

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke über die Beschwerde des ***1*** ***2***, ***3***, ***4***, vom 31. Juli 2019 gegen den Bescheid des damaligen Finanzamts Wien 12/13/14 Purkersdorf, nunmehr Finanzamt Österreich, 1030 Wien, Marxergasse 4, vom 1. Juli 2019, mit welchem der Antrag vom 8. Jänner 2019 auf Aufhebung des Prüfungsauftrags gemäß § 147 BAO vom 5. Februar 2018 gemäß § 299 BAO abgewiesen wird, Steuernummer ***5*** nach der am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei am 7. Oktober 2021 in Anwesenheit des Beschwerdeführers, von Mag. ***12*** ***49***, des Leiters der Rechtsabteilung des Unternehmens des Beschwerdeführers, und von Hofrat Dr. ***12*** ***15*** für die belangte Behörde abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde in der Fassung des Anbringens vom 4. Oktober 2021 wird im Ergebnis Folge geben.

Der Spruch des angefochtenen Bescheids wird gemäß § 279 BAO dahingehend geändert, dass er zu lauten hat:

*„Der Antrag des ***1*** ***2*** vom 8. Jänner 2019 auf Aufhebung des Prüfungsauftrags vom 5. Februar 2018 wird zurückgewiesen.“*

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig.

Entscheidungsgründe

VERFAHRENSGANG	3
<i>Allgemeines</i>	3
Beschwerdeführer	3
Kapitalgesellschaft	3
<i>Verfahren bis zum gegenständlichen Prüfungsauftrag</i>	3
Lohnzettel	3
Einkommensteuerbescheid 2015.....	5

Einkommensteuer 2016	5
Sozialversicherungsprüfung, Lohnsteuerprüfung, Kommunalsteuerprüfung	5
<i>Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018</i>	6
<i>Antrag auf Bescheidaufhebung</i>	7
<i>Abweisungsbescheid</i>	34
<i>Beschwerde</i>	41
<i>Beschwerdevorentscheidung</i>	50
<i>Vorlageantrag</i>	54
<i>Vorlage</i>	62
<i>Urkundenvorlage vom 31. August 2021</i>	64
<i>Prüfungsauftrag vom 22. Juni 2021</i>	65
<i>Äußerung des Finanzamts</i>	66
<i>Antrag des Bf vom 4. Oktober 2021</i>	66
<i>Mündliche Verhandlung</i>	69
Mitteilung des Finanzamtsvertreters vom 11. Oktober 2021	75
Mitteilung des Finanzamts vom 15. Oktober 2021	75
Keine Einwendungen gegen die Niederschrift	75
DAS BUNDESFINANZGERICHT HAT ERWOGEN:	75
<i>Sachverhalt</i>	75
<i>Beweiswürdigung</i>	76
<i>Rechtsgrundlagen</i>	77
<i>Prüfungsauftrag einer Aufhebung nach § 299 BAO zugänglich</i>	96
<i>Rechtzeitiger Aufhebungsantrag</i>	96
<i>Für Aufhebung nach § 299 BAO nur der Spruch des Bescheids von Bedeutung</i>	97
<i>Verletzung von Verfahrensvorschriften nicht von Bedeutung</i>	97
<i>Gewissheit der Rechtswidrigkeit erforderlich</i>	97
<i>Spruch des in Prüfung gezogenen Bescheids</i>	98
Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs	98
Verlauf des Prüfungsverfahrens nicht von Bedeutung	99
Verpflichtung zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen	99
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus selbständiger Arbeit	99
Selbständige oder nichtselbständige Einkünfte	100
<i>Neuer Prüfungsauftrag</i>	103
<i>Angefochtener Bescheid</i>	105
<i>Wirksam erlassener Prüfungsauftrag</i>	106
Wirksam bekannt gegebener Prüfungsauftrag	106
Wirksam unterfertigter Prüfungsauftrag	107
Unterschrift	107
Unzuständiger Organwalter	108
<i>Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Entscheidung</i>	111
<i>Zurückweisung</i>	112
<i>Revisionsnichtzulassung</i>	112

Verfahrensgang

Allgemeines

Beschwerdeführer

Der Beschwerdeführer (Bf) ***1*** ***2*** ist im damaligen Zuständigkeitsbereich des damaligen Finanzamts Wien 12/13/14 Purkersdorf wohnhaft.

Kapitalgesellschaft

Im Jahr 2011 wurde die ***6*** GmbH gegründet und in das Firmenbuch eingetragen. Im Jahr 2016 wurde die ***6*** GmbH als übertragende Gesellschaft mit der ***7*** GesmbH als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

Die Geschäftsanschrift der Gesellschaft war ***8***, ***9***. Betriebsfinanzamt war das damalige Finanzamt Wien 4/5/10.

Alleingeschäftsführer war bis zur Verschmelzung der Bf KR ***1*** ***2***.

Das Stammkapital der Gesellschaft wurde im Jahr 2014 von 35.000 € auf 1.135.000 € erhöht.

Der Bf ***1*** ***2*** war auch Gesellschafter der ***6*** GmbH. Er hielt ursprünglich eine Stammeinlage von 2.625 € (deutlich weniger als 25% des Stammkapitals). Nach Erhöhung des Stammkapitals betrug die Stammeinlage des Bf zunächst 1.002.625 €, danach 1.021.500 € (deutlich mehr als 25% des Stammkapitals).

Laut Gesellschaftsvertrag vom 1. Dezember 2014 wurde das Stammkapital von 1.135.000 € zur Gänze übernommen und zur Gänze bar eingezahlt.

Verfahren bis zum gegenständlichen Prüfungsauftrag

Lohnzettel

Die ***6*** GmbH übermittelte dem Finanzamt am 29. Februar 2106 einen Lohnzettel betreffend den Bf für 2015 unter anderem mit folgenden Daten:

Bezeichnung	KZ	Betrag	KZ	Betrag	Korrektur
Bruttobezüge gemäß § 25 (ohne § 26 und ohne § 3 Abs. 1 Z 16b)			(210)	65.280,50	
Steuerfreie Bezüge gemäß § 68			(215)		
Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2			(220)	8.127,16	
Insgesamt einbehaltene SV-Beiträge		11.481,28			
Abzüglich SV-Beiträge für KZ 220	(225)	1.387,31			
Abzüglich SV-Beiträge für Bezüge § 67 Abs. 3 bis 8	(226)				
Summe SV-Beiträge - KZ 225 - KZ 226			(230)	10.093,97	
Landarbeiterfreibetrag gemäß § 104			(240)		
Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10					
Entwicklungshelfer/innen gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 lit.b EStG					
Steuerfrei gemäß § 3 Abs. 1 Z 16c					
Pendler-Pauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6					
Pendlereuro gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 (Nicht in KZ 243)					
freiwillige Beiträge gemäß § 16 Abs. 1 Z 3b					
festen Sätzen § 67 Abs. 3 bis 8					
Sonstige steuerfreie Bezüge					
Summe übrige Abzüge			(243)		
Steuerpflichtige Bezüge			(245)	47.059,37	
Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer		14.582,00			
Abzüglich Lohnsteuer gemäß § 67 Abs. 3 bis 8					
Anrechenbare Lohnsteuer			(260)	14.582,00	
Nach dem Tarif versteuerte sonstige Bezüge					
Freibetrag laut Mitteilung gemäß § 63					
Nicht steuerbare Bezüge gemäß § 26 Z 4 und § 3 Abs. 1 Z 16 b					
berücksichtigte Kirchenbeiträge, ÖGB-Beiträge					

Die ***6*** GmbH übermittelte dem Finanzamt am 29. Juli 2016 einen Lohnzettel für 2016 betreffend den Bf unter anderem mit folgenden Daten:

Bezeichnung	KZ	Betrag	KZ	Betrag	Korrektur
Bruttobezüge gemäß § 25 (ohne § 26 und ohne § 3 Abs. 1 Z 16b)			(210)	43.139,74	
Steuerfreie Bezüge gemäß § 68			(215)		
Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2			(220)	5.288,69	
Insgesamt einbehaltene SV-Beiträge		6.617,32			
Abzüglich SV-Beiträge für KZ 220	(225)	893,22			
Abzüglich SV-Beiträge für Bezüge § 67 Abs. 3 bis 8	(226)				
Summe SV-Beiträge - KZ 225 - KZ 226			(230)	5.724,10	
Landarbeiterfreibetrag gemäß § 104			(240)		
Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10					
Entwicklungshelfer/innen gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 lit.b EStG					
Steuerfrei gemäß § 3 Abs. 1 Z 16c					
Pendler-Pauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6					
Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 17 Abs. 1 für Expatriates		0,00			
Pendlereuro gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 (Nicht in KZ 243)					
freiwillige Beiträge gemäß § 16 Abs. 1 Z 3b					
festen Sätzen § 67 Abs. 3 bis 8					
Sonstige steuerfreie Bezüge					
Summe übrige Abzüge			(243)		
Steuerpflichtige Bezüge			(245)	32.126,95	
Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer		9.819,48			
Abzüglich Lohnsteuer gemäß § 67 Abs. 3 bis 8					
Anrechenbare Lohnsteuer			(260)	9.819,48	
Nach dem Tarif versteuerte sonstige Bezüge					
Freibetrag laut Mitteilung gemäß § 63					

Einkommensteuerbescheid 2015

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 19. Jänner 2017 erging erklärungsgemäß unter Zugrundelegung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von der ***6*** GmbH i. H. v. 47.059,37 € (vor Abzug des Werbungskostenpauschbetrags).

Beträge in	EUR
Bruttobezüge (210)	65.280,50
Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beiträge (220)	8.127,16
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	10.093,97
Steuerpflichtige Bezüge (245)	47.059,37
Einbehaltene Lohnsteuer	14.582,00
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	14.582,00
SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)	1.387,31

Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die der besondere Steuersatz von 25% nicht anwendbar ist, wurden i. H. v. 38.434,49 € erklärt und veranlagt.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden weder erklärt noch veranlagt.

Einkommensteuer 2016

Laut Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 wurden neben den (nach Ansicht des Bf und der ***6*** GmbH) nichtselbständigen Einkünften von der ***6*** GmbH (negative) Einkünfte aus selbständiger Arbeit (29.714,40 €), Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die der besondere Steuersatz von 25% nicht anwendbar ist (13.675,77 €) und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (-7.766,32 €) erklärt. Bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit wurde die Betriebsausgabenpauschalierung beantragt (Erlöse 35.760,00 €, Grundfreibetrag 3.900,00 €, pauschalisierte Betriebsausgaben 2.145,60 €).

Sozialversicherungsprüfung, Lohnsteuerprüfung, Kommunalsteuerprüfung

Bei der ***6*** GmbH fand eine Sozialversicherungsprüfung, Lohnsteuerprüfung, Kommunalsteuerprüfung durch das Betriebsfinanzamt Wien 4/5/10 für die Jahre 2013, 2014 und 2015 statt. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 23. Juni 2017 führt hierzu aus:

Die Lohnabgabenprüfung ergab keine Beanstandungen.

Obliegt die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlichen Haftungspflichtigen, kann eine bescheidmäßige Geltendmachung erfolgen:

Wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden (§ 202 IVm § 201 Abs. 2 Z 3 BAO).

Die Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung des § 303 BAO liegen vor, weil Tatsachen oder Beweismittel nach Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages neu hervorgekommen sind. Die Tatsachen bzw. Beweismittel, die neu hervorgekommen sind, sind den unten angeführten Feststellungen zu entnehmen.

Die bescheidmäßige Geltendmachung erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Da im vorliegenden Fall die festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen nicht bloß von geringerem Ausmaß sind, war bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.

Der gemäß § 150 BAO erstatte Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 29. Juni 2017 hält fest:

Die Prüfung führte zu keinen Feststellungen.

Eingesehene Unterlagen und Hinweise für den Dienstgeber:

Lohnkonten, Bil, Fremdleistungen

Auf die Ausführungen in der Niederschrift zur Schlussbesprechung wird verwiesen.

Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018

Das damalige Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf erließ zur Steuernummer ***5*** und zur Auftragsbuchnummer ***10***/18 am 5. Februar 2018 gegenüber dem Bf ***1*** ***2*** einen Prüfungsauftrag wie folgt:

Bescheid über einen Prüfungsauftrag

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

*****11*** ***12*****

Gegenstand der Außenprüfung - Zeiträume:

Einkommensteuer 2015-2016

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).

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen den Prüfungsauftrag ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig (§ 148 Abs. 4 BAO).

Der Prüfungsauftrag, obwohl dies formularmäßig nicht vorgesehen ist, trägt eine Unterschrift „i. V.“ und den Hinweis:

Die Ausfertigung wurde mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt.

[...]

Laut Beiblatt wurde der Prüfungsauftrag am 20. Februar 2018 dem Bf ausgefolgt. Selbstanzeige wurde bis Beginn der Amtshandlung keine erstattet

Antrag auf Bescheidaufhebung

Am 8. Jänner 2019 stellte der Bf folgenden Antrag auf Aufhebung des Bescheids über den Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018:

Mit 07.02.2018 wurde mir der Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 05.02.2018 über einen Prüfungsauftrag gemäß § 147 BAO zur Kenntnis gebracht und eine Ausfertigung ausgefolgt.

Das Verfahren wurde durch Nachbarschaftshilfe / Verwaltungshilfe und nicht mit Bescheid an das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs delegiert.

Falls nach Erlassung eines aufzuhebenden Bescheides - aber vor Einbringung des Aufhebungsantrages - die Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist so ist der Antrag bei der neu zuständigen Abgabenbehörde einzubringen.

Mein Akt wurde an das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs ohne Bescheid im Sinne der Bestimmungen des AVOG „übertragen“ ergo delegiert, dies meines Erachtens nach rechtswidrig.

Im Hinblick auf die verfehlte Rechtsansicht der Abgabenbehörde stelle ich unpräjudiziell auch beim Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs den gegenständlichen Antrag nach § 299 BAO.

*Ich stelle hiermit den Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des Bescheides des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 05.02.2018, zugestellt am 07.02.2018, zu Steuernummer ***5***. ABNr.: ***10***/18, zufolge Rechtswidrigkeit des Inhaltes des aufzuhebenden Bescheides.*

Ich beantrage den Bescheid ersatzlos zu beheben, da dessen Spruch unrichtig ist.

I. Zur Zulässigkeit des Antrages gemäß § 299 BAO

Gegen den Prüfungsauftrag ist gemäß § 148 Abs. 4 BAO ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann allerdings ein Aufhebungsantrag im Falle der Rechtswidrigkeit des Inhaltes eines Bescheides gestellt werden, welche vom Antragsteller darzulegen ist.

Gemäß § 148 Abs. 4 BAO könnten unrichtige Sachverhaltsfeststellungen, inhaltliche Rechtswidrigkeiten, Agieren der Behörde praeter legem und wider das Unionsrecht erst im

Wege des in der jeweiligen Verfahrensvorschrift vorgesehenen Rechtsmittelverfahrens geltend gemacht werden.

Ein derartiges Agieren impliziert zwangsläufig verfassungsrechtliche Bedenken, auch unter Bedacht auf § 254 BAO, da die Wirksamkeit dieses von mir dann angefochtenen Bescheides auch mit einem Rechtsmittel nicht gehemmt wird. Insbesondere die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe von mir nicht aufgehalten werden kann.

Ob einem Antrag nach § 212a BAO stattgegeben wird ist ebenso Ermessen der Behörde.

Die Abgabenbehörde übersieht, dass willkürliche und nicht nachvollziehbare Berechnungen unzulässig und auch unter Bedacht auf den Zweifelsgrundsatz in einem Abgabenverfahren nicht verwertbar sind und es mein Recht ist, auf die Unzulänglichkeiten, unrichtige Sachverhaltsfeststellungen, inhaltlichen Rechtswidrigkeiten sowie das Agieren der Behörde praeter legem und wider das Unionsrecht nicht erst in einem Rechtsmittelverfahren (besser wohl Rechtsbehelfsverfahren) hinzuweisen.

Durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz wurden 2002 (BGBl I Nr 97/2002) die Möglichkeiten des rechtlichen Gehörs - wie der Wortlaut des Gesetzes eindeutig besagt - reformiert und hat der Gesetzgeber in Kenntnis der bereits zitierten Bestimmung des § 148 Abs. 4 BAO die Bestimmung des § 299 BAO geschaffen.

Nach der Rechtsprechung des EuGH gebietet der Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte, dass jeder - also auch ich - dem gegenüber eine beschwerende Entscheidung getroffen werden soll, in die Lage versetzt werden muss, seinen Standpunkt in sachdienlicher Weise vortragen zu können (vgl. C-32/95 P, C-395/00 u.a.). Diesem grundsätzlichen Erfordernis wird durch § 299 BAO entsprochen.

Die Rechtsansicht, dass rechtliches Gehör durch die Möglichkeit der Wahrnehmung von Rechten in einem Rechtsmittelverfahren, wobei die Wirksamkeit der Entscheidung nicht gehemmt ist, gegeben ist würde das Gemeinschaftsrecht sowie auch die österreichischen rechtsstaatlichen Prinzipien verkennen.

§ 299 BAO wurde durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz (BGBl I Nr 97/2002), die Aufhebung von Bescheiden wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes wird geregelt, eine Aufhebung liegt im Ermessen der Behörde.

Wie bereits der Wortlaut des Gesetzes besagt, wurden Rechtsmittel durch das Gesetz im Jahr 2002 - mit 01.01.2003 in Kraft getreten - reformiert, also neu geregelt und aus diesem Grunde § 299 BAO geschaffen.

Die Neufassungen der §§ 299 und 302 BAO sind mit 1. Jänner 2003 in Kraft getreten (nach § 323 Abs. 10 BAO). § 299 BAO ist eine Verfahrensvorschrift.

Der Gesetzgeber hätte in § 299 Abs. 1 BAO auch einfügen können, dass dieser Antrag in Fällen, wo § 148 Abs. 4 BAO entgegensteht, nicht gestellt werden kann. Dies hat der Gesetzgeber nicht getan.

Es widerspricht einem Verfahren vor dem gesetzlichen Richter (Artikel 83 B-VG), dem Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte sowie rechtsstaatlichen Prinzipien, wenn § 299 BAO derart durch die Behörden und das BFG interpretiert wird, dass die Bestimmung des § 148 Abs. 4 BAO einem derartigen Antrag entgegensteht.

Judikatur des EuGH, VfGH oder VwGH gibt es hiezu bislang noch nicht.

Allein bereits der Wortlaut des Gesetzes (Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz) besagt, dass die bisherigen Rechtsmittel dadurch reformiert werden, also auch der besagte § 148 Abs 4 BAO, der seinem Wortlaut nach ein Rechtsmittel ausschließt.

Die konkrete Bedeutung von Formulierungen in Gesetzen, Verordnungen oder Verträgen ist nicht immer eindeutig und muss oft erst durch Auslegung bzw. Interpretation ermittelt werden. Auslegung heißt Sinnermittlung, die Klarstellung des maßgeblichen Inhaltes eines Textes, insbesondere eines Rechtsatzes in einem Gesetz.

Dafür gibt es bei Gesetzen und Verordnungen verschiedene Methoden.

Die wörtliche Auslegung (Wortinterpretation) ist die erste und wichtigste, also die Erforschung und Klarstellung des Wortsinnes. Sie erfolgt nach allgemeinem Sprachgebrauch oder nach dem Sprachgebrauch der Definition des Gesetzgebers. Eine Schwierigkeit bei der Wortinterpretation ist, dass viele Begriffe normalerweise unscharf sind. Im gegenständlichen Fall ist dies nicht der Fall.

Eine wichtige Funktion der Wortinterpretation besteht aber jedenfalls darin, dass der äußerst mögliche Wortsinn die Grenze der Auslegung absteckt. Dann ist jegliche weitere Interpretation obsolet.

Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz ist auch bei ausdehnender (extensiver) und einschränkender (restriktiver) Auslegung, je nachdem ob man den äußersten möglichen Wortsinn oder nur den Begriffskern des Wortes heranzieht, immer die gesetzliche Reform der bisherigen Rechtsmittel in Abgabenverfahren.

Bei der Auslegung wäre auch zu beachten, dass die Bedeutung von Worten und Sätzen davon abhängt, in welchem Zusammenhang sie verwendet werden. Daher ist es wichtig Bestimmungen im Bedeutungszusammenhang und der Gesetzssystematik zu sehen. So sind etwa Ausnahmen von einer Regel oder einem Grundsatz im Zweifel eng auszulegen.

Eine weitere Auslegungsmethode ist die historische Interpretation (subjektive Auslegung). Sie erforscht den Willen des Gesetzgebers im Zeitpunkt der Erlassung des Gesetzes ("Wille des historischen Gesetzgebers"). Wichtige Anhaltspunkte können sich dabei vor allem aus den Gesetzesmaterialien (Regierungsvorlagen, Ausschussberichte, Erläuterungen, Stenographische Protokolle) ergeben.

Von großer Bedeutung ist nicht zuletzt die zweckbestimmte (teleologische) Auslegung: Sie orientiert sich am Sinn und Zweck eines Gesetzes (oder der jeweiligen Norm). Zu berücksichtigen sind dabei auch allgemeine Zwecke des Rechts wie Gerechtigkeit und Rechtssicherheit.

Mitunter kann sich die Absicht des sogenannten historischen Gesetzgebers, also des Gesetzgebers, der das Gesetz vor (vielen) Jahren erlassen hat, nicht mit der des aktuellen Gesetzgebers decken.

Dem historischen Wandel ist durch eine am Zweck des Gesetzes (der konkreten Norm) ausgerichtete Auslegung zu entsprechen.

Wenn sowohl der Wortsinn als auch der Bedeutungszusammenhang (der Zusammenhang mit anderen Rechtssätzen) und die klare Absicht des Gesetzgebers für eine bestimmte Auslegung sprechen, so ist diese maßgebend.

Die unterschiedlichen Methoden sind nicht nach einer festen Reihenfolge anzuwenden, sondern kommen bei der Erforschung der Bedeutung häufig gemeinsam zur Anwendung.

Einen Antrag nach § 299 BAO unter Verweis auf § 148 Abs. 4 BAO abzulehnen ist unzulänglich, da somit gegen den Willen des Abgabepflichtigen verhindert wird, dass ein Verfahren neu in Gang gesetzt wird und der Rechtszug zu den Höchstgerichten (EuGH/VfGH/VwGH) möglich ist.

Dies würde eine Verletzung des fair trial und wieder des Rechtes auf den gesetzlichen Richter bedeuten.

In Bezug auf das Recht auf Parteiengehör ist den Parteien des Abgabenverfahrens ebenso gemäß § 115 Abs. 2 BAO nicht erst im Rechtsmittelverfahren Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Auch unter dem Aspekt der Derogationsregeln tritt § 148 Abs. 4 BAO in den Hintergrund. Gemäß den Derogations-Regeln lex posterior derogat legi priori sowie lex specialis derogat legi generali ist § 299 BAO lex posterior und lex specialis.

Die Bestimmungen des § 148 Abs. 4 BAO sowie § 299 BAO sind jedenfalls aber gleichrangig.

Einer der letzten Beschlüsse des BFG vom 18.10.2018, RS/7100025/2018, zeigt, welche Rechtshaltung innerhalb der Finanzverwaltung bei Anträgen nach § 299 BAO besteht.

Eine Revision gegen diesen Beschluss ist anhängig:

Prüfungs- und Nachschauaufträge sind jedenfalls verfahrensleitende Verfügungen mit Bescheidcharakter (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3, §148 Anm 2).

Der den Gegenstand eines Aufhebungsantrages bildende Prüfungsauftrag kann viele Ursachen haben.

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Prüfungs- und Nachschauaufträge haben, wie bereits erwähnt, Bescheidcharakter. Gemäß § 148 Abs. 4 BAO ist wie gesagt gegen einen Prüfungsauftrag ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

§ 244 BAO bestimmt hiezu, dass nur das Verfahren betreffende Verfügungen erst in der Bescheidbeschwerde gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden können.

Bei einer abgabenbehördlichen Prüfung getroffene Feststellungen werden regelmäßig einer abschließenden bescheidmäßigen Erledigung zugeführt, sodass eine allfällige Rechtswidrigkeit des Prüfungsauftrags (erst) in einer gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde geltend gemacht werden kann.

Der 7. Abschnitt der BAO, "Rechtsschutz", ist getrennt in Punkt A "Ordentliche Rechtsmittel" und Punkt B "Sonstige Maßnahmen". Zu letzteren gehören u.a. die Aufhebung nach § 299 BAO, die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.

Die einem Abgabepflichtigen nach Punkt B des 7. Abschnitts zustehenden Antragsbefugnisse stellen im Gegensatz zu den in Punkt A als ordentliche Rechtsmittel genannten Beschwerden an die Verwaltungsgerichte außerordentliche Rechtsmittel dar.

§ 148 Abs. 4 BAO spricht allgemein von "Rechtsmittel" und unterscheidet nicht zwischen ordentlichen und außerordentlichen Rechtsmitteln. Der Ausschluss der gesonderten Anfechtbarkeit eines Prüfungsauftrags bezieht sich daher nach Ansicht des BFG schon dem Wortlaut des § 148 Abs. 4 BAO nach auch auf außerordentliche Rechtsmittel.

Dafür spricht auch der Zweck des Gesetzes, die keine Enderledigung einer Verwaltungsangelegenheit bildenden und die Überprüfung bzw. Feststellung abgabenrechtlich bedeutsamer Sachverhalte ermöglichenden Aufträge einer abgesonderten Anfechtung zu entziehen.

Diesem Zweck würde es zuwiderlaufen, wäre der Ausschluss der abgesonderten Anfechtbarkeit in § 148 Abs. 4 BAO nur auf ordentliche und nicht auch auf außerordentliche Rechtsmittel zu beziehen.

Allenfalls wäre im Wege der Analogie darauf zu schließen, dass § 148 Abs. 4 BAO auch einem Antrag auf Aufhebung nach § 299 BAO entgegensteht.

Eine durch Analogie zu schließende (planwidrige) Lücke ist dort anzunehmen, wo das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und immanenten Teleologie, unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist, und wo seine Ergänzung nicht etwa einer vom Gesetz gewollten Beschränkung widerspricht (vgl. VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0034).

Der Ausschluss eines abgesonderten Rechtsmittels gegen Prüfungsaufträge war in der BAO bereits verankert, als durch das AbgRMRefG, BGBl I Nr. 97/2002, das Antragsrecht auf Aufhebung nach § 299 BAO normiert wurde.

Sollte dieses mit Wirkung ab 1.1.2003 geschaffene Antragsrecht nicht unter den Begriff "Rechtsmittel" in § 148 Abs. 4 BAO subsumiert werden können, so wäre § 148 Abs. 4 BAO im Hinblick auf Absicht und Ziel des Gesetzes, eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit von Prüfungsaufträgen - wohl auch, um einen ungehinderten Ablauf der Überprüfung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte zu gewährleisten - erst mit dem Rechtsmittel gegen einen nach Abschluss der Prüfung ergehenden Bescheid zuzulassen, unvollständig und dahingehend zu ergänzen, dass gegen einen Prüfungsauftrag auch ein Antrag auf Aufhebung nach § 299 BAO nicht zulässig ist.

Wäre es zulässig, gegen einen Prüfungsauftrag mit einem auf § 299 BAO gestützten Aufhebungsantrag vorzugehen, dann wäre der in § 148 Abs. 4 BAO normierte Ausschluss der gesonderten Anfechtbarkeit eines Prüfungsauftrags praktisch obsolet, zumal ein solcher Antrag einem Abgabepflichtigen die Möglichkeit eröffnet, die Rechtmäßigkeit eines Bescheides in einer Weise in Frage zu stellen, die im Ergebnis der Erhebung einer Beschwerde gleichkommt (vgl. Ehrke, Verlängerung der Berufungsfrist auf ein Jahr?, SWK16/2003, S 447).

Es ist nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber des AbgRMRefG mit der Schaffung eines Antragsrechts auf Aufhebung, das nach den Erläuterungen dem Umstand geschuldet war, dass Aufhebungen nach § 299 BAO (im Unterschied zur bis dahin geltenden Rechtslage) keine Maßnahmen der Dienstaufsicht, auf die wesensmäßig kein Rechtsanspruch bestehen könne, seien, und eine Übereinstimmung mit den §§ 201, 293, 293a und 293b BAO bringen sollten, eine Beschränkung des in § 148 Abs. 4 BAO normierten Ausschlusses der Anfechtbarkeit von Prüfungsaufträgen gewollt hat.

Aus den genannten Gründen ist die Rechtsfolge des § 148 Abs. 4 BAO auch auf Aufhebungsanträge nach § 299 BAO zu beziehen. Damit schließt sich das BFG der im

BAO Kommentar von Ritz, § 148 Tz 5, enthaltenen Aussage, dass die Rechtswidrigkeit eines Prüfungsauftrages mit Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 geltend gemacht werden könne, nicht an.

Wird daher gegen einen Prüfungs- und Nachschauauftrag trotz § 148 Abs. 4 BAO ein abgesondertes Rechtsmittel nach § 299 BAO eingebracht, so wird dieses vom BFG als unzulässig zurückgewiesen (vgl. VwGH 3.10.1990, 86/13/0081).

Dieser Rechtsansicht ist wie bereits dargelegt entgegenzutreten, nicht zuletzt auch unter Bedacht auf verfassungsgesetzlich gewährleistete Rechtsschutzrechte, so auch den Grundsatz des rechtlichen Gehörs und in meinem Fall überdies datenschutzrechtliche Erwägungen.

Eine derartige Interpretation steht auch im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht.

Die Rechtsansicht dass rechtliches Gehör durch die Möglichkeit der Wahrnehmung von Rechten in einem Rechtsmittelverfahren, wobei die Wirksamkeit der Entscheidung nicht gehemmt ist, gegeben ist verkennt das Gemeinschaftsrecht sowie auch die österreichischen rechtsstaatlichen Prinzipien.

Durch eine auf § 299 BAO gestützte Maßnahme - ebenso im Falle § 300 BAO – sollen unter den genormten Voraussetzungen die sich aus einem (rechtskräftigen) Bescheid oder dem rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren ergebenden Rechtswirkungen beseitigt werden.

Ein rechtskräftiger Bescheid entfaltet die Wirkung, dass die mit ihm erledigte Sache nicht neuerlich entschieden werden kann.

Die Beseitigung der Rechtskraft auf Antrag einer Partei ist daher stets an mehr oder weniger restriktive Voraussetzungen geknüpft und ermöglicht nur bei deren Vorliegen den Wiedereintritt in das Verfahren oder seine Wiederholung.

Bereits unter diesem Aspekt ist die Argumentation des BFG unrichtig.

Das Finanzamt selbst kann sogar Berufungsvorentscheidungen gemäß § 299 BAO aufheben, also als Abgabenbehörde erster Instanz zulässigerweise in ein bereits bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängiges Berufungsverfahren eingreifen. Dies entspricht der herrschenden Lehrmeinung (vgl. Ritz, BAO3, § 299 Tz 5; Ellinger/Kramer/Iro/Sutter/Urtz, BAO3, § 299, Anm 10).

Wieso ein Antrag nach § 299 BAO im Falle eines bloßen Prüfungsauftrages nicht zulässig sein sollte wäre nicht nachvollziehbar.

Allgemeine Judikatur des VwGH belegt, dass Anträge nach § 299 BAO bei rechtskräftigen Bescheiden möglich sind. Bei der Aufhebung auf Antrag bestimmt aber die Partei den Aufhebungsgrund. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet. Die Sache, über die in der dann möglicherweise folgenden Beschwerde gegen einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, wird bei der beantragten Aufhebung somit auch durch die Partei im Aufhebungsantrag bereits festgelegt (vgl. VwGH vom 26. November 2014, 2012/13/0123, sowie vom 26. April 2012, 2009/15/0119).

Die Abgabenbehörden erster Instanz sind zur Aufhebung von ihnen erlassener Bescheide befugt. Dies sind nicht nur Finanzämter, sondern auch Finanzlandesdirektionen und das Bundesministerium für Finanzen.

Bescheide sind unabhängig davon, ob sie endgültig oder vorläufig (zB gemäß § 200 Abs. 1 BAO) erlassen worden sind, gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufhebbar.

Für die Aufhebbarkeit von Bescheiden ist bedeutungslos, ob der Bescheid (formell) rechtskräftig geworden ist.

1) Rechtswidrigkeit des Inhaltes

Eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO setzt die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des aufzuhebenden Bescheides voraus.

Der Inhalt eines Bescheides ist rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides rechtswidrig ist, sei es, dass er gegen Gesetze, gegen Verordnungen (iSd Art 18 Abs. 2 B-VG) oder gegen Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union (Primärrecht oder Sekundärrecht wie zB Richtlinien oder Verordnungen) verstößt.

Der Bescheidspruch ist nicht nur bei unzutreffender Auslegung von Rechtsvorschriften inhaltlich rechtswidrig, sondern auch dann, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden.

Dies auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde zurückzuführen ist.

Die Unrichtigkeit des Bescheidspruches muss nicht offensichtlich iSd § 293b BAO sein. Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Inhaltes voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (vgl. zum vormaligen § 299 BAO zB VwGH 5.8.1993, 91/14/0127, 0128).

Ich werde unter Punkt II. Inhaltliche Rechtswidrigkeit im Detail ausführen, dass im gegenständlichen meinem Fall diese geforderte inhaltliche Rechtswidrigkeit in mehrfacher Hinsicht vorliegt.

2) Aufhebung auf Antrag der Partei

Aufhebungen gemäß § 299 Abs. 1 BAO können von Amts wegen oder auf Antrag der Partei erfolgen. Ich als Partei iSd § 78 BAO, an die der aufzuhebende Bescheid ergeht bzw. denen gegenüber der aufzuhebende Bescheid wirkt, bin antragsbefugt.

Der Antrag ist bei der im Zeitpunkt der Antragstellung für die Erlassung des aufzuhebenden Bescheides sachlich und örtlich zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz einzubringen.

3) Form

Mein Antrag ist ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten iSd § 85 Abs. 1 BAO, ich bin beschwert und ist der Antrag auch nicht als mutwillig gestellt anzusehen.

4) Erledigung des Antrages

Mein Antrag auf Aufhebung unterliegt der Entscheidungspflicht. Daher ist über ihn stets mit Bescheid abzusprechen. Mein ist zulässig und fristgerecht eingebracht.

Der antragsgegenständliche Bescheid ist - wie meine Ausführungen zeigen werden - inhaltlich rechtswidrig.

5) Ermessen

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Dies gilt unabhängig davon, ob ein Antrag auf Aufhebung eingebracht ist.

Dies gilt weiters unabhängig davon, ob die Aufhebung sich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei (iSd § 78 BAO) auswirken würde.

Die Ermessensübung hat insbesondere den Vorrang des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - also der Rechtsrichtigkeit - vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten.

Gründe die gegen eine Aufhebung sprechen könnten liegen nicht vor. Es liegt keine Geringfügigkeit der (vor allem abgabenrechtlichen) Auswirkungen der Rechtswidrigkeit des Bescheides vor. Der Grundsatz von Treu und Glauben (vgl. zB BMF 26.1.1995, 05 0301/2-IV/5/94, AÖF 70/1995) ist verletzt.

II. Zur inhaltlichen Rechtswidrigkeit im Antrag gemäß § 299 BAO

Es liegt mir wirklich ferne zu querulieren oder Erhebungen im Zusammenhang mit meiner Person und Prüfung meiner steuerlichen Gebarung zu verzögern, die Art und Weise wie jedoch seitens der Finanzverwaltung in meinem Falle agiert wird - mir geht es lediglich um die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften sowie um Achtung von Parteirechten - wird von mir nicht toleriert.

1) Anlass für die Erhebungen und Ermittlungen im Zusammenhang mit meiner Person sind Meldungen zufolge des Bundesgesetzes über die Meldepflicht von Kapitalabflüssen und von Kapitalzuflüssen (Kapitalabfluss-Meldegesetz).

Die Zuständigkeit für die Prüfung wurde vom Finanzamt 12/13/14 Purkersdorf an das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs übertragen, dies mit der Begründung „Nachbarschaftshilfe / Verwaltungshilfe“.

*Mit dem dortigen für meinen Akt nach Ansicht der Abgabenbehörde zuständigen Prüfer AD ***12*** ***11*** und dessen Teamleiter AD ***13*** ***14*** kam es zu massiven Diskussionen, da ich den modus operandi der Prüfer nicht einmal ansatzweise nachvollziehen konnte und auch weiterhin nicht kann.*

Auf meine konkreten Frage, was genau von ihm gewünscht wird, repliziert der Prüfer, dass ich alle Konten nach Stichtagen offenzulegen habe, dies auch über den Prüfungszeitraum hinaus. Eine Begründung für dieses -ohne Zweifel klar rechtswidrige -Verlangen ist nach wie vor ergangen.

Ein undifferenziertes Suchen, bei welchem ich nicht aufgeklärt werde, welcher konkrete Verdacht besteht, verstößt gegen die BAO, KapMeldeG sowie KontRegG. Durch den Prüfer wird gegen diese gesetzlichen Bestimmungen verstoßen, was bereits per se Rechtswidrigkeit des Inhaltes impliziert.

Die mir seitens der Abgabenbehörde bekanntgegebene Rechtgrundlage für die Zuständigkeit des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs ist ebenso rechtlich völlig verfehlt und unrichtig, demnach das Agieren des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs evident inhaltlich wie verfahrensrechtlich rechtswidrig, ebenso wiederum sogar verfassungswidrig und das bisherige Verfahren ergo nichtig.

Auch die mir gegenüber inhaltlich getätigten Vorhalte - Auflistung der Konten gemäß KontRegG - sind ebenso inhaltlich falsch, trotz ausdrücklichem Hinweis meinerseits nach erfolgter Mängelbehebung durch das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs wiederum eklatant inhaltlich falsch und in Widerspruch zu DSG, DSGVO, dem amtlichen Kontoregister gemäß KontRegG sowie den rechtsstaatlichen Prinzipien.

Auch dies zieht inhaltliche Rechtswidrigkeit nach sich.

2) Ich habe von Anfang an die örtliche und sachliche Zuständigkeit des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs in meinem Falle angezweifelt und um Aufklärung ersucht.

Ich vertrete die Rechtsansicht, dass das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs unzuständig ist und ich ein Recht auf Einhaltung der Zuständigkeitsordnung u.a. gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes 2010 (AVOG), BGBl. II. Nr. 165/2010 sowie auch ein Recht auf Entscheidung durch die zuständige Behörde habe.

Ein bloßer Vermerk oder eine Nachbarschaftshilfe für das aktenführende Finanzamt reichen für die örtliche Übertragung von Aufgaben von einer Behörde an eine andere Behörde nicht aus. Hierzu bedarf es entsprechender Verwaltungsakte und nicht einem Ermessen.

Meiner Ansicht ist dies ein weiterer einfach-gesetzlicher Mangel, welcher dem Verfahren anhaftet.

Die Zuständigkeit ist von Amts wegen wahrzunehmen (§ 50 Abs. 1 erster Satz BAO).

Eine allfällige Unzuständigkeit ist somit in jeder Lage des Verfahrens wahrzunehmen (vgl. zB VwGH 11.12.1992, 88/17/0104; VwGH 26.01.1995, 92/16/0145).

*Zunächst wurde mir seitens des FA Amstetten Melk Scheibbs (AD ***13*** **14***) mit Schreiben vom 12.04.2018 die Zuständigkeit mit der sogenannten Nachbarschaftshilfe / Verwaltungshilfe dargelegt.*

Diese Nachbarschaftshilfe/Verwaltungshilfe war tatsächlich einmal in einem bis 2012 gültigen Erlass des BMF vom 02.02.2010, BMF-280000/0016-IV/2/2010, Organisationshandbuch der Finanzverwaltung, in Punkt 8.4. geregelt.

Allerdings wurde dieser Erlass in weiterer Folge aktualisiert, dies 2012 in der Fassung BMF-280000/0021-1V/2/2012.

Mit diesem Erlass wurde der Punkt 8.4. neu geregelt, die Nachbarschaftshilfe / Verwaltungshilfe gestrichen.

Auch in der weiteren Aktualisierung in der Fassung zu BMF-280000/0061-IV/2/2014 war keine Nachbarschaftshilfe / Verwaltungshilfe mehr enthalten.

Hintergrund war Inkrafttreten des AVOG per 01.07.2010, seit diesem Zeitpunkt war die Nachbarschaftshilfe / Verwaltungshilfe obsolet, da die Zuständigkeiten abschließend geregelt wurden. Gemäß dem Erlass vom 06.03.2012 sowie dem Erlass 31.03.2014 ist bei Fragen der Zuständigkeit lediglich auf das AVOG - auch bei Delegation - abzustellen.

*Da es die Nachbarschaftshilfe / Verwaltungshilfe demnach unstrittig bereits seit dem Erlass vom 06.03.2012 zu BMF-280000/0021-IV/2/2012 nicht mehr gibt - also seit mehr als 6 Jahren weder in einem Gesetz noch in einem Erlass - klärte das Schreiben vom 12.04.2018 des FA Amstetten Melk Scheibbs (AD ***13*** **14***) nicht die Frage der Zuständigkeit sondern verdeutlichte vielmehr die Unzuständigkeit.*

*Zu dieser Thematik habe ich ein weiteres Schreiben vom 13.06.2018 des FA Wien 12/13/14 Purkersdorf (HR Dr. ***12*** **15***) und auch ein Schreiben vom 06.07.2018 des FA Amstetten Melk Scheibbs (AD ***13*** **14***) erhalten.*

In beiden Schreiben wird auf den vormals - bis 2012 - gültigen Erlass des BMF vom 02.02.2010, BMF-280000/0016-1V/2/2010, Organisationshandbuch der Finanzverwaltung, Punkt 8.4., abgestellt.

Dieser Erlass des BMF vom 02.02.2010, BMF-280000/0016-IV/2/2010, Organisationshandbuch der Finanzverwaltung, Punkt 8.4., bildet nach Ansicht des die rechtliche Grundlage für die Prüfung meiner Gebarung nach den Bestimmungen der BAO.

Es bedarf keiner weiteren Erörterung, dass soweit diese Rechtsgrundlagen die Zuständigkeit des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs begründen sollen dies völlig rechtlich verfehlt und die Rechtsauskunft der Abgabenbehörde falsch ist.

Demnach ist das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs unzuständig und das bisherige Verfahren evident rechts- und sogar verfassungswidrig, daher ergo nichtig.

In einem Schreiben vom 20.07.2018 wurde darauf verwiesen, dass das prüfende Organ des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs als Organ des zuständigen Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf tätig wird, sich keine Änderung der Finanzamtszuständigkeit ergibt und das AVOG 2010 nicht normiert, durch welche Organe Amtshandlungen einer zuständigen Behörde zu setzen sind.

Das Finanzamt merkte an, dass Entscheidungen über organisatorische Maßnahmen und Aufgabenverteilungen innerhalb der Finanzverwaltung interne Angelegenheiten und nicht Gegenstand von Erläuterungen oder Erörterungen sind.

Trotz Auskunftersuchen um Bekanntgabe, auf welcher Rechtsgrundlage die Amtshandlungen des Organes des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs für das sachlich und örtlich zuständige Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf im Zusammenhang mit meiner Person nun basieren erfolgte keine weitere Stellungnahme bis dato. Dies dürfte darin begründet sein, dass nach § 12 Abs. 4 AVOG 2010 nur die dort genannten Amtshandlungen von allen Abgabenbehörden vorgenommen werden können.

Bei der Durchführung dieser Amtshandlungen sind die Organe dann als Organe des jeweils zuständigen Finanzamtes tätig (§ 12 Abs. 4 letzter Satz AVOG 2010).

In allen anderen Fällen - ebenso in meinem Fall - bedarf es des Überganges der Zuständigkeit durch Delegation gemäß § 3 AVOG 2010.

Die örtlich zuständige Abgabenbehörde erster Instanz kann aus Gründen der Zweckmäßigkeit, insbesondere zur Vereinfachung oder Beschleunigung des Verfahrens, für die Erhebung einer Abgabe eine andere Abgabenbehörde erster Instanz mit Bescheid bestimmen, sofern nicht überwiegende Interessen der Partei entgegenstehen (§ 3 AVOG 2010).

Die Erlassung von Delegierungsbescheiden obliegt dem für die betreffende Angelegenheit (zB Erhebung einer Abgabe, Verfahren über die Feststellung von Einkünften) zuständigen Finanzamt.

Die Erlassung von Delegierungsbescheiden liegt im Ermessen. Delegierungen können beispielsweise zweckmäßig (verwaltungsökonomisch) sein im Interesse der Konzentration der Zuständigkeiten bei einem (einzigen) Finanzamt.

Zuständigkeitsübertragungen dürfen allerdings überwiegende Interessen der Partei nicht verletzen. Solche Interessen können sich bereits aus höheren Kosten bei größerer Entfernung des jeweiligen Finanzamtes etwa zu meinem Wohnsitz als Partei ergeben.

Das Parteigehör (§ 115 Abs. 2 BAO) wäre vor Erlassung des Delegierungsbescheides zu wahren. Ein Delegierungsbescheid als verfahrensrechtlicher Bescheid könnte von mir auch (abgesondert) angefochten werden.

Würde man dem Standpunkt der beiden Finanzämter folgen, dass intern einfach Aufgaben auch an andere Finanzämter delegiert werden können und dies dem Steuerpflichtigen nicht erläutert oder erörtert werden muss wäre wohl unstrittig die Regelung des § 3 AVOG unnötig und entbehrlich.

Es würde sich in diesem Fall die Frage ergeben, wieso der Gesetzgeber die Bestimmung des § 3 AVOG geschaffen hat.

Die Rechtsansicht, dass es keiner Delegierung mittels Bescheides an das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs durch das sachlich und örtlich zuständige Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf im Zusammenhang mit meiner Person, findet im Gesetz keinerlei Deckung.

Aufgrund meiner Urgenzen und Rügen erfolgten mit Schreiben vom 04.09.2018 sowie 18.10.2018 Stellungnahmen des Bundesministeriums für Finanzen. Die Zuteilung an das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs erfolgte gemäß Rechtsansicht des Ministeriums demnach laut Organisationshandbuch (intern), Punkt 10.2.3 Nachbarschaftshilfe/Verwaltungshilfe.

Dieser Punkt in besagtem Erlass regelt allerdings entgegen der Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen lediglich die Frage der Zuständigkeit von Maßnahmenbeschwerden (um welche es evident hier in meinem Falle nicht geht) und nicht die Frage einer Nachbarschaftshilfe/Verwaltungshilfe.

Verwiesen wurde darauf, dass zur Frage der Nachbarschaftshilfe bzw. zu den Zuständigkeitsregelungen von mehreren Stellen der Finanzverwaltung bereits umfassend Informationen und Beurteilungen ergangen seien und von mir keine neuen Tatsachen oder Argumente vorgebracht würden.

Weshalb das Organisationshandbuch (intern), Punkt 10.2.3 Nachbarschaftshilfe / Verwaltungshilfe gemäß Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen dem AVOG derogiert oder derogieren soll wird nicht ausgeführt, der besagte Punkt im OHB ist den veröffentlichten Ausgaben ebenso wenig zu entnehmen.

Ebenso ist wohl unstrittig das Organisationshandbuch als interner Erlass für einen Rechtsunterworfenen wenig bedeutsam, dies nicht zuletzt aufgrund der gesetzlichen Regelungen im AVOG.

Tatsache ist, dass die bisherigen Auskünfte und Ausführungen selbst des Bundesministeriums für Finanzen inhaltlich rechtlich völlig verfehlt sind, die angezogenen Bestimmungen wohl nicht nur in meinem Fall sondern unzähligen anderen Fällen auch als Grundlage für eine Zuständigkeit herangezogen werden und in der Vergangenheit auch wurden.

Das Finanzamt gründet Zuständigkeiten auf das Organisationshandbuch (einen Erlass), womit die gesetzlichen Zuständigkeitsregelungen des AVOG verdrängt werden sollen.

Es derogiert nach Ansicht der Finanzverwaltung ein Erlass einem Gesetz, was rechtlich kaum möglich und vorstellbar ist.

3) Abgesehen davon beruht die Prüfung der Abgabenbehörde für die Jahre 2015 und 2016 auf § 147 BAO, wobei ich nicht zur Führung von Aufzeichnungen in diesen Jahren verpflichtet bin.

§ 147 Abs. 1 BAO lautet wie folgt:

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

Der Prüfungsauftrag ist für Unternehmer bestimmt, da diese zur Führung von Büchern oder von Aufzeichnungen oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet sind.

Fraglich ist weshalb ich fiktiv als Unternehmer mit Aufzeichnungspflichten behandelt werde. Eine entsprechende gesetzliche Grundlage konnte mir bis dato von niemandem genannt werden.

Tatsächlich sollte ich als Privatperson nach dem Kapitalabfluss-Meldegesetz geprüft werden.

Die Steuererklärungen 2015 und 2016 weisen eindeutig auf diesen Umstand hin. Es geht aus meinen Steuererklärungen bis 2016 eindeutig hervor, dass keine Aufzeichnungspflicht meinerseits besteht. Auch das Kapitalabfluss-Meldegesetz ist für Privatpersonen bestimmt, da

§ 3. (1) Meldepflichtig sind Kapitalabflüsse von Beträgen von mindestens 50 000 Euro von Konten oder Depots natürlicher Personen. Ausgenommen von dieser Meldepflicht sind Kapitalabflüsse von Geschäftskonten von Unternehmern und von Anderkonten von Rechtsanwälten, Notaren oder Wirtschaftstreuhändern. Die Umwidmung eines bestehenden Kontos in ein Geschäftskonto sowie die Überweisung von einem Privatkonto auf ein Geschäftskonto stellen Kapitalabflüsse nach § 1 Z 3 dar.

Die Tatbestandsmerkmale des § 147 Abs. 1 BAO sind in meinem hier gegenständlichen Fall nicht erfüllt.

Ein Bescheid ist dann mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes behaftet, wenn die dem Bescheidinhalt zugrunde liegenden Rechtsnormen falsch ausgelegt wurden (VwGH 17.6.1981, Zl. 3097/80).

Ein Verfahren ist dann rechtswidrig, wenn es auf einer falschen Auslegung der Bestimmungen der BAO, die die Behörde - auch auf den von ihr angenommenen Sachverhalt - zur Anwendung brachte (VwSlg 82A/1947; VwGH 16.11.1978, Zl 2317/77), beruht.

Ich habe das Finanzamt um Bekanntgabe der Bestimmung respektive um Zustellung eines entsprechenden Bescheides, allenfalls um Manuduktion gemäß § 113 BAO, ersucht, sollte nach Ansicht des Finanzamtes entgegen meiner Ansicht eine gesetzliche Verpflichtung bestehen, dass ich als Privatperson meine Vermögensverhältnisse offen zu legen habe.

Es liegt mir ferne etwas nicht offenzulegen, sollten diesbezügliche gesetzliche Bestimmungen bestehen. Ich werde aber nicht ohne Vorliegen entsprechender gesetzlicher Voraussetzungen über erste Aufforderung Unterlagen vorlegen, da ich mein Recht auf Privatsphäre als verletzt erachte.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften jedenfalls offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Hierzu zählt auch die Beantwortung von (wohl inhaltlich richtigen) Vorhalten.

Mir wird allerdings aufgebürdet, in Erfüllung meiner Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln Inhalt von Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie Richtigkeit zu beweisen oder glaubhaft zu machen.

Dies obwohl Methode, Art der Ermittlung und Ermittlungsergebnis völlig unklar und fehlerhaft sind, die Daten auch nicht aus dem Kontoregister gemäß KontRegG stammen und aus dem Ursprung der Daten ein Geheimnis gemacht wird.

Angesichts der vom Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs gewählten Vorgangsweise (keinerlei Bekanntgaben und falsche respektive unrichtige Vorhalte, die auch trotz Vorbringen mit Hinweisen meinerseits weiterhin falsch und unrichtig vorgehalten werden) ist es nicht weiter verwunderlich, dass auch ich mangels Konkretisierung nur marginal einwenden und Vorbringen kann.

Ich habe konkret auf alle Fragen nach dem Kapitalabfluss-Meldegesetz mehrmals ausführlich geantwortet, ebenso ersucht allfällige Unklarheiten mir mitzuteilen. Ich bin bis dato ohne Antwort.

Erspart sich das Finanzamt - wie im gegenständlichen Fall - Ermittlungsaufwand so wird dies zwangsläufig mit Kassation eines Bescheides enden, sofern dieses Finanzamt überhaupt zuständig ist.

Dies schon deshalb, weil die Aufgabe, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Erhebung der Abgaben wesentlich sind in erster Linie der Abgabenbehörde erster Instanz zukommt.

Bis dato wurden diese aber nur "einseitig" (Sicht des Prüfers) ermittelt und sind meine Einwände gänzlich unberücksichtigt geblieben, zumal sich das Finanzamt nicht veranlasst gesehen hat, diesbezüglich nähere Ermittlungen anzustellen, geschweige denn Quelle der Daten, die Methode und deren Ergebnisse mir gegenüber offen zu legen. Vielmehr werde ich darauf verwiesen, dass sowieso „alles in Ordnung sei“.

Damit leidet das Verfahren jetzt bereits an einem eklatanten Begründungsmangel und sohin an Rechtswidrigkeit des Inhaltes.

Ebenso ist dadurch meines Erachtens nach das Recht verletzt, nicht zur Auskunft ohne Vorliegen der hierfür gesetzlichen Voraussetzungen verhalten zu werden.

Wie bereits zu Punkt. I. von mir ausgeführt sind nachweislich die Tatbestandsmerkmale des § 147 Abs. 1 BAO nicht erfüllt.

Zur Frage der Zulässigkeit der Prüfung meiner Person nach § 147 BAO wurde zunächst seitens des Finanzamtes ausgeführt, dass aufgrund meiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aufgrund meiner vielen Bankkonten ich quasi wie ein (Einzel-)Unternehmer geprüft werde.

Ich habe keine taugliche Rechtsgrundlage moniert, aufgrund meines Vorbringens hat offenbar die Abgabenbehörde nach einer anderen Begründung gesucht.

*In weiterer Folge hat das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs - nicht das Organ – im Schreiben vom 06.07.2018 ausgeführt, dass ich zu Aufzeichnungen verpflichtet bin, da ich mehrheitlich seit Dezember 2014 an der (ehemaligen) ***6*** GmbH beteiligt bin und daraus im steuerlichen Sinne Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 Z.2 EStG) beziehe, weshalb meine*

bisherige Behandlung dieser Einkünfte in den Abgabenerklärungen 2015 und 2016 als nichtselbständige Einkünfte auch unrichtig ist.

Auch dieser Rechtsansicht bin ich entgegengetreten.

*Dann wurde in einem Schreiben vom 20.07.2018 festgehalten, dass ich laut Prüfungsauftrag betriebliche Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z.2 zweiter Teilstrich EStG 1988 aufgrund meiner Mehrheitsbeteiligung an der ***6*** GmbH erziele, ungeachtet dessen, dass hinsichtlich dieser Einkünfte Lohnzettel übermittelt wurden und die Beschäftigung sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufzuweisen vermochte.*

Auch diese Rechtsansicht ist im diametralen Gegensatz zu den Feststellungen der GPLA Prüfung des Finanzamtes Wien 4/5/10 für den Zeitraum 01.01.2013 bis 31.12.2015, wonach diese Einkünfte als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit rechtskräftig qualifiziert wurden. Diese amtlichen Unterlagen sind notorisch, wurden von mir zusätzlich im anhängigen Verfahren vorgelegt, dies unter Anschluss der Ausführungen meiner vormaligen steuerlichen Vertretung, welcher die Rechtsansicht des Finanzamtes Wien 4/5/10 in merito teilt.

Aus den Einkommensteuerrichtlinien, RZ 5202, ergibt sich, dass ich nicht zu Buchführungspflichten verhalten bin.

In RZ 5303 ist wörtlich festgehalten, dass:

„Während für gewerblich Tätige Buchführungspflicht nach Maßgabe des § 124 BAO besteht, ist für selbständig Tätige iSd § 22 EStG 1988 grundsätzlich keine Buchführungspflicht vorgesehen (AÖF 2009/74).

Eine Verpflichtung zu Aufzeichnungen besteht demnach für mich nicht.

Es wurde nicht beurteilt, ob ich meine Arbeitskraft iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 schulde, welches Anstellungsverhältnis aufgrund gemäß welcher vertraglicher Vereinbarung besteht und ob ich für die Tätigkeit als GF oder für sonstige Angestelltentätigkeit oder gar in einem Mischverhältnis entlohnt werde. Dem stehen auch nicht Bestimmungen des GmbHG respektive AktG über eine allfällige Unabhängigkeit von anderen Organen entgegen, da es für die Frage nach dem Vorliegen eines Dienstverhältnisses im steuerrechtlichen Sinne allein auf das schuldrechtliche Verhältnis ankommt.

Es fehlen Feststellungen zu den Schlussfolgerungen der Abgabenbehörde, es liegen sekundäre Verfahrensmängel vor was in einem weiteren Punkt wiederum die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides verdeutlicht.

Art 18 B-VG fordert, dass bereits im Gesetz die wesentlichen Voraussetzungen und Inhalte des behördlichen Handelns umschrieben sind. Bei Ermittlung des Inhaltes einer gesetzlichen Regelung sind freilich - soweit nötig - alle der Auslegung zur Verfügung stehenden Möglichkeiten auszuschöpfen.

Wenn nach Heranziehung sämtlicher Interpretationsmethoden noch nicht beurteilt werden kann, wozu das Gesetz die Verwaltungsbehörde ermächtigt, verletzt die Regelung die in Art 18 B-VG enthaltenen rechtsstaatlichen Erfordernisse.

Ob eine Bestimmbarkeit des Inhaltes einer gesetzlichen Regelung gegeben ist, zeigt sich dabei nicht zuletzt an der jeweils einschlägigen Rechtsprechung der Höchstgerichte.

Die derzeitige Regelung ist derart unbestimmt, dass die Finanzverwaltung ohne genaue Prüfung der vertraglichen Vereinbarung eines Geschäftsführers oder Vorstandmitgliedes nicht in der

Lage ist, die in diesen Bestimmungen genannten Gruppen von Personen zu bestimmen bzw. einzelne Steuerpflichtige diesen Gruppen zuzuordnen.

Vor dem Hintergrund der einkommensteuerlichen Rechtslage bestehen Bedenken hinsichtlich der hinreichend bestimmten Umschreibung der Beschäftigungstypen.

In steuerrechtlicher Hinsicht ist auch der VwGH stets davon ausgegangen, dass der Anstellung des Geschäftsführers einer GmbH nicht allein ein Dienstvertrag, sondern auch ein Werkvertrag zugrunde liegen kann (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 7. September 1990, 90/14/0188, vom 25. März 1992, 90/13/0068, vom 30. November 1993, Zl. 89/14/0300, vom 21. März 1995, 90/14/0233).

Der Geschäftsführer einer GmbH erbringt mit seiner Leistung unter Umständen keinen bestimmten Erfolg, also kein Werk; vielmehr obliegt ihm die Erbringung einer Arbeitsleistung.

Unter Umständen vollbringt er Tätigkeiten wie ein normaler Angestellter, da ihm Fachwissen - zB der Baubranche - fehlt und er sich der fachlichen Weisung zB des Baumeisters zu unterwerfen hat.

Weiters ist der Geschäftsführer im Hinblick auf das Weisungsrecht der Generalversammlung in den Unternehmensbereich ebenso eingebunden.

Unter dem Begriff eines Werks im Sinne des § 1165 kann zwar nicht allein die Herstellung einer körperlichen Sache, sondern vielmehr auch ideelle, unkörperliche, also geistige Werke verstanden werden (vgl. Krejci in Rummel2, Rz 9 zu §§ 1165, 1166 ABGB). Unter einem solchen Werk kann somit auch - wovon der VwGH in seiner Judikatur ausgeht - die Besorgung der Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft als solche gemeint sein. Es bedarf Feststellungen, was der Geschäftsführer noch konkret macht oder ob seine Tätigkeit auf die Geschäftsführung beschränkt ist, also ob er grundsätzlich seine Arbeitskraft und nicht einen Arbeitserfolg schuldet oder beides.

4) Auch im Abgabenverfahren gibt es eine Beweislast für das Finanzamt und hat die Behörde dem Grundsatz „in dubio pro reo“ entsprechend vorzugehen.

Aufgrund der Meldungen nach dem Kapitalabfluss-Gesetz werden rückwirkend Zahlungsflüsse aufgerollt und ohne Anbindung an die konkrete Situation unterstellt, dass in jedem einzelnen Fall die Mittelherkunft fraglich ist.

Wieso das Finanzamt zu dieser Annahme kommt wird nicht dargelegt und ist dies auch aus dem Ermittlungsverfahren nicht ableitbar. Die Beweislast wird zur Gänze auf mich Überbunden.

Meines Erachtens nach ist dadurch mein Recht, dass die Behörde zur Erforschung der materiellen Wahrheit dem Grundsatz der Amtswegigkeit folgend gemäß den §§ 115 BAO iVm 279 BAO und die Behörde der Objektivität verpflichtet ist, nicht mehr gewahrt.

Ebensowenig ist mein Recht, dass die objektive Beweislast im Hinblick auf steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen bei der Behörde liegt nicht gewahrt (hiezue auch VwGH 04.09.1986, 86/16/0114, UFS 15.10.2003 RV/1687-W/02, uvm).

Bereits jetzt kommt es meiner Ansicht nach zu einer Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Detaillierte Mitteilungen oder detaillierte Vorhalte sind Gegenstand des Parteiengehörs, da dies die Sachverhaltsannahmen und nicht nur die rechtliche Würdigung betrifft.

Die Mitteilungen sind teilweise unrichtig und kann es nicht meine Aufgabe sein, die Ermittlungen und Erhebungen widerlegen zu müssen.

*Beispielsweise nimmt das erhebende Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs an - Pkt. 20 Kredit Raika ***16*** an, dass das Darlehen eine Laufzeit 672015 -12/2017 hat. Der Kreditvertrag besagt jedoch völlig anders, dass die Laufzeit bis 2027 hat. Ähnlich gelagert der Fall Pkt. 23. Allein diese Fakten zeigen, dass ich die irrigen Annahmen und Feststellungen ständig widerlegen muss.*

Die amtswegige Ermittlung des Sachverhaltes ist teilweise als nicht nachvollziehbar zu bezeichnen, wie die beiden angeführten Beispiele zeigen.

Es wurde daher der maßgebliche Sachverhalt unvollständig ermittelt, daraus dann aber Schlussfolgerungen gezogen welche ich dann wiederum zu widerlegen habe.

Zur einwandfreien Ermittlung des Sachverhaltes wäre aber das Finanzamt von Amts wegen verpflichtet. Bis jetzt wird das Ermittlungsverfahren einseitig gestaltet; mit günstigen Sachverhaltsmomenten beschäftigt sich die Behörde nicht. Die Behörde ist verpflichtet, den Sachverhalt in allen jenen Punkten zu klären, auf die sie Bedacht zu nehmen hat.

Nicht nur Beweisergebnisse sondern auch die Beweisquellen sind einer Partei bekannt zu machen. Auch dieser Verfahrensgrundsatz wird missachtet. Das Prüfungsorgan versucht, Annahmen ohne Anbindung an die konkrete Situation - siehe die beiden quasi pars pro toto angeführten Beispiele - als Sachverhaltsfeststellungen zu etablieren, was als gesetzwidrig und unzulässig zu bezeichnen ist.

Releviert wird in diesem Zusammenhang ein Verfahrensmangel, durch Unterlassung der Aufnahme notwendiger Beweise ist ein Verstoß gegen Verfahrensvorschriften anzulasten respektive ist ein derartiges Agieren evident sachwidrig und objektiv willkürlich, ohne dass es auf subjektive Umstände oder ein Verschulden der Behörde ankäme.

Mögen die Regelungen der BAO auch umständlich und diffizil sein so ist deren Einhaltung oberste Priorität, selbst wenn dies umständliche Berechnungen und umfangreiche Ermittlungen bedeutet.

Tatsache ist, dass durch die Abgabenbehörde ohne jedwede konkrete Überprüfung eine Bewertung aufgrund von Rückschlüssen und Annahmen vorgenommen wird. Im Abgabenverfahren – anders als im Strafverfahren – trifft mich eine Mitwirkungspflicht und auch die Beweislast.

Das Finanzamt allein bleibt aber verfahrensbeherrschender Träger der Sachverhaltsermittlung des Verfahren und seiner Ergebnisse und sohin alleine daher verfahrensleitend, verfahrensbestimmend und anordnungsbefugt sowie Alleinträger der Verantwortung des Verfahrens und seines Ergebnisses.

Aus dieser Verpflichtung und Verantwortlichkeit heraus bestimmt die Abgabenbehörde Inhalt und Umfang ihrer Ermittlungstätigkeit.

Der amtswegigen Ermittlungspflicht - welche ungeachtet der Beweislastregelung besteht - wird nicht im gebotenen gesetzlichen Sinne entsprochen.

Die Abgabenbehörde stützt sich auf Hypothesen.

Nötige Feststellungen werden infolge unrichtiger rechtlicher Beurteilung nicht getroffen, Beweisergebnisse übergangen oder unrichtig irrtümlich wiedergegeben, was als Verfahrensfehler in jedem Falle gerügt wird, ebenso aber inhaltliche Rechtswidrigkeit bedeutet.

Dies widerspricht wiederum jeglichen Prinzipien eines fair trial.

Fragen und Verlangen nach Auskünften über den Prüfungszeitraum hinaus sind als rechtswidrig zu qualifizieren.

Sämtliche Überweisungen meinerseits erfolgten von legitimierten Konten bzw. Sparbüchern und wurden wieder auf legitimierte Konten und Sparbücher überwiesen.

Sämtliche Kapitalabflüsse und Kredite wurden meinerseits nachvollziehbar offengelegt.

Aus meinem Akt sind Kapitalabfluss-Meldungen für 2015 bis 2018 (Abfragedatum 11.05.2018), der Prüfer errechnet in Summe Kapitalabflüsse von EUR 26.468.679,00 welche ich zu erklären habe.

Diese Summe ergibt sich daraus, dass der Prüfer Umschichtungen im Privatbereich nicht berücksichtigt, Kredite außer Acht lässt und Transaktionen multipliziert.

Meine Darlegung, dass ich über keine 26 Mio Euro an privaten Kontoständen verfüge, muss ich ohne gesetzliche Aufzeichnungspflichten nun im Detail beweisen.

Bei einer am 02.07.2018 stattgefundenen Akteneinsicht habe ich eine Auflistung Kontoverlauf zu meiner Steuernummer für den Zeitraum von 1997 (!!!) bis 2018 (welche allerdings nur Nachforderungen ohne Dokumentation von Zahlungen und ohne festgesetzte Einkommensteuer enthält) im Akt vorgefunden.

Diese Auflistung soll offenbar dokumentieren, dass ich mit meinem Einkommen nicht einmal meine Lebenshaltungskosten decken könnte, die meinerseits getätigten Geldbewegungen zwangsläufig deshalb keinesfalls nachzuvollziehen sind.

Diese Auflistung übersieht und übergeht Firmenbeteiligungen meinerseits, Beteiligungen Dritter, Verwertung von Verlustvorträgen, etc und ist daraus nicht einmal ansatzweise ersichtlich, welches Einkommen ich tatsächlich lukriert habe.

Diese Auflistung verkennt auch völlig den Unterschied zwischen einer Bilanz und einer Gewinn- und Verlustrechnung.

Beispiel:

Lohnsteuer + GF-Bezüge + Erträge aus Beteiligungen + Erlöse aus Beteiligungen

Dritter - Verluste aus selbständiger Tätigkeit - Abschreibungen =

Abgabennachforderung ATS 10.674,00 im Jahr 1996

Abgabennachforderung EUR 14.821,00 im Jahr 2015

Wie hoch war jetzt jeweils mein Einkommen in diesen Jahren ?

Wiederum ist das bereits von mir dargestellte Problem, dass offenbar in Unkenntnis wirtschaftlicher Faktoren eine statische anstelle einer dynamischen Betrachtung vorgenommen wird, was die Ermittlungsmethodik ad absurdum führt.

Es ist allerdings eine „Stimmungsmache“ gegen mich ersichtlich um offenbar Ermittlungen gegen mich zu rechtfertigen, welche jeglicher Rechtsgrundlage entbehren.

Es ist aus taktischen Gründen zwar verständlich, dass das Prüfungsorgan ein Geheimnis aus Berechnungen und Fragen macht oder Fragen so pauschal umfassend und nicht konkret formuliert werden, dass eine Beantwortung kaum möglich ist.

In Anknüpfung an die dargestellte Verkennung der Rechtslage wird es unterlassen, den Sachverhalt vollständig und richtig amtswegig zu erheben und den für die Erledigung maßgeblichen Sachverhalt vollständig zu ermitteln und festzustellen, die notwendigen und bereits angebotenen Beweise nicht aufgenommen.

Dazu wäre das Finanzamt aber von Amts wegen neben europarechtlichen rechtsstaatlichen Prinzipien auch gemäß §§ 115 BAO ff verpflichtet.

Aus diesem Grunde habe ich stets umfangreiches Vorbringen erstattet, welches im Sinne des § 115 Abs. 4 BAO als Deposition über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen ist. Ich habe meiner Mitwirkungspflicht stets vollinhaltlich entsprochen.

Die Beweislast liegt auch auf Seite des Finanzamtes und nicht nur bei mir.

Nach der Grundregel des Beweises hat jede Seite das Vorliegen der für sie maßgeblichen Rechtsvorschrift zu behaupten und zu beweisen. Dies gilt auch in Abgabensachen (siehe hiezu Kotschnigg/Pohnert in Kotschnigg Beweisrecht BAO Einf. Rz 134).

Die objektive Beweislast liegt ebenso immer noch beim Finanzamt im Hinblick auf steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen (hiezu auch VwGH 04.09.1986, 86/16/0114, UFS 15.10.2003 RV/1687-W/02, uvm).

Festzuhalten ist, dass aus meiner Sicht

- der Sachverhalt weder ordnungsgemäß aufbereitet noch geschlossen dargestellt ist und entlastende Beweise unberücksichtigt geblieben oder irrtümlich unrichtig wiedergegeben sind,*
- der Rechtsstandpunkt und die Rechtsansicht des Finanzamtes in Widerspruch zu Bestimmungen der BAO und der sonst anzuwendenden Normen steht.*

Bezogen auf den gegenständlichen Fall ist darauf hinzuweisen, dass solange die Behörde aus Eigenem nicht beurteilen kann, ob es sich um fragliche Geldmittel und Herkunft handelt, an einen bedenklichen Sachverhalt nicht zu denken ist und auch kein Vorhalt erfolgen kann, woher Geldmittel stammen.

Es bleibt zusammenfassend völlig offen, wie das Prüfungsorgan das Zahlenmaterial erfasst hat, ebenso wurde eine Vielzahl von Faktoren nicht berücksichtigt.

5) Ich habe ständig die mir seitens des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs ausgehändigten Auflistungen der Abfragen aus dem gemäß KontRegG geführten Kontenregister zwecks Einzeldokumentation abgearbeitet.

Ich habe dabei festgestellt, dass diesen Liste laut Kontenregisterabfragen

-unrichtig und unvollständig waren und sind,

- falsche Daten darin enthalten waren und sind-

- und diese Listen der Konten gemäß KontRegG auch mit dem amtlichen Kontenregister selbst nicht übereinstimmen, also nicht aus dem amtlichen Kontenregister gemäß KontRegG stammt (gleichwohl dies als Quelle genannt wurde), und habe dies auch umgehend bekanntgegeben.

Nun bin ich wenigstens in diesem Punkt so weit gelangt, dass die Abgabenbehörde eingestanden hat, dass es auch noch „Ersatzdaten“ gibt.

Diese „Ersatzdaten“ kann ich als Abgabepflichtiger bei einer Einschau in das amtliche Kontenregister nicht sehen.

Warum dies so ist und ob dies wieder eine Verletzung des rechtlichen Gehörs und des Prinzips fair trial bedeutet lasse ich dahingestellt.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO ist es eigentlich nicht meine Aufgabe nach Fehlern in der Sachverhaltsermittlung und den Erhebungsergebnissen der Abgabenbehörde zu suchen.

Prinzipiell sollte ich als Rechtsunterworfener davon ausgehen dürfen, dass Vorhalte oder Ersuchen mit amtlichen Erhebungsergebnissen oder amtlichen Feststellungen gemäß der BAO inhaltlich richtig sind.

Das bisherige Agieren der Abgabenbehörde in meiner Causa hat mich jedoch sensibilisiert und mehr als nur zur Vorsicht gemahnt, zumal ich auf Auskunftsverlangen und Ersuchen respektive Antrag um Manuduktion gemäß § 113 BAO bis dato ohne Nachricht geblieben bin.

*In der meiner vormaligen steuerlichen Vertretung ***17*** am 29.03.2018 übergebenen Liste der Konten gemäß behaupteter amtlicher Kontenregisterabfrage nach dem KontRegG waren 36 Girokonten sowie 164 Einlagekonten, also 200 Konten gelistet.*

In den meinerseits über das amtliche FinanzOnline eingeholten Kontenregisterabfrage gemäß § 4 Abs. 4 KontRegG waren aber nur 180 Konten gelistet, sohin um 20 Konten weniger als in der obig genannten Liste des Finanzamtes gemäß behaupteter amtlicher Kontenregisterabfrage gemäß § 4 Abs. 1 KontRegG.

Daraus kann zwangsläufig nur der Schluss gezogen werden, dass die Liste des Finanzamtes (entgegen der ausdrücklichen Erklärung des Finanzamtes) nicht aus einer Kontenregisterabfrage nach dem KontRegG stammen kann, da 20 Konten zusätzlich erfasst sind, welche in der über das amtliche FinanzOnline durchgeführten Kontenregisterabfrage nach dem KontRegG überhaupt nicht existieren.

Auch inhaltlich war die Auflistung als Vorhalt per se widersprüchlich und nicht stimmig.

Ich habe aus diesem Grunde auf die in mühsamer Kleinarbeit eruierten Fehler hingewiesen, da für mich die Erfassung des Zahlenmaterials durch die Abgabenbehörde völlig fraglich war, ebenso stellte und stellt sich ebenso die Frage nach der inhaltlichen Richtigkeit des amtlichen Kontenregisters nach dem KontRegG.

47 Konten wurden seitens des Prüfers doppelt geführt, können von mir logischerweise nur einmal erklärt werden, unrichtige Vorhalte kann ich auch niemals richtig beantworten. Eine Nichtbeantwortung hätte aber für mich drastische Konsequenzen.

Dies angefangen von Schätzung bis hin im Extremfall zu einem gerichtlichen Strafverfahren mit einer angedrohten mehrjährigen Haftstrafe und existenzvernichtender Geldstrafe.

Aus diesem Grunde nehme ich die mir obliegenden steuerlichen Verpflichtungen stets ernst und achte penibel auf jedes Detail.

Ich habe zuerst Irrtümer vermutet, diese Fehler und Ungereimtheiten erstreckten sich jedoch durch die gesamte Auflistung, welche als Liste der Konten gemäß amtlicher Kontenregisterabfrage nach dem KontRegG übergeben wurde.

Hiezu nur ein Beispiel:

[...]

Wie aus der Kontonummer eigentlich unschwer zu ersehen ist wird dieselbe Spareinlage wird 3 x (dreifach) geführt.

Die Einlage beträgt aber tatsächlich nur einmal den Betrag von 400.000,--€ und kann von mir natürlich nur 1 x allenfalls belegt werden.

Der Vorhalt des Finanzamtes mit Annahme von 3 verschiedenen Konten bewirkt wieder einen fraglichen Betrag in Höhe von 800.000,--€ (!!) den ich zwangsläufig – da nicht existent - nicht und niemals erklären kann.

Ich kann also eine fragliche Mittelherkunft nicht aufklären weil es diese fragliche Mittelherkunft gar nicht gibt und der Vorhalt des Finanzamtes selbst falsch respektive unrichtig ist.

Dagegen soll ich mich nach Ansicht der Abgabenbehörde dann in einem Rechtsmittelverfahren ohne aufschiebende Wirkung gemäß § 254 BAO zur Wehr setzen.

Ich habe mich dagegen sofort zur Wehr gesetzt.

Das Finanzamt hat Fehler eingestanden, die Listen überarbeitet und diese überarbeiteten Liste mit einem Bestätigungsvermerk des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs übermittelt.

Diese penible Nachkontrolle der Finanzverwaltung hat dann warum auch immer ergeben, dass

[...]

als irrtümlich doppelt erfasst gestrichen wird, allerdings

[...]

nach Ansicht der Finanzverwaltung sehr wohl unterschiedliche Konten sind.

Durch Entfall dieses doppelt geführten Kontos fügt das Finanzamt ein neues Konto unter 30a) ein, dieses Konto ist wieder ident mit Konto 16) auf der Liste. Wieso dies gemacht wird ist unerklärlich.

Wie das Finanzamt zu dieser Ansicht kommt wird nicht ausgeführt. Eine Begründung für diese Ansicht wäre meines Erachtens nach auch schwierig, sieht man doch bereits aus der Kontonummer dass die besagten Konten ident sind.

Die Erwägungen der Finanzverwaltung bleiben für mich nach wie vor ein Rätsel, welche auch trotz Nachfragen und Urgenzen geschickt nicht aufgeklärt werden.

Wieso überhaupt unterschiedliche Daten jeweils zu diesem Konto geführt werden, die aus dem amtlichen Kontenregister gemäß KontRegG überhaupt aber nicht ersichtlich sind, bleibt ebenso weiterhin offen. So wie die Frage der Zuständigkeit hat auch dies bis dato niemand - wohl vorsichtshalber - beantwortet.

*Ich habe darauf hingewiesen, dass nahezu 1/3 der Konten in der Auflistung, welche seitens AD ***11*** im Beisein von Teamleiter AD ***14*** meiner vormaligen steuerlichen Vertretung ***17*** am 29.03.2018 als Liste der Konten gemäß amtlicher Kontenregisterabfrage nach dem KontRegG übergeben wurde, tatsächlich nicht existent ist, sobald dies über das amtliche FinanzOnline nach dem KontRegG überprüft wird.*

Konten werden als existent gemäß amtlichem Kontenregister seitens der Abgabenbehörde vorgehalten obwohl dies tatsächlich nicht so ist und die Daten entgegen der Darstellung des Finanzamtes auch nachgewiesenermaßen nicht aus dem Kontenregister gemäß KontRegG stammen können.

Die Einlagekonten 1,2 sowie 10 waren - wie von mir von Anfang an ausgeführt – de facto Girokonten und derart ein zweites Mal in der Liste des Finanzamtes erfasst.

Obwohl ich darauf hingewiesen habe, dass diese Konten schon als Girokonten erfasst sind werden diese nun unter den Positionen 37, 38 und 39 nochmals als Girokonten geführt:

Konto 37 ist ident mit Konto 16

****18*** ident mit ***51****

Konto 38 ist ident mit Konto 25

****19*** ident mit ***52****

Konto 39 ist ident mit Konto 21

****20*** ident mit ***21****

Das Finanzamt weigert sich aufzuklären, wieso diese 3 Konten doppelt geführt werden (davon eines wieder mit Ziffernsturz) und wieso die Konten 37,38 und 39 in der penibel überarbeiteten Auflistung des Finanzamtes im Kontenregister gemäß KontRegG nicht existieren.

In der Auflistung des Finanzamtes werden unterschiedliche Laufzeiten zu den Konten 37, 38 und 39 vermerkt, wobei aus dem amtlichen Kontenregister gemäß KontRegG jeweils nur vom 04.09.2015 bis laufend ersichtlich ist.

Ich kann nur darauf verweisen, dass diese Konten nur einmal existieren und verwehre mich dagegen, dass Kapitalstände - inhaltlich rechtswidrig - mir doppelt zugerechnet werden.

In der ursprünglichen Liste der Abgabenbehörde fanden sich in den Positionen 1-50 diverse Sparbücher (Einlagekonten) bei der Volksbank Niederösterreich AG (welche aus dem Register nach dem KontRegG allerdings nicht ersichtlich sind).

Daraus ergab sich für mich eine Differenz von 50 (!!) Konten, welche bei meiner Abfrage nach § 4 Abs. 4 KontRegG nicht existieren, in der Liste des Finanzamtes gemäß § 4 Abs. 1 KontRegG jedoch aber schon.

Die Frage, woher die Abgabenbehörde respektive der Prüfer diese Daten, welche nicht im Kontoregister gemäß KontRegG ersichtlich sind, beschafft hat wurde mir bis dato nicht beantwortet und ist mir auch der Stand des Verfahrens aufgrund meiner strafrechtlichen Sachverhaltsdarstellung nicht bekannt.

Diese 50 - nicht nachvollziehbar woher als Daten stammend - Konten wurden in der der überarbeiteten Liste auf nun warum auch immer 47 korrigiert, da die Positionen 1,2 und 10 nun als Girokonten (allerdings jetzt wieder doppelt) erfasst wurden.

Diese 47 Konten finden sich ein zweites Mal in den Positionen 53-99 wieder, dies als 47 Einlagekonten (in den Positionen 53-99 dann mit richtigen Daten und ebenso aus dem Kontregister gemäß KontRegG ersichtlich).

Ein Konto 2x zu erfassen und dann als 2 Konten mir vorzuhalten, obwohl es tatsächlich nur ein Konto ist, ist absolut unzulänglich, ein Agieren des Prüfers völlig wider besseres Wissen und hat

mich dazu veranlasst, betreffend das Verhalten des Prüfers mit dem Vorhalt der Datenfälschung und dem Vorhalt des Amtsmissbrauches strafrechtlich vorzugehen (siehe dazu meine Erwägungen unter Punkt 8)).

Quasi pars pro toto, dass die Kontodaten ident sind und der Prüfer ein- und dasselbe Konto 2x anführt:

[...]

Der Prüfer sagt aber, dass nachstehende Konten nicht ident sind:

[...]

Derart ergeben sich warum auch immer 2 Konten für den Prüfer, da der BIC und der Zeitraum verschieden ist

Er zieht nicht Daten aus dem Kontenregister sondern aus unbekannter Quelle heran, das aber mit der tatsächlichen Behauptung, diese Daten würden aus dem Kontoregister stammen. Die Daten des Prüfers

[...]

stammen jedenfalls aber entgegen seiner Behauptung nicht aus dem Kontenregister, welches ich zur Kontrolle gemäß § 4 Abs. 4 KontRegG abgerufen habe.

Diese Auflistung lässt sich 47x insgesamt tätigen. Offenbar gab es gar keine penible Nachkontrolle der Finanzverwaltung, dies ist denkunmöglich.

Ebensowenig sind Datenfehler bei irgendeiner Übertragung aufgetreten.

Von einem objektiven Verfahren in meinem Fall kann wohl nicht einmal ansatzweise die Rede sein. Woher die Daten des FA Amstetten Melk Scheibbs stammen ist weiterhin völlig offen und unklar.

Nach wie vor geht das Finanzamt davon aus, dass diese Spareinlagen bis Position 50 bis 04.09.2015 aktuell und an diesem Tag aufgelöst wurden.

Diese offenkundigen und auch bereits aktenwidrigen Widersprüche machen es mir unmöglich im Sinne des § 143 BAO ordnungsgemäß zu entsprechen.

Ich habe angeregt, dass die Auflistung der Abgabenbehörde den Tatsachen entsprechend mit besonderem Augenmerk mit richtigen Daten zu überarbeiten wäre.

Es ist die Aufgabe der Behörde in diesem Zusammenhang, präzise Feststellungen über das tatsächliche Vorliegen von Einlagekonten oder Nichtvorliegen oder deren doppelte oder dreifache Erfassung, allenfalls mit Korrektur der warum auch immer der Behörde unterlaufenen Zahlenstürze, zu treffen.

In Verkennung der rechtlichen Voraussetzungen wird diese Verpflichtung de facto auf mich überbunden.

Meinen Pflichten nach BAO und Steuerehrlichkeit entsprechend habe ich die Abgabenbehörde auch darauf hingewiesen, dass Konten in jenen Aufstellungen, welche als Listen der Konten gemäß amtlicher Kontenregisterabfrage nach dem KontRegG übergeben wurden, fehlen jedoch aus meiner Abfrage über FinanzOnline ersichtlich sind.

Insgesamt fehlen 44 Konten, welche aus meiner - privaten - Abfrage gemäß § 4 Abs. 4 KontRegG aus dem amtlichen Kontoregister ersichtlich sind, in der amtlichen Abfrage des Finanzamtes aus dem amtlichen Kontoregister aber nicht.

Leider gibt es keine Stellungnahme der Abgabenbehörde mit Begründung, weshalb behördliche Abfragen gemäß § 4 Abs. 1 KontRegG ein anderes Ergebnis ergeben als private Abfragen nach § 4 Abs. 4 KontRegG und warum dies auch datenschutzrechtlich völlig unbedenklich ist.

Ich verstehe auch nicht, dass es rechtlich völlig unbedenklich ist, dass Angaben im Kontoregister bei einer behördlichen Abfrage nach § 4 Abs. 1 Z. 3 KontRegG nicht den Tatsachen entsprechen.

Entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde, dass ich mich in einem Rechtsmittelverfahren ohne aufschiebende Wirkung gemäß § 254 BAO ohnehin zur Wehr setzen kann, habe ich von der Möglichkeit der Gewährung von Parteiengehör während des erstinstanzlichen Verfahrens von Anfang an Gebrauch gemacht.

In Bezug auf das Recht auf Parteiengehör ist den Parteien des Abgabenverfahrens gemäß § 115 Abs. 2 BAO nicht erst im Rechtsmittelverfahren Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Jegliche Nichtbeachtung meiner Ausführungen zieht ohnehin einen Verfahrensmangel - zumindest - wegen Verletzung des Parteiengehörs nach sich, abgesehen von dem Umstand, dass der Vorhalt per se bereits materiell unrichtig sowie unvollständig ist und daher die Entscheidung der Abgabenbehörde als inhaltlich rechtswidrig zu bezeichnen ist.

Sachverhaltselemente wie „Ersatzdaten“ welche mir als Partei nicht bekannt sind (der terminus ist übrigens keinem einzigen Gesetz zu entnehmen) und sohin gegen das Überraschungsverbot verstoßen werden ebenso in die rechtliche Würdigung zu fallen haben.

Diese „59 Ersatzdaten“ (diese sind gemäß Erklärung des BMF der Grund warum mehr Konten in den Listen des Finanzamtes als im amtlichen Kontenregister selbst aufscheinen, was überhaupt meines Erachtens nach nicht nachvollziehbar ist) erklären entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde aber auch nicht unterschiedliche Ergebnisse bei Abfragen aus dem amtlichen Kontenregister.

Diese Daten sind betreffend eine Person zu erfassen, wenn über das verschlüsselte bereichsspezifische Personenkennzeichen für Steuern und Abgaben (vbPK SA) kein Ergebnis zu erzielen ist.

Soferne das vbPK SA über das Stammzahlenregister nicht ermittelt werden konnte, sind Vorname, Zuname, Geburtsdatum, Adresse und Ansässigkeitsstaat aufzunehmen (§ 3 Abs. 3 Z. 1 Kapitalabfluss-Meldegesezt). Die Konten selbst können dadurch aber nicht mehr oder weniger werden. Dies ist denkunmöglich.

Zur Illustration:

*Das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs war der Ansicht, dass 200 Konten aufzuklären sind, das BMF (Mag. ***22***) hat nun aber überhaupt 222 Konten ermittelt, wobei dazu 59 Ersatzdaten auch noch zu berücksichtigen wären (siehe Schreiben BMF vom 04.09.2018 zu BMF-240101/0932-GS/KO/2018).*

Ich darf hierzu bemerken, dass dabei 44 Konten aus dem Kontenregister hier noch gar nicht berücksichtigt sind. Ich habe aber überhaupt nur 180 Konten (welche übrigens

auch aus dem amtlichen Kontenregister bei einer Abfrage gemäß § 4 Abs. 4 KontRegG ersichtlich sind).

6) Die Verletzung der amtswegigen Ermittlungspflicht wurde von mir bislang schon behauptet und zeige ich nur allein mit dem vorangegangenen Beispiel auf, welche Fehler der Behörde bei ihrer bisherigen Aufarbeitung und Auflistung unterlaufen sind und was bei Durchführung der von mir geforderten respektive angeregten Ermittlungen zu erwarten wären bzw. welche Feststellungen im Vorhalt respektive der besagten Liste hätten getroffen werden müssen.

Ich habe schon bisher substantiiert Verfahrensmängel behauptet, deren Relevanz für den Verfahrensausgang und das Verfahren selbst offenkundig sind.

Ich erachte mich durch das bisherige Verfahren bereits in meinem subjektiven Recht auf Parteiengehör und die Durchführung der Erhebung der für die zur Beurteilung der Rechtsfrage erforderlichen Beweise von Amtswegen verletzt.

Mein Hinweis auf fehlende und unrichtige Feststellungen des Finanzamts verdeutlicht die Aufgabe der Abgabenbehörde, alle erforderlichen Sachverhaltsfeststellungen zu treffen, um das Bestehen oder Nichtbestehen einer allfälligen Abgabepflicht zu beurteilen.

Bei fehlerhaften, falschen oder unrichtigen Ermittlungsergebnissen liegt es an der Abgabenbehörde, im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht (unter Beachtung meiner Mitwirkungspflicht) als notwendig erachtete Ermittlungsschritte (etwa auch unter ergänzender Befragung der Prüfer, Prüfung des Registers gemäß KontRegG, Prüfung der tatsächlichen Quelle der Daten unter Bedacht auf DSGVO sowie DSG, etc) oder auch Erteilung - bestimmter - Ermittlungsaufträge an andere Behörden zu setzen und nach Maßgabe der Grundsätze der freien Beweiswürdigung nach § 167 BAO in Auseinandersetzung mit richtigen Verfahrensergebnissen unter Bedacht auf mein Parteivorbringen den entscheidungswesentlichen Sachverhalt festzustellen und den rechtsstaatlichen Prinzipien entsprechende Vorhalte zu tätigen.

Diesem Erfordernis wird nicht Rechnung getragen, diese meine Rechtsansicht wird vollinhaltlich negiert und als Verzögerungstaktik zurückgewiesen.

Mein Vorbringen und meine Ausführungen sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, d.h. es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss.

Sollten meine Anbringen in meinen Schreiben undeutlichen oder missverständlichen Inhalt haben wäre ich entsprechend gemäß § 113 BAO aber zu manuduzieren oder wäre meine Absicht - im Hinblick auf § 115 BAO iVm § 269 Abs. 1 BAO - zu erforschen (vgl. Ritz, BA06, § 269 Tz 2).

Ich stelle meine Anbringen nur zur Wahrung meiner Rechte und darf seitens der Behörde nicht ein solcher Inhalt beigemessen werden, der mir die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt.

Der Abgabenbehörde sind Obliegenheiten und Befugnisse auferlegt und eingeräumt, zu solchen Obliegenheiten und Befugnissen zählen insbesondere Beweisaufnahmen sowie die Pflicht zur Wahrung des Parteiengehörs.

Auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge ist Bedacht zu nehmen. Gemäß § 183 Abs. 3 BAO kann von der Aufnahme von den Parteien beantragter Beweise nur dann abgesehen werden,

wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind.

Wie dargelegt kann dies meinem Vorbringen wohl nicht einmal ansatzweise unterstellt werden.

Die Abgabenbehörde trägt die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenspruch geltend machen zu können, doch befreit dies mich nicht von der Verpflichtung, zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer allfälligen Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß iSd § 119 Abs 1 BAO offenzulegen.

Grundsätzlich aber gilt für die Finanzbehörde die *Offizialmaxime*, d.h. die Abgabenbehörde ermittelt den Sachverhalt in Erfüllung ihres gesetzlichen Auftrages, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben, von Amts wegen, wobei sie an das Vorbringen und Beweisanträge von mir als Steuerpflichtigem nicht gebunden ist.

Die Abgabenbehörde kann also im Grundsatz Art und Umfang der steuerlichen Ermittlungen - je nach den Umständen des Einzelfalles - frei bestimmen.

Aus dem Amtswegigkeitsgrundsatz gem. § 115 Abs. 3 BAO folgt, dass die Verantwortung der Verfahrensführung bei der Behörde liegt (vgl. Wortlaut des § 39 AVG).

Die Behörde bestimmt den Gang des Ermittlungsverfahrens, sie bestimmt, in welcher Reihenfolge die Beweise aufgenommen werden, sie bestimmt, wann Verhandlungen angesetzt werden.

Ich erlaube mir nur die gravierenden Fehler des bisherigen Ermittlungsverfahrens aufzuzeigen, welche bereits Rechtswidrigkeit des Inhaltes und zufolge Verletzung von Verfahrensvorschriften eines allfälligen späteren Bescheides impliziert.

Es ist mir bewusst, dass das Recht auf Parteiengehör gem. § 115 Abs. 2 BAO nicht bedeutet, dass ich der Abgabenbehörde vorschreiben kann, auf welche Art und Weise die Behörde den Auftrag der amtswegigen Ermittlungspflicht zu erfüllen hat.

Im Falle von Kontrollmaterial (wie dem Kontenregister gemäß KontRegG) steht der Grundsatz des Parteiengehörs dem Grundsatz der amtswegigen Wahrheitsfindung aber gegenüber.

Im Sinne einer immer der Wahrheitsfindung dienenden Ermittlungstätigkeit steht nur der Zeitpunkt der Wahrung des Parteiengehörs in der Disposition der Abgabenbehörde, jedoch nicht die Frage, ob Beweismittel zu Gehör zu bringen sind.

Im Sinne des rechtsstaatlichen Prinzips hat ein Abgabepflichtiger ausnahmslos das Recht, über jene Beweismittel Kenntnis zu erlangen, die in seinem Abgabenverfahren (gegen ihn) verwendet werden. Die Behörde ist verpflichtet, das Parteiengehör von Amts wegen zu wahren. Dies nicht erst in einem Rechtsmittelverfahren, in welchem gemäß § 254 BAO keine aufschiebende Wirkung besteht.

Bis dato hat es aber die Abgabenbehörde verabsäumt, sich konsequent mit meinem Vorbringen auseinanderzusetzen, dies unter Außerachtlassung meiner Mitwirkungspflicht.

Verfahrensrechtlich sind jene Grundsätze zu beachten, die der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung zu den Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Verfahren erarbeitet hat (siehe die Nachweise bei Ritz, BA03).

7) Meldungen nach dem Kapitalabfluss-Meldegesetz wurden zum Anlass genommen, umfassend Prüfungshandlungen gemäß § 147 BAO vorzunehmen. Dies kann keine Begründung für den Spruch des angefochtenen Bescheides bilden.

8) Falsche (= „unechte“) Daten im Sinne des StGB sind solche, die nicht von der Person oder aus der Quelle stammen, die als Hersteller bzw Aussteller angegeben ist.

Verfälschte Daten hingegen sind ursprünglich echte, die nachträglich durch Austausch der Angabe des Herstellers oder Ausstellers oder durch einen anderen gedanklichen Inhalt geändert wurden (RIS-Justiz RS0122091; Kirchbacher in WK2 § 147 Rz 28c).

Die Daten der Abgabenbehörde stammen nach Angaben der Abgabenbehörde aus dem amtlichen Kontenregister gemäß KontRegG.

Bei einer Abfrage über FinanzOnline zu Konten gemäß KontRegG sind allerdings gewisse Konten nicht ersichtlich, angeführte Daten teilweise nicht ersichtlich, allerdings weitere Konten ersichtlich.

Daraus folgt, dass die Abgabenbehörde weiterhin die Datenquelle unrichtig als aus dem Kontenregister gemäß KontRegG stammend bezeichnet und über den Ursprung der Daten aus wiederum aufklärungsbedürftigen Umständen ein Geheimnis macht.

Verfälscht iSd § 223 StGB wird eine Urkunde, wenn der Inhalt unbefugt abändert und zugleich der Anschein erweckt wird, als stamme der geänderte Inhalt vom Aussteller oder aus der entsprechenden Quelle (RIS-Justiz RS0095494).

Die Daten der Abgabenbehörde stammen nach Angaben der Abgabenbehörde aus dem amtlichen Kontenregister gemäß KontRegG.

Fälschungshandlungen sind inhaltliche Abänderung von schriftlichen Verkörperungen rechtserheblicher Erklärungen (verschrifteten Kontoregisteraufstellungen) aus dem Kontenregister gemäß KontRegG und sohin tauglichen Tatobjekten iSd § 223 Abs 2 StGB (iVm § 74 Abs 1 Z 7 StGB).

Oder aber Daten der meldenden Banken und Kreditinstitute wurden iSd § 225a StGB verändert (iVm § 74 Abs 2 StGB; vgl RIS-Justiz RS0122091; Kienapfel/Schroll in WK2 StGB § 223 Rz 266a).

Durch das Ausdrucken veränderter „elektronischer Kontoregisteraufzeichnungen“ und Vorlage dieser Ausdrücke wird das Vergehen nach § 223 Abs 2 StGB dann verwirklicht, wenn der Anschein erweckt wird, dass der Ausdruck aus dem Kontenregister gemäß KontRegG (und nicht vom Bearbeiter des Finanzamtes oder dem im elektronischen System angemeldeten Benutzer) stammt und so iSd § 223 Abs 1 erster Fall StGB eine falsche Urkunde hergestellt wurde {Kienapfel/Schroll in WK2 StGB § 223 Rz 35 und 54}, die durch Vorlage im Rechtsverkehr-Verfahren nach § 143 BAO respektive § 147 BAO - verwendet wird.

Sollten Feststellungen zu einer Täuschung über die Identität des Ausstellers der Kontenregisterauszüge nicht zu treffen sein, kann die Herstellung eines inhaltlich unrichtigen Auszuges (EDV-Ausdruck) und dessen Verwendung im abgabenrechtlichen Verfahren auch weiters unter dem Aspekt der Fälschung eines Beweismittels strafbar sein (RIS-Justiz RS0095744; Plöchl/Seidl in WK2 StGB § 293 Rz 10).

Das Verbrechen des Missbrauchs der Amtsgewalt nach § 302 Abs 1 StGB würde dann vorliegen, wenn mit dem Vorsatz, dadurch den Staat an dessen Recht auf Richtigkeit der Daten im Kontoregister gemäß KontRegG zu schädigen, ein Beamter des Finanzamtes seine Befugnis

in Vollziehung der Gesetze Amtsgeschäfte vorzunehmen derart missbraucht, indem unrichtige Daten in die Auflistung gemäß KontRegG eingetragen werden, die tatsächlich aber im Kontenregister gemäß KontRegG nicht enthalten sind.

Es bleibt anzumerken, dass „falsche“ (unechte) Daten iSd StGB auch solche (zur automationsunterstützten Datenverarbeitung aufbereitete) Daten (wie etwa e-Mails oder Online-Eingaben durch Softwareübermittlung) sind, die entgegen einer Erklärung nicht von der Person oder Quelle stammen, die als Hersteller bzw Aussteller angegeben ist oder angegeben wurde (RIS-Justiz RS0122091; vgl auch Kirchbacher in WK2 StGB § 147 Rz 28b ff; Kienapfel/Schmoller StudB BT II § 147 RN 39 ff; Reindl in WK2 StGB § 225a Rz 3 ff, 7, 28; Jerabek in WK2 StGB § 74 Rz 65).

9) in meinem Fall geht es lediglich um Erkundungsbeweise ohne Anbindung an die konkrete Situation, dies unter Verletzung meiner Datenschutzgrundrechte und des mir gemäß Art 8 EMRK gewährten Grundrechtes auf Achtung meines Privatlebens.

*Gerade der Umgang mit Daten ist derzeit ein hohes Anliegen und ständiges Thema, allein nur der Verdacht dass eine Gefährdung von Daten vorliegt hat zu Anzeigen, Hausdurchsuchungen bei einer Behörde und Suspendierung Dris. ***23*** ***24*** in der BVT Affäre geführt.*

In meinem Falle habe ich nicht nur eine Gefährdung dokumentiert. Die Daten der Abgabenbehörde sind unrichtig und es ist nicht klar, wie und wo Daten aus welchem Rechtsgrund erfasst sind.

10) Eine mir vorliegende gutachterliche Stellungnahme bestätigt mich in meinen Bedenken, dies nicht allein zufolge unterschiedlicher Ergebnisse bei Auskünften aus dem Kontoregister.

Es muss als Selbstverständlichkeit gelten, dass Auskünfte aus dem Kontenregister stets ein- und denselben Datenbestand zu Tage fördern müssen, egal ob es sich um eine behördlich veranlasste Auskunft oder um eine Parteienabfrage handelt.

Diese Ungereimtheiten erfordern das Einschreiten des Rechtsschutzbeauftragten gemäß § 10 KontRegG, ebenso des Datenschutzbeauftragten.

Da nicht nur ich sondern eine Vielzahl von Staatsbürgern mit fraglichen, falschen respektive von Amts wegen zu löschenden Daten der Abgabenbehörde konfrontiert sind ist das Erfassen der Fakten sowie der bezughabenden Begründungen relevant um eine begründete Änderung der Rechtslage einzufordern, allenfalls auch des KontRegG, des Kapitalabfluss-Meldegesetzes, des DSG und der DSGVO.

Die derzeitige seitens der Abgabenbehörde interpretierte Rechtslage führt nämlich dazu, dass der Datenbestand der Abfragen der Finanzämter nicht transparent ist und der Rechtsunterworfenen keine Möglichkeit für ein Rechtsmittel oder eine Richtigstellung hat.

Ebenso wird dem Rechtsunterworfenen durch das Kontenregister gemäß KontRegG vorgespielt, dass in diesem sämtliche seiner Kontendaten erfasst wären während faktisch die Finanzämter zusätzliche andere Daten wie Ersatzdaten erfassen, welche der Rechtsunterworfenen nicht einmal einsehen kann und nicht beauskunftet erhält.

Vorschriften die die „Ersatzdaten“ des Kontenregisters gemäß KontRegG regeln und wie ein Rechtsunterworfener diese auf deren Richtigkeit prüfen kann, gibt es nicht.

11) Unter Verweis auf meine Darlegungen zur inhaltlichen Rechtswidrigkeit des angefochtenen Prüfungsauftrages stelle ich wiederholend den

Antrag gemäß § 299 BAO

*auf Aufhebung des Bescheides des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 05.02.2018. zugestellt am 07.02.2018. zu Steuernummer ***5***, ABNr.: ***10***/18, zufolge Rechtswidrigkeit des Inhaltes des aufzuhebenden Bescheides.*

Ich beantrage den Bescheid ersatzlos zu beheben, da der Spruch des Bescheides rechtswidrig ist.

Abweisungsbescheid

Der Spruch des angefochtenen, an den Bf ergangenen Bescheids vom 1. Juli 2019 lautet:

Der Antrag vom 08.01.2019 gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des Prüfungsauftrags gemäß § 147 BAO vom 05.02.2018 wird abgewiesen.

Die Begründung dieses Bescheids lautet:

Im gegenständlichen Antrag wurde seitens des Antragstellers vorgebracht:

[Es folgt die Wiedergabe des Antrags, Text siehe oben]

Über den Antrag wurde erwogen:

Festzuhalten ist zunächst, dass das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf zur Erledigung des gegenständlichen Antrags zuständig ist. Die Zuständigkeit ist nicht auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen. Eine Delegation nach § 3 AVOG 2010 durch das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf ist nicht erfolgt. Auch wurde die Zuständigkeit für die Prüfung aufgrund des antragsgegenständlichen Prüfungsauftrags nicht an das Finanzamt Amstetten/Melk/Scheibbs übertragen.

Die Amtshandlungen des laut Prüfungsauftrag im Namen und für das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf prüfenden Organs beruhen auf dem antragsgegenständlichen Prüfungsauftrag. Eines Delegierungsbescheides oder einer anderweitigen Rechtsgrundlage bedarf es hiefür nicht.

I

Auf die Ausführungen zur Zulässigkeit des gegenständlichen Antrags einzugehen ist nicht erforderlich, da die Abgabenbehörde den gegenständlichen Antrag als zulässig erachtet.

Zur Klarstellung ist jedoch auf folgende verfehlte rechtliche Beurteilungen in den angesprochenen Ausführungen hinzuweisen:

„Ob einem Antrag nach § 212a BAO stattgegeben wird ist ebenso Ermessen der Behörde“.

Die Entscheidung über einen Antrag nach § 212a BAO ist keine Ermessensentscheidung, Bei Zutreffen der Voraussetzungen besteht ein Rechtsanspruch auf Aussetzung der Einhebung.

„ Einer der letzten Beschlüsse des BFG vom 18.10.2018, RS/7100025/2018, zeigt, welche Rechtshaltung innerhalb der Finanzverwaltung bei Anträgen nach § 299 BAO besteht.“

Das Bundesfinanzgericht ist nicht Teil der Finanzverwaltung sondern ein unabhängiges Gericht.

II

Rechtswidrigkeit des Spruches des Prüfungsauftrags.

Der Spruch des antragsgegenständlichen Bescheides lautet:

****2*** ***1****

****4***, Wien*

****3****

Bescheid über einen Prüfungsauftrag

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

****11*** ***12****

Gegenstand der Außenprüfung - Zeiträume:

Einkommensteuer 2015 - 2016

Maßgebliche Rechtsgrundlagen:

Bundesabgabenordnung:

§ 299 (1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;*
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.*

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

§ 126 (1) Die Abgabepflichtigen und die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichteten Personen haben jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.

(2) Insbesondere haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

(3) Abs. 2 gilt sinngemäß für die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und der sonstigen Einkünfte.

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

(2) Auf Prüfungen, die nur den Zweck verfolgen, die Zahlungsfähigkeit eines Abgabepflichtigen und deren voraussichtliche Entwicklung festzustellen, finden die Bestimmungen des § 148 Abs. 3 und die §§ 149 und 150 keine Anwendung.

§ 148 (1) Die von der Abgabenbehörde mit der Vornahme von Außenprüfungen beauftragten Organe haben sich zu Beginn der Amtshandlung unaufgefordert über ihre Person auszuweisen und den Auftrag der Abgabenbehörde auf Vornahme der Prüfung (Prüfungsauftrag) vorzuweisen.

(2) Der Prüfungsauftrag hat den Gegenstand der vorzunehmenden Prüfung zu umschreiben. Soweit es sich nicht um eine unter § 147 Abs. 2 fallende Prüfung handelt, hat der Prüfungsauftrag die den Gegenstand der Prüfung bildenden Abgabenarten und Zeiträume zu bezeichnen.

(3) Für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist, darf ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden

a) zur Prüfung von Abgabenarten, die in einem früheren Prüfungsauftrag nicht enthalten waren;

b) zur Prüfung, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303) gegeben sind;

c) im Beschwerdeverfahren auf Veranlassung (§ 269 Abs. 2) des Verwaltungsgerichtes, jedoch nur zur Prüfung der Begründung der Bescheidbeschwerde (§ 250 Abs. 1 lit. d) oder neuer Tatsachen und Beweise (§ 270).

(3a) Für ein Veranlagungsjahr bzw. - bei nicht zu veranlagenden Abgaben - für ein Kalenderjahr, für das ein Bescheid gemäß § 153c gilt, darf ein Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden

1. zur Prüfung von Abgabenarten, die nicht von einem Auftrag zur begleitenden Kontrolle (§ 153f Abs. 3) umfasst waren,

2. aufgrund eines Amts- oder Rechtshilfeersuchens oder einer grenzüberschreitenden Zusammenarbeit nach dem Recht der Europäischen Union,

3. im Zuge einer Gegenberichtigung anlässlich einer Verrechnungspreiskorrektur,

4. zur Überprüfung von Nachrichten im Sinne des § 114 Abs. 1 zweiter Satz,

5. in den Fällen des § 148 Abs. 3 lit. c,

6. in den Fällen des § 99 Abs. 2 FinStrG sowie

7. im Falle einer Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG.

(4) Gegen den Prüfungsauftrag ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

(5) Außenprüfungen sind dem Abgabepflichtigen oder seinem Bevollmächtigten tunlichst eine Woche vorher anzukündigen, sofern hiedurch der Prüfungszweck nicht vereitelt wird.

Einkommensteuergesetz 1988

§ 22. Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:

1. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zu diesen Einkünften gehören nur

a) Einkünfte aus einer wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit.

b) Einkünfte aus der Berufstätigkeit der

- staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker oder aus einer unmittelbar ähnlichen Tätigkeit sowie aus der Berufstätigkeit der

- Ärzte, Tierärzte und Dentisten,

- Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder,

- Unternehmensberater, Versicherungsmathematiker, Schiedsrichter im Schiedsgerichtsverfahren,

- Bildberichterstatler und Journalisten,

- Dolmetscher und Übersetzer.

Zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit zählen auch die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfléglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulatorischer Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden.

c) Einkünfte aus

- der therapeutischen psychologischen Tätigkeit von Personen, die die geistes- oder naturwissenschaftlichen Universitätsstudien mit dem Hauptfach Psychologie abgeschlossen haben

- der Tätigkeit als Hebamme

- der Tätigkeit im medizinischen Dienst im Sinne des § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 102/1961

Eine freiberufliche Tätigkeit liegt auch dann vor, wenn ein Angehöriger eines freien Berufes in seinem Beruf

- im Rahmen von Veranstaltungen tätig wird, denen die für das Vorliegen einer freiberuflichen Tätigkeit erforderlichen Eigenschaften fehlen

- sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient. Abgesehen vom Fall einer vorübergehenden Verhinderung muß er selbst auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig werden.

2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Darunter fallen nur:

- Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (zB für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied).

- Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als

die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind.

3. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Voraussetzung ist jedoch, daß

- die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als selbständige Arbeit anzusehen ist und
- jeder einzelne Gesellschafter im Rahmen der Gesellschaft selbständig im Sinne der Z 1 oder 2 tätig wird. Dies ist aber nicht erforderlich, wenn berufsrechtliche Vorschriften Gesellschaften mit berufsfremden Personen ausdrücklich zulassen.

4. Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit sie nicht unter § 25 fallen.

5. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

§ 23 Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:

1. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

§ 29 Sonstige Einkünfte sind nur:

1. Wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 gehören. Bezüge, die

- freiwillig oder

- an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person oder

- als Leistung aus einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b) gewährt werden, soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a oder - gegebenenfalls vor einer Verfügung im Sinne des § 108i Z 3 - eine Prämie nach § 108g in Anspruch genommen worden ist, oder es sich um Bezüge handelt, die auf Grund einer Überweisung einer BV-Kasse (§ 17 BMSVG oder gleichartige österreichische Rechtsvorschriften) geleistet werden, sind nicht steuerpflichtig. Werden die wiederkehrenden Bezüge als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes: Die wiederkehrenden Bezüge sowie gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sind nur insoweit steuerpflichtig, als die Summe der vereinnahmten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung übersteigt. Besteht die

Gegenleistung nicht in Geld, ist als Gegenwert der kapitalisierte Wert der wiederkehrenden Bezüge (§§ 15 und 16 des Bewertungsgesetzes) zuzüglich allfälliger Einmalzahlungen anzusetzen. Stellt ein aus Anlaß der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vereinbarter wiederkehrender Bezug keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung dar, sind die Renten oder dauernden Lasten nur dann steuerpflichtig, wenn

- sie keine Betriebseinnahmen darstellen und

- sie keine derart unangemessen hohen wiederkehrenden Bezüge darstellen, daß der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der wiederkehrenden Bezüge wirtschaftlich bedeutungslos ist und damit eine freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs. 1 Z 4 erster Satz) vorliegt.

2. Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31).

3. Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören. Solche Einkünfte sind nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens 220 Euro betragen. Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 2).

4. Funktionsgebühren der Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften, soweit sie nicht unter § 25 fallen.

Nach § 299 BAO kann ein Bescheid aufgehoben werden wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist. Tatbestandsmäßig ist daher nur der Spruch eines Bescheides auf seine Richtigkeit zu prüfen nicht dessen Begründung.

Die vorgebrachten Verfahrensmängel des Prüfungsablaufs selbst berühren die Richtigkeit des Spruches des antragsgegenständlichen Prüfungsauftrages nicht.

Auf das diesbezügliche Vorbringen ist daher mangels Entscheidungsrelevanz nicht einzugehen.

Bezüglich des Spruches des antragsgegenständlichen Prüfungsauftrags relevantes Vorbringen bezieht sich auf die nicht vorliegende Verpflichtung zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen als tatbestandsmäßige Voraussetzung nach § 147 BAO hinsichtlich der Durchführung einer Außenprüfung.

Wie aus § 147 BAO erhellt, kann die Abgabenbehörde bei jedem, der zur Führung von Büchern oder von Aufzeichnungen verpflichtet ist, jederzeit alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse prüfen (Außenprüfung).

Festzuhalten ist, dass die Begriffe „Bücher“ bzw. „Aufzeichnungen“ nicht ident sind. Bücher (iSd Abgabenvorschriften) sind Aufschreibungen, die der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich dienen. Aufzeichnungen (iSd Abgabenvorschriften) sind Aufschreibungen, die sonstigen abgabenrechtlichen Zwecken (zB Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) dienen. Dass der Antragsteller im Zeitraum laut Prüfungsauftrag zur Führung von Büchern verpflichtet gewesen wäre, wird seitens der Abgabenbehörde nicht behauptet. Der Verweis auf die EStR RZ 5202, 5303 geht daher ins Leere.

Wesentlich ist, ob der Antragsteller im Prüfungszeitraum 2015 und 2016 laut Prüfungsauftrag verpflichtet war, Aufzeichnungen zu führen.

*Der Antragsteller hat im Prüfungszeitraum Einkünfte aus einer Tätigkeit für die ***6*** GmbH erzielt.*

Von dieser wurden diese Einkünfte für die Zeiträume 01.01.2015 bis 31.12.2015 und 01.01.2016 bis 15.07.2016 als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit qualifiziert und entsprechende Lohnzettel erstellt.

In diesem Zusammenhang ist hinsichtlich des Verweises des Antragstellers auf die Feststellungen der GPLA Prüfung des Finanzamts Wien 4/5/10 für den Zeitraum 01.01.2013 bis 31.12.2015, wonach die Einkünfte des Antragstellers rechtskräftig als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit qualifiziert wurden, festzuhalten, dass hinsichtlich dieser Prüfung nur ein Bericht über die Außenprüfung vorliegt. Ein Außenprüfungsbericht ist mangels Bescheidcharakters einer Rechtskraft nicht zugänglich.

*Der Antragsteller war in vorgenannten Zeiträumen mehr als 25% am Grundkapital der ***6*** GmbH beteiligt und deren Geschäftsführer.*

*Wäre das Rechtsverhältnis des Antragsstellers zur ***6*** GmbH hinsichtlich seiner Tätigkeit für diese, losgelöst vom Umstand dessen wesentlicher Beteiligung an dieser, als Dienstverhältnis im Sinne des EStG 1988 zu qualifizieren, so bestimmt § 22 Zif 2 2. Teilstrich EStG, dass Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind.*

Diese Einkünfte stellen betriebliche (nicht gewerbliche) Einkünfte dar, im Rahmen derer Betriebseinnahmen erzielt werden und gegebenenfalls Betriebsausgaben anfallen.

*Lägen hinsichtlich gegenständlicher Beschäftigung, im Hinblick auf die Thematisierung einer allfälligen werkvertraglichen Tätigkeit des Antragstellers für die ***6*** GmbH, nicht alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vor, wären die gegenständlichen Einkünfte im Hinblick auf den erfüllten Tatbestand des § 23 Z 1 EStG 1998 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren. Diese Einkünfte stellen betriebliche Einkünfte dar, im Rahmen derer Betriebseinnahmen erzielt werden und gegebenenfalls Betriebsausgaben anfallen.*

Lägen hinsichtlich gegenständlicher Beschäftigung nicht alle Tatbestandsmerkmale des § 23 Z 1 EStG nicht vor, lägen jedenfalls Einkünfte aus Leistungen nach § 29 Z 3 EStG vor.

Gemäß § 126 Abs. 2 BAO haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

Gem. § 126 Abs.3 BAO gilt § 126 Abs.2 BAO u.a. sinngemäß für die Ermittlung der sonstigen Einkünfte.

Daraus ergibt sich im Zusammenhang mit Vorstehendem, dass der Antragsteller zur Führung von Aufzeichnungen im Prüfungszeitraum jedenfalls verpflichtet war und die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Außenprüfung gem. § 147 BAO vorliegen.

Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass der Antragsteller selbst für das Jahr 2016 Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt hat, hinsichtlich derer Aufzeichnungspflicht besteht.

Der Spruch des Prüfungsauftrags vom 05.02.2018 erweist sich daher nicht als unrichtig und ist der gegenständliche Antrag gem. § 299 BAO daher abzuweisen.

Beschwerde

Gegen den Abweisungsbescheid vom 1. Juli 2019 richtet sich die Beschwerde des Bf vom 31. Juli 2019:

*Ich, KR ***1*** ***2***, geboren ***25***, ***4***, ***3***, erhebe gegen den Bescheid des Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 01.07.2019, mit welchem mein Antrag vom 08.01.2019 gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des Prüfungsauftrags gemäß § 147 BAO vom 05.02.2018 abgewiesen wird, binnen offener Frist von einem Monat nach Zustellung*

BESCHWERDE

und werden als Beschwerdegründe Rechtswidrigkeit des Inhaltes, unrichtige rechtliche Beurteilung sowie überdies sekundäre Verfahrensmängel, zumal die Behörde aufgrund unrichtiger Rechtsansicht Feststellungen nicht getroffen hat, geltend gemacht.

Zufolge der Entscheidung des VwGH zu Ro 2019/13/0014 vom 25.04.2019 ist der von mir gestellte Antrag nach § 299 BAO zulässig, im Zeitpunkt meiner Antragstellung war dies unter Bedacht auf den Beschluss des BFG vom 18.10.2018, RS/7100025/2018, noch fraglich.

Mit 07.02.2018 wurde mir der Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 05.02.2018 über einen Prüfungsauftrag gemäß § 147 BAO zur Kenntnis gebracht und eine Ausfertigung ausgefolgt.

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

*Unstrittig ist betreffend meine Person zu Steuernummer ***5*** ein Verfahren gemäß § 143 BAO sowie § 147 BAO beim Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf anhängig. Die Prüfung der Abgabenbehörde für die Jahre 2015 und 2016 beruht allein auf dem § 147 BAO.*

Der Bescheid ist mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes behaftet, da die dem Bescheidinhalt zugrunde liegenden Rechtsnormen falsch ausgelegt wurden-(VwGH 17.6.1981, Zl. 3097/80). Die Bestimmung des § 147 BAO wird falsch interpretiert und durch die Behörde - auf den von ihr angenommenen Sachverhalt-in meinem Falle zur Anwendung gebracht. Der Spruch des Bescheides ist rechtswidrig und verstößt gegen das Gesetz. Der Bescheidspruch ist nicht nur wegen unzutreffender Auslegung der Rechtsvorschriften inhaltlich rechtswidrig sondern auch, da entscheidungserhebliche Tatsachen nicht berücksichtigt wurden.

Ich habe nach Zustellung des Bescheides releviert, dass ich nicht zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen in diesen Jahren 2015 und 2016 verpflichtet bin.

§ 147 Abs. 1 BAO lautet wie folgt:

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

Der Prüfungsauftrag ist für Unternehmer bestimmt, da diese zur Führung von Büchern oder von Aufzeichnungen oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet sind.

§ 124 BAO lautet wie folgt:

Wer nach dem Unternehmensgesetzbuch oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, hat diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen.

Fraglich ist weshalb ich fiktiv als Unternehmer mit Aufzeichnungspflichten behandelt werde. Eine entsprechende gesetzliche Grundlage konnte mir bis dato nicht genannt werden.

Die Tatbestandsmerkmale des § 147 Abs. 1 BAO sind in meinem hier gegenständlichen Fall nicht erfüllt.

*Zur Frage der Zulässigkeit der Prüfung meiner Person nach § 147 BAO führt das (in völliger Verkennung der Regelungen des AVOG meines Erachtens nach überhaupt unzuständige) Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs (durch das nicht zur Vertretung des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf gemäß Geschäftsverteilung befugte Organ AD ***13*** **14***) im Schreiben vom 06.07.2018 aus, dass ich zu Aufzeichnungen verpflichtet bin, da ich mehrheitlich seit Dezember 2014 an der (ehemaligen) ***6*** GmbH beteiligt bin und daraus im steuerlichen Sinne Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 Z.2 EStG) beziehe, weshalb meine bisherige Behandlung dieser Einkünfte in den Abgabenerklärungen 2015 und 2016 als nichtselbständige Einkünfte auch unrichtig ist.*

Dieser Rechtsansicht-dass allein die Stellung als Gesellschafter im Sinne des UGB oder anderer gesetzlicher Vorschriften zwangsläufig zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen führt - ist mit aller Vehemenz entgegenzutreten, es ist auch nicht nachvollziehbar, aufgrund welcher Feststellungen im Zusammenhang mit der Stellung eines GmbH-Gesellschafters das Finanzamt zu dieser rechtlichen Schlussfolgerung gelangt.

Es werden auch keine Feststellungen getroffen, wann und warum Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit aufgrund einer mehrheitlichen (gemeint wesentlichen) Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft vorliegen.

Es wurde nicht beurteilt, ob ich meine Arbeitskraft iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 schulde, welches Anstellungsverhältnis aufgrund gemäß welcher vertraglicher Vereinbarung besteht und ob ich für die Tätigkeit oder für sonstige Angestelltentätigkeit oder gar in einem Mischverhältnis entlohnt werde.

Sekundäre Verfahrensmängel werden gerügt, da es für eine steuerrechtliche Beurteilung auf das schuldrechtliche Verhältnis ankommt.

Ab 01.07.2016 habe ich zufolge Änderung der Umstände Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne § 22 Z. 2 EStG versteuert.

Ohne wirkliche inhaltliche Begründung kommt das Finanzamt zu der Schlussfolgerung, dass meine Abgabenerklärungen für 2015 und 2016 unrichtig wären. Damit entfernt sich das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf von den Feststellungen der GPLA Prüfung des Finanzamtes Wien 4/5/10 für den Zeitraum 01.01.2013 bis 31.12.2015, wonach meine Einkünfte als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit zu qualifizieren sind.

Um die Rechtsansicht zu rechtfertigen wird seitens des Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf darauf verwiesen, dass im Zusammenhang mit der Beurteilung als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit durch das Finanzamt Wien 4/5/10 nur ein Bericht und kein Bescheid vorliegt.

Dieses Agieren widerspricht dem Grundsatz von Treu und Glauben, worunter verstanden wird, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben.

Es ist denkunmöglich, dass das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf und das Finanzamt Wien 4/5/10 denselben Lebenssachverhalt rechtlich anders beurteilen (abgesehen davon, dass eine GPLA Prüfung sich intensiv mit den tatsächlichen Umständen auseinandersetzt und die rechtliche Schlussfolgerung des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf lediglich auf dem Faktum der Gesellschafterstellung beruht). Der Grundsatz von Treu und Glauben ist auch im Abgabenrecht zu beachten (zB VwGH 10. 10. 1996, 95/15/0208, 0209).

Wie erwähnt fehlen Feststellungen zu der rechtlich unrichtigen Schlussfolgerung des Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf, die Rechtswidrigkeit des Inhaltes wird überdies neben der unrichtigen rechtliche Beurteilung releviert.

Aufgrund meiner jahrzehntelangen Tätigkeit in der Baubranche bin ich im Zusammenhang mit unselbständiger Tätigkeit, selbständiger Tätigkeit und Scheinselbständigkeit sensibilisiert.

Es ist unstrittig, dass die Regelungen des EStG 1988, welche auf dem Abgabenänderungsgesetz 1981, BGBl. 620, beruhen, insbesondere unter Bedacht auf das Erkenntnis des VwGH vom 9. Dezember 1980, VwSlg. 5535 F, in sich unstimmig sind.

Entgegen der Rechtsansicht des VwGH werden kraft Gesetzes einerseits Personen, die nach allgemeinen steuerlichen Vorschriften keine Dienstnehmereigenschaft hätten, als Dienstnehmer eingestuft und andererseits die Bezüge von Personen, die nach allgemeinen steuerlichen Vorschriften in der Regel Dienstnehmer wären, als Einkünfte aus (sonstiger) selbständiger Arbeit gewertet (§ 22 Z 2, Teilstrich 2, EStG 1988, soweit er Beschäftigte betrifft, die zwar mit mehr als 25 % aber weniger als 50 % beteiligt und nicht weisungsfrei gestellt sind).

Art 18 B-VG fordert, dass bereits im Gesetz die wesentlichen Voraussetzungen und Inhalte des behördlichen Handelns umschrieben sind. Bei Ermittlung des Inhaltes einer gesetzlichen Regelung sind freilich - soweit nötig - alle der Auslegung zur Verfügung stehenden Möglichkeiten auszuschöpfen.

Wenn nach Heranziehung sämtlicher Interpretationsmethoden noch nicht beurteilt werden kann, wozu das Gesetz die Verwaltungsbehörde ermächtigt, verletzt die Regelung die in Art 18 B-VG enthaltenen rechtsstaatlichen Erfordernisse. Ob eine Bestimmbarkeit des Inhaltes einer gesetzlichen Regelung gegeben ist, zeigt sich dabei nicht zuletzt an der jeweils einschlägigen Rechtsprechung der Höchstgerichte.

Die derzeitige Regelung ist derart unbestimmt, dass die Finanzverwaltung ohne genaue Prüfung der vertraglichen (schuldrechtlichen) Vereinbarungen nicht in der Lage ist, einzelne Steuerpflichtige richtig zuzuordnen. Vor dem Hintergrund der einkommensteuerlichen Rechtslage bestehen Bedenken hinsichtlich der hinreichend bestimmten Umschreibung der Beschäftigungstypen.

Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses, wie er in § 47 Abs 2 EStG 1988 seinen Niederschlag gefunden hat, wird letztlich ausschließlich durch das Element der Weisungsgebundenheit bestimmt, weil die in § 47 Abs 2 EStG 1988 vorgesehenen Tatbilelemente nur zwei unterschiedliche Aspekte des Grundtatbestandes der Unterworfenheit unter fremden Willen beschreiben und demgemäß bei fehlender Weisungsgebundenheit nicht "sonst alle Elemente eines Dienstverhältnisses" vorliegen können.

Durch jahrzehntelange Judikatur erst wurden Kriterien zum Begriff der unselbständigen Tätigkeit bzw. des Dienstverhältnisses als offenen, durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Begriff geschaffen.

So heißt es im Erkenntnis vom 22. Februar 1996, Zl. 94/15/0123 (ÖStZB 1996, 555 (556)):

"Nach Lehre und Rechtsprechung sind für die Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit wesentliche Merkmale das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, einer Weisungsgebundenheit, die die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus beschränkt, und der organisatorischen Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers.

Unter diesen Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen."

Dieses Erkenntnis verweist in diesem Zusammenhang auf die dg. Entscheidungen vom 16. Februar 1994 zu Zl. 90/13/0251 (ÖStZB 1994, 496) sowie vom 25. Jänner 1995 zu Zl. 93/15/0038 (ÖStZB 1995, 516). Dass zur Lösung der Abgrenzungsfrage auf das Unternehmerwagnis, die Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung abzustellen ist, betonen (u.a.) auch die Erkenntnisse vom 4. März 1986, Zl. 84/14/0063 (ÖStZB 1986, 425), 5. Oktober 1994, Zl. 92/15/0230 (ÖStZB 1995, 353), 25. Jänner 1995, Zl. 93/15/0038 (ÖStZB 1995, 516) und 31. Juli 1996, Zl. 95/13/0220 (ÖStZB 1997, 234).

Im Erkenntnis vom 17. Mai 1989, Zl. 85/13/0110 (ÖStZB 1989, 455 (456)) heißt es zur Interpretation des § 47 Abs 3 EStG 1972 (= § 47 Abs 2 EStG 1988):

"Dieser Legaldefinition hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung zwei Kriterien entnommen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen

a) die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und

b) die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers.

Es gibt jedoch Fälle, in denen beide Kriterien keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig ausgeübten und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen.

Einerseits tritt insbesondere bei höher qualifizierten Leistungen, bei denen der geistigen Schaffenskraft und Kreativität des Arbeitnehmers besondere Bedeutung zukommt (zB leitende Angestellte), die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit häufig in den Hintergrund;.

Andererseits kann auch eine selbständig ausgeübte Tätigkeit eine verhältnismäßig starke organisatorische Eingliederung erforderlich machen (zB reproduzierende Künstler oder Vortragende, die sich sowohl zeitlich als auch räumlich an ein vom Veranstalter vorgegebenes Programm halten müssen).

Der Verwaltungsgerichtshof hat daher in ständiger Rechtsprechung weitere Kriterien aufgezeigt, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen. Dazu gehört

insbesondere das Fehlen des für eine selbständige Tätigkeit typischen Unternehmerisikos."

Die gleiche Rechtsauffassung wird in der Entscheidung vom 23. Oktober 1990, Zl. 89/14/0102 (ÖStZB 1991, 238), vertreten.

In seiner Entscheidung vom 24. Februar 1999, Zl. 97/13/0234,0235 (ÖStZB 1999, 509), hat der VwGH die Auffassung vertreten, dass die Frage, ob das Vorstandsmitglied einer AG seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 schulde, allein auf Grund des mit der AG geschlossenen Anstellungsvertrages zu beurteilen sei.

Dem stehen auch nicht die aktienrechtlichen Bestimmungen über die Unabhängigkeit des Vorstands von den anderen Organen der AG entgegen, da es für die Frage nach dem Vorliegen eines Dienstverhältnisses im steuerrechtlichen Sinne allein auf das schuldrechtliche Verhältnis zwischen dem Vorstandsmitglied und der AG ankommt.

Die in den zitierten Bestimmungen niedergelegte Weisungsfreiheit des Vorstandes einer AG hat somit den Verwaltungsgerichtshof selbst nicht gehindert, in diesen Fällen ein steuerliches Dienstverhältnis anzunehmen.

Zorn (Besteuerung der Geschäftsführung, aaO, S 9) kommt in seiner eingehenden Judikaturanalyse zum Ergebnis, dass die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine große Anzahl von Einzelmerkmalen des Dienstverhältnisses erarbeitet hat, die sich zu folgenden wesentlichen Merkmalen zusammenfassen ließen:

Weisungsgebundenheit, Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, Fehlen des Unternehmerwagnisses, Fehlen der Vertretungsbefugnis, Anspruch und laufende Auszahlung des Lohnes.

In der ständigen Rechtsprechung des VwGH wird somit - anders als in VwSlg. 5535 F/1980 - davon ausgegangen,

- dass bereits § 47 Abs 2 EStG 1988 nicht nur ein Kriterium, sondern zwei Kriterien für das steuerliche Dienstverhältnis kennt (Weisungsgebundenheit und organisatorische Eingliederung);*
- dass neben diesen beiden Kriterien zumindest noch das Kriterium des Unternehmerwagnisses von Bedeutung ist;*
- dass das Kriterium der Weisungsgebundenheit als Merkmal eines Dienstverhältnisses in den Hintergrund treten, ja unter Umständen ganz fehlen kann (womit notwendigerweise die steuerliche Qualifizierung des Verhältnisses vorwiegend oder ausschließlich nach anderen Kriterien erfolgen muss);*
- dass in Zweifelsfällen auf weitere Kriterien abzustellen ist.*

Die Interpretation und das Verständnis der Gesetzeslage ergibt, dass die Begriffe der Selbständigkeit bzw. Unselbständigkeit und des Dienstverhältnisses bzw. des Arbeitnehmers im steuerlichen Sinn nicht als durch § 47 EStG 1988 abschließend definiert angesehen werden können, sondern durch eine Mehrzahl von Merkmalen als Typusbegriffe gekennzeichnet sind. Solchen Typusbegriffen sind aber die realen Erscheinungen nicht zu subsumieren, sondern an Hand einer Vielzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen hat.

Dass die Kriterien der Weisungsgebundenheit einerseits, der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers andererseits Unterschiedliches bedeuten und nicht in einen Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit aufgehen, wird auch für die - hinsichtlich der Definition des Dienstverhältnisses mit § 47 Abs 2 EStG 1988 übereinstimmende (vgl. §1 Abs2 zweiter Satz LStDV 1990, dBGBI. I 1989 S 1848) - deutsche Rechtslage vertreten.

Nach Pflüger (in Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer²¹, § 19 EStG Anm. 72 und 73) ist Kriterium für das Vorliegen von Weisungsgebundenheit, ob die dem Beauftragten nach der Eigenart der Tätigkeit zukommende Bewegungsfreiheit Ausfluss seines eigenen Willens ist oder aber Ausfluss des Willens des Auftraggebers.

Von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist hingegen auszugehen, wenn der Steuerpflichtige zwar nicht den Weisungen konkreter Personen unterliegt, aber in einen rechtlichen oder wirtschaftlichen Organismus eingegliedert sei und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss.

AaO wird sogar davon ausgegangen, dass die Eingliederung in den Betrieb mit dem Bestehen eines Dienstverhältnisses gleichzusetzen sei.

Nach Giloy (in Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz - Kommentar, §19 Rdnr. B 129) sind Leitung des Arbeitgebers oder Weisung des Arbeitgebers zwar nach der Rechtslage unverzichtbare Merkmale.

"Da es jedoch bei Führungskräften an der Weisungsgebundenheit im Einzelfall fehlen kann, muss für eine nichtselbständige Arbeit die Eingliederung entscheidend sein."

Diese Eingliederung ist nicht organisatorisch sondern strukturell zu verstehen (aaO, Rdnr. B 130). In der Folge (Rdnr. B 131) wird von diesem Kommentar sogar die Auffassung vertreten, dass die Weisungsgebundenheit - jedenfalls für sich allein – kein entscheidendes Merkmal für die Arbeitnehmerstellung ist.

Vor dem Hintergrund dieser Deutung des Begriffs des steuerlichen Dienstverhältnisses hat der VfGH erkannt, dass der Gesetzgeber mit der Vorschrift des § 22 Z 2, Teilstrich 2, EStG 1988 nicht gegen Art 18 B-VG verstoßen hat.

Ist das Merkmal der Weisungsgebundenheit nur eines unter mehreren Merkmalen, die für die Deutung des Typusbegriffes "Dienstverhältnis" maßgebend sind, so muss es grundsätzlich möglich sein, die Frage des Vorliegens der (sonstigen) Merkmale eines Dienstverhältnisses auch unter "Ausblendung" bzw. unter Hinzudenken des Merkmales der Weisungsgebundenheit zu beantworten.

Der VfGH hat auch erkannt, dass auch dann, wenn man die dem Erkenntnis VwSlg. 5535 F/1980 zugrundeliegende Rechtsauffassung übernimmt, dass ein Dienstverhältnis keinesfalls vorliegen kann, wenn es am Merkmal der Weisungsgebundenheit fehlt, keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen. Auch in dem zitierten Erkenntnis wird nämlich anerkannt, dass Weisungsgebundenheit nicht mit Dienstverhältnis gleichzusetzen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof geht vielmehr selbst davon aus, dass Fälle denkbar seien, bei denen zwar Weisungsgebundenheit gegeben sei, bei denen aber erst durch Heranziehung jener Abgrenzungskriterien, wie sie Schrifttum und Rechtsprechung zur Scheidung von selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit entwickelt haben, entschieden werden könne, welche Art von Tätigkeit vorliege.

Ist eine solche Vorgangsweise aber - wie der Verwaltungsgerichtshof selbst annimmt und was auch der Verfassungsgerichtshof nicht bezweifelt - durch das Gesetz gedeckt bzw. im Hinblick auf die vom Gesetzgeber gewählte, mit einem Typusbegriff arbeitende Abgrenzungstechnik geradezu geboten, so hat auch in solchen Fällen notwendigerweise das Merkmal der Weisungsgebundenheit außer Betracht zu bleiben (weil es in beiden Fällen gegeben ist) und die Entscheidung nach anderen Merkmalen, letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen.

Dann hat aber auch der Gesetzgeber nicht Unvollziehbares oder zu Unbestimmtes angeordnet, wenn er bei bestimmten Beschäftigungsverhältnissen die Frage der Weisungsgebundenheit sozusagen ausblendet und anordnet, dass die Beurteilung danach zu erfolgen hat, ob die Beschäftigung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" aufweist, das heißt letztlich auf die anderen, von der Judikatur herausgearbeiteten maßgebenden Merkmale verweist.

Der Verfassungsgerichtshof vertritt die Auffassung, der Gesetzgeber habe mit dem Abstellen auf "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" nicht gegen Art 18 B-VG verstoßen, weil es solche Merkmale nach der gesetzlichen Lage nicht geben könne.

Der in § 22 Z 2, Teilstrich 2, EStG 1988 umschriebene Beschäftigungstypus kann deswegen nicht identifiziert werden, weil die "anderen" Merkmale eines Dienstverhältnisses eine Bedeutung überhaupt nur unter der Bedingung bestehender Weisungsgebundenheit haben könnten.

Dem ist freilich zunächst grundsätzlich entgegenzuhalten, dass in dem auf dem Trennungsprinzip aufbauenden System der Ertragsbesteuerung von Kapitalgesellschaften jedenfalls - d.h. auch bei Mehrheits- oder Alleingesellschaftern - zwischen der Position als Gesellschafter und jener als Geschäftsführer zu unterscheiden ist. Dazu kommt, dass § 22 Z 2, Teilstrich 2, EStG 1988 nicht nur den zu 100 % beteiligten Geschäftsführer erfasst, sondern alle Personen, die (in welcher Funktion auch immer) bei einer Kapitalgesellschaft beschäftigt und an ihr mit mehr als 25 % beteiligt sind.

Dass bei dieser Personengruppe der (steuer)rechtliche Charakter des jeweiligen Beschäftigungsverhältnisses auch von der Höhe der Beteiligung abhängt, ist plausibel (vgl. auch Arnold, ÖStZ 2000, 638 (639)) und mag eine entsprechend differenzierende Rechtsanwendung erfordern, führt aber nicht zur Verfassungswidrigkeit der Bestimmung.

Auch die vorher zitierte eigene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beweist nicht das Gegenteil. Es mag zwar sein, dass verschiedene Merkmale, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit wesentliche Indizien für ein Dienstverhältnis sind, im Fall der Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild die (sonstigen) Merkmale eines Dienstverhältnisses dominieren, kaum oder gar nicht (mehr) brauchbar sind.

Zahlreiche Entscheidungen des VwGH zeigen jedoch, dass - unter Berücksichtigung des im gegebenen Zusammenhang zu beachtenden Trennungsprinzips - vor allem die Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Kapitalgesellschaft und das (auf die Geschäftsführertätigkeit zu beziehende) Unternehmerwagnis auch im Fall der Weisungsungebundenheit verschieden ausgestaltet sein können und daher (auch) als (sonstige) Merkmale eines Dienstverhältnisses in Betracht kommen.

Ob diese Entscheidungen die zugrundeliegenden Fälle jeweils zutreffend gelöst wurden konnte auch der Verfassungsgerichtshof nicht immer beurteilen.

Gemäß VfGH ist es bei der in Rede stehenden Fallgruppe nicht zuletzt im Hinblick auf den hier häufigen Umstand des Selbstkontrahierens schwierig, den tatsächlichen Sachverhalt zu

ermitteln und danach im Einzelfall zu beurteilen, ob ein Beschäftigungsverhältnis, konkret vor allem eine Geschäftsführertätigkeit, lässt man einmal die allfällige Weisungsungebundenheit außer Betracht, die Merkmale der Unselbständigkeit oder der Selbständigkeit aufweist.

Der VfGH bezweifelt auch nicht, dass die vorhandenen gesetzlichen Regelungen eine kasuistische - und daher vielleicht als unbefriedigend empfundene – Judikatur unvermeidlich machen.

Vergleichbare Schwierigkeiten ergeben sich freilich auch etwa in Fällen verdeckter Gewinnausschüttungen oder von Vereinbarungen zwischen Angehörigen.

Das bloße Abstellen des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf auf eine Mehrheitsbeteiligung regt den Gleichheitssatz betreffende Bedenken dahin, der Gesellschafter-Geschäftsführer werde deswegen (ohne sachliche Rechtfertigung) schlechter gestellt.

Auch die vorher zitierte eigene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beweist nicht das Gegenteil. Es mag zwar sein, dass verschiedene Merkmale, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit wesentliche Indizien für ein Dienstverhältnis sind, im Fall der Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild die (sonstigen) Merkmale eines Dienstverhältnisses dominieren, kaum oder gar nicht (mehr) brauchbar sind.

Zahlreiche Entscheidungen des VwGH zeigen jedoch, dass - unter Berücksichtigung des im gegebenen Zusammenhang zu beachtenden Trennungsprinzips - vor allem die Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Kapitalgesellschaft und das (auf die Geschäftsführertätigkeit zu beziehende) Unternehmerwagnis auch im Fall der Weisungsungebundenheit verschieden ausgestaltet sein können und daher (auch) als (sonstige) Merkmale eines Dienstverhältnisses in Betracht kommen.

Der Verfassungsgerichtshof verkennt nicht, dass das damit angesprochene Problem aus der Sicht einer Gesamtbetrachtung der Steuerbelastung, vor allem auch unter dem Aspekt eines rechtsformorientierten Steuerbelastungsvergleiches und daher der Rechtsformwahl, von erheblicher praktischer und steuerpolitischer Bedeutung ist.

Es liegt innerhalb des dem Gesetzgeber eingeräumten Gestaltungsspielraums, "in der Statuierung der Pflicht zur Entrichtung lohnabhängiger Abgaben von einem weiten Dienstnehmerbegriff auszugehen".

Das nach AVOG unzuständige Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs geht für das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf allerdings ohne Prüfung der näheren Umstände meiner tatsächlichen Tätigkeit jedenfalls davon aus, dass meine Einkünfte jedenfalls Einkünfte aus selbständiger Arbeit sein müssen.

Wird im Unternehmen einer Kapitalgesellschaft eine Tätigkeit in einer Art verrichtet, die einem Dienstverhältnis zumindest nahesteht, weil sie - mit Ausnahme der allenfalls fehlenden Weisungsungebundenheit - Merkmale aufweist, die für ein Dienstverhältnis (und nicht für einen Werkvertrag oder einen Auftrag) typisch sind, so begegnet es keinen Bedenken, wenn die dafür gewährten Vergütungen in die auf Dienstverhältnisse und Arbeitslöhne abstellenden steuerlichen Behandlungen einbezogen werden, mag auch die beschäftigte Person gleichzeitig an der Kapitalgesellschaft (wesentlich) beteiligt sein (vgl. auch Taucher, Kommunalsteuer, Kommentar, §2 Rz. 110).

Sollten jedoch - etwa als Folge der Höhe dieser Beteiligung - neben der Weisungsungebundenheit auch die übrigen Merkmale eines Dienstverhältnisses nicht mehr erkennbar sein, so ist bereits einkommensteuerrechtlich kein Fall des § 22 Z 2, Teilstrich 2, EStG 1988 gegeben.

Es kann strittig sein, ob zwischen der GmbH und dem Geschäftsführer/Mehrheitsgesellschafter ein Dienstverhältnis besteht oder nicht.

Der Geschäftsführer - auch wenn Mehrheitsgesellschafter - einer GmbH erbringt mit seiner Leistung unter Umständen keinen bestimmten Erfolg, also kein Werk; vielmehr obliegt ihm die Erbringung einer Arbeitsleistung. Unter Umständen vollbringt er Tätigkeiten wie ein normaler Angestellter, da ihm Fachwissen - zB der Baubranche - fehlt und er sich der fachlichen Weisung zB des Baumeisters zu unterwerfen hat.

Nach § 47 Abs 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Nach dem durch das AbgÄG 1994, BGBl Nr 680 mit Wirkung für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 1993 enden (vgl Art IIZ 11 AbgÄG 1994), also insoweit rückwirkend - eingefügten letzten Satz dieser Gesetzesstelle ist ein Dienstverhältnis weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs 1Z 1 lit b EStG 1988 vorliegen.

Der letztgenannten Gesetzesstelle kann dabei nur die Bedeutung beigemessen werden, dass hier eine Regelung für solche Personen getroffen wird, die an der Kapitalgesellschaft überhaupt beteiligt, wenn auch nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 (zweiter Teilstrich) EStG 1988 beteiligt sind.

Dem Hinweis auf die nähere Regelung der Wesentlichkeit einer Beteiligung im § 22 Z 2 EStG 1988 kann nur die Bedeutung beigemessen werden, dass die Regelung allein solche Personen treffen sollte, die überhaupt in einem Beteiligungsverhältnis zur Gesellschaft stehen.

Diese Absicht des Gesetzgebers geht auch aus den Erläuterungen der Regierungsvorlage zum AbgÄG 1994 hervor, wonach damit klargestellt werden sollte, dass Gesellschafter-Geschäftsführer mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit jedenfalls auch als in einem Dienstverhältnis stehend anzusehen seien (1624 BlgNR 18. GP).

Erspart sich das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs - wie im gegenständlichen Fall - Ermittlungsaufwand so wird dies zwangsläufig mit Kassation eines Bescheides enden, sofern dieses Finanzamt überhaupt zuständig ist.

Dies schon deshalb, weil die Aufgabe, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, in erster Linie der Abgabenbehörde erster Instanz zukommt.

Damit leidet das Verfahren jetzt bereits an einem eklatanten Begründungsmangel und sohin an Rechtswidrigkeit des Inhaltes.

Zur Frage der Zulässigkeit der Prüfung meiner Person nach § 147 BAO wurde zunächst seitens des Finanzamtes ausgeführt, dass aufgrund meiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aufgrund meiner vielen Bankkonten ich quasi wie ein (Einzel-)Unternehmer geprüft

werde. Ich habe keine taugliche Rechtsgrundlage moniert, aufgrund meines Vorbringens hat offenbar die Abgabenbehörde nach einer anderen Begründung gesucht.

*In weiterer Folge hat das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs im Schreiben vom 06.07.2018 ausgeführt, dass ich zu Aufzeichnungen verpflichtet bin, da ich mehrheitlich seit Dezember 2014 an der (ehemaligen) ***6*** GmbH beteiligt bin und daraus im steuerlichen Sinne Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 Z.2 EStG) beziehe, weshalb meine bisherige Behandlung dieser Einkünfte in den Abgabenerklärungen 2015 und 2016 als nichtselbständige Einkünfte auch unrichtig ist.*

Auch dieser Rechtsansicht bin ich entgegengetreten.

*Dann wurde in einem Schreiben des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 20.07.2018 festgehalten, dass ich laut Prüfungsauftrag betriebliche Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z.2 zweiter Teilstrich EStG 1988 aufgrund meiner Mehrheitsbeteiligung an der ***6*** GmbH erziele, ungeachtet dessen, dass hinsichtlich dieser Einkünfte Lohnzettel übermittelt wurden und die Beschäftigung sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufzuweisen vermochte.*

Auch diese Rechtsansicht ist im diametralen Gegensatz zu den Feststellungen der GPLA Prüfung des Finanzamtes Wien 4/5/10 für den Zeitraum 01.01.2013 bis 31.12.2015, wonach diese Einkünfte als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit rechtskräftig qualifiziert wurden. Diese amtlichen Unterlagen sind notorisch, wurden von mir zusätzlich im anhängigen Verfahren vorgelegt, dies unter Anschluss der Ausführungen meiner vormaligen steuerlichen Vertretung, welcher die Rechtsansicht des Finanzamtes Wien 4/5/10 in merito teilt.

Aus den Einkommensteuerrichtlinien ergibt sich, dass ich nicht zu Buchführungspflichten verhalten bin, eine Verpflichtung zu Aufzeichnungen besteht demnach für mich nicht.

Es wurde nicht beurteilt, ob ich meine Arbeitskraft iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 schulde, welches Anstellungsverhältnis aufgrund welcher vertraglicher Vereinbarung besteht und ob ich für die Tätigkeit als GF oder für sonstige Angestelltentätigkeit oder gar in einem Mischverhältnis entlohnt werde.

Ich stelle den Antrag das Bundesfinanzgericht möge eine mündliche Verhandlung anberaumen und in Stattgebung meiner Beschwerde gegen den Bescheid vom 01.07.2019 den Bescheid Prüfungsauftrag gemäß § 147 BAO vom 05.02.2018 beheben.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 28. Jänner 2021 wies das Finanzamt Österreich die Beschwerde vom 31. Juli 2019 gegen den Abweisungsbescheid vom 1. Juli 2019 als unbegründet ab, was das Finanzamt so begründete:

In der gegenständlichen Beschwerde wurde seitens des Beschwerdeführers vorgebracht:

[Es folgt die Wiedergabe der Beschwerde, Text siehe oben]

Vorweg werden nochmals maßgebliche Rechtsgrundlagen hervorgehoben.

§ 126 Bundesabgabenordnung

(1) Die Abgabepflichtigen und die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichteten Personen haben jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.

(2) Insbesondere haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

(3) Abs. 2 gilt sinngemäß für die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und der sonstigen Einkünfte.

§ 147 Bundesabgabenordnung

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

(2) Auf Prüfungen, die nur den Zweck verfolgen, die Zahlungsfähigkeit eines Abgabepflichtigen und deren voraussichtliche Entwicklung festzustellen, finden die Bestimmungen des § 148 Abs. 3 und die §§ 149 und 150 keine Anwendung.

§ 29 Sonstige Einkünfte sind nur:

1. Wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 gehören. Bezüge, die

- freiwillig oder

- an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person oder

- als Leistung aus einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b) gewährt werden, soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a oder gegebenenfalls vor einer Verfügung im Sinne des § 108i Z 3 eine Prämie nach § 108g in Anspruch genommen worden ist, oder es sich um Bezüge handelt, die auf Grund einer Überweisung einer BV-Kasse (§ 17 BMSVG oder gleichartige österreichische Rechtsvorschriften) geleistet werden,

sind nicht steuerpflichtig. Werden die wiederkehrenden Bezüge als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes: Die wiederkehrenden Bezüge sowie gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sind nur insoweit steuerpflichtig, als die Summe der vereinnahmten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung übersteigt. Besteht die Gegenleistung nicht in Geld, ist als Gegenwert der kapitalisierte Wert der wiederkehrenden Bezüge (§§ 15 und 16 des Bewertungsgesetzes) zuzüglich allfälliger Einmalzahlungen anzusetzen. Stellt ein aus Anlaß der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vereinbarter wiederkehrender Bezug keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung dar, sind die Renten oder dauernden Lasten nur dann steuerpflichtig, wenn

- sie keine Betriebseinnahmen darstellen und

- sie keine derart unangemessen hohen wiederkehrenden Bezüge darstellen, daß der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der wiederkehrenden Bezüge

wirtschaftlich bedeutungslos ist und damit eine freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs. 1 Z 4 erster Satz) vorliegt.

2. Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31).

3. Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören. Solche Einkünfte sind nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens 220 Euro betragen. Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 2).

4. Funktionsgebühren der Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften, soweit sie nicht unter § 25 fallen

§ 299 Bundesabgabenordnung

(1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;

b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059).

Der Beschwerdeführer (im Folgenden Bf) bringt im Wesentlichen vor:

1

§ 147 BAO, der Prüfungsauftrag sei für Unternehmer bestimmt, da diese zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet sind.

2

Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Hinblick auf die GPLA Prüfung betreffend die ***6*** GmbH, bei der die Qualifizierung der Einkünfte des Bf aus der Tätigkeit für die ***6*** GmbH im Prüfungszeitraum seitens der GmbH als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit unbeanstandet blieb.

3

Nichtvorliegen von Buchführungspflichten gemäß den Einkommensteuerrichtlinien und demnach keine Aufzeichnungspflichten des Bf.

4

*Unter Anführung von Judikatur und Literatur zur Abgrenzung selbständiger/nicht selbständiger Einkünfte: Nichtbeurteilung seitens der Abgabenbehörde, ob der Bf der ***6*** GmbH seine Arbeitskraft iSd § 47 Abs. 2 geschuldet hat, welches Angestelltenverhältnis aufgrund gemäß welcher vertraglicher Vereinbarung bestand und ob der Bf für die Tätigkeit als Geschäftsführer oder für sonstige Angestelltentätigkeit oder gar in einem Mischverhältnis entlohnt wurde.*

Dazu wird ausgeführt:

Ad 1

§ 147 BAO: der Prüfungsauftrag ist keineswegs nur für Unternehmer bestimmt. § 147 BAO ist bei jedem der zur Führungen von Aufzeichnungen verpflichtet ist anwendbar. Nicht nur Unternehmer können zur Führung von Aufzeichnungen verpflichtet sein, wie sich aus § 126 Abs. 3 BAO hinsichtlich der sonstigen Einkünfte klar ergibt.

Ad 2

*Dazu ist festzustellen, dass schon aus Gründen der fehlenden Parteienidentität, ***6*** GmbH (GPLA Prüfung) einerseits und Bf andererseits, dem Grundsatz von Treu und Glauben aufgrund der GPLA Prüfung verfahrensgegenständlich keine Bedeutung zukommt.*

*Weiter ist auch mangels Behördenidentität, die GPLA Prüfung der ***6*** GmbH erfolgte durch das Finanzamt Wien 4/5/10, keine Maßgeblichkeit des Grundsatzes von Treu und Glauben für das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf aufgrund der GPLA Prüfung abzuleiten. Dem Bf gegenüber hat das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf hinsichtlich der einkommensteuerlichen Beurteilung seiner Einkünfte von der ***6*** GmbH betreffend die Einkunftsart nach § 2 Abs. 3 EStG kein Verhalten gesetzt, das Raum für die Anwendbarkeit des Grundsatzes von Treu und Glauben bietet.*

Ad 3

Verwiesen wird auf die diesbezüglichen Ausführungen des angefochtenen Bescheides:

Festzuhalten ist, dass die Begriffe „Bücher“ bzw. „Aufzeichnungen“ nicht ident sind. Bücher (iSd Abgabenvorschriften) sind Aufschreibungen, die der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich dienen. Aufzeichnungen (iSd Abgabenvorschriften) sind Aufschreibungen, die sonstigen abgabenrechtlichen Zwecken (zB Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) dienen. Dass der Antragsteller im Zeitraum laut Prüfungsauftrag zur Führung von Büchern verpflichtet gewesen wäre, wird seitens der Abgabenbehörde nicht behauptet. Der Verweis auf die EStR RZ 5202, 5303 geht daher ins Leere.

Ad 4

Verfahrensgegenständlich ist die Frage, ob der Bf im Prüfungszeitraum 2015, 2016 zur Führung von Aufzeichnungen verpflichtet war und daher eine Prüfung nach § 147 zulässig ist.

Schon im angefochtenen Bescheid wurde in Ansehung der angeführten Normen dargelegt, dass und aus welchen rechtlichen Erwägungen Aufzeichnungspflicht des Bf jedenfalls bestand. Auf die diesbezüglichen Ausführungen wird daher verweisen.

*Das Vorbringen zur Nichtbeurteilung seitens der Abgabenbehörde, ob der Bf der ***6*** GmbH seine Arbeitskraft iSd § 47 Abs. 2 geschuldet hat, welches Angestelltenverhältnis aufgrund gemäß welcher vertraglicher Vereinbarung bestand und ob der Bf für die Tätigkeit als Gf oder für sonstige Angestelltentätigkeit oder gar in eine Mischverhältnis entlohnt wurde, ist in*

Ansehung der Ausführungen des angefochtenen Bescheides, auf welche nochmals verwiesen wird, nicht relevant.

Eine Gewissheit der Unrichtigkeit des Spruches des verfahrensgegenständlichen Prüfungsauftrags liegt nicht vor.

Begründungsmängel eines Bescheides berühren die Frage der Richtigkeit eines Bescheidspruches nicht.

Die gegenständliche Beschwerde war daher abzuweisen.

Die Beschwerde vorentscheidung wurde dem Bf nachweislich am 2. Februar 2021 zugestellt.

Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 15. Februar 2021 stellte der Bf Vorlageantrag:

*Mir, KR ***1*** **2***, geboren ***25***, ***4***, ***3***, wurde am 02.02.2021 die Beschwerde vorentscheidung vom 27.01.2021 der erkennenden Behörde Finanzamt Österreich, DST Wien 12/13/14 Purkersdorf zugestellt und stelle ich binnen offener Frist den*

ANTRAG

auf Entscheidung über meine Beschwerde vom 31.07.2019 (Vorlageantrag) gegen die Abweisung meines Antrages gemäß § 299 BAO vom 08.01.2019 durch das Bundesfinanzgericht.

Auch die Beschwerde vorentscheidung ist mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes, unrichtiger rechtlicher Beurteilung sowie sekundären Verfahrensmängeln behaftet.

Daraus, dass die belangte Behörde zur Beurteilung der Erfolgsaussichten der Beschwerde auf Sachverhaltsfeststellungen und daraus ableitbare Schlüsse greift, welche eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens und der Wahrung des Parteiengehörs bedurft hätten, ergibt sich bereits, dass die Beschwerde als erfolgsversprechend anzusehen ist.

*I. Unstrittig ist betreffend meine Person zu Steuernummer ***5*** ein Verfahren gemäß § 144 BAO sowie § 147 BAO beim Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf (bis 31.12.2020) respektive Finanzamt Österreich (seit 01.01.2021) anhängig.*

Selbst in der Beschwerde vorentscheidung verkennt die belangte Behörde, dass weder die formellen noch materiellen Voraussetzungen für die Anwendung des § 147 BAO in meinem Falle gegeben sind.

II. Beide Prüfungsaufträge des vormaligen Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf wurden für die ausstellende Behörde jeweils von einer Person „i.V.“ mit der folgenden unleserlichen Paraphe händisch unterschrieben, was aus dem Prüfungsauftrag ersichtlich ist:

[...]

*Eine dieser Paraphe ähnelnde Unterschrift findet sich auch auf einer beim Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs am 2. Juli 2018 aufgenommen Niederschrift unterhalb jener von AD RegR ***13*** **14*** und stammt von AD Ing. ***26*** **27***:*

[...]

*AD Ing. ***26*** ***27*** ist wie auch AD ***12*** ***11*** und AD RegR ***13*** ***14*** gemäß dem Personen- und Organisationsverzeichnis der Österreichischen Bundesverwaltung Angehöriger der Dienststelle „Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs“, Einheit „Betriebliche Veranlagung Team 02“.*

*AD Ing. ***26*** ***27*** ist kein Organ des Finanzamts Wien 12/13/14 Purkersdorf, die Prüfungsaufträge sind sohin nicht von einem Organ des sachlich zuständigen Finanzamts unterfertigt und sohin nicht rechtswirksam erlassen worden.*

Mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Bescheide bedürfen nach dem Gesetz weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung, sie gelten als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt (§ 96 letzter Satz BAO).

Die beiden (automationsunterstützten) Prüfungsaufträge weisen nun aber eine (unleserliche) Unterschrift mit dem zusätzlichen Vermerk „i.V.“ (in Vertretung) aus, was gesetzlich nicht vorgesehen ist und die von einem Organ eines örtlich und sachlich nicht zuständigen Finanzamtes stammt.

Bescheidqualität kommt den beiden Prüfungsaufträgen bereits aus formellen Erwägungen daher nicht zu und wäre meinem Antrag gemäß § 299 BAO jedenfalls schon aufgrund dieses Faktums Folge zu geben.

III. Die Beschwerdeentscheidung und auch der Bescheid selbst sind mit Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes behaftet, da die dem Bescheidinhalt zugrunde liegenden Rechtsnormen falsch ausgelegt wurden (VwGH 17.6.1981, Zl. 3097/80).

Die Bestimmung des § 147 BAO wird falsch interpretiert und durch die Behörde – auf den von ihr angenommenen Sachverhalt -in meinem Falle zur Anwendung gebracht.

Der Spruch des Bescheides ist mit Gewissheit rechtswidrig und verstößt gegen das Gesetz.

Der Bescheidspruch ist aber nicht nur wegen unzutreffender Auslegung der Rechtsvorschriften inhaltlich rechtswidrig sondern auch, da entscheidungserhebliche Tatsachen nicht berücksichtigt respektive gar nicht erhoben wurden.

Ich habe nach Zustellung der Prüfungsaufträge releviert, dass ich nicht zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen in diesen Jahren 2015 und 2016 verpflichtet bin, ebenso die Zuteilung meines Aktes an das für mich nicht örtlich zuständige Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs wider die Vorschriften des AVOG rechtswidrig ist.

*Zur Frage der Zulässigkeit der Prüfung meiner Person nach § 147 BAO führt das (in völliger Verkennung der Regelungen des AVOG meines Erachtens nach überhaupt unzuständige) Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs (durch das nicht zur Vertretung des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf gemäß Geschäftsverteilung befugte Organ AD RegR ***13*** ***14***) im Schreiben vom 06.07.2018 aus, dass ich zu Aufzeichnungen verpflichtet bin, da ich mehrheitlich seit Dezember 2014 an der (ehemaligen) ***6*** GmbH beteiligt bin und daraus im steuerlichen Sinne Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 Z.2 EStG) beziehe, weshalb meine*

bisherige Behandlung dieser Einkünfte in den Abgabenerklärungen 2015 und 2016 als nichtselbständige Einkünfte unrichtig ist.

Die Rechtsansicht - dass allein die Stellung als Mehrheitsgesellschafter im Sinne des UGB oder anderer gesetzlicher Vorschriften zwangsläufig zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen führt-ist unrichtig und in Widerspruch zu Judikatur und üblicher Rechtsansicht der Abgabenbehörden (siehe dazu Judikatur des VwGH und OGH zur Abgrenzung eines Werkvertrages von einem Dienstvertrag und einem freien Dienstvertrag, überdies die Judikatur zur Scheinselbständigkeit).

*Feststellungen darüber, wie meine Tätigkeit in der ***6*** GmbH gestaltet war und ob ich Unternehmerinitiative entwickelt und ein Unternehmerrisiko getragen habe (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 23 Tz 28) enthalten die Bescheide nicht. Die von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen reichen nicht aus, um beurteilen zu können, ob mir eine Unternehmerstellung zukommt und ich zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet bin.*

Vom zuständigen Finanzamt wurde vor Erlassen der Prüfungsaufträge keine Feststellung darüber getroffen, welcher konkrete Tatbestand vorliegt, der zu einer im Prüfungszeitraum gegebenen Aufzeichnungspflicht führt. Auch in den Begründungen der beiden Prüfungsaufträge sind keine diesbezüglichen Darlegungen enthalten.

Sekundäre Verfahrensmängel werden gerügt, da es für eine steuerrechtliche Beurteilung auf das schuldrechtliche Verhältnis ankommt.

Die Erlassung eines auf § 147 BAO oder auch § 144 BAO gestützten Prüfungsauftrags setzt aber voraus, dass eine Buchführungs- oder Aufzeichnungspflicht vorliegt [arg verpflichtet ist" bzw „zu führen haben"].

Es ist daher rechtswidrig, auf § 147 BAO oder § 144 BAO gestützte Prüfungshandlungen vorzunehmen, um so in Erfahrung zu bringen, ob ein Abgabenschlichtiger überhaupt derartigen Prüfungshandlungen unterworfen werden kann.

Das Agieren der Finanzverwaltung ist auch hinsichtlich der Vornahme einer Außenprüfung respektive einer Nachschau gesetzeswidrig.

*IV. Der Sachverhalt zufolge meiner Mehrheitsbeteiligung an der ***6*** GmbH wurde durch die Abgabenbehörden auch bereits einer genauen Prüfung unterzogen.*

Das Finanzamt Wien 4/5/10 hat im Rahmen einer GPLA Prüfung genau eben diese Konstellation einer eingehenden Betrachtung unterzogen und für den Zeitraum 01.01.2013 bis 31.12.2015 meine Einkünfte als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit rechtskräftig qualifiziert.

Das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf verweist darauf, dass im Zusammenhang mit der Beurteilung als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit durch das Finanzamt Wien 4/5/10 nur ein Bericht und kein Bescheid vorliegt, auch keine Behörden- und Parteienidentität vorliegt.

Auch diese Rechtsansicht ist verfehlt.

Dieses Agieren widerspricht zunächst einmal dem Grundsatz von Treu und Glauben, worunter verstanden wird, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben.

*Es ist denkunmöglich, dass das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf und das Finanzamt Wien 4/5/10 denselben Lebenssachverhalt (nämlich meine Tätigkeit und meine Einkünfte aus einer Mehrheitsbeteiligung an der ***6*** GmbH) rechtlich jeweils anders beurteilen, dies abgesehen davon, dass eine GPLA Prüfung sich intensiv mit den tatsächlichen Umständen auseinandersetzt und die rechtliche Schlussfolgerung des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf lediglich auf dem Faktum der Gesellschafterstellung beruht. Der Grundsatz von Treu und Glauben ist auch im Abgabenrecht zu beachten (zB VwGH 10. 10. 1996, 95/15/0208, 0209).*

Wie erwähnt fehlen Feststellungen zu der rechtlich unrichtigen Schlussfolgerung des Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf, die Rechtswidrigkeit des Inhaltes wird überdies neben der unrichtigen rechtliche Beurteilung releviert.

Richtig ist, dass der Betriebsprüfungsbericht kein Bescheid ist (zB VwGH 4.6.2009, 2006/13/0076), die Beschwerdeinstanz verkennt jedoch das Faktum der Schlussbesprechung.

Nach Beendigung einer Prüfung ist eine Schlussbesprechung abzuhalten (so ausdrücklich § 149 Abs 1 BAO) und über deren Ergebnis ein schriftlicher Bericht zu erstatten (§ 150 BAO).

Das Finanzamt Wien 4/5/10 hat nach der GPLA Prüfung wie gesetzlich normiert formell zu einer mündlichen Schlussbesprechung geladen und sein Ermittlungsergebnis wie auch seine rechtliche Würdigung verkündet. Ein Schriftformgebot ist diesbezüglich nicht normiert. Nur der anschließende Bericht hat als Begründung schriftlich zu erfolgen.

Zweifel am normativen, rechtsgestaltenden und rechtsfeststellenden Gehalt der Entscheidung des Finanzamtes 4/5/10 gab und gibt es bis dato nicht. Zur Begründung wurde auf den Bericht verwiesen.

Gemäß § 149 BAO ist über das Ergebnis einer Außenprüfung eine Schlussbesprechung abzuhalten und ist über diese eine Niederschrift aufzunehmen.

Die Abhaltung der Schlussbesprechung dient der letztmaligen Gewährung des Parteienghört vor der endgültigen Abfassung und Ausfertigung des Prüfungsberichts.

Das Gesetz enthält jedoch weder eine nähere Umschreibung des notwendigen Inhalts der Niederschrift, noch existiert ein gesetzlicher Mindestinhalt für den nachfolgenden Prüfungsbericht. Eine allfällige inhaltliche Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Niederschrift anlässlich der Schlussbesprechung kann auch nicht gesondert angefochten werden.

Die mündliche Erlassung des Bescheides durch Verkündung gemäß § 97 Abs 1 lit b BAO war ein Formalakt, der durch Ladung zur Schlussbesprechung als solcher zu Bewusstsein kam (Hinweis E 29.9.1992, 91/09/0186; E 31.3.1993, 92/01/0402; Stoll, BAO-Kommentar, 941, 1016; Walter-Mayer, Verwaltungsverfahrenrecht/6, Rz427).

Das bloße Abstellen des Finanzamtes Österreich in seiner Beschwerdevorentscheidung, dass nur die Mehrheitsbeteiligung für die Anwendbarkeit des § 147 BAO ausreicht und Feststellungen des Finanzamtes Österreich DST Wien 4/5/10 für die dieselbe Beurteilung selbständiger Tätigkeit oder unselbständiger Tätigkeit keine Aussagekraft haben, ist rechtswidrig und regt auch den Gleichheitssatz betreffende Bedenken dahingehend, der Gesellschafter-Geschäftsführer werde deswegen (ohne sachliche Rechtfertigung) schlechter gestellt.

Auch im Abgabenverfahren gibt es eine Beweislast für das Finanzamt und hat die Behörde dem Grundsatz „in dubio pro reo“ entsprechend vorzugehen.

Wie das Finanzamt zu seinen Annahmen kommt wird nicht dargelegt und ist dies auch aus dem Ermittlungsverfahren nicht ableitbar.

Meines Erachtens nach ist mein Recht, dass die Behörde zur Erforschung der materiellen Wahrheit dem Grundsatz der Amtswegigkeit folgend gemäß den Bestimmungen §§ 115 BAO iVm 279 BAO und die Behörde der Objektivität verpflichtet ist, nicht mehr gewahrt.

Das Finanzamt allein bleibt aber verfahrensbeherrschender Träger der Sachverhaltsermittlung des Verfahren und seiner Ergebnisse und sohin alleine daher verfahrensleitend, verfahrensbestimmend und anordnungsbefugt sowie Alleinträger der Verantwortung des Verfahrens und seines Ergebnisses.

Aus dieser Verpflichtung und Verantwortlichkeit heraus bestimmt die Abgabenbehörde Inhalt und Umfang ihrer Ermittlungstätigkeit.

Der amtswegigen Ermittlungspflicht wird nicht im gebotenen gesetzlichen Sinne entsprochen. Die Abgabenbehörde stützt sich auf Hypothesen.

Nötige Feststellungen werden infolge unrichtiger rechtlicher Beurteilung nicht getroffen, Beweisergebnisse übergangen oder unrichtig irrtümlich wiedergegeben, was als Verfahrensfehler in jedem Falle gerügt wird, ebenso aber inhaltliche Rechtswidrigkeit bedeutet.

In Anknüpfung an die dargestellte Verkennung der Rechtslage wird es unterlassen, den Sachverhalt vollständig und richtig amtswegig zu erheben und den für die Erledigung maßgeblichen Sachverhalt vollständig zu ermitteln und festzustellen, die notwendigen und bereits angebotenen Beweise nicht aufgenommen.

Dazu wäre das Finanzamt aber von Amts wegen neben europarechtlichen rechtsstaatlichen Prinzipien auch gemäß §§ 115 BAO ff verpflichtet.

In meinem Fall geht das Finanzamt Österreich bei einer GPLA Prüfung in der Statuierung der Pflicht zur Entrichtung lohnabhängiger Abgaben von einem Dienstnehmerbegriff aus, den das Finanzamt Österreich aber bei den gegenständlichen Prüfungsaufträgen wieder übergeht, dies aber nun allerdings ohne jegliche Prüfung der näheren Umstände meiner tatsächlichen Tätigkeit.

Damit leidet das Verfahren an einem weiteren eklatanten Begründungsmangel und sohin an Rechtswidrigkeit des Inhaltes, auch die Beschwerdeentscheidung ist in diesem punctum rechtlich verfehlt.

Die Prüfungsaufträge sind mit Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes behaftet, da die dem Bescheidinhalt zugrunde liegenden Rechtsnormen § 144 BAO und § 147 BAO falsch ausgelegt wurden (siehe VwGH 17.6.1981, ZI. 3097/80).

Das Verfahren ist rechtswidrig, da es auf einer falschen Auslegung der Bestimmungen der BAO, die die Behörde - auch auf den von ihr angenommenen Sachverhalt – zur Anwendung brachte (VwSlg 82A/1947; VwGH 16.11.1978, ZI 2317/77), beruht.

Ebensowenig ist mein Recht, dass die objektive Beweislast im Hinblick auf steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen bei der Behörde liegt nicht gewahrt (hiezue auch VwGH 04.09.1986, 86/16/0114, UFS 15.10.2003 RV/1687-W/02, uvm).

V. Nebstbei sei bemerkt, dass in der Beschwerdeentscheidung - anders noch im abweisenden Bescheid - das Finanzamt Österreich nicht mehr auf die Frage der Tätigkeit einer unzuständigen Behörde - nämlich des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs - eingeht. Tatsache ist, dass in

meinem Falle mein Recht auf Einhaltung der Zuständigkeitsordnung u.a. gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes 2010 (AVOG), BGBl. II. Nr. 165/2010 sowie auch das Recht auf Entscheidung durch die zuständige Behörde nicht gewahrt wurde.

Klar ist nun, dass bloße Vermerke oder die zitierte „Nachbarschaftshilfe“ für die örtliche Übertragung von Aufgaben von einer Behörde an eine andere Behörde nicht ausreichen.

Im Übrigen gibt es die Nachbarschaftshilfe / Verwaltungshilfe unstrittig bereits seit dem Erlass vom 06.03.2012 zu BMF-280000/0021-IV/2/2012 nicht mehr.

Demnach ist das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs unzuständig und das bisherige Verfahren evident rechts- und sogar verfassungswidrig, daher ergo nichtig.

VI. Voraussetzung für die Bescheidaufhebung nach § 299 BAO ist unter anderem die Gewissheit der Rechtswidrigkeit.

Die Feststellung der Unrichtigkeit des Bescheidspruches hat auf Basis der Beweiswürdigung gemäß § 267 BAO zu erfolgen. Auch vor einer Anwendung des § 299 BAO hat die Behörde - unter freier Beweiswürdigung - einen Sachverhalt festzustellen, der zum jeweiligen Spruch des Bescheides führt.

§ 299 Abs. 1 BAO fordert, dass auf Basis des von der Behörde festgestellten Sachverhaltes der Spruch des aufzuhebenden Bescheides mit Gewissheit unrichtig ist.

Die Abgabenbehörde hat im Zusammenhang mit § 147 BAO lediglich marginal Feststellungen getroffen, die per se keine taugliche Grundlage für einen darauf basierenden Prüfungsauftrag darstellen.

Das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf begründet die Zulässigkeit der Abhaltung einer Außenprüfung gemäß § 147 BAO in meinem Fall laut Bescheid vom 01.07.2019 (Seiten 46 ff) soweit ersichtlich zusammenfassend wie folgt:

- § 147 BAO unterscheidet zwischen „Büchern“ und „Aufzeichnungen“. Ich sei als Abgabepflichtiger im Prüfungszeitraum 2015 und 2016 verpflichtet gewesen, Aufzeichnungen zu führen.

*- Im Prüfungszeitraum hätte ich als Abgabepflichtiger Einkünfte aus einer Tätigkeit für die ***6*** GmbH erzielt. Von dieser seien die Einkünfte für den Zeitraum von 1. Jänner 2015 bis 31. Dezember 2015 und vom 1. Jänner 2016 bis 15. Juli 2016 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit qualifiziert worden.*

- Die Feststellung einer GPLA Prüfung des Finanzamts Wien 4/5/10 für den Zeitraum 1. Jänner 2013 bis 31. Dezember 2015, wonach meine Einkünfte als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit qualifiziert wurden, würden nicht in Bescheidform sondern nur in Form eines Berichtes über die Außenprüfung vorliegen.

*- In den fraglichen Zeiträumen sei ich zu mehr als 25% am Grundkapital der ***6*** GmbH beteiligt und deren Geschäftsführer gewesen.*

*- Wäre mein Rechtsverhältnis zur ***6*** GmbH „losgelöst vom Umstand dessen wesentlicher Beteiligung an dieser“ als Dienstverhältnis zu qualifizieren, so bestimme 22 Z 2 2. TS EStG, dass Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG) aufweisenden Beschäftigung gewährt werden,*

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind. Diese Einkünfte stellen betriebliche (nicht gewerbliche) Einkünfte dar, im Rahmen derer Betriebseinnahmen erzielt werden und gegebenenfalls Betriebsausgaben anfallen.

*- Lügen hinsichtlich dieser Beschäftigung „im Hinblick auf die Thematisierung einer allfälligen werkvertraglichen Tätigkeit für die ***6*** GmbH" nicht alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vor, wären diese Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem 23 Z 1 EStG zu qualifizieren.*

- Lügen bei der Tätigkeit nicht alle Tatbestandsmerkmale des § 23 Z 1 EStG vor, bestünden „jedenfalls" Einkünfte aus Leistungen gem § 29 Z 3 EStG.

- Gemäß § 126 Abs 2 BAO habe ich als Abgabepflichtiger, soweit ich weder nach den §§ 124, 125 BAO zur Führung von Büchern verpflichtet bin, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führe und soweit Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag meine Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen. Diese Bestimmung gilt gemäß dem § 126 Abs 3 BAO sinngemäß für die Ermittlung der sonstigen Einkünfte.

- Daher sei ich als Abgabepflichtiger zur Führung von Aufzeichnungen im Prüfungszeitraum verpflichtet gewesen, weshalb die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO vorliegen würden.

Abgabepflichtige sind nach Maßgabe der §§ 124 ff BAO zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen verpflichtet. Unter „Büchern" sind hierbei geschlossene Rechnungskreise derart zu verstehen, dass die einzelnen Eintragungen kontenmäßig aufeinander abgestimmt sind. „Aufzeichnungen" stellen demgegenüber „getrennte Aufschreibungen rechtserheblicher Vorgänge" dar.

Voraussetzung für die der Erteilung eines Außenprüfungsauftrags iSd § 147 BAO ist aber jedenfalls, dass der normunterworfenen Abgabepflichtige zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen verpflichtet ist

Die Abgabenbehörde muss daher mit Sicherheit vom Vorliegen einer Buchführung oder Aufzeichnungspflicht ausgehen können, um überhaupt einen Prüfungsauftrag zu erlassen.

Nach den allgemeinen Beweisregeln der BAO kann eine Tatsache dann in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden, wenn sie von allen in Betracht kommenden Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat.

Hingegen kann nach dem Gesetzwortlaut eine Außenprüfung nicht deshalb vorgenommen werden, weil die Abgabenbehörde in Erfahrung bringen will, ob ein Abgabepflichtiger überhaupt zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen verpflichtet ist (und daher bei ihm eine Außenprüfung stattfinden darf). Für eine derartige Vorgangsweise bietet der Wortlaut des § 147 BAO keinen Spielraum, Nun wurde in meinem konkreten Fall im Prüfungsauftrag gar nicht begründet, warum ich aufzeichnungspflichtig sein soll.

In den Begründungen der Prüfungsaufträge wird nur formelhaft der Gesetzestext des § 147 BAO und des § 144 Abs 1 BAO wiedergegeben.

Es genügt zur Begründung einer Entscheidung aber nicht, nur die angewendeten Gesetzesbestimmungen anzuführen. Vielmehr muss die Begründung eines Bescheids erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen

die Behörde zur Ansicht gekommen ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhalts unter einen bestimmten Tatbestand als zutreffend erachtet.

Diesen gesetzlichen und durch die Judikatur ebenso gebotenen Anforderungen wurde in den Begründungen der Prüfungsaufträge jedenfalls nicht entsprochen, ebensowenig im Bescheid vom 01.07.2019 und in der Beschwerdeentscheidung vom 27.01.2021.

Gegenteilig geht aus den Darlegungen des Finanzamts Wien 12/13/14 Purkersdorf im Bescheid vom 01.07.2019 (1 1/2 Jahre nach Anhängigkeit der Außenprüfung) und in der Beschwerdeentscheidung vom 27.01.2021 (3 Jahre nach Anhängigkeit der Außenprüfung) hervor, dass noch immer nicht feststeht, aufgrund welchen konkreten gesetzlichen Tatbestands vom Vorliegen einer Aufzeichnungspflicht auszugehen ist.

Dies ist in den jeweils bezughabenden Erwägungen in den jeweiligen Bescheiden dokumentiert.

Die Erlassung des Prüfungsauftrages nach § 147 BAO wird nicht mit den Ergebnissen einer vorgenommenen freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs 2 BAO), sondern mit dem eventuellen Vorliegen von allerdings einander ausschließenden Tatbestandsmerkmalen begründet.

So verweist das Finanzamt am 01.07.2019 in seiner Bescheidbegründung auf eine „allfällige“ werkvertragliche Tätigkeit, die zu Einkünften nach § 23 Z 1 EStG führen könnte, kann und will aber zugleich nicht ausschließen, dass die Einkünfte als Geschäftsführer auch unter § 22 Z 2 2. TS EStG fallen oder aber auch sonstige Leistungen gern § 29 Z 3 EStG darstellen könnten.

Es begründet auch nicht, warum die aktenkundigen Feststellungen der GPLA des Finanzamts Wien 4/5/10 (Prüfungszeitraum 1. Jänner 2013 bis 31. Dezember 2015), aus denen hervorgeht, dass seitens Finanzamt Österreich gegen die Einstufung meiner Einkünfte als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit keine Einwände erhoben wurden, zu verwerfen sein sollen.

Es hat für die Rechtstellung eines Abgabepflichtigen eine erhebliche Bedeutung, auf welche der in der BAO normierten Befugnisse die Abgabenbehörde ihre Erhebungen überhaupt stützt. Von der Gewissheit einer Richtigkeit des Spruchs kann daher nicht einmal ansatzweise die Rede sein, vielmehr steht dessen Unrichtigkeit im Raum.

Dies ergibt sich auch aus dem Umstand, dass für Erhebungen und Nachschauen Abfragen im Kontenregister gemäß KontRegG auch laut dem Kontenregistererlass des BMF nicht vorgesehen und aus disziplinar- und strafrechtlichen Gründen nicht zulässig sind. In meinem Fall erfolgten 2 Abfragen, wobei erstaunlicherweise wider besseres Wissen die zweite Abfrage vehement in Abrede gestellt wird und auch entgegen den Bestimmungen des KontRegG keine Verständigung an mich erfolgte.

Vom zuständigen Finanzamt wurden vor Erlassen der Prüfungsaufträge -weder gemäß § 147 BAO noch gemäß § 144 BAO - keine wie auch immer geartete Feststellungen darüber getroffen, welcher konkrete Tatbestand in meinem Falle vorliegt, der zu einer im Prüfungszeitraum gegebenen Aufzeichnungspflicht führt.

Auch in den Begründungen der beiden Prüfungsaufträge sind wohl unstrittig keine diesbezüglichen Darlegungen enthalten.

Es ist als rechts- und gesetzwidrig zu qualifizieren, auf § 147 BAO oder § 144 BAO gestützte Prüfungshandlungen vorzunehmen, um in Erfahrung zu bringen, ob ich als Abgabepflichtiger überhaupt derartigen Prüfungshandlungen unterworfen werden kann.

*Mir vorliegende gutachterliche Stellungnahmen Univ.-Prof. Dr. ***48*** ***45*** und Prof. Dr. ***47*** ***32*** bestätigen mich in meinen Bedenken.*

Ungeachtet des Vorbringens im Antrag und in der Beschwerde hat die Abgabenbehörde entgegen § 115 Abs 4 BAO - zumal keine Entscheidung vorliegt - auch bis dato meine vorgebrachten Angaben über die tatsächlichen und auch rechtlichen Verhältnisse nicht geprüft und gewürdigt.

Die Abgabenbehörde muss und soll - in jede Richtung - die materielle Wahrheit erforschen.

Deshalb habe ich Vorbringen erstattet und entsprechende Beweismittel angeboten.

Die unrichtigen Sachverhaltsfeststellungen werden nach wie vor nicht korrigiert. Es bleibt unklar, welchen Sachverhalt die Abgabenbehörde überhaupt als gegeben annimmt und welche Sachverhaltselemente als entscheidungsrelevant angesehen werden.

Gemäß § 183 Abs 3 BAO kann von der Beweisaufnahme nur dann abgesehen werden, wenn ich in der offenbaren Absicht agieren würde, das Verfahren zu verschleppen.

Ich bestehe lediglich auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften.

Die Abgabenbehörde weigert sich jedoch weiterhin sich mit meinem Vorbringen auseinanderzusetzen.

VII. Unter Verweis auf meine Darlegungen in meinem Antrag vom 08.01.2019 sowie in meiner Beschwerde vom 31.07.2019 zur Rechtswidrigkeit stelle ich den

ANTRAG

auf Entscheidung über meine Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht, das Bundesfinanzgericht möge eine mündliche Verhandlung anberaumen und in Stattgebung meiner Beschwerde gegen den Bescheid vom 01.07.2019 den Bescheid Prüfungsauftrag gemäß § 147 BAO vom 05.02.2018 ersatzlos beheben.

Vorlage

Mit Bericht vom 19. August 2021 legte das Finanzamt Österreich die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte unter anderem aus:

Inhaltsverzeichnis zu den vorgelegten Aktenteilen (Aktenverzeichnis)

Beschwerde

1 Beschwerde 31.07.2019

Bescheide

2 Sonstiges (Zeitraum: 01.2015-12.2016) 01.07.2019

Zusatzdokumente Bescheide

3 Rückschein 05.07.2019

Beschwerdevorentscheidung

4 Beschwerdevorentscheidung 27.01.2021

5 Rückschein Beschwerdevorentscheidung 02.02.2021

Vorlageantrag

6 Vorlageantrag 15.02.2021

Vorgelegte Aktenteile

*7 Gesellschaftsvertrag ***6*** GmbH 02.12.2014*

*8 Lohnzettel 2015 ***6*** GmbH 29.02.2016*

*9 Lohnzettel 2016 ***6*** GmbH 29.07.2016*

10 ESt Erklärung 2015 17.01.2017

11 Einkommensteuerbescheid 2015 19.01.2017

*12 Niederschrift GPLA ***6*** GmbH 23.06.2017*

*13 AP Bericht GPLA ***6*** GmbH 29.06.2017*

14 ESt Erklärung 2016 29.01.2018

15 Prüfungsauftrag 05.02.2018

16 Antrag § 299 BAO betreffend Prüfungsauftrag 08.01.2019

*17 FiBu Auszug ***6*** GmbH 12.03.2019*

18 Aufzeichnungspflicht Norm 08.04.2021

Bezug habende Normen

§§ 92, 93, 96, 126, 147, 148, 299 BAO

Sachverhalt und Anträge

Sachverhalt:

Ein Prüfungsauftrag, datierend mit 05.02.2018, betreffend Einkommensteuer 2015 und 2016 wurde dem vormaligen steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers am 20.02.2018 vorgewiesen und damit wirksam.

Strittig ist, ob den Beschwerdeführer betreffend, für den Zeitraum 2015 und 2016 eine Außenprüfung zulässig ist.

Eingewandt wird seitens des Beschwerdeführers im Wesentlichen die fehlende Buchführung- oder Aufzeichnungspflicht seinerseits (§ 147 Abs. 1 BAO). Der Prüfungsauftrag sei somit rechtswidrig und wird dessen Aufhebung nach § 299 BAO beantragt.

Die Behörde geht aus den im angefochtenen Bescheid und in der Beschwerdeentscheidung dargelegten Gründen davon aus, dass der Spruch des Prüfungsauftrags nicht unrichtig iS des § 299 BAO ist.

Beweismittel:

vorgelegte Dokumente

Stellungnahme:

Auf die Ausführungen der Beschwerdeentscheidung wird verwiesen.

Soweit im Vorlageantrag die mangelnde Bescheidqualität des Prüfungsauftrags infolge dessen Unterfertigung durch ein Organ, das nicht dem damals zuständigen Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf angehörte, vorgebracht wird, ist auszuführen:

Der Prüfungsauftrag wurde automationsunterstützt erstellt und bedurfte daher gar keiner Unterschrift.

Die Unterfertigung durch eine Organ, das nicht dem damals zuständigen Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf angehörte ist rechtlich bedeutungslos. Durch diese Unterschrift/Paraffe wurde der automationsunterstützt erstellte Bescheid/Prüfungsauftrag hinsichtlich seines Inhalts nicht verändert.

Weiter wird zum Vorlageantrags festgehalten:

*Der Außenprüfungsbericht des Finanzamts Wien 4/5/10 bzw. die diesbezüglich abgehaltenen Schlussbesprechung samt Niederschrift haben keinerlei normativen, rechtsgestaltenden oder rechtsfeststellenden Charakter. Im Übrigen war der Beschwerdeführer in GPLA-Prüfungsverfahren der ***6*** GmbH nicht Partei.*

Allfällige Begründungsmängel eines Bescheides, des Prüfungsauftrages tangieren nicht die Frage der Richtigkeit oder Unrichtigkeit seines Spruchs und wären sie daher gegenständlich nicht entscheidungsrelevant.

Die angesprochenen Gutachten wurden seitens des Beschwerdeführers im gegenständlichen Verfahren nicht vorgelegt.

Es wird beantragt, die Beschwerde abzuweisen.

Urkundenvorlage vom 31. August 2021

Der Bf richtete an das Bundesfinanzgericht am 31. August 2021 ein Schreiben folgenden Inhalts:

Sehr geehrter Herr Vorsitzender !

Ich wurde seitens des Finanzamt Österreich, Dienststelle Wien 12/13/14 Purkersdorf (FA08) mit Schreiben vom 19.08.2021 gemäß § 265 Abs. 4 BAO davon informiert, dass meine Beschwerde vom 31.07.2019 gegen den Bescheid des vormaligen Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 01.07.2019, mit welchem mein Antrag vom 08.01.2019 gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des Prüfungsauftrags gemäß § 147 BAO vom 05.02.2018 abgewiesen wurde, dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurde.

Als nova causa superveniens bedeutsam und relevant und im Vorlagebericht des Finanzamtes aber unerwähnt geblieben ist die Tatsache, dass mir ein (gleichlautender) Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 22.06.2021 über einen Prüfungsauftrag gemäß § 147 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2015-2016 zugestellt wurde.

Mit dem Bescheid vom 05.02.2018 über einen Prüfungsauftrag, wonach ich eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO zu dulden und meinen Mitwirkungspflichten nachzukommen habe, wurde in der Sache entschieden. In diesem Zusammenhang ist mein Beschwerdeverfahren anhängig.

Mit dem gleichlautenden Bescheid vom 22.06.2021 wurde über die gleiche Rechtssache noch einmal entschieden.

Formell wurde sohin über die gleiche Rechtssache zweimal entschieden (Bescheid vom 05.02.2018 sowie vom 22.06.2021).

Der Erlassung des zweiten Bescheides steht allerdings die materielle Rechtskraft des ersten Bescheides im Wege.

Dass in meinem Fall nach meiner Ansicht der Bescheid vom 05.02.2018 gesetz-, rechtswidrig und nicht rechtswirksam ergangen ist ändert nichts daran, dass dieser Bescheid dem Rechtsbestand angehört und somit auch die Abgabenbehörde an die materielle Rechtskraft dieses Bescheides gebunden ist.

Das Finanzamt Österreich hätte also, um den zweiten Bescheid verfahrensrechtlich zulässig erlassen zu können, den ersten Bescheid im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten beseitigen müssen, z.B. durch Bescheidaufhebung nach § 299 BAO.

Der Grundsatz "ne bis in idem" besagt, dass in ein und derselben Sache nicht zweimal entscheiden werden darf (Unwiederholbarkeit, Einmaligkeitswirkung).

Die materielle Rechtskraft eines Bescheides (sie setzt die formelle Rechtskraft des Bescheides voraus), steht der Erlassung eines weiteren Bescheides in derselben Sache entgegen.

Auch bezüglich des weiteren identen Bescheides vom 22.06.2021 wurde meinerseits ein Antrag gemäß § 299 BAO gestellt, eine Entscheidung ist bis dato nicht ergangen.

Ich darf ersuchen in Ihrer Entscheidung die Rechtswirkungen des zweiten gleichlautenden Bescheides vom 22.06.2021 als lex-posterior-Bescheid zu berücksichtigen, da jedenfalls keine Rechtswirksamkeit des Bescheides vom 05.02.2018 vorliegt.

Ich halte meine Anträge aufrecht.

Beigefügt war folgender Bescheid über einen Prüfungsauftrag gemäß § 147 BAO:

Prüfungsauftrag vom 22. Juni 2021

Das Finanzamt Österreich, 1000 Wien, Postfach 260, erließ zu Steuernummer ***5*** am 22. Juni 2021 gegenüber dem Bf einen Prüfungsauftrag wie folgt:

Bescheid über einen Prüfungsauftrag

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

*****11*** **12*****

*****29*** **28*****

Gegenstand der Außenprüfung - Zeiträume:

Einkommensteuer 2015-2016

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).

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen den Prüfungsauftrag ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig (§ 148 Abs. 4 BAO).

Der Prüfungsauftrag trägt keine Unterschrift, jedoch den Hinweis:

Die Ausfertigung wurde mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt.

Der Prüfungsauftrag wurde – gemeinsam mit einem Nachschauauftrag betreffend Umsatzsteuer 2017 - am 22. Juni 2021 vom Finanzamt Österreich amtssigniert. Er wurde laut Zustellnachweis am 28. Juni 2021 vom Bf behoben (OZ 46 zu RV/7102838/2021).

Äußerung des Finanzamts

Das Finanzamt äußerte sich am 2. September 2021 dazu dahingehend, dass der Prüfungsauftrag vom 22. Juni 2021 zur Erweiterung der prüfenden Organe um einen Prüfer erlassen worden sei.

Antrag des Bf vom 4. Oktober 2021

Am 4. Oktober 2021 langte beim Bundesfinanzgericht folgender Antrag des Bf vom selben Tag ein:

*I. Unstrittig ist - respektive war - betreffend meine Person zu Steuernummer ***5*** ein Verfahren gemäß § 144 BAO sowie § 147 BAO beim Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf (bis 31.12.2020) respektive Finanzamt Österreich (seit 01.01.2021) anhängig.*

Mit 05.02.2018 hat das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf (FA08) folgende Bescheide wider mich erlassen:

I) Bescheid über einen Prüfungsauftrag, wonach ich eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO zu dulden und meinen Mitwirkungspflichten gegen der folgenden mit der Prüfung beauftragten Person nachzukommen habe:

*****11*** ***12*****

Gegenstand der Außenprüfung ist die Einkommensteuer für den Zeitraum 2015 bis 2016.

II) Nachschauauftrag, wonach ich eine Nachschau gemäß § 144 BAO zu dulden und meinen Mitwirkungspflichten gegen der folgenden mit der Nachschau beauftragten Person nachzukommen habe:

*****11*** ***12*****

Gegenstand der Nachschau ist die Umsatzsteuer für den Zeitraum 2017.

Eine rechtswirksame und ordnungsgemäße Zustellung dieser beiden Bescheide wurde von mir bis zuletzt bestritten, meiner Ansicht nach kommt - respektive kam – Bescheidqualität den beiden Prüfungsaufträgen auch bereits aus formellen Erwägungen nicht zu.

II. Als nova causa superveniens bedeutsam und relevant und im Vorlagebericht des Finanzamtes aber unerwähnt geblieben ist die Tatsache, dass mir ein (gleichlautender) Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 22.06.2021 über einen Prüfungsauftrag gemäß § 147 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2015-2016 zugestellt wurde.

Nun wurden mir die gleichlautenden Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 22.06.2021 ordnungsgemäß postalisch zugestellt, nämlich

I) Bescheid über einen Prüfungsauftrag, wonach ich eine Außenprüfung Gegenstand der Außenprüfung ist die Einkommensteuer für den Zeitraum 2015 bis 2016 - gemäß § 147 BAO zu dulden und meinen Mitwirkungspflichten gegen der folgenden mit der Prüfung beauftragten Person nachzukommen habe sowie

II) Nachschauauftrag, wonach ich eine Nachschau - Gegenstand der Nachschau ist die Umsatzsteuer für den Zeitraum 2017 - gemäß § 144 BAO zu dulden und meinen Mitwirkungspflichten gegen der folgenden mit der Nachschau beauftragten Person nachzukommen habe.

III. Entgegen meiner Beurteilung geht die Abgabenbehörde davon aus, dass die Bescheide vom 05.02.2018 jeweils durch Vorweisen an meine steuerliche Vertretung am 20.02.2018 ordnungsgemäß zugestellt wurden.

Mit dem Bescheid vom 05.02.2018 über einen Prüfungsauftrag, wonach ich eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO zu dulden und meinen Mitwirkungspflichten nachzukommen habe wurde entschieden, dies formell und materiell rechtskräftig, unanfechtbar im Wege eines ordentlichen Rechtsmittelverfahren mit Bindung der Abgabenbehörde an diesen erlassenen, formell rechtskräftigen Bescheid.

Mit dem gleichlautenden Bescheid vom 22.06.2021 wurde über die gleiche Rechtssache noch einmal entschieden.

IV. Der Grundsatz "ne bis in idem" besagt, dass eine Abgabenbehörde in ein und derselben Sache nicht zweimal entscheiden darf (Unwiederholbarkeit, Einmaligkeitswirkung).

Dieser in der Bundesabgabenordnung nicht ausdrücklich verankerte Grundsatz, gehört aber zu den grundlegenden Pfeilern der Verfahrensordnung (siehe VfGH 09. 03. 1987, B 605/85, VwGH 30. 01. 1991, 90/13/0043) und ist mit dem Begriff "Rechtskraftwirkung von Bescheiden" untrennbar verbunden.

Setzt sich die Behörde über die materielle Rechtskraft eines Bescheides hinweg und erlässt sie trotz Unwiederholbarkeit in derselben Sache nochmals eine Entscheidung, ohne dazu ermächtigt zu sein, ist der Bescheid zwar rechtswidrig, aber gleichwohl gültig und wirksam.

Ein derartiger Bescheid erwächst seinerseits in Rechtskraft (vgl. Hengstschläger/Leeb, AVG § 68 Rz 49).

Der später erlassene Bescheid beseitigt dabei den früher erlassenen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 1. Oktober 2004, ZI. 2001/12/0148).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH beseitigt dann, wenn zwei rechtswirksame Bescheide über die idente Sache (hier jeweils die Außenprüfung gemäß § 147 BAO) vorliegen, der später erlassene Bescheid den früher erlassenen.

Bei der - hier zu bejahenden - Identität der Sache tritt somit der spätere Bescheid zur Gänze an die Stelle des früheren.

Durch die unstrittige Erlassung (also Zustellung) des Bescheides vom 22.06.2021 hat der Bescheid vom 05.02.2018 ex nunc seine Wirkung verloren, ebenso die auf diesem Bescheid weiters basierenden Verfahrensschritte.

Eine Bescheidbeschwerde ist wegen Fehlens der Beschwerdeberechtigung dann zurückzuweisen, wenn ich als Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid unabhängig von der Frage seiner Gesetzmäßigkeit in meinen Rechten nicht verletzt sein kann.

Ein solcher Fall liegt auch dann vor, wenn ein späterer Bescheid einen früheren Bescheid beseitigt hat.

Zur Zeit der Einbringung der Beschwerde stand der damit bekämpfte Bescheid vom noch im Rechtsbestand, da er auf dem Bescheid vom 05.02.2018 basierte, auf welchem das Prüfungsverfahren meiner Person beruht.

Die Beschwerde war damit im Zeitpunkt der Beschwerdeerhebung zulässig. Ebenso war ich als Beschwerdeführer auch noch formell und materiell beschwert.

Eine Zurückweisung wegen (ursprünglicher) Unzulässigkeit der Beschwerdeerhebung a limine kommt daher nicht in Betracht.

Mit Erlassung des Bescheides vom 22.06.2021, welcher den Bescheid vom 05.02.2018 aufhob, kann ich als Beschwerdeführer jedoch nicht mehr in meinem als Beschwerdepunkte in der Beschwerde geltend gemachten Rechten durch den früheren Bescheid und dem darauf basierenden Verfahren verletzt sein (vgl. im Umkehrschluss Beschluss des VwGH vom 01.10.2004, Zl. 2001/12/0148, sowie Erkenntnis des VwGH vom 16.09.1994, Zl. 94/17/0159, mit weiteren Nachweisen aus Lehre und Vorjudikatur; weiters die in Hauer/Leukauf, Handbuch des österreichischen Verwaltungsverfahrens 6, bei E 17 zu § 68 AVG wiedergegebene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Es wird im Verfahren offenbar, dass ich als Beschwerdeführer klaglos gestellt wurde und nicht mehr beschwert bin, weshalb - rechtlich richtig - meine Beschwerde als gegenstandslos geworden zu erklären und das Verfahren einzustellen ist.

Aus rechtlicher Sicht liegt eine materielle, also inhaltliche Derogation nach dem Grundsatz „lex posterior derogat legi priori“ (Erklärung: die spätere erlassene Rechtsnorm hebt die früher erlassene auf, wobei nicht nur generelle Rechtsnormen wie Gesetze und Verordnungen, sondern auch Bescheide als individuelle, nach außen in Erscheinung tretende individuelle Rechtsnormen zu sehen sind) ohne formeller ausdrücklicher Aufhebung, vor (siehe auch VwGH Erkenntnis vom 28.01.2016, Zl. Ra 2015/11/0027). Eine fortwirkende Rechtsverletzungsmöglichkeit ist nicht zu erkennen.

V. Demzufolge muss ich auch meinen Antrag dahingehend in eventu ergänzen, dass ich unter Verweis auf meine Darlegungen in dieser Äußerung weiters den

ANTRAG

stelle, das Bundesfinanzgericht möge in mündlicher Verhandlung meinen Antrag gemäß § 299 BAO sowie meine Beschwerde vom 31.07.2019 für gegenstandslos geworden erklären und das Beschwerdeverfahren einstellen in eventuelle Beschwerde zufolge materieller Klaglosstellung zurückweisen.

Mündliche Verhandlung

In der mündlichen Verhandlung am 7. Oktober 2021 wurden seitens der Parteien wesentliche Interessen, die einer Veröffentlichung der anonymisierten Entscheidung gemäß § 23 Abs. 3 BFGG entgegenstehen, nicht bekannt gegeben.

Aus der Verhandlungsniederschrift:

*Der **Beschwerdeführer** bringt zunächst vor, dass, wie auch im Schriftsatz vom 4. Oktober 2021 ausgeführt, der Prüfungsauftrag aus dem Jahre 2018 durch Erlassung eines neuen gleichartigen Prüfungsauftrags aus dem Jahr 2021 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sei.*

Ferner sei der Prüfungsauftrag aus dem Jahr 2018 niemals ordnungsgemäß erlassen worden, da er dem Beschwerdeführer bzw. der damaligen steuerlichen Vertretung nur mittels E-Mail übermittelt worden sei. Der Prüfungsauftrag sei mit E-Mail an die steuerliche Vertretung übermittelt worden. Die steuerliche Vertretung habe den Prüfungsauftrag ausgedruckt und den unterfertigten Prüfungsauftrag wiederum per E-Mail den Prüfer zurückgeschickt.

*Der **Vertreter des Finanzamts** gibt dazu an, dass ihm dazu nichts bekannt sei. Seines Wissens sei der Prüfungsauftrag bei Beginn der Prüfung vorgewiesen worden.*

*Der **Beschwerdeführer** legt hierauf eine Grafik mit einer E-Mail von ***12*** ***11*** vom 21. Februar 2018 an ***30*** ***31*** von der ***17*** Wien, der damaligen steuerlichen Vertretung vor. Unter Anlage wird „Kapitalabflussmeldungen.xls“ angeführt. Text: „Sehr geehrte Frau ***31***! Anhang wie besprochen. Mit freundlichen Grüßen ***12*** ***11***.“*

*Ferner wird vorgelegt der Auszug aus einer E-Mail mit folgendem Text: „Sehr geehrte Frau ***31***! Wie telefonisch besprochen, erhalten Sie im Anhang den Prüfungsauftrag betreffend Herrn ***2***. Ich ersuche um Information, wo und wann eine Prüfung erfolgen kann.“ Laut vorhergehendem Text hat der Prüfer ***12*** ***11*** am 6. Februar 2018 mit der steuerlichen Vertretung vorab telefonisch Kontakt aufgenommen und nach diesem Telefonat mit E-Mail den Prüfungsauftrag übermittelt. Die entsprechenden Dokumente werden – wie auch die in der Folge in der Verhandlung vorgelegten Dokumente – nach Einsicht zurückgestellt.*

*Das **Finanzamt** vertritt, so dessen Sitzungsvertreter, die Ansicht, dass sich aus diesen E-Mail-Auszügen nicht entnehmen lasse, ob der Prüfungsauftrag durch Vorweisen gegenüber der steuerlichen Vertretung wirksam geworden sei oder nicht.*

*Der **Beschwerdeführer** ergänzt, dass gegebenenfalls auch die Original E-Mails vorgelegt werden können. Er könne auch eine eidesstattliche Erklärung von Frau ***31***, dass sich der Sachverhalt so zugetragen habe, nachreichen.*

*Ferner sei der Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018 rechtswidrig, da dieser eine Unterschrift „i.V. ***27***“ enthalte. Der Unterfertigte sei damals Stellvertreter des Teamleiters am*

Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs und als solcher nicht berechtigt gewesen, für das damalige Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf zu handeln.

Dazu gibt das **Finanzamt** durch seinen Sitzungsvertreter an, es sei richtig, dass Amtsdirektor ***27*** nicht Organ des Finanzamts Wien 12/13/14 Purkersdorf, sondern des Finanzamts Amstetten Melk Scheibbs gewesen sei. Allerdings trage der Bescheid vom 5. Februar 2018 den Hinweis, dass dieser mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt worden sei und es daher nicht darauf ankomme, ob zusätzlich auf dem Bescheid noch die Unterschrift eines Organwalters, ob dieser zuständig gewesen sei oder nicht, aufscheine.

Der **Beschwerdeführer** repliziert, dass laut einem Gutachten von Professor Dr. ***32*** dies unzulässig sei. Amtsdirektor ***27*** habe keine Befugnis gehabt, für das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf zu handeln. Das Gutachten befinde sich im (insoweit nicht elektronisch vorgelegten) Finanzamtsakt, der Beschwerdeführer könnte dieses auch vorlegen.

Seitens des Beschwerdeführers wird auf zwei Schreiben des Finanzamts Wien 12/13/14 Purkersdorf, unterfertigt vom heutigen Sitzungsvertreter des Finanzamts Österreich, vom 13. Juni 2018 vom 20. Juli 2018 verwiesen: Im ersten Schreiben habe das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf bekannt gegeben, dass es seiner Rechtsansicht nach nicht von Bedeutung sei, wenn ein Organ eines anderen Finanzamtes im Auftrag des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf eine Prüfung vornehme. Im zweiten Schreiben sei auf eine Akteneinsicht am Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs hingewiesen worden.

Der Finanzamtsvertreter habe daher gewusst, dass der Beschwerdeführer Akteneinsicht am Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs in Anwesenheit von Amtsdirektor ***14*** und Amtsdirektor ***27*** hatte. Dazu wird auch eine Niederschrift über die Akteneinsicht vom 29. Juni 2018 zur Einsicht vorgelegt. In diesem Schreiben habe der Finanzamtsvertreter nochmals auf Seite 2 ausgeführt, dass prüfendes Finanzamt das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf sei. Es sei, so der Finanzamtsvertreter in diesem Schreiben, nochmals darauf hinzuweisen, dass das prüfende Organ im Auftrag des prüfenden Finanzamts Wien 12/13/14 Purkersdorf handle. Es sei keine Änderung der Zuständigkeit zwischen dem Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf und dem Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs eingetreten.

Der Vertreter des Finanzamtes habe daher gewusst, dass die Akteneinsicht in den Räumlichkeiten des Finanzamts Amstetten Melk Scheibbs stattgefunden hat und dass die beiden angeführten Beamten, die dem Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs angehört haben, diese Akteneinsicht gewährt haben. Das heißt, eine unzuständige Person eines unzuständigen Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs habe entschieden, was dem Beschwerdeführer in seinem Steuerakt einzusehen gestattet werde und was nicht. Da der Vertreter des Finanzamtes von der Akteneinsicht gewusst habe, habe er den Beschwerdeführer nicht richtig gemäß § 113 BAO beraten. Der Vertreter des Finanzamtes habe gewusst, dass nicht nur ***12*** ***11***, der im Prüfungsauftrag genannt werde, sondern auch noch weitere Personen des Finanzamts, nämlich jene, die die Akteneinsicht gewährten, in weiterer Folge die Prüfung durchgeführt haben.

Amtsdirektor ***14*** habe am 6. Juli 2018 eine E-Mail an den Beschwerdeführer geschickt, die in Kopie an die Vorständin des Finanzamts Wien 12/13/14 Purkersdorf, Hofrätin Dr. ***33*** ***34***-***35***, an Hofrat Dr. ***12*** ***15*** vom Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf, die Vorständin des Finanzamts Amstetten Melk Scheibbs, Dr. ***36*** ***37***, und den Jurist ***38*** ***39*** MA vom Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs sowie Amtsdirektor ***12*** ***11*** laut Verteiler erging. In diesem Dokument beigefügt

sei ein – zur Einsicht vorgelegtes - Schreiben mit dem Briefkopf des Finanzamts Amstetten Melk Scheibbs vom 6. Juli 2018, dass als Sachbearbeiter Amtsdirektor ***13*** ***14*** ausweist und eine Reaktion auf eine Anfrage des Beschwerdeführers bezüglich Stand des Prüfungsverfahrens ist. Das Schreiben wurde handschriftlich mit „***14***“ gefertigt. Dies beweise, dass der Sitzungsvertreter des Finanzamts gewusst habe, dass Sachbearbeiter nicht ***12*** ***11***, sondern Amtsdirektor ***13*** ***14*** sei. Daraus folge, dass die Auskunft des Vertreters des Finanzamts vom 23. Juli 2018 falsch gewesen sei, da der Finanzamtsvertreter gewusst habe, dass Sachbearbeiter Amtsdirektor ***13*** ***14*** sei.

Der Beschwerdeführer bringt weiters vor, dass das Bundesministerium für Finanzen, Sachbearbeiter Mag. ***40*** ***22***, ihm am 4. September 2018 folgendes geschrieben habe (Das Schreiben wird zur Einsicht vorgelegt):

„Sehr geehrter Herr Kommerzialrat ***2***! Vielen Dank für Schreiben und Ihre offenen Worte bezüglich der bei Ihrem Unternehmen durchgeführten Betriebsprüfung. Die Beantwortung hat sich durch die genaue Prüfung des Sachverhalts etwas verzögert, wofür ich Sie um Verständnis bitte.

Ihr Akt mit der Steuernummer ***5*** wurde vom Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf ausgewählt und zur Prüfung an das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs laut Organisationshandbuch (intern) Punkt 10.2.3 Nachbarschaftshilfe/Verwaltungshilfe zugeteilt. Das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs hat danach am 20. Februar 2018 mit der Prüfung bei der steuerlichen Vertretung ***17*** Wien begonnen.

Am 21. Februar 2018 erfolgte eine Kontenregisterabfrage seitens des Finanzamts Amstetten Melk Scheibbs. Das Ergebnis war zum einen eine Kontoübersicht mit der Stammzahl mit 10 aktuellen und 153 beendeten Bankverbindungen. Weiters wurden auch 59 Ersatzdaten geliefert (insgesamt $10 + 153 + 59 = 222$).

[...]

Ich versichere Ihnen, die Finanzverwaltung ist stets bemüht, die ihr übertragenen Aufgaben und Dienstleistungen im Interesse der Bürgerinnen und Bürger effizient, kompetent und bürgerfreundlich zu erbringen, ist allerdings auch an die Einhaltung der im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bestehenden rechtlichen Rahmenbedingungen und Vorschriften sowie die erforderlichen Verfahrensschritte gebunden, wofür ich Sie um Verständnis ersuche. Ich hoffe ich konnte Sie über die Sach- und Rechtslage ausreichend informieren und zur Klärung offener Fragen beitragen.“

Der Beschwerdeführer führt dazu aus, dass sich aus diesem Dokument ergebe, dass nicht das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf, sondern das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs prüfe.

Es gebe auch weiteres Dokument, dass dies belege: Am 18. Oktober 2018 habe Mag. ***40*** ***22*** vom BMF dem Beschwerdeführer geschrieben, dass der Erhalt eines neuerlichen Schreibens in der Steuerangelegenheit bestätigt werde. Auch diese Nachfrage habe sich das BMF angesehen und nochmals beim Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs nachgefragt. Es lägen nach dieser Auskunft keine neuen Tatsachen vor. Aus diesem Dokument gehe genauso wie aus dem ersten hervor, dass die Anfrage an das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs gerichtet gewesen sei, weil dieses und nicht das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf den Beschwerdeführer prüfe.

Auch in einem nochmaligen Dokument bestätige das Bundesministerium für Finanzen, Mag. ***40*** ***22***, am 13. September 2019, dass in den letzten Monaten eine Vielzahl an

Stellen des Finanzressorts mit dem Fall befasst gewesen seien. „Von all diesen Seiten wurde das bisherige Vorgehen der Außenprüfung des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs bestätigt bzw. korrekt beurteilt.“ Auch dieses Schreiben beweise, so der Beschwerdeführer, dass durch das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs geprüft werde.

In einem weiteren Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 29. Oktober 2018, für den Bundesminister unterfertigt von Sektionschef Dr. ***41*** ***42***, werde ausdrücklich auf die umfangreichen Antwortschreiben von Mag. ***40*** ***22*** vom 4. September 2018 und vom 18. Oktober 2018 aufmerksam gemacht. Auch hieraus ergebe sich nach dem Beschwerdeführer, dass damit auch vom Sektionschef bestätigt worden sei, dass das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs prüfe, da dies Inhalt dieser vom Sektionschef zitierten Antwortschreiben gewesen sei.

Der Rechtsschutzbeauftragte des BMF, Sektionschef in Ruhe Dr. ***43*** ***44***, habe in einem Schreiben vom 31. Jänner 2019 an den Beschwerdeführer ebenfalls auf die Prüfungstätigkeit durch das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs Bezug genommen. In diesem Schreiben wird unter anderem ausgeführt: „Das Ergebnis Ihre Person betreffende Kontoregisterabfrage durch das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs habe ich mit den zuständigen Fachabteilungen im BMF und im BRZ eingehend geprüft.“ Auch dieses Schreiben beweise, so der Beschwerdeführer, dass die Prüfung durch das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs und nicht durch das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vorgenommen worden sei.

Der Rechtsschutzbeauftragte Dr. ***43*** ***44*** habe in einem weiteren Schreiben an den Beschwerdeführer vom 30. August 2019 bestätigt, dass durch das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs am 21. Februar 2018 eine Kontenregisteranfrage betreffend den Beschwerdeführer vorgenommen worden sei. „Gegenständliche Kontoliste (Beilage des Schreibens des Finanzamts von 15. Juli 2019) ist das Ergebnis einer vom Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs am 12. April 2019 ergänzend durchgeführten Kontenregisterabfrage.“

Als weiteren Grund für die Rechtswidrigkeit des Prüfungsauftrages vom 5. Februar 2018 führt Beschwerdeführer an, dass dieser Bescheid, abgesehen vom Hinweis auf gesetzliche Bestimmungen, keine Begründung enthalte. Dies sei, wie sich aus zwei Gutachten, eines von Universitätsprofessor Dr. ***45***, eines von Professor Dr. ***32***, ergebe, rechtswidrig.

Ferner habe Amtsdirektor ***14*** am 4. Juli 2018 unter Verwendung des Briefkopfs des Finanzamts Amstetten Melk Scheibbs dem Beschwerdeführer Kontenlisten übermittelt, wobei diese Kontenlisten auch einen Stempel des Finanzamts Amstetten Melk Scheibbs, BV 22 tragen und die Unterschrift „***14***“ enthalten.

Nach Vermutung des Beschwerdeführers ist diese Liste nicht aus einer Kontoregisterabfrage nach dem Kontoregistergesetz. Normalerweise sollte im Kontoregister, egal wer abfragt, der Kontoinhaber (Steuerpflichtige) oder das Finanzamt, jedes Mal dasselbe Ergebnis einer Abfrage erhalten. Genauso wie im RIS. Sowohl der Steuerzahler als auch das Finanzamt sähen unter Berufung auf § 4 Abs. 1 (Finanzamt) bzw. § 4 Abs. 4 (Steuerpflichtiger) des Kontoregistergesetzes bzw. § 4 Abs. 1 (Finanzamt) bzw. § 4 Abs. 2 (Steuerpflichtiger) der Kontoregister-Durchführungsverordnung im Kontoregister nach. Beide Gutachter hätten bestätigt, dass das Ergebnis der Abfrage durch den Beschwerdeführer im Kontoregister mit jenem, das das Finanzamt erhalten habe, ident sein müsse. Wenn der Beschwerdeführer eine derartige Abfrage tätige, erhalte er 180 Konten genannt, die ihm zuzurechnen seien. Das Finanzamt habe hingegen mit einer auf der gleichen Grundlage vorgenommenen Abfrage 200

Konten, die es dem Beschwerdeführer zurechnet, erhalten, wobei auch diese Abfrage durch das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs vorgenommen worden sei.

Dazu wird vom Beschwerdeführer nochmals auf das Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen, Mag. ***40*** ***22***, vom 4. September 2018 verwiesen. Laut diesem Schreiben seien vom Bundesministerium für Finanzen insgesamt 222 Konten ermittelt worden.

In der Auflistung, die der Beschwerdeführer aus dem Kontoregister erhalten habe, gebe es 44 der dort ihm zugerechneten Konten in der Übersicht des Finanzamts nicht. Der Rechtsschutzbeauftragte Dr. ***44*** habe hierbei in der Beilage zum Schreiben vom 31. Jänner 2019 ausgeführt: „Es ist zutreffend, dass Herr Kommerzialrat ***2*** mehrfach drauf hingewiesen hat, dass 44 Konten fehlen würden. Diesen Hinweisen wurde aufgrund der (auf auch vom Rechtsschutzbeauftragten irrigen angenommen) Vollständigkeit einer Protokollierung mit dem bPK von Herrn Kommerzialrat ***2*** durchgeführten Kontoregisterabfrage zunächst nicht weiter nachgegangen.“

Der Beschwerdeführer habe zusammengefasst Bedenken, dass die Daten des Finanzamts aus dem Kontoregister stammen, wenn rund ein Drittel dieser Daten unzutreffend sei.

Zur Rechtswidrigkeit des Prüfungsauftrages wird vom Beschwerdeführer ferner ins Treffen geführt, dass er vom Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs als Unternehmer geführt werde, während gleichzeitig dieses Finanzamt Meldungen zu Kapitalabflüssen nach dem Kapitalabfluss-Meldegesetz geprüft hat, obwohl diese Meldungen nur für Privatpersonen und nicht für Unternehmer bestimmt seien. Im Gutachten von Professor Dr. ***32*** werde dazu ausgeführt, es sei von wesentlicher Bedeutung, auf welche Rechtsgrundlage sich die Abgabenbehörde bei Erhebungen bei Abgabepflichtigen stütze. Für Erhebungen und Nachschauen sei laut Kontoregistererlass des BMF eine Kontoregister-Abfrage nicht zulässig. In dem Gutachten wird auf Seite 55 unter anderem ausgeführt: „Dies ergibt sich einerseits unmittelbar aus dem Umstand, dass für Erhebungen und Nachschauen eine Abfrage im Kontoregister laut dem Kontoregistererlass des BMF nicht vorgesehen (Punkt 2 des Erlasses vom 4.10.2016) und daher schon disziplinarrechtlichen Gründen nicht zulässig sei.“

Der Beschwerdeführer bietet an, sämtliche Dokumente, auf die sich bezogen hat, dem Gericht auf dessen Wunsch noch gesondert vorzulegen.

Der **Vertreter des Finanzamtes** repliziert zusammengefasst wie in den bisherigen Schriftsätzen des Finanzamts im Verfahren.

Er legt die aktenkundige Kopie des Prüfungsauftrages vom 5. Februar 2018 mit dem Beiblatt zur Einsicht vor, wonach am 20. Februar 2018 der Prüfungsauftrag dem damaligen steuerlichen Vertreter zur Kenntnis gebracht und diesem eine Ausfertigung ausgefolgt worden sei. Dass der Prüfungsauftrag mit E-Mail zurückgesandt worden sei, lasse sich diesem Dokument nicht entnehmen. Dieser Prüfungsauftrag sei dem Vertreter des Finanzamts mit E-Mail als PDF übermittelt worden, das Original dürfte sich in der Dienststelle Amstetten Melk Scheibbs befinden.

Der **Beschwerdeführer** verweist nochmals auf sein Vorbringen, dass ***12*** ***11*** am 6. Februar 2018 mit der damaligen steuerlichen Vertretung telefoniert und danach mit E-Mail über deren Wunsch den Prüfungsauftrag übermittelt habe. Der Prüfer habe mit dem damaligen Vertreter Mag. ***46*** für den 20. Februar 2018 einen Termin ausgemacht in den Räumlichkeiten der ***17*** in Wien. Bei diesem Termin am 20. Februar 2018 habe sich der Prüfer mit einem Ausweis des Finanzamts Amstetten Melk Scheibbs ausgewiesen und darauf

hingewiesen, dass das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf einen Prüfungsauftrag ausgestellt habe. Bei diesem Termin habe Amtsdirektor ***11*** darauf bestanden, dass Mag. ***46*** den Prüfungsauftrag unterschreibe. Dazu könnte auch Mag. ***46*** als Zeuge befragt werden.

Über Nachfragen durch den **Richter** gibt der **Beschwerdeführer** an: Es sei richtig, dass der damalige steuerliche Vertreter am 20. Februar 2018 den Prüfungsauftrag unterschrieben habe, die Zustellung sei jedoch nach Ansicht des Beschwerdeführers schon Tage vorher mit E-Mail erfolgt. Es liege daher keine gültige Vorweisung des Auftrags vor.

Zur im Verfahren angesprochenen Frage der Derogation des Prüfungsauftrages aus dem Jahr 2018 durch den Prüfungsauftrag aus dem Jahr 2021 verweist der **Vertreter des Finanzamts** ergänzend darauf, dass eine solche nur dann erfolgen könne, wenn beide Bescheide miteinander Widerspruch stünden. Dies sei aber nicht der Fall.

Dazu wird zur Einsicht vorgelegt vom **Beschwerdeführer** ein Sachverständigengutachten der Professor Dr. ***47*** ***32*** Steuerberatung GmbH vom 8. Juli 2021 mit folgender Zusammenfassung:

„Die am 22. Juli 2021 neuerlich erlassenen Prüfungs- bzw. Nachschauaufträge betreffen den gleichen Abgabepflichtigen und die gleichen Abgabenarten und Prüfungszeiträume wie jene im Rechtsbestand befindlichen vom 5. Februar 2018. Mit der Erlassung dieser Bescheide hat das Finanzamt Österreich gegen den Grundsatz ‚ne bis in idem‘ verstoßen, der besagt, dass in ein- derselben Sache nicht zweimal entschieden werden darf. Die Bescheide vom 22. Juni 2021 wurden daher in rechtswidriger Weise erlassen.“

Das Finanz-Organisationsreformgesetz (FORG), das eine Umstrukturierung der bisherigen Finanzämter zu Dienststellen des Finanzamts Österreich ohne Behördencharakter mit sich brachte, hat zu keiner Änderung der in der Bundesabgabenordnung enthaltenen Befangenheitsbestimmungen geführt. Die schon bisher aus der Judikatur abgeleiteten Grundsätze über die Befangenheit von Organen der Abgabenbehörden sind daher unseres Erachtens auch auf für Dienststellen tätige Organe anzuwenden. Gleiches gilt auch für den auch der Partei möglichen Einwand einer Befangenheit, der zwar bereits vor bzw. während der Amtshandlung vorgebracht werden kann, über den aber schlussendlich erst im Sachbescheid bzw. in einem allfälligen anschließenden Rechtsmittelverfahren abzusprechen ist.“

Dazu wird nochmals vom Beschwerdeführer auf sein Anbringen vom 4. Oktober 2021 verwiesen, und worin das diesbezügliche Vorbringen des Finanzamts bestritten werde.

Über Nachfrage durch den **Richter**: Weiteres Vorbringen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wird nicht erstattet.

Der **Vertreter des Finanzamts** beantragt abschließend, die Beschwerde unbegründet abzuweisen.

Der **Beschwerdeführer** beantragt abschließend, der Beschwerde Folge zu geben. Es werden sämtliche Beschwerdepunkte durch den Beschwerdeführer aufrechterhalten.

Die Entscheidung blieb der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten.

Mitteilung des Finanzamtsvertreters vom 11. Oktober 2021

Der Vertreter des Finanzamts teilte dem Gericht mit E-Mail vom 11. Oktober 2021 mit, er habe nochmals telefonische Rücksprache mit dem Prüfer, Amtsdirektor ***11*** gehalten, der ihm bestätigt habe, dass er bei Prüfungsbeginn am 20. Februar 2018 dem steuerlichen Vertreter gegenüber persönlich den Prüfungsauftrag vorgewiesen und eine Ausfertigung ausgehändigt habe.

Diese Mitteilung entspricht der Darstellung des Bf in der mündlichen Verhandlung.

Mitteilung des Finanzamts vom 15. Oktober 2021

Das Finanzamt Österreich teilte dem Gericht mit Schreiben vom 15. Oktober 2021 mit, dass der Finanzamtsvertreter, wie bereits mit E-Mail vom 11. Oktober 2021 mitgeteilt, am 11. Oktober 2021 telefonische Rücksprache mit dem Prüfer, Amtsdirektor ***11***, gehalten habe. Dieser habe bestätigt, dass er bei Prüfungsbeginn am 20. Februar 2018 dem steuerlichen Vertreter gegenüber persönlich den Prüfungsauftrag vorgewiesen und eine Ausfertigung ausgehändigt habe. Der Originalprüfungsauftrag befinde sich bei Amtsdirektor ***11***.

Keine Einwendungen gegen die Niederschrift

Gegen die am 8. und am 12. Oktober 2021 zugestellte mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Vollschrift der unter Verwendung eines Schallträgers abgefassten Niederschrift wurde innerhalb der Fristen des § 87 Abs. 6 BAO und § 87 Abs. 7 BAO keine Einwendungen erhoben.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Bf ***1*** ***2*** ist im damaligen Zuständigkeitsbereich des damaligen Finanzamts Wien 12/13/14 Purkersdorf wohnhaft und erzielte in den Jahren 2015 und 2016 Einkünfte als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen. Im Jahr 2016 erzielte er ferner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die Einkünfte als Gesellschafter-Geschäftsführer wurden durch die Gesellschaft in den Jahren 2015 und 2016 als nichtselbständige Einkünfte behandelt, hierfür wurde Lohnsteuer einbehalten und jeweils ein Lohnzettel ausgestellt.

Eine Lohnsteuerprüfung durch das Betriebsfinanzamt der Gesellschaft, deren Geschäftsführer der Bf war, das damalige Finanzamt Wien 4/5/10, für die Jahre 2013, 2014 und 2015

beanstandete im Juni 2017 die vorgenommene steuerliche Behandlung der Geschäftsführerbezüge nicht.

In den Einkommensteuerbescheiden 2015 und 2016 des damaligen Finanzamts Wien 12/13/14 Purkersdorf wurden die Einkünfte als Gesellschafter-Geschäftsführer erklärungsgemäß als solche aus nichtselbständiger Arbeit behandelt.

Unter Ausweis des damaligen Finanzamts Wien 12/13/14 Purkersdorf als bescheiderlassendes Finanzamt wurde zur Steuernummer des Bf ***5*** und zur Auftragsbuchnummer ***10***/18 am 5. Februar 2018 ein Prüfungsauftrag ausgefertigt, wonach der Bf hinsichtlich Einkommensteuer 2015 und 2016 eine Außenprüfung gemäß § 147 Bundesabgabenordnung (BAO) zu dulden und seinen Mitwirkungspflichten gegenüber dem mit der Prüfung beauftragten ***12*** ***11*** nachzukommen habe. Der Prüfungsauftrag wurde von Amtsdirektor Ing. ***26*** ***27*** „i. V.“ handschriftlich unterfertigt und trägt den Hinweis in der Fußzeile „Die Ausfertigung wurde mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt.“ Amtsdirektor Ing. ***26*** ***27*** gehörte dem Personalstand des damaligen Finanzamts Amstetten Melk Scheibbs an und übte die Funktion eines Stellvertreters eines Teamleiters aus. Amtsdirektor Ing. ***26*** ***27*** war nicht Organwalter des damaligen Finanzamts Wien 12/13/14 Purkersdorf und nicht befugt, Bescheide für das damalige Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf zu unterfertigen. Amtsdirektor Ing. ***26*** ***27*** gehört seit dem Jahr 2021 dem Personalstand des Finanzamts Österreich an.

Die Prüfung wurde von ***12*** ***11*** der Mitarbeiterin der damaligen steuerlichen Vertretung, ***30*** ***31***, am 6. Februar 2018 telefonisch angekündigt und ihr vorweg mit E-Mail ein PDF des Prüfungsauftrags vom 5. Februar 2018 übermittelt. Die Prüfung begann am 20. Februar 2018 in den Räumlichkeiten der damaligen steuerlichen Vertretung in Wien, wobei der Prüfungsauftrag vom Prüfer vorgewiesen und eine Ausfertigung ausgefolgt wurde, was von Mag. ***46*** von der damaligen steuerlichen Vertretung auf dem Beiblatt zum Prüfungsauftrag bestätigt wurde.

Das Finanzamt Österreich erließ zu Steuernummer ***5*** am 22. Juni 2021 gegenüber dem Bf einen Prüfungsauftrag betreffend Einkommensteuer 2015 und 2016, wobei als Prüfer neben ***12*** ***11*** zusätzlich ***28*** ***29*** genannt wird. Dieser Prüfungsauftrag trägt keine Unterschrift, jedoch den Hinweis: „Die Ausfertigung wurde mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt.“

Im Übrigen wird auf die Darstellung des Verfahrensgangs verwiesen.

Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus der Aktenlage und sind nicht strittig.

Die in der mündlichen Verhandlung vom Bf angesprochene (nicht konkret beantragte) Einvernahme von Zeugen oder Vorlage weiterer Urkunden zur Frage des Ablaufs des Prüfungsbeginns ist nicht erforderlich, da das Gericht der diesbezüglichen Darstellung des Bf, die mit jener des Finanzamts übereinstimmt, folgt.

Dass Amtsdirektor Ing. ***26*** ***27*** nicht befugt war, Bescheide für das damalige Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf, dem er nicht als Organwalter angehört hat, für die damalige Behördenleiterin dieses Finanzamts zu approbieren, wurde von der belangten Behörde sowohl im Vorlagebericht vom 19. August 2021 als auch in der mündlichen Verhandlung vom 7. Oktober 2021 nicht bestritten.

Rechtsgrundlagen

§ 4 BAO lautet:

§ 4. (1) Der Abgabeananspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

(2) Der Abgabeananspruch entsteht insbesondere

- a) bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer*
 - 1. für die Vorauszahlungen mit Beginn des Kalendervierteljahres, für das die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Abgabepflicht erst im Lauf des Kalendervierteljahres begründet wird, mit der Begründung der Abgabepflicht;*
 - 2. für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabeananspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht;*
 - 3. für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte;*

(Anm.: lit. b aufgehoben durch BGBl. I Nr. 14/2013)

- c) bei sonstigen jährlich wiederkehrend zu entrichtenden Abgaben und Beiträgen mit dem Beginn des Kalenderjahres, für das die Abgabe (der Beitrag) erhoben wird.*

(3) In Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabeananspruches (der Steuerschuld) bleiben unberührt.

(4) Der Zeitpunkt der Festsetzung und der Fälligkeit einer Abgabe ist ohne Einfluß auf die Entstehung des Abgabeananspruches.

§ 20 BAO lautet:

§ 20. Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

§ 92 BAO lautet:

§ 92. (1) Erledigungen einer Abgabenbehörde sind als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen

- a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder*
- b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder*
- c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.*

(2) Bescheide bedürfen der Schriftform, wenn nicht die Abgabenvorschriften die mündliche Form vorschreiben oder gestatten.

§ 93 BAO lautet:

§ 93. (1) Für schriftliche Bescheide gelten außer den ihren Inhalt betreffenden besonderen Vorschriften die Bestimmungen der Abs. 2 bis 6, wenn nicht nach gesetzlicher Anordnung die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen genügt.

(2) Jeder Bescheid ist ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

(3) Der Bescheid hat ferner zu enthalten

- a) eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;*
- b) eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, daß das Rechtsmittel begründet werden muß und daß ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt (§ 254).*

(4) Enthält der Bescheid keine Rechtsmittelbelehrung oder keine Angabe über die Rechtsmittelfrist oder erklärt er zu Unrecht ein Rechtsmittel für unzulässig, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt.

(5) Ist in dem Bescheid eine kürzere oder längere als die gesetzliche Frist angegeben, so gilt das innerhalb der gesetzlichen oder der angegebenen längeren Frist eingebrachte Rechtsmittel als rechtzeitig erhoben.

(6) Enthält der Bescheid keine oder eine unrichtige Angabe über die Abgabenbehörde, bei welcher das Rechtsmittel einzubringen ist, so ist das Rechtsmittel richtig eingebracht, wenn es bei der Abgabenbehörde, die den Bescheid ausgefertigt hat, oder bei der angegebenen Abgabenbehörde eingebracht wurde.

§ 96 BAO lautet:

§ 96. (1) Alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden müssen die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der 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 Geschäftsstückes übereinstimmt und das Geschäftsstück die eigenhändig beigesetzte Genehmigung aufweist.

(2) Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, wozu jedenfalls auch Ausfertigungen in Form von mit einer Amtssignatur gemäß § 19 E Government Gesetz versehenen elektronischen Dokumenten zählen, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt. Ausfertigungen in Form von Ausdrucken von mit einer Amtssignatur versehenen elektronischen Dokumenten oder von Kopien solcher Ausdrücke brauchen keine weiteren Voraussetzungen erfüllen.

§ 97 BAO lautet:

§ 97. (1) Erledigungen werden dadurch wirksam, daß sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt

- a) bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung;*
- b) bei mündlichen Erledigungen durch deren Verkündung.*

(2) Ist in einem Fall, in dem § 191 Abs. 4 oder § 194 Abs. 5 Anwendung findet, die Rechtsnachfolge (Nachfolge im Besitz) nach Zustellung des Bescheides an den Rechtsvorgänger (Vorgänger) eingetreten, gilt mit der Zustellung an den Rechtsvorgänger (Vorgänger) auch die Bekanntgabe des Bescheides an den Rechtsnachfolger (Nachfolger) als vollzogen.

(3) An Stelle der Zustellung der schriftlichen Ausfertigung einer behördlichen Erledigung kann deren Inhalt auch telegraphisch oder fernschriftlich mitgeteilt werden. Darüber hinaus kann durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen die Mitteilung des Inhalts von Erledigungen auch im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise vorgesehen werden, wobei zugelassen werden kann, daß sich die Behörde einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle bedienen darf. In der Verordnung sind technische oder organisatorische Maßnahmen festzulegen, die gewährleisten, daß die Mitteilung in einer dem Stand der Technik entsprechenden sicheren und nachprüfbaren Weise erfolgt und den Erfordernissen des Datenschutzes genügt. Der Empfänger trägt die Verantwortung für die Datensicherheit des mitgeteilten Inhalts der Erledigung. § 96 Abs. 2 gilt sinngemäß.

§ 114 BAO lautet:

§ 114. (1) Die Abgabenbehörden haben darauf zu achten, daß alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfaßt und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, daß Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.

(2) Hiefür darf eine elektronische Dokumentation angelegt werden (Dokumentationsregister). Diese Dokumentation hat insbesondere Daten betreffend die Identität des Abgabepflichtigen und die Klassifizierung seiner Tätigkeit zu umfassen.

(3) Die Abgabenbehörde kann Anbringen und andere das Verfahren betreffende Unterlagen mit automationsunterstützter Datenverarbeitung erfassen. Diese Erfassung beeinträchtigt nicht die Beweiskraft, wenn sichergestellt ist, dass die so erfassten Unterlagen nachträglich nicht unbemerkt verändert werden können.

(4) Abgabenbehörden dürfen personenbezogene und nicht personenbezogene Daten für Zwecke des automationsunterstützten Risikomanagements und der Betrugsbekämpfung verarbeiten, soweit dies nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zur Erfüllung ihrer Aufgaben geeignet, erforderlich und angemessen ist.

§ 115 BAO lautet:

§ 115. (1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

(3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

(4) Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen.

§ 119 BAO lautet:

§ 115. (1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

(3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

(4) Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen.

§ 120 BAO lautet:

§ 120. (1) Die Abgabepflichtigen haben dem Finanzamt alle Umstände anzuzeigen, die hinsichtlich der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer, der Umsatzsteuer oder Abgaben vom Vermögen die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beenden. Sie haben dem Finanzamt auch den Wegfall von Voraussetzungen für die Befreiung von einer solchen Abgabe anzuzeigen.

(2) Wer einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, einen gewerblichen Betrieb oder eine sonstige selbständige Erwerbstätigkeit begründet oder aufgibt, hat dies dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt anzuzeigen.

(3) Weiters ist die Beseitigung einer im vorläufigen Bescheid genannten Ungewissheit (§ 200 Abs. 1) und ein Eintritt eines im Bescheid angeführten, in Betracht kommenden rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) der für die Erhebung der betreffenden Abgabe zuständigen Abgabenbehörde anzuzeigen.

§ 121 BAO lautet:

§ 121. Die Anzeigen gemäß den §§ 120 und 120a sind binnen einem Monat, gerechnet vom Eintritt des anmeldungspflichtigen Ereignisses, zu erstatten.

§ 124 BAO lautet:

§ 124. Wer nach dem Unternehmensgesetzbuch oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, hat diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen.

§ 125 Abs. 1 BAO lautet:

§ 125. (1) Soweit sich eine Verpflichtung zur Buchführung nicht schon aus § 124 ergibt, sind Unternehmer für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31), dessen Umsatz (Abs. 2) in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren jeweils 700 000 Euro überstiegen hat, verpflichtet, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen. Als Unternehmer im Sinn dieser Bestimmung gilt eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer im Sinn der einkommensteuerlichen Vorschriften anzusehen sind, auch dann, wenn ihr umsatzsteuerrechtlich keine Unternehmereigenschaft zukommt; diesfalls sind die Umsätze des Gesellschafters maßgeblich, dem die Unternehmereigenschaft zukommt.

§ 126 BAO lautet:

§ 126. (1) Die Abgabepflichtigen und die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichteten Personen haben jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.

(2) Insbesondere haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

(3) Abs. 2 gilt sinngemäß für die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und der sonstigen Einkünfte.

§ 132 BAO lautet:

§ 132. (1) Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sind sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung

von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden. Diese Fristen laufen für die Bücher und die Aufzeichnungen vom Schluß des Kalenderjahres, für das die Eintragungen in die Bücher oder Aufzeichnungen vorgenommen worden sind, und für die Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen vom Schluß des Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen; bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr laufen die Fristen vom Schluß des Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

(2) Hinsichtlich der in Abs. 1 genannten Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen kann die Aufbewahrung auf Datenträgern geschehen, wenn die vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist. Soweit solche Unterlagen nur auf Datenträgern vorliegen, entfällt das Erfordernis der urschriftgetreuen Wiedergabe.

(3) Wer Aufbewahrungen in Form des Abs. 2 vorgenommen hat, muß, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen.

§ 138 BAO lautet:

§ 138. (1) Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

(2) Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

§ 141 BAO lautet:

§ 141. (1) Die Abgabepflichtigen haben den Organen der Abgabenbehörde die Vornahme der zur Durchführung der Abgabengesetze notwendigen Amtshandlungen zu ermöglichen. Sie haben zu dulden, daß Organe der Abgabenbehörde zu diesem Zweck ihre Grundstücke, Geschäfts- und Betriebsräume innerhalb der üblichen Geschäfts- oder Arbeitszeit betreten, haben diesen Organen die erforderlichen Auskünfte zu erteilen und einen zur Durchführung der Amtshandlungen geeigneten Raum sowie die notwendigen Hilfsmittel unentgeltlich beizustellen.

(2) Die im Abs. 1 geregelten Verpflichtungen treffen auch Personen, denen nach den Abgabenvorschriften als Haftungspflichtigen die Entrichtung oder Einbehaltung von Abgaben obliegt sowie Personen die zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet sind.

§ 143 BAO lautet:

§ 143. (1) Zur Erfüllung der im § 114 bezeichneten Aufgaben ist die Abgabenbehörde berechtigt, Auskunft über alle für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Tatsachen zu verlangen. Die Auskunftspflicht trifft jedermann, auch wenn es sich nicht um seine persönliche Abgabepflicht handelt.

(2) Die Auskunft ist wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu erteilen. Die Verpflichtung zur Auskunftserteilung schließt die Verbindlichkeit in sich, Urkunden und andere schriftliche Unterlagen, die für die Feststellung von Abgabenansprüchen von Bedeutung sind, vorzulegen oder die Einsichtnahme in diese zu gestatten.

(3) Die Bestimmungen der §§ 170 bis 174 finden auf Auskunftspersonen (Abs. 1) sinngemäß Anwendung.

(4) Die Bestimmungen über Zeugengebühren (§ 176) gelten auch für Auskunftspersonen, die nicht in einer ihre persönliche Abgabepflicht betreffenden Angelegenheit herangezogen werden.

§ 144 BAO lautet:

§ 144. (1) Für Zwecke der Abgabenerhebung kann 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 Abgabenanspruch gegeben ist, der auf andere Weise nicht festgestellt werden kann.

(2) In Ausübung der Nachschau (Abs. 1) dürfen Organe der Abgabenbehörde Gebäude, Grundstücke und Betriebe betreten und besichtigen, die Vorlage der nach den Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie sonstiger für die Abgabenerhebung maßgeblicher Unterlagen verlangen und in diese Einsicht nehmen.

§ 147 BAO lautet:

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

(2) Auf Prüfungen, die nur den Zweck verfolgen, die Zahlungsfähigkeit eines Abgabepflichtigen und deren voraussichtliche Entwicklung festzustellen, finden die Bestimmungen des § 148 Abs. 3 und die §§ 149 und 150 keine Anwendung.

§ 148 BAO lautet:

§ 148. (1) Die von der Abgabenbehörde mit der Vornahme von Außenprüfungen beauftragten Organe haben sich zu Beginn der Amtshandlung unaufgefordert über ihre Person auszuweisen und den Auftrag der Abgabenbehörde auf Vornahme der Prüfung (Prüfungsauftrag) vorzuweisen.

(2) Der Prüfungsauftrag hat den Gegenstand der vorzunehmenden Prüfung zu umschreiben. Soweit es sich nicht um eine unter § 147 Abs. 2 fallende Prüfung handelt, hat der Prüfungsauftrag die den Gegenstand der Prüfung bildenden Abgabenarten und Zeiträume zu bezeichnen.

(3) Für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist, darf ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden

a) zur Prüfung von Abgabenarten, die in einem früheren Prüfungsauftrag nicht enthalten waren;

b) zur Prüfung, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303) gegeben sind;

c) im Beschwerdeverfahren auf Veranlassung (§ 269 Abs. 2) des Verwaltungsgerichtes, jedoch nur zur Prüfung der Begründung der Bescheidbeschwerde (§ 250 Abs. 1 lit. d) oder neuer Tatsachen und Beweise (§ 270).

(3a) Für ein Veranlagungsjahr bzw. – bei nicht zu veranlagenden Abgaben – für ein Kalenderjahr, für das ein Bescheid gemäß § 153d gilt, darf ein Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden

1. zur Prüfung von Abgabenarten, die nicht von einem Auftrag zur begleitenden Kontrolle (§ 153f Abs. 3) umfasst waren,

2. aufgrund eines Amts- oder Rechtshilfeersuchens oder einer grenzüberschreitenden Zusammenarbeit nach dem Recht der Europäischen Union,

3. im Zuge einer Gegenberichtigung anlässlich einer Verrechnungspreiskorrektur,

4. zur Überprüfung von Nachrichten im Sinne des § 114 Abs. 1 zweiter Satz,

5. in den Fällen des § 148 Abs. 3 lit. c,

6. in den Fällen des § 99 Abs. 2 FinStrG sowie

7. im Falle einer Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG.

(4) Gegen den Prüfungsauftrag ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

(5) Außenprüfungen sind dem Abgabepflichtigen oder seinem Bevollmächtigten tunlichst eine Woche vorher anzukündigen, sofern hiedurch der Prüfungszweck nicht vereitelt wird.

§ 149 BAO lautet:

§ 149. (1) Nach Beendigung der Außenprüfung ist über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlußbesprechung). Zu dieser sind der Abgabepflichtige und, wenn bei der Abgabenbehörde ein bevollmächtigter Vertreter ausgewiesen ist, auch dieser unter Setzung einer angemessenen Frist vorzuladen. Über die Schlußbesprechung ist eine Niederschrift aufzunehmen.

(2) Die Schlußbesprechung kann entfallen, wenn sich nach dem Prüfungsergebnis entweder keine Änderung der ergangenen Bescheide oder keine Abweichung gegenüber den eingereichten Erklärungen ergibt oder wenn der Abgabepflichtige oder sein Vertreter in einer eigenhändig unterfertigten Erklärung auf die Schlußbesprechung verzichtet oder wenn trotz Vorladung weder der Abgabepflichtige noch dessen Vertreter zur Schlußbesprechung erscheint.

§ 150 BAO lautet:

§ 150. Über das Ergebnis der Außenprüfung ist ein schriftlicher Bericht zu erstatten. Die Abgabenbehörde hat dem Abgabepflichtigen eine Abschrift des Prüfungsberichtes zu übermitteln.

§ 161 BAO lautet:

§ 161. (1) Die Abgabenbehörde hat die Abgabenerklärungen zu prüfen (§ 115). Soweit nötig, hat sie, tunlichst durch schriftliche Aufforderung, zu veranlassen, daß die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag).

(2) Wenn die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hegt, hat sie die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält. Sie kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt). Erforderliche Beweise sind aufzunehmen.

(3) Wenn von der Abgabenerklärung abgewichen werden soll, sind dem Abgabepflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen.

§ 164 BAO lautet:

§ 164. (1) Die Abgabenbehörde soll die Vorlage von Büchern, Aufzeichnungen und Geschäftspapieren vom Abgabepflichtigen erst verlangen, wenn dessen Auskunft nicht genügt oder Bedenken gegen ihre Richtigkeit bestehen. Unter den gleichen Voraussetzungen oder bei Gefahr im Verzug hat der Abgabepflichtige auf Verlangen Wertsachen vorzulegen und Einsicht in verschlossene Behältnisse zu gewähren oder zu verschaffen.

(2) Bücher, Aufzeichnungen und Geschäftspapiere sind auf Verlangen des Abgabepflichtigen tunlichst in seinen Geschäftsräumen oder in seiner Wohnung einzusehen.

§ 198 BAO lautet:

§ 198. (1) Soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes vorgeschrieben ist, hat die Abgabenbehörde die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen.

(2) Abgabenbescheide haben im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Führen Abgabenbescheide zu keiner Nachforderung, so ist eine Angabe über die Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeiten entbehrlich. Ist die Fälligkeit einer Abgabenschuldigkeit bereits vor deren Festsetzung eingetreten, so erübrigt sich, wenn auf diesen Umstand hingewiesen wird, eine nähere Angabe über den Zeitpunkt der Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeit.

§ 299 BAO lautet:

§ 299. (1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;*
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.*

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

§ 302 BAO lautet:

§ 302. (1) Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden sind, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

(2) Darüber hinaus sind zulässig:

a) Berichtigungen nach § 293 innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides oder wenn der Antrag auf Berichtigung innerhalb dieses Jahres eingebracht ist, auch nach Ablauf dieses Jahres;

b) Aufhebungen nach § 299 auch dann, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden Jahresfrist eingebracht ist.

§ 3 AVOG 2010 lautete:

§ 3. Die zuständige Abgabenbehörde kann aus Gründen der Zweckmäßigkeit, insbesondere zur Vereinfachung oder Beschleunigung des Verfahrens, für die Erhebung einer Abgabe eine andere Abgabenbehörde mit Bescheid (Delegierungsbescheid) bestimmen, sofern nicht überwiegende Interessen der Partei (§ 78 Bundesabgabenordnung, BAO) entgegenstehen.

§ 5 AVOG 2010 lautete:

§ 5. (1) Über Zuständigkeitsstreite zwischen Abgabenbehörden entscheidet die gemeinsame Oberbehörde.

(2) Bei Gefahr im Verzug hat jede Abgabenbehörde in ihrem Amtsbereich die notwendigen Amtshandlungen unter gleichzeitiger Verständigung der anderen Behörde vorzunehmen.

§ 6 AVOG 2010 lautete:

§ 6. Die Zuständigkeit einer Abgabenbehörde für die Erhebung von Abgaben endet, außer bei Erlassung eines Delegierungsbescheides, mit dem Zeitpunkt, in dem eine andere Abgabenbehörde von den ihre Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen Kenntnis erlangt. Vom Übergang der Zuständigkeit ist der Abgabepflichtige in Kenntnis zu setzen; gegenüber Arbeitnehmern (§ 47 Einkommensteuergesetz 1988, EStG 1988) ist dies nur erforderlich, wenn eine Veranlagung nach § 41 EStG 1988 beim Übergang der Zuständigkeit noch nicht rechtskräftig abgeschlossen ist. Solange eine vorgesehene Verständigung nicht ergangen ist, können Anbringen auch noch an die bisher zuständig gewesene Abgabenbehörde gerichtet werden.

§ 13 AVOG 2010 lautete:

§ 13. (1) Den Finanzämtern mit allgemeinem Aufgabenkreis obliegen für ihren Amtsbereich

1. die Erhebung der Abgaben (§ 49 Abs. 2 BAO), soweit diese nicht durch Abgabenvorschriften anderen Behörden übertragen ist,

2. die Prüfung der Vollständigkeit und Zulässigkeit, die Weiterleitung von Anträgen auf Vorsteuererstattung für im Inland ansässige Unternehmer in Anwendung von Art. 18 der Richtlinie 2008/9/EG zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige, ABl. Nr. L 44 vom 20.02.2008 S. 23, und die Zustellung von Erledigungen der Abgabenbehörden der anderen Mitgliedstaaten in Bezug auf derartige Anträge sowie

3. die Vollziehung der den Abgabenbehörden mit dem Ausländerbeschäftigungsgesetz, dem Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz und dem Glücksspielgesetz zugewiesenen Aufgaben.

(2) Den Finanzämtern mit allgemeinem Aufgabenkreis obliegt für das gesamte Bundesgebiet die Entgegennahme von Anbringen in den von Finanzämtern zu vollziehenden Abgabenangelegenheiten zur Weiterleitung an das im Anbringen bezeichnete Finanzamt. Ausgenommen davon sind Angelegenheiten der Abgabenvollstreckung. Die Weiterleitung ist nur in jenen Fällen fristwährend, in denen das für das Anbringen zuständige Finanzamt bezeichnet ist.

§ 20 AVOG 2010 lautete:

§ 20. (1) Wohnsitzfinanzamt ist das Finanzamt, in dessen Bereich der Abgabepflichtige (§ 77 BAO) einen Wohnsitz (§ 26 Abs. 1 BAO) oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 26 Abs. 2 BAO) hat. Bei mehrfachem Wohnsitz im Bereich verschiedener Finanzämter gilt als Wohnsitzfinanzamt jenes, in dessen Bereich sich der Abgabepflichtige überwiegend aufhält.

(2) Das Wohnsitzfinanzamt ist zuständig

1. für die Erhebung der Einkommensteuer bei unbeschränkter Steuerpflicht,
2. für die Erhebung der Umsatzsteuer,
3. für die Erhebung der Dienstgeberbeiträge (§§ 41 ff Familienlastenausgleichsgesetz 1967) sowie
4. für die Erhebung der Kammerumlage (§§ 122 und 126 Wirtschaftskammergesetz 1998 – WKG).

(3) Das Wohnsitzfinanzamt des Abfuhrpflichtigen ist zuständig in Angelegenheiten der Abzugsteuern.

(4) Der Abgabepflichtige kann aus wichtigem Grund die Delegation (§ 3) auf ein anderes Finanzamt beantragen, in dessen Bereich sich eine Betriebsstätte des Abgabepflichtigen befindet.

§ 21 AVOG 2010 lautete:

§ 21. (1) Betriebsfinanzamt ist das Finanzamt, in dessen Bereich eine Körperschaft, Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder Vermögensmasse ihren Ort der Geschäftsleitung (§ 27 Abs. 2 BAO) oder, sofern dieser nicht im Inland gelegen ist, ihren inländischen Sitz hat oder hatte.

(2) Das Betriebsfinanzamt ist zuständig

1. für die Erhebung der Körperschaftsteuer der in Abs. 1 genannten Steuersubjekte,
2. für die Erhebung der Umsatzsteuer,
3. für die Erhebung der Dienstgeberbeiträge (§§ 41 ff Familienlastenausgleichsgesetz 1967),
4. für die Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit sowie

5. für die Erhebung der Kammerumlage (§§ 122 und 126 Wirtschaftskammergesetz 1998 – WKG).

(3) Das Betriebsfinanzamt des Abfuhrpflichtigen ist zuständig in Angelegenheiten der Abzugsteuern (einschließlich Vorschreibung der Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988).

§ 22 EStG 1988 lautet:

§ 22. Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:

1. *Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zu diesen Einkünften gehören nur*

a) *Einkünfte aus einer wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit. Dazu zählen auch Einkünfte aus Stipendien für eine der genannten Tätigkeiten, wenn diese wirtschaftlich einen Einkommensersatz darstellen und keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind. Stipendien, die jährlich insgesamt nicht höher sind als die Höchststudienbeihilfe für Selbsterhalter nach § 27 des Studienförderungsgesetzes 1992, stellen jedenfalls keinen wirtschaftlichen Einkommensersatz dar. Die Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. e bleibt davon unberührt.*

b) *Einkünfte aus der Berufstätigkeit der*

– *staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker oder aus einer unmittelbar ähnlichen Tätigkeit sowie aus der Berufstätigkeit der*

– *Ärzte, Tierärzte und Dentisten,*

– *Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer,*

– *Unternehmensberater, Versicherungsmathematiker, Schiedsrichter im Schiedsgerichtsverfahren,*

– *Bildberichterstatler und Journalisten,*

– *Dolmetscher und Übersetzer.*

Zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit zählen auch die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulatorischer Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden, sowie Einkünfte als Vertretungsarzt gemäß § 2 Abs. 2a Z 3 Freiberuflichen-Sozialversicherungsgesetz – FSVG, BGBl. Nr. 624/1978.

c) *Einkünfte aus*

– *der therapeutischen psychologischen Tätigkeit von Personen, die die geistes- oder naturwissenschaftlichen Universitätsstudien mit dem Hauptfach Psychologie abgeschlossen haben*

– *der Tätigkeit als Hebamme*

– *der Tätigkeit im medizinischen Dienst im Sinne des § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 102/1961*

Eine freiberufliche Tätigkeit liegt auch dann vor, wenn ein Angehöriger eines freien Berufes in seinem Beruf

- im Rahmen von Veranstaltungen tätig wird, denen die für das Vorliegen einer freiberuflichen Tätigkeit erforderlichen Eigenschaften fehlen

- sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient. Abgesehen vom Fall einer vorübergehenden Verhinderung muß er selbst auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig werden.

2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Darunter fallen nur:

- Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (zB für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied).

- Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von betriebliche Privatstiftungen im Sinne des § 4d, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind.

Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Höhe des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung eines zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges mit Verordnung festzulegen sowie in der Verordnung im Interesse ökologischer Zielsetzungen Ermäßigungen und Befreiungen vorzusehen.

3. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Voraussetzung ist jedoch, daß

- die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als selbständige Arbeit anzusehen ist und

- jeder einzelne Gesellschafter im Rahmen der Gesellschaft selbständig im Sinne der Z 1 oder 2 tätig wird. Dies ist aber nicht erforderlich, wenn berufsrechtliche Vorschriften Gesellschaften mit berufs fremden Personen ausdrücklich zulassen.

4. Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit sie nicht unter § 25 fallen.

5. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

§ 25 EStG 1988 lautet:

§ 25. (1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten

Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht dies vor.

b) Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

c) Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung.

d) Bezüge aus einer ausländischen gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung, die einer inländischen Kranken- oder Unfallversorgung entspricht.

e) Bezüge aus einer Kranken- oder Unfallversorgung der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen.

Bezüge gemäß lit. c bis e, ausgenommen solche aus einer Unfallversorgung, sind nur dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie auf Grund eines bestehenden oder früheren Dienstverhältnisses zufließen. In allen anderen Fällen sind diese Bezüge nach § 32 Z 1 zu erfassen.

2. a) Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen und aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 93 des VAG 2016. Jene Teile der Bezüge und Vorteile, die auf die

aa) vom Arbeitnehmer,

bb) vom wesentlich Beteiligten im Sinne des § 22 Z 2 und

cc) von einer natürlichen Person als Arbeitgeber für sich selbst

eingezahlten Beträge entfallen, sind nur mit 25% zu erfassen. Soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a oder vor einer Verfügung im Sinne des § 108i Abs. 1 Z 3 eine Prämie nach § 108g in Anspruch genommen worden ist oder es sich um Bezüge handelt, die auf Grund einer Überweisung einer BV-Kasse (§ 17 BMSVG oder gleichartige österreichische Rechtsvorschriften) geleistet werden, sind die auf diese Beiträge entfallenden Bezüge und Vorteile steuerfrei. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, ein pauschales Ausscheiden der steuerfreien Bezüge und Vorteile mit Verordnung festzulegen.

b) Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes). Z 2 lit. a zweiter Satz ist für Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) insoweit anzuwenden, als die Beitragsleistungen an derartige ausländische Pensionskassen (einschließlich an Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) die in- oder ausländischen Einkünfte nicht vermindert haben. Dies gilt sinngemäß, wenn die Beitragsleistungen das Einkommen im Ausland nicht vermindert haben.

c) Zuwendungen von betriebliche Privatstiftungen im Sinne des § 4d, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis anzusehen sind, sowie Bezüge und Vorteile aus Unterstützungskassen.

d) *Bezüge und Vorteile aus Betriebliche Vorsorgekassen (BV-Kassen) einschließlich der Bezüge und Vorteile im Rahmen der Selbständigenvorsorge nach dem 4. und 5. Teil des BMSVG.*

e) *Insolvenz-Entgelt, das durch den Insolvenz-Entgelt-Fonds ausgezahlt wird.*

3. a) *Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung. Besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung bzw. Höherversicherungspensionen sind nur mit 25% zu erfassen; soweit besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung auf Beiträgen beruhen, die im Zeitpunkt der Leistung als Pflichtbeiträge abzugsfähig waren, sind sie zur Gänze zu erfassen. Soweit für Pensionsbeiträge eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen worden ist, sind die auf diese Beiträge entfallenden Pensionen steuerfrei.*

b) *Gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen. Soweit diese Bezüge auf Ansprüche entfallen, die von einer Pensionskasse an eine Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung übertragen wurden, gilt Z 2 lit. a entsprechend.*

c) *Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.*

d) *Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften im Sinne der Z 1 einbehalten oder zurückgezahlt wurden.*

e) *Rückzahlungen von Beiträgen für freiwillige Weiterversicherungen einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit liegen nur insoweit vor, als die Beiträge als Sonderausgaben gemäß § 18 das Einkommen vermindert haben.*

f) *Ausgleichs- oder Ergänzungszulagen, die aufgrund sozialversicherungs- oder pensionsrechtlicher Vorschriften gewährt werden.*

4. a) *Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs)Bezüge im Sinne des Bezügegesetzes und des Verfassungsgerichtshofgesetzes.*

b) *Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs)Bezüge, die Mitglieder einer Landesregierung (des Wiener Stadtsenates), Bezirksvorsteher (Stellvertreter) der Stadt Wien, Mitglieder eines Landtages sowie deren Hinterbliebene auf Grund gesetzlicher Regelung erhalten, weiters Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs)Bezüge, die Bürgermeister, Vizebürgermeister (Bürgermeister-Stellvertreter), Stadträte und Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung sowie deren Hinterbliebene auf Grund gesetzlicher Regelung erhalten.*

c) *Bezüge von öffentlich-rechtlich Bediensteten (Beamten) des Bundes aus Nebentätigkeiten im Sinne des § 37 des Beamten-Dienstrechtsgesetzes 1979 und vertraglich Bediensteten des Bundes aus vergleichbaren Tätigkeiten sowie öffentlich Bediensteten anderer Gebietskörperschaften auf Grund vergleichbarer gesetzlicher Regelungen.*

5. *Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs)Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, und zwar auch*

dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden.

(2) Bei den Einkünften im Sinne des Abs. 1 ist es unmaßgeblich, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob sie dem zunächst Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen.

§ 28 EStG 1988 lautet:

§ 28. (1) Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

1. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.
2. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen.
3. Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, insbesondere aus
 - der Einräumung der Werknutzung (Werknutzungsbewilligung, Werknutzungsrecht) im Sinne des Urheberrechtsgesetzes
 - der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen.
4. Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen, und zwar auch dann, wenn diese Forderungen im Veräußerungserlös des Grundstückes mit abgegolten werden.

(2) Aufwendungen für

- nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten,
- Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung und damit zusammenhängende Aufwendungen sowie
- außergewöhnliche Aufwendungen, die keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen sind,

sind über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:

- Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigt werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.
- Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen.

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person gilt Folgendes:

- Bei entgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Fünfzehntelbeträge nicht mehr abgezogen werden.
- Bei unentgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Fünfzehntelbeträge vom Rechtsnachfolger fortgesetzt werden.

(3) Folgende Aufwendungen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen, sind über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen:

1. Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in Gebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen.
2. Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt.
3. Aufwendungen auf Grund des Denkmalschutzgesetzes. § 8 Abs. 2 zweiter und dritter Satz gilt entsprechend.

Werden zur Finanzierung dieses Herstellungsaufwandes erhöhte Zwangsmieten oder erhöhte Mieten, die auf ausdrücklich gesetzlich vorgesehenen Vereinbarungen beruhen, eingehoben, dann kann der Herstellungsaufwand gleichmäßig auch auf die Laufzeit der erhöhten Mieten, mindestens aber gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt werden. Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person können restliche Teilbeträge ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr vom Rechtsnachfolger nur fortgesetzt werden, wenn das Gebäude unentgeltlich erworben wurde.

(4) Der Ersatz von Aufwendungen gemäß § 10 des Mietrechtsgesetzes kann über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt werden. Die beiden letzten Sätze des Abs. 2 gelten auch für diese Zehntelabsetzungen.

(Anm.: Abs. 5 aufgehoben durch BGBl. Nr. 201/1996)

(6) Nicht zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zählen Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln, die § 3 Abs. 1 Z 6 entsprechen. Diese Zuwendungen kürzen die damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwendungen.

(7) § 4 Abs. 2 Z 2 gilt in Bezug auf die Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- und Abschlägen sinngemäß.

§ 29 EStG 1988 lautet:

§ 29. Sonstige Einkünfte sind nur:

1. Wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 gehören. Bezüge, die
 - freiwillig oder
 - an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person oder
 - als Leistung aus einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b) gewährt werden, soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a oder gegebenenfalls vor einer Verfügung im Sinne des § 108i Z 3 eine Prämie nach § 108g in Anspruch genommen worden ist, oder es sich

um Bezüge handelt, die auf Grund einer Überweisung einer BV-Kasse (§ 17 BMSVG oder gleichartige österreichische Rechtsvorschriften) geleistet werden,

sind nicht steuerpflichtig. Werden die wiederkehrenden Bezüge als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes: Die wiederkehrenden Bezüge sowie gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sind nur insoweit steuerpflichtig, als die Summe der vereinnahmten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung übersteigt. Besteht die Gegenleistung nicht in Geld, ist als Gegenwert der kapitalisierte Wert der wiederkehrenden Bezüge (§§ 15 und 16 des Bewertungsgesetzes) zuzüglich allfälliger Einmalzahlungen anzusetzen. Stellt ein aus Anlaß der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vereinbarter wiederkehrender Bezug keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung dar, sind die Renten oder dauernden Lasten nur dann steuerpflichtig, wenn

- sie keine Betriebseinnahmen darstellen und
- sie keine derart unangemessen hohen wiederkehrenden Bezüge darstellen, daß der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der wiederkehrenden Bezüge wirtschaftlich bedeutungslos ist und damit eine freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs. 1 Z 4 erster Satz) vorliegt.

2. Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31).

3. Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören. Solche Einkünfte sind nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens 220 Euro betragen. Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 2).

4. Funktionsgebühren der Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften, soweit sie nicht unter § 25 fallen.

§ 44 EStG 1988 lautet:

§ 44. (1) Wer Bücher führt und regelmäßig Abschlüsse macht, muss anlässlich der Einreichung der Steuererklärung der Abgabenbehörde eine Abschrift der Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) und der Gewinn- und Verlustrechnung vorlegen. Diese müssen auf dem Zahlenwerk der Buchführung beruhen.

(2) Beträge, die in den Übersichten nicht den steuerlichen Erfordernissen entsprechen, sind durch geeignete Zusätze oder Anmerkungen diesen anzupassen, wenn nicht eine besondere Übersicht mit dem Zusatz „für steuerliche Zwecke“ beigefügt wird.

(3) Liegen Jahresberichte (Geschäftsberichte) oder Treuhandberichte (Wirtschaftsprüfungsberichte) vor, so müssen diese anlässlich der Einreichung der Steuererklärung der Abgabenbehörde vorgelegt werden.

(4) Wer den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermittelt, muss nach der in der Steuererklärung vorgesehenen gruppenweisen Gliederung die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ausweisen.

(5) Wer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, muss nach der in der Steuererklärung vorgesehenen gruppenweisen Gliederung die Einnahmen und Werbungskosten ausweisen.

(6) Hat eine natürliche Person, eine Personengesellschaft oder eine juristische Person, die geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leistet, bei der Anfertigung der Anlagen (Abs. 1 bis 5) mitgewirkt, so sind ihr Name und ihre Anschrift in der Steuererklärung anzugeben.

(7) In der Einkommensteuererklärung ist die Versicherungsnummer gemäß § 31 ASVG anzuführen.

(8) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Übermittlung der in Abs. 1 und 3 genannten Unterlagen auf elektronischem Weg vorzusehen. Inhalt und Verfahren der elektronischen Übermittlung sind mit Verordnung festzulegen. In der Verordnung kann vorgesehen werden, dass sich der Steuerpflichtige einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat. Im Fall einer der Verordnung entsprechenden elektronischen Übermittlung müssen die genannten Unterlagen der Abgabenbehörde anlässlich der Einreichung der Steuererklärung nicht vorgelegt werden.

§ 47 EStG 1988 lautet:

§ 47. (1) Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt. Besteht im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers, wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer). Besteht im Inland keine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers gilt Folgendes:

a) für Bezüge und Vorteile aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes (§ 25) ist die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) zu erheben.

b) für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) kann die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) erhoben werden. Wenn die Abfuhr der Lohnsteuer erfolgt, sind die Einkünfte wie lohnsteuerpflichtige Einkünfte zu behandeln und der Arbeitgeber hat die Pflichten gemäß § 76 bis § 79, § 84 und § 87 wahrzunehmen;

c) für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) von unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die ihren Mittelpunkt der Tätigkeit für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr in Österreich haben, hat der Arbeitgeber dem Finanzamt eine Lohnbescheinigung gemäß § 84a zu übermitteln, außer es kommt lit. b zur Anwendung.

(Anm.: lit. d mit Ablauf des 30.6.2020 außer Kraft getreten)

(2) Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen.

(3) Werden Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung sowie Bezüge oder Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 bis 4 gemeinsam mit anderen

gesetzlichen Pensionen oder Bezügen und Vorteilen aus einem früheren Dienstverhältnis ausgezahlt, dann sind die Pflichten des Arbeitgebers hinsichtlich des Steuerabzugs vom Arbeitslohn für die gemeinsam ausgezahlten Beträge ausschließlich von der auszahlenden Stelle wahrzunehmen. Über die ausgezahlten Bezüge ist ein einheitlicher Lohnzettel auszustellen.

(4) Der Bundesminister für Finanzen kann anordnen, dass bei getrennter Auszahlung von zwei oder mehreren Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung, gleichartigen Bezügen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, von inländischen Pensionskassen, von Bezügen aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 93 des VAG 2016, von Bezügen oder Vorteilen aus einem früheren Dienstverhältnis bei Körperschaften öffentlichen Rechts im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 bis 4 sowie von Bezügen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung und dem Grunde und der Höhe nach gleichartigen Bezügen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen eine der auszahlenden Stellen die gemeinsame Versteuerung dieser Bezüge vornimmt. In diesem Fall hat die gemeinsame Versteuerung durchführende auszahlende Stelle einen einheitlichen Lohnzettel auszustellen.

(5) Werden Bezüge oder Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis neben einer Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung ausbezahlt, so kann der Sozialversicherungsträger eine gemeinsame Versteuerung dieser Bezüge vornehmen. In diesem Fall hat der Sozialversicherungsträger einen einheitlichen Lohnzettel auszustellen.

Prüfungsauftrag einer Aufhebung nach § 299 BAO zugänglich

Mittlerweile ist unstrittig, dass ein Prüfungsauftrag nach § 148 Abs. 1 BAO unbeschadet der Regelung des § 148 Abs. 4 BAO nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 25. 4. 2019, Ro 2019/13/0014 Bescheidaufhebung nach § 299 BAO zugänglich ist.

Ein Antrag nach § 299 BAO (als „sonstige Maßnahme“) sei nicht als „Rechtsmittel“ (ob ordentlich oder außerordentlich) iSd § 148 Abs. 4 BAO zu beurteilen. Eine durch Analogie zu schließende planwidrige Lücke liege nicht vor. § 148 Abs. 1 BAO sei speziellere Norm zu § 97 Abs. 1 BAO; die Wirksamkeit des Bescheides trete in diesem Fall durch Vorweisen des Prüfungsauftrags ein. Demnach sei - im Hinblick auf diese speziellere Norm - ein Antrag nach § 299 BAO betreffend einen Prüfungsauftrag bis zum Ablauf eines Jahres nach Vorweisen des Prüfungsauftrages zulässig.

Rechtzeitiger Aufhebungsantrag

Der Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018 wurde dem Bf am 20. Februar 2018 ausgefolgt.

Der Antrag auf Aufhebung des Bescheids über den Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018 wurde am 8. Jänner 2019 gestellt.

Der Antrag vom 8. Jänner 2019 wurde innerhalb der Jahresfrist nach § 302 Abs. 1 BAO gestellt. Er ist somit rechtzeitig; eine Aufhebung ist gemäß § 302 Abs. 2 lit. b BAO auch nach Ablauf der

Jahresfrist nach § 302 Abs. 1 BAO zulässig, falls ein rechtswirksamer Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018 vorliegt.

Für Aufhebung nach § 299 BAO nur der Spruch des Bescheids von Bedeutung

Ein Bescheid kann nach § 299 BAO aufgehoben werden, „wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist“,

Die Aufhebung eines Bescheids nach § 299 BAO setzt voraus, dass der Spruch des Bescheids nicht dem Gesetz entspricht, somit, dass der Inhalt des Bescheids nicht richtig ist (vgl. VwGH 17. 12. 2014, 2011/13/0099; VwGH 30. 6. 2015, 2013/17/0009). Eine unzureichende Begründung des Bescheids oder allfällige andere Mängel in dem Verfahren, das zur Erlassung des Bescheids geführt hat, stellen für sich allein noch keinen Grund für eine Aufhebung des Bescheids nach § 299 BAO dar (vgl. VwGH 7. 4. 2020, Ra 2017/13/0009; BFG 27. 9. 2019, RV/7102661/2019).

Ein Prüfungsauftrag nach § 148 BAO ist ein Bescheid (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 1647; *Ritz*, BAO 6. A., § 148 Tz 1; *Tanzer* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch, § 148, Seite 436; *Fischerlehner* in *Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren 2. A., § 148 BAO Anm. 2 i. V. m. § 94 Anm 3; *Ellinger u.a.*, BAO § 148 BAO Anm. 2 und 3). Adressat dieses Bescheides ist nicht das in ihm genannte Prüfungsorgan, sondern der zu prüfende Abgabepflichtige; diesem gegenüber begründet der Bescheid Pflichten, nämlich die Prüfung zu dulden (vgl. VwGH 25. 4. 2019, Ro 2019/13/0014 m. w. N.).

Verletzung von Verfahrensvorschriften nicht von Bedeutung

Eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO lediglich wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften ist nicht zulässig (vgl. VwGH 7. 4. 2020, Ra 2017/13/0009).

Existiert jedoch ein Bescheid rechtlich nicht, ist dieser nicht aufzuheben, sondern ein auf dessen Aufhebung gerichteter Antrag zurückzuweisen.

Ein Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO ist ein Bescheid kassatorischer Art. „Sache“, daher den Gegenstand des Aufhebungsverfahrens, bilden die Gründe, auf die sich die Unrichtigkeit des Spruchs des aufgehobenen Bescheides stützt (vgl. VwGH 19. 12. 2019, Ra 2019/16/0186).

Gewissheit der Rechtswidrigkeit erforderlich

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (vgl. etwa VwGH 24. 6. 2010, 2010/15/0059, m. w. N.).

Spruch des in Prüfung gezogenen Bescheids

Mit dem Prüfungsauftrag (der im Kopf das damalige Finanzamt 12/13/14 Purkersdorf als gemäß § 20 Abs. 2 Z 1 AVOG 2010 zuständig gewesenes Wohnsitzfinanzamt ausweist) vom 5. Februar 2018 wurde der Bf ***1*** ***2*** verpflichtet, eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO in Bezug auf Einkommensteuer 2015 und 2016 zu dulden und gegenüber dem mit der Prüfung beauftragen ***12*** ***11*** seinen Mitwirkungspflichten nachzukommen.

Es ist daher nach § 299 BAO ausgehend von den diesbezüglich geltend gemachten Aufhebungsgründen zu prüfen, ob der Spruch des im Aufhebungsverfahren in Prüfung gezogenen Bescheids, falls ein rechtswirksamer Prüfungsauftrag vorliegt, mit Gewissheit rechtswidrig ist:

Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs

Vorweg ist festzuhalten, dass das vom Bf immer wieder angesprochene damalige Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs im Spruch des angefochtenen (vermeintlichen) Bescheids mit keinem Wort erwähnt wird.

Es stand dem Wohnsitzfinanzamt frei, mit der Durchführung eines Prüfungsauftrags einen Prüfer zu betrauen, der nicht seinem Personalstand angehört hat.

Mit der Erteilung eines Prüfungsantrages werden Prüfer eines anderen Finanzamtes zu Organen des auftragerteilenden Finanzamtes. Es findet keine Delegation statt (vgl. VwGH 22. 4. 1975, 1213/73).

Aus internen Organisationsvorschriften der Finanzverwaltung kann der Bf keine subjektiven Rechte ableiten.

Wenn im Prüfungsverfahren, wie sich aus den Angaben etwa in der Beschwerde und aus den in der mündlichen Verhandlung zur Einsicht vorgelegten Dokumenten ergibt, das damalige Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs aufgetreten sein sollte, wirkt dies nicht auf den Spruch des Prüfungsauftrags zurück. Der Bf hat dem Prüfungsauftrag zufolge gegenüber dem mit der Prüfung beauftragen ***12*** ***11*** und nicht gegenüber dem damaligen Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs seinen Mitwirkungspflichten nachzukommen.

Wenn ***12*** ***11*** oder andere Organwalter des Finanzamts Amstetten Melk Scheibbs im Prüfungsverfahren etwa für Vorhalte einen Briefkopf des Finanzamts Amstetten Melk Scheibbs verwendet haben, wie dies vom Bf in der mündlichen Verhandlung aufgezeigt wurde, ändert dies nichts daran, dass die jeweilige Prüfungshandlung ***12*** ***11*** als bestelltem Prüfer und dem damaligen Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf als die Prüfung angeordnet und ***12*** ***11*** bestellt habenden Finanzamt zuzurechnen ist, falls ein rechtswirksamer Prüfungsauftrag vorliegt.

Verlauf des Prüfungsverfahrens nicht von Bedeutung

Die umfassenden Ausführungen des Bf über das Prüfungsverfahren im Beschwerdeverfahren betreffend die Abweisung des Antrags auf Aufhebung des Prüfungsauftrags gehen hier ins Leere.

Allfällige Mängel des Prüfungsverfahrens, die vom Bf in seinen Eingaben und in der mündlichen Verhandlung immer wieder ins Treffen geführt werden, machen den Spruch des Prüfungsauftrags, auf dem die Prüfung beruht, nicht rechtswidrig.

Verpflichtung zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen

Dem Bf ist beizupflichten, dass gemäß § 147 Abs. 1 BAO Voraussetzung für die Durchführung einer Außenprüfung die Verpflichtung des zu Prüfenden ist, Bücher oder Aufzeichnungen zu führen oder Zahlungen gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde vorzunehmen.

Unabhängig davon ist festzuhalten, dass die Abgabenbehörde gemäß § 143 BAO berechtigt ist, von jedermann Auskunft über alle für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Tatsachen zu verlangen. Abgabepflichtige sind gemäß § 138 BAO verpflichtet, der Abgabenbehörde allgemein Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen.

Der Bf negiert beharrlich, dass die Bundesabgabenordnung nicht nur die Regelung des § 124 BAO zur Buchführungspflicht nach dem UGH rechnungslegungspflichtiger Unternehmer kennt, sondern weitere Bestimmungen zu Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten:

Das Finanzamt hat im Verwaltungsverfahren bereits mehrfach zu Recht betont, dass zwischen „Büchern“ und „Aufzeichnungen“ zu unterscheiden ist, dass der Bf nicht nach § 124 BAO oder § 125 BAO zur (doppelten) Buchführung verpflichtet ist, aber dass eine Verpflichtung zur Führung von Aufzeichnungen nach § 126 BAO besteht, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienlich sind. Für Zwecke der Einkommensteuerveranlagung sind Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen; gleiches gilt für Einnahmen und Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) sowie bei sonstigen Einkünften (§ 29 EStG 1988).

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus selbständiger Arbeit

Der Bf erklärte für das Jahr 2016 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Er war daher gemäß § 126 Abs. 3 BAO zur Führung entsprechender Aufzeichnungen verpflichtet.

Der Bf erklärte für das Jahr 2016 ferner Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Er war daher auch diesbezüglich gemäß § 126 Abs. 3 BAO zur Führung entsprechender Aufzeichnungen verpflichtet.

Hieraus folgt, dass jedenfalls für das Jahr 2016 die in § 147 Abs. 1 BAO genannte Voraussetzung der Verpflichtung zur Aufzeichnungsführung vorhanden gewesen ist.

Das Finanzamt hat den Bf auch im Verwaltungsverfahren auf die Bestimmung des § 126 Abs. 3 BAO hingewiesen.

Selbständige oder nichtselbständige Einkünfte

Der Bf erzielte in den Jahren 2015 und 2016 Einkünfte als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der ***6*** GmbH.

Der Bf bestreitet, dass es sich hierbei um Einkünfte gemäß § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 (Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden).

Wie bereits vom Finanzamt dargelegt, vermag eine Lohnsteuerprüfung bei der ***6*** GmbH keine wie immer geartete Bindungswirkung für die Qualifikation der Einkünfte des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers in dessen Einkommensteuerverfahren zu entfalten. Hierbei kommt es nicht darauf an, ob „nur“ ein Außenprüfungsbericht ohne Feststellungen oder ein Abgabenbescheid an die ***6*** GmbH vorliegt (wobei es für die im Vorlageantrag aufgestellte Behauptung, es sei ein mündlicher Bescheid im Zuge der Schlussbesprechung erlassen worden, in den Akten keinerlei Beleg gibt). In beiden Fällen liegt kein Grundlagenbescheid für das Einkommensteuerverfahren des Bf vor.

Im Abgabenverfahrensrecht ist der in (Finanz-)Strafverfahren maßgebende Grundsatz „in dubio pro reo“ nicht anzuwenden (vgl. VwGH 20. 7. 2011, 2009/17/0132; VwGH 28. 6. 2021, 2009/16/0244).

„Treu und Glauben“ ist nach der Rechtsprechung eine allgemeine, ungeschriebene Rechtsmaxime, die grundsätzlich auch im öffentlichen Recht zu beachten ist. Gemeint ist damit, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben.

Allerdings ist das in Art. 18 Abs. 1 B-VG normierte Legalitätsgebot stärker als der Grundsatz von „Treu und Glauben“; der Grundsatz von „Treu und Glauben“ kann sich aber in jenem Bereich auswirken, in welchem es auf Fragen der Billigkeit (§ 20 BAO; zB Wiederaufnahme des Verfahrens, § 303 BAO) ankommt (VwGH 14. 7. 1994, 91/17/0170). Von Bedeutung ist dieser

Grundsatz – im Rahmen einer vorzunehmenden Ermessensübung, nicht im Bereich der §§ 39 ff – dort, wo der Steuerpflichtige durch die Abgabenbehörde (auf Grund einer erteilten Auskunft) zu einem bestimmten Verhalten veranlasst wurde (VwGH 26. 1. 1993, 89/14/0234) oder im Vertrauen auf einen Erlass des BMF ein erlasskonformes Verhalten gesetzt hat (VwGH 27. 11. 2003, 2003/15/0087).

Nun kann eine im Jahr 2017 vorgenommene Lohnsteuerprüfung den Bf in keiner Weise in den Jahren 2015 und 2016 zu einem bestimmten Verhalten veranlasst haben. Schon aus diesem Grund kann sich der Bf nicht auf „Treu und Glauben“ berufen.

Dem Bf ist beizupflichten, dass die unterschiedliche Beurteilung eines Sachverhalts durch zwei (damals) verschiedene Finanzämter auf Unverständnis stößt. Dies kann aber nicht dazu führen, von einer als rechtswidrig erkannten Beurteilung eines Sachverhalts nicht mehr abzugehen.

Vergütungen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses i. S. d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 aufweisende Beschäftigung gewährt werden, sind seit 1996 (Strukturanpassungsgesetz 1996) stets den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 zuzurechnen. Die Bestimmung unterscheidet nicht, aus welchen Gründen wesentlich Beteiligte Vergütungen für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses i. S. d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 aufweisende Beschäftigung erhalten, also etwa nicht, ob die Vergütungen für eine Geschäftsführungstätigkeit „oder für sonstige Angestelltentätigkeit“ erfolgen.

Voraussetzung für die Qualifikation als selbständige Einkünfte ist einerseits das Bestehen einer wesentlichen Beteiligung iS dieser Bestimmung, andererseits das Vorliegen einer – abgesehen von der Weisungsgebundenheit – an sich alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung bei einer Aktiengesellschaft oder Gesellschaft mbH, an der der Steuerpflichtige wesentlich beteiligt ist.

Dass der Bf in den Jahren 2015 und 2106 an der ***6*** GmbH wesentlich i. S. d. § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 beteiligt war, ist unstrittig.

Mit Erkenntnis eines verstärkten Senates hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 10. 11. 2004, 2003/13/0018) ausgesprochen, dass neben der wesentlichen Beteiligung entscheidende Bedeutung dem Umstand zukomme, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Hierbei orientiert sich der VwGH an der Legaldefinition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 EStG 1988 (Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus), wobei § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 das Tatbestandsmerkmal der Weisungsgebundenheit beseitigt, sodass sich der Ausdruck „alle“ in § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung beziehen kann. Soweit der Bf Rechtsprechung des VwGH oder

Literatur zitiert, die vor diesem Erkenntnis eines verstärkten Senates ergangen bzw. erschienen ist, ist diese nur insoweit anwendbar, als sie diesem Erkenntnis nicht widerspricht.

Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, sind dem Erkenntnis zufolge im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung. Nur in den Ausnahmefällen einer nicht klar zu erkennenden Eingliederung komme diesen weiteren Merkmalen Bedeutung zu.

Die Eingliederung sieht der VwGH mit jeder nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbaren Tätigkeit gegeben, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken in ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird. Eine derartige Eingliederung wird insbesondere durch eine auf Dauer angelegte Geschäftsführertätigkeit bewirkt (VwGH 26. 7. 2007, 2007/15/0095; VwGH 4. 2. 2009, 2008/15/0260; VwGH 23. 2. 2010, 2010/15/0007; VwGH 13. 11. 2013, 2011/08/0165).

Bezüge von kontinuierlich arbeitenden, also nicht bloß für ein einzelnes Projekt tätigen Gesellschaftern sind daher seit dem Erkenntnis VwGH 10. 11. 2004, 2003/13/0018 und der daran anschließenden ständigen Rechtsprechung generell unter § 2 Z 2 TS 2 EStG 1988 zu subsumieren (vgl. für viele etwa VwGH 1. 6. 2016, 2013/13/0061; VwGH 2. 9. 2009, 2005/15/0143).

Dass der Bf in den in den geschäftlichen Organismus des Betriebes der ***6*** GmbH eingegliedert war, ergibt sich schon daraus, dass er selbst immer wieder betont, es lägen nichtselbständige Einkünfte (für die die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers Voraussetzung ist) vor.

Worin die geänderten Umstände bestehen sollen, die den Bf veranlasst haben, ab 1. Juli 2016 selbst Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit bei der ***6*** GmbH zu erklären, stellt er in seinen umfassenden Darlegungen im Verwaltungsverfahren nicht dar. Er geht hier über eine allgemeine Behauptungsebene ohne jede Konkretisierung auf seine tatsächliche Tätigkeit nicht hinaus.

Für eine werkvertragliche Tätigkeit bestehen keine Anhaltspunkte. Daraus wäre im Übrigen für den Bf nichts gewonnen, da diesfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988) vorlägen, für die ebenfalls Aufzeichnungen zu führen wären.

Die Regelung des § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 i. Z. m. der umfassenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist keineswegs unbestimmt. Es wird auch nicht Gleiches ungleich

behandelt. Für ein diesbezügliches Normenprüfungsverfahren sieht das Bundesfinanzgericht keine Veranlassung.

Der Bf war daher in den Jahren 2015 und 2016 als Bezieher von Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG 1988) zur Führung von Aufzeichnungen hinsichtlich der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben in Zusammenhang mit dieser Einkunftsquelle verpflichtet.

Neuer Prüfungsauftrag

Die materielle Rechtskraft eines Bescheids besteht einerseits in der grundsätzlichen Unwiderrufbarkeit und andererseits in der Unwiederholbarkeit („ne bis in idem“). Wird gegen die Unwiederholbarkeit verstoßen, könnte von einem mit den Rechtsschutzinstrumenten des 7. Abschnitts der BAO auflösbaren Nebeneinander von altem und neuen Bescheid ausgegangen werden (vgl. *Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB § 92, 289 sowie Teile der früheren Verwaltungsrechtslehre). Diesfalls träte der Prüfungsauftrag vom 22. Juni 2021 an die Stelle des Prüfungsauftrags vom 5. Februar 2018.

Dagegen entspricht es der herrschenden Lehre (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 946 m. w. N.; *Ritz*, BAO 6. A., § 92 Rz 4; *Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I 3. A. § 92 BAO Anm 7), auf eine derartige Fallkonstellation die Regel „lex posterior derogat legi priori“ anzuwenden, wonach bei Identität der Sache die spätere Norm der früheren Norm derogiert, sie also außer Wirksamkeit setzt. Das heißt, der spätere Bescheid verdrängt trotz seiner Rechtswidrigkeit, wenn der vorherige Bescheid noch dem Rechtsbestand angehört hat, den vorherigen Bescheid, wenn – worauf *Fischerlehner* zu Recht verweist – diese Bescheide in Widerspruch zueinander stehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs derogiert dann, wenn zwei rechtswirksame Bescheide in Widerspruch stehen, der später erlassene Bescheid dem früher erlassenen. Identität der Sache vorausgesetzt, tritt der spätere Bescheid zur Gänze an die Stelle des früheren (vgl. VwGH 29. 4. 1981, 3279/78; VwGH 29. 4. 1981, 536/79; VwGH 27. 9. 1984, 83/08/0215; VwGH 26. 6. 1981, 81/08/0023; VwGH 18. 9. 2003, 2000/16/0606; VwGH 18. 9. 2007, 2007/16/0078; VwGH 22. 5. 2014, Ro 2014/15/0008). Der später ergangene Bescheid verdrängt bis zur allfälligen Aufhebung des wegen entschiedener Sache rechtswidrigen späteren Bescheids den früheren Bescheid, wobei nach Aufhebung des späteren Bescheids der frühere wieder auflebt (vgl. VwGH 21. 5. 2001, 2001/17/0043).

Stehen also zwei rechtswirksame Bescheide über die idente Sache in Widerspruch, beseitigt der später erlassene Bescheid den früher erlassenen (vgl. VwGH 1. 10. 2004, 2001/12/0148).

Ergeht hingegen eine nochmalige Ausfertigung desselben Verwaltungsakts, wird die materielle Rechtskraft nicht berührt. Die Zweitzustellung einer Ausfertigung desselben Rechtsakts wäre

rechtlich ohne Bedeutung, gemäß § 6 ZustG bleibt die erste Zustellung maßgebend (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 947).

Der Prüfungsauftrag vom 22. Juni 2021 stellt jedoch keine neuerliche Ausfertigung des Prüfungsauftrags vom 5. Februar 2018 dar, da er sich vom Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018 unterscheidet.

Das Finanzamt Österreich hat am 22. Juni 2021 gegenüber dem Bf einen weiteren Prüfungsauftrag erlassen, der sich von dem vom 5. Februar 2018 (nur) dadurch unterscheidet, dass neben ***12*** ***11*** jetzt auch ***28*** ***29*** als Prüfer genannt wird. Damit sollte der Kreis der prüfenden Organe erweitert werden.

Der Prüfungsauftrag vom 22. Juni 2021 steht in Bezug auf die Anordnung einer Außenprüfung beim Bf betreffend Einkommensteuer 2016 und 2017 und der Betrauung von ***12*** ***11*** als Prüfungsorgan mit dem Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018 nicht in Widerspruch. Er normiert vielmehr dasselbe wie der Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018, ergänzt diesen aber um einen weiteren Prüfer, ohne dass Prüfungsgegenstand oder der bisherige Prüfer geändert werden.

Es ist ersichtlich, dass mit dem Prüfungsauftrag vom 22. Juni 2021 nicht der Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018 (so dieser dem Rechtsbestand angehörte) aufgehoben werden sollte, sondern ein weiterer Prüfer beauftragt wurde.

Das Finanzamt vertritt die Ansicht, dass der Prüfungsauftrag vom 22. Juni 2021 nicht den bisherigen Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018 (so dieser dem Rechtsbestand angehörte) verdrängt, da er – abgesehen von der Hinzufügung eines weiteren Prüfers – inhaltlich dasselbe regelt wie der Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018 und daher insoweit kein Widerspruch zwischen den beiden Prüfungsaufträgen bestehe, der nach der „lex posterior“-Regel aufzulösen wäre. Sofern der Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018 wirksam erlassen wurde, gehörte dieser unbeschadet des Prüfungsauftrags vom 22. Juni 2021 weiterhin dem Rechtsbestand an und ist wäre einer Aufhebung nach § 299 BAO zugänglich.

Dieser Auffassung ist entgegenzuhalten, dass die Ergänzung der Prüfungsorgane gemäß § 148 Abs. 1 BAO um ***28*** ***29*** auf zwei Prüfungsorgane durch den Prüfungsauftrag vom 22. Juni 2021 im Widerspruch zur Beauftragung von nur einem Prüfungsorgan (***12*** ***11***) im Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018 steht und der Prüfungsauftrag vom 22. Juni 2021 daher dem Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018 (so dieser dem Rechtsbestand angehörte) zur Gänze derogiert, da dem Abgabenverfahrensrecht, von Ausnahmen (wie §§ 293, 293a, 293b BAO) abgesehen, die Teilrechtskraft von Bescheiden grundsätzlich fremd ist.

Die Frage, ob der Prüfungsauftrag vom 22. Juni 2021 zum Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018 bloß hinzutritt oder diesem derogiert, kann aber auf sich beruhen, da – wie im Folgenden ausgeführt – der Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018 als Nichtbescheid von Anfang an nicht dem Rechtsbestand angehört hat und daher vom Prüfungsauftrag vom 22. Juni 2021 jedenfalls nicht verdrängt werden konnte.

Unabhängig vom rechtlichen Schicksal des Prüfungsauftrags vom 5. Februar 2018 gehört der dem Bf am 28. Juni 2021 zugestellte, vom Finanzamt Österreich amtssignierte Prüfungsauftrag vom 22. Juni 2021 dem Rechtsbestand an und entfaltet Rechtswirkung. Auch wenn der Prüfungsauftrag vom 22. Juni 2021 vom Finanzamt nur als Ergänzung des Prüfungsauftrags vom 5. Februar 2018 intendiert war, kommt dies – anders als etwa bei Berichtigungen nach §§ 293, 293a, 293b BAO – weder im Spruch noch in der Begründung des Bescheids vom 22. Juni 2021 zum Ausdruck. Beim Bescheid vom 22. Juni 2021 handelt es sich um einen selbständigen Prüfungsauftrag, der auch ohne rechtliche Existenz des Prüfungsauftrags vom 5. Februar 2018 Bestand hat. Der Prüfungsauftrag vom 22. Juni 2021 bildet mit dem Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018 keine Einheit.

Die im Prüfungsauftrag vom 22. Juni 2021 gemäß § 148 Abs. 1 BAO genannten beauftragten Prüfungsorgane ***12***, ***11*** und ***28***, ***29*** sind daher derzeit zur Durchführung der Außenprüfung befugt und bestehen die im Prüfungsauftrag vom 22. Juni 2021 genannten Duldungs- und Mitwirkungspflichten des Bf.

Es liegt auch keine Wiederholungsprüfung nach § 148 Abs. 3 BAO vor, da eine solche begrifflich voraussetzt, dass eine vorangegangene Außenprüfung bereits abgeschlossen worden ist. Dies ist hier aber nicht der Fall; die am 20. Februar 2018 begonnene Prüfung ist nach wie vor im Gange.

Angefochtener Bescheid

Angefochtener Bescheid im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist der Bescheid vom 1. Juli 2019, mit welchem der Antrag vom 8. Jänner 2019 auf Aufhebung des Prüfungsauftrags gemäß § 147 BAO vom 5. Februar 2018 gemäß § 299 BAO abgewiesen wird, und nicht der Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018.

Der Bf wird durch den Prüfungsauftrag vom 22. Juni 2021 in Bezug auf den angefochtenen Bescheid nicht klaglos gestellt, ein Fall einer Gegenstandsloserklärung nach § 261 BAO liegt daher nicht vor.

Es liegt auch kein Fall des § 253 BAO vor. Der Prüfungsauftrag vom 22. Juni 2021 ist (möglicherweise) an die Stelle des Prüfungsauftrags vom 5. Februar 2018, nicht aber an die Stelle des hier beschwerdegegenständlichen Abweisungsbescheids vom 1. Juli 2019 getreten.

Den diesbezüglichen Eventualanträgen vom 4. Oktober 2021 auf Gegenstandsloserklärung oder Zurückweisung der Beschwerde vom 31. Juli 2019 „zufolge materieller Klaglosstellung“ ist nicht zu folgen.

Wirksam erlassener Prüfungsauftrag

Eine Aufhebung nach § 299 BAO setzt voraus, dass der aufzuhebende Bescheid dem Rechtsbestand angehört, also wirksam erlassen worden ist.

Wirksam bekannt gegebener Prüfungsauftrag

Der Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018 wurde unstrittig der damaligen steuerlichen Vertretung des Bf am 20. Februar 2018 ausgefolgt. Dies ergibt sich aus dem aktenkundigen Beiblatt zum Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018, wonach dem damaligen steuerlichen Vertreter, von diesem mit Unterschrift bestätigt, eine Ausfertigung des Prüfungsauftrags ausgefolgt worden ist.

Mit den Ausführungen in Punkt III. der Eingabe vom 4. Oktober 2021 („Entgegen meiner Beurteilung geht die Abgabenbehörde davon aus, dass die Bescheide vom 05.02.2018 jeweils durch Vorweisen an meine steuerliche Vertretung am 20.02.2018 ordnungsgemäß zugestellt wurden“) wird nicht dargelegt, warum der Prüfungsauftrag nicht wirksam erlassen worden sein soll. In der mündlichen Verhandlung hat der Bf dann präzisiert, dass er der Ansicht ist, der Prüfungsauftrag sei seiner damaligen steuerlichen Vertretung unwirksam, nämlich mit E-Mail vom 6. Februar 2018 zugestellt worden.

Allerdings hat der Bf in weiterer Folge eingeräumt, dass der Prüfungsauftrag nicht – wie zunächst angegeben – von der steuerlichen Vertretung mit E-Mail unterfertigt zurückgesandt, sondern die Übernahme einer Ausfertigung des Prüfungsauftrags von der steuerlichen Vertretung bei Prüfungsbeginn am 20. Februar 2018 in der Kanzlei der damaligen steuerlichen Vertretung bestätigt wurde.

Dass der Prüfer nach Angaben des Bf auf der Unterschrift des mit der Prüfungsabwicklung offenbar betrauten Mitarbeiters der damaligen steuerlichen Vertretung auf dem Beiblatt bestanden habe, ist keinesfalls ungewöhnlich, sondern entspricht es einem üblichen Prüfungsbeginn, dass der Prüfungsauftrag vorgewiesen und dieser Umstand sowie die Entgegennahme einer Ausfertigung vom zu Prüfenden oder dessen Vertreter bestätigt wird.

Der Prüfungsauftrag wurde daher gemäß § 148 Abs. 1 BAO ordnungsgemäß dem Bf bekannt gegeben.

Wirksam unterfertigter Prüfungsauftrag

Es ist im Verfahren nach § 299 BAO zwar nicht zu prüfen, ob der Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018 unter Verletzung von Verfahrensvorschriften ergangen ist. Es muss aber ein wirksamer Prüfungsauftrag vorliegen, damit überhaupt ein aufhebungsfähiger Bescheid vorliegt.

Unterschrift

Zu den unverzichtbaren Bestandteilen eines Bescheides gehören die Bezeichnung der Behörde (§ 96 BAO), der Spruch (§ 93 Abs. 2 BAO) sowie die Unterschrift (§ 96 BAO; VwGH 28. 9. 2004, 2002/14/0035).

Gemäß § 96 Abs. 1 BAO müssen alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat.

Die Identität des Menschen, der eine Erledigung getroffen und daher zu verantworten hat, muss für den Bescheidadressaten erkennbar sein (vgl. VwGH 28. 4. 2008, 2007/12/0168).

Der Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018 trägt die Unterschrift von Amtsdirektor Ing. ***26*** ***27***. Es liegt eine Unterschrift und kein bloßes Handzeichen (Paraphe) vor. Dies ist mittlerweile unstrittig.

Die Lesbarkeit einer Unterschrift ist nach § 96 BAO nicht erforderlich (vgl. VwGH 31. 3. 2004, 2000/13/0073). 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. Sie muss, wie ausgeführt, nicht lesbar sein. Nötig ist aber ein die Identität des Unterschreibenden ausreichend kennzeichnender, individueller Schriftzug, der entsprechende charakteristische Merkmale aufweist und sich als Unterschrift eines Namens darstellt (vgl. VwGH 13. 12. 2021, 2012/21/0070; VwGH 14. 5. 2009, 2008/22/0619; VwGH 17. 5. 2001, 2001/16/0062). Dies ist hier der Fall. Aus dem Schriftbild konnte auch der Bf entnehmen, dass der Bescheid von Amtsdirektor Ing. ***26*** ***27*** unterfertigt worden ist.

Selbst wenn die Unterschrift die Kriterien des § 96 Abs. 1 BAO nicht erfüllen sollte, führte diese händische Ergänzung der automationsunterstützt erstellten Ausfertigung dazu, dass die Bestimmung des (nunmehrigen) § 96 Abs. 2 BAO nicht anwendbar ist und auf die Ausfertigung die Regelungen des (nunmehrigen) § 96 Abs. 1 BAO anzuwenden sind (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 999). In diesem Fall fehlte es an einer Unterschrift (der Name des Unterfertigten lässt sich dem Prüfungsauftrag nicht auf andere Weise entnehmen) und wäre die Prüfungsauftrag aus diesem Grund nichtig.

Unzuständiger Organwalter

Es ist ebenfalls unstrittig, dass Amtsdirektor Ing. ***26*** ***27*** im Zeitpunkt der Ausfertigung und der Vorweisung des Prüfungsauftrags Organwalter des damaligen Finanzamts Amstetten Melk Scheibbs und nicht des damaligen Finanzamts Wien 12/13/14 Purkersdorf war und dass dieser Organwalter nicht befugt war, wirksam für das damalige Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf Bescheide zu unterschreiben.

Der Prüfungsauftrag wurde daher von einem hierzu unzuständigen Organwalter (siehe dazu etwa UFS 15. 2. 2012, RV/2118-W/10) unterschrieben. Darauf hat der Bf im Verwaltungsverfahren mehrfach ausdrücklich hingewiesen.

Dies wird von der belangten Behörde nicht bestritten. Das nunmehrige Finanzamt Österreich beruft sich jedoch auf § 96 Abs. 2 BAO, wonach Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, wozu auch der Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018 zählt, weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung bedürfen und als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt gelten (vgl. zu automationsunterstützt erstelltem Prüfungsauftrag etwa BFG 6. 2. 2020, RV/7100098/2020 oder BFG 27. 9. 2019, RV/7102661/2019).

Die belangte Behörde übersieht jedoch, dass die Genehmigungsfiktion des § 96 Abs. 2 BAO nur dann zum Tragen kommt, wenn diese Ausfertigungen, so der Gesetzeswortlaut, „weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen.“

Nun trägt der Prüfungsauftrag aber die Unterschrift eines unzuständigen Organwalters. Das bedeutet, dass durch die eigenhändige Unterfertigung der Prüfungsauftrag seine Qualifikation als automationsunterstützt erstellter Bescheid verloren hat und somit auch nicht als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt gilt (vgl. BFG 15. 10. 2020, RV/4100707/2015, BFG 3. 4. 2018, RV/2101162/2017 oder UFS 8. 6. 2011, RV/2133-W/10). Trägt ein automationsunterstützt erstellter Bescheid die Unterschrift eines Organwalters gemäß § 96 Abs. 1 BAO, kommt daher die Fiktion des § 96 Abs. 2 BAO betreffend Genehmigung durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde nicht zum Tragen. Händische Ergänzungen oder Vervollständigungen einer automationsunterstützt erstellten Ausfertigung führen dazu, dass die Bestimmung des (nunmehrigen) § 96 Abs. 2 BAO nicht anwendbar ist und auf die Ausfertigung die Regelungen des (nunmehrigen) § 96 Abs. 1 BAO anzuwenden sind (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 999).

Somit ist i. S. d. § 96 Abs. 1 BAO zu prüfen, ob der Prüfungsauftrag auf die Genehmigung eines Organwalters des damaligen Finanzamts Wien 12/13/14 Purkersdorf und somit auf dessen Willen zurückzuführen ist, also von einer für die zuständige Behörde approbationsbefugten Person unterfertigt wurde (vgl. VwGH 16. 12. 2010, 2009/15/0002). Dem damaligen Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf können nämlich nur solche Erledigungen zugeordnet werden, die

vom Behördenleiter approbiert worden sind oder die von einer Person unterzeichnet wurden, der (im Vorfeld) vom Behördenleiter die Approbationsbefugnis erteilt worden ist (vgl. VwGH 15. 2. 1991, 90/18/0247; BFG 3. 4. 2018, RV/2101162/2017). Da - festgestelltermaßen – der den Prüfungsauftrag unterfertigende stellvertretende Teamleiter über keine Approbationsbefugnisse des damaligen Finanzamts Wien 12/13/14 Purkersdorf zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Prüfungsauftrages verfügte, ist dieser damals nicht wirksam zustande gekommen. Der Zusatz „i. V.“ (in Vertretung) lässt nach außen bloß erkennen, dass nicht der Finanzamtsvorstand oder die Finanzamtsvorständin selbst gefertigt hat, trifft aber über die Berechtigung des Unterfertigenden keine Aussage (vgl. VwGH 30. 4. 2014, 2013/12/0123).

Interne Organisationsvorschriften (Erlässe) können nicht wirksam Organwalter einer anderen als der bescheiderlassenden Behörde mittels eines Automatismus, der vom Verfassungsgerichtshof (VfGH 17. 6. 1986, B 532/84; VfGH 12. 10. 1993, V 63/93) verworfen worden ist, zur Approbation für die bescheiderlassende Behörde ermächtigen (vgl. ausführlich, auch zum Organisationshandbuch der Finanzverwaltung – OHB, UFS 15. 2. 2012, RV/2118-W/10). Das Organisationshandbuch ist als nicht als Verordnung kundgemachte interne Regelung vom Bundesfinanzgericht nicht als Verordnung im Sinn des Art. 18 und Art. 139 Abs. 1 B-VG zu beachten (vgl. VwGH 27. 4. 2012, 2011/17/0046).

Wie sich aus der Berufungsentscheidung UFS 15. 2. 2012, RV/2118-W/10, Punkt H lit. c, die eine detaillierte Darstellung der diversen Erlässe des BMF (zur Rechtsentwicklung siehe auch den Aufhebungsantrag des Bf) enthält, entnehmen lässt, sah das „Organisationshandbuch“ in all seinen Fassungen zwar vor, dass im Fall der „Nachbarschaftshilfe“ der Prüfungsauftrag, auch wenn das prüfende Finanzamt den Entwurf des Prüfungsauftrags technisch erstellt, stets vom für das Verfahren örtlich zuständige Finanzamt zu genehmigen war. So lautete Punkt 10.2.3. „Nachbarschaftshilfe/Verwaltungshilfe“ des OHB i. d. F. Erlass BMF 22. 1. 2018, BMF-280000/0010-I/8/2018 (die im Zeitpunkt der Ausfertigung des Prüfungsauftrags maßgebende Fassung - <https://findok.portal.at/findokintra?execution=e100000s1&segmentId=e71f3e3a-87f6-452a-81fb-4a9c06ccb415>, nur finanzintern zugänglich):

10.2.3. Nachbarschaftshilfe/Verwaltungshilfe

Definition

Ist die Durchführung eines Prüfungsverfahrens durch Organe der örtlich zuständigen Behörde unzulässig, nicht möglich oder erscheint es aus Gründen der Verwaltungsökonomie zweckmäßig, kann die Prüfung auch Organen einer anderen Behörde übertragen werden. Die örtliche Zuständigkeit bleibt davon unberührt. Der/die Prüfer/in wird als Organ der örtlich zuständigen Behörde tätig.

Standard

Das örtlich zuständige Finanzamt gibt den Fall dem prüfenden Finanzamt (BP2000) frei. Der Prüfungsauftrag wird im Verfahren BP2000 generiert und ist vom zuständigen Finanzamt zu genehmigen. Siehe dazu Abschnitt 10.7.1. Prüfungsauftrag.

Alle Maßnahmen zur Durchführung und Verwaltung einer Prüfung (inkl. Eingabe der Bescheid-Daten) obliegen dem prüfenden Finanzamt.

Die Genehmigung der Bescheide obliegt dem zuständigen Finanzamt.

Die statistische Auswertung erfolgt im Prüfungsplan des prüfenden Finanzamtes.

Der Arbeitsbogen wird im prüfenden Finanzamt abgelegt.

Auf Verlangen des örtlich zuständigen Finanzamtes ist dieses vor dem Prüfungsabschluss über das Ergebnis der Prüfung zu informieren.

Eine Übertragung der Approbationsbefugnis für Prüfungsaufträge lässt sich dem OHB in seinen einzelnen Fassungen nicht entnehmen. Dies unabhängig davon, ob – siehe nochmals UFS 15. 2. 2012, RV/2118-W/10 – eine derartige erlassmäßige Regelung überhaupt wirksam wäre.

Die am 5. 2. 2018 gegolten habende Fassung des OHB sah im Übrigen ausdrücklich (anders als Vorgängerfassungen) vor, dass auch die Genehmigung von sonstigen Bescheiden während und infolge einer Außenprüfung durch das zuständige und nicht durch das prüfende Finanzamt zu erfolgen hatte.

§ 96 BAO geht grundsätzlich vom Verständnis aus, dass ein wirksamer Bescheid nur zustande kommt, wenn er auf die Genehmigung eines Organwalters der Behörde und somit auf dessen Willen zurückzuführen ist (VwGH 24. 11. 2011, 2008/15/0205; VwGH 16. 12. 2010, 2009/15/0002).

Im vorliegenden Fall bezeichnet der Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018 das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf als ausstellende Behörde. Da die Erledigung namens des damaligen Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf von einem Bediensteten eines anderen damaligen Finanzamtes ohne Approbationsbefugnis für das damalige Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf unterfertigt wurde, ist kein wirksamer Bescheid ergangen. Es liegt vielmehr ein Nichtbescheid vor (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts, z. B. BFG 20. 4. 2020, RV/7102658/2017; BFG 27. 2. 2020, RV/2101189/2017; BFG 23. 4. 2018, RV/2100195/2018 sowie eine Vielzahl großteils unveröffentlichter Entscheidungen).

Voraussetzung für die Zurechnung einer Erledigung an eine monokratisch organisierte Behörde wie ein Finanzamt ist die Genehmigung der Erledigung entweder durch den Leiter der Behörde selbst oder durch einen zumindest abstrakt approbationsbefugten Organwalter. Ein von einem nicht approbationsbefugten Bediensteten unterschriebener Bescheid ist der Behörde nicht zuzurechnen. der Bescheid ist - anders als bei der bloßen Überschreitung einer erteilten Approbationsbefugnis - absolut nichtig (vgl. VwGH 21. 4. 2016, Ra 2016/11/0017; VwGH 25. 6. 2013, 2013/08/0001; VwGH 29. 1. 1988, 87/17/0245).

Im Februar 2018 lag daher kein wirksamer Prüfungsauftrag vor.

Der angefochtene Abweisungsbescheid vom 1. Juli 2019 hätte daher den Antrag des ***1*** vom 8. Jänner 2019 auf Aufhebung des Bescheids über den Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018 mangels Vorliegens eines aufhebbaaren Bescheids zurückzuweisen gehabt.

Den Ausführungen des Bf bereits im Aufhebungsantrag vom 8. Jänner 2018, näher präzisiert in seinem Vorlageantrag vom 15. Februar 2021 und in seinem Antrag vom 4. Oktober 2021, ist insoweit im Ergebnis beizupflichten.

Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Entscheidung

Das Verwaltungsgericht hat im Allgemeinen seiner Entscheidung grundsätzlich die zum Zeitpunkt seiner Entscheidung maßgebliche Sach- und Rechtslage zugrunde zu legen (vgl. für viele VwGH 20. 11. 2018, Ra 2016/05/0097; VwGH 28. 3. 2018, Ro 2017/07/0005,; VwGH 23.2.2017, Ro 2015/07/0008, jeweils m. w. N.).

Nach Lehre (vgl. *Althuber in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch, 812; *Ellinger in Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO, § 299 BAO Anm 16; *Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I 2. A. § 299 BAO Anm 10; *Ritz*, BAO 6. A. § 299 BAO Rz 14) und Rechtsprechung (etwa VwGH 20. 6. 2012, 2012/17/0146) ist auch im Verfahren nach § 299 BAO auf die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Entscheidung über einen Antrag auf Aufhebung nach § 299 BAO abzustellen, es sei denn, dass für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit des für eine Aufhebung eines in Betracht kommenden Bescheides nur die Sachlage im Zeitpunkt seiner Erlassung relevant ist. § 4 BAO (betreffend Entstehen des Abgabenanspruchs und Abstellen auf die Sach- und Rechtslage zu diesem Zeitpunkt) ist auf einen Prüfungsauftrag nicht anwendbar.

Im Zeitpunkt der Entscheidung des Finanzamts über den Aufhebungsantrag am 1. Juli 2019 war die Sach- und Rechtslage in Bezug auf die fehlende Approbationsbefugnis unverändert wie bei Ausfertigung und Vorweisung des Prüfungsauftrags im Februar 2018.

Auch wenn der im Jahr 2018 den Prüfungsauftrag vom 5. Februar 2018 unzuständigerweise approbiert habende Organwalter des damaligen Finanzamts Amstetten Melk Scheibbs im Zeitpunkt der Entscheidung des Bundesfinanzgerichts mittlerweile für das Finanzamt Österreich, in das sowohl das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf als auch das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs aufgegangen ist, approbationsberechtigt sein sollte, führt dies nicht dazu, dass der im Jahr 2018 mangels Unterschrift eines hierzu berechtigten Organwalters nichtige und daher nicht dem Rechtsbestand angehörige Prüfungsauftrag nunmehr im Jahr 2021 wirksam wird.

Eine (mögliche) nachträgliche Genehmigung vermag den Mangel einer Approbationsbefugnis im Zeitpunkt der Bescheidunterfertigung nicht zu sanieren; Gleiches gilt für eine nach Unterfertigung eines vermeintlichen Bescheids später erfolgte (mögliche) generelle

Approbationserteilung (vgl. etwa mutatis mutandis VwGH 20. 4. 2021, Ra 2020/067/0067; VwGH 24. 5. 2016, Ro 2015/09/0015; VwGH 24. 7. 2008, 2007/07/0100; VwGH 24. 7. 2007, VwGH 5. 7. 2006, 2006/12/0002; VwGH 18. 11. 2004, 2003/07/0134; VwGH 5. 11. 1994, 94/07/0010; VwGH 16. 11. 1993, 91/07/0072; VwGH 11. 5. 1992, 91/19/0123; VwGH 30. 1. 1992, 91/17/0101; VwGH 3. 3. 1987, 87/14/0003; VwGH 15. 12. 1987, 87/07/0042; VwGH 16. 12. 1983, 83/17/0225).

Die Nichtigkeit des Prüfungsauftrags vom 5. Februar 2018 wird daher durch die Organisationsreform der Finanzverwaltung im Jahr 2021 nicht beseitigt.

Zurückweisung

Mangels Vorliegens eines rechtswirksamen Bescheids vom 5. Februar 2018 ist daher der auf die Aufhebung eines Nichtbescheids gerichtete Antrag vom 8. Jänner 2019 zurückzuweisen.

Diese Zurückweisung ist von der Änderungsbefugnis nach § 279 BAO umfasst (vgl. *Ritz*, BAO 6. A. § 279 BAO Rz 14 m. w. N.).

Revisionsnichtzulassung

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.

Das Bundesfinanzgericht folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs.

Allerdings ist unmittelbar anzuwendende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Frage, ob eine Approbationsbefugnis eines Organwalters im Zeitpunkt der verwaltungsgerichtlichen Entscheidung über einen Aufhebungsantrag eine fehlende Approbationsbefugnis des Organwalters im Zeitpunkt der Erlassung des aufzuhebenden Bescheids die Nichtigkeit des aufzuhebenden Bescheids mit der Wirkung saniert, dass der Bescheid nachträglich dem Rechtsbestand angehört, nicht ersichtlich.

Die Revision ist daher insoweit zuzulassen.

Wien, am 5. November 2021