

Vertretbare Rechtsansichten, Rechtsirrtümer und Auslagerung von abgabenrechtlichen Pflichten im Anwendungsbereich des § 9 BAO

Die Judikatur des VwGH zur Frage der Vertreterhaftung gemäß § 9 BAO ist durch eine weite – nach Meinung der Autoren ausufernde – Auslegung des Verschuldensbegriffs zulasten der potenziell Haftenden gekennzeichnet. Im Folgenden soll dargelegt werden, warum gerade bei der Auslagerung von Pflichten an qualifizierte Dritte sowie bei der Inanspruchnahme von professionellen Beratungsleistungen eine differenzierte Herangehensweise an diese Thematik praktikabel und notwendig wäre.

1. Allgemeines zur Vertreterhaftung gemäß § 9 BAO

Gemäß § 9 BAO haften die Vertreter einer juristischen Person (also etwa der Geschäftsführer einer GmbH oder das Vorstandsmitglied einer AG) neben der Gesellschaft für jene Abgaben, die infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Die Haftung gemäß § 9 BAO ist akzessorisch und hängt vom Bestehen einer Abgabeforderung gegenüber der durch den Vertreter repräsentierten juristischen Person ab. Da es sich um eine „Ausfallhaftung“ handelt, muss die Abgabeforderung beim Vertretenen uneinbringlich sein. Nach der Judikatur¹⁾ bedeutet dies, dass der Vertreter so lange nicht zur Haftung herangezogen werden kann, als ein Ausfall bei der schuldenjuristischen Person nicht eindeutig feststeht. Es handelt sich somit um eine *gesetzlich geregelte, verschuldensabhängige Ausfallhaftung*.

Eine weitere Haftungsvoraussetzung ist, dass der jeweilige Vertreter seine *abgabenrechtlichen Pflichten in schuldhafter Weise, also subjektiv vorwerfbar, verletzt* hat. Auf dieses Haftungskriterium wird sich der nachfolgende Beitrag nahezu ausschließlich beschränken, wobei das Hauptaugenmerk auf solche Fallkonstellationen gelegt wird, bei denen es entweder zu einer „Auslagerung“ der abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters an einen Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Rechtsanwalt („*qualifizierte Parteienvertreter*“) kommt, oder abgabenrechtlich relevante Handlungen infolge der *Beratung durch qualifizierte Parteienvertreter* vorgenommen bzw nicht vorgenommen werden.

2. Der Verschuldensbegriff in der Judikatur des VwGH

2.1. Allgemeines

Der Verschuldensbegriff iSd § 9 BAO wird grundsätzlich durch den korrelierenden Terminus, wie er aus dem Zivilrecht bekannt ist, geprägt.²⁾ Schon *leichte Fahrlässigkeit* reicht für die

Heranziehung des Vertreters zur Haftung aus.³⁾ Die bloße Unkenntnis, etwa in steuerrechtlichen Angelegenheiten, vermag den Vertreter grundsätzlich nicht zu exkulpieren.

Der Vertreter hat im Haftungsverfahren darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war. Gelingt es dem Vertreter nicht, diese konkreten Gründe aufzuzeigen, so wird vermutet, dass er seine Pflichten schuldhaft verletzt hat. Den Vertreter trifft in diesem Sinne eine *qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungspflicht*.⁴⁾

2.2. Annahme einer vertretbaren Rechtsansicht und entschuldbarer Rechtsirrtum

Nach stRsp kann zwar Verschulden des Vertreters an einer Pflichtverletzung dann nicht angenommen werden, wenn Abgaben infolge eines *entschuldbaren Rechtsirrtums* nicht entrichtet wurden.⁵⁾ Die Anforderungen in diesem Zusammenhang sind jedoch streng. So genügt es etwa nicht, dass im Haftungsverfahren lediglich auf eine andere Rechtsmeinung verwiesen wird. Vielmehr muss nachgewiesen werden, dass man sich bei kompetenten Stellen dahin gehend erkundigt hat, ob eine bestimmte Rechtsansicht zutreffend ist oder nicht. Im Zweifel ist das jeweils zuständige Finanzamt zu befragen.⁶⁾

Die dargestellten Grundsätze der „*Konkretisierungs- bzw erhöhten Mitwirkungspflicht*“ des Vertreters und des „*entschuldbaren Rechtsirrtums*“ werden in der Judikatur besonders eng ausgelegt, wenn es zur Auslagerung abgabenrechtlicher Pflichten des Vertreters an Dritte kommt. Der Vertreter kann die sich aus dem Betrieb ergebenden abgabenrechtlichen Pflichten *entweder selbst wahrnehmen oder diese grundsätzlich an Dritte übertragen*. Kommt es zu einer solchen Auslagerung, dann bestehen umfassende Auswahl- und Kontrollpflichten, deren Verletzung haftungsrechtliche Konsequenzen haben kann. Nach der Rechtsprechung sind die herangezogenen Personen *zumindest in solchen zeitlichen Abständen zu überwachen, die*

1) So etwa VwGH 10. 6. 1980, 65/79; 23. 10. 1987, 85/17/0011; 16. 9. 1991, 91/15/0028; 14. 11. 1996, 95/16/0071; 23. 1. 1997, 95/15/0173; 27. 4. 2000, 98/15/0129; 29. 5. 2001, 99/14/0277; 26. 5. 2004, 99/14/0218; vgl zu § 9 BAO im Detail etwa Ellinger, Abgabenrechtliche Haftung der Organe von Kapitalgesellschaften, in Doralt/Hassler/Kranich/Nolzi/Quantschnigg (Hrsg), Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft (1986) 25, sowie Kozak, Die Haftung des Geschäftsführers für Abgabenschulden gemäß §§ 9 und 80 ff BAO, ÖStZ 1991, 74.

2) Stoll, BAO (1994) 127.

3) VwGH 10. 6. 1981, 2644/80; 22. 2. 1993, 93/15/0039; 18. 10. 1995, 91/13/0037, 91/13/0037; 29. 3. 2007, 2005/15/0059; demgegenüber verlangt die korrespondierende Bestimmung in Deutschland (§ 69 AO) vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verhalten des Vertreters.

4) VwGH 17. 12. 2003, 2000/13/0220; 4. 4. 1990, 89/13/0212.

5) VwGH 24. 2. 2010, 2007/13/0144; 24. 2. 2004, 99/14/0278; vgl zu den finanzstrafrechtlichen Aspekten idZ etwa Migglautsch/Wiedermann, Die Bedeutung von Rechtsgutachten und Second Opinion im Finanzstrafrecht, in Gröhs/Kotschnigg (Hrsg), Wirtschafts- und Finanzstrafrecht in der Praxis (2009) 177 ff mwN.

6) So VwGH 27. 2. 2008, 2005/13/0095; 19. 12. 2001, 2001/13/0064; weiterführend Althuber/Vavrovsky, Zivil-, abgaben- und finanzstrafrechtliche Aspekte interner Geschäftsverteilungen, Aufsichtsrat aktuell 2007 H 2, 10.

es ausschließen, dass die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, insb die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten, dem Vertreter verborgen bleibt.⁷⁾

Der durch die Judikatur geschaffene Überwachungsgrundsatz gilt selbst dann, wenn abgabenrechtliche Pflichten auf qualifizierte Parteienvertreter übertragen werden. Auch die Beauftragung eines Steuerberaters mit der Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten reicht daher nicht aus, um den Vertreter von etwaigen haftungsrechtlichen Konsequenzen zu befreien, wenn dieser seinen zumutbaren Informations- und Überwachungspflichten nicht nachkommt.⁸⁾ Dieser Grundsatz wird noch dahin gehend verschärft, dass ein Vertreter nach Ansicht des VwGH *nur dann* seine abgabenrechtlichen Pflichten nicht schuldhaft verletzt, wenn

- er einerseits dartut, dass die Pflichtverletzung *ausschließlich aufgrund einer unrichtigen rechtlichen Beratung* durch einen qualifizierten Parteienvertreter erfolgte, und
- andererseits nachgewiesen wird, „*dass der Steuerberater in Kenntnis des gesamten für die Beurteilung der Steuerpflicht maßgeblichen Sachverhaltes ihn fachlich so belehrt hat, wie der Geschäftsführer steuerlich vorgegangen ist (unrichtige Rechtsbelehrung in voller Kenntnis des richtigen Sachverhaltes durch einen Steuerberater)*.“⁹⁾

Wird dem Vertreter somit die Verletzung einer konkreten abgabenrechtlichen Verpflichtung vorgeworfen und beruft sich dieser darauf, dass er einen qualifizierten Parteienvertreter beauftragt habe, muss – will man eine Haftungsinanspruchnahme vermeiden – überdies dargetan werden, dass sich der Vertreter über die konkrete abgabenrechtliche Pflicht mit dem Steuerberater „*im Einzelnen auseinandergesetzt hat*“. Es versteht sich von selbst, dass diese genannten Voraussetzungen in der Praxis nur schwer einzuhalten sind.

2.3. Kritik an der Rechtsprechung

Natürlich ist die Einhaltung der abgabenrechtlichen Pflichten eines Vertreters unter Anwendung strenger Kriterien zu prüfen. Auch ist selbstverständlich bei der Annahme eines entschuldbaren Rechtsirrtums, wie etwa vom OGH generell gefordert,¹⁰⁾ ein strenger Maßstab anzuwenden.

Der vom VwGH im Zusammenhang mit § 9 BAO entwickelte Verschuldensbegriff strapaziert jedoch uE die Nichtzulässigkeit eines vertretbaren Rechtsirrtums über einen solchen „strengen Maßstab“ hinaus. Die Judikatur zu § 9 BAO und die daraus entwickelten Grundsätze schließen nämlich die Annahme eines entschuldbaren Irrtums des Vertreters praktisch aus. Unabhängig von der rechtlichen Fragwürdigkeit stellen die höchstgerichtlich postulierten Grundsätze eine in der gelebten Praxis regelmäßig nicht praktikable Lösung dar, zumal diese unweigerlich zur Folge haben, dass es auch für einen gewissenhaft und nach allen Regeln der Kunst handelnden Vertreter zur Haftung gemäß § 9 BAO kommen kann. Dies kann und soll augenscheinlich nicht der Sinn und Zweck einer verschuldensabhängigen Ausfallhaftung sein.

Verschulden bedeutet, dass dem Handelnden ein persönlicher Vorwurf gemacht werden kann, es handelt sich daher um die *Vorwerfbarkeit eines rechtswidrigen Verhaltens*.¹¹⁾ Dem Verschulden als Haftungsvoraussetzung kommt grundsätzlich die Rolle eines subjektiven Haftungskorrektivs zu. Es wird untersucht, ob sich der Betroffene maßstabgerecht verhalten hat. Es kommt somit zu einer Prüfung, im Zuge derer ein Vergleich des Verhaltens des jeweils Handelnden mit dem Verhalten eines *vernünftigen, durchschnittlich sorgfältigen Menschen in der gleichen Lebenssituation* vorgenommen wird.¹²⁾ Verschulden des Handelnden ist immer dann anzunehmen, wenn das Verhalten der Vergleichsperson nicht zu einer Sorgfaltsverletzung geführt hätte und ein solches (anderes) Verhalten von der handelnden Person in der konkreten Situation ebenfalls abverlangt hätte werden können.

Wendet man diese Definition des allgemeinen Verschuldensbegriffs auf die Fälle des § 9 BAO an, so ist primär zu prüfen, ob das vom Vertreter konkret gesetzte Verhalten, welches zur Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten geführt hat, auch von einem vernünftigen, durchschnittlich sorgfältigen Vertreter in der gleichen faktischen Situation gesetzt worden wäre. Nur wenn man dabei zum Ergebnis kommt, dass das abgabenrechtlich pflichtwidrige Verhalten von diesem maßgerechten Vertreter nicht gesetzt worden wäre, kann Verschulden des handelnden Vertreters überhaupt vorliegen. Diesem Aspekt wird in der Judikatur uE zu wenig Aufmerksamkeit geschenkt.

So ist etwa die Verpflichtung des Vertreters, in einem Haftungsverfahren zu belegen, dass man sich mit dem qualifizierten Parteienvertreter über jeden einzelnen Punkt einer umfassenden steuerrechtlichen Beratungsleistung im Einzelnen auseinandergesetzt hat, ungerechtfertigt und unter Anwendung des allgemeinen Verschuldensbegriffs nicht vertretbar. Der VwGH übersieht dabei nämlich, dass ein derartiges Verhalten auch von einem maßstabgerechten, vernünftig und sorgfältig handelnden Vertreter einer juristischen Person nicht gefordert werden kann. Eine konkrete Erörterung aller Punkte einer steuerrechtlichen Beratungsleistung oder gar die Überprüfung aller Ergebnisse auf mögliche steuerrechtliche Fehler ist in der gelebten Praxis nicht möglich und kann somit auch nicht als Verschuldensmaßstab gefordert werden. *Einem durchschnittlichen Vertreter ist es eben nicht möglich, jeden denkmöglichen Punkt einer Beratungsleistung, welcher Einfluss auf seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen haben könnte, zu erkennen und diesen dann mit dem qualifizierten Parteienvertreter konkret zu erörtern.*

Kann der Vertreter bei einer Auslagerung von abgabenrechtlichen Verpflichtungen oder bei der Inanspruchnahme externer Beratungsleistungen darlegen,

- dass die abgabenrechtliche Pflichtverletzung des Vertreters unmittelbar auf der Beratungsleistung durch einen qualifizierten Parteienvertreter (Kausalität) beruht;
- dass nicht von den Empfehlungen des qualifizierten Parteienvertreters abgewichen wurde, und
- dass der qualifizierte Parteienvertreter im Zeitpunkt der Beratungsleistung volle Kenntnis des abgabenrechtlichen Sachverhalts hatte bzw in Besitz aller notwendigen und relevanten Informationen war, um eine umfassende rechtliche Beurteilung des Sachverhalts vornehmen zu können, kann es uE bereits dem Grunde nach mangels Verschuldens keine Haftung gemäß § 9 BAO geben. Eine weiterführende

7) VwGH 26. 5. 1998, 97/14/0080; 26. 6. 2000, 95/17/0612; 31. 1. 2001, 95/13/0261; weiterführend *Tanzer/Unger*, Die Haftung im Konzern nach dem Recht der Bundesabgabenordnung, in *Vavrovsky* (Hrsg), Handbuch Konzernhaftung (2007) 39 f.

8) VwGH 21. 10. 2003, 2001/14/0099.

9) So VwGH 9. 6. 1986, 85/15/0069.

10) Weiterführend etwa OGH 28. 1. 2010, 2 Ob 205/09z; 16. 12. 2003, 4 Ob 241/03z.

11) Vgl dazu auch *Reischauer in Rummel*, ABGB³ § 1294 Rz 2, sowie *Harrer in Schwimann*, ABGB³ § 1294 Rz 11.

12) Vgl dazu auch *Kötz/Wagner*, Deliktsrecht¹⁰ 49 f.

Pflicht, jeden Sachverhalt und jeden einzelnen Punkt, welcher von der Beratungsleistung umfasst war, mit dem qualifizierten Parteienvertreter im Detail zu besprechen, kann auch von einem verantwortungsvollen und sorgfältigen Vertreter nicht gefordert werden.

Dasselbe muss freilich – unter der Voraussetzung der Erfüllung der dargestellten drei Kriterien – dann gelten, wenn der qualifizierte Parteienvertreter bei seiner Beratungsleistung gegenüber dem Vertreter *ausdrücklich auf die Unverbindlichkeit seiner Rechtsauskunft verweist*. In der Praxis kommt es nämlich regelmäßig vor, dass der qualifizierte Parteienvertreter mit komplexen rechtlichen Fragestellungen konfrontiert ist, für die es mangels vorhandener Judikatur, Literatur oder Erlässen des BMF keine eindeutig gültigen und gesicherten Antworten gibt. Gerade in derart gelagerten und rechtlich komplexen Fällen macht es aber aus der Sicht des Vertreters Sinn, einen qualifizierten Parteienvertreter mit den abgabenrechtlichen Pflichten zu betrauen bzw dessen Beratungsleistungen in Anspruch zu nehmen. Es kann von einem gewissenhaft und sorgfältig handelnden Vertreter, der einen qualifizierten Parteienvertreter gerade wegen der rechtlichen Komplexität des Sachverhalts beauftragt hat, unter Anwendung eines allgemeinen Verschuldensbegriffs eben nicht verlangt werden, eine weiter gehende Überprüfung der vom qualifizierten Vertreter erhaltenen Beratungsleistung vorzunehmen.

Von „unverbindlichen“ Rechtsauskünften durch qualifizierte Parteienvertreter sind solche zu unterscheiden, deren Inhalt der Rechtsansicht der zuständigen Abgabenbehörde oder der herrschenden Judikatur widerspricht. Wie *Tanzer*¹³⁾ zutreffend ausführt, können zwar auch nicht der hM entsprechende Rechtsmeinungen durchaus vertretbar sein und damit das für die Haftung gem § 9 BAO notwendige Verschulden ausschließen. Allerdings bedarf es hierbei wohl einer besonders sorgfältigen Abwägung und Begründung durch den potenziell haftenden Vertreter.

3. Ermessensübung der Abgabenbehörde im Anwendungsbereich des § 9 BAO

Neben dem Verschulden des potenziell Haftenden kann auch das der Behörde im Rahmen des Haftungsverfahrens gemäß § 9 BAO eingeräumte Ermessen¹⁴⁾ als Haftungskorrektiv angesehen werden. Dies gerade in jenen Fällen, in denen die abgabenrechtliche Pflichtverletzung zwar subjektiv vorwerfbar, somit verschuldet, ist, jedoch der Grad des Verschuldens ein so

geringer ist, dass die Haftungsinanspruchnahme – vereinfacht ausgedrückt – unbillig wäre.

§ 20 BAO normiert, dass sich Ermessensentscheidungen auf die durch das Gesetz hierfür vorgesehenen Fälle beschränken müssen und in concreto nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen sind. Bei der *Prüfung der Billigkeit* hat die Behörde allgemein darauf zu achten, dass die *Entscheidung den Umständen nach angemessen* ist. Es handelt sich somit um einen Ausfluss des Bemühens um Einzelfallgerechtigkeit.¹⁵⁾ Billigkeit bedeutet, dass auf die Interessen der Partei Bedacht genommen wird, also eine Lösung gefunden werden soll, welche den berechtigten Interessen der Partei entspricht.¹⁶⁾ Was nach den Umständen angemessen ist, bestimmt sich ua nach dem bisherigen Verhalten des Abgabepflichtigen, seiner Einstellung zum Recht an sich, nach dem ernsthaften Bemühen um Erfüllung abgabenrechtlicher Obliegenheiten und nach der Zumutbarkeit des Erkennens einer Abgabepflicht.¹⁷⁾

Zweckmäßigkeit bedeutet, die öffentlichen Interessen an der Vollziehung der Abgabengesetze zu berücksichtigen und den Zweck der zur Anwendung kommenden Abgabengesetze zu ermitteln.¹⁸⁾ Überlegungen der Prävention und die Verantwortung gegenüber der Allgemeinheit spielen im Rahmen der Ermessensübung ebenfalls eine Rolle.¹⁹⁾

Wendet man nun diese Grundsätze der Ermessensübung auf den potenziell haftenden Vertreter an, welcher seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen unter Einhaltung der oben dargestellten Trias an Kriterien ausgelagert hat bzw sich beraten ließ, muss man auch auf diesem Wege – unabhängig von der Verschuldensfrage – regelmäßig zum Ergebnis kommen, dass für die Haftung gemäß § 9 BAO kein Platz ist. Ein Vertreter, welcher zur Erfüllung seiner Abgabepflicht einen qualifizierten Parteienvertreter beauftragt hat, tut dies ja gerade deswegen, um seine Verpflichtungen bestmöglich zu erfüllen. Stützt er sich dann in der Folge auf die vom qualifizierten Parteienvertreter erhaltenen Auskünfte, kann ihm *weder unredliches noch sorgfaltswidriges Verhalten* unterstellt werden.

Vom Vertreter kann zumutbarerweise auch nicht verlangt werden, eine abgabenrechtliche Verpflichtung zu erkennen, die sich nicht aus der bezogenen Beratungsleistung entnehmen lässt oder dieser sogar widerspricht. Auch die *Zweckmäßigkeitprüfung* steht in diesen Fällen einer Haftungsfreistellung nicht entgegen, zumal infolge der bereits auf Verschuldensebene vorgenommenen Prüfung regelmäßig eine quantitative Einschränkung der solcherart ausgestalteten Fälle erfolgt.

13) *Tanzer*, Die „vertretbare“ Rechtsansicht im Steuerrecht, in *Holoubek/Lang*, Organhaftung und Staatshaftung in Steuersachen (2002) 162.

14) Vgl etwa VwGH 25. 3. 2010, 2009/16/0104; 28. 11. 2007, 2007/15/0164; 23. 1. 1997, 95/15/173; weiterführend *Schwaiger*, Treu und Glauben im Abgabenverfahren (2002) 42, sowie *Ritz*, BAO³ § 7 Rz 5 ff.

15) So auch *Stoll*, Ermessen im Steuerrecht², 166 ff.

16) VwGH 11. 2. 1982, 81/15/83.

17) VwGH 24. 10. 1986, 84/17/186.

18) VwGH 25. 3. 1981, 747, 749/79.

19) VwGH 15. 3. 1984, 83/16/176; weiterführend *Stoll*, BAO (1994) 210.



Foto Michael Sazel

Der Autor:

Dr. Franz Althuber, LL.M. ist Rechtsanwalt bei DLA Piper Weiss-Tessbach in Wien und berät schwerpunktmäßig in den Bereichen Steuer-, Gesellschafts- und Stiftungsrecht, insb bei Umstrukturierungen, komplexen wirtschaftsrechtlichen Streitigkeiten und in Fragen der Geschäftsführer- und Vorstandshaftung. Autor zahlreicher Publikationen, regelmäßiger Vortragender bei Fachseminaren und Leiter der von DLA Piper Weiss-Tessbach eingerichteten Fachgruppe „Tax Litigation“.



Foto Michael Sazel

Der Autor:

Mag. Georg Muntean, LL.M. ist Rechtsanwaltsanwärter bei DLA Piper Weiss-Tessbach in Wien und vorwiegend in den Bereichen Zivil- und Zivilprozessrecht, Europarecht sowie öffentliches Recht tätig.