

1. Einleitung

Nie war das Thema Steuervermeidung bzw Steuerhinterziehung¹ durch Gewinnverlagerungen innerhalb internationaler Konzerngeflechte derart präsent wie in den letzten Jahren. Die „Steuersparmaßnahmen“ von Google², Starbucks³ und anderen Unternehmen gingen durch die Medien.

Eine wesentliche Rolle spielt dabei der Einsatz von in Niedrigsteuerländern angesiedelten „Oasengesellschaften“. Die Existenz solcher ausländischer Briefkastengesellschaften rückte vor allem durch die immer häufiger auftretenden Datenleaks in den Mittelpunkt des medialen Interesses. Bereits 2013 wurde seitens des BMF eine eigene Soko gegründet, um die den Journalisten zu Offshore-Firmen zugespielten Daten („Offshore-Leaks“) aufzuarbeiten.⁴ Das bisher größte Datenvolumen brachten allerdings im Jahr 2016 die „Panama Papers“, welche die Geschäfte mit Briefkastenfirmen der panamaischen Kanzlei Mossack Fonesca offenbart haben.⁵ Es folgten die Paradise Papers mit 1,4 Terabyte Daten zu den Offshore-Geschäften bekannter Konzerne.⁶

Vor allem auf internationaler Ebene wird intensiv an Maßnahmen zur Bekämpfung derartiger Steuervermeidungspraktiken gearbeitet. Genannt werden kann hier zB die Bestrebung der OECD im Rahmen des BEPS-Projektes, die zwingende Offenlegung möglicher missbräuchlicher Steuergestaltungen zu erreichen.⁷ Die Europäische Union hat diese Arbeiten mit der 2016 erlassenen Anti-BEPS-Richtlinie⁸ aufgegriffen und fortgesetzt. Die Mitgliedstaaten werden unter anderem verpflichtet, eine allgemeine Missbrauchsbestimmung einzuführen (Art 6 Anti-BEPS-Richt-

1 Die Begriffe „Steuern“ und „Abgaben“ werden in dieser Arbeit synonym verwendet.

2 Vgl etwa *Die Welt*, Google leitet Umsätze ins Steuerparadies und spart Milliarden, www.welt.de/newsticker/bloomberg/article111963449/Google-leitet-Umsaetze-ins-Steuerparadies-und-spart-Milliarden.html (6.6.2015).

3 Vgl auch *Der Standard*, OECD attackiert Steuer-Schlupflöcher, derstandard.at/1360681316700/OECD-attackiert-Steuer-Schlupfloecher-der-Konzerne (6.6.2015).

4 Siehe etwa *Brandl/Gahleitner/Leitner*, SWK 2013, 1061.

5 So etwa *Süddeutsche Zeitung*, Das sind die Panama Papers, panamapapers.sueddeutsche.de/articles/56ff9a28a1bb8d3c3495ae13/ (24.8.2017).

6 Vgl etwa *Die Presse*, Paradise Papers: Datenleak enthüllt geheime Geschäfte in Steueroasen, diepresse.com/home/wirtschaft/economist/5315091/Paradise-Papers_Datenleak-enthueellt-geheime-Geschaefte-in-Steueroasen (4.3.2018).

7 Vgl *Lang/Decke* in *Lewisch* 177.

8 RL 2016/1164/EU des Rates v 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl L 2016/193, 1; vgl im Detail *Hafner/Stiastny*, SWK 2016, 1162.

linie). Die darin enthaltenen Regelungen hinsichtlich hybrider Gestaltungen wurden nachträglich mit einer weiteren Richtlinie sogar noch ausgeweitet.⁹ Hinzu kommen die immer enger werdende Zusammenarbeit und der vermehrte Datenaustausch zwischen den Mitgliedstaaten und die dadurch steigenden Ermittlungsmöglichkeiten. Zumindest auf Ebene der Europäischen Union wird es zunehmend schwieriger werden, internationale Konzerngeflechte zu nutzen, um Steuern zu umgehen oder gar zu hinterziehen.

Mithin werden sich auch die Abgaben- und Finanzstrafbehörden in Zukunft vermehrt mit derartigen Sachverhalten auseinandersetzen müssen. Klar ist damit auch, dass die Identifizierung finanzstrafrechtlicher Risiken derartiger Steuergestaltungen sowie die Beantwortung der Frage, wer für die infolge der Steuerumgehungen ausstehenden Abgabenschulden haftet, in Zukunft enorme praktische Bedeutung haben wird. Wie weit können sich finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit und abgabenrechtliche Haftung innerhalb bestehender Konzernstrukturen ausdehnen? Und sollte nicht sachgerechterweise auch derjenige zur Verantwortung gezogen werden, der die wesentlichen Entscheidungen trifft und davon profitiert? Denn das wird idR die Muttergesellschaft sein. Zudem sind es meist die Muttergesellschaften, welche über die finanziellen Mittel im Konzerngefüge verfügen, und es wird daher die Frage nach einem etwaigen abgabenrechtlichen „Haftungsdurchgriff“ – wie er im Gesellschaftsrecht bereits umfassend diskutiert wurde – für den Fiskus von besonderem Interesse sein.

In ihrem Kern widmet sich die vorliegende Arbeit der abgabenrechtlichen Haftung und finanzstrafrechtlichen Verantwortlichkeit von Muttergesellschaften, die faktisch auf die Abgabentrachtung ihrer Tochtergesellschaften Einfluss nehmen. Es mag an den bisher mangelnden Ermittlungsmöglichkeiten gelegen haben, dass sich Lehre und Rechtsprechung mit dieser Thematik bisher kaum auseinandersetzen mussten. Nichtsdestotrotz wird aufgrund der aktuellen Entwicklung die Frage, inwieweit auch Muttergesellschaften, welche Einfluss auf die Abgabentrachtung ihrer Tochtergesellschaften nehmen, abgaben- und finanzstrafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden können, zunehmend an Bedeutung gewinnen.

Im Gesellschaftsrecht ist die Problematik Einfluss nehmender Muttergesellschaften bestens bekannt. Denn die in Konzernstrukturen übliche „Fremdbestimmtheit“ rechtlich selbständiger Konzerngesellschaften ist es, die es mitunter mühevoll erscheinen lässt, das Phänomen Konzern mit dem von der Rechtsordnung vorgesehenen Verantwortlichkeitsgefüge zu fassen.

Bei dem Prototyp der Konzerngesellschaft, einer rechtlich selbständigen Kapitalgesellschaft, trifft die Leitungsverantwortung und die damit verbundene gesellschafts- und abgabenrechtliche Haftung sowie die finanzstrafrechtliche Verant-

9 RL 2017/952/EU des Rates v 29.5.2017 zur Änderung der RL 2016/1164/EU bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABl L 2017/144, 1; vgl im Detail *Schlager*, SWK 2017, 352.

wortlichkeit grundsätzlich deren Leitungsorgane.¹⁰ Oftmals ist es aber die Konzernspitze, die bis tief in die Konzernstrukturen Einfluss auf die von ihr beherrschten Gesellschaften nimmt. Nicht selten werden dabei Konzerninteressen verfolgt, die nicht unbedingt den wirtschaftlichen Interessen der einzelnen Konzerngesellschaften entsprechen müssen. Die Problematik zeigt sich bereits in der mit den §§ 15 AktG und 115 GmbHG gleichlautend vorgenommenen Definition des Konzerns als „zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung“ zusammengefasste „rechtlich selbständige Unternehmen“. Leitungsfunktionen gehen mit der Konzernierung auf die Muttergesellschaft über; die gesetzliche Haftungspflicht hingegen verbleibt primär bei den Organen der untergeordneten Konzerngesellschaften.¹¹ Die Gefahr der Durchbrechung des von der Rechtsordnung vorgesehenen Konnexes zwischen Leitung und Haftung ist dem Konzern damit immanent.

Dennoch existieren in Österreich keine konzernspezifischen Regelungen, die diesem Phänomen gerecht werden.¹² Es bestehen weder gesellschaftsrechtliche Sonderbestimmungen zu Gläubiger- und Minderheitsschutzzwecken, wie dies etwa in Deutschland der Fall ist,¹³ noch lassen sich im abgabenrechtlichen Haftungsregime oder im Finanzstrafrecht eigens auf Konzernsachverhalte zugeschnittene Normen auffinden. Insofern muss mit den zur Verfügung stehenden allgemein gültigen Regelungen das Auslangen gefunden werden. Die Folgen sind mitunter rechtsdogmatisch „unsaubere“ Lösungen, in der Sache unbefriedigende Ergebnisse und ungeklärte Haftungsfragen.

Dem in der Rechtsordnung verankerten Prinzip des Konnexes zwischen Leitung und Haftung wird genau dort nicht mehr Rechnung getragen, wo Muttergesellschaften auf die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten ihrer Tochtergesellschaften Einfluss nehmen. In derartigen Konstellationen ist fraglich, inwiefern die Muttergesellschaft eine Haftung für die Abgabenschulden ihrer Tochtergesellschaft bzw eine finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit für deren abgabenrechtliche Pflichtverletzungen treffen kann oder sogar muss. Da es sowohl dem Abgaben- als auch dem Finanzstrafrecht an auf derartige Fälle zugeschnittenen konzernspezifischen Regelungen mangelt, soll es Ziel dieser Untersuchung sein, die aufgrund der allgemein gültigen Haftungs- und Strafbestimmungen in Konzernstrukturen bereits bestehenden haftungs- und finanzstrafrechtlichen Risiken zu identifizieren und gegebenenfalls gesetzgeberischen Regelungsbedarf aufzudecken.

10 Vgl etwa § 25 GmbHG bzw § 84 AktG hinsichtlich der gesellschaftsrechtlichen Geschäftsführer-/Vorstandshaftung, die abgabenrechtliche Haftung der Vertreter der juristischen Person nach § 9 iVm § 80 Abs 1 BAO sowie die aus der in § 80 Abs 1 BAO vorgenommenen Pflichtenüberbindung folgende finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit.

11 Vgl auch *Karlovsky*, ÖStZ 2017, 535.

12 Vgl auch *Eminoglu*, *ecolex* 2010, 874; *Feltl*, *ecolex* 2010, 358.

13 Das sind im Wesentlichen die §§ 15–22 sowie 291–328 dAktG, welche zum Teil auch auf die GmbH anwendbar sind (im Detail *Habersack* in *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht⁸ Einleitung Rz 2 ff [Stand 2016, beck-online.beck.de]).

1. Einleitung

Der Fokus wird hierbei aufgrund ihrer konzernrechtlichen Bedeutung und ihren haftungsabschirmenden Wirkungen auf den Kapitalgesellschaften liegen.

Der Aufbau folgt insoweit der abgabenrechtlichen Systematik:

Primäre Voraussetzung für die hier auch in Frage kommende abgabenrechtliche Haftung der Muttergesellschaft als Vertreterin der Tochtergesellschaft nach § 9 BAO ist eine Verletzung der ihr auferlegten Pflichten, wobei dies unter Berücksichtigung der Entwicklung der Bestimmung reduziert auf die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten zu sehen ist.¹⁴ Die Muttergesellschaft kann daher nur dann zur Haftung für die Abgabenschulden der Tochtergesellschaft herangezogen werden, wenn sie auch für die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Tochtergesellschaft verantwortlich war.

Inwieweit Muttergesellschaften abgabenrechtliche Pflichten hinsichtlich der Abgabenschulden ihrer Tochtergesellschaften treffen, hat auch Auswirkungen auf ihre finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit, weil hier gleichlaufend nur dann von einer unmittelbaren Täterschaft der Muttergesellschaft auszugehen ist, wenn die Muttergesellschaft abgabenrechtliche Pflichten hinsichtlich der Abgabenschulden der Tochtergesellschaft treffen. Der Tatbestand der Abgabenhinterziehung etwa knüpft an die Verletzung einer Anzeige-, Wahrheits- oder Offenlegungspflicht an.

Sowohl für die abgabenrechtliche Haftung als auch die finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit entscheidend und damit vorweg zu klären ist daher, wer im Konzerngefüge abgabenrechtlicher Pflichtenträger ist (Kapitel 2.).

Darauf aufbauend wird zunächst das abgabenrechtliche Haftungsregime behandelt (Kapitel 3.). Nebenschauplätze werden hier zum einen die Haftung mit überlassenen Wirtschaftsgütern nach § 16 BAO sein, welche vor allem aufgrund der sich insbesondere in Konzernsachverhalten ergebenden haftungsvermeidenden Gestaltungsmöglichkeiten von Interesse ist, aber auch die konzernrelevanten zivilrechtlichen Haftungstatbestände, weil sich der Fiskus mitunter auch dieser bedienen kann, um seinen Abgabensanspruch geltend zu machen.

Im letzten Teil der Arbeit (Kapitel 4.) gilt es dann, die konzernspezifischen Probleme aus finanzstrafrechtlicher Sicht zu beleuchten und dabei insbesondere auf die finanzstrafrechtlichen Risiken gängiger Konzernsteuerpraktiken einzugehen.

14 So die hM (vgl etwa VwGH 2.7.2002, 96/14/0076 unter Verweis auf die Vorjudikatur; *Stoll*, BAO I 119 f mwN).

2. Abgabenrechtliche Pflichtenträger im GmbH-/Aktienkonzern

Primärer Träger der abgabenrechtlichen Pflichten ist der nach dem jeweiligen Einzelsteuergesetz Abgabepflichtige.¹⁵ Welche Pflichten den Abgabepflichtigen dabei konkret treffen, ergibt sich zum einen aus der entsprechenden Abgabenvorschrift selbst und zum anderen aus der BAO.¹⁶ So finden sich etwa in den §§ 119 ff BAO die – auch für die finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit bedeutsamen – generellen Offenlegungs-, Wahrheits- und Anzeigepflichten. Auch diese Pflichten richten sich primär an den Abgabepflichtigen (vgl § 119 Abs 1 und 120 Abs 1 BAO), werden aber mitunter gleichermaßen auf Abfuhrpflichtige erstreckt (vgl § 140 BAO).

Abgabenrechtliche Pflichtenträger sind aber auch die Vertreter der Abgabepflichtigen, die ihre Pflichten für sie wahrnehmen (vgl §§ 80 ff BAO). Gerade bei juristischen Personen, welche zur Erfüllung der ihnen obliegenden Pflichten auf das „Handeln“ natürlicher Personen angewiesen sind, sind es diese, die die abgabenrechtliche Haftung und auch eine finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit treffen kann.

Bezogen auf die Körperschaftsteuer sind es daher grundsätzlich die Gesellschaft und ihre Vertreter, die für die Abfuhr der Abgaben Sorge tragen müssen. Zu klären wird in weiterer Folge aber noch sein, wer in Konzerngefügen als abgabenrechtlicher Vertreter anzusehen ist und damit auch als potenzieller Haftungspflichtiger und finanzstrafrechtlich Verantwortlicher in Frage kommt.

2.1. Berufene Vertreter

Die abgabenrechtlichen Verpflichtungen einer Kapitalgesellschaft als Abgabepflichtige sind durch die zu ihrer Vertretung „berufenen“ Personen zu erfüllen (§ 80 Abs 1 BAO). Dies sind bei der GmbH in erster Linie der/die Geschäftsführer (§ 18 Abs 1 GmbHG) und bei der AG der Vorstand (§ 71 Abs 1 AktG) als **organschaftliche Vertreter**. Aufsichtsratsmitglieder und Gesellschafter treffen an sich keine abgabenrechtlichen Pflichten.¹⁷

15 Vgl etwa Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB § 77, 217; Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht³ Rz 758.

16 Vgl zu § 9 BAO etwa Stoll, BAO I 120 sowie zu § 33 FinStrG etwa Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht³ Rz 758.

17 Vgl auch Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht³ Rz 766.

Ob § 80 Abs 1 BAO auch die **gewillkürten** – von den organschaftlichen Vertretern bevollmächtigten – **Vertreter** erfasst, ist in der Lehre strittig¹⁸, wird aber dort überwiegend sowie von der Rsp¹⁹ bejaht.

Tanzer/Unger²⁰ interpretieren § 80 Abs 1 BAO historisch und vergleichen ihn mit der Vorgängerbestimmung des § 103 AO. Diese war lediglich an die „gesetzlichen“ Vertreter natürlicher und juristischer Personen adressiert. Aus der vom Gesetzgeber in § 80 Abs 1 BAO vorgenommenen Unterscheidung des „gesetzlichen“ Vertreters natürlicher Personen vom „berufenen“ Vertreter juristischer Personen sei zu schließen, dass auch der vertraglich bestellte Vertreter „berufen“ iSd § 80 Abs 1 BAO ist.

ME ist fraglich, ob eine historische Interpretation der Vertretungsregelungen wirklich fruchtbringend sein kann. Aus den Materialien zur BAO ergibt sich, dass „in den §§ 80 bis 82 vorwiegend die gesetzliche, dagegen in den §§ 83 und 84 nur die gewillkürte Vertretung geregelt werden [soll]. Die Vorschriften der §§ 80 bis 82 entsprechen inhaltlich den bisherigen Bestimmungen der §§ 103–105 und 108 AO“.²¹

§ 103 AO regelte die „gesetzliche“ Vertretung juristischer und natürlicher Personen, welche heute in § 80 Abs 1 BAO normiert ist. In § 104 AO fanden sich sodann die Bestimmungen zur Vermögensverwaltung (heute § 80 Abs 2 BAO) und in § 105 AO die Vertretung von „Personenvereinigungen“ (heute § 81 BAO). Ergänzend dazu regelte § 108 AO, dass auch Bevollmächtigte und Verfügungsberechtigte die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters treffen.²² Eine § 108 AO unmittelbar entsprechende Bestimmung wurde nicht in die BAO übernommen, sondern die in § 83 BAO geregelte Vertretung durch Bevollmächtigte gleichlautend mit § 10 AVG normiert.²³

18 Bejahend Stoll, BAO I 786; Tanzer/Unger in Vavrovsky 45 f; Langheinrich/Ryda, FJ 1998, 140; zust Bieher/Brandl in Althuber 20; Althuber in Althuber 122; aA Ritz, BAO³ § 80 Rz 1 (Stand 2014, lindeonline.at) sowie Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ § 80 Anm 2 (Stand: 1.8.2011, rdb.at), die exemplarisch nur die organschaftlichen Vertreter nennen und in ihrer Kommentierung zu § 83 darauf hinweisen, dass sich auch die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen gewillkürter Vertreter iSd § 83 BAO bedienen können (Ritz, BAO³ § 83 Rz 3 [Stand 2014, lindeonline.at] sowie Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ § 83 Anm 3 [Stand 1.8.2011, rdb.at]); eine Haftung rechtsgeschäftlicher Vertreter nach § 9 BAO generell abl Twardosz/Heffermann in Althuber 99; widersprüchlich Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG 1⁴ § 33 Rz 6 f: Während zunächst davon die Rede ist, dass sich die Organe der juristischen Person auch gewillkürter Vertreter bedienen können, für die § 83 Abs 1 BAO gelte, wird dann davon ausgegangen, dass sowohl die gesetzlichen als auch die gewillkürten Vertreter juristischer Personen die Pflichten der von ihnen Vertretenen gem § 80 BAO zu erfüllen haben.

19 Vgl etwa VwGH 8.5.1980, 2085/79 oder auch VwGH 13.11.1992, 91/17/0047 (zum in dieser Hinsicht gleichlautenden ehemaligen § 54 WAO) sowie OGH 18.11.2010, 13 Os 116/10y.

20 Tanzer/Unger in Vavrovsky 45 f; ähnlich geht Althuber in Althuber 121 f aufgrund des zwischen natürlichen und juristischen Personen differenzierenden Wortlautes des § 80 Abs 1 BAO davon aus, dass auch gewillkürte Vertreter „berufen“ sind.

21 ErläutRV 228 BlgNR 9. GP 59.

22 Die dAO hat diese Systematik bis heute beibehalten: Die Pflichten der organschaftlichen Vertreter sind in § 34 dAO geregelt. § 35 dAO erweitert den Pflichtenkreis um den Verfügungsberechtigten. Inwieweit eine Vertretung durch Bevollmächtigte im Verfahren möglich ist, ist in § 80 dAO geregelt (vgl auch Kapitel 2.5.).

23 Vgl auch die ErläutRV 228 BlgNR 9. GP 59.

In Kenntnis der Vorgängerregelungen ergeben die Materialien zur BAO kein klares Bild:

Einerseits soll „in den §§ 80 bis 82 vorwiegend die gesetzliche [Vertretung]“²⁴ geregelt werden, was vermuten lässt, dass in den §§ 80–82 BAO die „gesetzlichen“ Vertretungsarten zu finden sind. Allerdings nur „vorwiegend“ und nicht „ausschließlich“. Wo sich in den §§ 80 bis 82 BAO allerdings auch eine Regelung betreffend die gewillkürte Vertretung verstecken könnte, lassen die Erläuterungen dann aber offen. Etwa nur in § 80 Abs 2 BAO, wenn es sich zB um einen Hausverwalter handelt, oder vielleicht auch in § 80 Abs 1 BAO im Rahmen der „berufenen“ Vertreter? Zudem soll nach den Materialien auch § 108 AO, der den Bevollmächtigten und Verfügungsberechtigten unmittelbar abgabenrechtliche Pflichten auferlegt hat, in die §§ 80 bis 82 BAO – und nicht in § 83 BAO (!) – Eingang gefunden haben. Ob damit allerdings eine Subsumtion des „Bevollmächtigten“ unter den Terminus „berufen“ iSd § 80 Abs 1 BAO gemeint war, bleibt unklar.

Angenommen, man würde die gewillkürte Vertretung juristischer Personen vom Anwendungsbereich des § 80 Abs 1 BAO ausschließen, dann bliebe lediglich die Möglichkeit, diese unter § 83 BAO zu subsumieren. Nach § 83 BAO ist es aber nur den „Parteien“ und deren „gesetzlichen Vertreter[n]“ erlaubt, sich im Abgabenverfahren durch einen Bevollmächtigten vertreten zu lassen. Dem berufenen Vertreter ist dies dem Wortlaut nach nicht möglich. Dürfen nun etwa Geschäftsführer als berufene Vertreter sich nicht durch einen Prokuristen vertreten lassen?

Auch der Lehre blieb diese Unschärfe im Verhältnis des § 80 Abs 1 zu § 83 BAO nicht verborgen. So geht etwa Ritz²⁵ davon aus, dass, „[a]uch wenn nach der in § 80 verwendeten Terminologie Organe von juristischen Personen [...] keine gesetzlichen Vertreter sind, werden solche Personen in dieser Eigenschaft dennoch berechtigt sein, sich durch gewillkürte Vertreter (Bevollmächtigte) vertreten zu lassen“. Auch Ellinger/Sutter/Urtz²⁶ halten eine „weite Auslegung“ des „gesetzlichen Vertreters“ iSd § 83 Abs 1 BAO, welche auch die „zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen“ umfasst, für möglich und „selbst wenn man einer solchen weiten Auslegung nicht folgt, die juristischen Personen [als Parteien] durch ihre vertretungsbefugten Organe berechtigt [sind], aufgrund des § 83 Abs 1 gewillkürte Vertreter zu bestellen“. Angesichts der in § 80 Abs 1 und § 83 BAO divergierenden Terminologie ist die zweite Auslegungsvariante, nach welcher sich die juristische Person **als Partei** eines Bevollmächtigten bedienen kann, zu bevorzugen.

Eine **auf die gesetzliche Vertretung reduzierte Auslegung des § 80 Abs 1 BAO** erscheint daher zumindest im Verhältnis zur Bevollmächtigungsregelung des § 83 durchaus möglich.

24 ErläutRV 228 BlgNR 9. GP 59.

25 Ritz, BAO⁵ § 83 Rz 3 (Stand 2014, lindeonline.at).

26 Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ § 83 Anm 3 (Stand 1.8.2011, rdb.at).

Der Vorteil der Einbeziehung der gewillkürten Vertreter in § 80 Abs 1 BAO wiederum mag darin liegen, dass die organschaftlichen und die gewillkürten Vertreter juristischer Personen gleichermaßen die abgabenrechtlichen Pflichten der von ihnen Vertretenen treffen.²⁷ Denn **während § 80 Abs 1 BAO dem berufenen Vertreter explizit die Pflichten des Abgabepflichtigen** und damit auch die für das Finanzstrafrecht bedeutsamen Offenlegungs-, Wahrheits- und Anzeigepflichten der §§ 119 ff BAO **überbindet, normiert § 83 BAO keine dementsprechende Pflichtenübertragung**.²⁸ Dies macht aber durchaus Sinn, weil sich – so wie sich Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis aus der Vollmacht ergeben (§ 83 Abs 2 BAO) – die Pflichten des bevollmächtigten Vertreters nur aus dem damit idR einhergehenden Auftragsverhältnis ergeben können. In diesem Sinne wird § 83 BAO von der hL auch in Zusammenhang mit der in § 9 BAO normierten Vertreterhaftung verstanden: Denn Haftungsvoraussetzung ist, dass der Bevollmächtigte eine ihm **vertraglich übertragene abgabenrechtliche Pflicht** verletzt.²⁹

Da die Pflichten der Vertreter idS § 80 Abs 1 und jener des § 83 BAO somit nicht gleichlaufend normiert sind, würde eine Zuordnung der gewillkürten Vertreter juristischer Personen zu § 80 Abs 1 BAO zu einer **Ungleichbehandlung gegenüber den gewillkürten Vertretern natürlicher Personen** führen,³⁰ welche wohl auch damit nicht gerechtfertigt werden kann, dass eine juristische Person, ohne von einer natürlichen Person vertreten zu werden, handlungsunfähig ist, denn das ist auch bei einer geschäftsunfähigen natürlichen Person nicht anders.

Die Problematik einer solchen Ungleichbehandlung als Folge der Einbeziehung der gewillkürten Vertreter in § 80 Abs 1 BAO ist auch dem UFS³¹ nicht verborgen geblieben, weshalb er den **Prokuristen einer GmbH nicht in die Haftung nach §§ 9 iVm 80 Abs 1 BAO einbeziehen wollte**. Er verwies dabei auf die Rsp des VwGH zu § 67 Abs 10 ASVG, welcher gleichermaßen eine Haftung der „zur Vertretung juristischer Personen [...] berufenen Personen“ normiert. Der VwGH hat dabei erkannt, dass „[d]ie Konsequenz einer solchen Gesetzesauslegung, daß nämlich zwar Prokuristen von Kapitalgesellschaften, nicht aber z.B. Prokuristen von Einzelkaufleuten der Haftung des § 67 Abs. 10 ASVG ausgesetzt wären, [...] überdies unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes verfassungsrechtlich bedenklich [wäre]“, und subsumierte daher lediglich die „gesetzlichen“ Vertreter unter § 67 Abs 10 ASVG.³²

27 So Stoll, BAO I 786 f.

28 Nach Stoll, BAO II 1367 treffen auch den Bevollmächtigten die Offenlegungs-, Wahrheits- und Anzeigepflichten. Diese können sogar weiter reichen als die Vertretungsbefugnis, sofern der Vertreter tatsächlich für den Abgabepflichtigen tätig wird, womit Stoll wohl den faktisch Wahrnehmenden anzusprechen scheint.

29 So Tanzer/Unger in Vavrovsky 38; Unger in Ratka/Rauter Rz 7/22; Stoll, BAO I 119; aA Kopecky, Haftung 135 (vgl auch Kapitel 3.2.).

30 Stoll, BAO I 786 f stößt sich daran anscheinend nicht.

31 UFS 31.3.2011, RV/0399-I/09; dies widerspricht 13 Os 116/10y (vgl Kapitel 2.2.).

32 VwGH 5.3.1991, 89/08/0223; mittlerweile stRsp 14.3.2001, 2000/08/0097 mwN (vgl auch Kapitel 2.4.).

Eine ähnliches Bild ergibt sich in Hinblick auf die durch § 84 BAO vorgenommene Einschränkung der Bevollmächtigungsregelung des § 83 BAO: Grundsätzlich herrscht im Abgabenverfahren weder absoluter noch relativer Anwaltszwang, dh auch eine Vertretung durch Familienangehörige oder etwa Angestellte des Abgabepflichtigen ist zulässig (vgl auch § 84 Abs 4 BAO).³³ Gem § 84 BAO sind aber jene Bevollmächtigten von der Abgabenbehörde abzulehnen, die die Vertretung „*geschäftsmäßig*“ betreiben, ohne hierzu berufsrechtlich befugt zu sein. Berufsrechtlich befugt wären etwa Steuerberater oder Rechtsanwälte. **Bezieht man nun den gewillkürten Vertreter juristischer Personen in § 80 Abs 1 BAO ein**, kann dieser nicht zugleich unter den Terminus „Bevollmächtigter“ iSd §§ 83 f BAO subsumiert werden und würde damit **nicht der Einschränkung des § 84 BAO unterliegen**. Diese würde lediglich den rechtsgeschäftlichen Vertreter natürlicher Personen betreffen.³⁴

ME könnte der hinsichtlich der juristischen und der natürlichen Person differenzierende Wortlaut des § 80 Abs 1 BAO auch daher rühren, dass im juristischen Sprachgebrauch bei der Vertretung nicht geschäftsfähiger natürlicher Personen von „gesetzlicher“³⁵ Vertretung, hingegen bei der gesellschaftsrechtlichen Vertretung von „organschaftlicher“³⁶ Vertretung die Rede ist. Warum der Gesetzgeber aber die Formulierung „zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen“ gewählt hat und nicht auch hier von organschaftlicher Vertretung spricht, wird unklar bleiben.

Da der Wortlaut der Bestimmung aber eine Deutung der „berufenen“ Vertreter iSe organschaftlichen Vertretung zulässt, ist er auch dahingehend **verfassungskonform zu interpretieren, dass es zu keiner Ungleichbehandlung der gewillkürten Vertreter juristischer und natürlicher Personen** kommt. Hierbei geht es zum einen um die **gleichmäßige Anwendbarkeit** der mit § 84 BAO vorgenommenen Einschränkungen einer rechtsgeschäftlichen Übertragung abgabenrechtlicher Pflichten und zum anderen um den **Pflichtenumfang**, welcher bei gesetzlichen/organschaftlichen und rechtsgeschäftlichen Vertretern grundsätzlich anders zu beurteilen ist. Zudem macht es auch durchaus Sinn, den gesetzlichen und organschaftlichen Vertretern das umfassendste Maß an Pflichten zu übertragen und sich bei den bevollmächtigten Vertretern – sowohl natürlicher als auch juristischer

33 Vgl etwa *Unger in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB § 83, 247.

34 Inwieweit § 84 BAO einer rechtsgeschäftlichen Bevollmächtigung an sich entgegensteht, wird in Kapitel 2.3.3. noch zu klären sein.

35 Vgl etwa § 158 ABGB und die dazugehörige Kommentierung von *Fischer-Czermak in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON¹⁰⁴ § 158 Rz 1 ff (Stand 1.5.2017, rdb.at); vgl auch *Perner/Spitzer/Kodek*, Bürgerliches Recht⁵ 126 ff.

36 Vgl etwa zur Vertretung der KG *Koppensteiner/Auer in Straube/Ratka/Rauter*, UGB I⁴ § 170 Rz 1 ff (Stand 1.12.2009, rdb.at); zur GmbH *Enzinger in Straube/Ratka/Rauter*, GmbHG § 18 Rz 5 ff (Stand 1.8.2013, rdb.at) sowie zur OG *Kalss/Schauer in Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht² Kap 2.2 Rz 2/569 (Stand 1.6.2017, rdb.at).

Personen – daran zu orientieren, welche Pflichten jeweils konkret rechtsgeschäftlich übertragen worden sind.³⁷

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass entgegen der hM der **gewillkürte (rechtsgeschäftliche) Vertreter juristischer Personen kein „berufener“ Vertreter iSd § 80 Abs 1 BAO, sondern vielmehr unter § 83 BAO zu subsumieren ist.**

2.2. Die Behandlung faktischer Organe in Lehre und Rsp

Inwieweit faktische Organe als „Vertreter“ in die abgabenrechtliche Vertreterhaftung einzubeziehen sind und als unmittelbare Täter einer Abgabenhinterziehung in Betracht kommen, ist fraglich. Primäre Voraussetzung für die Vertreterhaftung nach § 9 BAO sowie Tatbestandsmerkmal der Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG) ist die Verletzung einer abgabenrechtlichen Pflicht, wobei sich § 33 FinStrG auf die Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Wahrheits- oder Offenlegungspflicht beschränkt. Sowohl Haftungspflichtiger als auch unmittelbarer Täter einer Abgabenhinterziehung kann daher nur sein, wen derartige abgabenrechtliche Pflichten treffen. Damit ist aber auch klar, dass – sofern faktische Organe als abgabenrechtliche Pflichtenträger anzusehen sind – sie dahingehend **im Haftungsregime des § 9 BAO wie auch im Strafregime des § 33 FinStrG gleichzubehandeln sind.**

Ungeachtet dessen haben sich Literatur und Rsp zur Strafbarkeit faktischer Organe teils diametral entgegengesetzt entwickelt als zu der Frage deren abgabenrechtlicher Haftungspflicht. Eine Haftung des faktischen Geschäftsführers nach § 9 BAO hat die hM³⁸ mangels dessen rechtlicher Befähigung bisher abgelehnt. Obwohl man meinen könnte, dass eine Haftung eher eintreten sollte als eine Strafbarkeit, hat sich die finanzstrafrechtliche Literatur und Rsp konträr entwickelt und kommt idR zu einer Strafbarkeit faktisch Handelnder, wobei hier aber zwischen dem schlicht faktisch Wahrnehmenden und dem faktischen Geschäftsführer zu unterscheiden ist.

Faktisch Wahrnehmender ist derjenige, der für einen anderen dessen abgabenrechtliche Pflichten wahrnimmt; **irrelevant** soll dabei sein, **ob dieser überhaupt dazu befugt ist oder nicht.**³⁹ Nach der stRsp des VwGH⁴⁰ sowie einem Teil der Rsp

37 Ganz ähnlich sehen in finanzstrafrechtlicher Hinsicht *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 770 im Bevollmächtigten aufgrund der rechtsgeschäftlichen Pflichtenübertragung einen „Garanten“; so auch *Seiler/Seiler*, FinStrG³ § 33 Rz 7.

38 Vgl etwa *Ritz*, BAO⁵ § 9 Rz 1 (Stand 2014, lindeonline.at); *Unger* in *Ratka/Rauter* Rz 7/45; *Althuber/Tappen/Merkhah*, ÖStZ 2013, 580 jeweils mit weiteren Nachweisen sowie beispielhaft VwGH 21.9.2009, 2009/16/0086 unter Verweis auf die Vorjudikatur.

39 Vgl etwa OGH 23.6.1980, 11 Os 173/79 sowie VwGH 29.9.2004, 2004/13/0101; vgl auch *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 33 Rz 86 (Stand 1.1.2014, rdb.at); *Winkler* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 11 Rz 41 (Stand 1.1.2014, rdb.at); *Fellner*, FinStrG I²² § 33 Rz 15 (Stand November 2016, lexisnexus.com) jeweils unter Verweis auf die Judikatur; *Seiler/Seiler*, FinStrG³ § 33 Rz 11.

40 Vgl etwa VwGH 29.9.2004, 2004/13/0101 mwN.

des OGH⁴¹ und der hL⁴² sind faktisch Wahrnehmende als **unmittelbare Täter** in die finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit miteinzubeziehen. Mit der Einordnung als unmittelbarer Täter impliziert die hM aber, dass den faktisch Wahrnehmenden eine Offenlegungspflicht trifft. Denn als unmittelbarer Täter kann er nur dann eine Ausführungshandlung setzen, wenn ihn eine derartige nach § 33 FinStrG tatbestandliche Pflicht auch getroffen hat (vgl dazu Kapitel 4.2.).

ME wäre hier zunächst der rein faktisch, dh unbefugt Wahrnehmende streng vom – mag er auch nur konkludent berechtigt und verpflichtet worden sein – „beauftragt“ Wahrnehmenden zu trennen. Der unbefugt Wahrnehmenden ist nicht organschaftlicher Vertreter iSd § 80 Abs 1 BAO und auch nicht gewillkürter Vertreter nach § 83 BAO. Ihm wurden weder gesetzlich noch vertraglich Pflichten überbunden. Mangels ihm treffender abgabenrechtlicher Pflichten müsste auch eine unmittelbare Täterschaft ausscheiden.

Die Rsp des OGH ist diesbezüglich uneinheitlich. Für den 11. Senat resultiert aus der „Wahrnehmung der Angelegenheiten des Abgabepflichtigen [...] die [...] Aufgabe, für ihn der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht [...] zu entsprechen“.⁴³ Der **11. Senat** sah den faktisch Wahrnehmenden daher auch als **unmittelbaren Täter** an, obwohl dieser weder bevollmächtigt noch beauftragt war. Fraglich bleibt, wie durch die Wahrnehmung allein Pflichten begründet werden sollen. Der **14. Senat** hingegen hat **in Anlehnung an die Rsp des 12. und 13. Senates** festgehalten, dass „[u]nmittelbarer Täter des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung [...] nur derjenige sein [kann], den eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht trifft (12 Os 3/87), wogegen die faktische Wahrnehmung der Angelegenheiten des Abgabepflichtigen (bloß) die strafrechtliche Haftung als Beitragstäter (§ 11 dritter Fall FinStrG) begründet (13 Os 168/88)“.⁴⁴ Im referierten Fall hat der 13. Senat des OGH den für seine Gattin unrichtige Steuererklärungen abgebenden Ehemann als Beitragstäter angesehen.⁴⁵ ME hat der 14. Senat völlig zutreffend festgehalten, dass den **rein faktisch, dh nicht beauftragten Wahrnehmenden keine Pflicht**⁴⁶ trifft und sich dieser nur als **Beitragstäter** strafbar machen kann (zur Beteiligung vgl Kapitel 4.3.).

41 So etwa OGH 23.6.1980, 11 Os 173/79; vgl zu einem faktischen Geschäftsführer auch OGH 18.10.2012, 13 Os 57/12z (RIS-Justiz RS 0086711).

42 So *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 775; *Eberl in Bernegger/Rosar/Rosenberger* 813; *Fellner*, FinStrG²² § 33 Rz 15 (Stand November 2016, lexisnexus.com); vgl auch die Nachweise bei *Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 33 Rz 86 (Stand 1.1.2014, rdb.at).

43 OGH 23.6.1980, 11 Os 173/79.

44 OGH 25.5.1993, 14 Os 74/93.

45 OGH 30.3.1989, 13 Os 168/88.

46 Mangels Pflicht zum Tätigwerden ist mE auch eine Strafbarkeit aufgrund Unterlassens nicht denkbar (so aber *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG 1⁴ § 33 Rz 13, die von einer Pflichtenübernahme und daher einer Garantenstellung ausgehen; inkonsequent insofern *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 775, die zwar eine Strafbarkeit wegen Unterlassens ablehnen, aber den aktiv tätig werdenden faktisch Wahrnehmenden als unmittelbaren Täter ansehen, gleich ob dieser befugt oder unbefugt handelt; zur Möglichkeit eines Beitrages durch Unterlassen siehe Kapitel 4.3.3.2.).