

Grenzen der Geschäftsführerhaftung Teil 2

Eine Checkliste für den GmbH-Geschäftsführer

Von Oliver Ginthör/Richard Elhenický

Wird eine Geschäftsführungsfunktion übernommen, sind damit auch abgabenrechtliche Haftungsrisiken verbunden. Nach § 9 Abs 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO genannten Vertreter persönlich, unbeschränkt und unbeschränkbar für Abgabenschulden, sofern diese die ihnen auferlegten abgabenrechtlichen Pflichten schuldhaft verletzt und dadurch einen Abgabenausfall verursacht haben. Bislang waren die aktiven Informationspflichten des angehenden Geschäftsführers umstritten. Im Erkenntnis 2012/16/0101 vom 28.02.2014 hat der VwGH nun neue Kriterien festgelegt, welche Pflichten dem neuen Geschäftsführer zugemutet werden dürfen:¹²

Prüfung des Finanzamtskontos

Der Geschäftsführer hat sich bei Übernahme der Geschäftsführertätigkeit darüber zu informieren, ob und in welchem Ausmaß die Gesellschaft, für welche er die Geschäftsführung übernimmt, bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist. Dabei sollte er mit der Überprüfung des Finanzamtskontos beginnen. Weist dieses im Zeitpunkt der Übernahme Rückstände auf, ist der Geschäftsführer verpflichtet, die vor seiner Bestellung fällig gewordenen, aber noch nicht gezahlten Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft aus allenfalls vorhandenen Mitteln zu entrichten, da die Pflicht der Gesellschaft zur Abgabentrachtung erst mit deren Entrichtung endet.³

Da Kommunalsteuer und Dienstgeberabgaben (in Wien) ebenso wie Rückstände bei den Sozialversicherungsbeiträgen nicht am Finanzamtskonto aufscheinen müssen dafür gesonderte Informationen – zB direkt bei der Körperschaft – eingeholt werden.

Prüfung der Geschäftsunterlagen

Überdies hat der Geschäftsführer bei Übernahme der Geschäftsführungsfunktion alle ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen zu prüfen und zumindest auf Plau-

sibilität daraufhin zu untersuchen, ob sich Abgabenschulden ergeben könnten. Dazu zählen vor allem Saldenlisten, Steuererklärungen, Abgabenbescheide und Jahresabschlüsse der Vorjahre sowie allfällige Due-Diligence-Reports. Zudem hat er sich über in der Vergangenheit vorgenommene oder laufende Außenprüfungen und deren Feststellungen zu informieren. Der Geschäftsführer hat jedoch nicht die gesamte Buchhaltung, das gesamte Rechenwerk sowie Aufzeichnungen auf Richtigkeit zu überprüfen, sofern kein Anlass besteht, an der Korrektheit dieser Unterlagen in der Vergangenheit zu zweifeln.⁴

Dokumentation aller Prüfungshandlungen

Der Geschäftsführer sollte alle vorgenommenen Prüfungshandlungen genau schriftlich dokumentieren. Im Haftungsverfahren trifft ihn nämlich die qualifizierte Behauptungs- und Beweislast, das heißt, dass er konkret und nachvollziehbar darlegen muss, sich im Zuge seiner Informations- und Prüfpflichten über allfällige steuerliche Verpflichtungen und Abgabenrückstände der übernommenen Gesellschaft informiert zu haben.

Befragung: bisheriger Geschäftsführer, externe Berater und Mitarbeiter

Bei Amtsantritt hat sich der Geschäftsführer sowohl bei seinem Vorgänger als auch bei für das Rechnungswesen zuständigen Mitarbeitern im Unternehmen zu informieren und über Zahlungsrückstände und deren Gründe zu erkundigen. Ebenso sind vom Geschäftsführer externe Berater wie beispielsweise bisherige Steuerberater und Rechtsanwälte zu befragen. Die alleinige Beauftragung eines Steuerberaters mit der Übernahme der steuerlichen Agenden wirkt für den angehenden Geschäftsführer nicht schuldfreiend hinsichtlich vor seinem Amtsantritt aufgelaufener Abgabenschulden.⁵ Falls kein konkreter Anlass besteht, an der Feststellung des Steuerberaters zu zweifeln oder diesem zu misstrauen, kann es den Geschäftsführer im Zuge einer Pflichtverletzung jedoch entschuldigen, wenn er dem Steuerberater alle abgaben-

1 Die Autoren danken Frau Eva Kuntscher für ihren wissenschaftlichen und redaktionellen Beitrag.

2 Siehe dazu den ersten Artikel über die Grenzen der Geschäftsführerhaftung und die darin verwiesene Rechtsprechung und Literatur.

3 Vgl VwGH 91/15/0063 v. 24.05.1993; 2005/13/0086 v. 20.01.2010; 2012/16/0100 v. 24.01.2013; 2012/16/0101 v. 28.02.2014.

4 Vgl VwGH 2012/16/0101 v. 28.02.2014.

5 Vgl VwGH 94/17/0122 v. 20.09.1996.

rechtlich relevanten Sachverhalte vorgetragen und sich über die vermeintliche Rechtsrichtigkeit informiert hat. Es erscheint ratsam, eine schriftliche Auskunft vom Steuerberater einzufordern. Ein allfälliger Fehler des Steuerberaters ist für den neuen Geschäftsführer unbeachtlich, wenn zur Fehlhandlung des Steuerberaters nicht auch noch eine eigene (von der des Steuerberaters abhängige oder unabhängige) Fehlhandlung des Geschäftsführers hinzutritt.⁶

Aktive Informationspflicht des Geschäftsführers

Unkenntnis in steuerlichen Angelegenheiten befreit den Geschäftsführer nicht von seiner Schuld. Unterlässt es der Geschäftsführer, bei Übernahme der Geschäftsführungsfunktion die erforderlichen Erkundigungen einzuholen, handelt es sich im Schadensfall zumindest um fahrlässiges Verhalten. Bei Aufbringen der gehörigen Aufmerksamkeit hätte nämlich Rechtskenntnis erreicht werden können. Die Rechtsunkenntnis wäre daher in diesem Fall dem Geschäftsführer vorwerfbar.⁷

Rechtzeitige Entrichtung anfallender Abgaben

Der Geschäftsführer hat dafür zu sorgen, dass sämtliche anfallende Abgaben rechtzeitig entrichtet werden. Im Falle einer verspäteten Zahlung führt dies zu einer schuldhaften Pflichtverletzung. Diese Pflichtverletzung kann der Geschäftsführer jedoch dadurch entkräften, indem er aufzeigt, die Abgabensforderungen nicht schlechter als die übrigen aus dem von ihm verwalteten Vermögen zu begleichenden Schulden behandelt zu haben. Die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers bedeutet nicht, dass die Behörde von jeglicher Ermittlungspflicht entbunden ist. Entlastet sich der Geschäftsführer nämlich durch die nötigen Behauptungen und Beweisanbote, liegt es an der Behörde, zusätzlich erforderliche Präzisierungen und Beweise vom Geschäftsführer zu fordern und konkrete Feststellungen über die angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen.⁸

Haftung mehrerer Geschäftsführer

Bei Aufgabenteilung zwischen mehreren Geschäftsführern richtet sich die haftungsrechtliche Verantwortung danach, wer mit der Besorgung von Abgabenangelegenheiten betraut ist. Von den finanziellen, insbesondere steuerlichen Angelegenheiten ausgeschlossene Geschäftsführer werden in der Regel nicht in Anspruch genommen. Sie haben die Tätigkeiten des für die Abgabenerichtung zuständigen Geschäftsführers nur dann zu überprüfen, wenn ein Anlass vorliegt, an der Ordnungsmäßigkeit seiner Geschäftsführung zu zweifeln. Der Geschäftsführer hat hier darzulegen, welche organisatorischen Vorkehrungen zur Kontrolle getroffen wurden. Eine Haftung ist ausgeschlossen, wenn triftige Gründe vorliegen, die die Erfüllung dieser wechselseitigen Überwachungspflicht unmöglich machen.⁹

Hinderung des Geschäftsführers an Pflichterfüllung

Wird der angehende Geschäftsführer bei Übernahme seiner Funktion an der Erfüllung seiner Pflichten gehindert, ist er verpflichtet, entweder im Rechtsweg die Ausübung seiner Rechte zu erzwingen oder seine Geschäftsführerbefugnis unverzüglich zurückzulegen. Ein Rücktritt nach drei Monaten kann „unverzüglich“ sein, da es auf die Erkennbarkeit der Behinderung und die Ergebnislosigkeit der Bemühungen, diese zu beseitigen, ankommt.¹⁰

Haftungsinanspruchnahme des Geschäftsführers

Voraussetzungen für die Haftungsinanspruchnahme des Geschäftsführers sind, dass die rückständigen Abgaben uneinbringlich sind und dies auf eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers zurückzuführen ist. Weiters wird ein Rechtswidrigkeitszusammenhang zwischen der schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters und der Uneinbringlichkeit der Forderung verlangt, das heißt, der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden der Gesellschaft in voller Höhe, sondern nur im Umfang der Kausalität zwischen seiner schuldhaften Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben.¹¹

6 Vgl VwGH 2007/13/0047 v. 30.06.2010.

7 Vgl VwGH 89/17/0083 v. 18.12.1992.

8 Vgl VwGH 94/17/0122 v. 20.09.1996; 2008/15/0263 v. 25.11.2009.

9 Vgl VwGH 94/17/0122 v. 20.09.1996; 2006/13/0159 v. 03.09.2008; 2005/13/0086 v. 20.01.2010.

10 Vgl VwGH 91/15/0063 v. 24.05.1993; 2005/13/0086 v. 20.01.2010.

11 Vgl VwGH 94/17/0122 v. 20.09.1996; 2012/16/0101 v. 28.02.2014.

Firma _____

Datum _____

Checkliste

			Betrag
Rückstand laut Finanzamtskonto? ¹² Wenn ja: Betrag?	<input type="radio"/> JA	<input type="radio"/> NEIN	
Regelmäßig abgegebene Umsatzsteuervoranmeldungen? Wenn nein: steuerlicher Rückstand!	<input type="radio"/> JA	<input type="radio"/> NEIN	
Bei Beschäftigung von Dienstnehmern: Lohnabgaben und Lohn-/Gehaltsnebenkosten regelmäßig abgeführt? Wenn nein: steuerlicher Rückstand!	<input type="radio"/> JA	<input type="radio"/> NEIN	
Bei Körperschaften: Körperschaftsteuer regelmäßig abgeführt? Wenn nein: steuerlicher Rückstand!	<input type="radio"/> JA	<input type="radio"/> NEIN	
Sonderabgaben regelmäßig abgeführt (zB Werbeabgaben, Abgaben für Abwasser, Erdgas oder Erdöl)? Wenn nein: steuerlicher Rückstand!	<input type="radio"/> JA	<input type="radio"/> NEIN	
Zusätzlicher Rückstand laut Informationen unten			
Zwischensumme			
Zusätzlicher Sicherheitszuschlag in Höhe von mindestens 50% (Zinsen, Verspätungszuschläge, Strafen etc)			
mögliche offene Finanzamtsschuld			
vorhandene, freie Liquidität			
Δ Differenz			

			Betrag	Datum
Information vom bisherigen Geschäftsführer/von der Geschäftsleitung	<input type="radio"/> JA	<input type="radio"/> NEIN		
Schriftliche Auskunft von bisherigen externen Beratern, vom Steuerberater	<input type="radio"/> JA	<input type="radio"/> NEIN		
Prüfen:				
• Bilanzen	<input type="radio"/> JA	<input type="radio"/> NEIN		
• Jahresabschlüsse	<input type="radio"/> JA	<input type="radio"/> NEIN		
• Saldenlisten	<input type="radio"/> JA	<input type="radio"/> NEIN		
• Steuererklärungen	<input type="radio"/> JA	<input type="radio"/> NEIN		
• Abgabenbescheide	<input type="radio"/> JA	<input type="radio"/> NEIN		
• eventuelle Due-Diligence-Reports	<input type="radio"/> JA	<input type="radio"/> NEIN		
• letzte Außenprüfungen und deren Feststellungen	<input type="radio"/> JA	<input type="radio"/> NEIN		

12 SV-Beiträge, DGA, Kommunalsteuer etc scheinen nicht am Finanzamtskonto auf!

Beispiel eines Finanzamtskontoauszugs:

Daten des Steuerkontos					Datum: 31.12.2014
Finanzamt: Wien 1/23 (FA09)		Steuernummer: 123/4567		Bereich: BV	
Name: A-GmbH		UID-Nummer: ATU12345678			
Anschrift: Mustergasse 1		Ort: 1010 Wien			
Buchungen vom 01.01.2014 bis 31.12.2014					
Stand		31.12. 2013	Anfangssaldo in EUR	0,00	
Buchungs-tag	Abg. Art	Zeitraum	Termine	Betrag	Zusätzliche Informationen
15.01.2014		2	vom 10.01.2014	-51.527,50	Überweisung mit Verrechnungsanweisung
	U	11/2013	fällig 15.01.2014	50.527,50	
			vom 11.01.2014	-228,10	Überweisung mit Verrechnungsanweisung
3	DZ	12/2013	fällig 15.01.2014	228,10	
			vom 11.01.2014	-4.010,70	Überweisung mit Verrechnungsanweisung
	DB	12/2013	fällig 15.01.2014	4.010,70	
			vom 11.01.2014	-21.325,80	Überweisung mit Verrechnungsanweisung
	L	12/2013	fällig 15.01.2014	21.325,80	Tagessaldo 0,00
15.02.2014		2	vom 14.02.2014	-49.830,25	Überweisung mit Verrechnungsanweisung
	U	12/2013	fällig 15.02.2014	49.830,25	
			vom 14.02.2014	-20.924,00	Überweisung mit Verrechnungsanweisung
4	K	01-03/ 2014	fällig 15.02.2014	20.924,00	
			vom 14.02.2014	-302,20	Überweisung mit Verrechnungsanweisung
3	DZ	01/2014	fällig 15.02.2014	302,20	
			vom 14.02.2014	-3.398,80	Überweisung mit Verrechnungsanweisung
	DB	01/2014	fällig 15.02.2014	3.398,80	
			vom 14.02.2014	-24.456,10	Überweisung mit Verrechnungsanweisung
	L	01/2014	fällig 15.02.2014	24.456,10	
			vom 14.12.2013	-562,50	Überweisung mit Verrechnungsanweisung
5	WA	12/2013	fällig 15.02.2014	562,50	Tagessaldo 0,00
Stand		31.12. 2014	Endsaldo in EUR	-200,00	(Guthaben)

Erklärung:

1) Kein Rückstand laut Finanzamtskonto?

Es ist darauf zu achten, dass sich beim Endsaldo stets ein Guthaben oder zumindest ein Saldo von 0,00 EUR ergibt. Weist das Finanzamtskonto hier Rückstände auf, ist der neu eintretende Geschäftsführer dazu verpflichtet, fällig gewordene, aber noch nicht gezahlte Abgabenschuldigkeiten zu begleichen.

2) Regelmäßig abgegebene Umsatzsteuervoranmeldungen?

Die Frist zur Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldung (U) ist grundsätzlich jeweils der 15. des zweitfolgenden Monats.

3) Bei Beschäftigung von Dienstnehmern: Wurden Lohnabgaben und Lohn-/Gehaltsnebenkosten regelmäßig abgeführt?

In erster Linie ist zu prüfen, ob die Lohnsteuer (L), der Dienstgeberbeitrag (DB) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) regelmäßig abgeführt wurden. Die Frist hierzu ist jeweils der 15. des Folgemonats.

4) Bei Körperschaften: Regelmäßig abgegebene Körperschaftsteuervorauszahlungen?

Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer (K) sind quartalsweise, spätestens am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November zu leisten.

5) Sonderabgaben regelmäßig abgeführt?

Als Beispiele sei hier die Zahlung einer Werbeabgabe (WA) angeführt. Weitere Sonderabgaben, auf deren regelmäßige und rechtzeitige Abfuhr im Zuge der Überprüfung des Finanzamtskontos zu achten ist, sind etwa Abgaben für Abwasser, Erdgas oder Erdöl sowie sonstige Vergebühungen.