

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

28.10.2009

Geschäftszahl

2007/15/0100

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der U GmbH & Co KG in H, vertreten durch Dr. Siegfried Dillersberger, Dr. Helmut Atzl und Mag. Christian Dillersberger, Rechtsanwälte in 6330 Kufstein, Maderspergerstraße 8, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 12. März 2007, Zl. RV/0171-F/05, betreffend Haftung gemäß § 14 BAO, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1. Das Finanzamt zog mit Bescheid vom 22. Dezember 2004 die Beschwerdeführerin gemäß § 14 BAO als Erwerberin des Unternehmens der S GmbH für deren in Höhe von EUR 40.830,98 aushaftenden Abgabenschuldigkeiten, nämlich Umsatzsteuer September 2003 in Höhe von EUR 4.841,50 und Oktober 2003 in Höhe von EUR 35.989,48, als Haftende heran.

2. Über Berufung der Beschwerdeführerin schränkte das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung die Haftung auf einen Betrag von EUR 40.175,47 ein. Die Beschwerdeführerin habe zum 1. Oktober 2003 am Standort des bisherigen Kfz-Betriebes S GmbH den Betrieb eines Autohauses mit einem Kfz-Handel und einer Reparaturwerkstätte eröffnet. Die Liegenschaften seien von Hanno S. erworben worden. Die S GmbH habe per 30. September 2003 Ersatzteile, Reifen, Öle und Schmierstoffe um EUR 44.147,92 netto und per 1. Oktober 2003 das Anlagevermögen und Vorräte pauschal um EUR 200.000,- netto an die Beschwerdeführerin fakturiert. Die Beschwerdeführerin habe die Dienstnehmer übernommen. Die S GmbH habe danach ihre operative Tätigkeit eingestellt und habe nur noch auf dem Papier weiter bestanden.

Die in Haftung gezogene Umsatzsteuer September und Oktober 2003 resultiere unmittelbar aus dem Verkauf des Anlagevermögens und der Warenvorräte laut den Rechnungen vom 30. September 2003 und vom 1. Oktober 2003. Da die Beschwerdeführerin die diesbezügliche Umsatzsteuerschuld aus den genannten Verkäufen gekannt habe, sei die Haftung nach § 14 BAO auszusprechen gewesen.

3. Über Vorlageantrag der Beschwerdeführerin entschied die belangte Behörde über die Berufung dahingehend, dass der Haftungsbetrag - wie in der Berufungsvorentscheidung genannt - eingeschränkt wurde. Die belangte Behörde stellt in der Begründung des angefochtenen Bescheides zunächst den Verfahrensgang dar und führte im Erwägungsteil nach Gesetzeszitat und Rechtssätzen aus der hg. Judikatur aus, die S GmbH habe der Beschwerdeführerin am 30. September 2003 unter dem Titel "Teile Inventur"

- Ersatzteile Pkw EUR 26.211,34
- Ersatzteile Motorräder EUR 16.092,97
- Reifen EUR 643,61
- Öle/Schmierstoffe EUR 1.200,-
- Gesamtbetrag exkl. Steuern EUR 44.147,92 - 20 % Mwst EUR 8.829,58
- Gesamtbetrag inkl. Steuern EUR 52.977,50

sowie am 1. Oktober 2003 für "Anlagevermögen und Vorräte"

- Anlagevermögen und Vorräte EUR 200.000,--
- netto EUR 200.000,--
- 20 % Mwst EUR 40.000,--
- insgesamt EUR 240.000,-- in Rechnung gestellt.

Laut Punkt VI. des Kaufvertrages vom 2. September 2003, abgeschlossen zwischen Hanno S. als Verkäufer und der Beschwerdeführerin als Käuferin von Liegenschaften, bilde dieser Kaufvertrag ein einheitliches Rechtsgeschäft mit dem am selben Tag zwischen der S GmbH und der Beschwerdeführerin geschlossenen Kaufvertrag über anderweitige Wirtschaftsgüter des bisherigen Autohauses S. Die Wirksamkeit des einen Kaufvertrages bedinge daher auch die Wirksamkeit des anderen Kaufvertrages, demgemäß könne auch der Rücktritt von einem Vertrag in Verbindung mit einem Rücktritt vom anderen Vertrag erklärt werden bzw. erstrecke sich die Rücktrittswirkung des einen Vertrages auch auf den anderen Vertrag.

Die Rechnung vom 1. Oktober 2003, ausgestellt von Hanno S., an die Beschwerdeführerin laute, "Für das im Privatbesitz von Hanno S. befindliche Grundstück und Gebäude verrechnen wir Ihnen laut Kaufvertrag

- Grundstück EUR 300.000,--
- Gebäude EUR 500.000,--
- netto EUR 800.000,--
- 20 % Mwst EUR 160.000,--
- insgesamt EUR 960.000,--."

Im Schreiben der Lenz & Lugner Rechtsanwälte OEG vom 13. Mai 2004 an das Finanzamt sei u.a. ausgeführt worden, die S GmbH werde nach Erledigung sämtlicher offener Angelegenheiten liquidiert. Operativ tätig sei die S GmbH nicht mehr. Es bestünden auch keinerlei Vermögenswerte und es sei aus dem Verkauf des Unternehmens bzw. von Unternehmensbestandteilen kein "Überling" erwirtschaftet worden. Im Schreiben dieser Rechtsanwälte vom 5. Juli 2004 an das Finanzamt heiße es, das gesamte Vermögen (Liegenschaft, Pkws, Maschinen, Warenlager und dergleichen mehr) sei von der Beschwerdeführerin übernommen worden.

Am 9. September 2005 sei in der Zeitschrift "Die Wirtschaft" in einer Anzeige der Beschwerdeführerin angeführt worden:

"An dieser Stelle möchten wir uns bei unseren Partnern und Kunden ganz herzlich bedanken. Sie haben es ermöglicht, dass nach der schwierigen Übernahme der S Betriebe eine Weiterführung des Unternehmens und damit die Sicherung der bestehenden Arbeitsplätze überhaupt möglich war."

Bei einem Autohaus mit Kfz-Handel und Kfz-Werkstätte zählten sowohl die Betriebsliegenschaften, also die Grundstücke samt den darauf befindlichen Baulichkeiten, als auch das Anlagevermögen, wie etwa Maschinen, Werkzeuge, Hebebühnen etc. zu den wesentlichen Grundlagen des Unternehmens. Hinsichtlich dieser Unternehmensgrundlagen müsse der Erwerber in der Lage sein, in den vorhandenen Betriebsräumen ohne wesentliche Unterbrechung einen dem vorangegangenen Betrieb gleichwertigen Gewerbebetrieb fortzuführen. Dieser Umstand sei im vorliegenden Fall gegeben.

Es spiele keine Rolle, dass die S GmbH ihre Tätigkeit nicht sofort eingestellt, sondern sie in geringfügigem Rahmen auch eine gewisse Zeit weitergeführt habe. Der S GmbH sei es jedenfalls nicht mehr möglich gewesen, ihren Betrieb in gleicher Art und Weise und am gleichen Standort weiterzuführen. Der zitierte Punkt des Kaufvertrages erhellte, dass die Beschwerdeführerin sowohl den Privatverkauf der Liegenschaften durch Hanno S. als auch den Verkauf der anderweitigen Wirtschaftsgüter durch die S GmbH als einheitliches Rechtsgeschäft aufgefasst habe. Unter Übereignung im Sinne des § 14 Abs. 1 BAO sei die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht anzusehen. Von einem solchen Übergang könne auch dann gesprochen werden, wenn der Erwerber des Unternehmens einen Kaufvertrag mit dem bisherigen Bestandgeber abschließe.

Die Haftung gemäß § 14 BAO bestehe nur insoweit, als der Erwerber die in Betracht kommenden Abgabenschulden im Zeitpunkt der Übereignung gekannt habe oder habe kennen müssen. Die durch die Unternehmensveräußerung entstehenden Umsatzsteuern würden von der Haftung des § 14 BAO erfasst werden. Die gegenständlichen Umsatzsteuerschulden resultierten aus den angeführten Rechnungen mit ausgewiesener Umsatzsteuer vom 30. September und 1. Oktober 2003, die von der S GmbH im Rahmen des Unternehmenserwerbes an die Beschwerdeführerin ausgestellt worden seien. Es sei daher denkunmöglich, dass die Beschwerdeführerin diese Abgabenschuldigkeiten nicht gekannt habe. Diese Steuern haften noch mit dem Betrag von EUR 40.175,47 aus. Dieser Betrag finde in den übernommenen Aktiva, für die ein Kaufpreis von brutto knapp EUR 300.000,-- vereinbart worden sei, jedenfalls Deckung.

Die Haftungsinanspruchnahme liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Hiebei sei der Zweck der Norm zu berücksichtigen.

§ 14 BAO diene dem Zweck, die im Unternehmen als solchen liegende Sicherung für die auf den Betrieb sich gründende Abgabenschuld durch den Übergang des Unternehmens nicht verloren gehen zu lassen. Weiters sei der Grundsatz der Nachrangigkeit der Haftung zu beachten, der Haftende dürfe nur dann in Anspruch genommen

werden, wenn ansonsten die Einbringung der Abgaben beim Hauptschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Die gegenständlichen Abgabenschulden seien bei der Primärschuldnerin uneinbringlich. Für eine Abstandnahme von der Geltendmachung der Haftung bleibe somit kein Raum.

4. Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Die belangte Behörde hat die Haftung der Beschwerdeführerin auf § 14 Abs. 1 BAO gestützt. Diese Bestimmung lautet:

"(1) Wird ein Unternehmen oder ein im Rahmen eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen übereignet, so haftet der Erwerber

a) für Abgaben, bei denen die Abgabepflicht sich auf den Betrieb des Unternehmens gründet, soweit die Abgaben auf die Zeit seit dem Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entfallen;

b) für Steuerabzugsbeträge, die seit dem Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres abzuführen waren.

Dies gilt nur insoweit, als der Erwerber im Zeitpunkt der Übereignung die in Betracht kommenden Schulden kannte oder kennen musste und insoweit, als er an solchen Abgabenschuldigkeiten nicht schon so viel entrichtet hat, wie der Wert der übertragenen Gegenstände und Rechte (Besitzposten) ohne Abzug übernommener Schulden beträgt."

Übereignung des Unternehmens im Ganzen oder Veräußerung des ganzen Betriebes liegen vor, wenn der Erwerber ein lebendes oder ein lebensfähiges Unternehmen übernimmt; dabei müssen nicht alle zum Unternehmen gehörigen Wirtschaftsgüter übereignet werden, sondern nur jene, die die wesentliche Grundlage des Unternehmens bilden und den Erwerber in die Lage versetzen, das Unternehmen fortzuführen. Dabei ist die Frage, welche Wirtschaftsgüter die wesentliche Grundlage des Unternehmens bilden, in funktionaler Betrachtungsweise nach dem jeweiligen Betriebstypus (z.B. ortsgebundene Tätigkeit, kundengebundene Tätigkeit, Produktionsunternehmen usw.) zu beantworten (vgl. Ritz, BAO3, § 14 Tz 3 bis 6 mit Hinweisen auf die hg. Judikatur).

Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, dass bei einem Autohaus mit Kfz-Handel und Kfz-Werkstätte sowohl die Betriebsliegenschaft, also die Grundstücke samt den darauf befindlichen Baulichkeiten, als auch das Anlagevermögen wie Maschinen, Werkzeuge, Hebebühnen etc. zu den wesentlichen Grundlagen des Unternehmens zählen. Die Beschwerdeführerin ist dieser zutreffenden Rechtsauffassung nicht entgegen getreten. Sie meint allerdings, sie habe von der S GmbH nicht das gesamte Gebrauchtwagenlager erworben, sondern es sei diesbezüglich lediglich zu Einzelverkäufen gekommen. Der Verkäuferin sei es freigestanden, diese übrigen Gebrauchtwagen anderweitig zu veräußern und sie habe dies auch getan. Es sei auch keine Wettbewerbsklausel des Inhaltes vereinbart worden, dass die S GmbH künftighin keine Autogeschäfte mehr tätigen könne. Dass die S GmbH in späterer Folge nicht mehr weiter geführt worden sei, sei darin begründet, dass der geschäftsführende Gesellschafter Hanno S. unmittelbar nach Abschluss des Kaufvertrages mit der Beschwerdeführerin schwer erkrankt und zur Berufsausübung unfähig geworden sei.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit aufgezeigt. Nach der dargestellten Rechtslage müssen nicht alle zum Unternehmen gehörigen Wirtschaftsgüter übereignet werden, sondern nur jene, welche die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens bilden und den Übernehmer mit der Übernahme in die Lage versetzen, das Unternehmen fortzuführen. Bei einem Autohaus mit Kfz-Handel und Kfz-Werkstätte ist es nicht entscheidend, dass der Erwerber alle im Betrieb zum Verkauf bestimmten Gebrauchtautos übernimmt. Dass die Beschwerdeführerin ohne zeitliche Unterbrechung das Autohaus mit Kfz-Handel und Kfz-Werkstätte weiter geführt hat, ist unstrittig. Der Umstand, dass der Veräußerer einen Teil seiner gewerblichen Tätigkeit, hier durch die Zurückbehaltung und den anschließenden Verkauf von einigen Gebrauchtwagen, nicht zur Gänze eingestellt hat, spricht nicht gegen die Übertragung eines Unternehmens im Ganzen, weil es nur auf die Übernahme der wesentlichen Grundlagen des Unternehmens ankommt, die den Erwerber in die Lage versetzen, das Unternehmen fortzuführen.

Die Beschwerdeführerin macht weiters geltend, sie habe von der S GmbH kein Unternehmen erwerben können, weil diese weder ein Mietrecht noch Eigentum an der Betriebsliegenschaft habe übertragen können. Ein Autohaus ohne Betriebsliegenschaft stelle kein fortführbares Unternehmen dar. Vielmehr habe die Beschwerdeführerin zwei Rechtsgeschäfte mit verschiedenen Personen abgeschlossen. Die Betriebsliegenschaft sei von Hanno S. gekauft worden, während einzelne Betriebsmittel von der S GmbH erworben worden seien. Die Fortführung des Betriebes der S GmbH sei erst durch den Erwerb der Betriebsliegenschaft von einem Dritten ermöglicht worden. Daran ändere auch nichts, dass die Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages mit der S GmbH von der Rechtswirksamkeit des Vertrages mit Hanno S. abhängig gemacht worden sei. Nur auf Grund des Vertrages mit der S GmbH hätte die Beschwerdeführerin keine Möglichkeit gehabt, das gegenständliche Unternehmen zu betreiben.

Unter einer durchaus auch im Zuge mehrerer aufeinander folgende Rechtsgeschäfte möglichen "Übereignung" ist die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht anzusehen; es kommt nicht auf eine besondere zivilrechtliche Gestaltung an. Maßgebend ist somit der Übergang der wirtschaftlichen

Verfüugungsmacht vom Vorgänger auf den Erwerber. Von einem - wenn auch nicht unmittelbaren - Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht vom Vorgänger auf den Erwerber im Sinne des § 14 BAO hat der Verwaltungsgerichtshof auch dann gesprochen, wenn der Erwerber des Unternehmens einen neuen Mietvertrag mit dem Bestandgeber abschließt (vgl. das Erkenntnis vom 11. Juli 2000, 99/16/0465), oder wenn die Verfügungsmacht über die Geschäftsräume zivilrechtlich im Falle des Vorgängers auf dem Bestandrecht, im Falle des Erwerbers auf dessen Eigentum beruht (vgl. das Erkenntnis vom 24. April 1996, 94/15/0025). Bei einer Unternehmensübergang durch eine GmbH hielt es der Verwaltungsgerichtshof als ausreichend, wenn an Stelle der GmbH deren Gesellschafter-Geschäftsführer das Mietrecht, auf Grund dessen die GmbH das Lokal nutzen konnte, dem Erwerber überträgt (vgl. das Erkenntnis vom 22. April 1986, 85/14/0165). Im Beschwerdefall führte die S GmbH den Kfz-Handel und die Kfz-Werkstätte auf einer ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer gehörenden Betriebsliegenschaft auf Grund eines Mietvertrages. Dieser Mietvertrag endete laut Beschwerdevorbringen mit 30. September 2003, die Beschwerdeführerin übernahm die Vermögensgegenstände der S GmbH mit 1. Oktober 2003 und führte ab diesem Zeitpunkt den Betrieb weiter. Durch die Beendigung des Mietvertrages war der Eigentümer der Betriebsliegenschaft rechtlich in der Lage, der Beschwerdeführerin die Nutzung der bisher von der S GmbH verwendeten Betriebsliegenschaft zu übertragen, was auch durch einen Kaufvertrag erfolgte. Es liegt somit ein Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht vom Vorgänger auf den Erwerber im Zuge mehrerer aufeinander folgender Rechtsgeschäfte vor.

Die Beschwerdeführerin wurde jedenfalls durch die Berufungsvorentscheidung davon in Kenntnis gesetzt, dass sie zur Haftung der Umsatzsteuer September und Oktober 2003, resultierend aus dem Verkauf des Anlagevermögens und der Warenvorräte laut den Rechnungen vom 30. September 2003 und 1. Oktober 2003 in Anspruch genommen wird. Ihre - in der Beschwerde aufrecht erhaltenen - Behauptungen im Verwaltungsverfahren, von den haftungsgegenständlichen Abgaben keine Kenntnis gehabt zu haben, hat die belangte Behörde zutreffend als Schutzbehauptungen beurteilt. In der Beschwerde wird in diesem Zusammenhang darüber hinaus ausgeführt, diese Abgaben seien erst nach Übergang der einzelnen Wirtschaftsgüter entstanden, sodass eine Haftung nicht bestehen könne. Es sei der Beschwerdeführerin nicht möglich gewesen, nachzuprüfen, ob die S GmbH die von ihr bezahlte Umsatzsteuer auch pflichtgemäß an das Finanzamt abführe. Auf Grund der gesundheitlichen Schwierigkeiten des Geschäftsführers der S GmbH habe eine solche Überprüfung nicht stattfinden können.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 2. Juli 2002, 96/14/0023, und vom 24. Februar 2004, 99/14/0242), dass eine durch die Unternehmensveräußerung entstehende Umsatzsteuerschuld vom Haftungstatbestand des § 14 Abs. 1 lit. a BAO erfasst wird. Dass die Beschwerdeführerin diese Abgaben auf Grund der von ihr abgeschlossenen Kaufverträge, jedenfalls aber auf Grund der an sie gerichteten Rechnungen kannte, kann nicht bezweifelt werden. Die belangte Behörde ist - von der Beschwerde unbestritten - davon ausgegangen, dass der Kaufpreis von der Beschwerdeführerin an einen Pfandgläubiger zu überweisen war. Der Pfandgläubiger habe durch den Kaufpreis laut Vorbringen der Beschwerdeführerin nur einen Teil seiner Forderungen gegenüber der S GmbH abdecken können. Wenn die belangte Behörde bei dieser Sachlage zur Auffassung gelangt ist, dass die Beschwerdeführerin in Ansehung der auf den Betriebserwerb entfallenden Umsatzsteuer jene Sorgfalt außer Acht gelassen hat, die ihr als Käuferin zumutbar war, kann das nicht als rechtswidrig erkannt werden (vgl. auch hiezu das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2004, 99/14/0242).

Gegen die Ermessensübung der belangten Behörde bringt die Beschwerdeführerin vor, durch die Veräußerungsgeschäfte sei es lediglich zu einer Umschichtung im Betriebsvermögen der S GmbH gekommen, der mögliche Haftungsfonds für die Finanzbehörde aber auch die anderen Gläubiger sei durch die vollständige Bezahlung des Kaufpreises durch die Beschwerdeführerin in keiner Weise geschmälert worden, vielmehr sei die Gesamtliquidität der S GmbH durch die Übernahme von teilweise nicht verkäuflichen oder schlecht verkäuflichen Gegenständen verbessert worden. Es widerspreche auch dem Gedanken der Billigkeit, dass die Beschwerdeführerin als Erwerberin, die bereits sämtliche aus dem Kauf resultierenden Verbindlichkeiten beglichen habe, im Rahmen der Haftung nochmals zur Zahlung der von der Verkäuferin nicht bezahlten Umsatzsteuer herangezogen werde.

Es trifft zu, dass die Geltendmachung einer Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt ist. Die Beschwerdeführerin zeigt aber keine fehlerhafte Ermessensübung im Beschwerdefall auf. Eine ermessenswidrige Inanspruchnahme des Haftenden läge etwa dann vor, wenn aushaftende Abgabenschulden vom Primärschuldner ohne Schwierigkeiten hätten rasch eingebracht werden können (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 16. November 2006, 2006/14/0008). Dass im Beschwerdefall eine solche Sachverhaltskonstellation vorgelegen wäre, wird nicht konkret behauptet und es ergeben sich dafür aus dem Akt auch keine Anhaltspunkte.

Unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften rügt die Beschwerdeführerin, dass die belangte Behörde sich auch auf zwei Schreiben der Lenz & Lugner Rechtsanwälte OEG gestützt habe, ohne ihr die Möglichkeit einer Stellungnahme einzuräumen. Da die Beschwerde aber nicht aufzuzeigen vermag, welche weiteren, nicht bereits aktenkundigen und berücksichtigten Umstände sie bei Gewährung des Parteienghörs hätte vorbringen können, fehlt der Verfahrensrüge die zu einer Bescheidaufhebung aus diesem Grunde erforderliche Wesentlichkeit des geltend gemachten Verfahrensmangels.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 28. Oktober 2009