

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr.H.S., vom 13. Juli 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes W. vom 11. Juni 2001 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes vom 20. März 1997 wurde über das Vermögen des W.K-P. das Konkursverfahren eröffnet und der Berufungswerber Dr.S. (im Folgenden: Bw.) zum Masseverwalter bestellt. Das Finanzamt W. meldete Abgabenforderungen in Höhe von ATS 7,462.771,-- an. Diesen Forderungen lagen drei Rückstandsausweise lautend auf die Abgabenschuldner W.K., W.K-P. und W.K.u.B. zugrunde.

Der Erhebungsdienst des Finanzamtes stellte zu diesen drei Steuersubjekten fest, dass durch W.K-P. keine unternehmerische Tätigkeit und durch W.K.u.B. seit August 1994 keine Geschäftstätigkeit mehr ausgeübt wurde. Dementsprechend setzte sich der Abgabrückstand aus Abgabenschuldigkeiten der Jahre 1988 bis 1994 und Säumniszuschlägen aus dem Jahre 1995 zusammen.

Mit Schreiben des AKV. vom 22. April 1997 an das Finanzamt teilte dieser mit, dass der Gemeinschuldner seit 1992 keine Geschäftstätigkeit mehr ausübe. Er hat bis 1992 eine Diskothek betrieben und arbeite nun in einer Diskothek.

Im Konkursverfahren hat das Finanzamt die Abgabenforderungen auf ATS 7,296.464,-- eingeschränkt. Die Konkursquote wurde in Höhe von 1,634529 % festgesetzt. Dem Finanzamt wurde entsprechend dem Verteilungsentwurf des Masseverwalters der Betrag in Höhe von ATS 119.262,20 zugesprochen.

Der Masseverwalter übermittelte mit Schriftsatz vom 1.2.1999 die Kostennote und den Verteilungsentwurf an das Landesgericht. Er begehrte eine Nettoentlohnung in Höhe von ATS 100.135,--, den Ersatz der Barauslagen in Höhe von ATS 3.750,--, zuzüglich 20% Umsatzsteuer in Höhe von ATS 20.777,--; insgesamt ATS 124.662,--.

Das Landesgericht hob mit Beschluss vom 21. April 1999 nach Verteilung des Massevermögens den Konkurs auf und überwies die begehrten Kosten zuzüglich Umsatzsteuer an den Masseverwalter.

Am 12. April 1999 überwies der Masseverwalter dem Finanzamt den Teilbetrag der Konkursquote in Höhe von ATS 98.485,20 und reichte am 21. April 1999 beim Finanzamt eine Umsatzsteuervoranmeldung für W.K-P. unter Angabe der Steuernummer für den Kalendermonat April 1999 ein, in welcher der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch mit "0" ("Null") angegeben sowie Vorsteuern in Höhe von ATS 20.777,-- geltend gemacht wurden.

Das Finanzamt anerkannte diese Vorgangsweise nicht, weil der Gemeinschuldner nicht unternehmerisch tätig war und forderte den Bw. auf die restliche Konkursquote in Höhe von ATS 20.777,-- zu zahlen. Dem Gemeinschuldner stünde ein Vorsteuerabzug mangels Unternehmereigenschaft nicht zu. Nachdem der Bw. dieser Aufforderung nicht nachkam, beauftragte das Finanzamt mit Schreiben vom 4. Jänner 2000 die Finanzprokuratur mit der Einbringlichmachung der restlichen Konkursquote. Der Bw. lehnte die Bezahlung der aushaftenden Quote mit der Begründung ab, dass der Konkursmasse aus dem Honorar des Masseverwalters ein Vorsteueranspruch zustehe.

Mit Schreiben vom 19. März 2001 teilte die Finanzprokuratur dem Bw. mit, dass der Gemeinschuldner seit August 1994 seine unternehmerische Tätigkeit beendet und nachhaltig keine Umsätze mehr ausgeführt hat. Der Gemeinschuldner sei im Zeitpunkt der Konkureröffnung nicht unternehmerisch tätig gewesen. Demnach könne auf gegenständlichen Fall die Rechtsansicht, dass ein Vorsteuerabzug auch nach Einstellung der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit zulässig sei, nicht angewendet werden, weil die dem Honoraranspruch zugrunde liegenden Leistungen nicht der früheren unternehmerischen Tätigkeit des Gemeinschuldners zuzurechnen wären. Wird nämlich über einen Nichtunternehmer das Konkursverfahren eröffnet, führe die Tätigkeit des Masseverwalters grundsätzlich nicht dazu, dass der Gemeinschuldner die Unternehmereigenschaft erlange, weil der Masseverwalter nicht Unternehmer des verwalteten Betriebes ist (R., UStG 1994<sup>2</sup>, Tz 105 zu § 2 UStG).

Mit Bescheid vom 11. Juni 2001 zog das Finanzamt den Bw. für aushaftende Abgabenschuldigkeiten des Abgabepflichtigen heran und begründete dies damit, dass diese Abgabenschuld in Höhe von 20.777,-- beim Primärschuldner uneinbringlich wäre. Der Bw. habe den quotenmäßigen Anspruch des Finanzamtes nicht eingezahlt, sondern zu Unrecht Vorsteuern in dieser Höhe für den Gemeinschuldner geltend gemacht. Mangels

Unternehmereigenschaft stehe dem Abgabenschuldner jedoch ein Vorsteueranspruch nach § 12 UStG nicht zu. Er sei lediglich Gesellschafter der Gesellschaft bürgerlichen Rechts W.K.u.B. gewesen. Der Betrag sei beim Gemeinschuldner nicht mehr einbringlich. Der Bw. habe fahrlässig gehandelt und einen Schaden herbeigeführt, weshalb er zur Haftung heranzuziehen wäre.

In der Berufung vom 13. Juli 2001 wendet der Bw. ein, dass der Gemeinschuldner im Konkursverfahren als Unternehmer einzustufen war. Dieser habe aus der Verpachtung der Diskothek "E." umsatzsteuerpflichtige Einnahmen bezogen. Das Finanzamt habe Umsatzsteuern in Höhe von ATS 3,937.787,-- im Konkursverfahren angemeldet. Es sei dem Bw. aus der Forderungsanmeldung nicht erkennbar gewesen, dass es sich hiebei nicht um persönliche Abgabenschuldigkeiten des Gemeinschuldners gehandelt habe. Dem Bw. sei als Masseverwalter nicht erkennbar gewesen, dass eine Kompensation der aus seinem Honorar angefallenen Umsatzsteuer mit der Quotenforderung des Finanzamtes nicht möglich sei. Ein Steuerberater habe die Möglichkeit Vorsteuern geltend zu machen bejaht. Weiters führte er schriftlich aus:

"In rechtlicher Hinsicht ist die Abwicklung des Konkursverfahrens als Miteigentümer bzw. Leasingnehmer und Verpächter der Liegenschaft in Wo. durch den Masseverwalter und Berufungswerber als Leistung zu sehen, die zwar gegenüber dem Gemeinschuldner erbracht wurde, aber letztlich der Ausführung von Umsätzen der Gemeinschaft gedient hat. Diese Leistungen berechtigen die Gemeinschaft bzw. Gesellschaft zum Vorsteuerabzug, weil nur so eine systemwidrige UST-Belastung im Unternehmensbereich vermieden werden kann. Die Rechnungsaustellung an den Gemeinschuldner kann dabei als unschädlich angesehen werden (siehe Sch., w.o., TZ 515 zu §12)."

In einem weiteren Schriftsatz vom 13. Juli 2001 führt der Bw. aus, er habe für den Gemeinschuldner das Konkursverfahren abgewickelt. Das Verfahren betraf grundsätzlich die Mitunternehmerschaft Wa..

Da jedoch die Mitunternehmerschaft und auch eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht keine Rechtspersönlichkeit besitze war die Abwicklung des Konkursverfahrens nur für die Einzelperson möglich, sodass zwar seine Leistung gegenüber der Einzelperson erbracht wurde, jedoch die Vermögensverwertung die Mitunternehmerschaft betroffen habe. Daher sei die Vorsteuer bei der Mitunternehmerschaft anzuerkennen. Daher stelle er den Antrag die Vorsteuer beim Mitgesellschafter anzuerkennen und mit der Quotenforderung zu verrechnen. Dieser Antrag wurde vom Finanzamt abgelehnt. Mit Eingabe vom 19. Oktober 2001 übermittelte der Bw. den Mietvertrag zwischen W.K.u.B. als Vermieter und der Firma Ex.Gastro.GmbH als Mieter; ein Schreiben des Steuerberaters vom 16.10.2001 zur Geltendmachung des Vorsteuerabzuges und führte aus, dass die Gesellschaft W.K.u.B. nicht bestanden habe. Dies sei auch nicht aus der Forderungsanmeldung und den Rückstandsausweisen ableitbar gewesen. Bei den im Konkursverfahren geltend gemachten

Umsatzsteuerforderungen gehe nicht hervor, dass es sich hiebei um Forderungen gegenüber der Mitunternehmerschaft gehandelt habe.

Aus dem vorgelegten Mietvertrag geht hervor, dass die Ehegatten Wa. als Nutzungsberichtigte eine Liegenschaft in St.S. an die Firma Ex.Gastro.GmbH ab 1. August 1994 vermieten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Jänner 2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Im Vorlageantrag bekräftigt der Bw. nochmals, er habe aufgrund der Forderungsanmeldung davon ausgehen können, dass der Gemeinschuldner Kaufmann war, eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet habe und daher eine Verrechnung der Vorsteuern des Abgabenschuldners aus dem Honorar des Masseverwalters mit der Quotenforderung zulässig wäre. Dem Bw. könne wegen der unvollständigen Forderungsanmeldung des Finanzamtes nicht vorgeworfen werden, er habe schulhaft nicht erkannt, dass der Gemeinschuldner keine unternehmerische Tätigkeit entfalte. Aus den Unterlagen war nämlich nicht feststellbar, dass der Gemeinschuldner seit 1987 nicht mehr unternehmerisch tätig gewesen sei. Schriftlich führte er aus:

"Darüber hinaus vertrete er die Ansicht, dass die für eine physische Person einer keine juristischen Person darstellenden Personengemeinschaft erbrachten Leistungen die der Gemeinschaft gedient haben auch diese zum Vorsteuerabzug berechtigen, weil nur so eine systemwidrige Umsatzsteuerbelastung im Unternehmensbereich vermieden werden könne. Es müsse daher, der aufgrund der persönlichen Haftung für die Gemeinschaft in Anspruch genommenen physischen Person das Recht zugebilligt werden, die Vorsteuerabzugsberechtigung der Gemeinschaft mit den die Gemeinschaft als Abgabenschuldnerin treffenden Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen, da über eine keine Rechtspersönlichkeit besitzende Personengemeinschaft aufgrund der geltenden zivilrechtlichen und konkursrechtlichen Bestimmungen kein Insolvenzverfahren eröffnet bzw. durchgeführt werden kann."

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Der Unternehmer kann nur Vorsteuerbeträge für Leistungen abziehen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Maßgebend sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges (vgl *Ruppe*, UStG 1994<sup>2</sup>, § 12 Tz 82).

Die Eröffnung des Konkurses bewirkt keine Beendigung der Unternehmereigenschaft. Die Umsätze sind weiterhin dem Gemeinschuldner zuzurechnen (vgl *Ruppe*, UStG 1994<sup>2</sup>, § 2 Tz 142, 145 und 147 sowie Einf Tz 105). Der Masseverwalter führt als gesetzlicher Vertreter das Unternehmen für den Gemeinschuldner (vgl §§ 80 ff KO). Die Handlungen des Masseverwalters sind umsatzsteuerlich dem Gemeinschuldner zuzurechnen, der weiterhin als

Unternehmer gilt. Die Mühewaltung des Masseverwalters (§ 82 KO) gilt als eine selbständige sonstige Leistung, die dem Unternehmen des Masseverwalters zuzurechnen ist (vgl *Ruppe*, UStG 1994<sup>2</sup>, Einf Tz 148).

Der Masseverwalter zählt zu den in § 80 Abs. 1 BAO angeführten gesetzlichen Vertretern bzw den ihnen gleichgestellten Vermögensverwaltern. Als solcher hat er die Verpflichtungen und Rechte des Vertretenen wahrzunehmen. Insbesondere hat er dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die er verwaltet, entrichtet werden. Umsatzsteuerlich treffen den Masseverwalter insbesondere die Verpflichtung zur Selbstberechnung der Abgabe (§ 21 UStG) und die Verpflichtung zur Abgabe der Jahreserklärung (vgl *Ruppe*, UStG 1994<sup>2</sup>, Einf Tz 149).

Der Bw. vertritt die Auffassung, die für April 1999 vorgenommene Umsatzsteuervoranmeldung sei zu Recht erfolgt. Dies va allem deshalb, weil der Bw. als Masseverwalter davon ausgehen habe können, dass der Gemeinschuldner Unternehmer und sohin zum Vorsteuerabzug berechtigt war. Aufgrund der Forderungsanmeldung des Finanzamtes, welche auch Umsatzsteuerschuldigkeiten auswies, sei er zu Recht davon ausgegangen, dass der Gemeinschuldner als Kaufmann im Sinne des § 1 HGB unternehmerisch tätig gewesen sei. Der maßgebende Sachverhalt sei vom Finanzamt in der Forderungsanmeldung unrichtig dargestellt worden. Dies könne dem Bw. nicht angelastet werden.

Diese Auffassung ist unrichtig. Zunächst ergibt sich aus dem Konkursakt unzweifelhaft, dass der Gemeinschuldner spätestens seit 1994 eine unternehmerische Tätigkeit nicht mehr ausgeübt hat. Sämtliche in der Forderungsanmeldung erfassten Abgabenverbindlichkeiten stammen nachweislich aus dem Zeitraum 1988 bis 1994. Dies ergibt sich auch aus dem Schreiben des AKV., wonach der Gemeinschuldner seit 1992 nicht mehr unternehmerisch tätig war und angestellt in einer Diskothek arbeitete. Auch macht die mögliche Vermietung der Liegenschaft durch die Ehegatten W.K.u.B. als Nutzungsberechtigte an die Firma Ex.Gastro.GmbH den Gemeinschuldner selbst nicht zum Unternehmer.

Die Fähigkeit, Unternehmer zu sein, besitzt nämlich jenes Gebilde, das als solches Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinn erbringt. Die Unternehmerfähigkeit ist weder mit einem bestimmten zivilrechtlichen Status noch mit einer bestimmten zivilrechtlichen Rechtsform verknüpft. Zivilrechtliche Geschäftsfähigkeit oder Rechtsfähigkeit ist nicht erforderlich. Unternehmereigenschaft können daher auch Gebilde ohne Rechtspersönlichkeit besitzen, so die Personengesellschaften des Handelsrechts, die eingetragene Erwerbsgesellschaft, die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, aber auch bloße "Gemeinschaften" zB Hausgemeinschaften. Auch bei Fehlen der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit sind diese Gebilde Abgabepflichtige iSd § 77 BAO mit allen sich daraus ergebenden Konsequenzen (vgl R. , UStG 1994<sup>2</sup>, § 2 Tz 17).

Als Unternehmer iZm der Vermietung der Liegenschaft als Nutzungsberechtigte (Leasingnehmer) kämen daher allenfalls W.K.u.B. in Betracht. Diese wurden vom örtlich

zuständigen Finanzamt als eigenes Steuersubjekt geführt. Hierzu stellte das Finanzamt jedoch ebenfalls fest, dass diese seit 1994 keine Geschäftstätigkeit mehr ausüben. Unterstellte man die Ausführungen des Bw., dass sich seine Tätigkeit als Masseverwalters auf die Ehegatten bezogen habe, als richtig, so wären die daraus resultierenden Vorsteuern bei der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht geltend zu machen. Die Überlassung einer Liegenschaft durch Ehegatten als Nutzungsberechtigten (bzw. Leasingnehmer) vermag jedoch keine Unternehmereigenschaft des Gemeinschuldners zu begründen.

Der Bw. weist darauf hin, dass das Finanzamt Umsatzsteuern in Höhe von ATS 3,937.787,-- geltend gemacht habe. Dem ist zu entgegnen, dass die im Konkursverfahren angemeldeten Forderungen an aushaftender Umsatzsteuer tatsächlich die Geschäftstätigkeit des W.K.u.B. bis einschließlich 1994 betrafen, und der Gemeinschuldner als Gesamtschuldner im Sinne des § 6 BAO für Abgabenschulden der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht herangezogen worden ist.

§ 81 KO regelt die Pflichten und Verantwortlichkeit des Masseverwalters. § 80 BAO regelt die Pflichten der Vertreter juristischer Personen und der gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen. Wie der VwGH in seinen Erkenntnissen vom 3. März 1987, 86/14/0130, VwSlg 6197/F und vom 30. Juli 2002, 96/14/0105 ausgesprochen hat, ist § 80 BAO bezüglich der abgabenrechtlichen Pflichten des Masseverwalters die Spezialnorm im Verhältnis zu § 81 KO. Der Masseverwalter haftet daher abgabenrechtlich nicht nach den Bestimmungen des § 81 KO, sondern nach den Bestimmungen der §§ 9 und 80 BAO (vgl Kofler/Kristen, Insolvenz und Steuern<sup>2</sup> 1 f.).

Bei der streitgegenständlichen Umsatzsteuerforderung (Vorsteuer) handelt es sich um eine Masseforderung, da der maßgebliche Sachverhalt (Tätigkeit des Masseverwalters) nach Konkurseröffnung verwirklicht wurde. Der Gemeinschuldner war jedoch tatsächlich im Zeitpunkt der Konkurseröffnung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Die Rechtsansicht des Bw., dass ein Vorsteuerabzug auch nach Einstellung der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit zulässig wäre, kann auf gegenständlichen Sachverhalt nicht angewendet werden, weil die dem Honoranspruch zugrunde liegenden Leistungen nicht einer früheren unternehmerischen Tätigkeit des Gemeinschuldners zuzurechnen ist. Der Gemeinschuldner persönlich ist nämlich seit 1992 als Angestellter unselbständig erwerbstätig und hat nachhaltig keine Umsätze mehr erzielt. Der Gemeinschuldner war im Zeitpunkt der Konkurseröffnung kein Unternehmer. Im Fall der Konkurseröffnung über einen Nichtunternehmer führt nun die Tätigkeit des Masseverwalters grundsätzlich nicht dazu, dass der Gemeinschuldner Unternehmereigenschaft erlangt. Aus dem Insolvenzakt lässt sich eine unternehmerische Tätigkeit des Gemeinschuldners nicht feststellen.

Für die Geltendmachung der Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO genügt bereits die leichteste Fahrlässigkeit, also ein Verhalten, das für erlaubt gehalten wird aber erkennbar rechtswidrig

ist und bei gehöriger Aufmerksamkeit den Eintritt des Schadens vorausgesehen hätte werden können (Erkenntnis des VwGH vom 8.10.1990, GZI. 90/15/0145). Aus der Forderungsanmeldung und den Rückstandsausweisen wäre es für den Masseverwalter durchaus erkennbar gewesen, dass der Gemeinschuldner einer unternehmerischen Tätigkeit nicht nachgegangen ist. Schließlich sind in der Forderungsanmeldung Abgabenschuldigkeiten der Jahre 1988 bis 1994 erfasst.

Zum Vorbringen, er habe einen Steuerberater um dessen Rechtsauskunft ersucht und habe ihm dieser bestätigt, dass ein Abzug von Vorsteuern zulässig sei, ist zu entgegnen, dass eben diese vertretbare Rechtsansicht lediglich auf solche Gemeinschuldner angewendet werden kann, welche im Zeitpunkt der Konkurseröffnung Unternehmereigenschaft zukommt. Dies war im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Der Unternehmer kann nämlich nur Vorsteuerbeträge für Leistungen abziehen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, wobei die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges maßgebend sind. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 8. März 2005