

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, betreffend Ausübung unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt durch Organe des Finanzamtes FA durch laut Buchungsmittelung Nr. 11/2018, Buchungstag 16.07.2018, Buchung der Umsatzsteuer 03/2018 mit einem Betrag von 0,00, obwohl in der am 12.06.2018 abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldung 03/2018 eine Umsatzsteuer gesamt in Höhe von 2.895,34 € und eine Vorsteuer gesamt in Höhe von 5.683,66, somit eine Gutschrift in Höhe von 2.788,32 €, erklärt worden war, zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Mit Anbringen vom 10.08.2018 brachte die Beschwerdeführerin (Bf) eine "Dienstaufsichtsbeschwerde" gegen Herrn A (Vorstand der belangten Behörde), sowie die Herren B (Prüfer) und C (Teamleiter) ein. Die Beschwerde war gegen die Buchung der vorangemeldeten Umsatzsteuer 03/2018 in der Höhe von 0,00 € gerichtet.

Laut Buchungsmittelung Nr. 11/2018, Buchungstag 16.07.2018, Buchung der Umsatzsteuer 03/2018 erfolgte die Buchung mit einem Betrag von 0,00, obwohl in der am 12.06.2018 abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldung 03/2018 eine Umsatzsteuer gesamt in Höhe von 2.895,34 € und eine Vorsteuer gesamt in Höhe von 5.683,66, somit eine Gutschrift in Höhe von 2.788,32 €, erklärt worden war.

Dies Buchung entbehre jeglicher Rechtsgrundlage und der Geschäftsführer der Bf habe den schwerwiegenden Verdacht, dass der Vorstand des Finanzamtes und die beiden Prüfer sich aufgrund der bereits gegen sie erhobenen Dienstaufsichtsbeschwerden aus Rache dazu verschworen hätten, durch falsch eingemeldete Buchungen die Bf schädigen zu wollen.

Gegen die Buchungsmitteilung bzw. Voranmeldung Umsatzsteuer 03/2018, am 16.07.2018 gebucht mit einem Betrag von 0,00 € werde die Bf ein gesondertes Rechtsmittel einlegen.

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

Der Dienstaufsichtsbeschwerde liegt die Buchung einer Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 03/2018 zugrunde. Es ist zutreffend, dass eine Umsatzsteuer in Höhe von 2.895,34 € sowie eine Vorsteuer in Höhe von 5.683,66 € ausgewiesen sind. Unter der Kennzahl 090: "sonstige Berichtigungen" wurde von der Bf aber auch ein Betrag von -2.788,32 € ausgewiesen.

Die Umsatzsteuervoranmeldung wurde entsprechend der eingereichten Erklärung gebucht. Die resultierende Zahllast von 0,00 € entspricht der abgegebenen Voranmeldung. Grundsätzlich müsste die in der Voranmeldung ausgewiesene "sonstige Berichtigung" im Rahmen eines Vorhalteverfahrens geklärt werden; da aber der Voranmeldungszeitraum 03/2018 durch den bestehenden Prüfungsauftrag abgedeckt ist, wird der Ausgang des Außensprüfungsverfahrens abgewartet. Die Schlussbesprechung ist mit 27.09.2018 terminisiert.

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.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuß unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuß sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuß ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes.

Gemäß Abs. 2 der Bestimmung ist für Unternehmer, deren Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im vorangegangenen Kalenderjahr 100 000 Euro nicht überstiegen haben, das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum; der Unternehmer kann jedoch durch fristgerechte Abgabe einer Voranmeldung für den ersten Kalendermonat eines Veranlagungszeitraumes mit Wirkung für den ganzen Veranlagungszeitraum den Kalendermonat als Voranmeldungszeitraum wählen.

Im Zusammenhang mit dem derzeit bei der Bf laufenden Außenprüfungsverfahren zur Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer wird zur Klarstellung von Handlungen der an der Prüfung beteiligten Verwaltungsorgane auf folgende gesetzliche Bestimmungen hingewiesen:

§ 141 BAO lautet:

"(1) Die Abgabepflichtigen haben den Organen der Abgabenbehörde die Vornahme der zur Durchführung der Abgabengesetze notwendigen Amtshandlungen zu ermöglichen. Sie haben zu dulden, daß Organe der Abgabenbehörde zu diesem Zweck ihre Grundstücke, Geschäfts- und Betriebsräume innerhalb der üblichen Geschäfts- oder Arbeitszeit betreten, haben diesen Organen die erforderlichen Auskünfte zu erteilen und einen zur Durchführung der Amtshandlungen geeigneten Raum sowie die notwendigen Hilfsmittel unentgeltlich beizustellen.

(2) Die im Abs. 1 geregelten Verpflichtungen treffen auch Personen, denen nach den Abgabenvorschriften als Haftungspflichtigen die Errichtung oder Einbehaltung von Abgaben obliegt sowie Personen die zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet sind."

§ 147 BAO lautet:

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

(2) Auf Prüfungen, die nur den Zweck verfolgen, die Zahlungsfähigkeit eines Abgabepflichtigen und deren voraussichtliche Entwicklung festzustellen, finden die Bestimmungen des § 148 Abs. 3 und die §§ 149 und 150 keine Anwendung."

§ 148 BAO lautet:

"(1) Die von der Abgabenbehörde mit der Vornahme von Außenprüfungen beauftragten Organe haben sich zu Beginn der Amtshandlung unaufgefordert über ihre Person auszuweisen und den Auftrag der Abgabenbehörde auf Vornahme der Prüfung (Prüfungsauftrag) vorzuweisen.

(2) Der Prüfungsauftrag hat den Gegenstand der vorzunehmenden Prüfung zu umschreiben. Soweit es sich nicht um eine unter § 147 Abs. 2 fallende Prüfung handelt, hat der Prüfungsauftrag die den Gegenstand der Prüfung bildenden Abgabenarten und Zeiträume zu bezeichnen.

(3) Für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist, darf ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden

- a) zur Prüfung von Abgabenarten, die in einem früheren Prüfungsauftrag nicht enthalten waren;
- b) zur Prüfung, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303) gegeben sind;
- c) im Beschwerdeverfahren auf Veranlassung (§ 269 Abs. 2) des Verwaltungsgerichtes, jedoch nur zur Prüfung der Begründung der Bescheidbeschwerde (§ 250 Abs. 1 lit. d) oder neuer Tatsachen und Beweise (§ 270).

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

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

Nach § 149 BAO lautet:

"(1) Nach Beendigung der Außenprüfung ist über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlußbesprechung). Zu dieser sind der Abgabepflichtige und, wenn bei der Abgabenbehörde ein bevollmächtigter Vertreter ausgewiesen ist, auch dieser unter Setzung einer angemessenen Frist vorzuladen. Über die Schlußbesprechung ist eine Niederschrift aufzunehmen.

(2) Die Schlußbesprechung kann entfallen, wenn sich nach dem Prüfungsergebnis entweder keine Änderung der ergangenen Bescheide oder keine Abweichung gegenüber den eingereichten Erklärungen ergibt oder wenn der Abgabepflichtige oder sein Vertreter in einer eigenhändig unterfertigten Erklärung auf die Schlußbesprechung verzichtet oder wenn trotz Vorladung weder der Abgabepflichtige noch dessen Vertreter zur Schlußbesprechung erscheint."

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

Erwägungen

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

Für die Beurteilung von Anbringungen kommt es auf den Inhalt und auf das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes an. Parteierklärungen im Verwaltungsverfahren sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, dh es kommt darauf an, wie

die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszwecks und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss (VwGH 30. 1. 2015, Ra 2014/17/0025).

In Hinblick auf diese Rechtslage ist das als "Dienstaufsichtsbeschwerde" bezeichnete Anbringen vom 10.08.2018, welches die Überprüfung der Rechtmäßigkeit von Amtshandlungen eines Betriebsprüfers, eines Teamleiters und eines Vorstandes begeht, als Beschwerde gemäß Art. 130 Abs 1 Z 2 B-VG in Behandlung zu nehmen.

Tauglicher Anfechtungsgegenstand einer Maßnahmenbeschwerde gemäß § 283 BAO ist

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

Voraussetzung ist also, dass Verwaltungsorgane im Rahmen der Hoheitsverwaltung einseitig gegen individuell bestimmte Adressaten einen Befehl erteilen oder Zwang ausüben und damit unmittelbar – dh ohne vorangegangenen Bescheid – in subjektive Rechte des Betroffenen eingreifen. Das ist im Allgemeinen dann der Fall, wenn physischer Zwang ausgeübt wird oder die unmittelbare Ausübung physischen Zwangs bei Nichtbefolgung eines Befehls droht. Es muss ein Verhalten vorliegen, das als „Zwangsgewalt“, zumindest aber als – spezifisch verstandene – Ausübung von „Befehlsgewalt“ gedeutet werden kann. Weil das Gesetz auf Befehle, also auf normative Anordnungen abstellt, sind behördliche Einladungen zu einem bestimmten Verhalten auch dann nicht tatbildlich, wenn der Einladung Folge geleistet wird. Die subjektive Annahme einer Gehorsamspflicht ändert noch nichts am Charakter einer Aufforderung zum freiwilligen Mitwirken. Als unverzichtbares Merkmal eines Verwaltungsakts in der Form eines Befehls gilt, „dass dem Befehladdressaten eine bei Nichtbefolgung unverzüglich einsetzende physische Sanktion angedroht wird“. Liegt ein Befolgsanspruch aus einer solchen, dem Befehladdressaten bei Nichtbefolgung des Befehls unverzüglich drohenden physischen Sanktion (objektiv) nicht vor, so kommt es darauf an, ob bei objektiver Betrachtungsweise aus dem Blickwinkel des Betroffenen bei Beurteilung des behördlichen Vorgehens in seiner Gesamtheit der Eindruck entstehen musste, dass bei Nichtbefolgung der behördlichen Anordnung mit ihrer unmittelbaren zwangswise Durchsetzung zu rechnen ist (vgl VwGH 29. 9. 2009, 2008/18/0687; *Fischerlehner*, Abgabenverfahren2, § 283 Anm 1).

Gegenständlich wurde von keinem der in der "Dienstaufsichtsbeschwerde" genannten Organen ein Verwaltungsakt gesetzt, der in Ausübung unmittelbarer Befehls- und Zwangsgewalt erfolgte.

Vielmehr ist die Bf aufgrund der offensichtlich bestehenden Umsatzsteuerpflicht gemäß § 21 UStG 1994 zur vierteljährlichen Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet.

Dieser Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung ist sie auch nachgekommen und die Erklärung zur Umsatzsteuervoranmeldung 03/2018 wurde durch das Finanzamt auch erklärungsgemäß verbucht.

Da von der Bf bzw. ihrem Geschäftsführer die Erklärungskennzahl 090= "sonstige Berichtigungen" mit dem Betrag von **-2.788,32 €** befüllt wurde, führte dies zur Beseitigung des sich grundsätzlich ergebenden Vorsteuerüberhanges in Höhe von 2.788,32 €. Dies bewirkte, dass es für den Voranmeldungszeitraum 03/2018 zu einer erklärten Umsatzsteuer in der Höhe von 0,00 € kam, was in der Folge zur den Gegenstand der Maßnahmenbeschwerde bildenden Buchungsmittelung führte.

Da, wie bereits obenstehend ausgeführt, gegenständlich eine Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO bei der Bf vorgenommen wird und diese auch den Voranmeldungszeitraum 03/2018 umfasst, nahm die belangte Behörde aus Gründen der Verwaltungsökonomie von der Durchführung eines verfahrensverzögernden Vorhalteverfahrens Abstand, da die Klärung des zugrundeliegenden Sachverhaltes im Rahmen der Prüfung bzw. der für 27.09.2018 terminisierten Schlussbesprechung auf kurzem Wege durchgeführt werden kann.

Nach den Feststellungen des Gerichtes handelte sowohl der Vorstand als auch das Prüfungsorgan und der Teamleiter der belangten Behörde im Zuge eines abgabenbehördlichen Verwaltungsverfahrens nach den oben zitierten Bestimmungen. In diesem Sinne stellen alle von den Organen im diesbezüglichen Verfahren gesetzten Maßnahmen Verfahrensanordnungen bzw. Verfahrenshandlungen dar, welche abgesondert, nicht bekämpft werden können, zumal diesen Verfahrensanordnungen und Verfahrenshandlungen auch das Element der Unmittelbarkeit des Zwanges und Befehles fehlt. Die Regelungen über die Maßnahmenbeschwerde dienen nur der Schließung einer Lücke im Rechtsschutzsystem, nicht aber der Eröffnung einer Zweigleisigkeit für die Verfolgung ein und desselben Rechtes (vgl. VwGH 27.08.2008, 2008/15/0113). Was in einem Verwaltungsverfahren ausgetragen werden kann, kann daher nicht Gegenstand einer Maßnahmenbeschwerde sein. Im Beschwerdefall hat daher die Bf. die Rechtmäßigkeit der Verfahrensanordnungen in einem allfälligen Zwangsstrafenverfahren (§ 111 BAO) oder mit den abschließenden Abgabenbescheiden (Umsatzsteuerbescheiden, Körperschaftsteuerbescheiden) zu bekämpfen. Aus diesem Grund erweist sich die Maßnahmenbeschwerde als unbegründet und war in der Folge 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.

Linz, am 26. September 2018