

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R. in der Beschwerdesache A-GmbH & Co KG, A-Straße, 1XXX Wien, vertreten durch Causa Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., Türkenschanzgasse 25 Tür 8, 1090 Wien, wegen behaupteter Verletzung der Entscheidungspflicht durch das Finanzamt Wien 2/20/21/22 betreffend die Erlassung der Beschwerdevorentscheidung bezüglich des Bescheides vom 20.7.2017, mit dem der Antrag vom 7.7.2017 auf Aufhebung des Prüfungsauftrags vom 28.6.2017 gemäß § 299 BAO abgewiesen wurde, zu Recht erkannt:

- Die Bescheidbeschwerde gegen den Bescheid vom 20.7.2017 betreffend Abweisung des Antrags gemäß § 299 BAO vom 7.7.2017 auf Aufhebung des Prüfungsauftrags vom 28.6.2017 wird nach Übergang der Zuständigkeit auf das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung nach § 284 Abs. 3 BAO als unbegründet abgewiesen.
- Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) A-GmbH & Co KG war eine mit Gesellschaftsvertrag vom 17.12.1996 gegründete Kommanditgesellschaft im Geschäftszweig "Verkehr". Über den beim Firmenbuch am 10.3.2010 eingelangten Antrag hinauf wurde der Beschluss über die Auflösung der im Firmenbuch unter der FN zzzzzzzd geführten Bf. am 13.3.2010 eingetragen. Die Löschung der Bf. wurde im Firmenbuch am 25.3.2011 registriert und die Gesellschaft aufgelöst.

Am 28.6.2017 wurde vom Finanzamt Wien 2/20/21/22 ein Bescheid über einen Prüfungsauftrag gemäß § 147 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG ausgefertigt. Gegenstand der Außenprüfung sowie der finanzstrafrechtlichen Prüfung waren die Umsatzsteuer sowie die Feststellungsverfahren der Jahre 2006 bis 2011.

Zur "Verdachtslage" wurde im Bescheid vom 28.6.2017 folgendes ausgeführt: "*Es besteht der Verdacht der Abgabenhinterziehung für die Jahre 2006 bis 2011 bei der A-GmbH & Co KG aufgrund Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitsverpflichtung und Bewirken einer Steuerverkürzung.*"

Der Antrag der Bf. vom 7.7.2017 betreffend Aufhebung des am 28.6.2017 erlassenen Bescheides über den "Prüfungsauftrag" gemäß § 299 BAO wurde mit Bescheid

vom 20.7.2017 abgewiesen. Als Begründung für den antragsabweisenden Bescheid führte das Finanzamt ins Treffen, dass in dem Antrag keine inhaltliche Rechtswidrigkeit des Bescheides sondern ausschließlich Nichtigkeit behauptet werde. Nach Ansicht des Finanzamts bleibe die Parteifähigkeit der KG auch nach Löschung im Firmenbuch bestehen (z.B. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131), womit der Prüfungsauftrag rechtswirksam zustellbar gewesen wäre.

Dem weiteren Einwand, der Bescheid wäre nichtig, weil nicht durch einen individuellen Willensakt eines Organwalters des Finanzamts 2/20/21/22 veranlasst, widerspreche, dass der Prüfungsauftrag automatisationsunterstützt erlassen worden wäre und daher gemäß § 96 BAO als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde als genehmigt gelte.

Mit der mit 1.8.2017 datierten Bescheidbeschwerde gegen den Bescheid vom 20.7.2017 betreffend Abweisung des Aufhebungsantrags gemäß § 299 BAO beantragte die steuerliche Vertreterin der A-GmbH & Co KG die ersatzlose Aufhebung des beschwerdegegenständlichen Bescheides vom 28.6.2017 gemäß § 299 BAO und die Stattgabe der Beschwerde gemäß § 278 BAO mit der nachfolgend zitierten Begründung:

- "Sachverhalt:

*Komplementärin unserer Mandantin von 20.5.2009 bis zur Löschung im Firmenbuch war die A-GmbH, FN xxxxx.*

*Mit Beschluss vom 10.3.2010 ist unsere" ... "Mandantin in Liquidation getreten und wurde in weiterer Folge aufgrund der beendeten Liquidation im Firmenbuch am 25.3.2011 gelöscht.*

*Die ehemalige Komplementär GmbH ist in der Zwischenzeit ebenfalls in Liquidation getreten und wurde in weiterer Folge aufgrund der beendeten Liquidation im Firmenbuch am 21.4.2017 gelöscht. Für die Löschung im Firmenbuch war die Vorlage einer aktuellen steuerlichen Unbedenklichkeitsbescheinigung gem. § 160 (3) BAO, die durch das zuständige Finanzamt Wien 2/20/21/22 zeitnah ausgestellt wurde, unumgänglich. Diese wurde vom zuständigen Finanzamt übermittelt, da keinerlei steuerliche Bedenken der Löschung des Rechtsträgers entgegenstanden, insbesondere da die maßgebenden Abgaben entrichtet worden sind.*

*Zum heutigen Tag sind alle Rechtsverhältnisse zu Dritten unserer" ... "Mandantin - insbesondere auch zum Abgabengläubiger aufgrund der abgeschlossenen Verfahren über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gem. § 188 BAO und Umsatzsteuerverfahren (letztmalig Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 21.6.2012) beendet und die Gesellschaft hat ihre Parteifähigkeit verloren.*

*Mit RSa Schreiben vom 21.6.2017 wurde Fr. N.N., die ehemalige Liquidatorin unserer" ... "Mandantin, für den 3.7.2017 vorgeladen, um in den Räumen der Groß-Betriebsprüfung Wien," ... " zu unterfertigen, dass ihr nachfolgender "Bescheid" über einen "Prüfungsauftrag" zur Kenntnis gebracht wurde, der Folgendes zum Inhalt hat:  
**"Bescheid über einen Prüfungsauftrag***

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

N.N.1

N.N.2

**Gegenstand der Außenprüfung - Zeiträume:**

*Umsatzsteuer 2006 - 2011*

*Feststellungsverfahren 2006 - 2011*

**Gegenstand der finanzstrafrechtlichen Prüfung-Zeiträume:**

*U, F 2006 - 2011*

**Verdachtslage:**

*"Es besteht der Verdacht der Abgabenhinterziehung für die Jahre 2006 bis 2011 bei der A-GmbH & Co KG 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.*

**Antrag:**

*Wir beantragen die ersatzlose Aufhebung des beschwerdegegenständlichen Bescheids gemäß § 278 BAO und die Stattgabe unseres Antrags auf Aufhebung des "Bescheides" über einen Prüfungsauftrag vom 28.6.2017 gem. § 299 BAO.*

**Begründung:**

**• Rechtlich nicht mehr existenter Bescheidadressat**

*Aufgrund der beendeten Liquidation der Personengesellschaft 2011, der Löschung aufgrund der beendeten Liquidation im Firmenbuch am 25.3.2011 und der Beendigung aller Rechtsverhältnisse zu Dritten - insbesondere auch des Abgabengläubigers aufgrund der abgeschlossenen Verfahren über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gem. § 188 BAO und Umsatzsteuerverfahren (letztmalig Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 21.6.2012) hat die Gesellschaft ihre Partefähigkeit verloren. Es sind alle Steuerschuldverhältnisse beendet.*

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

**• Unzuständigkeit der "bescheid"ausstellenden Behörde**

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

§ 99 (2) FinStrG lautet: "Die Finanzstrafbehörde ist auch befugt, zur Klärung des Sachverhaltes Nachschauen und Prüfungen im Sinne der Abgaben- ... vorschriften anzuordnen. Die einschränkenden Bestimmungen des § 148 Abs. 3 und 5 BAO gelten für solche Prüfungen nicht. Die mit einer solchen Maßnahme betrauten Organe haben insoweit auch die Befugnisse der Organe der Finanzstrafbehörden."

Gem. § 58 (1) FinStrG sind zur Durchführung des Finanzstrafverfahrens als Finanzstrafbehörde zuständig:

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

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

Für die Führung eines allfälligen Finanzstrafverfahrens und die **Ausstellung eines Prüfungsauftrages** gem. § 99 (2) FinStrG zuständig wäre im gegebenen Fall nicht das Finanzamt 2/20/21/22 sondern das **Finanzamt 9/18/19**. Der vorliegende "Bescheid" ist daher bereits aufgrund der Unzuständigkeit der belangten Behörde nichtig.

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

Weiters ist der gegenständliche Nichtbescheid auch deswegen nichtig, da sein Ergehen nicht durch einen individuellen Willensakt eines Organwalters der zuständigen Abgabenbehörde veranlasst wurde, da § 96 BAO vom Verständnis ausgeht, dass ein wirksamer Bescheid nur dann zustande kommt, wenn er auf die Genehmigung eines Organwalters der Behörde - im konkreten Fall dem Finanzamt Wien 2/20/21/22 - 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).

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

Weder Hr. N.N.2 noch Hr. N.N.1 sind Organe des Finanzamts 2/20/21/22, das im gegebenen Fall für die Ausstellung eines Prüfungsauftrags gem. § 99 (2) FinStrG obendrein eine unzuständige Behörde ist.

Weiters trägt der "Bescheid" kein Rundsiegel des Finanzamts Wien 2/20/21/22, obwohl dies gem. DBP 3.1.2. enthalten sein muss (vgl. Watzinger in Koller/ Schuh/ Woischitzschläger (Hrsg), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung: Kapitel 3.5. Prüfungsauftrag S. 4: Inhalt des Prüfungsauftrags).

- **Keine Begründung der Ermessensentscheidungen**

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

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Ermessensentscheidungen erfordern eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände. Diese Abwägung ist nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen (vgl. Ritz: BAO, 5. Auflage S. 904, Rz 53; UFS 8.3.2011, RV/3031-W/07).

Hinsichtlich des geübten Ermessens der - obendrein unzuständigen - Abgabenbehörde fehlt jegliche Begründung, weshalb eine unabdingbare gesetzliche Voraussetzung für den abweisenden Bescheid nicht erfüllt ist.

- **Verfahrensmängel gem. Judikatur des VwGH**

Der beschwerdegegenständliche Bescheid entspricht nicht den Anforderungen, die der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung an verwaltungsbehördliche Entscheidungen setzt (vgl. VwGH vom 21. Oktober 2014 Ro 2014/03/0076):

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. VwGH vom 20. März 2014, 2012/08/0024, und VwGH vom 21. Dezember 2010, 2007/05/0231) erfordert dies in einem ersten Schritt die eindeutige, eine Rechtsverfolgung durch die Partei ermöglichte und einer nachprüfenden Kontrolle durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts zugängliche konkrete Feststellung des der Entscheidung zugrunde gelegten Sachverhalts, in einem zweiten Schritt die Angabe jener Gründe, welche die Behörde im Falle des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse in Ausübung der freien Beweiswürdigung dazu bewogen haben, gerade jenen Sachverhalt festzustellen, und in einem dritten Schritt die Darstellung der rechtlichen Erwägungen, deren Ergebnisse zum Spruch des Bescheides geführt haben.

Bei Widersprüchen zwischen den Behauptungen und den Angaben der Verfahrenspartei und sonstigen Ermittlungsergebnissen bedarf es einer klaren und übersichtlichen Zusammenfassung der maßgeblichen, bei der Beweiswürdigung angestellten Erwägungen, damit der die Entscheidungen der Behörde vom Bundesfinanzgericht bzw. dem Verwaltungsgerichtshof auf ihre inhaltliche Rechtmäßigkeit überprüft werden kann. Eine den Anforderungen entsprechende Entscheidungsbegründung muss auch zu widersprechenden Beweisergebnissen im Einzelnen Stellung nehmen und schlüssig darlegen, was die Behörde veranlasst hat,

**dem einen Beweismittel mehr Vertrauen entgegenzubringen als dem anderen; die dabei vorgenommenen Erwägungen müssen schlüssig sein, das heißt mit den Gesetzen der Logik und dem allgemeinen menschlichen Erfahrensgut in Einklang stehen.**

Die drei logisch aufeinander aufbauenden und formal zu trennenden Elemente einer ordnungsgemäß begründeten verwaltunggerichtlichen Entscheidung bestehen sohin erstens in einer im Indikativ gehaltenen Tatsachenfeststellung, zweitens in der Beweiswürdigung und drittens in der rechtlichen Beurteilung.

Die bloße Zitierung von Beweisergebnissen wie z.B. von Zeugenaussagen ist weder erforderlich, noch hinreichend, eine Aufzählung aufgenommener Beweise mag zweckmäßig sein. Lässt eine Entscheidung die **Trennung dieser Begründungselemente** in einer Weise vermissen, dass die **Rechtsverfolgung** durch die Partei oder die **nachprüfende Kontrolle** durch die Gerichtshöfe öffentlichen Rechts **maßgeblich beeinträchtigt** wird, dann **führt ein solcher Begründungsmangel zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung schon aus diesem Grund.**

Gleiches gilt, wenn eine solche maßgebliche Beeinträchtigung sonst in einem Mangel an Klarheit bzw. Übersichtlichkeit der Zusammenfassung gründet.

Diese Verfahrensmängel betreffen im o.a. Bescheid, gegen den sich die gegenständliche Bescheidbeschwerde richtet, sowohl die *de facto* nicht existente Sachverhaltsdarstellung, die Ergebnisse der Beweiswürdigung als auch die rechtliche Würdigung.

- **keine ausreichende Begründung der Verdachtslage**

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

Der angefochtene "Bescheid" enthält keine Begründung, die über die **Wiederholung des Gesetzestextes** zu § 147 BAO bzw. § 99 FinStrG hinausgeht. Auch die Ausführungen zur Verdachtslage, die eine Prüfung gem. § 99 FinStrG rechtfertigen sollen, sind in keiner Weise ausgeführt und ausreichend konkretisiert.

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

Es bleibt **vollkommen unklar gegen wen** der "Verdacht einer Abgabenhinterziehung für die Jahre 2006 bis 2011 bei der A-GmbH & Co KG 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, z.B. 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 gem. § 99 Abs 2 FinStrG, S.4).

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

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

#### • **Prüfungsauftrag über verjähzte Zeiträume**

Gem. § 132 (1) BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre lang aufzubewahren bzw. solange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind.

Abgabenrechtliches Verfahren ist bei unserer "... Mandantin derzeit keines anhängig, die siebenjährige gesetzliche Frist zur Aufbewahrung von Büchern und Belegen ist für einen Gutteil des angegebenen Zeitraums der Außenprüfung sowie der finanzstrafrechtlichen Prüfung abgelaufen.

Darüber hinaus findet der Prüfungszeitraum jedenfalls seine Grenzen an der Festsetzungsverjährung und am Verbot einer Wiederholungsprüfung (Watzinger in Koller/Schuh/Woischitzschläger (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung: Kapitel 3 Prüfungszeitraum S. 2.: Der Prüfungszeitraum lt.BAO). Selbst wenn theoretisch eine Abgabenhinterziehung bestehen würde - was keinesfalls gegeben und somit für die Rechtmäßigkeit des Prüfungsauftrages die **abgabenrechtliche Festsetzungsverjährungsfrist gem. BAO für jedes einzelne Jahr zu untersuchen und zu begründen** ist - so wäre dennoch ein Teil des Zeitraums der Außenprüfung sowie der finanzstrafrechtlichen Prüfung - nämlich das Jahr 2006 - aufgrund der absoluten Verjährungsfrist von 10 Jahren verjährt.

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

Die Bescheidbeschwerde vom 1.8.2017 gegen den Bescheid vom 20.7.2017 betreffend Abweisung eines Aufhebungsantrages gemäß § 299 BAO wurde vom Finanzamt Wien 2/20/21/22 nicht erledigt.

Mit der beim Bundesfinanzgericht am 12.2.2018 eingelangten Säumnisbeschwerde gemäß § 284 Abs. 1 BAO vom 8.2.2018 betreffend die Verletzung der abgabenbehördlichen Entscheidungspflicht bezüglich der Beschweidbeschwerde gegen den Bescheid vom 20.7.2017 betreffend Abweisung eines Aufhebungsantrages gem. § 299 BAO stellte die steuerliche Vertretung der Bf. den Gang des Verfahrens betreffend Säumnis sowie des Sachverhalts dar und stellte die Anträge, das Bundesfinanzgericht möge

- a) in der Sache selbst erkennen, der Bescheidbeschwerde vom 1.8.2017 stattgeben und den Bescheid über einen "Prüfungsauftrag" vom 28.6.2017 aufheben,
- b) in eventu der belangten Behörde eine kurze Frist setzen, die fehlende Bescheidbeschwerde nachzuholen und den Bescheid über einen "Prüfungsauftrag" vom 28.6.2017 als rechtswidrig aufheben.

Mit Beschluss vom 26.2.2018 trug das Bundesfinanzgericht dem Finanzamt Wien 2/20/21/22 gemäß § 284 Abs. 2 BAO auf, bis spätestens 12.5.2018 über die Bescheidbeschwerde gegen den Bescheid vom 20.7.2017 betreffend Abweisung des in Rede stehenden Aufhebungsantrags gemäß § 299 BAO zu entscheiden und eine Abschrift des Bescheides vorzulegen oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorliegt. Dieser Beschluss wurde dem Finanzamt am 2.3.2018 zugestellt. Das Finanzamt kam dieser Aufforderung nicht nach.

Mit dem ergänzenden Schriftsatz vom 4.12.2018 zur RS/7100023/2018 wiederholte die steuerliche Vertretung der Bf. ihre bisherige Begründung für den Abgabencharakter des "Prüfauftrags" als Nichtbescheid, dass die Bescheidadressatin des Prüfungsauftrages, gegen den ein Aufhebungsantrag gem. § 299 BAO eingebracht wurde (anhängiges BFG-Verfahren RV/7100023/2018), seit langer Zeit vollbeendet und [bereits] seit dem 25.3.2011, somit seit mehr als siebeneinhalb Jahren (I) im Firmenbuch gelöscht (siehe beiliegender Firmenbuchauszug) sei.

Auch die ehemalige Komplementär GmbH sei vor längerer Zeit in Liquidation getreten und wäre nach Vorlage einer steuerlichen Unbedenklichkeitsbescheinigung mittlerweile vor mehr als eineinhalb Jahren im Firmenbuch gelöscht worden.

Für den Fall, dass die Bescheidadressatin aus der Sicht des Bundesfinanzgerichts tatsächlich noch rechtlich existiere, teilte die steuerliche Vertreterin ihre Rechtsansicht in Bezug auf die generelle Zulässigkeit eines Antrages auf Aufhebung eines Bescheides über einen Prüfungsauftrag gem. § 299 BAO wie folgt mit und ersuchte um entsprechende Würdigung:

- „Gemäß § 299 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.“

*Voraussetzung für eine Aufhebung aufgrund eines nach § 299 BAO gestellten Antrages ist nur, dass sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist. Der Spruch bzw. Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn er nicht dem Gesetz entspricht (VwGH 30.6.2015, 2013/17/0009). Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für*

die Anwendbarkeit des § 299 Abs 1 BAO nicht ausschlaggebend (VwGH 30.6.2015, 2013/17/0009).

Gemäß § 148 Abs. 4 BAO ist gegen einen „Prüfungsauftrag“ lediglich ein „abgesondertes Rechtsmittel“ nicht zulässig.

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

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

Die BAO selbst enthält keine Definition des Begriffes „Rechtsmittel“. Allerdings behandelt 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 zählt 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 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 besteht 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 erachtet.

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 26.4.2012, 2009/15/0119).

Daraus folgt, 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 kann im

Rechtsmittelverfahren daher nicht mehr ersetzt werden (Ritz, BA<sup>6</sup> § 299 Rz 43a; VwGH 28.10.2014, VwGH 2012/13/0116; VwGH 22.5.2014, 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 hat das Verwaltungsgericht bei einem Rechtsmittel die volle Kognitionsbefugnis (vgl § 278 BAO) und kann den Bescheid in jede Richtung ändern. Das Gleiche gilt 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 setzt 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) gibt es hingegen kein Neuerungsverbot (§ 270 BAO).*

*Bei einer Entscheidung über einen Antrag nach § 299 BAO handelt 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 30.6.2015, 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 besteht 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 wird 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, BAO<sup>6</sup> § 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 iSd § 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 auch 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 UFS 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).*

*Das Bundesministerium für Finanzen vertritt zumindest die Ansicht, dass verfahrensleitende Verfügungen iSd § 94 BAO nach § 299 BAO aufgehoben werden können (BMF 3.2.2003, 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 gem. § 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 gem. § 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 ErlRV 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 besteht 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, reicht zur Annahme einer Gesetzeslücke nicht hin (VwGH 7.9.2006, 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 unseren Antrag auf Aufhebung gem. § 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 II<sup>7</sup> Rz 99 mit Hinweis auf VwGH 30.9.1994, 93/08/0254; 22.2.2011, 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, BAO<sup>6</sup> § 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. Die KG ist jedoch bereits seit Jahren liquidiert und im Firmenbuch gelöscht worden.*

*Selbst die Aufbewahrungspflicht gem. § 132 BAO hat aus unserer Sicht, soweit dies die den gesamten Prüfungszeitraum betrifft, bereits geendet. Es ist rechtlich nicht erträglich, ohne nähere Begründung an einer Prüfung mitwirken zu müssen, die über einen verjährten Zeitraum bei einer seit Jahren vollbeendeten und im Firmenbuch gelöschten Gesellschaft erfolgt.*

*Diese Mitwirkungspflichten sind unverhältnismäßig im Vergleich zu dem nicht vorhandenen und nicht dargelegten Interesse an der Prüfung der Beschwerdeführerin. Das Finanzamt hat bis heute keinen das Verfahren abschließenden Bescheid erlassen, sodass die Revisionswerberin keine Möglichkeit hat, anderweitig gegen die Einleitung oder Durchführung der Prüfung vorzugehen.*

Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bf. vom 26.3.2019 wurden die Anträge auf mündliche Verhandlung sowie Senatsentscheidung im gegenständlichen Verfahren aus verwaltungsökonomischen Gründen zurückgezogen. Die Zurückziehung der Anträge wurde damit begründet, dass mit dem ergänzenden Schriftsatz vom 4.12.2018 die Rechtsansicht zur grundsätzlichen Rechtsfrage des gegenständlichen Verfahrens erläutert worden wären. Vom BFG wären ähnlich gelagerte Fälle in den vergangenen Monaten entschieden und in weiterer Folge von der Rechtsvertreterin der Bf. vor dem Verwaltungsgerichtshof mit ordentlicher Revision angefochten worden.

Der wesentliche Unterschied im gegenständlichen Verfahren liege aus Sicht der Bf. darin, dass der angefochtene Bescheid dadurch, dass die Bf. seit mehr als siebeneinhalb Jahren (!) im Firmenbuch gelöscht worden wäre und steuerrechtlich nicht mehr existent sei, ein Nichtbescheid sei, weshalb er aus diesem Grund aufzuheben sei.

Da der Verwaltungsgerichtshof die wesentliche Rechtsfrage noch nicht entschieden habe, werde aus Sicht der Bf. eine mündliche Verhandlung mit einer Senatsentscheidung im jetzigen Verfahrensstadium keine neuen Erkenntnisse bringen.

#### **Über die Säumnisbeschwerde gemäß § 284 Abs. 1 BAO wurde erwogen:**

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass ein Bescheid über einen "Prüfungsauftrag" am 28.6.2017 erlassen wurde, der mit Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO vom 7.7.2017 angefochten wurde. Gegen den Bescheid vom 20.7.2017 betreffend Abweisung des zuvorgenannten Aufhebungsantrages gemäß § 299 BAO wurde die Beschwerde vom 1.8.2017 erhoben. Aufgrund der beim BFG am 12.2.2018 eingelangten Säumnisbeschwerde gemäß § 284 Abs. 1 BAO als Folge der Nichterlassung einer Beschwerdevorentscheidung, mit der das Finanzamt über die zuvor genannte Bescheidbeschwerde vom 1.8.2017 absprechen hätte können, wurde die belangte Behörde mit dem Beschluss des BFG vom 26.2.2018 gemäß § 284 Abs. 2 BAO beauftragt, über die in Rede stehende Beschwerde vom 1.8.2017 innerhalb einer Frist von drei Monaten ab 12.2.2018 zu entscheiden. Die Frist des § 284 Abs. 2 BAO verstrich.

#### **Maßgebliche Rechtsgrundlagen:**

§ 284 BAO (Säumnisbeschwerde), BGBl. Nr. 194/1961 in der Fassung BGBl. I Nr. 105/2014, lautet:

- "(1) Wegen Verletzung der Entscheidungspflicht kann die Partei Beschwerde (Säumnisbeschwerde) beim Verwaltungsgericht erheben, wenn ihr Bescheide der Abgabenbehörden nicht innerhalb von sechs Monaten nach Einlangen der Anbringen oder nach dem Eintritt zur Verpflichtung zu ihrer amtsweigigen Erlassung bekanntgegeben (§ 97) werden. Hierzu ist jede Partei befugt, der gegenüber der Bescheid zu ergehen hat.
- (2) Das Verwaltungsgericht hat der Abgabenbehörde aufzutragen, innerhalb einer Frist von bis zu drei Monaten ab Einlangen der Säumnisbeschwerde zu entscheiden und gegebenenfalls eine Abschrift des Bescheides vorzulegen oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorliegt. Die Frist kann einmal verlängert werden, wenn die Abgabenbehörde das Vorliegen von in der

*Sache gelegenen Gründen nachzuweisen vermag, die eine fristgerechte Entscheidung unmöglich machen. Wird der Bescheid erlassen oder wurde er vor Einleitung des Verfahrens erlassen, so ist das Verfahren einzustellen.*

*(3) Die Zuständigkeit zur Entscheidung geht erst dann auf das Verwaltungsgericht über, wenn die Frist (Abs. 2) abgelaufen ist oder wenn die Abgabenbehörde vor Ablauf der Frist mitteilt, dass keine Verletzung der Entscheidungspflicht vorliegt.*

*(4) Säumnisbeschwerden sind mit Erkenntnis abzuweisen, wenn die Verspätung nicht auf ein überwiegendes Verschulden der Abgabenbehörde zurückzuführen ist.*

*(5) Das Verwaltungsgericht kann sein Erkenntnis vorerst auf die Entscheidung einzelner maßgeblicher Rechtsfragen beschränken und der Abgabenbehörde auftragen, den versäumten Bescheid unter Zugrundelegung der hiermit festgelegten Rechtsanschauung binnen bestimmter, acht Wochen nicht übersteigender Frist zu erlassen. Kommt die Abgabenbehörde dem Auftrag nicht nach, so entscheidet das Verwaltungsgericht über die Beschwerde durch Erkenntnis in der Sache selbst.*

*(6) Partei im Beschwerdeverfahren ist auch die Abgabenbehörde, deren Säumnis geltend gemacht wird.*

*(7) Sinngemäß sind anzuwenden:*

- a) § 256 Abs. 1 und 3 (Zurücknahme der Beschwerde),*
- b) § 260 Abs. 1 lit. a (Unzulässigkeit),*
- c) § 265 Abs. 6 (Verständigungspflichten),*
- d) § 266 (Vorlage der Akten),*
- e) § 268 (Ablehnung wegen Befangenheit oder Wettbewerbsgefährdung),*
- f) § 269 (Obliegenheiten und Befugnisse, Ermittlungen, Erörterungstermin),*
- g) §§ 272 bis 277 (Verfahren),*
- h) § 280 (Inhalt des Erkenntnisses oder des Beschlusses)."*

Aufgrund des Beschlusses des BFG vom 26.2.2018 gemäß § 284 Abs. 2 BAO, mit dem das Bundesfinanzgericht das Finanzamt beauftragt hat, über die in Rede stehende Beschwerde vom 1.8.2017 innerhalb einer Frist von drei Monaten ab 12.2.2018 zu entscheiden, in Verbindung mit der Tatsache, dass das Finanzamt die Entscheidungsfrist verstreichen hat lassen, ist § 284 Abs. 3 BAO zufolge mit Ablauf der vom Bundesfinanzgericht dem Finanzamt Wien 2/20/21/22 gesetzten Frist [11.5.2018] die Zuständigkeit zur Entscheidung über die "Bescheidbeschwerde gegen den Bescheid vom 20.7.2017 betreffend Abweisung eines Aufhebungsantrags gem. § 299 BAO" auf das Bundesfinanzgericht übergegangen.

**Über die Bescheidbeschwerde gegen den Bescheid vom 20.7.2017  
betreffend Abweisung des Antrags gemäß § 299 BAO vom 7.7.2017  
auf Aufhebung des Prüfungsauftrags vom 28.6.2017 wurde erwogen:**

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass ein Bescheid über einen "Prüfungsauftrag" am 28.6.2017 erlassen wurde, der mit Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO vom 7.7.2017 angefochten wurde. Gegen den Bescheid vom 20.7.2017 betreffend Abweisung des zuvorgenannten Aufhebungsantrages gemäß § 299 BAO wurde die Beschwerde vom

1.8.2017 erhoben. Strittig ist, ob der in Rede stehende Prüfungsauftrag vom 28.6.2017 mittels Antrags gemäß § 299 BAO anfechtbar ist.

### **Maßgebliche Rechtsgrundlagen:**

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 14/2013, 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.

Nach Ritz, BAO<sup>6</sup> § 299 Rz 9ff, gestattet § 299 Aufhebungen, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Eine Aufhebung lediglich wegen Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften (§ 299 Abs 1 lit c aF) oder wegen Unzuständigkeit der Bescheidbehörde (§ 299 Abs 1 lit a aF) ist ab 1. Jänner 2003 nicht mehr zulässig.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs 1 nicht ausschlaggebend.

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059).

Gemäß § 147 Abs. 1 BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 124/2003, kann die Abgabenbehörde bei jedem, der zur Führung von Büchern oder von Aufzeichnungen oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet ist, jederzeit alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse prüfen (Außenprüfung).

§ 148 BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 14/2013 lautet:

- *"(1) Die von der Abgabenbehörde mit der Vornahme von Außenprüfungen beauftragten Organe haben sich zu Beginn der Amtshandlung unaufgefordert über ihre Person auszuweisen und den Auftrag der Abgabenbehörde auf Vornahme der Prüfung (Prüfungsauftrag) vorzuweisen.*
- (2) Der Prüfungsauftrag hat den Gegenstand der vorzunehmenden Prüfung zu umschreiben. Soweit es sich nicht um eine unter § 147 Abs. 2 fallende Prüfung handelt, hat der Prüfungsauftrag die den Gegenstand der Prüfung bildenden Abgabenarten und Zeiträume zu bezeichnen.*
- (3) Für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist, darf ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden*
  - a) *zur Prüfung von Abgabenarten, die in einem früheren Prüfungsauftrag nicht enthalten waren;*
  - b) *zur Prüfung, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303) gegeben sind,*

c) im Beschwerdeverfahren auf Veranlassung (§ 269 Abs. 2) des Verwaltungsgerichtes, jedoch nur zur Prüfung der Begründung der Bescheidbeschwerde (§ 250 Abs. 1 lit. d) oder neuer Tatsachen und Beweise (§ 270).

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

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

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

Gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG, BGBl. Nr. 129/1958 idF BGBl. I Nr. 118/2015 ist die Finanzstrafbehörde auch befugt, zur Klärung des Sachverhaltes Nachschauen und Prüfungen im Sinne der Abgaben- oder Monopolvorschriften anzuordnen. Die einschränkenden Bestimmungen des § 148 Abs. 3 und 5 BAO gelten für solche Prüfungen nicht. Die mit einer solchen Maßnahme betrauten Organe haben insoweit auch die Befugnisse der Organe der Finanzstrafbehörden.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25.4.2013, 2010/15/0131, beeinträchtigt der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur BAO zufolge die Auflösung einer Kommanditgesellschaft und ihre Löschung im Firmenbuch jedenfalls so lange ihre Parteidfähigkeit nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählt auch der Bund als Abgabengläubiger - noch nicht abgewickelt sind (vgl. z.B. VwGH 27.5.1999, 99/15/0014, VwGH 29.3.2006, 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, BAO<sup>4</sup>, § 79 Tz 11, sowie z.B. VwGH 25.11.2002, 2002/14/0133, RdW 2003, 59, VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142, VwGH 26.8.2009, 2004/13/0115). Wenn es sich um Sachverhalte handelt, aufgrund derer eine KG Steuerschuldnerin oder Gewinnermittlungssubjekt (vgl. etwa VwGH 27.1.2011, 2008/15/0218) sein kann, ist ein "Abwicklungsbedarf" im Sinne der angeführten Rechtsprechung gegeben (vgl. dazu auch Kotschnigg, UFSaktuell 2005, 300, 305).

Die Bemessungsverjährung betrifft nur das Recht zur Festsetzung von Abgaben, sodass Feststellungsbescheide ohne Bedachtnahme auf Verjährungsvorschriften erlassen werden können (vgl. z.B. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 207 Tz 7 f, und etwa VwGH 22.2.2007, 2006/14/0018).

## **Rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes:**

§ 299 BAO gestattet Aufhebungen nur dann, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Verletzt der Bescheid wesentliche Verfahrensvorschriften (§ 299 Abs. 1 lit.c aF) oder wird er von einer unzuständigen Bescheidbehörde (§ 299 Abs. 1 lit. a aF) erlassen, so ist eine Aufhebung lediglich wegen dieser Gründe seit dem 1.1.2003 nicht mehr zulässig. Soll der Bescheid (Prüfungsauftrag) vom 28.6.2017 gemäß § 299 BAO wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben werden, so setzt dies die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus.

Das Steuerrecht ist öffentliches Recht und gehört daher zu demjenigen Teil der Rechtsordnung, der das Verhältnis zwischen Trägern der öffentlichen Gewalt (dem Staat) und einzelnen Privatrechtssubjekten (den Bürgern) regelt. Die Bundesabgabenordnung (BAO) ist das elementare Gesetz des österreichischen Steuerrechts. Als sogenanntes allgemeines Steuerrecht bzw. Verfahrensrecht regelt es, a) wie die Besteuerungsgrundlagen ermittelt werden, b) Steuern festgesetzt, erhoben und vollstreckt werden.

Öffentliches Recht ist zum überwiegenden Teil zwingendes Recht, weil das Interesse der Allgemeinheit der Parteidisposition entzogen sein muss. Schließt der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 148 Abs. 4 BAO die Zulässigkeit eines abgesonderten Rechtsmittels gegen einen Prüfungsauftrag aus, so besteht der (Schutz-)Zweck dieser Ausschlussbestimmung darin, der geschützten Seite (Finanzamt) eine rechtliche Mindestposition zu sichern und der Gefahr der Verzögerung des Beginns eines Betriebsprüfungsverfahrens durch den zu Prüfenden, also die A-GmbH & Co KG entgegenzuwirken.

Vor diesem Hintergrund ist der "Prüfungsauftrag" vom 28.6.2017 ein Bescheid, dessen Rechtswidrigkeit grundsätzlich im Bescheidbeschwerdeverfahren gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid geltend gemacht werden kann, jedoch besteht für Abgabepflichtige auch die Möglichkeit, die Rechtswidrigkeit mit Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO geltend zu machen (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 148, Tz.5). Dabei ist zu beachten, dass die Abgabenbehörde nur dann, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht, womit der Inhalt des Bescheides nicht richtig ist, den Bescheid auf Antrag der Partei aufheben kann.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war die Beschwerde gegen den Bescheid vom 20.7.2017 betreffend Abweisung des Antrags gemäß § 299 BAO vom 7.7.2017 auf Aufhebung des Prüfungsauftrags vom 28.6.2017 abzuweisen, weil der in Rede stehende Prüfungsauftrag vom 28.6.2017 neben den sich aus § 93 Abs. 2 und 3 sowie § 96 ergebenden Inhaltserfordernissen auch die im § 148 Abs. 2 BAO geforderten Angaben enthält und somit den Gegenstand der vorzunehmenden Prüfung sowie die prüfungsgegenständlichen Abgabenarten und Zeiträume bezeichnet. Entspricht der Spruch des Bescheides dem Gesetz, so war eine inhaltliche Unrichtigkeit des Prüfungsauftrags vom 28.6.2017 nicht festzustellen.

Der Bescheid, mit dem der Antrag auf Aufhebung des Prüfungsauftrags vom 28.6.2017 gemäß § 299 BAO abgewiesen wurde, verweist in seiner Begründung auf die Tatsache, dass in dem in Rede stehenden Antrag keine inhaltliche Rechtswidrigkeit des Bescheides, sondern ausschließlich Nichtigkeit behauptet wurde. Die von der steuerlich vertretenen Bf. bestrittene Parteifähigkeit der A-GmbH & Co KG wurde unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (z.B. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131), derzu folge die Parteifähigkeit einer Kommanditgesellschaft auch nach Löschung im Firmenbuch fortbesteht, bestätigt. Dem von der steuerlichen Vertretung im in Rede stehenden Antrag angeführten weiteren Grund für die Annahme der Nichtigkeit des Bescheids vom 28.6.2017, wonach der Prüfungsauftrag nicht durch einen individuellen Willensakt eines Organwalters des Finanzamts 2/20/21/22 veranlasst worden wäre, wurde erwidert, dass der Prüfungsauftrag automatisationsunterstützt erlassen worden war und daher gemäß § 96 BAO als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde als genehmigt gilt.

Mit der Bescheidbegründung, insbesondere mit dem Vorhalt des Fehlens von Angaben bezüglich der inhaltlichen Rechtswidrigkeit des Prüfungsauftrags, wurden der beschwerdeführenden Partei die Gründe für die Erlassung des angefochtenen Abweisungsbescheides vom 20.7.2017 zur Kenntnis gebracht. Es lag danach an der beschwerdeführenden Partei, begründete Überlegungen, die eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des Prüfungsauftrags vom 28.6.2017 nachweisen, a) in der Beschwerde vom 1.8.2017, b) im ergänzenden Schriftsatz vom 4.12.2018 nachzureichen.

Den in der Beschwerde angeführten Gründen für die Aufhebung des von der steuerlichen Vertretung der Bf. angefochtenen Abweisungsbescheides war wie folgt zu entgegnen:

- Bescheidadressat, Parteifähigkeit

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131, 2011/15/0143) beeinträchtigt die Löschung einer Kommanditgesellschaft im Firmenbuch so lange nicht ihre Parteifähigkeit als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählt auch der Bund als Abgabengläubiger - noch nicht abgewickelt sind. Zu diesen Rechtsverhältnissen zum Bund, die abgewickelt sein müssen, zählt auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO. Wenn es sich um Sachverhalte handelt, aufgrund derer eine Kommanditgesellschaft Steuerschuldnerin sein kann, ist ein "Abwicklungsbedarf" gegeben. Besteht der abgabenbehördliche Bedarf einer Außenprüfung gemäß § 147 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG wegen des Verdachts der Abgabenhinterziehung für die Jahre 2006 bis 2011 bei der A-GmbH & Co KG aufgrund Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitsverpflichtung, so steht die Löschung der A-GmbH & Co KG der Durchführung dieser Prüfung zwecks Sicherstellung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 114 BAO) nicht entgegen.

Da die Ausführungen in der Beschwerde zum Punkt "Bescheidadressat, Parteifähigkeit" den behaupteten Charakter des Prüfungsauftrags vom 28.6.2017 als Nichtbescheid nicht nachgewiesen hatten, war über die Beschwerde gegen den Bescheid vom 20.7.2017

betreffend Abweisung des Antrags gemäß § 299 BAO vom 7.7.2017 auf Aufhebung des Prüfungsauftrags vom 28.6.2017 spruchgemäß zu entscheiden.

- Zuständigkeit

Nach § 148 BAO ist der Prüfungsauftrag von der zuständigen Abgabenbehörde auszustellen. Das Prüfungsorgan hat jeweils als Organ des zuständigen Finanzamtes zu handeln. In Hinblick darauf, dass die Großbetriebsprüfung selbst keine Behörde ist (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 148, Tz.2), bedürfen auch Betriebsprüfer der Großbetriebsprüfung eines Prüfungsauftrags gem. § 148 BAO und handeln daher jeweils im Auftrag und im Namen des zuständigen Finanzamtes.

Finanzstrafbehörden sind gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG u.a. zur Anordnung von Prüfungen im Sinn der Abgabenvorschriften - solche Prüfungen sind vor allem Außenprüfungen iSd § 147 BAO - zwecks Klärung des Sachverhaltes befugt.

Abgabenbehördliche Prüfungen nach § 99 Abs. 2 FinStrG sind keine finanzstrafbehördlichen Amtshandlungen, sondern solche des Abgabenverfahrens (vgl.

Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 147, Tz. 8). Ist § 99 Abs. 2 FinStrG nur der Veranlassungsgrund, nicht aber die verfahrensrechtliche Grundlage (z.B. VwGH 26.5.1993, 90/13/0155; VwGH 28.5.1997, 94/13/0200; VwGH 24.2.2011, 2007/15/0140), so gelten für die Prüfungen nach § 99 Abs. 2 FinStrG grundsätzlich die Bestimmungen der BAO (vgl z.B. ErlRV 1130 Blg NR 13.GP, 72; VwGH 3.10.1990, 86/13/0081).

Da die Rechtsgrundlagen für den verfahrensgegenständlichen Prüfungsauftrag vom 28.6.2017 § 147 BAO und § 99 Abs. 2 FinStrG sind, liegt eine Unzuständigkeit des für die Abgabenerhebung der A-GmbH & Co KG sachlich und örtlich zuständigen Finanzamtes Wien 2/20/21/22 nicht vor.

Darüber hinaus sei auf das Ergebnis des Vergleichs der Bestimmung des § 299 BAO in der Fassung des BGBl. Nr. 151/1980 mit jener in der Fassung des BGBl. I Nr. 97/2002, BGBl. I Nr. 124/2003, BGBl. I Nr. 20/2009 und BGBl. I Nr. 14/2013 , welches Gewissheit darüber verschafft, dass eine Aufhebung wegen Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften (§ 299 Abs. 1 lit. c BAO idF des BGBl. Nr. 151/1980) oder wegen Unzuständigkeit der Bescheidbehörde (§ 299 Abs. 1 lit. a BAO idF des BGBl. Nr. 151/1980 ab 1.1.2003 nicht mehr zulässig ist, verwiesen.

Anhand der Ausführungen in der Beschwerde zum Punkt "Unzuständigkeit" des Finanzamts war somit eine Stattgabe der Beschwerde gegen den Bescheid vom 20.7.2017 betreffend Abweisung des Antrags gemäß § 299 BAO vom 7.7.2017 auf Aufhebung des Prüfungsauftrags vom 28.6.2017 nicht zu begründen.

- Prüfungsauftrag - Bescheid

Erledigungen einer Abgabenbehörde sind gemäß § 92 Abs. 1 BAO als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen

- Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder
- abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder
- über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.

Gemäß § 94 BAO können Verfügungen, die nur das Verfahren betreffen, schriftlich oder mündlich erlassen werden. Alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden müssen gemäß § 96 BAO die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat. An die Stelle der Unterschrift des Genehmigenden kann, soweit nicht in Abgabenvorschriften die eigenhändige Unterfertigung angeordnet ist, die Beglaubigung treten, dass die Ausfertigung mit der genehmigten Erledigung des betreffenden Geschäftsstückes übereinstimmt und das Geschäftsstück die eigenhändig beigesetzte Genehmigung aufweist. **AUSFERTIGUNGEN**, die **MITTELS AUTOMATISATIONSUNTERSTÜTZTER DATENVERARBEITUNG** erstellt werden, **BEDÜRFEN WEDER EINER UNTERSCHRIFT NOCH EINER BEGLAUBIGUNG** und **GELTEN**, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als **DURCH DEN LEITER DER** auf der Ausfertigung bezeichneten **ABGABENBEHÖRDE GENEHMIGT**.

Tatsache ist, dass der verfahrensgegenständliche Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 28.6.2017 den Hinweis, dass die Ausfertigung mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt wurde, enthalten hatte. Da die Ausführungen der steuerlichen Vertretung bezüglich die dem Prüfungsauftrag anhaftenden Ausfertigungsmängel in der Beschwerdebegründung dadurch, dass das Vorliegen einer Rechtswidrigkeit des Prüfungsauftrages aufgrund der eindeutigen Regelung des § 96 BAO nicht festzustellen war, nicht geeignet waren, eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des Prüfungsauftrags vom 28.6.2017 nachzuweisen, war über die Beschwerde gegen den Bescheid vom 20.7.2017 betreffend Abweisung des Antrags gemäß § 299 BAO vom 7.7.2017 auf Aufhebung des Prüfungsauftrags vom 28.6.2017 spruchgemäß zu entscheiden.

- Begründung der Verdachtslage

Rechtsgrundlage des verfahrensgegenständlichen Prüfungsauftrages vom 28.6.2017 ist neben § 147 BAO § 99 Abs. 2 FinStrG. Zur Verdachtslage wird im Prüfungsauftrag vom 28.6.2017 ausgeführt: "*Es besteht der Verdacht der Abgabenhinterziehung für die Jahre 2006 bis 2011 bei der A-GmbH & Co KG aufgrund Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs und Wahrheitsverpflichtung und Bewirken einer Steuerverkürzung.*" Der Einwand der mangelhaften Begründung der Verdachtslage ist daher unbegründet und daher nicht geeignet, die Stattgabe der Beschwerde gegen den Bescheid vom 20.7.2017 betreffend Abweisung des Antrags gemäß § 299 BAO vom 7.7.2017 auf Aufhebung des Prüfungsauftrags vom 28.6.2017 zu begründen.

- Verjährung

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hängt die Beantwortung der Frage, ob die für hinterzogene Abgaben vorgesehene zehnjährige Bemessungsverjährungsfrist zum Tragen kommt oder nicht, nicht vom Prüfungsauftrag ab, insbesondere auch nicht davon, ob in diesem auf § 99 Abs. 2 FinStrG Bezug genommen wird (vgl. VwGH 20.6.1990, 86/13/0168). Ergänzend ist festzustellen, dass Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden können (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 207, Tz. 8 und die dort zitierten Erkenntnisse

des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. allgemein VwGH 27.3.1996, 92/13/0299; VwGH 25.9.2001, 95/14/0098; VwGH 17.12.2003, 99/13/0131 und VwGH 11.11.2008, 2006/13/0187; betreffend Bescheide gem § 188, VwGH 14.5.1991, 90/14/0149; VwGH 22.4.1998, 93/13/0277; VwGH 3.9.2008, 2006/13/0167; VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131, 2011/15/0143; betreffend Messbescheide, VwGH 10.6.1991, 90/15/0021 und VwGH 22.2.2007, 2006/14/0018; betr Einheitswertbescheide, VwGH 22.2.2007, 2006/14/0018). Die Beschwerdeausführungen der steuerlichen Vertretung der Bf. zur "Verjährung" waren somit nicht geeignet, eine Stattgabe der Bescheidbeschwerde gegen den Bescheid vom 20.7.2017 betreffend Abweisung des Antrags gemäß § 299 BAO vom 7.7.2017 auf Aufhebung des Prüfungsauftrags vom 28.6.2017 zu begründen.

- Keine Begründung der Ermessensentscheidung

Den auf das Fehlen einer Begründung für die Ermessensentscheidung bezüglichen Ausführungen in der Beschwerde gegen den mit 20.7.2017 datierten Abweisungsbescheid war entgegenzuhalten, dass die Abgabenbehörden gemäß § 114 Abs. 1 BAO darauf zu achten haben, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen haben, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Jedes Finanzamt hat alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen. § 114 BAO ist zum Teil eine einfachgesetzliche Wiederholung verfassungsrechtlicher Grundsätze, nämlich des Gleichheitsgrundsatzes (Art 2 StGG, Art 7 Abs 1 B-VG) und des Legalitätsgrundsatzes (Art 18 Abs 1 B-VG).

- Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfordert, Fehler bei der Steuerbemessung mit allen vom Gesetz vorgesehenen Mitteln zu vermeiden oder zu beseitigen (VwGH 4.6.1986, 85/13/0076).
- Das Legalitätsprinzip gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG besagt, dass die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund von Gesetzen ausgeübt werden darf. Jeder Verwaltungsakt, der gesetzt wird, muss durch ein vom Gesetzgeber erlassenes Gesetz gedeckt sein. Das Legalitätsprinzip soll das Handeln der Verwaltung für den Bürger vorhersehbar und berechenbar machen und so Willkür verhindern.

Aus § 114 BAO ergibt sich u.a. die Verpflichtung, organisatorische Vorkehrungen zu treffen, damit künftige Abgabenansprüche ermittelt, erfasst, wirksam festgestellt und eingebracht werden können.

Eine abgabenbehördliche Außenprüfung ist ein Instrument des Finanzamts zur Erfüllung der in den §§ 114 BAO den Abgabenbehörden überantworteten Aufgaben. Ob eine Betriebsprüfung und bejahendenfalls welche Ermittlungshandlungen im Zuge dieser Prüfung vorzunehmen sind, ergibt sich vor allem aus dem Inhalt der Abgabenerklärungen und dem Inhalt der Verwaltungsakten. Wann Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärungen zu Zweifeln Anlass geben, muss stets im Einzelfall nach der der Abgabenbehörde zur Zeit der Prüfung erkennbaren Gesamtsituation beurteilt werden. Hat die belangte Behörde die Durchführung einer Betriebsprüfung bei der Bf. für erforderlich

erachtet, so hat sie das Recht, eine Betriebsprüfung bei der A-GmbH & Co KG zwecks Wahrung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung anzuordnen. Der Zweck jeder Betriebsprüfung ist, eine neuerliche Bescheiderlassung gerade dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art HERVORKOMMEN. Die Verbotsbestimmung des § 148 Abs. 4 BAO betreffend Anfechtung eines Prüfungsauftrags mit einem abgesonderten Rechtsmittel ist daher zwingendes Recht und heißt nicht nur, dass es welchen Abgabepflichtigen auch immer nicht gestattet ist, die Rechtsbeziehungen zum Finanzamt anlässlich einer bevorstehenden Betriebsprüfung und den Beginn der Betriebsprüfung weitgehend selbst zu gestalten, sondern verschafft der zu prüfenden A-GmbH & Co KG auch Gewissheit darüber, dass die Betriebsprüfung abschließende Bescheide noch zu erwarten sind, womit die gemeinsame Anfechtung der Bescheide iSd § 244 BAO zulässig ist. Werden Bescheide gemäß § 303 Abs. 1 BAO im Gefolge der zu erwartenden Betriebsprüfung bei der A-GmbH & Co KG erlassen, so werden die Wiederaufnahmegründe, die bei rechtmäßiger Ermessensübung zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens führen müssen, aus der Begründung dieser für die Bf. anfechtbaren Bescheide iSd § 303 BAO eindeutig hervorzugehen haben, widrigenfalls die Wiederaufnahmebescheide wegen Verletzung von Verfahrensbescheiden aufgehoben werden könnten.

In Hinblick auf die Ist-Bestimmung des § 148 Abs. 4 BAO und der vom Gesetzgeber als Voraussetzung für die Aufhebung eines Bescheides gemäß § 299 BAO verlangten Unrichtigkeit des Spruchs des Prüfungsauftrages vom 28.6.2017 bedurfte es bei der Erlassung des Bescheides vom 20.7.2017 betreffend Abweisung des Antrags gemäß § 299 BAO vom 7.7.2017 auf Aufhebung des Prüfungsauftrags vom 28.6.2017 keiner Ermessensübung, weil die inhaltliche Rechtswidrigkeit des Prüfungsauftrags vom 28.6.2017 im Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 7.7.2017 nicht behauptet wurde und aufgrund des Schreibens vom 1.8.2017 nicht festzustellen war. Da Beweise dafür, dass "der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist", gefehlt hatten, hatte die belangte Behörde aufgrund der Bestimmung des § 299 BAO keine andere Möglichkeit als mit Bescheid vom 20.7.2018 den Aufhebungsantrag gemäß § 299 BAO vom 7.7.2017 abzuweisen.

- Verfahrensmängel gem. Judikatur des VwGH

Den Beschwerdeausführungen betreffend Verfahrensmängel gemäß Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs war zu entgegnen, dass der angefochtene Bescheid mit der Anerkennung der Parteifähigkeit der A-GmbH & Co KG aufgrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofs vom 25.4.2013, 2010/17/0131, der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs folgt und die Form der Erlassung des Prüfungsauftrags mit der gesetzlichen Bestimmung des § 96 begründet. Da zur Rechtsfrage, ob gegen einen Prüfungsauftrag gemäß § 148 BAO ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO zulässig ist, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs vorliegt, war die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG spruchgemäß zuzulassen.

Den Ausführungen unter den Punkten "*ein Antrag nach § 299 BAO kein Rechtsmittel im Sinne des § 148 Abs. 4 BAO*", "*Analogieverbot*" und "*Unverhältnismäßiger Nachteil*" in dem die Beschwerde ergänzenden Schriftsatz vom 4.12.2018 war zu erwidern, dass diese sich mit den verfahrensrechtlichen Bestimmungen der §§ 94, 132, 147, 148 Abs. 4, 243, 264, 299 BAO auseinandersetzen, ohne die Annahme, dass die Abgaben einer im Firmenbuch gelöschten Firma bei Verdacht der Abgabenhinterziehung für die Jahre 2006 bis 2011 einer Betriebsprüfung gemäß § 147 BAO entzogen wären, schlüssig zu begründen. Seitens des Bundesfinanzgerichts bestanden daher keine Bedenken an der gesetzlichen Zulässigkeit einer Außenprüfung gemäß § 147 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG bei der seit mehr als siebeneinhalb Jahren im Firmenbuch gelöschten A-GmbH & Co KG, die der Abgabenhinterziehung für die Jahre 2006 bis 2011 verdächtig ist, und somit am Bestand eines mit 28.6.2017 datierten Prüfungsauftrags, der den Anforderungen des Gesetzes inhaltlich entspricht.

Zusammenfassend ergibt die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes, dass eine Rechtswidrigkeit des Bescheides, mit dem der Antrag auf Aufhebung des mit 28.6.2017 datierten Prüfungsauftrags gemäß § 299 BAO abgewiesen wurde, nicht vorliegt, weshalb die Bescheidbeschwerde gegen den Bescheid vom 20.7.2017 betreffend Abweisung eines Aufhebungsantrags gem. § 299 BAO als unbegründet abzuweisen war.

Die Gründe, auf die sich die von der Bf. behauptete Unrichtigkeit des Prüfungsauftrags vom 28.6.2017 stützt, weisen eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Prüfungsauftrags gemäß § 299 BAO nicht nach, sodass eine Stattgabe der Beschwerde gegen den Bescheid vom 20.7.2017 betreffend Abweisung des Aufhebungsantrags gemäß § 299 BAO rechtswidrig wäre.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

#### Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da zu der Rechtsfrage, ob gegen einen Prüfungsauftrag gemäß § 148 BAO ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO zulässig ist, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs vorliegt, war die Revision spruchgemäß zuzulassen.

Wien, am 14. Mai 2019

