

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Vt***, ***Vt-Adr***, über die Beschwerde vom 27. Mai 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 26. April 2019 betreffend Antrag auf Akteneinsicht zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 26. April 2019 wurde der Antrag des Beschwerdeführers vom 15. September 2017 auf Gewährung der Akteneinsicht gemäß § 90 BAO in die Akten der ***1*** (nachfolgend stille Gesellschaft genannt) zurückgewiesen. Begründend führte das Finanzamt aus, die Eingabe sei aus folgendem Grund unzulässig. Aufgrund der fehlenden unmittelbaren Beteiligung an der stillen Gesellschaft käme die Parteistellung im Sinne des § 78 BAO nicht zu; die Beteiligung sei nur mittelbar über die Errichtung einer atypischen stillen Gesellschaft mit der (in der Zwischenzeit gelöschten) ***2*** (nachfolgend Kommanditgesellschaft genannt) erfolgt.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 27. Mai 2019. Der Beschwerdeführer, vertreten durch ***Vt***, brachte vor, der Bescheid verletze das Recht auf Akteneinsicht. Da Bundesfinanzgericht habe in seiner Entscheidung (Anmerkung: Auftrag gemäß § 284 Abs. 2 BAO) vom 8. April 2019, ***3***, das Vorbringen des Beschwerdeführers wiedergegeben. Die Entscheidung über die Abgabensache der Kommanditgesellschaft

beeinflusse offenbar unmittelbar die Einkommensteuerbescheide des Beschwerdeführers, deren Erlassung auf dessen Antrag bislang ausgesetzt worden sei. Die Auswirkungen der Beurteilungen von allfälligen Ergebniszusweisungen auf den Einkommensteuerbescheid des Beschwerdeführers ergäben seine Parteistellung gemäß § 78 BAO. Er habe folglich ein rechtliches Interesse an der Akteneinsicht, um diese Beurteilung und die daraus resultierenden Auswirkungen prüfen und gegebenenfalls Rechtsbehelfe ergreifen zu können. Der Antrag auf Akteneinsicht sei nach wie vor aufrecht und werde hiermit bekräftigt, sodass ein Vorgehen gemäß § 261 BAO möglich sei. Daher sei der Behörde gemäß § 284 BAO aufgetragen worden, innerhalb einer näher genannten Frist zu entscheiden und eine Abschrift dem Bundesfinanzgericht vorzulegen oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht mehr vorliege. Aufgrund des genannten Auftrages des Bundesfinanzgerichtes habe das Finanzamt in seine Beschwerdevorentscheidung vom 17. April 2019 der Beschwerde des Beschwerdeführers vom 11. November 2017 teilweise stattgegeben und ihm Aktenteile (Anmerkung: aus dem Akt der Kommanditgesellschaft) übermittelt.

Im bekämpften Zurückweisungsbescheid werde dargelegt, dass die Beteiligung des Beschwerdeführers an der stillen Gesellschaft nur mittelbar über die Errichtung einer atypischen stillen Gesellschaft mit der Kommanditgesellschaft erfolgt sei. Daher komme dem Beschwerdeführer keine Parteistellung im Sinne des § 78 BAO zu. Diese Rechtsauffassung sei unrichtig.

Wie bereits ausgeführt, habe das Bundesfinanzgericht eindeutig und klar dargelegt, dass dem Beschwerdeführer das Recht auf Akteneinsicht zustehe, da die Entscheidung über die Abgabensache der Kommanditgesellschaft unmittelbar die Einkommensteuerbescheide, deren Erlassung auf Antrag des Beschwerdeführers bislang ausgesetzt worden seien, beeinflusse. Daraus folge, dass auch die Entscheidungen über die Abgabensache der stillen Gesellschaft unmittelbar die Einkommensteuerbescheide des Beschwerdeführers beeinflussten. Im Antrag auf Akteneinsicht sei ausdrücklich auf den Aussetzungsbescheid vom 12. März 2015 Bezug genommen worden; schon daraus ergebe sich ein abgabenrechtliches Interesse im Sinne der Bundesabgabenordnung. Die Entscheidung über die Abgabensache der stillen Gesellschaft beeinflusse über die Beteiligung an der Kommanditgesellschaft offenbar die Einkommensteuerbescheide des Beschwerdeführers. Er habe folglich ein rechtliches Interesse an der Akteneinsicht um diese Beurteilung und die daraus resultierenden Auswirkungen zu prüfen und gegebenenfalls Rechtsbehelfe zu ergreifen.

Der Antrag auf Akteneinsicht sei nach wie vor aufrecht und werde hiermit auch bekräftigt, sodass ein Vorgehen gemäß § 261 BAO möglich sei. Die Akteneinsicht sei notwendig, um die Rechtmäßigkeit und allfällige Rechtsmittel zur vorgeschriebenen Einkommensteuer und den Anspruchszinsen für das Jahr 2006 beurteilen zu können. Es bestehe somit ein rechtliches

Interesse gemäß § 90 Abs. 1 BAO, da die Aktenkenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung von abgabenrechtlichen Interessen erforderlich sei.

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 27. Mai 2019 wurde die Beschwerde gemäß § 260 BAO zurückgewiesen. In der Begründung wurde nach Wiedergabe der Beschwerdeausführungen ausgeführt, in der im Zuge eines Mängelbehebungsverfahrens vorgelegten Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 17. April 2019 sei ausgeführt worden, dass der Beschwerdeführer als unmittelbar Beteiligter der Kommanditgesellschaft Parteistellung in deren Feststellungsverfahren habe. Partei im Abgabenverfahren gemäß § 78 BAO sei der Abgabepflichtige. Nach § 78 Abs. 1 BAO sei allerdings Partei im Abgabenverfahren auch jeder, der ein Beschwerde einbringe oder, ohne Beschwerdeführer zu sein, einen Vorlageantrag gestellt habe. Daraus folge, dass der Beschwerdeführer, wenn er als Einschreiter nicht legitimiert sei, im Sinne des § 78 Abs. 1 BAO Partei im Verfahren der Zurückweisung seines Anbringens sei. Andere als die genannten Personen hätten die Rechtsstellung einer Partei dann und insoweit, als sie auf Grund abgabenrechtlicher Vorschriften die Tätigkeit einer Abgabenbehörde in Anspruch nähmen oder sich die Tätigkeit einer Abgabenbehörde auf sie beziehe. Keine Parteistellung im Sinne des § 78 BAO werde infolge einer Nahebeziehung zur Partei – bestehende finanzielle oder persönliche Interessen – begründet.

Weder rechtliche noch wirtschaftliche Beziehungen zwischen verschiedenen Steuersubjekten führten dazu, ihnen im Abgabenverfahren des jeweils anderen Steuersubjektes Parteistellung zu gewähren. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass ein und derselbe Sachverhalt bei zwei oder mehreren Steuersubjekten abgabenrechtliche Bedeutung haben könne. So stehen zum Beispiel den Betriebsausgaben eines Steuerpflichtigen häufig Betriebseinnahmen anderer Steuerpflichtiger gegenüber, ohne dass die eine wechselseitige Parteistellung im Abgabenverfahren zu Folge hätten. Auch ein allfälliges zusätzliches Naheverhältnis, wie es zwischen Angehörigen oder auch zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern bestehen könne, sei für die Parteistellung im Abgabenverfahren ohne Bedeutung.

Der Beschwerdeführer sei nach den vorliegenden Unterlagen Gesellschafter der Kommanditgesellschaft, die im Rahmen einer atypisch stillen Gesellschaft mit dem auf Akteneinsicht angesprochenen Unternehmen (stille Gesellschaft) verbunden sei. Es handle sich hier um drei Steuersubjekte, bei denen es rechtliche und wirtschaftliche Beziehungen gäbe, was jedoch zu keiner Parteistellung des Beschwerdeführers führe. Daraus ergebe sich, dass der Beschwerdeführer zur Einbringung einer Beschwerde nicht legitimiert gewesen sei, *„sodass die Beschwerde mangels Aktivlegitimation des Einschreiters gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen“* gewesen sei.

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 24. September 2019. Der Beschwerdeführer, wiederum vertreten durch die ***Vt***, brachte vor, das Finanzamt führe in der

Berufungsvorentscheidung aus, der Beschwerdeführer sei nach den vorliegenden Unterlagen Gesellschafter der Kommanditgesellschaft, welche im Rahmen einer atypisch stillen Gesellschaft mit der auf Akteneinsicht angesprochenen stillen Gesellschaft verbunden sei. Es handle sich nach Ansicht des Finanzamtes um drei Steuersubjekte, bei denen es rechtliche und wirtschaftliche Beziehungen gebe, was jedoch zu keiner Parteistellung führe.

Diese Rechtsauffassung werde bekämpft. In einer atypisch stillen Gesellschaft würden dem stillen Gesellschafter Rechte eingeräumt, die über die im Gesetz normierten hinausgingen, wie zum Beispiel Beteiligungen an stillen Reserven des Unternehmens, am Firmenwert, umfangreiche Kontroll- und Zustimmungsrechte oder eine Geschäftsführungsbefugnis des stillen Gesellschafters. Damit werde der stille Gesellschafter steuerlich Mitunternehmer, seine Einkünfte seien solche aus einem Gewerbebetrieb. Es könne daher dadurch zu einer Haftung des stillen Gesellschafters für Steuern des Unternehmens kommen. Der Beschwerdeführer als Gesellschafter der Kommanditgesellschaft sei daher rechtlich mit der stillen Gesellschaft verbunden. Die Tätigkeit der Abgabenbehörde beziehe sich daher auf Grund dieser rechtlichen Verflechtung auch auf den Beschwerdeführer. Diesem komme daher nach § 78 Abs. 3 BAO die Rechtsstellung einer Partei zu.

Das Vorliegen der Mitunternehmerstellung für atypisch Stille werde bejaht, wenn der Gesellschafter trotz fehlender Unternehmerinitiative ausreichendes Unternehmerrisiko eingegangen sei. Dies sei dann der Fall, wenn er bei Auflösung der Gesellschaft oder Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt sei. Der Beschwerdeführer habe am 18. September 2006 eine Zeichnungsvereinbarung mit der ***4*** für eine treuhändisch gehaltene Kapitalbeteiligung an der Kommanditgesellschaft abgeschlossen. Er habe im Oktober 2006 eine Einzahlung in der Höhe von 51.500 Euro geleistet. In der Folge sei dieser Betrag als atypisch stille Beteiligung an der stillen Gesellschaft einbezahlt worden. Das Unternehmerrisiko an der stillen Gesellschaft wirke sich direkt auf den Beschwerdeführer aus, der bei einem schlechten Geschäftsgang dieses Unternehmens den gesamten Verlust seiner Einzahlung riskiere. Dies neben dem Verlust seiner Abschreibung, die Gegenstand des Verfahrens bei der Finanzverwaltung sei. Wie bereits ausgeführt, habe das Bundesfinanzgericht eindeutig und klar dargelegt, dass dem Beschwerdeführer das Recht auf Akteneinsicht zustehe, da die Entscheidung über die Abgabensache der Kommanditgesellschaft unmittelbar die Einkommensteuerbescheide, deren Erlassung auf Antrag des Beschwerdeführers ausgesetzt worden sei, beeinflusse. Daraus folge, dass auch die Entscheidungen über die Abgabensache der stillen Gesellschaft unmittelbar die Einkommensteuerbescheide des Beschwerdeführers beeinflussten.

Im Antrag auf Akteneinsicht sei ausdrücklich auf den Aussetzungsbescheid vom 12. März 2015 Bezug genommen worden, schon alleine daraus ergebe sich ein abgabenrechtliches Interesse im Sinne der Bundesabgabenordnung. Die Entscheidung über die Abgabensache der stillen Gesellschaft beeinflusst über die Beteiligung an der Kommanditgesellschaft offenbar die

Einkommensteuerbescheide des Beschwerdeführers. Er habe folglich ein rechtliches Interesse an der Akteneinsicht, um diese Beteiligung und die daraus resultierenden Auswirkungen zu prüfen und gegebenenfalls Rechtsbehelfe ergreifen zu können. Damit sei die Mitunternehmerstellung des Beschwerdeführers und damit seine Parteistellung im gegenständlichen Verfahren ausgewiesen, die Beschwerde sei berechtigt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 323b Abs. 1 BAO treten das Finanzamt Österreich und das Finanzamt für Großbetriebe für ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereich am 1. Jänner 2021 an die Stelle des jeweils am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Finanzamtes.

§ 90 BAO bestimmt:

- „(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.“*

Bei Vorliegen der in § 90 Abs. 1 BAO normierten Voraussetzungen (Partei, abgabenrechtliches Interesse, Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten) besteht ein Rechtsanspruch auf Akteneinsicht. Liegen hingegen die Voraussetzungen nicht vor, dann ist die Akteneinsicht zu verweigern.

Eine Verweigerung der Akteneinsicht hat stets mit Bescheid zu erfolgen, bei Verweigerung der Partei gegenüber während eines Abgabenverfahrens ist der ablehnende Bescheid eine verfahrensleitende Verfügung, gegen den gemäß § 90 Abs. 3 BAO ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig ist. Das gilt dann nicht, wenn nach Lage des Verfahrens eine abschließende Sachentscheidung nicht zu erwarten ist, wie bei der Verweigerung der Akteneinsicht wegen fehlender Parteistellung (VwGH 22.6.2001, 2000/13/0037). In einem solchen Fall ist ein förmlicher Bescheid zu erlassen. Dieser förmliche Bescheid ist für sich eine Verwaltungsangelegenheit, die (mangels Parteistellung) abgewiesene Person ist in diesem Verfahren Partei, der diese Verwaltungssache abschließende Bescheid ist für sich eine

selbstständige Sachentscheidung und mit Beschwerde anfechtbar (*Stoll*, BAO-Kommentar, 904).

Nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut des § 90 BAO, wonach bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen eine Akteneinsicht zu verweigern ist, und nach der genannten Rechtsprechung und Literatur steht fest, dass ein Antrag von einer Person, die nicht Partei des Abgabenverfahrens ist, in das Einsicht begehrt wird, abzuweisen und nicht zurückzuweisen ist.

Das Finanzamt hat den Antrag des Beschwerdeführers mit dem nunmehr bekämpften Bescheid vom 26. April 2019 zurückgewiesen. In der Begründung gab das Finanzamt die Gründe an, warum der Antrag des Beschwerdeführers auf Akteneinsicht nicht zulässig gewesen sei.

Eine Unzulässigkeit eines Antrages liegt zum Beispiel bei entschiedener Sache oder bei mangelnder Antragslegitimation vor. Das war im verfahrensgegenständlichen Fall nicht gegeben. Der Beschwerdeführer war (wie auch vorstehend ausgeführt) berechtigt, einen Antrag auf Akteneinsicht zu stellen. Kommt die belangte Behörde im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen zu dem Schluss, dem Beschwerdeführer sei mangels Parteistellung die Akteneinsicht zu verweigern, hätte dies mit einem abweisenden Bescheid erfolgen müssen. Auch wenn sich aus der Begründung des angefochtenen Bescheides ableiten lässt, dass der Antrag des Beschwerdeführers mangels Parteistellung zurückgewiesen worden ist, handelt es sich dabei um keine selbstständige Sachentscheidung (sondern um eine Formalentscheidung). Mit dem angefochtenen Bescheid wurde nicht die Akteneinsicht verweigert, weil eine der Voraussetzungen für das Recht auf Akteneinsicht nicht gegeben war, sondern der Antrag des Beschwerdeführers als unzulässig zurückgewiesen.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Bundesfinanzgericht (außer in den Fällen des § 278 BAO) immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Die Abänderungsbefugnis ist durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161).

Das Finanzamt hatte den Antrag des Beschwerdeführers auf Akteneinsicht zurückgewiesen; damit war nur der Zurückweisungsgrund Sache des Beschwerdeverfahrens. Eine allfällige fehlende Parteistellung führt - wie vorstehend ausgeführt - nicht zu einer Zurückweisung des Antrages. Die Zurückweisung des Antrages wegen Unzulässigkeit erfolgte zu Unrecht.

Liegt der in erster Instanz angenommene Zurückweisungsgrund nicht vor, so hat das Bundesfinanzgericht den Zurückweisungsbescheid ersatzlos mit der Konsequenz zu beheben, dass die Behörde über den Antrag unter Abstandnahme von dem zunächst gebrauchten Zurückweisungsgrund zu entscheiden hat (VwGH 27.8.2020, Ra 2020/15/0035). Selbst wenn

dem Beschwerdeführer wegen fehlender Parteistellung die Akteneinsicht zu verweigern gewesen wäre, war das Bundesfinanzgericht nicht berechtigt, den Zurückweisungsbescheid in ein abweisendes Erkenntnis abzuändern (VwGH 29.5.2006, 2005/17/0242).

Das Bundesfinanzgericht erlaubt sich festzuhalten, dass gemäß § 246 Abs. 1 BAO zur Einbringung einer Bescheidbeschwerde jeder befugt ist, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist. Der Zurückweisungsbescheid vom 26. April 2019 ist an den Beschwerdeführer ergangen; der Beschwerdeführer war daher entgegen der Ansicht der belangten Behörde in der Beschwerdeverentscheidung zur Einbringung der Beschwerde berechtigt.

Zu erwähnen ist noch, dass nicht – wie der Beschwerdeführer vorgebracht hat – das Bundesfinanzgericht die Akteneinsicht in das Feststellungsverfahren der Kommanditgesellschaft gewährt hat, sondern das damalige Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf.

Gemäß Art. 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.

Das Bundesfinanzgericht ist nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen. Im Gegenteil, die Entscheidung stützt sich auf die einschlägigen Bestimmungen und auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 5. Mai 2021