

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch N & N Steuerberatungsgesellschaft m.b.H.,
Schubertstraße 68, 8010 Graz,

über die Beschwerde vom 16. März 2022 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 23. Februar 2022, betreffend Abweisung eines Antrages gem. § 299 BAO auf Aufhebung der Bescheide vom 2. April 2019 sowie vom 18. Oktober 2019 jeweils über einen Prüfungsauftrag nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Beim Beschwerdeführer ***Bf1*** (im Folgenden kurz: Bf.) wurde im Jahr 2015 eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO betreffend die Umsatzsteuer, Einkommensteuer und NoVA für die Jahre 2012-2014 durchgeführt.

Am 8. März 2019 wurde das (ehemalige) Finanzamt FA (nunmehr ***FA***) von der zuständigen Finanzstrafbehörde beauftragt, beim Bf. eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO iVm § 99 (2) FinStrG für die Jahre 2007-2015 durchzuführen.

Am 2. April 2019 wurde ein Bescheid über einen Prüfungsauftrag gemäß § 147 BAO iVm § 99 (2) FinStrG für die Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2007-2015 (jeweils auch von der finanzstrafrechtlichen Prüfung umfasst) ausgefertigt. Zur Verdachtslage und den Gründen für die Wiederholungsprüfung (die Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2012 - 2014 war bereits von der Außenprüfung im Jahr 2015 erfasst) wurde folgendes ausgeführt: „Aufgrund der

*plausiblen und nachvollziehbaren Lebenshaltungskostenrechnung besteht der Verdacht, dass ***Bf1***, geb. xxx, vorsätzlich unter Verletzung abgabenrechtlicher Offenlegungs- und Wahrheitspflichten durch das Nichtoffenlegen von Einnahmen und Erträgen aus seinem Einzelunternehmen, Verkürzungen an Umsatz- und an Einkommensteuer für die Jahre 2007-2015 in noch festzustellender, insgesamt den Betrag von EUR 100.000,00 nicht übersteigender Höhe bewirkt hat, wobei es ihm darauf ankam, sich durch die wiederkehrende Begehung einen nicht bloß geringfügigen fortlaufenden abgabenrechtlichen Vorteil zu verschaffen und er zwei weitere solche Taten schon im Einzelnen geplant bzw. bereits zwei solche Taten begangen hat und hiemit Finanzvergehen nach § 33 (1) iVm § 38 FinStrG begangen hat".*

Am 18. Oktober 2019 wurde ein weiterer Bescheid über einen Prüfungsauftrag erlassen, der wiederum auf § 147 BAO iVm § 99 (2) FinStrG gestützt, die Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2007-2015 sowie die NoVA 2014-2015 umfasste. Als Begründung für die Verdachtslage bzw. die Wiederholungsprüfung wurde u.a. wiederum auf die Lebenskostenrechnung und die durch Verletzung abgabenrechtlicher Offenlegungs- und Wahrheitspflichten durch das Nichtoffenlegen von Einnahmen und Erträgen aus seinem Einzelunternehmen, erfolgten Verkürzungen an Umsatz- und an Einkommensteuer für die Jahre 2007-2015, Bezug genommen.

Mit Eingabe vom 26. November 2019 wurde beantragt, „den Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 02.04.2019 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Verletzung von Verfahrensvorschriften, demzufolge wegen offensichtlicher Unrichtigkeit aufzuheben. Gleichzeitig wird gemäß § 299 BAO beantragt den Prüfungsbescheid aufzuheben, weil er auch Zeiträume erfasst (2007-2010), die tatsächlich schon der Bemessungsverjährung unterliegen. Da die Vorfrage, ob Abgaben hinterzogen wurde, noch nicht rechtskräftig geklärt wurde, kann die verlängerte Verjährungsfrist von 10 Jahren derzeit nicht zur Anwendung gelangen. Die ungerechtfertigten Behauptungen unter dem Punkt „Verdachtslage“ auf den Prüfungsbescheiden sind nicht tauglich, die von der Behörde behaupteten Abgabenhinterziehungen rechtskonform zu begründen.

Der Inhalt des Bescheids vom 02.04.2019 widerspricht vehement dem Inhalt der Niederschrift vom 06.05.2019 und ist der Bescheid deshalb rechtswidrig, da sich der Bescheid vom 02.04.2019 auf eine Behauptung der Finanzbehörde stützt, die Sie mit Niederschrift vom 06.05.2019 selbst widerlegt und die gesetzlichen Bestimmungen im Zusammenhang mit der Verjährung von der Behörde nicht berücksichtigt werden. Es wird darauf hingewiesen, dass die Finanzbehörde/Finanzstrafbehörde schon von Amts wegen verpflichtet ist, die Frage der Verjährung zu beurteilen und darüber rechtskräftig (Ausfertigung eines rechtsmittelfähigen Bescheides) abzusprechen. Die Frage der Verjährung stellt eine Vorfrage dar.“

Aus denselben Gründen wurde auch die Aufhebung gemäß § 299 BAO des Bescheides über einen Prüfungsauftrag vom 18.10.2019 beantragt. Begründend heißt es auszugsweise:

„Der Inhalt des Bescheids vom 18.10.2019 widerspricht vehement dem Inhalt der Niederschrift vom 06.05.2019 und ist der Bescheid deshalb rechtswidrig, da sich der Bescheid vom 18.10.2019 auf eine Behauptung der Finanzbehörde stützt, die Sie mit Niederschrift vom 06.05.2019 selbst widerlegt und die gesetzlichen Bestimmungen im Zusammenhang mit der

Verjährung von der Behörde nicht berücksichtigt werden. Es wird darauf hingewiesen, dass die Finanzbehörde/Finanzstrafbehörde schon von Amts wegen verpflichtet ist, die Frage der Verjährung zu beurteilen und darüber rechtskräftig (Ausfertigung eines rechtsmittelfähigen Bescheides) abzusprechen. Die Frage der Verjährung stellt eine Vorfrage dar.

Ob der von unserer Gesellschaft fristgerecht (siehe § 299 BAO) eingebrachten Anträge gem. § 299 BAO sind die Prüfungsbescheide vom 02.04.2019 und 18.10.2019 nicht rechtskräftig und sind daher alle von der Finanzbehörde und/oder Finanzstrafbehörde seit dem 02.04.2019 durchgeführten Prüfungshandlungen bis zur etwaigen Rechtskraft der vorgenannten Prüfungsbescheide in gesetzwidriger Weise durchgeführt worden. (...)

Eine falsche oder gesetzwidrig angefertigte Lebenshaltungskostenrechnung kann aber nicht die Grundlage für eine ungerechtfertigte Vermutung eines Abgabenhinterzuges darstellen. Unabhängig davon steht derzeit noch immer nicht fest ob die Behörde die Informationen, welche Sie aus den Konteneinschauen erhalten hat, überhaupt verwenden dürfte, da derzeit das zuständige BFG ob der anhängigen Beschwerden noch nicht festgestellt hat ob die von der Finanzstrafbehörde durchgeführten Konteneinschauen gesetzeskonform waren oder nicht.“

Mit Bescheid vom 21. Februar 2022 erfolgte die Abweisung der Anträge auf Aufhebung der Prüfungsaufträge vom 2. April 2019 sowie 18. Oktober 2019.

Begründend wurde ausgeführt, dass u.a. deswegen keine Unrichtigkeit des Bescheidspruches iSd § 299 BAO vorliege, da zur Verdachtslage der hinterzogenen Abgaben keine mangelhafte Begründung vorliege bzw. eine Aufhebung gemäß § 299 (1) BAO wegen Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ab 1.1.2003 auch nicht mehr zulässig wäre. Eine unzulässige Wiederholungsprüfung nach § 148 (3) BAO wäre ggstl. nicht gegeben. Zumal einem Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung eines Prüfauftrages keine aufschiebende Wirkung zukomme und in der BAO auch kein Beweisverwertungsverbot herrscht, wäre - entgegen der Ansicht des Bf. - auch nicht rechtswidrig die Außenprüfung fortgeführt bzw. die Ergebnisse der Außenprüfung verwertet worden.

Gegen diesen Bescheid wurde am 16.3.2022 Beschwerde erhoben und auf Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung verzichtet.

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

Gemäß § 99 FinStrG ist die Finanzstrafbehörde auch befugt, zur Klärung des Sachverhaltes Nachschauen und Prüfungen im Sinne der Abgaben -oder Monopolvorschriften vornehmen zu lassen.

Die einschränkenden Bestimmungen des § 148 Abs. 3 und Abs. 5 BAO gelten für solche Prüfungen nicht.“ Entspreche nicht dem § 93 BAO.

Weiters heißt es:

„Auch unter Pkt. „Verdachtslage und Gründe für die Wiederholungsprüfung“, welche tatsächlich keinen Bestandteil der Begründung des Bescheides vom 02.04.2019 und des Bescheides vom 18.10.2019 darstellen, sonst wäre die Verdachtslage und Gründe für die Wiederholungsprüfung unter dem Pkt. „Begründung“ auf dem Bescheid vom 02.04.2019 und dem Bescheid vom 18.10.2019 anzuführen gewesen. Tatsächlich wird ausschließlich auf standardisierte Texte zurückgegriffen, welche auch nicht in schlüssiger und nachvollziehbarer Weise erkennen lassen, weshalb die belangte Behörde und aufgrund welcher vom BF realisierten Sachverhalte zur Erkenntnis gelangt, eine Wiederholungsprüfung gemäß den Bestimmungen der BAO iVm § 99 FinStrG zu veranlassen.“ (...)

Ergänzend ist noch anzumerken, dass auf dem Bescheid vom 02.04.2019 und vom 18.10.2019 von einer plausiblen und nachvollziehbaren Lebenshaltungskostenrechnung gesprochen wird.

Es wird aber im Bescheid vom 02.04.2019 entgegen den gesetzlichen Bestimmungen der BAO aber nicht darauf hingewiesen, dass zu diesem Zeitpunkt mangels Prüfungsauftrag für den BF, tatsächlich noch keine Lebenshaltungskostenrechnung existieren konnte, da die Prüfung aufgrund des Prüfungsauftrages vom 02.04.2019 erst am 06.05.2019 begonnen hat.

Bemerkenswert ist, dass Herr Mag. ***1*** (Finanzstrafbehörde) mit Herrn ***2*** (***FA***, Dienststelle FA) per E-Mail schon (siehe beiliegendes E-Mail vom 08.03.2019 um 10:47 Uhr) über eine plausible und nachvollziehbare Lebenshaltungskostenrechnung korrespondiert und in diesem Schreiben eine Prüfung gemäß § 147 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG bei Herrn ***Bf1*** anordnet.

Der BF beantragt, das BFG Außenstelle Graz möge im Rahmen seiner gesetzlichen Ermittlungspflicht (siehe § 269 BAO) prüfen, auf welcher Rechtsgrundlage Herr ***2*** am 08.03.2019 bzw. zuvor Herrn Mag. ***1*** eine Lebenshaltungskostenrechnung für die Kalenderjahre 2007 bis 2015 für Herrn ***Bf1*** zur Verfügung stellen konnte, obwohl die Prüfung für Herrn ***Bf1***, ausschließlich unter der Voraussetzung, dass der Bescheid vom 02.04.2019 gesetzeskonform ist, erst am 06.05.2019 begonnen hat.“ (...)

„Im Zusammenhang mit der von der belangten Behörde verwendeten zehnjährigen Verjährungsfrist für vermeintlich hinterzogene Abgaben, siehe 2. Absatz des angefochtenen Bescheides vom 21.02.2022 (Seite 4), stellt sich auch die berechtigte Frage, wie die belangte Behörde schon vor Prüfungsbeginn (06.05.2019) ohne zu diesem Zeitpunkt für Herrn ***Bf1*** schon Prüfungshandlungen gesetzt zu haben (tatsächlich durfte die belangte Behörde Prüfungshandlungen erst ab dem 06.05.2019 setzen), die belangte Behörde die zehnjährige Verjährungsfrist laut Bescheid über einen Prüfungsauftrag 02.04.2019 schon zur Anwendung bringen konnte.“ (...)

„Es ist ausschließlich die Frage zu beantworten, ob der Bescheid vom 02.04.2019 und 18.10.2019, ob eines unrichtigen Spruches (siehe unsere vorgenannten Ausführungen) gemäß § 299 BAO aufzuheben ist oder nicht.“

Mit **Eingabe vom 27.1.2023** ergänzte der Bf. sein Vorbringen insoweit, als seiner Auffassung nach die Bescheide über einen Prüfungsauftrag vom 02.04.2019 (USt und ESt 2007 - 2015) und

vom 18.10.2019 (USt und ESt 2007 - 2015 und NOVA 2014 -2015) vom Finanzamt FA als Finanzstrafbehörde als sachlich unzuständige Behörde ausgestellt wurden, und daher tatsächlich keine Bescheide seien. Die vom Prüfer (rechtswidrig) erstellte Lebenshaltungskostenrechnung habe nämlich einen Abgabebetrag von mehr als 150.000 Euro ergeben, weshalb eine Gerichtszuständigkeit gegeben sei, die einen durch die Abgabenbehörde ausgestellten Prüfungsauftrag rechtswidrig mache.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Sachverhalt stellt sich wie im Verfahrensgang geschildert dar und wurde auch nicht bestritten.

2. Rechtslage

§ 299 (1) BAO: 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.

§ 99 (2) FinStrG: Die Finanzstrafbehörde ist auch befugt, zur Klärung des Sachverhaltes Nachschauen und Prüfungen im Sinne der Abgaben- oder Monopolvorschriften anzuordnen oder selbst durchzuführen. Die mit einer solchen Maßnahme betrauten Organe der Abgabenbehörden haben insoweit auch die Befugnisse der Organe der Finanzstrafbehörden. Führen Organe der Finanzstrafbehörden die Nachschau oder Prüfung selbst durch, haben sie insoweit auch die Befugnisse der Organe der Abgabenbehörden. Das Ergebnis einer durch die Finanzstrafbehörde durchgeführten Nachschau oder Prüfung ist der Abgabenbehörde zur Wahrnehmung der dieser obliegenden Aufgaben zu übermitteln. Die einschränkenden Bestimmungen des § 148 Abs. 3 und 5 BAO gelten für Prüfungen gemäß diesem Absatz nicht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Aufhebung gem. § 299 BAO

Voraussetzung für eine Aufhebung im Rahmen eines zulässigerweise nach § 299 BAO gestellten Antrages ist nur, dass sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist (VwGH 30.06.2015, 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 (VwGH 7.4.2020, Ra 2017/13/0009). Eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO lediglich wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften oder wegen Unzuständigkeit der Bescheidbehörde ist daher nicht zulässig (vgl. Ritz, BAO⁷ § 299 Tz 9; in diesem Sinne auch Langheinrich/Ryda, FJ 2009, 388).

Wie der Bf. selbst angibt, ist ausschließlich die Frage zu beantworten, ob der Spruch der Bescheide vom 2.4.2019 und 18.10.2019 unrichtig ist.

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

Begründend wird darauf verwiesen, dass der Verdacht besteht, dass der Bf. vorsätzlich unter Verletzung abgabenrechtlicher Offenlegungs- und Wahrheitspflichten durch das Nichtoffenlegen von Einnahmen und Erträgen aus seinem Einzelunternehmen, Verkürzungen an Umsatz- und an Einkommensteuer für die Jahre 2007 - 2015 in noch festzustellender, insgesamt den Betrag von € 100.000,00 nicht übersteigender Höhe bewirkt hat.

Tatsächlich wurde der Bf. mit Urteil des LG für Strafsachen Graz vom 20. Oktober 2021, 9 Hv122/20t schuldig gesprochen, in den Jahren 2007 – 2015 Einkommensteuer und Umsatzsteuer hinterzogen zu haben.

Damit erweist sich der Spruch der Bescheide, in denen der Bf. angewiesen wurde, eine Außenprüfung nach den Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes zu dulden, jedenfalls als richtig, zumal sich der in der Begründung geäußerte Verdacht sogar bestätigt hat. Andere als verfahrensrechtliche Fehler hat der Bf. auch nicht geltend gemacht. Eine Aufhebung gem. § 299 BAO kommt nicht in Betracht.

Der Vollständigkeit halber darf noch ergänzt werden, dass auch im Falle einer möglichen Gerichtszuständigkeit der Prüfungsauftrag gem. § 99 Abs 2 FinstrG von der Finanzstrafbehörde (und nicht von der Staatsanwaltschaft) auszustellen ist.

Abgabenrechtliche Prüfungen nach § 99 Abs 2 FinStrG sind solche nach § 148 BAO (vgl. Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Textziffer 9 zu § 99; Dorazil-Harbich, Finanzstrafgesetz, Seite 329; VwGH 3.10.1990, 86/13/0081). Eine gemäß § 99 Abs 2 FinStrG durchgeführte Prüfung hat in dieser Norm nur den Veranlassungsgrund, nicht aber die verfahrensrechtliche Grundlage. Diese findet sich unverändert in den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (ua § 147, § 119, § 166, § 304), woran auch der Umstand nichts ändert, dass die gesondert vorzunehmende finanzstrafrechtliche Beurteilung ermittelter Sachverhalte den Beschränkungen des § 98 Abs 3 und § 98 Abs 4 FinStrG unterliegt (VwGH 26.05.1993, 90/13/0155).

Eine Aufhebung wegen Unzuständigkeit der Bescheidbehörde ist ohnedies nicht zulässig (vgl. Ritz, BAO⁷ § 299 Tz 9), aber auch die Zurückweisung der Beschwerde wegen des Nichtvorliegens eines Bescheides kommt nicht in Betracht, weil die Bescheide ja von der richtigen Behörde ausgestellt wurden.

Die Beschwerde war daher – wie im Spruch ersichtlich – als unbegründet abzuweisen.

3.2. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen weshalb die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 31. Jänner 2023