

## **BESCHLUSS**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin, Adresse-Bf, Deutschland, vertreten durch das Vorstandsmitglied V, vertreten durch die Neumayer, Walter & Haslinger Rechtsanwälte-Partnerschaft, Baumannstraße 9/11, 1030 Wien, über die gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 17. September 2015, betreffend Haftungs- und Abgabenbescheide bezüglich Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (L, DB, DZ) für die Jahre 2009, 2010, 2011 und 2012 erhobene Beschwerde gemäß § 260 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBl I 14/2013 iVm 278 Abs. 1 lit a 1. Fall BAO idF BGBl I 117/2016 beschlossen:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit a Bundesabgabenordnung idF BGBl I 14/2013 zurückgewiesen.

II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist eine deutsche Aktiengesellschaft mit einer Zweigniederlassung in Österreich. Bezüglich der in Österreich für die Zweigniederlassung beschäftigten Arbeitnehmer fand eine GPLA-Prüfung statt. Aufgrund der im Zuge der Prüfung neu hervorgekommenen Sachverhalte wurde die Bf mit den gegenständlich angefochtenen Bescheiden vom 17. September 2015 zur Haftung herangezogen und die entsprechenden Abgaben vorgeschrieben. Die Bescheide wiesen im Spruch den Namen der Bf mit dem Zusatz "X" aus und wurden der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (WTH.Y) als gewillkürte Vertreterin zugestellt.

Der Beschwerdeschriftsatz vom 20. Oktober wurde von der Neumayer, Walter & Haslinger Rechtsanwälte-Partnerschaft unter Berufung auf die erteilte Vollmacht eingebracht. Mit der Beschwerde wurden die Bescheide zur Gänze angefochten sowie in Punkt 2 des Beschwerdeschriftsatzes vorgetragen, die Bescheidadressatin laut Spruch existiere rechtlich nicht. Es lägen Nichtbescheide vor. Nähere Ausführungen zum Nichtigkeitsgrund enthielt die Beschwerde nicht. Darüber hinaus wurde auf acht Seiten materiell-rechtliches Vorbringen erstattet sowie abschließend allein die ersatzlose Behebung der Bescheide,

die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung und die zeugenschaftliche Einvernahme der Dienstnehmer beantragt.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 27. Juli 2016 als unbegründet ab und änderte die angefochtenen Bescheide zu Ungunsten der Partei ab. Der Adressat war wie in den angefochtenen Bescheiden angeführt und die Beschwerdevorentscheidung wurde wiederum an die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zugestellt. Auf den ins Treffen geführten Nichtigkeitsgrund ging die belangte Behörde dabei nicht ein.

Mit Schriftsatz vom 25. August 2016 wurde ein Vorlageantrag - wiederum von der Rechtsanwalts-Partnerschaft - eingebracht, mit dem zum Nichtigkeitsgrund näher ausgeführt wurde, dass keine Niederlassung in X und kein Rechtssubjekt wie im Bescheid angeführt, nämlich eine YZ-Service-AG-X mit Sitz in Adresse1, existiere. Eine solche Niederlassung sei bereits während des Streitzeitraumes nicht mehr existent gewesen, weshalb X auch nicht Dienstort von Arbeitnehmern gewesen habe sein können. Im Firmenbuch existiere keine YZ-Service-AG-X und die Beschwerdeführerin Zweigniederlassung X mit dem Geschäftsgegenstand der Vermittlung von Kapitalanlagen aller Art sei am 15.07.200 [richtig: 2000] gelöscht worden und seitdem nicht mehr existent (FN 4711). Dem Vorlageantrag sind rund 740 Seiten Beilagen angeschlossen.

Mit Vorlagebericht vom 10. April 2017, mit dem die Beschwerdeführerin mit ihrer Firma samt Zusatz „X“ bezeichnet wird, werden zwei verschiedene Rechtsansichten vertreten. Einmal wird ausgeführt, es sei die beschwerdegegenständliche Firma aus dem Firmenbuch gelöscht worden und ein anderes Mal sei die inländische Betriebsstätte gelöscht worden. Dass trotz des Einwandes der Nichtbescheide ein umfangreiches Verfahren abgewickelt werde, zeige, dass die Bf von ihrem Einwand der Nichtigkeit der Bescheide selbst nicht überzeugt sei. Auf die Stellungnahme zur Vorlage „Verfahrensrecht“ und auf die Ausführungen der BVE werde verwiesen.

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

#### **1. Rechtzeitigkeit der Beschwerde**

Ausführungen zur Rechtzeitigkeit der Beschwerde können wegen der nachfolgenden Gründe auf sich beruhen.

#### **2. Zulässigkeit der Beschwerde**

##### **Rechtsgrundlagen**

Gemäß § 93 Abs 2 BAO in der Stammfassung ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Gemäß § 243 BAO idF BGBl I 14/2013 sind gegen Bescheide, die Abgabenbehörden erlassen, Beschwerden (Bescheidbeschwerden) an die Verwaltungsgerichte zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist.

Gemäß § 260 Abs 1 lit a BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

### **3. Entfall der Senatsverhandlung**

Gemäß § 272 Abs 4 BAO idF BGBl I 117/2016 obliegt dem Berichterstatter auch die Erlassung von Zurückweisungen (§ 260). Die Anberaumung der beantragten mündlichen Senatsverhandlung konnte daher angesichts gegenständlichen Beschlusses entfallen.

### **4. Folgender Sachverhalt steht fest**

Die Bf ist eine nach deutschem Recht gegründete Aktiengesellschaft und in das Register eines deutschen Gerichts mit der Firma "Beschwerdeführerin" eingetragen. Demzufolge befindet sich ihr Sitz in Deutschland, Adresse-Deutschland. Als allein vertretungsbefugter Vorstand ist V eingetragen.

Im österreichischen Firmenbuch sind zur Bf zwei Einträge erfolgt. In beiden Fällen ist bzw. war die Bf mit ihrer Firma laut deutschem Register "Beschwerdeführerin" eingetragen. Der Firmenwortlaut laut deutschem Register wurde daher korrekt ins österreichische Handelsregister bzw. Firmenbuch übernommen.

Die zur Löschung der Zweigniederlassung X im österreichischen Firmenbuch vorgetragenen Beschwerdeeinwände entsprechen den zur FBN 4711 erfolgten Eintragungen. Die inländische Zweigniederlassung wurde mit der laufenden Nummer 001 und ihrer Firma Beschwerdeführerin Zweigniederlassung X eingetragen und mit Eintragung vom 15.07.2000 von Amts wegen gelöscht.

Zur FBN 4712 wurde am 28.05.2002 aufgrund des Vorstandsbeschlusses vom 07.12.2001 die Verlegung der Zweigniederlassung von Wien nach X eingetragen (Eintrag 8). Die Einträge 9 bis 22 wurden vom LG ZRS J vorgenommen, also bis 09.03.2012. Mit Eintrag 23 vom 6.4.2012 hat das HG Wien die Zweigniederlassung Wien eingetragen. Dem zugrundeliegenden Vorstandsbeschluss zufolge wurde die Zweigniederlassung von X nach Wien verlegt und der Zusatz der Zweigniederlassung auf „Zweigniederlassung Wien“ geändert. Dies ist der Eintrag, auf den sich die belangte Behörde stützt.

In den angefochtenen Bescheiden, im Bericht der belangten Behörde 17.09.2015 und in der Besprechungsunterlage der WGKK vom 11.09.2015 wird die Bf mit „Variante1“ bezeichnet. Bescheide und Bericht bezeichnen anschließend die zustellbevollmächtigte WP-Gesellschaft, sodass eine Adresse der Bf nicht aufscheint. Lediglich die Besprechungsunterlage der WGKK gibt die Anschrift des Abgabepflichtigen/Dienstgeber mit „Adresse2“ an. Dies ist die Adresse der Zweigniederlassung Wien in der Zeit vom 20.11.2012 bis 3.2.2014, und war daher im Zeitpunkt der Schlussbesprechung nicht mehr aufrecht.

Die Aussage, dass die Abgabe- und Haftungspflichtige eine deutsche Aktiengesellschaft mit einer inländischen Zweigniederlassung, die den österreichischen Betriebstättenbegriff des § 81 EStG 1988 erfüllt, wird in keiner der zuvor genannten Erledigungen getroffen.

Für die Bf werden in der Besprechungsunterlage der WGKK vom 11.09.2015 folgende Bezeichnungen verwendet: Variante2, Variante3, Variante4, Variante5, Variante6.

Im Vorlagebericht wird die Bf nochmals mit ihrer Firma samt Zusatz „X“ bezeichnet und gleichzeitig zwei einander widersprechende Rechtsansichten vertreten. Einmal wird ausgeführt, es sei die beschwerdegegenständliche Firma aus dem Firmenbuch gelöscht worden und ein anderes Mal, es sei die inländische Betriebsstätte gelöscht worden.

**Beweismittel:** Auszug des Registergerichts Stuttgart vom 11.11.2016, HRB 104627; Auszüge aus dem österr Firmenbuch FN 4711 mit Zuständigkeit beim LG für ZRS J und zur FBN 4712 mit Zuständigkeit beim HG Wien; Beschluss des Vorstandes der Bf zu FN 4712 vom 24.01.2012, angefochtener Bescheid im unten dargestellten Umfang

**Beweiswürdigung:** Obige Sachverhaltsfeststellung ergab sich widerspruchsfrei aus den angeführten Beweismitteln.

## **5. Rechtliche Beurteilung:**

Der Wortlaut des § 243 BAO bedingt für die rechtliche Wirksamkeit einer Bescheidbeschwerde, dass diese gegen einen Bescheid gerichtet ist. Wesentliches konstitutives Merkmal eines Bescheides ist der Spruch, in dem die Person (Personenvereinigung) zu nennen ist, an die er ergeht (Bescheidadressat). Dabei schadet es nicht, wenn der Bescheidadressat nicht im normativen Text selbst, sondern – wie im konkreten Fall - im Adressfeld des Bescheid angeführt wird (Ritz, BAO-Kommentar, Linde-Verlag, 4. Überarbeitete Auflage, § 93, Tz 6 mwN). Im Firmenbuch eingetragene Gesellschaften sind mit der Variante4 bezeichnen (Ritz, aaO, Tz 6 mwN). Die Firma der Bf lautet "Beschwerdeführerin" und die angefochtenen Bescheide bezeichnen den Bescheidadressaten mit „Variante1“.

Mängel bezüglich des Bescheidadressaten haben nicht zwingend die Nichtigkeit des Bescheides zur Folge, sondern laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nur unter bestimmten Voraussetzungen.

Zur von der belangten Behörde im Vorlageantrag vertretenen Ansicht, dass trotz des Einwandes der Nichtbescheide ein umfangreiches Verfahren abgewickelt werde, zeige, dass die Bf von ihrem Einwand der Nichtigkeit der Bescheide selbst nicht überzeugt sei, ist zu sagen, dass diese wertende Ansicht keinen dogmatisch zulässigen Denkansatz darstellt. Vielmehr war der berufsmäßige Parteienvertreter in advokatorischer Vorsicht verpflichtet, neben dem formalen Einwand der Nichtigkeit materiell-rechtliches Vorbringen zu erstatten. Richtigerweise wären diese Beschwerdegründe eventualiter zu gliedern gewesen und der Beschwerdeantrag hätte konsequenterweise auf Zurückweisung der Beschwerde, in eventu Aufhebung lauten müssen, was in concreto im Wege der Auslegung zu erschließen war.

Fraglich ist, ob sich die belangte Behörde tatsächlich bloß in der Bezeichnung vergriffen hat und die fehlerhafte Bezeichnung im Ergebnis im Lichte der Rsp des Verwaltungsgerichtshofs nicht schadet (VwGH 21.11.2013, 2013/15/0215 mwN) oder ob

Nichtigkeit gegeben ist. Ausführungen, welche Passagen des Bescheides genau nun für die Annahme sprechen sollen, dass ein bloßes Vergreifen in der Bezeichnung vorliege, enthält die Stellungnahme zur Vorlage "Verfahrensrecht" der belangten Behörde jedoch nicht.

Zunächst ist zu sagen, dass der Bescheid zur näheren Begründung auf den Bericht vom 17.09.2015 verweist und dieser zur *Sachverhaltsfeststellung* „Geschäftspartner“ auf eine Besprechungsunterlage weiterverweist. Der zweite Verweis ist nach dem Willen der belangten Behörde auf die Sachverhaltsfeststellung „Geschäftspartner“ eingeschränkt. Rechtlich besteht in concreto folglich der Bescheid aus dem eigentlichen Bescheidschriftsatz sowie dem Bericht vom 17.09.2015 und aus jenen Teilen der Besprechungsunterlage vom 11.09.2015, die Sachverhaltsfeststellungen zum Thema Geschäftspartner treffen.

Diese Verweisart erscheint grundsätzlich nicht unzulässig, doch sind daran Voraussetzungen geknüpft (Ritz, § 93, Tz 15, mwN). Diese Erfordernisse sind gegenständlich nicht erfüllt, denn entgegen der Ansicht der belangten Behörde wurden weder im Bescheidschriftsatz selbst noch in den verwiesenen Erledigungen Sachverhaltsfeststellungen getroffen.

Unter Sachverhalt ist die Beschreibung tatsächlichen Geschehens zu verstehen und hat einen rein narrativen Inhalt, beispielsweise wie ein Arbeitsvertrag gestaltet war und ob diese vereinbarungsgemäß eingehalten wurden. Ob der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber tätig oder auf eigene Rechnung tätig war, ist eine Frage, die zur Beantwortung Fakten in Bezug auf das Handeln des Arbeitnehmers verlangt. Im nach obigem Umfang bestimmten Bescheid sind keine Fakten angeführt, aufgrund derer rechtlich beurteilt werden könnte, ob der Arbeitnehmer im eigenen oder im fremden Namen gehandelt ist.

Der Besprechungsunterlage kann ferner nicht entnommen, welche Aussagen sich auf die Geschäftspartner beziehen. Da die verwiesenen Dokumente nicht jenen Anforderungen entsprechen, die von Bescheiden verlangt werden, ist die Verweisung in der vorliegenden Gestaltung unzulässig.

Laut Ansicht des Verwaltungsgerichtshofs muss der Adressat eines Bescheides eindeutig bezeichnet sein. Die Bezeichnung hat mit dem in der richtigen Form gebrauchten Namen zu erfolgen. Für die Gültigkeit eines Bescheides reicht es allerdings, dass der Adressat der Erledigung insgesamt eindeutig entnommen werden kann. Dieses Erfordernis ist erfüllt, wenn bei schriftlichen Ausfertigungen aus Spruch, Begründung und Zustellverfügung in Zusammenhang mit den anzuwendenden Rechtsvorschriften eindeutig erkennbar ist, welchem individuell bestimmten Rechtsträger gegenüber die Behörde einen Bescheid erlassen wollte. Entscheidend ist, dass für die Beteiligten des Verfahrens als Betroffene des Bescheides sowie für die Behörde und in weiterer Folge für den VwGH die Identität des Bescheidadressaten zweifelsfrei feststeht. Solange erkennbar ist, wem gegenüber die Behörde den Bescheid erlassen will, führt eine fehlerhafte Bezeichnung des

Bescheidadressaten nicht zur absoluten Nichtigkeit des Bescheides (VwGH 23.03.2006, 2005/07/0091; VwGH 27.11.2008, 2006/03/0097; VwGH 27.11.2008 2008/03/0091).

Wenn sich die Behörde bloß in der Bezeichnung des Adressaten vergreift, aber aus der Erledigung insgesamt offenkundig ist, wer gemeint war, schadet die fehlerhafte Bezeichnung nicht; in diesem Fall liegt ein berichtigungsfähiger Fehler vor, bei dem, solange eine Berichtigung nicht erfolgt ist, durch Auslegung des Bescheides zu klären ist, an wen er gerichtet ist. So hat der Verwaltungsgerichtshof in einem verstärkten Senat vom 25. Mai 1992, 91/15/0085, in einem abgabenrechtlichen Fall ausgesprochen, dass dann, wenn im Spruch eines Bescheides als dessen Adressat anstatt der Stadtgemeinde selbst deren Magistrat angeführt ist, aber der Bescheid als Ganzes unter Bedachtnahme auf seine Begründung eindeutig und für die Parteien des Abgabenvorgangs offenkundig den Schluss zulässt, dass er sich an die Stadtgemeinde als Verfahrenspartei richtet, ein bloßes Vergreifen in der Bezeichnung des Bescheidadressaten und somit ein berichtigungsfähiger Fehler vorliegt. Über die Fehlbezeichnung ist, auch wenn ein Berichtigungsbescheid noch nicht erlassen worden ist, mit der Wirkung hinwegzusehen, dass der Bescheid als an die Stadtgemeinde selbst ergangen anzusehen ist. In der Folge hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt die Rechtsansicht geäußert, dass die unrichtige Anführung einer nicht rechtsfähigen Einrichtung eines Rechtsträgers an der Stelle des Rechtsträgers selbst als Adressat eines abgabenrechtlichen Bescheides der Wirksamkeit des Bescheides nicht im Wege steht, wenn unter Berücksichtigung der objektiven Rechtslage und der Begründung des Bescheides schon für den Betroffenen nicht mehr zweifelhaft sein kann, dass die Verwaltungsbehörde eine bescheidmäßige Erledigung gegenüber dem Rechtsträger selbst treffen wollte und getroffen hat (vgl bspw VwGH 27.03.2003, 2002/15/0061; VwGH 24.09.2003, 97/13/0224; VwGH 21.11.2013, 2013/15/0215).

Eine Zweigniederlassung ist als eine solche nicht rechtsfähige Einrichtung eines Rechtsträgers, im konkreten Fall eine juristische Person des privaten Rechts anzusehen. Im Zeitpunkt der Bescheiderlassung war aber die im Bescheid bezeichnete Zweigniederlassung X nicht mehr im Firmenbuch eingetragen, sondern eine Zweigniederlassung Wien. Dass eine Zweigniederlassung X für den Streitzeitraum aufrecht war, ändert daran nichts. Für die Bescheiderstellung sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Bescheiderlassung maßgebend.

Nach der oben dargestellten VwGH-Judikatur kommt es darauf an, was die Behörde gewollt hat. Es entsteht der Eindruck, dass die belangte Behörde – auch im Hinblick auf die in den Bescheiden ausgewiesene steuerliche Vertretung – keine Überlegungen hinsichtlich der Bf angestellt hat. Dafür spricht auch, dass sämtliche Auszüge von der belangten Behörde erst nach Einbringung des Vorlageantrages ausgedruckt wurden.

Aber auch der steuerlichen Vertretung kann der Vorwurf nicht erspart werden, dass sie zu Prüfungsbeginn nicht auf die aktuelle Anschrift der Bf hingewiesen hat und während der Schlussbesprechung nicht offen gelegt hat, dass die Zweigniederlassung in Österreich

überhaupt im Firmenbuch gelöscht worden war (Eintrag vom 26.08.2015, also vor der Schlussbesprechung).

Im Ergebnis ist die behördliche Erledigung vom 17.09.2015 nicht als Bescheid zu betrachten, weil § 93 Abs 2 BAO nicht erfüllt ist.

## **6. Zustellung**

Da von einem Nichtbescheid auszugehen ist, erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit dem zum Zustellvorgang der Beschwerdeverentscheidung erhobenen Beschwerdevorbringen.

Die Überprüfung der Vollmachtsurkunden ergab, dass sowohl die ständige steuerliche Vertretung als auch die mit der Beschwerde betraute Rechtsanwaltspartnerschaft ausdrückliche Zustellvollmachten besitzen. Wie im Vorlageantrag vorgetragen, erfolgt die Zustellung dieses Beschlusses an die Rechtsanwaltspartnerschaft. Bemerkt wird, dass durch Umgründung erfolgte Namensänderung der steuerlichen Vertretung ebenfalls der Anzeigepflicht des § 120 BAO unterliegen (neu: TPA Steuerberatung GmbH). Dies ist allein zur Vermeidung von Zustellmängeln erforderlich.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Artikel 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Die in casu aufgeworfene Frage nach der Bescheidqualität wurde unter Einhaltung der in ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs entwickelten Judikaturlinie beantwortet.

Wien, am 22. Juni 2017