

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Senatsvorsitzenden SV, den Richter ***3*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***4*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 11. Februar 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 21. Jänner 2020 betreffend Ablehnung einer steuerlichen Vertretung zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 15. Oktober 2019 langte beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (im Folgenden bezeichnet als „belangte Behörde“) ein mit qualifizierter elektronischer Signatur des Beschwerdeführers unterfertigter Antrag auf Befreiung von der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs 1 iVm Abs 6 GSpG ein. Der Antrag wurde eingebracht für das Unternehmen ***Gesellschaft1*** s.r.o., ***Adresse Gesellschaft1***, Slowakische Republik, wobei der Beschwerdeführer dem Inhalt des Anbringens zufolge den „Gesellschafter-Geschäftsführer ***AB***“ vertrete, der wiederum die „Firma ***Gesellschaft1*** s.r.o.“ vertrete.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 2. Dezember 2019 wurde der Beschwerdeführer von der belangten Behörde zur Vorlage der schriftlichen (Original-) Vollmacht der ***Gesellschaft1*** s.r.o. aufgefordert. Am 27. Dezember 2019 wurde der belangten Behörde eine vom Beschwerdeführer (als Vollmachtnehmer) und von Herrn ***AB*** (als Vollmachtgeber) unterfertigte Vollmacht übermittelt.

Mit Bescheid der belangten Behörde vom 21. Jänner 2020 wurde der Beschwerdeführer gemäß § 84 Abs 1 BAO als steuerliche Vertreter der ***Gesellschaft1*** s.r.o. mit sofortiger Wirkung abgelehnt mit der Begründung, die Abgabenbehörde habe gemäß § 84 BAO solche Personen

als Bevollmächtigte abzulehnen, die die Vertretung anderer geschäftsmäßig, wenn auch unentgeltlich, betreiben ohne hierzu befugt zu sein. Wer befugt ist, in Abgabensachen geschäftsmäßig zu vertreten, ergebe sich etwa aus dem Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz (WTBG), der Rechtsanwaltsordnung (RAO), der Notariatsordnung (NO) oder dem Bilanzbuchhaltergesetz (BiBuG). Gleichzeitig wurde die ***Gesellschaft1*** s.r.o. mit Verständigung vom 21. Jänner 2020 von der Ablehnung in Kenntnis gesetzt.

Mit am 11. Februar 2020 bei der belangten Behörde eingelangtem Anbringen erhob der Beschwerdeführer gegen den vorgenannten Bescheid das Rechtsmittel der Beschwerde und stellte die Anträge auf ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides sowie auf Entscheidung durch den Senat. Begründend wurde dazu im Anschluss an eine Wiedergabe des bisherigen Verfahrensablaufes und eine auszugsweise Wiedergabe des Inhalts der der belangten Behörde am 27. Dezember 2019 übermittelten Vollmachtsurkunde wie folgt ausgeführt:

„Die Bestimmung des § 84 Abs. 1 BAO lautet:

„Die Abgabenbehörde hat solche Personen (Personengesellschaften) als Bevollmächtigte abzulehnen, die die Vertretung anderer geschäftsmäßig, wenn auch unentgeltlich betreiben, ohne hiezu befaßt zu sein. Gleichzeitig ist der Vollmachtgeber von der Ablehnung in Kenntnis zu setzen.“

Diese einfachgesetzliche Bestimmung verbietet nach dem eindeutigen Wortlaut eine Vertretung anderer nur dann, wenn sie geschäftsmäßig erfolgt und ohne hiezu befugt zu sein. Diese beiden Voraussetzungen müssen kumulativ vorhanden sein. Fehlt nur ein Tatbestandsmerkmal dieser gesetzlichen Bestimmung, so kann eine Vertretung nicht untersagt werden. Es bleibt unerfindlich, warum der BF nicht befugt sein soll, den Vollmachtgeber zu vertreten. Dies wäre eine gesetzliche Einschränkung der Privatautonomie, die in der Rechtsordnung keine Deckung findet.

*Die belangte Behörde übersieht, dass Vollmachtgeber nicht die Firma ***Gesellschaft1*** s.r.o. ist, sondern deren Gesellschafter-Geschäftsführer ***AB***. Der BF vertritt also nicht die Partei selbst, sondern deren Vertreter als gewillkürten Stellvertreter.*

*Die Begründung im bekämpften Bescheid, wer in Abgabensachen befugt ist, geschäftsmäßig zu vertreten, ergebe sich aus dem WTBG, der RAO, der NO oder dem BiBuG, schließt nicht aus, dass sich der Vollmachtgeber auch von nicht zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugten Personen vertreten lassen kann. Einen Inhalt, dass durch § 84 Abs. 1 BAO der BF von der Vertretung des ***AB*** in dessen Funktion als Gesellschafter-Geschäftsführer ausgeschlossen werden könnte, hat diese Norm jedenfalls nicht und ist die Rechtsansicht der belangten Behörde nicht nachvollziehbar.*

Die Vertretung durch den BF ist darüber hinaus gleich aus mehreren Gründen zulässig:

a) Gemäß § 49 Abs. 1 IPR-Gesetz (IPRG) sind die Voraussetzungen und die Wirkungen der gewillkürten Stellvertretung im Verhältnis des Geschäftsherrn und des Stellvertreters zum Dritten nach dem Recht zu beurteilen, das der Geschäftsherr in einer für den Dritten

erkennbaren Weise bestimmt hat.

Wie aus der notariell beglaubigten Vollmachtsurkunde und den obigen Darstellungen ersichtlich ist, hat *****AB***** als Gesellschafter-Geschäftsführer der Firma *****Gesellschaft1***** s.r.o. den BF nach dem Recht der Slowakei für die belangte Behörde als Dritten in einer erkennbaren Weise als gewillkürten Stellvertreter bestimmt.

Der BF ist daher befugt, den Vollmachtgeber zu vertreten und steht diese Norm dem § 84 Abs. 1 BAO entgegen, weil diese letzt genannte Bestimmung eine Vertretung nur dann ausschließt, wenn der Bevollmächtigte nicht befugt sein sollte, was aber gegenständlich nicht der Fall ist. Der BF ist zweifelsohne befugt, den Vollmachtgeber *****AB***** zu vertreten. Ob dies nun geschäftsmäßig ist oder nicht, diese Frage stellt sich in dieser Rechtsstellung gar nicht.

Nach der ständigen Judikatur des VwGH (zuletzt: Ra 2019/01/0012) ist gemäß § 6 IPRG eine Bestimmung des fremden Rechts nur dann nicht anzuwenden, wenn ihre Anwendung zu einem Ergebnis führen würde, die mit den Grundwertungen der österreichischen Rechtsordnung unvereinbar ist. Schutzobjekt sind primär die "Grundwertungen der österreichischen Rechtsordnung" und nicht subjektive Rechtspositionen von Inländern (vgl. VwGH 6.9.2018, Ra 2018/18/0094, mwN ua. auf VwGH 11.10.2016, Ra 2016/01/0025-0026).

Dass die gewillkürte Stellvertretung nach § 49 Abs. 1 IPRG nicht zu einem Ergebnis führt, welches mit den Grundwertungen der österreichischen Rechtsordnung unvereinbar wäre, ergibt sich schlüssig sowohl aus § 10 AVG als auch aus den §§ 1002 ff ABGB, weil nach diesen Bestimmungen eine Vertretung durch den BF vorbehaltlos zulässig ist.

Die Vorbehaltsklausel des § 6 IPRG (ordre public) steht mit § 84 Abs. 1 BAO nicht im Widerspruch, so dass die gewillkürte Vertretung durch den BF zulässig ist.

b) Gemäß § 10 Abs. 1 AVG können sich die Beteiligten und ihre gesetzlichen Vertreter, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, durch natürliche Personen, die volljährig und handlungsfähig sind und für die in keinem Bereich ein gerichtlicher Erwachsenenvertreter bestellt oder eine gewählte oder gesetzliche Erwachsenenvertretung oder Vorsorgevollmacht wirksam ist, durch juristische Personen oder durch eingetragene Personengesellschaften vertreten lassen. Bevollmächtigte haben sich durch eine schriftliche, auf Namen oder Firma lautende Vollmacht auszuweisen. Vor der Behörde kann eine Vollmacht auch mündlich erteilt werden; zu ihrer Beurkundung genügt ein Aktenvermerk.

Bei dieser Bestimmung handelt es sich zwar nicht um die Prozessnorm im Abgabewesen, aber dennoch geht aus dieser Bestimmung - wie oben dargestellt - unmissverständlich hervor, dass sich nach der österreichischen Rechtsordnung Jedermann durch eine natürliche Person, die volljährig und handlungsfähig ist, vertreten lassen kann. Daraus folgt, dass § 49 Abs. 1 IPRG nicht gegen die Grundwertungen der österreichischen Rechtsordnung verstößt und daher anwendbar ist. Eine steuerliche Vertretung durch den BF kann daher nicht untersagt werden.

c) Wie aus dem verfahrenseinleitendem Antrag hervorgeht, handelt es sich um die Umsetzung von Unionsrecht, was zur Folge hat, dass gemäß Art. 51 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (GRC) auch die Grundsätze des Art. 47 GRC anzuwenden sind. Nach dieser Bestimmung kann sich jede Person unter anderem auch vertreten lassen, was der EuGH als ein

Grundrecht aus den allgemeinen Rechtsgrundsätzen eingestuft hat (EuGH, Rs. 7/98, Slg. 2000, I- 1935 Rn 38). Der Entstehungsgeschichte der Regelung ist zu entnehmen, dass das nicht notwendig ein Rechtsanwalt sein muss (Eser, in: Meyer, GRCh. Art. 47 Rn. 37).

Nachdem es sich bei Art. 47 GRC um Primärrecht handelt, verdrängt es die Bestimmung des § 84 Abs. 1 BAO und ist die letztgenannte Bestimmung auf Grund des Anwendungsvorrangs unangewendet zu lassen, soweit sie im Widerspruch zu Art. 47 GRC steht.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 06.03.2019, Ro 2018/03/0031, judiziert, dass jedes im Rahmen seiner Zuständigkeit angerufene nationale Gericht als Organ des Mitgliedstaates verpflichtet ist, in Anwendung des in Art. 4 Abs. 3 EUV niedergelegten Grundsatzes der Zusammenarbeit das unmittelbar geltende Unionsrecht uneingeschränkt anzuwenden und die Rechte, die es den Einzelnen verleiht, zu schützen. Ist es nicht möglich, die volle Wirksamkeit des Unionsrechtes im Wege einer unionsrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts sicherzustellen, so hat ein innerstaatliches Gericht für die volle Wirksamkeit dieser unionsrechtlichen Normen im Wege des Anwendungsvorrangs Sorge zu tragen, indem es jede möglicherweise entgegenstehende Bestimmung des nationalen Rechts aus eigener Entscheidungsbefugnis unangewendet lässt. Ausgehend davon trifft die VwG und die Verwaltungsbehörden insbesondere die Verpflichtung, im Anwendungsbereich des Unionsrechts die einschlägigen Rechtsvorschriften der Union zu identifizieren und deren Sinn auch anhand der Rechtsprechung der Gerichte der Europäischen Union, insbesondere des EuGH, der letztlich zur Auslegung der Rechtsvorschriften der Europäischen Union zuständig ist (vgl. Art. 267 AEUV), zu erfassen. Auf dieser Grundlage ist der Inhalt der österreichischen Rechtsvorschriften zu klären, die damit im Zusammenhang stehen. Dies betrifft insbesondere solche österreichischen Rechtsvorschriften, die unionsrechtliche Vorgaben umsetzen (vgl. etwa VwGH 10.10.2018, Ra 2017/03/0108, mwN).

Sollte das Verwaltungsgericht Zweifel an der Vertretung durch den BF haben, so wäre gemäß Art. 267 AEUV ein Vorabentscheidungsverfahren mit der Fragestellung einzuleiten, ob Art 47 GRC so auszulegen ist, dass diese Bestimmung der nationalen Norm des § 84 Abs. 1 BAO entgegensteht, dies im Hinblick auf die Vertretung durch eine Person, die nicht zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugt ist. Die Vorabentscheidungsfrage wäre aber im Falle der Verneinung auch dahingehend zu ergänzen, ob § 84 Abs. 1 BAO auch dann der Vertretungsbefugnis nach Art. 47 GRC entgegensteht, wenn die bevollmächtigte Person die Qualifikation eines graduierten Juristen hat und den zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugten Personen gleichzusetzen ist.

d) Der BF würde durch die Nichtzulassung als gewillkürter Vertreter einerseits in seinen Rechten nach Art. 21 GRC diskriminiert werden und würde durch die Nichtzulassung andererseits auch im Recht auf Gleichheit vor dem Gesetz nach Art. 20 GRC und Art. 7 B-VG verletzt werden.

Ad .Art. 21 GRC:

Diese Bestimmung verbietet eine Diskriminierung auf Grund der demonstrativ aufgezählten Merkmale. Der BF ist nach den Bestimmungen des § 17 VwGVG iVm. § 10 AVG berechtigt, den Vollmachtgeber und dessen Firma ***Gesellschaft1*** s.r.o. sogar vor dem

Landesverwaltungsgericht zu vertreten. Nach dieser genannten Prozessnorm besteht überhaupt kein Ausschluss des BF von der Ausübung seiner gewillkürten Vertretung. Es besteht überhaupt keine sachliche Rechtfertigung für den Ausschluss des BF, ihn nach der Rechtsmaterie des Abgabenwesens auszuschließen. Der BF ist ein ausgebildeter Jurist und hat die erforderlichen Kenntnisse und Fähigkeiten, seinen Vollmachtgeber lege artis zu vertreten. Ein Ausschluss würde daher nicht ihn selbst, sondern auch seinen Vollmachtgeber und dessen Firma diskriminieren. § 84 Abs. 1 BAO ist daher im Sinne des oben angeführten Anwendungsvorranges jedenfalls außer Acht zu lassen.

Zu berücksichtigen ist insbesondere, dass nach Art. 21 GRC eine Diskriminierung verboten ist. Der BF fühlt sich insbesondere in seinem Recht als ausgebildeter Jurist diskriminiert, die gewillkürte Vertretung auszuüben, wobei darauf hinzuweisen ist, dass nach der Rechtsmaterie des Allgemeinen Verwaltungsrechts sogar eine Person ohne juristische Ausbildung Vertretungshandlungen (Landesverwaltungsgericht eingeschlossen) durchführen könnte und sich hier eine massive Ungleichbehandlung im Sinne der nachstehenden Gleichbehandlung vor dem Gesetz (Verletzung des Sachlichkeitsgebotes) ergeben würde.

Ad Art 20 GRC:

Diese Bestimmung ist gleich auszulegen wie Art. 7 B-VG. Ein Ausschluss nach § 84 Abs 1 BAO wäre daher gleichheitswidrig, weil der BF nach den gleich zuhaltenden Bestimmungen des allgemeinen Verwaltungsrechts bis zu den Höchstgerichten sehr wohl befugt ist, Vertretungshandlungen durchzuführen. Es besteht keine sachliche Rechtfertigung, warum das nach der Prozessnorm des Abgabenrechts nicht gestattet sein soll. Dies insbesondere im Hinblick einer Vertretung vor der Abgabenbehörde 1. Instanz, wo doch der BF sogar berechtigt ist, nach § 17 VwGVG iVm. 10 AVG den Vollmachtgeber und seine Firma vor dem Landesverwaltungsgericht zu vertreten. Es würde sich hier sogar um eine massive Benachteiligung handeln, die nur auf unsachlichen Erwägungen beruhen kann. Nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH liegt eine Verletzung des Gleichheitssatzes immer dann vor, wenn Gleiches ungleich (oder Ungleiches gleich) behandelt wird. Gegenständlich geht es um die Vertretung in Verwaltungsangelegenheiten, wo nicht gesagt werden kann, dass das Finanzwesen im Vergleich zu anderen Verwaltungsmaterien eine besonders schwierige Materie wäre und deshalb nur berufsmäßige Parteienvertreter zugelassen werden. Wie bereits oben erwähnt, ist es in den sonstigen Verwaltungsangelegenheiten auch Nichtjuristen gestatten, Parteien sogar bis zu den Landesverwaltungsgerichten zu vertreten. Der Ausschluss des BF als graduiertem Juristen spricht daher (unpräjudiziell) gegen das Gleichheitsgebot und stellt eine Verletzung in einem verfassungsgesetzlichen Grundrecht dar.“

Mit Beschwerde vorentscheidung der belangten Behörde vom 8. Mai 2020 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Abgabenbehörde gemäß § 84 Abs 1 BAO solche Personen als Bevollmächtigte abzulehnen habe, die die Vertretung anderer geschäftsmäßig, wenn auch unentgeltlich betreiben, ohne hierzu befugt zu sein. Eine geschäftsmäßige Vertretung setze nicht voraus, dass sie für mehrere Personen entfaltet wird. Eine Vertretung nur einer Person erfolge geschäftsmäßig, wenn aus

den jeweiligen Umständen zu schließen ist, die Vertretung beziehe sich nicht nur auf einige bestimmte oder zumindest in einem bestimmten Zusammenhang anfallende Vertretungshandlungen, sondern umfasse einen Agendenkreis, der verschiedene, nicht näher spezifizierte Vertretungshandlungen mit einer gewissen Häufigkeit erwarten lässt (Verweis auf VwGH 22.5.1990, 89/14/0296; 7.10.1993, 93/16/0119; 15.1.2008, 2007/15/0232). Der Vertreter müsse nicht bereits tatsächlich so häufig tätig gewesen sein, damit keine bloß gelegentliche Vertretung mehr vorliegt. Auch die erstmalige Vertretung könne daher bereits geschäftsmäßig sein, wofür zB eine allgemeine, weder in der Urkunde noch im Innenverhältnis auf wenige Vertretungshandlungen eingeschränkte Vollmacht spreche (Verweis auf VwGH 28.1.1981, 13/0898/79). Im gegenständlichen Fall erfolge jedenfalls eine geschäftsmäßige Vertretung. Dies gehe zweifelsfrei aus der vorgelegten Vollmacht vor. Im Übrigen werde dies durch den Beschwerdeführer auch nicht bestritten. Aus § 84 BAO ergebe sich eine Einschränkung des Rechts zur geschäftsmäßigen Vertretung auf berufsrechtlich Befugte. Bei einem „ausgebildeten Juristen“ handle es sich jedoch nicht um einen berufsrechtlich Befugten. Weder die Kenntnisse oder Fähigkeiten des Beschwerdeführers, noch zivilrechtliche Normen oder Bestimmungen in anderen Verwaltungsmaterien, würden für die Ablehnung eines steuerlichen Vertreters nach § 84 BAO eine Rolle spielen. Die Frage ob eine Person zivilrechtlich wirksam bevollmächtigt wurde, sei von der Frage zu unterscheiden ob eine bevollmächtigte Person im Lichte bestimmter Verwaltungsgesetze auch tatsächlich vertreten dürfe oder abzulehnen sei. Dem Vorbringen des Beschwerdeführers, die Bestimmung des § 84 BAO sei unionsrechtswidrig, werde entgegengehalten, dass diese Gesetzesstelle weder dem Art 47 GRC, noch den Art 20 und 21 GRC entgegenstehe. Im Lichte des § 84 BAO könne sich jede Person beraten, verteidigen und vertreten lassen; eingeschränkt werde lediglich, durch wen eine rechtliche Vertretung, und dies auch nur für den Fall einer Geschäftsmäßigkeit, möglich ist. Auch könne von einer Diskriminierung nicht die Rede sein; weder der Beschwerdeführer, noch der Vollmachtgeber würden (insbesondere) wegen des Geschlechts, der Rasse, der Hautfarbe, der ethnischen oder sozialen Herkunft, der genetischen Merkmale, der Sprache, der Religion oder der Weltanschauung, der politischen oder sonstigen Anschauung, der Zugehörigkeit zu einer nationalen Minderheit, des Vermögens, der Geburt, einer Behinderung, des Alters oder der sexuellen Ausrichtung, oder aus Gründen der Staatsangehörigkeit durch die Norm des § 84 BAO diskriminiert.

Mit am 6. Juni 2020 bei der belangten Behörde eingebrachtem Anbringen stellte der Beschwerdeführer einen Vorlagentrag. Dabei verwies der Beschwerdeführer auf den Inhalt der Beschwerde vom 11. Februar 2020, welcher in der Beschwerdevorentscheidung nicht berücksichtigt worden sei. Zusätzlich vorgebracht werde die Anregung „1. das Bundesfinanzgericht möge an den Verfassungsgerichtshof gemäß Art 135 Abs. 4 iVm. Art. 89 Abs. 2 B-VG und Art. 140 Abs. 1 B-VG einen Antrag auf Aufhebung des § 84 BAO, BGBl. Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010, wegen Verfassungswidrigkeit richten, zumal dadurch im Vergleich zu § 10 AVG der Gleichheitsgrundsatz nach Art. 7 B-VG verletzt wird.“

2. das Bundesfinanzgericht möge an den EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vorlegen, ob Art. 47 iVm. Art. 51 Charta der Grundrechte der Europäischen Union im Hinblick auf eine Vertretung so auszulegen ist, dass diese Bestimmung der Anwendung des § 84 BAO entgegensteht.“

Am 20. August 2020 erfolgte durch die belangte Behörde die Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, wobei die belangte Behörde im Rahmen der Stellungnahme auf die in der Begründung des angefochtenen Bescheides sowie in der Beschwerde vorentscheidung vertretene Rechtsansicht verwies.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer verfügt über ein abgeschlossenes Hochschulstudium der Rechtswissenschaften und ist seit Oktober 2015 Pensionist.

Dem Beschwerdeführer wurde am 24. Jänner 2018 von Herrn ***AB*** eine Vollmacht erteilt, die folgenden auszugsweise wiedergegebenen Inhalt aufweist:

*„Hr. ***AB***, wohnhaft: ***Adresse AB***, Österreich. Geburtsdatum: ****tmmjjj***, Staatsbürgerschaft: Österreich (nachstehend nur ‚Vollmachtgeber‘ genannt), bevollmächtigt hiermit*

*Hrn. ***Bf1***, wohnhaft: ***Bf1-Adr***, Österreich. Geburtsdatum: ****tmmjjj***, Staatsbürgerschaft: Österreich (nachstehend nur ‚Bevollmächtigter‘ genannt)*

*I. zu der vollen Vertretung des Vollmachtgebers und der Ausübung seiner Rechte als des Gesellschafters der Gesellschaft ***Gesellschaft1*** s.r.o. (der vorherige Handelsname: ***Gesellschaft2*** s.r.o.), mit dem Sitz in ***Adresse2 Gesellschaft1***, Slowakische Identifikationsnummer: ***1***, eingetragen im Handelsregister des Bezirksgerichtes Bratislava I, Abteilung: Sro. Einlage Nr.: ***2*** (nachstehend nur ‚Gesellschaft‘ genannt) sowie zu der Vornahme der Stimmabgabe von dem Gesellschafter bei Sitzung der Gesellschafterversammlung der Gesellschaft in jeglicher Sache (inklusive der Genehmigung der Gründungsurkunde der Gesellschaft, Übertragung des Geschäftsanteiles, Abberufung und Ernennung des Geschäftsführers) bzw. zur Genehmigung jeglicher Entscheidungen des Alleingeschafters dieser Gesellschaft.*

...

IV. Der Bevollmächtigte ist des Weiteren berechtigt, den Vollmachtgeber bei sämtlichen und jeglichen Rechtsgeschäften sowie in den Verfahren vor jeglichen Handelsregistern, jeglichen Notar-, Bezirks-, Steuer- und sonstigen Ämtern oder Behörden zu vertreten, Vorschläge und Erörterungen zu erstatten, Anträge zu stellen, jegliche Bescheide sowie sonstige Schriftstücke zu empfangen, Rechtsmittel einzulegen und auf diese zu verzichten, jegliche Dokumente zu unterzeichnen und auszufertigen sowie jegliche Rechtsgeschäfte, die notwendig oder erforderlich sein dürften und/oder die von dem Bevollmächtigten für die Durchführung Vollmacht als zweckmäßig erachtet wurden, vorzunehmen.

...

VI. Diese Vollmacht wird auf eine unbestimmte Dauer erteilt und richtet sich nach slowakischem Recht.

...“

Am 15. Oktober 2019 brachte der Beschwerdeführer beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (im Folgenden bezeichnet als „belangte Behörde“) einen mit qualifizierter elektronischer Signatur des Beschwerdeführers unterfertigten Antrag auf Befreiung von der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs 1 iVm Abs 6 GSpG ein. Der Antrag wurde eingebracht für das Unternehmen ***Gesellschaft1*** s.r.o., ***Adresse Gesellschaft1***, Slowakische Republik, wobei der Beschwerdeführer dem Inhalt des Anbringens zufolge den „Gesellschafter-Geschäftsführer ***AB***“ vertrete, der wiederum die „Firma ***Gesellschaft1*** s.r.o.“ vertrete.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen beruhen auf den aktenkundigen Unterlagen und sind allesamt unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung der Beschwerde)

3.1.1. Anwendbarkeit des § 84 Abs 1 BAO

Gemäß [§ 83 Abs 1 BAO](#) können sich die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, durch natürliche voll handlungsfähige

Personen, juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben.

Gemäß [§ 84 Abs 1 BAO](#) hat die Abgabenbehörde solche Personen (Personengesellschaften) als Bevollmächtigte abzulehnen, die die Vertretung anderer geschäftsmäßig, wenn auch unentgeltlich betreiben, ohne hiezu befugt zu sein. Gleichzeitig ist der Vollmachtgeber von der Ablehnung in Kenntnis zu setzen. Das von einer abgelehnten Person (Personengesellschaft) in Sachen des Vollmachtgebers nach der Ablehnung schriftlich oder mündlich Vorgebrachte ist gemäß § 84 Abs 2 leg cit ohne abgabenrechtliche Wirkung.

Der in [§ 83 BAO](#) verankerte Grundsatz, dass sich die Parteien im Abgabenverfahren vertreten lassen dürfen, erfährt durch [§ 84 BAO](#) somit eine Einschränkung (vgl *Stoll*, BAO-Kommentar 832).

Eine geschäftsmäßige Vertretung im Sinne des [§ 84 Abs 1 BAO](#) setzt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht voraus, dass sie für mehrere Personen entfaltet wird (vgl zB VwGH 22.5.1990, [89/14/0296](#); VwGH 7.7.2004, [2002/13/0159](#)). Auch die Vertretung nur einer Person kann somit eine geschäftsmäßige Vertretung darstellen. Sie erfüllt das Tatbestandsmerkmal der geschäftsmäßigen Vertretung schon dann, wenn aus den jeweiligen Umständen zu schließen ist, dass sich die Vertretung nicht nur auf einige bestimmte oder zumindest in einem bestimmten Zusammenhang anfallende Vertretungshandlungen bezieht, sondern einen Agendenkreis umfasst, der verschiedene, nicht näher spezifizierte Vertretungshandlungen mit einer gewissen Häufigkeit erwarten lässt (VwGH 15.1.2008, [2007/15/0232](#); VwGH 7.10.1993, [93/16/0119](#)). Eine andere rechtliche Beurteilung würde zu dem unrichtigen Ergebnis führen, dass die erstmalige Vertretung einer Person im Sinn des [§ 84 Abs 1 BAO](#) von vornherein nie geschäftsmäßig wäre, sondern diesen Charakter erst allmählich nach Maßgabe der Häufigkeit der gesetzten Vertretungshandlungen annehmen könnte (vgl VwGH 15.1.2008, [2007/15/0232](#); VwGH 28.1.1981, 898/79). Wie der VwGH bereits in seinem Erkenntnis vom 28.1.1981, 898/79, ausgeführt hat, lässt etwa eine Vollmacht, mit der der Bevollmächtigte berechtigt wird, einen selbständig Erwerbstätigen in allen Steuerangelegenheiten beim zuständigen Finanzamt zu vertreten, eine Vielzahl künftiger Vertretungshandlungen und damit eine geschäftsmäßige Vertretung erwarten.

Im vorliegenden Fall wurde der Beschwerdeführer unter anderem dazu bevollmächtigt, den Vollmachtgeber „in den Verfahren vor jeglichen Handelsregistern, jeglichen Notar-, Bezirks-, Steuer- und sonstigen Ämtern oder Behörden zu vertreten, Vorschläge und Erörterungen zu erstatten, Anträge zu stellen, jegliche Bescheide sowie sonstige Schriftstücke zu empfangen, Rechtsmittel einzulegen und auf diese zu verzichten, jegliche Dokumente zu unterzeichnen und auszufertigen sowie jegliche Rechtsgeschäfte, die notwendig oder erforderlich sein dürften und/oder die von dem Bevollmächtigten für die Durchführung Vollmacht als zweckmäßig erachtet wurden, vorzunehmen.“ Somit ist im Sinne der oa Rsp des VwGH bereits aufgrund des Umfanges der erteilten Vollmacht auf eine Vielzahl künftiger zu erwartender

Vertretungshandlungen und damit auf eine geschäftsmäßige Vertretung zu schließen. Dass der Beschwerdeführer mit seinem am 15. Oktober 2019 bei der belangten Behörde eingebrachten Antrag auf Befreiung von der Glücksspielabgabe erstmalig als Bevollmächtigter tätig geworden ist, steht der oa Rsp des VwGH zufolge einer geschäftsmäßigen Vertretung nicht entgegen. Im Übrigen wird das Vorliegen einer geschäftsmäßigen Vertretung vom Beschwerdeführer auch nicht bestritten. Vielmehr stützt der Beschwerdeführer sein Vorbringen insbesondere darauf, dass der Tatbestand des [§ 84 Abs 1 BAO](#) zusätzlich zum Vorliegen einer geschäftsmäßigen Vertretung voraussetze, dass der Vertreter hierzu nicht befugt sei.

Dass der Beschwerdeführer in diesem Sinne „nicht befugt“ sei, bestreitet der Beschwerdeführer insbesondere mit dem Hinweis auf die zivilrechtliche Zulässigkeit der gegenständlichen Vollmachtserteilung. Wer zur geschäftsmäßigen Vertretung befugt ist, richtet sich nach der Rsp des VwGH allerdings (ausschließlich) nach Berufsrecht (vgl VwGH 15.1.2008, [2007/15/0232](#); VwGH 7.7.2004, [2002/13/0159](#); vgl auch *Stoll*, BAO-Kommentar 833 ff).

Gemäß [§ 2 Abs 1 Z 4 WTBG 2017](#) ist unter anderem die Vertretung in Abgabe- und Abgabestrafverfahren für Bundes-, Landes- und Gemeindeabgaben und in Beihilfeangelegenheiten vor den Finanzbehörden, dem Amt für Betrugsbekämpfung, den übrigen Gebietskörperschaften und den Verwaltungsgerichten eine Tätigkeit, deren Ausübung den zur selbständigen Ausübung des Wirtschaftstreuhandberufes Steuerberater Berechtigten vorbehalten ist. Andere Personen und Gesellschaften sind nur nach der Maßgabe des [§ 4 WTBG 2017](#) befugt, vor Abgabenbehörden aufzutreten. Neben Steuerberatern sind somit zur geschäftsmäßigen Vertretung vor Abgabenbehörden insbesondere Rechtsanwälte (gem [§ 4 Abs 1 Z 1 WTBG 2017](#) iVm [§ 9 Rechtsanwaltsordnung](#)) und Notare (gem [§ 4 Abs 1 Z 3 WTBG 2017](#) iVm §§ 5 Abs 1 und 31 Abs 3 [Notariatsordnung](#)) befugt (vgl *Ritz*, BAO⁶ § 84 Rz 3 ff).

Dass dem Beschwerdeführer keine berufsrechtliche Berechtigung zur Vertretung in Abgabeverfahren zukommt, wird von diesem nicht bestritten. ISd oa Rsp des VwGH ist im Beschwerdefall somit keine Befugnis des Beschwerdeführers zur geschäftsmäßigen Vertretung iSd [§ 84 Abs 1 BAO](#) gegeben.

Soweit der Beschwerdeführer demgegenüber aus den Bestimmungen des ABGB sowie des IPRG eine Zulässigkeit der Vertretung durch seine Person ableitet, ist dazu wie folgt auszuführen: Die Vorschriften des Privatrechts über das Vollmachtsverhältnis (vgl insb [§§ 1002 ff ABGB](#)) sind gem [§ 83 Abs 2 BAO](#) zwar maßgeblich für die Beurteilung hinsichtlich Bestand, Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis des Bevollmächtigten. Angesichts der in [§ 84 BAO](#) vorgesehenen Beschränkung der geschäftsmäßigen Vertretung auf nach den berufsrechtlichen Vorschriften hierzu befugte Personen bildet die vom Beschwerdeführer ins Treffen geführte zivilrechtliche Gültigkeit der in Rede stehenden Bevollmächtigung aber lediglich die Grundvoraussetzung einer geschäftsmäßigen Parteienvertretung im Abgabeverfahren, jedoch ist diese aufgrund der Schrankenwirkung des [§ 84 BAO](#) hierfür keineswegs hinreichend. So ist die zivilrechtliche Gültigkeit der Vertretungsbefugnis auch für

berufsrechtlich befugte Parteienvertreter erforderlich; diese bildet somit gemeinsam mit der berufsrechtlichen Befugnis die Voraussetzung wirksamer geschäftsmäßiger Vertretung im Abgabungsverfahren, sie vermag eine mangelnde berufsrechtliche Befugnis jedoch nicht zu ersetzen. Andernfalls würde sich der Tatbestand des [§ 84 Abs 1 BAO](#) neben der Bestimmung des [§ 83 Abs 2 BAO](#) insoweit als vollkommen inhaltsleer erweisen. Der Beschwerdeführer vermag somit durch die von ihm ins Treffen geführten Verweise auf das Zivilrecht nichts für seinen Standpunkt zu gewinnen. Ebenso wenig ist es für die Anwendung des [§ 84 BAO](#) – entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers – erheblich, ob der Bevollmächtigte unmittelbar vom Vertretenen bevollmächtigt wurde oder ob ihm die Vollmacht von einem seinerseits vom Vertretenen bevollmächtigten eingeräumt wurde (Subvollmacht bzw Substitution; vgl dazu *Stoll*, BAO-Kommentar 820). Somit geht aber auch der Hinweis des Beschwerdeführers, er sei nicht von der ***Gesellschaft1*** s.r.o., sondern von deren Gesellschafter-Geschäftsführer zur Vertretung bevollmächtigt worden, ins Leere.

Sohin wurde der Tatbestand des [§ 84 Abs 1 BAO](#) im vorliegenden Beschwerdefall erfüllt und hat die belangte Behörde den Beschwerdeführer zu Recht gem [§ 84 BAO](#) als Bevollmächtigten abgelehnt. Betreffend die vom Beschwerdeführer behauptete Verfassungs- bzw Unionsrechtswidrigkeit dieser Bestimmung ist wie folgt auszuführen:

3.1.2. Nichtvorliegen verfassungsrechtlicher Bedenken gegen die Anwendung des § 84 BAO

Die vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Bedenken hinsichtlich der Verfassungskonformität des [§ 84 BAO](#) (Unvereinbarkeit mit [Art 7 B-VG](#)) werden vom erkennenden Gericht aus folgenden Gründen nicht geteilt:

[§ 84 BAO](#) dient dem Schutz einer sachkundigen Parteivertretung durch die freien rechtsberatenden Berufe in Abgabensachen an sich und soll geschäftsmäßige Winkelschreiberei verhindern (VwGH 19.10.2016, [Ro 2014/15/0004](#); vgl auch VwGH 22.5.1990, [89/14/0296](#)). Zu deren Hintanhaltung soll die Abgabenbehörde unbefugte geschäftsmäßige Vertreter bescheidmäßig ablehnen (VwGH 19.10.2016, [Ro 2014/15/0004](#)). Eine Unsachlichkeit der in [§ 84 BAO](#) vorgesehenen Beschränkung liegt somit nicht vor.

Soweit der Beschwerdeführer einen Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz aus einem Vergleich zur Bestimmung des [§ 10 AVG](#) abzuleiten versucht, übersieht er offenbar, dass [§ 10 AVG](#) in dessen Abs 3 ebenfalls eine (dem [§ 84 BAO](#) vergleichbare) Einschränkung des in [§ 10 Abs 1 AVG](#) verankerten Grundsatzes, dass sich die Parteien im Verwaltungsverfahren vertreten lassen dürfen, vorsieht. [§ 10 Abs 3 AVG](#) lautet: „Als Bevollmächtigte sind solche Personen nicht zuzulassen, die unbefugt die Vertretung anderer zu Erwerbszwecken betreiben.“ Inwieweit eine Person zur berufsmäßigen Parteienvertretung (vor österreichischen Behörden)

befugt ist, ergibt sich auch in diesem Zusammenhang aus dem jeweiligen Berufsrecht (vgl. *Hengstschläger/Leeb*, AVG § 10 Rz 5 mwN). Wenn der Beschwerdeführer die Ansicht vertritt, er könne auch ohne eine entsprechende berufsrechtliche Befugnis auf der Grundlage des [§ 10 Abs 1 AVG](#) uneingeschränkt als Bevollmächtigter im Verwaltungsverfahren tätig werden, verkennt er somit die Rechtslage.

Vor diesem Hintergrund bestehen gegen die Anwendung des [§ 84 BAO](#) nach Ansicht des erkennenden Gerichtes keine Bedenken aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit, sodass nach [Art 135 Abs 4 B-VG](#) iVm [Art 89 Abs 2 B-VG](#) kein Antrag auf Aufhebung dieser Rechtsvorschrift beim Verfassungsgerichtshof zu stellen ist.

3.1.3. Vereinbarkeit des § 84 BAO mit der Charta der Grundrechte der Europäischen Union

Hinsichtlich der Unionsrechtskonformität des [§ 84 BAO](#) ortet der Beschwerdeführer im gegenständlichen Fall mehrere Konflikte dieser Bestimmung mit der [Charta der Grundrechte der Europäischen Union](#) (GRC). Insbesondere verdränge [Art 47 GRC](#) auf Grund des Anwendungsvorranges unionsrechtlichen Primärrechts die Bestimmung des [§ 84 Abs 1 BAO](#). So könne sich nach [Art 47 GRC](#) dem Vorbringen des Beschwerdeführers zufolge „jede Person unter anderem auch vertreten lassen“. Der Entstehungsgeschichte der Regelung sei zu entnehmen, dass das nicht notwendig ein Rechtsanwalt sein müsse.

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass es sich bei dem in [Art 47 Abs 2 zweiter Satz GRC](#) festgeschriebenen Recht, sich beraten, verteidigen und vertreten zu lassen, – ebenso wie bei den im ersten Satz des [Art 47 Abs 2 GRC](#) festgeschrieben Garantien – zwar um ein Verteidigungsrecht handelt, das für die Gestaltung und Durchführung eines fairen gerichtlichen Verfahrens „von herausragender Bedeutung“ ist (vgl. die bei *Kröll in Holoubek/Lienbacher*, GRC-Kommentar² Art 47 Rz 83 angeführten Nachweise der Rsp des EuGH). [Art 47 Abs 2 GRC](#) ist aber lediglich für gerichtliche Verfahren zu beachten, während die im Verwaltungsverfahren maßgeblichen Verteidigungsrechte aus dem durch [Art 41 GRC](#) gewährleisteten Recht auf eine gute Verwaltung erfließen (vgl. *Kröll in Holoubek/Lienbacher*, GRC-Kommentar² Art 47 Rz 83). Somit geht der vom Beschwerdeführer ins Treffen geführte Verweis auf [Art 47 GRC](#) im vorliegenden Fall aber bereits aus diesem Grund ins Leere.

Darüber hinaus erblickt der Beschwerdeführer in der beschwerdegegenständlichen Ablehnung seiner Person als Parteienvertreter eine Diskriminierung iSd [Art 21 GRC](#). Dazu ist wie folgt auszuführen: [Art 21 GRC](#) enthält zwei allgemeine Diskriminierungsverbote: Zum einen wird durch seinen Abs 2 das Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit als Grundrecht verankert. Zum anderen garantiert [Art 21 GRC](#) in seinem Abs 1 Schutz vor Diskriminierungen aufgrund von personengebundenen Merkmalen, insbesondere wegen des

Geschlechts, der Rasse, der Hautfarbe, der ethnischen oder sozialen Herkunft, der genetischen Merkmale, der Sprache, der Religion oder der Weltanschauung, der politischen oder sonstigen Anschauung, der Zugehörigkeit zu einer nationalen Minderheit, des Vermögens, der Geburt, einer Behinderung, des Alters oder der sexuellen Ausrichtung. Den in [Art 21 Abs 1 GRC](#) genannten Merkmalen ist gemeinsam, dass sie dem Einzelnen entweder unveränderlich anhaften oder nur schwer oder nur in unzumutbarer Weise geändert werden können; [Art 21 Abs 1 GRC](#) erfasst somit Differenzierungen aufgrund von Merkmalen, die für die Persönlichkeit des einzelnen Menschen von besonderer Bedeutung sind und auf deren (Nicht-)Vorliegen dieser keinen oder nur begrenzten Einfluss hat (*Köchle in Holoubek/Lienbacher, GRC-Kommentar*² Art 21 Rz 50). Allerdings differenziert [§ 84 BAO](#) lediglich zwischen Personen, denen aufgrund der im jeweiligen Berufsrecht vorgesehenen (nicht personengebundenen) Voraussetzungen eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung anderer zukommt, und Personen, denen diese Befugnis nicht zukommt. Eine Differenzierung aufgrund personengebundener Merkmale iSd [Art 21 Abs 1 GRC](#) ist dabei für das erkennende Gericht – auch im Hinblick auf die einschlägigen Bestimmungen des Berufsrechtes – nicht ersichtlich und wird vom Beschwerdeführer auch gar nicht behauptet. Das Vorbringen des Beschwerdeführers, er fühle „*sich insbesondere in seinem Recht als ausgebildeter Jurist diskriminiert, die gewillkürte Vertretung auszuüben*“ geht vor diesem Hintergrund von vorneherein ins Leere.

Hinsichtlich der vom Beschwerdeführer ebenso behaupteten Verletzung des [Art 20 GRC](#) ist darauf hinzuweisen, dass sich in [Art 7 Satz 1 B-VG](#) konkrete Parallelrechte finden, die in Wortlaut und Bedeutung [Art 20 GRC](#) hinreichend vergleichbar sind (vgl. *Köchle/Pavlidis in Holoubek/Lienbacher, GRC-Kommentar*² Art 20 Rz 53). Somit kann insoweit auf die unter Punkt 3.1.2. erfolgten Ausführungen verwiesen werden.

Die richtige Anwendung des Unionsrechts ist vor diesem Hintergrund nach der Ansicht des erkennenden Gerichtes derart offenkundig, dass keinerlei Raum für einen vernünftigen Zweifel an der Entscheidung der gestellten Frage bleibt (*acte clair*; vgl. EuGH 6.10.1982, [C-283/81](#), *CILFIT* Rn 16) und hält es das erkennende Gericht somit nicht für angebracht, den EuGH anzurufen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen waren, folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß [§ 25a Abs 1 VwGG](#) spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 17. Februar 2021