

Herausgeber:

Klaus Hirschler
Heinz Jirousek
Stefan Melhardt
Wolfgang Nolz
Franz Ph. Sutter
Christoph Urtz

Ertragsteuern

Edeltraud Lachmayer:

**Die Rechtssache „K“ – ein großer Stein im
Mosaik der finalen Verluste**

Harald Amberger/Matthias Petutschnig:

**Wirkungen der Firmenwertabschreibung
in der Unternehmensgruppe**

Reinhold Beiser:

**Pflegekosten im Wechselspiel zwischen
Zivilrecht und Einkommensteuer**

Abgabenhaftung

Franz Althuber/Falko Tappen/Elnaz Mehrkhah:

**Geschäftsführerhaftung im deutschen und
österreichischen Steuerrecht**

Ausgewählte Aspekte der Geschäftsführerhaftung im deutschen und österreichischen Steuerrecht

Analyse und Rechtsvergleich

Die Haftung von Geschäftsführern und Vorstandsmitgliedern für Steuern und Abgaben¹⁾ hat sowohl in Österreich als auch in Deutschland enorme praktische Bedeutung. Nicht zuletzt durch die Schaffung des § 9a BAO im Rahmen des AbgÄG 2012 ist insbesondere die potentielle Haftung von „faktischen Geschäftsführern“ und sonstigen Personen mit maßgeblichem Einfluss in jüngster Vergangenheit wieder in den Mittelpunkt der literarischen Diskussion gerückt. Der folgende Beitrag soll in diesem Zusammenhang einen Einblick in die deutsche Rechtslage geben und einzelne Sonderfragen samt deren rechtsvergleichender Lösung anhand von ausgewählten Praxisbeispielen behandeln.

1. Vorbemerkung

Gemäß § 69 der deutschen Abgabenordnung (AO) müssen die in den §§ 34, 35 leg cit bezeichneten Personen mit ihrem eigenen Vermögen und unbeschränkt für eine fremde Steuerschuld insoweit einstehen, als sie etwaige Steuerausfälle verursacht haben. Somit statuiert § 69 AO, um Steuerausfälle auszugleichen, eine öffentlich-rechtliche Pflicht, für eine zu Lasten eines anderen begründete Steuerschuld einzustehen.²⁾ Der Anknüpfungspunkt für die Haftung nach § 69 AO ist das **schuldhafte Fehlverhalten der betreffenden Personen**.³⁾

Im österreichischen Recht regelt demgegenüber § 9 Abs 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), dass die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Personen (also insbesondere Vertreter von juristischen oder natürlichen Personen, Vermögensverwalter) neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit haften, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können. Die Vertreter haften daher nach österreichischem Recht **persönlich, unbeschränkt und unbeschränkbar für Abgabenschulden, wenn sie die ihnen auferlegten abgabenrechtlichen Pflichten schuldhaft verletzen und damit einen Abgabenausfall verursachen**.⁴⁾ Anders als § 69 AO verweist § 9 Abs 1 BAO aber nur auf die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Personen, daher insbesondere nicht auf Personen mit beherrschendem Einfluss und faktische Geschäftsführer. Es ist daher neben § 9 Abs 1 BAO auch die Bestimmung des § 9a BAO, die erst im Rahmen des AbgÄG 2012, BGBl I 2012/112, mit Wirkung zum 1. Jänner 2013 geschaffen wurde, zu beachten. Demnach haben Personen, die auf die Erfüllung der Pflichten der Abgabepflichtigen und der in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter **tatsächlich Einfluss nehmen**, diesen

Einfluss dahingehend auszuüben, dass diese Pflichten erfüllt werden. Gemäß Abs 2 leg cit haften diese Personen für Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge ihrer Einflussnahme nicht eingebracht werden können.

Nach einer kurzen Einführung in die Normsystematik der Haftungsvorschrift des § 69 AO und den wesentlichen Unterschieden zu § 9 Abs 1 BAO soll in diesem Beitrag das Hauptaugenmerk auf die Person des Haftungsschuldners und dabei insbesondere auf den Verfügungsberechtigten iSd § 35 AO gelegt werden. Im Vordergrund steht dabei die Frage, ob auch der „faktische“ Geschäftsführer für die von der juristischen Person geschuldeten rückständigen Steuern gemäß § 191 AO iVm §§ 34, 35, 69 AO haftet⁵⁾ und ob die in diesem Zusammenhang in der deutschen Rechtspraxis diskutierten Fallkonstellationen unter die österreichische Norm des § 9a BAO subsumiert werden können oder möglicherweise bereits von der allgemeinen Vertreterhaftungsnorm des § 9 Abs 1 BAO umfasst sind.

2. Allgemeines zum Haftungsregime des § 69 AO

Gemäß § 69 AO haften die in den §§ 34 und 35 AO bezeichneten Personen, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) infolge **vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung** der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden. Bereits aus dem Gesetzeswortlaut des § 69 AO ist daher eine wichtige Unterscheidung zur österreichischen Haftungsbestimmung des § 9 Abs 1 BAO abzuleiten. Während in Deutschland nur grobes Verschulden, also Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit, zur Haftung führen kann, ist hierfür in Österreich schon leichte Fahrlässigkeit ausreichend.⁶⁾

Bei den in den §§ 34 und 35 AO genannten Personen handelt es sich insbesondere um gesetzliche Vertreter natürlicher und juristischer Personen sowie ihnen Gleichgestellte, auf die

1) Im Rahmen dieses Beitrags werden die Begriffe „Steuern“ und „Abgaben“ ungeachtet der finanzwissenschaftlichen Unterschiede synonym verwendet.

2) *Rüskes* in Klein, AO¹¹ (2012) § 69 Rn 1 ff.

3) BFH 30. 8. 2005, VII R 61/04, BFH/NV 2006, 232.

4) Vgl zu § 9 BAO etwa *Unger*, Die Haftung im Steuer- und Sozialversicherungsrecht, in *Ratka/Rauter* (Hrsg), Handbuch Geschäftsführerhaftung² (2011) 392 ff; *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.

5) Der umgekehrte Fall, nämlich dass ein nominell bestellter Geschäftsführer die Geschicke der Gesellschaft nicht verantwortlich lenkt und lediglich als sog. „Strohmann“ fungiert, wird in diesem Beitrag nur am Rande behandelt. Vgl dazu BFH 11. 3. 2004, VII R 52/02, BFH/NV 2004, 852-855; BFH 5. 3. 1998, VII B 36/97, BFH/NV 1998, 1325-1329.

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

noch näher einzugehen sein wird. Die Tatbestandsmerkmale der Haftungsnorm (§ 69 AO) lassen sich wie folgt aufgliedern:

- Haftungsschuld
- Haftungsschuldner
- Pflichtverletzung
- Steuerlicher Schaden
- Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Schaden
- Verschulden

Bei Vorliegen der Haftungsvoraussetzungen steht gemäß § 191 Abs 1 S 1 AO die Inanspruchnahme im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzverwaltung. Somit sieht der Haftungstatbestand auf der Rechtsfolgenseite **keine gebundene, sondern eine Ermessensentscheidung** vor.⁷⁾ Dies entspricht der österreichischen Rechtslage. Auch die Haftungsnorm des § 9 Abs 1 BAO ist – wie jede abgabenrechtliche Haftungsbestimmung – eine Ermessensbestimmung. Es liegt daher auch nach österreichischem Recht im Ermessen der Abgabenbehörde, ob sie den persönlich Haftenden tatsächlich in Anspruch nimmt. Ermessensentscheidungen sind dabei nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.⁸⁾

3. Einzelaspekte im Rechtsvergleich

3.1. Unterschiede im Kreis der potentiellen Haftungsschuldner

Haftungsschuldner im Sinne des § 69 AO sind die in den §§ 34 und 35 AO genannten Personen. Gemäß § 34 AO sind dies die **gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen und die Geschäftsführer von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und Personenmassen**. § 9 Abs 1 BAO geht bedeutend weiter und spricht von den „zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen“. Von dieser Bestimmung sind nach österreichischem Recht daher nicht nur die Organe einer juristischen Person umfasst, sondern beispielsweise auch Prokuristen. Nach hA im österreichischen Schrifttum sind somit **grundsätzlich auch gewillkürte Vertreter als Vertreter iSd § 80 Abs 1 BAO zu qualifizieren**.⁹⁾ Begründet wird dies damit, dass § 80 Abs 1 BAO nur bei natürlichen Personen von „gesetzlichen Vertretern“, bei juristischen Personen hingegen von den „zur Vertretung berufenen Personen“ spricht. Demnach soll § 80 Abs 1 BAO sämtliche Vertreter juristischer Personen, also auch jene, deren Vertretungsbefugnis auf vertraglicher Grundlage basiert, umfassen. Auch der VwGH hat sich dieser Ansicht in seiner früheren Judikatur¹⁰⁾ mehrere Male angeschlossen und ausgeführt, dass die Art der Vertretungsbefugnis (Organstellung, Rechtsgeschäft) für die Anwendung des § 80 Abs 1 BAO irrelevant sei. Folgt man dieser Rechtsauffassung, so kann der

7) Zur pflicht- und sachgemäßen Ausübung des Ermessens vgl. *Talaska*, Tax Compliance in Unternehmen, BB 2012, 1195, 1198; im Einzelnen zu unterscheiden ist die Entscheidung, ob überhaupt Haftungsbescheid gegen den Haftungsschuldner erlassen wird (sog. Entschließungsermessen), von der Frage der konkreten Inanspruchnahme einer oder mehrerer Personen, sofern mehrere Haftungsschuldner in Betracht zu ziehen sind (sog. Auswahlermessen).

8) Vgl. dazu im Detail *Tanzer/Unger*, Die behördliche Ermessensübung im Rahmen der Geschäftsführungshaftung, in *Althuber* (Hrsg), Geschäftsführer- und Vorstandshaftung im österreichischen Steuerrecht (2012) 65 ff mwN; *Althuber*, Geschäftsführerhaftung und Ermessensübung, RdW 2013, 642 sowie *ders*, Grundsatzfragen der abgabenrechtlichen Verantwortlichkeit des Stiftungsvorstandes, in *Fitz/Kalss/Kautz/Kucsko/Lukas/U. Torggler* (Hrsg), FS Hellwig Torggler (2013) 28 f.

9) So etwa *Stoll*, BAO (1994) 786 sowie 788 f mit dem ausdrücklichen Hinweis auf den (rechtsgeschäftlich bevollmächtigten) Prokuristen; ebenso *Unger*, Die Haftung im Steuer- und Sozialversicherungsrecht, in *Ratka/Rauter* (Hrsg), Handbuch Geschäftsführerhaftung² (2011) 394 mwN sowie *Langheinrich/Ryda*, Die Vertretung im Abgabenrecht (Teil I), FJ 1998, 140.

10) VwGH 8. 5. 1980, 2085/79; 9. 4. 1986, 85/9/276.

Prokurist nach österreichischem Recht gemäß § 9 Abs 1 BAO zur Haftung herangezogen werden.

Die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters hat gemäß § 35 AO auch, **wer als Verfügungsberechtigter im eigenen oder fremden Namen auftritt**. Dies gilt allerdings nur soweit, als der Verfügungsberechtigte diese Pflichten rechtlich und tatsächlich erfüllen kann.

Beispiel:

Der Prokurist P ist laut seinem Arbeitsvertrag lediglich für die Produktion zuständig. Die Erfüllung steuerlicher Pflichten ist ihm gemäß den vertraglichen Vereinbarungen ausdrücklich nicht übertragen worden.

P ist kein Verfügungsberechtigter im Sinne des § 35 AO. Die Pflichten nach den §§ 34 und 35 AO würden für ihn nur dann und soweit bestehen, als ihm entsprechende Pflichten und Befugnisse übertragen worden sind (zB als Leiter der Steuerabteilung). Da dies vorliegend nicht der Fall ist, kann P auch trotz der nach außen unbeschränkten Verfügungsberechtigung nicht in Anspruch genommen werden. Etwas anderes gilt indes, wenn er nach außen als Verfügungsberechtigter auftritt. Erweckt er nach außen den Anschein, zur Ausführung solcher Tätigkeiten bestellt und befugt zu sein, ist die im Innenverhältnis getroffene Beschränkung für Zwecke der Haftung aus §§ 69, 35, 34 AO unbeachtlich. Die dem P erteilte Vollmacht kann gegenüber Dritten nicht wirksam eingeschränkt werden (vgl auch § 50 des deutschen HGB), sodass etwaige Beschränkungen im Innenverhältnis unbeachtlich sind.¹¹⁾ Grundsätzlich gilt, dass die steuerlichen Pflichten aus § 35 AO nicht durch interne schuldrechtliche Vereinbarungen abbedungen werden. Diese internen Absprachen werden jedoch bei der Beurteilung des Verschuldens im Sinne des § 69 AO relevant.¹²⁾

Nach österreichischem Recht ist der Prokurist als gewillkürter Vertreter gleichzeitig auch Vertreter iSd § 80 Abs 1 BAO. Er kann daher – wie ein Geschäftsführer – gemäß § 9 Abs 1 BAO zur Haftung herangezogen werden, wenn die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen erfüllt sind.

3.2. Schuld, Haftung und Akzessorietät

Der Haftungsschuldner ist sowohl nach der deutschen als auch nach der österreichischen Rechtslage stets vom **Steuerschuldner** zu unterscheiden. Dies, obwohl die Entstehung des Haftungsanspruchs grundsätzlich vom materiell-rechtlichen Entstehen und vom Fortbestehen der originären Steuerschuld abhängig ist.¹³⁾ Dieser **Grundsatz der materiellen Akzessorietät**, der uneingeschränkt auch im österreichischen Recht gilt, verlangt, dass die Abgabenschuld entstanden ist, also ein Abgabentatbestand hinsichtlich seiner persönlichen (steuersubjektbezogenen) und sachlichen (steuergegenstandsbezogenen) Komponente verwirklicht, und der Abgabensanspruch aufrecht ist. Der Haftungsanspruch ist daher akzessorisch zur originären Steuerschuld. Erlischt diese oder ist diese nicht rechtswirksam entstanden, dann ist auch die Haftung ausgeschlossen.¹⁴⁾

Ohne rechtliche Relevanz ist indes nach deutschem Recht die Tatsache, ob der Steuerschuldner die Steuerschuld erfüllen

11) *Gmach*, Pflichten des Verfügungsberechtigten (§35 AO), DStZ 2001, 341, 348.

12) *Koenig* in Pahlke, AO² (2009) § 35 Rn 15.

13) Für den Ausnahmefall der Steuerhinterziehung vgl § 191 Abs 2 Satz 2 AO.

14) Die Festsetzung der Steuer ist aber nicht Voraussetzung der Haftung (BFH 2. 2. 1994, II R/91, BStBl II 1995, 300); ebenso in Österreich (VwGH 24. 2. 2004, 99/14/0242; 15. 12. 1999, 98/13/0060; 27. 1. 1999, 98/16/0411; 17. 9. 1996, 92/14/0138).

kann oder nicht. Insoweit liegt es also im Ermessen der Finanzverwaltung, ob sie sich zunächst an den Steuerschuldner und erst anschließend an den Haftungsschuldner hält oder ob sie sich unmittelbar an den Haftungsschuldner wendet. In der Praxis entscheidet sich die Finanzverwaltung im Rahmen der Ermessenübung regelmäßig für den ersteren Weg.¹⁵⁾ Insbesondere wenn feststeht, dass der Steuerschuldner zur Zahlung in der Lage ist und die Steuerschuld beim Steuerschuldner ohne Weiteres geltend gemacht werden kann, wird dieser (der Steuerschuldner) vorrangig in Anspruch genommen.¹⁶⁾ Somit ist der Haftungsanspruch gegenüber dem Steueranspruch grundsätzlich subsidiär.¹⁷⁾ Mehrere Haftungsschuldner haften gesamtschuldnerisch im Sinne von § 44 AO und treten neben den Steuerschuldner, der im Verhältnis zu den Haftungsschuldnern ebenfalls gesamtschuldnerisch haftet. Die österreichischen Haftungsnormen der §§ 9 und 9a BAO normieren demgegenüber ausdrücklich **Ausfallhaftungen**. Notwendige Tatbestandsvoraussetzung für die Inanspruchnahme des Haftenden ist daher die objektive Uneinbringlichkeit der Abgabe sowohl beim (originären) Steuerschuldner als auch bei allenfalls existierenden Gesamtschuldnern.¹⁸⁾ Vollstreckungsmaßnahmen in das Vermögen des Steuerschuldners müssen daher nach österreichischem Recht entweder bereits erfolglos gesetzt worden sein oder – objektiv betrachtet – voraussichtlich erfolglos sein. Wurde über das Vermögen des Steuerschuldners ein Insolvenzverfahren eröffnet, so ist dies alleine nicht ausreichend, um per se von der Uneinbringlichkeit der Abgaben auszugehen. Erst wenn im Lauf des Insolvenzverfahrens festgestellt wird, dass die Abgabeforderungen (teilweise) nicht befriedigt werden können, liegt Uneinbringlichkeit vor.¹⁹⁾

3.3. Verfügungsberechtigte und faktische Geschäftsführer als Haftungsschuldner

3.3.1. Allgemeines zu § 35 AO

Nach § 35 AO hat, wer als Verfügungsberechtigter im eigenen oder fremden Namen auftritt, die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters (§ 34 Abs 1 AO), soweit er sie rechtlich und tatsächlich erfüllen kann. § 35 AO ist als Auffangtatbestand zu § 34 AO konzipiert und erweitert den Personenkreis dieser Vorschrift.

Die Vorschrift des § 35 AO knüpft die Pflichtenstellung an das Auftreten als Verfügungsberechtigter und eben nicht an die Verfügungsberechtigung.²⁰⁾ Ob der Auftretende wirksam verfügen kann oder eine Berechtigung nur vorspiegelt, ist unerheblich.²¹⁾ Nach der amtlichen Begründung zu dieser Vorschrift ist Verfügungsberechtigter im Sinne des § 35 AO jeder, der wirtschaftlich über Mittel, die einem anderen gehören, verfügen kann und als Verfügungsberechtigter auftritt.²²⁾ Entscheidend ist das Gesamtbild des Auftretens, so dass selbst derjenige als Verfügungsberechtigter für die rückständigen Steuerschulden haftet, der die Gesellschaft wie ein Vorstand bzw Geschäftsführer führt, ohne formal bestellt zu sein.²³⁾

Der BFH führt dazu in seinem Beschluss vom 19. 11. 2002²⁴⁾ aus, dass eine Haftungsinanspruchnahme nicht voraussetze, dass die Geschäftsführerbestellung in das Handelsregister eingetragen ist. Vielmehr genüge der Anschein, zur Führung der Geschäfte einer Gesellschaft berechtigt zu sein, ohne dass es auf die Wirksamkeit der Bestellung ankommt. In der Verfügung über die Mittel eines anderen ist eine herausragende Machtbefugnis dergestalt zu erblicken, dass es ohne Belang ist, ob der Verfügungsberechtigte auch tatsächlich gegenüber einer Finanzbehörde in dieser Funktion aufgetreten ist.²⁵⁾ Ein Auftreten gegenüber der Finanzbehörde wird nach dem Wortlaut des § 35 AO nicht verlangt. Eine dermaßen nach außen demonstrierte Verfügungsbefugnis rechtfertigt es, einen solchermaßen Verfügenden dem gesetzlichen Vertreter unabhängig davon gleichzustellen, wem gegenüber die Verfügung vorgenommen worden ist.²⁶⁾

Welche konkreten Verhaltensweisen die Annahme einer Verfügungsbefugnis rechtfertigen, ist im Einzelfall zu bestimmen. Nach der Rechtsprechung des BFH haben indes bestimmte Verhaltensweisen eine Indizwirkung für das Vorliegen einer Verfügungsbefugnis, wie beispielweise das Verfügen über die Geschäftskonten der GmbH.²⁷⁾ Entscheidend ist, dass der Betreffende nach dem Gesamterscheinungsbild seines Auftretens die Geschicke der Gesellschaft durch eigenes Handeln im Außenverhältnis maßgeblich in die Hand genommen hat.²⁸⁾ Dies liegt in der Regel vor, wenn Überweisungen veranlasst werden, Schecks unterschrieben werden, Forderungen eingezogen oder Verbindlichkeiten beglichen werden.²⁹⁾ Das Vorliegen solcher Verhaltensweisen rechtfertigt die Feststellung eines faktischen Vertretungsverhältnisses. Der „faktische Geschäftsführer“ steht dem gesellschaftsrechtlich wirksam Bestellten gleich.³⁰⁾ Fest steht somit, dass die steuerliche Haftung gemäß § 69 AO an die gesellschaftsrechtliche Bestellung als Geschäftsführer anknüpft und unter bestimmten Voraussetzungen den faktischen Geschäftsführer dem gesellschaftsrechtlich wirksam Bestellten gleichstellt. Im ersteren Fall ist es somit auch für die Haftung unerheblich, ob der wirksam bestellte Geschäftsführer tatsächlich die Geschicke der Gesellschaft verantwortlich lenkt oder nur als „Strohmann“ bestellt ist. Folglich wird selbst der Strohmann-Geschäftsführer aus § 69 AO in Haftung genommen, ungeachtet der Tatsache, dass er die Geschäfte zu keinem Zeitpunkt ausgeführt hat bzw auszuführen beabsichtigte.

Für die Tatbestandsverwirklichung des § 35 AO genügt es, wenn die **betroffene Person nach außen hin so auftritt, mithin den Anschein erweckt, als dürfte sie umfassend über das fremde Vermögen verfügen**. § 35 Halbsatz 1 AO setzt eben nicht voraus, dass tatsächlich eine Verfügungsberechtigung vorliegt.³¹⁾ Das Innenverhältnis zum Vermögensinhaber, etwa der Inhalt des Arbeitsvertrags, ist also bedeutungslos.³²⁾ Durch den letzten Halbsatz erfährt § 35 AO jedoch eine bedeutsame Einschränkung. Die

15) *Talaska*, Tax Compliance in Unternehmen, BB 2012, 1195, 1198.

16) BFH 23. 10. 1985, VII R 195/83, DStR 1986, 238; BFH 13. 9. 1988, V R 67-68/83; BFH/NV 89, 681; BFH 29. 5. 1990, VII R 81/89, BFH/NV 91, 283.

17) *Rüsken* in Klein, AO¹¹ (2012) § 191 Rn 35.

18) Vgl dazu auch *Stoll*, BAO (1994) 132.

19) *Ritz*, BAO⁴ § 9 Tz 6 mwN.

20) *Koenig* in Pahlke, AO² (2009) § 35 Rn 1, 7.

21) BFH 21. 5. 1969, I R 8/68, BStBl II 1969, 539.

22) Bundestag-Drucksache VII/1982 (19. 3. 1971) zu § 38, S 111.

23) BGH 11. 7. 2005, II ZR 235/05, DStR 2005, 1704; *Talaska*, Tax Compliance in Unternehmen, BB 2012, 1195, 1197.

24) BFH 19. 11. 2002, VII B 191/01, BFH/NV 2003, 442.

25) FG Niedersachsen 6. 6. 2008, 11 K 573/06, DStRE 2009, 1461, 1462.

26) FG Niedersachsen 6. 6. 2008, 11 K 573/06, DStRE 2009, 1461, 1462.

27) BFH 27. 11. 1990, VII R 20/89, BStBl II 1991, 284 zur Verfügungsbefugnis über Geschäftskonten als Indiz für faktische Geschäftsführung.

28) BGH 11. 7. 2005, II ZR 235/03, DStR 2005, 1704, dort allerdings zur Frage der Haftung eines faktischen Geschäftsführers aus §§ 43, 64 GmbHG; die darin enthaltenen Grundsätze zur Frage des Erscheinungsbilds eines faktischen Geschäftsführers lassen sich indes übertragen.

29) *Koenig* in Pahlke, AO² (2009) § 35 Rn 8.

30) BFH 27. 2. 2007, VII R 67/05, DStRE 2007, 1129, 1130; *Talaska*, Tax Compliance in Unternehmen, BB 2012, 1195, 1197.

31) *Rüsken* in Klein, AO¹¹ (2012) § 35 Rn 6.

32) BFH 16. 1. 1980, I R 7/77, DB 1980, 1179; BFH 8. 9. 1987, VII B 23/87, BFH/NV 88, 275.

steuerlichen Pflichten bestehen nur, soweit diese vom Verfügenden rechtlich und tatsächlich erfüllt werden können. „Rechtlich“ kann eine Person jene Pflichten insoweit erfüllen, als dass sie im Außenverhältnis rechtswirksam handeln kann. „Tatsächlich“ kann eine Person hingegen insoweit Pflichten erfüllen, als dass sie real die Möglichkeit hat, über fremdes Vermögen zu verfügen.

Beispiel:

Die Bank B hat sich zur Sicherung der ausgereichten Kredite alle gegenwärtigen und zukünftigen Forderungen des Kreditnehmers (KN) gegenüber seinen Kunden abtreten lassen. Weiterhin kann sie in tatsächlicher Hinsicht auf die Geschäftsführung und die Vermögensdisposition des KN dergestalt Einfluss nehmen, dass sie die Ausführung von Überweisungen ablehnen kann. Tatsächlich hat die B wiederholte Anfragen seitens des KN abgelehnt, die Überweisung der ausstehenden Steuerschulden an das Finanzamt zu veranlassen. Anstelle dessen wurden die auf das bei der B Bank eingerichtete Geschäftskonto eingehenden Gelder ua zur Befriedigung der Ansprüche der B verwendet.

Auch in diesem Fall ist die betreffende Person, die B Bank, kein Verfügungsberechtigter im Sinne von § 35 AO. Ein solcher muss in der Lage sein, aufgrund bürgerlich-rechtlicher Verfügungsmacht im Außenverhältnis wirksam zu handeln.³³⁾ Im vorliegenden Beispiel kontrolliert B zwar tatsächlich den Zahlungsverkehr des KN, ist aber nicht befugt, im Außenverhältnis wirksam für den KN zu handeln. Ohne eine entsprechende Vertretungsmacht darf sie das Konto des KN nicht zu Gunsten von Steuerzahlungen belasten. Somit hat B keine rechtliche Handhabe, die steuerlichen Pflichten zu erfüllen. Die Tatsache, dass B dem Ersuchen des KN nicht nachgekommen ist, ändert nichts an diesem Ergebnis. Die Pflichten aus § 35 AO können nur soweit gehen, als diese rechtlich und tatsächlich erfüllt werden können. Die auf interner Abrede beruhende Möglichkeit, eine (Aus-) Zahlung (ggf an das Finanzamt) abzulehnen, gibt der B kein Recht, eine solche Auszahlung – ohne eine entsprechende Zustimmung des KN – rechtlich wirksam zu Lasten des KN und zu Gunsten des FA auszuführen. Der Umstand, dass B tatsächlich die Möglichkeit hätte, über das Konto zu verfügen, genügt nicht. Laut der Gesetzbegründung soll durch die Einführung der Worte „rechtlich und tatsächlich“ klargestellt werden, dass die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit nicht ausreicht, um die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters zu begründen. Unter rechtlicher Verfügungsbefugnis ist die Fähigkeit zu verstehen, im Außenverhältnis wirksam zu handeln.³⁴⁾ Somit ist B kein Verfügungsberechtigter im Sinne des § 35 AO und haftet nicht für die Steuerschulden des KN nach § 69 AO.

Nach österreichischem Recht spricht auf den ersten Blick die sehr weite Regelung des § 9a BAO für eine mögliche Haftung der B, da diese mit ihrem Verhalten zweifelsfrei auf die abgabenrechtlichen Verpflichtungen des KN tatsächlich Einfluss nimmt; weitere Voraussetzungen für die Haftung nennt § 9a BAO nicht. Zu beachten ist aber auch, dass der KN bzw dessen Organe mit der pauschalen Abtretung sämtlicher Forderungen, also mit dem Abschluss eines Globalzessionsvertrags, nach ständiger Rechtsprechung des VwGH per se eine abgabenrechtliche Pflichtverletzung begehen, wenn sie damit rechnen mussten, dass durch die Zession die liquiden Mittel zur Begleichung der Abgabenschuld entzogen werden. Bereits der Abschluss eines solchen Zessionsvertrags ist daher nach österreichischem Recht dem Organ der Gesellschaft als haftungsbegründende Pflichtverletzung vorzuwerfen, wenn es gleichzeitig – insbesondere durch eine entsprechende Vertragsgestaltung – unterlassen wurde

33) BFH 16. 3. 1995, VII R 38/94, WM 1995, 1139.

34) Bundestag-Drucksache 7/4292 (7. 11. 1975), zu § 35, S 19.

dafür vorzusorgen, dass auch im Falle einer Änderung der Verhältnisse die Bedienung der anderen Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, nicht durch diesen Vertrag beeinträchtigt wird.³⁵⁾ Im konkreten Fall kann daher auch – allenfalls neben der B – der Geschäftsführer des KN gemäß § 9 Abs 1 BAO zur Haftung herangezogen werden, wenn die Abgaben beim KN uneinbringlich sind.

Eine nach § 35 AO begründete Verpflichtung endet grundsätzlich mit dem Erlöschen der Verfügungsmacht. Die steuerlichen Pflichten erlöschen erst dann, wenn sich der Verpflichtete nach außen erkennbar deutlich – und nicht nur vorübergehend – von seiner bisherigen Position losgesagt hat.³⁶⁾ Über diesen Zeitpunkt hinaus kann es jedoch unter den Voraussetzungen des § 36 AO zu einer Fortdauer der bereits entstandenen Pflichten aus § 69 AO iVm §§ 34 und 35 kommen.

3.3.2. Faktische Geschäftsführer und Personen mit beherrschendem Einfluss nach österreichischem Recht

Die Figur des Verfügungsberechtigten ist dem österreichischen Recht fremd. Nach der bis zum 31. 12. 2012 geltenden Rechtslage konnte der faktische Geschäftsführer – unabhängig davon, in welcher Intensität sein Auftritt war – überhaupt nicht für Abgabenschulden zur Haftung herangezogen werden, da § 9 Abs 1 BAO auf den Vertreter iSd § 80 Abs 1 BAO verwies und der faktische Geschäftsführer nicht unter diese Bestimmung subsumiert werden konnte. Die hL hat diese Rechtsansicht durchwegs geteilt und damit begründet, dass die ratio legis des § 80 Abs 1 BAO in einer förmlichen Anknüpfung an eine rechtliche Befähigung zur Vertretung liegt.³⁷⁾ Die bloß tatsächliche Führung der Geschäfte sei daher für eine Qualifikation als Vertreter iSd § 80 Abs 1 BAO nicht ausreichend. Der faktische Geschäftsführer hafte daher weder zusätzlich noch anstatt des nominell bestellten Geschäftsführers. Auch der VwGH meinte in ständiger Rechtsprechung,³⁸⁾ dass ein bloß faktischer Geschäftsführer nicht iSd § 80 Abs 1 BAO zur Vertretung der Gesellschaft berufen ist und daher auch nicht zur Haftung gemäß § 9 Abs 1 BAO herangezogen werden könne. Die Existenz eines faktischen Geschäftsführers stellte – aus der Sicht des nominell bestellten Geschäftsführers – lediglich eine Auslagerung der diesem obliegenden Pflichten dar.³⁹⁾ Erst mit Wirkung zum 1. 1. 2013 wurde die bereits oben angesprochene Norm des § 9a BAO geschaffen, die jedoch weit über die im deutschen Recht existierende Figur des Verfügungsberechtigten hinausgeht. Dies insbesondere deshalb, weil davon auch Fälle der bloß internen Einflussnahme auf den Abgabenschuldner oder auf die Organe des Abgabenschuldners umfasst sind.

Da § 9a BAO nicht darauf abstellt, dass nach außen Verfügungen getroffen werden, ist es für die Haftung irrelevant, welcher Anschein erweckt wird und wie lange dieser nach außen hin andauert. Die Haftung gemäß § 9a BAO stellt lediglich darauf ab, ob eine für den Abgabenausfall kausale Einflussnahme (welcher Art auch immer) stattgefunden hat. Sobald die Einflussnahme aufhört, wird auch das rechtswidrige und haftungsbedrohte Verhalten eingestellt.

35) VwGH 24. 9. 2008, 2007/15/0282; 16. 9. 2003, 2000/14/0179; 21. 12. 1999, 99/14/0041.

36) Rüsken in Klein, AO¹¹ (2012) § 35 Rn 20.

37) Vgl auch Unger in Ratka/Rauter (Hrsg), Handbuch Geschäftsführerhaftung² Rz 7/45; Ritz, BAO⁴ § 9 Tz 1 mwN; Stoll, BAO (1994) 788 f.

38) So etwa VwGH 27. 2. 2008, 2005/13/0084; 17. 12. 2009, 2009/16/0092; 24. 2. 2004, 99/14/0278.

39) Vgl zum Sorgfaltsmaßstab bei der Auslagerung von abgabenrechtlichen Pflichten im Detail Althuber/Muntean, Vertretbare Rechtsansichten, Rechtsirrtümer und Auslagerung von abgabenrechtlichen Pflichten im Anwendungsbereich des § 9 BAO, RdW 2011, 250.

Beispiel:

A ist alleiniger Gesellschafter der B-GmbH und erteilt dem Geschäftsführer der B Weisungen. Obwohl diese Weisungen zu einem Abfluss liquider Mittel führen und deshalb in der Folge Steuerschulden der B nicht beglichen werden können, leistet ihnen der Geschäftsführer der B Folge.

Nach deutschem Recht ist das Gesamtbild des Auftretens entscheidend für die Frage der Haftung. Die betreffende Person (hier A) muss nach außen dergestalt in Erscheinung treten, als ob sie mit Verfügungsbefugnis handelt. Mangels eines solchen nach außen hin Auftretens wird A uE trotz seines Einflusses auf den Geschäftsführer nicht zur Haftung herangezogen. Für den Geschäftsführer hingegen entsteht ein Pflichtenverhältnis, aus dem er für die entstandenen Steuerschulden in Anspruch genommen werden kann. Er kann rechtlich und tatsächlich über

die Mittel der GmbH verfügen und sich den Weisungen des A widersetzen.

Nach österreichischem Recht nimmt A tatsächlich Einfluss auf B bzw auf den Geschäftsführer der B. A kann daher gemäß § 9a BAO zur Haftung herangezogen werden. Zusätzlich haftet der Geschäftsführer der B gemäß § 9 Abs 1 BAO, da er die Weisung befolgt und damit eine Beschränkung seiner gesetzlichen Verpflichtungen zugelassen hat. Er hätte dafür Sorge tragen müssen, dass die abgabenrechtlichen Verpflichtungen (trotzdem, also entgegen der Weisung) erfüllt werden. Wenn ihm dies – etwa aufgrund des massiven Einwirkens des A – nicht möglich ist, muss er nach ständiger Rechtsprechung unverzüglich sein Amt niederlegen, um die Haftung gemäß § 9 Abs 1 BAO zu vermeiden.⁴⁰⁾

40) Ritz, BAO⁴ § 9 Tz 17 mwN.



Foto Michael Szazel

Der Autor:

Dr. Franz Althuber, LL.M., ist Rechtsanwalt und Partner bei DLA Piper Weiss-Tessbach in Wien sowie Lehrbeauftragter für Steuerrecht an der Fachhochschule Joanneum in Graz.



Foto DLA Piper UK LLP

Der Autor:

Prof. Dr. Falko Tappen ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater und Counsel im Bereich Tax bei DLA Piper UK LLP in Frankfurt/Main sowie Inhaber einer Professur für betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Fachhochschule Worms.



Laackman Photostudios

Die Autorin:

Elnaz Mehrkhah ist wissenschaftliche Mitarbeiterin im Bereich Tax bei DLA Piper UK LLP in Frankfurt/Main und Doktorandin auf dem Gebiet des Investmentrechts.

Artikelrundschau

Dr. Christa Lattner/Mag. Franz Proksch
Oktober 2013 – Teil 2

Einkommensteuer (allgemein)

■ ÖStZ 2013/1030, 582

Aufschrei der Künstler

(Jahn, SWK 29/2013, S. 1257)

Eine anscheinend neue Steuerregelung empöre Österreichs bildende Künstler. Nach dieser Bestimmung sollen hochpreisige Arbeitsmaterialien künftig nur mehr zum Zeitpunkt der Veräußerung des Kunstwerks absetzbar sein. Ursache für den medienwirksamen Protest sei ein Irrtum. Der Autor zeigt den Hintergrund hierfür auf.

■ ÖStZ 2013/1031, 582

Sind Wissenschaftspreise steuerbar?

(Watzinger, SWK 29/2013, S. 1261)

In der Entscheidung des UFS vom 12. 2. 2013, RV/0379-L/12, wurde die Steuerbarkeit eines Wissenschaftspreises für eine her-

vorragende Dissertation bejaht und das Preisgeld als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit qualifiziert. *Kanduth-Kristen/Komarek* haben in SWK-Heft 15/2013 bereits eine kritische Würdigung dieser Entscheidung vorgenommen. Die zentrale Frage sei, ob das Verfassen der Dissertation auf die Erzielung von Einkünften ausgerichtet war.

■ ÖStZ 2013/1032, 582

Unterhaltungspflichten zwischen nahen Angehörigen und ihre Auswirkung auf die außergewöhnliche Belastung

(Pilgermair/Endfellner, SWK 29/2013, S. 1268)

Als „Unterhalt“ im zivilrechtlichen Sinn könne man jene Leistungen zur Deckung des Lebensbedarfs verstehen, zu denen eine Person gegenüber einer anderen Person aufgrund von Gesetzen oder Verträgen verpflichtet ist. Dem stünden öffentlich-rechtliche Sozialleistungen gegenüber. Die Autoren erörtern die gesetzlichen Unterhaltungspflichten mit Blick auf den Gesundheitsbereich und stellen die steuerlichen Konsequenzen, vor allem in Bezug auf die außergewöhnliche Belastung, dar.