

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., 1030 Wien, vom 23. Februar 2018 wegen behaupteter Ausübung unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt (Maßnahme) des Finanzamt Wien 2/20/21/22 durch Verweigerung der Akteneinsicht beschlossen:

Die Maßnahmenbeschwerde wird gemäß § 283 Abs. 4 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 23. Februar 2018, beim Bundesfinanzgericht (BFG) eingelangt am 2. März 2018, brachte die Beschwerdeführerin (in der Folge Bf.) eine Maßnahmenbeschwerde gemäß § 283 BAO sowie § 152 FinStrG ein.

Die Beschwerde richtete sich gegen die Ausübung unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt des Finanzamtes Wien 2/20/21/22.

In der Begründung der Beschwerde wurde auf ein Außenprüfungsverfahren verwiesen, welches durch das FA Wien 2/20/21/22 begonnen und durchgeführt wurde obwohl ein Sitzwechsel der Bf. stattgefunden habe.

Seit August 2017 sei wiederholt der Antrag auf Einsicht in den Außenprüfungsakt des Finanzamtes sowie in den Ermittlungsakt der Finanzstrafbehörde gestellt worden.

Die Akteneinsicht sei nicht gewährt worden. Ein ablehnender Bescheid oder eine verfahrensleitende Verfügung, in welcher begründet wird, warum keine Akteneinsicht gewährt wird, sei nicht ergangen.

Infolge der Verweigerung der Akteneinsicht sei der Bf. bis dato nicht bekannt mit welchem Beschluss die Finanzstrafbehörde Ermittlungen durch das genannte Finanzamt angeordnet habe und ob die im Februar 2017 stattgefundene Prüfung Teil des Ermittlungsverfahrens war oder nicht.

In der Beschwerde wurde ein weiterer Antrag vom 14.2.2018 auf Aktensicht bei der Finanzstrafbehörde angeführt.

Die Bf. stellte in der Beschwerde die Anträge auf

- unverzügliche Abtretung des Steueraktes der Bf. an das Finanzamt Wien 3/6/7/11/15

Schwechat Gerasdorf

- Gewährung von Akteneinsicht in den Außenprüfungsakt des FA 2/20/21/22 sowie den Ermittlungsakt der Finanzstrafbehörde Wien.

Wie durch das BFG nunmehr festzustellen war, ist die Zuständigkeit der

Abgabenbehörde mit Datum 19.2.2018 an das FA Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf übergegangen.

Diese Tatsache war augenscheinlich auch der Bf. (der steuerlichen Vertretung) bekannt, da in der vorliegenden Beschwerde bereits die aktuelle, neue Steuernummer des FA Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf, nämlich St.Nr., angeführt wurde.

## Über die Beschwerde wurde erwogen

Nach **Art. 131 Abs. 3 B-VG** erkennt das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen über Beschwerden gemäß Art. 130 Abs. 1 Z 1 bis 3 in Rechtssachen in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben (mit Ausnahme der Verwaltungsabgaben des Bundes, der Länder und Gemeinden) und des Finanzstrafrechts sowie in sonstigen gesetzlich festgelegten Angelegenheiten, soweit die genannten Angelegenheiten unmittelbar von den Abgaben- oder Finanzstrafbehörden des Bundes besorgt werden.

Gemäß **Art 130 Abs 1 Z 2 B-VG** erkennen die Verwaltungsgerichte über Beschwerden gegen die Ausübung unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt wegen Rechtswidrigkeit. Beschwerdegegenstand ist ein Akt unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt, Prüfungsmaßstab ist die Rechtswidrigkeit. Der Prüfungsmaßstab „Rechtswidrigkeit“ beinhaltet keine Festlegung auf eine bestimmte, für die Entscheidung der Verwaltungsgerichte maßgebliche Sach- oder Rechtslage.

Aufgrund der gemäß **§ 13 BFGG** iVm Art 135 Abs. 2 B-VG beschlossenen Geschäftsverteilung des BFG (idgF) zählt die Maßnahmenbeschwerde gem. § 152 FinStrG nicht zu den der gezeichneten Gerichtsabteilung zur Erledigung zugewiesenen gerichtlichen Geschäften.

Die angeführte Gerichtsabteilung hatte daher lediglich über jenen Teil der Beschwerde, die erhobene Maßnahmenbeschwerde gemäß § 283 BAO betreffend zu entscheiden.

**§ 283 BAO idgF** lautet:

Abs. 1 Gegen die Ausübung unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt durch Abgabenbehörden kann wegen Rechtswidrigkeit Beschwerde (Maßnahmenbeschwerde) erheben, wer durch sie in seinen Rechten verletzt zu sein behauptet.

Abs. 2 Die Maßnahmenbeschwerde ist innerhalb von 6 Wochen ab dem Zeitpunkt, in dem der Beschwerdeführer von der Ausübung unmittelbarer verwaltungsbehördlicher

Befehls- und Zwangsgewalt Kenntnis erlangt hat, sofern er aber durch sie behindert war, von seinem Beschwerderecht Gebrauch zu machen, ab dem Wegfall dieser Behinderung beim Verwaltungsgericht einzubringen. Wird die Maßnahmenbeschwerde rechtzeitig bei einem anderen Verwaltungsgericht oder bei einer Abgabenbehörde eingebbracht, so gilt dies als rechtzeitige Einbringung; solche Maßnahmenbeschwerden sind unverzüglich an das Verwaltungsgericht weiterzuleiten.

Abs. 3 Die Maßnahmenbeschwerde hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des angefochtenen Verwaltungsaktes;
- b) soweit dies zumutbar ist, eine Angabe darüber, welches Organ den angefochtenen Verwaltungsakt gesetzt hat;
- c) den Sachverhalt;
- d) die Gründe, auf die sich die Behauptung der Rechtswidrigkeit stützt;
- e) das Begehr, den angefochtenen Verwaltungsakt für rechtswidrig zu erklären;
- f) die Angaben, die zur Beurteilung der fristgerechten Einbringung der Maßnahmenbeschwerde erforderlich sind.

Abs. 4 Der angefochtene Verwaltungsakt ist vom Verwaltungsgericht mit Erkenntnis für rechtswidrig zu erklären, wenn die Maßnahmenbeschwerde nicht mit Beschluss bzw. mit Erkenntnis

- a) als nicht zulässig oder nicht fristgerecht eingebbracht zurückzuweisen ist (§ 260),
- b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos zu erklären ist (§ 256 Abs. 3) oder
- c) als unbegründet abzuweisen ist.

Abs. 5 Dauert der für rechtswidrig erklärt Verwaltungsakt noch an, so hat die belangte Behörde unverzüglich den dem Erkenntnis entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Abs. 6 Partei im Beschwerdeverfahren ist auch die belangte Behörde.

Abs. 7 Sinngemäß sind anzuwenden:

- a) § 245 Abs. 1 erster Satz, 3, 4 und 5 (Frist),
- b) § 256 Abs. 1 und 3 (Zurücknahme der Beschwerde),
- c) § 260 Abs. 1 (Unzulässigkeit, nicht fristgerechte Einbringung),
- d) § 265 Abs. 4 und 6 (Verständigungspflichten),
- e) § 266 (Vorlage der Akten),
- f) § 268 (Ablehnung wegen Befangenheit oder Wettbewerbsgefährdung),
- g) § 269 (Obliegenheiten und Befugnisse, Ermittlungen, Erörterungstermin),
- h) § 271 (Aussetzung der Entscheidung),
- i) §§ 272 bis 277 (Verfahren),
- j) § 280 (Inhalt des Erkenntnisses oder des Beschlusses).

Im gegenständlichen **Schriftsatz vom 23. Februar 2018** wurde hinsichtlich der Akteneinsicht in den Außenprüfungsakt auf einen Antrag aus dem August 2017 und "wiederholt gestellte Anträge" verwiesen.

Dem Antrag aus dem August 2017 war insofern Rechnung getragen worden, als die steuerliche Vertretung am 22.8.2017, persönlich durch StVertr, im Finanzamt Wien 2/20/21/22 Akteneinsicht genommen hat.

Eine konkrete Angabe zu später, schriftlich beim belangten Finanzamt per Post oder Fax, eingebrachten Anträgen war nicht enthalten und lagen dem BFG keine Anhaltspunkte dazu vor.

Sollte sich die Formulierung der Bf. "*... wird wiederholt der Antrag auf Einsicht in den Außenprüfungsakt .... gestellt.*" auf etwaig per E-Mail gestellte Anbringen beziehen, so war allgemein dazu festzustellen, dass die Einbringung von Anbringen gemäß § 85 und § 86a BAO mittels E-Mail nicht vorgesehen ist. Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom VwGH 27.9.2012, 2012/16/0082, ausführt, kommt einer E-Mail nicht die Eigenschaft einer Eingabe zu, wobei es sich nicht einmal um eine einem Formgebrechen unterliegende, der Mängelbehebung zugängliche Eingabe handelt. Dies gilt ebenso für ein einem E-Mail angefügten PDF-Dokument. Ein mit einer E-Mail eingebrachtes Anbringen löst weder eine Entscheidungspflicht der Behörde aus, noch berechtigt es die Behörde, eine bescheidmäßige Entscheidung zu fällen. Die Abgabenbehörde ist nicht einmal befugt, das "Anbringen" als unzulässig zurückzuweisen, weil es sich bei einer solchen E-Mail eben nicht um eine Eingabe an die Behörde handelt.

Da vor einer inhaltlichen Auseinandersetzung die Rechtzeitigkeit der Beschwerde zu prüfen war, jedoch nähere Angaben zur Beurteilung der fristgerechten Einbringung des als Maßnahmenbeschwerde vorgelegten Schriftsatzes fehlten, wäre in einer ersten Beurteilung ein Mängelbehebungsverfahren gemäß § 85 Abs. 2 BAO angezeigt gewesen.

Von einem solchen Mängelbehebungsverfahren war jedoch Abstand zu nehmen, da die Beschwerde einen nicht behebbaren inhaltlichen Mangel aufwies und dieser jedenfalls eine Zurückweisung der Beschwerde nach sich ziehen würde.

Ein für eine Maßnahmenbeschwerde tauglicher Anfechtungsgegenstand liegt vor, wenn ein Verwaltungsakt in Ausübung unmittelbarer Befehls- und Zwangsgewalt erfolgt und wenn Verwaltungsorgane im Rahmen der Hoheitsverwaltung einseitig gegen individuell bestimmte Adressaten einen Befehl erteilen oder Zwang ausüben und damit unmittelbar – dh ohne vorangegangenen Bescheid – in subjektive Rechte des Betroffenen eingreifen.

Der inhaltliche Mangel der Beschwerde war hier insofern gegeben, als sich der dargelegte Sachverhalt, nämlich die durch die Bf. vorgebrachte Verweigerung der Akteneinsicht durch die Abgabenbehörde, nicht als Gegenstand einer Maßnahmenbeschwerde eignet. Es lag kein Fall der Ausübung physischen Zwanges vor. Es lag kein Fall vor in welchem bei Nichtbefolgung eines Befehls die Ausübung physischen Zwanges drohte. Es war keine faktische Amtshandlung wie z.B. eine Beschlagnahme gegeben.

Der Mangel begründete sich in der gesetzlichen Bestimmung der BAO die Akteneinsicht betreffend.

Aufgrund der gesetzlichen Bestimmung des **§ 90 Abs. 1 BAO** hat die Abgabenbehörde den Parteien die Einsicht und Abschriftnahme der Akten oder Aktenteile zu gestatten,

deren Kenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung ihrer abgabenrechtlichen Interessen oder zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten erforderlich ist. Wird die Akteneinsicht der Partei gegenüber während eines Abgabenverfahrens, Prüfungsverfahrens etc. verweigert, so stellt ein darüber ergangener ablehnender Bescheid eine verfahrensleitende Verfügung dar. Eine solche Verfügung kann nach **§ 94 BAO** auch mündlich getroffen werden. Ein Aktenvermerk wäre darüber zu verfassen. Gemäß **§ 90 Abs. 3 BAO** ist gegen die Verweigerung der Akteneinsicht kein abgesondertes Rechtsmittel zulässig. Derartige Verfügungen können (erst) in der Bescheidbeschwerde gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden.

Aus der genannten Bestimmung folgt, dass die Verweigerung einer Akteneinsicht keine Ausübung unmittelbarer behördlicher Befehls- und Zwangsgewalt darstellt.

Auch wenn eine diesbezügliche Verfahrensanordnung, der diesbezügliche Bescheid (§ 90 Abs. 3 BAO) nicht gesondert rechtsmittelfähig ist, so ist die Verweigerung mit einer Beschwerde gegen den das Verfahren abschließenden Bescheid bekämpfbar.

Laut ständiger Rechtsprechung des VwGH dienen die Bestimmungen über die Maßnahmenbeschwerde der Schließung einer Lücke im Rechtsschutzsystem, nicht aber der Eröffnung einer Zweigleisigkeit für die Verfolgung ein- und derselben Rechtsangelegenheit. Was in einem Verwaltungsverfahren ausgetragen werden kann, kann somit nicht Gegenstand einer Maßnahmenbeschwerde sein.

Im gegenständlichen Fall handelte es sich augenscheinlich um das Begehr einer Akteneinsicht im laufenden Außenprüfungsverfahren. Die Verweigerung der Akteneinsicht wäre somit in einem gegen den abschließenden Bescheid gerichteten Rechtsmittelverfahren bekämpfbar.

Für eine Maßnahmenbeschwerde verblieb daher, auch in Anbetracht der Subsidiarität dieses Rechtsinstrumentes, kein Raum.

Die Beschwerde war als unzulässig zurückzuweisen.

## Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Gegenständlich lag keine Rechtsfrage vor, deren Lösung grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die Entscheidung war aufgrund der ständigen Rechtsprechung des VwGH zu treffen.

Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 20. März 2018