



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Haftung gemäß § 14 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

| Abgabenart | Zeitraum | Betrag |
|---------------------------------|----------|-----------|
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 02/99 | 3,63 |
| Umsatzsteuer | 05-11/98 | 9.397,76 |
| Säumniszuschlag | 1998 | 187,93 |
| Säumniszuschlag | 1999 | 23,04 |
| Umsatzsteuer | 12/98 | 2.297,12 |
| Säumniszuschlag | 1999 | 45,93 |
| Umsatzsteuer | 01/99 | 920,98 |
| Säumniszuschlag | 1999 | 18,39 |
| Umsatzsteuer | 04/99 | 535,02 |
| Umsatzsteuer | 06/99 | 2.126,48 |
| Säumniszuschlag | 1999 | 42,51 |
| Umsatzsteuer | 07/99 | 2.834,24 |
| Säumniszuschlag | 1999 | 56,68 |
| Umsatzsteuer | 08/99 | 3.052,26 |
| Umsatzsteuer | 1998 | 2.275,46 |
| Umsatzsteuer | 1999 | 8,58 |
| | | 23.826,01 |

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Pachtvertrag vom 23.3.1996 wurde die O-Bar auf die Dauer von drei Jahren von Hilde F an Josef W verpachtet. Gegenstand des Pachtvertrages waren die in Punkt I dieses Vertrages angeführten, zur Ausübung des Gewerbebetriebes bestimmten, vollständig eingerichteten Geschäfts- und Nebenräume, sowie "Platz, Ruf, Kundenstock des Unternehmens". Dieser Pachtvertrag wurde mit Vereinbarung vom 29.4.1999 um weitere drei Jahre verlängert.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 10.4.1996 wurde die D-KEG gegründet, welche die O-Bar bis 1999 betrieben hat, und die ihren Sitz am Standort der O-Bar hatte. Josef W war Kommanditist dieser KEG und bis 27.3.1998 im Firmenbuch auch als persönlich haftender Gesellschafter eingetragen.

Das Landesgericht Linz hat mit Beschluss vom 11.11.1999 einen Antrag auf Konkurseröffnung über das Vermögen der D-KEG mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen.

Kurze Zeit zuvor war mit Gesellschaftsvertrag vom 3.9.1999 die Bw. gegründet worden, welche die O-Bar weiterbetriebe und deren Sitz ebenfalls am Standort der O-Bar gelegen ist. Josef W ist auch Kommanditist dieser KEG.

Vom Erhebungsdienst des Finanzamtes Linz wurde am 28.9.1999 anlässlich der Neuaufnahme der Bw. eine Nachschau durchgeführt. Dabei wurde unter anderem erhoben, dass die O-Bar

seit 13.9.1999 von der Bw. geführt wird. An bis dahin vorgenommenen Investitionen wurde lediglich eine Bareinlage in Höhe von 60.000,00 S anlässlich der Gründung der Bw. sowie ein Tresorkauf um 1.971,00 S angeführt. Es wären derzeit keine weiteren Investitionen geplant. Eine Ablöse in Höhe von 300.000,00 S an Josef W sei Ende 1999 fällig, die Inventur werde nachgereicht, Spirituosen, alkoholfreie Getränke, Zigaretten, Kaffee seien übernommen worden.

In einem Aktenvermerk hielt das Nachschauorgan ferner fest, dass der "Mietvertrag zur Zeit" umgeschrieben werde. Weiters wurde der Empfang der von der Bw. nachgereichten "Inventurübernahme" dokumentiert. In dieser Aufstellung wurden alle übernommenen Getränke und Zigaretten aufgelistet.

Den von der Bw. eingereichten Einnahmen-Ausgabenrechnungen ist zu entnehmen, dass von ihr ein jährlicher Pachtzins an Hilde F in Höhe von 360.000,00 S geleistet wird.

In einem Vorhalt vom 15.2.2002 wies das Finanzamt die Bw. darauf hin, dass sie von der D-KEG einen lebensfähigen Betrieb erworben hätte. Bei dieser Gesellschaft habe das Finanzamt erfolglos versucht näher aufgegliederte Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 40.367,07 € einzutreiben. Die Bw. möge darlegen, ob sie im Zeitpunkt des Erwerbes Kenntnis von diesen Abgabenschuldigkeiten gehabt habe bzw. welche Maßnahmen sie zur Erkundung allfälliger betrieblicher Abgabenschulden der D-KEG unternommen habe. Auch möge der Wert der erworbenen Aktiva angegeben werden.

In einer Stellungnahme vom 22.3.2002 führte die Bw. dazu aus, dass sie von der D-KEG keinen Betrieb erworben habe. Zwischen ihr und der D-KEG habe es kein Vertragsverhältnis gegeben. Sie habe den Betrieb vom Eigentümer gepachtet, von der D-KEG seien auch keine Aktiva erworben worden. Schließlich verwies die Bw. auf die von ihr und der D-KEG eingereichten Einnahmen-Ausgabenrechnungen, denen zufolge es zwischen den beiden Firmen kein Vertragsverhältnis gegeben habe "(keine Aktivierung von Anlagevermögen)".

Mit Haftungsbescheid vom 27.3.2002 nahm das Finanzamt die Bw. gemäß § 14 BAO für folgende aushaftende Abgabenschuldigkeiten der D-KEG im Ausmaß von insgesamt 36.147,68 € in Anspruch:

| Abgabenart | Zeitraum | Betrag |
|---------------------------------|----------|----------|
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 02/99 | 3,63 |
| Umsatzsteuer | 05-11/98 | 9.397,76 |
| Säumniszuschlag | 1998 | 187,93 |

| | | |
|-----------------|----------|-----------|
| Säumniszuschlag | 1999 | 23,04 |
| Pfändungsgebühr | 1999 | 111,63 |
| Portogebühr | 1999 | 1,02 |
| Umsatzsteuer | 12/98 | 2.297,12 |
| Säumniszuschlag | 1999 | 45,93 |
| Umsatzsteuer | 01/99 | 920,98 |
| Säumniszuschlag | 1999 | 18,39 |
| Umsatzsteuer | 04/99 | 535,02 |
| Umsatzsteuer | 06/99 | 2.126,48 |
| Säumniszuschlag | 1999 | 42,51 |
| Umsatzsteuer | 07/99 | 2.834,24 |
| Säumniszuschlag | 1999 | 56,68 |
| Umsatzsteuer | 08-12/99 | 15.261,28 |
| Umsatzsteuer | 1998 | 2.275,46 |
| Umsatzsteuer | 1999 | 8,58 |
| | | 36.147,68 |

In der Begründung führte das Finanzamt aus, die Bw. habe laut Aktenlage das Inventar und damit die wesentlichen Grundlagen des zuvor von der D-KEG geführten gastgewerblichen Betriebes übernommen. Die im Spruch angeführten Abgaben seien von der D-KEG nicht entrichtet worden. Bisherige Einbringungsmaßnahmen wären nicht erfolgreich gewesen.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 23.4.2002 Berufung erhoben und auf die Stellungnahme vom 22.3.2002 verwiesen. Mit der D-KEG habe kein Vertragsverhältnis bestanden, der Betrieb sei direkt vom Eigentümer gepachtet worden, die Bw. sei nicht Eigentümerin des im Haftungsbescheid angesprochenen Inventars. Da keine Aktiva übernommen worden wären und kein Vertragsverhältnis mit der D-KEG bestanden habe, liege keine Unternehmensübergabe gemäß § 14 BAO vor.

Ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Haftungsschuld wurde vom Finanzamt abgewiesen. In der gegen diese Entscheidung eingebrachten Berufung wurde ergänzend ausgeführt, dass der Betrieb vor Übernahme durch die Bw. geschlossen gewesen wäre.

In einem unbeantwortet gebliebenen Vorhalt der erkennenden Behörde vom 10.7.2003 wurde darauf hingewiesen, dass der Pachtvertrag vom 23.3.1996 bzw. die Verlängerung desselben mit Vereinbarung vom 29.4.1999 von Josef W (als Pächter) abgeschlossen worden wäre, die Pachtzahlungen jedoch laut den eingereichten Einnahmen-Ausgabenrechnungen von der Bw. geleistet würden. Es möge dargelegt werden, wann und in welcher Form das Pachtverhältnis auf Seiten des Pächters von Josef W auf die Bw. übergegangen wäre. Weiters möge bekannt gegeben werden, wann und wofür die in der Niederschrift vom 28.9.1999 erwähnte und Ende 1999 fällig gewesene Ablöse in Höhe von 300.000,00 S an Josef W geleistet wurde. Die in einer "Inventurübernahme" angeführten Waren wären laut der erwähnten Niederschrift von der Bw. übernommen worden. Zum Einwand in der Berufung, es wären keine Aktiva übernommen worden, wurde darauf hingewiesen, dass unter den im Sinne des § 14 Abs. 1 BAO anzusetzenden Werten nicht bilanzielle Buchwerte zu verstehen wären, sondern der Wert des Unternehmens in seiner Gesamtheit (einschließlich Firmenwert). Die Größe der O-Bar sei in der Niederschrift mit rund 200 m² (alle Geschäftsräume) angegeben worden. Das Lokal befinde sich in zentraler Lage. Der jährliche Pachtzins betrage 360.000,00 S, der Jahresumsatz rund 2 Mio. S. Bei dieser Sachlage sei davon auszugehen, dass der Wert des Unternehmens die Haftungsschuld bei weitem übersteige.

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 Abgabenschuldsigkeiten 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 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).

Im gegenständlichen Fall lag die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die O-Bar von 1996 bis 1999 bei der D-KEG, die den Betrieb während dieser Zeit führte. Diese wirtschaftliche Verfügungsmacht ging im Jahr 1999 auf die Bw. über. Nach den Feststellungen des Erhebungsdienstes des Finanzamtes Linz wird die O-Bar seit 13.9.1999 von der Bw. geführt.

Dem Einwand der Bw., dass es zwischen ihr und der D-KEG kein Vertragsverhältnis gegeben habe, ist entgegenzuhalten, dass nach der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine unmittelbare Rechtsbeziehung mit der Primärschuldnerin nicht Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme ist.

Den Pachtvertrag vom 23.3.1996, der mit Vereinbarung vom 29.4.1999 um weitere drei Jahre verlängert worden war, hatte auf Seiten des Pächters Josef W abgeschlossen. Wann und in welcher Form das Pachtverhältnis auf die Bw. übergegangen war, wurde trotz Vorhalt vom 10.7.2003 nicht dargelegt. Die Bw. hat aber selbst ausgeführt, dass sie Pächterin des Lokales sei. Auch wurden von ihr die Pachtzahlungen als Betriebsausgaben geltend gemacht. Schließlich hatte auch das Nachschauorgan in einem Aktenvermerk festgehalten, dass der "Mietvertrag zur Zeit" umgeschrieben werde. Insgesamt war daher davon auszugehen, dass die Bw. Pächterin des Lokales ist.

Der Umstand, dass die Geschäfts- und Nebenräume samt Einrichtung von der Eigentümerin Hilde F 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 von der Primärschuldnerin, sondern von der Eigentümerin erhalten hat.

Die Haftungsinanspruchnahme setzte auch nicht voraus, dass die Bw. zivilrechtliche Eigentümerin der Geschäftseinrichtung wurde.

In einer Berufung gegen den Bescheid über die Abweisung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben hatte die Bw. ausgeführt, dass die O-Bar geschlossen gewesen wäre, bevor der Betrieb von ihr übernommen worden sei.

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. In der Niederschrift vom 28.9.1999 werden außer einer Bareinlage anlässlich der Gründung der Bw. und einem Tresorkauf keine Investitionen angeführt. Ausdrücklich wurde festgehalten, dass "zur Zeit keine Investitionen geplant" wären. Auch der Einnahmen-Ausgabenrechnung zum 31.12.1999 sind keine derartigen Investitionen zu entnehmen. Laut der vorgelegten "Inventurübernahme" wurde der Bestand an vorhandenen Getränken und Zigaretten übernommen.

Insgesamt gesehen war die Bw. daher in der Lage, die O-Bar ohne wesentliche Unterbrechung und ohne bedeutende Investitionen fortzuführen.

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 zugrunde 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.

Das Finanzamt hat die Bw. im Vorhalt vom 15.2.2002 ersucht darzulegen, welche Maßnahmen sie zur Erkundung allfälliger betrieblicher Abgabenschulden der D-KEG unternommen habe.

Die Bw. gab dazu keine Stellungnahme ab. Es musste daher davon ausgegangen werden, dass sie keinerlei Erkundigungen über den Stand der Abgabenschulden der D-KEG anstellte. In diesem Fall liegt ihr 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 wurde im Vorhalt vom 10.7.2003 darauf hingewiesen, dass unter den im Sinne des § 14 Abs. 1 BAO anzusetzenden Werten nicht bilanzielle Buchwerte zu verstehen wären, sondern der Wert des Unternehmens in seiner Gesamtheit (einschließlich Firmenwert). Die Größe der O-Bar sei in der Niederschrift mit rund 200 m² (alle Geschäftsräume) angegeben worden. Das Lokal befinde sich in zentraler Lage. Der jährliche Pachtzins betrage 360.000,00 S, der Jahresumsatz rund 2 Mio. S. Bei dieser Sachlage sei davon auszugehen, dass der Wert des Unternehmens die Haftungsschuld bei weitem übersteige. Die Bw. trat diesen Feststellungen nicht entgegen.

Insgesamt gesehen lagen somit die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Heranziehung der 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 08-12/99 in Höhe von 15.261,28 € einbezogen worden. Da von der Primärschuldnerin für diesen Zeitraum keine Voranmeldungen mehr eingereicht wurden, schätzte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen. Daraus ergab sich eine monatliche Umsatzsteuerzahllast in Höhe von 42.000,00 S, insgesamt für die Monate August bis Dezember 1999 daher 210.000,00 S (15.261,28 €). Tatsächlich wurde die O-Bar jedoch

bereits ab 13.9.1999 von der Bw. geführt, die auch ab September 1999 Umsatzsteuervoranmeldungen einreichte. 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 August 1999 in Höhe von 3.052,26 € (42.000,00 S) einzuschränken. Weiters waren aus der Haftungssumme auch die erst am 7.10.1999 anlässlich einer Begehung durch einen Vollstrecker des Finanzamtes angefallenen Kosten des Exekutionsverfahrens (Pfändungsgebühr 111,63 € und Portogebühr 1,02 €) auszuscheiden.

Die Haftungsinanspruchnahme des Erwerbers liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Wie bei jeder Ermessensübung ist vor allem der Zweck der Ermessen einräumenden Norm zu berücksichtigen. Bereits eingangs wurde ausgeführt § 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. 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 bei der Primärschuldnerin schon im Hinblick auf die mit Beschluss vom 11.11.1999 vom Landesgericht Linz ausgesprochene Konkursabweisung mangels kostendeckenden Vermögens unbestritten uneinbringlich, weshalb für eine Abstandnahme von der Geltendmachung der Haftung kein Raum blieb. Auch wurden von der 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 anderen Entscheidung als die Haftungsinanspruchnahme aus.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 27. August 2003