

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch Dr. Alice Hoch, Schlossplatz 12, 2361 Laxenburg, über die Beschwerde vom 21. August 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 12. August 2013 betreffend Haftung gemäß § 14 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und die Haftung für nachstehende Abgaben im Betrag von insgesamt Euro 23.037,97 herabgesetzt:

Umsatzsteuer 07/2012	20.109,88
Umsatzsteuer 08/2012	2.928,09

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 12. August 2013 wurde die Beschwerdeführerin (Bf.) für die nachstehenden Abgaben der D-GmbH als Erwerberin deren Betriebes zur Haftung gemäß § 14 BAO herangezogen:

Abgabe	Betrag	Entstehung des Abgabenanspruches	Bescheidmäßige Festsetzung
Umsatzsteuer 2011	60.411,87	31. 12. 2011	18. 06. 2013
Umsatzsteuer 06/2012	5.060,71	30. 06. 2012	22. 04. 2013
Umsatzsteuer 06/2012	32.939,29	30. 06. 2012	22. 04. 2013

Umsatzsteuer 07/2012	20.109,88	31. 07. 2012	27. 09. 2012
Umsatzsteuer 08/2012	2.928,09	31. 08. 2012	30. 10. 2012
Umsatzsteuer 2012	11.440,62	31. 12. 2012	10. 07. 2013

Begründend wurde ausgeführt, dass die Bf. laut den Kaufverträgen vom 24. Mai 2012, 7. September 2012 sowie 11. Jänner 2013 die Betriebe (Marktplatz für Handel mit Lebensmitteln aller Art, insbesondere die Verabreichung von Speisen und der Ausschank von Getränken) an den Standorten Wien , Markt Stand 4/5/6, Wien , Markt Stand 65A/B und Wien , Markt Stand 30/31/63/64 erworben habe.

Für die Verwirklichung der Haftungstatbestände reiche die Übereignung der wesentlichen Grundlagen des Unternehmens oder Betriebes (VwGH 20.11.1990, 90/14/0122). Entscheidend sei, ob die übernommenen Grundlagen den Erwerber in die Lage versetzen würden, ohne wesentliche Unterbrechung und ohne bedeutende Investitionen einen dem übernommenen Betrieb gleichartigen Betrieb fortzuführen (VwGH 22.4.1986, 85/14/0165).

\*\*\*\*\*

Dagegen brachte die Bf. rechtzeitig am 21. August 2013 das Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde) ein und führte aus, dass mit den im Haftungsbescheid zitierten Kaufverträgen von mehreren Marktständen nur lediglich drei Marktstände der D-GmbH käuflich erworben worden sei, wobei in den Verträgen ausdrücklich auch festgehalten worden sei, dass nur die Marktstände veräußert worden seien, nicht aber das Unternehmen selbst. Seitens der D-GmbH seien weitere gemietete Marktstände auch an andere Unternehmen veräußert worden.

Wichtigster Punkt vorab sei, dass ausdrücklich in diesen Kaufverträgen betreffend drei Marktstände nach Wille und Absicht der Parteien auch expressis verbis festgehalten worden sei, dass das Unternehmen nicht veräußert werde. Tatsächlich seien in rechtlicher Sicht diese Verträge als Kaufverträge über Superädifikate respektive als Verträge über die Abtretung von Mietverträgen gegen Entgelt zu bezeichnen.

Die Bf. habe also drei Marktstände aus dem Betrieb der Primärschuldnerin erworben, nicht jedoch den Betrieb als solchen oder ein Unternehmen in seiner Gesamtheit. Ein Unternehmen oder eine für sich allein lebensfähige Unternehmenseinheit im Sinne der Abgabenvorschriften sei definiert durch das „organisierte Zusammenwirken von persönlichen und sachlichen Betriebsmitteln“ als Einheit.

Im konkreten Fall seien jedoch nur einzelne Marktstände von der Bf. erworben worden, nicht einmal also Teile eines Betriebes, wie dies aus den der Abgabenbehörde vorliegenden Kaufverträgen auch ersichtlich sei. Die Bf. habe sohin zwar einzelne Wirtschaftsgüter, jedoch keinesfalls einen in sich geschlossenen, eigenständigen und für sich lebensfähigen Betrieb im Ganzen erworben. Auf Grund der einzelnen übertragenen Wirtschaftsgüter Marktstände sei eine eigenständige Betriebsgrundlage und eine selbstständige Lebensfähigkeit dieser „Vermögensmasse“ für sich allein nicht gegeben,

weshalb es zu keiner Übertragung eines Betriebes gekommen sei, die eine Haftung gemäß § 14 BAO begründen könne.

Dienstnehmer – wenngleich es auf deren Übergang nicht entscheidend ankomme (VwGH 20.11.1990, 90/14/0122) – der Primärschuldnerin, die ebenfalls eine der wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen würden, seien hingegen nicht übernommen worden, ebenso keine Betriebsmittel wie Maschinen oder Betriebsvorrichtungen. Lediglich im Kaufvertrag vom 7. September 2012 seien mit dem Marktstand auch einige Inventarstücke verkauft worden.

Es sei daher mit den zitierten Kaufverträgen kein eigenständiger Betrieb übertragen worden. Es könne daher nicht von einem Unternehmen oder Betrieb gesprochen werden, das oder den die Bf. von der Primärschuldnerin erworben habe, weshalb § 14 BAO nicht anwendbar sei. Die Bf. habe zwar an den drei Superädifikaten – zumindest wirtschaftlich – Eigentum erworben, nicht aber an Maschinen und Einrichtungen, auch nicht an anderen Betriebsliegenschaften.

In weiterer Folge fehle es auch an einem lebenden bzw. lebensfähigen Unternehmen bzw. Betrieb. Somit seien auch nicht die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens bzw. Betriebes an die Bf. übereignet worden. Die Tatbestandsvoraussetzungen für die Inanspruchnahme der Bf. zur Haftung gemäß § 14 Abs. 1 BAO würden auch unter diesem Aspekt nicht vorliegen.

Darüber hinaus werde die Aufhebung des genannten Bescheides deshalb beantragt, da die darin genannten Beträge für die Bf. als nunmehrige Drittenschuldnerin nicht nachvollziehbar seien und bis dato nicht hätten überprüft werden können. Als Drittenschuldnerin könne die Bf. alle Einwendungen aus ihren Verbindlichkeiten gegenüber der Primärschuldnerin auch dem nunmehr betreibenden Gläubiger entgegenhalten. Um dieses Recht ausüben zu können, sei es für die Bf. erforderlich, die Beträge, auf die das Finanzamt die erlassenen Bescheide stütze, nachvollziehen zu können.

Gemäß § 90 BAO habe die Abgabenbehörde der Partei bzw. dem Abgabenschuldner Einsicht in alle Unterlagen zu gewähren, die für die Verteidigung der auferlegten abgabenrechtlichen Pflichten maßgeblich und erforderlich seien. Da dies bisher nicht erfolgt sei, werde auch aus diesem Grund die Aufhebung des gegenständlichen Haftungsbescheides zufolge Verletzung des Parteiengehörs beantragt.

Die gegenständlichen Abgabenschulden würden sich weder auf die erworbenen Vermögensgegenstände beziehen noch seien diese Verbindlichkeiten der Bf. zum Zeitpunkt der Kaufverträge oder zum Erwerbszeitpunkt bekannt gewesen. Dies sei jedoch Anwendungsvoraussetzung des § 14 BAO, weshalb die Inanspruchnahme zur Haftung der Bf. für Abgabenschulden der Primärschuldnerin auch deshalb nicht zulässig sei.

Der Bestimmung des § 14 BAO liege die Überlegung zu Grunde, dass die Haftung eines Erwerbers deswegen gerechtfertigt sei, da ein lebender Betrieb übergehe und der Erwerber damit die Lebenskraft und Leistungsfähigkeit eines für sich bestehenden und einsatzfähigen Ertragspotenzials erhalte (so wörtlich *Stoll*, Kommentar

zur Bundesabgabenordnung, Band I, 1994, S. 161). Die Haftungssubstanz bzw. Sicherung, die in einem Unternehmen bzw. Betrieb liege, solle durch den Übergang des Unternehmens bzw. Betriebes in andere Hände nicht verloren gehen (VwGH 2.6.2004, 2003/13/0161).

So ordne der Gesetzgeber die Haftung auch nur in den beiden Fällen an, in denen entweder ein „Unternehmen“ oder ein – im Rahmen eines Unternehmens – „gesondert geführter Betrieb“ im Ganzen übereignet werde (§ 14 Abs. 1 BAO). Ein solcher „gesondert geführter Betrieb“ sei eine organisatorisch-technische, im Wesentlichen selbstständige, geschlossene Einheit sachlicher und persönlicher Mittel (*Stoll*, BAO I, S. 161). Weder ein Unternehmen noch ein gesondert geführter Betrieb seien mit den Kaufverträgen übereignet worden.

Der Betrieb der D-GmbH – eine Mehrzahl von Marktständen, wobei nur drei Stände von der Bf. gekauft worden seien – erfülle im vorliegenden Fall jedenfalls die Merkmale eines Unternehmens bzw. eines gesondert geführten Betriebes (eine Abgrenzung müsse daher nicht vorgenommen werden).

Nach hL und Rsp seien die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Haftung jedoch nur dann erfüllt, wenn auch die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens bzw. Betriebes übereignet würden (VwGH 14.10.1981, 81/13/0081; VwGH 20.9.1996, 93/17/0261; VwGH 29.1.1998, 95/15/0037; VwGH 25.5.2000, 2000/16/0238; VwGH 11.7.2000, 99/16/0465; VwGH 25.4.2002, 99/15/0007; VwGH 31.3.2003, 99/14/0068; VwGH 2.6.2004, 2003/13/0161; VwGH 11.5.2005, 2002/13/0142; VwGH 19.5.2005, 2003/15/0117; *Stoll*, BAO I, S. 162; *Ritz* BAO<sup>3</sup>, § 14 Rz 6).

Es sei daher einerseits nicht ausreichend, wenn lediglich einzelne Wirtschaftsgüter übertragen würden, ferner sei es nach hL und Rsp auch nötig, dass ein lebendes (lebensfähiges) Unternehmen bzw. ein lebender (lebensfähiger) Betrieb übergehe (VwGH 14.10.1981, 81/13/0081; VwGH 20.9.1996, 93/17/0261; VwGH 29.1.1998, 95/15/0037; VwGH 25.5.2000, 2000/16/0238; VwGH 11.7.2000, 99/16/0465; VwGH 25.4.2002, 99/15/0007; VwGH 31.3.2003, 99/14/0068; VwGH 2.6.2004, 2003/13/0161; VwGH 11.5.2005, 2002/13/0142; VwGH 19.5.2005, 2003/15/0117; *Stoll*, BAO I, S. 163; *Ritz* BAO<sup>3</sup>, § 14 Rz 3).

Das Erfordernis des lebensfähigen Unternehmens bzw. Betriebes sei im Zusammenhang mit dem Erfordernis der Übereignung der wesentlichen Unternehmens- bzw. Betriebsgrundlagen zu sehen; ohne diese wesentlichen Grundlagen wären das Unternehmen bzw. der Betrieb nämlich nicht lebensfähig.

Das Erfordernis des lebensfähigen Unternehmens bzw. Betriebes werde somit, ebenso wie das Erfordernis der Übereignung der wesentlichen Unternehmens- bzw. Betriebsgrundlagen, vor dem Hintergrund der erwähnten Zielsetzung des § 14 BAO verständlich: Es sei nämlich nur dann sachgerecht, dass der Gesetzgeber den Erwerber zur Haftung heranziehe, wenn dieser auch eine entsprechende Haftungssubstanz bzw. eine Sicherung erhalte, was nur dann der Fall sei, wenn an ihn ein lebendes und

bestehendes, dh einsatzfähiges Unternehmen bzw. ein lebender Betrieb übertragen werde. Denn nur in diesem Fall habe der Erwerber auch eine entsprechende Haftungssubstanz bzw. Sicherung (Stoll, BAO I, S. 163).

Im gegenständlichen Fall seien Mietrechte für drei Marktstände – Superädifikate – übertragen worden, man könne also nicht davon sprechen, dass die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens bzw. Betriebes übereignet worden wären.

Nach hL und Rsp sei die Frage nach den wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens bzw. Betriebes in funktionaler Betrachtungsweise zu beurteilen. Es komme daher auf den jeweiligen Betriebstypus und die jeweilige Betriebsart an (VwGH 12.12.1988, 88/15/0017; VwGH 20.11.1990, 90/14/0122; VwGH 20.9.1996, 93/17/0261; VwGH 29.1.1998, 95/15/0037; VwGH 25.5.2000, 2000/16/0238; VwGH 11.7.2000, 99/16/0465; VwGH 25.4.2002, 99/15/0007; VwGH 31.3.2003, 99/14/0068; VwGH 2.6.2004, 2003/13/0161; VwGH 11.5.2005, 2002/13/0142; VwGH 19.5.2005, 2003/15/0117; Stoll, BAO I, S. 162; Ritz BAO<sup>3</sup>, § 14 Rz 6; VwGH 30.9.1999, 97/15/0016, zum Teilbetriebsbegriff des § 24 EStG 1988).

Der Verwaltungsgerichtshof habe ausgesprochen, dass bei produktionsgebundenen Unternehmungen das Betriebsgebäude sowie die Maschinen, Anlagen und Einrichtungen die wesentliche Grundlage des Betriebes bzw. Unternehmens bilden würden (VwGH 20.11.1990, 90/14/0122 zu einem Bäckereiunternehmen als Produktionsbetrieb bzw. zu einem Café- und Pensionsbetrieb; VwGH 29.1.1998, 95/15/0037, betreffend Produktion und Abfüllung chemisch-technischer Produkte).

Im konkreten Fall bedeute dies, dass auf Grund der erwähnten Kaufverträge expressis verbis kein Unternehmen übertragen worden sei und habe übertragen werden sollen. Im vorliegenden Fall könne vom Übergang der wesentlichen Grundlagen des Unternehmens bzw. Betriebes nicht gesprochen werden, da nur drei Marktstände – von einer Mehrzahl an Marktständen – übertragen worden seien, nicht aber Maschinen, Anlagen und Einrichtungen, ebenso wenig Dienstnehmer (auch wenn dies für sich allein nicht entscheidend wäre). Das Sachanlagevermögen des Unternehmens sei nicht auf die Bf. übertragen worden, also jene körperlichen und unkörperlichen Vermögensgegenstände, die den Betrieb ausmachen würden. Die Darstellung der Bf. zeige, dass die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens bzw. Betriebes nicht übertragen worden seien.

Die grundlegende Frage liege darin, ob unter einer „Übereignung“ iSd § 14 Abs. 1 BAO der Übergang des zivilrechtlichen oder aber die Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums zu verstehen sei. Die ältere Judikatur des VwGH gehe davon aus, dass Eigentum im zivilrechtlichen Sinne übergegangen sein müsse (VwGH 17.5.1988, 87/14/0106; VwGH 9.6.1989, 86/17/0194).

Nach Lehrmeinung von *Fraberger* (Der steueroptimale Tod, 1997, S. 70) komme es auf das zivilrechtliche Eigentum an. Von *Stoll* (BAO I, S. 164) werde jedoch die Ansicht vertreten, dass der Begriff der „Übereignung“ im Sinne von einer Verschaffung der Verfügungsmacht über den Betrieb bzw. über das Unternehmen (konkret: über dessen

wesentliche Grundlagen) zu verstehen sei. Es müsse also nicht das zivilrechtliche, sondern das wirtschaftliche Eigentum übertragen werden. *Stoll* berufe sich dabei auf die Entstehungsgeschichte des § 14 BAO und auf den Gesetzeswortlaut.

Die jüngere Judikatur des VwGH habe sich der erwähnten Auffassung von *Stoll* angeschlossen. Nach Auffassung des VwGH sei es nunmehr erforderlich, dass das wirtschaftliche Eigentum übertragen werde (VwGH 24.4.1996, 94/15/0025; VwGH 25.5.2000, 2000/16/0238; VwGH 11.7.2000, 99/16/0465; VwGH 29.11.2000, 99/13/0259; VwGH 25.4.2002, 99/15/007; VwGH 19.5.2005, 2003/15/0117; VwGH 15.11.2005, 2004/14/0046).

Die Finanzverwaltung halte – der jüngeren Rechtsprechung folgend – den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums für ausreichend (BMF-Erlass vom 12.6.2006, GZ. 010103/0050-VI/2006, unter Hinweis auf VwGH 19.5.2005, 2003/15/0117, und VwGH 15.11.2005, 2004/14/0046).

Wenn die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums erforderlich sei, müsse die Verfügungsmacht über die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens bzw. Betriebes verschafft werden. Im vorliegenden Fall sei aber das wirtschaftliche Eigentum an den wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht von der Verkäuferin an die Käuferin übertragen worden, sondern nur drei Marktstände.

Daher seien a) das wirtschaftliche Eigentum am Sachanlagevermögen nicht übertragen worden, also die körperlichen und unkörperlichen Vermögensgegenstände, die den Betrieb ausmachen würden, b) das wirtschaftliche Eigentum an Maschinen und Einrichtungen und c) das wirtschaftliche Eigentum an den Betriebsliegenschaften nicht an die Bf. übertragen worden. Die neuere Judikatur des VwGH besage, dass ein Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht dann vorliegen könne, wenn der Erwerber des Unternehmens des Vermieters einen neuen Mietvertrag mit dem Bestandgeber der Geschäftsräumlichkeiten abschließe (VwGH 25.2.2000, 2000/16/0238; VwGH 11.7.2000, 99/16/0465; VwGH 29.11.2000, 99/13/0259; VwGH 15.11.2005, 2004/14/0046).

Wie gesagt seien aber nur drei Marktstände an die Bf. übergeben worden, die übrigen Marktstände an nicht näher bekannte Unternehmen oder Personen.

Wirtschaftliches Eigentum an Maschinen und Einrichtungen sei überhaupt nicht übertragen worden, vom Übergang wirtschaftlichen Eigentums an die Bf. könne daher nicht die Rede sein. Die Bf. habe daher weder am Sachanlagevermögen noch an Maschinen und Einrichtungen noch an den Betriebsliegenschaften wirtschaftliches Eigentum erworben. Damit seien auch jene Vermögensgegenstände, die die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens bzw. Betriebes bilden würden, nicht an die Bf. übereignet worden.

Die Bf. habe drei Marktstände erworben, welche aber nicht die wesentlichen Betriebsgrundlagen bilden würden. Damit seien die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens bzw. Betriebes an die Bf. nicht übereignet worden. Die Tatbestandsvoraussetzungen für die Inanspruchnahme der Bf. zur Haftung gemäß

§ 14 Abs. 1 BAO würden somit nicht vorliegen. Der Betrieb sei auch nicht von der Primärschuldnerin auf die Bf. übergegangen und auch nicht praktisch im selben Umfang weitergeführt worden.

Weitere tatbestandsmäßige Voraussetzung für die Haftung gemäß § 14 BAO sei die Kenntnis bzw. das Kennenmüssen der Abgabenschuld durch die Haftungsschuldnerin. Diesbezüglich sei die Literatur und Judikatur zu § 1409 ABGB heranziehbar (*Stoll*, BAO-Kommentar, 169). Danach stehe die Unkenntnis der Abgabenschuldigkeiten einer Haftungsinanspruchnahme insbesondere dann nicht entgegen, wenn der Erwerber bei gehöriger, allgemein üblicher Sorgfaltsanwendung von der Schuld hätte erfahren müssen. Hierbei sei jene Sorgfalt zu Grunde zu legen, die bei gewöhnlichen Fähigkeiten angewendet werden könne, und darüber hinaus jene besondere Sorgfalt, die ein Unternehmensübergang erfordere. Da ein derartiger Unternehmens- oder Betriebsübergang nie beabsichtigt oder gewünscht gewesen sei, könne der Bf. kein Vorwurf gemacht werden.

Die Haftungsinanspruchnahme liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Wie bei jeder Ermessensübung sei vor allem der Zweck der Ermessen einräumenden Norm zu berücksichtigen. § 14 BAO diene 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.

Das Ermessen werde im Sinne des Gesetzes geübt, wenn die Abgabenbehörde eine Haftung in Anspruch nehme, weil sie die Abgabenschuld vom Hauptschuldner nicht ohne Gefährdung oder nicht ohne Schwierigkeiten rasch hätte einbringen können.

Im gegenständlichen Fall seien nicht die im Unternehmen als solchem liegende Sicherheiten übertragen worden. Eine Einschränkung der Haftung wäre auch aus Billigkeitserwägungen möglich.

Es werde sohin der Antrag gestellt, eine mündliche Verhandlung durchzuführen und den Haftungsbescheid zu beheben.

\*\*\*\*\*

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 25. Februar 2014 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise statt und reduzierte die Haftung für Umsatzsteuer (ohne Nennung eines Zeitraumes) auf Euro 23.400,00, und zwar für die Verkäufe der Marktstände und des Inventars mit Kaufpreisen von brutto Euro 36.000,00, Euro 84.000,00, Euro 16.800,00 und Euro 3.600,00.

Werde ein Unternehmen oder ein im Rahmen eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen übereignet, so hafte 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 würden, und b) für Steuerabzugsbeträge, die seit dem

Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres abzuführen gewesen seien.

Dies gelte nur insoweit, als der Erwerber im Zeitpunkt der Übereignung die in Betracht kommenden Schulden gekannt habe oder kennen habe müssen, und insoweit, als er an solchen Abgabenschuldigkeiten nicht schon soviel entrichtet habe, wie der Wert der übertragenen Gegenstände und Rechte (Besitzposten) ohne Abzug übernommener Schulden betrage.

Die Haftungsregelung des § 14 BAO diene 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 knüpfe dabei an die Übereignung eines Unternehmens (oder eines im Rahmen eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes, hier Marktstände) im Ganzen, also an den Übergang eines lebenden (lebensfähigen) Unternehmens bzw. Betriebes an; dabei müssten 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 würden, das Unternehmen fortzuführen.

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

Unter „Übereignung“ iSd § 14 Abs. 1 BAO sei die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht anzusehen; es komme nicht auf eine besondere zivilrechtliche Gestaltung an. Maßgebend sei somit der – wenn auch nicht unmittelbare – Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht vom Vorgänger auf den Erwerber. Von einem solchen Übergang könne auch dann gesprochen werden, wenn der Erwerber des Unternehmens einen neuen Mietvertrag mit dem Bestandgeber abschließe. Sei die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Lokal, im gegenständlichen Fall die Marktstände, verschafft worden und könne der Erwerber den Betrieb des Vorgängers in dessen Geschäftsräumen und mit dem gekauften Inventar fortführen, dann könne 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 habe und nicht in unmittelbarer Rechtsbeziehung mit dem Primärschuldner gestanden sei (VwGH 11.7.2000, 99/16/0465).

Im gegenständlichen Fall habe die Bf. mit den eingangs erwähnten Kaufverträgen die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Marktstände – zum Zwecke der Verabreichung

von Speisen und Getränken – erworben. Das Lokalinventar sei gegen eine Barzahlung von Euro 3.600,00 brutto erworben worden.

Hinsichtlich der Frage des Kennens oder Kennenmüssens der Schulden sei die Literatur und Judikatur zu § 1409 ABGB heranziehbar (*Stoll*, BAO, 169). Danach stehe die Unkenntnis der Abgabenschuldigkeiten einer Haftungsinanspruchnahme insbesondere dann nicht entgegen, wenn der Erwerber bei gehöriger, allgemein üblicher Sorgfaltsanwendung von der Schuld hätte erfahren müssen. Hierbei sei 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 die Passiven und die genaue Prüfung der dabei hervorgekommenen oder sonst bekannten Schulden. Die Auskunft des Veräußerers allein befreie den Erwerber nicht von der Pflicht, in die Geschäftsbücher Einsicht zu nehmen, andernfalls handle er auf eigene Gefahr (OGH 20.6.1974, 7 Ob 118/74).

Die Haftungsinanspruchnahme des Erwerbers liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Wie bei jeder Ermessensübung sei vor allem der Zweck der Ermessen einräumenden Norm zu berücksichtigen. Bereits eingangs sei ausgeführt worden, § 14 BAO diene 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. Das Ermessen werde im Sinne des Gesetzes geübt, wenn die Abgabenbehörde eine Haftung in Anspruch nehme, weil sie die Abgabenschuld vom Hauptschuldner nicht ohne Gefährdung oder nicht ohne Schwierigkeiten rasch hätte einbringen können. Gerade weil im Zuge einer Betriebsveräußerung die im Unternehmen als solchem liegenden Sicherheiten vom Veräußerer auf den Erwerber des Betriebes übergehen würden, sei eine Einbringung der Abgaben beim Primärschuldner schon im Regelfall nicht mehr möglich bzw. jedenfalls wesentlich erschwert.

Bezugnehmend auf den Einwand, dass gemäß § 90 BAO die Abgabenbehörde der Partei bzw. dem Abgabenschuldner Einsicht in die Unterlagen zu gewähren habe, die für die Verteidigung der auferlegten abgabenrechtlichen Pflichten maßgeblich und erforderlich seien, dürfe darauf hingewiesen werden, dass vor Erlassung dieser Beschwerdevorentscheidung am 18. Februar 2014 seitens der Abgabenbehörde mit der rechtsanwaltlichen Vertretung versucht worden sei, telefonischen Kontakt zwecks Terminvereinbarung hinsichtlich Parteiengehörs herzustellen, wobei keine Rückmeldung erfolgt sei.

Zusammengefasst verbleibe daher eine Haftung für Umsatzsteuer aus der Geschäftsveräußerung iSd § 4 Abs. 7 UStG 1994.

\*\*\*\*\*

Mit (als Beschwerde bezeichnetem) Schreiben vom 27. März 2014 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht unter teilweiser Wiederholung des bisherigen Vorbringens sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

\*\*\*\*\*

In der am 15. Oktober 2014 durchgeführten mündlichen Verhandlung brachte der Vertreter der Bf. vor, dass lediglich Superädifikate gekauft worden seien, aber kein lebensfähiges Unternehmen erworben worden sei, zumal die Veräußerin D-GmbH mehrere Marktstände an unterschiedliche Erwerber verkauft habe.

Ein Erwerber - wie die Bf. – könne außerdem wegen der steuerrechtlichen Geheimhaltungspflicht nicht wissen, welche Steuerrückstände auf dem Abgabenkonto bestehen würden.

Die Amtsbeauftragte wandte daraufhin ein, dass vor Erlassung der Beschwerdevorentscheidung versucht wurde, mit der Bf. telefonisch Kontakt aufzunehmen, worauf jedoch keinerlei Reaktion erfolgt sei.

Auf die Frage der Amtsbeauftragten, was mit den gekauften Marktständen passiert sei, teilte der Vertreter mit, dass ihm dies nicht bekannt sei. Eine Weiterführung durch die Bf. sei nicht wahrscheinlich, da sie beabsichtigt habe, diese Marktstände wieder weiterzuverkaufen. Seines Wissens nach hätten etliche Marktstände am Markt geschlossen, der Markt sei „praktisch tot“.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 17. Oktober 2014 berichtete das Finanzamt von einem am Markt durchgeführten Lokalaugenschein, wonach festgestellt worden sei, dass die Stände 4+5+6 eine Pizzeria und Bäckerei seien, die Stände 65A+B ein Raum, in dem gekocht und gebacken werde, sowie die Stände 30+31 und 63+64 ein Lokal im Umbau, die Herr I.M. von der Bf. am 30. April 2014 um brutto € 258.000,00 erworben habe.

\*\*\*\*\*

Dieser Bericht wurde der Bf. am 22. Oktober 2014 zur Kenntnis und eventuellen Stellungnahme übermittelt, die jedoch ausblieb.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

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

- 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 Voraussetzungen für eine Haftung nach § 14 BAO sind daher:

- (1) Übereignung eines Unternehmens oder eines gesondert geführten Betriebes
- (2) Abgabenschulden gründen auf den Betrieb des Unternehmens, seit dem Beginn des letzten vor der Übereignung gelegenen Kalenderjahres
- (3) Erwerber kannte die Abgabenschulden bzw. hätte sie kennen müssen
- (4) bis zur Höhe der übernommenen Aktiven
- (5) Ermessen

ad (1)

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine Übereignung eines Unternehmens im Ganzen vor, wenn der Erwerber ein lebendes bzw. lebensfähiges Unternehmen übernimmt. 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.

Unter „Übereignung“ iSd § 14 Abs. 1 BAO ist die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht anzusehen; es kommt nicht auf eine besondere zivilrechtliche Gestaltung an (Hinweis Stoll, BAO-Kommentar, 164 f). 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 gekauften 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; VwGH 9.11.2011, 2011/16/0061).

Die Frage, welche Gegenstände zu den wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens bzw. eines Betriebes gehören, ist in funktionaler Betrachtungsweise nach dem jeweiligen Unternehmens- bzw. Betriebstypus (z.B. ortsgebundene Tätigkeit, kundengebundene Tätigkeit, Produktionsunternehmen usw.) zu beantworten. Bei Gastronomieunternehmen zählen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.10.2001, 2000/16/0213) 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 gleichwertigen Gewerbebetrieb fortzuführen (vgl. VwGH 15.11.2005, 2004/14/0046).

Laut Rechnungen vom 10. Mai 2012 und 14. August 2012 wurde folgendes Inventar an die Bf. mitverkauft:

5 Tische, 27 Barhocker, 18 Drinkomaten, 2 Fernseher, 1 Kaffeemaschine

6 kleine Tische, 5 Ledersessel, 1 Ledercouch, 8 Lederstühle, 10 Fasstische, 1 Weinkühlschrank, 1 Kühlschrankvitrine, 1 Getränkekühlvorrichtung, 1 Segafredo Kaffeemaschine inklusive Kaffeeportionierer, 1 Mikrowelle, 1 Gasherd, 1 Backofen, 20 Holzregale, 16 Thuja-Pflanzen, 1 Oleander-Pflanze

Damit steht fest, dass die Bf. mit dem übernommenen Inventar in die Lage versetzt wurde, den Betrieb der Imbissstuben am Markt ohne nennenswerte Unterbrechung weiterzuführen.

Darüber hinaus ergibt sich der Kundenstock bei den gegenständlichen Betrieben hauptsächlich allein aus der Lage der Lokale auf einem Marktplatz, sodass auch bei einer Weiterführung der Marktstände der Kundenstock erhalten bleibt (vgl. VwGH 19.5.1993, 91/13/0022).

Unberücksichtigt bleiben musste der Einwand der Bf., dass nicht alle Marktstände der Veräußerin erworben wurden, weil jeder Marktstand für sich ein lebendes Unternehmen darstellt.

Entgegen der Ansicht der Bf. steht der Annahme eines Betriebserwerbes nicht der Umstand entgegen, dass in Punkt 1. der Kaufverträge eine Betriebsübergabe ausgeschlossen wurde, weil für die Haftung nicht die subjektive Absicht der Vertragsparteien entscheidend ist. Sind sämtliche in § 14 BAO geforderten Voraussetzungen erfüllt, vermag ein Abgabepflichtiger die Haftung des Erwerbers nicht durch eine Vertragsklausel des Inhaltes, seine Absicht sei lediglich auf den Erwerb des Anlagevermögens gerichtet gewesen, auszuschließen.

Schließlich war noch festzustellen, dass bei den Vertragsparteien zum Zeitpunkt der Vertragsabschlüsse folgende Rechtsbeziehungen bestanden:

1) Veräußerin D-GmbH

Alleingeschäftsführer	Zeitraum
D.M.	01. 12. 2007 – 29. 07. 2010
Alleingesellschafter	Zeitraum
D.M.	01. 12. 2007 – 13. 06. 2012

2) Erwerberin P-GmbH (seit 03. 10. 2014 Bf. ) = Bf.

Alleingeschäftsführer	Zeitraum
D.M.	29. 04. 2011 – 17. 01. 2012
Gesellschafter	Zeitraum
D.M.	29. 04. 2011 – 03. 10. 2014

Daraus folgt, dass unter Zugrundelegung der wahren wirtschaftlichen Verhältnisse der identische Gesellschafter-Geschäftsführer der beiden Vertragsparteien, D.M. , die Marktstände de facto an sich selbst verkauft hat.

Unter diesen Voraussetzungen muss wohl davon ausgegangen werden, dass die Bf. einen lebenden (Teil-)Betrieb erworben hat. Dies wird auch durch die nunmehrigen Besitzer der Marktstände bestätigt, dass diese bei Übernahme laufende Betriebe gewesen sind (laut Lokalaugenschein sind die Stände 4+5+6 eine Pizzeria und Bäckerei, die Stände 65A +B ein Raum, in dem gekocht und gebacken wird, sowie die Stände 30+31 und 63+64 ein Lokal im Umbau, die Herr I.M. von der Bf. am 30. April 2014 um brutto € 258.000,00 erworben hat).

ad (2)

Die haftungsgegenständlichen Abgabenschulden gründen auf dem Betrieb des Unternehmens (ausschließlich Umsatzsteuern) und darüber hinaus entstand der Abgabenanspruch jeweils seit dem Beginn des letzten vor der Übereignung (2012 und 2013) gelegenen Kalenderjahres (2011 und 2012).

ad (3)

Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist die Haftung auf jene Abgabenschulden beschränkt, die der Erwerber bei der Übertragung kannte oder kennen musste. Zur Frage des „Kennens oder Kennen-Müssens“ kann wegen der gleich lautenden Bestimmung des § 1409 ABGB die diesbezügliche zivilrechtliche Judikatur und Literatur berücksichtigt werden.

„Kennens oder Kennen-Müssen“ bedeutet, dass die Unkenntnis der in Betracht kommenden Verpflichtungen allein nicht haftungsfrei macht. „Kennens-Müssen“ (ohne sich die Kenntnis verschafft zu haben) ist fahrlässige Unkenntnis. Bereits leichte Fahrlässigkeit hinsichtlich des Nichtwissens schadet. Der Unternehmenserwerber handelt dann fahrlässig und haftet für die nach § 14 BAO in Betracht kommenden Abgabenschulden, wenn er nicht jene Sorgfalt aufwendet, die bei gewöhnlichen Fähigkeiten aufgewendet werden kann (§ 1297 ABGB) und darüber hinaus jene besondere Sorgfalt (§ 1299 ABGB) außer Acht lässt, die gerade eine Unternehmensübernahme erfordert. Für den Erwerber besteht demnach eine Erkundungspflicht.

Nach den von der Rechtsprechung und Lehre aufgestellten Grundsätzen ist der Veräußernde über den Stand der Schulden zu befragen und in dessen Bücher oder

Geschäftsaufzeichnungen Einsicht zu nehmen. Die auf diese Weise hervor gekommenen oder sonst bekannten Schulden sind genau zu überprüfen.

Allenfalls kann eine Einsichtnahme in abgabenrechtliche Mitteilungen über die Gebarung und Verrechnung und in die letzten Prüfungsberichte und Abgabenbescheide geboten sein. Auch Anfragen an die Abgabenbehörde (im Hinblick auf § 48a BAO mit Zustimmung des Abgabepflichtigen) sind in Betracht zu ziehen.

Auf Grund der vorstehenden Ausführungen über die Personenidentität der Geschäftsführer und Gesellschafter der Vertragsparteien kann aber ohnehin nicht mit einer Unkenntnis von bereits gemeldeten oder festgesetzten Abgaben argumentiert werden.

Die Abgabenbehörden können aber nur den aktuellen (eher formalen) Schuldenstand bekannt geben. Über allfällige Nachforderungen (aus späteren, noch offenen Veranlagungen über die sich aus den Abgabenerklärungen ergebenden Abgabenverpflichtungen hinaus oder aus späteren Berichtigungen, etwa auf Grund abgabenbehördlicher Prüfungen) können jedoch zuverlässige Mitteilungen nicht erwartet werden. Solche Daten sind zumeist der Abgabenbehörde zunächst selbst nicht bekannt.

Für nachträglich aufgedeckte und geltend gemachte Abgabenschulden, die ungeachtet späterer Fälligkeiten ihrem Entstehungsgrund (§ 4 BAO) nach auf den Haftungszeitraum entfallen, für deren spätere Geltendmachung weder die Abgabenbehörde noch der befragte Veräußerer Hinweise zu geben vermögen und für deren Nachforderung den Umständen nach trotz ernsthafter und sachgerechter Bemühungen keine Anhaltspunkte festzustellen sind, darf der Erwerber nicht zur Haftung herangezogen werden. Sind dem Erwerber daher Schulden trotz Ausschöpfens aller ihm zugänglichen Erkenntnisquellen und trotz ernsthaften Bemühens unbekannt geblieben, haftet er nicht (Stoll, BAO, 169 f.).

Im gegenständlichen Fall haftete im Zeitpunkt der zuletzt erfolgten Übertragung der Marktstände 30/31/63/64, nämlich am 11. Jänner 2013, auf dem Abgabenkonto der Veräußerin ein Rückstand von Euro 68.537,57 aus, darin enthalten die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern 07/2012 und 08/2012, deren Existenz daher der Bf. vorzuhalten ist.

Anders verhält es sich mit den weiteren haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern 06/2012 (Festsetzung am 22. April 2013), 2011 (Festsetzung am 18. Juni 2013) und 2012 (Festsetzung am 10. Juli 2013), von deren Existenz die Bf. nichts wissen konnte.

Völlig unklar erscheint die in der Beschwerdevorentscheidung vom Finanzamt vorgenommene Einschränkung der Haftung auf die auf den Veräußerungserlös entfallenden Umsatzsteuern, da hierbei keine nähere Spezifizierung durch Angabe des Voranmeldungszeitraumes erfolgte.

Laut den aktenkundigen Kaufverträgen und Rechnungen würden sich folgende von der Veräußerin zu tragende Umsatzsteuern ergeben:

Rechnung vom 10. Mai 2012	Umsatzsteuer 05/2012	600,00
---------------------------	----------------------	--------

Kaufvertrag vom 24. Mai 2012/ Rechnung vom 23. Juli 2012	Umsatzsteuer 07/2012	14.000,00
Rechnung vom 14. August 2012	Umsatzsteuer 08/2012	2.800,00
Kaufvertrag vom 7. September 2012/ Rechnung vom 11. September 2012	Umsatzsteuer 09/2012	6.000,00
Kaufvertrag vom 11. Jänner 2013	Umsatzsteuer 01/2013	29.889,31

Die Umsatzsteuern aus den Verkaufserlösen der Monate Juli und August 2012 finden in den aushaftenden Beträgen Deckung. Hingegen sind die übrigen Umsatzsteuern aus den weiteren Verkaufserlösen nicht haftungsrelevant und können daher nicht berücksichtigt werden.

ad (4)

Die Haftung des § 14 BAO besteht nur insoweit, als der Erwerber an haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nicht schon soviel entrichtet hat, wie der Wert der übertragenen Gegenstände und Rechte ohne Abzug übernommener Schulden beträgt.

Diese Voraussetzung ist ebenfalls erfüllt, da den verbleibenden haftungsgegenständlichen Abgabenschulden von Euro 23.037,97 ein sich im Verkaufspreis manifestierender Wert der übernommenen Aktiven von Euro 266.446,56 gegenübersteht.

ad (5)

Die Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Wie bei jeder Ermessensübung ist vor allem der Zweck der Ermessen einräumenden Norm zu berücksichtigen.

Wenn jemand ein lebendes Unternehmen erwirbt und fortführt, erwirbt er ein wirtschaftliches Potenzial, aus dem die Abgaben hätten entrichtet werden können und auch weiterhin (wenn auch zeitlich und sachlich beschränkt) der Intention des Gesetzgebers zufolge entrichtet werden sollen. Die Vorschrift bezweckt somit, die im Unternehmen als solchem liegende Sicherung für die sich auf den Betrieb gründenden Abgabenschulden durch den Übergang des Unternehmens auf andere für den Abgabengläubiger nicht verloren gehen zu lassen (Stoll, BAO, 159).

Bei der Ermessensübung ist insbesondere der Grundsatz der Nachrangigkeit der Haftung zu beachten. Könnte die Abgabenschuld vom Veräußerer des Unternehmens ohne Gefährdung und Schwierigkeiten eingebbracht werden, wäre die Inanspruchnahme des Erwerbers in der Regel ermessenwidrig.

Aus dem Firmenbuch ergibt sich, dass Insolvenzverfahren über das Vermögen der D-GmbH mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet (Beschluss vom Datum ) und die Gesellschaft am 13. September 2013 von Amts wegen gelöscht wurde, weshalb die aushaftenden Abgabenschulden bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

**Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 3. Dezember 2014