

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Ri und die weiteren Senatsmitglieder R2, R3 und R4, im Beisein des Schriftführers in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch die Causa Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., Türkenstraße 25 Tür 8, 1090 Wien, gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt 12/13/14 Purkersdorf vom 29.11.2017 betreffend Abweisung des Antrages vom 31.07.2017 auf Aufhebung des Prüfungs- und Nachschauauftrages vom 28.06.2017 gemäß § 299 BAO in der Sitzung am 06.12.2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

beschlossen:

I. Der angefochtene Bescheid wird insofern abgeändert, als der Antrag vom 31.07.2017 auf Aufhebung des an die Bf. ergangenen Nachschau- und Prüfungsauftrag vom 28.06.2017 gemäß § 299 BAO als unzulässig zurückgewiesen wird.

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

Entscheidungsgründe

Mit Prüfungsauftrag vom 28.06.2017 ordnete das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO in Verbindung mit § 99 FinStrG betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2015 bei der Beschwerdeführerin (Bf) an; gleichzeitig erteilte das Finanzamt einen Nachschauauftrag hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2016.

Mit Schreiben vom 31.07.2017 stellte die Bf den Antrag, den Prüfungs- und Nachschauauftrag gemäß § 299 BAO aufzuheben.

"Sachverhalt:

Bei der Bf findet seit dem 15.12.2015 eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 statt. In mehr als eineinhalb Jahren Prüfungstätigkeit durch ein Prüfungsteam der Großbetriebsprüfung Salzburg wurde weder eine einzige Prüfungsfeststellung - so es die Bf betreffend Feststellungen geben sollte - zur Kenntnis gebracht, noch das Prüfungsverfahren beendet.

Mit Schreiben vom 20.03.2017 wurde ein Antrag auf Akteneinsicht gestellt und um Terminvorschläge innerhalb der nächsten sechs Wochen ersucht.

Gemäß § 90 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.

Von uns wurde ausgegangen, dass bei einem ordnungsgemäß geführten Akt die Aufbereitung innerhalb Monatsfrist keine Problem darstellen könne.

Als steuerlicher Vertreter der Bf wurden wir mit RSa-Schreiben vom 21.06.2017 vorgeladen, um den mit diesem Aufhebungsantrag angefochtenen "Bescheid" über einen Prüfungsauftrag zu unterfertigen.

Namens und im Auftrag der Bf haben wir mitgeteilt, dass wir auf Akteneinsicht - einem fundamentalen Parteienrecht jedes Verwaltungsverfahrens - bzw dessen bescheidmäßige Verweigerung bestehen, bevor wir weitere Erklärungen abgeben oder allfällige Prüfungsaufträge unterfertigen.

Seit dem Antrag auf Akteneinsicht und trotz mehrfacher Urgenz sind mehr als vier Monate vergangen, da das offensichtlich aktenführende Team der Großbetriebsprüfung Salzburg sowohl die ursprünglich gesetzte Frist als auch den Folgeantrag vom 27.04.2017 auf Ausfolgung durch Übersendung der Ausdrucke bzw Ablichtungen aller Aktenteile mit der Post ohne Antwort verstreichen hat lassen. Die gänzliche oder teilweise Verweigerung der Akteneinsicht einer Abgabenbehörde hat stets durch Bescheid zu erfolgen (vgl. Ritz, BAO⁵, S 257), was bis heute ebenfalls nicht geschehen ist.

Mit Schreiben vom 20.07.2017, eingegangen am 24.07.2017 wurde uns als Termin der Akteneinsicht der 22.08.2017 angeboten, so dass uns die Kenntnis des Aktenstandes vor allfälliger Unterfertigung eines Prüfungsauftrages rechtswidrig verwehrt wurde.

Mit Sammelkuvert vom 18.07.2017 haben wir als zustellbevollmächtigte Vertreterin der Bf kommentarlos einen Bescheid über einen "Prüfungsauftrag" erhalten, der folgenden Inhalt hat:

Bescheid über einen Prüfungsauftrag

Der/Die oben Genannte hat eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO in Verbindung mit § 99 Abs 2 FinStrG zu dulden und seinen/ihren Mitwirkungspflichten gegenüber folgenden mit der Prüfung beauftragten Personen nachzukommen:

Prüfer1

Prüfer2

Gegenstand der Außenprüfung - Zeiträume:

Einkommensteuer 2006 - 2015

Gegenstand der finanzstrafrechtlichen Prüfung - Zeiträume:

Verdachtslage:

Es besteht der Verdacht der Abgabenhinterziehung für die Jahre 2006 bis laufende bei der Bf aufgrund Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitsverpflichtung und Bewirken einer Steuerverkürzung.

Begründung:

Gemäß § 147 Abs 1 BAO kann, bei jedem, der zur Führung von Büchern oder von Aufzeichnungen oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet ist, die Abgabenbehörde jederzeit alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse prüfen (Außenprüfung).

Gemäß § 99 FinStrG ist die Finanzstraßbehörde auch befugt, zur Klärung des Sachverhaltes Nachschauen und Prüfungen im Sinne der Abgaben- oder Monopolvorschriften vornehmen zu lassen. Die einschränkenden Bestimmungen des § 148 Abs 3 und 5 BAO gelten für solche Prüfungen nicht.

*Der Prüfungsauftrag trägt **kein Amtssiegel** und wurde mit einem Stift abgezeichnet. Die **unlesbare Paraph** ist **keinem hoheitlichen Organ** zuordenbar.*

Mit demselben Stift wurde angekreuzt, dass "bis zum Beginn der Amtshandlung keine Selbstanzeige i.S.d. § 29 FinStrG erstattet" wurde.

Mit selber Postsendung vom 18.07.2017 haben wir als zustellbevollmächtigte Vertreterin der Bf einen Bescheid über einen "Nachschauauftrag" erhalten, der an den Prüfungsauftrag angeheftet war und folgendes zum Inhalt hat:

Nachschauauftrag

Der/Die oben Genannte hat eine Nachschau gemäß § 144 BAO zu dulden und seinen/ihren Mitwirkungspflichten gegenüber folgenden mit der Prüfung beauftragten Personen nachzukommen:

Prüfer1

Prüfer2

Gegenstand der Nachschau - Zeiträume:

Einkommensteuer 2016 - 2016

Begründung:

Gemäß § 144 Abs 1 BAO kann, für Zwecke der Abgabenerhebung die Abgabenbehörde bei Personen, die nach abgabenrechtlichen Vorschriften Bücher oder Aufzeichnungen zu führen haben, Nachschau halten. Nachschau kann auch bei einer andren Person gehalten werden, wenn Grund zur Annahme besteht, dass gegen diese Person ein Abgabensanspruch gegeben ist, der auf andere Weise nicht festgestellt werden kann.

Wir beantragen die ersatzlose Aufhebung des o.a. "Bescheides" über einen Prüfungsauftrag.

Begründung:

-) Unzuständigkeit der "bescheid"ausstellenden Behörde

In den Fällen des **§ 99 Abs 2 FinStrG** hat die **Finanzstrafbehörde** den **Prüfungsauftrag zu erteilen** (vgl. Watzinger in Koller/Schuh/Woischitzschläger (Hrsg), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung: Kapitel 3.5. Prüfungsauftrag S. 7: Ausstellende Behörde und Unterschrift).

§ 99 Abs 2 FinStrG lautet: "Die Finanzstrafbehörde ist auch befugt, zur Klärung des Sachverhaltes Nachschau und Prüfungen im Sinne der Abgaben- ... Vorschriften anzuordnen. Die einschränkenden Bestimmungen des § 148 Abs 3 und 5 BAO gelten für solche Prüfungen nicht. Die mit einer solchen Maßnahme betrauten Organe haben insoweit auch die Befugnisse der Organe der Finanzstrafbehörden."

Gemäß § 58 Abs 1 FinStrG sind zur Durchführung des Finanzstrafverfahrens als Finanzstrafbehörde zuständig:

"lit f) bei allen übrigen Finanzvergehen die zur Erhebung der beeinträchtigten Abgaben oder zur Handhabung der verletzten "Vorschriften" zuständigen Finanzämter; ...

lit g) das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg, wenn in den Fällen der lit. f ein Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis mit Sitz in Wien zuständig wäre."

Für die Führung eines allfälligen Finanzstrafverfahrens und die **Ausstellung eines Prüfungsauftrages gemäß § 99 Abs 2 FinStrG zuständig** wäre im gegebenen Fall nicht das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf sondern das **Finanzamt 9/18/19**. Der vorliegende "Bescheid" ist daher bereits aufgrund der Unzuständigkeit der belangten Behörde nichtig.

-) kein Willensakt eines Organwalters des "bescheid"ausstellenden Finanzamts

Der gegenständliche Nichtbescheid ist nichtig, da sein Ergehen nicht durch einen individuellen Willensakt eines Organwalters der zuständigen Abgabenbehörde veranlasst wurde, da § 96 BAO vom Verständnis ausgeht, dass ein wirksamer Bescheid nur dann zustande kommt, wenn er auf die Genehmigung eines Organwalters der Behörde - im konkreten Fall dem Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf und somit auf dessen Willen zurückzuführen ist.

Aus dem Prüfungsauftrag muss die ausstellende Behörde ersichtlich sein und er muss auch die Unterschrift des den Prüfungsauftrag **genehmigenden Organs dieser Behörde tragen**. Bei Prüfungsaufträgen nach § 147 Abs 1 BAO ist dies der Vorstand des ausstellenden Finanzamtes bzw. bei Fällen der AmtsBP der Teamleiter (vgl Watzinger in Koller/Schuh/Woischitzschläger (Hrsg), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung: Kapitel 3.5. Prüfungsauftrag S. 7: Ausstellende Behörde und Unterschrift).

Dies ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben und in keiner Weise am "Bescheid" erkennbar. Der "Bescheid" ist mit keiner einem Organ des Finanzamts zuordenbaren Unterschrift sondern lediglich mit einer unlesbaren Paraphe gezeichnet. Eine Paraphe

ist keine Unterschrift (vgl. VwGH 13.10.1994, 93/09/0302), denn eine Unterschrift ist ein "Gebilde aus Buchstaben einer üblichen Schrift, aus der ein dritter, der den Namen des Unterzeichneten nicht kennt, diesen Namen aus dem Schriftbild noch herauslesen kann" (z.B. VwGH 17.05.2001, 2001/16/0062; VwGH 27.08.2008, 2006/15/0165; VwGH 29.09.2010, 2007/13/0120).

Der Prüfungsauftrag muss gemäß Dienstanweisung Betriebsprüfung ("DBP") Kapitel 3.1.2. u.a. die Namen aller mit der Vornahme der BP beauftragten Prüfungsorgane enthalten. Wird die BP von der Groß-BP durchgeführt, so hat der Prüfungsauftrag einen Hinweis, welcher Groß-BP der/die Prüfer angehört/angehören, zu enthalten (vgl. Watzinger in Koller/Schuh/Woischitzschläger (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung: Kapitel 3.5. Prüfungsauftrag S. 4: Inhalt des Prüfungsauftrags). Dies ist im konkreten Fall nicht gegeben.

Weder Herr Prüfer¹ noch Herr Prüfer² sind Organe des Finanzamts Wien 12/13/14 Purkersdorf.

Weiters trägt der "Bescheid" kein Rundsiegel des Finanzamts 12/13/14 Purkersdorf, obwohl dies gemäß DBP 3.1.2. enthalten sein muss (vgl. Watzinger in Koller/Schuh/Woischitzschläger (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung: Kapitel 3.5. Prüfungsauftrag S. 4: Inhalt des Prüfungsauftrags)

-) Verwehrung der allfälligen Möglichkeit einer Selbstanzeige

Eindeutig rechtswidrig ist auch die Vorgehensweise des den "Bescheid" mit einer Paraphe abzeichnenden Prüfers - offensichtlich entweder Herr Prüfer¹ oder Herr Prüfer² - am Prüfungsauftrag anzukreuzen, dass bis zum Beginn der Amtshandlung keine Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG erstattet wird, obwohl monatelang das Recht auf Akteneinsicht verwehrt wurde, um den Kenntnisstand des Abgabeverfahrens in Erfahrung zu bringen.

-) keine ausreichende Begründung der Verdachtslage

Eine Bescheidebegründung ist nicht Selbstzweck, sondern Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips und für einen effizienten Rechtsschutz von grundlegender Bedeutung. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar.

Der angefochtene "Bescheid" enthält keine Begründung, die über die **Wiederholung des Gesetzestextes** zu § 147 BAO bzw. § 99 FinStrG hinausgeht. Auch die Ausführungen zur Verdachtslage, die eine Prüfung gemäß § 99 FinStrG rechtfertigen sollen, sind in keiner Weise ausgeführt und ausreichend konkretisiert.

Im Prüfungsauftrag ist festzuhalten, worin der Tatverdacht liegt (Sachverhalt) und gegen wen sich der Verdacht richtet (vgl. Organisationshandbuch der Finanzverwaltung, 8.5. Prüfungsauftrag gemäß § 99 Abs 2 FinStrG).

Es bleibt **vollkommen unklar gegen wen der "Verdacht einer Abgabenhinterziehung** für die Jahre 2006 bis laufende bei der Bf aufgrund der Verletzung der abgabenrechtlichen

Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitsverpflichtung" besteht und wie dies kausal für das Bewirken einer Steuerverkürzung sein könnte.

Ist auf dem Prüfungsauftrag keine einer bestimmten Person zur Last gelegte Tat erkennbar, zB eine schuldhafte Abgabenverkürzung wegen Nichterklärung bestimmter Einnahmen, so ist eine Prüfung auf Grundlage des § 99 Abs 2 FinStrG unzulässig (Binder in Koller/Schuh/Woischitzschläger (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung: Prüfung gemäß § 99 Abs 2 FinStrG, 8.4).

-) Prüfungsauftrag über verjährte Zeiträume

Gemäß § 132 Abs 1 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre lang aufzubewahren bzw. solange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende **anhängige Verfahren** von Bedeutung sind. Die Bf ist nicht buchführungspflichtig.

Die siebenjährige gesetzliche Frist zur Aufbewahrung von allfälligen Belegen ist für einen Gutteil des angegebenen Zeitraums der Außenprüfung sowie der finanzstrafrechtlichen Prüfung abgelaufen.

Darüber hinaus findet der Prüfungszeitraum jedenfalls seine Grenzen an der Festsetzungsverjährung und am Verbot einer Wiederholungsprüfung (Watzinger in Koller/Schuh/Woischitzschläger (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung: Kapitel 3 Prüfungszeitraum S. 2.: Der Prüfungszeitraum lt. BAO).

Selbst wenn theoretisch eine Abgabenhinterziehung bestehen würde - was keinesfalls gegeben und somit für die Rechtmäßigkeit des Prüfungsauftrages die **abgabenrechtliche Festsetzungsverjährungsfrist gemäß BAO für jedes einzelne Jahr zu untersuchen und zu begründen ist** - so wäre dennoch ein Teil des Zeitraums der Außenprüfung sowie der finanzstrafrechtlichen Prüfung - nämlich das Jahr 2006 - aufgrund der absoluten Verjährungsfrist von 10 Jahren verjährt.

Eine über die Verjährung hinausgehende Prüfung ist rechtswidrig (vgl. Ritz: BAO, 5. Auflage, S. 428: "Der Prüfungszeitraum bei hinterzogenen Abgaben hat sich an der finanzstrafrechtlichen Verjährung zu orientieren. ... Die Außenprüfung darf nur abgabenrechtlich bedeutsame Verhältnisse prüfen. Stünde die Verjährung der Auswertung des Prüfungsergebnisses entgegen, so wird idR die Prüfung solcher Zeiträume unzulässig sein.").

-) Verbotene Wiederholungsprüfung

Im Rahmen einer Nachschau dürfen Bücher nur hinsichtlich ihrer formellen Ordnungsmäßigkeit, nicht jedoch auch in inhaltlicher Hinsicht geprüft werden (vgl. Koller/Schuh/Woischitzschläger: Betriebsprüfung, B 2, 112 bzw. Ellinger: Treuhandwesen, 434). Nach der Judikatur (VwGH 05.07.1999, 98/16/0145; VwGH 21.12.2000, 2000/16/0303, VwGH 20.11.2012, 2008/13/0243) stellt die Nachschau ihrer Grundkonzeption nach eine beaufsichtigende Maßnahme dar, die eher der äußerlichen Kontrolle dient. Eine Nachschau kommt beispielsweise in Betracht zur Erhebung,

- ob bestimmte Anlagegüter, für die AfA geltend gemacht wurde, vorhanden sind (vgl. Keller/Schuh/ Woischitzschläger: Betriebsprüfung, B 2, 112)
- ob die nach Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen überhaupt geführt werden (Ellinger: Treuhandwesen, 427)
- um die Nutzungsdauer einer Maschine abzuklären (Tanzer/Unger: BAO 2010: 103) etc.

Wie eine **Nachschau** - eine vom Gesetzgeber als punktuelle und nicht zeitraumbezogene Maßnahme konzipiert - für das Jahr 2016 bis 2016 (sic!) stattfinden soll, bleibt nicht nur vollkommen unklar.

Die Rechtswidrigkeit eines Prüfungsauftrages kann auch mit Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 BAO geltend gemacht werden (vgl. Ritz: BAO, 5. Auflage, S. 43).

Aus o.a. Gründen beantragen wir daher den o.a. Nichtbescheid gemäß § 299 BAO ersatzlos aufzuheben."

Weiters wird die Zustellung eines Bescheides über die Beendigung der mit Prüfungsauftrag vom 15.12.2015 begonnenen Außenprüfung gemäß § 147 BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 mangels Feststellungen beantragt."

Mit Bescheid vom 29.11.2017 wurde dieser Antrag als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

Gemäß § 299 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Gemäß § 299 BAO aufhebbar sind nicht nur Abgabenbescheide, sondern auch verfahrensleitende Verfügungen. Voraussetzung für die Aufhebung eines Bescheides gemäß § 299 BAO ist, dass der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist, nicht dem Gesetz entspricht.

Hinsichtlich des Antragsvorbringens wurde ausgeführt:

"ad 1) Unzuständigkeit der "bescheid"ausstellenden Behörde:

Die Finanzstrafbehörde ist gemäß § 99 Abs 2 FinStrG befugt, zur Klärung des Sachverhaltes Nachschau und Prüfungen im Sinne der Abgabenvorschriften anzuordnen. Prüfungen sind auch Außenprüfungen gemäß § 147 BAO. Solche abgabenbehördlichen Prüfungen sind keine finanzstrafbehördlichen Amtshandlungen, sondern solche des Abgabenverfahrens.

§ 99 Abs 2 FinStrG ist nur ihr Veranlassungsgrund, nicht aber ihre verfahrensrechtliche Grundlage. Aus der grundsätzlichen Anwendbarkeit der BAO auch für solche Prüfungen ergibt sich, dass die Ausstellung des Prüfungsauftrages stets der Abgabenbehörde und nicht der Finanzstrafbehörde obliegt.

Der antragsgegenständliche Prüfungsauftrag wurde daher rechtens vom Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf als zuständiger Abgabenbehörde erlassen.

ad 2) Kein Willensakt eines Organwalters des "bescheid"ausstellenden Finanzamtes:

Der Prüfungsauftrag ist von der zuständigen Abgabenbehörde auszustellen. Das Prüfungsorgan hat jeweils als Organ des zuständigen Finanzamtes zu handeln. Da die Großbetriebsprüfung selbst keine Behörde ist, handeln die Betriebsprüfer der Großbetriebsprüfung jeweils im Namen und im Auftrag des zuständigen Finanzamtes. Der antragsgegenständliche Prüfungsauftrag wurde durch ein Organ des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf (als ausstellende Behörde im Prüfungsauftrag ersichtlich) und aufgrund dessen Willenaktes in einem automatisationsunterstützten Verfahren erstellt.

Bescheidausfertigungen, die mittels automatisationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, bedürfen gemäß § 96 BAO weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung. Sie gelten als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt.

Ein Amtssiegel (Rundsiegel) ist in der BAO nicht gefordert. Sein Fehlen ist daher rechtlich nicht von Bedeutung. Gleiches gilt für die Nichtanführung der Großbetriebsprüfung, der die mit der Prüfung beauftragten Prüfer/Organe angehören.

ad 3) Verwehrung der allfälligen Möglichkeit einer Selbstanzeige:

Die Möglichkeit einer Selbstanzeige wurde keineswegs verwehrt. Einem Abgabepflichtigen steht die Möglichkeit, eine Selbstanzeige zu erstatten, jederzeit offen.

Ein Rechtsanspruch vor Beginn einer Prüfung gefragt zu werden, ob Selbstanzeige erstattet wird, ist in der BAO nicht normiert.

ad 4) Keine ausreichende Begründung der Verdachtslage

Die Begründung eines Bescheides ist nicht Ziel seines Spruches. Ein allenfalls vorliegender Begründungsmangel eines Bescheides rechtfertigt daher nicht dessen Aufhebung gemäß § 299 BAO.

ad 5) Prüfungsauftrag über verjährte Zeiträume

Die Festsetzungsverjährung im Abgabenverfahren und die finanzstrafrechtliche Verfolgungsverjährung sind wesentlich unterschiedlich geregelt. Beginnt die Festsetzungsverjährungsfrist in der Regel mit Ablauf des Jahres zu laufen, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, so beginnt die Frist für die Verjährung der Strafbarkeit zu jenem Zeitpunkt, in dem die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Darüber hinaus bestehen finanzstrafrechtlich andere Regelungen, die den Zeitpunkt des Eintritts der Strafbarkeitsverjährung hinausschieben. Aus diesen Gründen kann es durchaus geboten sein, dass in einem Finanzstrafverfahren trotz Eintritts der Festsetzungsverjährung Außenprüfungsmaßnahmen zur Ermittlung strafbestimmender Wertbeträge erforderlich sind und daher gemäß § 99 Abs 2 FinStrG eine Prüfung angeordnet wird.

Da sich somit der Spruch des antragsgegenständlichen Prüfungsauftrages nicht als unrichtig erweist, war der Antrag auf Aufhebung abzuweisen."

Die Bf erhob innerhalb offener Rechtsmittelfrist Beschwerde gegen den abweisenden Bescheid vom 29.11.2017 betreffend Antrag auf Aufhebung des Prüfungsauftrages vom 28.06.2017 gemäß § 299 BAO.

Gegen die in der Folge erlassene abweisende Beschwerdeentscheidung wurde fristgerecht ein Vorlageantrag gestellt. In diesem wurde ein Antrag gemäß § 282 Abs 1 Z 1 BAO (gemeint § 272 Abs 1 Z 1 BAO) auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie ein Antrag gemäß § 284 Abs 1 Z 1 BAO (gemeint § 274 Abs 1 Z 1 BAO) auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Mit Mail vom 02.11.2018 beantragte der steuerliche Vertreter beim Bundesfinanzgericht Akteneinsicht, die ihm am 06.11.2018 gewährt wurde. Im Rahmen dieser Akteneinsicht monierte der steuerliche Vertreter, dass es ihm nicht verständlich sei, weshalb die GBP-Salzburg einen Prüfungsauftrag erstellen könne, von dem das zuständige Finanzamt keine Kenntnis habe, und dass ihm als steuerlicher Vertreter bis dato keine Akteneinsicht gewährt worden sei. Diese Aussage wurde jedoch insofern relativiert, da der steuerliche Vertreter weiters vorbrachte, dass die ihm vorgelegten Aktenordner 8 Unternehmen betreffen und nicht geordnet gewesen seien. Weiters sei nicht verständlich, aus welchen Gründen die GBP Salzburg Wiener Fälle prüfe, die Prüfung über vier Jahre bereits dauere, ohne Darstellung von konkreten Feststellungen.

Die Bf sei Aufsichtsratsvorsitzende der S AG, sie sei als Lehrerin pensioniert, sie habe Kommanditgesellschafts-Beteiligungen, die alle - bis auf eine - beendet und liquidiert seien.

Die GBP prüfe in 16 parallel Fällen, wobei in all diesen Fällen DI Dr. E X der wahre Machthaber sei. Dieser sei ebenfalls im Aufsichtsrat und Vorstandsvorsitzender der S AG.

Es habe ein Finanzstrafverfahren mit Gerichtszuständigkeit gegen DI Dr. E X gegeben, sowie ein Finanzstrafverfahren in der gleichen Causa gegen die Bf, sowie eine Hausdurchsuchung am 27.04.2017 gegen die Bf.

Der steuerliche Vertreter übermittelte am nächsten Tag per Mail den Beschluss des Landesgerichtes für Strafsachen Wien, wonach der Antrag der Staatsanwaltschaft Wien vom 06.07.2016 auf Bewilligung der Anordnung auf Durchsuchung gemäß §§ 117 Z 2 lit b, 119 Abs 1, 120 Abs 1 erster Satz StPO abgewiesen wurde. Es hätte kein Anfangsverdacht bestanden.

Der steuerliche Vertreter verweist auf eine weitere Verhandlung vorm Bundesfinanzgericht am 07.11.2018 betreffend O- GmbH, die den gleichen Beschwerdegegenstand zum Thema habe. Die O- GmbH sei im Alleineigentum der Stiftung, deren Stifter das Ehepaar X gewesen sei.

Das Ehepaar X habe nun den Hauptwohnsitz im Burgenland, weshalb das Finanzamt FA zuständig sei.

Mit Mail vom 06.11.2018 hat der steuerliche Vertreter darauf hingewiesen, dass aus Ihrer Sicht nie ein finanzstrafrechtlicher relevanter Sachverhalt vorgelegen sei, der eine Prüfung gemäß § 99 FinStrG der Bf gerechtfertigt hätte.

Diesbezüglich wird nochmals ergänzend zum Antrag gemäß § 299 BAO darauf hingewiesen, dass das Landesgericht für Strafsachen Wien mittlerweile im Beschluss vom 17.09.2018 ausdrücklich festgehalten habe, dass es weder gegen DI Dr. E X noch gegen die Bf einen Anfangsverdacht auf finanzstrafrechtlich relevante Handlungen gegeben habe.

Zusammenfassend könne man das Ergebnis des Beschlusses des Landesgerichts für Strafsachen Wien wie folgt festhalten (Seite 65 ff des Beschlusses):

- Es bestehe kein Verdacht der Verkürzung der bescheidmäßig festzustellenden Körperschaftssteuer bei der S AG in den Jahren 2007 bis dato. Die S AG sei nicht Eigentümerin der Patente.
- Die Zahlungen der J an S seien nicht ohne sachliche Rechtfertigung erfolgt.
- Es habe kein Tatverdacht gegen DI Dr. E X, Bf, Herbert X, gegen S AG und S bestanden.
- Nach Ansicht des Landesgericht für Strafsachen Wien habe in Zusammenhang mit den Lizenzzahlungen nicht einmal ein Anfangsverdacht im Sinne des § 1 Abs 3 StPO bestanden.

Das gegen den Beschluss des Landesgerichtes für Strafsachen eingebrachte Rechtsmittel der StA Wien kenne der steuerliche Vertreter noch nicht.

Weiters wird die Ladung und Einvernahme von Prüfer1/ Großbetriebsprüfung Salzburg als Zeugen im Rahmen der mündlichen Verhandlung zum Beweisthema, wer den angefochtenen Prüfungsauftrag unterfertigt und genehmigt habe, sowie die Einsicht in den gesamten Abgabenakt der Bf für den prüfungsgegenständlichen Zeitraum 2006 - 2015 beantragt.

Mit Schreiben vom 08.11.2018 wird der Prüfer der GBP-Salzburg für die mündliche Verhandlung als Zeuge geladen.

Mit Eingabe vom 30.11.2018 wurde vom steuerlichen Vertreter ein ergänzender Schriftsatz eingebracht und ausgeführt:

"Gemäß § 148 Abs 4 BAO sei gegen einen "Prüfungsauftrag" lediglich ein "abgesondertes Rechtsmittel" nicht zulässig.

Im Folgenden werde ausgeführt, dass ein Antrag nach § 299 BAO kein Rechtsmittel im Sinne des § 148 Abs 4 BAO ist und der angefochtene Beschluss daher inhaltlich rechtswidrig sei.

Antrag nach § 299 BAO - kein „Rechtsmittel“ im Sinne des § 148 Abs 4 BAO

Die BAO selbst enthält keine Definition des Begriffes "Rechtsmittel". Allerdings behandle der 7. Abschnitt der BAO mit dem Titel "Rechtsschutz" in Teil A. die "Ordentlichen Rechtsmittel". Dazu zählt die BAO die "Bescheidbeschwerde" (§ 243 BAO) sowie den

"Vorlageantrag" (§ 264 BAO). Die Aufhebung nach § 299 BAO zähle nicht dazu. Für die "Ordentlichen Rechtsmittel" im Sinne des Teiles A. gelten die Bestimmungen der §§ 243 - 292 BAO.

Teil B. des 7. Abschnitts der BAO regelt die "sonstigen Maßnahmen". Dazu zählt der Gesetzgeber auch die Aufhebung nach § 299 BAO. Somit bezeichnet der Gesetzgeber auch die Aufhebung nach § 299 BAO. Somit bezeichnet der Gesetzgeber diesen Verfahrenstitel eindeutig weder als ordentliches noch als außerordentliches Rechtsmittel.

Aber auch inhaltlich bestehen wesentliche Unterschiede zwischen den "sonstigen Maßnahmen" und den "Rechtsmitteln":

Ein wesentlicher inhaltlicher Unterschied des Antrags zum Rechtsmittel bestehe darin, dass bei einem Antrag auf Aufhebung die betreffende Partei den Aufhebungsgrund bestimmt. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachte. Die Sache, über die in einem Rechtsmittel gegen einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, wird bei der beantragten Aufhebung durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt (vgl VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123 mit Hinweis auf VwGH 26.04.2012, 2009/15/0119).

Daraus folge, dass die "Sache", über die anlässlich eines Rechtsmittels gegen einen Aufhebungsbescheid oder einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, stark eingegrenzt ist. Der Aufhebungsgrund könne im Rechtsmittelverfahren daher nicht mehr ersetzt werden (Ritz, BAO⁶, § 299 Rz 43a; VwGH 28.10.2014, 2012/13/0116; VwGH 22.05.2014, 2011/15/0190). Das Finanzamt und auch das Bundesfinanzgericht können den Bescheid nicht aus einem anderen Grund aufheben als jenem, der im Aufhebungsantrag genannt wurde.

Im Gegensatz dazu habe das Verwaltungsgericht bei einem Rechtsmittel die volle Kognitionsbefugnis (vgl § 278 BAO) und könne den Bescheid in jede Richtung abändern. Das Gleiche gelte für die Abgabenbehörde im Rahmen der Beschwerdeentscheidung (§ 263 Abs 1 BAO).

Im Rechtsmittelverfahren gegen die Abweisung eines Aufhebungsantrages wäre hingegen lediglich zu beurteilen, ob die Aufhebung nach der Sachlage im Zeitpunkt der Entscheidung der Abgabenbehörde aufgrund des geltend gemachten Aufhebungsgrundes zulässig bzw geboten gewesen wäre.

Die Aufhebung nach § 299 BAO setze daher die vorherige Klärung des Sachverhalts voraus (VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123).

In einem "Rechtsmittelverfahren" (die BAO unterscheidet nicht zwischen ordentlichen und außerordentlichen Rechtsmitteln) gebe es hingegen kein Neuerungsverbot (§ 270 BAO).

Bei einer Entscheidung über einen Antrag nach § 299 BAO handle es sich - im Gegensatz zur Entscheidung über ein Rechtsmittel - außerdem um eine Ermessensentscheidung (vgl Langheinrich/Ryda, Die Aufhebung von Bescheiden gemäß § 299 BAO, Finanz Journal 11/2009, 387 [392]).

Der VwGH sieht daher den Antrag nach § 299 BAO als zusätzlich zu einem Rechtsmittel zulässig an. Ein Antrag nach § 299 BAO und ein Rechtsmittel schließen einander nicht aus (VwGH 30.06.2015, 2013/17/0009 mit Hinweis auf Staringer, Rechtskraftdurchbrechungen über Antrag im Abgabenverfahren in Holoubek/Lang, Rechtskraft im Verwaltungs- und Abgabenverfahren, 270). Wäre ein Antrag nach § 299 BAO ein Rechtsmittel, so wäre er nicht zusätzlich zu einem Rechtsmittel zulässig, da das Antragsrecht dann bereits durch das Rechtsmittel verbraucht wäre.

Wenn das Bundesfinanzgericht meinen sollte, dass § 148 Abs 4 BAO "überflüssig" wäre, wenn ein Antrag nach § 299 BAO gegen einen Prüfungsauftrag zulässig wäre, könnte mit der gleichen Begründung die Aufhebung auf Antrag nach § 299 BAO als "überflüssig" angesehen werden, da es ohnehin ein Rechtsmittel nach § 243 BAO gibt. Diesen Weg hat der Gesetzgeber aber nicht eingeschlagen, sondern parallel mehrere Rechtsschutzmöglichkeiten vorgesehen, die unter unterschiedlichen Voraussetzungen möglich sind.

Ein weiterer Unterschied des Antrags nach § 299 BAO zum Rechtsmittel bestehe darin, dass für einen Antrag nach § 299 BAO keine Aussetzung der Einhebung vorgesehen ist (vgl wiederum Langheinrich/Ryda aaO).

Aus all dem ergibt sich, dass ein Antrag nach § 299 BAO kein "Rechtsmittel" ist und § 148 Abs 4 BAO bei Anträgen nach § 299 BAO daher nicht anwendbar ist.

Dies werde auch in der Literatur so gesehen, wenngleich nicht eingehend begründet: Ritz ist der Ansicht, dass die Rechtswidrigkeit eines Prüfungsauftrags mit einem Antrag auf Aufhebung nach § 299 Abs 1 BAO geltend gemacht werden kann (Ritz, BAO⁶, § 148 Rz 5). Auch Fraberger/Papst vertreten mit Verweis auf Ritz und das BMF die Zulässigkeit eines Aufhebungsantrages nach § 299 BAO (vgl Fraberger/Papst, Wiederholungsprüfung im Finanzstrafrecht, in Eberl/Leopold/Huber, Brennpunkt Betriebsprüfung, 95 [101]).

Weiters wird von Langheinrich/Ryda vertreten, dass verfahrensleitende Verfügungen im Sinne des § 94 BAO und § 244 BAO, zu denen sie ausdrücklich auch Prüfungsaufträge nach § 148 BAO zählen, nach § 299 BAO aufgehoben werden können (vgl Langheinrich/Ryda, Die Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO, FJ 2009, 387 [388]). Dass dies nur von Amts wegen zulässig sein soll, wird nicht vertreten.

Auch Drexler/Houf sehen einen Antrag auf Aufhebung hinsichtlich verfahrensleitender Verfügungen gemäß § 94 BAO, gegen die ein Rechtsmittel gemäß § 244 BAO nicht zulässig ist, für zulässig an und haben ein Muster für einen solchen Antrag ausgearbeitet (Drexler/Houf in Hübner/Houf (Hrsg), Handbuch Musterschriftsätze für Steuerberater, Sofortige Maßnahmen der Abänderung von Bescheiden, Rz. 110, Muster SBA-16).

Auch die bisherige Rechtsprechung vertritt nicht die generelle Meinung, dass ein solcher Antrag zurückzuweisen wäre. So sah beispielsweise der Unabhängige Finanzsenat einen Antrag nach § 299 BAO gegen einen Prüfungsauftrag als zulässig an, und setzte sich damit inhaltlich auseinander (UFS 14.12.2012, RV/0389-F/12).

Diesem Verfahren gegenständlich war eine Abweisung unseres Antrages durch das Finanzamt. Somit hat auch das Finanzamt in diesem Verfahren den Antrag als zulässig angesehen und sich damit inhaltlich befasst.

Das Bundesministerium für Finanzen vertritt zumindest die Ansicht, dass verfahrensleitende Verfügungen im Sinne des § 94 BAO nach § 299 BAO aufgehoben werden können (BMF 03.02.2003, Z 05 2601/2-IV/5/02). Mit der Frage, ob § 244 oder § 148 Abs 4 BAO einer Aufhebung auf Antrag entgegenstehen, hat sich das BMF an dieser Stelle nicht befasst, allerdings dürfte es von der Zulässigkeit einer Aufhebung von Prüfungsaufträgen von Amts wegen jedenfalls ausgehen.

Sollte eine Aufhebung eines Prüfungsauftrages gemäß § 148 BAO von Amts wegen nach § 299 BAO möglich sein, so sprechen verfassungsrechtliche Überlegungen zum Rechtsschutz dafür, dass die Aufhebung unter den gleichen Voraussetzungen auch auf Antrag möglich ist, ein solcher Antrag also zumindest zulässig sein muss:

Der Gesetzgeber hat mit dem Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 dem Gedanken der „Waffengleichheit“ zwischen Abgabepflichtigen und Abgabenbehörde verstärkt Rechnung getragen. Daraus entspringt etwa die Überlegung, dass eine Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO auf Antrag unter denselben Voraussetzungen zulässig sein soll wie eine Wiederaufnahme von Amts wegen. Der Gesetzgeber hielt ausdrücklich die Harmonisierung der Rechtslage für antragsgebundene Wiederaufnahmen und amtswegige Wiederaufnahmen aus "rechtspolitischen (bzw. sogar verfassungsrechtlichen)" Gründen für "sachgerecht" (vgl dazu Erl RV 2007 BlgNR XXIV. GP, 22 zu § 303 BAO idF FVwGG 2012).

Die Wiederaufnahme ist einer jener Verfahrenstitel, die im 7. Abschnitt der BAO in Teil B. unter den "sonstigen Maßnahmen" genannt sind. Es ist kein Grund ersichtlich, warum die Überlegungen des Gesetzgebers für die "sonstige Maßnahme" nach § 303 BAO nicht auch für die "sonstige Maßnahme" nach § 299 BAO gelten sollten, da weder § 299 BAO noch § 148 Abs 4 BAO ihrem Wortlaut nach die Aufhebung auf Antrag weiter einschränken als die Aufhebung von Amts wegen.

Will man daher die amtswegige Aufhebung eines Prüfungsauftrages nach § 299 BAO für zulässig erachten, so spricht auch dies für die Zulässigkeit eines Antrags nach § 299 BAO gegen einen Prüfungsauftrag.

Würde man hingegen einen Antrag auf Aufhebung gegen einen Prüfungsauftrag für unzulässig halten, so müsste man aus den erwähnten Sachlichkeitsüberlegungen auch die amtswegige Aufhebung eines Prüfungsauftrages für unzulässig halten.

Analogieverbot

Unserer Ansicht nach bestehe auch keinerlei Raum für die Annahme einer "planwidrigen Lücke". Eine Lücke ist nach der Rechtsprechung nur dort anzunehmen, wo das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und immanenten Teleologie, unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist und wo seine Ergänzung nicht etwa einer vom Gesetz gewollten

Beschränkung widerspricht. Die bloße Meinung, eine Regelung sei wünschenswert, reiche zur Annahme einer Gesetzeslücke nicht hin (VwGH 07.09.2006, 2006/16/0044).

Die belastende Analogie im Steuerrecht ist von jeher sehr umstritten. Das Steuerrecht ist eine Eingriffsmaterie. Durch eine abgabenbehördliche Prüfung wird staatlicher Zwang gegenüber einem Abgabepflichtigen ausgeübt. Ein solcher Eingriff in Freiheitsrechte bedarf jedenfalls einer gesetzlichen Grundlage. Ein Prüfungsorgan darf nicht ohne Grundlage eine Prüfung durchführen. Die Grundlage bildet der Prüfungsauftrag, welcher sich wiederum auf § 148 BAO stützt.

Um zu überprüfen, ob die gesetzlichen Voraussetzungen dafür gegeben sind, sieht das Verfahrensrecht einen Schutz des Abgabepflichtigen in Form von Verfahrensgarantien vor. Eine Grundlage für diese verfahrensrechtlichen Garantien stellt etwa Art 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union dar. Demnach hat jede Person, deren durch das Recht der Union garantierte Rechte oder Freiheiten verletzt worden sind, das Recht, nach Maßgabe der in diesem Artikel vorgesehenen Bedingungen bei einem Gericht einen wirksamen Rechtsbehelf einzulegen. Jede Person hat ein Recht darauf, dass ihre Sache von einem unabhängigen, unparteiischen und zuvor durch Gesetz errichteten Gericht in einem fairen Verfahren, öffentlich und innerhalb angemessener Frist verhandelt wird. Jede Person kann sich beraten, verteidigen und vertreten lassen. Eine Ausprägung von Art 47 GRC ist auch der Grundsatz der Waffengleichheit.

§ 148 Abs 4 BAO schränkt den Rechtsschutz im Fall von "Rechtsmitteln" gegen bestimmte Bescheide ein. Dies wird als zulässig angesehen, weil gegen den das Verfahren abschließenden Bescheid ein Rechtsmittel zulässig ist.

§ 299 BAO (welcher gemäß der Überschrift zum 7. Abschnitt der BAO ebenfalls zum "Rechtsschutz" zählt), schränkt "sonstige Maßnahmen" gegen rechtswidrige Bescheide ebenfalls ein, allerdings unter anderen Voraussetzungen als § 148 Abs 4 BAO. So schränkt § 299 BAO den Rechtsschutz beispielsweise dadurch ein, dass die Aufhebung von Bescheiden im Ermessen steht, Anträge auf Aussetzung der Einhebung im Zusammenhang mit Anträgen auf Aufhebung von Bescheiden nicht zulässig sind und die Überprüfung der Rechtswidrigkeit auf den genannten Aufhebungsgrund beschränkt ist.

Sollte das Bundesfinanzgericht den Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO zurückweisen, so würde es ohne gesetzliche Grundlage den Rechtsschutz und somit auch das Grundrecht der Abgabepflichtigen weiter einschränken und dem § 148 Abs 4 BAO einen Inhalt unterstellen, der von seinem Wortlaut nicht gedeckt ist.

Da die Analogie auf grundrechtliche Bedenken stößt, ist im Abgabenrecht - so wie im gesamten öffentlichen Recht - im Zweifel das Unterbleiben einer bestimmten Regelung als beabsichtigt anzusehen (vgl Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Rz 99 mit Hinweis auf VwGH 30.09.1994, 93/08/0254; VwGH 22.02.2011, 2010/12/0055). Es darf daher als beabsichtigt angesehen werden, dass § 148 Abs 4 BAO nur Rechtsmittel und nicht sonstige Maßnahmen des Rechtsschutzes nennt.

Sollte das Bundesfinanzgericht den Begriff des Rechtsmittels zu weit auslegen, wenn es einen unzulässigen Analogieschluss macht, würde es den angefochtenen Beschluss mit Rechtswidrigkeit des Inhalts belasten.

Unverhältnismäßiger Nachteil

Eine Prüfung nach § 147 BAO iVm § 99 FinStrG ist eine Ausübung von staatlichem Zwang. Die Partei hat eine Prüfung nicht lediglich zu dulden, sondern daran aktiv mitzuwirken (vgl Stoll, BAO § 147, 1636). Dies ergibt sich aus § 141 BAO.

Die Erfüllung der Mitwirkungspflicht ist erzwingbar (§ 111 BAO). Unmittelbarer Zwang kann auch nach Erlassung eines weiteren Bescheides angewendet werden (§ 86b AbgEO) wozu selbst die Unterstützung der Sicherheitsbehörden in Anspruch genommen werden darf (§ 6 Abs 2 AbgEO; Fischerlehner, Das neue Abgabungsverfahren § 141, Anm 4, Stoll, BAO § 147, 1637).

Die Verletzung der Mitwirkungspflicht kann weiters eine Schätzungsbefugnis der Behörde nach sich ziehen: Wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen der Abgabenerhebung wesentlich sind, ist gemäß § 184 Abs 2 BAO zu schätzen.

Die Verletzung einer Mitwirkungspflicht ist also keineswegs sanktionslos (vgl Stoll, BAO § 147, 1637).

Die Mitwirkungspflicht hat ihre Grenze in der Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit und Unnötigkeit (vgl weiterführend Ritz, BAO⁶, § 141 Rz 3). Aus den selben Erwägungen darf aber auch eine Prüfung die mit einer Erzwingung der Mitwirkung verbunden ist, nur dann stattfinden, wenn die Mitwirkung möglich, zulässig, zumutbar und notwendig ist.

Selbst die Aufbewahrungspflicht gemäß § 132 BAO hat aus unserer Sicht, soweit dies die Jahre 2006 - 2011 betrifft, bereits geendet.

Es ist rechtlich nicht erträglich, ohne nähere Begründung an einer Prüfung mitwirken zu müssen, die über einen zum Teil verjährten Zeitraum erfolgt.

Diese Mitwirkungspflichten sind unverhältnismäßig im Vergleich zu dem nicht vorhandenen und nicht dargelegten Interesse an der Prüfung der Beschwerdeführerin.

Das Finanzamt habe bis dato keinen das Verfahren abschließenden Bescheid erlassen, so dass die Revisionswerberin (Anmerkung Bundesfinanzgericht: im gegenständlichen Verfahren: Beschwerdeführerin) keine Möglichkeit hat, anderweitig gegen die Einleitung oder Durchführung der Prüfung vorzugehen."

In der mündlichen Verhandlung am 06.12.2018 wurde ergänzend vorgebracht:

Vertreter als steuerlicher Vertreter: Gegen drei Entscheidungen des BFG, die uns mittlerweile zugekommen sind, ist die ordentliche Revision bereits beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht worden.

Der Zeuge Prüfer¹ wurde vorerst als Zeuge zum Beweisthema Unterfertigung des Prüfungsauftrages und Genehmigung des Prüfungsauftrages einvernommen.

Vertreter als steuerlicher Vertreter: Wie wir vom Zeugen erfahren haben, wird der Prüfungsauftrag von der GBP ausgestellt. Im gegenständlichen Fall bei dem es sich um einen Prüfungsauftrag gemäß § 99 FinStrG handelt, erfolgte auf Anordnung der zuständigen Finanzstraßbehörde. Es ist sehr verwunderlich, dass eine Anordnung in einem derartigen Fall mündlich erteilt wird. Damit ist eine Nachprüfung über das Vorliegen von finanzstrafrechtlichen Gründen nicht überprüfbar.

Es ist sehr verwunderlich, dass zunächst eine Prüfung nach § 147 BAO durchgeführt wurde, obwohl zu diesem Zeitpunkt bereits ein Strafverfahren gegen die Bf anhängig gewesen ist.

Amtsvertreter als Vertreter der Amtspartei: Es wurde viel erörtert was nicht Sache des Verfahrens ist. Die Sache des Verfahrens vor dem BFG wird durch den Antrag auf Aufhebung nach § 299 BAO insofern eingeschränkt, als Sache des Verfahrens nur jene Gründe sind, die im Antrag auf Aufhebung nach § 299 BAO geltend gemacht wurden.

Vertreter als steuerlicher Vertreter: Uns würde interessieren, wer den konkreten Prüfungsauftrag im Finanzamt 12/13/14 Purkersdorf genehmigt hat.

Anlässlich der mündlichen Verhandlung tätigte der Prüfer folgende Zeugenaussage:

Frage der Richterin: Wer hat den angefochtenen Prüfungsauftrag vom 28.06.2017 unterfertigt?

Antwort: Die im Akt befindliche Unterschrift ist die Unterschrift von Prüfer¹.

Nach Befragung der Richterin gibt der steuerliche Vertreter zu Protokoll, dass diese Frage abschließend beantwortet ist.

Zeuge: Jene Fälle für die die GBP (aufgrund der Umsatzgrenzen) zuständig ist, werden vom Teamleiter ausgewählt und auf den Prüfungsplan genommen. Einmal im Jahr wird vom Teamleiter ein Prüfungsplan erstellt. Im gegenständlichen Fall der Bf, eine natürliche Person, die kein Großbetriebsfall ist, kann trotzdem von der GBP geprüft werden. Dies geschieht auf Anordnung des zuständigen Finanzamtes und nach dessen Anordnung kann die GBP diese natürliche Person prüfen. Das zuständige Finanzamt muss eine derartige Prüfung elektronisch zur Steuernummer für die GBP freigeben. Dies geschieht, wenn die GBP der Meinung ist, dass bei Fällen, die für die anhängige Prüfung relevant sind, natürliche Personen beteiligt sind. Es wird das zuständige Finanzamt verständigt und mit jenem Fall, der auf dem Prüfungsplan steht mitgeprüft. Das heißt, die GBP regt das Finanzamt an, diese Fälle mitzuprüfen, das Finanzamt gibt dann diesen Fall frei, dann kann der zuständige Teamleiter der GBP diesen Fall auf seinen Prüfungsplan aufnehmen.

Bei solchen Zuständigkeiten, die naturgemäß in der GBP liegen, kann der jeweilige Teamleiter den Fall selbständig auf den Prüfungsplan aufnehmen.

Im gegenständlichen Fall gibt es die JM- KG in Ort, an der ein Komplementär (Dr. E X) und als Kommanditistin (Bf) beteiligt sind. Aufgrund dieser Tatsache werden die beiden natürlichen Personen mitgeprüft.

Frage der Richterin: Wer hat den Prüfungsauftrag genehmigt?

Zeuge: Der Prüfungsleiter nimmt diese Steuernummer im Prüfungsplan auf und entscheidet, welchem Prüfer dieser Fall zugeteilt wird. Der Prüfungsfall scheint dann im Prüfungsplan des jeweiligen Prüfers im BP 2000 auf. Der Prüfer hat nun den Fall mit der Steuernummer und allen Daten (Abgabenarten, Zeiträume).

Zum Zeitpunkt, zu dem der Prüfer mit der Prüfung beginnen will, wird vom Prüfer im BP 2000 ein Prüfungsauftrag erstellt (auch Nachschauauftrag). Entschieden wird über die Abgabenarten und Zeiträume in Absprache mit dem Teamleiter. In der Regel umfasst der Prüfungsauftrag 3 Jahre. Diese Daten werden vom Prüfer im BP 2000 gespeichert. Wird dieser Prüfungsauftrag im BP 2000 als PDF aufgerufen, erscheint das Dokument mit einem Wasserzeichen "Entwurf". Mit einem Prüfungsauftrag mit dem Zeichen "Entwurf" kann nicht zu einer Firma gegangen werden. Im BP 2000 unter dieser Steuernummer scheint ein Rufzeichen auf. Solange dieses Rufzeichen im BP 2000 aufscheint, hat das zuständige Finanzamt diesen Prüfungsauftrag nicht genehmigt. Der Prüfer wartet in der Regel ein bis zwei Tage, dass das Finanzamt den Prüfungsauftrag genehmigt. Das Finanzamt muss den Prüfungsauftrag elektronisch signieren (entweder durch den Vorstand oder eine delegierte Person). Auf diese Genehmigung hat ein Prüfer keinen Einfluss. Ich, als Prüfer, erkenne die Genehmigung nur dadurch, indem das Rufzeichen im BP 2000 nicht mehr aufscheint. Dann kann der Prüfungsauftrag aufgerufen werden und im folgenden Ausdruck scheint dieses Wasserzeichen nicht mehr auf. Ein Prüfungsausdruck auf dem kein Wasserzeichen aufscheint, muss zwingend im Vorfeld genehmigt worden sein.

Frage der Richterin: Warum prüft die GBP Salzburg die Bf?

Zeuge: Seit dem Jahr 2009 ist die GBP eine bundeseinheitliche Dienststelle, es gibt keine territorialen Zuständigkeiten mehr. Es gibt interne Regelungen, dass Fälle im näheren Umfeld von der jeweiligen Außenstelle geprüft werden. Es hängt vom Leiter der GBP ab, wer die Prüfung durchführt.

Frage der Richterin: Haben Sie sich bei der Prüfung legitimiert?

Zeuge: Im gegenständlichen Fall wurde der steuerliche Vertreter eingeladen zur Unterzeichnung dieses Prüfungsauftrages, bei dem ich mich auch legitimiert hätte. Ich konnte mich nicht legitimieren, weil weder der steuerliche Vertreter noch die Bf erschienen sind. Grundsätzlich funktioniert die Legitimation in dieser Art, dass man zum Unternehmen bzw. in die Kanzlei des steuerlichen Vertreters geht und den Dienstaussweis vorlegt.

Frage der Richterin: Wozu dient die Nachschau bzw. die Prüfung?

Zeuge: Bei Prüfungen erstellen wir auch einen Nachschauauftrag. Der Grund in einer Nachschau liegt darin, dass aufgrund der Nachschau auch Sachverhalte überprüft werden

können, die zeitlich später verwirklicht wurden. Die Prüfer brauchen eine Legitimation für die danach liegenden Zeiträume. Im gegenständlichen Fall (Prüfungszeitraum 2006 - 2015) wurde ein Nachschauauftrag für das Jahr 2016 erstellt.

Die Bf gehörte zu jenem Personenkreis (siehe oben JM- KG), bei denen eine Nachschau bzw. eine BP durchgeführt werden darf.

Der Nachschauauftrag und Genehmigung erfolgt nach dem gleichen Prozedere wie oben dargestellt.

Vertreter als steuerlicher Vertreter: Ist dieser Genehmigungsvorgang gleich, wenn eine Prüfung gemäß § 99 FinStrG ausgedehnt wird?

Zeuge: Es ist ebenfalls eine Prüfung gemäß § 147 BAO, aber die Zeiträume werden nach strafrechtlichen Kriterien ausgewählt. Im Prüfungsplan für das Jahr 2015 ist diese Prüfung aufgenommen. Eine Ausdehnung bzw. Erweiterung der Abgabenarten/Zeiträume werden nach strafrechtlichen Kriterien vom jeweiligen Referenten des zuständigen Finanzamtes (Strafreferent) angeordnet. Nach Erteilung dieses Auftrages (Abgabenarten, Zeiträume), die finanzstrafrechtlich relevant sind, wird vom Prüfer im BP 2000 ein geänderter Prüfungsauftrag erstellt. Zusammenfassend: Nach Anordnung des jeweiligen Finanzstrafreferenten des zuständigen Finanzamtes, wird vom Prüfer ein geänderter ausgedehnter Prüfungsauftrag erstellt. Im BP 2000 scheint unter dieser Steuernummer ein geänderter Prüfungsauftrag mit dem Kennzeichen „Rufzeichen“ auf. Genehmigt wird dieser geänderte Prüfungsauftrag durch das zuständige Finanzamt. Wenn das Rufzeichen nicht mehr vorhanden ist, erkennt der Prüfer, dass der Prüfungsauftrag genehmigt ist und kann ihn ausdrucken. ("Entwurf" scheint nicht mehr auf)

Vertreter als steuerlicher Vertreter: Wer hat namentlich im konkreten Fall diese Anordnung erteilt?

Zeuge: DD als zuständiger Finanzstrafreferent des Finanzamtes.

Der steuerliche Vertreter merkt an dass er im Rahmen der Akteneinsicht diese Anordnung von DD nicht vorgefunden hat.

Frage der Richterin: Zu welchem Finanzamt gehört DD?

Zeuge: DD ist der zuständige Referent des Finanzamtes.

Das Finanzamt 9/19 ist für den Wirkungsbereich Wien für einen Fall des Finanzamtes 12/13/14 Purkersdorf zuständig.

Zeuge: Es gibt interne Regelungen, wer als Finanzstrafbehörde zuständig ist.

Vertreter als steuerlicher Vertreter: Sie haben die JM- KG erwähnt, weil die Bf in diesem Zusammenhang geprüft wird. Wie hoch ist der Umsatz der JM- KG, weil - wie sie gesagt haben - die Umsatzhöhe ausschlaggebend für eine Prüfung bei der GBP ist?

Zeuge: Ich bessere mich aus, die Beteiligung der Bf an der JM- KG war unter anderem der Anlass, dass die Bf als natürliche Person von der GBP geprüft wurde. Man könnte auch sagen, sie ist die Aufsichtsratsvorsitzende bzw. im Aufsichtsrat der S AG gewesen.

Der steuerliche Vertreter moniert, dass die GBP eigenständig Prüfungsaufträge erstellt.

Zeuge: Der Vorstand der GBP hat diesen Fall meinem Teamleiter zugeteilt, der schließlich den Fall mir zugeteilt hat. Da es sich um einen Wiener Fall handelt, hat mein Chef (VVV) darüber entschieden.

Vertreter als steuerlicher Vertreter: Ist es richtig, dass der Prüfungsfall der Bf von VVV der GBP Salzburg zugeteilt wurde?

Zeuge: Das ist so nicht richtig, weil grundsätzlich der Vorstand der GBP dem Teamleiter die S AG, die QQ und Q GmbH zugeteilt hat. Anlässlich der bereits durchgeführten Prüfung kann die GBP eigenständig anregen, ob weiter damit in Zusammenhang stehende Firmen oder Personen mitgeprüft werden.

Bestehen Zweifel, dass die grundsätzliche Zuständigkeit der GBP für die S AG vorliegt?

Vertreter als steuerlicher Vertreter: Die grundsätzliche Zuständigkeit der GBP für die S AG wird nicht in Zweifel gestellt.

Der steuerliche Vertreter fragt, wie oft es in der Praxis vorkomme, dass natürliche Personen mitgeprüft werden?

Diese Frage wird vom steuerlichen Vertreter zurückgezogen, weil der Zeuge dazu keine aussagekräftige Antwort geben kann.

Zeuge: Zum Zeitpunkt der Prüfung war die Aufsichtsratsvorsitzende bzw. im Aufsichtsrat der S AG die Bf. Dr. E X war der CEO.

R3: Zur Organisation der GBP. Ist die GBP derart organisiert, dass es nur eine einheitliche Leitung gibt? Ist die GBP immer bundesweit zuständig? Ist es völlig unerheblich, welche Außenstelle zuständig wird, da es sich um eine einheitliche Dienststelle handelt?

Zeuge: Ja seit 2009.

Zeuge: Bezüglich der gemäß § 99 FinStrG ausgedehnten Prüfung wird ausgeführt, dass es sich in diesem Fall um eine mündliche Anordnung handelte. Zu dieser mündlichen Anordnung gibt es trotzdem ein E-Mail, in dem auf diese Anordnung allgemein Bezug genommen wird.

Dieses Mail wird zum Akt genommen.

Zeuge: In diesem Zusammenhang ist weiters anzumerken, dass ein Strafverfahren gegen Dr. E X und die Bf anhängig war, weshalb Herr DD als Finanzstraßbehörde im Auftrag des Straßlandesgerichtes zuständig wurde.

Vertreter als steuerlicher Vertreter: Es gab im Jahr 2015 bereits einen Prüfungsauftrag. Weshalb wurde dieser nicht bereits nach § 99 FinStrG ausgestellt?

Zeuge: Dies wurde in der Stellungnahme zur Dienstaufsichtsbeschwerde ausführlich dargestellt. Grundsätzlich findet immer zuerst eine normale Prüfung statt und erst wenn strafrechtliche Aspekte offenkundig werden, wird der Straßreferent als zuständige Behörde einbezogen und auf dessen Anordnung der Prüfungsauftrag nach § 99 FinStrG

ausgedehnt. Es gab auch gegen Herrn Dr. E X ein gerichtliches Finanzstrafverfahren, wobei zuerst auch in diesem Fall der Prüfungsauftrag nach § 147 BAO ausgestellt wurde. Erst als finanzstrafrechtliche Aspekte sichtbar wurden, wurde auch dieser Prüfungsauftrag nach § 99 FinStrG ausgedehnt.

Im Rahmen der Zeugeneinvernahme legte Prüfer¹ ein Mail von Herrn DD an Frau XYx vor, in dem schriftlich festgehalten wurde, dass der Prüfungsauftrag bezüglich der S AG mündlich und andere erteilt wurde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 114 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.

§ 114 BAO ist zum Teil eine einfachgesetzliche Wiederholung verfassungsrechtlicher Grundsätze, nämlich des Gleichheitsgrundsatzes (Art 2 StGG, Art 7 Abs B-VG) und des Legalitätsgrundsatzes (Art 18 B-VG).

Gemäß Art 7 B-VG sind alle Staatsbürger vor dem Gesetz gleich. Vorrechte der Geburt, des Geschlechtes, des Standes, der Klasse und des Bekenntnisses sind ausgeschlossen. Niemand darf wegen seiner Behinderung benachteiligt werden. Die Republik (Bund, Länder und Gemeinden) bekennt sich dazu, die Gleichbehandlung von behinderten und nichtbehinderten Menschen in allen Bereichen des täglichen Lebens zu gewährleisten.

Gemäß Art 18 Abs 1 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden, dh die Abgabenbehörde muss bei der Festsetzung der Bemessungsgrundlagen und Erlassung der Bescheide § 114 und § 115 BAO anwenden.

Gemäß § 144 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde für Zwecke der Abgabenerhebung bei Personen, die nach abgabenrechtlichen Vorschriften Bücher oder Aufzeichnungen zu führen haben, Nachschau halten. Nachschau kann auch bei einer anderen Person gehalten werden, wenn Grund zur Annahme besteht, dass gegen diese Person ein Abgabensanspruch gegeben ist, der auf andere Weise nicht festgestellt werden kann.

Gemäß § 144 Abs 2 BAO dürfen Organe der Abgabenbehörde in Ausübung der Nachschau Gebäude, Grundstücke und Betriebe betreten und besichtigen, die Vorlage der nach den Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie sonstiger für die Abgabenerhebung maßgeblicher Unterlagen verlangen und in diese Einsicht nehmen.

Aus § 144 Abs 2 BAO ergibt sich unter anderem das Recht zur Einsichtnahme in vorgelegte Bücher, Aufzeichnungen und sonstige für die Abgabenerhebung maßgeblicher Unterlagen. Die Nachschau ist eine Amtshandlung im Sinne des § 141 Abs 1 BAO (Stoll, BAO, 1584), woraus sich unter anderem die Verpflichtung zur Erteilung erforderlicher Auskünfte ergibt.

Zwei Personenkreise sind von § 144 BAO betroffen. Eine Nachschau dulden müssen Personen, die nach abgabenrechtlicher Vorschriften Bücher oder Aufzeichnungen führen müssen. Eine andere Person hat eine Nachschau nur dann zu dulden, wenn Grund zur Annahme besteht, gegen diese Person sei ein Abgabenanspruch gegeben, der auf andere Weise nicht festgestellt werden kann. Zweck einer bei einer solchen Person abgehaltenen Nachschau ist die Erhebung der ihn betreffenden Abgaben.

Dem Finanzamt wird gemäß § 144 innerhalb der Kategorie "allgemeine Aufsichtsmaßnahmen" und zufolge der Stellung des § 144 in seiner systematischen Anordnung im Anschluss an die Vorschriften über die "jedermann" gegenüber den Abgabenbehörde treffende Auskunftspflicht (§ 143), das Recht, Nachschau zu halten eingeräumt, wobei diese behördliche Maßnahme keineswegs an einen von der Abgabenbehörde von vornherein zu erbringenden Nachweis über das Bestehen eines konkreten Abgabenanspruches geknüpft ist (VwGH 03.12.1970, 1486/69, Stoll, BAO, S 1607)

Die Abgrenzung der Nachschau gegenüber der abgabenrechtlichen Buch- und Betriebsprüfung ist abgesehen von den unterschiedlichen Inhalten der behördlichen Maßnahmen auch deswegen von Bedeutung, weil die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen der Einleitung, Durchführung, Abwicklung und Beendigung in einzelnen Belangen unterschiedlich normiert sind (Stoll, BAO, S 1609).

Gemäß § 146 BAO haben sich die mit der Vornahme einer Nachschau beauftragten Organe sich zu Beginn der Amtshandlung unaufgefordert über ihre Person und darüber auszuweisen, dass sie zur Vornahme einer Nachschau berechtigt sind.

Ziel der Einrichtung der Buch- und Betriebsprüfung (Außenprüfung) besteht darin, "nach Möglichkeiten für steuerliche Gleichmäßigkeit zu sorgen". Die grundlegende Bestimmung des § 114 BAO ordnet dann auch auf einfachgesetzlicher Stufe an, dass die Abgabenbehörde darauf zu achten haben, dass "alle Abgabepflichtigen ... gleichmäßig behandelt werden", sowie dass "Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden" (Stoll, BAO, S 1622).

Gemäß § 49 Abs 1 BAO sind Abgabenbehörden die mit der Erhebung der im § 1 bezeichneten öffentlichen Abgaben und Beiträge betrauten Behörden der Abgabenverwaltung des Bundes (§ 52), der Länder und Gemeinden.

Gemäß § 49 Abs 2 BAO sind unter Erhebung im Sinn dieses Bundesgesetzes alle der Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden abgabenbehördlichen Maßnahmen zu verstehen.

Die Prüfungsorgane sind in organisatorische Einheiten (in den Betriebsprüfungsstellen) zusammengefasst. Diese Einheiten sind nicht gesetzlich eingerichtet und es ist ihnen daher auch gesetzlich nicht eine besondere Zuständigkeit eingeräumt. Es handelt sich bei diesen Stellen um nach örtlichen, fachlichen, qualitativen, aufgabenorientierten Gesichtspunkten, nach innerorganisatorischen Regelungen gestaltete Zusammenfassungen von Prüfungs- und Hilfsorganen. Die den in Rede stehenden Einheiten zugeordneten Organwalter treten nach außen, im Verhältnis zu den Abgabepflichtigen, nicht namens der Prüfeinheit auf, der sie organisatorisch beziehungsweise dienstrechtlich angehören, sondern namens und im Auftrag der örtlich und sachlich zuständigen Abgabenbehörde, für die sie zufolge des von der zuständigen Behörde ausgestellten Prüfungsauftrages (§ 148 Abs 1) nach außen erkennbar und nachgewiesen tätig zu sein haben.

Die abgabenrechtlichen Prüfungen sind Maßnahmen, die der Erhebung von Abgaben dienen (§ 49). Wenn ein Prüfer eingesetzt wird, der innerdienstlich einer der zuständigen Abgabenbehörde nicht eingegliederten Prüfer-(Prüfungs-)Organisationseinheit angehört, so schreitet dennoch die zuständige Behörde ein, für die das Prüfungsorgan als Organ der zuständigen Behörde tätig wird. Der Partei gegenüber tritt das örtlich und sachlich zuständige Finanzamt durch den von der zuständigen Behörde beauftragten Organwalter (Prüfungsorgan) in Erscheinung, durch den Prüfer sohin, der dem Finanzamt gegenüber in sachlicher Hinsicht, gegenstandsbezogen weisungsgebunden) ist und der Partei gegenüber durch den Prüfungsauftrag als Organ des zuständigen Finanzamtes ausgewiesen ist.

Die Großbetriebsprüfung ist trotz Verselbständigung keine Behörde (vgl Koller, ÖStZ 1991, 61: Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 49, 198). Sie darf bei der Abgabenerhebung stets nur namens des jeweils zuständigen Finanzamtes tätig werden.

Die "Betriebsprüfung" als verselbständigter Funktionsträger (nicht als Behörde) verstanden (besser: der mit der Prüfung beauftragte Prüfer, die Prüfergruppe), wird also abgesehen von den innerdienstlichen Zuteilungsanordnungen zufolge des der Partei gegenüber wirksamen Prüfungsauftrages, den die zuständige Behörde erteilt, für das sachlich (§ 52) und örtlich (§§ 53 bis 73) zuständige Finanzamt tätig. Die Maßnahmen des Prüfers sind dieser Behörde zuzurechnen, sie sind von ihr zu verantworten. (Stoll, BAO, S 1624)

Erforderlich ist ein deutliches Auftreten der Prüfer im Namen des Finanzamtes unter dessen Verantwortung, damit eine eindeutige Zuordenbarkeit der Prüferhandlungen zum Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes.

Die Betriebsprüfung wird auch für die Finanzstrafbehörde tätig, wenn diese Behörde zur Klärung des Sachverhaltes Prüfungen vornehmen lässt (§ 99 Abs 2 FinstrG). Der Prüfungsauftrag wird diesfalls von der zuständigen Finanzstrafbehörde erteilt.

Der Ausweispflicht nach § 146 ist durch die Vorlage einer Legitimation darüber, dass das Organ zu derartigen Amtshandlungen im allgemeinen berechtigt ist, Genüge getan (Stoll, BAO, S 1618).

Gemäß § 147 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde bei 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 prüfen (Außenprüfung).

Die Abgabenbehörde kann jederzeit eine solche Prüfung durchführen. Eine Erstprüfung ist auch ohne konkreten Anlass und ohne dass ein solcher als Begründung genannt werden muss, zulässig (Stoll in Walter-FS, 659).

Prüfungszeitraum umfasst nach Abschn 8.6 OHB (idF 2.2.2010, BMF-280000/0016-IV/2/2010) die letzten drei veranlagten bzw erklärten Jahre. In fiskalisch bedeutsamen Fällen soll der Prüfungszeitraum bis zu 5 Jahren betragen, in begründeten Ausnahmefällen kann der Prüfungszeitraum unter Beachtung der Verjährungsbestimmungen auch darüber hinaus erweitert werden. Der Prüfungszeitraum bei hinterzogenen Abgaben hat sich an der finanzstrafrechtlichen Verjährung zu orientieren (Ritz, BAO⁶, § 147 Tz 6).

Die von der Abgabenbehörde mit der Vornahme von Außenprüfungen beauftragten Organe haben sich gemäß § 148 Abs 1 BAO 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.

Für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist, darf gemäß § 148 Abs 3 BAO 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 BAO) des Verwaltungsgerichtes, jedoch nur zur Prüfung der Begründung der Bescheidbeschwerde (§ 250 Abs 1 lit. d BAO) oder neuer Tatsachen und Beweise (§ 270 BAO).

Gemäß § 148 Abs 4 BAO ist gegen den Prüfungsauftrag ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Außenprüfungen sind gemäß § 148 Abs 5 BAO dem Abgabepflichtigen oder seinem Bevollmächtigten tunlichst eine Woche vorher anzukündigen, sofern hiedurch der Prüfungszweck nicht vereitelt wird.

Gemäß § 99 Abs 2 FinStrG ist die Finanzstraßbehörde auch befugt, zur Klärung des Sachverhaltes Nachschauen und Prüfungen im Sinne der Abgaben- oder Monopolvorschriften anzuordnen. Die einschränkenden Bestimmungen des § 148 Abs 3

und 5 BAO gelten für solche Prüfungen nicht. Die mit einer solchen Maßnahme betrauten Organe haben insoweit auch die Befugnisse der Organe der Finanzstraßbehörden.

Das Verfahren richtet sich nach den §§ 144 ff BAO. Hierbei kann § 84 Abs 2 FinStrG von Bedeutung werden, wonach Beschuldigte (auch bei der Nachschau) nicht zur Beantwortung der an sie gestellten Fragen gezwungen werden dürfen (Aussageverweigerungsrecht des Beschuldigten). Es gilt auch bei Nachschau im Dienste der Finanzstraßrechtspflege, dass die mit Nachschau verbundenen Befragungs- und Einschaubefugnisse, insbesondere Auskünfte sowie Gewährung der Einsichtnahme in Schriften und Behältnisse Dritter zu verlangen, insoweit bestehen, als die Betroffenen Person zur Zeugenaussage verpflichtet wäre (§ 99 FinStrG).

Erfolgt die Nachschau unzulässigerweise (zum Beispiel das Nachschauorgan legitimiert sich nicht; die Nachschau dient nicht Aufgaben der Abgabenerhebung, sondern anderen Zwecken, der Betroffene gehört nicht zum Personenkreis, wie er nach § 144 Abs 1 umschrieben ist; die Steueraufsicht, mit der eine Nachschau zu verbinden ist, wurde nicht angeordnet beziehungsweise besteht nach dem Gesetz nicht) so kann das Dulden der Nachschau und die Mitwirkung vom Abgabepflichtigen abgelehnt werden. Versucht das Nachschauorgan dennoch die Nachschau vorzunehmen, können die Duldung der Nachschau und die Mitwirkung des Betroffenen aufgetragen werden (verfahrensleitender Bescheid, nicht gesondert anfechtbar). Wird sodann die Duldung und Mitwirkung, also die Erfüllung der sich aus § 144 in Verbindung mit § 141 ergebenden Verpflichtungen gemäß § 111 mit rechtsmittelfähigem Bescheid erzwungen oder die Anwendung unmittelbaren Zwanges (nach vorangehendem Bescheid, Leistungsgebot) angeordnet (§ 86b AbgEO), können die Rechtsschutzmechanismen wirksam werden, weil Bescheide ergehen, gegen die Berufung (Beschwerde) (wenn auch nicht mit aufschiebender Wirkung in bezug auf die nachschaubedingte Duldung oder Leistung) erhoben werden kann (Stoll, BAO, S 1613).

Eine vorsätzliche Erschwerung oder Verhinderung der in Rede stehenden zulässigerweise ausgeübten Aufsichtsmaßnahme oder die Verletzung der Verpflichtung, an solchen Maßnahmen mitzuwirken (§§ 141 f), kann abgesehen von der Erzwingbarkeit des gesetzlich geforderten Verhaltens (§ 11) als Finanzordnungswidrigkeit strafbar sein (§ 51 Abs 1 lit e FinStrG).

Gemäß § 152 Abs 1 erster Satz FinStrG ist eine Beschwerde gegen alle sonstigen im Finanzstraßverfahren ergehenden Bescheide sowie gegen die Ausübung unmittelbarer finanzstraßbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt zulässig, soweit nicht ein Rechtsmittel für unzulässig erklärt ist.

Gegen das Verfahren betreffende Anordnungen ist gemäß § 152 Abs 1 zweiter Satz FinStrG, soweit nicht ein Rechtsmittel für zulässig erklärt ist, eine abgesonderte Beschwerde nicht zulässig; sie können erst mit einer Beschwerde gegen das das Verfahren abschließende Erkenntnis (Bescheid) angefochten werden.

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.

Prüfungs- und Nachschauaufträge haben Bescheidcharakter. Der Prüfungsauftrag ist ein Bescheid, gegen den gemäß § 148 Abs 4 und § 244 BAO ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig ist. § 244 BAO bestimmt hierzu, dass nur das Verfahren betreffende Verfügungen erst in der Bescheidbeschwerde gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden können.

Dies gilt auch für Prüfungen nach § 99 Abs 2 FinStrG (vgl. Stoll, BAO, S 1648 und die dort angeführte Judikatur der Höchstgerichte).

§ 244 BAO meint sohin ebenso wie § 152 Abs 1 zweiter Satz FinStrG (*"das Verfahren betreffende Anordnungen"*) und § 63 Abs 2 AVG (*"das Verfahren betreffende Anordnungen"*) individuelle behördliche Akte, die das Prozessrechtsverhältnis vorantreiben und lenkend gestalten, aber nicht abschließen. Ihnen kommt eine selbständige Verbindlichkeit (eine selbständige normative Bedeutung) nicht zu (vgl. Stoll, BAO, S 2517).

Bei einem Prüfungsauftrag handelt es sich daher ebenfalls nur um ein verfahrensregelnde Anordnung ohne selbständigen Normcharakter im Sinne des § 152 Abs 1 zweiter Satz FinStrG, die bloß den Gang des Verfahrens bestimmt und daher nicht selbständig bekämpft werden kann. Eine solche Anordnung kann nur mit dem gegen den das Verfahren abschließenden Bescheid zulässigen Rechtsmittel bekämpft werden. Die Rechtskraft des das Finanzstrafverfahren abschließenden Erkenntnisses (Bescheides) erfasst auch die bloße verfahrensrechtliche Anordnung (vgl. VwGH 27.10.1988, 88/16/0126).

Die bei einer abgabenbehördlichen Prüfung getroffenen Feststellungen werden somit regelmäßig einer abschließenden bescheidmäßigen Erledigung zugeführt, sodass eine allfällige Rechtswidrigkeit des Prüfungsauftrags auch erst in einer gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde geltend gemacht werden kann.

Der 7. Abschnitt der BAO, "Rechtsschutz", ist getrennt in Punkt A "Ordentliche Rechtsmittel" und Punkt B "Sonstige Maßnahmen". Zu letzteren gehören u.a. die Aufhebung nach § 299 BAO, die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Die einem Abgabepflichtigen nach Punkt B des 7. Abschnitts zustehenden Antragsbefugnisse stellen im Gegensatz zu den in Punkt A als ordentliche Rechtsmittel genannten Beschwerden an die Verwaltungsgerichte außerordentliche Rechtsmittel dar (vgl. VwGH 19.9.2001, 99/16/0049, sowie *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO § 243 Anm 1, betreffend Wiederaufnahme und Wiedereinsetzung, sowie *Thienel/Zeleny*, *Verwaltungsverfahren* 19, B 2, § 68 Anm 4, zu den vergleichbaren Regelungen der §§ 68, 69 und 71 AVG).

§ 148 Abs 4 BAO spricht allgemein von Rechtsmitteln und unterscheidet nicht zwischen ordentlichen und außerordentlichen Rechtsmitteln. Der Ausschluss der abgesonderten Anfechtbarkeit eines Prüfungsauftrags bezieht sich daher nach Ansicht

des erkennenden Senates schon dem Wortlaut des § 148 Abs 4 BAO nach auch auf außerordentliche Rechtsmittel. Dafür spricht auch der Zweck des Gesetzes, die keine Enderledigung einer Verwaltungsangelegenheit bildenden und die Überprüfung bzw. Feststellung abgabenrechtlich bedeutsamer Sachverhalte ermöglichenden Aufträge einer abgesonderten Anfechtung zu entziehen. Diesem Zweck würde es zuwiderlaufen, wäre der Ausschluss der abgesonderten Anfechtbarkeit in § 148 Abs 4 BAO nur auf ordentliche und nicht auch auf außerordentliche Rechtsmittel zu beziehen.

Allenfalls wäre im Wege der Analogie darauf zu schließen, dass § 148 Abs 4 BAO auch einem Antrag auf Aufhebung nach § 299 BAO entgegensteht. Eine durch Analogie zu schließende (planwidrige) Lücke ist dort anzunehmen, wo das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und immanenten Teleologie, unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist, und wo seine Ergänzung nicht etwa einer vom Gesetz gewollten Beschränkung widerspricht (vgl. VwGH 31.03.2017, Ra 2016/13/0034).

Der Ausschluss eines abgesonderten Rechtsmittels gegen Prüfungsaufträge war in der BAO bereits verankert, als durch das AbgRMRefG, BGBl I Nr. 97/2002, das Antragsrecht auf Aufhebung nach § 299 BAO normiert wurde. Sollte dieses mit Wirkung ab 01.01.2003 geschaffene Antragsrecht nicht unter den Begriff "Rechtsmittel" in § 148 Abs 4 BAO subsumiert werden können, so wäre § 148 Abs 4 BAO im Hinblick auf Absicht und Ziel des Gesetzes, eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit von Prüfungsaufträgen - wohl auch, um einen ungehinderten Ablauf der Überprüfung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte zu gewährleisten - erst mit dem Rechtsmittel gegen einen nach Abschluss der Prüfung ergehenden Bescheid zuzulassen, unvollständig und dahingehend zu ergänzen, dass gegen einen Prüfungsauftrag auch ein Antrag auf Aufhebung nach § 299 BAO nicht zulässig ist. Wäre es zulässig, gegen einen Prüfungsauftrag mit einem auf § 299 BAO gestützten Aufhebungsantrag vorzugehen, dann wäre der in § 148 Abs 4 BAO normierte Ausschluss der gesonderten Anfechtbarkeit eines Prüfungsauftrags praktisch obsolet, zumal ein solcher Antrag einem Abgabepflichtigen die Möglichkeit eröffnet, die Rechtmäßigkeit eines Bescheides in einer Weise in Frage zu stellen, die im Ergebnis der Erhebung einer Beschwerde gleichkommt (vgl. *Ehrke*, Verlängerung der Berufungsfrist auf ein Jahr?, SWK 16/2003, S 447). Es ist nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber des AbgRMRefG mit der Schaffung eines Antragsrechts auf Aufhebung - das nach den Erläuterungen dem Umstand geschuldet war, dass Aufhebungen nach § 299 BAO (im Unterschied zur bis dahin geltenden Rechtslage) keine Maßnahmen der Dienstaufsicht, auf die wesensmäßig kein Rechtsanspruch bestehen könne, seien und eine Übereinstimmung mit den §§ 201, 293, 293a und 293b BAO bringen sollten - eine Beschränkung des in § 148 Abs 4 BAO normierten Ausschlusses der Anfechtbarkeit von Prüfungsaufträgen gewollt hat (so auch die Beschlüsse des BFG vom 18.10.2018 zu den GZ RS/7100020/2018 und RS/7100024/2018 und RS/7100025/2018).

Aus den genannten Gründen ist die Rechtsfolge des § 148 Abs 4 BAO auch auf Aufhebungsanträge nach § 299 BAO zu beziehen. Damit schließt sich der erkennende Senat der im BAO, Kommentar⁶ von Ritz, § 148 Tz 5, enthaltenen Aussage, dass die

Rechtswidrigkeit eines Prüfungsauftrages mit Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 BAO geltend gemacht werden könne, nicht an.

Wird daher gegen einen Prüfungs- und Nachschauauftrag trotz der Regelung des § 148 Abs 4 BAO ein abgesondertes Rechtsmittel eingebracht, so ist dieses als unzulässig zurückzuweisen (vgl. VwGH 03.10.1990, 86/13/0081).

Zur Erfüllung der durch § 114 und § 115 gekennzeichneten Aufgaben sind die Prüfer (als Organ der zuständigen Behörde) berechtigt, vom Abgabepflichtigen Auskunft über alle abgabenerheblichen Tatsachen, somit über die prüfungsrelevanten Umstände, zu verlangen (§ 143). Der Abgabepflichtige steht bei abgabenrechtlichen Prüfungen unter Wahrheitspflicht (§ 119 Abs 1).

Bei finanzstrafbehördlichen Prüfungen bestehen gleichartige Mitwirkungs- und Duldungspflichten wie bei abgabenbehördlichen Prüfungen, doch darf im Finanzstrafverfahren der Beschuldigte zur Fragenbeantwortung nicht gezwungen werden (§ 84 Abs 2 FinStrG, Stoll, BAO, S 1636).

Im Abgabenverfahren steht der amtswegigen Ermittlungspflicht der Behörde, die Mitwirkungspflicht der Partei gegenüber. Die Erfüllung dieser Verpflichtungen ist erzwingbar (§ 111). Aus dieser Sicht erscheint die Verletzung der Prüfungsordnung und der Verfahrensgrundsätze keineswegs sanktionslos. Dem Abgabepflichtigen steht zwar gegen die Prüfungsmaßnahmen (auch gegen den Prüfungsauftrag, vgl. § 148 Abs 4) kein (abgesondertes) Rechtsmittel zu, doch kann er das Betreten seiner Räume, die Einsicht in seinen Unterlagen und seine aktive Mitwirkung bis zur Sanierung der Mängel verweigern. Allfällige Zwangsmaßnahmen müssten diesfalls bescheidmäßig angeordnet und im Rechtsmittelverfahren verantwortet werden. (Stoll, BAO, S 1637).

Mitwirkungspflichten sind aus eigenem und auf Grund entsprechender Aufforderungen der Prüfungsorgane zu erfüllen.

Die Verletzung bei der abgabenbehördlichen Prüfungen zu beachtenden Verfahrensvorschriften führen zu Verfahrensmängel, keineswegs aber etwa zur Nichtigkeit des Verfahrens überhaupt (Stoll, BAO, S 1635).

Selbst die Verletzung der das Prüfungsverfahren regelnden Ordnungsvorschriften bedeutet nicht, dass eine Verwertung der Ergebnisse der durchgeführten Prüfung nicht zulässig wäre. Ein derartiges Beweisverwertungsverbot ist dem Abgabenverfahrensrecht nicht zu entnehmen (VwGH 28.01.1980, 3431/78).

Antrag auf Akteneinsicht

Der Antrag auf Akteneinsicht wird insoweit abgewiesen, als der steuerliche Vertreter in die im Bundesfinanzgericht das gegenständliche Verfahren betreffende und aufliegenden Akten hinsichtlich der Geltendmachung seiner abgabenrechtlichen Interessen gewährt wurde und die im Finanzamt aufliegenden Akten nicht verfahrensgegenständlich sind und wie der steuerliche Vertreter vorgebracht hat, ihm Akteneinsicht gewährt wurde, wenn auch zu einem späteren als beantragten Zeitpunkt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 zu der Rechtsfrage, ob gegen einen Prüfungsauftrag gemäß § 148 BAO ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO zulässig ist, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, war die Revision spruchgemäß zuzulassen.

Wien, am 25. Februar 2019