

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A

### **in der Säumnisbeschwerdesache**

B GmbH, Adresse, vertreten durch C GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Kanzleiadresse, wegen Verletzung der Entscheidungspflicht durch das Finanzamt D betreffend Gewährung von Akteneinsicht in einem Lohnsteuerprüfungsverfahren gemäß § 86 Abs. 1 EStG 1988

### **beschlossen:**

1. Das Säumnisbeschwerdeverfahren wird eingestellt.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### **1. Sachverhalt**

Am 19.10.2018 langte beim Bundesfinanzgericht eine Säumnisbeschwerde der Beschwerdeführerin (im folgenden "die Bf.") vom 19.10.2018 per Fax wegen Verletzung der Entscheidungspflicht durch das Finanzamt D betreffend einen Antrag auf Gewährung von Akteneinsicht in einem Lohnsteuerprüfungsverfahren ein. In der Säumnisbeschwerde brachte der Bf. vor, er habe per Fax am 18.04.2018 einen Antrag auf Akteneinsicht in die Prüfungsakten einer laufenden GPLA-Prüfung erhoben. Diesem Antrag sei nicht entsprochen worden. Anstatt Akteneinsicht zu gewähren, seien zwei Ersuchen um Stellungnahmen zu ermittelten Sachverhalten übermittelt worden. Dem Antrag auf Akteneinsicht bei der E Gebietskrankenkasse sei hingegen schon vor Monaten entsprochen worden.

Mit Beschluss vom 23.10.2018 hat das BFG dem Finanzamt gemäß § 284 Abs. 2 BAO aufgetragen, bis längstens 14.11.2018 über die Verweigerung der Akteneinsicht im Verfahren betreffend Lohnsteuerprüfung gemäß § 86 Abs. 1 EStG 1988 bescheidmäßig abzusprechen und eine Abschrift des Bescheides (samt Zustellnachweis) vorzulegen

oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorliegt.

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 18.10.2018, zugestellt am 24.10.2018, den Antrag auf Akteneinsicht abgewiesen. Begründet wurde dies damit, dass mit Schreiben vom 9.10.2018 die zum Rechtsmittelverfahren und anhängigen Prüfverfahren in Rede stehenden Sachverhalte der Bf. zur Stellungnahme bis 31.10.2018 übermittelt worden sind. Da damit keine weiteren abgabenrechtlichen Interessen aus dem Antrag auf Akteneinsicht ersichtlich seien, sei der Antrag auf Akteneinsicht abzuweisen gewesen. Zusätzlich sei darauf zu verweisen, dass § 90 BAO die Voraussetzungen und Berechtigungen einer Akteneinsicht regle. Eine Verpflichtung der Behörde, die im Rahmen der Akteneinsicht gestellten Fragen beantworten zu müssen, sei dieser Bestimmung nicht zu entnehmen.

## **2. Beweiswürdigung**

Der vorliegende Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus dem gesamten Akteninhalt.

## **3. Rechtslage**

**3.1.** Gemäß § 85 Abs. 1 BAO sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben). Gemäß § 86a Abs. 1 BAO können Anbringen, für die Abgabenvorschriften Schriftlichkeit vorsehen oder gestatten, auch telegraphisch, fernschriftlich oder, soweit es durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen zugelassen wird, im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingereicht werden.

Die Abgabenbehörden sind gemäß § 85a BAO in der Fassung des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, verpflichtet, über Anbringen (§ 85 BAO) der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden.

**3.2.** § 90 BAO („*Akteneinsicht*“) hat folgenden Wortlaut:

*„(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. 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.*

*(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.“*

**3.3. § 284 BAO („Säumnisbeschwerde“)** in der Fassung des 2. AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 105/2014, hat folgenden Wortlaut:

*„(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 amtswegigen 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*).“

#### **4. Erwägungen**

**4.1.** Der gegenständlichen Säumnisbeschwerde liegt ein Antrag auf Gewährung der Akteneinsicht zugrunde, den der Vertreter der beschwerdeführenden Partei am 18.04.2018 per Fax beim Finanzamt eingebracht hat. Die Säumnisbeschwerde wurde am 19.10.2018 per Fax beim Bundesfinanzgericht eingebracht. Die von § 284 Abs. 1 BAO geforderte Sechsmonatsfrist zwischen Einlangen des Anbringens und Erhebung der Säumnisbeschwerde ist daher im Beschwerdefall bereits abgelaufen.

**4.2.** Das Recht auf Akteneinsicht stellt ein wesentliches prozessuales Recht der Partei des Verwaltungsverfahrens dar. Es hat keinen Selbstzweck, sondern gibt dem Abgabepflichtigen ein Hilfsmittel zur Hand, seine abgabenrechtlichen Interessen zu verfolgen. Während eines laufenden Verfahrens wird es dem Abgabepflichtigen durch die Akteneinsicht ermöglicht, kontrollierend und vorbeugend Fehlannahmen und unzutreffenden Vermutungen der Behörden entgegenzutreten.

**4.3.** Der Antrag auf Gewährung der Akteneinsicht ist zwar ein Anbringen iSd § 85 Abs. 1 BAO. Ein Antrag auf Gewährung von Akteneinsicht beinhaltet jedoch grundsätzlich nicht ein Begehr auf Erlassung eines Bescheides über die Akteneinsicht an die Abgabenbehörde (VwGH vom 29.04.2013, 2012/16/0162).

Dem Antrag auf Gewährung der Akteneinsicht wird dadurch entsprochen, dass der Antragsteller die Akteneinsicht vornehmen kann. Die Vornahme der Akteneinsicht ist ein tatsächliches Verhalten, von dem der Bf. von sich aus durch Vorsprache bei der Abgabenbehörde Gebrauch machen muss. Die Gewährung der Akteneinsicht bedarf daher keines Bescheides (vgl. VwGH 8.2.1989, 87/13/0141). Die Gestattung der Akteneinsicht ist ein Realakt, der keiner besonderen Genehmigung bedarf.

**4.4.** Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (Vgl. VwGH vom 29.04.2013, 2012/16/0162 mwN) 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 (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 6. September 2011, 2011/05/0072, mwN, und vom 10. März 2009, 2008/12/0022). Diese (gänzliche oder teilweise) Verweigerung der Akteneinsicht durch eine Abgabenbehörde hat daher stets durch Bescheid zu erfolgen (vgl. VwGH 21.12.1989, 87/17/0021).

Der die Akteneinsicht ablehnende Bescheid stellt im Beschwerdefall eine verfahrensleitende Verfügung (iSd §§ 94 und 244) dar, gegen den gemäß § 90 Abs. 3 BAO kein abgesondertes Rechtsmittel zulässig ist. Das bedeutet, dass die Verweigerung der Akteneinsicht nicht abgesondert anfechtbar ist (vgl. VwGH 5.9.2012, 2012/15/0166; vgl. auch Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 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 (vgl. VwGH 5.9.2012, 2012/15/0166).

**4.5.** Mit Bescheid vom 18.10.2018 hat die belangte Behörde den Antrag auf Gewährung der Akteneinsicht zur Gänze abgewiesen. Sie hat damit zu erkennen gegeben, dass sie die Akteneinsicht 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 Bescheiderlassung ihrer Entscheidungspflicht nachgekommen. § 284 Abs. 2 BAO sieht in seinem solchen Fall vor, dass das Säumnisbeschwerdeverfahren einzustellen ist.

**4.6.** Wird dem Abgabepflichtigen die Akteneinsicht unbegründet verweigert, kann dies die im Gefolge der Prüfung ergehenden und auf das Prüfungsgeschehen Bezug nehmenden Abgabenbescheide mit einem Verfahrensmangel belasten. Eine derartige Rechtswidrigkeit kann mit Beschwerde gegen die auf den Prüfungsergebnissen aufbauenden Abgabenbescheide bekämpft werden (vgl. VwGH vom 22. Juni 2001, 2000/13/0037; VwGH vom 05. September 2012, 2012/15/0166). Der Verfahrensmangel der nicht gewährten Akteneinsicht könnte aber dadurch heilen, dass im weiteren Verfahren - auch im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht - Akteneinsicht gewährt wird (VwGH 29.05.2018, Ro 2017/15/0021).

**4.7.** Aus Sicht des BFG ist aus verwaltungsökonomischen Gründen die Gewährung einer Akteneinsicht bereits auf Ebene der Abgabenbehörde vor Bescheiderlassung (Vgl. auch § 183 Abs. 4 BAO) sinnvoll. Dadurch können allfällige Fehlannahmen bereits im Vorfeld ausgeräumt und in der Folge Rechtsmittel vermieden werden.

## **5. Unzulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG in Verbindung mit Art. 133 Abs. 9 B-VG ist gegen einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Es ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz, dass das Säumnisbeschwerdeverfahren mit Beschluss einzustellen ist, wenn der beauftragte Rechtsakt gesetzt wurde.

Linz, am 30. November 2018