



BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN

Abteilung IV/5

Verteiler:

A11 B11 C4 C19 G2

AO500

16. November 1992

GZ. 05 0201/1-IV/5/92

An alle

Finanzlandesdirektionen und

Finanzämter

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien
Telefax: +43 (0)1-5139861

Internet: Post@bmf.gv.at
DVR: 0000078

Betr: Neufassung des § 14 BAO durch BGBl.Nr. 448/1992

Erwerb eines Unternehmens, haftungsgegenständliche Abgaben, Beschränkungen der Haftung insbesondere "Kennen und Kennenmüssen"

1. Einleitung

Die Stammfassung des § 14 BAO wurde vom VfGH mit Erkenntnis vom 20. Juni 1991, G 3/91, G 127/91, G 173/91, als verfassungswidrig aufgehoben, weil sie keine Einschränkung der Haftung auf für den Erwerber vorhersehbare Abgabenschuldigkeiten normiert und weil die Abgabenbehörde, die den Umstand, ob der Erwerber die Abgabenschulden kannte oder kennen musste, bei der Ermessensübung berücksichtigt, sich "über das Gesetz hinwegsetzen" würde.

Diese Aufhebung trat mit Ablauf des 31. Mai 1992 in Kraft. Aus Art. 140 Abs. 7 B-VG ergibt sich, dass die aufgehobene Bestimmung – abgesehen von den Anlassfällen – auf bis zum Ablauf des 31. Mai 1992 verwirklichte Tatbestände, also auf bis zu diesem Zeitpunkt erfolgte Übereignungen von Unternehmen (Betrieben) weiterhin anzuwenden ist.

Für nach dem 31. Mai 1992, aber vor dem 31. Juli 1992 (also vor Inkrafttreten der Neufassung des § 14 BAO durch BGBl. Nr. 448/1992) erfolgte Übereignungen ist weder die Stammfassung noch die neue Fassung des § 14 BAO anwendbar. Für solche Übereignungen

besteht lediglich die Möglichkeit, zivilrechtliche Haftungen des Erwerbers (insbesondere gemäß § 1409 ABGB und § 25 HGB) im Zivilrechtswege geltend zu machen.

2. Rechtslage für ab 31. Juli 1992 erfolgende Übereignungen

2.1 Neufassung durch BGBl. Nr. 448/1992

Die Neufassung des § 14 BAO lautet:

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

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

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

(2) Die Bestimmungen des Abs. 1 gelten nicht bei einem Erwerb im Zuge eines Vollstreckungsverfahrens, bei einem Erwerb aus einer Konkursmasse, im Weg des Ausgleichsverfahrens (auch des fortgesetzten Verfahrens) oder der Überwachung des Schuldners durch Sachwalter der Gläubiger."

Abweichend von der Stammfassung des § 14 BAO ist nunmehr die Haftung, um der Rechtsansicht des VfGH Rechnung zu tragen, auf Abgabenschulden, die der Erwerber kannte oder kennen musste, beschränkt.

Neu ist weiters eine Beschränkung der Haftung auf den Wert der übertragenen Gegenstände und Rechte (Besitzposten) sowie eine Erweiterung der Ausnahmen im Abs. 2 des § 14 BAO auch auf Erwerbe im Weg des Ausgleichsverfahrens (auch des fortgesetzten Verfahrens) oder der Überwachung des Schuldners durch Sachwalter der Gläubiger.

2.2 Zur Auslegung des § 14 BAO

2.2.1 Erwerb eines Unternehmens (Betriebes)

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).

§ 14 BAO ist nur bei Betriebsübereignungen anwendbar (nicht zB bei Übereignung eines im Privatvermögen befindlichen Miethauses).

Gegenstand des Erwerbes muss ein lebendes Unternehmen bzw. ein lebender Betrieb sein (vgl. zB VwGH 16.1.1991, 89/13/0169).

Für die Verwirklichung des Haftungstatbestandes reicht die Übereignung der wesentlichen Grundlagen des Unternehmens oder Betriebes (vgl. zB VwGH 20.11.1990, 90/14/0122).

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 Haftungsinanspruchnahme setzt nicht voraus, dass der Erwerber den Betrieb tatsächlich fortführt (vgl. VwGH 3.6.1980, 1330/79).

Als Rechtstitel für die Übereignung kommen insbesondere Kauf, Tausch, Schenkung, Legat und Einbringung in eine Gesellschaft in Betracht.

Nach der Judikatur des VwGH (zB VwGH 9.6.1989, 86/17/0194) setzt eine Übereignung im Sinn des § 14 BAO den Erwerb des zivilrechtlichen Eigentums durch den Erwerber voraus.

2.2.2 Haftungsgegenständliche Abgaben

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 1972 entfallende Steuer (vgl. zB VwGH 5.3.1990, 89/15/0141); sie erstreckt sich jedoch nicht auf die Einfuhrumsatzsteuer. Die Haftung betrifft weiters zB die Gewerbesteuer, die Weinststeuer (ohne Einfuhrtatbestand) und die Normverbrauchsabgabe (insbesondere § 1 Z 1 und 2 NoVAG).

Keine Haftung gemäß § 14 BAO besteht ua. für Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer, Grunderwerbsteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuer,

Kraftfahrzeugsteuer, Straßenverkehrsbeitrag, Altlastenbeitrag und für den Dienstgeberbeitrag (§ 41 FLAG).

Unter § 14 Abs. 1 lit. b BAO fallende Abgaben sind insbesondere die Lohnsteuer, die Kapitalertragsteuer sowie die Beträge gemäß § 99 EStG 1988 und gemäß § 25 Abs. 4 UStG 1972.

Zeitlich beschränkt ist die Haftung des § 14 BAO für die unter dessen Abs. 1 lit. a fallenden Abgaben auf solche, die auf die Zeit seit dem Beginn des letzten vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entfallen. Diesbezüglich stellt die herrschende Auffassung (zB Stoll, Bundesabgabenordnung-Handbuch, Wien 1980, Seite 36) auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) ab. Die zweite zeitliche Schranke stellt der Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung dar; es besteht keine Haftung des Erwerbers für Abgabenansprüche, hinsichtlich derer der Tatbestand nach der Übereignung verwirklicht wurde. Erfolgt daher die Übereignung zB am 3. September 1992, so besteht die Haftung ua. für die Umsatzsteuer 1991 sowie für die Umsatzsteuervorauszahlungen für Jänner bis September 1992.

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 (vgl. zB Stoll, Bundesabgabenordnung-Handbuch, Wien 1980, Seite 36). Daher besteht die Haftung bei einer am 30. September 1992 erfolgenden Übereignung zB für die Lohnsteuerbeträge, die nach dem 1.1.1991 fällig werden (somit auch für die am 10.1.1991 fälligen, auf den Lohnzahlungszeitraum Dezember 1990 entfallenden Lohnsteuerbeträge).

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

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 Jahresausgleichsbescheides oder eines Einkommensteuerbescheides entrichtet sind, darf diesbezüglich keine Haftung geltend gemacht werden (vgl. – zu § 82 EStG 1972 – VwGH 10.4.1985, 84/13/0004).

2.2.3 Kennen oder Kennenmüssen

Nach der Neufassung des § 14 BAO besteht die Haftung lediglich insoweit, als der Erwerber die in Betracht kommenden Abgabenschulden im Zeitpunkt der Übereignung kannte oder kennen musste.

Hinsichtlich des Kennens oder Kennenmüssens ist die Literatur und 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, SZ 47/80).

Leichte Fahrlässigkeit hinsichtlich des Nichtwissens genügt zur Begründung der Haftung (vgl. zB OGH 29.6.1982, 5 Ob 647/82, GesRZ 1982, 321).

Zu der Sorgfalt des Erwerbers gehört auch, dass er sich über offene, aus Buchungsmitteilungen (Lastschriftanzeigen) oder sonstigen das Abgabenkonto 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 Unternehmens(Betrieb-)erwerb Interessierten diejenigen zu, deren Interesse an der Geheimhaltung verletzt werden könnten, so verletzt die Auskunft der Abgabenbehörde über die Höhe offener Abgabenschuldigkeiten nicht die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht (§ 48a BAO).

Resultieren hingegen 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 Kennenmüssen 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).

Zu beachten ist, dass § 14 BAO der Geltendmachung zivilrechtlicher Haftungen (insbesondere gemäß § 1409 ABGB und § 25 HGB) im Zivilrechtsweg nicht entgegensteht (VwGH 16.2.1988, 87/14/0059). Daher kann der Regelung über die Beweislastumkehr im § 1409 Abs. 2 ABGB für die Geltendmachung von Abgabenansprüchen ebenso Bedeutung zukommen wie dem Umstand, dass die Haftung des § 25 HGB nicht auf für den Erwerber vorhersehbare Schulden beschränkt ist. Die Geltendmachung zivilrechtlicher Haftungen hat im Wege der Finanzprokurator zu erfolgen. Einem der Finanzprokurator zu erteilenden Klagsauftrag ist eine Sachverhaltsdarstellung unter Anschluss der erforderlichen Beweismittel beizufügen.

2.2.4 Wert der Aktiva

Die Haftung des § 14 BAO besteht nach der Neufassung 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 etwa bei Haftungsinanspruchnahme gemäß § 25 HGB oder § 1409 ABGB entrichtete. Bedeutungslos ist ebenso, ob er zB 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 §§ 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 wird darauf hingewiesen, dass § 1409 ABGB zwar eine Haftungsbeschränkung mit dem Wert des übernommenen Vermögens oder Unternehmens vorsieht, jedoch die gemäß § 25 HGB bestehende Haftung dessen, der ein unter Lebenden erworbenes Handelsgeschäft unter der bisherigen Firma mit oder ohne Beifügung eines das Nachfolgeverhältnis andeutenden Zusatzes fortführt, diesbezüglich keine Beschränkung enthält.

2.2.5 Ausnahmen im § 14 Abs. 2 BAO

Die im § 14 Abs. 2 BAO normierten Ausnahmen von der Erwerberhaftung stimmen nunmehr mit jenen im § 1409a ABGB und im § 25 Abs. 4 HGB überein.

2.2.6 Zur Ermessensübung

Die Haftungsinanspruchnahme des Erwerbers liegt im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde. 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 12.12.1988, 88/15/0017).

Haftungen sind Besicherungsinstitute. Daher ist bei der Ermessensübung insbesondere der Grundsatz der Nachrangigkeit (Subsidiarität) der Haftung zu beachten. Somit wird die Inanspruchnahme des Erwerbers als Haftungspflichtigen 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 bzw. wesentliche Erschwerung der Einbringlichkeit beim Hauptschuldner vorliegt, ist die Literatur und 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).

Der Umstand, dass die Einhebung haftungsgegenständlicher Abgaben beim Haftungspflichtigen nach Lage des Falles unbillig im Sinn des § 237 BAO wäre, ist gegebenenfalls bei der Ermessensübung zu berücksichtigen. 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 Schuldigkeiten 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. VwGH 12.12.1988, 88/15/0017).

Dieser Erlass wird im AÖF verlautbart.

16. November 1992

Für den Bundesminister:

Dr. Bibus

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: