

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter nach Übergang der Zuständigkeit auf das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung nach § 284 Abs. 3 BAO über den Antrag der Bf, vertreten durch Steuerberater, den an sie ergangenen Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 28.6.2017 gemäß § 299 BAO aufzuheben, entschieden:

1. Der Antrag wird als unbegründet abgewiesen.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Die antragstellende, mit Gesellschaftsvertrag vom 2.9.2003 errichtete GmbH wurde nach beendeter Liquidation am 21.4.2017 im Firmenbuch gelöscht.

Mit Prüfungsauftrag vom 28.6.2017 ordnete das Finanzamt ABC eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO in Verbindung mit § 99 FinStrG betreffend Kapitalertrag-, Umsatz- und Körperschaftsteuer sowie Zusammenfassende Meldung für die Jahre 2006 bis 2016 bei der Antragstellerin an; es bestehe der Verdacht der Abgabenhinterziehung für die Jahre 2006 bis laufende bei der Antragstellerin auf Grund Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitsverpflichtung und Bewirken einer Steuerverkürzung. In der Begründung gibt der Prüfungsauftrag die Bestimmungen des § 147 Abs. 1 BAO und des § 99 FinStrG wieder. Gleichzeitig erteilte das Finanzamt auf Grundlage des § 144 Abs. 1 BAO einen Nachschauauftrag hinsichtlich Kapitalertrag-, Umsatz- und Körperschaftsteuer sowie Zusammenfassende Meldung für das Jahr 2017. Sowohl Prüfungs- als auch Nachschauauftrag enthalten auch die Namen der mit der Durchführung der Prüfung bzw. Nachschau beauftragten Personen (im Folgenden werden die beiden Aufträge verkürzt als Prüfungs- und Nachschauauftrag bezeichnet). Mit Schreiben vom 27.7.2017 stellte die Antragstellerin den Antrag, den Prüfungs- und Nachschauauftrag gemäß § 299 BAO aufzuheben.

Da das Finanzamt über diesen Antrag nicht innerhalb einer Frist von sechs Monaten entschied, erhob die Antragstellerin mit Schreiben vom 8.2.2018 beim Bundesfinanzgericht gemäß § 284 Abs. 1 BAO Beschwerde wegen Verletzung der Entscheidungspflicht.

Das Bundesfinanzgericht trug daraufhin dem Finanzamt mit Beschluss vom 15.2.2018 gemäß § 284 Abs. 2 BAO auf, bis spätestens 13.4.2018 über den Antrag zu entscheiden und eine Abschrift des Bescheides (samt Zustellnachweis) vorzulegen oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorliege.

Da die gesetzte Frist abgelaufen ist, ohne dass das Finanzamt über den Antrag entschieden bzw. eine Abschrift des Bescheides vorgelegt oder angegeben hätte, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorliege, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 284 Abs. 3 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen.

In ihrem Aufhebungsantrag bringt die Antragstellerin zunächst vor, dass für die Löschung im Firmenbuch die Vorlage einer aktuellen steuerlichen Unbenklichkeitsbescheinigung, in welcher das Finanzamt zeitnah bestätigt habe, dass keinerlei steuerliche Bedenken gegen die Löschung bestünden, insbesondere die maßgebenden Abgaben entrichtet worden seien, unumgänglich gewesen sei. Mit Sammelkuvert vom 18.7.2017 habe die zustellbevollmächtigte Vertreterin der Antragstellerin den Prüfungs- und Nachschauauftrag erhalten. Die ersatzlose Aufhebung dieses "Bescheides" werde aus folgenden Gründen beantragt:

- Rechtlich nicht mehr existierender Bescheidadressat

Auf Grund der beendeten Liquidation und der Löschung im Firmenbuch sowie der Beendigung aller Rechtsverhältnisse zu Dritten, insbesondere auch zum Abgabengläubiger, habe die Antragstellerin ihre Parteifähigkeit verloren, alle Steuerschuldverhältnisse seien beendet. Da der Bescheidadressat rechtlich nicht mehr existent sei, liege ein Nichtbescheid vor, der keine Rechtskraft entfalten könne.

- Unzuständigkeit der "bescheid"ausstellenden Behörde

In den Fällen des § 99 Abs. 2 FinStrG habe die Finanzstrafbehörde den Prüfungsauftrag zu erteilen. Gemäß § 58 Abs. 1 FinStrG wäre gegenständlich für die Führung eines allfälligen Finanzstrafverfahrens und die Ausstellung eines Prüfungsauftrages gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG nicht das Finanzamt ABC, sondern das Finanzamt 9/18/19 Klosterneuburg zuständig gewesen. Der vorliegende "Bescheid" sei daher wegen Unzuständigkeit nichtig.

- kein Willensakt eines Organwalters des "bescheid"ausstellenden Finanzamts

Es liege auch deshalb ein Nichtbescheid vor, weil sein Ergehen nicht durch einen individuellen Willensakt eines Organwalters der zuständigen Abgabenbehörde veranlasst worden sei. Ein Prüfungsauftrag müsse die Unterschrift des diesen genehmigenden Organs dieser Behörde tragen, das sei bei Prüfungsaufträgen nach § 147 Abs. 1 BAO der Vorstand des ausstellenden Finanzamtes bzw. bei Fällen der AmtsBP der Teamleiter. Dies sei gegenständlich nicht erkennbar. Der "Bescheid" sei mit keiner einem Organ des Finanzamtes zuordenbaren Unterschrift, sondern lediglich mit einer unlesbaren Paraphe gezeichnet. Gemäß Dienstanweisung Betriebsprüfung (DBP) müsse der Prüfungsauftrag die Namen der mit der Vornahme der Prüfung beauftragten Prüfungsorgane, bei Prüfung durch die GroßBP einen Hinweis auf die Zugehörigkeit des Prüfers zu einer bestimmte GroßBP enthalten. Dies sei ebenfalls nicht gegeben, weil die auf dem Prüfungs- und

Nachschauauftrag Genannten nicht Organe des Finanzamtes ABC seien. Weiters trage der "Bescheid" entgegen der in der DBP getroffenen Anordnung kein Rundsiegel.

- Verwehrung der allfälligen Möglichkeit einer Selbstanzeige

Eindeutig rechtswidrig sei auch die Vorgehensweise des den "Bescheid" mit Paraphe abzeichnenden Prüfers, am Prüfungsauftrag anzukreuzen, dass bis zum Beginn der Amtshandlung keine Selbstanzeige erstattet worden sei.

- keine ausreichende Begründung der Verdachtslage

Der angefochtene "Bescheid" enthalte keine über die Wiederholung des Gesetzestextes hinausgehende Begründung, die Ausführungen zur Verdachtslage, die eine Prüfung nach § 99 FinStrG rechtfertigen sollten, seien in keiner Weise ausgeführt und konkretisiert. Im Prüfungsauftrag sei festzuhalten, worin der Tatverdacht liege (Sachverhalt) und gegen wen sich der Verdacht richte. Es bleibe vollkommen unklar, gegen wen der Verdacht einer Abgabenhinterziehung für die Jahre 2006 bis laufende bei der Antragstellerin auf Grund einer Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bestehe und wie dies kausal für das Bewirken einer Steuerverkürzung sein könnte.

- Prüfungsauftrag über verjährte Zeiträume

Selbst wenn theoretisch eine Abgabenhinterziehung bestehen würde, so wäre dennoch hinsichtlich des Jahres 2006 bereits die absolute Verjährung eingetreten. Eine über die Verjährung hinausgehende Prüfung sei rechtswidrig.

- Nachschauauftrag bei einer gelöschten juristischen Person

Wie für das Jahr 2017 bei einer nach Liquidation und Ausstellung einer steuerlichen Unbedenklichkeitsbescheinigung gelöschten juristischen Person eine Nachschau stattfinden solle, bleibe nicht nur vollkommen unklar, sondern erscheine auch denkunmöglich.

Aus den angeführten Gründen werde daher beantragt, den Nichtbescheid gemäß § 299 BAO ersatzlos aufzuheben.

### **Über den Antrag wurde erwogen:**

1. Im Aufhebungsantrag wird zunächst vorgebracht, dass die Antragstellerin auf Grund der Löschung im Firmenbuch ihre Parteifähigkeit verloren habe, der Prüfungs- und Nachschauauftrag daher an eine rechtlich nicht mehr existente Person gerichtet sei und somit keine Rechtswirkung entfaltet habe. Weiters liege deshalb ein Nichtbescheid vor, weil der Prüfungs- und Nachschauauftrag nicht die Unterschrift des diesen genehmigenden Organs der Behörde trage, sondern nur mit einer unleserlichen Paraphe gezeichnet sei.

Bemerkt wird dazu vorweg, dass bei Vorliegen eines "Nichtbescheides" eine Aufhebung von vornherein nicht in Betracht käme, weil diesfalls der Aufhebungsantrag zurückzuweisen wäre (Ritz, BAO Kommentar<sup>6</sup>, § 299 Tz 33, wonach der auf Aufhebung gerichtete Antrag als unzulässig zurückzuweisen ist, wenn der aufzuhebende Bescheid nicht rechtswirksam ergangen ist).

Prüfungs- und Nachschauaufträge sind verfahrensleitende Verfügungen mit Bescheidcharakter (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup>, § 146 Anm 2, §148 Anm 2). Sie haben daher den für Bescheide geltenden Inhaltserfordernissen zu entsprechen und u.a. gemäß § 93 Abs. 2 BAO die Person zu nennen, an die sie ergehen. Gemäß § 280 Abs. 1 BAO haben Ausfertigungen von Erkenntnissen und Beschlüssen der Verwaltungsgerichte u.a. die Namen der Parteien zu enthalten. An nicht mehr existierende Rechtsgebilde gerichtete Erledigungen können keine Rechtswirksamkeit erlangen (z.B. VwGH 6.7.2006, 2006/15/0188).

Die Löschung einer GmbH im Firmenbuch hat bloß deklarativen Charakter. Die Rechtspersönlichkeit besteht solange fort, als noch Abwicklungsbedarf vorhanden ist, was dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft bescheidmäßig festzusetzen sind (vgl. die laut VwGH vom 28.10.2014, Ro 2014/13/0035, - wie der vorliegende Fall - nicht auf die Erledigung eines Berufungsverfahrens bezogene Aussage im Beschluss vom 20.9.1995, 95/13/0068, sowie VwGH 26.2.2014, 2009/13/0112). Dem den Gegenstand des Aufhebungsantrags bildenden Prüfungsauftrag vom 28.6.2017 zufolge besteht bei der Antragstellerin der Verdacht der Abgabenhinterziehung auf Grund Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht für die Jahre 2006 bis laufend. Es ist damit nicht ausgeschlossen, dass im Zuge der Prüfung und der Nachschau Sachverhalte hervorkommen, die zur Festsetzung (weiterer) Abgabenverbindlichkeiten gegenüber der Antragstellerin führen können, weshalb das Rechtsverhältnis gegenüber dem Abgabengläubiger noch nicht als beendet anzusehen und im Sinne der zitierten Rechtsprechung noch Abwicklungsbedarf vorhanden ist. Es ist folglich weiterhin von der Parteifähigkeit der Antragstellerin auszugehen. Der Umstand, dass der Verwaltungsgerichtshof die im ersten Verfahrensgang zu GZ. Ro 2019/13/0009 erhobene Revision der Antragstellerin nicht zurückgewiesen hat, lässt erkennen, dass der Verwaltungsgerichtshof die Antragstellerin ebenfalls als (weiterhin) parteifähig betrachtet hat. Bemerkt wird, dass die Antragstellerin gemäß § 80 Abs. 3 BAO auch noch über einen Vertreter verfügt.

Fehlt einer Erledigung die Unterschrift, so liegt zwar grundsätzlich kein Bescheid vor (Ritz, BAO Kommentar<sup>6</sup>, § 93 Tz 25). Gemäß § 96 letzter Satz BAO bedürfen aber Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, 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.

Der Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 28.6.2017 enthält den Hinweis, dass die Ausfertigung mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt wurde, weshalb er keiner Unterschrift oder Beglaubigung bedurfte und daher als durch den Leiter der auf dem Auftrag bezeichneten Abgabenbehörde als genehmigt gilt. Im Übrigen stellt der von der Antragstellerin als Paraphe bezeichnete Schriftzug keinen Akt der Genehmigung des

Prüfungsauftrags dar, sondern dokumentiert nur auf einem Beiblatt zum Prüfungsauftrag mit 3.7.2017 den Prüfungsbeginn.

Der an die Antragstellerin gerichtete (ihrer zustellbevollmächtigten Vertreterin unstrittig zugegangene) Prüfungsauftrag ist daher keine unwirksame "Nicht-Erledigung".

2. Der Antragstellerin gelingt es auch nicht, eine zu einer Aufhebung nach § 299 BAO Anlass gebende Rechtswidrigkeit des Prüfungs- und Nachschauauftrags aufzuzeigen.

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. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Eine Aufhebung lediglich wegen Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften oder wegen Unzuständigkeit der Bescheidbehörde ist ab 1.1.2003 nicht mehr zulässig (Ritz, BAO Kommentar<sup>6</sup>, § 299 Tz 9, 10).

Gemäß § 148 Abs. 1 BAO haben sich die von der Abgabenbehörde mit der Vornahme von Außenprüfungen beauftragten Organe zu Beginn der Amtshandlung unaufgefordert über ihre Person auszuweisen und den Auftrag der Abgabenbehörde auf Vornahme der Prüfung (Prüfungsauftrag) vorzuweisen. Gemäß § 148 Abs. 2 BAO hat der Prüfungsauftrag 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. Gemäß § 146 BAO haben sich die mit der Vornahme einer Nachschau beauftragten Organe zu Beginn der Amtshandlung unaufgefordert über ihre Person und darüber auszuweisen, dass sie zur Vornahme einer Nachschau berechtigt sind. Ein förmlicher Nachschauauftrag wird in der BAO zwar nicht ausdrücklich gefordert, jedoch ergibt sich ein solches Erfordernis aus den diesbezüglichen Duldungs- und Mitwirkungspflichten (vgl. Ritz, BAO Kommentar<sup>6</sup>, § 146 Tz 1b).

Der gegenständliche Prüfungs- und Nachschauauftrag entspricht den Anforderungen des § 148 BAO. Es werden darin die den Gegenstand der vorzunehmenden Prüfung bildenden Abgaben und Zeiträume bezeichnet (Kapitalertrag-, Umsatz-, und Körperschaftsteuer sowie Zusammenfassende Meldung für 2006 bis 2016 bzw. 2017). Wie sich aus § 148 Abs. 1 BAO ableiten lässt, sind im Prüfungsauftrag die mit der Vornahme der Außenprüfung beauftragten Organe, die sich am Beginn der Amtshandlung über ihre Person auszuweisen haben, anzuführen (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> § 148 ). Auch diesem Erfordernis wird der Prüfungs- und Nachschauauftrag gerecht.

Ein mit einer Prüfung beauftragtes Organ muss (dienstrechtlich) nicht dem Personalstand der den Prüfungsauftrag erteilenden (sachlich und örtlich) zuständigen Abgabenbehörde angehören, wird aber als deren Organ tätig; dies trifft insbesondere bei den Prüfern der Großbetriebsprüfung zu, die selbst keine Abgabenbehörde ist (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> § 148 , § 299 Anm 3). Die auf dem Prüfungs- und Nachschauauftrag genannten Prüfer der Großbetriebsprüfung werden daher als Organe des Finanzamtes

ABC tätig. Dass der Auftrag einen Hinweis auf die Zugehörigkeit der Prüfer zu einer bestimmten GroßBP enthalten müsse, geht aus dem Gesetz nicht hervor. Ebenso wenig besteht nach der BAO eine Vorschrift, dass Bescheide mit einem Rundsiegel versehen sein müssten (VwGH 14.1.1991, 90/15/0056). Der diesbezügliche Hinweis auf die DBP ist schon deshalb nicht zielführend, weil aus einer internen Behördenanweisung keine subjektiven Rechte für die Antragstellerin abgeleitet werden können (VwGH 22.2.2006, 2003/17/0249; VwGH 21.10.1993, 91/15/0005).

Ein Bescheid, der von einer unzuständigen Behörde erlassen wird, ist, entgegen dem Vorbringen der Antragstellerin, nicht nichtig, sondern (bloß) rechtswidrig (z.B. VwGH 22.4.2009, 2007/15/0074). Wie bereits erwähnt, ist aber eine Aufhebung gemäß § 299 BAO wegen Unzuständigkeit der Bescheidbehörde ab 1.1.2003 nicht mehr zulässig. Davon abgesehen liegt die von der Antragstellerin mit der Begründung, der Prüfungsauftrag wäre von dem gemäß § 58 Abs. 1 FinStrG für die Durchführung eines allfälligen Finanzstrafverfahrens zuständigen Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg auszustellen gewesen, behauptete Unzuständigkeit nicht vor. Prüfungen gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG sind keine finanzstrafbehördlichen Amtshandlungen, sondern solche des Abgabeverfahrens. § 99 Abs. 2 FinStrG normiert bloß die Befugnis der Finanzstrafbehörde, Nachschauen und Prüfungen anzuordnen. Die verfahrensrechtliche Grundlage einer nach § 99 Abs. 2 FinStrG veranlassten abgabenbehördlichen Prüfung findet sich in den Bestimmungen der §§ 147 ff BAO. Dass abgabenrechtliche Prüfungen nach § 99 Abs. 2 FinStrG solche nach § 148 BAO sind, ist dem Wortlaut des § 99 Abs. 2 FinStrG in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise zu entnehmen. Die mit solchen Maßnahmen betrauten Organe haben insoweit auch die Befugnisse der Organe der Finanzstrafbehörde. Damit wird gewährleistet, dass im Zuge von Maßnahmen nach § 99 FinStrG, die von Finanzämtern durchgeführt werden, die selbst nicht Finanzstrafbehörde sind (insbesondere in Wien, wo nur das Finanzamt 9/18/19 Klosterneuburg Finanzstrafbehörde ist), die Bestimmungen des FinStrG angewendet werden können (Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, § 99 Abs. 2 Rz 8, 8a). Die den Abgabenbehörden gemäß §§ 114 f BAO zukommenden Obliegenheiten zur Erforschung der für die Abgabebemessung wesentlichen Umstände fallen nicht dadurch weg, dass gegen den Abgabepflichtigen auch der Verdacht einer Abgabenhinterziehung besteht oder ein Finanzstrafverfahren anhängig ist (VwGH 24.2.2011, 2007/15/0140). Die Anordnung einer Prüfung oder Nachschau durch die Finanzstrafbehörde stellt einen behördeninternen Vorgang dar. § 99 Abs. 2 FinStrG ist somit nur der Veranlassungsgrund, nicht aber die verfahrensrechtliche Grundlage (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0165). Nach den hierfür maßgeblichen Bestimmungen der BAO obliegt die Ausstellung des Prüfungsauftrages stets der Abgabenbehörde (Ritz, BAO Kommentar<sup>6</sup>, § 147 Tz 8). Der Prüfungsauftrag vom 28.6.2017 stützt sich in seiner Begründung auch auf § 147 BAO. Das für die Abgabenerhebung der Antragstellerin (unstrittig) sachlich und örtlich zuständige Finanzamt Wien ABC war daher auch für die Erteilung des Prüfungs- und Nachschauauftrags zuständig.

Ob die Prüfungsorgane der Antragstellerin allenfalls die Möglichkeit einer Selbstanzeige verwehrt haben, wie dies im Aufhebungsantrag behauptet wird, ist für die Frage, ob der Prüfungsauftrag rechtswirksam ergangen ist, unerheblich, zumal eine solche Weigerung ohnehin erst nach Erteilung des Prüfungsauftrages erfolgt sein könnte. Zudem ist die Antragstellerin, wie einem handschriftlichen Vermerk auf dem Beiblatt zum Prüfungsauftrag zu entnehmen ist, trotz Vorladung zu dem für den 3.7.2017 anberaumten Prüfungsbeginn nicht erschienen.

Die Antragstellerin rügt weiters, dass der Prüfungsauftrag keine über die Wiederholung des Gesetzestextes hinausgehende Begründung enthalte, die Ausführungen zur Verdachtslage seien nicht konkretisiert. Dem ist zunächst entgegenzuhalten, dass eine unzureichende Bescheidbegründung allenfalls einen Verfahrensmangel bedingt, eine Aufhebung lediglich wegen Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften aber, wie bereits erwähnt, ab 1.1.2003 nicht mehr zulässig ist. Außerdem findet der Prüfungs- und Nachschauauftrag seine Grundlage in den Bestimmungen der §§ 144 und 147 BAO, wonach die Abgabenbehörde für Zwecke der Abgabenerhebung Nachschau halten bzw. alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse prüfen kann. Mit der Wiedergabe dieser Bestimmungen wurde der gegenständliche Prüfungs- und Nachschauauftrag hinreichend begründet. Eine weitergehende Begründung sieht § 148 BAO auch nicht vor. Der Prüfungsauftrag enthält sehr wohl auch Ausführungen zur Verdachtslage, indem er ausführt, dass der Verdacht der Abgabenhinterziehung für die Jahre 2006 bis laufende bei der Antragstellerin auf Grund der Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitsverpflichtung und dem Bewirken einer Steuerverkürzung bestehe. Da die Antragstellerin hier namentlich genannt wird, ist entgegen dem Einwand im Aufhebungsantrag auch klar, gegen wen sich der Verdacht der Abgabenhinterziehung richtet.

Die Antragstellerin wendet schließlich ein, dass eine über die Verjährung hinausgehende Prüfung rechtswidrig sei. Dazu ist zunächst auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach die Beantwortung der Frage, ob die für hinterzogene Abgaben vorgesehene zehnjährige Bemessungsverjährungsfrist zum Tragen kommt oder nicht, nicht vom Prüfungsauftrag abhängt; maßgebend ist lediglich, ob der für die Abgabenfestsetzung relevante Sachverhalt es zulässt, die Vorfrage, dass die festzusetzenden Abgaben hinterzogen wurden, rechtlich positiv zu beurteilen (vgl. VwGH 20.6.1990, 86/13/0168). Der für diese Beurteilung relevante Sachverhalt wird aber regelmäßig erst im Zuge der Außenprüfung festgestellt, weshalb ein Prüfungsauftrag nicht deshalb rechtswidrig sein kann, weil er sich allenfalls auf bereits verjährte Zeiträume erstreckt. Da eine Außenprüfung der Prüfung aller für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen Verhältnisse dient, und auch Verhältnisse eines bereits absolut verjährten Zeitraums für die Erhebung der Abgaben der Folgejahre bedeutsam sein können, kann auch darin, dass der Prüfungsauftrag vom 28.6.2017 das Jahr 2006, für welches die

absolute Verjährungsfrist bereits abgelaufen war, einbezieht, keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Abgesehen von der Frage, ob eine zur Aufhebung des Prüfungs- und Nachschauauftrags nach § 299 Abs. 1 BAO Anlass gebende Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Entscheidung über einen diesbezüglichen Antrag weiters von Bedeutung, dass es sich dabei um eine Ermessensentscheidung handelt (vgl. Zorn, VwGH: Prüfungsauftrag gesondert anfechtbar, RdW 2019, 422). Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit" in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben" beizumessen (z.B. VwGH 25.3.1992, 90/13/0238). Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (z.B. VwGH 30.1.2001, 99/14/0067). Die Prüfung der für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, zumal im Hinblick auf den konkret vorliegenden Verdacht einer Abgabenverkürzung, ist zweifellos im öffentlichen Interesse gelegen und dient der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dass das Dulden von Prüfungshandlungen bzw. die Vorlage im Zuge der Außenprüfung abverlangter Unterlagen - auch für die bereits absolut verjährten Abgaben des Jahres 2006 - berechnete Interessen der Antragstellerin in einer derart unangemessenen Weise beeinträchtigen würden, dass diesen gegenüber dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Vorrang einzuräumen wäre, hat die Antragstellerin nicht dargetan. Sogar wäre, selbst wenn dem Prüfungs- und Nachschauauftrag eine im Aufhebungsantrag behauptete Rechtswidrigkeit anhaften würde, von einer Aufhebung aus Ermessensüberlegungen Abstand zu nehmen.

Der Antrag war daher spruchgemäß abzuweisen.

### **Zur Frage der Zulässigkeit einer 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. Die Frage, ob dem gegenständlichen Prüfungs- und Nachschauauftrag eine zur Aufhebung nach § 299 BAO Anlass gebende Rechtswidrigkeit anhaftet, war einzelfallbezogen zu beurteilen. Gleiches gilt für die angestellten Ermessenserwägungen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor, weshalb die Revision spruchgemäß nicht zuzulassen war.



Wien, am 26. Juli 2019