

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Ungericht in der Beschwerdesache der X AG, als Rechtsnachfolgerin der X GmbH, vertreten durch Lenz, Bereuter, Gehrer Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH & Co KG, Eisengasse 34, 6850 Dornbirn, über die Beschwerde vom 03.11.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 30.09.2016 betreffend Abweisung des Antrages auf Akteneinsicht beschlossen:

Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO iVm § 278 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

1. Die (nunmehrige) Beschwerdeführerin ist die X AG mit Sitz in Liechtenstein (in der Folge kurz: Bf. oder X FL). Sie ist durch Verschmelzung Rechtsnachfolgerin der vormaligen Beschwerdeführerin, der X GmbH mit Sitz in Österreich (in der Folge kurz: vormalige Bf. oder X GmbH).

Im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Beschwerdeverfahren betreffend Akteneinsicht ist hinsichtlich des zwischen dem Finanzamt und der Bf. strittigen Körperschaftsteuerverfahrens zusammengefasst auf Folgendes hinzuweisen: Zwischen dem Finanzamt und der Bf. sind Leistungsbeziehungen zwischen der (nunmehrigen) Bf. (X FL) und der X GmbH strittig. Nach einer von der Großbetriebsprüfung vorgenommenen Außenprüfung über die Jahre 2002 bis 2008 kam diese zusammengefasst zum Ergebnis, dass den von der X GmbH an die liechtensteinische (nunmehrige) Bf. (X FL) aufgrund (behaupteter) Leistungsbeziehungen geleisteten Zahlungen kein Leistungsäquivalent gegenüberstehe. In der Folge erließ das Finanzamt mit Bescheiden vom 30.10.2012 nach Wiederaufnahme der Verfahren den Prüfungsfeststellungen entsprechende Körperschaftsteuerbescheide 2002 bis 2008.

Die dagegen von der vormaligen Bf. (X GmbH) erhobene Berufung (Beschwerde) vom 07.12.2012 wurde seitens des Finanzamtes mit Beschwerdevorentscheidung vom

13.04.2015 bzw. 14.04.2015 betreffend Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren für 2005 bis 2008 als unbegründet abgewiesen bzw. betreffend Körpersteuerbescheide für 2005 bis 2008 teilweise stattgebend erledigt. Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren für 2002 bis 2004 wurde mangels Vorliegens der Voraussetzungen der für hinterzogene Abgaben geltenden verlängerten Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO stattgebend erledigt.

Dagegen brachte die Bf. mit Schreiben vom 06.05.2015 einen Vorlageantrag ein (betreffend Wiederaufnahme Körperschaftsteuer 2005 bis 2008 sowie betreffend Körperschaftsteuer 2005 bis 2008 samt Anspruchszinsen).

Der eingebrachte Vorlageantrag vom 06.05.2015 wurde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht am 03.06.2016 zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 03.06.2016).

In dieser Beschwerdesache (Wiederaufnahme Körperschaftsteuer 2005 bis 2008, Körperschaftsteuerbescheide 2005 bis 2008 samt Anspruchszinsen) hat das Bundesfinanzgericht durch den erkennenden Senat und nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung mit Erkenntnis vom 21.02.2017, RV/1100360/2016 , entschieden.

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 21.02.2017, RV/1100360/2016, in der Fassung des Berichtigungsbeschlusses vom 24.02.2017, wurden vom Finanzamt und von der Bf. jeweils Revision erhoben (Revision des Finanzamtes und der Bf. jeweils vom 07.04.2017). Über die Revision des Finanzamtes hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 19.04.2018, Ra 2017/15/0041, entschieden und das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 21.02.2017, RV/1100360/2016, im angefochtenen Umfang (Körperschaftsteuer 2005 bis 2008 und Anspruchszinsen 2005 bis 2008) wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Die Revision der Bf. hat der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 27.06.2018, Ra 2017/15/0040, unter Hinweis auf das aufhebende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19.04.2018, Ra 2017/15/0041, gemäß § 33 Abs. 1 erster Satz VwGG als gegenstandslos geworden erklärt und das Verfahren eingestellt.

Über dieses Verfahren hat das Bundesfinanzgericht im fortgesetzten Verfahren noch nicht entschieden bzw. ist dieses Verfahren beim Bundesfinanzgericht anhängig.

2. Mit Schreiben vom 02.12.2014 hat die (vormalige) Bf. (X GmbH) und A (Anm.: Gesellschafter und Geschäftsführer der X GmbH; Mitglied des Verwaltungsrates der X FL) durch die steuerliche Vertretung einen Antrag auf Akteneinsicht eingebracht. Begründend wurde dazu angegeben, dass seit der letzten Akteneinsicht am 26.05.2014 fast ein halbes Jahr verstrichen und der im Akt erliegende Entwurf der Beschwerdevorentscheidung vom 31.03.2014 bislang nicht versandt worden sei. Unter Pkt. 2. des Schreibens vom 02.12.2014 wird Folgendes ausgeführt: "Ausgehend von der zu erstens geschilderten Rechtslage ist daher unbeschränkte Akteneinsicht in sämtliche Korrespondenz, insbesondere auch zwischen der Behörde und anderen

Dienststellen (bundesweiter Fachbereich, Großbetriebsprüfung, Vorgesetzten wie BMF et cetera) und in sämtliche Aktenvermerke et cetera zu gewähren, sohin in alle im Hinblick auf die Zeitdauer zu erwartende Schriftstücke, die im Zusammenhang mit der nicht erfolgten Erledigung des Verfahrens entsprechend dem im Akt erliegenden Entwurf einer Beschwerdevorentscheidung stehen."

Unter Pkt. 2.1. des ergänzenden Schreibens vom 04.12.2014 wird Folgendes ausgeführt: "Zur Geltendmachung oder Verteidigung der abgabenrechtlichen Interessen meiner Mandantschaft, insbesondere dazu, ob Verjährung eingetreten ist oder Amtshaftungsansprüche geltend gemacht werden können, ist Sachverhaltskenntnis darüber, welche Rechtsansichten in der Behörde, in den Fachbereichen, et cetera vertreten werden, zwingend erforderlich, zumal es jedenfalls darum geht, einerseits festzustellen, ob von den Abgabepflichtigen vertretbare Rechtsmeinungen und -standpunkte eingenommen werden (Verjährung), und andererseits darum zu erheben, ob die Abgabenbehörde, der Fachbereich, et cetera unvertretbare Rechtsstandpunkte einnehmen (Amtshaftung). Daher ist zwingend in sämtliche Dokumente (Beratungsprotokolle, Amtsvorträge, Entscheidungsentwürfe, Weisungen, Aktenvermerke, Remonstrationen, E-Mail Verkehr, et cetera) lückenlos Einsicht zu gewähren."

Im Rahmen der Akteneinsicht am 04.02.2015 wurden seitens des Finanzamtes folgende Aktenteile von der Akteneinsicht ausgeschlossen: mehrere E-Mails zwischen Amtsvorstand und Fachvorstand betreffend Ausarbeitung einer Beschwerdevorentscheidung iS X GmbH und A, mehrere E-Mails zwischen Fachvorstand und Organen der Großbetriebsprüfung - welche in die Außenprüfung der genannten Abgabepflichtigen involviert waren - betreffend die abgabenrechtliche Beurteilung der relevanten Sachverhalte und Klärung der Frage inwieweit eine Verjährung eingetreten ist und E-Mail Verkehr zwischen Amtsvorstand und bundesweiten Fachbereich ESt/KöSt und dem BMF betreffend Ausarbeitung der Beschwerdevorentscheidungen iS X GmbH und A (jeweils im Detail angeführt in der Niederschrift vom 04.02.2015).

3. Mit Bescheid vom 30.06.2016 hat das Finanzamt den Antrag der Bf. vom 02.12.2014 betreffend Akteneinsicht gemäß § 90 BAO abgewiesen. Nach Darlegung des maßgeblichen Sachverhalts bzw. Verwaltungsgeschehens führte das Finanzamt begründend Folgendes aus:

"Vorweg ist klarzustellen, dass im verfahrensgegenständliche Abgaben- bzw. Beschwerdeverfahren mit Datum 14.4.2015 eine Beschwerdevorentscheidung (§ 262 BAO) ergangen ist und nun aufgrund des Vorlageantrages vom 6.5.2015 und der Beschwerdevorlage (§ 265 BAO) am 3.6.2016 beim Bundesfinanzgericht behängt.

Gemäß § 2a BAO gelten die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung auch sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten. Dies schließt die Bestimmungen des § 90 BAO mit ein. Die Verweigerung der hier zu behandelnden Akteneinsicht erfolgt durch die

Abgabenbehörde. Dies hat stets durch Bescheid zu erfolgen (*Ritz*, BAO⁵, § 90, Rz 12). Dies auch ungeachtet dessen, dass nunmehr das Beschwerdeverfahren beim Bundesfinanzgericht zu führen ist. Nach § 269 Abs 1 BAO haben die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind (mit in par cit explicit aufgezählten Ausnahmen).

Zwar gilt nach § 264 Abs 3 BAO mit dem (rechtzeitig) eingebrachten Vorlageantrag die Bescheidbeschwerde wiederum als unerledigt. Die Wirksamkeit der Beschwerdevorentscheidung wird aber dadurch nicht berührt. Das Abgabenverfahren bei der Abgabenbehörde gilt somit als erledigt. Die bescheidmäßige Ablehnung durch die Abgabenbehörde erfolgt außerhalb eines Abgabenverfahrens bei der Abgabenbehörde und ist somit abgesondert anfechtbar.

Einbezogen wird in diese verfahrensrechtliche Erwägung, dass gemäß § 1 Abs 2 BFG (ausschließlich) Abgabenbehörden des Bundes nach Z 1 das BMF, nach Z 2 die Finanzämter und Z 3 die Zollämter sind. Das Bundesfinanzgericht ist ein Gericht und keine Abgabenbehörde. Somit die Vornahme einer Akteneinsicht beim BFG eine gesondertes, wenn auch auf § 90 BAO gestütztes Verfahren darzustellen vermag.

Nach der Rechtsprechung des (bisherigen) Unabhängigen Finanzsenates (nunmehr Bundesfinanzgerichtes) sind Schriftstücke, mit denen innerbehördliche Amtsvorgänge aufgezeichnet und festgehalten werden, nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut des § 90 Abs. 2 BAO von der Einsicht- und Abschriftnahme unbedingt ausgeschlossen. Dieser Ausschluss gilt ohne Rücksicht auf ihren Inhalt und ohne Rücksicht darauf, ob durch die Kenntnisnahme öffentliche Interessen oder Interessen privater Dritter berührt oder beeinträchtigt werden könnten oder nicht. Amtsvorträge sind Berichte an vorgesetzte Organwalter innerhalb des Amtes oder Berichte an übergeordnete Behörden (UFS 02.02.2010, RV/1371-L/09).

Die Abgabenbehörde schließt sich dieser Rechtsansicht an.

Die von der Akteneinsicht auszuschließenden Aktenstücke bzw. Aktenteile sind im (abweislichen) Bescheid zu bezeichnen (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 90, Rz 12).

Diese Bezeichnung erfolgte im Rahmen der Aufnahme der Niederschrift vom 4.2.2015. Es ist also darauf zu verweisen.

[...]"

4. In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 03.11.2016 wurde beantragt, die Beschwerde gemäß § 262 Abs. 2 BAO dem Bundesfinanzgericht direkt vorzulegen. Weiters wurde beantragt, das Bundesfinanzgericht möge dieses Verfahren mit dem Verfahren betreffend Wiederaufnahme Körperschaftsteuer 2005 bis 2008, Körperschaftsteuerbescheide 2005 bis 2008 samt Anspruchszinsen der Bf. verbinden und der Beschwerde Folge geben, den angefochtenen Bescheid aufheben und dem Antrag auf Gewährung von Akteneinsicht stattgeben.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 09.11.2016 zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 09.11.2016).

5. Das Bundesfinanzgericht hat mit Erkenntnis vom 15.03.2017, RV/1100662/2016, der Beschwerde Folge gegeben und den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufgehoben. Das Bundesfinanzgericht hat ausgesprochen, dem Antrag vom 02.12.2014 sei zu entsprechen. Die von der Akteneinsicht ausgenommenen, auf Seite 5 des angefochtenen Bescheides angeführten Aktenstücke seien für eine Akteneinsicht freizugeben. Das Bundesfinanzgericht erklärte eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG als zulässig. Unter den Begründungserwägungen wurde seitens des Bundesfinanzgerichts insbesondere ausgeführt, § 90 BAO sollte zumindest nach Beendigung des Abgabenverfahrens einem Abgabepflichtigen die Möglichkeit bieten, alle bezughabenden Aktenteile einzusehen und im Hinblick auf deren Relevanz (somit auch im Hinblick auf deren Irrelevanz) für ein Amtshaftungsverfahren zu prüfen. Eben dieses Anliegen habe die Bf. mehrfach vorgetragen. Ein Zusammenhang zwischen "Verfahrensverzögerungen" und Amtshaftungsansprüchen sei grundsätzlich möglich. Dies müsse umso mehr auch für alle inhaltlichen amtlichen Verfahrensbeeinflussungen gelten. Das Begehr der Bf. könne deshalb nicht zuletzt im Hinblick auf den hier und im Erkenntnis vom 21.2.2017, RV/1100360/2016, dargestellten Verfahrensgang nicht als von Vornherein abwegig bezeichnet werden.

6. Gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 15.03.2017, RV/1100662/2016, wurde seitens des Finanzamtes ordentliche Revision erhoben. Mit Erkenntnis vom 29.05.2018, Ro 2017/15/0021, hob der Verwaltungsgerichtshof das gegenständliche Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 15.03.2017, RV/1100662/2016, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

II. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Durch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichts tritt die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses befunden hat (§ 42 Abs. 3 VwGG). Die Verwaltungsgerichte sind im fortgesetzten Verfahren verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen (§ 63 Abs. 1 VwGG).

Den vorliegenden Sachverhalt hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29.05.2018, Ro 2017/15/0021, wie folgt beurteilt:

"[...]

11 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

12 Die Revision ist aus den im angefochtenen Erkenntnis angeführten Gründen zulässig, sie ist auch begründet.

13 § 90 BAO lautete in der Stammfassung (BGBl. Nr. 194/1961):

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

(2) Von der Akteneinsicht ausgenommen sind Beratungsprotokolle, Amtsvorträge, Erledigungsentwürfe und sonstige Schriftstücke (Mitteilungen anderer Behörden Meldungen, Berichte und dergleichen), deren Einsichtnahme eine Schädigung berechtigter Interessen dritter Personen herbeiführen würde.

(3) Gegen die Verweigerung der Akteneinsicht ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig."

14 In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur Stammfassung der BAO (228 BlgNR 9. GP 59) wurde hiezu ausgeführt, diese Bestimmung entspreche jener des AVG (die in der Regierungsvorlage - abweichend von § 17 AVG - noch vorgesehene Einschränkung der Akteneinsicht auf das Rechtsmittelverfahren entfiel in den Beratungen im Finanz- und Budgetausschuss, vgl. 456 BlgNR 9. GP 6).

15 Mit BGBl. I Nr. 164/1999 wurde dem § 90 Abs. 1 BAO folgender Satz angefügt:

"Blinden oder hochgradig sehbehinderten Parteien, die nicht durch Vertreter (§§ 80 ff) vertreten sind, ist auf Verlangen der Inhalt von Akten und Aktenteilen durch Verlesung oder nach Maßgabe der vorhandenen technischen Möglichkeiten in sonst geeigneter Weise zur Kenntnis zu bringen."

16 Eingangs ist zunächst auf die Chronologie zu verweisen. Die Bescheide des Finanzamts betreffend Körperschaftsteuer 2005 bis 2008 stammen vom Oktober 2012. Dagegen erhob die Mitbeteiligte Berufung. Der Antrag auf Akteneinsicht stammt vom Dezember 2014; die Niederschrift über die Akteneinsicht datiert vom 4. Februar 2015. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 14. April 2015 entschied das Finanzamt über die Berufung der Mitbeteiligten (betreffend Körperschaftsteuer 2005 bis 2008); Ausführungen zur begehrten Akteneinsicht enthält diese Beschwerdevorentscheidung nicht. Die Mitbeteiligte beantragte die Vorlage der Berufung (nunmehr Beschwerde) an das Bundesfinanzgericht; mit Vorlagebericht vom 3. Juni 2016 legte das Finanzamt die Verfahrensakten dem Bundesfinanzgericht vor. Mit Bescheid vom 3. November 2016 entschied schließlich das Finanzamt über die begehrte Akteneinsicht. Das Bundesfinanzgericht entschied über die Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2005 bis 2008 mit Erkenntnis vom 21. Februar 2017 (auf die begehrte Akteneinsicht ging das Bundesfinanzgericht in jenem Erkenntnis nicht ein). Das hier angefochtene Erkenntnis (betreffend Akteneinsicht) datiert mit 15. März 2017.

17 Das Recht auf Akteneinsicht stellt ein wesentliches prozessuales Recht der Partei des Verwaltungsverfahrens dar. Wird die Akteneinsicht verweigert, so ist (spätestens) in der Begründung des das Verfahren abschließenden Bescheides nachvollziehbar darzulegen, welche Aktenteile davon betroffen sind und welche Umstände dies im konkreten Fall rechtfertigen (vgl. VwGH 11.5.2010, 2008/22/0284; 11.5.2016, 2013/02/0094, mwN). Eine unbegründete Verweigerung der Akteneinsicht wird im Allgemeinen - schon als Begründungsmangel - einen Verfahrensmangel betreffend die Sachentscheidung bewirken. Der Verfahrensmangel der nicht gewährten Akteneinsicht könnte aber dadurch heilen, dass im weiteren Verfahren - auch im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht - Akteneinsicht gewährt wird (vgl. zB VwGH 19.3.1998, 96/15/0005, insoweit zum Parteienghör; das Recht auf Akteneinsicht steht in engstem Zusammenhang mit dem Recht auf Gehör, vgl. *Hengstschläger/Leeb*, AVG2, § 17 Tz 1; VwGH 7.10.2010, 2006/17/0123, VwSlg. 17973/A).

18 Gegen nur das Verfahren betreffende Verfügungen ist nach § 244 BAO ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. Sie können erst in der Bescheidbeschwerde gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden. § 90 Abs. 3 BAO sieht - in Übereinstimmung mit dieser Regelung - ebenfalls vor, dass gegen die Verweigerung der Akteneinsicht ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig ist (vgl. etwa *Ritz*, BAO6, § 244 Tz 1).

19 § 244 BAO sieht eine Bekämpfung der verfahrensleitenden Verfügung in der Bescheidbeschwerde gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid vor. Erweist sich die verfahrensleitende Verfügung als rechtswidrig, so ist der die Angelegenheit abschließende Bescheid mit einem Verfahrensmangel behaftet (vgl. *Ritz*, BAO6, § 244 Tz 6). Ist zum Zeitpunkt der Entscheidung des Finanzamts über die Akteneinsicht ein Rechtsmittelverfahren in der Hauptsache anhängig, so ist das Begehr auf Akteneinsicht im Rahmen dieses Rechtsmittelverfahrens in der Hauptsache zu behandeln (vgl. - diese Frage zu § 17 Abs. 4 AVG noch offen lassend - VwGH 1.9.2010, 2009/17/0153).

20 Der Bescheid des Finanzamts, mit dem die Akteneinsicht verweigert wurde, unterlag entgegen der Rechtsmittelbelehrung des Finanzamts keiner abgesonderten Bekämpfung. Die dagegen erhobene "Beschwerde" war als ergänzender Schriftsatz (Geltendmachung eines weiteren Mangels der Entscheidung in der Hauptsache) im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens in der Hauptsache zu behandeln. Eine gesonderte Entscheidung über diese "Beschwerde" schied aus.

21 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufzuheben.

22 Für das in der Hauptsache wieder offene Verfahren (vgl. hiezu das Erkenntnis vom 19. April 2018, Ra 2017/15/0041) ist zum Revisionsvorbringen in diesem Verfahren zu bemerken:

23 Die Revision macht zunächst geltend, es liege kein abgabenrechtliches Interesse der Mitbeteiligten an der Akteneinsicht vor.

24 Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 30. März 1998, 97/16/0471, VwSlg. 7266/F, ausgesprochen, es sei eine einen Gleichklang mit § 17 Abs. 1 AVG bewirkende Interpretation des § 90 Abs. 1 BAO geboten. Es sei kein Grund für eine Privilegierung der Finanzverwaltung gegenüber der allgemeinen staatlichen Verwaltung erkennbar, wenn man davon ausgehe, dass die Akteneinsicht den typischen Weg zur Informationsaufnahme zwecks Stellung von Sachbehauptungen für eine Amtshaftungsklage darstelle.

25 Der Verwaltungsgerichtshof verwies darauf, dass die damalige (auch die jetzt aktuelle) Fassung des § 17 Abs. 1 AVG die Einschränkung, "deren Kenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung ihrer Interessen erforderlich ist", nicht mehr vorsieht. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur Änderung des AVG (BGBl. Nr. 199/1982, 160 BlgNR 15. GP 7) war dazu ausgeführt worden, diese Beschränkung könne als verzichtbar angesehen werden. Es sei dies eine Frage, die nicht der Beurteilung durch die Behörde obliegen solle. Die Partei solle vielmehr das Recht haben, die Akten und Aktenteile, die sich auf ihre Sache beziehen, unabhängig davon, ob ihre Kenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung ihrer rechtlichen Interessen erforderlich ist oder nicht - in der Regel werde diese Voraussetzung ohnehin gegeben sein - einzusehen. Ausnahmen regle der mit dem ursprünglichen Abs. 2 vergleichbare nunmehrige Abs. 4.

26 Der Verwaltungsgerichtshof kam im angeführten Erkenntnis abschließend zum Ergebnis, dem Begehr auf Akteneinsicht der Verfahrenspartei sei somit, wenn es ihre Sache betreffe, abgesehen von der Einengung gemäß § 90 Abs. 2 BAO, unbeschränkt zu entsprechen.

27 Damit kommt es aber für die Berechtigung des Antrags auf Akteneinsicht auf ein gesondertes abgabenrechtliches Interesse der Partei nicht an (vgl. auch - zu § 17 AVG - das Erkenntnis eines verstärkten Senats vom 22. Oktober 2013, 2012/10/0002, VwSlg. 18722/A; demnach kommt das Recht auf Akteneinsicht den Parteien eines anhängigen oder abgeschlossenen Verfahrens - unter den sonstigen Beschränkungen - unabhängig davon zu, zu welchem Zweck sie die Akteneinsicht begehrt haben; vgl. bereits VwGH 21.2.2005, 2004/17/0173).

28 Weiters macht die Revision geltend, die im Bescheid des Finanzamts angeführten Aktenbestandteile seien von der Akteneinsicht ausgenommen.

29 Strittig ist insoweit, ob sich der Relativsatz in § 90 Abs. 2 BAO ("deren Einsichtnahme eine Schädigung berechtigter Interessen dritter Personen herbeiführen würde") nur auf die unmittelbar zuvor genannten sonstigen Schriftstücke oder auch auf Beratungsprotokolle, Amtsvorträge und Erledigungsentwürfe bezieht.

30 Diese Regelung soll nach den (bereits zitierten) Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur Stammfassung der BAO der (damaligen) Fassung des § 17 AVG entsprechen. § 17 Abs. 2 AVG (in der damaligen Fassung) stellte freilich nicht nur auf eine mögliche Schädigung berechtigter Interessen dritter Personen ab, sondern auch auf eine

Gefährdung der Aufgaben der Behörde oder eine Beeinträchtigung des Zwecks des Verfahrens.

31 Mit BGBl. Nr. 199/1982 wurde § 17 AVG abgeändert. Wie in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (160 BlgNR 15. GP 7) angeführt, regelt Ausnahmen nunmehr der mit dem ursprünglichen Abs. 2 des § 17 vergleichbare Abs. 4. Diese in der Regierungsvorlage in Abs. 4 enthaltene, im Gesetz sodann in Abs. 3 aufgenommene Bestimmung lautete nunmehr:

"Von der Akteneinsicht sind Beratungsprotokolle, Amtsvorträge und Erledigungsentwürfe ausgenommen. Sonstige Aktenbestandteile (Mitteilungen anderer Behörden, Meldungen, Berichte und dergleichen) sind von der Akteneinsicht ausgenommen, insoweit deren Einsichtnahme eine Schädigung berechtigter Interessen einer Partei oder dritter Personen oder eine Gefährdung der Aufgaben der Behörden herbeiführen oder den Zweck des Verfahrens beeinträchtigen würde."

32 Der Verwaltungsgerichtshof hat zu § 90 Abs. 2 BAO bereits ausgesprochen, dass bei den erstangeführten Schriftstücken (Beratungsprotokolle, Amtsvorträge, Erledigungsentwürfe) die Ausschließung eine unbedingte ist, bei den "sonstigen Schriftstücken" die Ausnahme hingegen als relative zu verstehen ist (vgl.

VwGH 25.6.1992, 91/16/0057; ebenso *Arnold*, AnwBl. 1980, 449 f: "(...) eine - verfassungsrechtlich unbedenkliche - absolute Ausnahme von der Akteneinsicht im Hinblick auf Beratungsprotokolle, Amtsvorträge und E(r)ledigungsentwürfe (...)").

33 Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich nicht veranlasst, von dieser Rechtsansicht abzugehen.

34 Dass Beratungsprotokolle und Erledigungsentwürfe unbedingt (absolut) von der Akteneinsicht ausgenommen sind, entspricht auch in vielen anderen Verfahrensarten der Rechtslage. So sieht § 21 Abs. 1 VwGVG vor, dass Entwürfe von Erkenntnissen und Beschlüssen des Verwaltungsgerichtes und Niederschriften über etwaige Beratungen und Abstimmungen von der Akteneinsicht ausgenommen sind. Damit sollen rein interne Dokumente von der Akteneinsicht ausgenommen werden; diese Anordnung entspricht der Vertraulichkeit von Vorbereitungen der Entscheidung und von Senatsberatungen (vgl. *Reisner* in Götzl/Gruber/Reisner/Winkler, Das neue Verfahrensrecht der Verwaltungsgerichte2, § 21 VwGVG Rz 17).

35 Nach § 219 ZPO (diese Regelung war wiederum eines der Vorbilder für jene des § 17 AVG; vgl. 360 BlgNR 2. GP 13), sind u. a. Entwürfe zu Urteilen und Beschlüssen sowie Protokolle über Beratungen und Abstimmungen des Gerichtes von der Akteneinsicht (unbedingt) ausgenommen. Hiezu ist anerkannt, dass dies auch sonstige Aktenstücke (Stellungnahmen, Einsichtsbemerkungen, E-Mail-Verkehr der Senatsmitglieder und der sie unterstützenden Mitarbeiter, wie etwa Mitglieder des Evidenzbüros, Richteramtsanwärter oder Rechtspraktikanten), aus denen sich Rückschlüsse auf die Meinungsbildung im Senat und auf das Abstimmungsverhalten der einzelnen Senatsmitglieder ableiten ließen, betrifft. Es gehe hier um Fragen der internen Entscheidungsbildung. Das

Gericht müsse die Möglichkeit haben, gegenteilige Ansichten abzuwägen und mehrere Varianten einer möglichen Entscheidung zu prüfen, ohne bei dieser Urteilsfindung einer Beeinflussung durch die Parteiöffentlichkeit ausgesetzt zu sein. Insoweit genießt auch die Einzelgerichtsbarkeit Schutz, weil auch Entwürfe zu Urteilen und Beschlüssen von der Akteneinsicht ausgenommen sind (vgl. *Rassi* in Fasching/Konecny, Zivilprozessgesetze3, § 219 ZPO Rz 14 ff).

36 Dass Beratungsprotokolle und Entscheidungsentwürfe gänzlich von der Akteneinsicht ausgenommen sind, entspricht auch der Rechtsprechung und Literatur zur Strafprozessordnung (vgl. *Achammer* in Wiener Kommentar zur Strafprozessordnung, 109. Lfg., §§ 51 ff Rz 16).

37 Die Mitbeteiligte macht geltend, in verfassungskonformer Auslegung sei der Relativsatz des § 90 Abs. 2 BAO jedenfalls seit der Novellierung des Art. 20 Abs. 3 B-VG mit BGBI. Nr. 285/1987 auf sämtliche Aktenbestandteile zu beziehen.

38 Art. 20 Abs. 3 B-VG lautet (in der Fassung BGBI. Nr. 285/1987):

"(3) Alle mit Aufgaben der Bundes-, Landes- und Gemeindeverwaltung betrauten Organe sowie die Organe anderer Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, zur Verschwiegenheit über alle ihnen ausschließlich aus ihrer amtlichen Tätigkeit bekannt gewordenen Tatsachen verpflichtet, deren Geheimhaltung im Interesse der Aufrechterhaltung der öffentlichen Ruhe, Ordnung und Sicherheit, der umfassenden Landesverteidigung, der auswärtigen Beziehungen, im wirtschaftlichen Interesse einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, zur Vorbereitung einer Entscheidung oder im überwiegenden Interesse der Parteien geboten ist (Amtsverschwiegenheit). Die Amtsverschwiegenheit besteht für die von einem allgemeinen Vertretungskörper bestellten Funktionäre nicht gegenüber diesem Vertretungskörper, wenn er derartige Auskünfte ausdrücklich verlangt."

39 Die B-VG-Novelle BGBI. Nr. 285/1987 stand - wie auch aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (39 BlgNR 17. GP 3) hervorgeht - in engem Zusammenhang mit Regelungen über die Auskunftspflicht der Verwaltung. Diese Auskunftserteilung bedeutet aber keine Gewährung der Akteneinsicht (vgl. Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Auskunftspflichtgesetz, BGBI. Nr. 287/1987, 41 BlgNR 17. GP 3; VwGH 29.3.2017, Ra 2017/10/0021, mwN). Es ist hier auch nicht zu beurteilen, ob durch die Gewährung einer Akteneinsicht allenfalls gegen Verschwiegenheitspflichten verstößen würde (vgl. hiezu etwa - auch unter Verweis auf die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur B-VG Novelle BGBI. Nr. 285/1987 - VwGH 23.2.2017, Ro 2015/09/0013), sondern ob der Antrag auf Akteneinsicht berechtigt ist.

40 Der Verfassungsgerichtshof hat mit Beschluss vom 14. Dezember 2007, V 16/07, VfSlg. 18.332/2007, über einen Antrag auf Akteneinsicht entschieden. Nach § 20 Abs. 3 (nunmehr Abs. 4) VfGG ist für den Ausschluss von der Akteneinsicht das "öffentliche Interesse" maßgebend. Der Verfassungsgerichtshof kam - unter Hinweis auf den Beschluss VfSlg. 17.671/2005 - zum Ergebnis, dass (soweit gesetzlich nichts

anderes geregelt ist) ein öffentliches Interesse daran besteht, als eine besondere Gewähr für die Unabhängigkeit der Mitglieder einer Kollegialbehörde Protokolle über Beratungen und Abstimmungen von der Akteneinsicht auszunehmen. Wenn ein Mitglied einer Kollegialbehörde befürchten müsste, dass sein Beitrag zur Willensbildung in die Öffentlichkeit dringe, sei nicht auszuschließen, dass damit sein Stimmverhalten beeinflusst und damit seine Unabhängigkeit gefährdet werde.

41 Dass das einfachgesetzlich normierte "öffentliche Interesse" auch am Maßstab des Art. 20 Abs. 3 B-VG zu messen sei, nahm der Verfassungsgerichtshof nicht an. Insbesondere ging er nicht davon aus, dass dieses öffentliche Interesse nur im Rahmen der Vorbereitung der Entscheidung (Art. 20 Abs. 3 B-VG) bestünde und sohin mit dem Ergehen der Entscheidung wegfallen würde.

42 Auch der Verwaltungsgerichtshof ist - zu § 90 BAO - der Ansicht, dass der absolute Ausschluss der Beratungsprotokolle, Amtsvorträge und Erledigungsentwürfe von der Akteneinsicht mit der Novelle BGBl. Nr. 285/1987 nicht eingeschränkt wurde und insbesondere auch nicht mit dem Ergehen der Entscheidung wegfällt. Interne Erwägungen zur Entscheidungsfindung unterliegen auch dann nicht der Akteneinsicht, wenn die Entscheidung wie im vorliegenden Fall nicht durch einen Senat, sondern durch einen einzelnen Organwalter (monokratisch) zu treffen war, da auch in diesem Fall die Behörde die Möglichkeit haben muss, gegenteilige Ansichten intern abzuwägen und mehrere Varianten einer möglichen Entscheidung zu prüfen, ohne dabei einer Beeinflussung durch die Parteiöffentlichkeit ausgesetzt zu sein."

Für das gegenständliche (fortgesetzte) Verfahren sind die Bestimmungen des § 244 BAO und des § 90 Abs. 3 BAO zu beachten. Gemäß § 244 BAO ist gegen nur das Verfahren betreffende Verfügungen ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. Diese können erst in der Bescheidbeschwerde gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden. Nach § 90 Abs. 3 BAO ist gegen die Verweigerung der Akteneinsicht ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Aus diesen Gründen bzw. auf Grundlage des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.05.2018, Ro 2017/15/0021, war daher spruchgemäß zu entscheiden.

III. 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.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Feldkirch, am 19. Juni 2019