

# SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

## Immobilienvertragssteuer

- Rechtsansicht des BMF zur neuen Grundstücksbesteuerung

## Umgründungen

- Praxisfragen zum Umgründungs(steuere)recht

## Umsatzsteuer

- Klarstellungen zu den Änderungen bei Grundstücken
- Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden?

## Energieabgabenvergütungsgesetz

- Energieabgabenvergütung für Dienstleister im Jänner 2011

## Haftungsverfahren

- Die Berechnung der Geschäftsführerhaftung

## Wirtschaft

- Aktuelle Steuerjudikatur



Linde

Gläubigergleichbehandlung

# Die Berechnung der Geschäftsführerhaftung für die Abgaben einer insolventen GmbH

## Ein alternativer Lösungsansatz

VON MAG. KLAUS KIFFMANN UND DR. JOHANNES LEITNER\*)

Bei Konkursen kommt es häufig zu divergierenden Berechnungen hinsichtlich der Haftung des Vertreters, insbesondere des Geschäftsführers einer GmbH, gemäß § 9 BAO. Die Pflicht des Vertreters, die vom Vertretenen geschuldeten Abgaben zu entrichten, besteht nur insoweit, als liquide Mittel vorhanden sind.<sup>1)</sup> Reichen die Mittel des Primärschuldners nicht aus, um die offenen Verbindlichkeiten zur Gänze zu entrichten, so ist der Vertreter grundsätzlich zur Befriedigung der Schulden im gleichen Verhältnis (anteilig) verpflichtet (Gleichbehandlungsgrundsatz). Er darf den Abgabengläubiger nicht schlechter behandeln als die übrigen Gläubiger.<sup>2)</sup> Der Geschäftsführer ist jedoch nicht verpflichtet, den Abgabengläubiger besser als die übrigen Gläubiger zu behandeln.<sup>3)</sup> Der Vertreter haftet für nicht entrichtete Abgaben des Vertretenen auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten des Vertretenen nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten.<sup>4)</sup>

Es kann somit nur zu einer allfälligen Haftung in Höhe des Quotenverschlechterungsschadens kommen, sprich in dem Ausmaß, in dem der Abgabengläubiger schlechter behandelt wurde als bei einer gleichmäßigen Verteilung der liquiden Mittel.

### 1. Berechnung der Geschäftsführerhaftung nach Ludwig

*Ludwig*<sup>5)</sup> konstruiert fiktive Daten, um seinen Vorschlag zur Berechnung der Geschäftsführerhaftung numerisch zu illustrieren. Die erste Zeile der von *Ludwig* verwendeten Tabelle wird in der folgenden Tabelle 1 repliziert:

| Firma XYZ         | Abgabenbetrag | Fälligkeit  | Liquide Mittel am Fälligkeitstag | Sonstige Gesamtschulden | Abgabenschulden | Tilgung der Abgaben (Quote in Prozent) | Gesamtverteilung der liquiden Mittel (Quoten in Prozent) |
|-------------------|---------------|-------------|----------------------------------|-------------------------|-----------------|--|--|
| Umsatzsteuer 2010 | 100.000       | 15. 2. 2011 | 85.000                           | 2.350.000               | 600.000         | 3.000 (0,50 %)                         | 3,49   |

**Tabelle 1:** Auszug der beispielhaften Daten von *Ludwig*, SWK-Heft 23/24/2012, 1047  
Die Berechnungen beruhen auf der Funktion

$$\text{Haftungsbetrag} = \text{Abgabenbetrag} \times \left( 1 - \frac{TQ_A}{TQ_{SG}} \right) \tag{1}$$

\*) Mag. Klaus *Kiffmann* ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Graz. Priv.-Doz. Dr. Johannes *Leitner* ist Mitarbeiter des Instituts für Statistik und Operations Research an der Karl-Franzens-Universität Graz.

1) VwGH 7. 12. 2000, 2000/16/0601.

2) VwGH 27. 5. 1998, 95/13/0170; 17. 8. 1998, 97/17/0096; 29. 3. 2001, 2000/16/0149.

3) VwGH 17. 8. 1998, 98/17/0038.

4) VwGH 26. 1. 2011, 2007/13/0063.

5) *Ludwig*, Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung im Haftungsverfahren, SWK-Heft 23/24/2012, 1046.

und der Annahme, dass die liquiden Mittel (hier: 85.000) zur Gänze zur Tilgung der Schulden (hier: 2.350.000 + 600.000 = 2.950.000) verwendet werden. Wir definieren zwei Tilgungsquoten ( $TQ$ ), jene für die Abgaben

$$TQ_A = \frac{\text{Tilgung der Abgaben}}{\text{Abgabenschulden}} = \frac{3.000}{600.000} = 0.005$$

und jene der sonstigen Gesamtschulden

$$TQ_{SG} = \frac{\text{Liquide Mittel} - \text{Tilgung der Abgaben}}{\text{Sonstige Gesamtschulden}} = \frac{85.000 - 3.000}{2.350.000} \approx 0.03489.$$

Für die Definition von Funktion (1) und unsere weiteren Ausführungen gilt die Annahme, dass eine Benachteiligung des Abgabengläubigers vorliegt ( $TQ_{SG} > TQ_A$ ). Andernfalls tritt kein Haftungsfall ein. Offensichtlich wird in diesem Beispiel der Abgabengläubiger benachteiligt, weil die Tilgungsquote der sonstigen Gesamtschulden die Tilgungsquote der Abgaben beinahe um das Siebenfache übersteigt ( $TQ_{SG}/TQ_A \approx 6,979$  bzw.  $TQ_A/TQ_{SG} \approx 0,1433$ ). Aus diesem Anteil von 14,33 % und dem Abgabebetrag von 100.000 ermittelt *Ludwig* eine Geschäftsführerhaftung gemäß §§ 80 ff. BAO in Höhe von  $100.000 \times (1 - 0,1433) = 85.670,73$ . Die Haftung des Geschäftsführers übersteigt den Bestand der liquiden Mittel um 670,73 Euro bzw. 0,8 %.

Um diesen Effekt näher zu untersuchen, werden die Daten in Tabelle 1 unverändert belassen; nur der Abgabebetrag wird systematisch variiert. Theoretisch liegt im Beispiel aus Tabelle 1 der Bereich der möglichen Abgabebeträge im Intervall zwischen 3.000 und 600.000. 3.000 ist die Untergrenze, weil in diesem Beispiel 3.000 Euro getilgt werden. Somit müssen Schulden in zumindest gleicher Höhe vorliegen. Der Abgabebetrag kann 600.000 nicht übersteigen, weil insgesamt Abgabenschulden in Höhe von lediglich 600.000 vorliegen.

In der zweiten Spalte von Tabelle 2 wird dieser Zusammenhang zwischen dem Abgabebetrag und der Höhe der Geschäftsführerhaftung gemäß Funktion (1) für einige beispielhafte Werte dargestellt. In der letzten Zeile und zweiten Spalte werden die Daten aus Tabelle 1 dahingehend modifiziert, dass der Abgabebetrag nicht 100.000, sondern 250.000 ausmacht. In diesem Fall impliziert die von *Ludwig* vorgeschlagene Berechnung, dass der Geschäftsführer mit 214.176,80 Euro haftet, das sind etwa 252 % der gesamten liquiden Mittel.

| Abgabebetrag | Haftungsbetrag (in % der liquiden Mittel) |           |                         |         |
|--------------|---|-----------|-------------------------|---------|
|              | <i>Ludwig</i>                             |           | <i>Kiffmann/Leitner</i> |         |
| 50.000       | 42.835,37                                 | (50,4 %)  | 1.494,68                | (1,8 %) |
| 100.000      | 85.670,73                                 | (100,8 %) | 2.989,36                | (3,5 %) |
| 150.000      | 128.506,10                                | (151,2 %) | 4.484,04                | (5,3 %) |
| 200.000      | 171.341,50                                | (201,6 %) | 5.978,72                | (7,0 %) |
| 250.000      | 214.176,80                                | (252,0 %) | 7.473,40                | (8,8 %) |

**Tabelle 2:** Haftungsbetrag unter Variation des Abgabebetrags bei konstanten übrigen Parametern aus Tabelle 1

### 3. Alternative Berechnungen

Die von *Ludwig* vorgeschlagene Funktion (1) hat die Eigenschaft, dass der Haftungsbetrag die liquiden Mittel signifikant übersteigen kann. Dieses Defizit der Funktion kann

korrigiert werden, indem der Haftungsbetrag auf die Höhe der liquiden Mittel beschränkt wird:

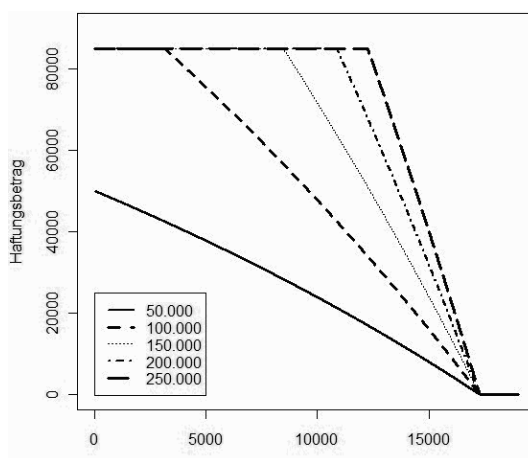
$$\text{Haftungsbetrag} = \min \left( \text{Abgabenbetrag} \times \left( 1 - \frac{TQ_A}{TQ_{SG}} \right), \text{liquide Mittel} \right). \quad (2)$$

Alle anderen Eigenschaften der Funktion (1) bleiben erhalten, aber es entstehen weitere Nachteile. Diese werden in Abbildung 1 verdeutlicht, in der für die fünf Abgabebeträge aus Tabelle 2 der Haftungsbetrag laut Funktion (2) in Abhängigkeit von der Abgabenteilung skizziert wird.

Im Beispiel aus Tabelle 1 und dessen Variationen in Tabelle 2 gilt bei einer Abgabenteilung von 17.288,14 Euro, dass der Abgabengläubiger den sonstigen Gläubigern gleichgestellt wird ( $TQ_{SG} = TQ_A$ ) und daher keine Haftung eintritt. Für alle größeren Tilgungsbeträge ist der Haftungsbetrag ebenfalls 0, zumal der Abgabengläubiger sogar bevorzugt wird ( $TQ_{SG} < TQ_A$ ). Für uns wesentlich ist das fragwürdige Verhalten der Funktion (2) im Haftungsfall ( $TQ_{SG} > TQ_A$ ). Besonders deutlich wird dies bei einem Abgabebetrag von 250.000 Euro. Dieser Fall wird in Abbildung 1 im äußerst rechts liegenden Funktionsgraphen skizziert. Der Haftungsbetrag steigt von 0 auf 85.000 bei einer Reduktion der Tilgung um lediglich ca. 5.000 Euro (17.288 auf 12.257). Bereits kleine Abweichungen von der Gläubigergleichbehandlung werden größtmöglich sanktioniert.

Es ist fraglich, ob eine derartige Asymmetrie angestrebt werden soll, zumal weiters durch die Höhe des Abgabebetrags unterschiedliche Tilgungsanreize entstehen können. Für den Fall mit einem Abgabebetrag von 250.000 wird für alle Tilgungsbeträge unter 12.257 Euro eine Geschäftsführerhaftung von 85.000 schlagend. Für den Geschäftsführer ist daher eine Abgabenteilung zwischen 0 und 12.257 Euro gleichwertig, weil er immer in Höhe der gesamten liquiden Mittel von 85.000 Euro haftet.

Es wäre wünschenswert, dass der Geschäftsführer bei größeren Abweichungen vom Gläubigergleichbehandlungsprinzip auch mit größeren Haftungsbeträgen bestraft wird. Funktion (2) erfüllt diese Bedingung lediglich für kleine Abgabebeträge (z. B. 50.000 Euro), wie aus Abbildung 1 hervorgeht. Für größere Beträge ist der Maximalwert in Höhe der liquiden Mittel schnell erreicht.



**Abbildung 1:** Höhe des Haftungsbetrags in Abhängigkeit von der Abgabenteilung für fünf Abgabebeträge

Aus diesen Gründen sind wir der Meinung, dass die Funktion zur Berechnung des Haftungsbetrags entsprechend den gesetzlichen Vorgaben wie folgt definiert werden sollte:

$$\text{Haftungsbetrag} = \min(\text{Abgabenbetrag} \times (TQ_{SG} - TQ_A), \text{liquide Mittel}) \quad (3)$$

Funktion (3) ist wie Funktion (2) durch die Höhe der liquiden Mittel beschränkt. Diese Bedingung wird aber im Gegensatz zu Funktion (2) erst in extremen Fällen bindend. Die Ergebnisse dieser Berechnung werden in der dritten Spalte von Tabelle 2 präsentiert. Die Haftungsbeträge sind generell deutlich geringer. Die Funktion erfüllt die Anforderungen des Gesetzgebers – sprich die anteilige Gleichbehandlung der Gläubiger – und vermeidet gleichzeitig die oben diskutierten Probleme.

#### 4. Zusammenfassung

Der Gesetzgeber hat die Anforderungen an die Berechnung der Geschäftsführerhaftung für die Abgaben einer insolventen GmbH derart formuliert, dass diese von einer de facto beliebig großen Menge von Funktionen erfüllt wird. *Ludwig* hat kürzlich eine Berechnungsmethode präsentiert, deren Nachteile hier diskutiert wurden. Eine alternative Berechnung wurde vorgestellt, die keine dieser negativen Effekte aufweist. Durch die von uns vorgeschlagene Berechnung hat der Geschäftsführer einen Anreiz zur quotenmäßigen Gleichbehandlung der Gläubiger. Der Geschäftsführer löst eine Haftung bei nicht anteiliger Tilgung der Abgabenschulden in Höhe der quotenmäßigen Differenz aus, wobei diese Haftung, wie vom Gesetzgeber vorgesehen, durch die Höhe der liquiden Mittel beschränkt ist.

---

### Rechtsprechungsüberblick


## Aktuelle Rechtsprechung des OGH

### Gewerblicher Rechtsschutz – Insolvenzrecht – Unternehmensrecht – Zivilverfahrensrecht

VON DR. JOHANNES PETER GRUBER UND DR. HELEN PELZMANN\*)

**Die folgende Übersicht fasst wichtige aktuelle Entscheidungen des OGH aus den verschiedensten Bereichen des Wirtschaftsrechts im weitesten Sinn kurz und kompakt zusammen.<sup>1)</sup>**


#### 1. Gewerblicher Rechtsschutz

**Bildbegleittext (I):** Der Träger eines Namens kann von einer Zeitung nicht Unterlassung nach dem UrhG verlangen, wenn die Zeitung das Bild einer anderen Person mit dessen Namen abgedruckt hat. Urheberrechtlicher Schutz bestünde nur dann, wenn der Namensträger selbst abgebildet worden wäre. Der Namensträger kann aber eine Verletzung seines allgemeinen Persönlichkeitsrechts durch Namensnennung geltend machen, wenn dadurch schutzwürdige Interessen des Genannten beeinträchtigt worden sind (→  OGH 11. 5. 2012, 4 Ob 51/12x).

**Bildbegleittext (II):** Ein Anspruch auf Ersatz immaterieller Schäden wegen der irrtümlichen Veröffentlichung eines Namens in einer Zeitung besteht grundsätzlich weder nach allgemeinem Zivilrecht noch nach Urheberrecht. Ein Anspruch auf Ersatz des

---

\*) Dr. Johannes Peter Gruber ist Rechtsanwalt in Wien; Dr. Helen Pelzmann, LL.M. (LSE), ist Rechtsanwältin in Wien.

<sup>1)</sup> Volltexte der Entscheidungen können schnell und bequem unter Eingabe der Geschäftszahl in der Suchmaske in *Lindeonline*, →  <http://www.lindeonline.at>, eingesehen werden.

# SWK-Jahr eSabo

inklusive **Onlinezugang**  
und **app** zum Hef t-download



**Aktion**  
Jetzt **20%**  
günstiger!



## BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

**SWK-Jahresabonnement 2014 inkl. Online Zugang und App**  
(89. Jahrgang 2014, Heft 1-36)

**EUR 244,-**  
Statt EUR 305,-

**Das Angebot gilt nur für Neuabonnements.** 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](http://www.lindeverlag.at)  
oder via E-Mail an  
[office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)  
oder per Fax  
**01/24 630-53**