

Der steuerliche Fitness-Test für Unternehmen

Fehler vermeiden - Risiko minimieren - Einsparungspotentiale nutzen durch Tax Compliance

Bearbeitet von

Raphael Albert, Sabine Bernegger, Verena Trenkwalder, Christian Eberl, Stefan Papst, Ferdinand Kleemann, Alexander Cserny, Rainer Götz, Thomas Hahn, Peter Hofmann, Anna Jara, Eva Kleedorfer, Michaela Landauf, Margit Müllner, Armin Obermayr, Lisa Paterno, Markus Vaishor, Thomas Walter, Werner Rosar, Andreas Helnwein, Karin Mayrhofer, Florian Rosenberger, Clemens Endfellner, Friedrich Fraberger, Alfred Shubshizky, Hans Zöchling, Christoph Plott

1. Auflage 2016 2016. Buch. 416 S. Hardcover

ISBN 978 3 7073 3479 1

Format (B x L): 15,5 x 22,5 cm

[Recht > Europarecht , Internationales Recht, Recht des Auslands > Recht des Auslands > Ausländisches Recht: Österreich](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

The logo for beck-shop.de features the text "beck-shop.de" in a bold, red, sans-serif font. Above the "i" in "shop" are three red dots of increasing size. Below the main text, the words "DIE FACHBUCHHANDLUNG" are written in a smaller, red, all-caps, sans-serif font.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](#) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

1. Einleitung

Die Lösung steuerlicher Aufgabenstellungen zählt nicht zu den Lieblingsbeschäftigungen von kaufmännischen Geschäftsführern, Führungskräften in den Bereichen Rechnungswesen und Finanzen oder Controllern. Trotzdem ist die Beschäftigung mit diesem „ungeliebten“ Thema wichtig:

- Steuern sind Kosten des Unternehmens und mindern den wirtschaftlichen Gewinn.
- Steuerliche Risiken können eine Auswirkung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage haben und müssen daher erkannt, gesteuert und korrekt bilanziert werden.
- Eine Vielzahl von steuerlichen Aufzeichnungs-, Zahlungs- und Erklärungs-pflichten ist zu beachten.
- Eine Verletzung dieser steuerlichen Pflichten kann nicht nur für die Gesellschaft zu empfindlichen finanziellen Konsequenzen führen, sondern auch das Risiko einer persönlichen Haftung für Manager begründen.

Nachfolgend wird die rechtliche Komponente der Managerverantwortlichkeit für Tax Compliance beleuchtet.

2. Tax Compliance im Gesellschaftsrecht

Den Organen von Kapitalgesellschaften (im Wesentlichen GmbH und AG) obliegt die laufende Geschäftsführung. Ein grundlegender Aspekt der ordnungsgemäßen Unternehmensführung ist die Übernahme der **Kontroll- und Organisationsverantwortung** im Unternehmen.¹ Zur Kontrollverantwortung zählt auch die Verpflichtung der Geschäftsführung, durch geeignete und zumutbare Schutzvorkehrungen auf allen Ebenen des Unternehmens auf ein rechtmäßiges Verhalten hinzuwirken (Legalitätskontrolle). Vor diesem Hintergrund haben die Organmitglieder auch dafür zu sorgen, dass die *öffentlich-rechtlichen* Verpflichtungen, die für die Kapitalgesellschaft vorgesehen sind, erfüllt werden.² Dazu gehören **steuerliche Pflichten**, wie insb

- die Entrichtung der Abgaben
- die Abgabe von Steuererklärungen
- die Erfüllung von Anzeigepflichten, die steuerrechtlich vorgesehen sind
- die Einbehaltung und Abfuhr von Steuerabzugsbeträgen (zB Lohn- oder Kapitalertragsteuer sowie Steuerabzug in besonderen Fällen gem § 99 EStG)
- die Steuerrechtsdurchsetzung (zB durch Wahrnehmung der Rechte des Unternehmens in Betriebsprüfungen oder Einbringung von Rechtsmittel gegen für das Unternehmen ungünstige Behörden- und Gerichtsentscheidungen)

1 Nowotny in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG § 70 Rn 17.

2 Reich-Rohrwig in Straube/Ratka/Rauter (Hrsg), GmbHG (Stand 1.6.2015) § 25 Rn 18 und 54.

- die Umsetzung der Ergebnisse des Tax Plannings
- die Wahrnehmung eines Tax Risk Managements (dh Erkennung und Steuerung steuerlicher Risiken)

Zudem muss die Gesellschaft in einer Art und Weise organisiert sein, die den Gesellschaftszweck fördert. Der Informationsfluss ist so zu gestalten, dass sich die Geschäftsführung jederzeit einen zuverlässigen Überblick über die wirtschaftliche und finanzielle Situation des Unternehmens verschaffen kann. Aber auch sachverständige Dritte sollen sich innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens verschaffen können.³ Nach § 22 Abs 1 GmbHG und § 82 AktG haben die Organmitglieder daher auch dafür zu sorgen, dass in der Kapitalgesellschaft ein den Anforderungen des Unternehmens und den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes **Rechnungswesen** geführt wird. Damit steht die oben angesprochene Tax-Compliance-Verpflichtung, welche die Organmitglieder im Rahmen ihrer Kontrollverantwortung wahrzunehmen haben, im engen Zusammenhang: Zum einen wird die Pflicht zur Führung eines Rechnungswesens im Lichte des § 124 BAO, wonach die unternehmensrechtliche Buchführungspflicht auch im Interesse der Abgabenerhebung erfüllt werden muss, grds auch als abgabenrechtliche Pflicht angesehen, was zur Folge hat, dass eine Verletzung derartiger Dokumentationspflichten abgabenrechtliche Folgen haben kann (ua persönliche Haftung nach § 9 iVm § 80 BAO, Sanktionierung mittels Schätzung nach § 184 BAO oder Bestrafung wegen Finanzordnungswidrigkeit).⁴ Zum anderen sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei nach § 189 Abs 1 Z 1 UGB rechnungslegungspflichtigen Kapitalgesellschaften nach § 5 EStG maßgeblich für die Steuerbilanz, es sei denn, zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen.

Im gesellschaftsrechtlichen Schrifttum werden die folgenden **Aufgaben** zur ordnungsgemäßen Führung eines Rechnungswesens als erforderlich erachtet, wobei die (im Wesentlichen) in den §§ 189 ff UGB dargelegten Grundsätze kaufmännischer/unternehmerischer Rechnungslegung einzuhalten sind:⁵

- die Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle
- die Errichtung von Inventaren
- die Errichtung des Jahresabschlusses sowie der Gewinn- und Verlustrechnung (inkl korrekter Abbildung steuerlicher Sachverhalte und der Berücksichti-

3 Vgl § 190 Abs 1 Satz 2 und 3 UGB und § 131 Abs 1 BAO.

4 Siehe zB Ritz, BAO⁵ § 124 Rn 11 ff. Nach Stoll, BAO 1384 ff werden durch § 124 BAO außerabgabenrechtliche Pflichten nicht *generell* zu abgabenrechtlichen Pflichten (deren Verletzung zB für § 9, § 163 und § 184 BAO von Bedeutung ist); Verletzungen abgabenrechtsfremder Dokumentationspflichten können abgabenrechtlich nur sanktioniert werden, wenn die abgabenrechtsfremden Aufzeichnungspflichten geeignet sind, Steuerrechtssachverhalte beweismäßig zu erfassen oder zu sichern.

5 Siehe bspw Unger in Straube (Hrsg), GmbHG (Stand 1.8.2013) § 22 Rn 9 mwN. Zu den sonstigen unternehmensrechtlichen (ua) Verpflichtungen, die über § 124 BAO auch abgabenrechtliche Bedeutung erlangen können, siehe Ritz, BAO⁵ § 124 Rn 3.

gung von sofort zahlungswirksamen und latenten Steuern sowie von Steuer-
risiken)

- die siebenjährige Aufbewahrung von Büchern samt Buchungsbelegen, Inventaren, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüssen samt den Lageberichten, Konzernabschlüssen samt Konzernlageberichten, empfangenen und abgesandten Geschäftsbriefen und sonstigen Unterlagen, die für abgabenrechtliche Zwecke von Bedeutung sind

In § 25 Abs 1 GmbHG und § 84 Abs 1 AktG ist geregelt, dass GmbH-Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder von Aktiengesellschaften die Geschäfte der Gesellschaft mit der **Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes** zu führen haben. Darin wird ein sehr strenger Maßstab, der bei der Feststellung, ob ein Schaden rechtswidrig und schuldhaft entstanden ist, gesehen. Die Sorgfaltsanforderungen bestimmen sich nach den Verhältnissen der Gesellschaft. In dem Zusammenhang werden folgende Umstände genannt: Größe, eingesetztes Vermögen, Art des Gesellschaftsgegenstands, jeweilige wirtschaftliche Lage, Konkurrenzsituation etc.⁶

Dies ist insofern von abgabenrechtlicher Bedeutung, als der gesellschaftsrechtlich statuierte Sorgfaltungsgrad auch bei der Behandlung des Verschuldens für Zwecke der Haftung der gesetzlichen Vertreter für Abgabenschulden nach § 9 BAO gilt. Ebenso wie bei der in § 25 GmbHG und § 84 AktG vorgesehenen Verantwortlichkeit der Organe gegenüber der Gesellschaft wäre auch bei der Feststellung, ob die gesetzlichen Vertreter einer Gesellschaft im Haftungsweg (gem § 9 BAO) in Anspruch genommen werden können, das Treffen geeigneter und zumutbarer Schutzvorkehrungen, um Gesetzesverstößen im Unternehmen (auf Verschuldensebene) entgegenzuwirken, zu berücksichtigen. Wenn zulässigerweise Ressortverteilungen eingerichtet sind, können diese Schutzvorkehrungen bspw in Kontroll- und Aufsichtsmaßnahmen von je nach Lage des Falls unterschiedlicher Intensität bestehen.⁷

3. Tax Compliance im Abgabenrecht

3.1. Abgabenrechtliche Entrichtungs-, Erklärungs- und Aufzeichnungspflichten⁸

3.1.1. Entrichtungspflicht

Die Pflicht zur Entrichtung von Abgaben ist grds aus § 80 BAO abzuleiten, wonach die Vertreter juristischer Personen dafür zu sorgen haben, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, *entrichtet werden*.

6 Jabornegg/Strasser in Jabornegg/Strasser, AktG § 84 Rn 95.

7 Weiterführend Althuber/Vavrovsky, AR aktuell 2/2007, 10 (10 ff).

8 Eine informative Übersicht über die Zahlungstermine der häufigsten laufend zu entrichtenden bzw nicht durch einzelfallbezogenen Bescheid vorgeschriebenen Steuern und Abgaben, die Abgabetermine

Termine für die **Entrichtung** von Abgaben sind nicht in der BAO selbst geregelt; sie sind den Materiengesetzen zu entnehmen. In diesem Zusammenhang können beispielhaft folgende Bestimmungen genannt werden:

- **§ 79 Abs 1 EStG:** Die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, ist grds spätestens am 15. des Folgemonats in einem Betrag an das Finanzamt abzuführen.
- **§ 96 Abs 1 Z 1 lit a EStG:** Die Kapitalertragsteuer auf Gewinnausschüttungen ist grds binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abzuführen.
- **§ 101 Abs 1 EStG:** Nach § 99 EStG einbehaltene Steuerbeträge sind spätestens am 15. Tag des Folgemonats der abzugspflichtigen Zahlung an das Finanzamt abzuführen.
- **§ 24 Abs 3 KStG** (sinngemäße Anwendung der Vorschriften des EStG für die Entrichtung der Körperschaftsteuer): Die Körperschaftsteuervorauszahlungen ist zu je einem Viertel am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November zu leisten.⁹
- **§ 21 Abs 1 UStG:** Umsatzsteuervorauszahlungen sind spätestens am Fälligkeitstag (dh am 15. des zweifolgenden Monats) zu entrichten.

3.1.2. Erklärungspflicht

In § 119 BAO ist die Pflicht des Abgabepflichtigen, für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsame Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften **vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen**, vorgesehen (zB durch Abgabe von Steuererklärungen und sonstiger Anmeldungen oder Anzeigen bspw gem § 121 BAO oder § 139 BAO und sonstige Abrechnungen und Anbringen). Daran anknüpfend sieht § 134 BAO vor, dass Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer sowie für die Feststellung der Einkünfte (§ 188 BAO) *bis zum Ende des Monats April jeden Folgejahrs* einzureichen sind. Wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt, müssen diese Abgabenerklärungen *bis zum Ende des Monats Juni jeden Folgejahrs* eingereicht werden (längere Fristen bei Vertretung durch einen Steuerberater).¹⁰

Die aus der BAO dem Grunde nach abgeleitete **Erklärungspflicht** wird in den sonstigen (steuerlichen) Materiengesetzen noch konkretisiert und erweitert. Dies ist vor allem im Hinblick auf die in den (nicht abschließend) aufgezählten Regelungen vorgesehenen Termine relevant:

der häufigsten Steuer- und Abgabenerklärungen und die häufigsten Aufzeichnungspflichten findet sich bei *Halwachs/Kumer* in *Zöchling* (Hrsg), SWK-Spezial Tax Controlling in der Praxis (2012) 44 (45 ff).

⁹ Vgl § 45 Abs 2 EStG.

¹⁰ Bezogen auf die Umsatzsteuer gilt diese Regelung nur für Jahreserklärungen, da für UVAs im UStG (§ 21 Abs 1) eine speziellere Fristenregelung getroffen wird.

- **§ 84 Abs 1 EStG:** Die Übermittlung der Lohnzettel an das zuständige Finanzamt hat bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahrs zu erfolgen.
- **§ 96 Abs 3 EStG:** Der Abzugsverpflichtete hat innerhalb einer Woche ab dem Zufluss der Ausschüttung eine KEST-Anmeldung an das zuständige Finanzamt zu übermitteln.
- **§ 101 Abs 3 EStG:** Dem Steuerabzug nach § 99 EStG unterliegende Beträge und die Höhe der abgezogenen Steuerbeträge sind dem zuständigen Finanzamt bis spätestens zum 15. Tag nach Ablauf des Folgemonats der abzugspflichtigen Zahlung mitzuteilen.
- **§ 109b Abs 6 EStG:** Die Mitteilung wg Zahlungen ins Ausland für bestimmte Tätigkeiten (im Inland ausgeübte selbständige Tätigkeiten; Vermittlungsleistungen, die von unbeschränkt Steuerpflichtigen erbracht werden oder die sich auf das Inland beziehen; kaufmännische oder technische Beratung im Inland) haben bis Ende Jänner des auf die Zahlung folgenden Kalenderjahrs zu erfolgen (bei elektronischer Übermittlung bis Ende Februar des auf die Zahlung folgenden Kalenderjahrs).
- **§ 21 Abs 1 UStG:** Umsatzsteuervoranmeldungen sind grds am 15. des zweitfolgenden Monats einzureichen.
- **§ 2 Abs 1 der VO des BMF für Verfahren zur Erstattung der abziehbaren Vorsteuern:** Anträge sind binnen neun Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs zu stellen, in dem der Erstattungsanspruch entstanden ist (dh spätestens am 30.9. des Folgejahrs; die Frist ist nicht verlängerbar, Fristversäumnis führt zur Versagung der Erstattung).
- **§ 10 Abs 1 GrEStG:** Erwerbsvorgänge, die dem GrEStG unterliegen, sind bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats beim zuständigen Finanzamt mittels einer Abgabenerklärung anzuzeigen.
- **§ 31 Abs 1 GebG:** Rechtsgeschäfte, für die eine Hundertsatzgebühr mit Bescheid festzusetzen ist, sind grds bis zum 15. Tag des zweiten auf das Kalendermonat, in dem die Gebührenschuld entstanden ist, folgenden Monats beim Finanzamt anzuzeigen.

3.1.3. Aufzeichnungspflicht

§ 124 BAO normiert die abgabenrechtliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht, wobei die Bestimmung Aufschreibungen betrifft, die zur Erfassung abgabenrechtlich relevanter Tatbestände dienen und soweit sie geeignet sind, Steuerrechtssachverhalte beweismäßig zu erfassen oder zu sichern. Die Bücher und Aufzeichnungen sind nach Maßgabe des § 132 BAO mit den zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belegen aufzubewahren. Zur Wahrnehmung dieser abgabenrechtlichen Obliegenheit sind ebenfalls die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen verpflichtet. Als Beispiele für (mangels spezieller Dokumentationsvorschriften) nach hA unmittelbar aus den §§ 124 und 132 BAO ableitbare Aufzeichnungspflichten können folgende genannt werden:

- Aufzeichnungen von Grundlagen für Vorsteuerkorrekturen
- Verpflichtung zur Führung von Aufzeichnungen zur Verrechnungspreisdokumentation¹¹
- Führung von jährlich aktualisierten Übersichten über Betriebsprüfungsauswirkungen
- Evidenthaltung der Unterschiede zwischen UGB- und Steuerbilanz
- Aufzeichnung der dem Steuerabzug gem § 99 EStG unterliegenden Beträge, der Zeitpunkt der Zahlung oder der Gutschrift oder der Verrechnung sowie die Höhe und der Zeitpunkt der Abfuhr der einbehaltenen Steuer
- Evidenthaltung der Option zur Steuerpflicht gem § 10 Abs 3 KStG¹²

Zudem sind aber auch den (steuerlichen) Materiengesetzen zahllose spezifische **Aufzeichnungspflichten** zu entnehmen. Im Folgenden seien nur einige beispielhaft genannt:

- **§ 4 Abs 12 Z 3 EStG idF AbgÄG 2015:** Der Stand der Einlagen ist im Wege eines Evidenzkontos zu erfassen und seine Erhöhungen durch weitere Einlagen und Zuwendungen sowie Verminderungen durch Ausschüttungen oder sonstige Verwendungen sind laufend fortzuschreiben.
- **§ 2 Abs 1 DBA-EntlastungsVO:** Eine quellensteuerfreie Zahlung kann vom Abzugsverpflichteten nur dann ohne Haftungsrisiko durchgeführt werden, wenn ihm der ausländische Zahlungsempfänger eine Ansässigkeitsbescheinigung vorlegt und ein Nachweis über das Vorliegen gewisser Substanzerfordernisse (aktive Tätigkeit, Personal, Geschäftsräumlichkeiten) vorliegt. Diese Bestätigungen für die Anwendbarkeit der Befreiungen von Quellensteuerabzugspflichten haben nach Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung auf dem Formular ZS-QU1 zu erfolgen.
- **§ 13 Abs 4 Z 3 KStG:** Bei der Übertragung stiller Reserven sind die Anschaffungskosten des erworbenen Anteils in Evidenz zu nehmen. Dies ist Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Aufschubes der Besteuerung. Als Anschaffungskosten des erworbenen Anteils gelten die um die übertragenen stillen Reserven gekürzten Beträge.
- **§ 43 Abs 2 UmgrStG:** Die sich auf Grund einer Umgründung ergebenden oder die zu übernehmenden Buchwerte oder Anschaffungskosten von Anteilen sind von den davon Betroffenen und im Falle eines unentgeltlichen Erwerbes von ihren Rechtsnachfolgern aufzuzeichnen und evident zu halten.
- **§ 7 Abs 4 UStG:** Die Steuerfreiheit einer Ausfuhr setzt das Erbringen eines Ausfuhrnachweises (spätestens innerhalb von sechs Monaten nach Bewirkung der Lieferung) voraus.

¹¹ Eine weitere Grundlage dafür wird in den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen gesehen (siehe *Sattlegger*, ÖStZ 2014, 474 mwN).

¹² Vgl auch KStR 2013 Rz 1220.

- **Art 7 Abs 3 UStG:** Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer (steuerfreien) innergemeinschaftlichen Lieferung muss vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen werden (sonst keine Steuerfreiheit).
- **§ 3 Abs 4 und § 4a GebG:** In Fällen der Selbstberechnung sind fortlaufende Aufzeichnungen, aus denen die für die Gebührenbemessung erforderlichen Angaben ableitbar sind, zu führen.

3.2. Compliance-Risiko für die Gesellschaft

Versäumnisse bei der Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten können die folgenden empfindlichen Konsequenzen nach sich ziehen:

- **Säumniszuschläge gem § 217 BAO,** wenn Abgaben nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werden
- **Verspätungszuschläge gem § 135 BAO,** wenn die Fristen zur Einreichung von Steuererklärungen nicht gewahrt werden
- **Anspruchszinsen gem § 205 BAO,** wenn nicht bis zum 1.10.2015 eine Anzahlung bis zur Höhe der voraussichtlich eintretenden Körperschaftsteuerschuld an das zuständige Finanzamt erfolgt
- **Rechtsverlust,** zB Recht auf Erstattung ausländischer Vorsteuern, Versagung von Steuerbefreiungen wg fehlender Ausfuhr- und Buchnachweise, Verlust des Rechts auf Einbringung eines Rechtsmittels gegen abgabenbehördliche Entscheidungen bei Versäumung einer Beschwerdefrist, Verweigerung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Aufwendungen, etwa bei Fehlen einer Verrechnungspreisdokumentation
- mögliche **Haftungsinanspruchnahme der Gesellschaft,** zB
 - wenn bestimmte Abgaben (zB Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Abzugsteuer gem § 99 EStG) nicht einzubehalten und abgeführt werden (siehe etwa §§ 82, 95 Abs 2 und § 100 Abs 2 EStG)
 - für eine auf den Leistungsempfänger übergegangene (eigene) Steuerschuld (zB gem § 19 Abs 1 zweiter Satz UStG)
 - wenn die Gesellschaft als Leistungsempfänger einer steuerpflichtigen Lieferung eines ausländischen Unternehmers gegen Entgelt im Inland die (vom ausländischen Unternehmer geschuldete) Umsatzsteuer nicht (auf Grundlage von § 27 Abs 4 UStG) einbehält und im Namen und für Rechnung des Leistenden an das für diesen zuständige Finanzamt abführt (§ 27 Abs 4 UStG)

Zu beachten ist auch, dass sonstige Nebenansprüche (Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge) im Hinblick auf ihre Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe der gleichen Regelung wie die zu Grunde liegende Steuer unterliegen. Anspruchszinsen sind ertragsteuerlich nicht abzugsfähig.

3.3. Haftungsrisiko für Manager

Bei schuldhafter Pflichtverletzung trifft die Vertreter von juristischen Personen gegebenenfalls eine **Haftung gem § 9 BAO**, und zwar insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können. Die Kausalität einer schuldhaften Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit von Abgaben wird nach der Rsp grds vermutet.¹³ Der Vertreter hat gegenüber dem Dritten – dem Fiskus – dieselbe Sorgfalt einzuhalten, die ihn auch in seinem Pflichtenverhältnis zur Gesellschaft trifft (Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes).¹⁴ Ebenso wie die in § 25 GmbHG und § 84 AktG angeordnete Haftung der Organe gegenüber der Gesellschaft für aus der Pflichtverletzung (hier insb Verstoß gegen zwingende gesetzliche Bestimmungen) resultierende Schäden ist die abgabenrechtliche Vertreterhaftung nach § 9 BAO als **Verschuldenshaftung** (und nicht als Erfolgshaftung) ausgestaltet, sodass letztlich nur ein *sorgfältiges Bemühen*, aber kein Erfolg geschuldet wird.¹⁵ Geeignete Schutzvorkehrungen (bezogen auf die ordnungsgemäße Erfüllung von Tax-Compliance-Verpflichtungen) könnten zB in einer – laufend gewarteten – überblicksartigen Erfassung aller relevanten Zahlungs-, Meldungs-, Erklärungs- und Aufzeichnungspflichten im Sinne einer Fristenevidenz liegen. Im Hinblick auf die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten und die Einhaltung von Fristen sollten klare Zuständigkeiten vereinbart werden. Durch Vertretungsregeln sollte sichergestellt werden, dass die ordnungsgemäße Erfüllung der Aufgaben auch im Falle von Abwesenheiten gewährleistet ist.¹⁶ Wenn Dritte (zB Dienstnehmer, Wirtschaftstreuhänder) mit den abgabenrechtlichen Pflichten betraut werden, kann eine Haftung nach der genannten Bestimmung vor allem dann eintreten, wenn die *Auswahl- und Überwachungspflichten* verletzt werden. Bei Rechtsunkenntnis müsste der Vertreter dafür sorgen, dass entsprechende Erkundigungen eingeholt werden. Zu beachten ist noch, dass sich die Haftung des Vertreters nicht nur auf jene Abgaben, bei denen die vertretene Gesellschaft selbst Schuldner oder zumindest Haftungspflichtige ist, sondern auch auf Nebenansprüche (wie zB Säumniszuschläge) erstreckt.

4. Finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit

Auch vor dem Hintergrund finanzstrafrechtlicher Überlegungen empfiehlt es sich, die im Unternehmen vorhandenen Compliance-Regeln auf ihre Wirksamkeit zu überprüfen und ggf entsprechende personelle und organisatorische Maßnahmen zu installieren:

13 Siehe zB VwGH 2.9.2009, 2008/15/0202.

14 Siehe schon Kopecky, Die Haftung im österreichischen Steuerrecht (1971) 138.

15 Zum Gesellschaftsrecht siehe zB Felzl/Told in Gruber/Harrer, GmbHG § 25 Rn 19.

16 Siehe dazu näher Halwachs/Kumer in Zöchling (Hrsg), SWK-Spezial Tax Controlling in der Praxis (2012) 44 (53 ff).

Grds können Finanzvergehen (va Abgabenhinterziehung und fahrlässige Verkürzung von Abgaben und Finanzordnungswidrigkeiten) sowohl von natürlichen Personen als auch (gem § 28a FinStrG) von Verbänden iSd Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes (VbVG) begangen werden. Als Verbände sind juristische Personen sowie eingetragene Personengesellschaften (OG, KG) und EWIV anzusehen (siehe § 1 Abs 2 VbVG). Eine finanzstrafrechtliche Verfolgung von Verbänden ist denkbar, wenn Entscheidungsträger oder Mitarbeiter Straftaten zu Gunsten des Unternehmens begangen oder das Unternehmen treffende Pflichten verletzt haben (§ 3 Abs 1 VbGV). Entscheidungsträger sind im Wesentlichen Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder.

Neben den Verbänden sind auch die Entscheidungsträger oder Mitarbeiter selbst für ihre Taten und deren Strafbarkeit verantwortlich (siehe auch § 3 Abs 4 VbVG). In diesem Zusammenhang ist der Gesichtspunkt der Ressortverteilung zu nennen: Für Finanzvergehen ist primär jenes Mitglied der Geschäftsführung verantwortlich, in dessen Ressort die Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten fällt. Andere Mitglieder der Geschäftsführung müssen nur dann mit finanzstrafrechtlichen Folgen rechnen, wenn sie sich an einem Finanzvergehen beteiligen. Eine finanzstrafrechtlich relevante Beteiligung eines ressortunzuständigen Mitglieds der Geschäftsführung kann nach hA auch darin liegen, dass die Tätigkeit des ressortzuständigen Kollegen nicht überwacht wurde, obwohl ein Anlass dafür bestand, an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung durch das zuständige Geschäfts-führungsmitglied zu zweifeln.¹⁷

Als praktischer Ansatzpunkt zur Vorbeugung finanzstrafrechtlicher Risiken ist zu beachten, dass ein Handeln aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht (mangels Fahrlässigkeit) finanzstrafrechtlich grds nicht zum Vorwurf gemacht werden kann.¹⁸ Bei Zweifeln an der Rechtslage kann die finanzstrafrechtliche Vorwerfbarkeit eines Fehlverhaltens durch geeignete Erkundigungen, zB bei berufsmäßigen Parteienvertretern, ausgeschlossen werden. Ein weiterer Schritt zur Vermeidung des Vorwurfs einer Sorgfaltspflichtverletzung ist die ordnungsgemäße, dh wahrheitsgemäße Offenlegung des für die Beurteilung relevanten Sachverhalts. Insbesondere gilt dies für von der Auffassung der Finanzverwaltung abweichende Rechtsansichten.¹⁹

Literatur

Althuber/Vavrovsky, Zivil-, abgaben- und finanzstrafrechtliche Aspekte interner Geschäftsverteilungen, AR aktuell 2007, 10
Felzl/Told in *Gruber/Harrer*, GmbHG (2014) § 25

17 *Althuber/Vavrovsky*, AR aktuell 2007, 10 (10 ff).

18 Siehe zB VwGH 26.11.1998, 98/16/0199. Als vertretbar sind jedenfalls die von der Abgabenbehörde kommunizierten Rechtsansichten einzustufen.

19 Kritisch dazu *Fraberger/Eberl* in *Zöchling* (Hrsg), SWK-Spezial Tax Controlling in der Praxis (2012) 87 (90).

- Fraberger/Eberl*, Finanzstrafrechtliche Risiken im Unternehmen vermeiden, in *Zöchling* (Hrsg), SWK-Spezial Tax Controlling in der Praxis (2012) 87
- Halwachs/Kumer*, Das Management von steuerlichen Aufzeichnungs-, Zahlungs- und Erklärungspflichten – am Beispiel eines EDV-basierten Tools, in *Zöchling* (Hrsg), SWK-Spezial Tax Controlling in der Praxis (2012) 44
- Jabornegg/Strasser* in *Jabornegg/Strasser*, AktG I⁵ (2011) § 84
- Kopecky*, Die Haftung im österreichischen Steuerrecht (1971)
- Nowotny* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG (2012) § 70
- Reich-Rohrwig* in *Straube/Ratka/Rauter* (Hrsg), GmbHG (Stand 1.6.2015) § 25
- Ritz*, BAO⁵ (2014) § 124
- Sattlegger*, Erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten, ÖStZ 2014, 474
- Stoll*, BAO (1994)
- Unger* in *Straube* (Hrsg), GmbHG (Stand 1.8.2013) § 22