

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Säumnisbeschwerdesache Trend SB, vertreten durch Stb, Steuernummer 999, wegen Verletzung der Entscheidungspflicht des Finanzamtes FA betreffend Akteneinsicht in den finanzstrafrechtlichen Akt des GF beschlossen:

Die Säumnisbeschwerde vom 28.08.2018 wird zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Am 01.12.2017 sprach die steuerliche Vertreterin der StPfl GmbH beim Finanzamt FA vor, um Akteneinsicht in die finanzstrafrechtlichen Akten des GF zu nehmen. Es wurde diesbezüglich ein Termin für 04.12.2017, 09:00 Uhr, vereinbart. Schriftlich hielt die steuerliche Vertreterin der StPfl GmbH am 01.12.2017 im Wesentlichen fest, dass ihr die Akteneinsicht verwehrt und mitgeteilt worden sei, dass Akteneinsicht nur im Zuge eines schriftlichen Antrages möglich sei.

Am 04.12.2017 wurde der steuerlichen Vertreterin (teilweise) Akteneinsicht in die finanzstrafrechtlichen Akten des GF gewährt und Kopien angefertigt.

Folgender Aktenvermerk vom 04.12.2017 wurde seitens des Finanzamtes angefertigt und von der steuerlichen Vertreterin unterschrieben: "Stb weist sich mit dem Führerschein aus. Dieser wird kopiert. Weiters gibt sie die WT-Nummer 123 bekannt. Grund der Akteneinsicht: die verdeckte Gewinnausschüttung, die für sie strittig ist, und der Haftungsbescheid. Ihr wird Einsicht in den Finanzstrafakt von GF von 9:55 bis 10:30 gewährt, mit Ausnahme der Seiten 53-59, 82-85, 99-100 sowie des Aktenvermerkes vom 20.9.17, 7:45 auf Seite 81. Die Seiten 70, 81, 86, 176-186 wurden kopiert und ausgehändigt."

Am 30.08.2018 langte die Säumnisbeschwerde der StPfl GmbH unter anderem hinsichtlich "Akteneinsicht in verweigerte Aktenteile (finanzstrafrechtlicher Akt Herr GF - GF der StPfl GmbH)" beim Bundesfinanzgericht ein. Soweit für das gegenständliche Verfahren relevant wurde ausgeführt, dass der steuerlichen Vertreterin während der Akteneinsicht am 04.12.2017 in den finanzstrafrechtlichen Akt von Herrn Ing. GF

(nunmehr 100%-Gesellschafter und Geschäftsführer) Akten entrissen worden seien. Die Beschwerde von Herrn A gegen den Haftungsbescheid 2015 sei auf Seite 99 und 100 im finanzstrafrechtlichen Akt von Herrn GF abgelegt. Es werde um eine bescheidmäßige Ablehnung samt Begründung, warum diese nicht gewährt werde, ersucht (oder gegebenenfalls um Akteneinsicht in alle nicht gewährten Teile - lt. Aufzeichnung S 53 bis 59, 82 bis 85, 99 bis 100). Es werde der Antrag gestellt, das Bundesfinanzgericht möge dem Finanzamt auftragen, die Anträge auf Akteneinsicht bescheidmäßig abzulehnen oder Einsicht in die nicht vorgelegten Akten des finanzstrafrechtlichen Aktes von GF zu gewähren. Begründend wurde ausgeführt, dass während der Akteneinsicht am 04.12.2017 der steuerlichen Vertreterin die Seiten 99 und 100 entrissen worden seien. Es handle sich hiebei um die Beschwerde von Herrn A gegen den Haftungsbescheid 2015, welche für den weiteren Verfahrensverlauf betreffend Haftungsbescheid 2016 an die StPfl GmbH entscheidend sein könne.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 04.09.2018 wurde das Finanzamt FA aufgefordert, innerhalb einer Frist von drei Monaten ab Einlangen der Säumnisbeschwerde über den Antrag auf Gewährung von Akteneinsicht in die verweigerten Aktenteile (finanzstrafrechtlicher Akt GF) zu entscheiden und dem Bundesfinanzgericht eine Abschrift der Entscheidung vorzulegen oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorliegt.

Mit Schreiben vom 05.11.2018 wurde seitens des Finanzamtes bekannt gegeben, dass im gegenständlichen Fall keine Verletzung der Entscheidungspflicht vorliege, weil die Ablehnung der Einsicht in die Seiten 53-59, 81-85 und 99-100 durch mündlichen Bescheid gemäß § 94 BAO erfolgt sei. Ein entsprechender Aktenvermerk sei angefertigt worden. Die Akteneinsicht in die genannten Seiten sei verweigert worden, weil gemäß § 90 Abs. 2 BAO Schriftstücke, deren Einsichtnahme eine Schädigung berechtigter Interessen dritter Personen herbeiführen würde, vom Recht auf Akteneinsicht gemäß § 90 Abs. 1 BAO ausgenommen seien.

In einer Stellungnahme vom 26.11.2018 dazu führte die steuerliche Vertreterin der StPfl GmbH im Wesentlichen aus, dass ihr im Rahmen der Akteneinsicht am 04.12.2017 die Seiten 99 und 100 aus dem finanzstrafrechtlichen Akt des GF entrissen worden seien. Sie habe erkannt, dass es sich dabei um die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid von Herrn A gehandelt habe. Daraufhin habe sie die Akteneinsicht abgebrochen und mitgeteilt, welche Seiten sie kopiert haben wolle. Schließlich sei ihr der Aktenvermerk, den das Finanzamt nun als Bescheid deklarieren wolle, zur Unterschrift vorgelegt worden. Von einem Bescheid sei nicht die Rede gewesen, lediglich von einer Niederschrift, in welcher festgehalten worden sei, dass Einsicht genommen worden sei und welche Aktenseiten davon ausgenommen worden seien. Die steuerliche Vertreterin habe gegen das Entreißen von Aktenteilen protestiert, aber Herr Beamter habe gemeint, dass Herr A geschützt werden müsse. Die nunmehr mündlich beantragte Akteneinsicht in die finanzstrafrechtlichen und steuerrechtlichen Akten des Herrn A sei ihr mit der Begründung verwehrt worden, dass sie keine Parteienstellung habe.

In der rechtlichen Stellungnahme wurde - soweit es die Akteneinsicht in den finanzstrafrechtlichen Akt des GF betrifft - ausgeführt, dass von einem mündlichen Bescheid nie die Rede gewesen sei. Es sei vielmehr ein Aktenvermerk unterschrieben worden, in welchem bestätigt worden sei, welche Aktenteile nicht freigegeben werden seien. Bei mündlichen Bescheiden seien zwar keine Formerfordernisse vorgesehen, eine gewisse Förmlichkeit sei jedoch notwendig, um für die Parteien den Bescheidcharakter erkennbar zu machen. Die in den §§ 93 und 96 genannten Erfordernisse seien sinngemäß zu beachten. Die mündliche Form nach § 94 BAO sei bei verfahrensleitenden Verfügungen zugelassen. Da es sich jedoch im vorliegenden Fall um ein abgeschlossenes Finanzstrafverfahren des Herrn GF handle, bestehe kein Anlass für eine verfahrensleitende Verfügung. Gemäß § 79 Abs. 1 erster Halbsatz habe die Finanzbehörde dem Beschuldigten und den Nebenbeteiligten in jeder Lage des Verfahrens und auch nach dessen Abschluss die Einsicht und Abschriftnahme der Akten oder Aktenteile zu gewähren, deren Kenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung ihrer finanzstrafrechtlichen oder abgabenrechtlichen Interessen oder zur Erfüllung solcher Pflichten erforderlich sei. Gemäß § 79 Abs. 3 FinStrG sei zudem die Gewährung der Akteneinsicht nicht in das Ermessen der Finanzstrafbehörde gestellt. Das finanzstrafrechtliche Verfahren gegen Herrn GF sei abgeschlossen.

Es werde daher umfassende Akteneinsicht in den finanzstrafrechtlichen Akt von Herrn GF beantragt um klären zu können,

ob dem Finanzamt unter Umständen bereits vor der Betriebsprüfung Unterlagen oder Informationen vorgelegen seien, welche zu den für die StPfl GmbH unverständlichen Ergebnissen geführt hätten,

warum gegen GF ein Finanzstrafverfahren eröffnet worden sei,

was Herr A als Begründung in der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid 2015 angeführt habe, dass das Finanzamt zu der Erkenntnis gekommen sei, dass nunmehr der StPfl GmbH (entgegen der Niederschrift und dem Betriebsprüfungsbericht 2013 - 2015) ... (Anmerkung: dieser Satz ist im Schriftsatz vom 26.11.2018 unvollständig),

warum ein Haftungsbescheid 2015 an Herrn A erlassen worden sei und dann ein Haftungsbescheid 2016 an die StPfl GmbH (und möglicherweise zeitgleich an Herrn A). Dem Schriftsatz angeschlossen ist ein handschriftlicher Antrag auf Akteneinsicht, ein schriftlicher Antrag auf Akteneinsicht bei den Finanzämtern FA1 und FA sowie der Einstellungsbescheid und die Verständigung über die Einleitung des Strafverfahrens betreffend GF jeweils in Kopie.

Das Abgabenverfahren (Körperschaftsteuer 2015 und 2016, Kapitalertragsteuer 2016) der StPfl GmbH ist noch nicht rechtskräftig abgeschlossen, das diesbezügliche Verfahren ist beim Bundesfinanzgericht anhängig.

Rechtslage

§ 284 Abs. 1 BAO lautet:

Wegen Verletzung der Entscheidungspflicht kann die Partei Beschwerde (Säumnisbeschwerde) beim Verwaltungsgericht erheben, wenn ihr Bescheide der

Abgabenbehörde nicht innerhalb von sechs Monaten nach Einlangen der Anbringen oder nach dem Eintritt zur Verpflichtung zu ihrer amtsweigigen Erlassung bekanntgegeben (§ 97) werden. Hiezu ist jede Partei befugt, der gegenüber der Bescheid zu ergehen hat.

Gemäß § 90 Abs. 1 Satz BAO hat die Abgabenbehörde den Parteien die Einsicht und Abschriftnahme der Akten oder Aktenteile zu gestatten, deren Kenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung ihrer abgabenrechtlichen Interessen oder zur Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten erforderlich ist.

Gemäß § 90 Abs. 2 BAO sind von der Akteneinsicht ausgenommen Beratungsprotokolle, Amtsvorträge, Erledigungsentwürfe und sonstige Schriftstücke (Mitteilungen anderer Behörde, Meldungen, Berichte und dergleichen), deren Einsichtnahme eine Schädigung berechtigter Interessen dritter Personen herbeiführen würde.

Gemäß § 90 Abs. 3 BAO ist gegen die Verweigerung der Akteneinsicht ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

§ 94 BAO normiert, dass Verfügungen, die nur das Verfahren betreffen, schriftlich oder mündlich erlassen werden können.

§ 78 Abs. 1 BAO normiert:

Partei im Abgabenverfahren ist der Abgabepflichtige (§ 77), im Beschwerdeverfahren auch jeder, der eine Beschwerde einbringt (Beschwerdeführer), einem Beschwerdeverfahren beigetreten ist (§§ 257 bis 259) oder, ohne Beschwerdeführer zu sein, einen Vorlageantrag (§ 264) gestellt hat.

Gemäß § 260 Abs. 1 lit a BAO ist eine Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Laut § 284 Abs. 7 lit b BAO ist § 260 Abs. 1 lit. a sinngemäß anzuwenden.

Erwägungen

Unbestritten ist gegenständlich, dass die säumnisbeschwerdeführende GmbH durch ihre ausgewiesene steuerliche Vertretung im Rahmen ihres Abgaben-/ bzw. Beschwerdeverfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2015 und 2016 sowie Kapitalertragsteuer 2016 Akteneinsicht ua in den finanzstrafrechtlichen Akt des GF begeht.

Der Antrag auf Gewährung der Akteneinsicht wurde von der steuerlichen Vertreterin der Säumnisbeschwerdeführerin gestellt, am 04.12.2017 wurde ihr in der Zeit von 09:55 bis 10:30 Uhr Akteneinsicht in die finanzstrafrechtlichen Akten des GF gewährt, wobei einige Seiten seitens des Finanzamtes von der Akteneinsicht ausgenommen wurden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann das Verwaltungsgericht aus dem Titel der Verletzung der Entscheidungspflicht mit Säumnisbeschwerde nur dann angerufen werden, wenn eine Behörde mit einer gegenüber der Partei zu erlassenden Sachentscheidung in Verzug geblieben ist. Dieser Verzug liegt dann nicht vor, wenn die Verpflichtung der belangten Behörde nicht auf die

Erlassung einer verwaltungsbehördlichen Entscheidung (eines Bescheides), sondern auf die Ausstellung einer Bescheinigung (Beurkundung) oder auf eine sonstige Leistung, wie etwa die Erteilung einer Auskunft oder die Gewährung von Akteneinsicht, gerichtet ist. Ein tatsächliches Verhalten - etwa die Gewährung von Akteneinsicht - könnte vom Verwaltungsgericht in Stattgebung der Säumnisbeschwerde nicht anstelle der belangten Behörde gesetzt werden. Das Verlangen nach Setzung eines tatsächlichen Vorganges für sich genommen löst daher keine Verpflichtung der Behörden zur Erlassung einer Sachentscheidung aus. Eine solche Verpflichtung tritt erst ein, wenn die Behörde die Akteneinsicht durch konkrete Handlungen oder Unterlassungen real verweigert. Diese (gänzliche oder teilweise) Verweigerung der Akteneinsicht durch eine Abgabenbehörde hat daher stets durch Bescheid zu erfolgen (VwGH vom 29.04.2013, 2012/16/0162).

Aufgrund der gesetzlichen Bestimmung des § 90 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde also 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.

Die Verweigerung der (teilweisen) Akteinsicht hat im Zuge eines Abgabenverfahrens durch eine das Verfahren betreffende Verfügung zu erfolgen, gegen die ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig ist (vgl. Fischerlehner, BAO², § 90, Anm 4).

Die Akteneinsicht wurde im gegenständlichen Fall im Rahmen eines Abgabenverfahrens begehrte. Der die Akteneinsicht ablehnende Bescheid hat daher in Form einer verfahrensleitende Verfügung (iSd §§ 94 und 244) zu erfolgen, gegen den gemäß § 90 Abs. 3 BAO kein abgesondertes Rechtsmittel zulässig ist. Das bedeutet, dass die Verweigerung der Akteneinsicht nicht abgesondert anfechtbar ist (VwGH 5.9.2012, 2012/15/0166; Ritz, BAO⁶, § 85a Tz 11), sondern erst im Rahmen der das laufende Verfahren abschließenden Sachbescheide bekämpft werden kann. Eine Pflicht der Abgabenbehörde zur Erlassung eines derartigen Bescheides besteht aber auch in diesem Fall (VwGH 5.9.2012, 2012/15/0166).

Wird die Akteneinsicht der Partei gegenüber während eines Abgabenverfahrens, Prüfungsverfahrens etc. verweigert, so stellt ein darüber ergangener ablehnender Bescheid eine verfahrensleitende Verfügung dar. Eine solche Verfügung kann nach § 94 BAO auch mündlich getroffen werden.

Ob eine verfahrensleitende Verfügung schriftlich oder mündlich erlassen wird, liegt im Ermessen der Verwaltungsbehörde. Erfolgt die Ablehnung mit mündlichem Bescheid, so ist hierüber zumindest ein Aktenvermerk zu verfassen, aus dem ersichtlich sein muss, in welche Aktenteile die Akteneinsicht verweigert wurde (Ritz, BAO⁶, § 90, Tz 12).

Im vorliegenden Fall wurde die begehrte Akteneinsicht nur teilweise gewährt. Die Aktenseiten wurde in den Finanzstrafakt GF grundsätzlich gewährt, die Seiten 53-59, 81-85 und 99-100 wurden ausgenommen. Dies geht aus dem Aktenvermerk vom 04.12.2017 hervor, ebenso wie der Umstand, dass die Akteneinsicht im Rahmen des Abgabenverfahrens gewährt wurde. Die Verweigerung der Einsicht in die genannten

Aktenteile stützt sich auf die mögliche Schädigung berechtigt Interessen dritter Personen und wurde dies der steuerlichen Vertreterin gegenüber mündlich dargelegt (vgl. Schreiben vom 26.11.2018, Seite 3: "...dieser (Beamter) meinte, dass Herr A geschützt werden müsse").

Die Verwaltungsbehörde hat damit zu erkennen gegeben, dass sie die Akteneinsicht teilweise real verweigert. Da in diesem Fall ein - nicht abgesondert anfechtbarer - Bescheid zu erlassen ist, selbst wenn der ursprüngliche Antrag auf Gewährung der Akteneinsicht nicht auch auf Erlassung eines Bescheides gerichtet war, ist sie mit der mündlichen Bescheiderlassung ihrer Entscheidungspflicht nachgekommen. § 284 Abs. 7 iVm § 260 Abs. 1 BAO sieht in einem solchen Fall vor, dass die Säumnisbeschwerde zurückzuweisen ist.

Selbst wenn man der Ansicht der steuerlichen Vertreterin folgt, wonach seitens des Finanzamtes kein mündlicher Bescheid erlassen worden sei, wäre die gegenständliche Säumnisbeschwerde zurückzuweisen. Die Beschwerde wegen Verletzung der Entscheidungspflicht dient dem Rechtschutz wegen Säumnis der Behörden. Zweck dieses Rechtsbehelfes ist es, demjenigen, der durch die Untätigkeit einer Behörde beschwert ist, ein rechtliches Instrument zur Verfügung zu stellen, um eine Entscheidung in seiner Sache zu erlangen (Fischerlehner, BAO², § 284, Anm. 1). Die Säumnisbeschwerdeführerin moniert nicht die Untätigkeit der Verwaltungsbehörde in Zusammenhang mit den materiellrechtlichen Bescheiden, sondern begeht einen Bescheid in Zusammenhang mit der (teilweisen) Verweigerung der Gewährung der Akteneinsicht. Damit strebt sie aber keine Entscheidung in der Sache selbst sondern viel mehr eine verfahrensrechtliche Verfügung an, wofür eine Säumnisbeschwerde nicht das geeignete rechtliche Instrument ist. In diesem Zusammenhang ist es irrelevant, ob das Finanzstrafverfahren gegen GF bereits abgeschlossen ist, da die Akteneinsicht im Rahmen des Abgabenverfahrens die Säumnisbeschwerdeführerin betreffend beantragt wurde, und dieses Verfahren noch nicht abgeschlossen ist.

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 vorliegenden Fall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinn des Art. 144 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukämen, da sich unmittelbar aus dem Gesetz (§ 260 Abs. 1 lit a BAO iVm § 284 Abs. 7 lit. b) ergibt, dass Säumnisbeschwerden mit Beschluss zurückzuweisen sind, wenn sie nicht zulässig sind. Was die teilweise Verweigerung der Akteneinsicht betrifft, stützte sich das Bundesfinanzgericht auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 1. Februar 2019