

SWK

Steuer- und WirtschaftsKartei

Tagesfragen

- Strafzuschlag bei Selbstanzeigen geplant
- Differenzierung kleines/großes Vereinsfest

Verdeckte (Gewinn-)Ausschüttung

- Betriebswirtschaftliche Bewertungsfragen

Immobilienvertragsteuer

- Die Gebäudebegünstigung im Ertragsteuerrecht

Umsatzsteuer

- Wohnungen für Arbeitnehmer im Saisongewerbe
- USt-Update: Aktuelles auf einen Blick

Verfahren

- Vertreterhaftung bei Unternehmenskäufen

Wirtschaft

- Der Fehlerbegriff im Enforcementverfahren
- Verdeckte Sacheinlage im Konzern



Linde

M&A am Rande der Krise

Vertreterhaftung des Gesellschafter-Geschäftsführers im Rahmen von Unternehmenskäufen

Die oftmals vergessene Geschäftsführerhaftung nach der BAO

VON MAG. BERND HOFMANN UND MAG. MARTIN SPORNBERGER*)

Gerade beim Verkauf der Anteile an Familien- und Ein-Mann-GmbHs kann es zu unliebsamen Überraschungen kommen, wenn im Rahmen der Vertragserrichtung die abgabenrechtliche Haftungssituation des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht (ausreichend) bedacht wird. Die nachfolgende Insolvenz der veräußerten Gesellschaft, mit der sich der Verkäufer gar nicht mehr verbunden glaubte, lässt dieses Versäumnis mitunter schmerzlich zutage treten. Der vorliegende Beitrag widmet sich, basierend auf einem praxisrelevanten Fall, dem Problem der Vertreterhaftung im Rahmen von Unternehmenskäufen.

1. Der Blick in die Praxis

Laut einer Umfrage der EU¹⁾ sind seit dem Beginn der Finanzkrise vor allem Klein- und Mittelbetriebe mit unverhältnismäßig großen Finanzierungsproblemen konfrontiert. Damit sind vielfach auch Familien- und Ein-Mann-GmbHs betroffen.

Für in wirtschaftliche Schieflage geratene Unternehmen ist unter diesen Bedingungen der Turnaround oft nicht mehr zu schaffen. In dieser Situation treten häufig finanzstarke Investoren auf den Plan, die hier mit einem (vermeintlich) geeigneten Restrukturierungskonzept *in petto* ein günstiges Schnäppchen landen wollen – vielleicht sogar bloß zu einem symbolischen Euro.

Zur Vermeidung von Reputationsverlust durch Entlassungen oder gar einer Insolvenz trennt sich der Eigentümer von seiner Gesellschaft – in der Regel freilich nicht, ohne sich vorsorglich der Schadloshaltung bei nachträglich hervorkommenden Passivansprüchen zu versichern, zumal er ja *de facto* keine nennenswerte Gegenleistung erhält. Angesichts dieser Begleitumstände besteht wiederum der Käufer in aller Regel auf die Durchführung einer Due-Diligence-Prüfung, um nicht die sprichwörtliche „Katze im Sack“ zu kaufen.²⁾

Es gilt somit: „*Augen auf – Kauf ist Kauf!*“ Ein (weiteres) althergebrachtes Sprichwort, das auch im ABGB Niederschlag gefunden³⁾ und in den M&A-Boom-Zeiten aufgrund des Einzugs angloamerikanischer Vertragsgestaltung eine Renaissance erfahren hat. Die in der Praxis mittlerweile gängigen Vertragsmodelle folgen diesem Prinzip, bei dem Ansprüche gegen den Verkäufer – soweit gesetzlich möglich – ausgeschlossen wer-

*) Mag. Bernd Hofmann ist Partner bei einer international tätigen Wirtschaftstreuhandkanzlei. Mag. Martin Spornberger, LL.M., ist rechtsanwaltsgeprüfter Steuerberater bei derselben Kanzlei.

1) Vgl. Europäische Zentralbank, Survey on the Access to Finance of Small and Medium-Sized Enterprises in the Euro Area; <https://www.ecb.europa.eu/stats/money/surveys/sme/html/index.en.html> (eingesehen am 9. 5. 2014).

2) Tatsächlich gehört eine Due-Diligence-Prüfung mittlerweile zum Standardprozedere umsichtig durchgeführter (vor allem multinationaler) Unternehmenstransaktionen. Beim Erwerb kleinerer Einheiten ohne jeden internationalen Bezug, der oft sehr schnell über die Bühne geht, wird sie aber zuweilen immer noch als verzichtbar empfunden, weil das österreichische Zivilrecht ohnehin ein reichhaltiges Instrumentarium bietet, um vor allem bei Willensmängeln und Leistungsstörungen den notwendigen Interessenausgleich zu schaffen.

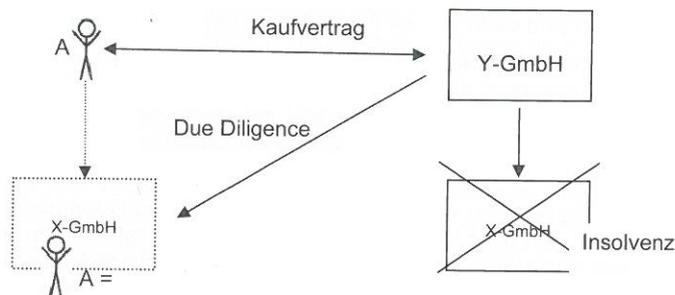
3) Demnach muss ein Käufer, der ordnungsgemäß im Sinne der Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmanns handelt, ein Kaufobjekt zumindest im Wesentlichen prüfen. Wurde einem Käufer die Möglichkeit zur Prüfung gegeben, hat er aber davon keinen (ausreichenden) Gebrauch gemacht, so muss er allfällige negative Folgen gegen sich gelten lassen, wenn er den Mangel bei gehöriger Sorgfalt hätte erkennen können.

den, mit Ausnahme jener, die im Vertrag ausdrücklich geregelt sind.⁴⁾ Somit ist es grundsätzlich Sache des Käufers, auf Schadloshaltungen und spezielle Zusagen des Verkäufers zu dringen.

Gerade aber der folgende Fall ist ein Beispiel dafür, dass sich diese Interessenlage zuweilen auch umkehren kann bzw. sollte.

2. Der Fall

Der Alleingesellschafter *A* der *X-GmbH* entscheidet sich, die Anteile an seinem maroden Unternehmen zu verkaufen. Aufgrund anhaltender Liquiditätsprobleme wurde u. a. auch ein Abgaberrückstand angehäuft, weil andere Gläubiger vorrangig befriedigt wurden, um den Geschäftsbetrieb aufrechtzuerhalten. Die *Y-GmbH* erwirbt mit einem (vermeintlich) geeigneten Sanierungskonzept und nach umfassender Due Diligence um einen symbolischen Euro. *A* wird als Geschäftsführer abgelöst. Im Anteilskaufvertrag wird zwischen den Vertragsparteien jegliche Gewährleistung – somit auch für Abgaberrückstände der *X-GmbH* – explizit ausgeschlossen. Etwa ein Jahr danach muss ein Insolvenzantrag gestellt werden. Der Fiskus erhält nur eine Quote und nimmt *A* für die aus seiner Funktionsperiode stammenden Abgabenschulden im Haftungswege in Anspruch.



3. Die Haftung

Gemäß § 80 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen⁵⁾ alle abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die der vertretenen abgaben- oder abfuhrverpflichteten juristischen Person obliegen. Nach § 9 BAO haften diese Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzungen der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

3.1. Prüfung der Haftungsvoraussetzungen

In unserem Fall ist zunächst das Vorliegen der (teilweisen) Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld aufgrund ihrer bloß quotenmäßigen Befriedigung im Insolvenzverfahren unzweifelhaft zu bejahen.⁶⁾

⁴⁾ In der Praxis führt dies mitunter zu einer kaum mehr fassbaren Regelungstiefe.

⁵⁾ Z. B. der Geschäftsführer einer GmbH, Vorstandsmitglieder einer AG usw.

⁶⁾ Die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld liegt dann vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (siehe u. a. VwGH 22. 10. 2002, 2000/14/0083; 26. 5. 2004, 99/14/0218; 8. 7. 2009, 2009/15/0013). Sie kann bereits dann angenommen werden, wenn im Laufe des Konkursverfahrens feststeht, dass die Abgabensforderung nicht vollständig befriedigt werden kann – das Ende des Verfahrens ist nicht zwingend abzuwarten (vgl. VwGH 22. 9. 1999, 96/15/0049; 19. 3. 2002, 98/14/0056; 28. 5. 2002, 99/14/0233).

Auch eine (objektive) Verletzung von dem Geschäftsführer A auferlegten Pflichten ist feststellbar. § 80 Abs. 1 letzter Satz BAO legt explizit fest, dass die Vertreter juristischer Personen insbesondere dafür zu sorgen haben, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Finanzielle Mittel waren laut Sachverhalt ja vorhanden,⁷⁾ A hat sich jedoch zur Bevorzugung anderer Gesellschaftsschulden entschieden. Fraglich ist, ob A hieraus (subjektiv) ein Vorwurf gemacht werden kann. Dies ist zu bejahen, denn er hat gegen die Gleichbehandlungspflicht verstoßen und insoweit schuldhaft gehandelt. Denn der Fiskus darf als Abgabengläubiger nicht schlechter behandelt werden als andere Gläubiger.⁸⁾ Somit hat der Vertreter dafür zu sorgen, dass die vorhandenen finanziellen Mittel an alle Gläubiger in einem aliquoten Betrag im Verhältnis der Schulden zu den vorhandenen finanziellen Mitteln aufgeteilt werden.⁹⁾

Davon abgesehen ist es nach ständiger Rechtsprechung ohnedies Sache des zur Haftung herangezogenen Geschäftsführers, darzulegen, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft gewesen ist.¹⁰⁾ In der Mehrzahl der Fälle erweist sich schon diese Beweisürde als unüberwindbar.

Entsprechendes gilt auch für die zur Haftungsanspruchnahme erforderliche enge kausale Verknüpfung zwischen schuldhafter Pflichtverletzung des Vertreters und der Uneinbringlichkeit der Abgabe.¹¹⁾ Auch hier kann die Abgabenbehörde, gestützt auf die Rechtsprechung, von der Kausalität ausgehen, solange keine entgegenstehenden Umstände dargetan werden.¹²⁾

3.2. Ermessensentscheidung

Die haftungsrechtliche Inanspruchnahme des A scheint nach dem oben Gesagten unausweichlich. Freilich könnte er darauf verweisen, dass sich die Abgabenbehörde doch an den neuen Geschäftsführer wenden solle, zumal sich dieser ja bei Übernahme der Vertretertätigkeit darüber zu unterrichten hatte, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene Körperschaft bisher ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen ist¹³⁾ (was im Rahmen der Due-Diligence-Prüfung wohl auch geschehen ist), und dass auch diesem Nachfolger die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten immer noch möglich gewesen wäre.

Ein derartiges Vorbringen wird der Verteidigung jedoch bloß einen Teilerfolg bescherehen, nämlich dann, wenn die Behörde im Rahmen des ihr eingeräumten Ermessens den Haftungsumfang bemisst. In der Regel wird hier eine nach den Kriterien der Zweckmäßigkeit und Billigkeit ermessengerechte Entscheidung ergeben, dass ein Geschäftsführer, der es bloß unterlassen hat, das Versäumnis seines Vorgängers zu beheben, nicht in höherem Ausmaß in Anspruch zu nehmen ist als derjenige, der den Abgabenausfall zunächst ursächlich zu verantworten hat.

⁷⁾ Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel zur Verfügung hat, so kann nach Ansicht des VwGH nicht von einer Pflichtverletzung gesprochen werden (siehe VwGH 7. 12. 2000, 2000/16/0601; 26. 11. 2002, 99/15/0249; vgl. auch Ritz, BAO⁵ [2014] § 9 Rz. 10).

⁸⁾ Vgl. z. B. VwGH 23. 11. 2004, 2001/15/0109; 15. 12. 2004, 2004/13/0146; 26. 6. 2007, 2004/13/0032; 25. 1. 2009, 2007/15/0277.

⁹⁾ Z. B. VwGH 17. 10. 2001, 2000/16/0575; 3. 9. 2008, 2003/14/0094; 15. 12. 2009, 2005/13/0040.

¹⁰⁾ Vgl. Ritz, BAO⁵, § 9 Rz. 22, mit Verweis auf VwGH 27. 1. 2011, 2009/16/0108; 21. 3. 2012, 2012/16/0048; 28. 2. 2013, 2012/16/0029; 18. 3. 2013, 2011/16/0184.

¹¹⁾ Ritz, BAO⁵, § 9 Rz. 24; W.-D. Arnold, Geschäftsführerhaftung nach § 9 BAO und nach § 67 Abs 10 ASVG, in Bernat/Böhler/Weillinger (Hrsg.), Zum Recht der Wirtschaft, FS Krejci (2001) 443 (461).

¹²⁾ Z. B. VwGH 2. 9. 2009, 2008/15/0201; 28. 4. 2011, 2011/16/0082; 28. 6. 2012, 2011/16/0126.

¹³⁾ Vgl. Ritz, BAO⁵, § 9 Rz. 15; VwGH 19. 4. 2006, 2003/13/0111; 27. 2. 2008, 2005/13/0094; 23. 6. 2009, 2007/13/0005, 0006, 0007; 24. 2. 2010, 2006/13/0094.

4. Die Lösung

Eines ist klar: Typischerweise binden kaufverträgliche Vereinbarungen nur die Vertragsparteien und wirken dementsprechend nur zwischen Verkäufer und Käufer. In unserem Fall wollte sich der Verkäufer A gegen die Inanspruchnahme durch den Käufer für nachträglich hervorkommende Abgaben- bzw. Haftungsansprüche absichern.¹⁴⁾ Nicht berücksichtigt wurde die besondere Konstellation, dass nämlich A auch gleichzeitig der Geschäftsführer war. Damit hat sich der in den Kaufpreisverhandlungen errungene Gewährleistungsausschluss als Pyrrhussieg erwiesen. Denn jene Gewährleistung, die ausgeschlossen werden sollte, ist niemals schlagend geworden, weil A selbst im Drittverhältnis durch die Abgabenbehörde in Anspruch genommen wurde. Dieser Zahlungsverpflichtung war er aber (vertrags-)schutzlos ausgeliefert.

Nun ist die Haftung des Geschäftsführers öffentlich-rechtlicher Natur und damit unabdingbar. Sie kann durch zivilrechtliche, auf die Veränderung der öffentlich-rechtlich gegebenen Haftung hinwirkende Vereinbarungen zwischen den Beteiligten nicht beeinträchtigt werden.¹⁵⁾ Es ist demnach für einen Dritten nicht möglich, anstelle des Haftenden in das Haftungsverhältnis einzutreten.

Dessen ungeachtet bleiben aber Vereinbarungen möglich, die den Käufer dazu verpflichten, den früheren Geschäftsführer vor oder im Fall seiner Inanspruchnahme durch die Abgabenbehörde schadlos zu halten. Das Haftungsverhältnis bleibt hierdurch unberührt, lediglich seine nachteiligen Folgen werden für den Haftenden abgewendet. Handelt es sich beim Geschäftsführer – anders als im Ausgangsfall – um eine vom Verkäufer der GmbH-Anteile verschiedene Person, stellt eine derartige Zusage der Schadloshaltung durch den Käufer in zivilrechtlicher Hinsicht einen Vertrag zugunsten Dritter dar.¹⁶⁾

In der Regel wird der Käufer eine derartige Schadloshaltung nicht uneingeschränkt zusichern, sondern darauf bedacht sein, zumindest im Fall vorsätzlicher Pflichtverletzungen leistungsfrei zu bleiben. Die Abgrenzung zur (groben) Fahrlässigkeit ist in derartigen Fällen jedoch zumeist schwierig, da zum Schlagendwerden der Geschäftsführerhaftung bereits leichte Fahrlässigkeit genügt und somit für die Behörde aus rein abgabenrechtlicher Sicht kein Anlass besteht, hinsichtlich der Verschuldensfrage näher zu differenzieren. Die Nützlichkeit bzw. Effektivität derartiger Einschränkungen kann daher letztlich auch von der Frage der Beweislast abhängen.¹⁷⁾

5. Fazit

Beim Verkauf von GmbH-Anteilen am Rande der Krise sollte (auch) im Hinblick auf die mögliche abgabenrechtliche Geschäftsführerhaftung die „zweite Ebene“, nämlich die der Gesellschaft, bedacht werden; dies vor allem bei Eigengeschäftsführung und -vertretung. Wenngleich die Geschäftsführerhaftung auf einen Dritten vertraglich nicht überbunden werden kann, ist die zivilrechtliche Zusage der Schadloshaltung möglich und schützt den Haftenden wirtschaftlich für den Fall seiner späteren Inanspruchnahme durch die Abgabenbehörde.

¹⁴⁾ Sofern Abgabenrückstände bei Abschluss des Anteilskaufvertrags bereits bekannt sind, fließen diese in der Regel ohnehin in die Kaufpreiskalkulation ein. Für eine (zusätzliche) Berücksichtigung derselben Schulden, unter welchem Titel auch immer, bleibt unter verständigen Vertragsparteien kein Raum.

¹⁵⁾ Siehe *Stoll*, BAO (1994) § 9, Seite 115.

¹⁶⁾ Beim Vertrag zugunsten Dritter verspricht der Schuldner dem Versprechensempfänger die Erbringung einer Leistung an einen Dritten. Dabei kann vereinbart sein, dass nur der Versprechensempfänger das Recht hat, die Leistung an den Dritten zu fordern (unechter Vertrag zugunsten Dritter); das Forderungsrecht kann aber auch oder allein dem Dritten zustehen (echter Vertrag zugunsten Dritter).

¹⁷⁾ Erhellend könnte hier freilich ein nachgelagertes Finanzstrafverfahren aufgrund eines Vorsatzdelikts sein, (bloß) indiziell wohl auch sein Unterbleiben.

SWK-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWK-Jahresabo 2018 inkl. Online Zugang und App

(93. Jahrgang 2018, Heft 1-36)

EUR 348,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort E-Mail

Telefon (Fax) Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53