

## **BESCHLUSS**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache XY, vertreten durch die Rechtsanwälte Z GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 22. August 2013 betreffend Zurückweisung von Anträgen auf Ablehnung wegen Befangenheit nach § 76 BAO und auf Unterbrechung von Prüfungshandlungen beschlossen:

Die Beschwerde wird zurückgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit Schriftsatz vom 18.12.2012 hat die beschwerdeführende GmbH beantragt, das Finanzamt Feldkirch möge zwei namentlich genannten Prüfern der Großbetriebsprüfung Feldkirch wegen Befangenheit nach § 76 BAO auftragen, sich der Ausübung ihres Amtes im Zusammenhang mit der ua. sie betreffenden Prüfung zu enthalten und ihre Vertretung zu veranlassen. Gleichzeitig wurde beantragt, jegliche Prüfungsmaßnahmen, Sachverhaltsermittlungen und dergleichen mehr zu unterbrechen, bis über den Befangenheitsantrag rechtskräftig entschieden ist. Den Anträgen angeschlossen wurde ein Ablehnungsantrag ihres Alleingesellschafters vom 7. Mai 2012, zwei an die genannten Prüfer gerichtete Auskunftsbegehren sowie der Entwurf einer Strafanzeige an die Staatsanwaltschaft.

Nachdem die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 25. Juli 2013 gemäß § 311 BAO den Übergang der Zuständigkeit auf den unabhängigen Finanzsenat beantragt hatte, wies das Finanzamt die Anträge auf Ablehnung der beiden Prüfer sowie auf Unterbrechung von Prüfungsmaßnahmen innerhalb der vom unabhängigen Finanzsenat gesetzten

Frist mit Bescheid vom 22. August 2013 als nicht zulässig zurück. Begründend führte es aus, die Bestimmung des § 76 BAO richte sich an Organwalter. Ein generelles Ablehnungsrecht sehe die BAO – ausgenommen für Sachverständige in § 179 Abs. 2 BAO und für Mitglieder des Berufungssenates in § 278 Abs. 1 BAO – nicht vor. Es bestehe (im gegebenen Zusammenhang) kein subjektives Recht auf Ablehnung eines bestimmten Organwalters. Das verfahrensrechtliche Institut der Unterbrechung von amtswegig durchzuführenden Amtshandlungen – wie insbesondere die Außenprüfung im Sinne des § 147 BAO – sei der Bundesabgabenordnung grundsätzlich unbekannt. Eine Bindung an von anderen Behörden zu klärenden Hauptfragen im Rahmen einer Vorfragenbeurteilung im Sinne des § 116 BAO sei nicht erkennbar.

In der dagegen erhobenen Berufung führte die Rechtsvertretung aus, eine verfassungskonforme, den in Art. 6 MRK verankerten Anspruch auf ein faires Verfahren berücksichtigende Interpretation, aber auch die teleologische Auslegung führten zum Ergebnis, dass die Partei entgegen der Auffassung des Finanzamtes Ablehnungsrechte habe. Die restriktive Auslegung des Finanzamtes habe zur Folge, dass selbst ein in Betriebsräumlichkeiten einbrechender, sich dabei Körperverletzungen schuldig machender Organwalter zuständig sei, solange er die Befangenheit nicht selbst aufgreife.

Nicht nur, dass unter Anwendung des § 7 AVG der Beschwerdeführerin jedenfalls ein Ablehnungsrecht zustehe, bestehe nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung (VwGH 10.10.1989, 89/05/0118, VwGH 17.9.1991, 91/05/0004, und VwGH 25.6.2009, 2007/07/0050) ungeachtet des Nichtbestehens eines formellen Ablehnungsrechtes eine Verpflichtung zur Prüfung des Vorbringens von Befangenheitsgründen. Dies bedeute, dass sich die Behörde in ihrer Entscheidung selbst dann, wenn sie die Auffassung vertrete, dass kein formelles Ablehnungsrecht bestehe, mit dem Inhalt der Ablehnungsanträge auseinanderzusetzen habe. Dies sei nicht geschehen und stelle eine Rechtswidrigkeit dar.

Inhaltlich werde auf die Ablehnungsanträge verwiesen. Es sei klar, dass angesichts der dort beschriebenen Vorgangsweise der namentlich genannten Prüfer von einer unbefangenen Prüfung nicht mehr die Rede sein könne. Ungeachtet dessen, ob ein formelles Ablehnungsrecht bestehe, habe in solch einem Fall die Behörde alle Schritte zu setzen, um Rechtsunterworfene vor Übergriffen befangener Prüfer zu schützen. Verletze die Behörde die sie treffende Dienstaufsicht, führe dies zu einem erheblichen Verfahrensmangel. Es stelle auch eine Amtspflichtverletzung dar, die je nach Verschulden zu entsprechenden Maßnahmen berechtige.

Prüfer, die in ein Strafverfahren verwickelt seien, das die Prüfung des Geprüften betrifft, seien jedenfalls befangen. Der Inhalt des Strafaktes belege, dass von einer Unbefangenheit der Prüfer nicht mehr die Rede sein könne. Wörtlich wurde weiters ausgeführt: *"Wenn sich ein Beamter bei der Vorladung unbescholtener Personen auf einen Auftrag der Behörde beruft, den er gar nicht hat, wenn sich der betreffende Beamte diesen Auftrag im Nachhinein (nach Abfertigung der Ladung) beschafft, wenn illegale Erhebungen gepflogen werden, wenn den Anweisungen von Teamleitern Folge geleistet wird, die schon in vorangegangenen Prüfungen selbst zugegeben haben, Bedrohungsmaßnahmen*

*gegen den Geprüften zu setzen, ohne eine sachverhaltsmäßige Abdeckung hiefür zu haben, wenn in Summe diejenigen Gründe, die in den Ablehnungsanträgen und im Strafverfahren geltend gemacht wurden, vorliegen, ist der betreffende Organwälter als befangen von der Abgabenbehörde abzuziehen."*

Betreffend den Unterbrechungsantrag wurde ausgeführt, dass es kein Selbstzweck sei, wenn der Verwaltungsgerichtshof ein Eingehen auf die geltend gemachten Befangenheitsgründe vorschreibe auch wenn kein formelles Ablehnungsrecht bestehe. Es solle dadurch verhindert werden, dass auf Kosten der Allgemeinheit Verfahrenskosten produziert würden, die frustrierend seien, weil Verfahrensschritte wegen Nichtigkeit infolge Befangenheit aufgehoben werden müssten. Der Unterbrechungsantrag wäre zu bewilligen gewesen, da sich die Prüfer zur Kostenvermeidung und zum Schutze der Abgabepflichtigen weiterer Verfahrensschritte zu enthalten hätten.

Nach Ergehen einer abweisenden Beschwerdevorentscheidung, in der das Finanzamt auf die die Ablehnungsanträge des Alleingesellschafters der Beschwerdeführerin betreffende Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 21. Oktober 2013, RV/0419-F/13, verwies, wurde die Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 244 BAO (Bestimmungen der BAO jeweils in der Fassung des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013) ist gegen nur das Verfahren betreffende Verfügungen ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. Diese können erst in der Bescheidbeschwerde gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden.

Nach § 260 Abs. 1 lit. a BAO ist eine Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Unter verfahrensleitenden Verfügungen sind Bescheide zu verstehen, die "der Einleitung und Abführung eines Verfahrens sowie der bindenden Gestaltung der einzelnen Verfahrensabschnitte, der Anordnung deren Reihenfolge und Beendigung in einer Art dienen, dass die Behörden und Parteien gebunden sind, denen aber noch eine abschließende (verfahrensbeendende oder über die Angelegenheit des Verfahrens in der Sache absprechende) bescheidmäßige Erledigung nachfolgt" (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 94 Tz 3, mit Hinweis auf Stoll, BAO-Handbuch, 225). Um eine solche verfahrensleitende Verfügung handelt es sich idR bei jenen, bei denen die sie regelnde Norm ausdrücklich ein abgesondertes Rechtsmittel ausschließt, weiters aber zB auch bei der bescheidmäßigen Erledigung eines Antrages nach § 268 BAO auf Ablehnung eines Einzelrichters oder eines Mitglieds des Senates wegen Befangenheit (vgl. Ritz, a.a.O., § 94 Tz 4 und 5, sowie VwGH 4.6.2009, 2008/13/0140, und VwGH 27.6.2013, 2013/15/0129, betreffend § 278 BAO idF vor dem FVwGG 2012).

Nichts anderes kann im Fall der bescheidmäßigen Erledigung des Antrages auf Ablehnung von Organen der Großbetriebsprüfung gemäß § 76 BAO sowie auf Unterbrechung von Prüfungshandlungen gelten. Abgesehen davon, dass die Bundesabgabenordnung den Abgabepflichtigen weder ein subjektives Recht einräumt, dass sich Organe ihres Amtes enthalten, noch dass Prüfungshandlungen unterbrochen werden (einen entsprechenden verfahrensrechtlichen Titel kennt die BAO im Übrigen nicht), hat das Finanzamt lediglich eine das Verfahren betreffende Anordnung getroffen, der keine das Verfahren endgültig erledigende Bedeutung zukommt, zumal davon auszugehen ist, dass eine abschließende Sachentscheidung noch ergehen wird.

Nachdem gegen solche nur das Verfahren betreffende Verfügungen ein abgesondertes Rechtsmittel gemäß § 244 BAO nicht zulässig ist, war die dagegen erhobene Beschwerde gemäß § 260 Abs. 1 BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Daran vermag auch der Umstand, dass nach der Rechtsmittelbelehrung des Zurückweisungsbescheides des Finanzamtes gegen den Bescheid das Rechtsmittel der Berufung zulässig ist, nichts zu ändern, da ein Bescheid, der zu Unrecht eine positive Rechtsmittelbelehrung enthält, keine (im Gesetz nicht vorgesehene) Berechtigung zur Erhebung eines Rechtsmittels zu begründen vermag (vgl. VwGH 26.1.1998, 97/17/0035, und VwGH 7.5.1980, 2210/79; UFS 26.04.2010, RV/0866-W/10).

Soweit die Rechtsvertretung einen erheblichen Verfahrensmangel darin erblickt, dass der Zurückweisungsbescheid ungeachtet dessen, dass sie sich auf die erteilte Vollmacht als Rechtsvertreterin berufen hat, unmittelbar der Abgabepflichtigen zugestellt wurde, ist ihr entgegenzuhalten, dass nach § 9 Abs. 3 zweiter Satz Zustellgesetz idF BGBI. I Nr. 5/2008, im Falle einer nicht an den Zustellbevollmächtigten erfolgten Zustellung (bei Berufung eines Rechtsanwaltes auf die ihm erteilte Vollmacht gemäß § 10 AVG ist von der Behörde, sofern kein gegenteiliger Anhaltspunkt vorliegt, davon auszugehen, dass auch eine Zustellungsbevollmächtigung vorliegt; vgl. VwGH 17.12.2013, 2013/09/0011), die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt gilt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist und eine entgegen § 9 Abs. 3 erster Satz des Zustellgesetzes erfolgte Zustellung an die Vollmachtgeberin damit saniert ist, zumal die zustellungsbevollmächtigte Rechtsvertretung auch nicht behauptet hat, dass ihr der Bescheid tatsächlich nicht zugekommen wäre.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass der unabhängige Finanzsenat die in der selben Sache erhobene Berufung des Alleingesellschafters mit Berufungsentscheidung vom 21. Oktober 2013, RV/0419-F/13, als unbegründet abgewiesen hat. Begründend wurde, eingehend auch auf das Berufungsvorbringen und die dort ins Treffen geführte Lehre und Rechtsprechung zusammengefasst ausgeführt, dass sich Organe der Abgabenbehörden gemäß § 76 BAO der Ausübung ihres Amtes wegen Befangenheit zu enthalten und ihre Vertretung zu veranlassen hätten, wenn einer der dort näher umschriebenen Befangenheitsgründe vorliege. § 76 BAO richte sich nach dem Gesetzeswortlaut an die amtshandelnden Organe der Abgabenbehörden. Aus der Vorschrift und dem Normenzusammenhang in Verbindung mit den §§ 178 Abs. 1 und 278 BAO (idF vor dem

FVwGG 2012) ergebe sich, dass über einen Ablehnungsantrag wegen Befangenheit des Organes nicht gesondert mit Bescheid abzusprechen sei. Von den Fällen des (nur im Berufungsverfahren geltenden) § 278 BAO (idF vor dem FVwGG 2012) abgesehen, stehe den Parteien des Abgabenverfahrens kein Recht zur Ablehnung eines Organs der Abgabenbehörde zu. Die Mitwirkung eines befangenen Verwaltungsorganes bewirke keine Unzuständigkeit der erkennenden Behörde und ebenso wenig eine Nichtigkeit der Entscheidung, sondern (bloß) eine Verletzung von Verfahrensvorschriften. Diese könne im Verwaltungsverfahren nur mit dem Rechtsmittel gegen den in der Hauptsache ergangenen Bescheid und vor dem Verwaltungsgerichtshof dann mit Erfolg geltend gemacht werden, wenn sich sachliche Bedenken gegen den Bescheid ergäben. Im Hinblick darauf, dass eine (in der Sache getroffene) Berufungsentscheidung zufolge § 289 Abs. 2 BAO (idF vor dem FVwGG 2012) an die Stelle des angefochtenen Bescheides trete, sei die Befangenheit von Organen der Abgabenbehörde erster Instanz (isoliert betrachtet) für die Rechtmäßigkeit der (vom Verwaltungsgerichtshof allenfalls zu prüfenden) Berufungsentscheidung sogar unbeachtlich. Jedenfalls seien durch die Mitwirkung befangener Organe bedingte erstinstanzliche Verfahrensmängel im zweitinstanzlichen Verfahren sanierbar.

Die gegen die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 30. Jänner 2014, 2013/15/0294, zurückgewiesen. Begründend führt er aus:

*"§ 76 Abs. 1 BAO ist eine Verfahrensvorschrift im Interesse eines ordnungsgemäßen Verwaltungsverfahrens, vermittelt den Abgabepflichtigen jedoch kein subjektives öffentliches Recht auf Ablehnung von einzelnen Organwaltern (vgl. bereits das hg. Erkenntnis vom 11. Mai 1993, 89/14/0284). Die Befangenheit ist vielmehr vom Organ selbst wahrzunehmen, das sich der Ausübung seines Amtes zu enthalten hat.*

*Demgegenüber stand im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat den Parteien gemäß § 278 Abs. 1 BAO idF vor dem FVwGG 2012, BGBI. I Nr. 14/2013, das mit dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBI. I Nr. 97/2002, eingeführte "Recht zu, ein Mitglied des Berufungssenates mit der Begründung abzulehnen, dass einer der im § 76 Abs. 1 aufgezählten Befangenheitsgründe vorliegt".*

*Die Rechtsmittelbehörde konnte gemäß § 289 Abs. 2 BAO idF vor dem FVwGG 2012 ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz setzen und demgemäß den Bescheid nach jeder Richtung abändern (vgl. bereits das hg. Erkenntnis vom 11. Dezember 1990, 90/14/0183). Damit war durch den unabhängigen Finanzsenat eine unbefangene Entscheidungsfindung gewährleistet.*

*Da nach dem Gesagten § 76 BAO den Abgabepflichtigen kein subjektives Recht darauf einräumt, dass sich Organe ihres Amtes enthalten, konnte der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid in seinem geltend gemachten Recht nicht verletzt werden, weshalb dem Beschwerdeführer die Berechtigung zur Erhebung der Beschwerde fehlt."*

Infolgedessen wäre für die Beschwerdeführerin auch unter diesem Gesichtspunkt nichts zu gewinnen gewesen.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch diesen Beschluss nicht berührt, eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 12. Juni 2014