

---

# Die abgabenrechtliche Verantwortlichkeit der Leitungsorgane von Kapitalgesellschaften im Überblick

Franz Althuber/Martin Spornberger

Gliederung	Seite
I. Allgemeines .....	2
II. Haftungsbestimmungen in der Bundesabgabenordnung .....	3
III. Schuld und (persönliche) Haftung im Abgabenrecht .....	4
A. Allgemeines zum Haftungsbegriff .....	4
B. Persönliche Haftung vs Sachhaftung .....	5
C. Verfassungsrechtliche Vorgaben und Grenzen der Haftung .....	5
D. Haftungsnormen als Ermessensbestimmungen .....	6
IV. Die Haftungsbestimmung des § 9 BAO .....	7
A. Allgemeines .....	7
B. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 BAO .....	7
1. Der persönliche Anwendungsbereich – Vertreter iSd §§ 80 ff BAO .....	7
2. Bestehen einer Abgabenschuld .....	7
3. Uneinbringlichkeit der Abgabe beim Abgabenschuldner .....	8
4. Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter .....	9
5. Subjektive Vorwerfbarkeit der Pflichtverletzung .....	10
6. Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit .....	12
C. Umfang der Haftung gem § 9 BAO .....	12
V. Mögliche Haftung bei personellen Änderungen im Leitungsorgan einer Kapitalgesellschaft .....	12
VI. Die Haftung des Finanzsträters gem § 11 BAO .....	13
VII. Persönliche Haftung und Einhebungsverjährung .....	14
A. Allgemeines zur Einhebungsverjährung .....	14
B. Fristenlauf, Unterbrechung und Hemmung .....	15
C. Haftungsinanspruchnahme nach Eintritt der Einhebungsverjährung .....	15
VIII. Persönliche Haftung und Gesamtrechtsnachfolge .....	16

## Literatur:

*Althuber*, Geschäftsführerhaftung und Ermessensübung, RdW 2013, 642; *ders*, Steuerliche Gesamtrechtsnachfolge bei Umgründungen im Konzern, in *Vavrovsky* (Hrsg), Handbuch Konzernhaftung (2007); *ders*, Der Haftungsbegriff der Bundesabgabenordnung, in *Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger* (Hrsg), Die Bedeutung der BAO im Rechtsstaat – Festschrift für Michael Tanzer (2014); *ders*, UFS: Bindungswirkung einer finanzstrafrechtlichen Verurteilung im Haftungsverfahren, GeS 2009, 115; *ders*, Aktuelle Judikatur des BFG zur abgabenrechtlichen Geschäftsführerhaftung, taxlex 2016, 336; *Althuber/Holzer*, Abgabenrechtliche Haftungen im Gefolge von Betriebsprüfungen, in *Eberl/Leopold/Huber* (Hrsg), Brennpunkt Betriebsprüfung – Vorhof zum Finanzstrafverfahren (2018); *Althuber/Muntean*, Vertretbare Rechtsansichten, Rechtsirrtümer und Auslagerung von abgabenrechtlichen Pflichten im Anwendungsbereich des § 9 BAO, RdW 2011, 250; *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch (2016); *Althuber/Twardosz*, Abgabenrechtliche Haftung des faktischen Geschäftsführers – Erstmalige Regelung durch das AbgÄG 2012, RdW 2013, 112; *Althuber/Varro*, Ausgewählte Rechtsfragen zur Haf-

tung gemäß § 9 Abs 2 KVG, ZUS 2011, 79; *Althuber/Vavrovsky*, Zivil-, abgaben- und finanzstrafrechtliche Aspekte interner Geschäftsverteilungen, AR aktuell 2007, H 2, 10; *W.-D. Arnold*, Kommt der persönlich haftende als unmittelbarer Täter für eine Abgabenhinterziehung in Betracht? ÖStZ 1998, 520; *W.-D. Arnold*, Schuld und Haftung im Steuerrecht (2000); *Ellinger*, Abgabenrechtliche Haftung der Organe von Kapitalgesellschaften, in *Doralt ua* (Hrsg), Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft – Festschrift für Egon Bauer (1986); *Ehrke-Rabel*, Die Haftung von Wirtschaftstreuhändern, Rechtsanwälten, Notaren für die Abgabenschulden ihrer Mandanten nach § 9 Abs 2 BAO, ÖStZ 2012, 546; *Feltl/Fragner*, Beweislastumkehr bei der Geschäftsführerhaftung, GesRZ 2007, 219; *Fuchs*, Geschäftsführerhaftung: Gleichbehandlungsnachweis zeigt Besserstellung des Finanzamtes, AFS 2017, 70; *Havranek/Havranek*, Zum Haftungsbescheid gem § 9 BAO, ecolex 1997, 457; *Hilber*, Beihilfe zur Steuerhinterziehung und Haftung, SWK 2006 S 685; *Hilber*, Unzumutbare späte Geltendmachung einer Geschäftsführerhaftung, AFS 2011, 211; *Hofmann/Spornberger*, Vertreterhaftung des Gesellschafter-Geschäftsführers im Rahmen von Unternehmenskäufen, SWK 2014, 755; *Hristov/Mamut/Schnee Weiss*, Zwei aktuelle Fragen zur Geschäftsführerhaftung: Mantelzessionsverträge und Beweislastumkehr, GeS 2006, 228; *Iro*, Geltendmachung der persönlichen abgabenrechtlichen Haftung unter dem Gesichtspunkt der Einhebungsverjährung, ÖStZ 1999, 204; *Kopeccky*, Die Haftung im österreichischen Steuerrecht (1971); *Kotschnigg*, Haftung für vorsätzliche Finanzvergehen, ecolex 1999, 422; *Kozak*, Die Haftung des Geschäftsführers für Abgabenschulden gemäß §§ 9 und 80 ff BAO, ÖStZ 1991, 74; *Langheinrich/Ryda*, Abgabenbehördliche Geltendmachung persönlicher und sachlicher Haftungen im Einhebungsverfahren, FJ 1999, 336; *Ludwig*, Aktuelle Rechtsprechung zur Erlassung von Haftungsbescheiden, SWK 2011, S 633; *ders*, Haftungsbestimmungen in der Bundesabgabenordnung, FJ 2012, 72; *ders*, Beweisvorsorgepflicht für einen potentiellen Haftungspflichtigen einer Gesellschaft, ÖStZ 2014, 331; *Marko*, Haftung der Mitglieder von Leitungsorganen, in *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer* (Hrsg), Handbuch Konzernsteuerrecht<sup>2</sup> (2014); *Mathiaschitz*, Die Haftung der Geschäftsführer für Steuern und Sozialversicherungsbeiträge, SWK 1987, A V 7; *Muhr*, Die Haftung der Geschäftsführer einer GmbH für Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft, SWK 1980, A V 29; *Oberleitner*, Haftung nach § 9 BAO für LSt und KESt, RdW 2000, 762; *Petritz*, Haftung der gesetzlichen Vertreter für Abgabenschulden der Gesellschaft, ecolex 2007, 66; *Pinetz*, Die persönliche Haftung für Abgabenschulden nach § 9a BAO im Konzern, SWK 2014, 1113; *Rathgeber*, Neuregelung des Sicherstellungsauftrags – Zulässigkeit bereits ab Anhängigkeit eines Strafverfahrens, SWK 2009 S 732; *Ratka/Rauter*, Handbuch Geschäftsführerhaftung<sup>2</sup> (2011); *Rauscher*, Zur Bindungswirkung von mangelhaften Strafurteilen für die Haftung nach § 11 BAO, SWK 2013, 457; *Ritz*, Bundesabgabenordnung<sup>6</sup> (2017); *Ritz/Rathgeber/Koran*, Abgabenordnung neu (2009); *Stoll*, BAO-Kommentar (1994); *Taucher*, Die Geschäftsführerhaftung für Abgabenschulden gemäß § 9 BAO, in *Ruppe* (Hrsg), Rechtsprobleme der Unternehmenssanierung (1983); *Truckenthanner*, Gleichbehandlungsgrundsatz in der abgabenrechtlichen Geschäftsführerhaftung für Lohnsteuer ausfälle, ÖStZ 2006, 340; *Wiedermann*, Die Geschäftsführerhaftung im Abgaben- und Sozialversicherungsrecht, GesRZ 2014, 245.

## I. Allgemeines

Die abgabenrechtliche Haftung von Mitgliedern der Leitungsorgane von Kapitalgesellschaften, insbesondere die Haftungsbestimmung des § 9 BAO, wird in der Literatur seit jeher stiefmütterlich behandelt. Nur wenige Autoren haben sich bis dato intensiv mit den zahlreichen Rechtsproblemen, die dieser Norm innewohnen, beschäftigt. Meist werden nur einzelne Aspekte der abgabenrechtlichen Vertreterhaftung im Gefolge von Einzelfallentscheidungen behandelt.

Die enden wollende Aufmerksamkeit, die den relevanten abgabenrechtlichen Bestimmungen zuteil wird, steht freilich in keiner Relation zur praktischen Bedeutung dieser Regelung, die gerade in wirtschaftlich schwierigen Zeiten immens groß ist. Allein ein Blick in das Rechtsinformationssystem des Bundes ([www.ris.bka.gv.at](http://www.ris.bka.gv.at)) macht dies deutlich. So sind zwischen Jänner 2001 und Dezember 2017 mehr als 330 veröffentlichte Entscheidungen des VwGH zur allgemeinen Vertreterhaftung ergangen. Das Rechts- und Fachinformationssystem des österreichischen Finanzressorts (<http://findok.bmf.gv.at>) zeigt, dass sich alleine das BFG – geschaffen

per 1. Jänner 2014 – bisher in rund 400 Verfahren mit der Bestimmung des § 9 BAO zu beschäftigen hatte.

Die praktische Relevanz der abgabenrechtlichen Haftungsbestimmungen manifestiert sich freilich auch am gestiegenen Bedarf nach Beratung, allen voran durch Rechtsanwälte und Wirtschaftstreuhänder. Während noch vor einigen Jahren die schwerpunktmäßige Rechtsberatung durch Experten eine Ausnahme dargestellt hat, ist in der Praxis nunmehr zu beobachten, dass immer mehr berufsmäßige Parteienvertreter – auch haftungsvorbeugend – für ihre Mandanten im Bereich der „steuerrechtlichen Geschäftsleiterhaftung“ verstärkt tätig werden.

## II. Haftungsbestimmungen in der Bundesabgabenordnung

Die BAO<sup>1</sup> enthält in ihrem 1. Abschnitt, konkret in den §§ 7 bis 18 leg cit, diverse Haftungsbestimmungen, deren praktische Bedeutung höchst unterschiedlich ist. Neben den Hauptanwendungsfällen der allgemeinen Vertreterhaftung (§ 9 iVm §§ 80–83 BAO), der Gesellschaftterhaftung bei Personengesellschaften (§ 12 BAO) sowie der Betriebserwerberhaftung (§ 14 BAO) kennt das Gesetz auch

- die Haftung gem § 9a BAO für Personen mit maßgeblichem Einfluss,<sup>2</sup>
- die Haftung für hinterzogene Abgaben gem § 11 BAO,
- die Haftung für Organgesellschaften gem § 13 BAO,
- die Haftung bei Verwaltung von Vermögen des Rechtsvorgängers gem § 15 BAO,
- die persönliche Sachhaftung gem § 16 BAO sowie
- die Haftung von Gegenständen, die einer Verbrauchsteuer unterliegen (§ 17 BAO).

Im Rahmen dieses Beitrages sind nur jene Haftungsbestimmungen von Interesse, die **dem Grunde nach auf Leitungsorgane von Kapitalgesellschaften kraft ihrer Funktion zur Anwendung kommen** können. Konkret handelt es sich dabei um die allgemeine Vertreterhaftung gem § 9 BAO, die Haftung des Finanzsträters gem § 11 BAO und die Haftung gem § 15 Abs 2 BAO.

Im Folgenden sollen daher ausschließlich diese **drei Haftungsnormen** im Überblick dargestellt werden; die – für den Bereich der „faktischen Geschäftsführung“ ebenfalls relevante – Haftungsbestimmung des § 9a BAO wird in einem gesonderten Beitrag im Detail dargestellt. Die nachfolgenden Ausführungen sollen gleichsam als Einleitung zu den anderen in diesem Sammelband enthaltenen Beiträgen, die allesamt Detailfragen und einzelne Aspekte der Geschäftsführer- und Vorstandshaftung fundiert behandeln, dienen. Wenngleich Wiederholungen innerhalb des Buches nicht gänzlich auszuschließen sind, haben sich die Autoren dieses Beitrages doch bemüht, diese so weit als möglich zu vermeiden. Es wird dementsprechend regelmäßig auf die Ausführungen der jeweils anderen Autoren verwiesen, sofern ein entsprechender eigenständiger Beitrag zu Detailfragen existiert.

1 Vgl zu weiteren Haftungsbestimmungen in diversen Materiengesetzen die detaillierte Übersicht bei Ritz, BAO<sup>6</sup> § 7 Tz 8 f.

2 Vgl dazu den Beitrag von Althuber in diesem Buch.

### III. Schuld und (persönliche) Haftung im Abgabenrecht

#### A. Allgemeines zum Haftungsbegriff

Gem § 4 Abs 1 BAO entsteht der **Abgabensanspruch**, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Abs 2 leg cit enthält Konkretisierungen dieser Bestimmung für einzelne Abgaben. Gem § 77 Abs 1 BAO ist Abgabepflichtiger, wer nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommt. Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, sind Gesamtschuldner (§ 6 Abs 1 BAO). Ebenso werden Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, zu Gesamtschuldnern, wenn die abgabenrechtliche Haftung mittels Haftungsbescheid geltend gemacht wurde (§ 7 Abs 1 BAO).

Bereits aus diesen gesetzlichen Bestimmungen ist leicht zu ersehen, dass das Abgabenrecht ganz offensichtlich zwischen Abgabenschuldern und Haftenden unterscheidet. Ebenso wird klar festgelegt, wann ein Abgabensanspruch entsteht. Es gibt jedoch keine allgemein gültige Regel, die besagt, wer Abgabenschuldner ist. Dies zu bestimmen ist vielmehr Aufgabe des jeweiligen Materiegesetzes.<sup>3</sup>

Im Abgabenrecht wird begrifflich zwischen **Schuld und Haftung** unterschieden.<sup>4</sup> Unter Schuld versteht man die **primäre Leistungspflicht des Abgabenschuldners**, mit der ein auf deren Erfüllung gerichteter Anspruch des Abgabengläubigers (Fiskus) korrespondiert. Den Schuldner trifft eine eigene Abgabenschuld, für deren Erfüllung er mit seinem Vermögen einzustehen hat. Haftung bedeutet demgegenüber ein **Einstehenmüssen** für die Abgabenschuld eines anderen.<sup>5</sup> Kann und/oder will der Abgabenschuldner seine Schuld nicht begleichen, sollen andere Personen in Anspruch genommen werden können. Der Zweck der Haftungsvorschriften besteht daher darin, die Durchsetzung des einzelnen Abgabenspruches durch Zugriff auf das Vermögen eines Dritten zu sichern. Der – im wahrsten Sinne des Wortes – zur Verfügung stehende Haftungsfonds vergrößert sich. Die Rechtfertigung dafür, dass bestimmte Personen nach den abgabenrechtlichen Vorschriften für eine fremde Schuld einzustehen haben, ergibt sich nach Ansicht des VfGH „[...] aus dem öffentlichen Interesse an der Sicherung der Einbringlichkeit öffentlicher Abgaben und andererseits aus einem durch eine Rechtsbeziehung begründeten sachlichen Zusammenhang zwischen der Person des Abgabepflichtigen und des Haftungspflichtigen“.<sup>6</sup> Mit dem vom VfGH genannten „sachlichen Zusammenhang“ schließt sich der Kreis zur in diesem Beitrag vorrangig zu behandelnden Haftung gem § 9 BAO.

Derjenige, der einen Haftungstatbestand erfüllt, muss mit seinem Vermögen für eine fremde Abgabenschuld eintreten.<sup>7</sup> Der Abgabenschuldner kann somit grundsätzlich nicht zugleich Haftender sein. Anders als im Zivilrecht kennt das Abgabenrecht daher ausschließlich eine – akzessorische und (zumindest verfahrensrechtlich) subsidiäre – Fremdhaftung. Der Abgabenschuldner schuldet und kann daher nicht haften. Wenngleich dies einleuchtend klingt,

3 Vgl zu all dem auch *W.-D. Arnold*, Schuld und Haftung im Steuerrecht (2000) 2 ff mwN.

4 Weiterführend *Kopecky*, Die Haftung im österreichischen Steuerrecht (1971) 4.

5 VwGH 20. 4. 1989, 89/16/0009.

6 VfGH 15. 3. 2000, G 141/99; maW auch UFS 19. 3. 2008, RV/0374-W/07.

7 *Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 7 Tz 1 mwN.

bereitet gerade die korrekte Einordnung einer Person als Abgabenschuldner oder als – mittels Haftungsbescheid<sup>8</sup> in Anspruch zu nehmender – Haftender in der Praxis nicht selten Schwierigkeiten.<sup>9</sup>

## B. Persönliche Haftung vs Sachhaftung

Von einer „*persönlichen Haftung*“ spricht man im Abgabenrecht dann, wenn eine Person mit ihrem Vermögen für eine bestehende (fremde) Schuld einzustehen hat. Die im Rahmen dieses Beitrages zu behandelnden §§ 9, 11 und 15 BAO stellen persönliche Haftungstatbestände dar; die Geltendmachung der Haftung erfolgt daher mittels Haftungsbescheid gem § 224 BAO. Da es sich dabei um eine **Einhebungsmaßnahme** handelt, ist die Bescheiderlassung lediglich innerhalb der **Einhebungsverjährungsfrist iSd § 238 BAO** zulässig.<sup>10</sup> Wird die Haftung von der Abgabenbehörde geltend gemacht, dann werden die Haftenden zu Gesamtschuldnern (§ 7 Abs 1 BAO). Der Haftungsbescheid wirkt somit konstitutiv.<sup>11</sup>

Davon zu unterscheiden ist die **Sachhaftung iSd § 225 BAO**. Eine solche liegt vor, wenn eine (bewegliche oder unbewegliche) Sache grundsätzlich ohne Rücksicht darauf, wer die Sache im Zeitpunkt der Geltendmachung der Haftung innehat, für bestimmte Abgabenschulden in Anspruch genommen werden kann.<sup>12</sup> Sachhaftungen werden bei beweglichen Sachen mittels Beschlagnahmebescheid geltend gemacht. Die **Verwertung beschlagnahmter Sachen** erfolgt nach den Bestimmungen der AbgEO. Bei unbeweglichen Sachen (vgl etwa § 11 GrStG) kommen die Regelungen der EO (Pfandrechtsvormerkung, zwangsweise Pfandrechtsbegründung, Zwangsversteigerung, Zwangsverwaltung) zur Anwendung.

## C. Verfassungsrechtliche Vorgaben und Grenzen der Haftung

Die Haftungsvorschriften des Abgabenrechts haben sich sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach am verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz des Art 7 B-VG zu orientieren. Der VfGH vertritt dazu die Rechtsansicht, dass abgabenrechtliche Haftungen insofern sachlich gerechtfertigt sein müssen, als einerseits das öffentliche Interesse an der Abgabensicherung und andererseits ein sachlicher Zusammenhang zwischen dem Abgabepflichtigen und dem Haftenden bestehen muss.<sup>13</sup> Darüber hinaus dürfen aber auch die möglichen Folgen der Haftung nicht unverhältnismäßig sein, was etwa – wie die Aufhebung des § 14 BAO im Jahre 1991<sup>14</sup> zeigt – dann der Fall sein kann, wenn eine betragsmäßig unbeschränkte Haftung, deren Auswirkungen nicht voraussehbar sind, ohne jede Anknüpfung an Kriterien, die auf die Person des Haftenden oder auf dessen konkretes Verhalten abstellen, besteht. Verschuldensabhängige Ausfallshaf-

<sup>8</sup> Vgl zu den verfahrensrechtlichen Aspekten den Beitrag von Ritz/Koran in diesem Buch.

<sup>9</sup> Plakativ etwa UFS 19. 4. 2011, RV/0338-I/10 sowie Althuber/Varro, Ausgewählte Rechtsfragen zur Haftung gemäß § 9 Abs 2 KVG, ZUS 2011, 79.

<sup>10</sup> VwGH 19. 12. 1996, 95/16/0204; 30. 3. 1998, 97/16/0501; 17. 12. 2003, 99/13/0036.

<sup>11</sup> Ritz, BAO<sup>6</sup> § 224 Tz 4.

<sup>12</sup> Vgl Ritz, BAO<sup>6</sup> § 225 Tz 1, sowie Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, §§ 225, 657.

<sup>13</sup> VfGH 7. 12. 1990, G 50/90, G 51/90.

<sup>14</sup> VfGH 20. 6. 1991, G3/91, G127/91, G173/91.

tungen sind jedenfalls hinreichend sachlich gerechtfertigt.<sup>15</sup> *Korinek/Holoubek*<sup>16</sup> führen in diesem Zusammenhang zutreffend aus: „Selbst wenn für die Haftung an sich ein sachlich-objektiver Grund, das heißt im konkreten Fall eine sachlich begründbare Nahebeziehung zwischen dem Primärschuldner und dem in Haftung Genommenen vorliegt, darf die konkrete Ausgestaltung der Haftungsregelung dennoch nicht übermäßig erfolgen.“<sup>17</sup>

## D. Haftungsnormen als Ermessensbestimmungen

Haftungsbestimmungen sind **Ermessensbestimmungen**. Es liegt daher – selbst bei Vorliegen aller Tatbestandsmerkmale – im Ermessen der Abgabenbehörde, ob sie den persönlich Haftenden tatsächlich in Anspruch nimmt.<sup>18</sup> Ermessensentscheidungen sind nach **Billigkeit und Zweckmäßigkeit** unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

Kriterien, die im Rahmen der behördlichen Ermessensübung zu berücksichtigen sind, sind ua

- die persönliche und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des potentiell Haftenden,
- der Verschuldensgrad, mit dem die Pflichtverletzung begangen wurde,
- die Geringfügigkeit des haftungsgegenständlichen Betrages,
- der Grundsatz von Treu und Glauben,
- allfällige Unbilligkeiten angesichts eines lange verstrichenen Zeitraumes,
- allgemeine verwaltungsrechtliche Grundsätze wie Zweckmäßigkeit, Effizienz oder Wirtschaftlichkeit der Verwaltung sowie
- die vertragliche Gestaltung des Innenverhältnisses zwischen Haftendem und Abgabepflichtigem.

Ebenso liegt es im Ermessen der Abgabenbehörde, welchen von mehreren potentiell Haftenden sie zur Haftung heranzieht und in welchem Ausmaß dieser in Anspruch genommen wird. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass **Ermessensentscheidungen gem § 93 Abs 3 lit a BAO im Haftungsbescheid nachvollziehbar zu begründen** sind. Dies ist erforderlich, um die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes zu gewährleisten, und dient darüber hinaus dem Schutz vor Willkür sowie der rechtsstaatlichen Kontrolle. Wird gegen einen Haftungsbescheid Bescheidbeschwerde erhoben, kann das BFG als Rechtsmittelinstanz – ungeachtet der erstinstanzlichen Ermessensübung – selbst Ermessen üben und dabei zu einer anderen Entscheidung gelangen. Dasselbe gilt bei der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung durch die Abgabenbehörde erster Instanz.

---

15 VfGH 4. 12. 1995, B 1404/95.

16 *Korinek/Holoubek*, Gleichheitsgrundsatz und Abgabenrecht, in *Gassner/Lechner* (Hrsg), Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 89 f.

17 Weiterführend dazu *Althuber*, Der Haftungsbegriff der Bundesabgabenordnung, in *FS Tanzer* (2014) 10.

18 Vgl zur behördlichen Ermessensübung im Detail den Beitrag von *Tanzer/Unger* in diesem Buch sowie *Althuber*, Geschäftsführerhaftung und Ermessensübung, RdW 2013, 642.

## IV. Die Haftungsbestimmung des § 9 BAO

### A. Allgemeines

Gem § 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.<sup>19</sup> Die Haftungsbestimmung des § 9 BAO normiert somit eine **verschuldensabhängige Ausfallhaftung für bestimmte Personen** und ist im Wesentlichen einem zivilrechtlichen Schadenersatzanspruch nachgebildet. Der Vertreter haftet für die Abgabenschulden, wenn er die ihm auferlegten abgabenrechtlichen Vertreterpflichten schuldhaft verletzt und damit einen Abgabenausfall verursacht hat.

### B. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 BAO

#### 1. Der persönliche Anwendungsbereich – Vertreter iSd §§ 80 ff BAO

Der persönliche Anwendungsbereich des § 9 BAO ist weit. Vertreter iSd §§ 80 ff BAO sind neben den **zur Vertretung von juristischen Personen berufenen Personen**<sup>20</sup> auch (ua) die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen, Vermögensverwalter, Liquidatoren sowie der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH bei der GmbH & Co KG. Steuerliche Vertreter ausländischer Investmentfonds iSd § 186 Abs 2 InvFG 2011 sind hiervon nicht umfasst. **Notare, Rechtsanwälte und Wirtschaftstreuhänder** haften wegen Handlungen, die sie in Ausübung ihres Berufes bei der Beratung in Abgabensachen vorgenommen haben, nur dann, wenn diese Handlungen eine Verletzung ihrer Berufspflichten enthalten (§ 9 Abs 2 BAO).<sup>21</sup>

Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Kapitalgesellschaft verlieren die Vertreter iSd §§ 80 ff BAO ex lege ihre Handlungsfähigkeit. Da diese fortan nicht mehr in der Lage sind, die Aufgaben der Geschäftsführung wahrzunehmen, tritt – der Gesetzessystematik folgend – der **Insolvenzverwalter** als gesetzlicher Vertreter des Abgabenschuldners an deren Stelle. Existiert die Kapitalgesellschaft nicht mehr, so kann die Haftung des Vertreters trotzdem – bis zum Eintritt der Einhebungsverjährung – weiterhin geltend gemacht werden.<sup>22</sup>

#### 2. Bestehen einer Abgabenschuld

Die Geltendmachung der Haftung gem § 9 BAO setzt – wie jede abgabenrechtliche Haftung – das Bestehen einer Abgabenschuld voraus. Ob dies der Fall ist, stellt eine Vorfrage im Haftungsverfahren dar.<sup>23</sup> Der **Grundsatz der materiellen Akzessorietät der Haftung** hat freilich

<sup>19</sup> Vgl VwGH 28. 2. 2014, 2012/16/0001.

<sup>20</sup> Vgl zum Umfang dieser Bestimmung im Detail die Beiträge von *Althuber* sowie von *Heffermann/Twardosz* in diesem Buch; weiterführend auch *Ryda/Langheinrich*, Die Vertretung im Abgabenrecht, FJ 1998, 140 sowie *Althuber/Twardosz*, Abgabenrechtliche Haftung des faktischen Geschäftsführers – Erstmalige Regelung durch das AbgÄG 2012, RdW 2013, 112.

<sup>21</sup> Vgl dazu im Detail den Beitrag von *Lehner/Völkl* in diesem Buch.

<sup>22</sup> VwGH 29. 6. 1999, 98/14/0171.

<sup>23</sup> VwGH 19. 4. 2007, 2005/15/0129; 23. 4. 2008, 2004/13/0142.

nicht nur auf die Haftung dem Grunde nach Einfluss, sondern auch auf deren Höhe. Der Haftende kann betragsmäßig nicht für mehr in Anspruch genommen werden als der Abgabepflichtige.<sup>24</sup> Anderes gilt nur für allfällige Nebenansprüche, hinsichtlich derer es irrelevant ist, ob die entsprechende Verbindlichkeit vor oder nach der Erlassung des Haftungsbescheides begründet wurde.

Bei der Erledigung einer Bescheidbeschwerde gegen einen Haftungsbescheid ist daher, dem Grundsatz der Akzessorietät der Haftung entsprechend, einer seit der Erlassung des angefochtenen Bescheides (etwa durch Zahlung) eingetretenen **Verminderung der Abgabenschuld** und damit einer geänderten Sachlage durch entsprechende Anpassung der Höhe der Haftungsschuld Rechnung zu tragen.

Der Grundsatz der Akzessorietät bedeutet nicht, dass die Abgabenschuld gegenüber dem Abgabepflichtigen bereits geltend gemacht werden musste.<sup>25</sup> Abgabenrechtliche Haftungen haben daher insoweit **keinen bescheidakzessorischen Charakter**.<sup>26</sup> Ist daher beispielsweise eine Kapitalgesellschaft bereits aus dem Firmenbuch gelöscht und beendet, kann der Vertreter gem § 9 BAO auch ohne vorherige Inanspruchnahme des Abgabepflichtigen zur Haftung herangezogen werden. § 9 BAO hat daher insoweit keinen subsidiären Charakter.<sup>27</sup> In jenen Fällen, in denen der Abgabepflichtige noch existiert, wird die Abgabenbehörde freilich demgegenüber im Rahmen ihrer Ermessensübung regelmäßig diesen **vorrangig in Anspruch nehmen**. Der Zweck der Haftungsnormen besteht in einer Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden für den Fall, dass die Erfüllung derselben beim Abgabepflichtigen entweder bereits vereitelt oder doch wesentlich gefährdet erscheint. Aus diesem „*Besicherungsgedanken*“ leitet sich grundsätzlich eine Nachrangigkeit im Verhältnis zur Inanspruchnahme des Abgabepflichtigen ab. Auch wenn daher die Inanspruchnahme des Haftenden nicht zwingend die vorherige Inanspruchnahme des Abgabepflichtigen voraussetzt, ergibt sich aus dem Wesen der Haftung doch, dass sie grundsätzlich nur dann vor bzw sogar anstatt der Inanspruchnahme des Abgabepflichtigen geltend gemacht werden soll, wenn ansonsten die Einbringung der Abgabe gefährdet, wesentlich erschwert bzw nicht mehr möglich ist.<sup>28</sup> Ritz spricht in diesem Zusammenhang zutreffend von der „*Subsidiarität als Ermessensrichtlinie*“.<sup>29</sup>

### **3. Uneinbringlichkeit der Abgabe beim Abgabenschuldner**

Abgesehen von der Qualifikation als Vertreter iSd §§ 80 ff BAO und der Existenz einer Abgabenschuld ist auch die **objektive Uneinbringlichkeit der Abgabe beim Abgabenschuldner** im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden ein notwendiges Tatbestandselement des § 9 Abs 1 BAO. Da es sich bei der allgemeinen Vertreterhaftung gem § 9 BAO um eine Ausfallhaftung handelt, darf der Haftende erst in Anspruch genommen werden, wenn die Abgabenschuld sowohl beim Erstschuldner als auch bei allenfalls existierenden Gesamtschuldnern un-

<sup>24</sup> Stoll, BAO (1994) 104 f.

<sup>25</sup> VwGH 19. 9. 2001, 2001/16/0171; 30. 4. 2003, 2002/16/0276.

<sup>26</sup> VwGH 17. 9. 1996, 92/14/0138; 15. 12. 1999, 98/13/0060.

<sup>27</sup> Vgl auch VwGH 27. 9. 1990, 89/16/0225; 21. 3. 1995, 94/14/0156; ebenso BMF 18. 10. 2005, 05 2202/1-IV/5/03.

<sup>28</sup> VwGH 29. 4. 1988, 87/17/0313; 23. 4. 1992, 90/16/0196; weiterführend Langheinrich/Ryda, Abgabenbehördliche Geltendmachung persönlicher und sachlicher Haftungen im Einhebungsverfahren, FJ 1999, 336.

<sup>29</sup> Ritz, BAO<sup>6</sup> § 7 Tz 7.



einbringlich geworden ist.<sup>30</sup> Vollstreckungsmaßnahmen in das Vermögen der Kapitalgesellschaft müssen daher entweder bereits erfolglos gesetzt worden sein oder – objektiv betrachtet – voraussichtlich erfolglos sein. Die bloße **Eröffnung eines Insolvenzverfahrens** reicht nicht aus, um die gänzliche Uneinbringlichkeit einer Abgabe per se annehmen zu können; erst wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens festgestellt wird, dass die Abgabensforderungen mangels Vermögens nicht befriedigt werden können, liegt Uneinbringlichkeit vor.<sup>31</sup> Uneinbringlichkeit liegt darüber hinaus auch dann vor, wenn ein Insolvenzverfahren gem § 71b IO mangels kostendeckenden Vermögens erst gar nicht eröffnet wird.

Ist ein **Teilbetrag der Abgabenschuld uneinbringlich**, haftet der Vertreter lediglich für diesen Ausfallsbetrag. Kann der Abgabenschuldner in weiterer Folge selbst den für einbringlich erachteten Teilbetrag nicht begleichen, erweitert sich die Haftung des Vertreters um diesen Betrag. Dabei ist es unzulässig, den Haftenden sofort für die gesamte offene Abgabenschuld in Anspruch zu nehmen, wenn lediglich die Vermutung der objektiven Uneinbringlichkeit von weiteren Teilbeträgen besteht.

#### 4. Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter

Die Adressaten des § 9 Abs 1 BAO können jedenfalls nur dann zur Haftung herangezogen werden, wenn ihnen die **Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten**<sup>32</sup> zur Last gelegt wird, welche zur Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld geführt hat. Gem § 80 Abs 1 BAO haben etwa die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen **alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen**. Insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass **fällige Abgaben entrichtet** werden.

Ist dies nicht möglich, weil der Vertretene **mangels liquider Mittel** gar nicht in der Lage ist, Verbindlichkeiten zu begleichen, so ist die Nichtentrichtung dem Vertreter nicht vorwerfbar. Dies gilt auch dann, wenn dem Vertreter die mangelnde Liquidität subjektiv vorzuwerfen ist.<sup>33</sup> Problematisch sind in diesem Zusammenhang jene Fälle, in denen der Vertretene zwar über liquide Mittel verfügt, diese aber nicht für die Begleichung sämtlicher Verbindlichkeiten ausreichen. In solchen Fällen ist das sog „**Gleichbehandlungsgebot**“ zu beachten. **Der Fiskus als Abgabengläubiger darf nicht schlechter behandelt werden als andere Gläubiger**. Dabei gilt nicht nur die vorrangige Tilgung bestehender Verbindlichkeiten als Beeinträchtigung des Gleichbehandlungsgebotes, ebenso können Barzahlungen laufender Aufwendungen eine Verletzung desselbigen darstellen.<sup>34</sup>

In diesem Sinne liegt beispielsweise nach der Rechtsprechung des VwGH im Abschluss eines (globalen) **Mantelzessionsvertrages**, durch den einerseits die Bank als andrängender Gläubiger begünstigt wird, andererseits andere andrängende Gläubiger benachteiligt werden, eine dem Vertreter vorzuwerfende Pflichtverletzung vor.<sup>35</sup> Dasselbe gilt, wenn bloß eine Forderung abgetreten wird, diese aber im Wesentlichen das gesamte Vermögen des Abgabepflichtigen

<sup>30</sup> Vgl dazu auch *Stoll*, BAO (1994) 132.

<sup>31</sup> *Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 9 Tz 6 mwN.

<sup>32</sup> Vgl zu den abgabenrechtlichen Pflichten der Leitungsorgane von Kapitalgesellschaften im Detail den Beitrag von *Bieber/Brandl* in diesem Buch.

<sup>33</sup> VwGH 18. 11. 1991, 90/15/0176; 20. 9. 1996, 94/17/0420.

<sup>34</sup> *VereinsR* 2001 Rz 816 ff.

<sup>35</sup> VwGH 17. 5. 2006, 2004/14/0094.

darstellt.<sup>36</sup> Im Bereich der **Abfuhrabgaben**, insbesondere bei der Lohnsteuer, ist – um nicht dem Vorwurf einer abgabenrechtlichen Pflichtverletzung ausgesetzt zu sein – die jeweilige Abgabe vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.<sup>37</sup>

Bedient sich der Vertreter zur Besorgung seiner abgabenrechtlichen Pflichten eines Dritten, so treffen ihn **Auswahl- und Überwachungspflichten**. „Der zur Vertretung einer juristischen Person Berufene hat die Tätigkeit der von ihm beauftragten Person in solchen Abständen zu überprüfen, die es ausschließen, dass die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, insbesondere die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten, verborgen bleibt.“<sup>38</sup> Selbst die **Betraugung eines Wirtschaftstreuuhänders** kann den Vertreter iSd §§ 80 ff BAO lediglich bei Wahrnehmung seiner Informations- und Überwachungspflichten exkulpieren.

Da der Vertreter jederzeit seine Funktion durch einseitige empfangsbedürftige Willenserklärung zurücklegen kann, vermag auch die Behauptung, durch andere Personen an der Erfüllung seiner Pflichten gehindert worden zu sein, eine abgabenrechtliche Pflichtverletzung nicht zu rechtfertigen. Anderes gilt nur dann, wenn die Zeitspanne zwischen der Kenntniserlangung von den behindernden Umständen und dem Niederlegen der Funktion relativ kurz ist. Der VwGH erachtet dabei eine zweimonatige Frist für noch adäquat, dagegen wird ein Abwarten von sechs Monaten als zu lange gewertet.<sup>39</sup>

## 5. Subjektive Vorwerfbarkeit der Pflichtverletzung

Lediglich die schuldhaft abgabenrechtliche Pflichtverletzung ist vom Vertreter iSd §§ 80 ff BAO zu verantworten, wobei die **Verschuldensfrage nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechts zu beurteilen** ist.<sup>40</sup> Gem § 1294 ABGB kann schuldhaftes Verhalten durch vorsätzliches oder fahrlässiges Handeln oder Unterlassen gesetzt werden. Sogar Fehler, die gelegentlich auch einem sorgfältigen Menschen unterlaufen – leichte Fahrlässigkeit –, werden dem Vertretungsbefugten angelastet und reichen für die Haftungsanspruchnahme im Anwendungsbereich des § 9 BAO aus.

**Rechtsunkenntnis** (etwa betreffend steuerrechtlicher Vorschriften) stellt keinen geeigneten Rechtfertigungsgrund dar, der die Behörden veranlasst, von der Haftungsanspruchnahme abzusehen. Vielmehr hat der Haftende bei Kenntnis seiner Wissenslücken Erkundigungen über die betreffenden Rechtsgebiete einzuholen. Besteht die Rechtsunkenntnis trotz sorgfältiger Einholung von Informationen fort, kann ihr im Einzelfall **entschuldigende Wirkung** zukommen. Sowohl ein Rechtsirrtum als auch eine andere vertretbare Rechtsauffassung können schuldbeeinträchtigende Wirkung entfalten.<sup>41</sup> Einem Vertreter iSd §§ 80 ff BAO ist es **nicht subjektiv vorwerf-**

<sup>36</sup> VwGH 28. 4. 2011, 2011/16/0082.

<sup>37</sup> Vgl zum Gleichbehandlungsgebot und seinen Ausnahmen im Detail den Beitrag von *Fischerlehner* in diesem Buch; weiters auch *Oberleitner*, Haftung nach § 9 BAO für LSt und KESt, RdW 2000, 762; *Truckenthanner*, Gleichbehandlungsgrundsatz in der abgabenrechtlichen Geschäftsführerhaftung für Lohnsteuerausfälle, ÖStZ 2006, 340 sowie *Hristov/Mamut/Schneeweiss*, Zwei aktuelle Fragen zur Geschäftsführerhaftung: Mantelzessionsverträge und Beweislastumkehr, GeS 2006, 228.

<sup>38</sup> *Stoll*, BAO (1994) 122 f.

<sup>39</sup> VwGH 9. 6. 1989, 88/15/0089; 25. 9. 1992, 91/17/0134; vgl auch *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 9 Tz 17.

<sup>40</sup> *Stoll*, BAO (1994) 127.

<sup>41</sup> Vgl dazu auch VwGH 21. 11. 2012, 2013/16/0203.