

Ausfallbürgschaft Hypo Alpe Adria Ein Sommernachts-Traum

Sonderpensions-Begrenzung

Rechtsanwälte

Arbeitnehmer-Eigenschaft

Schwarz-Weiß-Marken

Schutzumfang

VRUG

Außergeschäftsraum-Verträge

Filesharing-Klagen

Erfolgserichtsstand

EU-Grundrechte

Kompetenzkonflikt OGH – VfGH

Geschäftsführerhaftung – Anforderungen an die aktive Prüfpflicht bei Übernahme einer Leitungsfunktion

Gibt es keine Hinweise, aus denen ein neu hinzutretender Geschäftsführer schließen kann, dass Steuerklärungen oder abgabenrechtliche Selbstberechnungen in der Vergangenheit unrichtig gewesen sind, so trifft ihn bei der Übernahme seiner Geschäftsführerfunktion nicht die Pflicht, die gesamte Buchhaltung und das gesamte Rechenwerk sowie die Aufzeichnungen der Gesellschaft nachzuprüfen.

Der (nunmehrige) Bf war vom 25. 6. 2007 bis zum 11. 1. 2008 Geschäftsführer der R-GmbH. Über das Vermögen dieser Gesellschaft wurde mit Beschluss des HG Wien vom 23. 3. 2009 der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss vom 27. 7. 2010 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben.

Der Bf wurde zur Haftung für Kommunalsteuerrückstände herangezogen, begründet wurde diese Heranziehung zur Haftung mit der „Missachtung der Vorschriften über den Zeitpunkt der Entrichtung der Kommunalsteuer für jeden Monat bis längstens zum 15. des darauffolgenden Monats“. Der erstinstanzliche Bescheid wurde angefochten. Im Rechtsmittelverfahren vor der Abgabenberufungskommission der Bundeshauptstadt Wien hat der Bf sein erstinstanzliches Vorbringen im Wesentlichen wiederholt und insb sein Verschulden an der Pflichtverletzung bestritten. Er führte aus, dass er nur von Juni 2007 bis Jänner 2008 Geschäftsführer gewesen sei. Bei seinem Amtsantritt und während seiner Verantwortungszeit seien keine Steuerschulden bekannt gewesen. Nach seinem Kenntnisstand habe die R-GmbH für das Jahr 2007 ihre Kommunalsteuerpflicht voll erfüllt. Er habe beim Verlassen des Unternehmens die Agenden ordnungsgemäß seinem Nachfolger übergeben. Eine Verantwortung für mögliche Kommunalsteuerrückstände außerhalb seiner Amtszeit lehne er ab. Während seiner Geschäftsführerfunktion habe es keine Schlechterstellung einzelner Gläubiger gegeben. Er habe seine Sorgfaltspflicht nicht verletzt, weil er alle ihm zur Verfügung gestandenen Unterlagen wie Saldenlisten und Jahresabschlüsse der Vorjahre und eine durch den Einstieg eines Investors durchgeführte Due Diligence ausgiebig geprüft habe und daraus keine offenen Zahlungen an den Magistrat der Stadt Wien ersichtlich gewesen seien. Bei seinem Amtsantritt habe er sich bei seinem Vorgänger über etwaige Zahlungsrückstände erkundigt, was verneint und durch die Vorlage der Buchhaltungsunterlagen untermauert worden sei. Alle notwendigen Berechnungen seien von der Steuerberatungskanzlei durchgeführt worden.

Die belBeh führte dazu aus, ein Geschäftsführer müsse sich bei Übernahme seiner Funktion auch darüber unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen

nachgekommen sei, und es obliege ihm, auch die vor seiner Bestellung fällig gewordenen, aber noch nicht abgestatteten Abgabenschuldigkeiten aus den vorhandenen Mitteln zu entrichten. Es wäre daher bei Übernahme der Geschäftsführerfunktion die Pflicht des Bf gewesen, nicht nur zu prüfen, ob und inwieweit Rückstände an sich bestehen, sondern auch, ob die Buchhaltung tatsächlich korrekt und den gesetzlichen Vorschriften entsprechend geführt worden sei. Zu dem vom Bf vorgelegten „Schlussbericht Financial and Tax Due Diligence“ wies die belBeh darauf hin, dass es sich nicht um einen vollständigen Bericht in seiner Endfassung, sondern nur um einen seitenweisen Auszug eines Entwurfs mit dem Datum 26. 9. 2006 gehandelt hat. Dieser Berichtsentwurf führe im Punkt „Darstellung der allgemeinen steuerlichen Verhältnisse“ aus, dass seit 2002 keine Betriebsprüfung/Außenprüfung bei der R-GmbH stattgefunden habe. Auch beim vorgelegten „Legal Due Diligence Report über die rechtliche Prüfung der Unternehmensgruppe R“ handle es sich nicht um einen vollständigen Bericht in seiner Endfassung, sondern nur um einen kleinen seitenweisen Auszug eines Entwurfs mit dem Datum 29. 9. 2006. Aus den wenigen übermittelten Seiten, welche offensichtlich auszugsweise Dokumente aus dem gesamten Unternehmen (auch außerhalb Österreichs) auflisteten, könne für die im Haftungsverfahren zu beantwortenden Fragen nichts gewonnen werden.

Es seien somit keine Umstände hervorgekommen, auf Grund derer der Bf hätte darauf vertrauen dürfen, dass die Kommunalsteuer korrekt berechnet und entrichtet worden wäre. Im Gegenteil, auf Grund der vorgelegten Unterlagen, aus denen eindeutig hervorgehe, dass seit 2002 bis September 2006 keine Betriebsprüfungen durchgeführt worden seien, hätte bei Einhaltung der gebotenen Sorgfalt der Bf jedenfalls weitere Nachforschungen betreffend die bisherige Erfüllung der Abgabenverpflichtungen durch die R-GmbH betreiben müssen. Die bloße Einschau in Bilanzen und Saldenlisten, ob Rückstände bestünden, und die Einholung von Erkundigungen über die Gesellschaft im Allgemeinen seien keinesfalls ausreichend, um eine Haftung des Bf auszuschließen.

Aus der Begründung:

(...) Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben.

(...) Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen haben nach § 80 BAO alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insb dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, ent-

§ 6 a KommStG 1993;
§§ 9, 80 BAO

VwGH
28. 2. 2014,
2012/16/0101

2014/262

richtet werden. Gem § 6 a Kommunalsteuergesetz 1993 (KommStG) haften die in §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese betreffende Kommunalsteuer insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insb im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Nach der stRsp des VwGH hat der Vertreter dazutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung iSd § 9 Abs 1 BAO annehmen darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war. Für die Haftung nach § 6 a KommStG gilt nichts anderes (vgl das hg Erk v 18. 3. 2013, 2011/16/0187).

Der Bf bestreitet das ihm angelastete Verschulden iSd § 6 a KommStG. Er habe wie im Verwaltungsverfahren vorgebracht bei Übernahme der Geschäftsführerfunktion die Bilanzen, Saldenlisten und den Due Diligence Report geprüft, aus denen kein Rückstand ersichtlich gewesen sei. Auch weitere Erkundigungen und Informationseinholung bei seinem Vorgeschäftsführer hätten keine Anhaltspunkte für Abgabenrückstände geboten. Die Fälligkeitszeitpunkte der in Rede stehenden Kommunalsteuer lägen durchwegs vor seiner Geschäftsführertätigkeit. Die Qualifikation ehemaliger Beschäftigungsverhältnisse, die bei Übernahme der Geschäftsführerfunktion bereits beendet gewesen seien, sei erst nach Ende seiner Geschäftsführertätigkeit im Rahmen einer Prüfung durch das FA geändert worden. Die belBeh fordert diesem bereits im Verwaltungsverfahren erstatteten Vorbringen gegenüber, dass der Geschäftsführer sich bei Übernahme seiner Funktion auch darüber unterrichten müsse, ob und in welchem Ausmaß die Gesellschaft bisher den steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen sei, und nicht nur zu prüfen habe, ob und welche Rückstände bestünden, sondern auch, ob die Buchhaltung tatsächlich korrekt und den gesetzlichen Vorschriften entsprechend geführt wurde.

Tatsächlich hat sich ein Geschäftsführer nach der Rsp des VwGH bei Übernahme seiner Funktion auch darüber zu unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene GmbH bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist, weil die Pflicht der GmbH zur Abgabentrichtung erst mit deren Abstattung endet. Die GmbH bleibt verpflichtet, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr oder Einzahlung sie in Rückstand geraten ist, zu erfüllen, und zur Erfüllung dieser Verpflichtung ist der Geschäftsführer der GmbH verhalten (vgl etwa die hg Erk v 27. 2. 2008, 2005/13/0085, v 23. 6. 2009, 2007/13/0005 bis 0007, und v 24. 1. 2013, 2012/16/0100). Der Geschäftsführer hat sich demnach darüber zu unterrichten, welchen Stand das Abgabenkonto der Gesellschaft im Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsführerfunktion hat, und die Pflicht, die Beträge eines allfälligen

Rückstands, wie er am Abgabenkonto ausgewiesen (verbucht) ist, zu entrichten.

Allerdings hat der Bf im Verwaltungsverfahren dargelegt, wodurch er dieser ihm von der Rsp auferlegten Verpflichtung nachgekommen sei. Die belBeh fordert demgegenüber im angefochtenen Bescheid, er hätte bei Übernahme der Geschäftsführerfunktion nicht nur zu prüfen gehabt, ob und inwieweit Rückstände an sich bestünden (...), sondern auch, ob die Buchhaltung tatsächlich korrekt und den gesetzlichen Vorschriften entsprechend geführt worden sei. Damit überspannt die belBeh nach Ansicht des VwGH die dem Geschäftsführer zumutbare Prüfungspflicht. Gibt es keine Hinweise, aus denen der Geschäftsführer schließen könnte, dass die Steuererklärungen oder (bei Selbstbemessungsabgaben) die Selbstberechnungen der zu entrichtenden Abgaben unrichtig gewesen seien, hat ein Geschäftsführer bei Übernahme seiner Geschäftsführerfunktion nicht auch noch die Pflicht, (etwa innerhalb des Verjährungszeitraums) die gesamte Buchhaltung, wie es die belBeh fordert, und das gesamte Rechenwerk sowie die Aufzeichnungen nachzuprüfen.

Dass dem Bf solche Hinweise vorgelegen wären, stellt die belBeh nicht fest. Die belBeh erwähnt eine Aussage im „Legal Due Diligence Report über die rechtliche Prüfung der Unternehmensgruppe R“ mit dem Datum 29. 9. 2006, wonach bei den Dienstverträgen eine Beanstandung hinsichtlich der Vereinbarung einer Probezeit von drei Monaten und der Hinweis auf die Gehaltseinstufung laut KV enthalten habe. Dies stellt jedoch keinen Hinweis auf die erst nach Ende der Geschäftsführerfunktion des Bf durch das FA entdeckte falsche Qualifikation der Dienstverhältnisse dar.

Wurde aber der Bf ohne sein Verschulden erst nach Ende seiner Geschäftsführerfunktion im Beschwerdefall im Haftungsverfahren mit diesem Umstand konfrontiert, scheidet eine Haftung des Bf insoweit aus (...).

Der angefochtene Bescheid war daher mit seinem insoweit unteilbaren Spruch zur Gänze gem § 42 Abs 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufzuheben. (...)

Anmerkung:

Die vorliegende E hat aus mehreren Gründen praktische Bedeutung, zumal der VwGH nicht nur die aktive Prüfpflicht des neu hinzutretenden Geschäftsführers auf ein praktisch vertretbares Ausmaß beschränkt, sondern auch die von der belBeh anscheinend angenommene uferlose Beweislastumkehr im Haftungsverfahren widerlegt. Wenngleich das KommStG eigene Haftungsbestimmungen enthält, erfolgt deren Auslegung nach den zu § 9 BAO entwickelten Grundsätzen. Im Umkehrschluss bedeutet dies freilich, dass die gegenständliche E nicht nur für die Kommunalsteuer, sondern auch in allen sonstigen Fällen der abgabenrechtlichen Geschäftsführungshaftung von Relevanz ist.

Im Anwendungsbereich des § 9 BAO ist es nach hM (vgl schon VwGH 24. 9. 1954, 137/52; weiterführend auch Ritz, BAO⁵ § 9 Tz 22 mwN) „Sache des Geschäftsführers einer GmbH dazutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, daß die Gesellschaft die an-

fallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat“. Der Geschäftsführer hat daher darzulegen und zu begründen, warum ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich war. Widrigenfalls wird angenommen, dass ihn an der Pflichtverletzung ein Verschulden trifft (Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁶ Rz 142 mwN, sowie jüngst VwGH 18. 4. 2012, 2011/16/0186). Das Leitungsorgan trifft somit eine qualifizierte Nachweis- und Mitwirkungspflicht. Er hat sich zu rechtfertigen und schlüssig und konkret jene Umstände darzustellen, die ihn an der Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen gehindert haben (VwGH 24. 9. 2008, 2007/15/0282; 13. 9. 2006, 2003/13/0131). Die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers entbindet die Behörde jedoch freilich nicht von jeglicher Ermittlungspflicht. Ebenso darf

die Nachweis- und Mitwirkungspflicht nicht überstrapaziert werden. Der neu hinzutretende Geschäftsführer hat daher nicht – wie offensichtlich von der belBeh angenommen – im Zuge seines Amtsantritts eine vollständige Due Diligence-Prüfung durchzuführen und das gesamte Rechenwerk der Gesellschaft einer detaillierten Überprüfung zu unterziehen. Eine solche Prüfpflicht würde den Haftungsmaßstab des Geschäftsführers überstrapazieren und wäre auch praktisch in der Regel kaum durchführbar. Die Rechtfertigung des Bf im konkreten Fall hat die geforderten Voraussetzungen nach Ansicht des VwGH erfüllt, eine weitergehende Beweispflicht bestand offensichtlich nicht.

Franz Althuber

RA Dr. Franz Althuber, LL. M., ist Partner bei DLA Piper Weiss-Tessbach Rechtsanwälte GmbH.