

GZ. RM/5100009/2016

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch den Geschäftsführer G. betreffend Ausübung unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt durch ein Organ des Finanzamtes Grieskirchen Wels durch

- Erlassung eines Ergänzungsauftrages vom 18.05.2016
- 5 Telefonate im Zeitraum vom 19.4.2016 bis zum 12.5.2016

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Im Zuge einer Außenprüfung der belangten Behörde über die Umsatzsteuer 10/2014-12/2014, 03/2015-02/2016 führte der Betriebsprüfer im Zeitraum vom 19.4.2016 bis zum 12.5.2016 verschiedene Telefonate mit dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin durch.

Zudem wurde dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin am 25. April 2016 vorab der Prüfungsauftrag über die Außenprüfung betreffend die Umsatzsteuer 10/2014-12/2014, 03/2015-02/2016 per E-Mail übermittelt.

Am 2.5.2016 wurde der Prüfungsauftrag über die Außenprüfung betreffend die Umsatzsteuer 10/2014 . 12/2014, 03/2015-02/2016 zur Kenntnis gebracht und eine Ausfertigung ausgefolgt.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde die Bf. vom Prüfungsorgan teilweise per E-Mail bzw. teilweise per Telefon um Auskunft über einzelne Sachverhaltsfragen ersucht. Am 12. und 18. Mai 2016 wurden schriftlich Ergänzungsaufträge zu einzelnen Fragen der Buchführung gestellt.

Mit dem Anbringen vom 15.6.2016 brachte die Beschwerdeführerin (Bf.) eine "Dienstaufsichtsbeschwerde" gegen die von Herrn B. P., Betriebsprüfer des Finanzamtes Grieskichen Wels, im Zuge einer Betriebsprüfung konkret bezeichneten gesetzten "Maßnahmen" ein. Der Bf. schilderte den Hergang des Verfahrens wie folgt:

"Bereits zum Zeitpunkt der ersten telefonischen Kontaktaufnahme am 19.04.2016 war bereits mind. ein Auszahlungsansuchen auf Vorsteuerguthaben seit längerem im FA Grieskirchen eingelangt, und die Auszahlung bereits überfällig. Diesen Umstand habe ich auch gleich zur Sprache gebracht. Der Beamte teilte mir darauf hin mit, dass er die Auszahlung nicht frei geben wird, weil er davon ausgeht, dass wir die langen Zahlungsziele nur zur Finanzierung des Unternehmens benutzen, und ihn das missfällt das hier ein EA Rechner einem bilanzierenden Unternehmen Rechnungen mit so langen Zahlungszielen ausstellt. Als ich den Beamten darauf angesprochen habe, auf welcher Rechtsgrundlage seine Feststellung beruht, ist er dieser Fragestellung ausgewichen. Darauf habe ich dem Beamten gesagt die Rechnungen haben keine Formalfehler, die Leistungserbringung ist korrekt erfolgt, und es hat auch schon teilweise Verkäufe gegeben. Weiters habe ich dem Beamten mitgeteilt, das er bei der Verwerfung der Vorsteueransprüche wenig Chancen haben wird, das hat auch bereits sein Kollege bereits vor einem dreiviertel Jahr erkannt, darum wird er auch die damalige BP ohne Bescheid abgebrochen haben. Dem Beamten war auch unklar warum die BP nicht zu Ende geführt wurde.

Im weiteren Gesprächsverlauf teilte mir Hr. P. mit, das dies seine erste Galerie ist die er prüfen muss, und er keine Kenntnisse über die Eigenheiten des Kunstmarktes hat. Darauf habe ich Hrn. P. mitgeteilt, das ich die schriftlichen Stellungnahmen auf seine natürlich viel ausführlicher und zeitaufwendiger ausführen muss.

Trotzdem bezweifle ich ob ein FA Beamter der gar keine Ahnung vom Kunstmarkt hat, überhaupt beurteilen kann, ob Einkäufe, Verkäufe, Verträge, Vereinbarungen, gegenseitige Leistungserbringungen, Werbemaßnahmen, Image bilden Maßnahmen, Kooperationen usw. für den Unternehmenserfolg relevant sind oder nicht.

Grundsätzlich sind alle Maßnahmen für den Image Aufbau, Stellung am Kunstmarkt, Marktmacht, Marktpower ins besonders die Namensbildung für Künstler, Museen, Kunsthändel und Galerien sehr Langfristige Strategien (3 bis 10 Jahre)

Auch die meisten An und Verkaufstrategien bewegen sich zwischen 3 und 7 Jahre. Die durchschnittliche Behaltestdauer von Unikaten und limitierten Edition liegt je nach Marktsegment zwischen 3 und 7 Jahren, bei Kunstwerken die auch als Investment eingesetzt werden können sogar bei 5 bis 10 Jahren."

Des weiteren gab die Bf. Auskunftsersuchen des Bf. zu einzelnen Geschäftsvorfällen und dessen Beantwortung wörtlich wieder.

Rechtslage

Gemäß Art 130 Abs 1 Z 2 B-VG erkennen die Verwaltungsgerichte über Beschwerden gegen die Ausübung unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt (Maßnahme).

Gemäß § 283 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) kann gegen die Ausübung unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt durch Abgabenbehörden wegen Rechtswidrigkeit Beschwerde (Maßnahmenbeschwerde) erheben, wer durch sie in seinen Rechten verletzt zu sein behauptet.

§ 141 BAO lautet:

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

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

§ 147 BAO lautet:

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

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

§ 148 BAO lautet:

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

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

hat der Prüfungsauftrag die den Gegenstand der Prüfung bildenden Abgabenarten und Zeiträume zu bezeichnen.

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

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

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

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

Nach § 149 BAO lautet:

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

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

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

Erwägungen

Mit der vorliegenden "Dienstaufsichtsbeschwerde" behauptet der Bf. die Überschreitung von Dienstbefugnissen durch Amtshandlungen eines namentlich genannten Betriebsprüfers der belasteten Behörde.

Für die Beurteilung von Anbringen kommt es auf den Inhalt und auf das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes an. Parteierklärungen im Verwaltungsverfahren sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, dh es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszwecks und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss (VwGH 30. 1. 2015, Ra 2014/17/0025).

In Hinblick auf diese Rechtslage ist das als "Dienstaufsichtsbeschwerde" bezeichnete Anbringen vom 15.6.2016, welches die Überprüfung der Rechtmäßigkeit von Amtshandlungen eines Betriebsprüfers begeht, als Beschwerde gemäß Art. 130 Abs 1 Z 2 B-VG in Behandlung zu nehmen.

Tauglicher Anfechtungsgegenstand einer Maßnahmenbeschwerde gemäß § 283 BAO ist

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

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

Die Beschwerdeführerin ist im gegenständlichen Fall offensichtlich umsatzsteuerpflichtig. Zwecks Überprüfung des Umfanges der Steuerpflicht wurde nach den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO) ein Ermittlungsverfahren eingeleitet und im Zuge dieses eine Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO vorgenommen.

Nach § 147 Abs. 1 BAO ist das Prüfungsorgan der belangten Behörde befugt, 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 zu prüfen (Außenprüfung). Im Zuge der Außenprüfung ist daher zu untersuchen, ob Bücher vollständig sind, sowie ob sie formell und sachlich richtig geführt werden. Dazu ist er nach § 143 BAO berechtigt, Auskunft über alle für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Tatsachen zu verlangen und zudem haben die Abgabepflichtigen gemäß § 141 Abs 1 BAO den Organen der Abgabenbehörde die Vornahme der zur Durchführung der Abgabengesetze notwendigen Amtshandlungen zu ermöglichen.

Hilfeleistungspflichten (Duldung, Mitwirkung) iSd. § 141 BAO können durch Zwangsstrafe (§ 111) erzwungen werden (vgl. *Fischerlehner*, Abgabenverfahren², § 141 Anm 4). Auch Auskunftsbegehren können in jedem Verfahrensabschnitt und für jeden Erhebungstyp, also im Ermittlungs-, Festsetzungs-, Einhebungs- und Einbringungsverfahren, im erstinstanzlichen Verfahren und im Rechtsmittelverfahren erfolgen. Die Abgabenbehörde ist selbst nach Erlassung eines Abgabenbescheids berechtigt, Auskünfte vom Bescheidadressaten zu verlangen (VwGH 7. 7. 2011, 2011/15/0060). Das Verlangen ist eine verfahrensleitende Verfügung iSd §§ 94 und 244 BAO. Die Auskunftserteilung ist mit Zwangsstrafe (§ 111) erzwingbar. Die Frage, wie weit das ein Berufsgeheimnis reicht, oder ob die Auskunftserteilung unzumutbar ist, kann im Zwangsstrafverfahren (§ 111 BAO) abschließend geklärt werden (vgl VwGH 16. 9. 1986, 85/14/0007).

Nach den Feststellungen des Gerichtes handelte das Prüfungsorgan der belangten Behörde im Zuge eines abgabenbehördlichen Verwaltungsverfahrens nach den oben zitierten Bestimmungen. In diesem Sinne stellen sowohl der Ergänzungsauftrag vom 18.5.2016, als auch die Telefonate, Verfahrensanordnungen bzw. Verfahrenshandlungen im diesbezüglichen Verfahren dar, welche abgesondert, nicht bekämpft werden können, zumal diesen Verfahrensanordnungen und Verfahrenshandlungen auch das Element der Unmittelbarkeit des Zwanges und Befehles fehlt. Die Regelungen über die Maßnahmenbeschwerde dienen nur der Schließung einer Lücke im Rechtsschutzsystem, nicht aber der Eröffnung einer Zweigleisigkeit für die Verfolgung ein und desselben Rechtes (vgl. VwGH 27.08.2008, 2008/15/0113). Was in einem Verwaltungsverfahren ausgetragen werden kann, kann daher nicht Gegenstand einer Maßnahmenbeschwerde sein. Im Beschwerdefall hat daher die Bf. die Rechtmäßigkeit der Verfahrensanordnungen in einem allfälligen Zwangsstrafenverfahren (§ 111 BAO) oder mit dem abschließenden Abgabenbescheid (Umsatzsteuerbescheid) zu bekämpfen. Aus diesem Grund erweist sich die Maßnahmenbeschwerde als unbegründet und war abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klarenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Zur Zustellung des Erkenntnisses

Das Bundesfinanzgericht versuchte eine Zustellung des Erkenntnisses an die in der Beschwerde angegebene Adresse in W..

Die Sendung kam mit dem Postvermerk zurück, dass die "Abgabestelle unbenutzt" sei.

Daher war das Erkenntnis neu auszufertigen und an zu Handen des Geschäftsführers zuzustellen.

Linz, am 28. Juli 2016