waren entweder in Anlage ./2B zum Vorvertrag bzw. Kaufvertrag enthalten oder wurden erst nach Abschluss des Vorvertrags (23.1.2012) und Kaufvertrags (16.2.2012) geliefert. Die Fahrzeuge waren somit aus der Anlage zu den Verträgen bzw. aus den Bestelllisten (auf welche die Gesellschafter der BF GmbH sicher Einfluss hatten, da sie bereits seit 24.1.2012 immer wieder vor Ort waren und Hr. V bereits mit Vertragsunterzeichnung die unternehmerische Tätigkeit größtenteils beendet hatte [s. Niederschrift V 24.10.2019]), ersichtlich. Da die BF GmbH noch keinen Händlervertrag mit ** hatte, es aber „klar war, dass sie ihn bekommen würden“ (s. Niederschrift v. 5.11.2019), wusste die Beschwerdeführerin, dass noch über die V GmbH bestellt und an diese die Rechnungen ausgestellt wurden und nicht an die BF GmbH, sodass der Vorsteuerabzug zunächst selbstverständlich bei der V GmbH erfolgte. [Kommentar des steuerlichen Vertreters im Zuge des Erörterungstermins vom 5.11.2019 zum Vorsteuerabzug bei der V GmbH: „Wir machen's ja auch so.“]

Eine Einsichtnahme in die Geschäftsbücher hätte gezeigt, dass für Fahrzeuge, welche von der Beschwerdeführerin übernommen wurden, Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wurde. Die Beschwerdeführerin hätte daher bei gehöriger, allgemein üblicher Sorgfaltsanwendung zum Schluss gelangen müssen, dass bei der V GmbH infolge der Rückabwicklung des Kaufs unter Eigentumsvorbehalt der Vorsteuerabzug zu berichtigen ist. Dieser Schluss war noch dazu besonders naheliegend, zumal von der Beschwerdeführerin sofort bei Rechnungserhalt ebenfalls Vorsteuern auf die übernommenen Fahrzeuge geltend gemacht wurden (Umsatzsteuergutschrift 04/2012: € 92.923,96, davon rund 2/3 Vorsteuern aus den über ** abgerechneten, von der V GmbH übernommenen Neuwagen) und sie sich die dadurch entstandene Gutschrift am Abgabenkonto in Höhe von € 77.518,40 sofort auszahlen ließ. Die Beschwerdeführerin hätte somit jedenfalls die Berichtigungspflicht kennen müssen.

Es sind somit die Voraussetzungen für eine Haftung gem. § 14 Abs. 1 lit. a BAO erfüllt."

Rechtliche Grundlagen:

§ 14 BAO lautet:

(1) Wird ein Unternehmen oder ein im Rahmen eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen übereignet, so haftet der Erwerber

a) für Abgaben, bei denen die Abgabepflicht sich auf den Betrieb des Unternehmens gründet, soweit die Abgaben auf die Zeit seit dem Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entfallen;

b) für Steuerabzugsbeträge, die seit dem Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres abzuführen waren.

Dies gilt nur insoweit, als der Erwerber im Zeitpunkt der Übereignung die in Betracht kommenden Schulden kannte oder kennen mußte und insoweit, als er an solchen Abgabenschuldigkeiten nicht schon so viel entrichtet hat, wie der Wert der übertragenen Gegenstände und Rechte (Besitzposten) ohne Abzug übernommener Schulden beträgt.

(2) Die Bestimmungen des Abs. 1 gelten nicht bei einem Erwerb im Zuge eines Vollstreckungsverfahrens, bei einem Erwerb aus einer Insolvenzmasse im Sinne des § 2 Abs 2 der Insolvenzordnung (IO) oder bei einem Erwerb während der Überwachung durch eine im Sanierungsplan bezeichnete Person als Treuhänder der Gläubiger (§§ 157 bis 157f IO).

§ 16 UStG 1994 lautet auszugsweise:

(1) Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und

2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

(3) Abs. 1 gilt sinngemäß, wenn

....

3. eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung rückgängig gemacht worden ist.

Rechtliche Erwägungen:

Die Haftungsregelung des § 14 BAO dient dem Zweck, die im Unternehmen (Betrieb) als solchem liegende Sicherung für die auf den Betrieb sich gründenden Abgabenschulden durch den Übergang des Unternehmens (Betriebs) in andere Hände nicht verloren gehen zu lassen (vgl. Fischerlehner, Abgabenverfahren², § 14, Anm. 1). Die Haftung knüpft dabei an die Übereignung eines Unternehmens im Ganzen an, also an den Übergang eines lebenden (lebensfähigen) Unternehmens. Dabei müssen nicht alle zum Unternehmen gehörigen Wirtschaftsgüter übereignet werden, sondern nur jene, welche die wesentliche Grundlage des Unternehmens bilden und den Erwerber in die Lage versetzen, das Unternehmen fortzuführen. (vgl. zB VwGH vom 28.10.2009, 2007/15/0100)

Unbestritten ist gegenständlich, dass die Beschwerdeführerin mit Unternehmenskaufvertrag vom 16.02.2012 die im Vertrag beschriebenen und zum Geschäftsbetrieb der Unternehmen gehörenden und erforderlichen Rechte, Wirtschaftsgüter, immaterielle Vermögenswerte, Dienstnehmer und Verbindlichkeiten, welche in den Beilagen zum Kaufvertrag angeführt sind, erworben hat. Dem Kaufvertrag ist ein entsprechender Vorvertrag (Vereinbarung) vom 23.01.2012 vorausgegangen. Aktenkundig ist ferner ein Nachtrag vom 20.03.2012 zum Unternehmenskaufvertrag vom 16.02.2012.

Unter "Übereignung" im Sinne des § 14 Abs. 1 BAO ist die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht anzusehen. Es kommt nicht auf eine besondere zivilrechtliche Gestaltung an. Maßgebend ist somit der - wenn auch nicht unmittelbare - Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht vom Vorgänger auf den Erwerber.

Durch den Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Geschäftslokal, das Warenlager und das Personal wurden von der Beschwerdeführerin die tragenden Unternehmensgrundlagen für einen Kraftfahrzeughandel erworben. Der Übergang des Unternehmens fand am 01.03.2012 statt (vgl. Begründung im Verfahren RV/5100903/2015).

Unbestritten übersteigt der Wert der übernommenen Aktiva die gegenständliche Haftungsschuld.

Die Haftung besteht nach § 14 Abs. 1 lit a BAO nur für Abgaben, die auf den Betrieb des Unternehmens ursächlich zurückzuführen sind, somit Abgaben, bei denen materiellrechtlich die Führung eines Unternehmens Tatbestandsmerkmal ist. Ein Kausalzusammenhang zwischen Betrieb (Führung des Unternehmens) und Abgabe genügt nicht (vgl. Ritz, BAO⁶, § 14, Anm. 9). Das heißt, der Inhaber muss durch seine betriebliche Tätigkeit den materiellrechtlichen, die Abgabepflicht auslösenden Tatbestand verwirklichen.

Die ** GmbH hatte der Firma V GmbH unter Eigentumsvorbehalt Fahrzeuge geliefert, welche nicht bezahlt und für die die Typenscheine nicht ausgehändigt worden waren. Ein Verkauf dieser Fahrzeuge im Rahmen des Unternehmens der Firma V GmbH wurde nicht (mehr) durchgeführt.

Gemäß § 3 Abs. 1 UStG 1994 sind Lieferungen Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Namen einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Zeitpunkt der Lieferung ist der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht. Das zivilrechtliche Eigentum geht erst mit der vollständigen Bezahlung des Kaufpreises über. Umsatzsteuerlich steht der Eigentumsvorbehalt, solange er vom Verkäufer nicht geltend gemacht wird, der Verschaffung der Verfügungsmacht (der Lieferung) nicht entgegen.

Der Vorbehaltskäufer (im gegenständlichen Fall die V GmbH) hat bereits die Verfügungsmacht erhalten, es lag daher eine Lieferung vor. Macht der Vorbehaltsverkäufer (im gegenständlichen Fall die ** GmbH) vom Rücktritt Gebrauch, so liegt eine Rückgängigmachung der Lieferung vor, das ursprüngliche Liefergeschäft fällt rückwirkend weg. Diese ist - entgegen der im Schreiben vom 07.01.2020 geäußerten Rechtsansicht des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin - nach § 16 Abs. 3 Z 3 UStG 1994 wie eine Änderung der Bemessungsgrundlage zu behandeln (Wirkung ex nunc). Der Käufer (die V GmbH) hat einen allfälligen Vorsteuerabzug, der Verkäufer (die ** GmbH) die Umsatzsteuer zu berichtigen. Diese Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist (§ 16 Abs. 1 UStG 1994). Dies geht aus dem Rechtssatz des VwGH vom 23.04.2008, 2005/13/0015, hervor: *"Eine Rechnungsberichtigung nach § 16 UStG 1972 und 1994 wie auch nach § 12 Abs. 11 i. e. cit. wirkt ex nunc und ist für jenen Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in welchem die zur Berichtigung Anlass gebende Änderung eingetreten ist."* Die Bestimmung des § 16 UStG 1972 bzw. UStG 1994 ordnet allgemein die ex nunc-Wirkung der Berichtigung an.

Die Änderungen führen nicht zu einer Berichtigung der ursprünglichen Steuerfestsetzung, sondern sind erst im Zeitpunkt der Änderung zu berücksichtigen (vgl. VwGH vom 20.05.2010, 2005/15/0163). Dies gilt sinngemäß, wenn eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung rückgängig gemacht worden ist (§ 16 Abs. 3 Z 3 UStG 1994).

Gegenständlich machte die ** GmbH den Eigentumsvorbehalt geltend. Dies geht aus den vorliegenden Gutschriften vom 02.04.2012 hervor, welche die ** GmbH der V GmbH ausstellte. Es kam also zur Rückgängigmachung der ursprünglichen Lieferung, was zur Folge hatte, dass der Lieferant in sinngemäßer Anwendung des § 16 Abs. 1 UStG 1994 die Umsatzsteuer und der Abnehmer die Vorsteuer zu korrigieren hatten. Diese Vorsteuer für den Voranmeldungszeitraum 04/2012 in Höhe von 57.808,91 € ist nunmehr haftungsgegenständlich.

Fraglich ist gegenständlich, ob es sich bei der in Rede stehenden Umsatzsteuer um eine durch den Verkauf des Unternehmens ausgelöste Umsatzsteuer handelt. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes werden durch den Verkauf des Unternehmens ausgelöste Steuern vom Haftungstatbestand des § 14 Abs. 1 lit a BAO erfasst (zB. VwGH vom 02.07.2002, 96/14/0023; VwGH vom 24.02.2004, 99/14/0242).

Aus Punkt 1.3 des Unternehmenskaufvertrages vom 16.02.2012 geht hervor, dass von der Käuferin keine Lieferantenverträge übernommen werden, sondern vielmehr die Käuferin angehalten sei, neue Vereinbarungen mit den entsprechenden Lieferanten (Markenpartnern) zu treffen. Es wurde weiters festgehalten, dass jene Verbindlichkeiten, die dem Grunde nach bis zum Stichtag gemäß Punkt 3. dieser Vereinbarung (01.03.2012) im Betrieb der Verkäuferinnen entstanden seien, nicht von der Käuferin mitübernommen würden. Aus dieser Formulierung ergibt sich, dass die nunmehr haftungsgegenständliche Umsatzsteuer nicht durch den Verkauf des Unternehmens ausgelöst wurde, zumal die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Unternehmensverkaufes noch keinen Vertrag mit der ** GmbH hatte und daher keine Neuwagen dieser Marke erwerben durfte.

Jene Fahrzeuge, die die gegenständliche Umsatzsteuer bzw. berichtigte Vorsteuer verursachten, waren eben gerade nicht Bestandteil des Unternehmenskaufvertrages vom 16.02.2012. Nachdem die Beschwerdeführerin einen Händlervertrag mit ** erhalten hatte, machte die ** den Eigentumsvorbehalt gegenüber der V GmbH geltend, um die Fahrzeuge in der Folge an die Beschwerdeführerin veräußern zu können. Wesentlich war in diesem Zusammenhang nicht der Zeitpunkt der Unternehmensveräußerung sondern jener des Abschlusses des Händlervertrages. Dass dieser Zeitpunkt bereits im Februar 2012 gewesen wäre, wird auch von der Behördenvertreterin nicht behauptet.

Zum zeitlichen Umfang der Haftung ist zunächst darauf hinzuweisen, dass von der Haftung des § 14 Abs. 1 BAO nur solche Abgaben umfasst sind, die auf die Zeit seit dem Beginn des letzten vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entfallen.

Diesbezüglich ist nach herrschender Ansicht auf den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) abzustellen. Die zweite zeitliche Schranke stellt der Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung dar. Es besteht keine Haftung des Erwerbers für Abgabenansprüche, hinsichtlich derer der Abgabentatbestand nach der Übereignung

verwirklicht wurde. Erfolgt eine Lieferung oder sonstige Leistung vor Übereignung, so besteht die Erwerberhaftung auch dann, wenn der Abgabeananspruch nach Übereignung entsteht (Ritz⁶, § 14 Tz 12 mwN).

Es kommt daher nicht auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern an, sondern auf den Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung. Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 04/2012 umfasst ausschließlich jene Vorsteuerkorrekturen, welche dadurch ausgelöst wurden, dass die Firma ** Österreich GmbH den Eigentumsvorbehalt geltend gemacht hat. Wie oben dargestellt wurde, entsteht der diesbezügliche Abgabeananspruch in dem Voranmeldungszeitraum, in welchem die zur Berichtigung Anlass gebende Änderung eingetreten ist. Die Geltendmachung des Eigentumsvorbehaltes fand im April 2012 (mit Ausstellung der Gutschriften) statt. Weder aus den Parteivorbringen noch aus den vorliegenden Unterlagen lassen sich fundierte Anhaltspunkte dafür feststellen, dass die Firma ** den Eigentumsvorbehalt tatsächlich schon früher geltend gemacht hätte. Der Ansicht des Finanzamtes, wonach die maßgebliche Änderung spätestens im Zeitpunkt der Unternehmensübergabe eingetreten sei, kann nicht gefolgt werden. Bis zu dem Zeitpunkt, in dem der Eigentumsvorbehalt geltend gemacht worden ist, hätte die V GmbH die Fahrzeuge noch verkaufen können.

Darüber hinaus ist auf Folgendes hinzuweisen: Für den Voranmeldungszeitraum 04/2012 wurde am 14.06.2012 eine Umsatzsteuervoranmeldung eingereicht. Darin wurde die umsatzsteuerliche Rückgängigmachung jener Kaufverträge, welche die haftungsgegenständliche Umsatzsteuerbelastung (Korrektur der Vorsteuern) auslösten, erfasst - dies unter der Annahme, dass die Eigentumsvorbehalte seitens der ** GmbH im April 2012 geltend gemacht worden waren. Es erfolgte keine Festsetzung durch das Finanzamt. Mit Bescheid vom 02.12.2013 wurde die Umsatzsteuer 2012 rechtskräftig veranlagt, es ergab sich eine Abgabengutschrift von 99,82 €. Das bedeutet, dass die in den Voranmeldungen getätigten Angaben vom Finanzamt weitgehend als zutreffend anerkannt wurden und in den nunmehr rechtskräftigen Umsatzsteuerbescheid einfließen. Im Rahmen der Umsatzsteuerveranlagung werden keine von der Selbstberechnung oder Festsetzung abweichenden Fälligkeiten begründet.

"Die Frage, ob ein Abgabeananspruch gegeben ist, ist als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ nur dann zu beantworten, wenn kein eine Bindungswirkung entfaltender Abgabenbescheid vorangegangen ist" (VwGH vom 13.09.2006, 2003/13/0131). Wie bereits dargelegt wurde, wirkt eine Rechnungsberichtigung nach § 16 UStG 1972 und 1994 wie auch nach § 12 Abs. 11 i. d. F. ex nunc und ist für jenen Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in welchem die zur Berichtigung Anlass gebende Änderung eingetreten ist. Die Berichtigung wurde gegenständlich für den Zeitraum 04/2012 vorgenommen, was bedeutet, dass die zur Berichtigung Anlass gebende Änderung - die Geltendmachung des Eigentumsvorbehaltes - im April 2012 stattfand. Nach der Ansicht besteht (auch) insofern Bindung an den Umsatzsteuerbescheid 2014.

Zusammenfassend bedeutet das, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben dadurch entstanden sind, dass die ** GmbH unabhängig von der Unternehmensübertragung im April 2012 ihren Eigentumsvorbehalt geltend machte und dieser Vorgang eine Rückgängigmachung iSd § 16 Abs. 3 Z 3 UStG 1994 darstellt, welcher ex nunc - also nicht rückwirkend - wirkt. Da keine Haftung des Erwerbers für Abgabenansprüche besteht, hinsichtlich derer der Abgabentatbestand nach der Übertragung verwirklicht wurde, war dem Beschwerdebegehren stattzugeben und der gegenständliche Haftungsbescheid aufzuheben.

Zulässigkeit 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.

Die gegenständliche Entscheidung deckt sich mit der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung liegt fallbezogen daher nicht vor. Eine ordentliche Revision ist somit nicht zulässig.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 5. Februar 2020