

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, betreffend die Beschwerde vom 29.12.2020, gegen den Bescheid des Finanzamtes ***A*** vom 02.12.2020 betreffend die Ablehnung des Beweisantrages vom 29.09.2020, Steuernummer ***BF1StNr1***, beschlossen:

Die Beschwerde wird gemäß [§ 260 Abs. 1 lit. a BAO](#) als nicht zulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Beschwerdeführerin (Bf) ist Frau ***Bf1***. Die für 19.08.2020, im Anschluss an eine bei der Bf durchgeführte Außenprüfung, anberaumte Schlussbesprechung fand nicht statt, da von Seiten der Bf niemand dazu erschienen war.

Am 29.09.2020 stellte der steuerliche Vertreter der Bf einen Beweisantrag auf zeugenschaftliche Vernehmung von 24 MitarbeiterInnen der Bf.

Am 09.11.2020 erließ das Finanzamt im Zusammenhang mit der Außenprüfung Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2016 und Umsatzsteuer 2015 und 2016, Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2018 und Umsatzsteuerbescheide 2015 bis 2018.

Mit Bescheid vom 02.12.2020 gab die Abgabenbehörde „dem Antrag vom 29.09.2020 betreffend Außenprüfungsverfahren bei Fa. ***Bf1***, bezeichnet als ‚Finales Vorbringen‘ zum auf Seite 6 angeführten Beweisantrag – soweit dieser sich auf die Fa. ***Bf1*** beziehe“ – nicht statt. In der Bescheidbegründung führte die Abgabebehörde zunächst aus, dass es im

Zuge des Außenprüfungsverfahrens seitens der Abgabenbehörde mehrere Ergänzungsersuchen (Vorhalteverfahren) gegeben habe, die nur unvollständig oder gar nicht beantwortet worden seien. Eine mündliche Befragung der Bf sei von der steuerlichen Vertretung abgelehnt worden. Mit Schreiben vom 02.07.2020 sei mitgeteilt worden, dass die Mitwirkung am Verfahren eingestellt werde (für die Jahre 2011 bis 2017). Während der gesamten Dauer des Außenprüfungsverfahrens sei weder von der Abgabepflichtigen noch von der steuerlichen Vertretung ein Beweisantrag iSd [§ 183 Abs 1 BAO](#) gestellt worden. Die Abgabenbehörde verwies darauf, dass von der Aufnahme beantragter Beweise abzusehen sei, wenn aus den Umständen erhellte, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten würden. „Offenbar“ das Verfahren verschleppen würden Beweisanträge dann, wenn sie auch aus der objektivierbaren Sicht der Partei nicht mehr der Wahrheitsfindung dienen, sondern eine Entscheidung in der Sache verzögern sollten; davon sei jedenfalls dann auszugehen, wenn Beweisanträge, die schon viel früher hätten gestellt werden können (und in Verbindung mit der Mitwirkungspflicht auch verpflichtend zu stellen gewesen wären), erst in einem sehr späten Verfahrensstadium gestellt würden und aus dem gesamten Vorbringen nicht erkennbar gewesen sei, warum die Anträge nicht früher gestellt worden seien. Aus der Rechtsmittelbelehrung des Bescheides geht hervor, dass es sich beim gegenständlichen Bescheid um eine verfahrensleitende Verfügung iSd § 94 BAO handle gegen die gemäß [§ 244 BAO](#) ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig sei.

Mit Schriftsatz vom 07.12.2020 erhob die Bf Beschwerde gegen die im Anschluss an die Außenprüfung erlassenen Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Sachbescheide und wies in der Begründung unter anderem darauf hin, dass es sich von selbst verstehe, dass die Beweisaufnahme durch Einvernahme von Zeugen beantragt werde, die katalogartige Auflistung der beantragten Zeugen erst Sinn mache, wenn der Akt beim BFG eingelangt sei.

Am 10.12.2020 erfolgte die Zustellung des Bescheides vom 02.12.2020, mit dem der Beweisantrag vom 29.09.2020 abgelehnt wurde, an die Bf.

Mit Schriftsatz vom 29.12.2020 erhob der steuerliche Vertreter der Bf Beschwerde gegen den Bescheid vom 02.12.2020, mit dem der Beweisantrag vom 29.09.2020 abgelehnt wurde und beantragte, der Beschwerde vollinhaltlich stattzugeben, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben und den bis dahin abgelehnten Beweisanträgen vollinhaltlich zu entsprechen.

Die Abgabenbehörde wies mit Zurückweisungsbescheid vom 21.01.2021 die Eingabe vom 29.12.2020 betreffend Beschwerde gegen den Bescheid vom 02.12.2020, mit dem dem in der Eingabe vom 29.09.2020 gestellten Beweisantrag „nicht stattgegeben“ worden sei, zurück. In der Bescheidbegründung wurde darauf hingewiesen, dass gemäß [§ 183 Abs 3 BAO](#) gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig sei.

Mit Schriftsatz vom 10.02.2021 stellte der steuerliche Vertreter bezüglich des „Zurückweisungsbescheides“ vom 21.01.2021 den Vorlageantrag und moniert mit der angefochtenen Erledigung der Abgabenbehörde Rechtsschutzlosigkeit dahingehend, dass die Bf den erst am 10.12.2020 erlassenen Zurückweisungsbescheid bereits in den Einspruch gegen die Sachbescheide vom 07.12.2020 als zusätzliches Anfechtungsobjekt hätte aufnehmen müssen, obwohl die Bf ihn damals noch nicht habe kennen können. Der steuerliche Vertreter der Bf geht davon aus, dass die BAO den hier vorliegenden Fall nicht geregelt habe und im gegenständlichen Fall der Schlusssatz des [§ 244 BAO](#) mit dem Zusatz „*außer sie sind erst später ergangen. In diesem Fall sind sie selbständig anfechtbar.*“ gelesen werden müsse. Das Finanzamt habe diese Interpretation samt Handhabung des [§ 244 letzter Satz BAO](#) unterlassen und solcherart dem angefochtenen Zurückweisungsbescheid samt BVE einen verfassungswidrigen Inhalt unterstellt bzw gegeben und auch Erledigungen des Verwaltungsgerichts verletzt den Gleichheitsgrundsatz, wenn das Verwaltungsgericht der angewendeten Rechtsvorschrift fälschlich einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstelle. Der steuerliche Vertreter der Bf beantragte, der Beschwerde, nach durchgeführter mündlicher Verhandlung vor dem/der EinzelrichterIn (kein voller Senat), vollinhaltliche stattzugeben, den angefochtenen Zurückweisungsbescheid samt Beschwerdeverentscheidung ersatzlos aufzuheben und die Anfechtbarkeit des Ablehnungsbescheides zu den gestellten Beweisanträgen zu ermöglichen.

Mit Beschwerdevorlage vom 02.04.2021 wurde die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Folgender Sachverhalt wurde der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Am 29.09.2020 stellte der steuerliche Vertreter der Bf einen Beweisantrag auf zeugenschaftliche Vernehmung von 24 MitarbeiterInnen der Bf.

Mit Schriftsatz vom 07.12.2020 erhob der steuerliche Vertreter der Bf Beschwerde gegen die im Anschluss an die Außenprüfung erlassenen Wiederaufnahms- und Sachbescheide vom 09.11.2020.

Am 10.12.2020 erfolgte nachweislich die Zustellung des Bescheides vom 02.12.2020 an die Bf, mit dem der Beweisantrag vom 29.09.2020 abgelehnt wurde.

Mit Schriftsatz vom 29.12.2020 erhob der steuerliche Vertreter der Bf Beschwerde gegen den Bescheid vom 02.12.2020, mit dem der Beweisantrag vom 29.09.2020 abgelehnt wurde.

Mit als Zurückweisungsbescheid bezeichneter Beschwerdeverentscheidung vom 21.01.2021 wurde die Eingabe des steuerlichen Vertreters der Bf vom 29.12.2020 betreffend Beschwerde

gegen den Bescheid vom 02.12.2020, mit dem dem in der Eingabe vom 29.09.2020 gestellten Beweisantrag „nicht stattgegeben“ wurde, zurückgewiesen.

Der steuerliche Vertreter der Bf stellte den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht von der Abgabenbehörde übermittelten Unterlagen und ist nicht strittig.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

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

Nach [§ 243 BAO](#) sind nur Bescheide der Abgabenbehörde mit Bescheidbeschwerde anfechtbar, soweit nicht in Abgabenvorschriften ein Rechtsmittel für unzulässig erklärt wird.

Gegen nur das Verfahren betreffende Verfügungen ist nach [§ 244 BAO](#) ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. Sie können erst in der Bescheidbeschwerde gegen den die Angelegenheiten abschließenden Bescheid angefochten werden. [§ 183 Abs 3 letzter Satz BAO](#) sieht – in Übereinstimmung mit dieser Regelung – ebenfalls vor, dass gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig ist (vgl etwa *Ritz*, BAO⁶, § 244 Tz 1).

Der Verwaltungsgerichtshof kam im Erkenntnis vom 29.05.2018, Ro 2017/15/0021 – das ebenfalls zu einer verfahrensleitenden Verfügung, nämlich der Verweigerung der Akteneinsicht, ergangen ist – zum Ergebnis, dass für den Fall, dass zum Zeitpunkt der Entscheidung des Finanzamtes über die Akteneinsicht ein Rechtsmittelverfahren in der Hauptsache anhängig ist, das Begehren auf Akteneinsicht im Rahmen dieses Rechtsmittelverfahrens in der Hauptsache zu behandeln ist.

Umgelegt auf die dem gegenständliche Verfahren zugrunde liegende verfahrensleitende Verfügung – der Ablehnung der von der Partei angebotenen Beweise – bedeutet dies, dass der Ablehnungsbescheid, der nachweislich am 10.12.2020 der Bf zugestellt wurde, nach Einbringung der Beschwerde gegen die im Anschluss an die Außenprüfung erlassenen Wiederaufnahms- und Sachbescheide am 07.12.2020, wirksam wurde und die Beweisanträge somit im Rahmen des bis dato anhängigen Rechtsmittelverfahrens in der Hauptsache zu behandeln sind.

Der Ausschluss einer gesonderten Anfechtung der das Verfahren betreffenden Verfügung setzt voraus, dass ein die Angelegenheit abschließender Bescheid, der die gemeinsame Anfechtung

iSd § 244 zulässt, überhaupt noch zu erwarten ist. Im Hinblick darauf, dass in der Beschwerdesache der im Anschluss an die Außenprüfung erlassenen Wiederaufnahms- und Sachbescheide noch keine die Angelegenheit abschließende Bescheide erlassen wurden, ist die Voraussetzung für den Ausschluss einer gesonderten Anfechtung der das Verfahren betreffenden Verfügung erfüllt.

In Anlehnung an das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass der Bescheid des Finanzamtes, mit dem der Antrag der von der beschwerdeführenden Partei angebotenen Beweise abgelehnt wurde, nicht abgesondert anfechtbar ist. Die dagegen erhobene „Beschwerde“ ist als ergänzender Schriftsatz im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens in der Hauptsache zu behandeln. Eine gesonderte Entscheidung über diese „Beschwerde“ scheidet aus.

Wenn die beschwerdeführende Partei mit der angefochtenen Erledigung der Abgabenbehörde Rechtsschutzlosigkeit dahingehend moniert, dass die Bf den erst am 10.12.2020 erlassenen Zurückweisungsbescheid bereits in den Einspruch gegen die Sachbescheide vom 07.12.2020 als zusätzliches Anfechtungsobjekt hätte aufnehmen müssen, obwohl die Bf ihn damals noch nicht habe kennen können, wird darauf verwiesen, dass die gegen den Ablehnungsbescheid erhobene „Beschwerde“ vom 29.12.2020 als ergänzender Schriftsatz im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens in der Hauptsache (Beschwerde gegen die im Anschluss an die Außenprüfung erlassenen Wiederaufnahms- und Sachbescheide) zu behandeln ist und somit im gegenständlichen Fall keine Rechtsschutzlosigkeit besteht.

Weiters geht der steuerliche Vertreter der Bf davon aus, dass die BAO den hier vorliegenden Fall nicht geregelt habe und im gegenständlichen Fall der Schlusssatz des [§ 244 BAO](#) mit dem Zusatz *„außer sie sind erst später ergangen. In diesem Fall sind sie selbständig anfechtbar.“* gelesen werden müsse. In dem bereits erwähnten, zur verweigerten Akteneinsicht ergangenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes führt dieser unter anderem wie folgt aus: *„Ist zum Zeitpunkt der Entscheidung des Finanzamtes über die Akteneinsicht ein Rechtsmittelverfahren in der Hauptsache anhängig, so ist das Begehren auf Akteneinsicht im Rahmen dieses Rechtsmittelverfahrens in der Hauptsache zu behandeln“ (...)* *„Die dagegen erhobene „Beschwerde“ war als ergänzender Schriftsatz im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens in der Hauptsache zu behandeln“.* Da der Verwaltungsgerichtshof in beiden zitierten Sätzen von „Rechtsmittelverfahren in der Hauptsache“ und „im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens in der Hauptsache“ spricht, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass mit dem Begriff „Bescheidbeschwerde“ im zweiten Satz des [§ 244 BAO](#) nicht nur die Beschwerdeschrift selbst, sondern das „Rechtsmittelverfahren in der Hauptsache“ gemeint ist. Da somit nicht gefordert ist, dass die verfahrensleitende Verfügung (hier: Ablehnungsbescheid) noch vor der Beschwerdeschrift ergangen ist, sondern vor dem die Angelegenheit abschließenden Bescheid, das heißt „im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens in der Hauptsache“, ist nicht davon

auszugehen, dass die BAO den hier vorliegenden Fall nicht geregelt hat und der vom steuerlichen Vertreter der Bf formulierte Zusatz zum Schlusssatz des [§ 244 BAO](#) obsolet ist.

Eine verfahrensleitende Verfügung ist erst in der Bescheidbeschwerde gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid anfechtbar. Wird trotz [§ 244 BAO](#) ein abgesondertes Rechtsmittel gegen eine verfahrensleitende Verfügung eingebracht, so ist es gemäß § 260 Abs 1 lit a als unzulässig zurückzuweisen (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 244 Tz 4f).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Gemäß [§ 274 Abs 3 Z 1 BAO](#) kann der Senat ungeachtet eines Antrages von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn die Beschwerde als unzulässig (...) zurückzuweisen ist (§ 260).

Abs 5 leg cit lautet: „Obliegt die Entscheidung über die Beschwerde dem Einzelrichter und hat nach Abs 1 eine mündliche Verhandlung stattzufinden, so sind Abs 3 (...) sinngemäß anzuwenden; hierbei sind die Obliegenheiten und Befugnisse des Senatsvorsitzenden dem Einzelrichter auferlegt bzw eingeräumt.

§ 272 Abs 4 lautet: „Obliegt die Entscheidung über Beschwerden dem Senat, so können die dem Verwaltungsgericht gemäß § 269 eingeräumten Rechte zunächst vom Berichterstatter ausgeübt werden. Diesem obliegen auch zunächst (...) Zurückweisungen (§ 260), (...).

Der Einzelrichter kann trotz rechtzeitigen Antrages eine mündliche Verhandlung unterlassen, wenn eine Formalentscheidung über die Beschwerde (zB Zurückweisung) zu erfolgen hat. § 274 Abs 3 gestattet das Unterbleiben beantragter mündlicher Verhandlungen. Die Durchführung liegt auch bei Vorliegen der Voraussetzungen dieser Bestimmung im Ermessen (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 274 Tz 11f).

Gemäß [§ 20 BAO](#) müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 20 Tz 7f).

Unter „Billigkeit“ versteht die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in bezug auf berechnigte Interessen der Partei“, unter „Zweckmäßigkeit“ das „öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“. Zur Zweckmäßigkeit gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 20 Tz 7 und die dort zitierte Judikatur). Bei der Ermessensübung ist zudem das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung zu beachten.

Im Hinblick darauf, dass die von der beschwerdeführenden Partei eingebrachte „Beschwerde“ gegen die angefochtene verfahrensleitende Verfügung als ergänzender Schriftsatz im Rahmen des anhängigen Rechtsmittelverfahrens in der Hauptsache (Beschwerde gegen die im Anschluss an die Außenprüfung erlassenen Wiederaufnahms- und Sachbescheide) zu behandeln ist, sind überwiegende Parteiinteressen nicht erkennbar, die der Unterlassung der beantragten mündlichen Verhandlung entgegenstünden. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass der Sachverhalt im gegenständlichen Fall nicht strittig ist und die Rechtsfolge eines abgesonderten Rechtsmittels gegen nur das Verfahren betreffende Verfügungen – im gegenständlichen Fall gegen die bescheidmäßige Ablehnung von Beweisanträgen – sich aus [§ 183 Abs 3 letzter Satz BAO](#), [§ 244 BAO](#) und [§ 260 Abs 1 BAO](#) ergibt, wurde aus verwaltungsökonomischen Gründen sowie aufgrund des Gebotes der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung Abstand genommen.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen einen Beschluss 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.

Da sich die Rechtsfolge der Unzulässigkeit eines abgesonderten Rechtsmittels gegen nur das Verfahren betreffende Verfügungen unmittelbar aus [§ 244 BAO](#) ergibt, liegt im konkreten Fall der Ablehnung eines Beweisantrages keine Rechtsfrage vor, der gemäß Art 133 Abs 4 iVm Abs 9 grundsätzliche Bedeutung zukommt; die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof war daher diesbezüglich nicht zuzulassen.

Bezüglich der Unterlassung der beantragten mündlichen Verhandlung wurde durch das Bundesfinanzgericht eine Ermessensentscheidung getroffen und dabei über die von Judikatur und Literatur herausgearbeiteten Grenzen der Ermessensübung nicht hinausgegangen. Auch diesbezüglich war somit keine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, zu lösen.

Wien, am 29. April 2021