

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, betreffend Ausübung unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt durch Organe des Finanzamtes FA durch einige ungewöhnliche Vorfälle, die den Verdacht des Amtsmisbrauches nahelegen würden und die der von der Beschwerdeführerin unzulässigerweise angefertigten Tonbandaufzeichnungen bei der am 27.09.2018 abgeführte Schlussbesprechung betreffend Umsatzsteuer-, Körperschaftsteuer- und Kapitalertragsteuerprüfung, den Zeitraum 2014 bis 2016 betreffend, zu entnehmen sind, zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt:

Mit Anbringen vom 17.12.2018 brachte die Beschwerdeführerin (Bf) eine "Dienstaufsichtsbeschwerde" gegen Herrn 1 (Teamleiter) und Herrn 2 (Betriebsprüfer), beide Organe des Finanzamtes FA, ein.

Die Beschwerde richtete sich, laut Vorbringen des Geschäftsführers der Bf, gegen das Verhalten der beiden Organe bei der am 27.09.2018 abgehaltenen Schlussbesprechung über die bei der Bf durchgeführte Betriebsprüfung betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragssteuer für die Jahre 2014 bis 2016.

Bei dieser Schlussbesprechung sei es zu ungewöhnlichen Vorfällen (z.B. Verfahrensführung durch Teamleiter, fehlendes Wissen über Veranlagungsstand, Zurverfügungstellen von Kunstwerken durch die Alleingesellschafterin, erhebliche Verkäufe von Kunstwerken, Belegsichtung, politische Meinungsäußerung, sowie Bericht- und Bescheiderstellung) gekommen, die den Verdacht des Amtsmisbrauches nahelegen würden.

Dies deshalb, da zwei "FABeamte" am Fuhrwerken wären, die eine tiefe Abneigung gegen bestimmte führende Politiker hegen würden. Diese wären auch dazu bereit, ihr Amt zu missbrauchen, um Personen und Unternehmen zu schädigen, die diese Politiker

unterstützen würden. Diese "ungewöhnlichen Vorfälle" wären der Tonbandaufzeichnung zu entnehmen, die der Geschäftsführer der Bf trotz Untersagung der Tonaufzeichnungen von Seiten der handelnden Organe, gemacht wurden.

In der Stellungnahme zu der mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes übermittelten "Dienstaufsichtsbeschwerde" des Geschäftsführers der Bf an die belangte Behörde führte diese Folgendes aus:

*Anfertigen von Tonaufzeichnungen:*

Den Beamten ist bekannt gewesen, dass der Einschreiter (= Geschäftsführer der Bf) sämtliche Telefonate und Gespräche aufzeichnet. Die Aufzeichnung ist von ihnen zum Schutz ihrer Persönlichkeitsrechte abgelehnt worden; trotz Untersagung hat der Geschäftsführer die Aufzeichnungen gemacht.

*Verfahrensführung durch Teamleiter:*

Der Grund, warum der Teamleiter die Verfahrensführung an sich gezogen hat, war das Wissen über den bisherigen Verfahrensgang und die laufenden Einschüchterungsversuche um nicht zuletzt den Betriebsprüfer vor weiteren dienstrechtlichen Anschuldigungen zu schützen.

*Fehlendes Wissen über Veranlagungsstand:*

Die letzte eingereichte Körperschaftsteuererklärung (für das Jahr 2017) hat einen Verlust von 8.756 € ausgewiesen. Auf diesen Wissenstand bezogen sich auch die Aussagen des Teamleiters. Da die Erklärung jedoch zu diesem Zeitpunkt noch nicht veranlagt war, bestätigte der Prüfer nach einer durchgeführten Datenabfrage diesen Verlust nicht, worauf sich der Teamleiter in Unsicherheit über seinen Wissenstand für die getätigten Aussagen entschuldigte.

*Zur Verfügungstellung von Kunstwerken durch die Alleingesellschafterin:*

Das "Geschäftsmodell" des Einschreiters sei auf die Finanzierung der Geschäfte und seines Lebensunterhaltes durch die öffentliche Hand durch Lukrierung von Vorsteuerguthaben unter Ausnutzung der Ist-Besteuerung gerichtet. Der vom Geschäftsführer geschilderte Zweck wäre auch ohne dieses Geschäftsmodell ohne Weiteres erzielbar gewesen.

*Belegsichtung:*

Wie auch dem Bundesfinanzgericht wurde dem Betriebsprüfer eine Unmenge an Belegen in vielfach ungeordneter Form mittels Mail übermittelt. Da eine ordnungsgemäße Buchführung nicht existiere, würde eine Sichtung all dieser Belege dem Prüfungszweck zuwider laufen.

Es werde davon ausgegangen, dass der Geschäftsführer diese Form der Belegübermittlung bewusst wähle, um die Prüfungsverfahren zumindest erheblich zu erschweren. Diese Methoden wären auch bereits in früheren Prüfungsverfahren angewendet worden, die sich durch lange Verfahrensdauern und eingebrachte Dienstaufsichtsbeschwerden gegen den damals handelnden Beamten ausgezeichnet hätten.

*Politische Meinungsäußerung:*

Diese Ausführungen würden die persönliche Meinung des Geschäftsführers darstellen.

### **Bericht- und Bescheiderstellung:**

Die Datumsunterschiede ergeben sich durch Verwendung der Prüfersoftware bzw. einer teilweise händischen Ergebnisverarbeitung. Zur persönlichen Meinung des für die Bf Einschreitenden würde kein Kommentar abgegeben.

### **Übrige Drohungen:**

Selbstverständlich stehe es dem Geschäftsführer frei, politische Funktionäre oder die Öffentlichkeit für seine Sache zu gewinnen.

Zu der vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 11.01.2019 aufgeforderten Belegübermittlung führte die belangte Behörde aus, dass alle fallrelevanten Unterlagen bereits in den letzten Verfahren vorgelegt worden sind, Originaldokumente nicht mehr existieren und der gesamte Arbeitsbogen im BP-Archiv einsehbar ist.

### **Rechtslage:**

Gemäß Art 130 Abs 1 Z 2 B-VG erkennen die Verwaltungsgerichte über Beschwerden gegen die Ausübung unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt (Maßnahme).

Gemäß § 283 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) kann gegen die Ausübung unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt durch Abgabenbehörden wegen Rechtswidrigkeit Beschwerde (Maßnahmenbeschwerde) erheben, wer durch sie in seinen Rechten verletzt zu sein behauptet.

Im Zusammenhang mit dem mittlerweile bei der Bf abgeschlossenen Außenprüfungsverfahren wird neuerlich zur Klarstellung von Handlungen der an der Prüfung beteiligten Verwaltungsorgane auf folgende gesetzliche Bestimmungen hingewiesen:

§ 141 BAO lautet:

*"(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 Errichtung oder Einbehaltung von Abgaben obliegt sowie Personen die zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet sind."*

§ 147 BAO lautet:

*"(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:*

*"(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).*

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

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

*Nach § 149 BAO lautet:*

*"(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."*

*Nach § 150 BAO ist über das Ergebnis der Außenprüfung ein schriftlicher Bericht zu erstatten. Die Abgabenbehörde hat dem Abgabepflichtigen eine Abschrift des Prüfungsberichtes zu übermitteln.*

## **Erwägungen**

Mit der neuerlich eingebrochenen "Dienstaufsichtsbeschwerde" behauptet die Bf die Überschreitung von Dienstbefugnissen durch Amtshandlungen von namentlich genannten Organen der belangten Behörde.

Für die Beurteilung von Anbringen kommt es auf den Inhalt und auf das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes an. Parteierklärungen im Verwaltungsverfahren sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, dh es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszwecks und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss (VwGH 30. 1. 2015, Ra 2014/17/0025).

In Hinblick auf diese Rechtslage ist das als "Dienstaufsichtsbeschwerde" bezeichnete Anbringen vom 17.12.2018, welches die Überprüfung der Rechtmäßigkeit von Amtshandlungen eines Betriebsprüfers und eines Teamleiters begeht, als Beschwerde gemäß Art. 130 Abs 1 Z 2 B-VG in Behandlung zu nehmen.

Tauglicher Anfechtungsgegenstand einer Maßnahmenbeschwerde gemäß § 283 BAO ist

- ein Verwaltungsakt,
- der in Ausübung unmittelbarer Befehls- und Zwangsgewalt erfolgt.

Voraussetzung ist also, dass 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. Das ist im Allgemeinen dann der Fall, wenn physischer Zwang ausgeübt wird oder die unmittelbare Ausübung physischen Zwangs bei Nichtbefolgung eines Befehls droht. Es muss ein Verhalten vorliegen, das als „Zwangsgewalt“, zumindest aber als – spezifisch verstandene – Ausübung von „Befehlsgewalt“ gedeutet werden kann. Weil das Gesetz auf Befehle, also auf normative Anordnungen abstellt, sind behördliche Einladungen zu einem bestimmten Verhalten auch dann nicht tatbildlich, wenn der Einladung Folge geleistet wird. Die subjektive Annahme einer Gehorsamspflicht ändert noch nichts am Charakter einer Aufforderung

zum freiwilligen Mitwirken. Als unverzichtbares Merkmal eines Verwaltungsakts in der Form eines Befehls gilt, „dass dem Befehladdressaten eine bei Nichtbefolgung unverzüglich einsetzende physische Sanktion angedroht wird“. Liegt ein Befolgsanspruch aus einer solchen, dem Befehladdressaten bei Nichtbefolgung des Befehls unverzüglich drohenden physischen Sanktion (objektiv) nicht vor, so kommt es darauf an, ob bei objektiver Betrachtungsweise aus dem Blickwinkel des Betroffenen bei Beurteilung des behördlichen Vorgehens in seiner Gesamtheit der Eindruck entstehen musste, dass bei Nichtbefolgung der behördlichen Anordnung mit ihrer unmittelbaren zwangsweisen Durchsetzung zu rechnen ist (vgl VwGH 29. 9. 2009, 2008/18/0687; *Fischerlehner, Abgabeverfahren*<sup>2</sup>, § 283 Anm 1).

Überträgt man die vorstehenden Ausführungen auf den gegenständlichen Beschwerdefall so ist festzuhalten, dass von keinem der in der "Dienstaufsichtsbeschwerde" genannten Organe ein Verwaltungsakt gesetzt wurde, der in Ausübung unmittelbarer Befehls- und Zwangsgewalt erfolgte:

Nach den Feststellungen des Gerichtes handelte sowohl das Prüfungsorgan als auch der Teamleiter der belangten Behörde im Zuge eines abgabenbehördlichen Verwaltungsverfahrens nach den oben zitierten Bestimmungen. In diesem Sinne stellen alle von den Organen im diesbezüglichen Verfahren gesetzten Maßnahmen Verfahrensanordnungen bzw. Verfahrenshandlungen dar, welche abgesondert, nicht bekämpft werden können, zumal diesen Verfahrensanordnungen und Verfahrenshandlungen auch das Element der Unmittelbarkeit des Zwanges und Befehles fehlt. Die Regelungen über die Maßnahmenbeschwerde dienen nur der Schließung einer Lücke im Rechtsschutzsystem, nicht aber der Eröffnung einer Zweigleisigkeit für die Verfolgung ein und desselben Rechtes (vgl. VwGH 27.08.2008, 2008/15/0113).

Was in einem Verwaltungsverfahren ausgetragen werden kann, kann daher nicht Gegenstand einer Maßnahmenbeschwerde sein. Im Beschwerdefall hat daher die Bf die Rechtmäßigkeit der Verfahrensanordnungen in einem allfälligen Zwangsstrafenverfahren (§ 111 BAO) oder mit den abschließenden Abgabenbescheiden (Umsatzsteuerbescheiden, Körperschaftsteuerbescheiden, Kapitalertragsteuerbescheiden) zu bekämpfen.

Aus diesem Grund erweist sich die Maßnahmenbeschwerde als unbegründet und war in der Folge abzuweisen.

## **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.

Da dies auf den gegenständlichen Fall nicht zutrifft, war die Revision nicht zuzulassen.

Linz, am 5. März 2019