

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Richard Tannert in der Finanzstrafsache gegen 1. A, geb. xxxx, Baumeister, whft. XXX, und 2. die B-GmbH, FNbbb, XXB, beide vertreten durch die Solidus Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhand GmbH, Seilerstätte 17, Top 12, 1010 Wien, wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG), vormals FAY1 als Finanzstrafbehörde (Rechtsnachfolger: das Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde), GZ. qqqa und qqqb, Amtsbeauftragter Mag.C, über die Beschwerde des A vom 14. Mai 2018 wegen behaupteter Ausübung unmittelbarer finanzstrafbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt in Form der Unterlassung einer Berichterstattung an die Staatsanwaltschaft Z, der Anordnung einer Außenprüfung gemäß § 147 Bundesabgabenordnung (BAO) anstelle eines Prüfungsauftrages nach § 99 Abs. 2 FinStrG und der Führung eines parallelen verwaltungsbehördlichen Ermittlungsverfahrens neben dem der Staatsanwaltschaft Z in der Zeit vom 28. November 2016 bis zum 21. Februar 2018 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als verspätet zurückgewiesen.

II. Gegen diese Entscheidung ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

A. Mit Schriftsatz vom 14. Mai 2018, zur Post gegeben am 16. Mai 2018 (Postaufgabestempel) hat A (die Identität des Einschreiters [„unserer Mandantschaft“] ergibt sich zweifelsfrei aus dem Begründungstext, etwa Seite 2, 2. Absatz: „durch unseren Mandanten, den Beschuldigten A“) durch seine Verteidigerin Beschwerde wegen ausgeübter unmittelbarer finanzstrafbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt in Form bestimmter Rechtsakte des FAY1

als Finanzstrafbehörde im Rahmen des durch die Staatsanwaltschaft Z im Zeitraum vom 28. November 2016 bis 21. Februar 2018 gegen A als Beschuldigten und die B-GmbH als (belangten) Verband geführten Ermittlungsverfahren erhoben.

Welches Verhalten der belangten Finanzstrafbehörde der Einschreiter damit als – wohl rechtswidrig – ausgeübte unmittelbare finanzstrafbehördliche Befehls- und Zwangsgewalt zum Verfahrensgegenstand einer Maßnahmenbeschwerde nach § 152 Abs. 1 FinStrG machen will, ergibt sich aus der zusammenfassenden Antragstellung am Schluss der Eingabe:

„Wir stellen daher den Antrag, die im Folgenden angeführten Akte der Verwaltungsbehörde als Ermittlungsorgan der Staatsanwaltschaft Z, und zwar des Finanzamtes FAY1 als Finanzstrafbehörde „I. Instanz“ sowie des Finanzamtes FAY2 im Ermittlungsverfahren der Staatsanwaltschaft Z im Zeitraum vom 28.11.2016 bis 21.02.2018 für rechtswidrig zu erklären:

- 1.) Die Finanzstrafbehörde Z [das FAY1 als Finanzstrafbehörde] hat ihre Verpflichtung zur Berichterstattung gemäß § 100 StPO verletzt.
- 2.) Die Finanzstrafbehörde Z hat die ihr gemäß § 169 Abs. 4 StPO [vermutlich gemeint: § 196 Abs. 4 FinStrG] eingeräumten Befugnisse durch die Anordnung einer Außenprüfung gemäß § 147 BAO überschritten. Die Anordnung einer Außenprüfung gemäß § 147 BAO anstelle einer Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG stellt eine Umgehung der Beschuldigtenrechte dar.
- 3.) Es liegt nicht im Ermessen der Finanzstrafbehörde im Rahmen eines gerichtlichen Ermittlungsverfahrens, ob eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO oder eine Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG angeordnet wird. Die Finanzstrafbehörde hat in einem gerichtlichen Ermittlungsverfahren lediglich die Befugnis gemäß § 196 Abs. 4 FinStrG, eine Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG anzuordnen.
- 4.) Gemäß § 54 FinStrG darf die Finanzstrafbehörde kein Parallelverfahren oder sonstige Ermittlungen zur Überprüfung eines allfälligen Anfangsverdacht betreffend ein allfälliges verwaltungsbehördliches Finanzvergehen führen, sondern hat ein allfälliges Verfahren vorläufig einzustellen.“

Es erschließen sich daher drei behauptete Lebenssachverhalte, welche aus der Sicht des Beschwerdeführers eine gegen ihn ausgeübte rechtswidrige finanzstrafbehördliche unmittelbare Befehls- oder Zwangsgewalt darstellen würden:

- a) Das FAY1 als Finanzstrafbehörde habe der Staatsanwaltschaft Z in einem bestimmten Zusammenhang keinen Bericht nach § 100 StPO erstattet.
- b) Das FAY1 als Finanzstrafbehörde hätte in der staatsanwaltschaftlichen Ermittlungssache ein Parallelverfahren oder sonstige Ermittlungen zur Überprüfung eines allfälligen

Anfangsverdacht hinsichtlich eines allfälligen verwaltungsbehördlichen Finanzvergehens geführt anstatt das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren vorläufig einzustellen.

c) Das FAY1 als Finanzstrafbehörde habe seine Befugnisse überschritten, weil es in der staatsanwaltschaftlichen Ermittlungssache eine Außenprüfung nach § 147 BAO anstelle einer solchen „gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG“ angeordnet habe.

Dazu wird in der Beschwerde – neben diversen rechtlichen Ausführungen und verschiedenen Thesen – wie folgt konkret vorgebracht:

Zu Pkt. a.): Am 28. November 2016 sei aufgrund einer Anzeige des D ein Ermittlungsverfahren der Staatsanwaltschaft Z wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung eingeleitet worden und die Finanzstrafbehörde Z mit der Durchführung zweckdienlicher Ermittlungen beauftragt worden. In diesem Zusammenhang habe im Februar 2017 bei der B-GmbH eine Umsatzsteuersonderprüfung stattgefunden, deren Ergebnisse vom Beschuldigten an die Staatsanwaltschaft Z mitgeteilt worden seien. Diese habe den Bericht an die Finanzstrafbehörde Z übermittelt und um einen Zwischenbericht ersucht, welcher jedoch nicht erstattet worden sei. Im März 2017 habe der Anzeiger D nochmals eine Strafanzeige mit demselben Inhalt wegen Abgabenhinterziehung beim FAY3 erstattet. Wiederum sei von der Finanzstrafbehörde Z kein Zwischen- oder Anlassbericht an die Staatsanwaltschaft Z erstattet worden.

Zu Pkt. b.) wird konkret vorgebracht, dass nach der zweiten Anzeigenerstattung des D wegen desselben Sachverhaltes im März 2017 die Finanzstrafbehörde eine eigenständige Ermittlung im Rahmen eines verwaltungsbehördlichen Ermittlungsverfahrens beim FAY2 in Auftrag gegeben habe.

Zu Pkt. c.): Am 31. Juli 2017 sei durch das FAY2 ein Außenprüfungsverfahren gemäß § 147 BAO „gegen“ die B-GmbH eingeleitet. Obwohl diese Prüfung ein Teil des staatsanwaltschaftlichen Ermittlungsverfahrens gewesen sei und von der Staatsanwaltschaft Z Ermittlungsmaßnahmen angeordnet worden seien, wäre die Prüfung nicht gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführt, sondern als normale Außenprüfung abgewickelt worden.

B. Den beige-schlossenen Aktenkopien ist folgender Sachverhalt zu entnehmen:

B.1. Mit Schreiben vom 28. November 2016, GZ. staaaa, Strafsache gegen A, Geschäftsführer der B-GmbH, wegen des Verdachtes des schweren Betruges nach §§ 146 f Strafgesetzbuch (StGB), der Verleumdung nach § 297 StGB und Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG, hat die Staatsanwaltschaft Z eine Ablichtung der ihre diesbezüglichen Ermittlung auslösenden Sachverhaltsdarstellung (Anzeige) des D (des Geschäftspartners des A und Geschäftsführer der H-GmbH) vom 24. November 2016 samt einem Konvolut Beilagen an die Finanzstrafbehörde Z (an das FAY1 als Finanzstrafbehörde) übermittelt und um Durchführung von geeigneten

Ermittlungen zu dem angezeigten Verdacht der Abgabenhinterziehung ersucht. Insbesondere wurde um Feststellung und Mitteilung ersucht, ob der die gerichtliche Zuständigkeit begründende strafbestimmende Wertbetrag erreicht werde. Zeitgleich ist auch ein Ermittlungsauftrag an das Landeskriminalamt Z zur Durchführung zweckdienlicher Ermittlungen zu dem angezeigten Verdacht des Betruges und der Verleumdung ergangen (Kopie Auftragsschreiben). Im Februar 2017 wurde – offensichtlich mit arbeitsbedingter Verzögerung – die Anzeige samt Beilagen von der Finanzstrafbehörde Z dem Betrugsbekämpfungskoordinator des FAY2 als zuständige Abgabenbehörde übermittelt mit dem Auftrag, mitzuteilen, ob ein strafbestimmender Wertbetrag in gerichtszuständiger Höhe erreicht werde (E-Mail der aktenführenden Beamtin bei der Finanzstrafbehörde an die Außenprüferin vom 5. Februar 2018).

B.2. Tatsächlich hat auch am 14. Februar 2017 bei der B-GmbH, als deren Geschäftsführer und Wahrnehmender deren steuerlichen Interessen A entsprechende Abgaben verkürzt haben sollte, eine Umsatzsteuersonderprüfung hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume September bis Dezember 2016 stattgefunden (Prüfungsbericht; Prüfer E). Einlassungen zur Strafanzeige des D sind den von der Verteidigerin dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Teilen des Prüfungsberichtes (Seite 4 fehlt) nicht zu entnehmen, doch scheint diesbezüglich, wenn überhaupt, kein in die Tiefe gehendes finanzstrafrechtliches Ermittlungsergebnis beim Prüfer vorgelegen zu haben. Eine Kopie des diesbezüglichen Prüfungsberichtes ist der Staatsanwaltschaft Z per E-Mail am 14. April 2017 von A übermittelt worden (Ablichtung E-Mail; Schreiben der B-GmbH an das FAY2) und von der Staatsanwaltschaft am 24. April 2017 an das Finanzamt FAY1 als Finanzstrafbehörde zum Zweck der Information weitergeleitet worden (Schreiben Staatsanwaltschaft vom 24. April 2017). Die erbetene Berichterstattung des FAY2 an die Finanzstrafbehörde Z zur übermittelten Strafanzeige vom 24. November 2016 ist unterblieben (siehe das Urgenzschreiben der Finanzstrafbehörde vom 5. Februar 2018). Entgegen der Behauptung des Beschwerdeführers hat die Staatsanwaltschaft Z in ihrem Schreiben vom 24. April 2017 die Finanzstrafbehörde nicht aufgefordert, hinsichtlich des Ergebnisses der Umsatzsteuersonderprüfung einen Zwischenbericht zu erstatten (Schreiben Staatsanwaltschaft vom 24. April 2017).

B.3. Zwischenzeitlich, am 23. März 2017, hatte D hinsichtlich seines gegen A erhobenen Vorwurfes einer Abgabenhinterziehung beim FAY3 (zuständig zur Abgabenerhebung bei der H-GmbH) vorgesprochen und bekräftigt, dass angeblich im Rechenwerk der B-GmbH nicht sämtliche Rechnungen verbucht worden wären. Die Niederschrift darüber samt vorgelegten Unterlagen und einer Kopie seiner Anzeige an die Staatsanwaltschaft Z vom 24. November 2016 wurden dem FAY2 als zuständige Abgabenbehörde per E-Mail vom selben Tage übermittelt (E-Mail vom 23. März 2017, siehe die dort angeführten Beilagen). In dem E-Mail wird ausgeführt: „Sämtliche Unterlagen (Niederschrift + Beilagen) wurden an das FAY1 – Strafsachenstelle YYY, Frau [...], übermittelt => im Hinblick auf die weitere Veranlassung wird um Rücksprache mit der Strasa (FAY1) gebeten.“ Dass eine solche Rücksprache des FAY2 als

Abgabenbehörde mit dem FAY1 als zuständige Finanzstrafbehörde – entgegen den Gepflogenheiten – nicht stattgefunden hätte, ist den vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen; vielmehr hat wiederum eine Absprache zwischen der Finanzstrafbehörde und der Betrugskoordination des FAY2 über die weitere Vorgangsweise stattgefunden. Eine Berichterstattung an die Staatsanwaltschaft Z über die Nachtragsanzeige ist unterblieben (vorgelegte Unterlagen).

Anhaltspunkte dafür, dass die Finanzstrafbehörde Z neben ihrem Ermittlungsverfahren im Auftrag der Staatsanwaltschaft Z wegen derselben Verdachtslage gegen A wider jegliche Vernunft eines zielorientierten Verwaltungshandelns zusätzlich ein weiteres, nunmehr finanzstrafbehördliches Ermittlungsverfahren eröffnet hätte, sind den vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen (Konkret auch dagegenstehend der Inhalt der Urgenzmails der aktenführenden Sachbearbeiterin an die Außenprüferin, wenn sie etwa im E-Mail vom 14. Dezember 2017 ausführt: „[...] Das Konvolut samt Auftrag wurde mit Februar 2017 [siehe oben Pkt. B.1.] sowie ein Nachtrag mit März 2017 [die nunmehrige Nachtragsanzeige des D] an die BBKO des FA-Y2 [FAY2] weitergeschickt, [...]“).

B.4. Jedenfalls sah sich das FAY2 als Abgabenbehörde aufgrund dieses Kontrollmaterials und nach Rücksprache mit der Finanzstrafbehörde veranlasst, am 31. Juli 2017 ein Außenprüfungsverfahren hinsichtlich der B-GmbH betreffend die Veranlagungsjahre 2013 bis 2015 und die Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume Jänner 2016 bis Mai 2017 einzuleiten (Prüferin G). Ein ausdrücklicher Auftrag der Finanzstrafbehörde an die Abgabenbehörde gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG, eine derartige Außenprüfung vorzunehmen, ist nicht ergangen. Auch ist der Prüferin nicht das gesamte Aktenkonvolut aus der ersten Anzeige des D, sondern nur eine Auflistung der Rechnungen, die angeblich nicht verbucht wären, für ihre Aufgabe zur Verfügung gestellt worden (E-Mail G vom 14. Dezember 2017).

B.5. Der angezeigte A hat das neuerliche Prüfungsverfahren völlig richtig als behördliche Reaktion auf die weitere Anzeige des D verstanden und ärgerte sich, dass der Anzeiger offenbar vom – seine ersten Angaben nicht bestätigenden – Ausgang der Umsatzsteuer-Sonderprüfung vom Februar 2017 Kenntnis erlangt hatte, weshalb er auch am 14. August 2017 an das FAY2 – unter Darlegung entsprechender verfahrensrechtlicher Kenntnisse – schrieb wie folgt (Kopie Schreiben):

„Hohe Behörde!

Mit Sachverhaltsdarstellung vom 24.11.2016 an die Staatsanwaltschaft Z hat D bzw. die D-Stiftung gegen die B-GmbH Anzeige wegen § 146, 297 sowie § 33 FinStrG erstattet und sich dem Verfahren als Privatbeteiligter angeschlossen. Mit Schreiben vom 28.11.2016 wurde die Finanzstrafbehörde um die Durchführung von weiteren Ermittlungsmaßnahmen zu dem angezeigten Verdacht der Abgabenhinterziehung ersucht. In weiterer Folge fand bei der B-GmbH eine Außenprüfung durch das

Finanzamt FAY2 betreffend Umsatzsteuer 09-12/2016 statt.

Der Bericht über die Außenprüfung wurde an die Staatsanwaltschaft Z übermittelt.

Es ist anzunehmen, dass der Anzeiger im Zuge der Akteneinsicht entgegen der Bestimmung des § 68 Abs. 1 StPO, wonach Aktenteile, welche nicht die Interessen des Anzeigers betreffen, von der Akteneinsicht auszunehmen sind, Kenntnis von dem Außenprüfungsbericht erlangt hat, da nunmehr ein weiteres Außenprüfungsverfahren durch das FAY2 betreffend die Zeiträume 2013 bis 2015 sowie 2016 bis 05/2017 eingeleitet wurde und Herr D weitere Sachverhaltsdarstellungen bzw. Informationen an das FAY2 übermittelt haben dürfte, deren Inhalt mir weder bekannt ist noch mir zugänglich gemacht wurde.

Sollte der Anzeiger D tatsächlich Kenntnis vom Außenprüfungsbericht vom 14.02.2017 erlangt haben, so stellt dies einen Verstoß gegen § 48a BAO (Steuergeheimnis) und die Amtsverschwiegenheit gemäß § 46 BDG dar.

Mit gesondertem Schreiben wurde dies bereits der Staatsanwaltschaft Z mitgeteilt [...]

Im Zuge meiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht bin ich als Steuerpflichtiger [bereit? verpflichtet?,] im Rahmen einer Betriebsprüfung sämtliche abgabenrechtliche Sachverhalte gänzlich offenzulegen und dem Finanzamt die notwendigen Unterlagen zugänglich zu machen. [...]

Ich fordere die Behörde daher auf, im Zuge des Außenprüfungsverfahrens sowie bei Übermittlung der Ergebnisse derselbigen an die Staatsanwaltschaft Z darauf zu achten, dass keinerlei steuerliche Informationen oder von mir vorgelegte Unterlagen Dritten zugänglich gemacht werden.

Mit vorzüglicher Hochachtung

{Unterschrift A}"

B.6. Am 22. August 2017 hat eine Vertreterin der Verteidigerin Einsicht in die Unterlagen der Außenprüferin genommen (E-Mail G vom 15. März 2018).

B.7. Eine Nachfrage des FAY1 als Finanzstrafbehörde an die Prüferin mit den Worten „[...] Da wir an die Staatsanwaltschaft berichtspflichtig sind, wird ersucht mitzuteilen, ob noch weitere abgabenrechtliche Maßnahmen gesetzt werden bzw. außerdem ob ein strafbestimmender Wertbetrag in Höhe von € 100.000 überstiegen wird.“ beantwortete diese dergestalt, dass sie derzeit ihre Betriebsprüfung noch nicht abgeschlossen habe, weshalb sie über den strafbestimmenden Wertbetrag noch keine Angaben machen könne (E-Mail G vom 28. August 2017).

B.8. Auf eine Urgenz der aktenführenden Beamtin der Finanzstrafbehörde, welche nunmehr eine Kopie der ursprünglichen ersten Anzeige des D samt Beilagen und Ermittlungsauftrag der Staatsanwaltschaft Z an die Prüferin weiterleitete, vom 14. Dezember 2017 antwortete die Prüferin: „[...] Beim ‚Überfliegen‘ der wichtigen Unterlagen – ich hatte nur die Auflistung der Rechnungen, die angeblich nicht verbucht wären, kann ich derzeit nur angeben, dass diese

vollständig in der BH erfasst wurden! Ich muss mir aber die gesamten von Ihnen übermittelten Unterlagen noch genauer ansehen und mit meinen bisherigen Unterlagen, die ich im Zuge der Prüfung erhalten habe, abgleichen! Vielen Dank für die Übermittlung der durchaus wichtigen Unterlagen!“ (E-Mail G vom 14. Dezember 2017).

B.9. Auf eine neuerliche Urgenz der aktenführenden Beamtin der Finanzstrafbehörde mit Hinweis auf den Ermittlungsauftrag der Staatsanwaltschaft Z am 5. Februar 2018 antwortete die Prüferin, dass sie die Prüfung nicht aufgrund eines Auftrages der Finanzstrafbehörde bzw. eines von dort übermittelten, sondern eines anderweitigen Kontrollmaterials [Anmerkung: der vom FAY3 übermittelten Nachtragsanzeige des D] durchgeführt worden sei. Die angeführten Rechnungen seien in der Buchhaltung enthalten und sie werde daher den strafbestimmenden Wertbetrag von € 100.000,00 nicht überschreiten (E-Mail G vom 5. Februar 2018). Die Information, wonach ein strafbestimmender Wertbetrag in gerichtzuständiger Höhe nicht erreicht werde und die betreffenden Rechnungen aus dem angezeigten Sachverhalt vollständig in den Buchhaltungsunterlagen erfasst seien, wurde von der Finanzstrafbehörde an die Staatsanwaltschaft Z mit Bericht vom 6. Februar 2018 mit dem weiteren Bemerkungen weitergeleitet, dass allerdings die betreffende Betriebsprüfung bei der B-GmbH noch nicht abgeschlossen sei (Bericht vom 6. Februar 2018).

B.10. Mit Schreiben vom 14. Februar 2018 an das FAY1 als Finanzstrafbehörde als Finanzstrafbehörde hat die Verteidigerin für die B-GmbH die Einstellung des Finanzstrafverfahrens nach § 108 StPO beantragt mit dem Hinweis, dass die in der BAO geforderten Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten im Widerspruch mit den Rechten eines Beschuldigten im Sinne der StPO bzw. des FinStrG stehen würden. Auf Nachfrage, warum das Außenprüfungsverfahren des FAY2 als zuständige Abgabenbehörde als normales Prüfungsverfahren geführt werde, sei mitgeteilt worden, dass bis dato noch keine finanzstrafrechtlichen Verdachtsmomente festgestellt werden konnten, die die Durchführung einer Prüfung nach § 99 FinStrG rechtfertigen würden (Schreiben der Solidus Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhand GmbH für die B-GmbH vom 14. Februar 2018).

B.11. Mit Schreiben vom 14. Februar 2018 an das FAY1 als Finanzstrafbehörde forderte die Verteidigerin für A Akteneinsicht in den Ermittlungsakt der Finanzstrafbehörde und den gesamten Außenprüfungsakt des FAY2, wobei in Einem mitgeteilt wurde, dass in den bei der Staatsanwaltschaft Z aufliegenden Akt schon Einsicht genommen worden sei, und ein Einspruch wegen Rechtsverletzung nach § 106 StPO angekündigt wurde (Schreiben der Solidus Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhand GmbH für A vom 14. Februar 2018).

B.12. Mit einem weiteren Schreiben vom 14. Februar 2018 an das FAY1 als Finanzstrafbehörde hat A Einspruch wegen Rechtsverletzung nach § 106 StPO erhoben, wobei unter anderem vorgebracht wurde wie folgt (Kopie Schreiben):

Im Zuge mehrerer Telefonate seinerseits mit der Finanzstrafbehörde sei ihm mitgeteilt worden, dass derzeit keinerlei finanzstrafrechtlich relevanten Verdachtsmomente gegen ihn vorlägen, er nicht Beschuldigter wäre, ihm daher auch keine Beschuldigtenrechte zukämen und ich das (noch nicht beendete) Außenprüfungsverfahren dulden müsse.

Eine Belehrung über seine Rechte als Beschuldigter, insbesondere das Recht zu schweigen oder die Möglichkeit, einen Rechtsanwalt in diesem Verfahren beizuziehen, erfolgte weder durch die Finanzstrafbehörde, noch durch das Finanzamt.

Nach nunmehr mehr als sechsmonatiger Dauer der Außenprüfung, umfangreicher Vorlage von Unterlagen und umfassenden Schriftsätzen seiner steuerlichen Vertretung habe man ihm mitgeteilt, dass bis dato keinerlei Verdachtsmomente festgestellt wurden, eine Einstellung des gegen ihn geführten Finanzstrafverfahrens sei aber dennoch nicht erfolgt.

Die Außenprüferin des FAY2 habe bei Prüfungsbeginn am 31. Juli 2017 keine Kenntnis von einem anhängigen Ermittlungsverfahren der Staatsanwaltschaft Z wegen Abgabenhinterziehung gehabt, sondern davon erst durch seine steuerliche Vertretung im August 2017 Kenntnis erlangt. Die Außenprüferin habe von der Finanzstrafbehörde den Auftrag erhalten, eine „normale“ Außenprüfung gemäß § 147 BAO durchzuführen und sei bei Prüfungsbeginn nicht darüber informiert [gewesen], dass bei diesem Verfahren die Bestimmungen der StPO einzuhalten waren.

Der Auftrag der Finanzstrafbehörde an das FAY2, eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO durchzuführen, stelle eine Maßnahme dar, mit welcher meine Rechte als Beschuldigter umgangen und somit verletzt werden.

Zur Fristigkeit seines Einspruches teile er mit, dass ihm die Finanzstrafbehörde vergangene Woche telefonisch mitgeteilt habe, dass er weder ein Akteneinsichtsrecht noch sonstige Beschuldigtenrechte habe, weil er kein Beschuldigter sei.

B.13. Mit Zwischenbericht vom 20. Februar 2018 leitete das FAY1 als Finanzstrafbehörde den Einspruch wegen Rechtsverletzung an die Staatsanwaltschaft Z weiter und nahm dazu unter anderem Stellung wie folgt:

[...] Zu den Vorwürfen, in seinen Beschuldigtenrechten verletzt worden zu sein, welche aus der Sicht der Finanzstrafbehörde Z unrichtig seien, unterliege A einem Rechtsirrtum.

Richtig sei, dass der ursprüngliche Ermittlungsakt der Staatsanwaltschaft, welche in ihrem Verfahren die StGB-Delikte §§ 146, 147, 297 im Vordergrund hatten, einen umfangreichen Ermittlungsakt des Landeskriminalamtes beinhaltete und im

Wesentlichen auf einer bei der Staatsanwaltschaft eingebrachten Anzeige von Geschäftspartnern des A basierte. Daraus leitete sich ein Auftrag an die Finanzstraßbehörde ab, festzustellen, ob überhaupt ein Finanzvergehen vorliegen würde. Aus der vorliegenden Anzeige alleine war für den oben genannten Sachbearbeiter in der Finanzstraßbehörde ein begründeter Tatverdacht auf Abgabenhinterziehung noch nicht ausreichend verdichtet, weshalb der Abgabenbehörde, konkret der dortigen Betrugsbekämpfungskoordination das staatsanwaltschaftliche Aktenkonvolut weitergeleitet wurde mit dem Ersuchen, bekannt zu geben, ob überhaupt und wenn ja, welche abgabenrechtlichen Überprüfungsmaßnahmen gesetzt werden. Es wurde daher „nicht unmittelbar“ eine Prüfungsanordnung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG getroffen oder tiefergehende Zwangsmaßnahmen initiiert. Es wurde hier auch dem Grundsatz, immer das gelindeste Mittel zur Wahrheitserforschung zu wählen, Rechnung getragen.

Die von A und der Solidus Steuerberatungs GmbH monierten Verletzungen von Rechten, wie insbesondere das Recht, zu schweigen, hätten aus der Sicht der Finanzstraßbehörde nicht stattgefunden. Es wäre durch die gewählte Vorgangsweise auch keine Umgehungshandlung gesetzt worden. A sei beispielsweise nicht als Zeuge oder Abgabepflichtiger nach der BAO anstatt als Beschuldigter im Sinne der StPO befragt worden, wobei auch nach dem Verfahrensgesetz der BAO das Recht auf Aussageverweigerung für den Fall, sich selbst zu belasten zu müssen, zustehe. Auch an den Möglichkeiten auf Akteneinsicht ändere der Status [eines] Beschuldigten im Sinne der StPO nichts.

Wesentlich, denn darin liege aus der Sicht der Finanzstraßbehörde der Rechtsirrtum des A, scheine es auch, festzuhalten, dass am Prozedere der Außenprüfungsdurchführung durch das Finanzamt sich [für den Genannten] durch den Status als Beschuldigter im Sinne der StPO [...] nichts geändert hätte, da diesfalls die Verfahrensgesetze des FinStrG und der StPO nur dem der BAO hinzutreten könnten und beispielsweise die abgabenrechtlichen Mitwirkungspflichten per se gänzlich unverändert blieben. Die Mitwirkungspflichten nach der BAO seien dann lediglich nicht mehr zwangsweise durchsetzbar, was gegenüber A im gegenständlichen Verfahren weder jemals angedroht noch durchgeführt worden wäre. A sei auch weder das Recht zu schweigen genommen worden, noch sei er zur Wahrheit verpflichtet worden, weil seine Einvernahme im gegenständlichen Verfahren bisher nicht notwendig gewesen sei.

B.14. Mit Verfügung vom 21. Februar 2018 hat die Staatsanwaltschaft Z ihr Ermittlungsverfahren gegen A wegen des Verdachtes der begangenen StGB-Delikte und wegen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 FinStrG (hier mangels Zuständigkeit) gemäß § 190 StPO eingestellt und ergänzend ausgeführt: „Mangels Feststellung des die Gerichtszuständigkeit begründenden strafbestimmenden Wertbetrages wird die Anzeige zur

Vornahme von Ermittlungen im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren übermittelt (Benachrichtigung von der Einstellung des Verfahrens vom 21. Februar 2018).

C. Am 7. März 2018 hat die Vertreterin der Verteidigerin des A in die den Genannten und die B-GmbH als Verband betreffenden Ermittlungsakten Einsicht genommen, wobei ihr zur Kenntnis gebracht wurde, dass das nach der Unzuständigkeitsentscheidung der Staatsanwaltschaft Z gemäß § 54 Abs. 5 FinStrG fortzusetzende finanzstrafbehördliche Ermittlungsverfahren gegen die Obgenannten eingestellt wird, weil kein (weiterer) Tatverdacht gegen A und die B-GmbH vorliege (Aktenvermerk der Finanzstrafbehörde vom 7. März 2018: „[...] dass eine Fortführung des durch die Staatsanwaltschaft Z am 21.02.2018 zur dortigen Zahl staaaa eingestellten Ermittlungsverfahrens in verwaltungsbehördlicher Zuständigkeit nicht beabsichtigt ist“).

D. Mit Beschluss des Landesgerichtes für Strafsachen Z vom 16. April 2018, GZ. hrhrhr, ist der Einspruch des A wegen Rechtsverletzung nach § 106 StPO, soweit er sich gegen selbständige Rechtsakte der Finanzstrafbehörde Z gerichtet hat, mit dem Hinweis zurückgewiesen worden, dass ein Einspruch wegen Rechtsverletzung nicht mehr in Betracht komme, wenn die Finanzstrafbehörde den Anordnungsspielraum überschreite bzw. von vornherein aus eigener Macht agiere (Vorbringen des Beschwerdeführers).

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Gemäß Art 130 Abs. 1 Z 2 B-VG erkennen die Verwaltungsgerichte über Beschwerden gegen die Ausübung unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt (Maßnahme) wegen Rechtswidrigkeit. Gegenstand einer Maßnahmenbeschwerde ist ein Akt unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt, Prüfungsmaßstab ist die Rechtswidrigkeit; Zweck eines Maßnahmenbeschwerdeverfahrens ist die nachträgliche Feststellung der Rechtmäßigkeit oder Rechtswidrigkeit einer derartigen behördlichen Maßnahme an Hand der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Setzung der Amtshandlungen.

In diesem Sinne besteht auch in Finanzstrafsachen gemäß § 152 Abs. 1 Satz 1 FinStrG die Berechtigung, sich gegen die Ausübung unmittelbarer finanzstrafbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt zu beschweren, soweit nicht ein Rechtsmittel für unzulässig erklärt worden ist. Dabei ist gemäß § 152 Abs. 1 Satz 3 FinStrG zur Erhebung einer derartigen Maßnahmenbeschwerde derjenige berechtigt, der – wie im gegenständlichen Fall A – behauptet, durch die Ausübung unmittelbarer finanzstrafbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt in seinen Rechten verletzt worden zu sein.

2. Die Frist, innerhalb der eine derartige Maßnahmenbeschwerde erhoben werden kann (die Rechtsmittelfrist), beträgt gemäß § 150 Abs. 2 FinStrG einen Monat. Sie beginnt bei derartigen Beschwerden gegen die Ausübung unmittelbarer finanzstrafbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt mit deren Kenntnis, sofern der Beschwerdeführer aber durch den Verwaltungsakt behindert war, von seinem Beschwerderecht Gebrauch zu machen, ab dem

Wegfall der Behinderung. Wird eine Maßnahmenbeschwerde verspätet eingebracht, ist sie gemäß § 156 Abs. 4 FinStrG zurückzuweisen.

3. Eine Ausübung unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt liegt allgemein dann vor, wenn Verwaltungsorgane im Rahmen der Hoheitsverwaltung einseitig gegen individuell bestimmte Adressaten einen Befehl erteilen oder Zwang ausüben und damit unmittelbar – das heißt, ohne vorangegangenen Bescheid – (mittels faktischer Amtshandlungen) in subjektive Rechte des Betroffenen eingreifen. Das ist dann der Fall, wenn physischer Zwang ausgeübt wird oder die unmittelbare Ausübung physischen Zwanges bei Nichtbefolgung eines Befehls droht. Es muss ein Verhalten vorliegen, das als "Zwangsgewalt", zumindest aber als – spezifisch verstandene – Ausübung von "Befehlsgewalt" gedeutet werden kann. Als unverzichtbares Merkmal eines Verwaltungsaktes in der Form eines Befehls gilt, dass dem Befehlsadressaten eine bei Nichtbefolgung unverzüglich einsetzende physische Sanktion angedroht wird. Liegt ein ausdrücklicher Befolgungsanspruch nicht vor, so kommt es darauf an, ob bei objektiver Betrachtungsweise aus dem Blickwinkel des Betroffenen bei Beurteilung des behördlichen Vorgehens in seiner Gesamtheit der Eindruck entstehen musste, dass bei Nichtbefolgung der behördlichen Anordnung mit ihrer unmittelbaren zwangsweisen Durchsetzung zu rechnen ist (vgl. VwGH 29.9.2009, 2008/18/0687; VwGH 27.2.2013, 2012/17/0430; siehe auch *Ritz*, BAO⁶, § 283 Tz 5 ff mit entsprechenden praktischen Beispielen).

4. Inhaltliche Voraussetzung für die Zulässigkeit einer Maßnahmenbeschwerde ist es also, dass sie gegen die Anwendung von Gewalt oder gegen eine normative Anordnung gerichtet ist. Es wird somit als Verfahrensgegenstand insoweit die Anwendung physischen Zwanges oder die Erteilung eines Befehles mit unverzüglichem Befolgungsanspruch (faktische Amtshandlungen) gefordert, andernfalls die Beschwerde – hier gemäß § 156 Abs. 4 FinStrG – zurückzuweisen ist (vgl. z.B. VfGH 13.12.1988, B756/88, B757/88 [hier: das schlichte Fotografieren oder eine Identitätsfeststellung im Zuge einer Amtshandlung]; VwGH 6.10.1993, 92/17/0284 [hier: das Anbringen einer Organstrafverfügung an einem Kraftfahrzeug]; VwGH 20.12.1996, 96/02/0284 [hier: das Abstempeln eines Reisepasses]; VwGH 28.5.1997, 96/13/0032 – hier das Abstempeln einer Ausfuhrbescheinigung mit dem Vermerk "Ungültig"]). So sind etwa eine bloße behördliche Untätigkeit oder Säumigkeit (vgl. z.B. VfGH 27.2.1981, B 649/80), eine tatsächliche Verweigerung einer Akteneinsicht (VwGH 23.2.1994, 93/01/0456; 5.8.1997, 97/11/0105), behördliche „Einladungen“ (VwGH 21.2.2007, 2005/06/0275), die vorübergehende Einschränkung der Bewegungsfreiheit infolge einer Amtshandlung (VwGH 9.3.2018, Ra 2017/03/0055), und Ähnliches keine derartige ausgeübte behördliche unmittelbare Befehls- und Zwangsgewalt.

Typische Beispiele einer ausgeübten verwaltungsbehördlichen Befehls- und Zwangsgewalt sind etwa eine Festnahme (VwGH 20.12.2016, Ra 2015/03/0048), eine Aufforderung, unter Androhung der Festnahme mitzukommen (VwGH 24.4.2018, 2018/03/0008), eine zwangsweise Blutabnahme (VwGH 10.4.2008, 2004/01/0502), eine Vorführung zum Strafantritt (VwGH

23.9.2003, 2003/02/0167), das Betreten von Liegenschaften und Wohnungen (VwGH 22.2.2007, 2006/11/0154; VwGH 28.1.2016, Ra 2014/07/0069), das Befahren einer Privatstraße durch Beamte (VwGH 20.12.2006, 2006/09/0188), Fesselung und Misshandlung durch Beamte (VwGH 24.3.2011, 2008/09/0075), eine Abschiebung (VwGH 16.5.2012, 2012/21/0085), die Beiziehung eines privaten Kamerateams zu einer gewerbepolizeilichen Nachschau (VfGH 3.3.2006, B 345/05), die Verbringung in eine psychiatrische Abteilung (VwGH 17.3.2016, Ra 2016/11/0014), und Ähnliches.

5. Läge zwar die Ausübung einer Befehls- und Zwangsgewalt vor, fände diese aber wiederum ihre Deckung in erlassenen Bescheiden, bestünden keine faktischen Amtshandlungen. Mit Bescheidbeschwerde bekämpfbar, wenn solches zugelassen, wären vielmehr die dem behördlichen Wirken zugrundeliegenden Bescheide. Laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dienen die Regelungen über Maßnahmenbeschwerden im Übrigen nur der Schließung einer Lücke im Rechtsschutzsystem, nicht aber der Eröffnung einer Zweigleisigkeit für die Verfolgung ein- und desselben Rechtes. Was in einem Verwaltungsverfahren ausgetragen werden kann, kann daher nicht Gegenstand einer Maßnahmenbeschwerde sein (z.B. VwGH 4.4.1990, Zl. 90/01/0009; VwGH 24.4.1990, 90/14/0074; VwGH 25.9.1991, 91/16/0017, 0022, 0023 bzw. 0018, 0020, 0031; VwGH 29.6.1992, 91/15/0147).

6. Gemäß § 106 Abs. 1 StPO idF BGBl I 2015/85 mit Wirkung ab dem 1. August 2016 steht jeder Person ein Einspruch an das Strafgericht wegen Rechtsverletzung zu, die behauptet, im Ermittlungsverfahren durch Staatsanwaltschaft in einem subjektiven Recht verletzt zu sein, weil 1. ihr die Ausübung eines Rechtes nach der StPO verweigert oder 2. eine Ermittlungs- oder Zwangsmaßnahme unter Verletzung von Bestimmungen der StPO angeordnet oder durchgeführt wurde. Die vorherige Wortfolge „Kriminalpolizei oder“ in Abs. 1 des § 106 StPO hatte der VfGH mit Erkenntnis vom 30.6.2015, G 233/2014, G 5/2015, als verfassungswidrig aufgehoben, weshalb also nur mehr Eingriffe der Staatsanwaltschaft in subjektive Rechte der Kontrolle des Strafgerichtes unterliegen. Als subjektive Rechte sind laut *Fabrizy/Kirchbacher*, StPO¹⁴ § 106 Rz 2, solche zu verstehen, welche die Voraussetzungen und Bedingungen festlegen, die bei Ermittlungen bzw der Ausübung von Zwang gegenüber Betroffenen nach der StPO konkret einzuhalten sind (Abs. 1 Z 2) oder welche dem Betroffenen einen Anspruch auf ein bestimmtes Verfahrensrecht nach der StPO einräumen (Abs. 1 Z 1; z.B. Akteneinsicht). In subjektive Rechte kann auch durch die Art und Weise der Durchführung rechtswidrig eingegriffen werden, bspw. wenn dem von einer Hausdurchsuchung Betroffenen die Anwesenheit oder die Beiziehung einer Vertrauensperson verweigert wird (vgl RV 25 BlgNR 22. GP 140 f). Im Falle kriminalpolizeilichen Handelns (in Bezug auf Finanzstrafangelegenheiten: des Handelns einer Finanzstrafbehörde gemäß § 196 Abs. 1 FinStrG) aufgrund einer staatsanwaltschaftlichen Anordnung liegt ein Akt der Gerichtsbarkeit nach Art. 90a B-VG vor, sodass der Einspruch wegen Rechtsverletzung zulässig ist (vgl. *Fabrizy/Kirchbacher*, StPO¹⁴ § 106 Rz 1/1).

7. Lediglich im Falle einer offenkundigen Überschreitung der staatsanwaltschaftlichen Anordnung durch die Polizei (der Finanzstrafbehörde) im Sinne eines Exzesses läge ein der Verwaltung zurechenbares Organhandeln vor (*Köck in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt*, FinStrG II⁵, § 152 Rz 4, mit Hinweis auf *Pilnacek/Stricker* in WK-StPO, § 106 Rz 6 mwN).

Im Anwendungsbereich des Sicherheitspolizeigesetzes – SPG, also im Falle eines kriminalpolizeilichen Handelns in Ausübung der Sicherheitspolizei (§ 3 SPG), käme bei ausgeübter (rechtswidriger) unmittelbarer sicherheitspolizeilicher Befehls- und Zwangsgewalt gemäß § 88 Abs. 1 SPG eine Maßnahmenbeschwerde an ein Landesverwaltungsgericht und bei Menschen, die sich auf andere Weise durch die Besorgung der Sicherheitsverwaltung in ihren Rechten verletzt sehen, eine „Verhaltensbeschwerde“ (hier nach § 88 Abs. 2 SPG) an ein Landesverwaltungsgericht in Betracht (zur Begrifflichkeit siehe *Kolonovits/Muzak/Stöger*, Verwaltungsverfahren¹¹, Rz 962 ff).

Das Sicherheitspolizeigesetz gelangt im Falle der Zuordnung des Handelns einer Finanzstrafbehörde im Zuge eines Finanzstrafverfahrens zur verwaltungsbehördlichen Sphäre nicht zur Anwendung, es gelten der Zweite Unterabschnitt des FinStrG, „Verwaltungsbehördliches Verfahren“ bzw. im Falle eines behaupteten Verwaltungsexzesses der Dritte Unterabschnitt des FinStrG „Sonderbestimmungen wegen gerichtlich strafbarer Handlungen“ in Verbindung mit den Bestimmungen der StPO (welche behauptet, nicht oder nicht richtig angewendet worden sind). Im Falle einer Beschwerde geht der Rechtsweg gemäß Art. 131 Abs. 3 B-VG iVm § 150 Abs. 1 FinStrG an das Bundesfinanzgericht.

8. Eine "Verhaltensbeschwerde" gemäß Art 130 Abs. 2 Z. 1 B-VG erfasst formfreies Verwaltungsverhalten, das nicht mit Bescheid- oder Säumnisbeschwerde bekämpfbar und auch nicht einer Maßnahmenbeschwerde zugänglich ist, vgl. z.B. eben §§ 88 Abs. 2, 89 Abs. 4 SPG (*Mayer/Muzak*, B-VG⁵, Art 130 II.2). Einfachgesetzlich kann die Bekämpfbarkeit von Weisungen (Art 20 Abs. 1 B-VG) vorgesehen werden (*Mayer/Muzak*, aaO, mit Zitat *Hauer*, Zuständigkeit, in *Janko/Leeb*, Verwaltungsgerichtsbarkeit 36). Fehlt es aber an einer solchen einfachgesetzlichen Basis wie im FinStrG (mit einigen wenigen ausdrücklichen Ausnahmen, wie die Anordnungen der Spruchsenatsvorsitzenden auf Hausdurchsuchung, § 93 Abs. 7 FinStrG, oder auf Ergehen eines Auskunftersuchen an Banken, § 99 Abs. 6 FinStrG), besteht keine Beschwerdeberechtigung; in diesem Sinne bestimmt auch § 152 Abs. 1 Satz 2 FinStrG, dass gegen das Verfahren betreffende Anordnungen eines Organes einer Finanzstrafbehörde (z.B. eben eines Ersuchens um Amtshilfe an eine Abgabenbehörde) eine abgesonderte Beschwerde nicht zulässig ist, soweit nicht ein Rechtsmittel für zulässig erklärt worden war. Derartige verfahrensleitende Verfügungen können daher erst mit einer Beschwerde gegen das das Verfahren abschließende Erkenntnis angefochten werden. Dennoch erhobene Beschwerden wären als unzulässig gemäß § 156 Abs. 1 und 4 FinStrG ebenfalls zurückzuweisen.

9. Gemäß § 156 Abs. 4 FinStrG hat das Bundesfinanzgericht ebenfalls mit einer Zurückweisung einer Maßnahmenbeschwerde vorzugehen, wenn sich diese gegen ein behauptetes Verhalten einer belangten Behörde richtet, welches schon nach seiner Begrifflichkeit keine Ausübung einer unmittelbaren (verwaltungsbehördlichen) Befehls- und Zwangsgewalt darstellen kann (wenn etwa kritisiert wird, dass die Behörde der Staatsanwaltschaft nicht [zeitnah] berichtet habe oder es unterlassen habe, eine Außenprüfung in Auftrag zu geben).

10. Gemäß § 81 FinStrG sind alle Dienststellen der Gebietskörperschaften mit behördlichem Aufgabenbereich (darunter auch die Staatsanwaltschaften) verpflichtet, die entweder von ihnen selbst wahrgenommenen oder sonst zu ihrer Kenntnis gelangten Finanzvergehen der Finanzstrafbehörde mitzuteilen. Diese bloße Mitteilungspflicht der Staatsanwaltschaft gilt für den Fall, als von ihr bei Prüfung der ihr vorliegenden Aktenlage (z.B. eine bei ihr eingelangte komplexe Betrugsanzeige eines Geschäftspartners gegen den Entscheidungsträger eines Abgabepflichtigen) trotz eines Anfangsverdacht (§ 1 Abs. 3 StPO) noch keine Gerichtszuständigkeit in der möglichen Finanzstrafsache wahrgenommen wird. Die solcherart der Finanzstrafbehörde zugekommenen Mitteilungen sind von dieser darauf zu prüfen, ob genügend Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind (§ 82 Abs. 1 Satz 1 FinStrG). Die Prüfung ist nach den für die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes im Untersuchungsverfahren geltenden Bestimmungen vorzunehmen (§ 82 Abs. 1 Satz 3 FinStrG). Eine derartige Sachverhaltsprüfung kann zur Konkretisierung eines Anfangsverdacht gegenüber bestimmten Personen oder Verbänden, welchen gegebenenfalls eine finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit zukäme, führen.

Ausdrücklich bestimmt § 75 Satz 2 FinStrG, dass die für den Beschuldigten geltenden Bestimmungen bereits auch für derartige Verdächtige anzuwenden sind, wenn gegen sie schon vor der Einleitung des Finanzstrafverfahrens eine Verfolgungshandlung (§ 14 Abs. 3 FinStrG) gerichtet wurde. Es gilt in einem derartigen Vorerhebungsverfahren der objektive Beschuldigtenbegriff, woraus sich ableitet, dass auch allenfalls verfahrensrechtlich mangelhafte Verfolgungshandlungen dieselbe Rechtswirkung für derartige Verdächtige herbeiführen. Zu den Rechten eines Verdächtigen zählt sein Anspruch, ihn sobald als möglich über das gegen ihn geführte Ermittlungsverfahren und den gegen ihn bestehenden Tatverdacht sowie über seine wesentlichen Verfahrensrechte zu informieren (§ 57 Abs. 3 Satz 1 FinStrG). Eine derartige Information darf gemäß § 57 Abs. 3 Satz 2 FinStrG nur so lange unterbleiben, als besondere Umstände befürchten lassen, dass ansonsten der Zweck der Ermittlungen gefährdet wäre, insbesondere, weil Ermittlungen oder Beweisaufnahmen durchzuführen sind, deren Erfolg voraussetzt, dass der Verdächtige keine Kenntnis von den gegen ihn geführten Ermittlungen hat. Vor seiner ersten Befragung zum strafrechtlich relevanten Sachverhalt (sei es auch im Rahmen einer Außenprüfung) ist dem Verdächtigen aber jedenfalls mitzuteilen, welcher Taten er verdächtig ist, auch ist er darüber zu informieren, dass er berechtigt ist, sich zur Sache zu äußern oder nichts auszusagen und sich zuvor mit einem Verteidiger zu beraten; er ist darauf aufmerksam zu machen, dass seine Aussage seiner

Verteidigung dienen, aber auch als Beweis gegen ihn Verwendung finden könne (§ 84 Abs. 1 FinStrG).

Der finanzstrafrechtlich relevante Sachverhalt kann zum Gegenstand einer Außenprüfung nach § 147 BAO gemacht werden, wobei in diesem Falle im Verhältnis zum Verdächtigen seine oben beschriebenen Rechte zu den anzuwendenden Bestimmungen der BAO hinzutreten. Eine derartige Außenprüfung konnte gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG in der damals geltenden Fassung des BGBl I 2012/112 auch durch die Finanzstrafbehörde selbst gegenüber einer Abgabenbehörde angeordnet werden, wobei in solchen Fällen die einschränkenden Bestimmungen des § 148 Abs. 3 und 5 BAO (keine Wiederholungsprüfung, vorherige Ankündigung) nicht zur Anwendung kamen. Der zitierte § 99 Abs 2 FinStrG ist nur der Veranlassungsgrund einer solchen Prüfung, nicht aber die Rechtsgrundlage einer derartigen Prüfung gewesen (VwGH 26.5.1993, 90/13/0155; VwGH 28.5.1997, 94/13/0200). Wenngleich den mit einer solchen Prüfung auf Anordnung der Finanzstrafbehörde betrauten Organen der Abgabenbehörde gemäß § 99 Abs. 2 Satz 3 FinStrG idF BGBl I 2012/112 insoweit auch die Befugnisse der Organe der Finanzstrafbehörden zugekommen sind, war eine solche Prüfung, unabhängig davon, dass sie von der Finanzstrafbehörde angeordnet wurde, eine abgabenbehördliche Amtshandlung (vgl. VwGH 22.9.2000, 95/15/0115; *Köck in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt*, FinStrG II⁵, § 99 Rz 13, mit Hinweis auf *Ritz*, BAO⁶, § 147 Rz 8).

Im Rahmen ihrer Vorerhebungen nach § 82 Abs. 1 FinStrG stand es der Finanzstrafbehörde auch frei, finanzstrafrechtlich aufzuhellende Sachverhalte bzw. Informationen (etwa eine komplexe Betrugsanzeige eines Geschäftspartners gegen den Entscheidungsträger eines Abgabepflichtigen), aus denen mit ausreichender Bestimmtheit noch kein Verdacht gegen Personen oder Verbände wegen begangener Abgabenhinterziehungen abzuleiten ist, den Abgabenbehörden mitzuteilen mit der Anregung, diese zum Gegenstand einer abgabenrechtlichen Nachschau oder Prüfung zu machen und deren Ergebnisse wiederum ihr zur Prüfung, ob genügende Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens vorliegen, mitzuteilen. Eine Umgehung von Beschuldigtenrechten liegt dabei nicht vor, weil in Verdacht geratende Personen und Verbände ihre Verteidigungsrechte in dem Moment erhalten, in welchem gegen sie nach Entwicklung des Verdachtes auf Seite der einschreitenden Organwalter der Abgabenbehörde eine Verfolgungshandlung dieses Verdachtes gesetzt wird.

Eine Verfolgungshandlung liegt gemäß § 14 Abs. 3 FinStrG unter anderem vor bei jeder nach außen erkennbaren Amtshandlung eines Strafgerichtes, einer Staatsanwaltschaft, einer Finanzstrafbehörde oder auch Organe der Abgabenbehörde (§ 89 Abs. 2 FinStrG), die sich gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen bzw. Beschuldigten richtet, und zwar auch dann, wenn das Gericht, die Staatsanwaltschaft, die Finanzstrafbehörde oder das Organ (der Abgabenbehörde) zu dieser Amtshandlung nicht zuständig war, die Amtshandlung ihr Ziel nicht erreicht oder die Person, gegen die sie gerichtet war, davon keine Kenntnis erlangt hat.

11. Hat aber eine Staatsanwaltschaft aus einer bei ihr eingelangten komplexen Betrugsanzeige bei erster Analyse den Anfangsverdacht gegen eine bestimmte Person wegen in gerichtliche Zuständigkeit fallende Abgabenhinterziehungen abgeleitet und solcherart ein staatsanwaltschaftliches Ermittlungsverfahren eröffnet (zum Begriff des Ermittelns siehe z.B. *Fabrizy/Kirchbacher*, StPO¹⁴ § 1 Rz 5), bindet dies in seiner Erstbeurteilung insoweit auch die zur Durchführung der Ermittlungen gemäß § 196 Abs. 1 FinStrG zuständige Finanzstraßbehörde (siehe § 20 StPO), – im Übrigen, auch ohne dass es dazu noch eines konkreten Ermittlungsauftrages bedürfte. Die Finanzstraßbehörde wird im Dienste der Strafrechtspflege (Art. 10 Abs. 1 Z 6 B-VG) tätig; es gelten die Bestimmungen der Strafprozessordnung, wobei bereits dem Verdächtigen gemäß § 48 Abs. 2 StPO die hier verwendbaren Verteidigungsrechte eines Beschuldigten zukommen.

Solcherart ist auch der Verdächtige gemäß § 50 Abs. 1 StPO sobald wie möglich durch die Kriminalpolizei (hier: die Finanzstraßbehörde) über das gegen ihn geführte Ermittlungsverfahren, den gegen ihn bestehenden Tatverdacht sowie über seine wesentlichen Rechte im Verfahren (§§ 49, 164 Abs. 1 StPO) zu informieren. Dies dürfte wiederum nur so lange unterbleiben, als besondere Umstände befürchten lassen, dass ansonsten der Zweck der Ermittlungen gefährdet wäre, insbesondere, weil Ermittlungen oder Beweisaufnahmen durchzuführen sind, deren Erfolg voraussetzt, dass der Verdächtige keine Kenntnis von den gegen ihn geführten Ermittlungen hätte.

Ein Verdächtiger ist gemäß § 51 Abs. 1 StPO auch berechtigt, in die der Kriminalpolizei (der Finanzstraßbehörde) vorliegenden Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens Einsicht zu nehmen. Das Recht auf Akteneinsicht berechtigt auch dazu, Beweisgegenstände in Augenschein zu nehmen, soweit dies ohne Nachteil für die Ermittlungen möglich ist. Gemäß § 51 Abs. 2 StPO darf die – zur allfälligen Akteneinsicht nach § 90 BAO bezogen auf den Prüfungsakt hinzutretende – strafrechtliche Akteneinsicht nur vor Beendigung des Ermittlungsverfahrens und nur insoweit beschränkt werden, als besondere Umstände befürchten lassen, dass durch eine sofortige Kenntnisnahme von bestimmten Aktenstücken der Zweck der Ermittlungen gefährdet wäre.

Wiederum stand es der Finanzstraßbehörde auch frei, die Ergebnisse einer Außenprüfung nach § 147 BAO für ihre Ermittlungen zu verwenden; die Finanzstraßbehörde war aber auch berechtigt, selbst solche Prüfungen gemäß § 196 Abs. 4 FinStrG iVm § 99 Abs. 2 FinStrG idF BGBl I 2012/112 gegenüber einer Abgabenbehörde in Auftrag zu geben.

Das staatsanwaltschaftliche Ermittlungsverfahren beginnt, sobald zur Aufklärung des Anfangsverdacht es ermittelt wird (§ 1 Abs. 2 StPO); das Einlangen einer Strafanzeige oder das Lesen derselben ist noch keine Ermittlungshandlung (vgl. *Fabrizy/Kirchbacher*, StPO¹⁴ § 1 Rz 5). Wird in der genannten Außenprüfung zur Aufhellung eines dem Tatverdacht gegenüber einer bestimmten Person entsprechenden Sachverhaltes eine nach außen erkennbare Amtshandlung

gesetzt, liegt eine Verfolgungshandlung (siehe oben) und spätestens dann wohl auch eine Ermittlungshandlung iSd § 1 Abs. 2 StPO vor. Auch das Vorweisen des Auftrages (§ 99 Abs. 2 FinStrG) zur von der Finanzstrafbehörde angeordneten Prüfung oder allenfalls des Auftrages der Abgabenbehörde zur Überprüfung des strafrelevanten Sachverhaltes mittels Prüfungsauftrag (§ 148 Abs. 1 BAO) zu Prüfungsbeginn wäre bereits eine Verfolgungs-/Ermittlungshandlung. Die nach der StPO normierten Verteidigungsrechte eines der in Gerichtszuständigkeit fallenden Abgabenhinterziehung Verdächtigen gelten unbeschadet des Umstandes, ob eine zur Aufklärung des strafrelevanten Sachverhaltes vorgesehene Außenprüfung nach § 147 BAO von der Finanzstrafbehörde gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG angeordnet worden ist oder nicht.

12. Gemäß § 100 Abs. 2 StPO hat die Finanzstrafbehörde in einer gerichtlichen Finanzstrafsache der Staatsanwaltschaft schriftlich oder im Wege automationsunterstützter Datenverarbeitung zu berichten, wenn und sobald

1. sie vom Verdacht eines schwer wiegenden Verbrechens oder einer sonstigen Straftat von besonderem öffentlichen Interesse (§ 101 Abs. 2 zweiter Satz) Kenntnis erlangt (Anfallsbericht),
2. eine Anordnung oder Genehmigung der Staatsanwaltschaft oder eine Entscheidung des Gerichts erforderlich oder zweckmäßig ist oder die Staatsanwaltschaft einen Bericht verlangt (Anlassbericht),
3. in einem Verfahren gegen eine bestimmte Person seit der ersten gegen sie gerichteten Ermittlung drei Monate abgelaufen sind, ohne dass berichtet worden ist, oder seit dem letzten Bericht drei Monate vergangen sind (Zwischenbericht),
4. Sachverhalt und Tatverdacht soweit geklärt scheinen, dass eine Entscheidung der Staatsanwaltschaft über Anklage, Rücktritt von Verfolgung, Einstellen oder Abbrechen des Verfahrens ergehen kann (Abschlussbericht).

Gemäß § 100 Abs. 3a StPO hat die Finanzstrafbehörde der Staatsanwaltschaft auch zu berichten, wenn aus ihrer Sicht kein Anfangsverdacht vorliegt, oder sie Zweifel hat, ob ein Anfangsverdacht vorliegt, zu dessen Aufklärung sie berechtigt und verpflichtet wäre, Ermittlungen zu führen.

13. Die obigen Überlegungen auf den gegenständlichen Fall angewandt, bringen folgendes Ergebnis:

13.1. Der Beschwerdeführer kritisiert, dass die Finanzstrafbehörde an die Staatsanwaltschaft Z nicht bzw. nicht fristgerecht berichtet habe. Eine allfällige objektiv gegebene Säumigkeit der Finanzstrafbehörde bei der Erstattung vorheriger Zwischenberichte in 3-Monats-Abständen nach § 100 Abs. 2 Z 3 StPO hat für sich alleine – unter der Annahme eines außerhalb der staatsanwaltschaftlichen Sphäre liegenden Verwaltungsexzesses – noch keine ausgeübte unmittelbare finanzstrafbehördliche Befehls- und Zwangsgewalt bedeutet. Wie oben

ausgeführt, hat das FAY1 als Finanzstrafbehörde mit Schreiben vom 6. Februar 2018 an die Staatsanwalt Z einen Zwischenbericht erstattet. Haben keine fristgerechten Zwischenberichte der Finanzstrafbehörde bei der Staatsanwaltschaft vorgelegen, ist ein solcher Umstand dem Beschwerdeführer am 14. Februar 2018 bekannt gewesen, weil er laut seinen eigenen Angaben in dem oben erwähnten Schreiben vom selben Tage die Finanzstrafbehörde darüber informiert hat, dass in den staatsanwaltschaftlichen Ermittlungsakt Einsicht genommen worden ist. Anhaltspunkte, dass der Beschwerdeführer durch ein nach diesem Zeitpunkt gelegenes Verhalten der Finanzstrafbehörde behindert gewesen wäre, von seinem ausgeübten Recht auf Erhebung einer Maßnahmenbeschwerde Gebrauch zu machen, sind der Aktenlage nicht zu entnehmen und wurden auch nicht vorgebracht. Am 7. März 2018 wurde auch Einsicht in den Ermittlungsakt der Finanzstrafbehörde genommen, sodass zusätzlich auf diese Weise über Ausmaß und Zeitpunkt der Berichterstattung an die Staatsanwaltschaft Kenntnis genommen wurde. Die hinsichtlich des Kritikpunktes verspäteter Berichterstattung der Finanzstrafbehörde an die Staatsanwaltschaft erhobene Maßnahmenbeschwerde ist daher schon deswegen zurückzuweisen, weil sie außerhalb der Monatsfrist verspätet erhoben worden ist. Wäre sie nicht verspätet eingebracht worden, wäre sie zurückzuweisen gewesen, weil die Beschwerde sich nicht gegen behauptete ausgeübte unmittelbare finanzstrafbehördliche Befehls- und Zwangsgewalt gerichtet hat.

13.2. Soweit der Beschwerdeführer kritisiert, dass das FAY1 als Finanzstrafbehörde in der staatsanwaltschaftlichen Ermittlungssache ein paralleles finanzstrafbehördliches Ermittlungsverfahren geführt hätte, anstatt das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren vorläufig einzustellen, etwa nach der Nachtragsanzeige des D, ist ein solcher Vorgang aus den vorgelegten Unterlagen für das Bundesfinanzgericht ebenfalls nicht abzuleiten (man beachte etwa den Inhalt der Urgenzschreiben der Finanzstrafbehörde an die Außenprüferin). Eine in diesem Zusammenhang ausgeübte finanzstrafbehördliche Befehls- und Zwangsgewalt des FAY1 als Finanzstrafbehörde hat schon deswegen nicht stattgefunden. Anzumerken ist aber auch, dass durch eine versehentliche (hier nicht vorliegende) doppelte Führung von Finanzstrafverfahren allein keine unmittelbare finanzstrafbehördliche Befehls- und Zwangsgewalt ausgeübt worden wäre. Am 7. März 2018 wurde Einsicht in den Ermittlungsakt der Finanzstrafbehörde genommen, sodass spätestens auf diese Weise der Beschwerdeführer über das Ausmaß und die Art der Ermittlungsführung der Finanzstrafbehörde Kenntnis genommen hat. Anhaltspunkte, dass der Beschwerdeführer durch ein nach diesem Zeitpunkt gelegenes Verhalten der Finanzstrafbehörde behindert gewesen wäre, von seinem ausgeübten Recht auf Erhebung einer Maßnahmenbeschwerde Gebrauch zu machen, sind der Aktenlage nicht zu entnehmen und wurden auch nicht vorgebracht. Die hinsichtlich des Kritikpunktes einer unzulässigen doppelten Verfahrensführung der Finanzstrafbehörde erhobene Maßnahmenbeschwerde ist daher schon deswegen zurückzuweisen, weil sie außerhalb der Monatsfrist verspätet erhoben worden ist. Wäre sie nicht verspätet eingebracht worden, wäre

sie zurückzuweisen gewesen, weil die Beschwerde sich nicht gegen eine behauptete ausgeübte unmittelbare finanzstrafbehördliche Befehls- und Zwangsgewalt gerichtet hat.

13.3. Die Kritik des Beschwerdeführers, wonach das FAY1 als Finanzstrafbehörde in der staatsanwaltschaftlichen Ermittlungssache eine Außenprüfung nach § 147 BAO anstelle einer solchen „gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG“ angeordnet habe, geht fehl, weil – wie oben ausgeführt – die zitierte Gesetzesstelle des FinStrG lediglich die gesetzliche Basis für die Finanzstrafbehörde bildet, Außenprüfungen zur Aufklärung eines finanzstrafrechtlichen Sachverhaltes anordnen zu dürfen. Die Durchführung einer Außenprüfung durch eine Abgabenbehörde für sich ist keine ausgeübte unmittelbare finanzstrafbehördliche Befehls- und Zwangsgewalt. Sie ist aber auch keine ausgeübte abgabenbehördliche unmittelbare Befehls- und Zwangsgewalt.

Anhaltspunkte, dass im Zuge der Außenprüfung physischer Zwang oder die unmittelbare Ausübung physischen Zwanges bei Nichtbefolgung eines Befehls gegenüber dem Beschwerdeführer gedroht hätte, sind der Aktenlage nicht zu entnehmen und wurden auch nicht vorgebracht. Der Beschwerdeführer hat durch seine Vertreterin am 22. August 2017 in den Arbeitsbogen der Außenprüferin Einsicht genommen; noch vor dem 14. Februar 2018 wurde in den staatsanwaltschaftlichen Ermittlungsakt Einsicht genommen und am 7. März 2018 wurde auch Einsicht in den Ermittlungsakt der Finanzstrafbehörde genommen. Der tatsächliche Geschehensablauf, inklusive allfälliger behördlicher Handlungen, welche er zuvor gar nicht wahrgenommen hätte, war dem Beschwerdeführer daher spätestens am 7. März 2018 bekannt. Anhaltspunkte, dass der Beschwerdeführer durch ein nach diesem Zeitpunkt gelegenes Verhalten der Finanzstrafbehörde behindert gewesen wäre, von seinem ausgeübten Recht auf Erhebung einer Maßnahmenbeschwerde Gebrauch zu machen, sind der Aktenlage nicht zu entnehmen und wurden auch nicht vorgebracht. Die hinsichtlich des Kritikpunktes einer unzulässigen Prüfungsanordnung der Finanzstrafbehörde erhobene Maßnahmenbeschwerde ist daher schon deswegen zurückzuweisen, weil sie außerhalb der Monatsfrist verspätet erhoben worden ist. Wäre sie nicht verspätet eingebracht worden, wäre sie zurückzuweisen gewesen, weil die Beschwerde sich nicht gegen eine behauptete ausgeübte unmittelbare finanzstrafbehördliche Befehls- und Zwangsgewalt gerichtet hat.

14. Die gegenständliche Entscheidung gründet sich auf die vom Beschwerdeführer selbst vorgelegten Unterlagen und sein Vorbringen des von ihm für seine rechtlichen Schlussfolgerungen relevant erachteten Sachverhaltes, weshalb sie gemäß § 160 Abs. 2 FinStrG auch ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung getroffen werden konnte.

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Es liegt vielmehr eine gesicherte Rechtslage vor.

Wien, am 6. April 2021