

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R. in der Beschwerdesache A.B., Adresse1, als Masseverwalter im Schuldenregulierungsverfahren des Bf., Adresse2, über die Beschwerde vom 10.08.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 05.07.2017, betreffend Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des BG X vom Datum1 wurde über das Vermögen des Bf. (Bf.) das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet.

Mit an den Masseverwalter adressiertem und zugestelltem Bescheid vom 5.7.2017 wurde der Bf. als Geschäftsführer der Firma S-LTD für deren aushaftenden Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 184.647,14 gemäß § 9 i.V.m. § 80 BAO zur Haftung herangezogen.

Diese Abgabenschuldigkeiten setzen sich wie folgt zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Umsatzsteuer	10/14	15.12.2014	2.055,90
1. Säumniszuschlag	2014	17.12.2014	68,90
1. Säumniszuschlag	2014	16.02.2015	93,23
Körperschaftsteuer	01-03/15	16.02.2015	359,00
Umsatzsteuer	11/14	15.01.2015	3,00
Umsatzsteuer	11/14	15.01.2015	4.251,13
1. Säumniszuschlag	2015	16.03.2015	85,02
Körperschaftsteuer	04-06/15	15.05.2015	359,00

Umsatzsteuer	03/15	15.05.2015	11.146,20
Umsatzsteuer	04/15	15.06.2015	3.371,10
1. Säumniszuschlag	2015	16.07.2015	222,92
1. Säumniszuschlag	2015	17.08.2015	67,42
Körperschaftsteuer	07-09/15	17.08.2015	359,00
Umsatzsteuer	07/15	15.09.2015	9.839,95
2. Säumniszuschlag	2015	16.10.2015	111,46
1. Säumniszuschlag	2015	16.11.2015	196,80
Körperschaftsteuer	10-12/15	16.11.2015	360,00
3. Säumniszuschlag	2015	18.01.2016	111,46
Körperschaftsteuer	01-03/16	15.02.2016	359,00
2. Säumniszuschlag	2015	18.02.2016	98,40
Umsatzsteuer	02/16	15.04.2016	2.139,37
Körperschaftsteuer	04-06/16	17.05.2016	359,00
3. Säumniszuschlag	2015	18.05.2016	98,40
Umsatzsteuer	04/16	15.06.2016	5.978,02
Körperschaftsteuer	07-09/16	16.08.2016	359,00
Umsatzsteuer	06/16	16.08.2016	6.320,32
1. Säumniszuschlag	2016	18.08.2016	119,56
Umsatzsteuer	07/16	15.09.2016	1.157,35
1. Säumniszuschlag	2016	17.10.2016	126,41
Körperschaftsteuer	10-12/16	15.11.2016	360,00
Umsatzsteuer	09/16	15.11.2016	7.416,22
2. Säumniszuschlag	2016	17.11.2016	59,78
Umsatzsteuer	10/16	15.12.2016	2.567,25
2. Säumniszuschlag	2016	16.01.2017	63,20
1. Säumniszuschlag	2016	16.01.2017	148,32
Umsatzsteuer	11/16	16.01.2017	3.349,65
Körperschaftsteuer	01-03/17	15.02.2017	359,00
Umsatzsteuer	12/16	15.02.2017	104.538,89

3. Säumniszuschlag	2016	16.02.2017	59,78
1. Säumniszuschlag	2016	16.02.2017	51,34
Umsatzsteuer	01/17	15.03.2017	1.760,40
1. Säumniszuschlag	2017	16.03.2017	66,99
3. Säumniszuschlag	2016	18.04.2017	63,20
2. Säumniszuschlag	2016	18.04.2017	74,16
1. Säumniszuschlag	2017	18.04.2017	2.090,78
Umsatzsteuer	02/ 17	18.04.2017	2.709,69
Körperschaftsteuer	04-06/17	15.05.2017	359,00
Umsatzsteuer	03/17	15.05.2017	3.079,15
1. Säumniszuschlag	2017	16.06.2017	54,19
Umsatzsteuer	04/2017	16.06.2017	4.058,70
3. Säumniszuschlag	2016	19.07.2017	74,16
2. Säumniszuschlag	2017	19.07.2017	1.045,39
1. Säumniszuschlag	2017	19.07.2017	61,58
Summe:			184.647,14

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet würden. Gemäß § 9 Abs. 1 BAO würden die in den §§ 80ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit haften, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden könnten.

Die im Rückstand ausgewiesenen Abgabenschuldigkeiten seien nach Abgabenarten und Zeiträumen aufgeschlüsselt. Zu den im Rückstand enthaltenen bescheidmäßig vorgeschriebenen Abgaben würden beiliegend nochmals die bereits ergangen Bescheide (Ablichtung) übermittelt. Und zwar:

- Körperschaftsteuer Vorauszahlungsbescheid für 2014 und Folgejahre vom 11.09.2014
- Bescheid Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 11/2014 vom 30.01.2015
- Bescheide Festsetzung Säumniszuschläge (siehe o.a. Aufstellung)

Bei den übrigen angeführten Abgaben handle es sich um selbst gemeldete Selbstbemessungsabgaben. Durch die Selbstbemessung sei die Rechtswirkung der Abgabenfestsetzung geschaffen (VwGH 26.4.2007, 2006/ 14/0039).

Die im Rückstand ausgewiesenen Abgabenschuldigkeiten bestünden infolge Nichtentrichtung der zwischen dem 15.12.2014 und 19.07.2017 fällig gewordenen Abgabenschuldigkeiten. Der Bf. sei im Zeitraum von 24.02.2008 bis dato zum

vertretungsbefugten Organ der abgabenschuldnerischen Firma bestellt und daher gemäß § 18 GmbHG zur Vertretung der Gesellschaft berufen gewesen.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten: Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 habe der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen habe.

Der Unternehmer habe eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Daraus folge: Die zu den Selbstbemessungsabgaben zählende Umsatzsteuer sei vom Abfuhrpflichtigen selbst zu berechnen und zu entrichten, ohne dass eine vorherige abgabenbehördliche Tätigkeit wie etwa die bescheidmäßige Festsetzung abgewartet werden dürfe.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Körperschaftsteuer sei Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 24 Abs. 3 KStG 1988 i.V.m. § 45 Abs. 2 EstG 1988 seien am 15. Februar, 15. Mai, 16. August und 15. November jeweils Vorauszahlungen zu je einem Viertel zu leisten.

Der Abgabenanspruch entstehe bei der Körperschaftssteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Die veranlagte Körperschaftssteuer werde gemäß § 210 Abs. 1 BAO einen Monat ab Zustellung des Abgabenbescheides fällig.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Säumniszuschläge sei Folgendes festzuhalten:

Persönliche Haftungen würden sich gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2 BAO erstrecken. Zu diesen Nebenansprüchen würden gemäß § 3 Abs. 2 lit. d BAO insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens gehören.

Mit Schreiben vom 19.05.2017 sei der Bf. aufgefordert worden,

1. Unterlagen vorzulegen, die die Einbringlichkeit/der Abgabenschuldigkeiten beim Primärschuldner (Firma S-LTD) dokumentieren würden;
2. darzulegen, dass er ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zu sorgen.

Unterlagen, die die Einbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten beim Primärschuldner dokumentieren würden, seien nicht vorgelegt worden. Es sei somit davon auszugehen, dass die Abgabenschuldigkeiten beim Primärschuldner nicht einbringlich gemacht werden könnten und daher beim Primärschuldner als uneinbringlich anzusehen seien.

Der Aufforderung (Verschuldensfrage) - sohin der Verpflichtung, Behauptungen und

Beweisanbote zur Entlastung darzutun - sei nicht nachgekommen worden.

Die höchstgerichtliche Judikatur gehe davon aus, dass der Vertreter, der auf Grund gesetzlicher Bestimmungen abgabenrechtliche Pflichten zu erfüllen habe, diesen ihm obliegenden Pflichten aber nicht nachkomme, einer besonderen Darlegungspflicht unterliege.

Es treffe ihn die Beweislast, nämlich die besondere Verpflichtung, "darzutun", aus welchen Gründen ihm die Erfüllung unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werden dürfe, er wäre seinen Pflichten schuldhafteweise nicht nachgekommen (vgl. VwGH 23.4.1998, 95/15/0145 und 19.3.2003, 2002/16/0168).

Nachweise einer erfolgten Gläubigergleichbehandlung (für das Fehlen einer diesbezüglichen Pflichtverletzung) seien im Zuge des Haftungsvorverfahrens nicht erbracht worden. Es stehe somit fest, dass der Bf. der Verpflichtung, als gesetzlicher Vertreter der Gesellschaft, für die Entrichtung der die Gesellschaft treffenden Abgaben zu sorgen, zumindest leicht fahrlässig und damit schulhaft im Sinne des § 9 BAO nicht nachgekommen sei.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung i.S.d. § 20 BAO sei innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium sei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls.

Die Geltendmachung der Haftung stelle im vorliegenden Fall die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, zumal der haftungsgegenständliche Rückstand bei der Primärschuldnerin nicht mehr eingebracht werden könne. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich sei (vgl. E VwGH vom 25.6.1990, 89/15/0067). Letzteres stehe hier fest.

Mit Eingabe vom 10.8.2017 brachte der Insolvenzverwalter über das Vermögen des Bf. gegen den Haftungsbescheid Bescheidbeschwerde ein und verwies auf ein beigelegtes Schreiben des Bf. vom 14.7.2017, in dem ausgeführt wird:

1. Ich bin für die Firmen S-LTD und S- GMBH koordinierend tätig, um die Firmen zu schließen bzw. zu liquidieren.
2. Der zentrale offene Punkt dabei ist die Aufrollung (Rückabwicklung der Verrechnung und Neuverrechnung) eines Generalunternehmerprojekts mit T- GmbH für ein Projekt der Firma1 AG und Firma2 AG, für das die LTD und die GMBH tätig waren (Vertragsverhältnisse zwischen 2007 bis 2016).
3. Dazu gibt es 2 Gutschriften an T., siehe Anhang. Diese Gutschriften wurden von T. (siehe Anwaltsschreiben) auch ausdrücklich anerkannt.
4. Weiters gibt es dazu interne Verrechnung zwischen der LTD und der GMBH (3 Rechnungen siehe Anhang).
5. Zwei wesentliche Gründe gibt es, warum der gesamte Zusammenhang noch nicht erledigt ist.

a. Zum einen hat die LTD eine Steuerprüfung im Laufen (seit Ende 2015, ausgelöst durch die beiden Gutschriften). Seit Ende 2016 hat auch die GMBH eine Steuerprüfung im Laufen (um die sogar ich ersucht habe, da der Prüfer die Gesamtzusammenhänge nur durchschauen kann, wenn er beide Firmen und die Verrechnung des Projekts betrachtet).
b. Zweitens läuft das Verfahren beim ASG Wien noch, hier ist gegen Ende 2017 mit einem ersten Urteil zu rechnen.

6. Die involvierten Finanzämter (1/23 für die LTD und 8/16/17 für die GMBH) buchen am Konto nur Positionen, die zu Gunsten der Finanzämter sind und lassen alle Buchungen, die zu Gunsten der LTD und der GMBH sind, seit mehr als 1 1/2 Jahren offen.

7. Dass das Verschulden liegt beim Finanzamt bzw. bei den Finanzämtern und nicht bei mir. Im Anhang finden Sie wie erwähnt 2 Gutschriften, 3 Rechnungen, 2 Schreiben vom Anwalt der T..

Und natürlich ist auch die Finanzprokuratur wieder involviert. Im Auftrag des Finanzamts 8/16/17 gab es nämlich einen Insolvenzantrag gegen die GMBH, der dann zurückgezogen wurde, als ich aufklärte, dass die Firma eigentlich ein Guthaben hat. Es gilt das gleiche wie im privaten Verfahren, da weiß die linke Hand nicht, was die rechte tut.

Strafrechtlich relevant könnte das Ganze deshalb sein, weil ich definitiv weiß, dass das FA die Vorsteuer in Höhe von 100.800,00, die man nun von mir privat fordert, weil nicht gebucht, mit Sicherheit von T. als MwSt bezahlt bekommen hat. Das habe ich überprüfen lassen, siehe auch die Bestätigung des Anwalts.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 29.9.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus, dass die Firma S-LTD (im Folgenden: Limited) mit Gesellschaftsvertrag vom Datum2 gegründet und am Datum2 (Date of Incorporation) in das britischen Firmenregister ("Companies House for England and Wales") unter der Nummer 11111111 eingetragen worden sei. Weiters sei die Limited unter der Firmenbuchnummer 22222 am Datum3 vom Handelsgericht Wien im österreichischen Firmenbuch registriert worden („S-LTD Niederlassung Österreich“).

Die Limited schulde dem Finanzamt Wien 1/23 unter der Abgabenkontonummer 09-XXX/XXXX die im Spruch des bekämpften Haftungsbescheides angeführten Abgaben in Höhe von 184.647,14 Euro.

Am 16.11.2015 habe der Haftende dem Finanzamt telefonisch bekannt gegeben, dass die abgabenschuldnerische Limited keine Tätigkeit mehr ausübe. Zur Beurteilung der Frage, ob die Rückstände bei der Limited einbringlich gemacht werden könnten, sei der Haftende mit Vorhalt vom 19.05.2017 ersucht worden, eine konkrete Darstellung von Objekten, die einer Vollstreckungsmaßnahme seitens des Finanzamtes zugänglich seien, vorzulegen. Der Vorhalt sei unbeantwortet geblieben. Vor dem Hintergrund der Nichtbeantwortung des erwähnten Vorhaltes habe das Finanzamt in der Begründung des angefochtenen Haftungsbescheides zu Recht die Auffassung vertreten, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bei der Limited uneinbringlich seien (vgl. dazu auch VwGH 19.09.2007, 2007/13/0003). Die Uneinbringlichkeit folge

insbesondere aus dem Umstand, dass die Limited im britischen Firmenregister am Datum⁴ aufgelöst worden sei; dieser Status („struck off and dissolved“) bestehe nach wie vor.

Gemäß § 80 Abs.1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet würden; Wer zur Vertretung von juristischen Personen in Betracht komme, bestimme sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes (§ 79 BAO), wozu auch jene des Handels- und des Gesellschaftsrechtes gehören würden (Stoll, BAO, 787). Zu diesen Vorschriften des bürgerlichen Rechtes zähle auch das internationale Privatrecht (Ritz, BAO⁵, § 79 Tz 5).

Gemäß § 12 IPRG seien die Rechts- und Handlungsfähigkeit einer Person nach deren Personalstatut zu beurteilen. Das Personalstatut einer juristischen Person oder einer sonstigen Personen- oder Vermögensverbindung, die Träger von Rechten und Pflichten sein könne, sei das Recht des Staates, in dem der Rechtsträger den tatsächlichen Sitz seiner Hauptverwaltung habe (§ 10 IPRG).

Nach österreichischem IPR ist daher auf eine Gesellschaft das Recht des Staates anzuwenden, wo die maßgeblichen Geschäftsführungsentscheidungen in die Tat umgesetzt würden. Diese Anknüpfung gelte für alle gesellschaftsrechtlichen Rechtsfragen, etwa Vertretungsmacht, Bestellung und Abberufung der Organe und deren Haftung, Kapitalaufbringung und Rechnungslegung. § 10 IPRG werde jedoch bei in England gegründeten Gesellschaften durch die europarechtliche Niederlassungsfreiheit verdrängt, die nach der Rechtsprechung des EuGH die Anwendung des Gründungsrechtes auf im europäischen Ausland gegründete Gesellschaften verlange. Konsequenz dieser Rechtsprechung des EuGH sei, dass die englische Gesellschaft nach englischem Gesellschaftsrecht zu behandeln sei. Sämtliche Fragen des Innen- und Außenrechts unterlägen somit englischem Recht. Die für die Limited geltende Organisationsverfassung ergebe sich aus dem Gesetz - vor allem dem companies act, dem common law, den articles und dem memorandum of association und schließlich auch regelmäßig aus dem sogenannten table A. Table A sei eine vom Gesetzgeber zur Verfügung gestellte Modellsatzung, die dann zur Geltung gelange, wenn von den Gesellschaftern keine abweichende Regelung vereinbart werde.

Funktionell sei sie mit dem österreichischen dispositiven Recht vergleichbar. Jede englische Kapitalgesellschaft habe zwei Organe: Die Gesellschafterversammlung (general meeting of shareholders), in dem die Gesamtheit der Gesellschafter vertreten sei, und daneben das board of directors, das von der Gesellschafterversammlung gewählt und dem die Leitung der Gesellschaft anvertraut werde (Dommes/Eckert/Lembeck/Metzler, Die englische Private Company Limited in Österreich — gesellschaftsrechtliche Fragen, SWI 2005, 477 ff).

Laut englischem Gesellschaftsvertrag vom Datum² sei der Beschwerdeführer (Bf.) zum „director“ der S-LTD bestellt worden. Aufgrund der vorgelegten Urkunde vom Datum⁵ („Musterfirmazeichnung“), die folgenden Inhalt habe:

„Ich, Bf., geboren am Datum6, Adresse-2, werde als vertretungsberechtigtes Organ der S-LTD. Niederlassung Österreich mit dem Sitz in Wien und der Geschäftsanschrift Adresse3, die Firma der Gesellschaft zeichnen wie folgt:“, sei der Bf. vom Handelsgericht Wien am Datum7 als vertretungsbefugtes Organ der S-LTD Niederlassung Österreich eingetragen worden. Diese Eintragung sei nach wie vor aufrecht (vgl. offenes Firmenbuch, FN 22222).

Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung komme zwar der inländischen Zweigniederlassung einer ausländischen Gesellschaft keine eigene zivilrechtliche Rechtsfähigkeit zu. Durch die Eintragung der ausländischen Gesellschaft (im österreichischen Firmenbuch) werde im Inland folglich kein neuer inländischer Rechtsträger geschaffen. Der inländischen Zweigniederlassung einer ausländischen Gesellschaft könne aber daher trotz fehlender eigener zivilrechtlicher Rechtsfähigkeit Unternehmereigenschaft zukommen. Unternehmer im Sinn des § 2 Abs. 1 UStG könne nämlich jede natürliche Person und jedes Wirtschaftsgebilde sein, das nachhaltig, selbstständig, gegen Entgelt Leistungen erbringe und nach außen hin in Erscheinung trete.

Zivilrechtliche Rechts- oder Geschäftsfähigkeit sei nicht erforderlich (vgl. dazu auch BFG 09.06.2016, RV/5101218/2012, RS 5).

Nach dem oben Dargestellten stehe zweifelsfrei fest, dass dem Bf. als alleinigen inländischen Vertreter der Limited mit Wirkung vom Datum5 bis dato eingetragen (gewesen) sei. Nach § 107 Abs. 2 GmbHG in der ab 1. Juli 1996 geltenden Fassung sei der inländische Vertreter einem nach § 18 Abs. 1 GmbHG bestellten Geschäftsführer gleichgestellt, da beide zur ständigen gerichtlichen und außergerichtlichen Vertretung befugt seien und darüber hinaus der Umfang der Vertretungsmacht des inländischen Vertreters Dritten gegenüber nicht wirksam beschränkt werden könne (vgl. dazu auch UFS 03.02.2006, RV/1615-W/05-RS1).

Dem Bf. sei daher als vertretungsberechtigtes Organ der Limited im Zeitraum vom Datum5 bis dato die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft obliegen. Insbesondere habe er im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO würden die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit haften, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden könnten.

Nach den zuletzt zit. Bestimmungen hafte der Vertreter in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben bestehe. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliege dem Vertreter (vgl. VwGH 18.10.2007, 2006/15/0073). Vermöge er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so hafte er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049). Werde

dieser Nachweis nicht angetreten, könne ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.09.2004, 2001/14/0176). Dem Vertreter obliege es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen (VwGH vom 30.10.2001, 98/14/0082). Bei mehreren Vertretern könnten die Aufgaben verteilt werden. Eine derartige Arbeitsaufteilung bewirke allerdings nicht, dass ein Vertreter sich um die Tätigkeit der anderen nicht mehr kümmern brauche. Jedem Vertreter obliege die Überwachung der anderen zB hinsichtlich der Pflicht, für die Führung der erforderlichen Bücher Sorge zu tragen (vgl. VwGH 21.05.1992, 88/17/0216).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes laste auf dem Vertreter auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 28.02.2014, 2012/16/0001).

In die rechnerische Darstellung des Nachweises (Verhältnisrechnung) sei einzubeziehen:

- die gesamte Einnahmensituation (VwGH 25.04.2002, 99/15/0253),
- die gesamte Liquiditätssituation (VwGH 24.02.2011, 2009/16/0108)
- die freiwillig geleisteten Zahlungen (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0010),
- die im Wege der Exekution entrichteten Beträge (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0010),
- die Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich seien (etwa sog. Zug-um-Zug-Geschäfte: VwGH 09.11.2011, 2011/ 16/0064)
- die von der Gesellschaft getätigten „systemerhaltenden“ Ausgaben (zB Barzahlung neuer Materialien) (VwGH 28.09.2004, 2001/14/0176).

Die Behörde sei nicht verpflichtet, die Beachtung des Gleichbehandlungsgebots von Amts wegen zu prüfen, also zum Beispiel anhand eines vorgelegten Konvoluts an Buchhaltungsunterlagen von sich aus ermitteln zu müssen, ob der Gleichbehandlungsgrundsatz bei der Verfügung über die Gesellschaftsmittel eingehalten worden sei (vgl. UFS 02.01.2007, RV/0867-L/05). Die Abgabenbehörde sei auch nicht gehalten, im Wege einer Schätzung auf das Ausmaß der Ungleichbehandlung zu schließen, wenn dazu kein konkretes Vorbringen erstattet werde (VwGH 24.02.2010, 2005/13/0124).

Der Verwaltungsgerichtshof vertrete in ständiger Rechtsprechung zur Vertreterhaftung die "Mitteltheorie" (vgl. zuletzt etwa VwGH 09.11.2011, 2011/16/0116). Dabei werde auf die zur Verfügung stehenden Mittel zur Begleichung der Verbindlichkeiten abgestellt. Der Vertreter habe die Verpflichtung, verfügbare Mittel nicht zurückzuhalten, sondern sogleich anteilig auf die Gläubiger zu verteilen oder zumindest den Anteil des Abgabengläubigers zu bezahlen. Insofern bestehe daher bei der Mitteltheorie eine Ausschüttungspflicht. Der Vertreter müsse also nachweisen, entweder über keine oder nicht ausreichende Mittel verfügt zu haben. Sollten aber - wenn auch nicht genügend - Mittel vorhanden sein, habe er zumindest die Verpflichtung, diese anteilig auf die jeweiligen Abgaben zu liquidieren. Der Rückstand bestehe infolge Nichtentrichtung der zwischen 15.12.2014 und 19.07.2017 fällig gewordenen Abgaben. Sofern die Limited zu den einzelnen Fälligkeitszeitpunkten nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, sei der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu erbringen, und

zwar durch Darstellung der tatsächlich vorhandenen Mittel sowie der aliquoten Mittelverwendung. Dazu sei eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit ihren zum Zeitpunkt der Abgabenfälligkeiten (siehe obige Aufgliederung) gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen zu übermitteln. In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger der Limited (auch die zur Gänze bezahlten), sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen enthalten sein.

Außerdem sei rechnerisch darzustellen, in welchem prozentuellen Ausmaß durch Zahlungen die jeweils fälligen Verbindlichkeiten gegenüber den einzelnen (übrigen) Gläubigern reduziert worden seien. Diese Tilgungsquoten seien dann der an das Finanzamt geleisteten Quote gegenüberzustellen.

Die Haftung nach § 9 BAO erstrecke sich vor allem auf Abgaben, deren Fälligkeitstermin in die Zeit der Vertretungstätigkeit falle (vgl. Ritz, BAO⁵, § 9 Tz 26). Die Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben liege - wie oben dargestellt - zwischen 15.12.2014 und 19.07.2017.

Der Bf. sei im Zeitraum von Datum 5 bis dato als einziges Organ zur Vertretung der Limited berufen gewesen. Er sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Dem Beschwerdevorbringen sei nicht zu entnehmen, welche Mittel vorhanden gewesen wären und wie diese verwendet worden seien. Der Bf. habe seine Obliegenheit, darzutun, dass er den Abgabengläubiger nicht schlechter als andere Gläubiger behandelt habe und ihn daher kein Verschulden treffe, nicht erfüllt. Er habe somit den Nachweis, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, nicht angetreten. Die uneinbringliche Abgabe könne ihm daher zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. dazu auch VWGH 22.09.1999, 96/15/0049, 29.06.1999, 98/14/0171).

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. habe die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134) auch davon ausgehen können, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben gewesen sei.

Die Beschwerdebegründung erschöpfe sich im Ersuchen, das Finanzamt möge den Schuldner zur Wahrung des rechtlichen Gehörs einvernehmen. Dazu ist auszuführen, dass sich aus § 1298 ABGB für § 9 BAO eine erhöhte Mitwirkungspflicht in Form von Behauptungs- und Beweislasten der Partei ergebe, weshalb auch nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106; 23.04.2008, 2004/13/0142) die Abgabenbehörde nicht zur Aufnahme von bloßen Erkundungsbeweisen (siehe dazu Fasching, Lehrbuch², TZ 898) verpflichtet sei.

Die Beschwerde verweise auf das an den Masseverwalter gerichtete Mail vom 14.07.2017.

Diesem sei inhaltlich zu entnehmen, dass die von der Haftung betroffenen Umsatzsteuerschuldigkeiten durch - zu erwartende - Umsatzsteuergutschriften getilgt würden. Dieses Vorbringen könne nicht darüber hinwegtäuschen, dass die

haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen nicht entrichtet worden seien. Da das Verschulden des Vertreters am Unterbleiben der Entrichtung zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten zu beurteilen sei, stelle sich die Frage, ob sich ein nach § 9 BAO haftender Vertreter auf eine aus einer Umsatzsteuervoranmeldung ergebende Gutschrift verlassen dürfe, nicht. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehöre es nämlich, dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet würden. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob den Vertreter diese Pflicht getroffen habe, bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Abgaben, welche die Limited selbst zu berechnen (einzubehalten) und abzuführen habe, sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung (Einbehaltung) abzuführen gewesen wären (betreffe im Beschwerdefall die Umsatzsteuer), während bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben (Körperschaftsteuer und Säumniszuschläge) grundsätzlich die erstmalige Abgabenfestsetzung entscheidend sei. Ob ein nach Fälligkeit einer Abgabenschuld erfolgter Entrichtungsversuch (durch Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung oder Umsatzsteuerjahreserklärung, welche eine Gutschrift aufweise, die zur Tilgung der haftungsgegenständlichen Abgaben führen solle) erfolgreich sei oder nicht, ändere nichts an der vorangegangenen Pflichtverletzung. Auch durch die Vorlage der Rechnungen, die nach Auffassung des Bf. in Umsatzsteuervoranmeldungen oder Umsatzsteuerjahreserklärungen hätten Berücksichtigung finden müssen, lasse sich für den Bf. nichts gewinnen, weil ein Vertreter sich nicht darauf verlassen dürfe, dass eine eingereichte Voranmeldung zu einer Gutschrift führe, mit der die aushaftende Zahllast getilgt werde. Zumal wie oben dargestellt die schuldhafte Pflichtverletzung bereits in der Nichtentrichtung zum Fälligkeitstag bestehe, die auch nicht durch eine spätere Tilgung beseitigt werde. Informativ werde dazu festgestellt, dass im Falle einer Verbuchung von (Umsatzsteuer-)Gutschriften am Abgabenkonto der Limited insoweit auch die Haftung eingeschränkt werde, ohne dass es einer Abänderung des Haftungsbescheides bedürfe, da eine Minderung des Abgabenanspruches durch Abgabenbescheid festzustellen sei, die sich nach (zusammengefasster) Verbuchung und Verrechnung unmittelbar auf die Höhe des Haftungsbetrages auswirke (vgl. dazu auch BFG 01.06.2015, RV/7100043/2015 mit Verweis auf VwGH 09.04.1986, 84/13/0102).

Die Geltendmachung einer Haftung sei in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt (Ritz, BAO⁵, § 7 Tz 5). Die Haftung sei einem zivilrechtlichen Schadenersatzanspruch nachgebildet (VwGH 96/15/0049). Wesentliches Ermessenskriterium für den Haftungsausspruch sei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Berücksichtige man die Tatsache, dass der Bf. im Zeitraum zu den jeweiligen Fälligkeiten der Abgaben (siehe Aufgliederung) als einziger inländische Vertreter der Limited für die Entrichtung der im Spruch des angefochtenen Haftungsbescheides angeführten Abgabenschuldigkeiten verantwortlich gewesen sei, so erweise sich die Haftungsanspruchnahme in Ausübung des freien Ermessens im öffentlichen Interesse

jedenfalls als notwendig und zweckmäßig, sodass Billigkeitserwägungen zu seinen Gunsten in den Hintergrund treten würden.

Dagegen beantragte der Masseverwalter mit Eingabe vom 31.10.2017 ohne weitere Begründung die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Voraussetzung für die Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, die Stellung als Vertreter, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit. Den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, trifft im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. Im Fall des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006, VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Die S-LTD war seit Datum2 als Private Limited Company nach englischem Recht unter der Company No. 1111111 beim Registrar of Companies of England and Wales im Companies House (Cardiff) registriert. Der Sitz war in London.

Am Datum3 wurde im Firmenbuch beim Handelsgericht Wien unter der Firmenbuchnummer 22222 die S-LTD Zweigniederlassung Österreich registriert. Gemäß dem vorliegenden Firmenbuchauszug ist der Bf. seit Datum5 vertretungsbefugtes Organ der Gesellschaft.

Am Datum8 teilte der Registrar of Companies den "Directors" der Gesellschaft mit, innerhalb von drei Monaten werde die S-LTD aus dem Register gelöscht ("struck off the Register") und die Gesellschaft aufgelöst ("dissolved"), wenn nicht entgegenstehende Gründe bekanntgegeben werden.

Am Datum4 wurde die Gesellschaft aufgelöst ("dissolved") ; dieser Status ("struck and dissolved" besteht nach wie vor.

Die S-LTD Zweigniederlassung Österreich ist nach wie vor im Firmenbuch registriert.

Gemäß der ständigen Rechtsprechung des VwGH besitzt eine Zweigniederlassung einer im Ausland eingetragenen Gesellschaft keine eigene Rechtspersönlichkeit (vgl. VwGH 23.01.2017, Ra 2016/17/0281).

Wer zur Vertretung von juristischen Personen in Betracht kommt, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes (§ 79 BAO), wozu auch jene des Handels- und des Gesellschaftsrechtes gehören (*Stoll*, BAO, 787). Zu diesen Vorschriften des bürgerlichen Rechtes zählt auch das internationale Privatrecht (*Ritz*, BAO⁵, § 79 Tz 5).

Gemäß § 12 IPRG sind die Rechts- und Handlungsfähigkeit einer Person nach deren Personalstatut zu beurteilen. Das Personalstatut einer juristischen Person oder einer sonstigen Personen- oder Vermögensverbindung, die Träger von Rechten und Pflichten sein kann, ist das Recht des Staates, in dem der Rechtsträger den tatsächlichen Sitz seiner Hauptverwaltung hat (§ 10 IPRG).

Zutreffend sind die Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung, dass § 10 IPRG bei in England gegründeten Gesellschaften durch die europarechtliche Niederlassungsfreiheit verdrängt wird, die nach der Rechtsprechung des EuGH die Anwendung des Gründungsrechtes auf im europäischen Ausland gegründete Gesellschaften verlangt. Konsequenz dieser Rechtsprechung des EuGH ist, dass die englische Gesellschaft nach englischem Gesellschaftsrecht zu behandeln ist. Sämtliche Fragen des Innen- und Außenrechts unterliegen somit englischem Recht (*Dommes/Eckert/Lembeck/Metzler*, Die englische Private Company Limited in Österreich – gesellschaftsrechtliche Fragen, SWI 2005, 477 ff).

Der OGH hat in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen, dass die Löschung im Register nach dem insoweit mit dem englischen Recht vergleichbaren irischen Recht konstitutiv wirkt und die Beendigung (dissolution) bewirkt, dass die Existenz der Gesellschaft als Rechtsträger (juristische Person) aufhört und die Vertretungsbefugnisse enden (vgl. OGH 19.03.2015, 6Ob178/14s und die dort weitere angeführte Judikatur und Lehrmeinungen).

Soferne die belangte Behörde auf die Rechtsprechung des BFG, wonach einer inländischen Zweigniederlassung einer ausländischen Gesellschaft trotz fehlender eigener zivilrechtlicher Rechtsfähigkeit Unternehmereigenschaft zukommen kann (BFG 09.06.2016, RV/5101218/2012), scheint sie zu übersehen, dass sich aus diesem Rechtssatz nicht die Geschäftsführereigenschaft des Bf. ableiten lässt.

Zu dieser Rechtsfrage wird auf den bereits angeführten Beschluss des OGH vom 19.03.2015, 6Ob178/14s, verwiesen, der nachstehende Ausführungen enthält:

"4.6. Der erkennende Senat schließt sich daher jener Meinung an, wonach das in Österreich gelegene Vermögen der erloschenen Limited einer juristischen

Person, die man als „Restgesellschaft“ bezeichnen könnte, zugewiesen würde (Bachner/Schacherreiter aaO 299 f; Bachner/Gasser aaO 117; Bachner aaO 226; Leible/Lehmann aaO 1097; Krömker/Otte aaO; OLG Jena; OLG Düsseldorf; OLG Hamm). Diese Restgesellschaft wäre mit der gelöschten Limited nicht ident, weil - wie ausgeführt - nach der Gründungstheorie im Unionsrecht der Verlust der Rechtsfähigkeit der Limited nach englischem Recht auch von den anderen Mitgliedstaaten zur Kenntnis zu nehmen ist (Bachner/Schacherreiter aaO 300; Bachner/Gasser aaO 119, 121 f; Leible/Lehmann aaO 1097 f; aA OLG Jena, OLG Düsseldorf und OLG Hamm, die jeweils ein Fortbestehen der gelöschten Limited als Restgesellschaft in Deutschland annehmen; Krömker/Otte aaO 964 f, die überdies auf die Restgesellschaft englisches Recht anwenden wollen). Die Restgesellschaft wäre vielmehr eine von der österreichischen Rechtsordnung entwickelte Hilfskonstruktion, auf die österreichisches Gesellschaftsrecht anzuwenden wäre (im Ergebnis auch OLG Hamm für Deutschland). Sie hätte zunächst keine vertretungsbefugten Organe, verlieren doch - wie schon unter Punkt 1. dargestellt - auch die ehemals für die Antragsgegnerin vertretungsbefugten Organe mit der „dissolution“ ihre Vertretungsbefugnis (Bachner/Schacherreiter aaO 300 f; Bachner aaO 226; im Ergebnis auch OLG Jena; Krömker/Otte aaO 965)."

Maßgebend für die Vertreterhaftung nach § 9 BAO ist die gesellschaftsrechtliche Stellung als Geschäftsführer einer GmbH (hier Vertreter einer Limited), die tatsächliche Führung der Geschäfte genügt nicht (vgl. Ritz, BAO⁵, Tz. 1 zu § 9).

Der Bf. war im Hinblick auf die dargestellte Rechtslage zu den Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten und Nebengebühren kein Vertreter im Sinne des § 9 BAO, weshalb der Beschwerde Folge zu leisten und der angefochtene Bescheid aufzuheben war.

Der Vollständigkeit halber wird festgestellt, dass vom Bundesfinanzgericht zu prüfen war, ob die die Voraussetzungen für eine Haftung gemäß § 9 BAO vorliegen. Es waren daher keine Überlegungen dahingehend anzustellen, ob aufgrund seiner tatsächlichen Führung der Geschäfte durch den Bf. die Voraussetzungen für eine Haftung nach § 9a BAO vorliegen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab und hatte die Klärung einer Sachverhaltsfrage im Einzelfall (Vorliegen der Geschäftsführereigenschaft) und keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zum Gegenstand.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 24. November 2017