

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Gabriele Krafft und den Richter Mag. Gerald Heindl sowie die Laienrichter Mag. Ralf Artner und Karl Stubenvoll in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, über die Beschwerde vom 09.10.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 26.09.2017 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung eines Prüfungsauftrages gemäß § 299 BAO in der Sitzung am 21.10.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Beisein der Schriftführerin SF zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen, der bekämpfte Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Bf. wurde mit Stiftungsurkunde vom TT.MM.2000 errichtet und am TT.MM.2000 vom Landesgericht Wiener Neustadt im Firmenbuch eingetragen. Am TT.MM.2001 wurde die TT.MM.2001 beantragte Sitzverlegung nach Wien eingetragen.

Am 28.7.2017 beantragte die steuerliche Vertretung der Bf. die Aufhebung des sogenannten "Bescheides" über den Prüfungsauftrag vom 28.6.2017.

Zum Sachverhalt führte die steuerliche Vertretung aus:

Bei unserer Mandantin findet seit dem 10.12.2014 eine Außenprüfung gem. § 147 BAO betreffend Kapitalertragsteuer, Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Zusammenfassender Meldung und Stiftungseingangssteuer für die Jahre 2008 bis 2010 statt. In mehr als drei Jahren Prüfungstätigkeit durch ein Prüfungsteam der Großbetriebsprüfung Salzburg wurde uns weder eine einzige Prüfungsfeststellung - so es unsere o.a. Mandantin betreffend Feststellungen geben sollte - zur Kenntnis gebracht, noch das Prüfungsverfahren beendet.

Mit Schreiben vom 20.3.2017 haben wir einen Antrag auf Akteneinsicht gestellt und um Terminvorschläge innerhalb der nächsten sechs Wochen ersucht.

Gem. § 90 BAO hat die Abgabenbehörde den Parteien die Einsicht und Abschriftnahme der Akten oder Aktenteile zu gestatten, deren Kenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung ihrer abgabenrechtlichen Interessen oder zur Erfüllung abgabenrechtlicher

Pflichten erforderlich ist. Wir gingen davon aus, dass bei einem ordnungsgemäß geführten Akt die Aufbereitung innerhalb Monatsfrist kein Problem darstellen könne.

Als steuerlicher Vertreter unserer o.a. Mandantin wurden wir mit RSa Schreiben vom 21.6.2017 vorgeladen, um den mit diesem Aufhebungsantrag angefochtenen „Bescheid“ über einen Prüfungsauftrag zu unterfertigen.

Namens und im Auftrage unserer o.a. Mandantin haben wir mitgeteilt, dass wir auf Akteneinsicht - einem fundamentalen Parteienrecht jedes Verwaltungsverfahrens - bzw. dessen bescheidmäßige Verweigerung bestehen, bevor wir weitere Erklärungen abgeben oder allfällige Prüfungsaufträge unterfertigen.

Wir haben daher der Aufforderung, am 4.7.2017 in den Räumen der GroßBP-Wien zu erscheinen und Prüfungsaufträge zu unterfertigen, nicht Folge geleistet.

Seit unserem Antrag auf Akteneinsicht und trotz mehrfacher Urgenz sind mehr als vier Monate vergangen, da das offensichtlich aktenführende Team der Großbetriebsprüfung Salzburg (Hr. CC, Hr. AA, Hr. BB) sowohl die ursprünglich gesetzte Frist als auch unseren Folgeantrag vom 27.4.2017 auf Ausfolgung durch Übersendung der Ausdrucke bzw. Ablichtungen aller Aktenteile mit der Post ohne Antwort verstreichen hat lassen. Die gänzliche oder teilweise Verweigerung der Akteneinsicht einer Abgabenbehörde hat stets durch Bescheid zu erfolgen (vgl. Ritz: BAO, 5. Auflage, S. 257), was bis heute ebenfalls nicht geschehen ist.

Mit Schreiben vom 20.7.2017, eingegangen am 24.7.2017 wurde uns als Termin für die Akteneinsicht der 22.8.2017 angeboten, sodass uns die Kenntnis des Aktenstandes vor allfälliger Unterfertigung eines Prüfungsauftrages rechtswidrig verwehrt wurde.

Mit Sammelkuvert vom 18.7.2017 haben wir als zustellbevollmächtigte Vertreterin unserer o.a. Mandantin kommentarlos einen Bescheid über einen „Prüfungsauftrag“ erhalten, der Folgendes zum Inhalt hat:

„Bescheid über einen Prüfungsauftrag

Der/Die oben Genannte hat eine Außenprüfung gemäß § 147 Bundesabgabenordnung (BAO) in Verbindung mit § 99 Abs. 2 Finanzstrafgesetz (FinStrG) zu dulden und seinen/ihren Mitwirkungspflichten gegenüber folgenden mit der Prüfung beauftragten Personen nachzukommen.

AA

BB

Gegenstand der Außenprüfung - Zeiträume:

Kapitalertragsteuer 2006-2015

Umsatzsteuer 2006-2015

Körperschaftsteuer 2006-2015

zusammenfassende Meldung 2006-2015

Stiftungseingangssteuer 2008-2015

Gegenstand der finanzstrafrechtlichen Prüfung - Zeiträume:

U, K, KA, SE 2006-2015

Verdachtslage:

Es besteht der Verdacht der Abgabenhinterziehung für die Jahre 2006 bis laufende bei der Bf. aufgrund Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige,- Offenlegungs und Wahrheitsverpflichtung und Bewirken einer Steuerverkürzung.

Begründung:

Gemäß § 147 Abs. 1 BAO kann, bei jedem, der zur Führung von Büchern oder von Aufzeichnungen oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet ist, die Abgabenbehörde jederzeit alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse prüfen (Außenprüfung).

Gemäß § 99 FinStrG ist die Finanzstraßbehörde auch befugt, zur Klärung des Sachverhaltes Nachschauen und Prüfungen im Sinne der Abgaben- oder Monopolvorschriften vornehmen zu lassen. Die einschränkenden Bestimmungen des § 148 Abs. 3 und 5 BAO gelten für solche Prüfungen nicht."

*Der Prüfungsauftrag trägt **kein Amtssiegel** und wurde mit einem Stift abgezeichnet. Die **unlesbare Paraphe** ist **keinem behördlichen Organ zuordenbar**.*

Mit demselben Stift wurde angekreuzt, dass „bis zum Beginn der Amtshandlung keine Selbstanzeige i.S.d. § 29 FinStrG erstattet" wurde.

Mit selber Postsendung vom 18.7.2017 haben wir als zustellbevollmächtigte Vertreterin unserer o.a. Mandantin einen Bescheid über einen „Nachschauauftrag" erhalten, der an den „Prüfungsauftrag" angehaftet war und Folgendes zum Inhalt hat:

„Nachschauauftrag

Der/Die oben Genannte hat eine Nachschau gemäß § 144 Bundesabgabenordnung (BAO) zu dulden und seinen/ihren Mitwirkungspflichten gegenüber folgenden mit der Nachschau beauftragten Personen nachzukommen.

AA

BB

Gegenstand der Nachschau - Zeiträume:

Stiftungseingangssteuer 2016-2016

Kapitalertragsteuer 2016-2016

Umsatzsteuer 2016-2016

Körperschaftsteuer 2016-2016

zusammenfassende Meldung 2016-2016

Begründung:

Gemäß § 144 Abs. 1 BAO kann, für Zwecke der Abgabenerhebung die Abgabenbehörde bei Personen, die nach abgabenrechtlichen Vorschriften Bücher oder Aufzeichnungen

zu führen haben, Nachschau halten. Nachschau kann auch bei einer anderen Person gehalten werden, wenn Grund zur Annahme besteht, dass gegen diese Person ein Abgabenspruch gegeben ist, der auf andere Weise nicht festgestellt werden kann."

Die Bf. beantragte die ersatzlose Aufhebung des o.a. „Bescheides" über einen Prüfungsauftrag.

Begründung:

-) kein Willensakt eines Organwalters des „bescheid"ausstellenden Finanzamts

Der gegenständliche „Bescheid" ist nichtig, da sein Ergehen nicht durch einen individuellen Willensakt eines Organwalters der zuständigen Abgabenbehörde veranlasst wurde, da § 96 BAO vom Verständnis ausgeht, dass ein wirksamer Bescheid nur dann zustande kommt, wenn er auf die Genehmigung eines Organwalters der Behörde - im konkreten Fall dem Finanzamt Wien 1/23 - und somit auf dessen Willen zurückzuführen ist.

Aus dem Prüfungsauftrag muss die ausstellende Behörde ersichtlich sein und er muss auch die Unterschrift des den Prüfungsauftrag genehmigenden Organs dieser Behörde tragen. Bei Prüfungsaufträgen nach § 147 Abs 1 BAO ist dies der Vorstand des ausstellenden Finanzamtes bzw. bei Fällen der AmtsBP der Teamleiter (vgl. Watzinger in Koller/Schuh/Woischitzschläger (Hrsg), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung: Kapitel 3.5. Prüfungsauftrag S. 7: Ausstellende Behörde und Unterschrift).

Dies ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben und in keiner Weise am „Bescheid" erkennbar. Der „Bescheid" ist mit keiner einem Organ des Finanzamts zuordenbaren Unterschrift sondern lediglich mit einer unlesbaren Paraphe gezeichnet. Eine Paraphe ist keine Unterschrift (vgl. VwGH 13.10.1994, 93/09/0302), denn eine Unterschrift ist ein „Gebilde aus Buchstaben einer üblichen Schrift, aus der ein dritter, der den Namen des Unterzeichneten kennt, diesen Namen aus dem Schriftbild noch herauslesen kann" (z.B. VwGH 17.5.2001, 2001/16/0062; 27.8.2008, 2006/15/0165; 29.9.2010, 2007/13/0120).

Der Prüfungsauftrag muss gem. Dienstanweisung Betriebsprüfung („DBP") Kapitel 3.1.2. u.a. die Namen aller mit der Vornahme der BP beauftragten Prüfungsorgane enthalten. Wird die BP von der Groß-BP durchgeführt, so hat der Prüfungsauftrag einen Hinweis, welcher Groß-BP der/die Prüfer angehört/angehören, zu enthalten (vgl. Watzinger in Koller/Schuh/Woischitzschläger (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung: Kapitel 3.5. Prüfungsauftrag S. 4: Inhalt des Prüfungsauftrags). Dies ist im konkreten Fall nicht gegeben. Weder Hr. AA noch Hr. BB sind Organe des Finanzamts Wien 1/23. Weiters trägt der „Bescheid" kein Rundsiegel des Finanzamts Wien 1/23, obwohl dies gem. DBP 3.1.2. enthalten sein muss (vgl. Watzinger in Koller/Schuh/Woischitzschläger (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung: Kapitel 3.5. Prüfungsauftrag S. 4: Inhalt des Prüfungsauftrags).

-) Verwehrung der allfälligen Möglichkeit einer Selbstanzeige

Eindeutig rechtswidrig ist auch die Vorgehensweise des den „Bescheid“ mit einer Parapher abzeichnenden Prüfers - offensichtlich entweder Hr. AA oder Hr. BB - am Prüfungsauftrag anzukreuzen, dass bis zum Beginn der Amtshandlung keine Selbstanzeige iS des § 29 FinStrG erstattet wird, obwohl monatelang das Recht auf Akteneinsicht verwehrt wurde, um den Kenntnisstand des Abgabenverfahrens in Erfahrung zu bringen.

-) keine ausreichende Begründung der Verdachtslage

Eine Bescheidebegründung ist nicht Selbstzweck, sondern Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips und für einen effizienten Rechtsschutz von grundlegender Bedeutung. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar.

Der angefochtene „Bescheid“ enthält keine Begründung, die über die Wiederholung des Gesetzestextes zu § 147 BAO bzw. § 99 FinStrG hinausgeht. Auch die Ausführungen zur Verdachtslage, die eine Prüfung gem. § 99 FinStrG rechtfertigen sollen, sind in keiner Weise ausgeführt und ausreichend konkretisiert.

Im Prüfungsauftrag ist festzuhalten, worin der Tatverdacht liegt (Sachverhalt) und gegen wen sich der Verdacht richtet (vgl. Organisationshandbuch der Finanzverwaltung, 8.5. Prüfungsauftrag gemäß § 99 Abs 2 FinStrG).

Es bleibt vollkommen unklar gegen wen der „Verdacht einer Abgabenhinterziehung für die Jahre 2006 bis laufende bei der Bf. aufgrund der Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitsverpflichtung“ besteht und wie dies kausal für das Bewirken einer Steuerverkürzung sein könnte.

Ist auf dem Prüfungsauftrag keine einer bestimmten Person zur Last gelegte Tat erkennbar, zB eine schuldhafte Abgabeverkürzung wegen Nichterklärung bestimmter Einnahmen, so ist eine Prüfung auf Grundlage des § 99 Abs 2 FinStrG unzulässig (Binder in Koller/Schuh/Woischitzschläger (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung: Prüfung gem. § 99 Abs 2 FinStrG, S.4).

Die Prüfung gem. § 99 Abs 2 FinStrG hat sich auf die im Spruch des Prüfungsauftrages angeführte konkrete Tat (genannte Abgaben und Zeiträume) zu beschränken. Im gegebenen Prüfungsauftrag ist der Gegenstand der finanzstrafrechtlichen Prüfung allerdings in keiner Weise klar umschrieben bzw. hinreichend konkretisiert, denn es werden lediglich die Kürzel „U“, „K“, „KA“, „SE“ angeführt, weshalb der Bescheid über einen Prüfungsauftrag gem. § 99 Abs 2 FinStrG auch aus diesem Grund mit Rechtswidrigkeit belastet und aufzuheben ist, da ein „Erraten“ von Abgaben (etwa Körperschaftsteuer oder Kapitalertragsteuer für „K“ oder Selbstbemessungsabgaben für „SE“?) für den Normunterworfenen unzumutbar und rechtlich unhaltbar ist.

-) Prüfungsauftrag über verjährte Zeiträume

Gem. § 132 (1) BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre lang aufzubewahren bzw. solange

aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind.

Die siebenjährige gesetzliche Frist zur Aufbewahrung von Büchern und Belegen ist für einen Gutteil des angegebenen Zeitraums der Außenprüfung sowie der finanzstrafrechtlichen Prüfung abgelaufen. Abgabenrechtliche Verfahren sind mit Ausnahme der seit zweieinhalb Jahren laufenden Außenprüfung keine anhängig.

Darüber hinaus findet der Prüfungszeitraum jedenfalls seine Grenzen an der Festsetzungsverjährung und am Verbot einer Wiederholungsprüfung (Watzinger in Koller/Schuh/Woischitzschläger (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung: Kapitel 3 Prüfungszeitraum S. 2.: Der Prüfungszeitraum lt. BAO).

Selbst wenn theoretisch eine Abgabenhinterziehung bestehen würde - was keinesfalls gegeben und somit für die Rechtmäßigkeit des Prüfungsauftrages die abgabenrechtliche Festsetzungsverjährungsfrist gem. BAO für jedes einzelne Jahr zu untersuchen und zu begründen ist - so wäre dennoch ein Teil des Zeitraums der Außenprüfung sowie der finanzstrafrechtlichen Prüfung - nämlich das Jahr 2006 - aufgrund der absoluten Verjährungsfrist von 10 Jahren verjährt.

Eine über die Verjährung hinausgehende Prüfung ist rechtswidrig (vgl. Ritz: BAO, 5. Auflage, S. 428: „Der Prüfungszeitraum bei hinterzogenen Abgaben hat sich an der finanzstrafrechtlichen Verjährung zu orientieren ... Die Außenprüfung darf nur abgabenrechtlich bedeutsame Verhältnisse prüfen. Stünde die Verjährung der Auswertung des Prüfungsergebnisses entgegen, so wird idR die Prüfung solcher Zeiträume unzulässig sein“).

-) Verbotene Wiederholungsprüfung

Wird ein Prüfungsauftrag für eine Wiederholungsprüfung erteilt, so ist das Fehlen einer Begründung, welche die Voraussetzungen für die Zulässigkeit der Wiederholungsprüfung darlegt, ein die Rechtsschutzinteressen der Partei verletzender Begründungsmangel. Soweit sich Prüfungsaufträge auch auf § 99 Abs 2 FinStrG stützen, ist das Vorliegen der diesbezüglichen Voraussetzungen („Tatverdacht“) entsprechend zu begründen; dem kommt vor allem dann Bedeutung zu, wenn die Prüfung eine Wiederholungsprüfung ist. Widrigenfalls kann der Adressat des Prüfungsauftrages dessen Rechtmäßigkeit nicht beurteilen (vgl. Ritz: BAO, 5. Auflage, S. 433). Auch nach Watzinger (in Betriebsprüfung I, C 3, § 148, Abschnitt 3.2.) ist bei Prüfungsaufträgen nach § 148 (3) BAO und bei Prüfungen nach § 99 Abs 2 FinStrG eine Begründung notwendig.

Genau diese gesetzlich geforderten Rahmenbedingungen wurden im vorliegenden Prüfungsauftrag nicht eingehalten, weswegen der angefochtene „Bescheid“ auch aus diesem Grund ersatzlos aus dem Rechtsbestand zu entfernen ist, da bei unserer o.a. Mandantin bereits eine Außenprüfung für die Jahre 2008 bis 2010 betreffend Kapitalertragsteuer, Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Zusammenfassender Meldung und Stiftungseingangssteuer stattfindet.

-) Nachschauauftrag

Im Rahmen einer Nachschau dürfen Bücher nur hinsichtlich ihrer formellen Ordnungsmäßigkeit, nicht jedoch auch in inhaltlicher Hinsicht geprüft werden (vgl. Koller/Schuh/Woischitzschläger: Betriebsprüfung, B 2, 112 bzw. Ellinger: Treuhandwesen, 434).

Nach der Judikatur (VwGH 5.7.1999, 98/16/0145; 21.12.2000, 2000/16/0303, 20.11.2012, 2008/13/0243) stellt die Nachschau ihrer Grundkonzeption nach eine beaufsichtigende Maßnahme dar, die eher der äußerlichen Kontrolle dient.

Eine Nachschau kommt beispielsweise in Betracht zur Erhebung,

- ob bestimmte Anlagegüter, für die AfA geltend gemacht wurde, vorhanden sind (vgl. Koller/Schuh/Woischitzschläger: Betriebsprüfung, B 2, 112)*
- ob die nach Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen überhaupt geführt werden (Ellinger: Treuhandwesen, 427)*
- um die Nutzungsdauer einer Maschine abzuklären (Tanzer/Unger: BAO 2010, 103) etc.*

Wie eine Nachschau - eine vom Gesetzgeber als punktuelle und nicht zeitraumbezogene Maßnahme konzipiert - für das Jahr 2016-2016 (sic!) stattfinden soll, bleibt vollkommen unklar.

Die Rechtswidrigkeit eines Prüfungsauftrages kann auch mit Antrag auf Aufhebung gem. § 299 Abs 1 BAO geltend gemacht werden (vgl. Ritz: BAO, 5. Auflage, S. 43).

Mit Bescheid vom 26.9.2017 wies die belangte Behörde (FA) den Antrag ab und führte aus, dass der Prüfungsauftrag von der zuständigen Abgabenbehörde auszustellen sei. Das Prüfungsorgan habe jeweils als Organ des zuständigen Finanzamts zu handeln. Auch Betriebsprüfer der Großbetriebsprüfung würden jeweils im Auftrag und im Namen des zuständigen Finanzamts handeln, die Großbetriebsprüfung selbst sei keine Behörde. Somit trage der gegenständliche Prüfungsauftrag die Unterschrift des Genehmigenden gemäß § 96 BAO.

Der Beginn der Amtshandlung sei vor allem für die Straffreiheit von Selbstanzeigen von Bedeutung. Als Beginn der Amtshandlung gelte der Zeitpunkt in dem der Prüfer zur Vorlage der Bücher, Aufzeichnungen oder sonstigen Unterlagen auffordere. Da bis zu diesem Zeitpunkt keine Selbstanzeige erstattet worden sei, sei der betreffende Vermerk als zutreffend anzusehen. Dem Wunsch eine genauere Begründung für den Prüfungsauftrag zu erfahren könne nicht gefolgt werden, da jedwede Spekulation im Vorfeld einer vorweggenommenen Beweiserhebung gleichgekommen würden und daher nicht im Sinne des Steuerpflichtigen sein könne. Aus diesem Grund könne im Prüfungsauftrag auch keine bestimmte Person genannt werden der etwas zur Last gelegt werde, da derartige Feststellungen der finanzstrafrechtlichen Untersuchung vorbehalten blieben.

Die im Prüfungsauftrag verwendeten und von der Bf. monierten Kürzel würden den allgemein üblichen Abgabencodes entsprechen, wie sie auch auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen im Verzeichnis der Abgabenarten veröffentlicht werden.

Die den Gegenstand der Prüfung bildenden Abgabenarten seien daher entsprechend bezeichnet worden. Ebenso sei eine ausreichende Umschreibung der Zeiträume erfolgt.

Die Festsetzungsverjährung befriste das Recht, eine Abgabe festzusetzen. Da mit dem Prüfungsauftrag jedoch keine Abgabenfestsetzung erfolgt sei, könne es durch die einfache Bezeichnung der den Gegenstand der Prüfung bilden Zeiträume auch nicht zu einem Verstoß gegen § 207ff BAO gekommen sein.

Entgegen dem Vorbringen der Antragstellerin handle sich auch nicht um eine Wiederholungsprüfung sondern um die Ausdehnung eines bereits erteilten Prüfungsauftrages, welche rechtlich als als zweiter Prüfungsauftrag anzusehen sei.

Zum Nachschauauftrag wird ausgeführt, dass § 144ff BAO nicht zu entnehmen sei warum eine derartige Maßnahme nur eine punktuelle und nicht eine Zeit raumbezogene sein könne.

Mit fristgerecht eingebrachter Beschwerde vom 9.10.2017 wendete sich die Bf. gegen diesen Ablehnungsbescheid und wiederholte ihr Antragsvorbringen. Zudem beantragte sie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 271 Abs. 1 Z 1 BAO sowie die Entscheidung durch den Senat gemäß § 271 Abs. 1 Z 1 BAO.

Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 7.2.2018 wies die belangte Behörde die Beschwerde ab und verwies zunächst darauf, dass die Dienstanweisung Betriebsprüfung mittlerweile außer Kraft gesetzt und durch das Organisationshandbuch der Finanzverwaltung, Richtlinie des BMF vom 2.2.2010 ersetzt worden sei.

Der Prüfungsauftrag enthalte die Unterschrift des genehmigenden Organs, die Großbetriebsprüfung selbst sei keine Behörde. Auch dem Argument, dass der Prüfungsauftrag einen Hinweis enthalten müsse welche Großbetriebsprüfung einschreite, könne nicht gefolgt werden da es nur eine Großbetriebsprüfung gebe. Ansonsten wiederholt die BVE die Ausführungen des Abweisungsbescheides.

Mit Schriftsatz vom 19.2.2018 beantragte die Bf. fristgerecht die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG).

Mit Schriftsatz vom 1.8.2019 beantragte die steuerliche Vertretung die Vorlage der Anordnung der finanzstrafrechtlichen Prüfung bzw. des diesbezüglichen Aktenvermerks. Die Vorlage der EDV Logfiles des Finanzamts 1/23 sowie der Großbetriebsprüfung Salzburg zum Beweisthema, wer den angefochtenen Prüfungs- und Nachschauauftrag ausgestellt, unterfertigt und genehmigt habe und diesen als staatliches Organ zu verantworten habe sowie die Ladung und Einvernahme der Prüfer AA BB und Mag. NN von der Finanzstrafbehörde Wien zum genannten Beweisthema (Genehmigung des Prüfungs- und Nachschauauftrags).

Darüber hinaus wurde vorgebracht, dass die in keiner Weise konkretisierte „Begründung der Verdachtslage“ Teil des Spruches und nicht der Begründung des angefochtenen Bescheides sei, was bereits daraus ersichtlich sei dass dieser Absatz vor dem Wort „Begründung“ stehe.

Mit Schreiben vom 9.10.2019 nahm die belangte Behörde zum ergänzenden Beweisantrag wie folgt Stellung:

Technischer Ablauf betreffend die Erstellung von Bescheiden über Prüfungsaufträge:

Die Erstellung von Bescheiden über Prüfungsaufträge erfolgt automationsunterstützt durch das EDV-Verfahren „BP 2000“. Auf jeder Ausfertigung ist ein ausdrücklicher Hinweis über die Art der Erstellung abgedruckt („Die Ausfertigung wurde mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt“).

Der technische Ablauf im EDV-Verfahren „BP-2000“ ist folgender. Das mit der Prüfung beauftragte Organ (Prüfer) gibt die den Gegenstand der Außenprüfung bildenden Abgabenarten und Zeiträume, gegebenenfalls die den Gegenstand der finanzstrafrechtlichen Prüfung bildenden Abgabenarten und Zeiträume einschließlich der Verdachtslage sowie gegebenenfalls die Namen weiterer Prüforgane ein. Nach Eingabe der Daten wird durch das Anklicken der Schaltfläche "Verarbeiten" der Bescheid über einen Prüfungsauftrag automationsunterstützt erstellt. In weiterer Folge kann der Prüfungsauftrag über die Schaltfläche „Anzeigen“ im Adobe Reader als PDF-Dokument angezeigt und ausgedruckt werden. Lediglich bei Fällen, die von der Großbetriebsprüfung geprüft werden, ist zwischen "Verarbeiten" und "Anzeigen" ein zusätzlicher Schritt, nämlich die Genehmigung des Prüfungsauftrages im EDV-Verfahren "BP-2000" durch den Teamleiter des aktenführenden Teams des Finanzamts, notwendig.

Der Bescheid über den Prüfungsauftrag sei mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt worden und weise keine Unterschrift auf. Daher gelte er gemäß § 96 BAO als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt. Eine Zeugeneinvernahme sowie Vorlage des EDV-Files würden nach Ansicht der belangten Behörde keinen weiteren, entscheidungsrelevanten Erkenntnisgewinn bringen.

Mit E-Mail vom 17.10.2019 teilte der steuerliche Vertreter der Vorsitzenden mit, dass er die ergänzenden Beweisanträge sowie der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückziehe. In einem Telefonat am 18.10.2019 teilte der steuerliche Vertreter zudem mit, dass er auf die Entscheidung durch den gesamten Senat verzichte. Die Vorsitzende belehrte den steuerlichen Vertreter dahingehend, dass ein Verzicht auf eine beantragte mündliche Senatsverhandlung schriftlich oder fernschriftlich zu erfolgen habe.

Bis 21.10.2019 7:30 langte kein Telefax oder Schriftstück mit dem Verzicht ein, weshalb die beantragte mündliche Senatsverhandlung abgehalten wurde. Seitens der Bf. erschien kein Vertreter zur Verhandlung.

In der Verhandlung erging der Beschluss, dass von der Einvernahme der Zeugen und der Beischaffung der Logfile-Daten abgesehen wird. Nach Vorliegen der Stellungnahme des FA zum technischen Ablauf der Ausstellung eines Prüfungsauftrages würde die beantragte Beweiserhebung keinen entscheidungsrelevanten Erkenntnisgewinn bringen. Zudem hatte der steuerliche Vertreter mit E-Mail vom 17.11.2019 auf diese Beweisanträge verzichtet und dies im Telefonat mit der Vorsitzenden wiederholt.

Der von der Bf. im Antrag geschilderte Sachverhalt deckt sich mit der Aktenlage und wird der Entscheidung zugrunde gelegt. Zudem ergibt sich aus der Stellungnahme des FA nachvollziehbar und von der Bf. unbestritten, der technische Ablauf der Ausstellung der verfahrensgegenständlichen Prüfungsaufträge.

Strittig ist ob der Prüfungsauftrag bzw. der Nachschauauftrag vom 28.6.2017 wegen Unrichtigkeit des Spruches gemäß § 299 BAO aufzuheben ist.

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Eine Aufhebung lediglich wegen Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften oder wegen Unzuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde ist ab 1.1.2003 nicht mehr zulässig (Ritz, BAO Kommentar⁶ § 299 BAO Tz 9, 10).

- Akteneinsicht:

§ 90 Abs. 1 BAO regelt, dass die Abgabenbehörde den Parteien die Einsicht und die Abschriftnahme der Akten und Aktenteile zu gestatten hat, deren Kenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung ihrer abgabenrechtlichen Interessen oder zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten erforderlich ist. Von der Akteneinsicht ausgenommen sind Beratungsprotokolle, Amtsvorträge, Erledigungsentwürfe und sonstige Schriftstücke (Mitteilungen anderer Behörden, Meldungen, Berichte und dergleichen), deren Einsichtnahme eine Schädigung berechnete Interessen dritter Personen herbeiführen würde (Abs. 2). Dass eine Verweigerung der Akteneinsicht im konkreten Fall vorliege, weil eine solche nicht vor Erstellung des Prüfungsauftrages gewährt wurde, ist weder aus § 90 BAO noch der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zu entnehmen, derzufolge das Recht der Akteneinsicht insoweit besteht, als die Akteneinsicht zur Ausführung des Rechtsmittels im Verwaltungsverfahren erforderlich ist, und zeitlich mit dem Abschluss des Rechtsmittelverfahrens begrenzt ist (VwGH 19.12.1958, 1275/55).

Wie bereits oben ausgeführt wäre auch im Fall des Vorliegens der Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften - wie hier der behaupteten Verweigerung der Akteneinsicht - eine Aufhebung gemäß § 299 BAO ab dem 1.1.2003 nicht mehr zulässig. Das diesbezügliche Beschwerdevorbringen betreffend die verspätete bzw. unvollständige Akteneinsicht kann daher nicht zu einer Aufhebung des Prüfungsauftrages gemäß § 299 Abs. 1 BAO führen.

- kein Willensakt eines Organwalters des "bescheid"ausstellenden Finanzamts:

Der Prüfungsauftrag (§ 148 BAO) ist von der zuständigen Abgabenbehörde auszustellen. Das Prüfungsorgan hat jeweils als Organ des zuständigen Finanzamts zu handeln. Auch Betriebsprüfer der Betriebsprüfung handeln jeweils im Auftrag und im Namen des zuständigen Finanzamts; die Großbetriebsprüfung selbst ist keine Behörde (Ritz, BAO⁶, § 148, Tz 1). Feststeht aber, dass die Großbetriebsprüfung Salzburg bundesweit für Prüfungsfälle zuständig werden kann (Ritz, BAO⁶, § 9, Tz 3).

Prüfungen gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG sind keine finanzstrafbehördlichen Amtshandlungen, sondern solche des Abgabenvorgangs. § 99 Abs. 2 FinStrG ist nur ihre Veranlassungen, nicht aber die verfahrensrechtliche Grundlage (Ritz, BAO⁶, § 147, Tz 8).

Die Rechtsgrundlagen für den verfahrensgegenständlichen Prüfungs- bzw. Nachschauauftrag vom 28.6.2017 sind § 147 BAO und § 99 Abs. 2 FinStrG. Die mit solchen Maßnahmen betrauten Organe haben insoweit auch die Befugnisse der Organe der Finanzstrafbehörde.

Gemäß § 94 BAO können Verfügungen, die nur das Verfahren betreffen, schriftlich oder mündlich erlassen werden. Alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörde müssen gemäß § 96 BAO die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat. An die Stelle der Unterschrift des Genehmigenden kann, soweit nicht in Abgabenvorschriften die eigenhändige Unterfertigung angeordnet ist, die Beglaubigung treten, dass die Ausfertigung mit der genehmigten Erledigung des betreffenden Geschäftsstücks übereinstimmt und das Geschäftsstück die eigenhändig beigesetzte Genehmigung aufweist. Ausfertigung, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch einer Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt.

Der Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 28.6.2017 enthält den Hinweis, dass die Ausfertigung mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt wurde, weshalb er keiner Unterschrift oder Beglaubigung bedurfte und daher als durch den Leiter der auf dem Auftrag bezeichneten Abgabenbehörde als genehmigt gilt. Aufgrund der eindeutigen Regelung des § 96 BAO liegt sohin keine Rechtswidrigkeit des Prüfungsauftrags vor (BFG 17.7.2018, RS/7100021/2018).

Im Übrigen stellt der von der Antragstellerin als Paraphe bezeichnete Schriftzug keinen Akt der Genehmigung des Prüfungsauftrages dar, sondern dokumentiert auf einem Beiblatt zum Prüfungsauftrag datiert mit 3.7.2017 den Prüfungsbeginn.

Der rechtswirksam an die zustellbevollmächtigte Vertreterin zugestellte Prüfungsauftrag ist daher keine unwirksame „Nichterledigung“.

- Verwehrung der Möglichkeit der Selbstanzeige

Laut dem unbestritten gebliebenen Vermerk auf dem verfahrensgegenständlichen Prüfungsauftrag vom 28.6.2017 ist trotz Vorladung kein Vertreter der Bf. zum angekündigten Prüfungsbeginn am 3.7.2017 erschienen. Das diesbezügliche Vorbringen zur Verwehrung der Möglichkeit einer Selbstanzeige geht daher schon aus diesem Grund ins Leere. Weiters ist die Beurteilung ob der Bf. allenfalls die Möglichkeit einer Selbstanzeige verwehrt wurde, für die Frage der rechtswirksamen Erlassung des Prüfungsauftrages unerheblich.

- keine ausreichende Begründung der Verdachtslage

Rechtsgrundlage des verfahrensgegenständlichen Prüfungsauftrages vom 28.6.2017 ist neben § 147 BAO auch § 99 Abs. 2 FinStrG. Zur Verdachtslage wird im Prüfungsauftrag ausgeführt: „Es besteht der Verdacht der Abgabenhinterziehung für die Jahre 2006 bis laufende bei der Bf. aufgrund Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegung- und Wahrheitsverpflichtung und Bewirken einer Steuerverkürzung“. Der Einwand der mangelhaften Begründung der Verdachtslage ist daher unbegründet (BFG 17.7.2018, RS/7100021/2018). Außerdem ist festzuhalten, dass eine allenfalls festzustellende unzureichende Bescheidebegründung einen Verfahrensmangel bedingt, wobei gemäß § 299 Abs. 1 BAO eine Aufhebung wegen Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften wie bereits erwähnt ab 1.1.2003 nicht mehr zulässig ist.

Aus den Prüfungsauftrag geht klar hervor, gegen wen sich der Verdacht der Abgabenhinterziehung gerichtet hat, sodass auch eine mangelnde Dokumentation der Anordnung bei der Abgabenbehörde keine Rechtswidrigkeit des Prüfungsauftrages nach sich zieht.

- verbotene Wiederholungsprüfung

Gemäß § 148 Abs. 3 BAO darf für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist, ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden, wenn bestimmte näher definierte Ausnahmen vorliegen.

Die Bf. führt in ihrem Aufhebungsantrag selbst aus, dass seit 10.12.2014 eine Außenprüfung gem. § 147 BAO betreffend Kapitalertragsteuer, Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Zusammenfassende Meldung und Stifungseingangssteuer für die Jahre 2008-2010 eine Prüfung stattfindet. Wie dem Akteninhalt und den Ausführungen der Bf. zu entnehmen ist, war diese Prüfung zum Zeitpunkt der Erlassung des verfahrensgegenständlichen Bescheides noch nicht beendet. Aus dem Wortlaut des § 148 Abs. 3 BAO ist ersichtlich, dass eine Wiederholungsprüfung nur dann vorliegen kann, wenn für den Zeitraum und die Abgabenarten bereits eine Außenprüfung durchgeführt und abgeschlossen wurde, was hier jedenfalls nicht der Fall war. Es liegt also schon per definitionem keine Wiederholungsprüfung vor. Es handelt sich vielmehr um eine Ausdehnung der Prüfung auf weitere Zeiträume und eine Ergänzung der Rechtsgrundlage im Hinblick auf § 99 FinStrG.

Gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG ist die Finanzstrafbehörde zudem auch befugt, zur Klärung des Sachverhaltes Nachschauen und Prüfungen im Sinne der Abgaben- oder Monopolvorschriften anzuordnen. Die einschränkenden Bestimmungen des § 148 Abs 3 und 5 BAO - und damit auch das Verbot der Wiederholungsprüfung - gelten für solche Prüfungen nicht. Die mit einer solchen Maßnahme betrauten Organe haben insoweit auch die Befugnisse der Organe der Finanzstrafbehörden. Daraus ist ersichtlich, dass selbst im Fall einer gegebenen Wiederholungsprüfung eine solche nicht unzulässig ist, wenn sie wie im verfahrensgegenständlichen Fall von der Finanzstrafbehörde angeordnet wurde.

- mangelhafte Bezeichnung der betroffenen Abgabenarten:

Die Ausführungen der Bf. zur mangelhaften Bezeichnung der von der Prüfung umfassten Abgabenarten vermag nicht zu überzeugen. Die Abgabenarten und Zeiträume, die Gegenstand der Außenprüfung sind, werden ausdrücklich ungekürzt angeführt. Zutreffend ist, dass bei der Beschreibung des Gegenstands der finanzstrafrechtlichen Prüfung die Abgabenarten nur mit Abkürzungen erfasst sind, diese jedoch wie das FA in der BVE zutreffend ausführt, den gebräuchlichen Abkürzungen - unter anderem auf Überweisungsbelegen - entsprechen und damit jedenfalls keine Rechtswidrigkeit des Prüfungsauftrages bedingen, welche Voraussetzung für die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO darstellt.

- Verdachtslage als Spruchbestandteil

Die Bf. führte in ihrem ergänzenden Schriftsatz vom 1.8.2019 aus, dass sich aus dem Aufbau des Prüfungsauftrages erkennen lasse, dass die Ausführungen zur Verdachtslage Spruchbestandteil und nicht Teil der Begründung wären.

Der Spruch ist die Willenserklärung der Behörde. Der rechtsgestaltende oder rechtsfeststellende Inhalt muss sich aus der Formulierung der Erledigung ergeben (VwGH 25.4.1988, 87/12/0097; 30.9.2004, 2004/16/0098).

Im verfahrensgegenständlichen Prüfungsauftrag besteht die rechtsgestaltende Willenserklärung der Behörde darin, dass die Bescheidadressatin eine Betriebsprüfung nach § 147 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG für die aufgeführten Zeiträume und bezeichneten Abgabenarten zu dulden und ihren Mitwirkungsverpflichtungen gegenüber den beauftragten Prüfungsorganen nachzukommen habe.

Die Darstellung der Verdachtslage beinhaltet keine Willenserklärung der Behörde und hat auch keinen rechtsgestaltenden oder rechtsfeststellenden Inhalt, sondern ist eine Sachverhaltsfeststellung. Die Anführungen zur Verdachtslage sind daher nicht Spruchbestandteil, sondern Teil der Bescheidbegründung. Der mangelhafte Bescheidaufbau oder auch eine unrichtige Bezeichnung durch die Behörde ändern daran nichts.

- Prüfungsauftrag über verjährte Zeiträume:

Nach der Rechtsprechung des VwGH hängt die Beantwortung der Frage, ob die für hinterzogene Abgaben vorgesehene zehnjährige Bemessungsverjährungsfrist zum Tragen kommt oder nicht, nicht vom Prüfungsauftrag ab. Insbesondere auch nicht davon, ob in diesem auf § 99 Abs. 2 FinStrG Bezug genommen wird. Maßgebend ist lediglich, ob es der für die Abgabenfestsetzung relevante Sachverhalt zulässt, die Vorfrage, dass die festzusetzenden Abgaben hinterzogen wurden, rechtlich positiv zu beurteilen (VwGH 20.6.1990, 86/13/0168).

Der für diese Beurteilung relevante Sachverhalt wird aber regelmäßig erst im Zuge der Außenprüfung festgestellt, weshalb ein Prüfungsauftrag nicht deshalb rechtswidrig sein kann, wenn er sich allenfalls auf bereits verjährte Zeiträume erstreckt. Da eine Außenprüfung der Prüfung aller für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen Verhältnisse dient, und auch Verhältnisse eines bereits absolut verjährten Zeitraums für die Erhebung

der Abgaben der Folgejahre bedeutsam sein können, kann auch darin, dass der Prüfungsauftrag vom 28.6.2017 das Jahr 2006, für welches die absolute Verjährungsfrist bereits abgelaufen war, einbezieht keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Wie § 299 Abs. 1 BAO zu entnehmen ist, handelt es sich bei dieser Bestimmung um eine Ermessensentscheidung deren Voraussetzung zunächst die Feststellung der Rechtswidrigkeit ist. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist im Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung von „Angemessenheit“ im Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das „öffentliche Interesse insbesondere an der Erhebung der Abgaben“ beizumessen (VwGH 25.3.1992, 90/13/0238). Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (VwGH 30.1.2001, 99/14/0067). Die Prüfung der für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, zumal im Hinblick auf den konkret vorliegenden Verdacht einer Abgabenverkürzung, ist zweifellos im öffentlichen Interesse gelegen und dient der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dass das Dulden von Prüfungshandlungen bzw. die Vorlage im Zuge der Außenprüfung abverlangter Unterlagen - auch für bereits absolut verjährte Abgaben des Jahres 2006 - berechnete Interessen der Antragstellerin in einer derart unangemessenen Weise beeinträchtigen würde, dass diesen gegenüber dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Vorrang einzuräumen wäre, hat die Antragstellerin nicht dargetan. Sogar wäre, selbst wenn dem Prüfung- und Nachschauauftrag eine im Aufhebungsantrag behauptete Rechtswidrigkeit anhaften würde, von einer Aufhebung aus Ermessensgründen Abstand zu nehmen (BFG 3.9.2019, RS/7100045/2019; 18.9.2019, RV/7102583/2019).

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.

Im Beschwerdefall liegt eine derartige Rechtsfrage nicht vor, da die Rechtswidrigkeit des Prüfungs- und Nachschauauftrages im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO bezogen auf den konkreten Einzelfall zu prüfen war und der Senat er zur genannten Bestimmung ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt ist.

Wien, am 21. Oktober 2019