

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Edith Putschögl in der Beschwerdesache Bf, Adresse1, vertreten durch den Geschäftsführer Gf, Adresse2, über die Beschwerde vom 23.05.2018, die Beschwerde vom 05.06.2018 und die Beschwerde vom 27.06.2018 betreffend Ausübung unmittelbarer Befehls- und Zwangsgewalt durch Organe des Finanzamtes FA durch

- Ansetzung eines Termins für eine Umsatzsteuersonderprüfung am 23.05.2018 um 10:00 Uhr und bei Nichteinhaltung der In-Aussicht-Stellung einer Schätzung bzw. einer Nichtanerkennung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge (Beschwerde vom 23.05.2018);
- Verlangen des Prüfungsorganes des Finanzamtes FA auf unmittelbare Durchführung einer Inventur durch händische Zählung der lagernden Kunstwerke, zur Überprüfung der Richtigkeit der Inventurlisten (Beschwerde vom 05.06.2018);
- Nicht-Rückerstattung eines bei der Prüfung an ein Prüfungsorgan des FA2 übergebenen Ordners mit Originaldokumenten (Beschwerde vom 27.06.2018);

zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Mit Anbringen vom 23.05.2018, 05.06.2018 und 27.06.2018 brachte die Beschwerdeführerin(Bf) "Dienstaufsichtsbeschwerden" gegen Herrn A (Prüfer), Herrn B (Teamleiter) und Herrn Dr. C (Vorstand der belangten Behörde) ein. Die Beschwerden waren gerichtet gegen im Zuge einer Betriebsprüfung gesetzte bestimmte konkrete Maßnahmen.

Im Wesentlichen brachte der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin (Bf) vor:

- Es wurde ein Termin für eine Umsatzsteuersonderprüfung am 23.05.2018 um 10:00 Uhr angesetzt und für den Fall der Nichteinhaltung des Termines wurde die Schätzungs möglichkeit der Finanzverwaltung in den Raum gestellt, bzw. dass auch die Möglichkeit der Nichtanerkennung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge (Beschwerde vom 23.05.2018) eintreten könne (Beschwerde vom 23.05.2018);
- das Prüfungsorgan des Finanzamtes FA wollte während der Betriebsbesichtigung im Betriebsobjekt M zur Überprüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Inventurlisten eine händische Zählung der lagernden Kunstwerke vornehmen (Beschwerde vom 05.06.2018);
- dem Prüfungsorgan des Finanzamtes FA wurde die Nicht-Rückerstattung eines bei der Prüfung an ein Prüfungsorgan des FA2 übergebenen Ordners mit Originaldokumenten vorgeworfen (Beschwerde vom 27.06.2018).

Aus diesen Gründen brachte der Geschäftsführer der Bf bei der Staatsanwaltschaft StA und der Korruptionsstaatsanwaltschaft Anzeigen wegen Verdachtes des Amtmissbrauches, des Verdachtes auf Nötigung und Korruption ein.

Weiters lehnte er den Prüfer wegen Befangenheit ab und verlangte die Aufhebung des gesetzten Termins für die Vorlage der für die Prüfung erforderlichen Unterlagen.

Auch urgierte er, dass trotz Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2016 Anfang November 2017 noch immer keine Körperschaftsteuerveranlagung erfolgt sei.

In der Stellungnahme zu den mit Beschluss des Bundesfinangericht übermittelten "Dienstaufsichtsbeschwerden" führte die belangte Behörde im Wesentlichen Folgendes aus:

Ursprünglich wurde aufgrund eines vom FA2 mit Datum 25.04.2016 ausgestellten erstmaligen Prüfungsauftrages auf Durchführung einer Umsatzsteuersonderprüfung eine solche von einem Prüfungsorgan dieses Finanzamtes begonnen. Auslöser für die Außenprüfungsmaßnahme war die Anmeldung hoher Vorsteuerguthaben. Im Laufe dieses Prüfungsverfahrens stellte sich heraus, dass diese Vorsteuerguthaben zum großen Teil aus dem Ankauf von Bildern, die von der Alleingesellschafterin G1 hergestellt worden waren resultierten. Der Grund für die Nichtanerkennung der Vorsteuerguthaben war darin begründet, dass aufgrund des vereinbarten langen Zahlungszieles von 36 bzw. 48 Monaten die Abfuhr der Umsatzsteuer nicht mit der Geltendmachung der Vorsteuerguthaben korrespondierte.

Letztendlich wurde diese Umsatzsteuersonderprüfung - das Prüfungsverfahren war geprägt von einer Vielzahl von Terminverschiebungen und schleppender Vorlage von Unterlagen - aufgrund der Sitzverlegung der Bf aus dem Zuständigkeitsbereich des FA2 in den Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes FA (= belangte Behörde) vom FA2 widerrufen.

Fortgesetzt wurde diese Umsatzsteuersonderprüfung von der belangten Behörde, wobei das neu zuständig gewordene Prüfungsorgan der belangten Behörde am 09.05.2017 den Geschäftsführer der Bf erstmalig telefonisch an diesem Tag kontaktierte, um einen Termin für die Umsatzsteuersonderprüfung zu vereinbaren.

Aufgrund zahlreicher Terminverschiebungen seitens des Geschäftsführers war es innerhalb eines Jahres nicht möglich, einen einvernehmlichen Termin für den Prüfungsbeginn festzulegen.

Um eine weitere Hinausschiebung des Prüfungsbeginnes zu verhindern, wurde letztendlich mit Schreiben vom 05.05.2018 ein endgültiger Prüfungstermin festgelegt. Dabei wurde eine ca. dreiwöchige Frist bis zum Prüfungsbeginn vorgesehen und in Kenntnis der öfteren Ortsabwesenheit des Geschäftsführers der Bf wurde auch der schriftliche Hinweis gegeben, dass ein persönliches Erscheinen nicht erforderlich wäre.

Der Geschäftsführer reagierte auf das am 08.05.2018 zugestellte Schreiben mit der Androhung diverser Beschwerden und Anzeigen; eine Vorlage prüfungsrelevanter Unterlagen erfolgte jedoch nicht. Mit Datum 29.05.2018 wurde für eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO ein entsprechender Prüfungsauftrag von der belangten Behörde ausgestellt und an die Wohnadresse des Geschäftsführers postalisch versandt. Diese Sendung kam mit dem Vermerk "ortsabwesend bis 03.09.2018" zurück. In einer darauffolgenden telefonischen Kontaktaufnahme wurde ein Termin für eine Betriebsstättenbesichtigung in M für den 05.06.2018 vereinbart. Bei diesem Termin, zu dem der Geschäftsführer trotz behaupteter Ortsabwesenheit erschien, erfolgte die persönliche Aushändigung des Prüfungsauftrages für die Außenprüfung für die Zeiträume 2014 bis 2016.

Nach Aushändigung des Prüfungsauftrages wurde versucht, die im Betriebsobjekt M gelagerten Kunstwerke und Drucke mengenmäßig zu erfassen.

Dies scheiterte laut der bei dieser Amtshandlung aufgenommenen Niederschrift daran, dass die Lieferpäckchen vor Ort noch verschlossen waren und eine exakte Zählung wegen der behaupteten nicht vorhandenen Zeitressourcen des Geschäftsführers verweigert wurde; auch wurde angegeben, dass eine Aufzeichnung über die Anzahl der limitierten Kunstdrucke nicht vorhanden sei. Bezuglich der ausgestellten Originalkunstwerke wurde angegeben, dass die hiesige Ausstellung nicht vollständig sei.

Letztendlich wurde als Termin für die Vorlage der prüfungsrelevanten Unterlagen der 03.07.2018 (binnen vier Wochen) festgelegt. Dazu gab der Geschäftsführer bekannt, dass er diesen Termin voraussichtlich wieder nicht einhalten werde können, und fragte, welche Folgen ein Terminverlust hätte, worauf er auf die bestehende Schätzungsbefugnis der belangten Behörde hingewiesen wurde.

Der Finanzverwaltung ist es über einen fast zweijährigen Zeitraum nicht gelungen, die Richtigkeit eingereichter Steuererklärungen zu prüfen.

Zu den "Forderungen" des Geschäftsführers der Bf wurde wie folgt Stellung genommen:

- Seitens des Prüfers würden keine Befangenheitsgründe vorliegen.
- Für die Aufhebung des gesetzten Termins würden keine Rechtfertigungsgründe vorliegen, da eine Frist von vier Wochen für die Vorlage von Buchhaltungsunterlagen angemessen erscheine.
- Richtig sei, dass die Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung 2016 am 21.11.2017 in Papierform vorgelegt worden seien; Beilagen bzw. Bilanzen zu den Erklärungen

würden trotz gesetzlicher Anordnung fehlen. Eine Prüfung der Angaben in den Steuererklärungen sei der Finanzbehörde trotz intensiver Bemühungen nicht möglich. Seitens des Geschäftsführers der Bf wurden trotz mehrmaliger Aufforderung der Finanzverwaltung bei den erfolglosen Versuchen ein Prüfungsverfahren zu beginnen, keine Unterlagen vorgelegt.

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.

§ 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 Entrichtung 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 den vorliegenden "Dienstaufsichtsbeschwerden" behauptet die Bf die Überschreitung von Dienstbefugnissen durch Amtshandlungen von namentlich genannten Organen der belangten Behörde.

Für die Beurteilung von Anbringern 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 sind die als "Dienstaufsichtsbeschwerden" bezeichneten Anbringern vom 23.05.2018, 05.06.2018 und 27.06.2018 , welche die Überprüfung der Rechtmäßigkeit von Amtshandlungen eines Betriebsprüfers, eines Teamleiters und eines Vorstandes begehren, als Beschwerden 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 Befehlsadressaten 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*, Abgabenverfahren 2, § 283 Anm 1).

Die Bf ist im gegenständlichen Fall offensichtlich umsatzsteuer- und körperschaftsteuerpflichtig. Zwecks Überprüfung des Umfanges der Steuerpflicht wurde nach den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO) ein Ermittlungsverfahren eingeleitet und im Zuge dieses eine Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO vorgenommen.

Nach § 147 Abs. 1 BAO ist das Prüfungsorgan der belangten Behörde befugt, 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 zu prüfen (Außenprüfung). Im Zuge der Außenprüfung ist daher zu untersuchen, ob Bücher vollständig sind, sowie ob sie formell und sachlich richtig geführt werden. Dazu ist er nach § 143 BAO berechtigt, Auskunft über alle für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Tatsachen zu verlangen und zudem haben die Abgabepflichtigen gemäß § 141 Abs 1 BAO den Organen der Abgabenbehörde die Vornahme der zur Durchführung der Abgabengesetze notwendigen Amtshandlungen zu ermöglichen.

Hilfeleistungspflichten (Duldung, Mitwirkung) iSd. § 141 BAO können durch Zwangsstrafe (§ 111) erzwungen werden (vgl. *Fischerlehner*, Abgabenverfahren², § 141 Anm 4). Auch Auskunftsbegehren können in jedem Verfahrensabschnitt und für jeden Erhebungstyp, also im Ermittlungs-, Festsetzungs-, Einhebungs- und Einbringungsverfahren, im erstinstanzlichen Verfahren und im Rechtsmittelverfahren erfolgen. Die Abgabenbehörde ist selbst nach Erlassung eines Abgabenbescheids berechtigt, Auskünfte vom Bescheidadressaten zu verlangen (VwGH 7. 7. 2011, 2011/15/0060). Das Verlangen ist eine verfahrensleitende Verfügung iSd §§ 94 und 244 BAO. Die Auskunftserteilung ist mit Zwangsstrafe (§ 111) erzwingbar. Die Frage, wie weit das ein Berufsgeheimnis reicht, oder ob die Auskunftserteilung unzumutbar ist, kann im Zwangsstrafverfahren (§ 111 BAO) abschließend geklärt werden (vgl VwGH 16. 9. 1986, 85/14/0007).

Nach den Feststellungen des Gerichtes handelte das Prüfungsorgan, der Teamleiter und auch der Vorstand 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) zu bekämpfen. Aus diesem Grund erweisen sich die Maßnahmenbeschwerden als unbegründet und waren abzuweisen.

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.

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 gegenständlichen Fall sind die zu klarenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 19. Juli 2018