

12. Juni 2006

BMF-010103/0050-VI/2006

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Finanzämter mit Gebührenagenden
Großbetriebsprüfung
unabhängigen Finanzsenat

Haftungen gemäß den §§ 9 bis 16 BAO

Haftungstatbestände der BAO (insbesondere Haftung des Vertreters, Erwerberhaftung), Voraussetzungen, Kriterien für die Ermessensübung.

1. Persönliche Haftungen

Haften im Sinn der BAO bedeutet, dass der Haftungspflichtige mit seinem gesamten oder mit einem vorbestimmten Teil seines Vermögens für Abgabenschulden eines anderen in Anspruch genommen werden kann (Richtlinien für die Abgabeneinhebung - RAE, Rz 1202).

Persönliche abgabenrechtliche Haftungen werden mit **Haftungsbescheid** (§ 224 BAO) geltend gemacht. Zu § 224 BAO siehe RAE, Rz 1200 ff; VereinsR 2001, Rz 838 ff.

Die Erlassung eines Haftungsbescheides ist eine Einhebungsmaßnahme und als solche daher nur innerhalb der **Einhebungsverjährungsfrist** des § 238 BAO zulässig (zB VwGH 17.12.2003, 99/13/0036). Zu § 238 BAO siehe zB RAE, Rz 1830 ff.

Zur Einhebung von Haftungsbeträgen siehe zB VereinsR 2001, Rz 852 ff.

2. Haftung des Vertreters (§ 9 BAO)

2.1 Haftungstatbestand des § 9 BAO

Die Vertreterhaftung nach § 9 BAO besteht für die den vertretenen Abgabepflichtigen treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Die Haftung des § 9 BAO setzt voraus:

- Stellung als Vertreter,
- Bestehen einer Abgabeforderung gegen den Vertretenen,
- Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung,
- Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter,
- Verschulden des Vertreters und
- Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit.

2.2 Vertreter

2.2.1 Haftungspflichtige Vertreter

Vertreter sind insbesondere

- Geschäftsführer einer GmbH (vgl. zB VwGH 3.11.2005, 2004/15/0015; VwGH 21.12.2005, 2004/14/0146),
- Liquidatoren bei einer GmbH (vgl. zB VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601),
- Vorstandsmitglieder einer AG (vgl. zB VwGH 17.12.2003, 2003/13/0100; VwGH 24.10.2005, 2005/13/0011),
- Vorstand einer Genossenschaft (vgl. zB VwGH 28.11.2002, 2002/13/0151),
- Stiftungsvorstand einer Privatstiftung,
- Masseverwalter (vgl. zB VwGH 29.1.1998, 96/15/0196; VwGH 30.7.2002, 96/14/0105; VwGH 31.3.2003, 97/14/0128),
- Vermögensverwalter im Sinn des § 80 Abs. 2 BAO.

§ 9 BAO stellt nicht auf eine faktische Wahrnehmung der steuerlichen Angelegenheiten ab. Ein de facto Geschäftsführer ist kein Vertreter im Sinn des § 80 Abs. 1 BAO und des § 18 Abs. 1 GmbHG; seine Heranziehung zur Haftung ist daher unzulässig (UFS 3.8.2005, RV/1238-W/04). Maßgebend für die Vertreterhaftung ist die gesellschaftsrechtliche Stellung als Geschäftsführer der GmbH. Dies gilt unabhängig davon, ob die betreffende Person tatsächlich als Geschäftsführer tätig ist oder zB nur ein "pro forma-Geschäftsführer" (VwGH 2.7.2002, 99/14/0076) oder "nur auf dem Papier" (VwGH 19.1.2005, 2001/13/0168).

Bei **Vereinen** sind Vertreter im Sinn des § 9 BAO jene Personen, die nach den Statuten zur Vertretung nach außen berufen sind (vgl. zB VwGH 10.9.1998, 96/15/0053; VwGH 29.6.1999, 98/14/0172; VwGH 24.4.2002, 2001/16/0548). Maßgebend ist nicht, wer tatsächlich die Geschäfte des Vereines führt (wer etwa tatsächlich die Vereinsaufzeichnungen führt), sondern wer dazu nach den Statuten berufen ist.

Bei **Personengesellschaften** (zB KG) kommen als nach § 9 BAO Haftende nur die gesellschaftsrechtlich zu Geschäftsführern bestellten Personen in Betracht (vgl. VwGH 3.10.1988, 88/15/0067).

Bei einer **GmbH & Co KG** haftet der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH für Abgabenschulden der KG (zB VwGH 14.1.2003, 97/14/0176; VwGH 21.10.2003, 2001/14/0099).

2.2.2 Zu § 9 Abs. 2 BAO

§ 9 Abs. 2 BAO schränkt die Haftung der Notare, Rechtsanwälte und Wirtschaftstreuhänder wegen Handlungen, die sie in Ausübung ihres Berufes bei der Beratung in Abgabensachen vorgenommen haben, auf Handlungen ein, die eine Verletzung ihrer Berufspflichten enthalten.

Ob eine solche Verletzung der Berufspflichten vorliegt, ist über Anzeige der Abgabenbehörde im Disziplinarverfahren zu entscheiden (§ 9 Abs. 2 zweiter Satz BAO).

Die Haftungseinschränkung setzt voraus, dass der Parteienvertreter in berufstypisch beratender Funktion tätig ist. § 9 Abs. 2 BAO gilt beispielsweise nicht für Handlungen, die der Parteienvertreter als Masseverwalter oder als Geschäftsführer einer GmbH vornimmt.

2.3 Abgabeforderung gegen den Vertretenen

Die Geltendmachung der Haftung (mit Haftungsbescheid) setzt ua voraus, dass eine Abgabenschuld entstanden ist und dass sie noch nicht (zB durch Entrichtung) erloschen ist (vgl. zB VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Die Abgabenschuld muss dem Primärschuldner (Erstschuldner) gegenüber nicht bereits geltend gemacht worden sein (vgl. zB VwGH 24.2.2004, 99/14/0242). Siehe auch § 224 Abs. 3 BAO.

Die rechtskräftige Bestätigung des (Zwangs)Ausgleichs des Primärschuldners steht der Haftungsinanspruchnahme auch für die Ausgleichsquote übersteigende Abgabenschulden nicht entgegen (zB VwGH 29.7.2004, 2003/16/0137; VwGH 21.2.2005, 2001/17/0075).

2.4 Uneinbringlichkeit

2.4.1 Ausfallshaftung

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallshaftung (zB VwGH 29.5.2001, 99/14/0277; VwGH 24.2.2004, 99/14/0278; VwGH 31.3.2004, 2003/13/0153). Sie setzt die **objektive Uneinbringlichkeit** von Abgabenschuldigkeiten im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen voraus (zB VwGH 27.4.2000, 98/15/0129; VwGH 29.5.2001, 99/14/0277; VwGH 19.6.2002, 2002/15/0018).

Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Einbringungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (vgl. zB VwGH 29.5.2001, 99/14/0277; VwGH 31.3.2004, 2003/13/0153; VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

2.4.2 Insolvenzverfahren

Aus der Konkurseröffnung allein ergibt sich noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit (vgl. zB VwGH 29.5.2001, 99/14/0277; VwGH 28.5.2002, 99/14/0233; VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Uneinbringlichkeit ist im Insolvenzverfahren erst dann anzunehmen, wenn feststeht, dass die Abgabeforderung nicht befriedigt werden kann (zB VwGH 27.4.2000, 98/15/0129). Dies gilt unabhängig davon, ob die Abgabeforderung teilweise oder gänzlich uneinbringlich ist. Bei teilweiser Uneinbringlichkeit darf die Haftungsinanspruchnahme nur für den uneinbringlichen Teilbetrag erfolgen. Ergibt sich nachträglich, dass ein weiterer Teilbeitrag uneinbringlich

geworden ist, so kann ein weiterer (diesen neuen Betrag umfassender) Haftungsbescheid erlassen werden. Dies setzt keine Abänderung des bisherigen Haftungsbescheides voraus.

Gesetzwidrig ist eine Haftungsinanspruchnahme, die den gesamten offenen Abgabebetrag umfasst, obwohl nur ein Teil objektiv uneinbringlich ist (vgl. zB VwGH 29.6.1999, 99/14/0117).

Die Überlegung, eine Minderung der Inanspruchnahme sei im Verfahren über die Berufung gegen den Haftungsbescheid möglich, rechtfertigt eine solche Vorgangsweise nicht. Ebenso wenig gestattet die Vermutung, während des Berufungsverfahrens würden weitere Teilbeträge voraussichtlich uneinbringlich werden, ein derartiges Vorgehen.

Nach Abschluss des Konkurses ist – mangels gegenteiliger Anhaltspunkte – anzunehmen, dass der in der Konkursquote nicht mehr Deckung findende Teil der Abgabeforderung uneinbringlich sein wird (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613). Die Abgabenbehörde muss aber das Ende des Konkursverfahrens nicht abwarten (vgl. zB VwGH 19.3.2002, 98/14/0056; VwGH 31.3.2004, 2003/13/0153; VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Für die Uneinbringlichkeit sprechen

- die Abweisung eines Antrages auf Eröffnung des Konkurses mangels kostendeckenden Vermögens nach § 71b KO (zB VwGH 24.10.2000, 95/14/0090; VwGH 30.4.2003, 2001/16/0252),
- die Aufhebung des Konkurses nach Verteilung des Massevermögens (vgl. VwGH 8.3.1991, 89/17/0121; VwGH 26.6.2000, 95/17/0613),
- die Aufhebung des Konkurses mangels kostendeckenden Vermögens nach § 166 KO (VwGH 21.12.1999, 99/14/0041; VwGH 22.10.2002, 2000/14/0083).

2.5 Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten

2.5.1 Abgabenrechtliche Pflichten

Haftungsrelevant ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten (vgl. zB VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038), somit die Verletzung von durch Abgabenvorschriften begründeten Pflichten (VwGH 18.12.1981, 81/15/0108, 0109).

Die Verletzung anderer Pflichten ist nicht haftungsrelevant. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehören nicht,

- einen Antrag auf Eröffnung des Konkurses zu stellen (vgl. zB VwGH 22.9.1999, 96/15/0049; VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146),
- die Entstehung von Abgabeforderungen beim Vertretenen etwa durch Betriebseinstellung zu vermeiden (zB VwGH 17.8.1998, 97/17/0096).

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehören insbesondere

- die Abgabentrachtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltet (vgl. § 80 Abs. 1 zweiter Satz BAO),
- die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen (zB VwGH 30.5.1989, 89/14/0043),
- die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen (zB VwGH 30.5.1989, 89/14/0043; VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006).

Eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten liegt weiters etwa vor, wenn der Vertreter Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) mit der wahrheitswidrigen Behauptung erwirkt, die Einbringlichkeit der Abgabe werde durch den Zahlungsaufschub nicht gefährdet (VwGH 24.10.1990, 90/13/0087).

Die Pflicht des Vertreters, die vom Vertretenen (als Eigenschuldner oder als Haftungspflichtiger) geschuldeten Abgaben zu entrichten, besteht nur insoweit, als hierfür liquide Mittel vorhanden sind (vgl. zB VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601; VwGH 26.11.2002, 99/15/0249).

2.5.2 Qualifizierte Mitwirkungspflicht – amtswegige Ermittlungspflicht

Das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung hat nicht die Abgabenbehörde nachzuweisen; vielmehr hat der Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel nachzuweisen (zB VwGH 9.8.2001, 98/16/0348; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0138; VwGH 15.6.2005, 2005/13/0048).

Diese qualifizierte Mitwirkungspflicht entbindet die Abgabenbehörde nicht von jeglicher **Ermittlungspflicht**. Die Behörde hat bei entsprechenden Behauptungen und diesbezüglichem Beweisanbot die zur Entlastung des Vertreters angebotenen Beweise aufzunehmen und erforderlichenfalls Präzisierungen abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (zB VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030; VwGH 26.7.2005, 2001/14/0024; VwGH 22.9.2005, 2001/14/0013).

Ergeben sich aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen der für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel, so ist die Abgabenbehörde nicht von ihrer Ermittlungspflicht entbunden (VwGH 28.5.1993, 93/17/0049; VwGH 30.9.2004, 2003/16/0080). Ergebnisse derartiger (zB im Rahmen einer Außenprüfung durchgeführter) Ermittlungen sind bei der Entscheidung über die Haftungsinanspruchnahme (auch) von Amts wegen zu berücksichtigen.

2.5.3 Maßgebender Zeitpunkt

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der Abgabenvorschriften zu entrichten gewesen wären (zB VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108).

Bei Selbstbemessungsabgaben (zB Umsatzsteuervorauszahlungen, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag) ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (zB VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 24.2.2004, 99/14/0278; VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146). Maßgebend ist somit der Zeitpunkt der Fälligkeit der betreffenden Abgabe, unabhängig davon, wann sie bescheidmäßig festgesetzt wird (vgl. zB VwGH 25.1.1999, 94/17/0229; VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Bei Abgaben, bei denen sich die Fälligkeit aus § 210 Abs. 1 BAO (1 Monat ab Zustellung des Abgabenbescheides) ergibt, wie zB bei der veranlagten Körperschaftsteuer, ist grundsätzlich der Zeitpunkt der sich aus dem erstmaligen Abgabenbescheid ergebenden Fälligkeit maßgebend (vgl. VwGH 16.12.1986, 86/14/0077).

2.5.4 Gleichbehandlungsgrundsatz

Reichen die Mittel des Vertretenen nicht aus, die offenen Schuldigkeiten zur Gänze zu entrichten, so ist der Vertreter grundsätzlich zur Befriedigung der Schulden im gleichen Verhältnis (anteilig) verpflichtet (Gleichbehandlungsgrundsatz); die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger bezieht sich auf die jeweiligen **Fälligkeitszeitpunkte** einerseits und das **Vorhandensein liquider Mittel** andererseits (zB VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168; VwGH 21.12.2005, 2004/14/0146).

Der Vertreter darf hierbei Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden (zB VwGH 27.5.1998, 95/13/0170; VwGH 17.8.1998, 97/17/0096; VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149).

Der Vertreter ist jedoch nicht verpflichtet, den Abgabengläubiger besser als die übrigen Gläubiger zu behandeln (zB VwGH 17.8.1998, 98/17/0038).

Die Pflicht zur vorrangigen Entrichtung von Abgaben gilt nur für Abfuhrabgaben (siehe Abschnitt 2.5.5), nicht jedoch beispielsweise für

- Umsatzsteuer (vgl. zB VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038; VwGH 26.11.1997, 95/13/0111; VwGH 26.7.2000, 95/14/0015),
- Dienstgeberbeiträge (VwGH 25.1.2000, 96/14/0080; VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106),
- veranlagte Körperschaftsteuer.

Eine Verletzung der Gleichbehandlung von Gläubigern kann sich nicht nur bei Abzahlung bereits bestehender Verbindlichkeiten ergeben, sondern auch bei Barzahlung neuer Materialien (vgl. zB VwGH 7.9.1990, 89/14/0132; VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176) oder laufender Ausgaben, wie zB für Miete (VwGH 25.1.1999, 97/17/0144) und Strom (VwGH 10.9.1998, 96/15/0053).

Auch eine vorrangige Entrichtung von Sozialversicherungsbeiträgen verletzt die Pflicht zur Gleichbehandlung aller Gläubiger (vgl. zB VwGH 16.12.1998, 98/13/0203; VwGH 25.4.2005, 2005/17/0034, 0035, AW 2005/17/0013, 0014).

Bei **Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes** erstreckt sich die Haftung des Vertreters nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat (zB VwGH 11.5.2000, 2000/16/0347; VwGH 24.10.2000, 95/14/0090; VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149; VwGH 26.11.2002, 2000/15/0081).

Dem Vertreter obliegt der **Nachweis**, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (zB VwGH 22.9.1999, 96/15/0049; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168). Die pauschale

Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger reicht nicht (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Diese erhöhte Mitwirkungspflicht entbindet die Abgabenbehörde nicht von jedweder **Ermittlungspflicht** (zB VwGH 20.4.1999, 94/14/0147; VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149).

Gelingt der Nachweis der Gleichbehandlung nicht, so kann die Haftung für den gesamten uneinbringlichen Abgabebetrag geltend gemacht werden (zB VwGH 27.9.2000, 95/14/0056; VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168).

2.5.5 Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz

Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz bestehen für **Abfuhrabgaben**, nämlich für

- Lohnsteuer (zB VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168; VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146),
- Kapitalertragsteuer (zB VwGH 16.2.2000, 95/15/0046),
- Beträge gemäß § 99 EStG 1988.

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (§ 78 Abs. 3 EStG 1988). In solchen Fällen dürfen Löhne somit nicht in voller Höhe ausgezahlt werden und sind sie (wie auch andere Schuldigkeiten) anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer ist zur Gänze zu entrichten (vgl. zB VwGH 16.2.2000, 95/15/0046).

Eine weitere Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz kann sich im Fall der Masseunzulänglichkeit (§ 124a KO) aus § 47 Abs. 2 KO ergeben.

2.5.6 Mantelzessionsvertrag

Als Pflichtverletzung kommt auch der Abschluss eines Mantelzessionsvertrages in Betracht, durch den das Kreditinstitut begünstigt und andere andrängende Gläubiger (zB Abgabengläubiger) benachteiligt werden.

Der Abschluss eines solchen Zessionsvertrages ist dann eine haftungsrelevante Pflichtverletzung, wenn der Vertreter zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses damit rechnen musste, durch die Zession der Forderungen dem Vertretenen seine liquiden Mittel zur

Berichtigung von Abgabenschulden zu entziehen (zB VwGH 23.1.1997, 95/15/0120). Ein solcher Vertrag ist dem Vertreter dann vorzuwerfen, wenn er es unterlassen hat - insbesondere durch eine entsprechende Vertragsgestaltung - vorzusorgen, dass auch im Fall einer Änderung der Verhältnisse, wenn diese bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt als nicht unvorhersehbar zu werten ist, die Bedienung der anderen Schulden (insbesondere der Abgabenschulden) nicht durch diesen Vertrag beeinträchtigt ist (zB VwGH 16.9.2003, 2000/14/0179; VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176; VwGH 22.9.2005, 2001/14/0013).

2.6 Verschulden des Vertreters

Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen nur dann zur Haftungsinanspruchnahme, wenn die Verletzung schuldhaft erfolgte. Eine bestimmte Schuldform ist hierfür nicht erforderlich (zB VwGH 22.2.2000, 96/14/0158; VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601; VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040). Daher reicht leichte Fahrlässigkeit (zB VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038; VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Der **Vertreter hat darzutun**, weshalb er nicht dafür habe Sorge getragen, dass der Vertretene die Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (zB VwGH 23.11.2004, 2001/15/0138; VwGH 20.1.2005, 2002/14/0091; VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112). In der Regel wird nämlich nur der Vertreter jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (zB VwGH 19.11.1998, 97/15/0115; VwGH 29.6.1999, 99/14/0128).

Der Vertreter hat für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen (zB VwGH 7.9.1990, 89/14/0132). Ihm obliegt kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die etwa der rechtzeitigen Abgabenerichtung entgegenstanden (VwGH 4.4.1990, 89/13/0212). Diese qualifizierte Mitwirkungspflicht entbindet die Abgabenbehörde nicht von jeglicher Ermittlungspflicht (zB VwGH 10.11.1993, 91/13/0181; VwGH 20.4.1999, 94/14/0147).

Die oben genannte Darlegungspflicht trifft auch solche Haftungspflichtige, die im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben beim Vertretenen nicht mehr deren Vertreter sind. Dem Vertreter, der fällige Abgaben des Vertretenen nicht (oder nicht zur Gänze) entrichten kann, ist schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich – spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung

der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschuldigkeiten unberichtigt aushaften – jene Informationen zu sichern, die ihm im Fall der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht ermöglichen (VwGH 28.10.1998, 97/14/0160).

Die Frage des Verschuldens bei Nichtentrichtung von Abgaben stellt sich nur dann, wenn überhaupt liquide Mittel vorhanden sind (siehe Abschnitt 2.5.1, letzter Absatz).

Wird ein Vertreter an der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten gehindert, so hat er die Behinderung der Ausübung seiner Funktion abzustellen und – wenn sich dies als erfolglos erweist – seine Funktion niederzulegen. Tut er dies nicht, so ist ihm ein relevantes Verschulden anzulasten. Dies gilt auch dann, wenn sich der Vertreter schon bei der Übernahme der Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnis einverstanden erklärt und dabei in Kauf genommen hat, dass ihm die Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen unmöglich gemacht wird (zB VwGH 29.6.1999, 98/14/0172; VwGH 22.1.2004, 2003/14/0097; VwGH 10.8.2005, 2005/13/0089).

Rechtsunkenntnis in buchhalterischen und steuerrechtlichen Belangen vermag den Vertreter nicht zu exkulpieren; wer trotz Rechtsunkenntnis Erkundigungen unterlässt, handelt zumindest fahrlässig (zB VwGH 29.6.1999, 99/14/0128).

Hat der Vertreter Dritte mit der Erfüllung abgabenrechtlicher Verpflichtungen betraut, ohne sich weiter darum zu kümmern, ob diese Verpflichtungen auch erfüllt werden, liegt eine schuldhafte Pflichtverletzung vor (zB VwGH 26.6.2000, 95/17/0612).

Kontrollen haben in solchen zeitlichen Abständen zu erfolgen, die es ausschließen, dass dem Vertreter Steuerrückstände verborgen bleiben (zB VwGH 26.5.1998, 97/14/0080; VwGH 26.6.2000, 95/17/0612). Dies gilt auch, wenn ein Wirtschaftstreuhandler mit den Abgabenangelegenheiten betraut ist (zB VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006; VwGH 21.10.2003, 2001/14/0099; VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112).

2.7 Mehrheit von Vertretern

Sind bei einer Mehrheit von Vertretern die Aufgaben verteilt, bewirkt dies nicht, dass die nicht mit Abgabenangelegenheiten betrauten Vertreter sich um die Tätigkeit des damit betrauten Vertreters nicht mehr zu kümmern brauchen. Jedem Vertreter obliegt die Überwachung der anderen (vgl. zB VwGH 21.5.1992, 88/17/0216). Der Umfang der **Überwachungspflicht** hängt von den Umständen des Einzelfalles ab (VwGH 18.11.1991, 90/15/0123).

Eine Geschäftsverteilung kann einen Vertreter exkulpieren, wenn er sich nach Lage des Falles auf den intern für Abgabenangelegenheiten zuständigen Vertreter verlassen durfte. Dies gilt jedoch nicht, wenn für ihn Anlass zur Annahme bestand, dass der intern zuständige Vertreter seinen Aufgaben nicht oder unvollständig nachkommt (VwGH 26.1.1982, 81/14/0083, 81/14/0169).

Primär ist der Vertreter zur Haftung heranzuziehen, der mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut ist (vgl. zB VwGH 20.9.1996, 94/17/0122; VwGH 25.1.1999, 94/17/0229).

Kommen mehrere Vertreter als Haftungspflichtige in Betracht, so ist die Ermessensentscheidung, wer von ihnen – allenfalls auch in welchem Ausmaß – in Anspruch genommen wird, im Haftungsbescheid entsprechend zu begründen (zB VwGH 20.9.1996, 94/17/0122; VwGH 24.2.1997, 96/17/0066, AW 96/17/0316).

2.8 Kausalität

Die Inanspruchnahme der gemäß § 9 BAO bestehenden Haftung setzt voraus, dass die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten kausal für die Uneinbringlichkeit ist.

Bei schuldhafter Pflichtverletzung darf die Abgabenbehörde mangels dagegen sprechender Umstände annehmen, dass die Pflichtverletzung Ursache der Uneinbringlichkeit ist (zB VwGH 16.12.1999, 97/15/0051; VwGH 20.6.2000, 98/15/0084; VwGH 13.4.2005, 2002/13/0177, 0178).

2.9 (Zeitlicher) Umfang der Haftung

Die Vertreterhaftung besteht insbesondere für Abgaben, deren Zahlungstermin (zB Fälligkeitszeitpunkt) in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt. Sie besteht aber auch für noch offene Abgabenschuldigkeiten, deren Zahlungstermin bereits vor der Tätigkeit des betreffenden Vertreters gelegen ist (zB VwGH 12.11.1997, 95/16/0155; VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601).

Die Möglichkeit der Geltendmachung der Haftung erlischt nicht dadurch, dass der Vertreter seine Tätigkeit zurücklegt. Entscheidend ist, wann der Haftungstatbestand vom Vertreter verwirklicht ist. Die Geltendmachung der Haftung kann auch nach Beendigung seiner Tätigkeit erfolgen (vgl. zB VwGH 28.10.1998, 97/14/0160; VwGH 16.12.1999, 97/15/0051).

Die Haftung kann somit auch nach Auflösung eines Vereines geltend gemacht werden (vgl. zB VwGH 29.6.1999, 98/14/0171). Die Löschung einer GmbH im Firmenbuch steht einer Inanspruchnahme des früheren Geschäftsführers nicht entgegen.

2.10 Ermessen

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. zB VwGH 14.1.2003, 97/14/0176; VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040; VwGH 24.3.2004, 2001/14/0083; VwGH 15.6.2005, 2005/13/0048).

Bei der **Ermessensübung** sind beispielsweise zu berücksichtigen

- die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Haftungspflichtigen (vgl. zB VwGH 14.1.2003, 97/14/0176; VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040), etwa die Höhe seines Einkommens (VwGH 26.11.2002, 99/15/0199),
- der Grad des Verschuldens des Vertreters (vgl. zB VwGH 15.9.1995, 93/17/0404; VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040),
- Mitverschulden der Abgabenbehörde an der Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgabenschuld (vgl. zB VwGH 24.2.1997, 96/17/0066, AW 96/17/0316),
- Unbilligkeit angesichts lange verstrichener Zeit (vgl. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038) oder wegen Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben,
- der Grundsatz der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung (vgl. zB Art. 126b Abs. 5 B-VG), daher ob der haftungsgegenständliche Betrag nur geringfügig ist und ob er beim Haftungspflichtigen einbringlich ist.

Kommt hinsichtlich des Haftenden ein **Zwangsausgleich** zustande und wurden die Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches vor der Konkurseröffnung verwirklicht, so entspricht es grundsätzlich der nach § 20 BAO im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigenden Billigkeit, dass sich die Inanspruchnahme betragsmäßig an der Ausgleichsquote orientiert. In diesem Zusammenhang ist es aber der Behörde nicht verwehrt, in ihren Überlegungen allenfalls den Umstand zu berücksichtigen, dass es ihr im Hinblick auf den späteren Zeitpunkt der Feststellbarkeit der Uneinbringlichkeit nicht möglich war, ihre Ansprüche im Insolvenzverfahren zu verfolgen und dabei die entsprechenden Gläubigerrechte (vgl. etwa § 147 KO) wahrzunehmen (VwGH 23.1.1997, 95/15/0173).

Die **Begründung** (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) von Haftungsbescheiden hat nicht nur das Vorliegen der Haftungsvoraussetzungen darzulegen, sondern auch die Ermessensübung zu begründen (vgl. zB VwGH 24.2.1997, 96/17/0066, AW 96/17/0316).

3. Haftung für Zwangs-, Ordnungs- und Mutwillensstrafen (§ 10 BAO)

Nach § 10 BAO haftet der Vertretene für Zwangsstrafen (§ 111 BAO), Ordnungsstrafen (§ 112 BAO) und für Mutwillensstrafen (§ 112a BAO), die gegen Parteienvertreter verhängt werden. Diese Haftung besteht nicht für gegen Notare, Rechtsanwälte und Wirtschaftstreuhänder verhängte Strafen.

Bei der Ermessensübung wird vor allem die Nachrangigkeit von Haftungen sowie allfälliges Auswahl- und Kontrollverschulden des Vertretenen bedeutsam sein.

4. Haftung rechtskräftig verurteilter Täter (§ 11 BAO)

Nach § 11 BAO haften bei vorsätzlichen Finanzvergehen rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte, wenn sie nicht selbst abgabepflichtig sind, für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden.

Diese Haftung setzt eine rechtskräftige Verurteilung im finanzbehördlichen oder im gerichtlichen Finanz Strafverfahren voraus (vgl. zB VwGH 27.1.1999, 98/16/0411; VwGH 30.3.2000, 99/16/0141).

Die Verurteilung ist ein Tatbestandselement (keine Vorfrage im Sinn des § 116 BAO). Die Haftung darf somit nicht vor der Verurteilung geltend gemacht werden.

Die Haftungsinanspruchnahme darf keinen höheren Verkürzungsbetrag umfassen als der im Spruch des Strafurteiles festgestellte (VwGH 18.8.1994, 94/16/0013).

Haftungsvoraussetzung ist die rechtskräftige Verurteilung wegen vorsätzlicher Finanzvergehen des Haftungspflichtigen selbst. Nicht erforderlich ist, dass der Abgabepflichtige selbst ein vorsätzliches Finanzvergehen begangen hat oder wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens rechtskräftig verurteilt wurde. Es müssen auch nicht alle Täter oder an der Tat Beteiligten das Finanzvergehen vorsätzlich begangen haben (VwGH 30.3.2000, 99/16/0141).

Haftungsrelevante Finanzvergehen sind vor allem:

- Abgabenhinterziehung gemäß § 33 FinStrG (VwGH 13.10.1983, 82/15/0158),
- Hinterziehung von Eingangsabgaben gemäß § 35 Abs. 2 FinStrG (zB VwGH 21.3.2002, 2001/16/0202),
- Abgabenhellerei gemäß § 37 FinStrG (VwGH 14.12.1994, 93/16/0011),
- Finanzordnungswidrigkeiten gemäß § 49 FinStrG.

5. Haftung der Gesellschafter (§ 12 BAO)

5.1 Haftungstatbestand

Nach § 12 BAO haften die Gesellschafter von als solche abgabepflichtigen und nach bürgerlichem Recht voll oder teilweise rechtsfähigen Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit persönlich für die Abgabenschulden der Personenvereinigung. Der Umfang ihrer Haftung richtet sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes.

Die Haftung nach § 12 BAO betrifft weder die GesBR noch die (unechte) stille Gesellschaft.

5.2 Vor 2007 betroffene Gesellschafter

Vom Haftungstatbestand werden die Gesellschafter einer OHG, OEG, KG und KEG erfasst; hierbei kommt es auf die "förmliche Gesellschafterstellung", somit auf die nach Gesellschaftsrecht zu beurteilende Rechtsposition an (VwGH 26.4.2000, 2000/14/0043; VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027).

Zur Haftung des Komplementärs siehe § 128 HGB. Die Haftung des Kommanditisten ist insbesondere in § 171 HGB geregelt.

5.3 Ab 2007 betroffene Gesellschafter

Ab 2007 (Inkrafttreten des Unternehmensgesetzbuches - UGB, BGBl. I Nr. 120/2005) erfasst § 12 BAO die Gesellschafter einer OG (Offene Gesellschaft) und KG (Kommanditgesellschaft).

Zum Haftungsumfang siehe § 128 UGB (Haftung bei OG) bzw. die §§ 171 und 172 UGB (Haftung des Komplementärs).

Nach § 128 UGB haften die Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den Gläubigern als Gesamtschuldner unbeschränkt. Eine entgegenstehende Vereinbarung ist Dritten gegenüber unwirksam.

Der Kommanditist haftet den Gläubigern der Gesellschaft bis zu Höhe der im Firmenbuch eingetragenen Haftsumme unmittelbar; die Haftung ist ausgeschlossen, soweit die Einlage geleistet ist (§ 171 Abs. 1 erster Satz UGB).

5.4 Haftungsbescheid, Ermessen

Die Erlassung von Haftungsbescheiden gegenüber den Gesellschaftern liegt im Ermessen (vgl. zB VwGH 23.1.1989, 87/15/0136; VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027).

Ermessensrelevant ist ua der Umfang der wirtschaftlichen Vorteile, die der Gesellschafter erzielt (somit das Beteiligungsverhältnis).

Es ist nicht unsachlich, bei der Ermessensübung zu berücksichtigen, bei welchem der Gesellschafter die Einbringlichkeit der Abgabeforderung am ehesten erwartet werden kann (vgl. VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027).

Die gemäß § 164 Abs. 2 KO nach einem Zwangsausgleich bewirkte Restschuldbefreiung macht die auf § 12 BAO gestützte Haftungsgeltendmachung gegenüber Gesellschaftern unzulässig (zB UFS 15.9.2003, RV/0386-W/03).

6. Haftung der Organgesellschaften (§ 13 BAO)

Nach § 13 BAO haften Organgesellschaften für diejenigen Abgaben des beherrschenden Unternehmens (Unternehmers), bei denen die Abgabepflicht sich auf den Betrieb des beherrschten Unternehmens gründet.

Die Organgesellschaft haftet somit für Abgaben, welche sie ohne Vorliegen der Organschaft selbst schulden würde (VwGH 30.9.1998, 97/13/0045). § 13 BAO betrifft die **Umsatzsteuer** (nicht jedoch beispielsweise die Körperschaftsteuer).

Eine Organschaft liegt nach § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 vor, wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat. Eine juristische Person ist dem Willen eines Unternehmers dann derart untergeordnet, dass sie keinen eigenen Willen hat, wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist.

Zu § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 siehe UStR 2000, Rz 233 ff.

Die Haftung der Organgesellschaft besteht lediglich für Abgaben, soweit der Abgabeananspruch während des Bestehens der Organschaft entstanden ist.

7. Erwerberhaftung gemäß § 14 BAO

7.1 Erwerb eines Unternehmens (Betriebes)

7.1.1 Übereignung

Die Haftung gemäß § 14 BAO setzt voraus, dass ein Unternehmen oder ein im Rahmen eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen übereignet wird.

Ein gesondert geführter Betrieb im genannten Sinn ist auch ein Teilbetrieb im einkommensteuerlichen Sinn (zB im Sinn des § 24 Abs. 1 EStG 1988); siehe diesbezüglich zB EStR 2000, Rz 5578 ff).

§ 14 BAO ist nicht nur bei Betriebsübergängen anwendbar, sondern etwa auch bei Übergang eines im Privatvermögen befindlichen Miethauses (vgl. VwGH 2.6.2004, 2003/13/0161).

Gegenstand des Erwerbes muss ein lebendes bzw. lebensfähiges Unternehmen (ein lebender bzw. lebensfähiger Betrieb) sein (vgl. zB VwGH 15.11.2005, 2004/14/0046).

Für die Verwirklichung des Haftungstatbestandes reicht die Übergang jener Wirtschaftsgüter, welche die wesentliche Grundlage des Unternehmens oder Betriebes bilden (vgl. zB VwGH 15.11.2005, 2004/14/0046).

Unter Übergang (der wesentlichen Wirtschaftsgüter) ist die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht anzusehen (zB VwGH 19.5.2005, 2003/15/0117; VwGH 15.11.2005, 2004/14/0046).

Die Verpachtung ist keine Übergang (BFH, BStBl 1986 II 589).

Die Übergang der Wirtschaftsgüter muss zwar nicht unter einem, aber doch in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang erfolgen. Als Zeitpunkt der Unternehmensübergang wird jener anzunehmen sein, in welchem so viel an Unternehmensgrundlagen auf den Nachfolger übertragen worden ist, dass diesem die Unternehmensfortführung ermöglicht ist (VwGH 19.5.2005, 2003/15/0117).

Als Rechtstitel für die Übereignung kommen insbesondere Kauf, Tausch und Schenkung in Betracht.

7.1.2 Wesentliche Grundlagen des Unternehmens

Die Frage, welche Wirtschaftsgüter die wesentliche Grundlage des Unternehmens bilden, ist in funktionaler Betrachtungsweise nach dem jeweiligen Betriebstypus (zB ortsgebundene Tätigkeit, kundengebundene Tätigkeit, Produktionsunternehmen) zu beantworten (zB VwGH 24.2.2004, 99/14/0242; VwGH 19.5.2005, 2003/15/0117; VwGH 15.11.2005, 2004/14/0046).

Entscheidungsrelevant für die Frage, welche Grundlagen für das betreffende Unternehmen "wesentlich" sind, ist stets das Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalles. Die Aussagen der folgenden Judikaturbeispiele dürfen nicht als starre Regeln angesehen werden.

Bei **Gastronomieunternehmen** (wie Kaffeehäuser, Konditoreien) zählen zu den wesentlichen Grundlagen des Unternehmens das Grundstück, das Gebäude und die Einrichtung; nicht hingegen der Kundenstock, Lieferverträge und das Personal (zB VwGH 24.2.2004, 99/14/0242; VwGH 15.11.2005, 2004/14/0046).

Ein Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht vom Vorgänger auf den Erwerber (hinsichtlich der tragenden Unternehmensgrundlagen Lokal und Geschäftseinrichtung) liegt auch dann vor, wenn der Erwerber des Unternehmens des Vormieters einen neuen Mietvertrag mit dem Bestandgeber der Geschäftsräumlichkeiten abschließt (zB VwGH 15.11.2005, 2004/14/0046).

Bei **Hotels** werden die wesentlichen Betriebsgrundlagen durch das Grundstück, das Gebäude und die Einrichtung gebildet (zB VwGH 29.1.2004, 2000/15/0144; VwGH 23.9.2005, 2002/15/0198).

Bei einem **Campingplatz** bedarf es zur Ausübung der Tätigkeit des (wirtschaftlichen) Eigentums an den betreffenden Grundstücken oder zumindest der entsprechenden Benützungsrechte. Somit bilden Grundstücke bzw. die Rechte daran eine wesentliche Grundlage des Betriebes (VwGH 23.2.1994, 90/13/0017, zu § 10 Abs. 2 Z 5 EStG 1972).

Für einen **Handelsbetrieb** ist das Warenlager wesentlich (zB VwGH 11.5.2005, 2002/13/0142). Dies gilt nicht für Warenlager, die sich aus rasch verderblichen Waren zusammensetzen (zB VwGH 19.5.1993, 91/13/0022).

Behält der Übereignende zB Ladenhüter, beschädigte oder sonst schwer verkäufliche Waren zurück, so steht dies der Annahme einer Übereignung des Unternehmens im Ganzen nicht entgegen, wenn der Erwerber mit den übernommenen Waren das Unternehmen ohne weiteres fortführen kann und auf diese Weise ein lebensfähiges Unternehmen erwirbt (VwGH 21.11.1990, 90/13/0145).

Bei einem **Einzelhandelsbetrieb** zählt das Warenlager selbst dann zu den wesentlichen Grundlagen, wenn dem Betriebsstandort für den Geschäftserfolg besondere Bedeutung zukommt (zB VwGH 25.2.2004, 99/13/0147).

Wesentliche Grundlage eines **Transportunternehmens** ist der Fuhrpark (zB VwGH 31.5.1983, 81/14/0058; VwGH 30.9.1999, 97/15/0016; VwGH 24.10.2000, 2000/14/0091).

Bei **produktionsgebundenen Unternehmen** sind das Betriebsgebäude sowie die Maschinen, Anlagen und Einrichtungen die wesentliche Grundlage, nicht jedoch der Kundenstock (zB VwGH 29.1.1998, 95/15/0037, betreffend Produktion und Abfüllung chemisch-technischer Produkte).

Die Maschinen für die Glasveredelung sind wesentliche Grundlage bei einem Unternehmen, das sich der Glasveredelung (Hohlglasveredeln einschließlich Glasgravieren) widmet (VwGH 22.12.1983, 08/2703/80, zu § 67 Abs. 4 ASVG).

Bei **kundengebundenen** Tätigkeiten (zB Handel, Generalvertretungen, Handelsvertretungen) ist der Kundenstock betriebswesentlich (VwGH 20.11.1990, 90/14/0122).

Bei **freien Berufen** hängt der Geschäftserfolg in aller Regel vom Vertrauen des Kunden (Klienten, Patienten) zum Angehörigen des freien Berufes ab. Dementsprechend bildet der Kundenstock (Klientenstock, Patientenstock) regelmäßig die wesentliche Grundlage des Betriebes. Ausnahmen sind denkbar, insbesondere bei Fachärzten, die, wie oft Röntgenologen, mit aufwändigen Geräten einen ständig wechselnden Patientenkreis untersuchen. In derartigen Fällen treten gegenüber dem Patientenstock andere Merkmale in den Vordergrund, zB die Geräteausstattung und die Geschäftsbeziehungen zu zuweisenden Ärzten (zB VwGH 31.1.2001, 95/13/0284; VwGH 28.1.2005, 2000/15/0214).

Der Klientenstock gehört zu den wesentlichen Grundlagen eines Steuerberatungsunternehmens (zB VwGH 16.5.2002, 98/13/0180).

7.1.3 Fortführung durch den Erwerber

Nicht entscheidend für die Haftung des Erwerbers ist, ob der Veräußerer auf Grund seiner angespannten finanziellen Situation in der Lage gewesen wäre, den Betrieb fortzuführen.

Ebenso wenig kommt es darauf an, ob der Erwerber bereit ist, den erworbenen Betrieb unverändert fortzuführen, wenn die insgesamt erworbenen Wirtschaftsgüter objektiv die Fortführung des Betriebes ermöglichen (zB VwGH 31.3.2003, 99/14/0068; VwGH 2.6.2004, 2003/13/0161).

Unerheblich ist, ob der Erwerber die gewerberechtlichen Voraussetzungen für die Führung des Betriebes erfüllt (zB VwGH 23.4.1998, 96/15/0211; VwGH 31.10.2000, 98/15/0040).

Entscheidend ist, ob die übernommenen Grundlagen den Erwerber in die Lage versetzen, ohne wesentliche Unterbrechung und ohne bedeutende Investitionen einen dem übernommenen Betrieb gleichartigen Betrieb fortzuführen (vgl. zB VwGH 22.4.1986, 85/14/0165).

Die Haftung besteht unabhängig davon, ob der Erwerber den Betrieb tatsächlich fortführt (vgl. zB VwGH 3.6.1980, 1330/79).

§ 14 BAO gilt somit auch dann, wenn der Erwerber

- den Betrieb (das Unternehmen) aus Konkurrenzgründen stilllegt (zB VwGH 21.5.2001, 2001/17/0074),
- den Betrieb verpachtet (BFH, BStBl. 1974 II 434).

Wird ein Unternehmen (ein Betrieb) im Ganzen mehreren Erwerbern zu ideellen Anteilen übereignet, so trifft die Haftung jeden Erwerber (VwGH 19.9.1995, 95/14/0038).

7.2 Haftungsgegenständliche Abgaben

7.2.1 § 14 Abs. 1 lit. a BAO

Die Haftung gemäß § 14 Abs. 1 lit. a BAO besteht nur für Abgabenansprüche, die dadurch entstehen können, dass der Inhaber durch seine betriebliche Tätigkeit den materiellrechtlichen, die Abgabepflicht auslösenden Tatbestand verwirklicht (vgl. VwGH 9.6.1989, 86/17/0194).

Sie umfasst bei der **Umsatzsteuer** auch die auf die Geschäftsveräußerung im Sinn des § 4 Abs. 7 UStG 1994 entfallende Steuer (vgl. zB VwGH 5.3.1990, 89/15/0141; VwGH 2.6.2004, 2003/13/0161) sowie die durch die Veräußerung ausgelöste Vorsteuerberichtigung (zB VwGH 2.7.2002, 96/14/0023; VwGH 24.2.2004, 99/14/0242). Die Haftung erstreckt sich jedoch nicht auf die Einfuhrumsatzsteuer.

Die Haftung betrifft weiters zB die Normverbrauchsabgabe (insbesondere § 1 Z 1 und 2 NoVAG).

Keine Haftung gemäß § 14 BAO besteht beispielsweise für

- Einkommensteuer und Körperschaftsteuer (VwGH 24.2.1994, 93/14/0232),
- Grunderwerbsteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuer, motorbezogene Versicherungssteuer, Kraftfahrzeugsteuer,
- Dienstgeberbeitrag (UFS 5.3.2003, RV/0234-W/03).

Bei der Veräußerung eines Betriebes ist die Haftung auf die Abgabenschulden beschränkt, die auf den betreffenden Betrieb entfallen.

Zeitlich beschränkt ist die Haftung für die unter § 14 Abs. 1 lit. a BAO fallenden Abgaben auf solche, die auf die Zeit seit dem Beginn des letzten vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entfallen. Diesbezüglich ist auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) abzustellen (UFS 17.2.2005, RV/0025-L/04).

Die zweite zeitliche Schranke stellt der Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung dar; es besteht keine Haftung des Erwerbers für Abgabenansprüche, hinsichtlich deren der Tatbestand nach der Übereignung verwirklicht wurde (UFS 17.2.2005, RV/0025-2/04).

Beispiel:

Erfolgt die Übereignung am 30. September 2006, so besteht die Haftung ua für die Umsatzsteuer 2005 sowie für die Umsatzsteuervorauszahlungen für Jänner bis September 2006.

Erfolgt eine Lieferung oder sonstige Leistung vor Übereignung, so besteht die Erwerberhaftung auch dann, wenn der Abgabenanspruch nach Übereignung entsteht (UFS 17.2.2005, RV/0025-L/04).

7.2.2 § 14 Abs. 1 lit. b BAO (Abfuhrabgaben)

Unter § 14 Abs. 1 lit. b BAO fallende Abgaben sind insbesondere die **Lohnsteuer**, die **Kapitalertragsteuer** sowie die Beträge nach § 99 EStG 1988 und nach § 27 Abs. 4 UStG 1994.

Bei Steuerabzugsbeträgen umfasst die Haftung nur die Abgabenschuldigkeiten, die seit dem Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres abzuführen waren. Diesbezüglich ist somit für die zeitliche Begrenzung der Haftung der Fälligkeitstag der betreffenden Abzugssteuer maßgebend.

Beispiel:

Die Haftung bei einer am 30. September 2006 erfolgenden Übereignung besteht zB für die Lohnsteuerbeträge, die nach dem 1. Jänner 2005 fällig werden (somit auch für die am 17. Jänner 2005 fälligen, auf den Lohnzahlungszeitraum Dezember 2004 entfallenden Lohnsteuerbeträge).

Die Geltendmachung der Haftung ist nur insoweit zulässig, als die betreffenden Abgaben (im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides) noch nicht entrichtet sind. Dies gilt zB auch für die Haftung für Lohnsteuerbeträge. Insoweit diese Beträge etwa vom Arbeitnehmer als Folge eines Einkommensteuerbescheides bereits entrichtet sind, darf keine diesbezügliche Haftung geltend gemacht werden (vgl. VwGH 10.4.1985, 84/13/0004).

7.3 Kennen oder Kennen müssen

Die Haftung besteht lediglich insoweit, als der Erwerber die in Betracht kommenden Abgabenschulden im Zeitpunkt der Übereignung kannte oder kennen musste (§ 14 Abs. 1 zweiter Satz BAO).

Hinsichtlich des Kennens oder Kennen müssens ist die **Judikatur zu § 1409 ABGB** heranziehbar.

Danach steht die Unkenntnis der Schuldigkeiten einer Haftungsinanspruchnahme insbesondere dann nicht entgegen, wenn der Erwerber bei gehöriger, allgemein üblicher Sorgfaltsanwendung von der Schuld hätte erfahren müssen. Hierbei ist jene Sorgfalt zugrunde zu legen, die (nach § 1297 ABGB) bei gewöhnlichen Fähigkeiten angewendet werden kann, und darüber hinaus (nach § 1299 ABGB) jene besondere Sorgfalt, die gerade ein Unternehmensübergang erfordert.

Die so verstandene Sorgfalt erfordert die Einsichtnahme in die Geschäftsbücher, die Befragung des Veräußerers über den Stand der Passiven, über die er dem Erwerber nach der Übung des redlichen Verkehrs ein lückenloses Verzeichnis auszuhändigen hat, und die genaue Prüfung der auf diese Weise hervorgekommenen oder sonst bekannten Schulden. Die Auskunft des Veräußerers allein befreit den Erwerber nicht von der Pflicht, in die Geschäftsbücher Einsicht zu nehmen (vgl. OGH 20.6.1974, 7 Ob 118/74).

Leichte Fahrlässigkeit hinsichtlich des Nichtwissens genügt zur Begründung der Haftung (vgl. zB OGH 29.6.1982, 5 Ob 647/82).

Zu der Sorgfalt des Erwerbers gehört auch, dass er sich über offene, aus Buchungsmitteilungen (Lastschriftanzeigen) oder sonstigen das Abgabekonto betreffenden Unterlagen ersichtliche Abgabenschuldigkeiten informiert.

Von diesbezüglichen Auskünften des (potentiellen) Übereigners abgesehen, besteht für den Erwerber auch die Möglichkeit, diese Beträge von der zuständigen Abgabenbehörde zu erfahren, wenn der Hauptschuldner (der potentielle Übereigner) im Sinn des § 48a Abs. 4 lit. c BAO zustimmt. Diese Zustimmung vorausgesetzt, ergibt sich eine diesbezügliche Auskunftspflicht der Abgabenbehörde aus § 1 Auskunftspflichtgesetz. Danach haben ua Organe des Bundes über Angelegenheiten ihres Wirkungsbereiches Auskünfte zu erteilen, soweit eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht dem nicht entgegensteht. Stimmen einer solchen Auskunft an einen am Unternehmenserwerb (Betriebserwerb) Interessierten diejenigen zu, deren Interesse an der Geheimhaltung verletzt werden könnte, so verletzt die Auskunft der Abgabenbehörde über die Höhe offener Abgabenschuldigkeiten nicht die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht (§ 48a BAO).

Resultieren Abgabennachforderungen aus einer nicht vorhersehbar gewesenen, von der Rechtsmeinung des Hauptschuldners abweichenden Rechtsauffassung der Abgabenbehörde oder aus nicht vorhersehbar gewesenen Änderungen der Rechtsansichten (insbesondere als Folge von Judikaturänderungen), so ist eine diesbezügliche Haftung des Erwerbers gemäß § 14 BAO ausgeschlossen.

Die **Beweislast** für das Kennen oder Kennen müssen trifft die Abgabenbehörde. § 14 BAO enthält keine dem § 1409 Abs. 2 ABGB entsprechende Regelung über eine Beweislastumkehr für Erwerbe durch nahe Angehörige (im Sinn des § 32 KO).

§ 14 BAO steht der **Geltendmachung zivilrechtlicher Haftungen** (insbesondere gemäß § 1409 ABGB) im Zivilrechtsweg nicht entgegen (VwGH 16.2.1988, 87/14/0059). Daher kann der Regelung über die Beweislastumkehr im § 1409 Abs. 2 ABGB für die Geltendmachung von Abgabensprüchen Bedeutung zukommen. Die Geltendmachung zivilrechtlicher Haftungen hat im Wege der Finanzprokurator zu erfolgen.

7.4 Wert der Aktiva

Die Haftung des § 14 BAO besteht nur insoweit, als der Erwerber an haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nicht schon so viel entrichtet hat, wie der Wert der übertragenen Gegenstände und Rechte (Besitzposten) ohne Abzug übernommener Schulden beträgt.

Abgabenschuldigkeiten sind in diesem Zusammenhang nur solche, die von § 14 Abs. 1 lit. a und b BAO sachlich und zeitlich umfasst sind.

Nicht von Bedeutung ist,

- ob der Erwerber als Haftender andere Schuldigkeiten (zB etwa bei Haftungsinsanspruchnahme gemäß § 1409 ABGB) entrichtete,
- ob er gemäß § 67 Abs. 4 ASVG für Sozialversicherungsbeiträge oder nach den jeweiligen landesabgabenrechtlichen Vorschriften für Landes- und Gemeindeabgaben als Haftender in Anspruch genommen wurde und diesbezügliche Beträge entrichtete.

Der Wert der Besitzposten richtet sich dem § 1 Abs. 1 BewG 1955 zufolge nach den §§ 2 bis 17 BewG 1955. Daher sind der Teilwert (§ 12 BewG 1955) bzw. die nach den §§ 13 bis 17 BewG 1955 ermittelten Werte für die Haftungsbegrenzung maßgebend. Entscheidend ist der jeweilige Wert im Zeitpunkt der Übereignung.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass auch § 1409 ABGB eine Haftungsbeschränkung mit dem Wert des übernommenen Vermögens oder Unternehmens vorsieht.

7.5 Ausnahmen im § 14 Abs. 2 BAO

Die Haftung besteht nicht bei einem Erwerb

- im Zuge eines Vollstreckungsverfahrens,

- aus einer Konkursmasse,
- im Weg des Ausgleichsverfahrens (auch des fortgesetzten Verfahrens) oder der Überwachung des Schuldners durch Sachwalter der Gläubiger.

Der Umstand, dass auf die übereignete Liegenschaft zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses Exekution durch Zwangsverwaltung geführt worden ist, erfüllt nicht den Tatbestand des Haftungsausschlusses des § 14 Abs. 2 BAO (VwGH 24.2.2004, 99/14/0242).

Die im § 14 Abs. 2 BAO normierten Ausnahmen von der Erwerberhaftung stimmen mit jenen im § 1409a ABGB überein.

7.6 Ermessen

Die Haftungsinanspruchnahme des Erwerbers liegt im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde (zB VwGH 16.2.1988, 87/14/0059; VwGH 12.12.1988, 88/15/0017; VwGH 30.11.1990, 89/17/0029).

Wie bei jeder Ermessensübung ist vor allem der Zweck der Ermessen einräumenden Norm zu berücksichtigen. § 14 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 (VwGH 21.5.2001, 2001/17/0074; VwGH 25.4.2002, 99/15/0007; VwGH 2.6.2004, 2003/13/0161).

Haftungen sind Besicherungsinstitute. Daher ist bei der Ermessensübung insbesondere der **Grundsatz der Nachrangigkeit** (Subsidiarität) der Haftung zu beachten. Die Inanspruchnahme des Erwerbers als Haftungspflichtigen wird in der Regel dann ermessenswidrig (und somit rechtswidrig) sein, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner (Veräußerer des Unternehmens oder Betriebes) ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten eingebracht werden könnte (vgl. zB VwGH 30.11.1990, 89/17/0029).

Für die Beurteilung der Frage, in welchen Fällen eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringlichkeit beim Hauptschuldner vorliegt, ist die Judikatur zu § 232 BAO (Sicherstellungsauftrag) heranziehbar. Derartige Gefährdungen bzw. Erschwerungen werden ua gegeben sein bei drohendem Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht sowie bei

Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte (vgl. zB VwGH 7.2.1990, 89/13/0047). Siehe ergänzend RAE, Rz 1570 ff.

Bei der Ermessensübung ist gegebenenfalls zu berücksichtigen, ob die Einhebung haftungsgegenständlicher Abgaben beim Haftungspflichtigen nach Lage des Falles unbillig im Sinn des § 237 BAO wäre. Bei der Beurteilung, ob eine solche **Unbilligkeit** vorliegt, ist ua die wirtschaftliche Lage des Erwerbers von Bedeutung. Eine solche Unbilligkeit könnte auch dadurch gegeben sein, dass der Erwerber Schuldkonten in beträchtlicher Höhe entrichtet hat, für die er etwa gemäß § 1409 ABGB oder gemäß § 67 Abs. 4 ASVG als Haftender in Anspruch genommen worden war.

Die **Begründung** (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) des Haftungsbescheides hat die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen, insbesondere aus welchen Gründen die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit beim Hauptschuldner angenommen wird, zu enthalten (vgl. zB VwGH 12.12.1988, 88/15/0017).

7.7 Hinweis

Zur angeregten außerturnusmäßigen Lohnsteuerprüfung bei Betriebsübernahme siehe Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 20.7.1992, 02 2305/1-IV/2/92, AÖF Nr. 266/1992.

8. Haftung gemäß § 15 BAO

Die Haftung nach § 15 BAO besteht ua dann, wenn nach einem Wechsel in der Person des gesetzlichen Vertreters der Vertreter erkennt, dass bereits abgegebene Erklärungen zur Festsetzung von Abgaben unrichtig oder unvollständig sind oder dass die Einreichung solcher Erklärungen pflichtwidrig unterlassen wurde. Die Haftung für die vorenthaltenen Abgabebeträge besteht nur dann, wenn der Vertreter den erkannten Verstoß nicht binnen drei Monaten (vom Zeitpunkt der Kenntnis an gerechnet) dem Finanzamt anzeigt.

Haftungsrelevant sind nur Erklärungen, für die eine Verpflichtung zur Einreichung bestand, somit beispielsweise Einkommensteuererklärungen (§ 42 EStG 1988), Körperschaftsteuererklärungen, Umsatzsteuererklärungen (§ 21 Abs. 4 UStG 1994), Grunderwerbsteuererklärungen (§ 10 GrEStG 1987).

Die Haftung betrifft daher Lohnsteuer nur dann, wenn der Abgabepflichtige auf Grund eines Bescheides Lohnsteueranmeldungen (§ 80 EStG 1988) einzureichen hatte.

Aus § 15 BAO ergibt sich keine Verpflichtung zur Prüfung der Erklärungen. Der Nachweis für das Erkennen der Unrichtigkeit bzw. der Unvollständigkeit der Abgabenerklärung obliegt der Abgabenbehörde.

9. Haftung wesentlich Beteiligter (§ 16 BAO)

Stehen Wirtschaftsgüter, die einem gewerblichen oder einem land- und forstwirtschaftlichen Unternehmen dienen, nicht im Eigentum des Unternehmens, sondern im Eigentum einer an der Körperschaft wesentlich beteiligten Person, so haftet der Eigentümer der Wirtschaftsgüter mit diesen Gütern für die Abgaben, bei denen sich die Abgabepflicht auf den Betrieb des Unternehmens gründet (§ 16 erster Satz BAO).

Die Haftung ist eine persönliche Haftung, die auf bestimmte Wirtschaftsgüter beschränkt bleibt. Die betreffenden Wirtschaftsgüter müssen im Spruch des Haftungsbescheides genannt werden (VwGH 29.10.1965, 1604/64).

Diese Wirtschaftsgüter müssen im zivilrechtlichen Eigentum des wesentlich Beteiligten stehen. Sie müssen im Zeitpunkt des Entstehens der betreffenden Abgabenansprüche dem Betrieb tatsächlich gedient haben, somit ausschließlich oder doch überwiegend für Betriebszwecke verwendet worden sein.

Eine wesentliche Beteiligung liegt vor, wenn der Eigentümer der Wirtschaftsgüter zu mehr als 25 % am Kapital der Körperschaft (zB am Stammkapital der GmbH) beteiligt ist (nach § 16 zweiter Satz BAO).

§ 16 BAO betrifft vor allem die Umsatzsteuer (nicht beispielsweise die Körperschaftsteuer).

10. Hinweise

Die vorstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen dar, die im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus diesem Erlass abgeleitet werden.

Der Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 16. November 1992, 05 0201/1-IV/5/92, AÖF Nr. 382/1992, wird aufgehoben.

Bundesministerium für Finanzen, 12. Juni 2006

