

SCHWERPUNKT: ORGANHAFTUNG IM STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Ausgewählte Aspekte der abgabenrechtlichen Geschäftsführer- und Vorstandshaftung

In der Gesamtheit der unterschiedlichen sondergesetzlichen Haftungsregime, denen Leitungsorgane von Kapitalgesellschaften unterliegen, hat die Verantwortlichkeit für nicht entrichtete Steuern und Abgaben einen besonders hohen praktischen Stellenwert.¹ Der nachfolgende Beitrag gibt einen Überblick über die Haftungsbestimmung des § 9 Abs 1 BAO und befasst sich im Anschluss daran mit wichtigen Einzelfragen zu dieser Norm, die in der Praxis regelmäßig für Diskussionen sorgen.

Deskriptoren: Vertreterhaftung, Pflichtverletzung, Gleichbehandlungsgrundsatz, Beweisvorsorge, Ressortverteilung.
Normen: §§ 9, 80 BAO; § 6a KommStG.

Von Franz Althuber und Michael Tanzer

1. Organe von Kapitalgesellschaften als Vertreter iSd § 80 Abs 1 BAO

1.1. Allgemeines

§ 80 Abs 1 BAO regelt ganz grundlegend, dass unter anderem die **zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen** all jene Pflichten zu erfüllen haben, die den von ihnen Vertretenen (also den juristischen Personen) obliegen. Insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Wenn man sich bei näherer Betrachtung dieser Bestimmung auf Kapitalgesellschaften beschränkt, so sind von deren persönlichem Anwendungsbereich jedenfalls die Leitungs- oder Vertretungsorgane von Kapitalgesellschaften, somit bei der AG der Vorstand (§§ 71 ff AktG) und bei der GmbH der oder die Geschäftsführer (§§ 18 ff GmbHG), umfasst. § 80 Abs 1 BAO ist daher eine gene-

relle Verhaltensnorm für jene Individuen, die aufgrund der einschlägigen Materiengesetze (AktG, GmbHG) als Organe der jeweiligen juristischen Person vorgesehen sind.

Da eine juristische Person selbst zwar rechts-, jedoch nicht handlungsfähig ist, wird sie – auch für abgabenrechtliche Zwecke – durch jene natürlichen Personen vertreten, die nach den jeweiligen Organisationsvorschriften dazu berufen sind.² Durch das Handeln des Vertreters als Organ der juristischen Person wird dieser selbst zum Träger von Rechten und Pflichten der juristischen Person.³ Mit anderen Worten: Die abgabenrechtlichen Pflichten der Kapitalgesellschaft sind automatisch auch die Pflichten des Leitungsorganes.

1.2. Schuldhafte Pflichtverletzung – Haftung gemäß § 9 Abs 1 BAO

Gemäß § 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** und ist im

1 Dies wird – nicht zuletzt – auch durch die hohe Anzahl an Rechtsmittelverfahren zu § 9 BAO belegt; vgl dazu etwa die Statistik von Unger in diesem Heft.

2 Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch, § 80, 231; vgl dazu auch Ludwig, Haftungsbestimmungen in der Bundesabgabenordnung, FJ 2012, 72.

3 So schon Stoll, BAO (1994) 787.

Wesentlichen einem zivilrechtlichen Schadenersatzanspruch nachgebildet. Die Geltendmachung der Haftung gemäß § 9 Abs 1 BAO liegt (dem Grunde und der Höhe nach) im Ermessen der Abgabenbehörde und erfolgt mittels Haftungsbescheid (§ 224 BAO).

2. Praxisrelevante Einzelaspekte im Überblick

2.1. Haftung bei fehlender Liquidität?

Werden fällige Abgaben nur deshalb nicht entrichtet, weil die Kapitalgesellschaft nicht über ausreichende liquide Mittel hierzu verfügt, so liegt grundsätzlich keine haftungsrelevante Pflichtverletzung vor, wenn der Fiskus als Abgabengläubiger nicht schlechter behandelt wird als andere Gläubiger.

In einem solchen Fall sind daher Verbindlichkeiten der Gesellschaft nach dem **Gleichbehandlungsgrundsatz** im gleichen Verhältnis zu befriedigen.⁴ Für die Praxis ist dabei zu beachten, dass der Kreis der davon betroffenen Verbindlichkeiten von der Judikatur sehr weit gezogen wird und regelmäßig auch sämtliche Aufwendungen oder sonstige Vermögensverminderungen umfasst, die bilanziell nicht als Verbindlichkeiten anzusehen sind:

- Lohn- und Gehaltszahlungen,
- Zahlungen für Material- und Handelswareneinkauf (selbst bei Notwendigkeit für die Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes),⁵
- Zahlung von Reisekosten,
- Zahlung von Geschäftsraummiete,⁶
- Zahlung von Strom,⁷
- Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen,⁸
- Abtretung von künftigen Forderungen im Rahmen einer Mantelzession als zusätzliche Besicherung für einen Bankkredit, wenn nicht durch eine geeignete Vertragsgestaltung dafür vorgesorgt wird, dass auch im Falle einer späteren Änderung der Verhältnisse die Bedienung der anderen Schulden durch diesen Zessionsvertrag nicht beeinträchtigt wird.⁹

Wird gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstoßen, so ist die Haftung – wenn sonst keine Pflichtver-

letzung vorliegt – auf jenen Betrag beschränkt, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge der Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes tatsächlich erhalten hat. Der entsprechende Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt freilich dem haftenden Vertreter. Diese **Beweispflicht des Vertreters** entspringt freilich keiner Umkehr der Beweislast. Sie ist vielmehr der Tatsache geschuldet, dass der Haftungspflichtige gerade diesem vielfältigen, weil sich ständig neu gestaltenden, Sachverhaltsgefüge wesentlich näher steht als die Abgabenbehörde.

Anderes gilt nach ständiger Rechtsprechung des VwGH¹⁰ bei **Abfuhrabgaben** (Lohnsteuer, KESt, Abzugsteuer gemäß § 99 EStG), da der Gleichbehandlungsgrundsatz bei diesen Steuern nicht greift. So bestimmt etwa § 78 Abs 3 EStG, dass der abfuhrpflichtige Dienstgeber bei nicht ausreichenden Mittel zur Entrichtung der Lohnsteuer die auszahlenden Löhne grundsätzlich entsprechend zu kürzen und vom niedrigeren ausbezahlten Lohn die Lohnsteuer zu berechnen und abzuführen hat.¹¹ Die Lohnsteuer ist somit von den ausbezahlten Löhnen immer zur Gänze zu berechnen und abzuführen.

Ähnliches gilt sinngemäß bei der Kapitalertragsteuer: Gemäß § 95 Abs 2 zweiter Satz EStG ist die KESt durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete hat die Steuer gemäß § 95 Abs 4 EStG im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Auch hier ist die Bemessungsgrundlage somit entsprechend zu kürzen, so dass sich der an das Finanzamt zu zahlende Steuerbetrag entsprechend vermindert. Die früher teilweise in der Judikatur vertretenen Ansicht, dass auch die **Umsatzsteuer** als eine nicht vom Gleichbehandlungsgrundsatz umfasste Abfuhrabgabe anzusehen ist, wurde mittlerweile vom VwGH verworfen.¹²

Der Zeitpunkt, zu dem zu beurteilen ist, ob die Gesellschaft die für die Abgabentrachtung erforderlichen

4 Ausführlich dazu etwa *Endfellner*, Geschäftsführerhaftung bei Verletzung der Gläubigergleichbehandlung, AFS 2013, 16 sowie *Fischerlehner*, Der Gleichbehandlungsgrundsatz im Rahmen der Geschäftsführer- und Vorstandshaftung, in Althuber (Hrsg), Geschäftsführer- und Vorstandshaftung im österreichischen Steuerrecht³ 81 ff.

5 VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322; 28.9.2004, 2001/14/0176; 8.6.1982, 81/14/0171.

6 VwGH 25.4.2005, 2005/17/0034, 0035; 25.1.1999, 97/17/0144.

7 VwGH 10.9.1998, 96/15/0053.

8 VwGH 16.12.1998, 98/13/0203.

9 VwGH 24.9.2008, 2007/15/0282; 22.1.2004, 2000/14/0015; 30.1.2003, 2000/15/0086; 26.3.1996, 92/14/0088.

10 So etwa VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168; 25.2.2003, 97/14/0164; 30.10.2001, 2001/14/0087.

11 Diese – uE zu strenge – Sichtweise führt freilich in der Praxis oftmals dazu, dass Sanierungsbemühungen schon von vornherein zum Scheitern verurteilt sind. Es liegt daher allenfalls im behördlichen Ermessen, die Haftung bei geradezu notwendigen Lohnzahlungen an Dienstnehmer, ohne die der Geschäftsbetrieb nicht aufrechterhalten werden könnte, zu beschränken.

12 VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038; 26.11.1997, 95/13/0111.

Mittel zur Verfügung hatte, bestimmt sich danach, **wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären.** Bei Abgaben, welche die Gesellschaft selbst zu berechnen (einzubehalten) und abzuführen hat (USt, KESt) ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer **Selbstberechnung** (Einbehaltung) abzuführen gewesen wären. Bei **bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben** (zB KöSt) ist hingegen grundsätzlich der Zeitpunkt der erstmaligen Abgabefestsetzung entscheidend.¹³

2.2. Abgabenrechtliche Pflichten vs. Obliegenheiten

Der Vertreter haftet für die Abgabenschulden, wenn er die ihm auferlegten **abgabenrechtlichen Vertreterpflichten** schuldhaft verletzt und damit einen Abgabenausfall verursacht hat. Neben diversen Offenlegungs-, Anzeige-, Mitwirkungs-, Erklärungs- und Berichtigungspflichten¹⁴ sowie der in § 80 Abs 1 letzter Satz BAO explizit genannten Abgabentrachtungspflicht obliegt es dem Vertreter auch und insbesondere, die in Materiegesetzten genannten Pflichten wahrzunehmen. Hierzu gehören beispielsweise

- § 76 EStG: Führung von Lohnkonten für Arbeitnehmer
- §§ 78, 79 EStG: Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer
- § 84 EStG: Übermittlung von Lohnzetteln an das Finanzamt
- § 87 EStG: Duldungs-, Auskunfts- und Erläuterungspflicht iZm lohnabhängigen Abgaben
- §§ 95, 96 EStG: Einbehaltung und Abfuhr von Kapitalertragsteuer sowie KESt-Anmeldung
- § 100 EStG: Einbehaltung und Abfuhr von Abzugsteuer gemäß § 99 EStG
- § 11 Abs 2 KommStG: Berechnung und Entrichtung der Kommunalsteuer
- § 24 KStG: Einreichung von Körperschaftsteuererklärungen, Mindest-KöSt
- § 21 UStG: Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen

- §§ 18, 25a Abs 12 UStG: Besondere Aufzeichnungspflichten für Zwecke der Umsatzsteuer
- § 122 Abs 5 Z 2 WKG: Entrichtung Kammerumlage
- § 43 FLAG: Entrichtung Dienstgeberbeitrag

Bedeutsam ist in diesem Zusammenhang die Einordnung von Bestimmungen, die nicht als starre Pflichten, sondern als **(bloße) Obliegenheiten** ausgestaltet sind. Beispielhaft kann in diesem Zusammenhang auf § 162 BAO oder § 22 Abs 3 KStG (Empfängerbenennung) hingewiesen werden. Der Gesetzgeber gibt sich im Anwendungsbereich dieser Normen – vereinfacht gesagt – damit zufrieden, dass bei unzureichender oder nicht erfolgter Empfängerbenennung ein allenfalls zu befürchtender Abgabenausfall durch die Nichtabzugsfähigkeit beim Leistenden sowie (bei leistenden Körperschaften) durch die zusätzliche Einhebung eines KöSt-Zuschlages (§ 22 Abs 3 KStG) kompensiert wird.¹⁵ Der Leistende ist daher nicht verpflichtet, einen Empfänger zu nennen, sondern kann sich aussuchen, ob er dem behördlichen Ersuchen um Empfängerbenennung nachkommt oder stattdessen für ihn nachteilige ertragsteuerliche Konsequenzen in Kauf nimmt.¹⁶

Wenn aber eine Rechtsnorm keine Verpflichtung, sondern eine bloße **Verhaltensrichtlinie** normiert, kann die gegenteilige Entscheidung nicht zu einer Haftung gemäß § 9 Abs 1 BAO führen. Die Obliegenheitsverletzung hat vielmehr eine rechtlich vorgegebene (negative) Konsequenz, weshalb für eine weitergehende Haftung kein Raum bleibt. Resultiert eine Abgabenschuld nachträglich aus einer nicht erfolgten Empfängerbenennung und kann die Abgabe mangels liquider Mittel in weiterer Folge nicht entrichtet werden, so hat der Vertreter iSd § 80 Abs 1 BAO mangels Pflichtverletzung hierfür nicht persönlich einzustehen.¹⁷ Mit anderen Worten: Allein die durch eine mangelnde Erfüllung eines Empfängerbenennungsverlangens herbeigeführte nachträgliche Erhöhung der Steuerschuld der Körperschaft ist dem Vertreter nicht anzulasten. Ein diesbezügliches haftungsbewehrtes schuldhaftes Verhalten kann sich nur nachträglich im rechtswidrigen Umgang mit dieser dadurch insgesamt angewachsenen Steuerschuld ergeben.

13 Vgl. VwGH 27.1.2000, 97/15/0191; 25.10.1996, 93/17/0280; 28.9.1998, 98/16/0018.

14 Vgl. zu all dem auch Ritz, BAO⁶ (2017) § 9 Tz 12 mwN sowie im Detail Bieber/Brandl, Abgabenrechtliche Pflichten der organschaftlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften, in Althuber (Hrsg.), Geschäftsführer- und Vorstandshaftung im österreichischen Steuerrecht³ 37 ff.

15 Zum Verhältnis zwischen § 162 BAO und § 22 Abs 3 KStG vgl. etwa Dziurdž in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² (2016) § 22 Rz 26 mwN.

16 Weiterführend Guzy/Obermann, § 162 BAO: Nicht jedes Geheimnis vor der Finanz ist ein Fall für die Justiz, in Eberl/Leopold/Huber

(Hrsg.), Brennpunkt Betriebsprüfung (2018) 311; die Befolgung von auf § 162 BAO gestützten Verlangen ist auch nicht mittels Zwangsstrafe (§ 111 BAO) erzwingbar, vgl. dazu bspw. Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 162, 461.

17 Vgl. auch schon Althuber/Stieglitz, Die unmögliche Empfängerbenennung iSd § 162 BAO – Abgaben- und finanzstrafrechtliche Aspekte, taxlex 2017, 131 mwN, wonach die bloße Unterlassung der Empfängerbenennung auch aus finanzstrafrechtlicher Sicht irrelevant ist.

3. Ressortverteilungen in mehrgliedrigen Organen

Auch im Abgabenrecht gilt der **Grundsatz der Gesamtverantwortung des Leitungsorgans**. Bei einem mehrgliedrigen Vorstand oder einer Geschäftsführung ohne Ressortverteilung haften daher grundsätzlich sämtliche Organmitglieder solidarisch. Die Abgabenbehörde hat aber freilich aufgrund des ihr obliegenden Ermessens die faktische Möglichkeit, sowohl die Haftung an sich als auch den Haftungsbetrag auf einzelne Organmitglieder zu beschränken.

Anderes gilt, wenn Zuständigkeiten im Rahmen einer Geschäftsverteilung abgegrenzt wurden. Eine bestehende Geschäftsverteilung führt abgabenrechtlich stets dazu, dass **primär (nämlich im Rahmen der behördlichen Ermessensübung) das ressortzuständige Organmitglied zur Haftung heranzuziehen** ist.¹⁸ Bei den ressortunzuständigen Mitgliedern wandeln sich demgegenüber die abgabenrechtlichen Pflichten iSd § 80 Abs 1 BAO zu Überwachungs- und Kontrollpflichten. Der **notwendige Umfang dieser Überwachungs- und Kontrollpflichten** hängt stets vom Einzelfall ab. Nach Ansicht des VwGH kann die Ressortunzuständigkeit jedenfalls nur dann exkulpierend wirken, wenn sich die **ressortunzuständigen Mitglieder des Leitungsorganes nach den Umständen des Falles darauf verlassen durften, dass das zuständige Mitglied seine abgabenrechtlichen Pflichten ordnungsgemäß erfüllt**.¹⁹

Ob sich daraus – wie der VwGH²⁰ und diesem folgend *Heffermann/Twardosz*²¹ meinen – sogar ergeben könnte, dass per se überhaupt keine Kontrollpflicht besteht, wenn im konkreten Fall gar kein Grund vorliegt, an der ordnungsgemäßen Pflichterfüllung durch das ressortzuständige Mitglied der Geschäftsleitung zu zweifeln, ist jedoch fraglich und aus praktischer Sicht riskant. In der Regel werden die ressortunzuständigen Organmitglieder nämlich die Ordnungsmäßigkeit der Pflichterfüllung durch den zuständigen Kollegen überhaupt nur dann beurteilen können, wenn sie sich über die konkreten Handlungen zumindest informiert haben oder überhaupt wissen, welche Handlungen gesetzt oder nicht gesetzt wurden. Dies bedingt aber, dass sich die ressortunzuständigen Organmitglieder mit der Tätigkeit des Ressortzuständigen entsprechend auseinandersetzen müssen. Tun sie dies nicht, so müssen sie sich mög-

licherweise im Haftungsverfahren den Vorwurf gefallen lassen, dass sie mangels jeglicher Kontrolltätigkeit nicht einmal beurteilen konnten, ob Zweifel an der ordnungsgemäßen Pflichterfüllung angebracht waren oder nicht. Sobald Anlass zur Annahme besteht, dass das ressortmäßig zuständige Organmitglied die ihm zugewiesenen Aufgaben nicht oder nicht vollständig erfüllt, trifft die anderen Mitglieder jedenfalls die Verpflichtung, ein allfälliges Fehlverhalten zu korrigieren und selbst tätig zu werden.²² Ein **Verstoß gegen diese Verpflichtung zum Tätigwerden** stellt selbst eine eigenständige Pflichtverletzung dar, die wiederum zur Haftung führen kann.

Für die Praxis relevant ist überdies, dass sowohl das Bestehen einer Ressortverteilung als auch die ausreichende Überwachung und Kontrolle jedenfalls vom haftungsbedrohten (ressortunzuständigen) Organmitglied im Haftungsverfahren zu behaupten und im Rahmen der qualifizierten Mitwirkungspflicht im Detail darzustellen und – wenn möglich – zu beweisen ist. Wenngleich daher eine Ressortverteilung nicht notwendiger Weise schriftlich zu erfolgen hat,²³ ist in der Praxis aus Gründen der **Beweisvorsorge** durchaus anzuraten, entsprechende Dokumente zu erstellen. Ebenso können schriftliche Protokolle, aus denen sich im Einzelnen die gesetzten Überwachungs- und Kontrollhandlungen ergeben, in einem Haftungsverfahren von großem Nutzen sein. Existiert keine schriftliche Dokumentation, so sind sowohl die Existenz einer Ressortverteilung als auch die Ausübung von Kontroll- und Überwachungshandlungen durch die Abgabenbehörde – ein entsprechend substantiiertes Vorbringen im Haftungsverfahren vorausgesetzt – im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu beurteilen.²⁴

4. Ausscheiden aus dem Leitungsorgan und notwendige Beweisvorsorge

Im Zuge eines abgabenrechtlichen Haftungsverfahrens stehen ehemalige Mitglieder der Geschäftsleitung nicht selten vor dem Problem, dass sie keinen oder nur mehr erschwerten Zugang zu wichtigen Unterlagen haben, die ihnen allenfalls im Haftungsverfahren dienlich sein könnten. Nach beispielsweise im Aktienrecht hA haben ausgeschiedene Vorstandsmitglieder zwar ein Recht da-

18 VwGH 26.6.2007, 2004/13/0032; 20.1.2010, 2005/13/0086; vgl auch mwN *Heffermann/Twardosz*, Interne Geschäftsverteilung und Auslagerung abgabenrechtlicher Pflichten an Dritte, in Althuber (Hrsg), Geschäftsführer- und Vorstandshaftung im österreichischen Steuerrecht³ 159.

19 VwGH 21.5.1992, 88/17/0216; 29.4.1994, 93/17/0395; 18.10.1995, 91/13/0037.

20 VwGH 25.11.2002, 99/14/0121.

21 *Heffermann/Twardosz*, Interne Geschäftsverteilung und Auslagerung abgabenrechtlicher Pflichten an Dritte, in Althuber (Hrsg), Ge-

schäftsführer- und Vorstandshaftung im österreichischen Steuerrecht³ 160; in diese Richtung auch BFG 10.11.2016, RV/7101326/2013.

22 VwGH 26.1.1982, 81/14/0083, 0169; 17.8.1994, 94/15/0016; 6.7.2006, 2006/15/0032.

23 VwGH 29.4.1994, 93/17/0395.

24 Vgl etwa VwGH 17.8.1994, 94/15/0016, wobei offensichtlich die Unterfertigung von Steuererklärungen durch einen (angeblich) unzuständigen Geschäftsführer gegen das behauptete Vorliegen einer Geschäftsverteilung gesprochen hat.

rauf, dass ihnen im Haftungsfall durch die Gesellschaft die zur Haftungsabwehr notwendigen Unterlagen und Informationen zur Verfügung gestellt werden.²⁵ Dies berechtigt aber ein ausscheidendes Mitglied nicht dazu, im Zuge des Ausscheidens Unterlagen der Gesellschaft als Original oder in Kopie an sich zu nehmen. Häufig beinhaltet auch der mit dem Geschäftsführungs- oder Vorstandsmitglied abgeschlossene Dienst- oder Anstellungsvertrag die **Verpflichtung zur Rückstellung von Dokumenten und Aufzeichnungen**.

In der Judikatur des VwGH wird jedoch arbeits- oder gesellschaftsrechtlichen Beschränkungen in diesem Zusammenhang kaum Beachtung geschenkt. Vielmehr vertritt das Höchstgericht regelmäßig die Ansicht, dass es allein dem ausscheidenden Mitglied obliege, für ein allfälliges Haftungsverfahren Vorsorge zu treffen.

“Dem Beschwerdeführer wäre es nämlich noch als Vertreter der Primärschuldnerin oblegen gewesen, entsprechende Beweisvorsorgen – etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken – zu treffen. Dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht (oder nicht zur Gänze) entrichten kann, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich – spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushaften – jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen [...]“²⁶

Diese Judikaturlinie ist zufolge ihrer mangelnden Differenziertheit wohl zu überdenken. Es müsste schon aus Gründen der Praktikabilität genügen, dass das ehemalige Organmitglied im Haftungsverfahren dem Grunde nach jene Unterlagen konkret benennt, aus denen sich seiner Ansicht nach beispielsweise die ordnungsgemäße Pflichtenerfüllung, die Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes oder die ausreichende Überwachung und Kontrolle anderer Organmitglieder ergibt.

Die Abgabenbehörde ist sodann von Amts wegen verpflichtet, weitere Ermittlungen anzustellen und beispielsweise mittels Auskunftersuchen gemäß § 143 BAO von der Kapitalgesellschaft entsprechende Informationen zu

beschaffen. Kurzum: Die unmittelbare Beweisvorsorge durch möglicherweise Haftende darf nur in jenen Grenzen gefordert werden, die das Arbeits- und Gesellschaftsrecht ihr setzen.

5. Besonderheiten im Kommunalsteuerrecht

Wenngleich § 9 Abs 1 BAO als umfassende Haftungsbestimmung für sämtliche Abgaben iSd §§ 1 ff BAO anzusehen ist, bestehen im Hinblick auf die Kommunalsteuer aufgrund der Regelung des § 6a KommStG Besonderheiten. Diese Norm enthält auf den ersten Blick eine mit § 9 Abs 1 BAO identische Haftungsbestimmung. § 6a Abs 1 KommStG verweist jedoch ausdrücklich nicht nur auf die Verletzung von abgabenrechtlichen Pflichten, sondern auch auf „sonstige Pflichten“ und nennt als Beispiel etwa den Fall der „Eröffnung des Insolvenzverfahrens“.²⁷ Im Bereich der Kommunalsteuer kann daher etwa auch die verspätete Insolvenzanmeldung (§ 69 Abs 2 IO) zur Organhaftung führen, wenn aus dieser Verspätung ein gänzlicher oder teilweiser Kommunalsteuerausfall kausal resultiert.

Ganz generell betrachtet sind im Hinblick auf die Haftungsbestimmung des § 6a KommStG all jene unternehmens- bzw gesellschaftsrechtlichen Sorgfaltspflichten potentiell von Relevanz, die schon ihrem Zweck nach – selbst wenn sie rechtlich nicht als Schutzgesetz zugunsten Dritter zu qualifizieren sind – auch dem **Schutz von fremden Interessen** dienen. So verlangt beispielsweise § 82 AktG (in Konkretisierung und Ergänzung des § 222 UGB), dass der Vorstand für ein unternehmensadäquates Rechnungswesen und für ein internes Kontrollsystem zu sorgen hat.²⁸ Der Vorstand hat überdies gemäß § 70 Abs 1 AktG die Aktiengesellschaft so zu leiten, wie es das Wohl des Unternehmens fordert. Das Fehlen eines dem Unternehmen angemessenen **Kontrollsystems** oder auch **Verfehlungen im Bereich der Leitungs- und Führungsfunktionen** können durchaus als Verletzung sonstiger Pflichten iSd § 6a KommStG aufgefasst werden und zur Vertreterhaftung führen.

Korrespondenz:

Dr. Franz Althuber, LL.M.,
franz.althuber@asp-law.at;
em. Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer,
michael.tanzer@univie.ac.at

25 So etwa *Nowotny* in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG² § 84 Rz 28 mwN.

26 So VwGH 19.3.2015, 2011/16/0188 mit Verweis auf VwGH 29.5.2013, 2010/16/0019; ebenso VwGH 20.11.2014, Ro 2014/16/0019.

27 Weiterführend etwa *Kamhuber/Mühlberger/Pilz*, Kommunalsteuer 127 sowie *Pinetz*, Haftung von Geschäftsführern und Vorstandsmit-

gliedern im Kommunalsteuerrecht, in Althuber (Hrsg), Geschäftsführer- und Vorstandshaftung im österreichischen Steuerrecht³ 191 ff.

28 Vgl auch *J. Reich-Rohrwig/Zimmermann* in Artmann/Karollus, AktG II⁶ § 82 Rz 7 ff sowie *Nowotny* in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG² § 82 Rz 2 mwN; dasselbe gilt gemäß § 22 Abs 1 GmbHG für den Geschäftsführer der GmbH, vgl etwa *Temmel/Peric* in Gruber/Harrer, GmbHG² § 22 Rz 24 ff mwN.