

### Verfahrensrecht

# Keine Erwerberhaftung aufgrund Ex-nunc-Wirkung der Rückgängigmachung einer Lieferung

Anmerkung zu BFG 5. 2. 2020, RV/5100906/2015

SEBASTIAN BERGMANN / THOMAS BIEBER\*)



**Bernhard Renner<sup>1)</sup> hat an der JKU Linz die steuerrechtliche Ausbildung im Bereich der Bundesabgabenordnung über viele Jahre mitgeprägt und mitgestaltet. Ein zentrales und praxisrelevantes Thema sind dabei die Haftungsbestimmungen der §§ 9 ff BAO. In jüngerer Zeit sind vier Erkenntnisse des BFG zur Erwerberhaftung nach § 14 BAO ergangen.<sup>2)</sup> Stellvertretend soll im vorliegenden Beitrag das BFG-Erkenntnis vom 5. 2. 2020, RV/5100906/2015, besprochen werden.**

### 1. Der Fall



Im Februar 2012 schlossen die beschwerdeführende *BF-GmbH* als Käuferin und die *V-GmbH* als Verkäuferin einen Unternehmenskaufvertrag betreffend einen Kraftfahrzeughandel ab. Kaufgegenstand waren die im Vertrag beschriebenen und zum Geschäftsbetrieb des Unternehmens gehörenden bzw erforderlichen Rechte, Wirtschaftsgüter, immateriellen Vermögenswerte, Dienstnehmer und Verbindlichkeiten, die in den Beilagen zum Kaufvertrag angeführt wurden. Im Unternehmenskaufvertrag wurde vereinbart, dass von der Käuferin keine Lieferantenverträge übernommen werden, sondern vielmehr die Käuferin angehalten sei, neue Vereinbarungen mit den entsprechenden Lieferanten (Markenpartnern) zu treffen. Weiters wurde festgehalten, dass jene Verbindlichkeiten, die dem Grunde nach bis zum Stichtag 1. 3. 2012 im Betrieb der *V-GmbH* entstanden sind, nicht von der *BF-GmbH* mitübernommen werden.

Die *V-GmbH* hatte im Zeitraum vor Abschluss des Unternehmenskaufvertrags verschiedene Gegenstände unter Eigentumsvorbehalt erworben, für die sie den Vorsteuerabzug geltend machte. Im April 2012 (also nach Abschluss des Unternehmenskaufvertrags) wurde gegenüber der *V-GmbH* der Eigentumsvorbehalt aus dem Kauf bestimmter Gegenstände geltend gemacht, woraus sich eine Rückzahlungspflicht der daraus geltend gemachten Vorsteuerbeträge ergab. Mit Oktober 2014 wurde die *BF-GmbH* als Haftungspflichtige gemäß § 14 BAO für die aushaftende Umsatzsteuer 4/2012 iHv 57.808,91 Euro der *V-GmbH* herangezogen. Gegen die Heranziehung zur Umsatzsteuer erhob die *BF-GmbH* Beschwerde an das BFG.

### 2. Die Entscheidung

Das BFG<sup>3)</sup> hält einleitend fest, dass die Haftungsregelung des § 14 BAO dem Zweck dient, die im Unternehmen (Betrieb) als solchem liegende Sicherung für die sich auf den Betrieb gründenden Abgabenschulden durch den Übergang des Unternehmens

\*) Dr. Sebastian *Bergmann*, LL.M MBA ist Steuerberater und assoziierter Universitätsprofessor am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der JKU Linz. Dr. Thomas *Bieber* ist assoziierter Universitätsprofessor am selben Institut.

1) Im Gedenken an Mag. Bernhard *Renner*, der der JKU Linz und den Linzer Steuerinstituten sowohl in der Lehre als auch in der Forschung eng verbunden war.

2) BFG 5. 2. 2020, RV/5100906/2015; 9. 1. 2020, RV/6100293/2017; 16. 12. 2019, RV/7101423/2019; 6. 11. 2019, RV/5100903/2015; zur Auslegung der Haftungsbestimmungen der §§ 9 ff BAO durch die Finanzverwaltung vgl den BMF-Erlass vom 12. 6. 2006, BMF-010103/0050-VI/2006.

3) BFG 5. 2. 2020, RV/5100906/2015.

(Betriebs) in andere Hände nicht verloren gehen zu lassen. Die Haftung knüpfe dabei an die Übereignung eines Unternehmens im Ganzen an, also an den Übergang eines lebenden (lebensfähigen) Unternehmens. Dabei müssen nicht alle zum Unternehmen gehörenden Wirtschaftsgüter übereignet werden, sondern nur jene, welche die wesentliche Grundlage des Unternehmens bilden und den Erwerber in die Lage versetzen, das Unternehmen fortzuführen.

Ausgehend vom zugrunde liegenden Sachverhalt ist laut BFG unstrittig, dass die *BF-GmbH* mit Unternehmenskaufvertrag vom 16. 2. 2012 die im Vertrag beschriebenen und zum Geschäftsbetrieb des Unternehmens gehörenden bzw erforderlichen Rechte, Wirtschaftsgüter, immateriellen Vermögenswerte, Dienstnehmer und Verbindlichkeiten, die in den Beilagen zum Kaufvertrag angeführt wurden, erworben hat.

Das BFG setzt sich in weiterer Folge mit dem Tatbestandsmerkmal der „Übereignung“ auseinander. Unter „Übereignung“ iSd § 14 Abs 1 BAO sei die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht anzusehen. Es komme nicht auf eine besondere zivilrechtliche Gestaltung an. Maßgebend sei somit der – wenn auch nicht unmittelbare – Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht vom Vorgänger auf den Erwerber. Durch den Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Geschäftslokal, das Warenlager und das Personal seien von der *BF-GmbH* die tragenden Unternehmensgrundlagen für einen Kraftfahrzeughandel erworben worden; der Übergang des Unternehmens habe am 1. 3. 2012 stattgefunden.

Das BFG betont, dass der *V-GmbH* unter Eigentumsvorbehalt Fahrzeuge geliefert wurden, wodurch diese bereits die Verfügungsmacht erhalten habe und daher eine Lieferung vorliege. Für den Fall, dass der Vorbehaltsverkäufer vom Rücktritt Gebrauch mache, liege eine Rückgängigmachung der Lieferung vor und falle das ursprüngliche Liefergeschäft rückwirkend weg. Die Rückgängigmachung einer Lieferung sei nach § 16 Abs 3 Z 3 UStG wie eine Änderung der Bemessungsgrundlage mit Wirkung *ex nunc* zu behandeln. Die *V-GmbH* habe als Käufer einen allfälligen Vorsteuerabzug zu berichtigen, der Verkäufer die Umsatzsteuer. Diese Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgelts eingetreten ist (§ 16 Abs 1 UStG).

Das BFG leitet aus dem Unternehmenskaufvertrag vom Februar 2012 ab, dass jene Fahrzeuge, die die gegenständliche Umsatzsteuer bzw berichtigte Vorsteuer verursachen, nicht Bestandteil des Unternehmenskaufs gewesen seien. Nachdem die *BF-GmbH* einen Händlervertrag mit dem Vorbehaltsverkäufer abgeschlossen hatte, habe der Vorbehaltsverkäufer den Eigentumsvorbehalt gegenüber der *V-GmbH* geltend gemacht, um die Fahrzeuge in der Folge an die *BF-GmbH* veräußern zu können.

Zum zeitlichen Umfang der Haftung weist das BFG darauf hin, dass von der Haftung des § 14 Abs 1 BAO nur solche Abgaben umfasst sind, die auf die Zeit seit dem Beginn des letzten vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entfallen. Diesbezüglich sei nach herrschender Ansicht auf den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabeanpruchs (§ 4 BAO) abzustellen. Die zweite zeitliche Schranke stelle der Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung dar. Es bestehe keine Haftung des Erwerbers für Abgabeanprüche, hinsichtlich derer der Abgabentatbestand nach der Übereignung verwirklicht wurde. Erfolge eine Lieferung oder sonstige Leistung vor Übereignung, so bestehe die Erwerberhaftung auch dann, wenn der Abgabeanpruch nach Übereignung entsteht.

Zusammenfassend hält das BFG fest, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben dadurch entstanden sind, dass der Vorbehaltsverkäufer unabhängig von der Unternehmensübergabe im April 2012 seinen Eigentumsvorbehalt geltend machte und dieser Vorgang eine Rückgängigmachung iSd § 16 Abs 3 Z 3 UStG darstellt, der *ex nunc* – also nicht rückwirkend – wirkt. Da keine Haftung des Erwerbers für Abgabeanprüche besteht, hinsichtlich derer der Abgabentatbestand nach der Übereignung verwirklicht wurde, war dem Beschwerdebegehren stattzugeben und der gegenständliche Haftungsbescheid war aufzuheben.

### 3. Praxishinweise

Wird ein Unternehmen oder ein im Rahmen eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen übereignet, so haftet der Erwerber nach § 14 Abs 1 lit a BAO für Abgaben, hinsichtlich derer sich die Abgabepflicht auf den Betrieb des Unternehmens gründet, soweit die Abgaben auf die Zeit seit dem Beginn des letzten vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entfallen. Die Haftung besteht nach § 14 Abs 1 lit a BAO nur für Abgaben, die auf den Betrieb des Unternehmens ursächlich zurückzuführen sind, somit Abgaben, bei denen materiellrechtlich die Führung eines Unternehmens Tatbestandsmerkmal ist.<sup>4)</sup> Ein Kausalzusammenhang zwischen Betrieb (Führung des Unternehmens) und Abgabe genügt nicht.<sup>5)</sup> Die Haftung nach § 14 Abs 1 lit a BAO betrifft insbesondere die Umsatzsteuer,<sup>6)</sup> erstreckt sich aber zB nicht auf die Einfuhrumsatzsteuer,<sup>7)</sup> weil diese unabhängig von der Führung eines Unternehmens entsteht.

Die Haftung nach § 14 BAO gilt nur insoweit, als der Erwerber die in Betracht kommenden Schulden im Zeitpunkt der Übereignung kannte oder kennen musste und als er an solchen Abgabenschuldigkeiten nicht schon so viel entrichtet hat, wie der Wert der übertragenen Gegenstände und Rechte (Besitzposten) ohne Abzug übernommener Schulden beträgt. Die Beweislast für das Kennen oder Kennenmüssen trifft die Abgabenbehörde.<sup>8)</sup>

Nach § 16 Abs 3 Z 3 UStG gilt § 16 Abs 1 UStG sinngemäß, wenn eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung rückgängig gemacht worden ist. „*Rückgängigmachung*“ bedeutet, dass eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung bereits ausgeführt wurde, in weiterer Folge aber rückgängig gemacht wird.<sup>9)</sup> Wie das BFG zutreffend ausführt, ist § 16 Abs 3 Z 3 UStG auf Fälle des Kaufs unter Eigentumsvorbehalt anwendbar, weil beim Kauf unter Eigentumsvorbehalt die Verfügungsbefugnis unter der auflösenden Bedingung der Kaufpreisentrichtung erworben wird und daher von einer steuerpflichtigen Lieferung auszugehen ist.<sup>10)</sup> Dementsprechend kam es im vorliegenden Fall dadurch, dass der Vorbehaltsverkäufer von seinem Rücktrittsrecht Gebrauch machte, zu einer Rückgängigmachung der Lieferung.<sup>11)</sup>



#### Auf den Punkt gebracht

Entscheidend war die Frage, ob die aus der Rückgängigmachung einer Lieferung resultierende Umsatzsteuerkorrektur *ex tunc* oder *ex nunc* wirkt. Hierzu ist festzuhalten, dass § 16 Abs 1 UStG keine Anhaltspunkte für eine Ex-tunc-Wirkung enthält<sup>12)</sup> und allgemein eine Ex-nunc-Wirkung der Berichtigung anordnet.<sup>13)</sup> Die Berichtigung hat in jenem Veranlagungszeitraum (Voranmeldungszeitraum) zu erfolgen, in dem die Lieferung oder Leistung rückgängig gemacht wurde.<sup>14)</sup> Im vorliegenden Fall wurde der Eigentumsvorbehalt zwei Monate nach der Unternehmensübereignung im April 2012 geltend gemacht, weshalb die Umsatzsteuer im Voranmeldungszeitraum April 2012 zu korrigieren war. Vor diesem Hintergrund hat das BFG uE zutreffend festgestellt, dass die daraus resultierende Umsatzsteuerschuld nicht dem Erwerber aufgebürdet werden darf bzw dieser dafür nicht zur Haftung nach § 14 BAO herangezogen werden kann.

---

---

<sup>4)</sup> Ritz, BAO<sup>6</sup> (2017) § 14 Tz 9.

<sup>5)</sup> Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 14 Tz 9.

<sup>6)</sup> Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 14 Tz 10.

<sup>7)</sup> Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 14 Tz 10.

<sup>8)</sup> Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 14 Tz 17.

<sup>9)</sup> Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON<sup>3.00</sup> (Stand 1. 5. 2018) § 16 Rz 88.

<sup>10)</sup> Ruppe/Achatz, UStG<sup>5</sup> (2017) § 3 Tz 40.

<sup>11)</sup> Gaedke/Huber-Wurzinger in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>2</sup> § 16 Rz 161.

<sup>12)</sup> Ruppe/Achatz, UStG<sup>5</sup>, § 16 Tz 90; Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON<sup>3.00</sup> (Stand 1. 5. 2018) § 16 Rz 15.

<sup>13)</sup> Ruppe/Achatz, UStG<sup>5</sup>, § 16 Tz 66.

<sup>14)</sup> Ruppe/Achatz, UStG<sup>5</sup>, § 16 Tz 66; Gaedke/Huber-Wurzinger in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>2</sup>, § 16 Rz 162; Rz 2386 UStR.