

ABGABENVERFAHREN

AUFSÄTZE

Fehlerhafte Organbestellung und abgabenrechtliche Vertreterqualifikation iSd § 80 Abs 1 BAO

Der persönliche Anwendungsbereich der Haftungsbestimmung des § 9 Abs 1 BAO umfasst unter anderem Leitungsorgane von Kapitalgesellschaften, somit auch und insbesondere GmbH-Geschäftsführer. Der nachfolgende Beitrag befasst sich unter anderem mit der Frage, welchen Einfluss gesellschaftsrechtliche Beschlussmängel auf die haftungsbewehrte Stellung als Vertreter iSd § 80 Abs 1 BAO haben und welche Konsequenzen ein rückwirkender Wegfall der Organstellung zeitigen kann.

Deskriptoren: Vertreterhaftung, Firmenbucheintragung, Bestellungsfehler, Bestellungshindernis, Bestellungsverbot, Anfechtungsklage, Faktische Geschäftsführung, tatsächliche Einflussnahme, Faktische Wahrnehmung.

Normen: §§ 9, 9a, 80, 238 BAO; §§ 15, 17, 41 GmbHG; § 15 UGB.

Von Franz Althuber

1. § 80 Abs 1 BAO – Maßgeblichkeit organisationsrechtlicher Normen für die abgabenrechtliche Vertreterstellung

1.1. Allgemeines

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.¹ § 80 Abs 1 BAO normiert dementsprechend, dass 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 persönlichen Anwendungsbereich jedenfalls die **Leitungsorgane von Kapitalgesellschaften**, somit bei der GmbH der oder die Geschäftsführer, umfasst. § 80 Abs 1 BAO ist daher eine **generelle Verhaltensnorm** für jene Individuen, die aufgrund der einschlägigen Bestimmungen des GmbHG als Organ der jeweiligen juristischen Person vorgesehen sind. Durch das Handeln des Geschäftsführers als Organ der GmbH wird dieser selbst zum **Träger von Rechten und Pflichten der Gesellschaft**.² Mit anderen Worten: Die abgabenrechtlichen Pflichten der GmbH sind automatisch auch Pflichten des Geschäftsführers. Ob eine Person zur Vertretung einer juristischen Person „berufen“ ist, muss im Einzelfall aufgrund der einschlägigen organisationsrechtlichen Normen beurteilt werden. Für abgabenrechtliche Zwecke ist daher auf die **zivil- bzw gesellschaftsrechtliche Wirksamkeit der Organstellung** abzustellen bzw – wie von Ritz³ zutreffend formuliert – die „gesellschaftsrechtliche Stellung als Geschäftsführer der GmbH“ relevant. Stoll⁴ führt hierzu aus, dass Personen iSd § 80 Abs 1 BAO nur solche seien, die „nach der Verfassung der juristischen Person befugt sind“, diese zu berechtigen und zu verpflichten. Auch Unger⁵ spricht idZ zutreffend vom „Handeln eines Organs einer juristischen Person im Rahmen seines satzungsmäßigen Wirkungsbereiches“. **Unwirksam bestellte Geschäftsführer sind nach**

1 Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch (2016) § 80 231; vgl dazu auch Ludwig, Haftungsbestimmungen in der Bundesabgabenordnung, FJ 2012, 72.

2 So schon Stoll, BAO (1994) 787; vgl auch zu dieser Pflichtenübernahme und den abgabenrechtlichen Pflichten im Detail etwa Bieber/Brandl, Abgabenrechtliche Pflichten der organschaftlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften, in Althuber (Hrsg), Geschäftsfüh-

rer- und Vorstandshaftung im österreichischen Steuerrecht³ 37 ff; sowie Unger, Die Haftung im Steuer- und Sozialversicherungsrecht, in Ratka/Rauter (Hrsg), Handbuch Geschäftsführerhaftung² 394 mwN.

3 Ritz, BAO⁶ § 9 Tz 1.

4 Stoll, BAO (1994) 788.

der Organisationsverfassung – genau wie sonstige, bloß faktische Geschäftsführer⁶ – aber gerade nicht befugt, die Gesellschaft zu berechtigen und zu verpflichten, so dass sie auch keine Vertreter iSd § 80 Abs 1 BAO sein können. Ein nach den entsprechenden gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen rechtswirksam bestellter Geschäftsführer ist demgegenüber jedenfalls „zur Vertretung der juristischen Person berufen“.

1.2. Abgabenrechtliche Haftung wirksam bestellter Organe

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. Der Vertreter haftet **persönlich, unbeschränkt und unbeschränkbar** für Abgabenschulden, wenn er die ihm auferlegten abgabenrechtlichen Pflichten schuldhaft verletzt und damit einen Abgabenausfall verursacht hat. § 9 Abs 1 BAO normiert somit eine **verschuldensabhängige Ausfallhaftung** und ist im Wesentlichen einem zivilrechtlichen Schadenersatzanspruch nachgebildet.⁷

Schon der ausdrückliche Verweis des § 9 Abs 1 BAO auf Vertreter iSd §§ 80 ff BAO zeigt, dass nicht von den §§ 80 ff BAO umfasste Personen, somit auch und insbesondere nicht wirksam bestellte Leitungsorgane, **nicht Normadressaten der Haftungsbestimmung** sind. Der VwGH hat sich zwar – soweit ersichtlich – noch nicht explizit mit unwirksamen Organbestellungen idZ beschäftigt, spricht aber in ständiger Rechtsprechung davon, dass Personen, die „nach dem GmbHG nicht zur Vertretung der Gesellschaft berufen [sind], auch nicht als Vertreter im Sinn des § 80 BAO anzusehen [sien]“ und

daher auch nicht gemäß § 9 Abs 1 BAO zur Haftung herangezogen werden können.⁸ Auch in der **Judikatur des BFG (bzw zuvor des UFS)** finden sich mitunter Entscheidungen, in denen hinsichtlich der Normadressaten des § 9 Abs 1 BAO auf die „*wirksam bestellten Vertreter einer juristischen Person*“ abgestellt wird bzw in denen explizit dargelegt wird, dass die Haftung gemäß § 9 Abs 1 BAO mit der „*Organfunktion, also mit der organ-schaftlichen Stellung des Vertreters, verbunden*“ sei und es nur auf die „*formal-rechtliche*“ Stellung ankäme.⁹

1.3. (Bloß) deklarative Wirkung der Firmenbucheintragung

Die Stellung als Geschäftsführer beginnt mit der Wirksamkeit der Bestellung bzw mit dem im Bestellungsbeschluss festgesetzten Anfangstermin der Amtsperiode.¹⁰ Wie im Gesellschaftsrecht¹¹ gilt auch für abgabenrechtliche Zwecke, dass die durch (wirksamen) Gesellschafterbeschluss geschaffene Vertreterstellung **unabhängig davon besteht, ob die jeweilige Bestellung im Firmenbuch eingetragen ist oder nicht**. Die Eintragung des Geschäftsführers im Firmenbuch wirkt daher für Zwecke des persönlichen Anwendungsbereiches der §§ 9, 80 BAO stets nur rechtsbezeugend („*deklarativ*“), nicht aber rechtsbegründend („*konstitutiv*“).¹²

1.4. Kein Vertrauensschutz der Abgabenbehörde

Wenngleich die Eintragung des Geschäftsführers im Firmenbuch nur deklarative Wirkung hat, stellt sich doch die Frage, ob die Abgabenbehörde nicht allenfalls darauf vertrauen darf, dass der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer auch wirksam bestellt und daher Vertreter iSd § 80 Abs 1 BAO ist. Es sind daher die verschiedentlich im Unternehmens- und Gesellschaftsrecht anzutref-

5 Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch (2016) § 80 231.

6 So explizit OGH 15.9.2010, 2 Ob 238/09 b, GesRZ 2011, 43 m Anm Frenzel/Schörghofer; vgl auch Kraus, Organschaftliche Vertretungsbefugnis des faktischen Geschäftsführers? – Bemerkung zu OGH 2 Ob 238/09b, ÖJZ 2011, 283.

7 Vgl zur Haftungsbestimmung des § 9 Abs 1 BAO weiterführend etwa Althuber/Spornberger, Die abgabenrechtliche Verantwortlichkeit der Leitungsorgane von Kapitalgesellschaften im Überblick, in Althuber (Hrsg), Geschäftsführer- und Vorstandshaftung im österreichischen Steuerrecht³ 1 ff; Unger, Die Haftung im Steuer- und Sozialversicherungsrecht, in Ratka/Rauter (Hrsg), Handbuch Geschäftsführerhaftung² 393; Urtz, Haftung im Steuer- und Verwaltungsrecht, in Holoubek/Lang (Hrsg), Die allgemeinen Bestimmungen der BAO (2012) 271; Althuber/Tanzer, Ausgewählte Aspekte der abgabenrechtlichen Geschäftsführer- und Vorstandshaftung, ZSS 2019, 73 sowie Althuber, Organhaftung im Steuerrecht, in Bertl et al (Hrsg), Organe von Unternehmen in Recht und Rechnungswesen (2019) 202.

8 Vgl etwa VwGH 27.2.2008, 2005/13/0084; 17.12.2009, 2009/16/0092; 24.2.2004, 99/14/0278.

9 Vgl etwa BFG 31.7.2018, RV/7100450/2016; UFS 3.5.2012, RV/0187-G/12; 13.1.2011, RV/1308-W/10; 3.4.2007, RV/0622-G/06.

10 Weiterführend zu möglichen Konstellationen etwa Schima/Toscani in Schima/Toscani, Handbuch GmbH-Geschäftsführer² (2020) 231 sowie Nowotny in Kodek/Nowotny/Umfahrer, FBG § 3 Z 18.

11 Vgl nur Straube/Ratka/Stöger/Völkl in Straube, WK GmbHG § 15 Rz 37 mit Verweis auf OGH 18.9.2003, 8 Ob 84/03 s; Koppensteiner/Rüffler, GmbHG³ § 15 Rz 7; Nowotny in Kalls/Nowotny/Schauer, Gesellschaftsrecht² Rz 4/145 mwN; Arnold/Pampel in Gruber/Harrer (Hrsg), GmbHG² § 15 Rz 33; Rieder/Huemer, Gesellschaftsrecht⁵ 252; Burgstaller/Pülgerstorfer in Jabornegg/Armann (Hrsg), UGB I² § 3 FBG Rz 33; Schima/Toscani in Schima/Toscani, Handbuch GmbH-Geschäftsführer² (2020) 231.

12 So schon VwGH 19.6.1985, 84/17/0224; vgl auch BFG 8.8.2019, RV/7400376/2018; 12.4.2018, RV/5102051/2016; 27.9.2016, RV/7105151/2014; 20.5.2016, RV/7501546/2015; ebenso UFS 5.9.2012, RV/1649-W/11; 24.1.2011, RV/1826-W/10; 6.8.2010, RV/3592-W/09; 18.1.2010, RV/1066-W/09.

fenden Regelungen zum Schutz des Vertrauens auf den richtigen Firmenbuchstand näher zu untersuchen.

Die Vertrauensschutzregelung des § 17 Abs 3 GmbHG, wonach gutgläubige Dritte auf den Firmenbuchstand vertrauen dürfen und die Gesellschaft den zu Unrecht im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer gegen sich gelten lassen muss, ist **im öffentlichen Recht nicht anwendbar**. Ein zu Unrecht noch eingetragener, aber bereits abberufener Geschäftsführer kann sich daher durch den Nachweis seiner Abberufung der Geschäftsführerschaft entziehen.¹³ Dasselbe gilt umgekehrt für den zu Unrecht eingetragenen unwirksam bestellten Geschäftsführer.

Ist demgegenüber ein **wirksam bestellter Geschäftsführer nicht im Firmenbuch eingetragen**, so kommt § 17 Abs 3 GmbHG nicht zur Anwendung. Für diese Fälle greift dem Grunde nach § 15 Abs 1 UGB, wonach – vereinfacht formuliert – eintragungspflichtige Tatsachen, die nicht im Firmenbuch eingetragen und bekannt gemacht sind, einem Dritten nicht entgegengehalten werden können. Der durch § 15 Abs 1 UGB solcherart geschaffene „negative Vertrauensschutz“ darf aber freilich nicht dahingehend verstanden werden, dass im Haftungsfall gegenüber der Abgabenbehörde die Nichteintragung des wirksam bestellten Geschäftsführers im Firmenbuch argumentiert werden könnte. Nach zutreffender Ansicht von *Mollnhuber*¹⁴ umfasst § 15 UGB nämlich nur allfällige Ansprüche Dritter, deren Entstehung auf einer durch das Firmenbuch gestützten Vertrauensdisposition beruhen. Nur der Dritte, nicht aber derjenige, dessen ihn betreffende Tatsache (nämlich etwa die Bestellung als Geschäftsführer) nicht im Firmenbuch eingetragen ist, sind in ihrem Vertrauen geschützt. „Dritte“ sind dabei stets nur jene Personen, die von der einzutragenden Tatsache nicht selbst betroffen sind.¹⁵ Im Übrigen beschränkt sich auch der sachliche Anwendungsbereich des § 15 UGB nach hM¹⁶ auf den **rechtsgeschäftlichen Verkehr**, so dass die Bestimmung schon aus diesem Grund – wie auch

§ 17 Abs 3 GmbHG – **im öffentlichen Recht nicht anwendbar** ist.

2. Fehlerhafte Organbestellung

2.1. Grundsätzliches

Die als körperschaftsrechtlicher Organisationsakt – und nicht etwa als bloß einseitiges Rechtsgeschäft – ausgestaltete Bestellung eines oder mehrerer Geschäftsführer einer GmbH kann grundsätzlich im Gesellschaftsvertrag oder auf der Grundlage eines Gesellschafterbeschlusses erfolgen.¹⁷ Beschränkt man sich im Rahmen dieses Beitrages auf die Organbestellung mittels Beschluss, so ist offensichtlich, dass ein solcher Beschluss fehlerhaft sein kann. Diese mögliche Fehlerhaftigkeit reicht dabei von Fehlern bei der Beschlussfassung (Einberufung der Generalversammlung, Stimmabgabe) bis hin zur inhaltlichen Fehlerhaftigkeit bzw Unzulässigkeit des Beschlusses.

Eine detaillierte Befassung mit sämtlichen rechtlichen Aspekten der „fehlerhaften Organbestellung“ ist freilich im Rahmen dieses Beitrages nicht notwendig und würde auch dessen Rahmen sprengen. Wie *Enzinger*¹⁸ zutreffend ausführt, wird in der Literatur – teils mit terminologischen Unterschieden – zwischen **anfechtbaren, nichtigen, unwirksamen und sonstigen Nicht-(Schein-) oder wirkungslosen Beschlüssen** unterschieden. Als anfechtbar gelten dabei Beschlüsse, die durch Klage beseitigt werden können und die ohne eine solche wirksam sind, während als nichtig jene Beschlüsse gelten, die *ipso jure* unverbindlich bzw unwirksam sind. Die im Aktienrecht erfolgte positiv-rechtliche Normierung von Nichtigkeits- und Anfechtungsgründen (§§ 195 ff AktG) ist dem GmbHG fremd, wird aber in der Literatur durchwegs analog im GmbH-Recht herangezogen.¹⁹

Für die Frage der (Un-)Wirksamkeit der Bestellung eines GmbH-Geschäftsführers und damit für die Frage, ob eine bestimmte Person überhaupt Vertreter iSd § 80

13 *Petrasch/Verweijen* in Straube, WK GmbHG § 17 Rz 37 mit Hinweis auf OGH 25.4.1990, 9 Ob A 87/90; vgl auch VwGH 25.6.1990, 89/15/0158 sowie *Feil*, Reichweite des Vertrauensschutzes nach § 17 Abs 3 GmbHG, GesRZ 2004, V.

14 *Mollnhuber* in U. Torggler, UGB³ § 15 Rz 4 mwN.

15 So auch *Burgstaller/Pilgerstorfer* in Jabornegg/Artmann (Hrsg), UGB I² § 15 Rz 10 mwN.

16 Grundlegend etwa VwGH 29.6.1982, 81/14/0145 mit Verweis auf OGH 22.5.1979, 5 Ob 309/79; *Burgstaller/Pilgerstorfer* in Jabornegg/Artmann (Hrsg), UGB I² § 15 Rz 15 f; *Mollnhuber* in U. Torggler, UGB³ § 15 Rz 4 mit ausdrücklicher Nennung des Steuerrechts.

17 Vgl zu all dem etwa *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ § 15 Rz 8 ff; *Zib* in U. Torggler, GmbHG (2014) § 15 Rz 12 ff; *Umfahrer*, GmbH-Handbuch⁴ Rz 177 ff mwN; *Arnold/Pampel* in Gruber/Harrer (Hrsg), GmbHG² § 15 Rz 31 ff; *Gurmann/Eberhardt* in Eberhardt/Gurmann (Hrsg), Managementhaftung in der Praxis

(2016) 2 mwN sowie *Straube/Ratka/Stöger/Völkl* in Straube, WK GmbHG § 15 Rz 31 ff. Die gerichtliche Bestellung eines Notgeschäftsführers gemäß § 15a GmbHG sowie die in § 15 Abs 3 GmbHG genannte Möglichkeit, Bestellungskompetenzen an den Bund, ein Land oder an eine andere öffentlich-rechtlich Körperschaft zu delegieren, werden im Rahmen dieses Beitrages nicht weiter thematisiert.

18 *Enzinger* in Straube, WK GmbHG § 41 Rz 10.

19 Vgl zur komplexen Thematik auch und insbesondere U. Torggler, Das fehlerhafte Vorstandsmandat, insbesondere bei rückwirkendem Entfall, in Hainz/Krejci (Hrsg), FS Reich-Rohrwig (2014) 239 ff mwN; weiterführend auch *Rüffler*, Beschlussmängelrecht der GmbH, in Artmann/Rüffler/Torggler (Hrsg), Beschlussmängel (2018) 57; *Thöni*, Rechtsfolgen fehlerhafter GmbH Gesellschafterbeschlüsse (1998) 53 ff; *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ § 41 Rz 5, 7 sowie auch die Nachweise bei *Enzinger* in Straube, WK GmbHG § 41 Rz 12.

Abs 1 BAO ist, reicht es aus, sich auf die „einstweilige Wirkung“ (bzw Nichtwirkung) eines Bestellungsbeschlusses zu beschränken. Es ist daher maßgeblich, ob ein fehlerhafter Beschluss

- von vornherein unwirksam ist und bleibt;
- erst ab Hinzutreten eines weiteren Wirksamkeitserfordernisses *pro futuro* wirksam wird; oder
- einstweilen wirksam ist, aber nachträglich wieder unwirksam wird.

2.2. Von vornherein unwirksame („nichtige“) Bestellungen

Der bestellte Geschäftsführer erlangt bei absolut nichtigen Bestellungen schon von Anfang an nicht wirksam Organstellung, ohne dass eine Geltendmachung des Mangels erforderlich wäre. Hierzu gehören etwa Bestellungen, die einem gesetzlichen Bestellungsverbot widersprechen oder die von einem hierzu nicht zuständigen Organ gesetzt wurden.²⁰ Weiters ist davon auch die Bestellung von „handlungsunfähigen“ Personen umfasst.²¹ Der nichtige Gesellschafterbeschluss ist von vornherein unwirksam und bleibt dies auch. Ein solcherart „bestellter“ Geschäftsführer ist zu keinem Zeitpunkt Vertreter iSd § 80 Abs 1 BAO. Dasselbe gilt für sog „Nicht- oder Scheinbeschlüsse“, die in der Judikatur des OGH²² beispielsweise bei gravierenden Mängeln im Rahmen des Zustandekommens des Beschlusses angenommen werden.

2.3. Unwirksame Beschlüsse

Unwirksame Beschlüsse sind solche, bei denen zwar der Beschlusstbestand abgeschlossen ist, aber ein zusätzliches Wirksamkeitserfordernis fehlt. Der Unterschied zu nichtigen Beschlüssen besteht darin, dass unwirksame Beschlüsse durch Nachholung des noch fehlenden Wirksamkeitserfordernisses voll wirksam werden, somit bis dahin „schwebend unwirksam“ sind. Hierzu soll beispielsweise die unzulässige Bestellung von Aufsichtsratsmitgliedern zu Geschäftsführern (vgl § 30e Abs 1 GmbHG) gehören,

wenn durch die Annahme des Geschäftsführungsmandates gleichzeitig – zumindest konkludent – eine Niederlegung des Aufsichtsratsmandates erfolgt.²³

Der unwirksame Gesellschafterbeschluss führt dazu, dass die Wirksamkeit der Organbestellung erst ab jenem Zeitpunkt eintritt, in dem der Schwebzustand beendet ist. Ein solcherart bestellter Geschäftsführer ist daher auch erst ab diesem Zeitpunkt und nur *pro futuro* Vertreter iSd § 80 Abs 1 BAO. Steht hingegen fest, dass sich das Wirksamkeitserfordernis nicht mehr realisieren wird und fällt der Schwebzustand deshalb weg, so liegt ein von Anfang an unwirksamer Beschluss vor.

2.4. Einstweilen wirksame, aber vernichtbare (anfechtbare) Beschlüsse

2.4.1. Allgemeines

Ist ein Beschluss zwar fehlerhaft, aber weder als nichtig noch als schwebend unwirksam zu qualifizieren, so ist die Bestellung solange wirksam („vorläufig verbindlich“),²⁴ bis der entsprechende Bestellungsbeschluss nach erfolgter Anfechtung für nichtig erklärt wird.²⁵ Darunter werden all jene Fälle subsumiert, in denen Bestellungsbeschlüsse in sonstiger Weise gegen das Gesetz, etwa gegen Formalvorschriften (zB fehlerhafte Einberufung der Generalversammlung)²⁶, verstoßen oder bei denen Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages (vereinbarte Qualifikationserfordernisse, Mindestalter, festgesetzte Anzahl von Geschäftsführern, Nominierungs- oder Entsendungsrechte) verletzt werden.²⁷

2.4.2. Ex tunc Wirkung der Anfechtung

Aus abgabenrechtlicher Sicht gilt idZ, dass der Geschäftsführer aufgrund der Wirksamkeit des Beschlusses auch Vertreter iSd § 80 Abs 1 BAO wird. Die spätere erfolgreiche Anfechtung des Bestellungsbeschlusses mittels Klage (§ 41 GmbHG) – sei es wegen formeller oder inhaltlicher Mängel – führt jedoch zum Wegfall der

20 *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ § 15 Rz 17; *Straube/Ratka/Stöger/Völkl* in *Straube*, WK GmbHG § 15 Rz 46; *U. Torggler*, Das fehlerhafte Vorstandsmandat, insbesondere bei rückwirkendem Entfall, in FS Reich-Rohrwig (2014) 241.

21 *Straube/Ratka/Stöger/Völkl* in *Straube*, WK GmbHG § 15 Rz 46 mwN.

22 So etwa OGH 16.2.2011, 7 Ob 143/10 w, GesRZ 2011, 235 m Anm *Koppensteiner*; vgl auch die Nachweise bei *Enzinger* in *Straube*, WK GmbHG § 41 Rz 87; wie *Rüffler* (Beschlussmängelrecht der GmbH, in *Artmann/Rüffler/Torggler* (Hrsg), *Beschlussmängel* 57) zutreffend meint, anerkennt der OGH mit der Kategorie der Scheinbeschlüsse in Wahrheit, dass auch im GmbH-Recht nichtige Beschlüsse vorliegen können und übernimmt damit die Wertungen des § 199 AktG.

23 *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ § 30e Rz 2; *Nowotny* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht² Rz 4/151; *Zib* in *U. Torggler*, GmbHG (2014) § 15 Rz 34; andere Autoren gehen dem gegenüber von einem schlechthin nichtigen Beschluss aus, vgl dazu etwa *Rauter* in *Straube*, WK GmbHG § 30e Rz 10.

24 So *Zib* in *U. Torggler*, GmbHG (2014) § 41 Rz 15 mwN.

25 Eine Nichtigkeitsklage – wie etwa im Aktienrecht – gibt es im GmbH-Recht nicht. Das GmbHG meint mit der Nichtigerklärung von Beschlüssen das, was das AktG als Anfechtbarkeit bezeichnet.

26 *Zib* in *U. Torggler*, GmbHG (2014) § 41 Rz 16 ff; *Nowotny* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht² Rz 4/151; *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ § 41 Rz 25 ff mwN.

27 Vgl auch die weiteren Beispiele bei *Harrer* in *Gruber/Harrer* (Hrsg), GmbHG² § 41 Rz 41 ff mwN.

Organstellung und damit *ipso iure* auch zum Wegfall der Vertreterstellung iSd § 80 Abs 1 BAO. Mit Rechtskraft des klagsstattgebenden Urteils wird der Beschluss mit Wirkung *ex tunc*²⁸ aufgehoben. Das Urteil hat daher grundsätzlich rechtsgestaltende Wirkung dahingehend, dass der einstweilen wirksame Beschluss so behandelt wird, als wäre er von Anfang an nichtig gewesen.

2.4.3. Gesellschaftsrechtliche Diskussion zum rückwirkenden Wegfall der Organstellung

Es ist offensichtlich, dass ein rückwirkender Wegfall der Organstellung (und der damit verbundenen Rechte und Pflichten) durchaus – etwa im Hinblick auf durch den Geschäftsführer gesetzte Rechtshandlungen – problematisch sein kann. In der Literatur wird dieses Dilemma teils unter Zuhilfenahme von Rechtsschein- oder Vollmachtgrundsätzen, teils auch mit einer normzweckorientierten Einschränkung der Rückwirkung gelöst.²⁹ So vertritt etwa U. Torggler³⁰ mE zutreffend die Rechtsansicht, dass das Innenverhältnis zwischen Gesellschaft und Geschäftsführer in der Zeit zwischen Annahme der Geschäftsführerbestellung und urteilsbedingtem Ende der Organfunktion nicht rückabzuwickeln sei, somit das klagsstattgebende Urteil im Innenverhältnis nur Wirkung *ex nunc* entfaltet. Ausschlaggebend dafür seien ua die sich andernfalls typischerweise ergebenden Rückabwicklungsprobleme und die für die Führung des Unternehmens der Gesellschaft notwendige Planungssicherheit sowie das Interesse der Gesellschaft an der „verhaltenssteuernden Wirkung“ der Organpflichten.

Auch die Auswirkungen der Nichtigerklärung im Außenverhältnis werden in der Literatur unterschiedlich beurteilt. Manche Autoren³¹ vertreten die Ansicht, dass der fehlerhaft bestellte Geschäftsführer dem fehlerfrei bestellten Geschäftsführer auch gegenüber Dritten zunächst, also bis zur Rechtskraft des klagsstattgebenden Urteils, gleichgestellt sei und deshalb (bis dahin) organ-schaftliche Vertretungsmacht habe. Andere Autoren, wie etwa Enzinger³², kommen zum selben Ergebnis, begründen die bloße Wirkung des Urteils *ex nunc* aber mit Rechtsscheingesichtspunkten. U. Torggler³³ verweist demgegenüber auf § 17 Abs 3 GmbHG und begründet gerade damit die seines Erachtens im Außenverhältnis eintretende Urteilswirkung *ex tunc*.

2.4.4. Strikter abgabenrechtlicher Verweis auf die Rechtsbefugnis

Die gesellschaftsrechtliche Diskussion ist für die Zwecke dieses Beitrages freilich nur sehr eingeschränkt relevant. Wie bereits ausgeführt, ist die Bestimmung des § 17 Abs 3 GmbHG im öffentlichen Recht nicht anwendbar. Der Abgabenbehörde kommt daher nach den Wertungen des Gesetzgebers nicht der im „rechtsgeschäftlichen Verkehr“ grundsätzlich geltende Vertrauensschutz zugute. Auch ein Vertrauensschutz auf der Basis sonstiger allgemeiner zivilrechtlicher Überlegungen scheitert mE am klaren Verweis des § 80 Abs 1 BAO auf die „Befugnis zur Vertretung der juristischen Person“ sowie am Legalitätsprinzip des Art 18 B-VG.

Für die abgabenrechtliche Qualifikation des Geschäftsführers als Vertreter ist lediglich relevant, welche formale gesellschaftsrechtliche Stellung dieser innehat. Fällt die gesellschaftsrechtliche Befugnis rückwirkend weg, so muss dies *ex lege* auch für die Vertreterstellung iSd § 80 Abs 1 BAO gelten. Ein klagsstattgebendes Urteil wirkt daher mE jedenfalls dahingehend, dass auch die Vertreterstellung iSd § 80 Abs 1 BAO rückwirkend wegfällt. Diese Rückwirkung ist auch und gerade im Hinblick auf die Bestimmung des § 224 Abs 1 BAO von verfahrensrechtlicher Relevanz.

3. Unwirksam bestellte Mitglieder von Leitungsorganen als Personen mit Einfluss iSd § 9a Abs 1 BAO?

3.1. Allgemeines

Das bereits oben dargestellte Abstellen des § 9 Abs 1 BAO auf die wirksame rechtliche Befähigung des Geschäftsführers zur Vertretung der Gesellschaft, hat zwangsläufig zur Folge, dass andere Personen nach dieser Bestimmung nicht zur Haftung herangezogen werden können. Im Rahmen des AbgÄG 2012³⁴ wurde diese Lücke mit der Schaffung der Haftungsbestimmung des § 9a BAO – nach dem Vorbild des § 6a Abs 2 und 3 KommStG – geschlossen.

Gemäß § 9a Abs 1 BAO 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,

28 Enzinger in Straube, WK GmbHG § 41 Rz 77; Koppensteiner/Rüffler, GmbHG³ § 41 Rz 13; Harrer in Gruber/Harrer (Hrsg), GmbHG² § 41 Rz 69 mwN.

29 Vgl etwa zum unwirksam bestellten Geschäftsführer explizit Koppensteiner/Rüffler, GmbHG³ § 42 Rz 13 mwN.

30 U. Torggler, Das fehlerhafte Vorstandsmandat, insbesondere bei rückwirkendem Entfall, in FS Reich-Rohrwig (2014) 239 (247 ff).

31 Zib in U. Torggler, GmbHG (2014) § 15 Rz 35.

32 Enzinger in Straube, WK GmbHG § 42 Rz 40.

33 U. Torggler, Das fehlerhafte Vorstandsmandat, insbesondere bei rückwirkendem Entfall, in FS Reich-Rohrwig (2014) 239 (253 ff); zustimmend auch Frotz, Zur fehlerhaften Organbesetzung, GesRZ 2016, 91 mwN.

34 BGBl I 2012/112.

dass diese Pflichten erfüllt werden. Gemäß Abs 2 leg cit haften diese tatsächlich Einfluss nehmenden Personen für Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge ihrer Einflussnahme nicht eingebracht werden können.³⁵

3.2. Gesellschaftsrecht – Unwirksam bestellte Leitungsorgane als faktische Geschäftsführer

In der gesellschaftsrechtlichen Literatur ist seit jeher anerkannt, dass eine Person, die aufgrund bzw trotz eines unwirksamen Bestellungsaktes tätig wird, als **faktischer Geschäftsführer** zu qualifizieren ist.³⁶ Dies gilt selbst dann, wenn die Unwirksamkeit des Bestellungsaktes – auch dem faktischen Geschäftsführer selbst – nicht bekannt ist.

Nach dem gesellschaftsrechtlichen Begriffsverständnis ist ein faktischer Geschäftsführer (auch de facto Geschäftsführer) jemand, der das **Unternehmen führt, ohne wirksam zum gesellschaftsrechtlichen Geschäftsführer bestellt worden zu sein**. Hierunter fallen also all jene Personen, die nicht (wirksam) mit dem organschaftlichen Mandat betraut wurden, aber dennoch die Gesellschaft lenken und nach dem Gesamterscheinungsbild im Innen- und im Außenverhältnis leiten.³⁷ Dabei ist freilich zu beachten, dass sich – wie auch der OGH³⁸ meint – der „gesetzlich nicht näher determinierte Begriff des faktischen Geschäftsführers durch ein vielschichtiges, rechtlich keineswegs exakt umrissenes Verständnis“ auszeichnet.³⁹ Der faktische Geschäftsführer hat – aus gesellschaftsrechtlicher Sicht – grundsätzlich die gleichen Pflichten wie ein organschaftlich wirksam bestellter Geschäftsführer.⁴⁰ Wer eine Gesellschaft – wenngleich nur *de facto* - wie ein Geschäftsführer führt, soll sich nicht auf den unwirksamen Bestellungsakt berufen können. Auch für den faktischen Geschäftsführer gilt daher insbesondere der Sorgfaltsmaßstab des § 25 GmbHG.⁴¹

3.3. Faktische Geschäftsführung im Abgabenrecht

3.3.1. Allgemeines

Vorderhand bietet es sich im Hinblick auf die **Bestimmung des § 9a BAO** geradezu an, die gesellschaftsrechtliche „Umqualifizierung“ des unwirksam bestellten Organmitgliedes zum faktischen Geschäftsführer auch auf das Abgabenrecht zu übertragen.

Der persönliche Anwendungsbereich des § 9a BAO ist aber schon nach dem Gesetzeswortlaut deutlich weiter als das gesellschaftsrechtliche Begriffsverständnis des faktischen Geschäftsführers. Auch Personen, die aus gesellschaftsrechtlicher Sicht keine faktischen Geschäftsführer sind, sondern „nur“ (allenfalls auch nur im Innenverhältnis) auf eine juristische Person oder auf deren Organe entsprechenden Einfluss ausüben, haben möglicherweise ausreichende Autorität, um sie als Adressaten des § 9a BAO zu qualifizieren. Für abgabenrechtliche Zwecke ist es daher – anders als im Gesellschaftsrecht – **irrelevant, ob die faktisch tätige Person überhaupt nach außen in Erscheinung tritt oder irgendeinen Anschein gegenüber Dritten erwirkt**.

3.3.2. Handlungen im Innenverhältnis vs Außenauftritt

Diese praktisch bedeutsame Differenzierung kann beispielhaft an der im Gesellschaftsrecht diskutierten notwendigen Art der Einflussnahme des faktischen Geschäftsführers skizziert werden:

So ist nach hM⁴² die (bloße) Ausübung von gesellschaftsrechtlichen Weisungsrechten für sich allein nicht ausreichend, um den Weisungsgeber als faktischen Geschäftsführer qualifizieren zu können. Auch der deutsche BGH hat idZ festgehalten, dass für die Qualifikation als faktischer Geschäftsführer lediglich interne Einwirkungen und Wei-

35 Vgl Althuber/Twardosz, Abgabenrechtliche Haftung des faktischen Geschäftsführers, RdW 2013, 112; Rubm, Künftige Haftung des faktischen Geschäftsführers für Abgabenschulden, ZFR 2012, 243 sowie Schmutzer, Haftung eines faktischen Geschäftsführers gemäß § 9a BAO, UFSjournal 2013, 183.

36 Vgl nur Koppensteiner/Rüffler, GmbHG³ § 25 Rz 6; Straube/Ratka/Stöger/Völkl in Straube, WK GmbHG § 15 Rz 8; Artmann, Der faktische Geschäftsführer, in FS Aicher (2012) 23 (25); Artmann in Artmann/Rüffler/U. Torggler, Gesellschafterpflichten in der Krise (2015) 45 (46); Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, GmbHG²⁰ (2020) Vor § 35 Rz 11.

37 Weiterführend etwa OGH 23.2.2009, 8 Ob 108/08 b; 15.9.2010, 2 Ob 238/09 b; Koppensteiner/Rüffler, GmbHG³ § 25 Rz 6; Straube/Ratka/Stöger/Völkl in Straube, WK GmbHG § 15 Rz 8; Zib in U. Torggler, GmbHG (2014) § 15 Rz 38; Jauffer, Das Unternehmen in der Krise³ (2014) 165; Rubm/Toms, Zur Haftung von faktischen Geschäftsführern und Nichtgesellschaftern, eolex 2009, 682 sowie Artmann in Artmann/Rüffler/U. Torggler, Gesellschafterpflichten in der Krise (2015) 45 (46).

38 OGH 14.9.2011, 6 Ob 202/11 s.

39 Vgl auch die möglichen Fallkonstellationen bei Artmann in Artmann/Rüffler/U. Torggler, Gesellschafterpflichten in der Krise (2015) 45 (47 ff) mwN sowie Rauter/Ratka, Zivil- und unternehmensrechtliche Haftung des Geschäftsführers, in Ratka/Rauter (Hrsg), Handbuch Geschäftsführerhaftung² Rz 2/35 mwN, die zutreffend ausführen, dass die Figur des faktischen Geschäftsführers „noch keine deutlichen Konturen aufweist und daher von Rechtsunsicherheit begleitet [ist]“.

40 Straube/Ratka/Stöger/Völkl in Straube, WK GmbHG § 15 Rz 8a; Winkler/Gruber in Gruber/Harrer, GmbHG² § 61 Rz 84; Harrer, Haftungsprobleme bei der GmbH (1990) 192; Artmann in Artmann/Rüffler/U. Torggler, Gesellschafterpflichten in der Krise (2015) 45 (52 f) mwN.

41 Artmann, Der faktische Geschäftsführer, in FS Aicher (2012) 23 (26 f); dies, in Artmann/Rüffler/U. Torggler, Gesellschafterpflichten in der Krise (2015) 45 (53); vgl dazu auch Strohn, Faktische Organe – Rechte, Pflichten, Haftung, DB 2011, 158.

42 Koppensteiner/Rüffler, GmbHG³ § 25 Rz 6 mwN.

sungen des als Geschäftsführer der Konzernspitze Handelnden gegenüber der Tochtergesellschaft nicht genügen.⁴³ Es muss daher – will man nicht jede gesetzliche Weisung als faktische Geschäftsführung qualifizieren – entweder ein nach außen erkennbares Gerieren wie ein Geschäftsführer hinzutreten oder die reinen Innenhandlungen müssen zumindest ein Ausmaß erreichen, das **über die gesetzlich vorgesehenen Handlungen klar hinausgeht**.⁴⁴

3.3.3. Tatsächliche Einflussnahme als (abgabenrechtlicher) Generaltatbestand

Die im Gesellschaftsrecht zutreffend vorgenommene Unterscheidung zwischen der bloßen Ausübung von Gesellschafterrechten und dem tatsächlichen Handeln als faktischer Geschäftsführer ist dem Abgabenrecht aber fremd. § 9a Abs 1 BAO spricht lediglich von „*tatsächlicher Einflussnahme*“, ohne näher zu definieren, was mit dem Terminus „*tatsächlich*“ ausgedrückt werden soll. Inwiefern zulässige Gesellschafterweisungen gegenüber den Geschäftsführungsorganen für die Annahme einer ausreichenden Einflussnahme iSd § 9a Abs 1 BAO genügen, ist daher unklar. Auch die Gesetzesmaterialien geben hierüber keinen Aufschluss. Ausweislich derselbigen soll „[...] *der Personenkreis, den die Ausfallhaftung des § 9 BAO trifft, auf Personen erweitert werden, die entweder faktische Geschäftsführer sind (somit die de facto an Stelle des Vertreters die abgabenrechtliche Pflichten des Vertretenen erfüllen bzw. verletzen) oder die den Vertreter dahingehend beeinflussen, dass abgabenrechtliche Pflichten durch den Vertreter verletzt werden.*“⁴⁵

Nur wenn man den verwendeten Begriff „*tatsächlich*“ als bloßes Abgrenzungskriterium zum rechtlichen „*Dürfen*“ des Einflussnehmenden und somit iSv „*faktisch*“ versteht, so könnte dadurch argumentativ eine Annäherung an die oben beschriebene gesellschaftsrechtliche Differenzierung erfolgen. Es wären dann nämlich **jene Personen vom persönlichen Anwendungsbereich des § 9a BAO ausgeschlossen, die aufgrund ihrer rechtlichen Position auch befugt sind, auf die Leitungsorgane von Kapitalgesellschaften Einfluss zu nehmen.**

3.3.4. Fazit

Wenngleich § 9a BAO daher viel Raum für Diskussionen lässt,⁴⁶ ist mE klar, dass für abgabenrechtliche Zwecke

jedenfalls ein weites Begriffsverständnis des faktischen Geschäftsführers anzulegen ist.

Daraus ergibt sich zwangsläufig, dass nicht jeder faktische Geschäftsführer iSd Abgabenrechts auch gesellschaftsrechtlich als solcher zu behandeln sein wird. Umgekehrt ist die für gesellschaftsrechtliche Zwecke als faktischer Geschäftsführer qualifizierte Person mE wohl geradezu denklogisch konsequent **immer als Person mit maßgeblichem Einfluss** und damit quasi als faktischer Geschäftsführer für abgabenrechtliche Zwecke einzuordnen. Der unwirksam bestellte Geschäftsführer, der – möglicherweise im Unwissen ob der Unwirksamkeit des Bestellungsaktes – auch wie ein Geschäftsführer handelt, ist daher jedenfalls als Person iSd § 9a Abs 1 BAO zu qualifizieren.

4. Unrichtige Geltendmachung von abgabenrechtlichen Haftungen

4.1. Notwendige Nennung der Haftungsnorm im Haftungsbescheid

Stellt sich im Zuge eines bereits anhängigen Haftungsverfahrens heraus, dass die Bestellung des gemäß § 9 Abs 1 BAO zur Haftung herangezogenen Geschäftsführers in Wirklichkeit unwirksam war, so hat dies mitunter **verfahrensrechtliche Konsequenzen**.

Persönliche Haftungen werden mittels Haftungsbescheid gemäß § 224 BAO geltend gemacht.⁴⁷ In diesem ist der Haftende „*unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift*“, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

4.2. Nachträglicher „Austausch“ der Haftungsbestimmung?

Während der wirksam bestellte Geschäftsführer als Vertreter iSd § 80 Abs 1 BAO dem Haftungsregime des § 9 Abs 1 BAO unterliegt, gilt dieses nicht für bloß faktische Geschäftsführer und damit nach der hier vertretenen Auffassung auch nicht für unwirksam bestellte Leitungsorgane. Letztere müssen von der Abgabenbehörde allenfalls auf der Grundlage des § 9a Abs 2 BAO zur Haftung herangezogen werden. Die **Nennung einer falschen Rechtsgrundlage** (§ 9 BAO statt § 9a BAO) macht den Haftungsbescheid rechtswidrig, dieser ist im Beschwerdeverfahren

43 BGH 27.6.2005, II ZR 113/03.

44 Weiterführend mit zahlreichen Beispielen und Abstufungsvarianten etwa *Reich-Rohrwig* in Straube/Ratka/Rauter, WK GmbHG § 25 Rz 10 mwN.

45 ErlRV 1960 BlgNR 24. GP 55.

46 Vgl auch *Eckert/U. Schmidt* in *Haberer/Krejci*, Konzernrecht (2016) 568 ff mwN.

47 Vgl dazu im Detail auch *Ritz*, BAO⁶ § 224 Tz 4 ff mwN; *Althuber/Holzer*, Abgabenrechtliche Haftungen im Gefolge von Betriebsprüfungen, in *Eberl/Leopold/Huber* (Hrsg), Brennpunkt Betriebsprüfung (2018) 343 ff mwN sowie *Althuber*, Der Haftungsbegriff der Bundesabgabenordnung, in *FS Tanzer* (2014) 14 ff.

entweder durch die Abgabenbehörde mittels Beschwerde-
vorentscheidung oder danach vom BFG mit Erkenntnis
gemäß § 279 Abs 1 BAO **ersatzlos aufzuheben**.

Eine bloße Abänderung des bereits erlassenen Haftungs-
bescheides im Rechtsmittelverfahren ist demgegenüber unzu-
lässig, da dies als **gesetzwidriger Austausch des Haftungs-
tatbestandes** zu werten wäre.⁴⁸ Eine solche Abänderung
durch das BFG würde dazu führen, dass das abändernde
Erkenntnis vom VwGH wegen **Rechtswidrigkeit infolge
Unzuständigkeit** (§ 42 Abs 2 Z 2 VwGG) aufzuheben ist.

4.3. Neuer Haftungsbescheid und Verjährung

Eine nach Aufhebung des rechtswidrigen Bescheides neu-
erliche Erlassung eines – diesmal auf die korrekte Rechts-
grundlage gestützten – Haftungsbescheides durch die Ab-
gabenbehörde ist grundsätzlich zulässig. Interessant ist in
diesem Zusammenhang die Frage, ob der ursprünglich
fehlerhafte Bescheid und dessen Aufhebung im Rechtsmit-
telverfahren im Hinblick auf **Verjährungsbestimmungen**
relevant ist. Diese könnten nämlich ihrerseits wiederum der
Erlassung eines neuen Haftungsbescheides entgegenstehen.
Die Erlassung eines Haftungsbescheides ist eine **Einhe-
bungsmaßnahme** und daher lediglich innerhalb der **Ein-
hebungsverjährungsfrist** des § 238 BAO zulässig.⁴⁹ Ist
Einhebungsverjährung eingetreten, so ist es der Abgaben-
behörde **verboten, Einhebungs- bzw Einbringungsschritte
zu setzen**, also etwa einen Haftungsbescheid zu erlassen.
Das BMF selbst führt idZ aus: *„Eine Abgabe, hinsicht-
lich derer Einhebungsverjährung eingetreten ist, darf [...]
nicht mehr eingehoben werden. Das bedeutet, dass sie
nicht nur nicht vollstreckt werden darf, sondern dass das
Finanzamt auch nicht befugt ist, den ihm angebotenen
Betrag entgegenzunehmen. Die Zahlungsverpflichtung
ist erloschen [...].“*⁵⁰ Eine noch einfachere Definition der
Einhebungsverjährung kann der deutschen Literatur zur
entsprechenden Zahlungsverjährungsbestimmung des
§ 228 dAO entnommen werden, in der schlicht und ein-
fach vom *„Erlöschen von fälligen Ansprüchen aus dem
Steuerschuldverhältnis“* gesprochen wird.⁵¹

Gemäß § 238 Abs 2 BAO wird der Fristenlauf durch jede
zur *„Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach
außen erkennbare Amtshandlung“* unterbrochen. Die

Wirkung der **Unterbrechung der Einhebungsverjährungs-
frist** besteht darin, dass diese mit Ablauf des Jahres, in dem
die Unterbrechung eingetreten ist, neu zu laufen beginnt.
Die Erlassung eines Haftungsbescheides – selbst wenn dies-
er auf eine falsche Rechtsnorm verweist – ist **zweifelsfrei
eine nach außen erkennbare Amtshandlung**.⁵² Fraglich ist
aber, ob der Anspruch⁵³, auf dessen Durchsetzung der erste
Haftungsbescheid gerichtet war, derselbe bleibt, wenn
die Abgabenbehörde ursprünglich zu Unrecht davon aus-
gegangen ist, dass der Bescheidadressat Vertreter iSd § 80
Abs 1 BAO ist. Nur wenn die **Identität des Anspruches** ge-
wahrt bleibt, kann der ursprüngliche (rechtswidrige) Haf-
tungsbescheid auch verjährungsunterbrechende Wirkung
hinsichtlich des neuen Haftungsbescheides gehabt haben.
§ 238 Abs 2 BAO enthält eine Konkretisierung dahinge-
hend, dass nur **Amtshandlungen, die auf einen bestimm-
ten Anspruch gerichtet sind**, verjährungsunterbrechende
Wirkung haben sollen (*arg* „[...] des Anspruches“).⁵⁴
Es genügt daher – salopp formuliert – nicht, dass mit
der Amtshandlung irgendein Anspruch geltend gemacht
wird. Das behördliche Handeln muss sich auf die Durch-
setzung eines konkreten Anspruches richten.

Geht die Abgabenbehörde von einer Vertreterstellung
des unwirksam bestellten Geschäftsführers aus, so ma-
nifestiert sich in der Amtshandlung (dem Haftungsbe-
scheid) gleichsam die Rechtsauffassung, dass die Tatbe-
standsmerkmale des § 9 Abs 1 BAO erfüllt sind, also
insbesondere eine wirksame Vertreterstellung iSd § 80
Abs 1 BAO bestanden hat. Das Ziel der Amtshandlung
– das *Wollen* der Behörde – ist damit die Sanktionierung
der schuldhaften und rechtswidrigen Verletzung von
Vertreterpflichten. Wenn nun der mutmaßliche Vertre-
ter in Wirklichkeit nur de facto Geschäftsführer ist, so
mangelt es der Amtshandlung schon dem Grunde nach
an der denkmöglichen Zielsetzung, zumal diese **gerade
nicht auf die Durchsetzung eines Anspruches gerichtet
ist, der sich aus einer Verwirklichung des Tatbildes des
§ 9a Abs 1 BAO ergeben könnte**.

Es fehlt in einem solchen Fall mE an der Identität der
Ansprüche, so dass der ursprünglich fehlerhafte Haf-
tungsbescheid schon aus diesem Grund keine verjäh-
rungsunterbrechende Wirkung hinsichtlich des neuen
Haftungsbescheides haben kann.

48 VwGH 16.9.1991, 91/15/0064.

49 Vgl nur VwGH 19.12.1996, 95/16/0204; 30.3.1998, 97/16/0501;
17.12.2003, 99/13/0036.

50 BMF 20.6.1995, Z 05 2202/2-IV/5/95 AÖF 1995/213; weiterfüh-
rend auch *Iro*, Geltendmachung der persönlichen abgabenrechtli-
chen Haftung unter dem Gesichtspunkt der Einhebungsverjährung,
ÖStZ 1999, 204.

51 Weiterführend etwa *Kruse* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO § 228 Rz 1
sowie *Jakob*, Abgabenordnung³ Rz 496 ff.

52 VwGH 26.2.2003, 2002/13/0223.

53 Anders als bei der Bemessungsverjährung, bei der in § 209 Abs 1
BAO explizit vom „Abgabenanspruch“ die Rede ist, verwendet

§ 238 Abs 2 BAO bei der Einhebungsverjährung nur den Begriff
„Anspruch“. Der Begriff des „Anspruches“ wird – ebenso wie der
Begriff des „Abgabenanspruches“ – in der BAO nicht definiert, in
der Literatur werden beide Begriffe synonym verwendet; vgl nur
Stoll, BAO (1994) 2463 ff, der auch im Anwendungsbereich des
§ 238 Abs 2 BAO beständig vom „Abgabenanspruch“ spricht.

54 So auch die Rechtsprechung zu § 209 Abs 1 BAO; vgl VwGH
17.5.2001, 2000/16/0602; 29.11.2001, 2001/16/0364; 23.1.2003,
2002/16/0027; 25.6.2008, 2008/15/0090.

5. Zusammenfassung

Für die Qualifikation einer Person als Vertreter iSd § 80 Abs 1 BAO ist ausschließlich auf die organisations- bzw gesellschaftsrechtliche Wirksamkeit des jeweiligen Bestellungsaktes abzustellen. Die Firmenbucheintragung hat stets nur deklarative Wirkung, ein allfälliger im Unternehmens- und Gesellschaftsrecht normierter Vertrauensschutz kommt der Abgabenbehörde nicht zugute. Ist der Bestellungsakt nichtig oder kommt es gesellschaftsrechtlich zu einer rückwirkenden Vernichtung des Bestellungsaktes, so ist dies auch für abgabenrechtliche Belange relevant. Nur Vertreter iSd § 80 Abs 1 BAO können gemäß § 9 Abs 1 BAO zur Haftung herangezogen

werden. Andere Personen – wie etwa bloße de facto Geschäftsführer – sind hingegen allenfalls von der Bestimmung des § 9a BAO umfasst, die jedoch andere Tatbestandsmerkmale als § 9 Abs 1 BAO aufweist. Die Nennung einer falschen Rechtsgrundlage im Haftungsbescheid macht diesen rechtswidrig und ist im Beschwerdeverfahren entweder durch die Abgabenbehörde mittels Beschwerdeentscheidung oder danach vom BFG mit Erkenntnis gemäß § 279 Abs 1 BAO durch ersatzlose Aufhebung zu korrigieren.

Korrespondenz: Dr. Franz Althuber, LL.M.,
franz.althuber@asp-law.at