

Grenzen der Geschäftsführerhaftung

Haftung des GmbH-Geschäftsführers für Abgabenrückstände, die aus der Zeit vor seiner Funktionsübernahme stammen

Von Oliver Ginthör/Richard Elhenický

1. Grundlagen der Geschäftsführerhaftung und Praxis

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen haben gem § 80 Abs 1 BAO alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen.¹ Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Gemäß § 9 Abs 1 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung (leichte Fahrlässigkeit reicht aus²) der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.³ Der VwGH, der diese Grundsätze in ständiger Rechtsprechung immer wieder festhält⁴, hat deren Anwendung auch bei den „gleichartigen Rechtsvorschriften in anderen Landesabgabenordnungen“ betont.⁵ Präzisiert hat dies der VwGH so, dass eine Haftungsanspruchnahme die Uneinbringlichkeit der rückständigen Abgaben voraussetzt und dies auf eine schuldhaftige Pflichtverletzung des Vertreters zurückzuführen ist, wobei zwischen der Pflichtwidrigkeit und der Uneinbringlichkeit ein Rechtswidrigkeitszusammenhang bestehen muss. Dabei trifft es den Vertreter, darzulegen, warum er nicht Sorge für die rechtzeitige Entrichtung der anfallenden Abgaben Sorge tragen konnte, ansonsten die Abgabenbehörde von einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgehen darf.⁶

Dabei ist die Geschäftsführerhaftung nicht mit seinen persönlichen oder wirtschaftlichen Verhältnissen begrenzt. Seine Haftung kann nicht nur bis zur Höhe seiner aktuellen Einkünfte und des aktuellen Vermögens geltend gemacht werden, weil auch eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit es nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zu Einbringlichkeit führen.⁷

Diese qualifizierte Mitwirkungspflicht bedeutet aber nicht, dass die Behörde von jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre. Legt der Vertreter nämlich das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung vor, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen.⁸

Der VwGH hat in ständiger Rechtsprechung⁹ ausgesprochen, dass die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen, also auch GmbH Geschäftsführer, sich bei Übernahme ihrer Funktionen darüber zu unterrichten haben, ob und in welchem Ausmaß die von ihnen nunmehr vertretene GmbH bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist, weil die Pflicht der Gesellschaft zur Abgabentrichtung erst mit deren Abstattung endet. Die Gesellschaft bleibt verpflichtet, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr oder Einzahlung sie in Rückstand geraten ist, zu erfüllen, und zur Erfüllung dieser Verpflichtung ist der Geschäftsführer verhalten.¹⁰ Außerdem trifft ihn die „qualifizierte Mitwirkungspflicht“,¹¹ darzutun, dass er die Abgabenforderungen bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel nicht benachteiligt hat.¹²

1 *Wiedermann*, Die Geschäftsführerhaftung im Abgaben- und Sozialversicherungsrecht, GesRZ 2014, 245.

2 Allerdings dürfen auch hier die Anforderungen der Behörde an einen Geschäftsführer nicht überspannt werden: Einen GmbH-Geschäftsführer, der nach einer Operation auf Grund von Komplikationen im Koma gelegen hat und erst nach rd drei Monaten aus dem Spital entlassen worden ist trifft kein Verschulden am Unerlassenen der Entrichtung der Kommunalsteuer in diesem Zeitraum. „Mit der Ansicht, der Beschwerdeführer habe schon länger unter ärztlicher Kontrolle gestanden und hätte „erforderlichenfalls“ entsprechende „organisatorische Maßnahmen treffen müssen“, um einen ordnungsgemäßen Betrieb sicherzustellen, überspannt die belangte Behörde die Anforderungen an einen Geschäftsführer, der sich einer Operation unterzieht.“ VwGH v 26.6.2014, 2013/16/0030.

3 *Gintbörl/Hasch/Guggenberger*, Der GmbH-Geschäftsführer², S 170 ff.

4 VwGH 2001/15/0003 v 18.9.2003, 2008/15/0263 v 25.11.2009.

5 VwGH 89/17/0083 v 18.12.92, 94/17/0122 v 20.9.1996.

6 VwGH 94/17/0122 mwN.

7 VwGH 2008/15/0263 v 25.11.2009 mwN.

8 VwGH 2008/15/0263 v 25.11.2009 mwN.

9 VwGH 2005/13/0085 v 27.2.2008, 2007/13/0005 bis 0007 v 23.6.2009, 2012/16/0100 v 24.1.2013.

10 Sehr klar bringt das der deutsch BfH zur – allerdings auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit beschränkten – Haftung der Vertreter gem § 69 dAO zum Ausdruck: „Ein Geschäftsführer darf vor Aufnahme der Geschäftsführertätigkeit entstandene 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 die alsbaldige Tilgung der Steuerverbindlichkeiten sorgt.“ (BfH VII B 124-125/05 v 9.12.2005).

11 Was die Abgabenbehörden gerne fälschlich als Beweislastumkehr auslegen.

12 VwGH 2012/16/0100 v 24.1.2013.

2. Grenzen der Prüfpflicht laut Rechtsprechung

Diese sehr weit reichende Prüfpflicht eines neu bestellten Geschäftsführers¹³ hat die Finanzbehörde in zwei aktuellen Fällen so weit ausgelegt, dass GmbH-Geschäftsführer, die von Juni 2007 bis Jänner 2008 und dann von Jänner 2008 bis Februar 2009 Geschäftsführer einer GmbH gewesen sind, für vor ihrer Amtszeit entstandene Kommunalsteuerrückstände haften, wobei diese Rückstände dadurch entstanden sind, dass freie Dienstverträge im Nachhinein von den Behörden umqualifiziert worden sind, die betroffenen Personen aber zum Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit nicht mehr im Betrieb waren. Die – im Wesentlichen unbestritten gebliebene – Tatsache, dass sie sich bei ihrem Vorgänger über etwaige Zahlungsrückstände erkundigt haben, das Nichtvorliegen von Rückständen durch die vorgelegten Buchhaltungsunterlagen untermauert wurde, alle Berechnungen von einer Steuerberatungskanzlei durchgeführt wurden¹⁴ und auch eine durch den Einstieg eines Investors durchgeführte Due Diligence keinen offenen Zahlungen an den Magistrat ergeben haben, wurde als nicht ausreichend angesehen; die Geschäftsführer hätten sich bei Übernahme ihrer Funktion auch darüber unterrichten müssen, ob und in welchem Ausmaß die Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen sei. Es wäre, so die Finanzbehörde, ihre Pflicht 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. Bei Einhaltung der gebotenen Sorgfalt hätte der Geschäftsführer weitere Nachforschungen betreffend die bisherige Erfüllung der Abgabenverpflichtungen durch die GmbH betreiben müsse. Die bloße Einschau in Bilanzen und Saldenlisten, ob Rückstände bestehen, und die Einholung von Erkundigungen über die Gesellschaft im Allgemeinen seien keinesfalls ausreichend, um ihre Haftung auszuschließen. In den dagegen erhobenen Beschwerden hat der VwGH die Bescheide wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben (VwGH 2012/16/0101 und 2012/16/0102 v 28.2.2014). Er hat dabei zunächst die oben dargestellten Grundsätze wiederholt und festgehalten, dass sich ein Geschäftsführer darüber zu unterrichten hat, welchen Stand das Abgabekonto der Gesellschaft im Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsführerfunktion hat

und dass er die Beiträge eines allfälligen Rückstandes, wie er am Abgabekonto ausgewiesen (verbucht) ist, zu entrichten hat. Dass es einem Geschäftsführer obliegt, auch die vor seiner Bestellung fällig gewordenen, aber noch nicht abgestatteten Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft aus deren allenfalls vorhandenen Mitteln zu entrichten, entspricht ebenfalls der ständigen Rechtsprechung des VwGH.¹⁵ Diesen von der Rechtsprechung auferlegten Verpflichtungen sind die beiden Geschäftsführer nach Auffassung des VwGH jedoch nachgekommen. Zur Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide hat der VwGH folgendes ausgeführt:

„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 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 Selbstberechnung 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.“

Erfreulicher Weise hat sich das (mittlerweile zuständige) Bundesfinanzgericht dieser Rechtsansicht angeschlossen, die Begründung(en) des VwGH vollinhaltlich übernommen und den erstinstanzlichen Haftungsbescheid aufgehoben. In den seinerzeit durch die von der G&W Steuerberatungskanzlei eingebrachten Berufungen wurde bereits detailliert dargestellt, warum den Geschäftsführer, der bis hin zur Prüfung einer kürzlich vorgenommenen Due Diligence alles unternommen hat, um sich über die Erfüllung der steuerlichen Verpflichtung der GmbH, deren Geschäftsführung er zu übernehmen bereit war, jedenfalls keine Verletzung der ihm auferlegten Verpflichtungen trifft und schon daher eine Haftung für lange vor seiner Zeit entstandene Steuerschulden auszuschließen ist. Die – damals zuständige –

13 Vgl. auch *Althuber/Twardosz* „Abgabenrechtliche Prüfpflichten des neuen Geschäftsführers“, RdW 2014/542, 498.

14 Allerdings hat der VwGH wiederholt ausgesprochen, dass die Beauftragung eines Steuerberaters mit den steuerlichen Agenden den Geschäftsführer nicht zu exkulpieren vermögen (94/17/0122 v 20.9.1996 mwN). Anders liegt der Fall, wenn zwischen mehreren

Geschäftsführern Aufgabenteilung besteht: Hier darf die Überwachungspflicht des nicht mit den Abgabenangelegenheiten betrauten Geschäftsführers nicht mit derjenigen bei der Betrauung Dritter, also etwa eines Steuerberaters, gleichgesetzt werden (VwGH 2005/13/0086 v 20.1.2010 mwN).

15 VwGH 91/15/0063 v 24.5.1993 mwN.

Abgabenberufungskommission hätte sich schon im Berufungsverfahren diesen Argumenten anschließen und den erstinstanzlichen Haftungsbescheid aufheben können. Dies umso mehr, als der VwGH abschließend ausgeführt hat, dass eine Haftung des Geschäftsführers ausscheidet, wenn er ohne sein Verschulden erst nach Ende seiner Geschäftsführerfunktion mit dem vermeintlich haftungsbegründenden Umstand – hier das erst nachträgliche Hervorkommen der Umqualifizierung von Dienstverhältnissen für Personen, die während der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Geschäftsführer gar nicht mehr im Betrieb tätig waren – konfrontiert wurde. Er hat dazu auf sein Erkenntnis ZI 2007/13/0047 v 30.6.2010 (samt einschlägiger Vorjudikatur) verwiesen, das sich ebenfalls mit einer erst nachträglich bekannt gewordene Umqualifizierung als Grundlage für die Vorschreibung von Kommunalsteuer auseinandergesetzt hat und auch hier mangels Verschulden des Geschäftsführers zur Aufhebung des Bescheides geführt hat. Bei Kenntnis dieser Judikatur und entsprechender Beachtung der in der Berufung dargelegten Umstände hätte schon die Abgabenberufungskommission eine Aufhebung des erstinstanzlichen Haftungsbescheides vornehmen können, wenn nicht überhaupt die Finanzbehörden von Anfang an dieses den Einzelnen doch sehr belastende und hohe Kosten verursachende Verfahren¹⁶ besser unterlassen hätte.¹⁷ Jedenfalls ist es erfreulich, dass der VwGH hier eine klare Grenze dafür, was einem angehenden GmbH-Geschäftsführer zugemutet werden darf, gezogen hat. Die von der Finanzbehörde zunächst vertretene Ansicht würde wohl dazu führen, dass Geschäftsführer für nahezu alles, was sich auch vor ihrer Zeit in einer Gesellschaft ereignet hat, haften und es würde wohl niemand mehr das Risiko eingehen, in Zukunft noch solche Aufgaben zu übernehmen. Das aber kann nicht Sinn des Gesellschafts- und Steuerrechtes sein.

3. Grenzen der Geschäftsführerhaftung

3.1 Allgemeine Schlussfolgerungen aus der VwGH-Rechtsprechung¹⁸

- Unkenntnis in steuerlichen Angelegenheiten vermag den Geschäftsführer nicht zu exkulpieren¹⁹

- Es gilt die aktive Ermittlungspflicht der Behörde – keine Beweislastumkehr
- Die Haftung besteht grundsätzlich für Handlungen und Unterlassungen während der Zeit als Geschäftsführer, jedoch auch für – erkennbare – Rückstände der Gesellschaft, die vor seiner Zeit entstanden sind
- Keine Verpflichtung zur Prüfung der gesamten Buchhaltung, des gesamten Rechenwerkes und der Aufzeichnungen, wenn nicht Hinweise auf deren Unrichtigkeit vorliegen

3.2. Überschießendes

- Bei Aufgabenteilung zwischen mehreren Geschäftsführern ist der von den finanziellen, insbesondere steuerlichen Angelegenheiten ausgeschlossene Geschäftsführer in der Regel nicht in Anspruch zu nehmen, es sei denn, dass er trotz Unregelmäßigkeiten des zur Wahrnehmung abgabenrechtlicher Angelegenheiten Bestellten nichts unternimmt, um Abhilfe zu schaffen. Auch in diesem Fall haftet er nicht, wenn triftige Gründe ihm die Erfüllung der wechselseitigen Überwachungspflicht unmöglich machen. Zu einer Überprüfung des für die Abgabentrachtung zuständigen Geschäftsführers ist er jedoch nur gehalten, wenn ein Anlass vorliegt, an der Ordnungsmäßigkeit dessen Geschäftsführung zu zweifeln.²⁰
- Der Geschäftsführer hat sich darüber zu unterrichten, welchen Stand das Abgabenkonto der Gesellschaft im Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsführerfunktion hat und die Pflicht, die Beträge eines allfälligen Rückstandes zu entrichten.²¹ Der Geschäftsführer hat jedoch bei Übernahme seiner Geschäftsführerfunktion – wenn nicht andere Hinweise vorliegen – nicht die Pflicht, die gesamte Buchhaltung und das gesamte Rechenwerk sowie die Aufzeichnungen nachzuprüfen.

4. Finanzstrafrechtliche Konsequenzen

Wer **vorsätzlich** unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig.²² Wer diese Tat **fahrlässig** begeht

16 Mit dem erstinstanzlichen Haftungsbescheid vom 20.1.2010, hat die Finanzbehörde einen GmbH-Geschäftsführer, der von Jänner 2008 bis Februar 2009 tätig war, Kommunalsteuer für den Zeitraum Jänner 2003 bis Jänner 2009 vorgeschrieben. Der VwGH hat ja überdies in solchem Zusammenhang bereits mehrfach dargetan, „dass die Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit zur Hintanhaltung von Unbilligkeiten bei der Ermessensübung nicht ohne weiteres außer Betracht gelassen werden darf“ (2006/13/0159 v 3.9.2008 mwN).

17 Dies umso mehr, als die Haftung des „alten“, seinerzeit zuständigen Geschäftsführers ja erhalten bleibt.

18 Insbesondere VwGH 2012/16/0101 u 0102 v 28.2.2014

19 VwGH 89/17/0083 v 18.12.1992

20 VwGH 94/17/0122 v 20.9.1996 mwN

21 VwGH 2012/16/0102 v 28.2.2014

22 § 33 Abs 1 FinStrG

macht sich einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig.²³ Andere Finanzvergehen stellen Finanzordnungswidrigkeiten dar, die wiederum nur vorsätzlich begangen werden können. Da eine vorsätzliche Begehung bei einem durch die GmbH vor Übernahme der Geschäftsführerfunktion durch einen neuen Geschäftsführer liegenden Finanzvergehen nur ausnahmsweise vorstellbar ist²⁴ soll hier nur die fahrlässige Abgabenverkürzung näher dargestellt werden.

Der fahrlässigen Abgabenverkürzung für eine vor seine Bestellung als Geschäftsführer gesetzte Handlung kann sich dieser nur schuldig machen, wenn er als Beitrags-täter²⁵ in Betracht kommt, wenn er also sonst zur Ausführung des Finanzvergehens beiträgt. Das ist nur möglich, wenn er die von einem seiner Vorgänger begangene Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht erkennt und er seiner Anzeigepflicht darüber²⁶ nicht nachkommt. Zusätzlich muss er aber dadurch auch eine Abgabenverkürzung bewirken, diese darf also nicht schon durch einen – unrichtigen – Abgabenbescheid bewirkt worden sein.²⁷ Der neue Geschäftsführer müsste daher in Kenntnis einer falschen abgabenrechtlichen Erklärung, in deren Folge ein entsprechender Bescheid vor seiner Amtsübernahme noch nicht ergangen ist, seiner Anzeigepflicht gem § 139 BAO nicht nachkommen.

Stellt der neue Geschäftsführer das Bestehen alter Steuerschulden fest, sollte er prüfen, ob ausreichend Liquidität vorhanden ist, um diese umgehend zu begleichen. Ist die Liquidität ausreichend sollte diese Steuerschuld einer ungefährdeten Übernahme des Amtes der Geschäftsführung nicht im Wege stehen. Zu bedenken ist aber, dass die vorhandene Liquidität auch noch für Säumniszuschläge und Verzugszinsen, die zu der Steuerschuld hinzukommen können, ausreichen muss. Dazu kommt noch, dass nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz²⁸ (VbVG) neben die Verantwortlichkeit des Entscheidungsträgers (hier: des Geschäftsführers) auch noch die Verantwortlichkeit des Verbandes (hier: der GmbH) tritt und eine Verbandsgeldbuße zusätzlich verhängt werden kann, die ebenfalls in der vorhandenen Liquidität Deckung finden muss. Dabei ist es nicht unabdingbare Voraussetzung, dass eine Bereicherung des Verbandes eingetreten ist.²⁹ Auf noch nicht abgeschlossene Abgabenverfahren sollte daher ein Geschäftsführer vor Amtsübernahme sein besonderes Augenmerk richten, weil hier neben einer möglichen Haftung auch finanzstrafrechtliche Konsequenzen drohen können.

Auf den gerichtlich zu verfolgenden Sondertatbestand des Vorenthaltens von Dienstnehmerbeiträgen zur Sozialversicherung³⁰, der durch entsprechende Falschmeldungen eines Amtsvorgängers und der Unterlassung der Berichtigung bewirkt werden kann, sei hier nur der Vollständigkeit hingewiesen.

23 § 43 Abs 1 FinStrG

24 Siehe *Althuber/Twardosz*, „Abgabenrechtliche Prüfpflichten des neuen Geschäftsführers“, RdW 2014/542, 503 f.

25 § 11 FinStrG.

26 § 139 BAO.

27 OGH 9 Os 142/82 v 7.6.1983: „jeder gem § 11 FinStrG relevante Tatbeitrag“ muß die Ausführung eines Finanzvergehens fördern und vor oder während der Tat, also vor materiell vollendeter Taterfüllung, geleistet werden.“

28 BGBl I Nr. 151/2005, § 3.

29 UFSW v 22.6.2010, FSRV/0147-W/09: „Bei gegebener Verletzung der den Verband treffenden Offenlegungs- und Überwachungspflicht ist eine Verantwortung des Verbandes für Taten seines Geschäftsführers bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 3 Abs 2 VbVG auch ohne Vorliegen einer Vermögensvermehrung beim Verband gegeben.“

30 § 153e StGB.