

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R, nach Übergang der Zuständigkeit auf das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung nach § 284 Abs. 3 BAO, über den Antrag der Ast., Adresse1, St.Nr.:****, vertreten durch stV., Adresse2, den an sie ergangenen Prüfungsauftrag des Finanzamtes Wien *** vom 28. Juni 2017 gemäß § 299 BAO aufzuheben, beschlossen:

1. Der Antrag wird als unzulässig zurückgewiesen.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Prüfungsauftrag vom 28.6.2017 ordnete das Finanzamt Wien *** eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO in Verbindung mit § 99 FinStrG betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 2006 bis 2011 bei der Antragstellerin an.

Mit Schreiben vom 27.7.2017 stellte die Antragstellerin den Antrag, den Prüfungsauftrag gemäß § 299 BAO aufzuheben.

Da das Finanzamt über diesen Antrag 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.

Das Bundesfinanzgericht trug daraufhin dem Finanzamt mit Beschluss vom 6.3.2018 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.

Da die gesetzte Frist abgelaufen ist, ohne dass das Finanzamt über den Antrag entschieden bzw. eine Abschrift des Bescheides vorgelegt oder angegeben hätte,

warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorliege, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 284 Abs. 3 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen.

Über den Antrag auf Aufhebung des Prüfungsauftrags wurde erwogen:

1. In dem von der einschreitenden steuerlichen Vertretung namens und im Auftrag der Antragstellerin eingebrachten Aufhebungsantrag wird zunächst vorgebracht, dass die Antragstellerin mit Beschluss vom tt.mm.2010 in Liquidation getreten sei und in weiterer Folge aufgrund der beendeten Liquidation am tt.mm.2011 im Firmenbuch gelöscht worden sei. Die ehemalige Komplementär GmbH sei in der Zwischenzeit ebenfalls in Liquidation getreten und nach einer seitens des zuständigen Finanzamtes gemäß § 160 Abs. 3 BAO ausgestellten und übermittelten steuerlichen Unbedenklichkeitsbescheinigung am tt.mm.2017 im Firmenbuch gelöscht worden. Alle Rechtsverhältnisse zu Dritten - insbesondere auch zum Abgabengläubiger aufgrund der abgeschlossenen Verfahren über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gem. § 188 BAO und Umsatzsteuerverfahren seien beendet und habe die Gesellschaft ihre Parteifähigkeit verloren. Bei dem "Bescheid" über einen Prüfungsauftrag handle es sich somit um einen Nichtbescheid, der keine Rechtskraft entfalten könne, da der Bescheidadressat rechtlich nicht mehr existiere.

Prüfungs- und Nachschauaufträge sind verfahrensleitende Verfügungen mit Bescheidcharakter (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, §148 Anm 2). Sie haben daher den für Bescheide geltenden Inhaltserfordernissen zu entsprechen und u.a. gemäß § 93 Abs. 2 BAO die Person zu nennen, an die sie ergehen. Gemäß § 280 Abs. 1 BAO haben Ausfertigungen von Erkenntnissen und Beschlüssen der Verwaltungsgerichte u.a. die Namen der Parteien zu enthalten. An nicht mehr existierende Rechtsgebilde gerichtete Erledigungen können keine Rechtswirksamkeit erlangen (z.B. VwGH 6.7.2006, 2006/15/0188).

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 (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Mai 1999, 99/15/0014, und vom 29. März 2006, 2001/14/0091). Zu diesen Rechtsverhältnissen zum Bund, die abgewickelt sein müssen, zählt auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO (vgl. *Kotschnigg*, ZUS 2012/12, 32f mwN; und *Ritz*, BAO4, § 79 Tz 11, sowie z.B. die hg. Erkenntnisse vom 25. November 2002, 2002/14/0133, RdW 2003, 59, vom 17. November 2004, 2000/14/0142, und vom 26. August 2009, 2004/13/0115). Wenn es sich um Sachverhalte handelt, aufgrund derer eine KG oder OG Steuerschuldnerin oder Gewinnermittlungssubjekt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. Jänner 2011, 2008/15/0218) sein kann, ist ein "Abwicklungsbedarf" im

Sinne der angeführten Rechtsprechung gegeben (vgl. dazu auch *Kotschnigg*, UFSaktuell 2005, 300, 305 sowie VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131).

Dem den Gegenstand des Aufhebungsantrags bildenden Prüfungsauftrag vom 28.6.2017 zufolge besteht bei der Antragstellerin der Verdacht der Abgabenhinterziehung auf Grund Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht für die Jahre 2006 bis 2011. Es ist damit nicht ausgeschlossen, dass im Zuge der Prüfung Sachverhalte hervorkommen, die zur Festsetzung (weiterer) Abgabenverbindlichkeiten gegenüber der Antragstellerin führen können, weshalb das Rechtsverhältnis gegenüber dem Abgabengläubiger noch nicht als beendet anzusehen und im Sinne der zitierten Rechtsprechung noch Abwicklungsbedarf vorhanden ist.

Es ist daher, auch was die Stellung des gegenständlichen Aufhebungsantrags und die Entscheidung über diesen Antrag betrifft, weiterhin von der Rechtsfähigkeit der Antragstellerin auszugehen.

2. Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Prüfungs- und Nachschauaufträge haben, wie bereits erwähnt, Bescheidcharakter.

Gemäß § 148 Abs. 4 BAO ist gegen einen Prüfungsauftrag ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. § 244 BAO bestimmt hiezu, dass nur das Verfahren betreffende Verfügungen erst in der Bescheidbeschwerde gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden können. Bei einer abgabenbehördlichen Prüfung getroffene Feststellungen werden regelmäßig einer abschließenden bescheidmäßigen Erledigung zugeführt, sodass eine allfällige Rechtswidrigkeit des Prüfungsauftrags (erst) in einer gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde geltend gemacht werden kann.

Der 7. Abschnitt der BAO, "Rechtsschutz", ist getrennt in Punkt A "Ordentliche Rechtsmittel" und Punkt B "Sonstige Maßnahmen". Zu letzteren gehören u.a. die Aufhebung nach § 299, die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Die einem Abgabepflichtigen nach Punkt B des 7. Abschnitts zustehenden Antragsbefugnisse stellen im Gegensatz zu den in Punkt A als ordentliche Rechtsmittel genannten Beschwerden an die Verwaltungsgerichte außerordentliche Rechtsmittel dar (vgl. VwGH 19.9.2001, 99/16/0049, betreffend Wiederaufnahme und Wiedereinsetzung, sowie Thienel/Zeleny, *Verwaltungsverfahren* 19, B 2, § 68 Anm 4, zu den vergleichbaren Regelungen der §§ 68, 69 und 71 AVG).

§ 148 Abs. 4 BAO spricht allgemein von "Rechtsmittel" und unterscheidet nicht zwischen ordentlichen und außerordentlichen Rechtsmitteln. Der Ausschluss der gesonderten Anfechtbarkeit eines Prüfungsauftrags bezieht sich daher nach Ansicht des erkennenden Gerichts schon dem Wortlaut des § 148 Abs. 4 BAO nach auch auf außerordentliche Rechtsmittel. Dafür spricht auch der Zweck des Gesetzes, die keine

Enderledigung einer Verwaltungsangelegenheit bildenden und die Überprüfung bzw. Feststellung abgabenrechtlich bedeutsamer Sachverhalte ermöglichenden Aufträge einer abgesonderten Anfechtung zu entziehen. Diesem Zweck würde es zuwiderlaufen, wäre der Ausschluss der abgesonderten Anfechtbarkeit in § 148 Abs. 4 BAO nur auf ordentliche und nicht auch auf außerordentliche Rechtsmittel zu beziehen.

Allenfalls wäre im Wege der Analogie darauf zu schließen, dass § 148 Abs. 4 BAO auch einem Antrag auf Aufhebung nach § 299 BAO entgegensteht. Eine durch Analogie zu schließende (planwidrige) Lücke ist dort anzunehmen, wo das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und immanenten Teleologie, unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist, und wo seine Ergänzung nicht etwa einer vom Gesetz gewollten Beschränkung widerspricht (vgl. VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0034).

Der Ausschluss eines abgesonderten Rechtsmittels gegen Prüfungsaufträge war in der BAO bereits verankert, als durch das AbgRMRefG, BGBl I Nr. 97/2002, das Antragsrecht auf Aufhebung nach § 299 BAO normiert wurde. Sollte dieses mit Wirkung ab 1.1.2003 geschaffene Antragsrecht nicht unter den Begriff "Rechtsmittel" in § 148 Abs. 4 BAO subsumiert werden können, so wäre § 148 Abs. 4 BAO im Hinblick auf Absicht und Ziel des Gesetzes, eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit von Prüfungsaufträgen - wohl auch, um einen ungehinderten Ablauf der Überprüfung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte zu gewährleisten - erst mit dem Rechtsmittel gegen einen nach Abschluss der Prüfung ergehenden Bescheid zuzulassen, unvollständig und dahingehend zu ergänzen, dass gegen einen Prüfungsauftrag auch ein Antrag auf Aufhebung nach § 299 BAO nicht zulässig ist. Wäre es zulässig, gegen einen Prüfungsauftrag mit einem auf § 299 BAO gestützten Aufhebungsantrag vorzugehen, dann wäre der in § 148 Abs. 4 BAO normierte Ausschluss der gesonderten Anfechtbarkeit eines Prüfungsauftrags praktisch obsolet, zumal ein solcher Antrag einem Abgabepflichtigen die Möglichkeit eröffnet, die Rechtmäßigkeit eines Bescheides in einer Weise in Frage zu stellen, die im Ergebnis der Erhebung einer Beschwerde gleichkommt (vgl. Ehrke, Verlängerung der Berufungsfrist auf ein Jahr?, SWK 16/2003, S 447). Es ist nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber des AbgRMRefG mit der Schaffung eines Antragsrechts auf Aufhebung, das nach den Erläuterungen dem Umstand geschuldet war, dass Aufhebungen nach § 299 BAO (im Unterschied zur bis dahin geltenden Rechtslage) keine Maßnahmen der Dienstaufsicht, auf die wesensmäßig kein Rechtsanspruch bestehen könne, seien, und eine Übereinstimmung mit den §§ 201, 293, 293a und 293b BAO bringen sollten, eine Beschränkung des in § 148 Abs. 4 BAO normierten Ausschlusses der Anfechtbarkeit von Prüfungsaufträgen gewollt hat.

Aus den genannten Gründen ist die Rechtsfolge des § 148 Abs. 4 BAO auch auf Aufhebungsanträge nach § 299 BAO zu beziehen. Damit schließt sich das erkennende Gericht der im BAO Kommentar⁶ von Ritz, § 148 Tz 5, enthaltenen Aussage, dass die Rechtswidrigkeit eines Prüfungsauftrages mit Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 geltend gemacht werden könne, nicht an.

Wird daher gegen einen Prüfungs- und Nachschauauftrag trotz § 148 Abs. 4 BAO ein abgesondertes Rechtsmittel eingebracht, so ist dieses als unzulässig zurückzuweisen (vgl. VwGH 3.10.1990, 86/13/0081).

Zur Frage der Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da zu der Rechtsfrage, ob gegen einen Prüfungsauftrag ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO zulässig ist, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, war die Revision spruchgemäß zuzulassen.

Wien, am 18. Oktober 2018