jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2006/11/16 2006/14/0008

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 16.11.2006

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §14 Abs1 lita;
BAO §14 Abs1;
BAO §20;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der K GmbH in G, vertreten durch Dipl. Dolm. Dr. Fritz Kleiner, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 8010 Graz, Burgring 22, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 25. Jänner 2002, Zl. RV 439/1-10/01, betreffend Haftung nach § 14 BAO, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

In einem als "Mitteilung § 120 BAO" bezeichneten Schreiben vom 5. April 2000 teilte der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin dem Finanzamt mit, er sei im Mai 1999 mit dem Steuerberater Dr. K. ins Gespräch gekommen, weil er gewusst habe, dass dieser mit Ende des Jahres 1999 seine Steuerberatungskanzlei übergeben wolle. Nach den Erstgesprächen sei es zur beiliegenden Vereinbarung vom 29. Mai 1999 gekommen, "wobei ich insbesondere auf den Nettokaufpreis für den OEG-Anteil von S 16 Mio. zuzüglich USt, soweit sie anfällt, hinweise". Formell sei es zu einem "Gesellschafts- und Zusammenschlussvertrag", datiert mit 10. Juli 1999 gekommen, der ebenfalls beiliege, und zu einer "Vereinbarung", die am selben Tag unterschrieben worden sei. In dieser Vereinbarung sei der Übergang des Steuerberatungsunternehmens mit dem schon erwähnten Kaufpreis von 16 Mio. S zuzüglich Umsatzsteuer, "sofern gesetzlich vorgeschrieben", geregelt worden. Grund für die Gründung der OEG zwischen Dr. K. und der Beschwerdeführerin sei die Erleichterung des Übergangs der Vollmachten gewesen (zuerst von Dr. K. auf die Dr. K. & Partner OEG sowie dann im Sinne des Übergangs aller Rechte und Pflichten nach Ausscheiden eines OEG-

Partners auf die Beschwerdeführerin). Dr. K. sei von der Beschwerdeführerin ersucht worden, eine umsatzsteuergerechte Rechnung für den Übergang des Klientels um den Kaufpreis von 16 Mio. S auszustellen. Er habe dies aber unter Hinweis auf "§ 6 (1) 8g UStG 1994" abgelehnt.

Die Beschwerdeführerin habe zwar an sich gegen diese Rechtsansicht betreffend Steuerbefreiung "nichts einzuwenden", glaube aber, dass diese Rechtsansicht nicht unbestritten sei. Tatsächlich "hat ein reiner Verkauf des Klientels und des Anlagevermögens" des Dr. K. an die Beschwerdeführerin zum 31. Dezember 1999 stattgefunden. Der Kaufpreis sei in zwei Raten, eine im Juli 1999 und eine weitere Anfang Jänner 2000, entrichtet worden. Der "handelsrechtliche und zivilrechtliche Mantel" habe in erster Linie der Erleichterung der Vollmachtsübertragung gedient, diese "gewählte Form könnte aber unter § 21 Abs. 1 BAO fallen". Da Dr. K. auch seine Kundenforderungen selbständig einziehe und seine Verbindlichkeiten auch aus der Kanzlei selbst decke, sei von einem Übergang aller Aktiva und Passiva im Rahmen der OEG auf den verbleibenden Gesellschafter keine Rede. Die Beschwerdeführerin habe davon Kenntnis, dass Dr. K. beabsichtige, seinen Wohnsitz nach Kanada zu verlegen, wo er bereits Vermögenswerte habe. Bei "einer geänderten Rechtsansicht" des Finanzamtes bestünde die Möglichkeit, dass auf Grund der Betriebsnachfolgehaftung auch die Umsatzsteuerpflicht auf die Beschwerdeführerin übergehe, jedoch mangels Rechnung keine Vorsteuer geltend gemacht werden könnte. Das Finanzamt werde ersucht, die Rechtsansicht des Dr. K. zur umsatzsteuerrechtlichen Relevanz des Vorganges zu überprüfen.

Eine Niederschrift vom 19. Juli 2000 über das Ergebnis einer "USt-Sonderprüfung" bei Dr. K. spricht davon, Dr. K. habe mit Wirkung zum 1. Juli 1999 sein Einzelunternehmen nach Art. IV Umgründungssteuergesetz in die Dr. K. & Partner OEG eingebracht. Partner sei die Beschwerdeführerin gewesen, die ihre Arbeitskraft in die Gesellschaft eingebracht habe und weder am Gewinn oder Verlust noch am Vermögen der Gesellschaft beteiligt gewesen sei. Die Mitteilung der Umgründung an das Finanzamt sei zum 30. Dezember 1999 erfolgt und die Umsatzsteuer sei bis zu diesem Zeitpunkt unter der StNr. des Dr. K. abgeführt worden (auch sämtliche Eingangs- und Ausgangsrechnungen für den Zeitraum 1. Juli 1999 bis 31. Dezember 1999 seien an bzw. von Dr. K. als Einzelunternehmer gelegt worden). Mit 31. Dezember 1999 sei Dr. K. aus der OEG ausgeschieden und das Vermögen sei der Beschwerdeführerin gemäß § 142 HGB angewachsen. Lt. einer ergänzenden Vereinbarung zum Gesellschafts- bzw. Zusammenschlussvertrag vom 10. Juli 1999 sei die Leistung einer Zahlung in Höhe von 16 Mio. S zuzüglich Umsatzsteuer, sofern gesetzlich vorgeschrieben, vereinbart worden. Die Vereinbarung enthalte auch Regelungen darüber, welche Vermögenswerte zum 31. Dezember 1999 ohne Gegenleistung aus dem Betriebsvermögen der OEG in das Privatvermögen des Dr. K. übergingen (von der Entnahme nicht erfasst seien lt. Vereinbarung der Kundenstock und die damit zusammenhängenden Vollmachtsverhältnisse sowie die Mietrechte, die Wertpapiere und das Anlagevermögen). Der Auseinandersetzungsbetrag von 16 Mio. S sei von Dr. K. unter Hinweis auf § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 steuerfrei belassen worden.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung handle es sich bei dem beschriebenen Rechtsgeschäft nicht um einen Umsatz von Anteilen an einer Gesellschaft, sondern um "den reinen Verkauf des Klientels und des Anlagenvermögens" des Dr. K. zum Stichtag 31. Dezember 1999. Auf Grund der getätigten Entnahmen (insbesondere der zum 31. Dezember 1999 bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten) könne nicht von einem Übergang aller Aktiva und Passiva im Rahmen der OEG auf den verbleibenden Gesellschafter gesprochen werden. Es habe sich vielmehr in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach § 21 Abs. 1 BAO um eine Veräußerung des Einzelunternehmens Dr. K. gehandelt, "mit der für eine solche Veräußerung notwendigen Übertragung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes an den Rechtsnachfolger, und zwar zum Stichtag 31. Dezember 1999". Der vereinbarte Veräußerungserlös von 16 Mio. S sei daher in der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1999 der Umsatzsteuer mit dem Steuersatz von 20 % zu unterwerfen gewesen.

Mit Haftungsbescheid vom 11. Mai 2001 nahm das Finanzamt die Beschwerdeführerin als Haftungspflichtige gemäß § 14 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten des Dr. K. betreffend Umsatzsteuer "12/1999" in Höhe von 2,802.767,30 S (203.685,04 EUR) in Anspruch. Zur Begründung wurde darauf hingewiesen, dass eine Einbringung des Einzelunternehmens Dr. K. in eine OEG tatsächlich nie stattgefunden habe, es sich bei dem strittigen Rechtsgeschäft somit auch nicht um einen Umsatz aus Anteilen an einer Gesellschaft, sondern in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um eine Betriebsveräußerung gehandelt habe. Die daraus resultierende Umsatzsteuer sei festgesetzt und eine Zahlungsfrist bis 31. August 2000 eingeräumt worden. Am 11. September 2000 sei es zur Ausstellung eines Rückstandsausweises gekommen.

Betreffend "Erhebungsschritte beim Abgabepflichtigen" wird im Haftungsbescheid ausgeführt, das Finanzamt habe "in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Abgabepflichtigen alle nur möglichen Exekutionsschritte unternommen", die allerdings nur teilweise zu einem Erfolg geführt hätten. Nach Eingang aller gepfändeten Beträge in Höhe von 397.232,70 S sei vom ursprünglichen Umsatzsteuerbetrag von 3,2 Mio. S noch ein Betrag von 2,802.767,30 S verblieben. Mit weiteren Eingängen sei auf Grund der wirtschaftlichen Situation des Abgabepflichtigen auch in Zukunft nicht zu rechnen. § 14 BAO diene dem Zweck, die im Unternehmen als solchem liegende Sicherung für die auf den Betrieb sich gründenden Abgabenschulden durch den Übergang des Unternehmens nicht verloren gehen zu lassen. Deshalb sei auch die Haftung gemäß § 14 BAO auszusprechen gewesen. Wegen des Berufsbildes sowohl des Veräußerers als auch des Erwerbers (beide Wirtschaftstreuhänder) sei weiters davon auszugehen, dass der Erwerber des Betriebes die Verbindlichkeiten gekannt habe bzw. habe kennen müssen. In Anbetracht der übernommenen Vermögenswerte und des bezahlten Kaufpreises sei an solchen Abgabenverbindlichkeiten (Umsatzsteuer) auch noch nicht so viel entrichtet worden, wie der Wert der übertragenen Gegenstände und Rechte ohne Abzug übernommener Schulden ausmache.

In der Berufungsschrift vom 12. Juli 2001 führte die Beschwerdeführerin aus, Dr. K. habe als Wirtschaftstreuhänder zusammen mit der beschwerdeführenden GmbH am 10. Juli 1999 nach vorherigen Punktationen einen Gesellschafts- und Zusammenschlussvertrag errichtet, mit dem die beiden Vertragspartner eine OEG gegründet hätten. Zusätzlich sei eine "Vereinbarung" vom 10. Juli 1999 errichtet und von den Vertragsparteien unterschrieben worden, die das Ausscheiden des Dr. K. zum 31. Dezember 1999 aus der OEG zum Inhalt gehabt habe. Bei Einhaltung der erwähnten Vereinbarungen und "handelsrechtlich" richtigem Verhalten durch Dr. K. wäre es zu keiner Umsatzsteuerpflicht anlässlich seines Ausscheidens aus der OEG gekommen. Die Tatsache, dass Dr. K. die Vereinbarung nicht eingehalten habe, sei der Beschwerdeführerin erst im Zuge der Bearbeitung der Akten der Klienten deutlich geworden, also nach dem Übergabsstichtag 31. Dezember 1999. Insbesondere habe Dr. K. die Vereinbarung vom 10. Juli 1999 insofern nicht eingehalten, als er keine Zessionen durchgeführt habe, sondern ohne Verständigung des Schuldners im eigenen Namen geklagt und damit das Vertrauensverhältnis der nunmehrigen Klienten der Beschwerdeführerin empfindlich gestört habe. Auch sei erst im Laufe des Jahres 2000 durch Einsichtnahme in die entsprechenden Unterlagen bekannt geworden, dass sämtliche Eingangsrechnungen in der Zeit vom 10. Juli 1999 bis 31. Dezember 1999 auf Dr. K. persönlich, nicht auf die OEG, gelautet hätten. Die Beschwerdeführerin habe auch feststellen können, dass die OEG überhaupt nicht nach außen in Erscheinung getreten sei, weil Dr. K. die Beschwerdeführerin von der Geschäftsführung der OEG zwischen dem 10. Juli 1999 und dem 31. Dezember 1999 ausgeschlossen habe. Umsatzsteuervoranmeldungen bis Dezember 1999 habe Dr. K. auch nur für sein Einzelunternehmen, nicht aber für die OEG abgegeben. Alle im Zeitraum Juli bis Dezember 1999 ausgestellten Honorarnoten lauteten auf Dr. K. Alle diese Umstände seien der Beschwerdeführerin erst durch Bucheinsicht nach der Übernahme bekannt geworden und "waren uns jedenfalls nicht zum Zeitpunkt der Übertragung des Unternehmens bekannt".

Nach Bekanntwerden dieser Vertragsverletzungen durch Dr. K. und "in Sorge um eine Unternehmensnachfolgehaftung nach § 14 BAO" habe die Beschwerdeführerin die Mitteilung gemäß § 120 BAO vom 5. April 2000 an das Finanzamt geschickt. Das Finanzamt habe daraufhin keinen Grund gesehen, wegen einer Umsatzsteuerpflicht des Verkäufers einzuschreiten, weil es damals noch der Meinung gewesen sei, es läge Umsatzsteuerfreiheit nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG vor. Erst nach weiteren Hinweisen der Beschwerdeführerin auf die bestehende Umsatzsteuerpflicht und auf notwendige Eintreibungsschritte, weil sich der Verkäufer ins Ausland abzusetzen drohe, habe das Finanzamt mit entsprechenden Erhebungen begonnen. Der Prüfungsauftrag datiere erst vom 27. April 2000 und die Niederschrift, mit der die Betriebsprüfung abgeschlossen worden sei, stamme vom 19. Juli 2000. Im schon am 19. Juli 2000 gegenüber dem Verkäufer erlassenen Sicherstellungsauftrag sei die Gefährdung der Einbringung angesprochen worden, weil Dr. K. mittlerweile keinen Wohnsitz mehr im Inland gehabt habe.

Dem Haftungsbescheid vom 11. Mai 2001 fehle eine Begründung zur Ausübung des Ermessens. Es sei unbillig, wenn die Behörde die Vorsteuerberechtigung der Beschwerdeführerin mangels Rechnungslegung durch den Veräußerer ablehne, andererseits sie aber für die Umsatzsteuer des Verkäufers nach § 14 BAO in Anspruch nehme. Auch sei eine Heranziehung zur Haftung nach § 14 BAO nur insoweit zulässig, als der Erwerber zum Zeitpunkt der Übereignung die in Betracht kommenden Schulden kannte oder kennen musste. Die Beschwerdeführerin habe allerdings als Käuferin bei der Übertragung des Unternehmens von der Umsatzsteuerfreiheit nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG ausgehen können, wobei auch das Finanzamt diesbezüglich dieselbe Meinung vertreten habe. Durch die vertragswidrige Vorgangsweise

habe erst Dr. K. die Beschwerdeführerin in die Situation gebracht, eine Meldung nach § 120 BAO zu erstatten, um nicht in die Nachfolgehaftung als Betriebserwerber zu kommen. Die Beschwerdeführerin sei dabei davon ausgegangen, dass das Finanzamt umgehend Sicherstellungsmaßnahmen für die offensichtliche Umsatzsteuerschuld des Verkäufers einleiten würde, weil zu diesem Zeitpunkt noch genügend offene Forderungen vorhanden gewesen wären, um die Umsatzsteuerschuld abzudecken. Die Klientenliste des Dr. K. sei dem Finanzamt (Veranlagungsleitstelle) ebenso bekannt gewesen wie das Grundvermögen aus dem Bewertungsakt. Dies gelte auch für die Wahrscheinlichkeit, dass der Kaufpreis von 16 Mio. S auf einem der Bankkonten des Dr. K. "liegen würde oder dass Wertpapiere dafür gekauft worden sein könnten, wäre wohl auch nicht von der Hand zu weisen gewesen" (schließlich hätte man Dr. K. "nur zu fragen brauchen").

Das Finanzamt habe lt. Einbringungsakt an diverse Unternehmer, die Honorarschuldner des Dr. K. gewesen seien, Drittschuldnererklärungen übersandt und auch Forderungen im Gesamtausmaß von 397.232,70 S eingebracht, wodurch es zu einer entsprechenden Reduktion des Haftungsbetrages gekommen sei. Alle diese Kundenforderungen des Dr. K. seien dem Finanzamt von der Beschwerdeführerin bekannt gegeben worden. Weiters habe das Finanzamt ein Pfandrecht für die offene Abgabenforderung auf einer Liegenschaft des Dr. K. eintragen lassen, wobei diese Eintragung allerdings erst am 23. August 2000 erfolgt sei und nicht berücksichtigt habe, dass eine Ranganmerkung für die beabsichtigte Eintragung eines Pfandrechts kurz vorher "noch nicht anfechtungsfest" in das Grundbuch eingetragen worden sei. Diese Ranganmerkung der beabsichtigten Eintragung eines Pfandrechtes sei bald nach dem Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes vom 19. Juli 2000 erfolgt, wobei diese Eintragung durch Dr. K. veranlasst worden sei, um eine Versteigerung seines Vermögens zu verhindern. Auch die Existenz dieser Liegenschaft sei dem Finanzamt von der Beschwerdeführerin mitgeteilt worden.

Der Umstand, dass Dr. K. seine Forderung aus der Umsatzsteuer an die "Käufer der Gesellschaft" am 20. Juli 2000, also einen Tag nach der Unterschrift unter die Niederschrift der Betriebsprüfung, an das Finanzamt abgetreten und dieses die Forderungsabtretung angenommen habe, entspreche "dem Gesamtbild der Verhältnisse". Dem Finanzamt sei natürlich bekannt gewesen, dass diese Abtretung ohne Rechnungslegung des Dr. K. an die Beschwerdeführerin wirkungslos sei, wobei das Finanzamt auch gewusst habe, dass die Beschwerdeführerin wegen der Schadenersatzansprüche an Dr. K. "diese Forderungsabtretung nie würde realisieren können, da dem Schuldner nach § 1396 ABGB alle Einreden gegen das Finanzamt" zustünden, die dem Schuldner auch gegen den ursprünglichen Gläubiger zugestanden wären.

Es sei unverständlich, warum das Finanzamt eine Haftung gegenüber der Beschwerdeführerin geltend mache, ohne "zumindest die Grundvoraussetzungen dafür zu schaffen, dass der Haftungsbetrag auf jenem Betrag beschränkt bleibt, der angeblich beim Primärschuldner nicht mehr einbringlich ist". Dem Finanzamt sei bekannt, dass der Primärschuldner einen sehr hohen Kaufpreis von der Beschwerdeführerin bar und abzugsfrei erhalten habe und ausreichende Vermögensmittel besessen habe, um die Umsatzsteuerschuld zu begleichen. Der Abgabenbehörde sei auch bekannt, dass Dr. K. in Kanada umfangreichen Grundbesitz habe, der einem Vollstreckungsverfahren zugänglich wäre. Auch habe es die Behörde bisher "nicht der Mühe wert gefunden" ein Finanzstrafverfahren gegen den Primärschuldner einzuleiten, zumal dieser offensichtlich die Umsatzsteuer 1999 um 3,2 Mio. S verkürzt habe. Auch sei kein Sicherstellungsauftrag für die Einkommensteuernachzahlungen 1999 des Dr. K. ergangen.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 10. Oktober 2001 gab das Finanzamt der Berufung keine Folge. Das Finanzamt wies darauf hin, es könne sich dem Berufungsvorbringen, wonach bei Einhaltung der erwähnten Vereinbarung und handelsrechtlich richtigem Verhalten des Dr. K. tatsächlich keine Umsatzsteuerpflicht anlässlich dessen Ausscheidens aus der OEG entstanden wäre, nicht anschließen. Eine Einbringung des Einzelunternehmens des Dr. K. in die OEG habe nämlich tatsächlich nicht stattgefunden. Es habe sich vielmehr von vornherein um einen Verkauf des Klientels und des Anlagevermögens zum Stichtag 31. Dezember 1999 gehandelt. Die nach außen getretene Erscheinungsform (Einbringung in eine OEG) sei nach Ansicht des Finanzamtes nur gewählt worden, um einen leichteren Übergang der Klienten an die Nachfolgefirma sicherzustellen. Somit habe sowohl dem Veräußerer als auch dem Erwerber bei realistischer Einschätzung des wahren wirtschaftlichen Gehaltes das Bestehen der Umsatzsteuerpflicht bereits bei Vertragsabschluss bekannt sein müssen. Auch habe die Abgabenbehörde den Eindruck, dass der Erwerber des Betriebes im Nachhinein den Kaufpreis als überhöht ansehe und versuche, durch die begehrte Vorsteuer aus dem Erwerb eine Gutschrift mit dem Ergebnis der Reduzierung des Kaufpreises zu erwirken.

Zu den Ausführungen, wonach bei Durchführung von Sicherstellungsmaßnahmen noch genug Vermögen vorhanden

gewesen wäre, um die Umsatzsteuerschuld abzudecken, sei festzuhalten, dass mit 19. Juli 2000 ein Sicherstellungsauftrag erlassen und an den inländischen Bevollmächtigten zugestellt worden sei. Der Veräußerer selbst sei seit 28. April 2000 "nach unbekannt abgemeldet". Zu diesem Zeitpunkt aus einer beim Finanzamt aufliegenden "Klientenliste generell bei jedem Klienten noch offene Forderungen abzuleiten ist sehr weit hergeholt und nicht zielführend", zumal der Betrieb auch mit 31. Dezember 1999 veräußert worden sei. Außerdem habe die Abgabenbehörde die ihr von der Beschwerdeführerin mitgeteilten Forderungen ohnedies sofort gepfändet und dem Abgabenkonto gutgebracht. Zum Grundvermögen sei umgehend eine Sicherstellung im Sinne des § 38 GBG erfolgt, jedoch seien auf der Liegenschaft "bereits entsprechende Plomben bezüglich einer beabsichtigten Veräußerung angebracht die auch tatsächlich innerhalb dieser Frist erfolgt ist". Ohne entsprechende Informationen über Kontonummern und dgl. müsse es auch der Beschwerdeführerin bewusst sein, dass eine Pfändung von Bankguthaben oder Wertpapierkonten nicht möglich sei.

Zur "Ranganmerkung und Anfechtung" werde ergänzend mitgeteilt, dass für die festgesetzte Umsatzsteuer eine Zahlungsfrist bis 31. August 2000 bestanden habe. Vor Rechtskraft und Vollstreckbarkeit sei die Führung eines Anfechtungsprozesses nicht möglich gewesen. Außerdem habe - wie erwähnt - eine Anmerkung über die beabsichtigte Veräußerung der Liegenschaft bestanden. Entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin sei der Abgabenbehörde auch kein umfangreicher Grundbesitz des Dr. K. in Kanada bekannt. Im Übrigen gebe es mit Kanada kein Vollstreckungsrechtshilfeabkommen.

Die Beschwerdeführerin stellte einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In einem ergänzenden Schriftsatz vom 21. November 2001 vertrat die Beschwerdeführerin den Standpunkt, für die Haftung nach § 14 BAO sei nicht die Rechtsfrage entscheidend, ob eine Einbringung des Einzelunternehmens des Dr. K. in eine OEG stattgefunden habe, sondern ob die Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt der Übereignung die Steuerschuld gekannt habe oder habe kennen müssen.

Die Ansicht des Finanzamtes, wonach eine Einbringung nicht stattgefunden habe, resultiere aus den Feststellungen der Betriebsprüfung im Juni 2000. Auch während dieser Betriebsprüfung sei die Prüferin noch unsicher gewesen, ob es sich um eine Veräußerung eines Mitunternehmeranteils mit Umsatzsteuerfreiheit nach § 6 Abs. 1 Z 8 UStG 1994 gehandelt habe, oder um den Verkauf einer Einzelkanzlei. Wenn dies dem Finanzamt noch im Juni 2000 nicht klar gewesen sei, sollte diese Unklarheit auch der Beschwerdeführerin "als Benefiz noch zum Zeitpunkt der Übereignung zuerkannt werden". Die Beschwerdeführerin habe nicht wissen können, dass der Verkäufer vertragsbrüchig werden würde. Es sei auch darauf hinzuweisen, dass auch nach den Feststellungen der Betriebsprüfung die Dienstnehmer bei der OEG gemeldet gewesen seien und damit die OEG nach außen in Erscheinung getreten sei und "dass weiters vereinbart war, dass die Honorarnoten von der OEG ausgestellt würden, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen auf die OEG lauten sollten und dass die Mitteilung nach § 120 BAO durch den geschäftsführungsberechtigten Gesellschafter der OEG, Dr. K., wie vereinbart im Juli 1999 an das Finanzamt" hätte abgefertigt werden sollen. Bezüglich der Miete sei vereinbart gewesen, den Hausherrn "nicht zu intensiv" über das Gesellschaftsverhältnis zu informieren, weil eine Mieterhöhung für die sechs Monate von Juli bis Dezember 1999 nach § 12a MRG nicht hätte riskiert werden sollen.

Die Finanzlandesdirektion sei am 4. November 1999 persönlich vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin verständigt worden, dass die "Gefahr einer Umsatzsteuerschuld entstehen könnte" und dass der Primärschuldner voraussichtlich seinen Wohnsitz ins Ausland verlegen würde. Von der Finanzbehörde sei damals noch die Ansicht vertreten worden, dass Umsatzsteuerfreiheit vorliege.

Durch die Gründung der OEG im Sommer 1999 sei eindeutig geplant gewesen, keinen umsatzsteuerpflichtigen Vorgang entstehen zu lassen. Umgründungen und Strukturänderungen im Rahmen der bestehenden Abgabengesetze führten regelmäßig zu anderen steuerlichen Konsequenzen als die Weiterführung der bisherigen Unternehmensstruktur. Hätte sich der Primärschuldner und Veräußerer an die getroffenen Vereinbarungen gehalten, wäre diese Umsatzsteuerfreiheit auch eingetreten. Die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung zum "überhöhten Kaufpreis" entbehrten nicht einer gewissen kaufmännischen Schlüssigkeit. Unrichtig sei jedoch der Hinweis der Behörde auf das System der Umsatzsteuer, wonach eine Vorsteuergutschrift erst die Abstattung der Schuld beim Veräußerer bedingen würde.

Zu den Sicherstellungsmaßnahmen der Behörde sei nochmals darauf hinzuweisen, dass die Gefahr, wonach sich der

Veräußerer ohne finanziellen Mittel ins Ausland absetzen würde, der Behörde am 4. November 1999 mitgeteilt worden sei. Zwischen 4. November 1999 und der Erlassung des Sicherstellungsauftrages vom 19. Juli 2000 wäre genügend Zeit gewesen, noch bestehendes Vermögen in Österreich für die Zahlung der Abgabenschuld sicherzustellen. Auch der Kaufpreis sei zwischen dem 4. November 1999 und Anfang Jänner 2000 noch nicht zur Gänze gezahlt gewesen. Dr. K. führe immer noch "laufende Klagen" in Österreich und sei auch in Österreich anwesend. Warum Dr. K. eine ungewöhnlich lange Frist zur Abgabe der Steuererklärungen 1999 gewährt worden sei und kein Sicherstellungsauftrag für die Einkommensteuer erlassen worden sei, sei jedenfalls ungewöhnlich. Daraus könne geschlossen werden, dass eine Gefährdung der Einbringlichkeit nicht vorliege.

Mit dem angefochtenen Bescheid bestätigte die belangte Behörde die Haftung mit der Maßgabe, dass der betroffene Haftungsbetrag für Umsatzsteuervorauszahlungen 12/1999 mit 190.531,25 EUR (2,621.767,22 S) festgesetzt wurde.

Die belangte Behörde gehe von folgendem Sachverhalt aus:

Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin sei im Mai 1999 mit dem Veräußerer (Dr. K.) betreffend Kanzleiübernahme ins Gespräch gekommen. Diese Übergabe sei in einer handschriftlich vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin verfassten Vereinbarung vom 29. Mai 1999 skizziert worden.

Der "Gesellschafts- bzw. Zusammenschlussvertrag" vom 10. Juli 1999 habe die Errichtung einer Erwerbsgesellschaft Dr. K. & Partner Steuerberatungsgesellschaft vorgesehen. Die Gesellschaft beginne ab 1. Juli 1999 und werde auf unbestimmte Dauer errichtet. Dr. K. bringe sein gesamtes Einzelunternehmen einer Wirtschaftstreuhänderkanzlei mit Stichtag 30. Juni 1999 samt allen Aktiven und Passiven, insbesondere dem Klientenstock und den damit zusammenhängenden Vollmachtsverhältnissen auf Grundlage eines erst zu erstellenden "Zusammenschlussstatus" ein. Die Buchwerte würden fortgeführt. Die Beschwerdeführerin bringe die Arbeitskraft in die Gesellschaft ein. Am Gewinn, Verlust und Vermögen der Gesellschaft seien die Beschwerdeführerin mit 0 % und Dr. K. mit 100 % beteiligt. Über den Ersatz der Kosten, welche der Beschwerdeführerin aus der Geschäftsführung entstünden, sei eine gesonderte Vereinbarung getroffen worden.

Weiters sei am 10. Juli 1999 zwischen Dr. K. und der Beschwerdeführerin eine Vereinbarung abgeschlossen worden wie folgt:

" In Punkt 1 wird festgehalten, dass Gegenstand der Vereinbarung das bereits vereinbarte Ausscheiden von Herrn Dr. K. aus dieser Gesellschaft mit 31.12.1999 vereinbarungsgemäß in analoger Anwendung des § 142 HGB mit Gesamtrechtsnachfolge auf den dann verbleibenden Gesellschafter (Beschwerdeführerin) sei. Wiederholend wurde festgehalten, dass am Gewinn, Verlust und Vermögen der OEG die (Beschwerdeführerin) mit 0 % und Herr Dr. K. mit 100 % beteiligt sind.

In Punkt 3 (Entnahmen) wird festgelegt, welche Vermögensgegenstände Dr. K. ohne Gegenleistung ins Privatvermögen entnimmt:

a) Barbetrag als Gegenwert der Wertpapiere zur Deckung der Abfertigungsverpflichtungen

b)

PKW Audi V8

c)

alle zum 31.12.1999 bestehenden Forderungen (egal, ob fakturiert oder nicht) sowie alle fälligen Verbindlichkeiten. Dr. K. als persönlich haftender Gesellschafter ist ermächtigt, alle diese Forderungen rechtsverbindlich von der OEG an Herrn Dr. K. zu zedieren und dann im eigenen Namen geltend zu machen.

d)-e) ....

In Punkt 4 wird der Auseinandersetzungsbetrag für den Übergang des von der OEG geführten Steuerberatungsunternehmens von Herrn Dr. K. an (Beschwerdeführerin) per 31.12.1999 mit ATS 16 Mio. festgelegt. Dazu kommt, sofern gesetzlich vorgeschrieben, die Umsatzsteuer. Eine solche Umsatzsteuer wird durch Umbuchung auf den Steuerkonten der Vertragsteile beglichen. Dieser Betrag ist zur Hälfte am 22.7.1999 und 31.12.1999 abzugsfrei zur Zahlung fällig, ebenso der Barbetrag der Wertpapiere der Abfertigungsrücklage.

In der unter Punkt 4 umschriebenen allgemeinen Vereinbarung wird die (Beschwerdeführerin) als reiner

Arbeitsgesellschafter bis 31.12.1999 zur Vorbereitung eines reibungslosen Betriebsübergangs ohne irgendeine Gegenleistung in der OEG mitarbeiten. Herr Dr. K. ist verpflichtet, alles in seiner Macht stehende zu unternehmen, dass möglichst von all seinen Klienten, die er im Rahmen seines bisherigen Einzelunternehmens betreut hat, ein reibungsloser Übergang auf die OEG erfolgt und von den diesen Klienten an die OEG entsprechende Vollmachten erteilt werden."

Am 2. September 1999 sei auf Grund des Antrages vom 16. Juli 1999 im Firmenbuch die "Dr. K. und Partner Steuerberatungsgesellschaft" als OEG eingetragen worden. Persönlich haftende Gesellschafter seien Dr. K. und die Beschwerdeführerin gewesen. Auf Grund des Antrages auf Löschung vom 30. Dezember 1999 sei diese OEG am 5. Februar 2000 (Vermögensübernahme gemäß § 142 HGB durch die Beschwerdeführerin) gelöscht worden.

Nach einem Zitat des § 14 Abs. 1 BAO führt die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid weiter aus, in tatsächlicher Hinsicht sei auf Grund der angeführten Verträge und Handlungen der Parteien davon auszugehen, dass Dr. K. seine Kanzlei bis zum 31. Dezember 1999 als Einzelunternehmen habe führen wollen und die Beschwerdeführerin "dieser Vorgangsweise zumindest schlüssig zustimmte, indem sie an den Geschäftsführungshandlungen offenbar keinen Anteil nahm, dies obwohl sie handelsrechtlich vollhaftende Gesellschafterin war (vgl. Gesellschaftsvertrag, Firmenbuchauszug und Unterschriftenprobenblatt)". Somit seien die Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach sie erst im Laufe des Jahres 2000 durch Einsichtnahme in die "laufenden Unterlagen" Kenntnis erlangt habe, dass Dr. K. sämtliche Honorarnoten nicht namens der OEG, sondern als Einzelunternehmer ausgestellt habe, unverständlich. Es wäre der Beschwerdeführerin als gleichberechtigte Partnerin zumindest während des laufenden Geschäftsjahres (1. Juli - 31. Dezember 1999) freigestanden, auf die Gebarung Einfluss zu nehmen. In Wahrheit habe die Beschwerdeführerin bis zum Übernahmestichtag keine Veranlassung gesehen, sich in die Gestionen der OEG einzumengen, weil entsprechend Punkt 2 der Zusatzvereinbarung vom 10. Juli 1999 Dr. K. alle bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten "ins Privatvermögen (?) übernimmt". Außerdem sei Dr. K. schon auf Grund dieser Vereinbarung ermächtigt gewesen, die "Honorarforderungen der 'OEG' an sich abzutreten und in eigenem Namen geltend zu machen". Die Handlungen des Dr. K. deuteten ebenfalls in diese Richtung. Dr. K. habe die Umsetzung dieser Vereinbarung offenbar dahingehend verstanden, dass er seine Kanzlei bis Jahresende im bisherigen Ausmaß fortführe. Für diese Beurteilung des Sachverhaltes spreche auch, dass bereits der Gesellschaftsvertrag ohne die Zusatzvereinbarung über das künftige Ausscheiden keinen Sinn mache, denn letztlich müsse das Vorliegen einer ernst gemeinten Mitunternehmerschaft in Frage gestellt werden, wenn sowohl am Gewinn, Verlust und Vermögen lediglich Dr. K. zu 100 % beteiligt sei, während dem Arbeitsgesellschafter "nichts zusteht". Fehle einem Gesellschafter jedes oder nahezu jedes Unternehmerrisiko und entfalte er keinerlei Unternehmerinitiative, liege keine Mitunternehmerstellung vor. Die einzige erkennbare Tätigkeit der Beschwerdeführerin sei darin zu erblicken gewesen, dass sie bestrebt gewesen sei, die Kanzlei des Dr. K. bzw. dessen Klientel per 31. Dezember 1999 zu übernehmen. Insofern habe sie dies selbst in dem Schreiben vom 5. April 2000 "unumwunden zugestanden", in dem sie wörtlich ausgeführt habe:

"Tatsächlich hat ein reiner Verkauf des Klientels und Anlageververmögens des Dr. K. an die (Beschwerdeführerin) stattgefunden. ... Der zivil(?)handelsrechtliche und zivilrechtliche Mantel dient in erster Linie der Erleichterung der Vollmachtsübertragung, diese gewählte Form könnte aber unter § 21 Abs. 1 BAO fallen."

Dass bei der Beschwerdeführerin keine Bedenken an der seinerzeitigen Beurteilung des Mitunternehmeranteils durch Dr. K. (steuerfreie Veräußerung von Gesellschaftsrechten) anlässlich der Übernahme obwaltet hätten, erscheine in Anbetracht der weitgehend von ihr selbst konzipierten Verträge nicht überzeugend. Die Kosten einer Neuausstellung von Vollmachten an die Kanzleiübernehmerin "scheinen wohl in Anbetracht des Kaufpreises vernachlässigenswert zu sein, vielmehr sollte ein Unternehmenserwerb über den Umweg eines Gesellschaftsvertrages verborgen werden, um einerseits den bisherigen Kanzleiinhaber eine Berufsfortführung bis Jahresende unter gleichzeitiger 'fließender' Übernahme des Klientenstockes durch die Bw. zu gewährleisten und andererseits eine Mietzinserhöhung gemäß § 12a MRG nicht zu riskieren".

Die handschriftliche Vereinbarung vom 29. Mai 1999 und die Zusatzvereinbarung vom 10. Juli 1999 betreffend Abgeltung der laufenden Honorarforderungen (Pkt. 7.2. bzw. Pkt. 3 lit. c) seien zudem widersprüchlich. Daher seien die Ausführungen der Beschwerdeführerin lt. Berufung vom 12. Juli 2001, wonach sich der Veräußerer nicht an die Vereinbarungen gehalten habe, "entbehrlich". Auch der Korrespondenz des Rechtsfreundes der Beschwerdeführerin sei zu entnehmen, dass dieser die Vereinbarung vom 29. Mai 1999 in der Weise verstanden habe, dass der Dr. K. sein

Unternehmen um 16 Mio. S zuzüglich Umsatzsteuer übertragen habe (vgl. das Schreiben des Dr. D. vom 10. Februar 2000, beigelegt der Berufung vom 28. Juli 2000 gegen die Pfändung einer Geldforderung).

Was die von der Beschwerdeführerin angesprochene persönliche Information der Behörde (Finanzlandesdirektion) anlange, sei festzustellen, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin am 4. November 1999 beim Präsidenten der Finanzlandesdirektion vorgesprochen und ihn darüber informiert habe, dass die Beschwerdeführerin den Klientenstock gekauft habe. Weiters habe der Geschäftsführer den Verdacht geäußert, dass der Verkäufer den Kaufpreis möglicherweise nicht der Umsatzsteuer unterworfen habe. In weiterer Folge habe die Leiterin des Finanzamtes dem Präsidenten berichtet, dass auf Grund des Gesellschaftsvertrages von einer umsatzsteuerfreien Anteilsveräußerung ausgegangen werden könnte. Im Hinblick auf die Bedeutsamkeit des Kaufpreises sei sodann der Sachverhalt durch die Großbetriebsprüfung näher erhoben worden, wobei man zur Überzeugung gelangt sei, dass eine umsatzsteuerpflichtige Kanzleiveräußerung vorliege. Die näheren Motive und Hintergründe der Beschwerdeführerin seien unerörtert geblieben, insbesondere habe sich der Geschäftsführer über eventuell getrübte wirtschaftliche Beziehungen zum ehemaligen Kanzleiinhaber nicht näher geäußert.

Der Ansicht, dass der Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Übereignung das mögliche Vorhandensein von Abgabenschuldigkeiten weder bekannt gewesen sei noch habe bekannt sein müssen, könne nicht gefolgt werden, zumal die abgeschlossenen Vereinbarungen sogar hinreichende Vorsorge über eventuell bestehende bzw. entstehende Umsatzsteuerbelastungen getroffen hätten. Die Vereinbarung vom 10. Juli 1999 führe unter "Punkt 4.,

2. Unterpunkt" auch ausdrücklich die Art und Weise der Verrechnung der Umsatzsteuer an. Wenn sich die vertragsschließenden Parteien "über die rechtliche Beurteilung so sicher waren, hätte es derartiger Vertragskautelen gar nicht bedurft".

Nach der analog anzuwendenden Judikatur des OGH zu§ 1409 ABGB genüge zur Begründung der Haftung hinsichtlich des Nichtwissens leichte Fahrlässigkeit. Ein "Kennenmüssen bzw. sogar eine positive Kenntnis", dass im Zeitpunkt der Übereignung eine potenzielle Umsatzsteuerpflicht gedroht habe, könne - wie auch das Finanzamt zu Recht ausführe - den vertragsbeteiligten Parteien, die außerdem Mitglieder eines rechtsberatenden Berufes gewesen seien, zugerechnet werden. Aus der Dauer abgabenrechtlicher Erhebungen könne nicht die Schlussfolgerung gezogen werden, dass die Behörde der Meinung gewesen sei, es liege eine steuerfreie Anteilsveräußerung vor. Aus dem Umstand, dass das vorliegende Vertragswerk unter Außerachtlassung des wahren wirtschaftlichen Sachverhaltes unterschiedlich zu beurteilen sein werde, "sofort eine (stillschweigende) Zusicherung der angeblich rechtlichen Beurteilung in Richtung Steuerfreiheit der erst durch Betriebsprüfung ermittelten Geschehnisse ableiten zu wollen, erscheint unrichtig". Dass die Prüfung eines eher atypisch gestalteten Sachverhaltes geraume Zeit in Anspruch genommen habe, könne dem Finanzamt nicht zum Vorwurf gemacht werden. Eine Zusicherung der rechtlichen Beurteilung der Steuerfreiheit bei vollständig offen gelegtem Sachverhalt sei selbst von der Beschwerdeführerin nicht behauptet worden, sodass keine besondere Schutzwürdigkeit nach Treu und Glauben Platz greifen könne.

Zivilrechtlich wäre es dem Veräußerer auf Grund der Vertragsbestimmungen möglich gewesen, den Umsatzsteuerbetrag vom Erwerber nachzufordern. Darüber existiere zwischen den Vertragsparteien auch ein Schriftwechsel. Dr. K. habe der Beschwerdeführerin die Aushändigung einer (vorsteuergerechten) Rechnung bei gleichzeitiger dem Finanzamt abzugebender Umbuchungserklärung hinsichtlich der gutgeschriebenen Vorsteuern angeboten. Die Beschwerdeführerin habe dieses Angebot aber abgelehnt und gemeint, für die Umsatzsteuerzahlungen nicht zuständig zu sein (vgl. Fax der Beschwerdeführerin an Dr. K. vom 20. Juli 2000). Losgelöst von der Entwicklung der Geschäftsbeziehung der Beschwerdeführerin mit dem Veräußerer sei diese Ablehnung nicht weiter verständlich. In diesem Zusammenhang sei auf die zwischen den Beteiligten bestehenden Unstimmigkeiten anlässlich der Übergabe/Übernahme der Klienten hinzuweisen, zumal einige der Klienten - nach Rücksprache mit Dr. K. - die Vollmachtsverhältnisse gekündigt hätten. Deshalb habe die Beschwerdeführerin Dr. K. auch über ihren Rechtsanwalt aufgefordert, aus dem Rechtstitel des Schadenersatzes und des Preisminderungsanspruches einen Betrag von 3 Mio. S zu bezahlen (Schreiben des Dr. D. vom 10. Februar 2000). Dr. K. habe auch in einem Gedächtnisprotokoll vom 21. Juni 2000 wörtlich festgehalten:

"Es geht ihm (gemeint: (Geschäftsführer der Beschwerdeführerin)) um den Zwang, dass ich eine MWSt-Rechnung an ihn ausstelle, deren MWSt er sich als Vorsteuer holt und sie ausdrücklich - mir unverblümt mitgeteilt - 'mit Ansprüchen von ihm gegen mich' gegenzuverrechnen, mich also in eine missliche Lage zu zwingen."

Im Übrigen gestehe auch die Beschwerdeführerin den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, wonach es ihr ausschließlich darum gehe, über die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges den Kaufpreis zu mindern, eine "gewisse kaufmännische Schlüssigkeit" zu. Wie das Finanzamt ebenfalls in der Berufungsvorentscheidung vermerkt habe, sei unmittelbar im Anschluss an das Prüfungsverfahren am 19. Juli 2000 gegen den Veräußerer ein Sicherstellungsauftrag erlassen worden. Der von der Beschwerdeführerin erhobene Vorwurf in Bezug auf ein verspätetes Ergreifen von Einhebungsmaßnahmen sei unberechtigt. Unrichtig sei auch die Einschätzung der Befriedigungstauglichkeit in Bezug auf ein Dr. K. gehörendes Grundstück der EZ. 922. Es sei richtig, dass zu diesem Grundstück im Grundbuch eine Rangordnung für ein Pfandrecht bewirkt worden sei, das der behördlichen Vormerkung um wenige Tage vorausgegangen sei, jedoch habe der Veräußerer bereits am 20. Jänner 2000 - wenige Tage nach Erhalt des Kaufpreisrestes aus der Unternehmensveräußerung - eine grundbücherliche Rangordnung für die beabsichtigte Veräußerung bis 21. Jänner 2001 bzw. mit Verlängerung bis 30. August 2001 erwirkt. Im Rang dieser Anmerkung seien sodann das Eigentumsrecht der neuen Liegenschaftseigentümerin vorgemerkt und sämtliche nachrangigen Eintragungen auf dem C-Blatt gelöscht worden.

Nach den durchgeführten Erhebungen sei Dr. K. seit 28. April 2000 nach "unbekannt" abgemeldet. In diesem Zusammenhang sei nochmals festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin am 4. November 1999 nur vage Vermutungen geäußert habe. Die Zustellung einer persönlichen Vorladung hätte nicht erfolgen können, weil der Aufenthaltsort nicht bekannt sei. Unklar sei zudem, was von der Einvernahme des Dr. K. letztlich zu erwarten sein sollte. Die Tatsache, dass kein greifbares inländisches Vermögen vorhanden sei, bestreite auch die Beschwerdeführerin nicht. Die bloße Kenntnis des Aufenthaltsortes des Veräußerers und des für die Rückstandstilgung nicht greifbaren Auslandsvermögens "werde kaum ausreichen, um die Abgaben einbringlich zu machen".

Im Übrigen sei die "Obsorge" der Beschwerdeführerin für die am 4. November 1999 noch nicht entstandene Einkommensteuerschuld 1999 bemerkenswert. Obwohl die Umsatzsteuerschuld im Zeitpunkt der Übernahme der Kanzlei im Raum gestanden sei und die Beschwerdeführerin zumindest mit Haftungsansprüchen habe rechnen können, habe sie Anfang Jänner 2000 den restlichen Kaufpreis von 8 Mio. S bezahlt. Dies erkläre sich nur daraus, dass offenbar bis zur Restzahlung des Kaufpreises das Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und dem Veräußerer kaum belastet gewesen sei. Die massiven Gegenforderungen seien somit offenbar erst im Laufe des Monats Jänner 2000 entstanden, als der Kaufpreis "möglicherweise bereits ins Ausland verschafft wurde".

Da die Einbringung beim Primärschuldner nicht möglich gewesen sei, habe sich das Finanzamt veranlasst gesehen, von der Übernehmerhaftung Gebrauch zu machen, zumal Drittschuldnerexekutionen nur teilweiser Erfolg beschieden und das Liegenschaftsvermögen durch vorrangige Grundbucheintragungen nicht mehr greifbar gewesen sei. Daher habe auch im Rahmen der Ermessensübung weder der Grundsatz von Treu und Glauben noch ein behördliches Verschulden (Mitverschulden) an der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung beim Hauptschuldner Berücksichtigung finden können. Bei "üblicher Durchführung" wären weiters die Umsatzsteuerschulden ausgeglichen worden und wäre keine unter die gegenständliche Erwerberhaftung für Betriebssteuern fallende Abgabenschuldigkeit "rückständig geblieben". Die Beschwerdeführerin habe gleichsam das gegenständliche Haftungsverfahren riskiert, weil sie versucht habe, über die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges eine Preisminderung des Kaufpreises herbeizuführen, "da der Veräußerer auf derartiges Ansinnen einer Kaufpreisrückgewähr nicht reagierte". Eine versuchte Verlagerung des zivilrechtlichen Gläubigerrisikos von der Beschwerdeführerin auf die öffentliche Hand über den Umweg des Vorsteuerabzuges könne nicht "befürwortet werden".

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Wird ein Unternehmen oder ein in im Betrieb eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen übereignet, so haftet der Erwerber gemäß § 14 Abs. 1 lit. a BAO 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 seit der Neufassung des § 14 BAO, BGBl. Nr. 448/1992, jedoch 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.

Nach § 15 Abs. 1 BAO haften Personen, die als Erben, Kuratoren, Liquidatoren oder sonst bei Wegfall eines

Abgabepflichtigen zur Verwaltung seines Vermögens berufen sind und erkennen, dass Erklärungen, die der Abgabepflichtige zur Festsetzung von Abgaben abzugeben hatte, unrichtig oder unvollständig sind oder dass es der Abgabepflichtige pflichtwidrig unterlassen hat, solche Erklärungen abzugeben, für die vorenthaltenen Abgabenbeträge, soweit sie diese nicht selbst schulden, wenn sie den erkannten Verstoß nicht binnen drei Monaten, vom Zeitpunkt der Kenntnis an gerechnet, dem Finanzamt anzeigen. Gemäß § 15 Abs. 2 BAO gilt Abs. 1 leg. cit. sinngemäß für die Erwerber von Unternehmen, auf deren Betrieb sich eine Abgabenpflicht gründet, sowie bei einem Wechsel in der Person des gesetzlichen Vertreters.

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 einen Übergang eines lebenden (lebensfähigen) Unternehmens bzw. Betriebes an (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 15. November 2005, 2004/14/0046). Unter "Übereignung" ist im hier maßgebenden Zusammenhang die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht anzusehen; es kommt nicht auf eine besondere zivilrechtliche Gestaltung an (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 24. April 1996, 94/15/0025). Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und herrschender Lehre wird eine durch Unternehmens (Betriebs)veräußerung entstehende Umsatzsteuerschuld vom Haftungstatbestand des § 14 Abs. 1 lit. a BAO umfasst (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 5. März 1990, 89/15/0141).

In der Beschwerde wird gegen die Haftungsinanspruchnahme nach § 14 BAO geltend gemacht wird, dass die Beschwerdeführerin Informationen über den gegenständlichen Sachverhalt bereits am 4. November 1999 an die Oberbehörde des Finanzamtes gerichtet und mit Schreiben vom 5. April 2000 auch eine entsprechende Mitteilung gemäß § 120 BAO erstattet habe, in der sie auch ihre Rechtsansicht zu dem streitgegenständlichen Sachverhalt mitgeteilt habe, "dass es sich um einen reinen Verkauf des Klientenstammes und des Anlagevermögens" des Dr. K. gehandelt habe. Wegen der Erfüllung der Anzeigepflicht nach § 15 Abs. 1 BAO komme daher eine Haftung nicht in Betracht.

Bei diesem (erstmals) in der Beschwerde zu § 15 BAO erstatteten Vorbringen übersieht die Beschwerdeführerin, dass es sich bei der Haftungsbestimmung des § 14 BAO um einen Haftungstatbestand eigener Art handelt, der unabhängig von der Haftungsregelung des § 15 BAO (die beispielsweise auch keine zeitliche Beschränkung für die von der Haftung betroffenen Abgaben kennt) besteht. Wenn die Beschwerdeführerin in einer Äußerung zur Gegenschrift anregt, "die Regelung des § 15 (2) BAO im Vergleich zu § 14 (1a) BAO dem Verfassungsgerichtshof zur Überprüfung wegen Verletzung des Eigentumsrechts vorzulegen", so vermag dem der Verwaltungsgerichtshof schon vor dem Hintergrund des oben dargelegten Zwecks der Haftungsnorm des § 14 Abs. 1 lit. a BAO nicht zu folgen.

In der Beschwerde wird weiters geltend gemacht, im Zeitpunkt der Übereignung des Unternehmens, "das war der 31.12.1999", habe die Beschwerdeführerin die Umsatzsteuerschuld aus dem in Frage stehenden Rechtsgeschäft noch nicht gekannt und auch nicht kennen müssen. Demzufolge könne sie auch nicht zu einer Haftung gemäß § 14 BAO herangezogen werden.

Zu diesem Vorbringen ist zu sagen, dass die Beschwerdeführerin in ihrer Eingabe vom 5. April 2000 davon gesprochen hat, dass es sich bei der mit dem "Gesellschafts- und Zusammenschlussvertrag" vom 10. Juli 1999 gegründeten OEG nur um einen handels- und zivilrechtlichen "Mantel" in erster Linie zur Erleichterung der Vollmachtsübertragung gehandelt habe. In diesem Schreiben wird auch ausgeführt, dass tatsächlich ein "reiner Verkauf des Klientels und des Anlagevermögens" des Dr. K. an die Beschwerdeführerin zum 31. Dezember 1999 stattgefunden habe. Berücksichtigt man weiters die im angefochtenen Bescheid angeführten Umstände, wonach bereits bei Gründung der OEG mit Vertrag vom 10. Juli 1999 in der weiteren Vereinbarung ebenfalls vom 10. Juli 1999 das Ausscheiden des Dr. K. aus dieser Gesellschaft zum 31. Dezember 1999 mit einem Anwachsen des Gesellschaftsvermögens an die Beschwerdeführerin (in analoger Anwendung des § 142 HGB) zu einem an Dr. K. zu bezahlenden "Auseinandersetzungsbetrag" von 16 Mio. S vorgesehen war (die Beschwerdeführerin wiederum während des Bestandes der OEG weder am Gewinn und Verlust noch am Vermögen der Gesellschaft beteiligt war und auch an der Geschäftsführung nicht teilnahm, während Dr. K. die Erfolgs- und Vermögensteilnahme in diesem Zeitraum zur Gänze zukam und Dr. K. vereinbarungsgemäß auch alle zum 31. Dezember 1999 bestehenden Forderungen im eigenen Namen geltend machen konnte), dann lässt die von der belangten Behörde getroffene Beurteilung, wonach Dr. K. in

Wahrheit sein bisheriges Einzelunternehmen als Steuerberater bis 31. Dezember 1999 fortgeführt und die Beschwerdeführerin dieser Vorgehensweise auch zugestimmt habe, keinen Widerspruch gegen die Denkgesetze oder gegen die Lebenserfahrung erkennen. War damit aber ohnedies keine tatsächliche Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen des Einzelunternehmens des Dr. K., nämlich des Kundenstockes, an die OEG beabsichtigt, war es auch nicht wesentlich, ob sich Dr. K. etwa insofern vereinbarungswidrig verhielt, als er sämtliche Honorarnoten weiter als Einzelunternehmer und nicht "namens der OEG" ausstellte oder einklagte. Konnte damit die belangte Behörde in unbedenklicher Weise davon ausgehen, dass der Beschwerdeführerin bereits bei Abschluss der Vereinbarungen vom 10. Juli 1999 bekannt war, dass deren wirtschaftlicher Gehalt darin bestand, das Einzelunternehmen des Dr. K. mit 31. Dezember 1999 auf die Beschwerdeführerin übergehen zu lassen, ist auch die weitere Annahme schlüssig, dass die Beschwerdeführerin als fachkundige Person vom Entstehen der strittigen Abgabenschulden im Zeitpunkt der Übereignung zumindest wissen musste. Damit im Einklang steht auch der im angefochtenen Bescheid angesprochene Umstand, wonach in der Vereinbarung vom 10. Juli 1999 bereits eine Begleichung der Umsatzsteuer "durch Umbuchung auf den Steuerkonten der Vertragsteile" vorgesehen war (dass es zu dieser Form der Begleichung offensichtlich wegen später aufgetretener Unstimmigkeiten zwischen den Vertragsteilen und Schadenersatzforderungen der Beschwerdeführerin nicht mehr kam, hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid unbestritten festgestellt; die Beschwerdeführerin erwähnt im Übrigen in einem im verwaltungsgerichtlichen Verfahren eingebrachten ergänzenden Schriftsatz vom 6. Februar 2003 die mittlerweile zivilrechtlich mit Urteil des Oberlandesgerichtes vom 14. November 2002 rechtskräftig erwirkte Rechnungsausstellung des Dr. K. betreffend den Unternehmensverkauf).

Dass das Finanzamt erst nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung die Abgaben auf der Grundlage der Annahme einer Unternehmensveräußerung von Dr. K. an die Beschwerdeführerin vorgeschrieben habe, ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung, zumal es dem gesetzlichen Auftrag im Sinne der Ermittlungspflicht nach § 115 Abs. 1 BAO entspricht, Abgaben erst nach entsprechender "Erforschung der abgabepflichtigen Fälle" festzusetzen. Dass das Finanzamt bis zur Betriebsprüfung die Ansicht betreffend Steuerfreiheit explizit vertreten hätte, ist außerdem der Aktenlage nicht zu entnehmen und geht auch aus dem Beschwerdevorbringen nicht hervor.

Wohl trifft es zu, dass die Geltendmachung einer Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt ist (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 16. Februar 1988, 87/14/0059, mwN), doch lässt der Beschwerdefall keine fehlerhafte Ermessensübung erkennen. Eine ermessenswidrige Inanspruchnahme eines Haftenden läge beispielsweise vor, wenn aushaftende Abgabenschulden vom Primärschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten hätten rasch eingebracht werden können, wobei es der Behörde allerdings auch nur zumutbar ist, auf ein im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides zur Befriedung des Gläubigers verwertbares Vermögen zu greifen. Forderungen, die nur "mit einem entsprechenden Nachdruck" einbringlich gemacht werden können, zählen grundsätzlich nicht zu einem derart verwertbaren Vermögen (vgl. beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 22. September 2000, 98/15/0148, und vom 25. September 2001, 96/14/0057).

Einbringungsmaßnahmen bei Dr. K., die auch zu einer teilweisen Reduktion des Haftungsbetrages führten, hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid dargelegt. Die Beschwerdeführerin weist zwar in der Beschwerde und teilweise in weiteren von ihr eingebrachten Schriftsätzen auf ihrer Ansicht nach bestehende weitere Befriedigungsmöglichkeiten beim Primärschuldner hin. Ihr Vorbringen, das u.a. das Unterbleiben einer Anfechtung der "Ranganmerkung der Vorverpfändung" im Grundbuch oder einer "lege artis" zu unternehmenden Pfändung des "sich aus der Urkundensammlung" ergebenden Kaufpreises beim Käufer der Liegenschaft EZ 922 rügt, macht aber nicht einsichtig, inwiefern für die Behörde durch derartige Rechtsschritte eine Einbringung der Abgabenschuld vom Hauptschuldner rasch und ohne Schwierigkeiten hätte erreicht werden können. Dasselbe gilt für den Hinweis auf "umfangreichen Liegenschaftsbesitz" des Primärschuldners in Kanada, zu dem bereits das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung auf fehlende Rechtshilfeübereinkommen hinwies. Zu Recht macht die belangte Behörde in ihrer Gegenäußerung vom 10. Juli 2003 darauf aufmerksam, dass die Beschwerdeführerin mit ihrem Vorbringen auch das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nach § 41 Abs. 1 VwGG geltende Neuerungsverbot aus den Augen verliert (indem sie beispielsweise in der Eingabe vom 3. Juni 2003 auf ein Angebot des Rechtsvertreters des Primärschuldners vom 12. Juli 2002 - somit nach Erlassung des angefochtenen Bescheides - an die Finanzprokuratur Bezug nimmt, eingeklagte Honoraransprüche zur Tilgung der noch offenen Abgabenrückstände abzutreten). Dass die Behörde erst

unmittelbar im Anschluss an das Prüfungsverfahren am 19. Juli 2000 gegen den Veräußerer einen Sicherstellungsauftrag erlassen hat, kann ihr angesichts des auch für einen Sicherstellungsauftrag nach § 232 BAO notwendigen sachlichen Substrates in Bezug auf die Tatbestandsverwirklichung nicht zum Vorwurf gemacht werden.

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

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 16. November 2006

Schlagworte

Ermessen VwRallg8

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2006140008.X00

Im RIS seit

06.12.2006

Zuletzt aktualisiert am

26.03.2010

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at