

24. April 2013, XI R 3/11). Unionsrechtlich beruht der ermäßigte Steuersatz (nur) für Wohnzwecke auf der der Republik Österreich ursprünglich im Beitrittsvertrag zugestandenem, oben erwähnten Übergangsbestimmung der 6. EG-RL (vgl. *Scheiner/Kolacny/Caganeek*, aaO, § 10 Abs. 2 Z 4 Anm. 28). Damit war es zulässig, unabhängig von der in der Beschwerde relevierten Frage des Vorliegens eines einheitlichen Umsatzes, den ermäßigten Steuersatz nur auf die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke zu beziehen, wie dies im Übrigen bereits der Rechtsanwendung zur Wohnungsvermietung vor dem Beitritt Österreichs zu EU entsprach (vgl. *Caganeek*, ÖStZ 2001/541, 279, auch mit Hinweis auf den umsatzsteuerrechtlich zu beachtenden Grundsatz der Neutralität, sowie *Berger/Bürgerler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, aaO, § 10 Rz 57).“

24. April 2013, XI R 3/11). Unionsrechtlich beruht der ermäßigte Steuersatz (nur) für Wohnzwecke auf der der Republik Österreich ursprünglich im Beitrittsvertrag zugestandenem, oben erwähnten Übergangsbestimmung der 6. EG-RL (vgl. *Scheiner/Kolacny/Caganeek*, aaO, § 10 Abs. 2 Z 4 Anm. 28). Damit war es zulässig, unabhängig von der in der Beschwerde relevierten Frage des Vorliegens eines einheitlichen Umsatzes, den ermäßigten Steuersatz nur auf die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke zu beziehen, wie dies im Übrigen bereits der Rechtsanwendung zur Wohnungsvermietung vor dem Beitritt Österreichs zu EU entsprach (vgl. *Caganeek*, ÖStZ 2001/541, 279, auch mit Hinweis auf den umsatzsteuerrechtlich zu beachtenden Grundsatz der Neutralität, sowie *Berger/Bürgerler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, aaO, § 10 Rz 57).“

Dr. Franz Althuber, LL.M./MMag. Dr. Benjamin Twardosz, LL.M.

■ RdW 2014/542, 498

## Abgabenrechtliche Prüfpflichten des neuen Geschäftsführers

Die Übernahme einer Geschäftsführungsfunktion ist auch mit abgabenrechtlichen Haftungsrisiken verbunden. Bisher nahezu ungeklärt und in der Praxis umstritten sind die aktiven Erkundigungs-, Informations-, Nachforschungs- und Aufarbeitungspflichten eines neu hinzutretenden Geschäftsführers aus abgabenrechtlicher Sicht. Der folgende Beitrag soll einen Überblick über die Rechtslage geben, die jüngst ergangene einschlägige Judikatur näher analysieren und mögliche Haftungsfolgen einer Pflichtverletzung aufzeigen.

### 1. Grundsätzliches zur abgabenrechtlichen Haftung des Geschäftsführers

#### 1.1. Allgemeines

Gem § 80 Abs 1 BAO haben ua die „zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen“<sup>1)</sup> alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Insb haben sie dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Neben der explizit angeführten Pflicht zur Abgabentrichtung aus den verwalteten Mitteln gehören zu den Pflichten der Leitungsorgane einer juristischen Person etwa die allgemeinen abgabenrechtlichen Pflichten iSd §§ 119 ff BAO, allfällige Verpflichtungen zur Auskunftserteilung, Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sowie Anzeige-, Erklärungs- und Berichtigungspflichten.<sup>2)</sup>

Gem § 9 Abs 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können. Die Haftungsbestimmung des § 9 BAO normiert somit eine verschuldensabhängige Ausfallhaftung für bestimmte Personen und ist im Wesentlichen einem zivilrechtlichen Schadenersatzanspruch nachgebildet. Der Vertreter haftet persönlich, unbeschränkt und unbeschränkbar für Abgabenschulden, wenn er die ihm auferlegten abgabenrechtlichen Pflichten schuldhaft verletzt und damit einen Abgabenausfall verursacht hat.<sup>3)</sup>

### 1.2. Beginn und Ende der abgabenrechtlichen Geschäftsführerhaftung

Die Bestellung als Geschäftsführer einer GmbH erfolgt rechts-wirksam mit der entsprechenden Annahme der Bestellung durch den Geschäftsführer.<sup>4)</sup> Dasselbe gilt sinngemäß für den Vorstand einer Aktiengesellschaft, wobei im Aktienrecht aber strittig ist, ob ein Bestellungsbeschluss annahme- oder bloß zugangsbedürftig ist.<sup>5)</sup> Die Eintragung im Firmenbuch hat aber gesellschaftsrechtlich jedenfalls stets bloß deklarative Wirkung.

Die Rechtslage im Abgabenrecht ist demgegenüber unklar. *Ritz*<sup>6)</sup> vertritt – ohne jeglichen Hinweis auf die Relevanz des Firmenbuchstandes – die Ansicht, dass die Vertreterhaftung des § 9 Abs 1 BAO (und damit auch die Qualifikation als Vertreter iSd § 80 Abs 1 BAO) von der „gesellschaftsrechtlichen Stellung als GmbH-Geschäftsführer“ abhängt. Auch *Stoll*<sup>7)</sup> verweist lediglich auf die gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen und führt aus, dass § 80 Abs 1 BAO an diese anknüpft. Der VwGH hat die bloß deklarative Wirkung einer Firmenbucheintragung auch für abgabenrechtliche Zwecke in ständiger Rsp explizit anerkannt.<sup>8)</sup> Der UFS vertrat hingegen in der Vergangenheit konsequent die Rechtsansicht, dass Vertreter iSd § 80 Abs 1 BAO stets „das im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführungsorgan“ sei.<sup>9)</sup> Der Rechtsmeinung des VwGH ist uE der Vorzug zu geben, da es für das abgabenrechtliche Pflichtenverhältnis nur darauf ankommen kann, ob die jeweilige natürliche Person in einem Rechte- und Pflichtenverhältnis zur juristischen Person steht, aufgrund dessen sie zu Handlungen oder Unterlassungen verpflichtet ist. Ob die jeweilige natürliche Person (schon oder noch) im Firmenbuch eingetragen ist, muss dafür irrelevant sein.

1) Nach hM gehören hierzu jedenfalls die in den jeweiligen Materiengesetzen (GmbHG, AktG, PSG, GenG, etc) vorgesehenen Organe der jeweiligen juristischen Person.

2) Weiterführend auch *Stoll*, BAO (1994) 790.

3) Vgl grundlegend zu § 9 BAO etwa *Althuber/Varro*, Die abgabenrechtliche Verantwortlichkeit der Leitungsorgane von Kapitalgesellschaften im Überblick, in *Althuber* (Hrsg), Geschäftsführer- und Vorstandshaftung im österreichischen Steuerrecht (2012) 1 ff sowie *Urtz*, Haftung im Steuer- und Verwaltungsrecht, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Die allgemeinen Bestimmungen der BAO (2012) 271 ff.

4) Vgl etwa *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG<sup>3</sup> § 15 Rz 7 sowie *Straube/Ratka/Stöger/Völkl* in *Straube* (Hrsg), GmbHG § 15 Rz 41.

5) Zum Meinungsstand vgl insb *Strasser* in *Jabornegg/Strasser*, AktG II<sup>5</sup> §§ 75, 76 Rz 5 mwN.

6) *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 9 Tz 1.

7) *Stoll*, BAO (1994) 787 f.

8) So etwa VwGH 11. 3. 2010, 2010/16/0028; 23. 1. 1997, 95/15/0163.

9) UFS 8. 5. 2007, RV/0035-K/06; 13. 1. 2011, RV/1308-W/10.

Dies deckt sich auch mit dem Gesetzeswortlaut, zumal „zur Vertretung juristischer Personen“ iSd § 80 Abs 1 BAO eben jene Person berufen ist, die gesellschaftsrechtlich wirksam zum Geschäftsführer bestellt wurde. Wenn das gesellschaftsrechtliche Materiengesetz (GmbHG, AktG) die Firmenbucheintragung hinsichtlich der Wirksamkeit einer Bestellung für bloß deklarativ erklärt, muss dies infolge des Wortlautes des § 80 Abs 1 BAO auch für abgabenrechtliche Zwecke gelten.

## 2. Die Übernahme einer Geschäftsführungsfunktion als gedankliche Fortsetzung eines Pflichtenverhältnisses

### 2.1. Allgemeines

Von der oben beschriebenen zeitlichen Beschränkung der abgabenrechtlichen Geschäftsführerhaftung auf Pflichtverstöße, die während aufrechter Bestellung begangen werden, gibt es in zwei wichtigen Fällen Ausnahmen. Einen Fall nennt § 15 Abs 2 BAO: Wenn der Geschäftsführer bestimmte Pflichtverstöße seines Vorgängers erkennt und die Anzeige unterlässt, haftet er auch für Pflichtverstöße dieses Vorgängers, weil zu dem Verstoß des Vorgängers ein eigener hinzutritt (siehe dazu Punkt 4. unten). Ein weiterer Fall der Haftung für Pflichtverletzungen des Vorgängers ergibt sich bei fortdauernden Verpflichtungen:

Das praktisch relevanteste Beispiel der fortdauernden Verpflichtung ist die in § 80 Abs 1 BAO ausdrücklich erwähnte Abgabentrichtungspflicht. Ihre Verletzung kann – da es sich nicht um eine zeitpunktbezogene Pflicht handelt – über längere Zeiträume und damit auch über mehrere Amtsperioden verschiedener Leitungsorgane gleichsam als Dauerzustand bestehen. Solange eine Abgabe fällig ist, aber unberichtigt aushaftet, besteht die Pflicht des – jeweils im Amt befindlichen – Geschäftsführers, für die Entrichtung der Abgabe nach den abgabenrechtlichen Bestimmungen zu sorgen. Bei einer Verletzung der fortdauernden Abgabentrichtungspflicht steht im Fall der Uneinbringlichkeit bei der juristischen Person eine Haftung des neuen Vertreters gem § 9 Abs 1 BAO im Raum. Noch deutlicher formuliert dies der deutsche BFH in ständiger Judikatur zur entsprechenden Haftungsbestimmung des § 69 dAO: „[...] Ein Geschäftsführer darf die vor Aufnahme der Geschäftsführertätigkeit entstandenen Steuerschulden nicht gänzlich unberücksichtigt lassen. Zwar kann ihm das Verschulden seiner Vorgänger nicht wie eigenes Verschulden zugerechnet werden, jedoch verletzt er die ihm obliegenden steuerlichen Pflichten dadurch, dass er nach der Übernahme der Geschäfte nicht für eine alsbaldige Tilgung der Steuerverbindlichkeiten sorgt [...]“. <sup>10)</sup>

Im Zusammenhang mit einer solchen Haftung für fortdauernde Pflichtverstöße interessieren in der Praxis regelmäßig zwei Fragen. Einerseits ist relevant, ob der neu hinzutretende Geschäftsführer die bereits bestehende Verpflichtung kannte oder kennen musste. Damit einher geht die Frage nach einer allenfalls bestehenden aktiven Erkundigungspflicht des neuen Geschäftsführers. Andererseits stellt die Tatsache, dass eine bereits bestehende Verpflichtung dem neuen Geschäftsführer – wenngleich ihn vielleicht eine Erkundigungspflicht getroffen hätte – unbekannt war, möglicherweise ein Ermessenskriterium dar, welches von der Abgabenbehörde bei der Erlassung eines Haftungsbescheides zugunsten des potenziell Haftenden zu berücksichtigen ist.

## 2.2. Die Reichweite der aktiven Prüf- und Erkundigungspflicht des neu hinzutretenden Geschäftsführers

Ob einen neu hinzutretenden Geschäftsführer überhaupt aktive Prüf- und Erkundigungspflichten hinsichtlich der abgabenrechtlichen Belange der nunmehr von ihm vertretenen juristischen Person treffen, ist in der Literatur noch nicht im Detail behandelt worden. So führt bspw Ritz<sup>11)</sup> in diesem Zusammenhang lediglich aus, dass sich der Geschäftsführer bei der Übernahme der Vertretertätigkeit darüber „zu unterrichten habe“, ob und in welchem Ausmaß der von ihm nunmehr Vertretene bisher seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen ist. Auch in der früheren einschlägigen Rechtsprechung des VwGH<sup>12)</sup> und des UFS<sup>13)</sup> findet sich – soweit ersichtlich – keine nähere Erläuterung, wie ausgeprägt und detailliert die Erkundigungspflichten tatsächlich sind und welche Schritte der neu hinzutretende Geschäftsführer zu setzen hat.

Erst eine jüngst ergangene Entscheidung,<sup>14)</sup> in welcher der Beschwerdeführer ua vorgebracht hat, sogar die historischen Bilanzen, Saldenlisten und einen existierenden Due-Diligence-Report im Zuge seines Amtsantrittes geprüft zu haben, lässt – zumindest in Ansätzen – erkennen, welche aktiven Handlungen in der Praxis zu setzen sind. Der Gerichtshof führt in diesem Zusammenhang aus, dass „[...] der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren dargelegt [habe], wodurch er dieser ihm von der Rechtsprechung auferlegten Verpflichtung nachgekommen sei. Die belangte Behörde fordert demgegenüber im angefochtenen Bescheid, er hätte bei Übernahme der Geschäftsführerfunktion nicht nur zu prüfen gehabt, ob und inwieweit Rückstände an sich bestünden (wie es von der erwähnten hg. Rechtsprechung gefordert wird), sondern auch, ob die Buchhaltung tatsächlich korrekt und den gesetzlichen Vorschriften entsprechend geführt worden sei. Damit überspannt die belangte Behörde nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes 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 Verjährungszeitraumes) die gesamte Buchhaltung – wie es die belangte Behörde fordert – und das gesamte Rechenwerk sowie die Aufzeichnungen nachzuprüfen [...]“.

Aus der zitierten Entscheidung ergeben sich für die Praxis diverse Leitlinien, an denen sich ein neu hinzutretender Geschäftsführer zu orientieren hat.

- Vor Amtsantritt besteht eine aktive Informationspflicht grundsätzlich nur hinsichtlich allfälliger Abgabentrückstände der Gesellschaft, wobei nicht nur mit den zuständigen Mitarbeitern im Unternehmen Rücksprache zu halten ist, sondern auch bei allfälligen externen Beratern (etwa dem Steuerberater der Gesellschaft) nachgefragt werden sollte, ob Abgaben nicht entrichtet wurden und was allenfalls die Gründe dafür sind.

11) Ritz, BAO<sup>5</sup> § 9 Tz 15; vgl dazu auch Hofmann/Spornberger, Vertreterhaftung des Gesellschafter-Geschäftsführers im Rahmen von Unternehmenskäufen, SWK 2014, 755, die jedoch den Fall eines Gesellschafter-Geschäftsführers nach einem Unternehmenskauf behandeln.

12) Vgl etwa VwGH 23. 6. 2009, 2007/13/0005, 0006, 0007; 24. 2. 2010, 2006/13/0094; 9. 11. 2011, 2011/16/0079; 18. 4. 2012, 2011/16/0186.

13) UFS 29. 3. 2012, RV/1766-W/11.

14) VwGH 28. 2. 2014, 2012/16/0101, ecolex 2014, 645 (m Anm Althuber).

10) So etwa BFH 9. 12. 2005, VII B 124-125/05; 30. 6. 1995, VII R 85/94.

- Aus Gründen der Vollständigkeit sollte auch erfragt werden, welche Außenprüfungen es in der Vergangenheit gab und was deren Feststellungen waren. Ebenso sollten die Jahresabschlüsse, Steuererklärungen und Abgabenbescheide der letzten Jahre angefordert und zumindest auf Plausibilität untersucht werden.
- Waren die Gesellschaft selbst oder das Unternehmen Gegenstand einer Kauftransaktion, empfiehlt es sich, allfällige Due-Diligence-Reports zu beschaffen, aus denen möglicherweise spezifische steuerrechtliche Risiken ersichtlich sind.
- Weitergehende Prüfpflichten, wie insb die inhaltliche Überprüfung von Grundaufzeichnungen oder gar eine Überprüfung der Richtigkeit der Buchhaltung sind prinzipiell nicht notwendig, es sei denn, dass im Einzelfall Anlass besteht, an der Korrektheit in der Vergangenheit zu zweifeln.
- Jede Prüfungshandlung sollte im Detail dokumentiert werden, da den Geschäftsführer nach hA<sup>15)</sup> im Haftungsverfahren eine qualifizierte Behauptungs- und Beweislast trifft und er konkret und nachvollziehbar darlegen muss, wie er im Zuge der Übernahme der Geschäftsführungsfunktion sein Prüf- und Informationspflichten wahrgenommen hat.

### 2.3. Nicht erkannte Verpflichtungen als Ermessenskriterium

Die Haftungsbestimmung des § 9 Abs 1 BAO ist – wie jede abgabenrechtliche Haftung<sup>16)</sup> – eine Ermessensnorm.<sup>17)</sup> Es liegt daher – selbst bei Vorliegen aller Tatbestandsmerkmale – im Ermessen der Abgabenbehörde, ob sie den Geschäftsführer tatsächlich in Anspruch nimmt. Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.<sup>18)</sup>

Wiewohl die Bestimmung des § 9 Abs 1 BAO eine Verschuldenshaftung normiert und für die Haftungsinanspruchnahme grundsätzlich bereits leichte Fahrlässigkeit ausreicht,<sup>19)</sup> ist es mittlerweile doch hM, dass der Verschuldensgrad (obwohl er schon Tatbestandselement des § 9 Abs 1 BAO ist) auch im Rahmen der behördlichen Ermessensübung zu berücksichtigen ist.<sup>20)</sup> Tritt daher ein neuer Geschäftsführer hinzu und erkennt dieser die bestehenden, aber bisher nicht erfüllten abgabenrechtlichen Pflichten – aus welchen Gründen auch immer – nicht, so ist ein bloß geringer Grad der Vorwerfbarkeit dieses „Nichterkenntens“ jedenfalls im Rahmen der behördlichen Ermessensübung zu berücksichtigen.

15) Vgl dazu insb die zahlreichen Nachweise bei *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 9 Tz 22 und jüngst VwGH 30. 1. 2014, 2013/16/0229; ausführlich auch *Ludwig*, Beweisvorsorgepflicht für einen potentiell Haftungspflichtigen einer Gesellschaft, ÖStZ 2014, 331.

16) Weiterführend etwa *Althuber*, Der Haftungsbegriff der Bundesabgabenordnung, in *Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzler/Mayr/Unger* (Hrsg), Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem – FS Tanzer (2014) 11 f mwN sowie die Nachweise bei *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 7 Tz 5.

17) Ausführlich *Tanzer/Unger*, Die behördliche Ermessensübung im Rahmen der Geschäftsführungshaftung, in *Althuber* (Hrsg), Geschäftsführer- und Vorstandshaftung im österreichischen Steuerrecht (2012) 65 ff.

18) Vgl grundlegend auch *Twardosz*, Haftung für Kapitalertragsteuer, ÖStZ 2009/634, 317 (319 ff) mwN.

19) So etwa VwGH 18. 10. 1995, 91/13/0037, 91/13/0037; 29. 3. 2007, 2005/15/0059.

20) Vgl nur *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 9 Tz 28 mwN; *Tanzer/Unger*, Die behördliche Ermessensübung im Rahmen der Geschäftsführungshaftung, in *Althuber* (Hrsg), aaO 71 f sowie *Althuber*, Geschäftsführerhaftung und Ermessensübung, RdW 2013, 642.

### 2.4. Behinderungen/Erschwerungen der Informationsfindung

In der Praxis kann sich für die Leitungsorgane einer Kapitalgesellschaft durchaus die Frage stellen, ob die Herausgabe von Informationen an einen potenziellen Nachfolger, also einen Bewerber, die dieser als Grundlage für seine Entscheidung über den Eintritt als neuer Geschäftsführer benötigt, überhaupt zulässig ist. Denkbar wäre in diesem Zusammenhang etwa, dass mit einer solchen Auskunft- bzw Informationserteilung gesetzliche oder vertragliche Verschwiegenheitsverpflichtungen verletzt werden. So sieht etwa § 84 Abs 1 AktG ausdrücklich vor, dass Vorstandsmitglieder einer AG über vertrauliche Angaben Stillschweigen zu bewahren haben. Auch in Bezug auf Geschäftsführer der GmbH ist allgemein anerkannt, dass diese – wenngleich das GmbHG keine entsprechende Regelung kennt – zur Verschwiegenheit verpflichtet sind.<sup>21)</sup>

Wird dem potenziell neu hinzutretenden Geschäftsführer auf der Basis von gesetzlichen oder vertraglichen Verschwiegenheitsverpflichtungen die Auskunftserteilung hinsichtlich der abgabenrechtlichen Belange der Gesellschaft (zumindest teilweise) verweigert und entscheidet sich dieser dennoch, die Geschäftsführungsfunktion zu übernehmen, so ist schon darin ein haftungsbewehrtes Verschulden begründet. Der VwGH<sup>22)</sup> vertritt in ständiger Rsp die Auffassung, dass der Geschäftsführer einer GmbH, der an der ordnungsgemäßen Wahrnehmung seiner Obliegenheiten behindert wird, entweder sofort die Behinderung der Ausübung seiner Funktion abstellen oder seine Funktion umgehend niederlegen und als Geschäftsführer der Gesellschaft ausscheiden muss. Tut er dies nicht, so stellt bereits diese Unterlassung einen nach § 9 Abs 1 BAO haftungsbewehrten schuldhaften Pflichtenverstoß dar. Nichts anderes kann uE gelten, wenn dem potenziell neu hinzutretenden Geschäftsführer die Auskunftserteilung verweigert wird, er an der ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Prüf- und Erkundigungspflicht also schon bei Antritt des Amtes gehindert wird, und er die Geschäftsführungsfunktion trotzdem übernimmt. Es liegt dann ein Fall der Einlassungsfahrlässigkeit vor. Ob die Verweigerung der Auskunftserteilung durch die schon zuvor im Amt befindlichen Leitungsorgane zu Recht erfolgte oder nicht, ist für die Haftung des neuen Geschäftsführers gem § 9 Abs 1 BAO irrelevant.

### 3. Prüfung und Anzeige früherer Verfehlungen auf der Grundlage von § 139 BAO

#### 3.1. Vorbemerkung

Aus § 139 BAO ergibt sich eine Handlungspflicht des neu hinzutretenden Geschäftsführers aufgrund von Pflichtverstößen seines Vorgängers. Gem § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen („Anzeige-, Offenlegungs- und Wahr-

21) Vgl zu all dem etwa *Strasser* in *Jabornegg/Strasser*, AktG II<sup>6</sup> §§ 77 bis 84 Rz 86 ff; *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht, Rz 4/219; *Enzinger* in *Straube* (Hrsg), GmbHG § 24 Rz 24 sowie zur Auskunftserteilung bei insoweit vergleichbaren Due-Diligence-Prüfungen *Rieder*, Verschwiegenheitspflichten der Organmitglieder vs Auskunftspflichten bei der Due Diligence, in *Althuber/Schopper* (Hrsg), Handbuch Unternehmenskauf & Due Diligence, Band 1: Legal (2010) 354 ff, 378 f mwN.

22) So etwa VwGH 22. 1. 2004, 2003/14/0097; 23. 2. 1994, 93/15/0246; 22. 4. 1992, 91/14/0252; 13. 3. 1992, 92/17/0057.

heitspflicht“). Wenn ein Abgabepflichtiger nachträglich, aber vor dem Ablauf der Verjährungsfrist erkennt, dass er in einer Abgabenerklärung oder in einem sonstigen Anbringen der ihm gem § 119 BAO obliegenden Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht oder nicht voll entsprochen hat und dass dies zu einer Verkürzung von Abgaben geführt hat oder führen kann, ist er nach § 139 BAO verpflichtet, hierüber unverzüglich der zuständigen Abgabenbehörde Anzeige zu erstatten.

Die Pflicht nach § 139 BAO richtet sich an „den Abgabepflichtigen“, also nicht direkt an den Geschäftsführer. Wie bereits obenstehend erwähnt, haben aber die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen gem § 80 BAO alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Somit richtet sich § 139 BAO auch an den (neu eintretenden) Geschäftsführer.<sup>23)</sup>

Dieser ist nach jener Bestimmung unverzüglich verpflichtet, der zuständigen Behörde Anzeige zu erstatten, wenn er

- nachträglich,
- aber vor dem Ablauf der Verjährungsfrist
- erkennt,
- dass „er“ (siehe dazu sogleich)
- der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht oder nicht voll entsprochen hat (abgabenrechtliche Pflichten verletzt hat)
- und dies zu einer Verkürzung von Abgaben geführt hat oder führen kann.

Aus § 139 BAO ist aber keine Pflicht zum Suchen von Fehlern abzuleiten,<sup>24)</sup> sondern nur eine Pflicht zur Berichtigung von bestimmten Fehlern, wenn sie rechtzeitig erkannt werden.

### 3.2. Verpflichtung des neu eintretenden Geschäftsführers

Der Begriff „er“ in der Wortfolge „*dass er [...] nicht voll entsprochen hat*“ in § 139 BAO bezieht sich auch im Anwendungsbereich des § 80 BAO nicht auf den Geschäftsführer, sondern auf den „Abgabepflichtigen“. Für die Anzeigepflicht des Geschäftsführers kommt es daher nicht darauf an, ob der Geschäftsführer selbst eine Pflicht verletzt hat, sondern ob der Abgabepflichtige (durch seinen Vertreter) eine Pflicht verletzt hat.

Die Berichtigungspflicht nach § 139 BAO trifft den neu eintretenden Geschäftsführer daher auch dann, wenn ein anderer oder ein früherer Geschäftsführer abgabenrechtliche Pflichten der vertretenen juristischen Person verletzt hat. Der neu eintretende Geschäftsführer hat deshalb auch Fehler eines früheren oder eines anderen Geschäftsführers zu berichtigen, wenn (i) er diese vor dem Ablauf der Verjährungsfrist erkennt und (ii) der Fehler zu einer Verkürzung von Abgaben geführt hat oder führen kann.

### 3.3. Voraussetzungen der Berichtigungspflicht

Die Berichtigungspflicht knüpft an zwei Voraussetzungen an: 1. Der Fehler wird vor Ablauf der Verjährungsfrist erkannt und 2. die Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht hat zu einer Verkürzung von Abgaben geführt oder kann zu einer Verkürzung von Abgaben führen.

Voraussetzung der Berichtigungspflicht ist also, dass der Geschäftsführer den Fehler erkennt. Es kommt nicht darauf an, ob er den Fehler „erkennen hätte müssen“ oder „erkennen hätte können“, sondern darauf, dass er ihn erkannt hat.<sup>25)</sup> Wenn er den Fehler nicht erkannt hat, besteht daher auch keine Berichtigungspflicht nach § 139 BAO. Das unterscheidet die Berichtigungspflicht von der Haftung nach § 9 BAO.

Hinsichtlich der Verjährung verweist § 139 BAO auf die §§ 207 bis 209a BAO, wobei der Verweis auf § 209a BAO missverständlich ist. § 209a regelt Fälle, in denen die Verjährung bereits eingetreten ist, weshalb der Verweis im Widerspruch zu der Regelung steht, dass nur dann anzuzeigen ist, wenn der Fehler vor Eintritt der Verjährung erkannt wird. Der Gesetzgeber dürfte damit gemeint haben: Wenn die Verjährung bereits eingetreten ist, dies der Berichtigung der Unrichtigkeit aber wegen § 209a BAO nicht entgegensteht, dann muss der Geschäftsführer den Fehler auch dann berichtigen, wenn bereits Verjährung eingetreten ist. Der Normzweck besteht nämlich darin, die richtige Abgabensfestsetzung zu ermöglichen.<sup>26)</sup> Damit wird vom Geschäftsführer allerdings eine enorme Detailkenntnis des Verfahrensrechts verlangt: Um zu wissen, ob er den entdeckten Fehler berichtigen muss oder nicht, müsste er die Kognitionsbefugnis von Behörden und Gerichten in Rechtsmittelverfahren und die Reichweite der Teilrechtskraft beurteilen können (vgl § 209a Abs 1 bis 3 BAO).<sup>27)</sup>

Eine einfachere Regelung der zeitlichen Dimension wäre wünschenswert, zumal an die Verletzung der Berichtigungspflicht finanzstrafrechtliche Folgen geknüpft werden können (vgl dazu Punkt 5. unten), wenn sie zumindest bedingt vorsätzlich erfolgt, also der Geschäftsführer es ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet, dass er einen Sachverhalt verwirklicht, der den Tatbestand der Finanzordnungswidrigkeit erfüllt.

Nach dem Wortlaut ist eine Berichtigung nur dann notwendig, wenn der erkannte Fehler „zu einer Verkürzung von Abgaben geführt hat oder führen kann.“ Dieses Erfordernis muss objektiv bestehen und nicht subjektiv aus der Sicht des Geschäftsführers. Es kommt daher für die Berichtigungspflicht (anders als für die Bestrafung oder Haftung des Geschäftsführers) nicht darauf an, ob der Geschäftsführer erkannt hat oder erkennen hätte müssen oder können, dass der Fehler zu einer Abgabeverkürzung führen kann oder geführt hat. Es kommt für die Berichtigungspflicht ausschließlich darauf an, ob objektiv gesehen eine Abgabeverkürzung eingetreten ist oder eintreten kann. Während also entscheidend ist, dass der Fehler erkannt wurde, ist irrelevant, ob die Abgabeverkürzung erkannt wurde.

Auch die Formulierung „*oder führen kann*“ bringt kein subjektives Element in dieser Hinsicht hinein: Diese Formulierung stellt auf den Fall ab, dass eine objektiv gesehen unrichtige Abgabenerklärung bereits abgegeben wurde, der Abgabebescheid aber noch nicht zugestellt wurde. Dies „*kann*“ zu einer Abgabeverkürzung führen, wenn dem Finanzamt die Unrichtigkeit nicht auffällt und der Fehler sich auf die Höhe der Abgabensfestsetzung auswirken würde. Der Fehler ist zu berichtigen, wenn er dem Geschäftsführer auffällt. Ob der Geschäftsführer selbst es für möglich hält, dass eine Unrichtigkeit zu einer zu

23) Vgl auch Ritz, BAO<sup>5</sup> § 139 Tz 3.

24) Vgl Kotschnigg, Beweisrecht der BAO § 139 Rz 19; Ritz, BAO<sup>5</sup> § 139 Tz 15.

25) Vgl Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG Nach § 33 Teil II Rz 144; vgl auch VwGH 17. 12. 2009, 2009/16/0188 sowie bereits VwGH 21. 11. 1963; 0103/62; weiters VwGH 20. 4. 1998, 97/17/0179; 30. 3. 2000, 98/16/0131; 17. 12. 2009, 2006/16/0188 zum Vorliegen bedingten Vorsatzes. Vgl weiters Twardosz in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 8 Rz 13.

26) Vgl VwGH 16. 4. 1975, 408/75.

27) Vgl auch Ritz, BAO<sup>5</sup> § 139 Tz 8.

niedrigen Abgabefestsetzung geführt hat oder führen wird, ist für seine Berichtigungspflicht aber irrelevant. Anderes gilt freilich wieder für seine abgaben- und strafrechtliche Haftung (zu finanzstrafrechtlichen Folgen siehe Punkt 5. unten).

### 3.4. „Unverzüglichkeit“ der Meldung

Unter „unverzüglich“ versteht die Literatur einen Zeitraum von drei Monaten, beginnend mit dem Zeitpunkt der Kenntnis des Fehlers.<sup>28)</sup> Sollte innerhalb dieses Zeitraumes die Verjährung eintreten, so besteht die Berichtigungspflicht fort, weil es für die Berichtigungspflicht nur darauf ankommt, ob der Fehler vor Eintritt der Verjährung erkannt wird, und nicht darauf, ob zum Zeitpunkt der Meldung Verjährung eingetreten ist oder nicht. Vor diesem Hintergrund wird eine Meldung innerhalb von drei Monaten uE dann nicht rechtzeitig sein, wenn sie erst nach Eintritt der Verjährung erfolgt, obwohl der Fehler vor Eintritt der Verjährung erkannt wurde und auch vor Eintritt der Verjährung hätte gemeldet werden können. Das „Abwarten“ der Verjährung – auch wenn diese kurz bevorsteht – ist daher nicht anzuraten.

## 4. Haftung gemäß § 15 Abs 2 BAO

### 4.1. Vorbemerkung

Wie bereits unter Punkt 2.1. ausgeführt, gibt es zwei wichtige Ausnahmen von dem Grundsatz, dass der Geschäftsführer für Fehler seiner Vorgänger nicht haftet. Eine Ausnahme sind Pflichtverstöße, die fort dauern und daher auch dem späteren Geschäftsführer als eigene zurechenbar sind, wie zB die Nichtentrichtung von Abgaben. Eine andere wichtige Ausnahme, die allerdings an andere Voraussetzungen knüpft, normiert § 15 Abs 2 BAO:

Personen, die zur Verwaltung eines Vermögens berufen sind und erkennen, dass Erklärungen, die der Abgabepflichtige zur Festsetzung von Abgaben abzugeben hatte („Abgabenerklärungen“),<sup>29)</sup> unrichtig oder unvollständig sind oder dass es der Abgabepflichtige pflichtwidrig unterlassen hat, solche Erklärungen abzugeben, haften gem § 15 Abs 1 BAO für die vorenthaltenen Abgabebeträge, wenn sie den erkannten Verstoß nicht binnen drei Monaten, vom Zeitpunkt der Kenntnis an gerechnet, der Abgabenbehörde anzeigen.

Gem § 15 Abs 2 BAO gilt dies sinngemäß „bei einem Wechsel in der Person des gesetzlichen Vertreters“. Unter dem „gesetzlichen Vertreter“ iSd § 15 Abs 2 BAO versteht die Literatur auch die Vertreter juristischer Personen, wie zB den Geschäftsführer einer GmbH.<sup>30)</sup> Wenn also nachträglich hervorkommt, dass in der Vergangenheit eine zeitpunktbezogene Pflicht verletzt wurde – die Pflichtverletzung also abgeschlossen ist und nicht fort dauert –, unterliegt dies nicht dem § 9 Abs 1 BAO, sondern ausschließlich dem Haftungsregime des § 15 Abs 2 BAO.

### 4.2. Voraussetzungen der Haftung nach § 15 Abs 2 BAO

Der wesentliche Unterschied zwischen der Haftung gem § 9 Abs 1 BAO und jener nach § 15 Abs 2 BAO besteht darin, dass § 15 Abs 2 BAO darauf abstellt, dass der Geschäftsführer einen Fehler seines Vorgängers definitiv erkannt hat. Die Beweispflicht dafür trägt die Abgabenbehörde.<sup>31)</sup> § 15 BAO ist in dieser Hinsicht dem § 139 BAO vergleichbar. Nach § 139 BAO besteht keine Berichtigungspflicht, wenn der Geschäftsführer einen Fehler nicht erkennt, weshalb aus § 139 BAO auch keine Pflicht zum Suchen von Fehlern abzuleiten ist. Das Gleiche gilt nach § 15 Abs 2 BAO: Der Geschäftsführer haftet nicht, wenn er den Fehler seines Vorgängers nicht erkennt, weshalb auch aus § 15 Abs 2 BAO keine Prüf- und Erkundigungspflicht abzuleiten ist.<sup>32)</sup> Es kommt – anders als nach § 9 Abs 1 BAO – eben auf das „Kennen“, und nicht auf das „Kennen-Müssen“ oder „Kennen-Können“ an.

Eine weitere Bedingung der Haftung nach § 15 Abs 2 BAO ist, dass der Geschäftsführer den Vorstoß nicht binnen drei Monaten ab Kenntnis der Abgabenbehörde anzeigt. Durch die rechtzeitige Anzeige kann er sich also von der Haftung für erkannte Fehler befreien. Nach § 30 Abs 3 FinStrG hat die Anzeige im Übrigen auch die Wirkung einer Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, was jedoch für den Anzeiger selbst keine Relevanz hat, sondern für den Vorgänger, der es unterlassen hat, die in Betracht kommenden Erklärungen einzureichen, oder diese unrichtig oder unvollständig abgegeben hat.<sup>33)</sup>

Ein Unterschied zur Haftung nach § 9 Abs 1 BAO und zur Berichtigungspflicht nach § 139 BAO besteht darin, dass § 15 Abs 2 BAO ausdrücklich auf einen „Wechsel des Vertreters“ abstellt. § 15 Abs 2 BAO sollte daher uE nicht zur Anwendung kommen, wenn ein neuer Geschäftsführer bloß hinzutritt, der „alte“ Geschäftsführer aber weiterhin Geschäftsführer bleibt. § 15 Abs 2 BAO verpflichtet einen neu hinzutretenden Geschäftsführer also nicht, seinen Co-Geschäftsführer zu belasten, und sieht somit auch keine haftungsrechtlichen Folgen für den neu hinzutretenden Geschäftsführer vor, wenn er seinen Kollegen (welcher nach § 9 Abs 1 BAO haften würde) nicht belastet.

Zu guter Letzt ist festzuhalten, dass § 15 Abs 2 BAO – anders als § 9 Abs 1 BAO – ausschließlich unrichtige, unvollständige oder unterlassene Abgabenerklärungen im Auge hat. Nach § 15 Abs 2 BAO haftet der neu eintretende Geschäftsführer nicht für die Nichtentrichtung von Abgaben durch den früheren Geschäftsführer.

### 4.3. Verpflichtung zur Anzeige nach § 15 Abs 2 BAO

Die Haftung nach § 15 Abs 2 BAO ist eine verschuldensabhängige Haftung und setzt als solche ein Verschulden voraus. Verschulden bedeutet in diesem Zusammenhang rechtliche Vorwerfbarkeit. Das Verschulden beinhaltet begriffslogisch ein Unrecht, wie insb eine Pflichtverletzung. Wie bereits oben dargelegt, kommt es aber nicht darauf an, ob Nachforschungs-, Erkundigungs- oder Prüfungspflichten verletzt wurden. Also muss eine andere Pflichtverletzung haftungsbegründend sein.

Nach § 15 Abs 2 BAO ist ausschließlich die Verletzung der Anzeigeverpflichtung haftungsbegründend. Zutreffend geht die

28) Vgl Stoll, BAO (1994) 1575; Ritz, BAO<sup>5</sup> § 139 Tz 6; Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG Nach § 33 Teil II Rz 142 mit Hinweis auf BMF 9. 3. 2006, AÖF 2006/124.

29) Als Erklärungen zur Festsetzung von Abgaben gelten vor allem Jahressteuererklärungen. Umsatzsteuervoranmeldungen und Selbstberechnungserklärungen gelten hingegen nicht als Erklärungen zur Festsetzung von Abgaben, weil ihnen idR keine Festsetzung von Abgaben folgt (vgl aber § 201 BAO). Vgl dazu Ellinger/Irol/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> § 15 Anm 5; Ritz, BAO<sup>5</sup> § 15 Tz 4; Fischerlehner, Abgabenverfahren § 15 Anm 4.

30) Vgl Ritz, BAO<sup>5</sup> § 15 Tz 3; Stoll, BAO 176; Ruppe in Korinek/Krejci (Hrsg), Der Verein als Unternehmer (1988) 346.

31) Vgl EriRV 456 BlgNR 9. GP 3; Ellinger/Irol/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> § 15 Anm 7; Ritz, BAO<sup>5</sup> § 15 Tz 5.

32) Ebenso Ritz, BAO<sup>5</sup> § 15 Tz 6.

33) Ellinger/Irol/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> § 15 Anm 15.

Literatur daher davon aus, dass aus § 15 Abs 2 BAO eine Verpflichtung zur Anzeige abzuleiten ist,<sup>34)</sup> obwohl eine solche dort nicht direkt normiert ist. Unmittelbar ergibt sich diese Anzeigeverpflichtung aus dem Wortlaut des § 15 Abs 3 BAO, der von einer „Verpflichtung zur Anzeige nach Abs. 1 und 2“ spricht.

#### 4.4. Verhältnis zwischen § 9 Abs 1 BAO und § 15 Abs 2 BAO bei fortdauernden Pflichtverletzungen

Fraglich ist, ob § 9 Abs 1 BAO und § 15 Abs 2 BAO bei Pflichtverstößen des Vorgängers auch nebeneinander anwendbar sind. Wie bereits erwähnt, kommt bei *zeitpunktbezogenen* (abgeschlossenen) Pflichtverstößen des Vorgängers eine Anwendung des § 9 BAO nicht in Betracht. Diese unterliegen ausschließlich dem Haftungsregime des § 15 Abs 2 BAO.

Somit kann nur bei fortdauernden Pflichtverletzungen sowohl der Tatbestand des § 9 Abs 1 BAO als auch der Tatbestand des § 15 Abs 2 BAO erfüllt sein. Als dauerhafte Pflichtverletzung wurde bereits die Nichtentrichtung von Abgaben erwähnt. Gerade diese fällt allerdings nicht in den Anwendungsbereich des § 15 Abs 2 BAO. Sie ist ausschließlich nach § 9 Abs 1 BAO zu beurteilen. § 15 Abs 2 BAO stellt nämlich nur auf unrichtige, unvollständige oder unterlassene Abgabenerklärungen ab.

Zu einer fortdauernden Verletzung einer Abgabenerklärungspflicht könnte es allerdings durch die Verletzung der Berichtigungspflicht nach § 139 BAO kommen: Hat der alte Geschäftsführer eine Abgabenerklärung unrichtig, unvollständig oder gar nicht eingereicht, so haftet der neue Geschäftsführer nach § 9 Abs 1 BAO, wenn er dies vor Ablauf der Verjährungsfrist erkannt hat, es vorwerfbar nicht nach § 139 BAO berichtigt und dies kausal dafür wird, dass Abgaben nicht eingebracht werden können. Nach § 15 Abs 2 BAO haftet er in diesem Fall ebenso. Da weder eine Berichtigungspflicht noch die Haftung nach § 15 Abs 2 BAO ausgelöst werden, wenn der neue Geschäftsführer die Unrichtigkeit der Abgabenerklärung seines Vorgängers nicht erkennt, haftet er im Umkehrschluss für falsche Abgabenerklärungen des Rechtsvorgängers sowohl nach § 9 Abs 1 BAO als auch nach § 15 Abs 2 BAO nicht, wenn er sie nicht erkannt hat. Die Verletzung von Abgabenerklärungspflichten ist folglich grundlegend anders zu beurteilen als die Verletzung der Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben.

### 5. Finanzstrafrechtliche Aspekte

#### 5.1. Vorbemerkung

Ein Finanzvergehen liegt dann vor, wenn der neu eintretende Geschäftsführer abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten verletzt.

Nach § 33 FinStrG begeht er das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung, wenn er vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine „Abgabenverkürzung bewirkt“ (vgl dazu auch § 33 Abs 3 FinStrG). Dieser Tatbestand setzt voraus, dass der Täter nicht nur eine abgabenrechtliche Pflicht verletzt, sondern auch eine Abgabenverkürzung eintritt und dem Täter dieser Erfolg objektiv und subjektiv zurechenbar ist. Wenn kein anderes Finanzvergehen erfüllt wird, stellt die vorsätzliche Verletzung

34) Vgl Ritz, BAO<sup>5</sup> § 15 Tz 9 mwN; Ellinger in Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quant-schnigg (Hrsg), Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft – FS Bauer (1986) 36.

einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht nach § 51 Abs 1 lit a FinStrG eine Finanzordnungswidrigkeit dar. Dies trifft insb dann zu, wenn lediglich eine Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt wird, ohne dass es zu einer Abgabenverkürzung kommt. Die Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs 1 lit a FinStrG wird mit einer Geldstrafe von bis zu 5.000 € geahndet (§ 51 Abs 2 FinStrG).

#### 5.2. Abgabenhinterziehung

Eine Haftung für Abgabenhinterziehung würde also voraussetzen, dass dem neu eintretenden Geschäftsführer auch der Erfolg der Abgabenverkürzung iSd § 33 Abs 3 FinStrG objektiv und subjektiv zurechenbar ist. Dies wird in aller Regel nicht der Fall sein:

Eine Beteiligung an einer Abgabenhinterziehung ist nur bis zur Vollendung möglich. Die Vollendung tritt mit Zustellung des Abgabenbescheides ein, mit dem Abgaben zu niedrig festgesetzt werden.<sup>35)</sup> Nach Zustellung des Abgabenbescheides kann es daher auch keine Beteiligung an dem Abgabendelikt mehr geben.<sup>36)</sup> Der Erfolg der Abgabenverkürzung ist dem neu eintretenden Geschäftsführer – auch wenn er den Fehler vorsätzlich nicht korrigiert – nicht mehr zurechenbar.

Wegen Abgabenhinterziehung wäre der neu eintretende Geschäftsführer daher nur dann strafbar, wenn der Vorgänger die Steuererklärung zwar bereits unterschrieben an die Post geschickt hat, der Abgabenbescheid aber noch nicht zugestellt wurde und der neu eintretende Geschäftsführer in Kenntnis der Unrichtigkeit noch vor Zustellung des Abgabenbescheides Handlungen setzt, die das Risiko des Erfolgseintrittes erhöhen, und dies mit dem Vorsatz tut, Abgaben zu verkürzen. In der Praxis wird dieser Fall kaum vorkommen.

#### 5.3. Finanzordnungswidrigkeit

Die Literatur behandelt die Verletzung der Berichtigungspflicht vor allem durch denjenigen, der ursprünglich die Abgabenerklärung abgegeben hat. Hier stellt sich die Problematik des Verbots zum Zwang der Selbstbeschuldigung<sup>37)</sup> und die Frage der straflosen Nachtat.<sup>38)</sup> Diese Problematiken stellen sich beide nicht, wenn die Berichtigungspflicht einen neu eintretenden Geschäftsführer trifft, der an der ursprünglichen Abgabenerklärung gar nicht beteiligt war.

Erkennt der neu eintretende Geschäftsführer vor Ablauf der Verjährungsfrist, dass sein Vorgänger eine falsche Abgabenerklärung abgegeben hat, und hat dies zu einer Abgabenverkürzung geführt, so löst dies eine Berichtigungspflicht nach § 139 BAO aus (vgl Punkt 3. oben). Verletzt der neue Geschäftsführer diese Berichtigungspflicht, so stellt dies eine Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheits-

35) Vgl Twardosz in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 13 Rz 45. Von der Vollendung (Bekanntgabe des Bescheides) ist die Beendigung des Versuchs (Abgabe der Steuererklärung) zu unterscheiden. In seltenen Fällen – die hier nicht behandelt werden – tritt Vollendung bereits mit Versäumung der Frist zur Abgabe der Erklärung ein (vgl § 33 Abs 3 FinStrG). Vgl Twardosz in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 13 Rz 51.

36) Vgl Seiler/Seiler, FinStrG<sup>4</sup> § 11 Rz 19; OGH 7. 6. 1983, 9 Os 142/82, RdW 1984, 327.

37) Nemo tenetur se ipsum accusare; vgl VfGH 3. 3. 1984, F 7/80 sowie Art 90 Abs 2 B-VG.

38) Vgl etwa Seiler/Seiler, FinStrG<sup>4</sup> § 33 Rz 22–23; Ritz, BAO<sup>5</sup> § 139 Tz 10 f mwN; Reger/Hacker/Nordmayer/Kuroki, FinStrG § 51 Rz 13; Kotschnigg, in Tannert/Kotschnigg, FinStrG Nach § 33 Teil II Rz 144; Fellner, FinStrG<sup>6</sup>, 15. Lfg (März 2012) § 33 Rz 26 und 26b; OGH 4. 7. 1996, 15 Os 48, 53/96; 11. 10. 1991, 11 Os 124/94; 30. 10. 1975, 9 Os 83/74; 5. 11. 1969, 12 Os 2/69; VwGH 23. 11. 1983, 82/13/0106.

pflicht dar, die für die bereits eingetretene Abgabenverkürzung nicht mehr kausal wird. Die Literatur erblickt darin zutreffend bloß eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs 1 lit a FinStrG.<sup>39)</sup>

Sie ist als Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs 1 lit a FinStrG aber nur strafbar, wenn sie vorsätzlich begangen wird. Die fahrlässige Verletzung der Berichtigungspflicht wäre nicht strafbar. Eine fahrlässige Verletzung der Berichtigungspflicht ist nur dann denkbar, wenn der Geschäftsführer über die Berichtigungspflicht irrt. Die Berichtigungspflicht nach § 139 BAO besteht dann, wenn der Geschäftsführer weiß, dass eine frühere Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt wurde und – objektiv gesehen – Abgaben verkürzt wurden. Wenn der Geschäftsführer nicht weiß, dass eine Anzeige-, Offenlegungs-

oder Wahrheitspflicht verletzt wurde, besteht schon keine Berichtigungspflicht, sodass mangels Pflichtverletzung auch die Bestrafung wegen einer Finanzordnungswidrigkeit ausscheidet. Weiß der Geschäftsführer, dass Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten verletzt wurden, irrt er aber über den Umstand der tatsächlichen oder drohenden Abgabenverkürzung, so handelt er allenfalls fahrlässig und wäre ebenfalls straflos.

## 6. Zusammenfassung

Für die Nichtentrichtung von Abgaben durch seinen Vorgänger haftet der neu eintretende Geschäftsführer nur bei Verletzung von Erkundigungs-, Informations- und Nachforschungspflichten, wobei diese Pflichten nicht überspannt werden dürfen. Für falsche Abgabenerklärungen des Vorgängers haftet der neue Geschäftsführer überhaupt nur dann, wenn er den Fehler tatsächlich erkennt und nicht berichtet.

39) Vgl etwa *Kneidinger* in *Leitner* (Hrsg), *Finanzstrafrecht* 2004 (2005) 9 (25) sowie *Althuber* in *Tannert/Kotschnigg*, *FinStrG* § 51 Rz 7.



Foto Michael Szalaj

### Der Autor:

Dr. Franz Althuber, LL.M. ist Rechtsanwalt, Partner und Leiter der Steuerrechtspraxis bei DLA Piper Weiss-Tessbach und vorwiegend in den Bereichen Steuer- und Gesellschaftsrecht, Managerhaftung sowie Finanzstrafrecht tätig. Er ist Autor zahlreicher Publikationen und Lehrbeauftragter für Steuerrecht an der FH Joanneum in Graz.

**Kontakt:** franz.althuber@dlapiper.com

### Der Autor:

MMag. Dr. Benjamin Twardosz, LL.M. ist Rechtsanwalt, Steuerberater, Partner der Steuerabteilung bei Wolf Theiss Rechtsanwälte und Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht. Schwerpunkte seiner Beratungs-, Vortrags- und Publikationstätigkeit sind unternehmensrelevantes Steuerrecht, Abgabenverfahren und Finanzstrafrecht.

**Kontakt:** benjamin.twardosz@wolftheiss.com



Foto privat

## Steuerrecht Judikatur

### Gewinnausschüttungen an Ehegattin des Dienstnehmers

■ RdW 2014/543, 504

ESTG: §§ 2, 25

VwGH 27. 2. 2014, 2011/15/0106

Im vorliegenden Fall können sich gemäß dem „Mitarbeitermodell“ einer KG nicht nur die Dienstnehmer der KG nach einer gewissen Mindestdienstzeit als **stille Gesellschafter** am Unternehmen beteiligen, sondern es steht ihnen auch frei, Anteile bis zu einem Ausmaß von maximal einem Drittel der Beteiligung dem **Ehepartner weiterzugeben** („Partnerbeteiligung“); der Ausschüttungsbetrag für den Ehegatten richtet sich dabei nach Parametern, die ausschließlich der Dienstnehmer der KG zu erfüllen hat (Beschäftigungsfaktor, Anwesenheitsfaktor, Bewertungsfaktor).

Gibt ein Dienstnehmer der KG dementsprechend Anteile an seine Ehegattin weiter und verzichtet somit auf einen Teil der ihm zustehenden Beteiligung, so stellt die **stille Beteiligung der Ehegattin** an den Gewinnausschüttungen der KG bei ihr **keine eigenständige Einkunftsquelle** dar, sondern liegen Einnahmen vor, die ihre Wurzel im Dienstverhältnis des Ehemannes zur KG haben und daher diesem als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zuzurechnen sind. Ein „**Einkommenssplitting**“ zugunsten der Ehegattin ist somit **nicht möglich**.

Auch wenn das Finanzamt spätestens seit einer **Betriebsprüfung** bei der KG (= anderer Steuerpflichtiger) **Kenntnis** nicht nur vom Modell an sich, sondern auch von der darin vorgesehenen Beteiligung von Ehepartnern gehabt hat, steht dies einer **Wiederaufnahme** des Verfahrens der Ehegattin **nicht entgegen**, selbst wenn das Finanzamt zugleich auch das Wohnsitzfinanzamt der Ehefrau ist.