

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache D. M. GmbH, Adresse, vertreten durch Mag. Marion Riezinger, Sonnblickstraße 6, 4614 Marchtrenk, gegen den Bescheid des Finanzamt Grieskirchen Wels vom 13.05.2019 betreffend Akteneinsicht in die Abgabenakten des O. K. beschlossen:

Der Vorlageantrag vom 18.10.2019 wird als unzulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin beantragte mit Abringen vom 26. November 2018 der Akteneinsicht in die Abgabenakten des Primärschuldners Herrn O. K.. Die Beschwerdeführerin führte aus, dass sie einen Haftungsbescheid 2016 erhalten hätte. Nach ihrer Information sei ein erster Bescheid noch für das Jahr 2015 am 21. 08. 2017 an Herrn K. ergangen. Dazu sei eine Beschwerde am 30. 08. 2017 verfasst worden. Am 15.09.2017 sei die Kapitalertragsteuer wieder gutgeschrieben worden. Dafür müsste sie gerne den Grund. Nach einem Telefonat am 1. Dezember 2017 sei ihr mitgeteilt worden, dass es am 20.11.2017 eine weitere Buchung am Kapitalertragsteuerkonto des Herrn K. gebe. Für die nochmalige Kapitalertragsteuerbuchung und Konten des Herrn K. per 20.11.2017 und eine Gutschrift am selben Tag wüsste sie gerne den Grund und das Jahr. Der Akt sei insbesondere auch zur Prüfung weitere verfahrensrechtliche Schritte der Beschwerdeführerin von Bedeutung. Das Recht auf Akteneinsicht bestehe, wenn die Kenntnis der Akten oder Aktenteile zur Geltendmachung oder Verteidigung der abgabenrechtlichen Interessen oder Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten erforderlich sei. Dies sei im gegenständlichen Fall gegeben.

Die Beschwerdeführerin wies darauf hin, dass der Haftungspflicht Partei im Sinne des § 78 BAO ist und daher der Einsichtnahme in die Abgabenakten des Primärschuldners zustehende und auch die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht nicht entgegenstehe (VwGH 27.2.1995, 94/16/027 5,0276, AW94/16/0049). Akteneinsichtsrelevante

abgabenrechtliche Interessen lägen z.B. vor, wenn Daten des Abgabekontos benötigt werden. Dass sich diese Daten aus der Partei bereits zugeleitet werden unterlagen ergeben rechtfertige nicht die Verweigerung der diesbezüglichen Akteneinsicht. Abgabenrechtliche Interessen könnten auch nach Beendigung eines Verfahrens bestehen (vergleiche VwGH 30.3.1998,97/16/0471, VwGH 27.11.200 0,09/17/0312). Weiters wies die Beschwerdeführerin darauf hin, dass abgabenrechtliche Interessen auch bei der Stoffsammlung zur Vorbereitung eines Amtshaftungsverfahrens vorlägen (VwGH 30.3.1998,97/16/0471).

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 13. Mai 2019 wurde der Antrag auf Gewährung der Akteneinsicht vom 26.11.2018 in den Abgabenakt des O. K. abgewiesen. Zur Begründung führte die belangte Behörde aus, dass der Akteneinsicht gemäß § 90 BAO mangels Parteistellung der Antragstellerin abzuweisen sei. Dazu wurde auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach weder rechtliche noch wirtschaftliche Beziehungen zwischen verschiedenen Steuersubjekten (hier: GmbH, Gesellschafter) dazu führten, jene im Abgabenverfahren des jeweils anderen Steuersubjekt Parteistellung zu gewähren. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass ein und derselbe Sachverhalt bei zwei oder mehreren Steuersubjekten abgabenrechtliche Bedeutung haben kann. So stellten z.B. den Betriebsausgaben eines Steuerpflichtigen häufig Betriebseinnahmen anderer Steuerpflichtiger gegenüber, ohne dass dies eine wechselseitige Parteistellung im Abgabenverfahren zufolge hätte. Auch ein allfälliges zusätzliches Naheverhältnis, wie es zwischen Angehörigen oder auch zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschafter bestehen kann, sei für die Parteistellung im Abgabenverfahren ohne Bedeutung (VwGH 20.04.1995, 92/13/0112).

Der Bescheidbeschwerde vom 12. Juni 2019 führte die Beschwerdeführerin aus, dass sich die Parteistellung der Beschwerdeführerin aufgrund der Haftung (Haftungsbescheid) gegenüber Herrn O. K. ergäbe.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 18. September 2019 führte die belangte Behörde aus, dass hinsichtlich der Parteistellung eines Haftungspflichtigen im Abgabenverfahren des Primärschuldners keine einheitliche Rechtsprechung vorliege. Die beantragte Akteneinsicht habe jedenfalls zu verweigern, weil kein abgabenrechtliches Interesse gemäß § 90 Abs. 1 BAO vorliege. Der Beschwerdeführerin seien die Feststellungen des Finanzamtes, die zur Erlassung des Haftungsbescheides 2016 führten, vollständig bekannt. Eine darüberhinausgehende Pflicht zur Bekanntgabe des Akteninhalts des Abgabenverfahrens des O. K. bestehe nicht.

Im Vorlageantrag vom 18. Oktober 2019 wiederholte die Beschwerdeführerin ihr bisheriges Vorbringen und untermauerte dieses mit weiteren Judikaturhinweisen. Sie verwies auf die beim Bundesfinanzgericht anhängigen Beschwerdeverfahren betreffend die Haftung der Beschwerdeführerin für Kapitalertragsteuer des Herrn K..

Rechtslage

§ 90 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBl. I Nr. 164/1999 lautet:

„§ 90. (1) Die Abgabenbehörde hat 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. Blinden oder hochgradig sehbehinderten Parteien, die nicht durch Vertreter (§§ 80 ff) vertreten sind, ist auf Verlangen der Inhalt von Akten und Aktenteilen durch Verlesung oder nach Maßgabe der vorhandenen technischen Möglichkeiten in sonst geeigneter Weise zur Kenntnis zu bringen.

(2) Von der Akteneinsicht ausgenommen sind Beratungsprotokolle, Amtsvorträge, Erledigungsentwürfe und sonstige Schriftstücke (Mitteilungen anderer Behörden, Meldungen, Berichte und dergleichen), deren Einsichtnahme eine Schädigung berechtigter Interessen dritter Personen herbeiführen würde.

(3) Gegen die Verweigerung der Akteneinsicht ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.“

§ 244 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 lautet:

„Gegen nur das Verfahren betreffende Verfügungen ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. Diese können erst in der Bescheidbeschwerde gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden.“

§ 264 BAO idF BGBl. I Nr. 117/2016 lautet:

„1) Gegen eine Beschwerdevorentscheidung kann innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe (§ 97) der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag). Der Vorlageantrag hat die Bezeichnung der Beschwerdevorentscheidung zu enthalten.

(2) Zur Einbringung eines Vorlageantrages ist befugt

a) der Beschwerdeführer, ferner

b) jeder, dem gegenüber die Beschwerdevorentscheidung wirkt.

(3) Wird ein Vorlageantrag rechtzeitig eingebracht, so gilt die Bescheidbeschwerde von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt. Die Wirksamkeit der Beschwerdevorentscheidung wird durch den Vorlageantrag nicht berührt. Bei Zurücknahme des Antrages gilt die Bescheidbeschwerde wieder als durch die Beschwerdevorentscheidung erledigt; dies gilt, wenn solche Anträge von mehreren hiezu Befugten gestellt wurden, nur für den Fall der Zurücknahme aller dieser Anträge.

(4) Für Vorlageanträge sind sinngemäß anzuwenden:

a) § 93 Abs. 4 und 5 sowie § 245 Abs. 1 zweiter Satz und Abs. 2 bis 5 (Frist),

- b) § 93 Abs. 6 und § 249 Abs. 1 (Einbringung),
- c) § 255 (Verzicht),
- d) § 256 (Zurücknahme),
- e) § 260 Abs. 1 (Unzulässigkeit, nicht fristgerechte Einbringung),
- f) § 274 Abs. 3 Z 1 und 2 sowie Abs. 5 (Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung).

(5) Die Zurückweisung nicht zulässiger oder nicht fristgerecht eingebrachter Vorlageanträge obliegt dem Verwaltungsgericht.

(6) Erfolgt die Vorlage der Bescheidbeschwerde an das Verwaltungsgericht nicht innerhalb von zwei Monaten ab Einbringung des Vorlageantrages bzw. in den Fällen des § 262 Abs. 3 und 4 (Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung) ab Einbringung der Bescheidbeschwerde, so kann die Partei (§ 78) beim Verwaltungsgericht eine Vorlageerinnerung einbringen. Diese wirkt wie eine Vorlage der Beschwerde. Sie hat die Bezeichnung des angefochtenen Bescheides, der Beschwerdeentscheidung und des Vorlageantrages zu enthalten.

(7) Durch die Aufhebung einer Beschwerdeentscheidung scheidet der Vorlageantrag aus dem Rechtsbestand aus.“

Erwägungen

Die Beschwerdeführerin begehrt als Haftungspflichtige für Kapitalertragsteuer in die Abgabenakten bei der belangten Behörde geführten Abgabenakten des Primärschuldners Herrn O. K.. Gegen die Inanspruchnahme als Haftungspflichtige ist eine Beschwerde beim Bundesfinanzgericht zu RV/5100977/2018 anhängig.

Die belangte Behörde verweigert die Akteneinsicht einerseits mit der Begründung der mangelnden Parteistellung der Beschwerdeführerin, andererseits wegen mangelndem abgabenrechtlichen Interesse.

Im Anwendungsbereich des § 90 BAO richtet sich die Frage der Legitimation zur Akteneinsicht nach der Parteifähigkeit, diese ist nach §§ 77 f BAO zu beurteilen. Nach Stoll (BAO, 891) ist der in Anspruch genommene Gesamtschuldner ebenso Partei wie der in Betracht kommende (zunächst potentielle) Gesamtschuldner; dasselbe gilt für den bereits herangezogenen Haftungspflichtigen (VwGH 10.2.1989, 86/17/114), wie auch für den zur Haftung bescheidmäßig noch nicht herangezogenen Haftungspflichtigen (zur Parteifähigkeit der potentiellen Schuldner siehe *Stoll*, *Steuerschuldverhältnis*, 227; anderer Ansicht hinsichtlich der nicht herangezogenen Haftenden und Schuldner VwGH 5.10.1956, 2722/52, jedoch zur früheren Rechtslage).

Die Beschwerdeführerin ist Haftungspflichtige für Kapitalertragsteuer des Primärschuldners Herrn O. K.. Sie ist damit jedenfalls als Partei im Sinne des § 90 Abs. 1 BAO anzusehen. Es kann keinem Zweifel unterliegen, dass der Partei auch dann

Gelegenheit zur Verteidigung ihrer Rechte zu geben und erforderlichenfalls Einsichtnahme in die Akten zu gewähren ist, wenn sich die Abgabenbehörde bei ihrer Entscheidung auf Akten eines Abgabenverfahrens stützt. Der Einsichtnahme des Haftungspflichtigen in die Akten des Abgabenverfahrens steht somit die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht im Sinne des § 48a BAO keinesfalls entgegen (vgl. VwGH 27.2.1995, 94/16/0275).

Das Recht auf Akteneinsicht stellt ein wesentliches prozessuales Recht der Partei des Verwaltungsverfahrens dar. Wird die Akteneinsicht verweigert, so ist (spätestens) in der Begründung des das Verfahren abschließenden Bescheides nachvollziehbar darzulegen, welche Aktenteile davon betroffen sind und welche Umstände dies im konkreten Fall rechtfertigen (vgl. VwGH 11.5.2010, 2008/22/0284; 11.5.2016, 2013/02/0094).

Eine unbegründete Verweigerung der Akteneinsicht wird im Allgemeinen - schon als Begründungsmangel - einen Verfahrensmangel betreffend die Sachentscheidung bewirken. Der Verfahrensmangel der nicht gewährten Akteneinsicht könnte aber dadurch heilen, dass im weiteren Verfahren - auch im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht - Akteneinsicht gewährt wird (vgl. zB VwGH 19.3.1998, 96/15/0005, insoweit zum Parteiengehör; das Recht auf Akteneinsicht steht in engstem Zusammenhang mit dem Recht auf Gehör, vgl. Hengstschläger/Leeb, AVG2, § 17 Tz 1; VwGH 7.10.2010, 2006/17/0123, VwSlg. 17973/A, VwGH 29.5.2018, Ro 2017/15/0021).

Gegen nur das Verfahren betreffende Verfügungen ist nach § 244 BAO ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. Sie können erst in der Bescheidbeschwerde gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden. § 90 Abs. 3 BAO sieht - in Übereinstimmung mit dieser Regelung - ebenfalls vor, dass gegen die Verweigerung der Akteneinsicht ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig ist (vgl. etwa *Ritz*, BAO⁶, § 244 Tz 1; VwGH 29.5.2018, Ro 2017/15/0021).

§ 244 BAO sieht eine Bekämpfung der verfahrensleitenden Verfügung in der Bescheidbeschwerde gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid (hier Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer) vor. Erweist sich die verfahrensleitende Verfügung als rechtswidrig, so ist der die Angelegenheit abschließende Bescheid mit einem Verfahrensmangel behaftet (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 244 Tz 6). Ist zum Zeitpunkt der Entscheidung des Finanzamts über die Akteneinsicht ein Rechtsmittelverfahren in der Hauptsache anhängig, so ist das Begehren auf Akteneinsicht im Rahmen dieses Rechtsmittelverfahrens in der Hauptsache zu behandeln (vgl. VwGH 29.5.2018, Ro 2017/15/0021).

Dass gegen die Verweigerung der Akteneinsicht nach § 90 Abs 1 BAO gemäß § 90 Abs 3 BAO ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig ist, gilt dann nicht, wenn nach Lage des Verfahrens eine abschließende Sachentscheidung nicht zu erwarten ist, wie bei der Verweigerung der Akteneinsicht wegen fehlender Parteistellung des Antragstellers oder zwar der Partei gegenüber, aber außerhalb eines Verfahrens (VwGH 22.6.2001, 2000/13/0037). Der Bescheid des Finanzamts, mit dem die Akteneinsicht verweigert wurde, unterliegt entgegen der Rechtsmittelbelehrung des Finanzamts

keiner abgesonderten Bekämpfung. Die dagegen erhobene "Beschwerde" ist als ergänzender Schriftsatz (Geltendmachung eines weiteren Mangels der Entscheidung in der Hauptsache nämlich dem Haftungsverfahren) im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens in der Hauptsache (Haftungsverfahren) zu behandeln. Eine gesonderte Entscheidung über diese "Beschwerde" scheidet aus (vgl. VwGH 29.5.2018, Ro 2017/15/0021).

Desgleichen handelt es sich bei der Beschwerdeverentscheidung 18. September 2019 um eine weitere verfahrensleitende Verfügung mit unzutreffender Rechtsmittelbelehrung.

Der Vorlageantrag vom 18. Oktober 2019 ist daher unzulässig und nach § 264 Abs. 5 BAO vom Bundesfinanzgericht zurückzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 15. Jänner 2020