

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1, den Richter R2 und die weiteren Senatsmitglieder L1 und L3 in der Beschwerdesache Ing. Bf, vertreten durch Eckhardt Wirtschaftsprüfung und SteuerberatungsgmbH, Hauptstraße 58, 7033 Pötsching, über die Beschwerde vom 11.09.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 10.08.2015 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO in der Sitzung am 28.02.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit des Beschwerdeführers MB, seines steuerlichen Vertreters WE, des Amtsvertreters AV in Beisein der Schriftführerin SF zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird 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 Schreiben vom 29.11.2013 hielt die Abgabenbehörde dem Beschwerdeführer (Bf) vor, dass auf dem Abgabenkonto der Firma ES, Steuernummer: Nr1, folgende Abgabenbeträge aushaften:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
Umsatzsteuer	2011	15.02.12	23.123,32
Körperschaftsteuer	2011	16.05.13	5.000,00
Anspruchszinsen	2011	16.05.13	62,08
Säumniszuschlag A	2012	16.05.13	600,43
Umsatzsteuer	2012	15.02.13	12.000,00
Säumniszuschlag A	2013	17.06.13	240,00
Säumniszuschlag A	2013	17.07.13	100,00
Exekutionsgebühren	2013	30.09.13	411,26

Barauslagen	2013	30.09.13	0,62
Säumniszuschlag B	2012	16.10.13	231,23
Säumniszuschlag B	2013	16.10.13	50,00
Säumniszuschlag B	2013	16.10.13	120,00
Gesamtsumme			41.938,94

Weiters übermittelte die Abgabenbehörde zu den im Rückstand enthaltenen bescheidmäßig vorgeschriebenen Abgaben den Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 9.4.2013, Körperschaftsteuerbescheid 2011 vom 9.4.2013, Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen vom 9.4.2013, Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 10.4.2013 und die Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen vom 9.3.2012, 10.12.2012, 9.4.2013, 10.6.2013, 9.9.2013 und 4.10.2013 und führte wie folgt aus:

#### „I. Überprüfung der Einbringlichkeit

Die Gesellschaft wurde am 23.10.2013 mangels Vermögen im Firmenbuch gem. § 40 FBG gelöscht. Der Rückstand ist somit bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

#### II. Heranziehung zur Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO

Der Rückstand besteht u.a. infolge Nichtentrichtung der zwischen 15.2.2012 und 16.10.2013 fällig gewordenen Abgaben (siehe obige Aufgliederung). Sie waren im Zeitraum von 7.4.2011 bis 7.2.2012 zum inkl. Vertreter der abgabenschuldnerischen Firma bestellt und daher gemäß § 18 GmbHG zur Vertretung der Gesellschaft berufen. Gemäß § 80 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden; sie sind daher verpflichtet, die Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft zu entrichten.

Im Falle der Uneinbringlichkeit des Rückstandes bei der Firma ES werden Sie als gesetzlicher Vertreter (Geschäftsführer) der Gesellschaft gemäß den Bestimmungen der §§ 224 i.V.m. 9 und 80 Bundesabgabenordnung zur Haftung herangezogen werden, es sei denn, Sie können beweisen, dass Sie ohne Ihr Verschulden daran gehindert waren, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

In diesem Zusammenhang wir Ihnen Folgendes zur Kenntnis gebracht:

Bei der Verwirklichung des Haftungstatbestandes kommt es darauf an, dass während der Funktion als Geschäftsführer eine Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben vorgelegen ist, die nicht eingehalten wurde. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich nämlich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben (wie z.B. Umsatzsteuern) ist der

Zeitpunkt ihrer Fälligkeit maßgebend, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßigt festgesetzt werden.

Die schuldhafte Verletzung der Pflicht, Selbstbemessungsabgaben dem Finanzamt zum gesetzlichen Fälligkeitstermin bekannt zu geben und zu entrichten, wird nicht dadurch aufgehoben, dass in weiterer Folge im Zeitpunkt der bescheidmäßigen Festsetzung dieser Abgaben zu den Zahlungsterminen gemäß § 210 Abs. 4 BAO (Anm.: Nachfristen) keine Gesellschaftsmittel mehr vorhanden sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf (vgl. etwa VwGH vom 19.02.2002, 98/14/0189, mwN). Die Geltendmachung der Haftung setzt nicht voraus, dass die Abgaben vorher "rechtskräftig festgestellt" worden sind (VwGH 27.02.2008, 2005/13/0094).

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, obliegt dem Vertreter (vgl. VwGH vom 18.10.2007, 2006/15/0073). Auf diesem lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger hat auch die von der Gesellschaft getätigten Zug-um-Zug-Geschäfte zu erfassen (vgl. VwGH 28.04.2011, 2011/16/0084; 18.04.2012, 2011/16/0186). Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 30.10.2001, 98/14/0142). Dem Vertreter obliegt es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen (VwGH vom 30.10.2001, 98/14/0082).

Der Vertreter einer Kapitalgesellschaft haftet auch für vor der Übernahme der Vertreterfunktion bereits fällig gewordene Abgabenschuldigkeiten, da die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschulden erst mit deren Abstattung endet. Wer die Vertretung einer GmbH (neu) übernimmt, hat sich darüber zu unterrichten, ob und in welchem Umfang die GmbH bisher ihre abgabenrechtlichen Verpflichtungen erfüllt hat (vgl. VwGH 27.2.2003, 2000/15/0119). Sind Verbindlichkeiten aus einem Zeitraum vor Übernahme der Vertreterfunktion offen, hat der für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Zahlungspflichten nunmehr neu verantwortliche Vertreter dafür zu sorgen, dass auch diese "Altverbindlichkeiten" aus den vorhandenen Gesellschaftsmitteln entrichtet werden (vgl dazu auch UFSL, GZ RV/0867-L/05 vom 02.01.2007).

Bei der Frage der Gleichbehandlung der Gläubiger kommt es darauf an, ob der Abgabengläubiger im Hinblick auf die vorhandenen liquiden Mittel des Abgabenschuldners dadurch benachteiligt wurde, dass die Zahlungen an den Abgabengläubiger geringer ausgefallen sind als sie bei Verwendung der liquiden Mittel und anteiliger Befriedigung des

Abgabengläubigers ausgefallen wären. Der VwGH vertritt dabei die "Mitteltheorie" (vgl. dazu VwGH 09.11.2011, 2011/16/0116).

Sofern die Firma ES bereits zum Zeitpunkt der Fälligkeit der einzelnen Abgaben (siehe Aufgliederung) nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügte, werden Sie ersucht, den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu erbringen, und zwar durch Darstellung der tatsächlich vorhandenen Mittel sowie der aliquoten Mittelverwendung. Dazu ist eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabenfälligkeiten (siehe Aufgliederung) gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen zu übermitteln. In dieser Aufstellung müssen alle damaligen Gläubiger der Firma ES (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen enthalten sein. Außerdem ist rechnerisch darzustellen, in welchem prozentuellen Ausmaß durch Zahlungen die jeweils fälligen Verbindlichkeiten gegenüber den einzelnen (übrigen) Gläubigern reduziert wurden. Diese Tilgungsquoten sind dann der an das Finanzamt geleisteten Quote gegenüberzustellen.

Zur Erbringung dieses Nachweises wird Ihnen eine Frist bis 27.12.2013 gewährt.“

Mit Eingabe vom 03.02.2014 brachte der Bf vor, dass die Haftung gemäß § 9 i.V.m § 80 BAO auf die dort angeführten Personen beschränkt sei. Im Kommentar Ritz sei unter § 80 Z 2 wie folgt angeführt: „Zur Vertretung juristischer Personen befugt sind beispielsweise bei einer GesmbH die Geschäftsführer, bei einer AG der Vorstand u.s.w.“ Herr MB sei gewerberechtlicher Geschäftsführer in Form eines Dienstverhältnis bei der genannten Gesellschaft gewesen, sodass eine Haftung gem. § 9 i.V.m. § 80 nicht vorliegen könne. Zusätzlich sei auszuführen, dass Herr MB die gewerberechtliche Geschäftsführung im August 2012 zurückgelegt habe.

Mit Haftungsbescheid vom 10.08.2015 nahm die Abgabenbehörde den Bf als ständigen Vertreter der Firma ES, Adr1, Firmenbuchnummer: FN Nr2, als Haftungspflichtigen gemäß § 9 i.V.m. § 80 BAO für die Umsatzsteuer 2011 im Ausmaß von € 23.123,32 in Anspruch und führte zur Begründung wie folgt aus:

„Die Geltendmachung der Haftung (§§ 224 i.V.m. § 9 Bundesabgabenordnung) gründet sich auf folgende Umstände:

Die im Rückstand ausgewiesenen Abgabenschuldigkeiten sind nach Abgabenarten und Zeiträumen aufgeschlüsselt. Der diesbezügliche Bescheid wurde Ihnen bereits im Haftungsvorverfahren zur Kenntnis gebracht.

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

Mit Beschluss des Landesgerichtes \*\*\*\*\* AZ Z1 vom Da1 wurde der Antrag auf Insolvenzeröffnung gemäß § 63 IO zurückgewiesen. Am 23.10.2013 erfolgte die Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch. Der Rückstand ist daher beim Primärschuldner (ES) uneinbringlich.

Der angeführte Rückstand besteht infolge Nichtentrichtung der zum Fälligkeitszeitpunkt 15.02.2012 fällig gewordenen Umsatzsteuer 2011. Sie waren im Zeitraum von 07.04.2011 bis 03.02.2012 zum ständigen Vertreter der Firma ES bestellt und daher gemäß § 107 Abs. 2 GmbHG zur Vertretung der Gesellschaft berufen. Wie bereits erwähnt, haben die gemäß § 80 BAO zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer ist Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat 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 hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Daraus folgt: Die zu den Selbstbemessungsabgaben zählende Umsatzsteuer ist vom Abfuhrpflichtigen selbst zu berechnen und zu entrichten, ohne dass eine vorherige abgabenbehördliche Tätigkeit wie etwa die bescheidmäßige Festsetzung abgewartet werden darf.

Mit Schreiben vom 29.11.2013 Steuernummer: Nr1 wurden Sie aufgefordert, darzulegen, dass Sie ohne Ihr Verschulden gehindert waren, für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zu sorgen. Sie sind dieser Aufforderung - nach mehrmaligen Fristverlängerungen - zuletzt bis 28.02.2014 - sohin Ihrer Verpflichtung, Behauptungen und Beweisanbote zu Ihrer Entlastung darzutun - nicht nachgekommen. Die höchstgerichtliche Judikatur geht davon aus, dass der Vertreter, der auf Grund gesetzlicher Bestimmungen abgabenrechtliche Pflichten zu erfüllen hat, diesen ihm obliegenden Pflichten aber nicht nachkommt, einer besonderen Darlegungspflicht unterliegt. Es trifft ihn die Beweislast, nämlich die besondere Verpflichtung "darzutun", aus welchen Gründen ihm die Erfüllung unmöglich war, widrigenfalls angenommen werden darf, 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) haben sie im Zuge des Haftungsvorverfahrens nicht erbracht. Es steht somit fest, dass Sie 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 sind.

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

Die Geltendmachung der Haftung stellt im vorliegenden Fall die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, zumal der haftungsgegenständliche Rückstand bei der Primärschuldnerin aufgrund der Rechtswirkung des Zwangsausgleichs nicht mehr eingebracht werden kann. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (vgl. E VwGH vom 25.6. 1990, 89/15/0067). Letzteres steht hier fest.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden."

Mit Beschwerde vom 11.09.2015 führte der Bf durch seinen Vertreter wie folgt aus:

„Die Beschwerde richtet sich gegen den Bescheid dem Grunde nach.

Ich stelle daher den Beschwerdeantrag, gemäß § 243 ff BAO den angefochtenen Bescheid aufzuheben und das Verfahren gegen mich einzustellen.

Weiter stelle ich den Antrag

1. gem. § 272 Abs. 1 Zi 1 BAO auf Entscheidung durch den Senat
2. gem. § 274 Abs. 1 Zi 1 BAO auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung

Zur Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

"Mit Schreiben vom 29.11.2013, eingelangt am 05.12.2013, wurde ich aufgefordert dazutun, warum eine Haftung im Sinn des § 9 BAO nicht vorliegt und wurde dies mit 03.02.2014 beantwortet (siehe Beilage ) und wurde dort wie folgt ausgeführt: Wie Sie richtigerweise im Punkt II in Ihrem Schreiben ausführen, ist die Haftung gemäß § 9 i.V.m. § 80 BAO auf die dort angeführten Personen beschränkt. Im Kommentar Ritz ist unter § 80 Z 2 wie folgt angeführt: Zur Vertretung juristischer Personen befugt sind beispielsweise bei einer GesmbH die Geschäftsführer, bei einer AG der Vorstand u.s.w. Ich war gewerberechtlicher Geschäftsführer in Form eines Dienstverhältnisses bei der genannten Gesellschaft, sodass eine Haftung gem. § 9 i.V.m. § 80 nicht vorliegen kann. Zusätzlich ist auszuführen, dass ich die gewerberechtliche Geschäftsführung im August 2012 zurückgelegt habe.

Zusätzlich ist auszuführen, dass der Umsatzsteuerbescheid 2011 weder im Schreiben vom 29.11.2013 noch beim Haftungsbescheid vom 10.08.2015 beigelegt war.

Aufgrund der Ausführungen bitte ich deshalb den Haftungsbescheid gem § 224 BAO aufzuheben und das Verfahren gegen mich einzustellen.“

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 24.03.2017 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte zur Begründung wie folgt aus:

„Mit Haftungsvorhalt vom 29.11.2013 wurde der nunmehrige Beschwerdeführer von der Absicht der Behörde informiert, ihn für die ausständigen Abgabenschulden der Firma ES, Niederlassung Österreich (in diesem Zusammenhang auch kurz es bzw. „ES“ genannt), mit der Firmenbuchnummer FN Nr2 zur Haftung heranzuziehen. Dieser Vorhalt enthielt neben einer grundlegenden Sachverhaltsdarstellung auch eine ausführliche rechtliche Information einschließlich einer umfangreichen Darstellung, wie ein allfälliger Beweis über die Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes zu führen sei. Dabei bezog sich die Behörde auf den Umstand, dass der nunmehrige Gf im Zeitraum 7.4.2011 bis 7.2.2012 zum inländischen Vertreter des abgabenschuldnerischen Unternehmens bestellt und damit gemäß § 18 GmbHG zur Vertretung der Gesellschaft berufen war.

In seiner Stellungnahme vom 3.2.2014 gab der Bf offen zu, als gewerberechtlicher Geschäftsführer gewirkt zu haben. Diese gewerberechtliche Geschäftsführung, welche in Form eines Dienstverhältnisses ausgeübt worden wäre, sei im August 2012 zurückgelegt worden. Damit könne eine Haftung im Sinne der §§ 9 und 80 BAO nicht greifen.

Die Abgabenbehörde berücksichtige diese Verantwortung insoweit, als sie die Haftungsinanspruchnahme auf die Umsatzsteuer 2011 mit der Fälligkeit 15.2.2012 beschränkte. So kam es zum nun angefochtenen Haftungsbescheid gemäß §§ 9 und 80 BAO vom 10.8.2015.

Mit Datum 11.9.2015 wurde Beschwerde erhoben. Diese richtete sich „gegen den Bescheid dem Grunde nach“. Inhaltlich hieß es, dass die Haftung gemäß §§ 9, 80 BAO auf die dort angeführten Personen beschränkt sei. Der Bf. sei „gewerberechtlicher Geschäftsführer in Form eines Dienstverhältnisses bei der genannten Gesellschaft“ gewesen. Deswegen könne eine Haftung gemäß §§ 9, 80 BAO nicht vorliegen. Nähere Erläuterungen dieser Ansicht fehlten zur Gänze. Es wurde lediglich auf den unbestrittenen Umstand verwiesen, dass diese gewerberechtliche Geschäftsführung im August 2012 zurückgelegt worden sei.

Dazu ist prinzipiell auszuführen, dass gemäß § 80 Abs. 1 BAO alle zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen jene Pflichten zu erfüllen haben, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen; sie haben aber auch insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Aus dem Wortlaut der Bestimmungen der §§ 9 und 80 ergibt sich, dass alle Vertreter juristischer Personen, wie zB der Geschäftsführer einer GmbH, der Vorstand einer Aktiengesellschaft oder Genossenschaft, der Stiftungsvorstand einer Stiftung aber auch alle anderen, zur Vertretung juristischer Personen berufene Personen“ von diesen Verpflichtungen betroffen sind. Weitere Voraussetzungen oder Einschränkungen bestehen in dieser Hinsicht nicht. Auch die Qualifikation der Einkünfte des dafür bezogenen Salärs spielt keine wie auch immer geartete Rolle. Dies trifft umso mehr den nunmehrigen Bf, zumal dieser auch im österreichischen Firmenbuch als „Ständiger Vertreter“ (sic!) eingetragen war.

Der Schuldvorwurf besteht darin, dass die Umsatzsteuer 2011 mit der Fälligkeit 15.2.2012 in Höhe von € 23.123,32 nicht spätestens bis zu diesem Zeitpunkt abgeführt worden war. Dies lag aber noch etwa ein halbes Jahr vor Zurücklegung der „gewerberechtlichen Geschäftsführung“; damit kommt diesem Einwand jedoch keine Bedeutung zu.

Die Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes wurde ebenfalls nicht nachgewiesen. Somit ist der Bf aber für den gesamten im Haftungsbescheid genannten Betrag verantwortlich.

Abschließend wird noch darauf hingewiesen, dass nach Aktenlage der an die Primärschuldnerin ergangene Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 9.4.2013 dem Haftungsvorhalt vom 29.11.2013 durchaus beigelegt war (bei der Bezeichnung „Firma Max Mustermann GmbH“ handelte es sich um ein reines Redaktionsversehen, dem keine weitere Bedeutung zukommt).

Die Beschwerde war somit als unbegründet abzuweisen.“

Mit Vorlageantrag vom 06.04.2017 stellte der Bf durch seinen Vertreter den Antrag gemäß § 264 BAO, seine Beschwerde vom 11.09.2015 gegen den Haftungsbescheid vom 10.08.2015 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und begründete dies wie folgt:

„Der Vorlageantrag erfolgt deshalb, da der Steuerpflichtige mit der Beschwerdevorentscheidung vom 24.03.2017, bei uns eingelangt am 05.04.2017, betreffend Haftungsbescheid vom 10.08.2015, eingelangt am 12.08.2015, nicht einverstanden ist. Wir verweisen auf unsere Beschwerde vom 11.09.2015 und ist ein gewerberechtlicher Geschäftsführer kein Vertreter im Sinn der § 9 und § 80 BAO. Zusätzlich verweisen wir auf Ritz, 5 Auflage BAO-Kommentar, wo auf S. 209 zum § 80 unter Rz 3 wie folgt ausgeführt wird:

"Gesetzliche Vertreter sind solche Vertreter, deren Bestellung nicht auf einem privatrechtlichen Vertrag zurückzuführen ist (Stoll, BAO-Handbuch, 181)." Ein gewerberechtlicher Geschäftsführer ist jedenfalls ein Vertreter, der auf einen privatrechtlichen Vertrag zurückzuführen ist. Außerdem übermitteln wir Ihnen aus Muhri/Ertl/Gerlach/Griesmayr, Persönliche Haftung der Geschäftsführer, Vorstände und Aufsichtsräte, die Kopie der S. 76, wo jedenfalls dezidiert ausgeführt ist, dass der gewerberechtliche Geschäftsführer nicht für Steuerrecht und Finanzstrafgesetz haftet. Zusätzlich verweisen wir auf die OGH-Entscheidung vom 05.12.2002, GZ 4 Ob 236/02p, wo der OGH in dieser Entscheidung sogar die Haftung gegenüber Kunden eines Bauunternehmens verneint.

Sollte ein ständiger Vertreter tatsächlich ein Vertreter im Sinn des § 9 bzw. § 80 BAO sein (was jedenfalls bestritten wird), so wurde der Antrag auf Funktionslöschung des ständigen Vertreters Hr. MB schon mit 03.02.2012 beim Firmenbuch \*\*\*\*\* gestellt und wurde Hr. MB mit 07.02.2012 als ständiger Vertreter im Firmenbuch gelöscht. Wie aus dem Haftungsbescheid vom 10.08.2015 hervorgeht, betrifft die vorgeschriebene Haftung die Umsatzsteuer 2011 und wäre diese am 15.02.2012 fällig gewesen. Nachdem Hr.

MB mit Antrag vom 03.02.2012, eingetragen am 07.02.2012, als ständiger Vertreter gelöscht wurde, kann ein Haftungsfall für Fälligkeit 15.02.2012 nicht mehr vorliegen; zusätzlich ist auszuführen, dass im genannten Unternehmen keinerlei liquide Mittel vorhanden waren und hätte Hr. MB auch keine Überweisungen durchführen können, da er hinsichtlich dieser Überweisungen nicht zeichnungsberechtigt war. Wie schon in unserer Beschwerde angeführt, war Hr. MB aufgrund seines Dienstverhältnis und der dadurch auslösenden ASVG-Pflicht gewerberechtlicher Geschäftsführer und war er nur für diesen Bereich zuständig. Die belangte Behörde hat hinsichtlich dieser Einwände jegliche Ermittlungspflicht vermissen lassen und hat es jedenfalls lt. Firmenbuchauszug zwei handelsrechtliche Geschäftsführer gegeben und wäre jedenfalls durch die Behörde abzuklären gewesen, welche Aufgaben diese handelsrechtlichen Geschäftsführer zu erledigen hatten. Nachdem es mit Polen ein umfassendes Amtshilfeabkommen gibt, ist auch in Hinblick auf die Ermessensübung jegliche Ermittlungspflicht der Behörde unterlassen worden und ist schon aus diesem Grund die Beschwerdevorentscheidung rechtswidrig, da nur Hr. MB zur Haftung herangezogen wurde und nicht die beiden handelsrechtlichen Geschäftsführer.

Wir bitten deshalb die oben genannte Beschwerde vom 11.09.2015 im Hinblick auf die genannte Beschwerdevorentscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (Vorlageantrag). Wir verweisen nochmals auf den Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat.

Wir stellen weiters den Antrag, den Haftungsbescheid vom 10.08.2015 aufzuheben und den Betrag von EUR 23.123,32 wieder gutzubringen und der Beschwerde vollinhaltlich stattzugeben.

In der Beschwerdeverhandlung führte der Bf ergänzend aus, dass er die Funktion eines gewerberechtlichen Geschäftsführers für das Baumeistergewerbe ausgeübt habe und so auch bei der GKK angemeldet gewesen sei. Er habe im Rahmen der GmbH keine wie immer geartete Tätigkeit ausgeübt und sei auch auf den Firmenkonten nicht zeichnungsberechtigt gewesen. Im Rahmen der Aufgabenverteilung sei er nur für die gewerberechtlichen Angelegenheiten zuständig gewesen.

Eingewendet werde auch, dass im Haftungsbescheid zur Ermessensübung nichts ausgeführt und begründet worden sei, aus welchen Gründen der im Firmenbuch eingetragene handelsrechtliche Geschäftsführer nicht zur Haftung herangezogen worden sei.

Zur Haftung sei die gesamte USt 2011 in einer Summe herangezogen worden, eine Aufgliederung auf die einzelne Monate sei nicht erfolgt, weswegen eine fälligkeitstagsbezogene Gleichbehandlungsrechnung nicht möglich gewesen wäre.

Die handelsrechtlichen Geschäftsführer AP bzw. KB, die hintereinander handelsrechtliche Geschäftsführer gewesen seien, hätten die gegenständliche USt 2011 an die Abgabenbehörde zu entrichten gehabt. Über den Aufenthalt des Herrn AP könne keine Aussage getroffen werden.

Es sei dem Bf nicht bekannt gewesen, dass der handelsrechtliche Geschäftsführer KB am 21.01.2012 seine Geschäftsführung zurückgelegt habe.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

*Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO 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 eingebbracht werden können.*

*Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.*

*Liegt der Sitz einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Ausland, so ist gemäß § 107 Abs. 1 GmbHG die Gesellschaft durch die Geschäftsführer zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden, wenn sie eine inländische Zweigniederlassung hat.*

*Gemäß § 107 Abs. 2 GmbHG haben Gesellschaften, deren Personalstatut nicht das Recht eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Vertragsstaats des Abkommens über die Schaffung eines Europäischen Wirtschaftsraumes, BGBl. Nr. 909/1993, ist, für den gesamten Geschäftsbetrieb der Zweigniederlassung mindestens eine Person zu bestellen, die zur ständigen gerichtlichen und außergerichtlichen Vertretung der Gesellschaft befugt ist und ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat; eine Beschränkung des Umfangs ihrer Vertretungsmacht ist Dritten gegenüber unwirksam. Die Vertretungsbefugnis kann jedoch an mehrere Personen gemeinschaftlich erteilt werden (Gesamtvertretung). Gesellschaften, deren Personalstatut das Recht eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums ist, können einen solchen ständigen Vertreter bestellen.*

Bei der Firma ES (wörtlich: Gesellschaft mit beschränkter Haftung), abgekürzt sp. z. o.o., handelt es sich um die polnische Rechtsform der haftungsbeschränkten Gesellschaft in Polen. Die sp. z. o.o. ist der GmbH sehr ähnlich. Als Geschäftsanschrift scheint im Firmenbuch die Adresse Adr2 auf.

Eingetragen im Firmenbuch ist eine inländische Zweigniederlassung mit der Geschäftsanschrift Adr3.

Laut Eintragung im Firmenbuch vertritt AP, Adr4, als Geschäftsführer (handelsrechtlich) die Gesellschaft von 16.03.2010 bis 21.07.2011 und seit 22.07.2011 KB, Adr5, selbständig.

Der Bf vertritt die Gesellschaft von 07.04.2011 bis 06.02.2012 selbständig als ständiger Vertreter, wobei der Antrag auf Löschung der Funktion am 03.02.2012 beim Firmenbuchgericht einlangte.

Zur Vertretung einer GmbH ist gemäß §§ 18 ff GmbHG der Geschäftsführer berufen.

Nach Adensamer in Foglar-Deinhardstein/Aburumieh/Hoffenscher-Summer (Hrsg), GmbHG (2017), § 107 Rz 15 ist der ständige Vertreter kein Organ, sondern ein gewillkürter Vertreter, der von der ausländischen Gesellschaft nach Maßgabe des jeweils anwendbaren Organisationsrechts bestellt wird. Der Umfang der Vertretungsbefugnis des ständigen Vertreters unterliegt gemäß § 49 IPRG österreichischem Recht. Sie umfasst die gerichtliche und außergerichtliche Vertretung der ausländischen Gesellschaft für den gesamten inländischen Geschäftsbetrieb der Zweigniederlassung (§ 107 Abs 2). Dies entspricht weitgehend der Prokura gemäß § 49 UGB, aber ohne die in § 49 Abs. 2 UGB normierten Einschränkungen (Veräußerung u Belastung v Liegenschaften).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 5. März 1991, ZI. 89/08/0223, zur gleichlautenden Bestimmung des § 67 Abs. 10 ASVG ausgesprochen, dass ein Prokurist nicht eine "zur Vertretung juristischer Personen berufene Person" im Sinne des § 67 Abs. 10 ASVG ist. Im Gegensatz zu einem gesetzlichen Vertreter, ohne den die Gesellschaft nicht handeln kann, sei der Prokurist ein gewillkürter Vertreter, mag auch der Umfang der ihm rechtsgeschäftlich erteilten Bevollmächtigung im Gesetz geregelt sein.

Andernfalls würden ja auch gewillkürte Vertreter natürlicher Personen sowie Prokuristen von Einzelkaufleuten haften; beides ist dem Gesetz nicht zu entnehmen (vgl. das Erkenntnis vom 05.03.1991, 89/08/0223 bzw. vom 29.06.1999, 94/08/0105).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 29.3.2000, 96/08/0268, zur Bestimmung des § 107 Abs. 1 GesmbH-Gesetz in der Fassung vor der Novelle BGBI. Nr. 304/1996 ausgesprochen, dass aus der Bestellung eines Inlandsvertreters im Sinne der §§ 107, 108 Z. 2 GesmbHG nicht der Schluss gezogen werden kann, dass der solcherart bestellte Inlandsvertreter auch zur Vertretung der Gesellschaft schlechthin berufen sei, vor allem aber dem Vertretungsorgan der Gesellschaft als Voraussetzung einer Haftung gemäß § 25a Abs. 7 BUAG - angehöre. Die Frage, wer organisch zur Vertretung der in Ungarn ansässigen Gesellschaft berufen ist, richtet sich vielmehr nach ungarischem Recht, während sich die Voraussetzungen und Wirkungen der gewillkürten Stellvertretung (und um eine solche und nicht um die Berufung in eine Organfunktion handelt es sich bei der Bestellung des inländischen Vertreters iS des § 108 Z. 2 GesmbH-Gesetz) nach österreichischem Recht bestimmen.

Die Haftungsbestimmung des § 25a Abs. 7 BUAG erfasst jedoch - wie auch die Bestimmung des § 67 Abs. 10 ASVG - nur gesetzliche, nicht aber auch gewillkürte Vertreter juristischer Personen.

Auch die geltende Fassung des § 107 Abs. 2 GmbHG erfordert nicht die Vertretung durch eine Person, die dem Vertretungsorgan der Gesellschaft angehört, noch war der Bf als ständiger Vertreter Mitglied des zur Vertretung der polnischen Gesellschaft nach außen berufenen Organs.

Der inländische Vertreter ist daher vom Normbereich des § 80 Abs. 1 BAO grundsätzlich nicht umfasst.

Bestätigt wird dies durch das zu § 9 Abs. 1 VStG ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.03.2016, Ra 2014/05/0002, wonach die Stellung des ständigen Vertreters iSd der inhaltsgleichen Regelung des § 254 Abs. 2 AktG inhaltlich jener einer Filialprokura zuzüglich Liegenschaftsklausel (§ 49 UGB) entspricht, auch wenn eine solche formell nicht erteilt wurde (vgl. zu § 107 GmbHG Brugger in Gruber/Harrer (Hrsg), GmbHG (2014), § 107, Rz 51).

Seine Bestellung erfolgt durch einen Bestellungsakt der ausländischen Gesellschaft. Durch den Bestellungsakt zu einem ständigen Vertreter wird dieser nicht zum Organ der Gesellschaft, sondern zum rechtsgeschäftlichen Vertreter (vgl. Brugger in Gruber-Harrer (Hrsg), GmbHG, § 107, Rz 50, und Jörg Zehetner, Eintragungsfähigkeit, ecolex 1999, 776). Als rechtsgeschäftlicher Vertreter haftet dieser nicht - wie ein organschaftlicher Vertreter - gemäß § 9 VStG (vgl. dazu etwa Erkenntnis vom 29. März 2000, ZI. 96/08/0268 und ZI. 97/08/0083, erneut Brugger, § 107, Rz 54).

Laut Eintragung im Firmenbuch wurde der Antrag des Bf auf Löschung als ständiger Vertreter mit 03.02.2012 beim Firmenbuch gestellt und wurde der Bf mit 07.02.2012 als ständiger Vertreter im Firmenbuch gelöscht.

Die Haftung umfasst die Umsatzsteuer 2011 im Ausmaß von € 23.123,32, welche am 15.02.2012 fällig war. Nachdem der Bf im Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgabe nicht mehr ständiger Vertreter der Gesellschaft war, konnte er zudem aus diesem Grund - selbst wenn er handelsrechtlicher Geschäftsführer gewesen wäre - nicht zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden.

Mangels Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme der Bf für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der ES im Ausmaß von € 23.123,32 zu Unrecht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 28. Februar 2019