

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch die 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 Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 29.11.2017 betreffend Abweisung des Antrages gemäß § 299 BAO vom 31.07.2017 auf Aufhebung des Prüfungs- und Nachschauauftrages vom 28.06.2017

I. beschlossen:

Der Beweisantrag auf Zeugeneinvernahme des Herrn Prüfer wird abgelehnt.

II. zu Recht erkannt:

II.I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Prüfungsauftrag vom 28.06.2017 ordnete das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO in Verbindung mit § 99 FinStrG betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2015 bei der Beschwerdeführerin (Bf) an; gleichzeitig erteilte das Finanzamt einen Nachschauauftrag gemäß § 144 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2016.

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

"Sachverhalt:

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

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

Gemäß § 90 BAO hat die Abgabenbehörde den Parteien die Einsicht und Abschriftnahme der Akten oder Aktenteile zu gestatten, deren Kenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung ihrer abgabenrechtlichen Interessen oder zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten erforderlich ist.

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

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

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

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

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

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

Bescheid über einen Prüfungsauftrag

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

- Prüfer
- H

Gegenstand der Außenprüfung - Zeiträume:

Einkommensteuer 2006 - 2015

Gegenstand der finanzstrafrechtlichen Prüfung - Zeiträume:

Einkommensteuer 2006 - 2015

Verdachtslage:

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

Begründung:

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

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

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

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

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

Nachschauauftrag

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

- Prüfer
- H

Gegenstand der Nachschau - Zeiträume:

Einkommensteuer 2016 - 2016

Begründung:

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

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

Begründung:

-) Unzuständigkeit der "bescheid"ausstellenden Behörde

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

§ 99 Abs 2 FinStrG lautet: "Die Finanzstrafbehörde ist auch befugt, zur Klärung des Sachverhaltes 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."

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

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

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

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

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

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

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

Dies ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben und in keiner Weise am "Bescheid" erkennbar. Der "Bescheid" ist mit keiner einem Organ des Finanzamts zuordenbaren Unterschrift sondern lediglich mit einer unlesbaren Paraphe gezeichnet. Eine Paraphe ist keine Unterschrift (vgl. VwGH 13.10.1994, 93/09/0302), denn eine Unterschrift ist ein "Gebilde aus Buchstaben einer üblichen Schrift, aus der ein dritter, der den Namen des Unterzeichneten nicht kennt, diesen Namen aus dem Schriftbild noch herauslesen

kann" (z.B. VwGH 17.05.2001, 2001/16/0062; VwGH 27.08.2008, 2006/15/0165; VwGH 29.09.2010, 2007/13/0120).

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

Weder Herr Prüfer noch Herr H sind Organe des Finanzamts Wien 12/13/14 Purkersdorf.

Weiters trägt der "Bescheid" kein Rundsiegel des Finanzamts

12/13/14 Purkersdorf, obwohl dies gemäß DBP 3.1.2.

enthalten sein muss (vgl. Watzinger in Koller/Schuh/Woischitzschläger (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung: Kapitel 3.5. Prüfungsauftrag S. 4: Inhalt des Prüfungsauftrags)

-) Verwehrung der allfälligen Möglichkeit einer Selbstanzeige

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

-) 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 gemäß § 99 FinStrG rechtfertigen sollen, sind in keiner Weise ausgeführt und ausreichend konkretisiert.

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

Es bleibt **vollkommen unklar** gegen wen der "Verdacht einer Abgabenhinterziehung für die Jahre 2006 bis laufende bei der Bf aufgrund der Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitsverpflichtung" besteht und wie dies kausal für das Bewirken einer Steuerverkürzung sein könnte.

Ist auf dem Prüfungsauftrag keine einer bestimmten Person zur Last gelegte Tat erkennbar, zB eine schuldhafte Abgabenverkürzung wegen Nichterklärung bestimmter

Einnahmen, so ist eine Prüfung auf Grundlage des § 99 Abs 2 FinStrG unzulässig (Binder in Koller/Schuh/Woischitzschläger (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung: Prüfung gemäß § 99 Abs 2 FinStrG, 8.4).

-) Prüfungsauftrag über verjährte Zeiträume

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

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

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

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

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

-) Verbotene Wiederholungsprüfung

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

Eine Nachschau kommt beispielsweise in Betracht zur Erhebung,

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

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

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

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

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

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

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

Hinsichtlich des Antragsvorbringens wurde ausgeführt:

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

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

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

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

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

Der Prüfungsauftrag ist von der zuständigen Abgabenbehörde auszustellen. Das Prüfungsorgan hat jeweils als Organ des zuständigen Finanzamtes zu handeln. Da die Großbetriebsprüfung selbst keine Behörde ist, handeln die Betriebsprüfer der Großbetriebsprüfung jeweils im Namen und im Auftrag des zuständigen Finanzamtes.

Der antragsgegenständliche Prüfungsauftrag wurde durch ein Organ des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf (als ausstellende Behörde im Prüfungsauftrag ersichtlich) und aufgrund dessen Willenaktes in einem automatisationsunterstützten Verfahren erstellt.

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

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

ad 3) Verwehrung der allfälligen Möglichkeit einer Selbstanzeige:

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

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

ad 4) Keine ausreichende Begründung der Verdachtslage

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

ad 5) Prüfungsauftrag über verjähzte Zeiträume

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

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

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

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

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

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

Die Großbetriebsprüfung prüfe in 16 parallel Fällen, wobei in all diesen Fällen DI Dr. R V der wahre Machthaber sei. Dieser sei ebenfalls im Aufsichtsrat und Vorstandsvorsitzender der CS AG.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Weiters wird die Ladung und Einvernahme von Herrn Prüfer / Großbetriebsprüfung Salzburg als Zeugen im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 06.12.2018 zum Beweisthema, wer den angefochtenen Prüfungsauftrag unterfertigt und genehmigt habe, sowie die Einsicht in den gesamten Abgabenakt der Bf für den prüfungsgegenständlichen Zeitraum 2006 - 2015 beantragt.

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

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

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

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

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

Die BAO selbst enthält keine Definition des Begriffes "Rechtsmittel". Allerdings behandle der 7. Abschnitt der BAO mit dem Titel "Rechtsschutz" in Teil A. die "Ordentlichen Rechtsmittel". Dazu zählt die BAO die "Bescheidbeschwerde" (§ 243 BAO) sowie den "Vorlageantrag" (§ 264 BAO). Die Aufhebung nach § 299 BAO zähle nicht dazu. Für die "Ordentlichen Rechtsmittel" im Sinne des Teiles A. gelten die Bestimmungen der §§ 243 - 292 BAO.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Der VwGH sieht daher den Antrag nach § 299 BAO als zusätzlich zu einem Rechtsmittel zulässig an. Ein Antrag nach § 299 BAO und ein Rechtsmittel schließen einander nicht aus (VwGH 30.06.2015, 2013/17/0009 mit Hinweis auf Staringer,

Rechtskraftdurchbrechungen über Antrag im Abgabenverfahren in Holoubek/Lang, Rechtskraft im Verwaltungs- und Abgabenverfahren, 270). Wäre ein Antrag nach § 299 BAO ein Rechtsmittel, so wäre er nicht zusätzlich zu einem Rechtsmittel zulässig, da das Antragsrecht dann bereits durch das Rechtsmittel verbraucht wäre.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Analogieverbot

Unserer Ansicht nach bestehe auch keinerlei Raum für die Annahme einer "planwidrigen Lücke". Eine Lücke ist nach der Rechtsprechung nur dort anzunehmen, wo das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und immanenten Teleologie, unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist und wo seine Ergänzung nicht etwa einer vom Gesetz gewollten Beschränkung widerspricht. Die bloße Meinung, eine Regelung sei wünschenswert, reiche zur Annahme einer Gesetzeslücke nicht hin (VwGH 07.09.2006, 2006/16/0044).

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

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

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

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

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

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

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

Unverhältnismäßiger Nachteil

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

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

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

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

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

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

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

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

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

In der mündlichen Verhandlung am 06.12.2018 wurde ergänzend vorgebracht:

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

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

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

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

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

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

Anlässlich der mündlichen Verhandlung tätigte der Prüfer folgende Zeugenaussage:

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

Antwort: Die im Akt befindliche Unterschrift ist die Unterschrift von Herrn Prüfer.

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

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

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

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

Frage der Richterin: Wer hat den Prüfungsauftrag genehmigt?

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

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

Frage der Richterin: Warum prüft die Großbetriebsprüfung-Salzburg die Bf?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Zeuge: kk als zuständiger Finanzstrafreferent des Finanzamtes.

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

Frage der Richterin: Zu welchem Finanzamt gehört kk?

Zeuge: kk ist der zuständige Referent des Finanzamtes.

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

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

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

Zeuge: Ich bessere mich aus, die Beteiligung der Bf an der JM KG war unter anderem der Anlass, dass die Bf als natürliche Person von der Großbetriebsprüfung geprüft wurde. Man

könnte auch sagen, sie ist die Aufsichtsratsvorsitzende bzw. im Aufsichtsrat der CS AG gewesen.

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

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

Vertreter als steuerlicher Vertreter: Ist es richtig, dass der Prüfungsfall der Bf von Leiter der Großbetriebsprüfung-Salzburg zugeteilt wurde?

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

Bestehen Zweifel, dass die grundsätzliche Zuständigkeit der Großbetriebsprüfung für die CS AG vorliegt?

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

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

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

Zeuge: Zum Zeitpunkt der Prüfung war die Aufsichtsratsvorsitzende bzw. im Aufsichtsrat der CS AG die Bf Dr. R V war der CEO.

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

Zeuge: Ja seit 2009.

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

Dieses Mail wird zum Akt genommen.

Zeuge: In diesem Zusammenhang ist weiters anzumerken, dass ein Strafverfahren gegen Dr. R V und die Bf anhängig war, weshalb Herr Leopold als Finanzstrafbehörde im Auftrag des Straflandesgerichtes zuständig wurde.

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

Zeuge: Dies wurde in der Stellungnahme zur Dienstaufsichtsbeschwerde ausführlich dargestellt. Grundsätzlich findet immer zuerst eine normale Prüfung statt und erst wenn strafrechtliche Aspekte offenkundig werden, wird der Strafreferent als zuständige Behörde einbezogen und auf dessen Anordnung der Prüfungsauftrag nach § 99 FinStrG ausgedehnt. Es gab auch gegen Herrn DI Dr. R V ein gerichtliches Finanzstrafverfahren, wobei zuerst auch in diesem Fall der Prüfungsauftrag nach § 147 BAO ausgestellt wurde. Erst als finanzstrafrechtliche Aspekte sichtbar wurden, wurde auch dieser Prüfungsauftrag nach § 99 FinStrG ausgedehnt.

Im Rahmen der Zeugeneinvernahme legte Herrn Prüfer ein Mail von Herrn kk an Frau Richterin vor, in dem schriftlich festgehalten wurde, dass der Prüfungsauftrag bezüglich der CS AG mündlich und andere erteilt wurde.

Gegen diese Entscheidung vom BFG 25.02.2019, RV/7103951/2018 wurde Revision an den Verwaltungsgerichtshof, GZ VwGH vom 11.12.2019, Ro 2019/13/0021 erhoben, der das Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben hat.

Es war daher neuerlich zu entscheiden.

Die mündliche Senatsverhandlung wurde für den 13.02.2020 angesetzt, mit Schreiben vom 27.01.2020, eingelangt beim Bundesfinanzgericht am 30.01.2020 wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Entscheidung durch den Senat zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Beweiswürdigung

Der von der Bf im Antrag geschilderte Sachverhalt deckt sich mit der Aktenlage und wird der Entscheidung zugrunde gelegt. Zudem ergibt sich aus der Einvernahme des Außenprüfers nachvollziehbar und von der Bf unbestritten, der technische Ablauf der Ausstellung des verfahrensgegenständlichen Prüfungs- und Nachschauaufträge.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob der Prüfungsauftrag bzw. der Nachschauauftrages vom 28.6.2017 wegen Unrichtigkeit des Spruches gemäß § 299 BAO aufzuheben ist.

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Eine Aufhebung lediglich wegen Verletzung wesentlicher

Verfahrensvorschriften oder wegen Unzuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde ist ab 01.01.2003 nicht mehr zulässig (Ritz, BAO Kommentar⁶, § 299, Tz 9, 10).

I. Ablehnung Beweisantrag

§ 183 BAO normiert:

- (1) *Beweise sind von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen.*
- (2) *Die Abgabenbehörde kann die Beweisaufnahme auch im Wege der Amtshilfe durch andere Abgabenbehörden vornehmen lassen.*
- (3) *Von den Parteien beantragte Beweise sind aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, daß die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellte, daß die Beweise in der offensichtlichen Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind. Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.*
- (4) *Den Parteien ist vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeföhrten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern.*

Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH ist ein Beweisantrag nur dann erheblich, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung, wenn sie schon nicht (sachverhalts-)erheblich ist, zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine (sachverhalts-)erhebliche Tatsache zu gewinnen (vgl. VwGH 28.06.1995, 93/16/0116; VwGH 31.03.2003, 98/14/0164; VwGH 19.05.2015, 2013/16/0016). Für die Bf ist das Beweisthema, "wer den angefochtenen Prüfungs- und Nachschauauftrag unterfertigt, genehmigt und als staatliches Organ zu verantworten hat".

Ein Prüfungsauftrag ist ein Bescheid (vgl. VwGH 25.04.2019, Ro 2019/13/0014, Rn 26 mwN). Gemäß § 96 BAO bedürfen Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung. Derartige Ausfertigungen gelten als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt. Aus dem Prüfungsauftrag ist eindeutig zu erkennen, dass dieser mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt wurde (vgl. VfGH 16.12.1987, G 110/87 ua; Ritz, BAO⁶, § 96 Tz 6). Es ist daher aufgrund § 96 BAO eindeutig klar, dass dem Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde der Prüfungsauftragsbescheid zuzurechnen ist. Damit ist das Beweisthema, "wer den angefochtenen Prüfungs- und Nachschauauftrag unterfertigt, genehmigt und als staatliches Organ zu verantworten hat", aber keine Tatsache, deren Klärung zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine erhebliche Tatsache zu gewinnen.

Im Übrigen ist anzumerken, dass die Einvernahme des Herrn Prüfer als Zeuge in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht zu RV/7103951/2018 am 06.12.2018 erfolgt ist.

Der Beweisantrag ist daher abzulehnen.

II. Aufhebung nach § 299 BAO des Prüfungs- bzw Nachschauauftrages

Die Bf begeht die Aufhebung des Bescheides über einen Prüfungsauftrag gemäß § 299 BAO. Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH ist ein Antrag auf Aufhebung eines Prüfungsbescheides gemäß § 299 BAO zulässig (vgl. VwGH 11.12.2019, Ro 2019/13/0021 mit Verweis auf VwGH 25.04.2019, Ro 2019/13/0014). Zu prüfen im vorliegenden Fall ist daher, ob sich der Spruch des Prüfungsauftrages als nicht richtig erweist.

Die Argumentation der Bf ist einerseits darauf gerichtet, dass der Prüfungsbescheid nichtig und alternativ rechtswidrig sei.

- Akteneinsicht:

§ 90 Abs. 1 BAO regelt, dass die Abgabenbehörde den Parteien die Einsicht und die Abschriftnahme der Akten und Aktenteile zu gestatten hat, deren Kenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung ihrer abgabenrechtlichen Interessen oder zur Füllung abgabenrechtlicher Pflichten erforderlich ist. Von der Akteneinsicht ausgenommen sind Beratungsprotokolle, Amtsvorträge, Erledigungsentwürfe und sonstige Schriftstücke (Mitteilungen anderer Behörden, Meldungen, Berichte und dergleichen), deren Einsichtnahme eine Schädigung berechtigte Interessen dritter Personen herbeiführen würde (Abs. 2). Dass eine Verweigerung der Akteneinsicht im konkreten Fall vorliege, weil eine solche nicht vor Erstellung des Prüfungsauftrages gewährt wurde, ist weder aus § 90 BAO noch der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zu entnehmen, derzufolge das Recht der Akteneinsicht insoweit besteht, als die Akteneinsicht zur Ausführung des Rechtsmittels im Verwaltungsverfahren erforderlich ist, und zeitlich mit dem Abschluss des Rechtsmittelverfahrens begrenzt ist (VwGH 19.12.1958, 1275/55).

Auch wenn die Gewährung der Akteneinsicht seitens der Großbetriebsprüfung erst nach Zustellung des Prüfungsauftrages erfolgt ist, wurde damit nicht aufgezeigt, dass der verfahrensgegenständliche Prüfungsauftrag rechtswidrig erlassen worden wäre.

Wie bereits oben ausgeführt wäre auch im Fall des Vorliegens der Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften - wie hier der behaupteten Verweigerung der Akteneinsicht - eine Aufhebung gemäß § 299 BAO ab dem 01.01.2003 nicht mehr zulässig. Das diesbezügliche Beschwerdevorbringen betreffend die verspätete bzw. unvollständige Akteneinsicht kann daher nicht zu einer Aufhebung des Prüfungsauftrages gemäß § 299 Abs. 1 BAO führen.

- Unzuständigkeit der „bescheid“ausstellenden Behörde

Wie die belangte Behörde in der Begründung des bekämpften Bescheides zutreffend ausführt, ist eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG

keine finanzstrafbehördliche Amtshandlung, sondern eine Amtshandlung des Abgabenverfahrens. Die genannte Bestimmung ist nicht verfahrensrechtliche Grundlage der Prüfung, sondern lediglich ihr Veranlassungsgrund. Demgemäß gelten für das Prüfungsverfahren die Bestimmungen der BAO inklusive aller Zuständigkeitsregeln (VwGH 03.10.1990, 86/13/0081). Von diesem Grundsatz bestehen nach § 99 Abs. 2 2. Satz FinStrG nur zwei Ausnahmen: Für Prüfungen welche nach § 147 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführt werden, gilt weder die Ankündigungspflicht des § 148 Abs. 5 BAO noch das Verbot der Wiederholungsprüfung iSd § 148 Abs. 3 BAO (siehe dazu unten).

Hinzu kommt, dass selbst für den Fall, dass eine unzuständige Behörde den Prüfungs-/ Nachschauauftrag ausgestellt hätte, nochmals darauf hinzuweisen ist, dass eine Aufhebung nach § 299 BAO wegen Unzuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde ab 01.01.2003 nicht mehr zulässig ist (Ritz, BAO Kommentar⁶, § 299 Tz 9).

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

Der Prüfungsauftrag (§ 148 BAO) ist von der zuständigen Abgabenbehörde auszustellen. Das Prüfungsorgan hat jeweils als Organ des zuständigen Finanzamts zu handeln. Auch Betriebsprüfer der Betriebsprüfung handeln jeweils im Auftrag und im Namen des zuständigen Finanzamts; die Großbetriebsprüfung selbst ist keine Behörde (Ritz, BAO⁶, § 148 Tz 1). Feststeht aber, dass die Großbetriebsprüfung-Salzburg bundesweit für Prüfungsfälle zuständig werden kann (Ritz, BAO⁶, § 9 Tz 3).

Prüfungen gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG sind keine finanzstrafbehördlichen Amtshandlungen, sondern solche des Abgabenverfahrens. § 99 Abs. 2 FinStrG ist nur ihre Veranlassung, nicht aber die verfahrensrechtliche Grundlage (Ritz, BAO⁶, § 147 Tz 8).

Die Rechtsgrundlagen für den verfahrensgegenständlichen Prüfungs- bzw. Nachschauauftrag vom 28.06.2017 sind § 147 BAO und § 99 Abs. 2 FinStrG. Die mit solchen Maßnahmen betrauten Organe haben insoweit auch die Befugnisse der Organe der Finanzstrafbehörde.

Die Bf erkennt eine Nichtigkeit des Bescheides durch die fehlende Unterschrift des genehmigenden Organs der belangten Behörde. Dazu ergibt sich: Ein Prüfungsauftrag ist ein Bescheid (vgl. VwGH 25.04.2019, Ro 2019/13/0014, Rn 26 mwN). Gemäß § 96 BAO bedürfen Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung. Derartige Ausfertigungen gelten als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt. Aus dem Prüfungsauftrag ist eindeutig zu erkennen, dass dieser mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt wurde (vgl. VfGH 16.12.1987, G 110/87 ua; Ritz, BAO⁶, § 96 Tz 6). Der vorgebrachte Einwand der Bf ist daher unbegründet.

Der Prüfung und Nachschauauftrag vom 28.06.2017 enthält den Hinweis, dass die Ausfertigung mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt wurde, weshalb

er keiner Unterschrift oder Beglaubigung bedurfte und daher als durch den Leiter der auf dem Auftrag bezeichneten Abgabenbehörde als genehmigt gilt. Aufgrund der eindeutigen Regelung des § 96 BAO liegt sohin keine Rechtswidrigkeit des Prüfungsauftrags vor (BFG 17.07.2018, RS/7100021/2018).

Die Bf moniert zusätzlich, dass der Bescheid kein Rundsiegel der belangten Behörde enthalte, was diesen nichtig mache. Hierzu genügt es darauf hinzuweisen, dass im Lichte der Rechtsprechung des VwGH ein Amtssiegel (Rundsiegel) in der BAO nicht gefordert (vgl. VwGH 23.02.1994, 90/13/0075) und ein Fehlen daher rechtlich bedeutungslos ist (vgl. VwGH 16.12.1981, 2900/80).

Die Bf erkennt die Nichtigkeit des Bescheides zudem darin, dass der Prüfungsauftrag die Namen aller mit der Vornahme der Betriebsprüfung beauftragten Prüfungsorgane enthalten müsse. Werde die Prüfung von der Großbetriebsprüfung durchgeführt, so müsse der Prüfungsauftrag einen Hinweis, welcher Großbetriebsprüfung der/die Prüfer angehört/ angehören, enthalten. Dies sei nicht der Fall. Dazu ergibt sich: Die Großbetriebsprüfung ist keine Behörde. Sie ist „bloßer Hilfsapparat“ (vgl. VfGH 12.10.1993, V 63/93) des jeweils zuständigen Finanzamtes und handelt jeweils im Auftrag und im Namen des zuständigen Finanzamtes (vgl. Ritz, BAO⁶ § 49 Tz 4 sowie § 148 Tz 1). Dass daher die im Prüfungsauftrag angeführten Organwälter selbst nicht Organe der belangten Behörde sind, ist irrelevant. Denn die Großbetriebsprüfung handelt im Auftrag und im Namen der belangten Behörde.

Im Übrigen stellt der von der Antragstellerin als Paraphe bezeichnete Schriftzug keinen Akt der Genehmigung des Prüfungsauftrages dar, sondern dokumentiert auf einem Beiblatt zum Prüfungsauftrag, datiert mit 03.07.2017 den Prüfungsbeginn.

Der rechtswirksam an die zustellbevollmächtigte Vertreterin zugestellte Prüfungsauftrag ist daher keine unwirksame „Nichterledigung“.

- Verwehrung der Möglichkeit der Selbstanzeige

Laut dem unbestritten gebliebenen Vermerk auf dem verfahrensgegenständlichen Prüfungsauftrag vom 28.06.2017 ist trotz Vorladung kein Vertreter der Bf zum angekündigten Prüfungsbeginn am 03.07.2017 erschienen. Das diesbezügliche Vorbringen zur Verwehrung der Möglichkeit einer Selbstanzeige geht daher schon aus diesem Grund ins Leere. Weiters ist die Beurteilung, ob der Bf allenfalls die Möglichkeit einer Selbstanzeige verwehrt wurde, für die Frage der rechtswirksamen Erlassung des Prüfungsauftrages unerheblich.

- keine ausreichende Begründung der Verdachtslage

Rechtsgrundlage des verfahrensgegenständlichen Prüfungsauftrages vom 28.06.2017 ist neben § 147 BAO auch § 99 Abs. 2 FinStrG. Zur Verdachtslage wird im Prüfungsauftrag ausgeführt: „Es besteht der Verdacht der Abgabenhinterziehung für die Jahre 2006 bis laufende bei der Bf aufgrund Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitsverpflichtung und Bewirken einer Steuerverkürzung“. Der Einwand der

mangelhaften Begründung der Verdachtslage ist daher unbegründet (BFG 17.07.2018, RS/7100021/2018). Außerdem ist festzuhalten, dass eine allenfalls festzustellende unzureichende Bescheidbegründung einen Verfahrensmangel bedingt, wobei gemäß § 299 Abs. 1 BAO eine Aufhebung wegen Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften wie bereits erwähnt ab 01.01.2003 nicht mehr zulässig ist.

Aus dem Prüfungsauftrag geht klar hervor, gegen wen sich der Verdacht der Abgabenhinterziehung gerichtet hat, sodass auch eine mangelnde Dokumentation der Anordnung bei der Abgabenbehörde keine Rechtswidrigkeit des Prüfungsauftrages nach sich zieht.

- verbotene Wiederholungsprüfung

Gemäß § 148 Abs. 3 BAO darf für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist, ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden, wenn bestimmte näher definierte Ausnahmen vorliegen.

Die Bf führt in ihrem Aufhebungsantrag selbst aus, dass seit 15.12.2015 eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 stattfinde. Wie dem Akteninhalt und den Ausführungen der Bf zu entnehmen ist, war diese Prüfung zum Zeitpunkt der Erlassung des verfahrensgegenständlichen Bescheides noch nicht beendet. Aus dem Wortlaut des § 148 Abs. 3 BAO ist ersichtlich, dass eine Wiederholungsprüfung nur dann vorliegen kann, wenn für den Zeitraum und die Abgabenarten bereits eine Außenprüfung durchgeführt und abgeschlossen wurde, was hier jedenfalls nicht der Fall war. Es liegt also schon per definitionem keine Wiederholungsprüfung vor. Es handelt sich vielmehr um eine Ausdehnung der Prüfung auf weitere Zeiträume und eine Ergänzung der Rechtsgrundlage im Hinblick auf § 99 FinStrG.

Gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG ist die Finanzstrafbehörde befugt, zur Klärung des Sachverhaltes Nachschauen und Prüfungen im Sinne der Abgaben- oder Monopolvorschriften anzuordnen. Nach dem 2. Satz der zitierten Bestimmung gelten in solchen Prüfungsfällen die einschränkenden Bestimmungen des § 148 Abs. 3 und 5 BAO - und damit auch das Verbot der Wiederholungsprüfung - nicht. Die mit einer solchen Maßnahme betrauten Organe haben insoweit auch die Befugnisse der Organe der Finanzstrafbehörden. Daraus ist ersichtlich, dass selbst im Fall einer gegebenen Wiederholungsprüfung eine solche nicht unzulässig ist, wenn sie wie im verfahrensgegenständlichen Fall von der Finanzstrafbehörde angeordnet wurde.

Hinzu kommt, dass ein Verstoß gegen das Verbot der Wiederholungsprüfung sanktionslos bleibt (VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0044) und solcherart nur bei der Ermessensübung iZm einer Wiederaufnahme zu berücksichtigen ist (VwGH 20.06.1990, 86/13/0018; VwGH 24.09.1996, 93/13/0018). Daraus ist ersichtlich, dass auch ein gegebener Verstoß gegen das Verbot der Wiederholungsprüfung nicht zur Aufhebung eines Prüfungsauftrages nach § 299 BAO führen kann.

- Prüfungsauftrag über verjähzte Zeiträume:

Nach der Rechtsprechung des VwGH 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. Maßgebend ist lediglich, ob es der für die Abgabenfestsetzung relevante Sachverhalt zulässt, die Vorfrage, dass die festzusetzenden Abgaben hinterzogen wurden, rechtlich positiv zu beurteilen (VwGH 20.6.1990, 86/13/0168).

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 verjähzte Zeiträume erstreckt. Dass 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 28.06.2017 das Jahr 2006, für welches die absolute Verjährungsfrist bereits abgelaufen war einbezieht, keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Wie § 299 Abs. 1 BAO zu entnehmen ist, handelt es sich bei dieser Bestimmung um eine Ermessensentscheidung deren Voraussetzung zunächst die Feststellung der Rechtswidrigkeit ist. 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 im Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung von „Angemessenheit“ im Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das „öffentliche Interesse insbesondere an der Erhebung der Abgaben“ beizumessen (VwGH 25.03.1992, 90/13/0238). Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (VwGH 30.01.2001, 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 bereits absolut verjähzte Abgaben des Jahres 2006 - berechtigte Interessen der Antragstellerin in einer derart unangemessenen Weise beeinträchtigen würde, 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 Prüfungs- und Nachschauauftrag eine im Aufhebungsantrag behauptete Rechtswidrigkeit anhaften würde, von einer Aufhebung aus Ermessensgründen Abstand zu nehmen (BFG 03.09.2019, RS/7100045/2019; BFG 18.09.2019, RV/7102583/2019).

Im vorliegenden Fall erweist sich der Spruch des Prüfungsauftragsbescheides nicht als unrichtig. Die belangte Behörde wies daher den Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO zu Recht ab. Die Beschwerde ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

Nachschauftrag

Die Bf begeht die Aufhebung des Nachschauftrages gemäß § 299 BAO, weil dieser rechtswidrig ergangen sei.

Gemäß § 144 Abs. 1 BAO kann für Zwecke der Abgabenerhebung die Abgabenbehörde bei Personen, die nach abgabenrechtlichen Vorschriften Bücher oder Aufzeichnungen zu führen haben, Nachschau halten.

Im Lichte der VwGH-Rechtsprechung stellt die Nachschau ihrer Grundkonzeption nach eine beaufsichtigende Maßnahme dar, die eher der äußerlichen Kontrolle dient (vgl. VwGH 05.07.1999, 98/16/0145; VwGH 21.12.2000, 2000/16/0303; VwGH 20.11.2012, 2008/13/0243; vgl. Ritz, BAO⁶, § 144 Tz 4). Jedoch ist auch die Nachschau eine Maßnahme, die der beaufsichtigenden kontrollierenden und feststellenden Wahrnehmung von Vorgängen in ihren Gegebenheiten dient (vgl. Stoll, BAO II, 1608).

Worin die Rechtswidrigkeit des Nachschauftrages liegt, führt die Bf in ihrer Beschwerde nicht weiter aus. Dass die Ausstellung eines Nachschauftrages für „2016 - 2016“ rechtswidrig sein soll, erschließt sich für das Bundesfinanzgericht nicht. Das Vorbringen der Bf, dass im Rahmen einer Nachschau die Bücher nur hinsichtlich ihrer formellen Ordnungsmäßigkeit, nicht jedoch auch in inhaltlicher Hinsicht geprüft werden dürfen, vermag die Rechtswidrigkeit des Nachschauftrages nicht darzulegen, unabhängig davon, dass sich diese Ansicht aus § 144 BAO nicht ableiten lässt (vgl. Ritz, BAO⁶, § 144 Tz 3 mwN).

Da der Nachschauftrag daher nicht rechtswidrig ergangen ist, ist die Beschwerde in diesem Punkt ebenfalls abzuweisen.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß § 25a Abs. 2 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen ein Erkenntnis oder einen Beschluss 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.

Hinsichtlich der Ablehnung des Beweisantrages folgt das Bundesfinanzgericht der Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 28.06.1995, 93/16/0116; VwGH 31.03.2003, 98/14/0164; VwGH 19.05.2015, 2013/16/0016). Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Hinsichtlich der Abweisung der Beschwerde folgt das Bundesfinanzgericht ebenfalls der Rechtsprechung des VwGH. Zur Zulässigkeit des Antrages auf Aufhebung des Prüfungs- und Nachschauauftrages siehe VwGH 25.04.2019, Ro 2019/13/0014; zur Notwendigkeit eines Rundsiegels siehe VwGH 23.02.1994, 90/13/0075; zum Inhalt des Bescheidspruches siehe VwGH 30.09.2004, 2004/16/0098 bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen direkt aus dem Gesetz (vgl. § 96 BAO zur Zurechnung eines mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellten Bescheides).

Die Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 6. Februar 2020