



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Gerald Albrecht, Rechtsanwalt, 1030 Wien, Untere Viaduktgasse 10, vom 24. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 20. September 2007 betreffend Haftung gemäß § 14 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der Haftungsbetrag von € 30.000,00 auf € 26.666,67 eingeschränkt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 24. April 2006 wurde in Anwesenheit des Berufungswerbers (Bw.) und der Herren S.D. als damaligem Pächter des am Standort der S. in E. befindlichen Gastronomiebetriebes sowie J.K. als Vertreter der D-GmbH als Verpächterin eine Vereinbarung getroffen, wonach der Bw. ab 1. Mai 2006 einen direkten Pachtvertrag mit einem einseitigen Kündigungsverzicht seitens des Verpächters von 60 Monaten erhalten solle. Die Ablöse der Waren, die sich Ende April noch im Lokal befinden würden, werde direkt mit dem Vorpächter durchgeführt. Ebenso werde die Ausstattung unverändert dem Bw. am 30. April 2006 von Herrn D. übergeben. Über kaputte Einrichtungsgegenstände werde ein Protokoll angefertigt und diese von Frau M.K. umgehendst in Ordnung gebracht.

Als Gegenleistung solle der Bw. zwei Zahlungen an die D-GmbH, nämlich die offene Pachtsumme der D-KEG mit einem Saldo von pauschal € 15.000,00 sowie einen Baukostenzuschuss in der Höhe von € 45.000,00 netto, durchführen. Damit werde die offene

rechtliche Angelegenheit mit der D-KEG eingestellt, wobei die Verpächterin die Kosten dafür übernehme. Die vereinbarten Beträge wären bar mit Übernahme des Lokals – voraussichtlich am 30. April 2006 - fällig.

Daraufhin wurde am 30. April 2006 über den Gastronomiebetrieb samt Betriebseinrichtung und Kleininventar der per 1. Mai 2006 beginnende Pachtvertrag zwischen dem Bw. und der D-GmbH abgeschlossen.

Am 1. Mai 2006 bestätigte S.D. den Erhalt von insgesamt € 61.000,00 (davon € 15.000,00 für Vermittlungsprovision und € 1.000,00 für Warenübernahme sowie € 45.000,00 ohne Zweckwidmung).

In der am 31. Juli 2007 festgehaltenen Niederschrift erklärte der Bw., S.D. am 1. Mai 2006 das Geld für die Übergabe des Cafe´s übergeben zu haben. Einige Monate später hätte er Herrn D. erneut getroffen und ausgemacht, die Umsatzsteuer in Teilbeträgen bar zu übergeben, wobei die zurückbehaltene Computerkassa an den Bw. ausgehändigt hätte werden sollen. Herr D. hätte aber lediglich das Geld genommen und wäre mit der Kassa verschwunden.

Mit Bescheid vom 20. September 2007 wurde der Bw. gemäß § 14 BAO für rückständige Abgaben des S.D. in Höhe von insgesamt € 30.000,00, nämlich Umsatzsteuer 2005 von € 20.000,00 und Umsatzsteuer 2006 von € 10.000,00, zur Haftung herangezogen.

Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 14 iVm § 224 BAO der Erwerber durch Übereignung des im Rahmen eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes für Abgaben hafte, bei denen die Abgabepflicht sich auf den Betrieb des Unternehmens gründe, soweit die Abgaben auf die Zeit seit dem Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entfallen würden. Da der Bw. im Zeitpunkt der Übereignung die in Betracht kommenden Schulden kennen hätte müssen, hafte er somit für die Abgabenschuld des S.D. der Jahre 2005 und 2006.

Dagegen brachte der Bw. am 24. Oktober 2007 rechtzeitig des Rechtsmittel der Berufung ein und wandte ein, dass entgegen der Ansicht des Finanzamtes kein Erwerb im Sinne des § 14 Abs. 2 BAO vorliege, was durch die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes 25.5.2000, 2000/16/0238; 11.7.2000, 99/16/0465; 24.1.2001, 2000/16/0577; 17.10.2001, 2000/16/0213, erkennbar wäre und bestätigt werde. Bei einem Gastronomiebetrieb stelle das Warenlager keine wesentliche Grundlage des Betriebes dar. Da es sich um eine Verpachtung handle, wäre auch keine Übereignung anzunehmen. Desweiteren weise er darauf hin, dass der Kaufpreis für das Warenlager seines Wissens nach keine Zahllast von € 30.000,00 rechtfertige.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. November 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass der Erwerber eines übereigneten Unternehmens für Abgaben hafte, bei denen die Abgabepflicht sich auf den Betrieb des Unternehmens gründe, soweit die Abgaben auf die Zeit seit dem Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entfallen würden. Dies gelte insoweit, als der Erwerber im Zeitpunkt der Übereignung die in Betracht kommenden Schulden gekannt hätte oder kennen hätte müssen, und insoweit, als er an Angabenschuldigkeiten nicht schon soviel entrichtet hätte, wie der Wert der übertragenen Gegenstände und Rechte ohne Abzug übernommener Schulden betrage.

Aus der gesetzlichen Definition ergebe sich, dass der Gegenstand des Erwerbes ein lebendes bzw. lebensfähiges Unternehmen sein müsse. Es müssten nicht alle betrieblichen Wirtschaftsgüter übereignet werden, entscheidend bei der Übereignung wären die wesentlichen Grundlagen, die es ermöglichen würden, das Unternehmen nahtlos weiterzuführen.

Im gegenständlichen Fall wäre nicht nur das Warenlager verkauft worden, sondern es wären laut Aktennotiz vom 24. April 2006 die Geschäftsausstattung vom Vorbesitzer D. übergeben und dieser vom Pachtvertrag ausgekauft worden, wobei als Inventarablöse ein Betrag in Höhe von € 45.000,00 bezahlt worden wäre. Aus der Summe dieser Vereinbarungen ergebe sich die nahtlose Weiterführung des Unternehmens durch den Haftungspflichtigen, wobei der Abschluss eines neuen Pachtvertrages mit der D-GmbH einer Haftung nicht entgegenstehe.

Betreffend das Kennen oder Kennenmüssen der Abgabenschuldigkeiten brachte das Finanzamt vor, dass die Unkenntnis der Schuldigkeiten einer Haftungsinanspruchnahme dann nicht entgegenstehe, wenn der Erwerber bei gehöriger, allgemein üblicher Sorgfaltsanwendung von der Schuld Kenntnis hätte erlangen müssen. Hierbei wäre jene Sorgfalt zu Grunde zu legen, die bei gewöhnlichen Fähigkeiten angewendet werden könne, und darüber hinaus jene besondere Sorgfalt, die gerade ein Unternehmensübergang erfordere. Die so verstandene Sorgfalt erfordere die Einsichtnahme in die Geschäftsbücher, die Befragung des Veräußerers über den Stand der Passiven, über die dem Erwerber nach der Übung des redlichen Verkehrs ein lückenloses Verzeichnis auszuhändigen wäre. Mangelhaftigkeit oder gänzliches Fehlen der Buchführung wäre ein Anlass für besondere Vorsicht. Ein einfaches Vorlegen der Buchungsmitteilung zum Zeitpunkt des Verkaufes hätte genügt, um festzustellen, dass beträchtliche Abgabenforderungen bestünden.

Da der Wert der Besitzposten zum Zeitpunkt der Übereignung weit über dem Wert der haftungsgegenständlichen Abgaben liege, wäre die Haftung als ordnungsgemäß anzusehen.

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2007 beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz und brachte ergänzend vor, dass er wie

bereits in der Berufung dargelegt, entgegen der Darstellung in der Berufungsvorentscheidung kein Unternehmen erworben hätte, sodass er für Abgabenverbindlichkeiten der Einzelfirma S.D. nicht zur Haftung herangezogen werden könne. Es wäre aus folgenden Gründen ein Unternehmen oder ein im Rahmen des Unternehmens geführter gesonderter (aufrechter) Betrieb nicht im Ganzen übereignet worden:

Der Bw. hätte sich für die Anmietung des Geschäftslokals in X-Straße, bestehend aus Küche und Schank, Büro im Erdgeschoß sowie Mitbenützung des Gastraumes und der WCs interessiert. Pächter des Unternehmens wäre laut Aktennotiz vom 24. April 2006 seines Wissens nicht S.D., sondern die D-KEG gewesen. In der Folge hätte es Gespräche mit S.D. gegeben, von welchem er nicht gewusst hätte, in welcher Eigenschaft er Verhandlungen mit ihm geführt hätte. Dieser hätte ihm mitgeteilt, dass ein Räumungsverfahren laufe, welches er noch mit Sicherheit ein Jahr hinauszögern würde können. Er wäre aber bereit, das Lokal früher zu räumen, damit die Pachtrechte auf den Bw. übertragen hätten werden können, wenn er ihm € 15.000,00 Provision und € 45.000,00 bezahle. Von einer Unternehmensübertragung wäre zu keinem Zeitpunkt die Rede gewesen.

Zusätzlich hätte der Verpächter und Eigentümer D-GmbH die Bezahlung eines Baukostenzuschusses an sie in Höhe von € 45.000,00 sowie die Berichtigung der noch offenen Pachtzinse der D-KEG (nicht: S.D. !) per Ende Jänner 2006 in Höhe von pauschal € 15.000,00 gefordert.

Da der Bw. sich für die Betreibung des Lokals im Fitnesscenter des C.D. an der Adresse X-Straße interessiert hätte, wäre er bereit gewesen, die von ihm geforderten Ablösesummen von je € 60.000,00 zu bezahlen, für welche er neben zwei ordnungsgemäßen Rechnungen des C.D. über € 15.000,00 und € 45.000,00 (netto) noch weiters eine Rechnung über eine „Vermittlungsprovision“ von € 15.000,00 netto von S.D. und eine Rechnung vom 1. Mai 2006 über einen Betrag von € 1.000,00 für diverse Getränke und Speisen erhalten hätte. Zusätzlich wäre ihm eine nicht gewidmete Bestätigung des S.D. über den Erhalt von € 45.000,00 übergeben worden.

Der Bw. wandte ein, dass er weder ein lebendes, noch ein lebensfähiges Unternehmen erworben hätte. Er hätte lediglich ein Geschäftslokal übernommen, für welches er letztlich € 120.000,00 dafür bezahlen hätte müssen, dass S.D. bzw. die D-KEG per 1. Mai 2006 auf seine/ihre Bestandrechte zu Gunsten des Bw. verzichtet hätte. Der Passus über die Übergabe der Geschäftsausstattung hätte sich nicht auf einen Eigentumserwerb, sondern lediglich auf die Übergabe bezogen und hätte sicherstellen sollen, dass die Geschäftsausstattung im Lokal bleibe. Er weise nochmals darauf hin, dass er an den Eigentümer D-GmbH einen Betrag

€ 45.000,00 netto bezahlen hätte müssen, der laut Rechnung vom 1. Mai 2006 einen „verlorenen Baukostenzuschuss“ betroffen hätte.

Sofern überhaupt ein Eigentumserwerb stattfinden hätte sollen, hätte dies den Erwerb einzelner Einrichtungsgegenstände nicht vom Vorpächter bzw. Vorunternehmer, sondern vom Eigentümer D-GmbH betroffen, der nachweislich ein Gastronomielokal (nicht jedoch als Unternehmen!), wie in der Folge von ihm übernommen, nicht betrieben hätte.

Der Bw. wäre sowohl von der D-GmbH, als auch von S.D. über die näheren Umstände einer „offenen rechtlichen Angelegenheit mit der D-KEG“ (siehe Aktennotiz vom 24. April 2006) völlig im Unklaren gelassen. Das Einzige, was ihm mitgeteilt worden wäre, wäre das Faktum gewesen, dass ein Räumungsverfahren anhängig wäre, welches noch länger dauern könnte. Da er an der von ihm gepachteten Adresse das Gastronomielokal betreiben hätte wollen, wäre er bereit gewesen, je € 60.000,00 an die D-GmbH und S.D. zu bezahlen.

Entgegen der Rechtsansicht der Finanzbehörde erster Instanz stelle die Bezahlung eines Betrages von € 45.000,00 für einen „verlorenen Baukostenzuschuss“ keine Inventarablöse im Rahmen eines Unternehmenserwerbs vom Vorpächter dar. Des weiteren wäre dieser Betrag an den Eigentümer bezahlt worden und nicht an den vormaligen Pächter.

Aus der Pachtvereinbarung wäre zu ersehen, dass Gegenstand dieser Vereinbarung nicht ein lebendes Unternehmen, sondern die Verpachtung von Küche und Schank, Büro im Erdgeschoß sowie die Mitbenützung des Gastraums und der WCs wäre. Aus diesem Grund stelle der vom Eigentümer als Pachtvereinbarung bezeichnete Vertrag tatsächlich eine Mietvereinbarung über einen Betriebsgegenstand dar. Außerdem werde ihm in dieser Vereinbarung eine Pflicht zur Erhaltung des Wertes des von ihm gepachteten „Unternehmens“ auferlegt. Der Bw. hätte jedoch weder vom Eigentümer D-GmbH ein Unternehmen gekauft, noch vom scheidenden Pächter D-KEG oder S.D. (ihm wäre nicht bekannt, wer vor ihm zuletzt als Pächter fungiert hätte). Aus all diesen Gründen hätte ein Unternehmenskauf, der eine prinzipielle Haftung für Abgabenschuldigkeiten des Vorbesitzers bewirke, nicht stattgefunden.

Es wäre sohin auch nicht erforderlich gewesen, sich um eine Unbedenklichkeitsbescheinigung punkto Abgabenschuldigkeiten beim Finanzamt zu bemühen. Der Bw. hätte nicht einmal gewusst, ob S.D. oder die D-KEG der Vorpächter des von ihm in der Folge in Bestand genommenen Lokals gewesen wäre. Mangels käuflichen Erwerbs eines Unternehmens wäre die Befragung eines (tatsächlich nicht vorhandenen) Veräußerers über den Stand der Passiva und die Aushändigung eines lückenlosen Verzeichnisses oder die Vorlage einer Buchführung nicht erforderlich gewesen.

Der Bw. hätte keine wie immer gearteten Besitzposten erworben, ihm wäre auch kein Unternehmen übereignet worden. Entgegen der Darstellung der Abgabenbehörde erster Instanz

würden die Voraussetzungen für einen Haftungsbescheid gemäß § 14 BAO iVm § 224 BAO zu seinen Lasten nicht vorliegen. Der Kauf eines Warenlagers um € 1.000,00 indiziere keinen Unternehmenskauf.

Nur der Ordnung halber werde ausgeführt, dass auch die Höhe der Umsatzsteuer 2006 auf Grund der erfolgten Schätzung nicht richtig sein könne. Für das Jahr 2005 wäre eine Umsatzsteuer von € 20.000,00 zu Grunde gelegt worden. Im Jahr 2006 hätte die Umsatzsteuer bis zur Beendigung des Pachtverhältnisses mit S.D. bzw. der D-KEG maximal ein Drittel, sohin maximal € 6.666,67 betragen können, da dieser unbestritten spätestens mit 30. April 2006 nach vier Monaten seine Tätigkeit in dem vom Bw. ab 1. Mai 2006 angemieteten Lokal beendet hätte. Des weiteren dürfte S.D. ab 1. Jänner 2006 als Unternehmer und Betreiber des Gastronomielokals X-Straße aufgetreten sein, sodass die D-KEG im Jahre 2006 mangels aufrechten Geschäftsbetriebes keine Umsatzsteuer vereinnahmt hätte.

S.D. wäre für den Bw. unauffindbar. Durch die Einhebung vor Beendigung des Berufungsverfahrens würde er erheblich in seinem Vermögen geschädigt, da er sich an S.D. , der offensichtlich untergetaucht wäre, nicht regressieren könne.

In Beantwortung eines Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates vom 25. Februar 2008 teilte der persönlich haftende Gesellschafter der D-KEG , Herr M.D., mit Schreiben vom 11. März 2008 mit, dass er bzw. die KEG nichts mit der Betriebsübergabe des Gastronomiebetriebes im C.D. zu tun hätte.

Desweiteren ersuchte der Unabhängige Finanzsenat am 25. Februar 2008 die D-GmbH um Bekanntgabe, mit wem der am 30. April 2006 beendete Pachtvertrag abgeschlossen wurde und in wessen Eigentum das Mobiliar des Lokales steht. Dazu teilte die Verpächterin mit Schreiben vom 27. Februar 2006 mit, dass der angefragte Pachtvertrag am 5. November 2003 mit der S.D-KEG abgeschlossen worden wäre und die Geschäftsausstattung des Lokales immer im Eigentum der D-GmbH gestanden hätte und auch von ihr an den Bw. übergeben worden wäre.

Mit Schreiben vom 4. März 2008 forderte der Unabhängige Finanzsenat den Bw. auf bekanntzugeben, wofür ein Betrag von insgesamt € 120.000,00 an S.D. bezahlt wurde, da sowohl das Gebäude als auch die Betriebseinrichtung nicht in dessen Eigentum stand.

In Beantwortung dieses Vorhaltes gliederte der Bw. die Bezahlung des Betrages von € 120.000,00 auf:

1. Zahlungen an D-GmbH (Eigentümer)

1.1. Der Bw. hätte vor Unterfertigung der Pachtvereinbarung mit der D-GmbH einen Betrag von € 15.000,00 an den Geschäftsführer J.K. zur Abdeckung der noch offenen Pacht von € 15.000,00 der D-KEG bezahlen müssen. Dieser Betrag wäre an die D-GmbH gegangen.

1.2. Weiters hätte er an die D-GmbH , Geschäftsführer J.K. , weitere € 45.000,00 netto (zuzüglich 20% Umsatzsteuer € 9.000,00) für einen „verlorenen Baukostenzuschuss“ bezahlt.

Hinsichtlich dieses Betrages hätte er Herrn K. dargelegt, dass ein verlorener Baukostenzuschuss keine Gegenleistung für den bezahlten Betrag von € 45.000,00 netto (€ 54.000,00 brutto) darstelle, weshalb hinsichtlich dieses geleisteten Betrages eine Vereinbarung mit dem Eigentümer dahingehend geschlossen worden wäre, dass der Bw. für einige Monate keine Miete zahlen hätte müssen, was einer Gegenleistung von ca. € 9.000,00 entsprochen hätte (laut Punkt 3 der Pachtvereinbarung würde der Pachtzins € 1.800,00 netto monatlich betragen, für die Monate Juni, Juli und August jedoch nur € 900,00).

Ein weiterer Betrag von drei Monatsmieten im Gegenwert von ca. € 5.400,00 netto wäre als Kautionsumgewidmet und vom Eigentümer einbehalten worden, der Restbetrag von ca. € 31.000,00 wäre an den Bw. zurücküberwiesen worden. Seine Zahlungspflicht an den Eigentümer D-GmbH wäre sohin auf eine Kautionsumgewidmet von ca. € 5.400,00 und die Bezahlung der ausständigen Pachtzinse der D-KEG von € 15.000,00 reduziert worden.

2. Zahlungen an D. bzw. die D-KEG :

2.1. Zu dem Zeitpunkt, als der Bw. Interesse am Lokal gezeigt hätte, wäre S.D. als Lokalbetreiber anwesend gewesen. Der Bw. hätte in der Folge herausfinden können, dass dieser mit der D-KEG nichts zu tun hätte, insbesondere nicht deren persönlich haftender Gesellschafter wäre.

S.D. hätte ihm dargelegt, dass sein Pachtvertrag zwar schon ausgelaufen wäre, es jedoch im Fall eines Räumungsverfahrens mindestens noch ein Jahr dauern würde, bis das Lokal tatsächlich geräumt wäre. Sofern er gleich räumen sollte, müsse der Bw. ihm einen Betrag von € 45.000,00 bezahlen. Dieser Betrag wäre sohin an D. alleine für die Aufgabe seiner Pacht- bzw. Mietrechte am gegenständlichen Lokal bezahlt worden.

2.2. Weiters hätte D. netto € 15.000,00 dafür verlangt, dass er das Lokal vermittelt hätte. Dieser Betrag von € 15.000,00 netto zuzüglich 20% Umsatzsteuer von € 3.000,00 wäre ebenfalls an D. bezahlt worden, obwohl dieser tatsächlich keine Vermittlungstätigkeit ausgeübt hätte.

2.3.: Die Rechnung über eine Warenübernahme vom 1. Mai 2006 wäre nicht bezahlt worden, da es keine Ware zu übernehmen gegeben hätte.

Zum Beweis seiner Glaubwürdigkeit legte der Bw. das Schreiben des Rechtsanwaltes Dr. M.G. als Vertreter der D-GmbH vom 5. Mai 2006 gegen S.D. vor. Aus diesem Schreiben wäre zu ersehen, dass es ein Räumungsverfahren gegen S.D. gegeben hätte, da dessen Pacht- und sonstige Rechte am Geschäftslokal beendet gewesen wären. C.D. hätte dem Unabhängigen Finanzsenat bereits berichtet, dass das Mobiliar des Gastronomiebetriebes immer im Eigentum der D-GmbH gestanden wäre, sohin S.D. kein Recht gehabt hätte, über das Inventar des Lokals zu verfügen.

Mit Schreiben vom 18. April 2008 forderte der Unabhängige Finanzsenat den Bw. auf bekanntzugeben, welche Wirtschaftsgüter aktiviert wurden, die der geltend gemachten Absetzung für Abnutzung zu Grunde liegen.

In Beantwortung des Vorhaltes teilte der Bw. mit Schreiben vom 13. Juni 2006 mit, dass für die Abschreibung die bereits bekannt gegebenen Beträge von € 45.000,00 und von weiteren € 15.000,00 „Vermittlungsprovision“ laut Zahlungsbestätigungen des S.D. vom 1. Mai 2006 sowie restlichen € 15.000,00 für die Übernahme der Bezahlung einer noch offenen Pachtsumme der „D-KEG“ laut Zahlungsbestätigung vom 30. April 2006 herangezogen worden wären.

Die Absetzung für Abnutzung wäre dem Erwerb der Miet/Pachtrechte am Standort X-Straße, gemäß Bestandvertrag vom 30. April 2006 zuzuordnen und vom Unternehmenserwerb und dem damit verbundenen Erwerb eines Firmenwertes zu unterscheiden. Ablösezahlungen zur Erlangung eines Mietrechtes wären Anschaffungskosten des Mietrechtes, das ein immaterielles, bewegliches, abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens wäre. Das entgeltlich erworbene Mietrecht wäre auf die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Wäre diese ungewiss, könne für die AfA ein Zeitraum von zehn oder mehr Jahren angenommen werden. (vgl. *Doralt*, EStG⁶, TZ 65 zu § 7, samt dort angeführter Judikatur; zB BMF, RdW 1992, 358).

Ein Firmenwert könne hingegen nur im Rahmen eines Unternehmenserwerbes miterworben werden. Da der Bw. aber zu keinem Zeitpunkt ein Unternehmen erworben hätte, hätte er auch keinen Firmenwert miterwerben können. Der Firmenwert bestehe aus einzelnen Faktoren wie dem Kundenstock, den Vertriebsrechten, der innerbetrieblichen Organisation, dem Bekanntheitsgrad der Firma oder der Qualität der Mitarbeiter (*Doralt*, EStG⁶, TZ 40 und 48 zu § 8).

Der Bw. wäre sohin berechtigt, die Ablösezahlung zur Erlangung des Mietrechtes als Anschaffungskosten in die AfA aufzunehmen. Die Abschreibung erfolge auf zehn Jahre. Im Jahr 2006 wäre eine Abschreibung von 5 % des zu Grunde gelegten Betrages von € 75.000,00 erfolgt (Halbjahres-AfA). Ein Firmenwert wäre zwingend auf 15 Jahre abzuschreiben. Dies wäre nicht vorgenommen worden.

Hinsichtlich der weiteren bereits vorgelegten Rechnung der D-GmbH vom 1. Mai 2006, zu welcher wegen Überbindung der Umsatzsteuer von € 9.000,00 eine Zahlungsbestätigung von € 45.000,00 erstellt worden wäre, hätte der Bw. sich mit dem Vermieter dahingehend geeinigt, dass ein Betrag von gerundet € 5.000,00 für Kautions einbehalten bleibe, ein weiterer Betrag von ca. € 9.000,00 für noch nicht bezahlte Bestandzinse vereinnahmt bleibe und ein Betrag von ca. € 31.000,00 an den Bw. zurückgezahlt werde. Diese Rechnung wäre hinsichtlich des dort genannten verlorenen Baukostenzuschusses damit hinfällig, sodass ein Restbetrag von € 75.000,00 verbleibe, der als Anschaffungskosten des Mietrechtes (nicht: eines Firmenwertes) zu Recht als AfA auf zehn Jahre „veranlagt“ worden wäre.

Da entgegen der Rechtsansicht der Abgabenbehörde erster Instanz mit der Ablösezahlung zur Erlangung des Mietrechtes ein eigenes abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens erworben worden wäre, ohne dass es zu einem Unternehmenserwerb bzw. zu einer Rechtsnachfolge gekommen wäre, könne ihm die Haftung für die Abgabenschuld der „D-KEG“ nicht angelastet werden. Die Voraussetzungen für einen Haftungsbescheid gemäß § 14 BAO iVm § 224 BAO würden sohin nicht vorliegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wird ein Unternehmen oder ein im Rahmen eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen übereignet, so haftet gemäß § 14 Abs. 1 BAO 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.

Die Haftungsregelung des § 14 Abs. 1 lit. a 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 (Betriebes) in andere Hände nicht verloren gehen zu lassen. Die Haftung knüpft dabei an die Übereignung eines Unternehmens (oder eines im Rahmen eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes) im Ganzen, also an den Übergang eines lebenden (lebensfähigen) Unternehmens bzw. Betriebes an; dabei müssen nicht alle zum Unternehmen (Betrieb) gehörigen Wirtschaftsgüter übereignet werden, sondern nur jene, welche die wesentliche Grundlage des Unternehmens (Betriebes) bilden und den Erwerber in die Lage versetzen, das Unternehmen fortzuführen.

Die Frage, welche Wirtschaftsgüter die wesentliche Grundlage des Unternehmens (Betriebes) bilden, ist in funktionaler Betrachtungsweise nach dem jeweiligen Unternehmens- bzw. Betriebstypus zu beantworten. Bei Gastronomieunternehmen zählen das Grundstück, das Gebäude und die Einrichtung, nicht jedoch das Warenlager und das Personal zu den wesentlichen Grundlagen des Unternehmens. Hinsichtlich der tragenden Unternehmensgrundlagen Lokal und Geschäftseinrichtung muss der Erwerber in der Lage sein, in den vorhandenen Betriebsräumen ohne wesentliche Unterbrechung einen dem vorangegangenen Betrieb gleichwertigen Gewerbebetrieb fortzuführen.

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. Von einem solchen Übergang kann auch dann gesprochen werden, wenn der Erwerber des Unternehmens einen neuen Mietvertrag mit dem Bestandgeber abschließt. Wurde die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Lokal verschafft und kann der Erwerber den Betrieb des Vorgängers in diesen Geschäftsräumen und mit dem ebenfalls angemieteten Inventar fortführen, dann kann von einer Übereignung des Unternehmens nach § 14 Abs. 1 BAO auch dann ausgegangen werden, wenn der zur Haftung Herangezogene die Einrichtungsgegenstände und die Mietrechte über das Geschäftslokal von unterschiedlichen Personen erhalten hat und nicht in unmittelbarer Rechtsbeziehung mit dem Primärschuldner stand (VwGH 11.7.2000, 99/16/0465).

Im gegenständlichen Fall lag die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Gastronomiebetrieb am Standort des C. vom 1. Oktober 2003 bis 30. April 2006 bei S.D. , der den Betrieb während dieser Zeit führte. Dabei war unbeachtlich, dass dieser als Verantwortlicher einer angeblichen S.D-KEG (auch die mit der D-GmbH abgeschlossene Pachtvereinbarung lautete darauf) auftrat, da diese Gesellschaft laut Firmenbuch nie existierte und die im Firmenbuch eingetragene D-KEG nachweislich nicht mit S.D. bzw. dem gegenständlichen Lokal in Verbindung gebracht werden kann. In Wahrheit war daher S.D. als Unternehmer und ehemaliger Betriebsinhaber des gegenständlichen Lokales anzusehen.

Diese wirtschaftliche Verfügungsmacht ging am 1. Mai 2006 auf den Bw. über, nachdem dieser mit der Eigentümerin sowohl des Lokales als auch der Geschäftsausstattung, der D-GmbH , eine Pachtvereinbarung geschlossen hatte. Dem Einwand des Bw., dass es zwischen ihm und S.D. kein Vertragsverhältnis gegeben habe, ist entgegenzuhalten, dass nach der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine unmittelbare Rechtsbeziehung mit dem Primärschuldner nicht Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme ist. Die Haftungsinanspruchnahme setzt auch nicht voraus, dass der Bw. zivilrechtlicher Eigentümer der Geschäftseinrichtung wurde.

Der Umstand, dass die Geschäfts- und Nebenräume samt Einrichtung von der Eigentümerin gepachtet wurden, stand der Geltendmachung der Betriebsnachfolgerhaftung nicht entgegen, da wie bereits dargelegt, von einer Übereignung des Unternehmens nach § 14 Abs. 1 BAO auch dann ausgegangen werden kann, wenn der zur Haftung Herangezogene die Einrichtungsgegenstände und die Mietrechte (hier: Pachtrechte) nicht vom Primärschuldner, sondern von der Eigentümerin erhalten hat.

Für die Betriebsnachfolgerhaftung kommt es jedoch nur darauf an, ob ohne wesentliche Unterbrechung und ohne bedeutende Investitionen ein dem übernommenen Betrieb gleichartiger Betrieb fortgeführt werden kann. Da die Übergabe eines ordnungsgemäßen und funktionstüchtigen Lokales (laut Vereinbarung vom 26. April 2006 wurden schadhafte Einrichtungsgegenstände seitens der Geschäftsführung der D-GmbH vor Übergabe repariert) bedungen war, war der Bw. daher in der Lage, den Gastronomiebetrieb ohne wesentliche Unterbrechung und ohne bedeutende Investitionen fortzuführen.

Dem Einwand des Bw., dass er weder von S.D. noch von der D-GmbH ein Unternehmen erworben hätte, da von einer Unternehmensübertragung zu keinem Zeitpunkt die Rede gewesen bzw. ein solches nicht betrieben worden wäre, muss der Unternehmensbegriff des § 2 Abs. 1 UStG entgegengehalten werden:

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Die Haftung gemäß § 14 BAO besteht nach dem Vorbild des § 1409 ABGB lediglich insoweit, als der Erwerber die in Betracht kommenden Abgabenschulden im Zeitpunkt der Übereignung kannte oder kennen musste. Nach der Judikatur genügt leichte Fahrlässigkeit hinsichtlich des Nichtwissens zur Begründung der Haftung. Die Unkenntnis der Schuldigkeiten steht einer Haftungsinanspruchnahme vor allem dann nicht entgegen, wenn der Erwerber bei gehöriger, allgemein üblicher Sorgfaltsanwendung von der Schuld Kenntnis erlangen hätte müssen. Hierbei ist jene Sorgfalt zu Grunde zu legen, die bei gewöhnlichen Fähigkeiten angewendet werden kann, und darüber hinaus jene besondere Sorgfalt, die gerade ein Unternehmensübergang erfordert. Die so verstandene Sorgfalt erfordert die Einsichtnahme in die Geschäftsbücher, die Befragung des Vorgängers über den Stand der Passiven und die genaue Prüfung der auf diese Weise hervorgekommenen oder sonst bekannten Schulden.

Dazu führte der Bw. im Vorlageantrag an, dass es mangels einer Unternehmensübergabe nicht erforderlich gewesen wäre, sich um eine Unbedenklichkeitsbescheinigung punkto Abga-

benschuldigkeiten beim Finanzamt zu bemühen, zumal er nicht einmal gewusst hätte, ob S.D. oder die D-KEG der Vorpächter des Lokales gewesen wäre.

Obwohl die haftungsgegenständlichen Abgaben erst nach der Betriebsübergabe mit Bescheiden vom 31. Juli 2007 festgesetzt wurden, wäre bereits aus dem Umstand, dass der frühere Betriebsinhaber keinerlei Bücher und Aufzeichnungen führte und auch seit Unternehmensbeginn November 2003 weder Voranmeldungen noch Jahreserklärungen abgab, für den Bw. ersichtlich gewesen, dass Abgabenverkürzungen vorliegen mussten.

Da der Bw. somit keinerlei Erkundigungen über den Stand der Abgabenschulden des S.D. respektive darüber anstellte, ob die Bücher ordnungsgemäß geführt und Erklärungen ordnungsgemäß abgegeben wurden, war von auffallender Sorglosigkeit auszugehen. In diesem Fall liegt ihm aber jedenfalls ein über den Grad der leichten Fahrlässigkeit hinausgehendes Verschulden zur Last.

Die Haftung gemäß § 14 BAO besteht nach der Neufassung durch BGBl 1992/448 weiters nur insoweit, als der Erwerber an haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nicht schon so viel entrichtet hat, wie der Wert der übertragenen Gegenstände *und Rechte* (Besitzposten) ohne Abzug übernommener Schulden beträgt.

Dazu führte der Bw. im Schreiben vom 13. Juni 2008 an, dass die Anschaffungskosten für die Erwerbung der Mietrechte in Höhe von € 75.000,00, die auf zehn Jahre abgeschrieben werden, in das Anlageverzeichnis aufgenommen und somit aktiviert wurden. Es kann daher nicht geleugnet werden, dass es sich bei dem Erwerb der Mietrechte um „übertragene Rechte“ im Sinne des § 14 Abs. 1 letzter Satz BAO handelt. Auf die Frage, ob dadurch ein Firmenwert erworben wurde, war daher nicht mehr einzugehen.

Bei dieser Sachlage ist aber klargestellt, dass der Wert der übertragenen Mietrechte die Haftungsschuld bei weitem übersteigt.

Insgesamt gesehen lagen somit die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Heranziehung des Bw. zur Haftung gemäß § 14 BAO vor. Der Haftungsumfang war jedoch auf das im Spruch angeführte Ausmaß einzuschränken. Vom Finanzamt war in die Haftungssumme auch die Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 10.000,00 einbezogen worden. Hierbei wurde zwar nur die Hälfte des festgesetzten Betrages von € 20.000,00 angesetzt. Jedoch wurde der Gastronomiebetrieb bereits ab 1. Mai 2006 vom Bw. geführt. Da keine Haftung des Erwerbers für Abgabenansprüche besteht, hinsichtlich deren der Abgabentatbestand nach dem Übergang der Verfügungsmacht verwirklicht wurde, war die Haftungsinanspruchnahme insofern auf die Umsatzsteuer für das Jahr 2005 in Höhe von € 20.000,00 sowie für die Monate Jänner bis April 2006 in Höhe von € 6.666,67, insgesamt daher € 26.666,67 einzuschränken.

Die Haftungsinanspruchnahme des Erwerbers liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Wie bei jeder Ermessensübung ist vor allem der Zweck der Ermessen einräumenden Norm zu berücksichtigen. § 14 BAO dient primär dem Zweck, die im Unternehmen als solchem liegende Sicherung für die auf den Betrieb sich gründende Abgabenschuld durch den Übergang des Unternehmens nicht verloren gehen zu lassen. Bei der Ermessensübung ist ferner der Grundsatz der Nachrangigkeit der Haftung zu beachten, d.h. der Haftende darf in der Regel nur dann in Anspruch genommen werden, wenn ansonsten die Einbringung der Abgabe beim Hauptschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Im vorliegenden Fall sind aber die gegenständlichen Abgabenschulden beim Primärschuldner uneinbringlich, weil S.D. weder amtlich gemeldet ist noch anderweitig gefunden werden konnte und auch versuchte Forderungspfändungen ergebnislos blieben, weshalb für eine Abstandnahme von der Geltendmachung der Haftung kein Raum blieb. Auch wurden vom Bw. keine Billigkeitsgründe vorgebracht, die eine Abstandnahme von der Geltendmachung der Haftung rechtfertigen würden. Insgesamt gesehen schlossen daher die überwiegenden Interessen des Abgabengläubigers an der Abgabeneinhebung eine andere Entscheidung als die Haftungsinanspruchnahme aus.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Juni 2008