



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Klaus Schmidt gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck an der Mur vom 16. Jänner 2002 betreffend Haftung anderer Art 2002 entschieden:

Die Berufung wird 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**

Die Gattin des Bw., EH, war im Finanzamtsbereich selbständig als Auslagengestalterin für die Firma S tätig.

Am 28. Februar 2001 meldete der Bw. mit Wirkung vom 1. April 2001 bei der Bezirkshauptmannschaft Bruck an der Mur das freie Gewerbe eines "Werbegehalters" an.

Daraufhin teilte EH der Firma S folgendes mit:

*Betr.: Änderung der Rechnungsanschrift*

*Da ich als Angestellte bei der Firma meines Ehemannes (Bestätigung der BH Bruck/Mur über Gewerbeanmeldung als Werbegestalter beiliegend) die Aufträge der Fa. S weiter erfüllen möchte, ersuche ich um Änderung bei der Abrechnung von E auf HH.*

*Mit freundlichen Grüßen*

Diesem Schreiben war eine Rechnung des Bw. beigelegt, in der er sämtliche im Monat April 2001 für die Firma S erbrachten Schaufenstergestaltungen in Rechnung stellte.

Im Zuge eines vom Finanzamt gegen EH betriebenen Vollstreckungsverfahrens wurde ihr PKW gepfändet und dessen Versteigerung bzw. Freihandverkauf angedroht. Mit der Kaufvereinbarung vom 27. Juli 2001 kaufte der Bw. das Fahrzeug von EH nach einer Autowert-Gebrauchtwagenbewertung eines Autohauses um 78.105,00 S. Dieser Betrag wurde auf das Strafkonto der EH beim Finanzamt überwiesen.

Mit dem Haftungsbescheid des Finanzamtes vom 16. Jänner 2002 wurde der Bw. als Haftungspflichtiger gemäß § 14 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten (Umsatzsteuer 2000) seiner Gattin EH im Ausmaß von 79.094,00 S (5.747,99 €) in Anspruch genommen. Begründend wurde ausgeführt, der Erwerber eines Unternehmens oder eines im Rahmen eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes hafte für Abgaben, bei denen sich die Abgabepflicht auf den Betrieb des Unternehmens gründe, soweit die Abgaben auf die Zeit seit dem Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entfielen.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bw. durch seinen Vertreter das Rechtsmittel der Berufung ein. Gegenstand einer Übernahme könne nur ein lebendes oder lebensfähiges Unternehmen sein. Die Anstellung der eigenen Ehefrau, die vorher eine ähnliche Arbeit geleistet habe, könne keine Übernahme eines Unternehmens sein. Es sei weder Betriebsvermögen noch ein Kundenstock übernommen und keine wie immer gearteten Vereinbarungen über die Übernahme eines Betriebes geschlossen worden. Der Bw. habe den PKW seiner Gattin, der nicht im Betriebsvermögen gestanden sei, wegen der finanziellen Situation seiner Frau gekauft, die mit dem Verkaufserlös einen Teil einer Finanzstrafe bezahlt habe. Der PKW könne keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, da er vom Finanzamt beschlagnahmt worden sei und daher nicht habe verwendet werden können. Darüberhinaus werde die Haftung bei einer Unternehmensübernahme mit den übernommenen Aktiva begrenzt. Da keine betrieblichen Aktiva übernommen worden seien, schließe sich eine Haftung auch aus diesem Grunde aus.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 23. Juli 2002 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Der Bw. habe am 28. Februar 2001 mit Wirkung vom 1. April 2001 das freie Gewerbe eines "Werbegehalters" angemeldet. Gegenstand des Unternehmens sei ausschließlich die Auslagengestaltung mehrerer Filialen der Firma S in der Steiermark und Kärnten. Die Ausführung der Tätigkeit erfolge durch die Gattin des Bw., EH, die beim Bw. als Dienstnehmerin beschäftigt sei. EH habe bis 30. März 2001 diese Leistung selbst als Unternehmerin gegenüber dem gleichen Auftraggeber S in den gleichen Filialen erbracht. Die wesentlichste Grundlage des Betriebes sei der Kundenstock, der aus dem Auftraggeber S bestehe. Die durchschnittliche Jahresauftragssumme betrage 700.000,00 S (51.000,00 €). Außerdem habe der Bw. den betrieblich verwendeten Anteil an der Werkstatt, die Garage und den PKW mit einer Buchwertsumme zum 1. April 2001 von 155.675,00 S (11.313,00 €) von EH übernommen. Die Übernahme des gesamten Betriebsvermögens durch den Bw. habe die Fortführung des bisherigen Unternehmens im bisherigen Umfang und in der bisherigen Art gewährleistet. Die übernommenen Besitzposten (der Wert des Unternehmens liege bei ca. 200.000,00 S/14.500,00 €) überstiegen den Wert der Haftungssumme von 5.747,99 €.

Im Vorlageantrag führt der Bw. durch seinen Vertreter aus, EH habe die Tätigkeit ausschließlich persönlich, ohne wesentliche Betriebsmittel ausgeübt. Der steuerliche Unternehmensbegriff, der auch freiberufliche Tätigkeiten erfasse, könne für einen Haftungstatbestand nicht herangezogen werden. Die Judikatur des § 1409 ABGB verstehe unter "freiberuflicher Tätigkeit" Tätigkeiten, die für eigene Rechnung gegen Entgelt ausgeübt werden und bei der der maßgebende Faktor nicht der Einsatz eines gewerblichen Vermögens oder eines landwirtschaftlichen Betriebsvermögens, sondern ausschließlich oder fast ausschließlich die eigene Arbeitskraft des Unternehmers ist. Eine Haftung nach § 1409 ABGB oder § 14 BAO könne daher in diesem Fall nicht schlagend werden. Der Bw. habe keine Werkstatt übernommen, da diese im Zeitpunkt der Eröffnung seines Betriebes nicht in Verwendung war. Die Vereinbarung mit der Firma S bezüglich der Auslegungsgestaltung (gemeint offensichtlich: Auslagengestaltung) sei sehr lose. Es bestehe keine Abnahme- oder sonstige Verpflichtung der Firma S. Der Kundenstock sei daher nicht vorhanden und stelle auch keinen Wert dar. EH habe auf Grund der negativen Meldungen in den Medien über die wirtschaftliche Lage der Firma S damit rechnen müssen, ihren Auftraggeber zu verlieren. Bei Ausübung der Tätigkeit als Dienstnehmerin verfüge sie hingegen über die sozialrechtliche Absicherung eines Dienstnehmers. Die rechtliche Gestaltung sei ein Personalgestellungsvertrag.

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

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

Tatbestandsmäßige Voraussetzung der Haftung des Bw. nach § 14 Abs. 1 erster Satz BAO ist die Übereignung eines Unternehmens bzw Betriebes. Unter "Übereignung" im Sinne dieser Gesetzesstelle ist die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht anzusehen; es kommt nicht auf eine besondere zivilrechtliche Gestaltung an. Das Vorbringen in der Berufung, es seien keine Vereinbarungen über die Übernahme eines Betriebes geschlossen worden, ist daher nicht relevant. Maßgebend ist der Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht vom Vorgänger auf den Erwerber (vgl. VwGH 29.11.2000, 99/13/0259 und Stoll, BAO Kommentar, 164).

Der Bw. bestreitet, dass der steuerrechtliche Unternehmensbegriff dem Haftungstatbestand des § 14 BAO zu Grunde gelegt werden kann. Er habe keine wesentlichen Teile eines Unternehmens übernommen; EH habe die Tätigkeit ohne wesentliche Betriebsmittel ausgeübt.

Versteht man unter "Unternehmen" den Unternehmensbegriff des § 2 Abs. 1 UStG 1994, so gehören zu einem "Unternehmen" nicht nur die gewerblichen, sondern auch die freiberuflichen Unternehmen. In der deutschen Literatur ist in der Tat umstritten, ob auch die freiberufliche Tätigkeit bei der Anwendung des § 14 BAO als mitumfasst anzusehen ist. Da sich die freiberufliche Tätigkeit im Wesentlichen durch persönliche Arbeitsleistung und den Einsatz persönlicher Fähigkeiten auszeichne, der Einsatz sachlicher Mittel (Warenlager, Maschinen, Betriebsgebäude etc.) aber gering sei, fehle es an übereignungsfähigen Betriebsgrundlagen und somit an Haftungspotential (vgl. Barske, DStZ 1939, 405 f.).

Der Sinn und Zweck des § 14 BAO liegt darin, dass die Sicherung für die auf einem Unternehmen oder Betrieb lastenden Abgaben durch deren Übereignung für den Abgabengläubiger nicht verloren gehen soll. Es kann daher keinen Unterschied machen, ob sich das Haftungspotential eines Unternehmens in körperlich übertragbaren Betriebsgrundlagen manifestiert oder ob die Leistungsfähigkeit eines Unternehmens in

unkörperlichen Wirtschaftsgütern (etwa Geschäftsbeziehungen, Know-how, Rechten usw.) gelegen ist. Es wäre sachlich nicht zu rechtfertigen, nur jene Erwerber eines Unternehmens oder eines Betriebes zur Haftung für nicht entrichtete Abgabenschuldigkeiten heranzuziehen, die ein produktionsgebundenes Unternehmen erwerben, die in einem ortsgebundenen Unternehmen bzw. in einer kundengebundenen Tätigkeit gelegene Ertragskraft hingegen bei der Übergabe eines Unternehmens oder Betriebes außer Acht zu lassen. Der Gesetzgeber selbst spricht im § 14 Abs. 1 zweiter Satz BAO nicht nur vom Wert der übertragenen Gegenstände, sondern auch der übertragenen Rechte und geht damit offensichtlich von einer auch in nichtkörperlichen Wirtschaftsgütern gelegenen Ertragskraft eines Unternehmens aus. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH hängt die Frage, welche Betriebsmittel die wesentlichen Betriebsmittel des Betriebsvorgängers sind, im Besonderen von der Art und dem Gegenstand des Betriebes ab und ist daher in funktionaler Betrachtungsweise nach dem jeweiligen Unternehmens- bzw. Betriebstypus (z.B. ortsgebundene Tätigkeit, kundengebundene Tätigkeit, Produktionsunternehmen usw.) zu beantworten (VwGH vom 21.5.2001, 2001/17/0074). Daraus lässt sich ableiten, dass der Verwaltungsgerichtshof dem Haftungstatbestand des § 14 BAO den Unternehmensbegriff des § 2 Abs. 1 UStG 1994 (Unternehmen ist die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen) zu Grunde legt. Eine gewerbliche Tätigkeit, die sich nicht – wie im vorliegenden Fall – durch den Einsatz wesentlicher körperlicher Betriebsmittel auszeichnet, ist daher nicht von vornherein vom Anwendungsbereich des § 14 BAO ausgeschlossen.

Das von EH übernommene Unternehmen der Auslagengestaltung zählt zu den kundengebundenen Tätigkeiten. Bei diesen ist der Kundenstock die wesentliche Betriebsgrundlage. Aus dem Schreiben der EH an die Firma S, worin sie diese ersucht, in Hinkunft mit dem Bw. abzurechnen, ergibt sich unzweifelhaft, dass der Bw. den Kundenstock der EH übernommen hat. Dass es sich bei der Firma S nur um einen Kunden handelt, ist nicht von Belang. Wenn der Bw. vorbringt, die Vereinbarung mit der Firma S sei sehr lose, ist darauf hinzuweisen, dass Beziehungen zu Kunden in den meisten Fällen nicht auf schriftlichen Verträgen beruhen. Voraussetzung für die Tatbestandsverwirklichung des § 14 BAO ist somit nicht, dass Kunden in den Fällen der Übertragung von kundenorientierten Unternehmen mit Abnahme- bzw. Lieferverträgen an das übergebene Unternehmen gebunden sind.

Maßgeblich ist, ob der Erwerber durch die Übernahme der wesentlichen Betriebsmittel in die Lage versetzt wird, das Unternehmen bzw. den Betrieb fortzuführen (vgl. VwGH 29.1.1998, 95/15/0037). Die Einwendungen des Bw. hinsichtlich des übernommenen PKW der Gattin und der Werkstatt können auf sich beruhen, weil der Bw. durch die Übernahme des

Kundenstockes (auch ohne vertragsmäßige Regelung) in der Lage ist, dieselbe Leistung zu erbringen und das Unternehmen der Auslagengestaltung (mit seiner Gattin als Angestellten) fortzuführen.

Das Motiv der Betriebsübergabe spielt bei der rechtlichen Beurteilung keine Rolle. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob EH wegen sozialer Sicherheiten das Unternehmen an den Bw. übergeben hat.

Der Wert des Unternehmens, bis zu dessen Höhe der Erwerber haftet, bemisst sich nach dem Zeitpunkt der Übergabe. Dabei kommt es nicht auf den vom Bw. dem übereigneten Vermögen beigemessenen Wert und auch nicht auf den bilanziellen Buchwert der übertragenen Wirtschaftsgüter, sondern auf den objektiven Wert des übernommenen Vermögens an.

Entgegen den Ausführungen in der Berufung bildet ein Kundenstock, auch wenn er nur aus einem (Groß-) Kunden besteht, einen Wert, den ein Übernehmer eines kundenorientierten Unternehmens gesondert abzugelten hat. Den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung zum Wert des Unternehmens (200.000,00 S) werden im Vorlageantrag keine substantiellen Einwendungen entgegengehalten. Dieser Wert erscheint angesichts der ebenfalls unbestrittenen durchschnittlichen Auftragssumme pro Jahr von 700.000,00 S nicht überhöht, denn es kann nicht bestritten werden, dass der objektive Wert des Kundenstockes den in Haftung gezogenen Betrag von 79.094,00 S (nicht einmal 12% eines Jahresumsatzes) übersteigt.

Der Bw. bringt lediglich vor, das von EH erworbene Kfz sei in deren Privateigentum gestanden. Selbst nach Abzug des Wertes des Fahrzeuges, das der Bw. im Juli 2001 privat von EH auf der Grundlage einer Autowert-Gebrauchtwagenbewertung eines Autohauses um 78.105,00 S gekauft hat, übersteigt der verbliebene Wert des Unternehmens (122.000,00 S) den Betrag der im Haftungsbescheid genannten Umsatzsteuer von 79.094,00 S bei weitem.

Eine Haftung nach § 14 BAO wird auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass das erworbene Unternehmen verbessert oder erweitert wird oder mit (mehr) Personal betrieben wird. Der Einwand, bei der rechtlichen Gestaltung handle es sich um einen Personalgestellungsvertrag, ist nicht nachvollziehbar, weil nunmehr der Bw. jene Leistungen, die vor dem 1. April 2001 EH erbracht hat, der Firma S in Rechnung stellt. Die Anstellung der Ehegattin durch den Bw. ändert nichts daran, dass dieser ein lebendes und lebensfähiges Unternehmen übernommen hat.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Graz, 25. März 2003