

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache der XY GmbH i.L., Adresse-Bf, vertreten durch YY, als Abwickler, vertreten durch Causa Wirtschaftstreuhand GmbH, Türkenstraße 25/8, 1090 Wien, diese vertreten durch ****, über die Säumnisbeschwerde vom 24. August 2018 wegen Verletzung der Entscheidungspflicht des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, betreffend Erledigung der Bescheidbeschwerde vom 15. Jänner 2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde vom 3. Jänner 2018, mit dem der Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO des Bescheides bezüglich eines Prüfungsauftrags vom 28. Juni 2017 über Umsatz- und Körperschaftsteuer sowie Zusammenfassende Meldung jeweils für die Jahre 2006 bis 2015 abgewiesen wurde, gemäß § 284 Abs 2 letzter Satz BAO beschlossen:

1. Das Säumnisbeschwerdeverfahren wird eingestellt.
2. Die (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrenshergang und Sachverhalt:

Mit Schriftsatz vom 22. August 2018, ha eingelangt am 24. August 2018, rügte die steuerlich vertretene XY GmbH i.L. als Beschwerdeführerin (kurz: Bf) die Verletzung der Entscheidungspflicht über ihre Bescheidbeschwerde gegen einen Bescheid über einen „Prüfungsauftrag“ sowie über einen „Nachschauauftrag“. Die Bf habe mit *"Sammelkuvert vom 18. Juli 2017 einen Bescheid über einen „Prüfungsauftrag“ sowie einen „Nachschauauftrag“ erhalten"* und *"gegen diese Bescheide am 27. Juli 2017 einen Antrag auf Aufhebung gem. § 299 BAO gestellt"*, der *"mit Bescheid vom 3.1.2018, zugestellt am 9.1.2018, abgewiesen"* worden sei. Gegen diesen Abweisungsbescheid wurde mit Schriftsatz vom 15. Jänner 2018, eingelangt bei der belangten Behörde am selben Tag, Bescheidbeschwerde erhoben, die bis dato unerledigt geblieben sei.

Mit gegenständlicher Säumnisbeschwerde wird die Verletzung der Entscheidungspflicht sohin bezüglich der Bescheidbeschwerde vom 15. Jänner 2018 (kurz: Bescheidbeschwerde) gerügt.

Der Säumnisbeschwerde ist eine Kopie der Bescheidbeschwerde beigelegt.

Die Bescheidbeschwerde bezeichnete den angefochtenen Bescheid auf Seite 1 der Bescheidbeschwerde wie folgt:

abweisende[r] Bescheid vom 3.1.2018, eingelangt am 9.1.2018, betreffend unseres Antrages auf Aufhebung des so genannten „Bescheides“ über einen Prüfungsauftrag vom 28.6.2017 gem. § 299 (1) BAO.

Sodann folgen Sachverhalt, in dem der Inhalt des „Bescheides über einen Prüfungsauftrag“ und auch des „Nachschauauftrages“ (Seite 2 bis 4 der Bescheidbeschwerde) wiedergegeben sind.

Der Beschwerdeantrag auf Seite 4 der Bescheidbeschwerde lautet:

*„Wir beantragen die **ersatzlose Aufhebung** des abweisenden Bescheides vom 3.1.2018 unseren Antrag gem. § 299 (1) BAO vom 27.7.2017 betreffend, somit unserem Antrag stattzugeben und den „Bescheid“ über einen Prüfungsauftrag vom 28.6.2017 **ersatzlos aufzuheben**.“*

Die Begründung der Bescheidbeschwerde bezieht sich mit Ausnahme der Ausführungen auf der Seite 7 zur Überschrift "Nachschauauftrag" ausschließlich auf den Prüfungsauftrag.

Zum Nachschauauftrag erschöpfen sich die Beschwerdeausführungen in der Wiedergabe von Lehre und Rechtsprechung sowie in der Frage, *"wie eine Nachschau bei einer in Liquidation getretenen **Personengesellschaft** stattfinden soll[e], bleib[e] vollkommen unklar"*.

Auf Seite 8 der Bescheidbeschwerde wird wiederum explizit fortgesetzt mit der **"Rechtswidrigkeit eines Prüfungsauftrages"**, [die unter Bezugnahme auf eine unzutreffende Belegstelle bei Ritz⁵] **auch mit Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 BAO geltend gemacht werden [könne]**.

Mit Beschluss vom 28. September 2018 wurde der belangten Behörde der Auftrag zur Bescheidnachholung entsprechend dem Wortlaut der Bescheidbeschwerde wie folgt erteilt :

"Erledigung der Bescheidbeschwerde vom 15. Jänner 2018, eingelangt bei der belangten Behörde am 15. Jänner 2018, gegen den Bescheid der belangten Behörde vom 3. Jänner 2018, mit dem der Antrag auf Aufhebung des "Bescheides" über einen Prüfungsauftrag vom 28.06.2017 gemäß § 299 (1) BAO abgewiesen wurde"

Mit Bericht vom 10. Oktober 2018, eingelangt beim BFG am 15. Oktober 2018, teilte die belangte Behörde mit, dass sie den säumigen Bescheid erlassen habe und lege eine Kopie der Beschwerdevorentscheidung vom 7. September 2018 vor, mit der sie die *"Beschwerde vom 15.1.2018 gegen den abweisenden Bescheid vom 3.1.2018 betreffend Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des Bescheides über einen Prüfungsauftrag als unbegründet abgewiesen [hat]"*. Da der Zustellnachweis in Verstoß geraten sei,

legte sie als mittelbaren Nachweis der tatsächlich erfolgten Zustellung den gegen die Beschwerdevorentscheidung erhobenen Vorlageantrag vom 12. September 2018 vor und begehrte die Einstellung des Säumnisbeschwerdeverfahrens.

Am 17. Oktober 2018 wurde in der Kanzlei der steuerlichen Vertreterin die Nachricht hinterlassen, dass bezüglich des Nachschauauftrages kein unerledigtes Anbringen festgestellt werden konnte, woraufhin die steuerliche Vertreterin im Anhang der E-Mail vom 18. Oktober 2018 den Vorlageantrag vom 12. September 2018 samt dort beigelegter Bescheidbeschwerde übermittelte. Bei der Bescheidbeschwerde handelt es sich um jene, die ohnehin gegenständlicher Säumnisbeschwerde beigelegt war.

Zum Nachschauauftrag um nähere Auskunft ersucht, legte die belangte Behörde mit E-Mail vom 18. Oktober 2018 folgende Unterlagen aus dem Verwaltungsakt vor:

1. Prüfungsauftrag und Nachschauauftrag, beide vom 28. Juni 2017
2. Antrag auf Aufhebung gem § 299 BAO vom 27.7.2017
3. Abweisungsbescheid (Verf 36) vom 3.1.2018 betreffend Prüfungsauftrag und
4. Abweisungsbescheid (Verf 36) vom 3.1.2018 betreffend Nachschauauftrag

Am 19. Oktober 2018 wurde zwei Mal versucht, die steuerliche Vertreterin telefonisch zu erreichen, doch der zuständige Sachbearbeiter befand sich in Besprechungen. Mit E-Mail vom 19. Oktober 2018 wurde der steuerliche Vertreterin zu Gehör gebracht, dass die belangte Behörde zwei gesonderte Abweisungsbescheide vom 3. Jänner 2018 erlassen habe.

Die belangte Behörde erteilte am 22. Oktober 2018 die schriftliche Auskunft, dass eine gesonderte Bescheidbeschwerde gegen den weiteren Bescheid vom 3. Jänner 2018, betreffend Abweisung des Aufhebungsantrages bezüglich des Nachschauauftrages, do nicht eingelangt sei.

Mit E-Mail vom 22. Oktober 2018 trug die Bf Folgendes vor

"Wir betrachten den Prüfungsauftrag vom 28.6.2017 mitsamt Nachschauauftrag als EINEN einheitlichen Bescheid, gegen den wir einen Aufhebungsantrag und in weiterer Folge eine Bescheidbeschwerde, Säumnisbeschwerde und Vorlageantrag gestellt haben. Der "Nachschauauftrag" war aus unserer Sicht immer mit dem Bescheid über einen Prüfungsauftrag mitumfasst. Es ist uns unverständlich wie man von Behördenseite auf die Idee kommt, die beiden Sachen zu trennen, da lediglich einmal das Wort "Bescheid" bei der behördlichen Erledigung vom 28.6.2017 erwähnt wird (nämlich: "Bescheid über einen Prüfungsauftrag").

Gem. Ritz: BAO, 5. Aufl. S. 269 sind Bescheide ausnahmslos mit dem Wort "Bescheid" zu kennzeichnen. Die fehlende Bezeichnung als Bescheid ist dann unschädlich, wenn sich aus dem Inhalt kein Zweifel am normativen Gehalt ergibt (VwGH 30.1.1990, 89/14/0162; 24.11.1997, 93/17/0173; 28.9.2004, 2002/14/0035). Bei Zweifeln über den Bescheidcharakter ist die Bezeichnung als Bescheid jedoch essentiell (VwGH 26.3.1993, 90/17/0117; 27.4.1995, 92/17/0288; 18.9.2002, 98/17/0283; 3.7.2009, 2007/17/0115).

Wir erlauben uns diesbezüglich auf VwGH 92/17/0288, vom 27.4.1995 zu verweisen:

'Nur dann, wenn der Inhalt einer behördlichen Erledigung, also ihr Wortlaut und ihre sprachliche Gestaltung, keinen Zweifel darüber aufkommen lassen, dass die Behörde die Rechtsform des Bescheides gewählt hat, ist die ausdrückliche Bezeichnung als Bescheid nicht wesentlich. Dabei ist an eine behördliche Erledigung, die nicht ausdrücklich als Bescheid bezeichnet ist, hinsichtlich der Wertung als Bescheid nach ihrem Inhalt ein strenger Maßstab anzulegen. Zweifel über den Bescheidcharakter bestehen allerdings lt. VwGH bspw. bei behördlichen Erledigungen, die nicht in Bescheidform zu erlassen sind, zB Verfahrensanordnungen, Dienstaufträge oder organisatorische Maßnahmen). Ein Nachschauauftrag ist eine "Verfahrensanordnung" in diesem Sinn. Darüber hinaus zählen zu den unverzichtbaren Bestandteilen eines Bescheides jedenfalls die Bezeichnung der Behörde (§ 96), der Spruch (§ 93 Abs. 2 BAO) sowie die Unterschrift. Eine Paraphe eines - möglicherweise - behördlichen Organs findet sich lediglich auf dem "Bescheid über einen Prüfungsauftrag" nicht jedoch am "Nachschauauftrag".'

Entweder es handelt sich daher - wie wir meinen - um EINEN Bescheid über Prüfung und Nachschau - die obendrein im Jahr 2018 vollkommen sinnlos und unmöglich über einen Zeitraum (!) 2016 bis 2017 bei einer de facto liquidierten Gesellschaft ist - gegen den wir eine Bescheidbeschwerde gestellt haben oder der Nachschauauftrag ist separat als Nichtbescheid zu qualifizieren. Wenn dem so ist, so ersuchen wir Sie um Zurückweisung unserer Bescheidbeschwerde in diesem Punkt (Begründung der Bescheidbeschwerde zum Punkt "Nachschauauftrag" auf S. 7) und um Mitteilung, wie Sie Amtshandlungen auf dieser Grundlage sodann qualifizieren würden. Konsequenterweise müssten Sie der Meinung sein, dass faktische Amtshandlungen auf dieser Basis mit einer Maßnahmenbeschwerde entgegenzutreten sei. Sollte unser Anbringen aus Sicht der Behörde nicht eindeutig gewesen sein, so hätte die Behörde einen Mängelbehebungsauftrag übermitteln müssen."

Mit an die Richterin gerichteter E-Mail vom 2. November 2018 beantragte die steuerliche Vertretung namens ihrer Mandantin Akteneinsicht.

Es wurde erwogen:

Mit Schriftsatz vom 22. August 2018 wurde gegenständliche Säumnisbeschwerde erhoben, der am 24. August 2018 beim BFG einlangte. Der Säumnisbeschwerde fehlten zunächst Angaben iSd § 285 Abs 1 lit c BAO, weshalb ein Mängelbehebungsauftrag erlassen wurde, dem fristgemäß entsprochen wurde. Die Säumnisbeschwerde gilt daher als am 24. August 2018 richtig eingebracht.

Im gegenständlichen Fall ist der als rechtserheblich festzustellende Sachverhalt das Verwaltungsgeschehen selbst, das zwischen den Parteien unstrittig ist, sodass eine gesonderte Sachverhaltsfeststellung nicht geboten ist.

Die Säumnisbeschwerde wurde nicht verfrüht gestellt und ist zulässig sowie formgerecht. Strittig ist allein der Umfang der Säumnisbeschwerde.

Rechtsgrundlagen

§ 284 Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBl I 2014/105 lautet:

"(1) Wegen Verletzung der Entscheidungspflicht kann die Partei Beschwerde (Säumnisbeschwerde) beim Verwaltungsgericht erheben, wenn ihr Bescheide der Abgabenbehörden nicht innerhalb von sechs Monaten nach Einlangen der Anbringen oder nach dem Eintritt zur Verpflichtung zu ihrer amtswegigen Erlassung bekanntgegeben (§ 97) werden. Hiezu ist jede Partei befugt, der gegenüber der Bescheid zu ergehen hat.

(2) Das Verwaltungsgericht hat der Abgabenbehörde aufzutragen, innerhalb einer Frist von bis zu drei Monaten ab Einlangen der Säumnisbeschwerde zu entscheiden und gegebenenfalls eine Abschrift des Bescheides vorzulegen oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorliegt. Die Frist kann einmal verlängert werden, wenn die Abgabenbehörde das Vorliegen von in der Sache gelegenen Gründen nachzuweisen vermag, die eine fristgerechte Entscheidung unmöglich machen. Wird der Bescheid erlassen oder wurde er vor Einleitung des Verfahrens erlassen, so ist das Verfahren einzustellen.

(3) Die Zuständigkeit zur Entscheidung geht erst dann auf das Verwaltungsgericht über, wenn die Frist (Abs. 2) abgelaufen ist oder wenn die Abgabenbehörde vor Ablauf der Frist mitteilt, dass keine Verletzung der Entscheidungspflicht vorliegt.

(4) Säumnisbeschwerden sind mit Erkenntnis abzuweisen, wenn die Verspätung nicht auf ein überwiegendes Verschulden der Abgabenbehörde zurückzuführen ist.

(5) Das Verwaltungsgericht kann sein Erkenntnis vorerst auf die Entscheidung einzelner maßgeblicher Rechtsfragen beschränken und der Abgabenbehörde auftragen, den versäumten Bescheid unter Zugrundelegung der hiermit festgelegten Rechtsanschauung binnen bestimmter, acht Wochen nicht übersteigender Frist zu erlassen. Kommt die Abgabenbehörde dem Auftrag nicht nach, so entscheidet das Verwaltungsgericht über die Beschwerde durch Erkenntnis in der Sache selbst.

(6) Partei im Beschwerdeverfahren ist auch die Abgabenbehörde, deren Säumnis geltend gemacht wird.

(7) Sinngemäß sind anzuwenden:

- a) § 256 Abs. 1 und 3 (Zurücknahme der Beschwerde),*
- b) § 260 Abs. 1 lit. a (Unzulässigkeit),*
- c) § 265 Abs. 6 (Verständigungspflichten),*
- d) § 266 (Vorlage der Akten),*

- e) § 268 (Ablehnung wegen Befangenheit oder Wettbewerbsgefährdung),
- f) § 269 (Obliegenheiten und Befugnisse, Ermittlungen, Erörterungstermin),
- g) §§ 272 bis 277 (Verfahren),
- h) § 280 (Inhalt des Erkenntnisses oder des Beschlusses)."

Rechtliche Beurteilung

I Allgemein

Zunächst ist zu sagen, dass die Bf offensichtlich Sinn und Zweck der Säumnisbeschwerde mit jenem der Bescheidbeschwerde vermengt. Sinn und Zweck des Säumnisbeschwerdeverfahrens ist, die durch Untätigkeit der Abgabenbehörde entstandene Verletzung zu heilen, wobei das Gesetz zwei Alternativen regelt, nämlich zum einen, dass die säumige Abgabenbehörde selbst (§ 284 Abs 2 BAO) die Heilung bewirkt, und zum anderen nach Übergang der Entscheidungspflicht durch das Bundesfinanzgericht (§ 284 Abs 3 bis 5 BAO). Diese Zweiteilung des Säumnisbeschwerdeverfahrens wird dann deutlich, wenn die belangte Behörde den Bescheid zu Unrecht nicht nachholt.

Nach dem insoweit klaren und eindeutigen Wortlaut des § 284 BAO (argumento: das Verwaltungsgericht **hat ... aufzutragen**) liegt die Erteilung eines Auftrages zur Bescheidnachholung durch die belangte Behörde nicht im Ermessen des Verwaltungsgerichtes (Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, § 284 Rn 22 mwN). Im anzustrebenden Idealfall geht die Entscheidungspflicht nicht auf das Bundesfinanzgericht über. Der Bescheidnachholung durch die säumige Behörde ist deshalb der Vorzug einzuräumen.

Daher sind die mit der Säumnisbeschwerde gestellten Anträge contra legem, indem sie die geltende Verfahrensrechtslage umkehren: das Begehren, die BFG möge in der Sache selbst erkennen, kann daher nicht als Primärantrag und die Bescheidnachholung als Auftrag an die Abgabenbehörde nicht als Eventualbegehren gestellt werden.

Die Rechtsrichtigkeit des nachgeholten Bescheides ist jedoch nicht Gegenstand des Säumnisbeschwerdeverfahrens. Das Bundesfinanzgericht besitzt auf Grundlage der Bundesabgabenordnung keine Kompetenz, in die Sachentscheidung in inhaltlicher Hinsicht einzugreifen, weshalb dahingehende Ausführungen irrelevant, dahingehende Anträge unzulässig sind.

II ad rem

a) Prüfungsauftrag

Mit in Kopie vorgelegter Beschwerdeentscheidung vom 7. September 2018 hat die belangte Behörde über die gegen den Bescheid vom 3. Jänner 2018, betreffend Abweisung des Antrages nach § 299 BAO auf Aufhebung des Prüfungsauftrages vom 28. Juni 2017, erhobene Bescheidbeschwerde bescheidmäßig abgesprochen. Der Beschwerdebescheid wurde in Kopie vorgelegt und muss der Bf spätestens am 12. September 2018, dem Tag der Erhebung des Vorlageantrages, tatsächlich zugegangen sein, sodass die Zustellung ohne Zweifel anzunehmen ist.

b) Nachschauauftrag

Fraglich ist, ob mit gegenständlicher Säumnisbeschwerde auch die Verletzung der Entscheidungspflicht in Bezug auf den weiteren Abweisungsbescheid vom 3. Jänner 2018, betreffend Abweisung des Antrages nach § 299 BAO auf Aufhebung des Nachschauauftrages vom 28. Juni 2017 (kurz: Abweisungsbescheid-Nachschauauftrag), beim Bundesfinanzgericht anhängig geworden ist.

Zur Beantwortung dieser Frage ist die Säumnisbeschwerde auszulegen. Die Säumnisbeschwerde ist eine Willenserklärung der Partei, die darauf gerichtet ist, die durch die Untätigkeit der Behörde eingetretene Rechtsverletzung zu beseitigen. Die Verletzung des Rechtes auf Entscheidung wurde gegenständlich zur Bescheidbeschwerde vom 15. Jänner 2018 gerügt. Die Bescheidbeschwerde war gegenständlicher Säumnisbeschwerde beigegeben und hat damit die Säumnisbeschwerde konkretisiert.

Für die *Beurteilung von Anbringen* kommt es nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den *Inhalt*, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes (zB VwGH 27.1.2005, 2004/16/0101 ; VwGH 20.3.2014, 2010/15/0195). *Maßgebend* für die Wirksamkeit einer Prozessklärung ist *das Erklärte*, nicht das Gewollte (zB VwGH 26.6.2003, 2002/16/0286-0289; VwGH 28.2.2008, 2006/16/0129). Allerdings ist das Erklärte der Auslegung zugänglich (VwGH 16.7.1996, 95/14/0148; VwGH 29.7.2010, 2009/15/0152). Parteierklärungen im Verwaltungsverfahren sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, dh es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss (VwGH 28.1.2003, 2001/14/0229; VwGH 20.3.2014, 2010/15/0195). Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (zB VwGH 20.5.2010, 2010/15/0035; VwGH 24.9.2014, 2011/13/0082). Bei einem eindeutigen Inhalt eines Anbringens ist eine davon abweichende, nach außen auch andeutungsweise nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgeblich (zB VwGH 20.2.1998, 96/15/0127; VwGH 24.6.2009, 2007/15/0041). Bei *undeutlichem Inhalt* eines Anbringens ist – im Hinblick auf § 115 – die Absicht der Partei zu erforschen (zB VwGH 29.3.2001, 2000/14/0014; VwGH 24.9.2014, 2011/13/0082) (*Ritz*, BAO, 6. Aufl. 2017, § 85, Rz 1 mwN).

Soweit die Säumnisbeschwerde in Punkten I.1., I.2. und II vom "Prüfungsauftrag" und "Nachschauauftrag" spricht, wird der Plural "Bescheide" verwendet. Die Bf hat damit deutlich und jeden Zweifel ausschließend objektiv ausgeführt, dass sie darin zwei verschiedene, selbständige Bescheide erblickt. Wenn die Bf in ihrer E-Mail vom 22. Oktober 2018 vorträgt, dass "*wir den Prüfungsauftrag vom 28.6.2017 mitsamt Nachschauauftrag als EINEN einheitlichen Bescheid*" [betrachten], entfernt sie sich vom objektiven Wortlaut der Säumnisbeschwerde.

Obige Ausführung besitzt im konkreten Fall jedoch für die Säumnisbeschwerde keinerlei Relevanz, weil die Verletzung der Entscheidungspflicht nicht bezüglich des/der § 299 BAO-Antrags bzw -Anträge, sondern bezüglich der Bescheidbeschwerde vorgeworfen wird. Dazu führt die Säumnisbeschwerde unter Punkt I.1. 3. Satz ebenfalls deutlich und jeden Zweifel ausschließend aus, dass sich die "*am 15.1.2018 [eingebrachte] Bescheidbeschwerde [gegen den] Bescheid vom 3.1.2018*" richtet. Als der Bescheidbeschwerde zu Grunde liegender Rechtsakt wird klar und deutlich nur ein Bescheid angesprochen.

Zwischenergebnis

Es ist festzuhalten, dass sich aus dem objektiven Wortlaut der Säumnisbeschwerde als der Bescheidbeschwerde zu Grunde liegender Rechtsakt nur EIN Bescheid vom 3.1.2018 ergibt, wobei dessen Inhalt unklar bleibt. Die der Säumnisbeschwerde beigelegte Bescheidbeschwerde war daher vom Bundesfinanzgericht zur Konkretisierung und Auslegung der Säumnisbeschwerde heranzuziehen.

Aus der Bezeichnung des angefochtenen Bescheides (§ 250 Abs 1 lit a BAO), aus der Anfechtungs- und Änderungserklärung (§ 250 Abs 1 lit b und c BAO) sowie aus der Begründung (§ 250 Abs 1 lit d BAO) geht hervor, dass nur DER EINE Bescheid vom 3.1.2018 gemeint ist, der den Prüfungsauftrag zum Gegenstand hat.

Aufgrund des eindeutigen Inhalts und nach dem objektiven Erklärungswert der Säumnisbeschwerde und der dieser beiliegenden Bescheidbeschwerde blieb im Zeitpunkt der Auftragserteilung zur Bescheیدنachholung für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum, dass die als unerledigt bezeichnete Bescheidbeschwerde ausschließlich den Abweisungsbescheid vom 3.1.2018 betreffend Prüfungsauftrag angefochten hat. Die Säumnisbeschwerde weist weder einen undeutlichen Inhalt auf noch offenbart sie eine mehrdeutige Parteienbekundung, sodass eine Nachforschungspflicht durch das Bundesfinanzgericht nicht ausgelöst wurde.

Es stößt daher beim Bundesfinanzgericht auf keine Bedenken, dass die belangte Behörde die Bescheidbeschwerde im oben beschriebenen Umfang verstanden hat. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts wurde mit vorgelegter Beschwerde vorentscheidung vom 7. September 2018 die mit gegenständlicher Säumnisbeschwerde behauptete Verletzung der Entscheidungspflicht zur Gänze beseitigt.

Das in der E-Mail vom 22. Oktober 2018 von der Bf erstattete Vorbringen vermengt wiederum Rechtsrichtigkeit eines Bescheides, was Gegenstand des Bescheidbeschwerdeverfahrens ist, und rechtswidriges Unterbleiben einer Entscheidung, was Gegenstand des Säumnisbeschwerdeverfahrens ist, weshalb eine Auseinandersetzung damit insoweit auf sich beruhen kann.

Zum Einwand, "es [sei] *unverständlich wie man von Behördenseite auf die Idee kommt, die Sachen [Prüfungsauftrag und Nachschauauftrag] zu trennen, da lediglich einmal das Wort "Bescheid" bei der behördlichen Erledigung vom 28.6.2017 erwähnt wird (nämlich: "Bescheid über einen Prüfungsauftrag")*", ist auszuführen, dass die Trennung bereits deshalb geboten ist, weil der die Nachschau regelnde § 144 BAO nach hL und RSp der Abgabenbehörde wesentlich weniger Befugnisse einräumt als der Prüfungsauftrag, was wiederum auf die Duldung und Mitwirkung des Abgabepflichtigen Auswirkung hat.

Bereits in seiner ersten Kommentarausgabe zur BAO hat *Ritz* die Ansicht vertreten, dass es sich bei beiden Aufträgen um Bescheide handelt (Ritz, BAO-Kommentar, Orac 1994, § 146 Tz 1, § 148 Tz 1).

Ob die Trennung auf Ebene der behördlichen Aufträge zu Recht oder zu Unrecht erfolgt ist, ist aber für den Umfang der Bescheidbeschwerde ohne Belang, denn für die Bescheidbeschwerde ist der *Spruch des angefochtenen Bescheides* maßgeblich. In diesem Zusammenhang ist von entscheidender Bedeutung, dass die belangte Behörde ZWEI KÖRPERLICH GETRENNTE Bescheide vom 3.1.2018 erlassen hat, die JEDER ALS BESCHEID GEKENNZEICHNET sind, überdies unterschiedliche Begründungen aufweisen und der eine Bescheid explizit über "Prüfungsauftrag" und der andere Bescheid explizit über "Nachschauauftrag" abspricht. Bei den Bescheiden vom 3. Jänner 2018 konnte kein Zweifel offen bleiben, dass es sich keinesfalls um einen gemeinsamen Bescheid handeln kann.

Mit E-Mail vom 22. Oktober 2018 wurde seitens der Bf klargestellt, dass es nur den einen Beschwerdeschriftsatz vom 15. Jänner 2018 gibt. Diese Auskunft korrespondiert mit der Auskunft der belangten Behörde, dass do kein gesonderter Bescheidbeschwerdeschriftsatz bezüglich des Abweisungsbescheides-Nachschauauftrag vom 3. Jänner 2018 eingelangt ist.

Ob die belangte Behörde mit Mängelbehebungsauftrag hätte vorgehen müssen, wie in der E-Mail vom 22. Oktober 2018 eingewendet wird, ist ebenfalls nicht Gegenstand des Säumnisbeschwerdeverfahrens. Es wird jedoch bemerkt, dass ein Vorgehen mit Mängelbehebungsauftrag nach ha Rechtsverständnis ausscheidet, weil ein solcher im gegenständlichen Fall wie eine Aufforderung zur Beschwerdeerhebung in der anderen Rechtssache "Nachschauauftrag" gewirkt hätte, weil es sich eben um zwei verschiedene Rechtssachen (zwei Bescheide) handelt.

Ergebnis

Mit der Bescheidbeschwerde wurde nicht auch der zweite Abweisungsbescheid vom 3.1.2018 betreffend Nachschauauftrag angefochten. Die Säumnis wurde beim Bundesfinanzgericht nur in Bezug auf den Abweisungsbescheid-Prüfungsauftrag vom 3. Jänner 2018 gerügt und nur in diesem Umfang war das Bundesfinanzgericht befugt, den Bescheidnachholauftrag zu erteilen.

Die Frage, ob die Bescheidbeschwerde auch den Abweisungsbescheid-Nachschauauftrag angefochten hat, wäre daher mit gesonderter Säumnisbeschwerde zu klären.

Antrag auf Akteneinsicht

Ein solcher Antrag stellt ein Anbringen iSd § 85 Abs 1 BAO (*Ritz*, BAO⁶, § 90 Tz 2) dar und kann mit bloß an die Richterin gerichteter E-Mail nicht rechtswirksam gestellt werden (*Ritz*, BAO⁶, § 86a Tz 1 bis 4). Als rechtliches Nullum ist er rechtlich nicht existent geworden und ist daher auch nicht zurückzuweisen. Da die Bf steuerlich vertreten ist, wurde keine Manuduktionspflicht des BFG ausgelöst.

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.

Die Auslegung der Säumnisbeschwerde erfolgte aufgrund der vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung vertretenen Rechtsanschauung (s. Judikatur unter Punkt II.b.) und hat keine Rechtsfrage in obigem Sinn aufgeworfen.

Die ordentliche Revision war somit nicht zuzulassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Darüber hinaus wird Folgendes bemerkt (obiter dictum):

In der Bescheidbeschwerde wird unter Hinweis auf Ritz "(vgl. Ritz: BAO, 5. Auflage, S. 43)" ausgeführt, die **"Rechtswidrigkeit eines Prüfungsauftrages"** [könne] *auch mit Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 BAO geltend gemacht werden.*" Die passende Belegstelle befindet sich: Ritz, BAO^{5 und 6}, § 148 Tz 1)

§ 299 BAO idF AbgRmRefG BGBl I 97/2002 lautet:

"(1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufheben.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat."

Gemäß dem 2. Halbsatz des § 302 Abs 1 BAO sind Aufhebungen gemäß § 299 bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

Wie bereits oben erwähnt, hat Ritz schon in seiner ersten Kommentarausgabe zur BAO im Jahr 1994 die Ansicht vertreten, dass es sich bei beiden Aufträgen um Bescheide handelt. In beiden Fällen liegen sogenannte verfahrensleitende Verfügungen iSd § 94 BAO vor, gegen die ein abgesondertes Rechtsmittel nach § 244 BAO nicht zulässig ist (Ritz, BAO-Kommentar, Orac 1994, § 146 Tz 1, § 148 Tz 1). Der gesonderten Anordnung des damaligen Absatz 4 in § 148 BAO (heute Abs 5) bedurfte es im Hinblick auf § 244 BAO nicht (Ritz, aaO, § 148 Tz 5).

Nachschauaufträge hingegen wurden nicht immer als (verfahrensleitende) Bescheide qualifiziert (Stoll, Handbuch zur BAO, § 146, 2. Absatz auf Seite 345, mHa VwGH 20.09.1966, 2190/65 und VwGH 20.09.1966, 0567/66). Ein Nachschauauftrag *"wird [nur dann] als Bescheid zu qualifizieren sein, sofern der den Mindestanforderungen eines Bescheides entspricht"* (Ritz, BAO⁶, § 146, Tz 1).

Prüfungs- und nach jüngerer Lehre ggf auch Nachschauaufträge sind als verfahrensleitende Verfügungen nicht gesondert mit Rechtsmittel anfechtbar, sondern können erst mit Ergehen des die Sache abschließenden Sachbescheides mit Rechtsmittel (vormals Berufung) bekämpft werden (Ritz, aaO, § 94 Tz 7). Seit jeher wird der Anfechtbarkeitszeitpunkt verfahrensleitender Verfügungen bis zum Ergehen der Sachentscheidung suspendiert, sohin mit der Sachentscheidung verknüpft.

Die Bundesabgabenordnung unterscheidet zwischen Rechtsmitteln (Bescheidbeschwerde und Vorlageantrag §§ 243, 264 BAO) und Rechtsbehelfen (§§ 293ff, 295, 299, 303 BAO). Das Rechtsinstitut der Bescheidbeschwerde bzw der Vorlageantrag räumt

dem Rechtsunterworfenen umfassenden Rechtsschutz ein und besitzt die höchste Durchschlagskraft. Nur Rechtsmittel besitzen die Fähigkeit, den Eintritt der formalen Rechtskraft zu verhindern. Nur die Bescheidbeschwerde bzw der Vorlageantrag vermag iVm einem Antrag gemäß § 212a BAO die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides gemäß § 254 BAO zu hemmen (aufschiebende Wirkung).

Folgte man der Rechtsansicht der Bf und der belangten Behörde, besäße der Rechtsbehelf des § 299 BAO mehr Durchschlagskraft als die Bescheidbeschwerde selbst, weil der Aufhebungsantrag früher als die Bescheidbeschwerde erhoben werden könnte (§ 302 Abs 1 2. Halbsatz BAO).

Die österr Bundesabgabenordnung bestimmt - anders als die dt Abgabenordnung, wo der Prüfungsauftrag mit gesonderter Beschwerde anfechtbar und einer Aussetzung der Vollziehung zugänglich ist (*Ritz*, BAO⁶, § 148 Tz 5), dass die Ergreifung eines Rechtsmittels gegen einen Prüfungs- oder Nachschauauftrag erst mit Ergehen des Sachbescheides zulässig sein soll.

Soweit festgestellt werden konnte, wurde der Verfassungsgerichtshof zu § 148 BAO nur ein einziges Mal befasst. Der Verfassungsgerichtshof führte in seinem Beschluss aus, dass sich die Unzulässigkeit eines abgesonderten Rechtsmittels auf alle Elemente des Prüfungsauftrages bezögen, wozu auch die Nominierung der mit seiner Durchführung betrauten Orange gehöre (vgl VfGH 28.02.1964, B301/63 zu §§ 148, 244 BAO). Das im Beschwerdefall in Frage gestellte Recht auf den gesetzlichen Richter ist ein Grundrecht (Art 83 Abs 2 B-VG). Damit ist es nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofs nicht geboten, dass die Bundesabgabenordnung die gesonderte Anfechtbarkeit des Prüfungsauftrags mit Rechtsmittel vorsehen müsse.

Solange §§ 148 Abs 5, 244 BAO im Einklang mit der Verfassung (VfGH 28.02.1964, B301/63) ein abgesondertes Rechtsmittel gegen nur das Verfahren betreffende Verfügungen als unzulässig normiert, ist es aufgrund des Verhältnisses von Rechtsmitteln und Rechtsbehelfen untereinander nicht als verfassungskonform anzusehen, dass eine verfahrensleitende Verfügung mit dem bloßen Rechtsbehelf des Aufhebungsantrags nach § 299 BAO vor Ergehen des die Angelegenheit abschließenden Sachbescheides bekämpft werden kann und sohin der Rechtsbehelf dem Abgabepflichtigen mehr Rechte verleiht als das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde. Dass §§ 148 Abs 5, 244 BAO auf Anträge gemäß § 299 BAO nicht anwendbar ist, könnte als eine planwidrige Gesetzeslücke angesehen werden, die durch Analogie zu schließen wäre.

Wien, am 12. November 2018

