

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Anna Radschek und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Elfriede Murtinger, Dr. Franz Kandlhofer und Gregor Ableidinger im Beisein der Schriftführerin Andrea Newrkla in der Beschwerdesache Bf., [Adresse], vertreten durch Causa Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., Türkenstraße 25 Tür 8, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 28.12.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt [FAX] vom 29.11.2017 betreffend Abweisung des Antrages vom 28.07.2017 auf Aufhebung des Prüfungsauftrages vom 28.6.2017 gemäß § 299 BAO in der Sitzung am 07.11.2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert:

Der Antrag vom 28.07.2017 auf Aufhebung des Prüfungsauftrages vom 28.6.2017 gemäß § 299 BAO wird als unzulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Nachdem das Finanzamt [FAX] bereits mit Prüfungsauftrag vom 10.12.2014 eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2008 bis 2010 angeordnet hatte, ordnete es mit Prüfungsauftrag vom 28.6.2017 eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO in Verbindung mit § 99 FinStrG betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Zusammenfassende Meldungen 2006 bis 2015 bei der beschwerdeführenden Gesellschaft (Bf.) an.

Mit Schreiben vom 28.07.2017 beantragte die Bf., den Prüfungsauftrag gemäß § 299 BAO aufzuheben. In der Begründung wurde ausgeführt, bei der Bf. finde seit 10.12.2014 eine Außenprüfung gem. § 147 BAO betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Zusammenfassender Meldung für die Jahre 2008 bis 2010 statt. In mehr als zweieinhalb Jahren Prüfungstätigkeit durch ein Prüfungsteam der Großbetriebsprüfung [GPB] sei der Antragstellerin weder eine einzige Prüfungsfeststellung - so es die Antragstellerin betreffend Feststellungen geben sollte - zur Kenntnis gebracht, noch das Prüfungsverfahren beendet worden.

Mit Schreiben vom 20.3.2017 habe die Bf. einen Antrag auf Akteneinsicht gestellt und um Terminvorschläge innerhalb der nächsten sechs Wochen ersucht, da davon ausgegangen worden sei, dass bei einem ordnungsgemäß geführten Akt die Aufbereitung innerhalb Monatsfrist kein Problem darstellen könne.

Die steuerliche Vertretung der Bf. sei in der Folge mit Schreiben vom 21.6.2017 vorgeladen worden, um den mit diesem Aufhebungsantrag angefochtenen Bescheid über einen Prüfungsauftrag zu unterfertigen.

Namens und im Auftrage der Bf. habe deren steuerliche Vertretung mitgeteilt, dass sie auf Akteneinsicht - einem fundamentalen Parteienrecht jedes Verwaltungsverfahrens - bzw. dessen bescheidmäßige Verweigerung bestehe, bevor sie weitere Erklärungen abgebe oder allfällige Prüfungsaufträge unterfertige. Sie habe daher der Aufforderung, am 04.07.2017 in den Räumen der [GPB] zu erscheinen und Prüfungsaufträge zu unterfertigen, nicht Folge geleistet.

Seit dem Antrag auf Akteneinsicht und trotz mehrfacher Urgenz seien mehr als vier Monate vergangen, da das offensichtlich aktenführende Team der Großbetriebsprüfung [GPB] sowohl die ursprünglich gesetzte Frist als auch den Folgeantrag vom 27.4.2017 auf Ausfolgung durch Übersendung der Ausdrucke bzw. Ablichtungen aller Aktenteile mit der Post ohne Antwort habe verstreichen lassen. Die gänzliche oder teilweise Verweigerung der Akteneinsicht einer Abgabenbehörde habe stets durch Bescheid zu erfolgen, was bis heute ebenfalls nicht geschehen sei.

Mit Schreiben vom 20.7.2017, eingegangen am 24.7.2017, sei der steuerlichen Vertretung der Bf. als Termin für die Akteneinsicht der 22.08.2017 angeboten worden, sodass ihr die Kenntnis des Aktenstandes vor allfälliger Unterfertigung eines Prüfungsauftrages rechtswidrig verwehrt worden sei.

Mit Sammelkuvert vom 18.07.2017 habe die zustellungsbevollmächtigte Vertretung der Bf. kommentarlos einen Bescheid über einen Prüfungsauftrag erhalten.

Diesbezüglich werde angemerkt, dass der Prüfungsauftrag kein Amtssiegel trage und mit einem Stift abgezeichnet worden sei. Die unlesbare Paraphe sei keinem behördlichen Organ zuordenbar.

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

Mit selber Postsendung vom 18.07.2017 habe die zustellungsbevollmächtigte Vertretung der Bf. einen Bescheid über einen Nachschauauftrag erhalten, der an den Prüfungsauftrag angehaftet gewesen sei.:

Es werde die ersatzlose Aufhebung des Prüfungsauftrages beantragt.

Zur Begründung dieses Antrages wurden folgende Punkte angeführt:

-) Unzuständigkeit der bescheidausstellenden Behörde:

In den Fällen des § 99 Abs 2 FinStrG habe die Finanzstraßbehörde den Prüfungsauftrag zu erteilen. Für die Führung eines allfälligen Finanzstraßverfahrens und die Ausstellung eines Prüfungsauftrages gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG wäre im gegebenen Fall nicht das Finanzamt [FAX] sondern das Finanzamt [FAY] zuständig. Der vorliegende Bescheid sei daher bereits aufgrund der Unzuständigkeit der belangten Behörde nichtig.

-) kein Willensakt eines Organwalters des bescheidausstellenden Finanzamtes:

Der gegenständliche Bescheid sei nichtig, da sein Ergehen nicht durch einen individuellen Willensakt eines Organwalters der zuständigen Abgabenbehörde veranlasst worden sei, da § 96 BAO vom Verständnis ausgehe, dass ein wirksamer Bescheid nur dann zustande komme, wenn er auf die Genehmigung eines Organwalters der Behörde - im konkreten Fall dem Finanzamt [FAZ] - und somit auf dessen Willen zurückzuführen sei.

Aus dem Prüfungsauftrag müsse die ausstellende Behörde ersichtlich sein, und er müsse auch die Unterschrift des den Prüfungsauftrag genehmigenden Organs dieser Behörde tragen.

Dies sei im gegenständlichen Fall nicht gegeben und in keiner Weise am Bescheid erkennbar. Der Bescheid sei mit keiner einem Organ des Finanzamts zuordenbaren Unterschrift, sondern lediglich mit einer unlesbaren Paraphe gezeichnet. Eine Paraphe sei keine Unterschrift, denn eine Unterschrift sei ein Gebilde aus Buchstaben einer üblichen Schrift, aus der ein Dritter, der den Namen des Unterzeichneten kenne, diesen Namen aus dem Schriftbild noch herauslesen könne.

Der Prüfungsauftrag müsse gemäß Dienstanweisung Betriebsprüfung (BP) Kapitel 3.1.2. u.a. die Namen aller mit der Vornahme der BP beauftragten Prüfungsorgane enthalten. Werde die BP von der Groß-BP durchgeführt, so habe der Prüfungsauftrag einen Hinweis, welcher Groß-BP der/die Prüfer angehöre/angehörten, zu enthalten. Dies sei im konkreten Fall nicht gegeben, da die als Prüfer angeführten Herren keine Organe des Finanzamts [FAX] seien.

Weiters trage der Bescheid kein Rundsiegel des Finanzamts [FAX], obwohl dies gemäß DBP 3.1.2. enthalten sein müsse.

-) Verwehrung der allfälligen Möglichkeit einer Selbstanzeige:

Eindeutig rechtswidrig sei auch die Vorgehensweise des den Bescheid mit einer Paraphe abzeichnenden Prüfers am Prüfungsauftrag anzukreuzen, dass bis zum Beginn der Amtshandlung keine Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG erstattet werde, obwohl monatelang das Recht auf Akteneinsicht verwehrt worden sei, um den Kenntnisstand des Abgabenverfahrens in Erfahrung zu bringen.

-) keine ausreichende Begründung der Verdachtslage:

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

Der angefochtene Bescheid enthalte keine Begründung, die über die Wiederholung des Gesetzestextes zu § 147 BAO bzw. § 99 FinStrG hinausgehe. Auch die Ausführungen zur Verdachtslage, die eine Prüfung gem. § 99 FinStrG rechtfertigen sollen, seien in keiner Weise ausgeführt und ausreichend konkretisiert worden.

Im Prüfungsauftrag sei festzuhalten, worin der Tatverdacht liege (Sachverhalt) und gegen wen sich der Verdacht richte. Es bleibe vollkommen unklar, gegen wen der Verdacht einer Abgabenhinterziehung für die Jahre 2006 bis laufend bei der Antragstellerin aufgrund der Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitsverpflichtung bestehe und wie dies kausal für das Bewirken einer Steuerverkürzung sein könnte.

Sei aus dem Prüfungsauftrag keine einer bestimmten Person zur Last gelegte Tat erkennbar, z. B. eine schuldhafte Abgabensenkung wegen Nichtklärung bestimmter Einnahmen, so sei eine Prüfung auf Grundlage des § 99 Abs. 2 FinStrG unzulässig. Die Prüfung gem. § 99 Abs. 2 FinStrG habe sich auf die im Spruch des Prüfungsauftrages angeführte konkrete Tat (genannte Abgaben und Zeiträume) zu beschränken. Im gegebenen Prüfungsauftrag sei der Gegenstand der finanzstrafrechtlichen Prüfung allerdings in keiner Weise klar umschrieben bzw. hinreichend konkretisiert worden, denn es würden lediglich die Kürzel "USt." und "KSt." angeführt, weshalb der Bescheid über einen Prüfungsauftrag gem. § 99 Abs. 2 FinStrG auch aus diesem Grund mit Rechtswidrigkeit belastet und aufzuheben sei, da ein Erraten von Abgaben (etwa Körperschaftsteuer oder Kapitalertragsteuer für "KSt."?) für den Normunterworfenen unzumutbar und rechtlich unhaltbar sei.

-) Prüfungsauftrag über verjährte Zeiträume:

Die siebenjährige gesetzliche Frist zur Aufbewahrung von Büchern und Belegen sei für einen Gutteil des angegebenen Zeitraums der Außenprüfung sowie der finanzstrafrechtlichen Prüfung abgelaufen. Abgabenrechtliche Verfahren seien keine anhängig.

Darüber hinaus finde der Prüfungszeitraum jedenfalls seine Grenzen an der Festsetzungsverjährung und am Verbot einer Wiederholungsprüfung. Selbst wenn theoretisch eine Abgabenhinterziehung bestehen würde - was keinesfalls gegeben und somit für die Rechtmäßigkeit des Prüfungsauftrages die abgabenrechtliche Festsetzungsverjährungsfrist der BAO für jedes einzelne Jahr zu untersuchen und zu begründen sei - 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 sei rechtswidrig.

-) Verbotene Wiederholungsprüfung:

Werde ein Prüfungsauftrag für eine Wiederholungsprüfung erteilt, so sei das Fehlen einer Begründung, welche die Voraussetzungen für die Zulässigkeit der Wiederholungsprüfung darlege, ein die Rechtsschutzinteressen der Partei verletzender Begründungsmangel.

Soweit sich Prüfungsaufträge auch auf § 99 Abs. 2 FinStrG stützen, sei das Vorliegen der diesbezüglichen Voraussetzungen (Tatverdacht) entsprechend zu begründen; dem komme vor allem dann Bedeutung zu, wenn die Prüfung eine Wiederholungsprüfung sei. Widrigenfalls könne der Adressat des Prüfungsauftrages dessen Rechtmäßigkeit nicht beurteilen.

Genau diese gesetzlich geforderten Rahmenbedingungen seien im vorliegenden Prüfungsauftrag nicht eingehalten worden, weswegen der angefochtene Bescheid auch aus diesem Grund ersatzlos aus dem Rechtsbestand zu entfernen sei, da bei der Antragstellerin bereits eine Außenprüfung für die Jahre 2008 bis 2010 betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Zusammenfassender Meldung stattfinde und eine Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2007 betreffend Umsatzsteuer, Kammerumlage, Kraftfahrzeugsteuer, Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer, Energieabgabenvergütung und Zusammenfassende Meldung stattgefunden habe.

-) Nachschauauftrag

Im Rahmen einer Nachschau dürften Bücher nur hinsichtlich ihrer formellen Ordnungsmäßigkeit, nicht jedoch auch in inhaltlicher Hinsicht geprüft werden. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stelle die Nachschau ihrer Grundkonzeption nach eine beaufsichtigende Maßnahme dar, die eher der äußerlichen Kontrolle diene.

Wie eine Nachschau - eine vom Gesetzgeber als punktuelle und nicht zeitraumbezogene Maßnahme konzipiert - für das Jahr 2016-2016 (sic!) stattfinden solle, bleibe vollkommen unklar.

Die Rechtswidrigkeit eines Prüfungsauftrages könne auch mit Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO geltend gemacht werden, weshalb beantragt werde, diesen Nichtbescheid gem. § 299 BAO ersatzlos aufzuheben.

Weiters werde die Zustellung eines Bescheides über die Beendigung der mit Prüfungsauftrag vom 10.12.2014 begonnenen Außenprüfung gemäß § 147 BAO betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Zusammenfassende Meldung für die Jahre 2008 bis 2010 mangels Feststellungen beantragt.

Mit Bescheid vom 29.11.2017 wurde der Antrag auf Aufhebung des Prüfungsauftrages vom 28.06.2017 abgewiesen. In der Begründung wurde zu den einzelnen von der Antragstellerin angeführten Aufhebungsgründen Folgendes angeführt:

Ad 1) Unzuständigkeit der bescheidausstellenden Behörde:

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

§ 99 Abs. 2 FinStrG sei nur ihr Veranlassungsgrund, nicht aber ihre verfahrensrechtliche

Grundlage. Aus der grundsätzlichen Anwendbarkeit der BAO auch für solche Prüfungen ergebe sich, dass die Ausstellung des Prüfungsauftrages stets der Abgabenbehörde und nicht der Finanzstrafbehörde obliege.

Der antragsgegenständliche Prüfungsauftrag sei daher rechtens vom Finanzamt [FAX] als zuständiger Abgabenbehörde erlassen worden.

Ad 2) Kein Willensakt eines Organwalters des bescheidausstellenden Finanzamtes:

Der Prüfungsauftrag sei von der zuständigen Abgabenbehörde auszustellen. Das Prüfungsorgan habe jeweils als Organ des zuständigen Finanzamtes zu handeln.

Da die Großbetriebsprüfung selbst keine Behörde sei, würden die Betriebsprüfer der Großbetriebsprüfung jeweils im Namen und im Auftrag des zuständigen Finanzamtes handeln.

Der antragsgegenständliche Prüfungsauftrag sei durch ein Organ des Finanzamts [FAX] (als ausstellende Behörde im Prüfungsauftrag ersichtlich) und aufgrund dessen Willensakts in einem automationsunterstützten Verfahren erstellt worden.

Bescheidausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt würden, bedürften gemäß § 96 BAO weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung. Sie gälten als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt.

Ein Amtssiegel (Rundsiegel) sei in der BAO nicht gefordert. Sein Fehlen sei daher rechtlich nicht von Bedeutung. Gleiches gelte für die Nichtanführungen der Groß-BP, der die mit der Prüfung beauftragten Prüfer/Organe angehörten.

Ad 3) Verwehrung der allfälligen Möglichkeit einer Selbstanzeige:

Die Möglichkeit einer Selbstanzeige sei keineswegs verwehrt worden. Einem Abgabepflichtigen stehe die Möglichkeit, eine Selbstanzeige zu erstatten, jederzeit offen. Ein Rechtsanspruch vor Beginn einer Prüfung gefragt zu werden, ob eine Selbstanzeige erstattet werde, sei in der BAO nicht normiert.

Ad 4) Keine ausreichende Begründung der Verdachtslage:

Die Begründung eines Bescheides sei nicht Teil seines Spruches. Ein allenfalls vorliegender Begründungsmangel eines Bescheides rechtfertige daher nicht dessen Aufhebung gemäß § 299 BAO.

Ad 6) Prüfungsauftrag über verjährte Zeiträume:

Die Festsetzungsverjährung im Abgabenverfahren und die finanzstrafrechtliche Verfolgungsverjährung seien unterschiedlich geregelt. Beginne die Festsetzungsverjährungsfrist in der Regel mit Ablauf des Jahres zu laufen, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei, so beginne die Frist für die Verjährung der Strafbarkeit zu jenem Zeitpunkt, in dem die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen sei oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhöre. Gehöre zum Tatbestand ein Erfolg, beginne die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Darüber hinaus

bestünden finanzstrafrechtlich andere Regelungen, die den Zeitpunkt des Eintritts der Strafbarkeitsverjährung hinausschieben würden.

Aus diesen Gründen könne es durchaus geboten sein, in einem Finanzstrafverfahren trotz Eintritts der Festsetzungsverjährung Außenprüfungsmaßnahmen zur Ermittlung strafbestimmender Wertbeträge zu setzen und deshalb gem. § 99 Abs. 2 FinStrG eine Prüfung anzuordnen.

Ad 6) Verbotene Wiederholungsprüfung:

Auch bei nach § 99 Abs. 2 FinStrG angeordneten Prüfungen handle es sich um solche im Sinn des § 147 BAO. Gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG würden für angeordnete Prüfungen die Bestimmungen über die Ankündigung der Außenprüfung gemäß § 149 Abs. 5 BAO und das Wiederholungsverbot gemäß § 148 Abs. 3 BAO nicht gelten. Eine unzulässige Wiederholungsprüfung liege daher nicht vor.

Dagegen wurde von der steuerlichen Vertretung der Antragstellerin fristgerecht Beschwerde eingebracht, deren Begründung jener im Antrag auf Aufhebung des Prüfungsbeschlusses gemäß § 299 BAO entspricht.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 07.06.2018 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und im Hinblick darauf, dass die Begründung der Beschwerde jener des Aufhebungsantrages entspricht, auf die Begründung des angefochtenen Bescheides verwiesen.

Desgleichen wies die belangte Behörde mit Bescheid vom 07.06.2018 die Anträge auf Erlassung eines Bescheides über die Beendigung der mit Prüfungsauftrag vom 10.12.2014 begonnenen Außenprüfung gemäß § 147 BAO betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Zusammenfassende Meldung für die Jahre 2008 bis 2010 und auf Erlassung von Bescheiden über die Beendigung der mit Prüfungsauftrag vom 21.08.2014 bzw. 28.06.2017 begonnenen Außenprüfungen mangels Feststellungen für alle Jahre ausgenommen das Jahr 2007 zurück, weil ein Antragsrecht im Sinne dieser Begehren in der Bundesabgabenordnung nicht vorgesehen sei.

In dem fristgerecht eingebrachten Antrag auf Entscheidung über der Beschwerde gegen den Bescheid, mit welchem der Antrag auf Aufhebung des Prüfungsauftrages gemäß § 299 BAO abgewiesen wurde, wird ausgeführt, dass an den in der Bescheidbeschwerde gestellten Anträgen festgehalten und diese dem Vorlageantrag beigelegt würden.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

In der Folge beantragte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin Einsicht in die dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Akten, welche dem ausgewiesenen Vertreter auch gewährt wurde.

Der steuerliche Vertreter übermittelte dem Bundesfinanzgericht sodann den Beschluss des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 17.09.2018, GZ. 316 HR 186/16x, den Bericht über eine bei der Bf. durchgeführte Außenprüfung vom 08.09.2010, GZ. GBp. 108056/09, betreffend Umsatzsteuer, Kammerumlage, Kraftfahrzeugsteuer,

Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer, Energieabgabenvergütung, Zusammenfassende Meldung für die Jahre 2005 bis 2007, sowie den Prüfungsauftrag vom 10.12.2014 betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Zusammenfassende Meldungen 2008 bis 2010.

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung erklärte der Vertreter des Finanzamtes - nachdem die steuerlichen Vertreter der Bf. von ihm Auskunft über das Zustandekommen des Prüfungsauftrages verlangt hatten -, dass die von den steuerlichen Vertretern angesprochenen Themen nicht Sache dieses Verfahrens seien. Dazu verweise er auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.4.2012, ZI. 2009/15/0119.

Die steuerlichen Vertreter der Bf. erklärten, sie würden hiermit zur Kenntnis nehmen, dass von Seiten des Finanzamtsvertreters im Zuge dieser Verhandlung nicht die Notwendigkeit erkannt werde, nähere Ausführungen zu den Gründen der Ermessensbildung für die Einleitung einer Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG zu machen, da dies keinen Teil des Spruchs darstellen würde. Diese Aussage stehe im Widerspruch zur Ansicht des BMF im Erlass vom 9. Oktober 2006, ZI. 010103/0076-VI/2006, der zufolge die Verdachtslage im Prüfungsauftrag anzuführen sei.

Auf die Frage, wer den Prüfungsauftrag genehmigt habe, erklärt der Finanzamtsvertreter, das werde aller Wahrscheinlichkeit nach Frau N.N. (Teamleiterin BV) gewesen sein, sofern nicht jemand in ihrer Vertretung tätig gewesen sei. Für das gegenständliche Verfahren sei es auch nicht relevant, von wem das Beiblatt zum Prüfungsauftrag paraphiert worden sei.

Der steuerlicher Vertreter erklärte hingegen, er sehe diese Frage sehr wohl als relevant an und beantrage zur Klärung dieser Frage die zeugenschaftliche Einvernahme von Herrn X.X. von der Groß-BP [GPB]. Abgabenbehördliches Verhalten, das nicht nachprüfbar sei, sei ein Akt der Willkür.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte die Abweisung dieses Beweisantrages.

Der steuerlicher Vertreter beharrte darauf, dass die angeführte Verdachtslage sehr wohl Teil des Spruchs sei. Es sei auf einen ganz konkreten Tatverdacht einzugehen. Das BFG habe volle Kognitionsbefugnis, und dieses Verfahren unterliege keinem Neuerungsverbot. Der Beschluss des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom 17. September 2018 sei zu würdigen, insbesondere die Seiten 65 ff des Beschlusses, deren Aussagen vom steuerlichen Vertreter vorgetragen wurden.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies hinsichtlich der Frage nach den Spruchbestandteilen auf Ritz, BAO⁶, § 148 TZ 1.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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 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 Finanzstrafbehörde 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 Finanzstrafbehörden.

Gemäß § 152 Abs. 1, erster Satz, FinStrG ist eine Beschwerde gegen alle sonstigen im Finanzstrafverfahren ergehenden Bescheide sowie gegen die Ausübung unmittelbarer finanzstrafbehördlicher 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 hiezu, 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*, aaO, 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 31.3.2017, 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 1.1.2003 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).

Von der beantragten Zeugeneinvernahme konnte schon deshalb Abstand genommen werden, weil der Umstand, vom wem die Paraphe auf dem Prüfungsauftrag stammt, keinerlei Einfluss auf die rechtswirksame Erlassung des Prüfungsauftrages hat. Im Übrigen wäre aber der Antrag, einen nicht rechtswirksam erlassener Prüfungsauftrag gemäß § 299 BAO aufzuheben, jedenfalls als unzulässig zurückzuweisen.

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 28. November 2018