

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat nach Übergang der Zuständigkeit im Sinne des § 284 Abs. 3 BAO durch die Richterin R, über den Antrag der ASt, AdresseASt, St.Nr.: ***, vertreten durch stV., AdressestV., den an sie ergangenen Prüfungsauftrag des Finanzamtes Wien ### vom 28. Juni 2017 gemäß § 299 BAO aufzuheben, zu Recht erkannt:

- I. Der Antrag wird als unbegründet abgewiesen
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die antragstellende Kommanditgesellschaft (ASt) wurde nach beendeter Liquidation am 29.3.2011 im Firmenbuch gelöscht.

Mit **Prüfungsauftrag vom 28.6.2017** ordnete das Finanzamt ### eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO in Verbindung mit § 99 FinStrG betreffend Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 2006 bis 2011 bei der Antragstellerin an. Der Prüfungsauftrag führt an, es bestehe der Verdacht der Abgabenhinterziehung für die Jahre 2006 bis 2011 aufgrund Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitsverpflichtung und Bewirken einer Steuerverkürzung. Begründend wird auf die Bestimmungen des § 147 Abs. 1 BAO und des § 99 FinStrG verwiesen. Angeführt sich auch die Namen der beiden mit der Durchführung der Prüfung beauftragten Personen.

Mit **Schreiben vom 27.7.2017** stellte der steuerliche Vertreter der Antragstellerin den **Antrag, den Prüfungsauftrag gemäß § 299 BAO aufzuheben** und führte aus:

„ **Sachverhalt:**

Komplementärin unserer o.a. Mandantin von 20.5.2009 bis zur Löschung im Firmenbuch war die X.GmbH

Mit Beschluss vom 23.3.2010 ist unsere o.a. Mandantin in Liquidation getreten und wurde in weiterer Folge aufgrund der beendeten Liquidation im Firmenbuch am 29.3.2011 gelöscht.

Die ehemalige Komplementär GmbH ist in der Zwischenzeit ebenfalls in Liquidation getreten und wurde in weiterer Folge aufgrund der beendeten Liquidation im Firmenbuch am 21.4.2017 gelöscht.

Für die Löschung im Firmenbuch war die Vorlage einer aktuellen steuerlichen Unbedenklichkeitsbescheinigung gem. § 160 (3) BAO, die durch das zuständige Finanzamt Wien ### zeitnah ausgestellt wurde, unumgänglich.

Diese wurde vom zuständigen Finanzamt übermittelt, da keinerlei steuerliche Bedenken der Löschung des Rechtsträgers entgegenstanden, insbesondere dass die maßgebenden Abgaben entrichtet worden sind.

Zum heutigen Tage sind alle Rechtsverhältnisse zu Dritten - insbesondere auch zum Abgabengläubiger aufgrund der abgeschlossenen Verfahren über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gem. § 188 BAO und Umsatzsteuerverfahren (letztmalig Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 16.6.2015) beendet und die Gesellschaft hat ihre Parteifähigkeit verloren.

Mit Sammelkuvert vom 18.7.2017 haben wir als zustellbevollmächtigte Vertreterin unserer o.a. Mandantin kommentarlos einen Bescheid über einen „Prüfungsauftrag“ erhalten.

Der Prüfungsauftrag trägt kein Amtssiegel und wurde mit einem Stift abgezeichnet. Die unlesbare Paraphe ist keinem behördlichen Organ zuordenbar.

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

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

Begründung:

-) Rechtlich nicht mehr existenter Bescheidadressat

Aufgrund der beendeten Liquidation der Kapitalgesellschaft 2011, der Löschung aufgrund der beendeten Liquidation im Firmenbuch am 29.3.2011 und der Beendigung aller Rechtsverhältnisse zu Dritten - insbesondere auch des Abgabengläubigers aufgrund der abgeschlossenen Verfahren über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gem. § 188 BAO und Umsatzsteuerverfahren (letztmalig Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 16.6.2015) hat die Gesellschaft ihre Parteifähigkeit verloren. Es sind alle Steuerschuldverhältnisse beendet.

Beim o.a. „Bescheid“ über einen Prüfungsauftrag handelt es sich somit um einen Nichtbescheid, der keine Rechtskraft entfalten kann, da der Bescheidadressat rechtlich nicht mehr existiert.

-) 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 (2) FinStrG lautet: „Die Finanzstrafbehörde ist auch befugt, zur Klärung des Sachverhaltes Nachschauen 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.“

Gem. § 58 (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 gem. § 99 (2) FinStrG zuständig wäre im gegebenen Fall nicht das Finanzamt ### 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

Weiters ist der gegenständliche Nichtbescheid auch deswegen 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 ### - 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 kennt, diesen Namen aus dem Schriftbild noch herauslesen kann“ (z.B. VwGH 17.5.2001, 2001/16/0062; 27.8.2008, 2006/15/0165; 29.9.2010, 2007/13/0120).

Der Prüfungsauftrag muss gem. 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 Hr. N1 noch Hr. N2 sind Organe des Finanzamts ###, das im gegebenen Fall für die Ausstellung eines Prüfungsauftrages gem. § 99 (2) FinStrG obendrein eine unzuständige Behörde ist.

Weiters trägt der „Bescheid“ kein Rundsiegel des Finanzamts ###, obwohl dies gem. 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 Hr. N1 oder Hr. N2 - am Prüfungsauftrag anzukreuzen, dass bis zum Beginn der Amtshandlung keine Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG erstattet wird.

-) keine ausreichende Begründung der Verdachtslage

Eine Bescheidbegründung 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 gem. § 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 ASt 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 gern. § 99 Abs 2 FinstrG, S.4).

Die Prüfung gem. § 99 Abs 2 FinStrG hat sich auf die im Spruch des Prüfungsauftrages angeführte konkrete Tat (genannte Abgaben und Zeiträume) zu beschränken. Im gegebenen Prüfungsauftrag ist der Gegenstand der finanzstrafrechtlichen Prüfung allerdings in keiner Weise klar umschrieben bzw. hinreichend konkretisiert, denn es werden lediglich die Kürzel „USt“ und „Feststellungsverfahren“ angeführt, weshalb der Bescheid über einen Prüfungsauftrag gem. § 99 Abs 2 FinStrG auch aus diesem Grund mit Rechtswidrigkeit belastet und aufzuheben ist.

In der BAO ist vorgesehen, dass rechtserhebliche Tatsachen (§ 185 BAO), Einheitswerte (§ 186 BAO) oder etwa Gewinn- bzw. Überschusseinkünfte (§ 188 BAO) festgestellt werden, sodass vollkommen unklar bleibt, um welches Feststellungsverfahren es sich im konkreten Fall des Gegenstands der Außenprüfung gem. § 147 BAO handeln soll.

-) Prüfungsauftrag über verjährte Zeiträume

Gem. § 132 (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.

Abgabenrechtliches Verfahren ist bei unserer o.a. Mandantin derzeit keines anhängig, die siebenjährige gesetzliche Frist zur Aufbewahrung von Büchern und 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 gem. 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

Wird ein Prüfungsauftrag für eine Wiederholungsprüfung erteilt, so ist das Fehlen einer Begründung, welche die Voraussetzungen für die Zulässigkeit der Wiederholungsprüfung darlegt, ein die Rechtsschutzinteressen der Partei verletzender Begründungsmangel. Soweit sich Prüfungsaufträge auch auf § 99 Abs. 2 FinStrG stützen, ist das Vorliegen der diesbezüglichen Voraussetzungen ("Tatverdacht") entsprechend zu begründen; dem kommt vor allem dann Bedeutung zu, wenn die Prüfung eine Wiederholungsprüfung ist. Widrigenfalls kann der Adressat des Prüfungsauftrages dessen Rechtmäßigkeit nicht beurteilen (Ritz, BAO, 5. Aufl., S 433).

Genau diese gesetzlich geforderten Rahmenbedingungen wurden im vorliegenden Prüfungsauftrag nicht eingehalten, weswegen der angefochtene Bescheid aus diesem Grund ersatzlos aus dem Rechtsbestand zu entfernen ist, da bei der M GmbH und Co KG bereits eine Abgabenprüfung die Umsatzsteuer sowie das Verfahren der einheitlichen gesonderten Gewinnermittlung gemäß § 188 BAO betreffend, stattgefunden hat.

Die Rechtswidrigkeit eines Prüfungsauftrages kann auch mit Antrag auf Aufhebung gem. § 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 gem. § 299 BAO ersatzlos aufzuheben.“

Da das Finanzamt über den Antrag betreffend Aufhebung des Prüfungsauftrages nicht innerhalb einer Frist von sechs Monaten entschied, erhob die Antragstellerin mit Schreiben vom 8.2.2018 beim Bundesfinanzgericht gemäß § 284 Abs. 1 BAO **Beschwerde wegen Verletzung der Entscheidungspflicht**.

Sie beantragte, das Bundesfinanzgericht möge

- a) in der Sache selbst erkennen, dem Antrag auf Aufhebung vom 27.7.2017 folgen und den Bescheid über einen Prüfungsauftrag aufheben
- b) in eventu der belangten Behörde eine kurze Frist setzen, den Antrag bescheidmäßig zu erledigen und den Bescheid über einen Prüfungsauftrag als rechtswidrig aufzuheben.

Das Bundesfinanzgericht trug daraufhin dem Finanzamt mit **Beschluss vom 06.03.2018** gemäß § 284 Abs. 2 BAO auf, bis spätestens 12.5.2018 über den Antrag zu entscheiden und eine Abschrift des Bescheides (samt Zustellnachweis) vorzulegen oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorliege. Der Beschluss wurde dem Finanzamt am 09.03.2018 zugestellt.

Die gesetzte Frist ist abgelaufen, ohne dass das Finanzamt dieser Aufforderung nachgekommen ist.

In einem **ergänzenden Schriftsatz vom 29.08.2019** brachte der steuerliche Vertreter vor, der Prüfungsauftrag vom 28.6.2017 sei von einer unzuständigen Behörde ausgestellt worden, da die Komplementärgesellschaft ihren Sitz am 02.02.2017 vom

Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes Wien ### in jenen des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 verlegt habe. Das Finanzamt Wien ### habe die geänderte Adresse der GmbH bereits am 16.02.2017 nachweislich in die Stammdaten eingetragen, den Akt aber rechtswidrig nicht abgetreten.

Da sich die örtliche Zuständigkeit des Betriebsfinanzamtes nach dem Ort der Geschäftsleitung richte, die sich im konkreten Fall bei der Komplementär-GmbH in 1030 Wien befunden habe, hätte der Prüfungsauftrag vom Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 ausgestellt und an die Komplementärgesellschaft zugestellt werden müssen, um in Rechtskraft erwachsen zu können.

Darüber hinaus sei die in keiner Weise konkretisierte „Begründung der Verdachtslage“ Teil des Spruches und nicht der Begründung des angefochtenen Bescheides. Der Absatz „Verdachtslage“ stehe vor dem Wort „Begründung“. Es sei aus dem angefochtenen Bescheid kein Verweis auf ein anderes Dokument ersichtlich.

Des Weiteren enthält der Schriftsatz einen Antrag auf schriftliche Zeugenbefragung. Herr N1 und Herr N2 von der Großbetriebsprüfung Z und Herr N3 von der Finanzstrafbehörde Wien seien zum Beweisthema zu befragen, wer den angefochtenen Prüfungs- und Nachschauauftrag unterfertigt, genehmigt und als staatliches Organ zu verantworten hat. Beantragt wurde auch die Vorlage des EDV-Logfiles des Finanzamtes Wien ### und der Großbetriebsprüfung Z zu diesem Beweisthema. Sollte die Anordnung einer finanzstrafrechtlichen Prüfung mündlich erfolgt sein, werde beantragt, den diesbezüglichen Aktenvermerk vorzulegen.

Schließlich beantragte der steuerliche Vertreter Akteneinsicht in den gesamten Verfahrensakt, sobald die diesbezüglichen Beweismittel dem Bundesfinanzgericht vorliegen.

Das Bundesfinanzgericht hat über den Aufhebungsantrag erwogen:

Eingangs ist festzuhalten, dass gemäß § 284 Abs. 3 BAO mit Ablauf der vom Bundesfinanzgericht dem Finanzamt gesetzten Frist bis 12.5.2018 die Zuständigkeit zur Entscheidung über den Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des Prüfungsauftrages vom 28.6.2017 auf das Bundesfinanzgericht übergegangen ist. Die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurde in der Säumnisbeschwerde nicht beantragt.

Nach Zurückweisung des Aufhebungsantrages mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts im ersten Verfahrensgang (BFG 18.10.2018, RS/7100025/2018) hob der Verwaltungsgerichtshof die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts mit Erkenntnis vom 25.4.2019, Ro 2019/13/0014 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes mit der Begründung auf, dass ein Antrag nach § 299 BAO betreffend einen Prüfungsauftrag zulässig ist.

Rechtsgrundlagen:

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.

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).

§ 148 BAO, BGBl. Nr. 194/1961 in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013 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 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.

Erwägungen:

1. Bescheidadressat, Parteifähigkeit

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 25.4.2019, Ro 2019/13/0014) hat in seinem aufhebenden Erkenntnis zum gegenständlichen Beschwerdefall festgehalten:

„Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur BAO beeinträchtigt die Auflösung einer KG oder OG und ihre Löschung im Firmenbuch jedenfalls so lange ihre Parteifähigkeit nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählt auch der Bund als Abgabengläubiger - noch nicht abgewickelt sind. Wenn es sich um Sachverhalte handelt, aufgrund derer eine KG oder OG Steuerschuldnerin oder Gewinnermittlungssubjekt sein kann, ist ein "Abwicklungsbedarf" im Sinne dieser Rechtsprechung gegeben (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131, VwSlg. 8806/F; 23.1.2019, Ra 2017/13/0033). Entgegen dem Vorbringen in der Revision ist die Revisionswerberin daher auch in diesem Verfahren als parteifähig zu beurteilen; der an die Revisionswerberin gerichtete (ihrer zustellbevollmächtigten Vertreterin unstrittig zugegangene) Prüfungsauftrag ist keine unwirksame "Nicht-Erledigung".“

Im vorliegenden Fall ist aufgrund des Inhalts des Prüfungsauftrages nicht ausgeschlossen, dass im Zuge der Außenprüfung Umstände hervorkommen, die zur Festsetzung von Abgabenverbindlichkeiten gegenüber der antragstellenden KG führen bzw. die KG Gewinnermittlungssubjekt sein kann. Im Sinne der zitierten Judikatur ist daher noch Abwicklungsbedarf vorhanden und ist die Parteifähigkeit aufrecht, auch wenn die Liquidation der Kapitalgesellschaft sowie der Antragstellerin bereits abgeschlossen wurde.

2. Zuständigkeit der Abgabenbehörde

Der Prüfungsauftrag (§ 148 BAO) ist von der zuständigen Abgabenbehörde auszustellen. Das Prüfungsorgan hat jeweils als Organ des zuständigen Finanzamtes zu handeln. Auch Betriebsprüfer der Großbetriebsprüfung handeln jeweils im Auftrag und im Namen des zuständigen Finanzamtes; die Großbetriebsprüfung selbst ist keine Behörde (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 148 Tz. 1). Prüfungen gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG sind keine finanzstrafbehördlichen Amtshandlungen, sondern solche des Abgabenverfahrens. § 99 Abs. 2 FinStrG ist nur ihr Veranlassungsgrund, nicht aber die verfahrensrechtliche Grundlage (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 147 Tz. 8). § 99 Abs. 2 FinStrG normiert bloß die Befugnis der Finanzstrafbehörde, Nachschau und Prüfungen anzuordnen, was lediglich einen behördeninternen Vorgang darstellt (siehe BFG 26.7.2019, RS 7100045/2019).

Rechtsgrundlagen für den verfahrensgegenständlichen Prüfungsauftrag vom 28.06.2017 sind § 147 BAO und § 99 Abs. 2 FinStrG. Eine Zuständigkeit des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde zur Ausstellung des Prüfungsauftrages ist nicht gegeben.

Im Übrigen ist eine Aufhebung gemäß § 299 BAO wegen Unzuständigkeit der Bescheidbehörde ab 01.01.2003 nicht mehr zulässig (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 299 Tz. 9).

3. Genehmigung des Prüfungsauftrages

Alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden müssen gemäß § 96 BAO die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat. An die Stelle der Unterschrift des Genehmigenden kann, soweit nicht in Abgabenvorschriften die eigenhändige Unterfertigung angeordnet ist, die Beglaubigung treten, dass die Ausfertigung mit der genehmigten Erledigung des betreffenden Geschäftsstückes übereinstimmt und das Geschäftsstück die eigenhändig beigesetzte Genehmigung aufweist. Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt.

Der verfahrensgegenständliche Prüfungsauftrag vom 28.6.2017 enthält den Hinweis, dass die Ausfertigung mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt wurde. Eine Unterschrift oder Beglaubigung war daher nicht erforderlich. Der Prüfungsauftrag gilt als durch den Leiter der im Prüfungsauftrag bezeichneten Abgabenbehörde als genehmigt.

Der von der Antragstellerin als Paraphe bezeichnete Schriftzug stellt keinen Akt der Genehmigung des Prüfungsauftrages dar, sondern dokumentiert lediglich auf einem Beiblatt zum Prüfungsauftrag den Prüfungsbeginn am 3.7.2017.

Aufgrund der eindeutigen Regelung des § 96 BAO ist der angefochtene Prüfungsauftrag in Hinblick auf die fehlende Unterschrift keinesfalls als „Nichtbescheid“ zu qualifizieren.

Soweit die Antragstellerin mit weiteren Einwendungen eine (bloße) Rechtswidrigkeit des Prüfungsauftrages geltend macht, ist eine Aufhebung nach § 299 BAO wegen Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ab 01.01.2003 nicht mehr zulässig (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 299 Tz. 9).

Der Vollständigkeit halber sei dennoch darauf hingewiesen, dass dem Prüfungsauftrag keine Verletzung von Verfahrensbestimmungen anhaftet. Ein mit einer Prüfung beauftragtes Organ muss (dienstrechtlich) nicht dem Personalstand der den Prüfungsauftrag erteilenden (sachlich und örtlich) zuständigen Abgabenbehörde angehören, es wird aber als deren Organ tätig; dies trifft insbesondere bei den Prüfern der Großbetriebsprüfung zu, die selbst keine Abgabenbehörde ist (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 148, § 299 Anm 3). Die auf dem Prüfungsauftrag genannten Prüfer der Großbetriebsprüfung werden daher als Organe des Finanzamtes ### tätig. Dass der Auftrag einen Hinweis auf die Zugehörigkeit der Prüfer zu einer bestimmten GroßBP enthalten müsse, geht aus dem Gesetz nicht hervor. Ebenso wenig besteht nach der BAO eine Vorschrift, dass Bescheide mit einem Rundsiegel versehen sein müssten (VwGH 14.1.1991, 90/15/0056). Der diesbezügliche Hinweis auf die DBP ist schon deshalb nicht zielführend, weil aus einer internen Behördenanweisung keine subjektiven Rechte für die Antragstellerin abgeleitet werden können (VwGH 22.2.2006, 2003/17/0249; VwGH 21.10.1993, 91/15/0005).

4. Verwehrung einer Selbstanzeige

Laut Vermerk auf dem "Beiblatt zum Prüfungsauftrag" ist trotz Vorladung kein Vertreter der antragstellenden KG zum angekündigten Prüfungsbeginn am 3.7.2017 erschienen. Der Vorwurf der Verwehrung der allfälligen Möglichkeit einer Selbstanzeige geht daher ins Leere.

5. Begründung der Verdachtslage

Die Antragstellerin rügt, dass der Prüfungsauftrag keine über die Wiederholung des Gesetzestextes hinausgehende Begründung enthalte, die Ausführungen zur Verdachtslage seien nicht konkretisiert. Dem ist zunächst entgegenzuhalten, dass eine unzureichende Bescheidebegründung allenfalls einen Verfahrensmangel bedingt, eine Aufhebung lediglich wegen Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften aber, wie bereits erwähnt, ab 1.1.2003 nicht mehr zulässig ist. Außerdem findet der Prüfungsauftrag seine Grundlage in den Bestimmungen des § 147 BAO, wonach die Abgabenbehörde alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse prüfen kann. Mit der Wiedergabe dieser Bestimmungen wurde der gegenständliche Prüfungsauftrag hinreichend begründet. Eine weitergehende Begründung sieht § 148 BAO auch nicht vor. Der Prüfungsauftrag enthält sehr wohl auch Ausführungen zur Verdachtslage, indem er ausführt, dass der Verdacht der Abgabenhinterziehung für die Jahre 2006 bis 2010 bei der Antragstellerin auf Grund der Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitsverpflichtung und dem Bewirken einer Steuerverkürzung bestehe. Da die Antragstellerin hier namentlich genannt wird, ist entgegen dem Einwand im Aufhebungsantrag auch klar, gegen wen sich der Verdacht der Abgabenhinterziehung richtet.

Der Einwand der nicht ausreichenden Begründung der Verdachtslage ist daher unzutreffend.

6. Verjährung

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hängt die Beantwortung der Frage, ob die für hinterzogene Abgaben vorgesehene zehnjährige Bemessungsverjährungsfrist zum Tragen kommt oder nicht, nicht vom Prüfungsauftrag ab, insbesondere auch nicht davon, ob in diesem auf § 99 Abs. 2 FinStrG Bezug genommen wird (vgl. VwGH 20.6.1990, 86/13/0168). Soweit betreffend das Jahr 2006 absolute Verjährung eingewendet wird, können auch Verhältnisse eines bereits absolut verjährten Zeitraums für die Erhebung der Abgaben der Folgejahre bedeutsam sein. Eine Außenprüfung soll nämlich der Prüfung aller für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen Verhältnisse dienen (§ 147 Abs. 1 BAO).

Der für diese Beurteilung relevante Sachverhalt wird aber regelmäßig erst im Zuge der Außenprüfung festgestellt, weshalb ein Prüfungsauftrag nicht deshalb rechtswidrig sein kann, weil er sich allenfalls auf bereits verjährte Zeiträume erstreckt. Da eine Außenprüfung der Prüfung aller für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen Verhältnisse dient, und auch Verhältnisse eines bereits absolut verjährten Zeitraums für die Erhebung

der Abgaben der Folgejahre bedeutsam sein können, kann auch darin, dass der Prüfungsauftrag vom 28.6.2017 das Jahr 2006, für welches die absolute Verjährungsfrist bereits abgelaufen war, einbezieht, keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Abgesehen von der Frage, ob eine zur Aufhebung des Prüfungsauftrags nach § 299 Abs. 1 BAO Anlass gebende Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Entscheidung über einen diesbezüglichen Antrag weiters von Bedeutung, dass es sich dabei um eine Ermessensentscheidung handelt (vgl. Zorn, VwGH: Prüfungsauftrag gesondert anfechtbar, RdW 2019, 422). Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit" in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben" beizumessen (z.B. VwGH 25.3.1992, 90/13/0238). Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (z.B. VwGH 30.1.2001, 99/14/0067). Die Prüfung der für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, zumal im Hinblick auf den konkret vorliegenden Verdacht einer Abgabenverkürzung, ist zweifellos im öffentlichen Interesse gelegen und dient der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dass das Dulden von Prüfungshandlungen bzw. die Vorlage im Zuge der Außenprüfung abverlangter Unterlagen - auch für die bereits absolut verjährten Abgaben des Jahres 2006 - berechnete Interessen der Antragstellerin in einer derart unangemessenen Weise beeinträchtigen würden, dass diesen gegenüber dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Vorrang einzuräumen wäre, hat die Antragstellerin nicht dargetan. Sohin wäre, selbst wenn dem Prüfungsauftrag eine im Aufhebungsantrag behauptete Rechtswidrigkeit anhaften würde, von einer Aufhebung aus Ermessensüberlegungen Abstand zu nehmen.

Ergänzend ist festzustellen, dass Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden können (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 207, Tz. 8).

7. Verbotene Wiederholungsprüfung

Die Verletzung des Verbotes einer wiederholten Prüfung desselben Zeitraumes ist an sich sanktionslos und kann lediglich im Zuge der Ermessensübung bei der Lösung der Frage, ob tatsächlich eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorgenommen werden soll, Berücksichtigung finden (vgl. VwGH 20.6.1990, 86/13/0168; 19.10.1999, 98/14/0118; 26.11.1996, 92/14/0212). Im Übrigen gilt die einschränkende Bestimmung des § 148 Abs. 3 BAO nicht für Prüfungen gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG.

8. Anträge lt. Beschwerdeergänzung vom 29.8.2019

a. Während der steuerliche Vertreter im Aufhebungsantrag ausdrücklich die Zuständigkeit des Finanzamtes Wien ### geltend machte, wendete er im Schriftsatz vom 29.8.2019 ein,

dass der Prüfungsauftrag wegen der Verlegung der Geschäftsleitung der Komplementär-GmbH von einem örtlich unzuständigen Finanzamt ausgestellt worden sei. Dem ist entgegenzuhalten, dass selbst im Fall der Unzuständigkeit ein Bescheid nicht nichtig, sondern (bloß) rechtswidrig wäre (VwGH 22.4.2009, 2007/15/0074). Eine Aufhebung gemäß § 299 BAO wegen Unzuständigkeit ist aber nicht zulässig (siehe oben Pkt. 2.).

b. Die Ausführungen, wonach der Absatz des Prüfungsauftrages mit der Überschrift „Verdachtslage“ Teil des Spruches sei, ist offenbar iZm den Beschwerdeausführungen zum Punkt „keine ausreichende Begründung der Verdachtslage“ zu verstehen. Der ergänzende Einwand des steuerlichen Vertreters ändert aber nichts an der rechtlichen Beurteilung unter Pkt. 5 (siehe oben). Wie bereits ausgeführt ist der Abschnitt des Prüfungsauftrages mit der Überschrift „Begründung“ bereits als ausreichende Begründung anzusehen. Darüber hinaus sind auch die Ausführungen des Prüfungsauftrages mit der Überschrift „Verdachtslage“ (zum Inhalt siehe Pkt. 5) – ungeachtet dessen, dass nach der formalen Gestaltung des Prüfungsauftrages erst danach die Überschrift „Begründung“ folgt - inhaltlich als weitere Begründung heranzuziehen. Es handelt sich bei dem Absatz „Verdachtslage“ keineswegs um einen Teil des Bescheidspruches. Unter dem Spruch eines Bescheides wird nämlich die Willenserklärung der Behörde mit einem normativen Inhalt verstanden (*Ritz*, BAO⁶, § 93 Tz 5). Ein solcher Inhalt ist dem in Rede stehenden Bescheidteil aber nicht zu entnehmen.

c. Zum Antrag auf Zeugeneinvernahme sowie Vorlage des EDV-Logfiles zum Beweisthema, wer den Prüfungsauftrag unterfertigt, genehmigt und als staatliches Organ zu verantworten hat, ist darauf zu verweisen, dass der Prüfungsauftrag als durch den Leiter der auf dem Prüfungsauftrag bezeichneten Abgabenbehörde als genehmigt gilt („Genehmigungsfiktion“, siehe Pkt. 3).

Wird das Beweisthema, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das beantragte Beweismittel erwiesen werden sollen, nicht genannt, so ist die Abgabenbehörde bzw das Verwaltungsgericht zu einer solcherart als Erkundungsbeweis anzusehenden Beweisaufnahme nicht verpflichtet (vgl zB VwGH 29. 3. 2017, Ra 2016/15/0023; VwGH 7. 7. 2011, 2008/15/0010).

Der gegenständliche Beweis Antrag ist als Erkundungsbeweis zu qualifizieren, da eine konkrete Tatsachenbehauptung nicht erkennbar ist. Der Antragstellerin soll damit erst die Möglichkeit eröffnet werden, Tatsachen kennenzulernen. Dem Beweis Antrag wird daher nicht gefolgt (siehe auch *Ritz*, BAO⁶, § 183 Tz 5).

Mangels Beweisaufnahme erübrigt sich die Gewährung der beantragten Akteneinsicht. Im Übrigen erfolgte durch den steuerlichen Vertreter am Bundesfinanzgericht bereits am 7.11.2018 eine Akteneinsicht in den beim BFG aufliegenden gesamten Verfahrensakt.

Zusammenfassend ergibt die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes, dass eine Rechtswidrigkeit des Bescheides über einen Prüfungsauftrag vom 28. Juni 2017 nicht vorliegt, weshalb der Antrag auf Aufhebung dieses Bescheides gemäß § 299 BAO vom 27. Juli 2017 als unbegründet abzuweisen war.

Zur 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. Die Frage, ob dem gegenständlichen Prüfungsauftrag eine zur Aufhebung nach § 299 BAO Anlass gebende Rechtswidrigkeit anhaftet, war einzelfallbezogen zu beurteilen. Gleiches gilt für die angestellten Ermessenserwägungen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor, weshalb die Revision spruchgemäß nicht zuzulassen war.

Wien, am 8. November 2019