



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0029-I/03

Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, Mag. Peter Maurer, in der Finanzstrafsache gegen Bf., vertreten durch Mag. Gerhard Hauser, Wirtschaftstreuhand Tirol SteuerberatungsGmbH & Co KEG, 6020 Innsbruck, Rennweg 18, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 24. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 23. Oktober 2003 über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG), SN A,

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der Spruch des angefochtenen Bescheides dahingehend abgeändert, dass er lautet:

Gegen Bf., wird das Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht besteht, dass er vorsätzlich im Bereich des Finanzamtes X durch die Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung an Einkommensteuer für 1996 und 1997 in noch festzustellender Höhe dadurch bewirkt hat, dass er Fahrtkosten und Versicherungsaufwand zu Unrecht geltend gemacht hat und hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen hat.

Hinsichtlich des Tatvorwurfs betreffend die Umsatzsteuer für 1995 bis 1997 und die Einkommensteuer für 1998 wird der angefochtene Bescheid aufgehoben.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 23. Oktober 2003 hat das Finanzamt X als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer zur SN A ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Bereich des Finanzamtes X vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer für 1995-1997 in Höhe von € 1.640,00 (S 26.695,00) und an Einkommensteuer für 1996-1998 in Höhe von € 26.446,23 (S 363.908,00) bewirkt habe, indem Einnahmen nicht erklärt und Ausgaben zu Unrecht geltend gemacht worden seien. Er habe hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 24. November 2003, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Als Begründung für die Einleitung des Strafverfahrens würden die Feststellungen der Wiederholungsprüfungen gemäß § 99 FinStrG angeführt, bei der der Zweitprüfer die Behauptung aufstelle, die ursprünglichen Bescheide seien durch einen Amtsmissbrauch der Prüfungsorgane der Vorprüfungen herbeigeführt worden, es liege somit der Wiederaufnahmegrund von durch eine gerichtlich strafbare Handlung herbeigeführten Bescheiden im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. a BAO vor. Dies sei jedoch nicht der Fall.

Eine wiederholte (zweite) Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer der Jahre 1995 bis 1999 sei sachlich nicht gerechtfertigt. Nach § 303 Abs. 1 lit. a BAO sei eine Durchbrechung der Rechtskraft von Bescheiden im Weg einer Wiederaufnahme unter anderem zulässig, wenn der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden sei. Der Betriebsprüfer behaupte hier eine Herbeiführung der wiederaufgenommenen Bescheide (EST 1995 bis 1999) in Form eines Amtsmissbrauches gemäß § 302 StGB in Tateinheit mit einer Abgabenhinterziehung. Der Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs. 1 lit. a BAO wäre nur dann als gegeben anzusehen, wenn die betreffende gerichtlich strafbare Tat darauf gerichtet gewesen sei, die Hinausgabe eines bestimmten Bescheides herbeizuführen. Aus dem Wortlaut des § 303 Abs. 1 lit. a ergebe sich als Erfordernis, dass der Bescheid des abgeschlossenen Verfahrens, dessen Wiederaufnahme begehrt werde, durch eine strafbare Tat herbeigeführt worden sei. Die strafbare Handlung müsse somit auf die Erlassung des Bescheides und den Umstand der Erlassung des Bescheides oder dessen Inhalt wesentlich Einfluss gehabt haben (also eine strafbare Handlung, die auf einen konkreten Bescheid zielgerichtet sei; Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, 2919 mwN).

Der Vorwurf eines Amtsmissbrauches in Tateinheit mit einer Abgabenhinterziehung beinhalte

im einzelnen den Vorwurf folgender kumulativ vorliegender Tatelemente:

Es werde behauptet, Abgaben seien über das in der Erstprüfung aufgedeckte Ausmaß verkürzt worden. Diese Abgabenverkürzung sei vom Beschwerdeführer in der qualifizierten Schuldform des Vorsatzes begangen worden. Das Prüfungsorgan der Erstprüfung hätte diese Abgabenhinterziehung nicht aufgedeckt/erkannt, jedoch zum Nachteil des Abgabengläubigers und zum Vorteil des Beschwerdeführers nicht zum Gegenstand prüfungsbedingter Nachforderungen gemacht, mit dem Vorsatz, den Bund in seinen Abgabenansprüchen zu schädigen (Abgabenhinterziehung als Vorsatzdelikt und ebenso Amtsmissbrauch als Vorsatzdelikt).

Das Verfahren weise gravierende Mängel auf; es habe im rechtsleeren Raum stattgefunden.

Der Prüfungsauftrag (= ein Bescheid) stamme von einer unzuständigen Behörde. Mit Schreiben vom 25. Juli 2002 habe das Landesgericht X das Finanzamt X als örtlich zuständige Finanzstraßbehörde mit der Überprüfung u.a. des Beschwerdeführers im Sinne des § 99 FinStrG beauftragt. Gleichzeitig sei das Finanzamt X ersucht worden, wegen der im Raum

stehenden Vorwürfe gegen Beamte des Finanzamtes X Beamte anderer Finanzdienststellen und Beamte der Bundespolizeidirektion X beizuziehen. Der gegenständliche Prüfungsauftrag sei am 25. November 2002 mit dem Kopf des Finanzamtes X ausgestellt, mit dem Amtssiegel des Finanzamtes Y versehen und auch von einem Beamten des Finanzamtes Y gezeichnet

worden. Am 14. Jänner 2003 habe der dem Finanzamt Y zugeteilte Prüfer AB mit der Betriebsprüfung begonnen. Der Prüfungsauftrag sei ein Bescheid. Die Ermächtigung, für eine Behörde Bescheide zu erlassen, sei nach den organisatorischen Vorschriften zu beurteilen. Die

gegenständlich anzuwendende Vorschrift sei die Dienstanweisung Betriebsprüfung, ein Erlass des Bundesministers für Finanzen aus dem Jahr 1997. Darin sei ausdrücklich festgehalten, dass in Fällen der finanzamtlichen "Nachbarschaftshilfe" der Prüfungsauftrag jedenfalls vom zuständigen Finanzamt (d.h. vom Vorstand des zuständigen Finanzamtes) auszustellen und zu

zeichnen sei. Nach der Judikatur sei für die Rechtsgültigkeit eines Verwaltungsaktes die Unterschrift einer für die betreffende Behörde (hier: Finanzamt X) approbationsbefugten

Person erforderlich. Der den Prüfungsauftrag zeichnende Beamte des Finanzamtes Y sei nach der internen Geschäftsverteilung der Finanzverwaltung mit Sicherheit nicht für die

Approbation des konkreten Verwaltungsaktes (Prüfungsauftrag des Finanzamtes X) befugt. Es wäre an sich auch unmaßgeblich, denn diese Vorgangsweise würde der Dienstanweisung Betriebsprüfung widersprechen. Auffällig sei, dass der Prüfungsauftrag zwar auf Papier/mit

Druckvorlage des Finanzamtes X, aber mit Amtssiegel und Unterschrift des Finanzamtes Y ausgefertigt sei. Wenn die Zurechnung eines Aktes zu einer bestimmten Behörde nicht

möglich sei (nicht deutlich erkennbar sei, von welcher Behörde der Akt stamme), so sei ein derartiger "Bescheid" absolut nichtig.

Der gegenständliche Prüfungsauftragsbescheid sei von einer örtlich unzuständigen Behörde

erlassen. Er weise so gravierende Mängel auf, dass er als nichtig oder nicht dem Rechtsbestand angehörig zu bezeichnen sei. Die beim Beschwerdeführer dennoch durchgeführte Betriebsprüfung habe somit ohne jede verwaltungsrechtliche Grundlage stattgefunden. Sämtliche in den §§ 47 ff BAO enthaltenen Regelungen über die Betriebsprüfung seien infolge dieses schwerwiegenden Verfahrensmangels nicht anzuwenden.

Der vom 25. November 2002 ausgestellte Prüfungsauftrag sei nicht ident mit dem ursprünglichen. In diesem seien die Umsatzsteuer für den Zeitraum 1995 und 1996 nicht enthalten gewesen. Die Abgabenbehörde werde im gegenständlichen Falle gemäß dem oben zitierten Schreiben des Untersuchungsrichters als Finanzstraßbehörde im Auftrag des die Untersuchungen leitenden Gerichtes tätig. Nach § 197 Abs. 2 FinStrG hätten aber die unter Gerichtszuständigkeit arbeitenden Finanzbehörden ihre "Tätigkeit zur Aufklärung des Vergehens nur so weit zu entfalten, als das Gericht oder die Staatsanwaltschaft darum ersucht". Eine über den ursprünglichen Auftrag hinausgehende Beauftragung des Finanzamtes X, im Konkreten eine Beauftragung, auch andere Zeiträume als in der Beilage zum Schreiben des Untersuchungsrichters vom 25. Juli 2002 angeführt zu überprüfen, sei aus der Aktenlage nicht ersichtlich. Die von der Abgabenbehörde dennoch vorgenommen Ausdehnung des Prüfungszeitraumes auf die Jahre 1995 und 1996 verstoße somit gegen die zwingenden Bestimmungen des § 197 Abs. 2 FinStrG.

Nach herrschender Ansicht stelle eine strafrechtliche Prüfung gemäß § 99 FinStrG eine Verfolgungshandlung im Sinne von § 14 Abs. 3 FinStrG dar. Verfolgungshandlungen seien nach der ständigen Rechtsprechung der Höchstgerichte jedoch nur solche Akte, die nach ihrer Art und Bedeutung die Absicht des Gerichtes oder der Finanzstraßbehörde erkennen lassen, den gegen eine individuell bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat bestehenden konkreten Verdacht auf eine in den Verfahrensvorschriften vorgesehene Weise zu prüfen. Ist aus dem Prüfungsauftrag (Kritik siehe oben) nicht ersichtlich, welche Tat einer bestimmten Person zur Last gelegt werde, liege keine Verfolgungshandlung vor und eine Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG sei unzulässig. Die Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG sei inhaltlich durch ihre strafrechtliche Zielsetzung beschränkt. Diese Beschränkung sei tatbezogen und nicht etwa veranlagungszeitraumbezogen. Daher habe ein sich auf § 99 Abs. 2 FinStrG berufender Prüfungsauftrag diesen Bereich (in seinem Spruch) zu umschreiben. Der unter Hinweis auf die §§ 144 und 147 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG vom Finanzamt Y (= unzuständige Behörde, siehe oben) unterfertigte Prüfungsauftrag vom 25. November 2002 lasse lediglich den Gegenstand der Prüfung (Einkommensteuer und Umsatzsteuer) sowie den Prüfungszeitraum (1995 bis 1999) erkennen. In einer Fußnote werde angemerkt, es bestünde der begründete Verdacht, dass im Prüfungszeitraum Abgaben verkürzt worden seien. Weitere Ausführungen darüber hinaus seien nicht erfolgt. Daraus lasse sich jedoch keine Absicht der Finanz-

straßbehörde (welcher? Y oder X?) ableiten, sie wolle eine bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat verfolgen, da aus der Formulierung der Prüfungsaufträge die Verwirklichung konkreter Finanzvergehen nicht erschlossen werden könne. Vielmehr lasse der Auftrag weite Deutungsmöglichkeiten offen, sodass der Schluss gezogen werden müsse, die zuständige Behörde wolle bloß aufgrund eines Verdachtes mit der angeordneten Prüfung zunächst einmal ermitteln, ob und gegen wen eine Verfolgung wegen eines Vergehens nach dem FinStrG eingeleitet werden könnte. Derartige Ermittlungen würden jedoch noch keine mit Außenwirkung behaftete Verfolgungshandlung nach § 14 Abs. 3 FinStrG darstellen. Der zwar formell unter Bezugnahme auf § 99 Abs. 2 FinStrG ausgestellte Prüfungsauftrag sei somit mangels hinreichender Konkretisierung (das Ziel, nämlich die Klärung eines finanzstrafrechtlich relevanten Sachverhaltes, sei nicht ausreichend konkret umschrieben) inhaltlich materiell nicht als strafrechtlicher, sondern lediglich als abgabenrechtlicher Prüfungsauftrag zu werten und es würden damit die durchgeführten Prüfungshandlungen des Zweitprüfers keine Verfolgungshandlungen im Sinne von § 14 Abs. 3 FinStrG darstellen, sondern Amtshandlungen nach § 143 BAO. Solche rein auf die Erforschung abgabenrechtlicher Sachverhalte gerichtete Prüfungshandlungen seien jedoch aufgrund des bestehenden Wiederholungsverbotes des § 148 Abs. 3 BAO nicht zulässig. Die stattgefundene Betriebsprüfung bzw. die in ihrem Gefolge ergangenen Bescheide seien daher jedenfalls als rechtswidrig zu erachten.

Die Behörde stütze die Wiederaufnahme zu Unrecht auf § 303 Abs. 1 lit. a BAO. Die Abgabenbehörde behaupte im Bp-Bericht vom 26. Juni 2003 unter Tz. 54 das Vorliegen schwerer Delikte (Amtsmissbrauch, Abgabenhinterziehung in Mittäterschaft mit dem Beschwerdeführer), unterlasse jedoch jegliche Feststellung hinsichtlich der Erfüllung der objektiven und subjektiven Tatseite der behaupteten gerichtlich strafbaren Tat. Eine gerichtlich strafbare Tat könne bei Fehlen eines strafgerichtlichen Urteils aber nur dann zu einer Wiederaufnahme führen, wenn die Abgabenbehörde die Erfüllung der objektiven und subjektiven Tatseite als Vorfrage nach dem Maßstab des Strafrechtes beurteilt habe. Die Abgabenbehörde habe diesbezüglich keinerlei Feststellungen getroffen; die Wiederaufnahme unter Berufung auf § 303 Abs. 1 lit. a BAO sei bereits aus diesem Grunde unzulässig.

Trotz grundsätzlichen Fehlens eines Beweisverwertungsverbotes im Abgabenverfahren werde die Rechtswidrigkeit des Prüfungsauftrages und der darauf basierenden Betriebsprüfung geltend gemacht. Der Schutzzweck von Beweisverwertungsverböten bestehe darin, jene Ermittlungsergebnisse bei der Entscheidung auszuschließen, die – gemessen an Grundsätzen eines rechtsstaatlichen Verfahrens – nicht oder nicht auf die stattgefundene Art hätten gewonnen werden dürfen. Jene Beweise also, die aufgrund der rechtswidrig angeordneten Wiederholungsprüfung gewonnen worden seien, dürften nicht im Abgabenverfahren des Beschwerdeführers gegen ihn verwendet werden. Die Berücksichtigung von auf rechtswidrige Weise

gewonnenen Beweisergebnissen sei dann unzulässig, wenn die Verwertung der betreffenden Beweisergebnisse dem Zweck des durch seine Gewinnung verletzten Verbotes widerspräche. Der Zweck der rechtswidrig ausgeschriebenen Prüfung sei nicht die Feststellung von Einkommen- oder Umsatzsteuernachzahlungen des Beschwerdeführers, sondern sei vom Landesgericht X ganz eindeutig wie folgt definiert worden:

"Im Strafverfahren gegen Beschuldigte wegen Gegenstand wird das Finanzamt X gemäß § 197 FinStrG mit der Überprüfung der im Anhang angeführten Firmen i.S.d. § 99 FinStrG beauftragt." (aus dem Schreiben des Untersuchungsrichters CD an das Finanzamt X vom 25. Juli 2002).

Die Zielpersonen seien in diesem Auftrag eindeutig individuell definiert: Personen, nicht jedoch der Beschwerdeführer selbst. Ebenso seien in diesem Auftrag eindeutig die konkreten Tatverdachte gegen eben diese Personen (Verdacht) festgehalten. Sämtliche im Rahmen der Wiederholungsprüfung (die mangels gültigem Prüfungsauftrag keine Betriebsprüfung gewesen sei) gewonnenen Erkenntnisse dürften ausschließlich in dem durch den vom Gericht vorgegebenen Zweck der Prüfungshandlungen verwendet werden: Amtsmissbrauch und Abgabenhinterziehung der im Gerichtsbeschluss genannten Personen. Keinesfalls dürften daraus Abgabenneufestsetzungen bei dem zum wiederholten Male geprüften Beschwerdeführer stattfinden. Das sei rechtswidrig. Die oben angeführten Überlegungen mögen insbesondere bei der Beantwortung der Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens berücksichtigt werden.

Die Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens in den angefochtenen Bescheiden sei unschlüssig. Der Zweitprüfer behaupte das Vorliegen schwerer Delikte seines Prüfungskollegen (Amtsmissbrauch zur Abgabenhinterziehung in Mittäterschaft mit dem Beschwerdeführer), seine Prüfungsfeststellungen würden jedoch die behaupteten Vorwürfe nicht tragen: er behaupte Abgabenverkürzungen des Vorprüfers, obwohl solche mit Sicherheit auszuschließen seien. Dazu im einzelnen:

Betreffend den einzelnen Prüfungsfeststellungen werde bemerkt, dass es sich hierbei um fast ausschließlich willkürliche Änderungen von Nutzungsdauern und verminderten Kostenschätzungen Kfz durch den Zweitprüfer handle. Zusätzlich habe sich der Nachforderungsbetrag durch falsche (Kfz-Kosten um S 70.948,00 zu niedrig) Wertansätze und durch Nichtberücksichtigung von zustehenden Verlustabzügen in Höhe von S 172.625,00 erhöht.

Die in den angefochtenen Bescheiden behaupteten Abgabennachforderungen würden nicht zu Recht bestehen. Ein Amtsmissbrauch zur Abgabenhinterziehung sei bei der gegebenen Sachlage auszuschließen. Damit bestehe keine Rechtsgrundlage für eine Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 1995 bis 1999 und Umsatzsteuer der Jahre 1995 bis 1997 und 1999. Ebenso bestehe keine Rechtsgrundlage für Abgabennachforderungen an

Einkommensteuer 1995 bis 1999 und Umsatzsteuer der Jahre 1995 bis 1997 und 1999. Betreffend den Bescheid über die Einleitung des Strafverfahrens werde festgestellt, dass der Verkürzungsbetrag Einkommensteuer 1996 bis 1998 in Höhe von € 26.446,23 aus den wie - deraufgenommenen Bescheiden niemals stimmen könne. Die vorgelegte Berechnungsgrund - lage des strafbestimmenden Betrages (ESt 1999) müsste eigentlich zu Denken geben. Es könne nicht sein, dass bei einer strafrechtlichen Bemessungsgrundlage von S 133.901,80 sich ein "strafbestimmender Wertbetrag" von S 257.347,00 ergebe. Diesbezüglich werde auf die falschen Wertansätze und nicht berücksichtigten Verlustabzüge durch den Zweitprüfer hingewiesen.

Der in der Bescheidebegründung erhobene Verdacht des Finanzvergehens nach § 33 Abs. 1 FinStrG bestehe daher nicht zu Recht. Die Einleitung des Strafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG sei daher mangels rechtlicher Grundlage (Rechtswidrigkeit der Wiederholungsprüfung und nicht gerechtfertigte Wiederaufnahme) einzustellen.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr zukommenden Mitteilungen und Verständigungen daraufhin zu prüfen, ob genügende Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das Gleiche gilt, wenn sie z.B. aus eigener Wahrnehmung vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt. Ergibt diese Prüfung, dass die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt, so hat die Finanzstrafbehörde das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren einzu - leiten. Gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG ist die Einleitung des Strafverfahrens aktenkundig zu ma - chen und der Verdächtige von der Einleitung unter Bekanntgabe der ihm zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung zu verständigen (§ 83 Abs. 2 FinStrG).

Aus dem Vorgesagten ergibt sich, dass anlässlich der Einleitung des Finanzstrafverfahrens keine endgültigen Lösungen, sondern nur Entscheidungen im Verdachtsbereich zu treffen sind. Die endgültige Sachverhaltsklärung und abschließende rechtliche Beurteilung sind viel - mehr dem Untersuchungsverfahren und der abschließenden Entscheidung (Strafverfügung, Erkenntnis, Einstellungsbescheid) vorbehalten (siehe z.B. VwGH 26.1.1995, 94/16/0226).

Hinsichtlich des Begriffes Verdacht hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass ein Ver - dacht nur aufgrund von Schlussfolgerungen aus Tatsachen entstehen kann. Ein Verdacht be - stehe sohin, wenn hinreichende tatsächliche Anhaltspunkte die Annahme der Wahrschein - lichkeit des Vorliegens von bestimmten Umständen rechtfertigen (VwGH 25.5.1992, 92/15/0061).

Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz, sofern das Rechts - mittel nicht gemäß § 156 FinStrG zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst zu

entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung der Rechtsmittelentscheidung ihre Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu setzen und das angefochtene Erkenntnis (den Bescheid) abzuändern oder aufzuheben, den angefochtenen Verwaltungsakt für rechtswidrig zu erklären oder das Rechtsmittel als unbegründet abzuweisen.

Im verwaltungsbehördlichen Rechtsmittelverfahren ist somit nicht nur die Rechtmäßigkeit der erstinstanzlichen Entscheidung im Zeitpunkt des Ergehens zu prüfen, sondern muss vielmehr eine eigenständige Beurteilung der Sach- und Rechtslage vorgenommen werden. Eine den angefochtenen Bescheid bestätigende Rechtsmittelentscheidung darf nur ergehen, wenn die der Rechtsmittelinstanz vorliegende Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der Rechtsmittelerledigung keine anders lautende Entscheidung erfordert (vgl. Fellner, Kommentar zum FinStrG, Rz. 6 zu §§ 161-164 FinStrG mwN).

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Der Beschwerdeführer ist seit 1981 als Zahnarzt unternehmerisch tätig. Zudem betrieb er Vermietungen in AA, sowie in BB. Er war für die Einhaltung der abgabenrechtlichen Vorschriften verantwortlich.

Bei der beim Beschwerdeführer zu AB-Nr. 123 durchgeführten Betriebsprüfung wurde hinsichtlich der hier inkriminierten Zeiträume – soweit sich steuerliche Auswirkungen ergaben und die Feststellungen für die Einleitung des Strafverfahrens von Relevanz waren – Folgendes festgestellt:

Zu den Kfz-Kosten für die Arztpraxis wurde festgestellt, dass die überwiegende Nutzung des Kraftfahrzeuges für betriebliche Zwecke nicht nachgewiesen werden konnte. Die Jahreskilometerleistung betrug ca. 24000 km. Der Prüfer hat Fahrten zum Steuerberater, zur Bank und zu Kongressen der betrieblichen Sphäre zugerechnet und diese Fahrten mit 4920 km für 1996 und 4400 km für 1997 geschätzt. Für diese Zeiträume ergab sich daher eine überwiegend private Verwendung des Kraftfahrzeuges. Der Prüfer hat diese Feststellungen der Ermittlung der Kfz-Kosten für die Arztpraxis zugrunde gelegt. Weiters wurde festgestellt, dass für 1996 die Versicherungskosten für den dem Privatvermögen zuzuordnenden PKW Mercedes in Höhe von S 18.002,70 zu Unrecht in Abzug gebracht wurden.

Die Höhe der für die Vermietung geltend gemachten Kfz-Kosten wurde vom Beschwerdeführer damit begründet, dass er an den Gebäuden notwendige Reparaturarbeiten selbst ausgeführt habe. Dieses Vorbringen fand in den vorgelegten Belegen insofern keine Deckung, als die Rechnungen fast ausschließlich auch Leistungsentgelte für die die Rechnung legenden

Unternehmen beinhalteten. Der Prüfer hat für die Ermittlung der Kfz-Kosten eine monatliche Fahrt zu den Mietobjekten zugrunde gelegt und somit 1500 km in Form von Kilometergeld als Werbungskosten berücksichtigt.

Diese Feststellungen führten zu folgenden Änderungen der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer (alle Beträge in S):

	1996	1997
Zahnarztpraxis – Privatanteil Kfz	-5.645,50	-8.545,54
Zahnarztpraxis – Kraftfahrzeugkosten	87.105,20	73.071,61
Zahnarztpraxis – Kilometergeld	-22.632,00	-20.665,00
Zahnarztpraxis – Kraftfahrzeugversicherung	18.002,70	---
Vermietung – Kraftfahrzeugkosten	71.267,60	66.639,11
Vermietung – Kilometergeld	-20.700,00	-21.487,50
Summe Bemessungsgrundlage	127.398,00	89.012,68

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung wurden die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für 1996 und 1997 wiederaufgenommen und dem Beschwerdeführer mit Bescheiden vom 21. Juli 2003 Nachforderungen an Einkommensteuer für 1996 in Höhe von € 4.589,29 (S 63.150,00) und für 1997 von € 5.083,46 (S 69.950,00) vorgeschrieben. Gegen diese Bescheide hat der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 20. August 2003 Berufung erhoben. Mit Bescheid vom 13. Mai 2004 wurden (unter anderem) die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für 1996 und 1997 sowie die Sachbescheide hinsichtlich der Einkommensteuer für 1996 und 1997 gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben, die entsprechenden Berufungen des Beschwerdeführers wurden mit Bescheid vom 14. Mai 2004 zurückgewiesen. In der Folge ergingen am 20. Oktober 2005 (unter anderem) Wiederaufnahmebescheide und Einkommensteuerbescheide für 1996 und 1997, letztere entsprechen inhaltlich jenen vom 21. Juli 2003. Gegen diese Bescheide hat der Beschwerdeführer am 18. November 2005 Berufung erhoben, diese Berufung ist derzeit noch nicht erledigt.

Nach Ansicht der Beschwerdebehörde bestehen hinreichende Verdachtsmomente, dass der Beschwerdeführer durch das Geltendmachen überhöhter Kfz-Kosten und das ungerechtfertigte Geltendmachen von Aufwendungen für Kfz-Versicherung eine Verkürzung an Einkommensteuer für 1996 und 1997 bewirkt hat. In der Berufungsschrift vom 29. Oktober 2003 (Begründung zur Berufung vom 20. August 2003) wird dazu im Wesentlichen vorgebracht, die geltend gemachten Kfz-Kosten wären richtig, lediglich die Verteilung der Kosten auf die betriebliche Sphäre und die Vermietung sei nicht richtig erfolgt. Die vom Prüfer geschätzten

Kosten hingegen seien zu niedrig. Die vom Beschwerdeführer in der Berufungsschrift dargestellte Kostenermittlung setzt allerdings voraus, dass er 1996 und 1997 150mal jährlich zum Mietobjekt in AA (Entfernung von X ca. 35 km) und 200mal jährlich zum Mietobjekt in BB (Entfernung von X ca. 25 km) gefahren ist, somit praktisch jeden Tag (einschließlich der Wochenenden) eines der Objekte aufgesucht hat. Anzumerken ist, dass der Beschwerdeführer dieses Berufungsvorbringen nicht nur hinsichtlich der hier gegenständlichen Zeiträume erstattet hat; nach seinen Angaben hat er das Mietobjekt in BB, in den Zeiträumen 1995 bis 1999 1000mal und das Objekt in AA, in den Zeiträumen 1995 bis 1998 600mal besucht. Dieses Vorbringen vermag den Tatverdacht nicht zu beseitigen, weil es nicht nachvollziehbar erscheint, dass die Vermietungen über Jahre hinweg eine nahezu tägliche Anwesenheit des Beschwerdeführers bei den Mietobjekten erforderlich machten. Was die tatsächliche Höhe der Fahrtkosten betrifft, lässt sich aus den vorliegenden Schätzungen noch nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit feststellen, in welchem Ausmaß tatsächlich Fahrtkosten entstanden sind; die erforderlichen Feststellungen werden in dem von der Finanzstrafbehörde I. Instanz abzuwickelnden Untersuchungsverfahren zu treffen sein. In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass es der Angabe des verkürzten Betrages an Abgaben im Einleitungsbescheid bzw. der gegenständlichen Beschwerdeentscheidung nicht bedarf.

Es besteht damit der Verdacht, dass der Beschwerdeführer dadurch, dass er für die Zeiträume 1996 und 1997 Fahrtkosten zu Unrecht geltend gemacht und damit eine Verkürzung an Einkommensteuer in derzeit unbestimmter Höhe bewirkt hat, den objektiven Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht hat.

Für die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG ist Vorsatz im Sinne des § 8 Abs. 1 FinStrG erforderlich. Nach dieser Gesetzesbestimmung handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Der Beschwerdeführer ist jedenfalls bereits seit 1981 unternehmerisch tätig und verfügt damit über umfangreiche unternehmerische Erfahrungen. In Anbetracht der Höhe der geltend gemachten Kfz-Aufwendungen besteht der Verdacht, dass ihm bekannt war, dass diese von den tatsächlich aufgelaufenen Aufwendungen für Fahrten erheblich abgewichen sind und dass diese Aufwundungeleisteten damit zu Unrecht geltend gemacht wurden. Ebenso verhält es sich bei den für 1996 geltend gemachten Versicherungsaufwendungen für den PKW Mercedes. Zudem kommen hierbei Bestimmungen zur Anwendung, die kein steuerliches Spezialwissen voraussetzen und in unternehmerischen Kreisen allgemein bekannt sind. Damit bestehen hinreichende Verdachtsmomente, dass der Beschwerdeführer (zumindest bedingt) vor-

sätzlich gehandelt und damit auch die subjektive Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht hat.

Da somit hinreichende Verdachtsmomente bestehen, dass der Beschwerdeführer vorsätzlich durch die ungerechtfertigte Geltendmachung von Fahrtkosten (1996 und 1997) und Versicherungsaufwand (1996) eine Verkürzung an Einkommensteuer für 1996 und 1997 bewirkt hat, war der Beschwerde in diesem Umfang keine Folge zu geben.

Im angefochtenen Bescheid werden dem Beschwerdeführer weitere Tathandlungen zur Last gelegt, hinsichtlich derer jedoch nach Ansicht der Beschwerdebehörde keine hinreichenden Verdachtsmomente für das Vorliegen eines Finanzvergehens nach § 33 Abs. 1 FinStrG vorliegen:

Bei der Vermietung in BB, wurde festgestellt, dass der Mieter EF 1995 bis 1997 Betriebskosten bezahlt hat, aber keine Mieteinnahmen erfasst wurden. Die Mieteinnahmen betreffend den Mieter EF für 1996 und 1997 wurden vom Prüfer mit jeweils S 10.090,91 netto (10% USt) geschätzt und der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 1996 und 1997 hinzugerechnet. Auch die daraus resultierende Umsatzsteuer für 1995, 1996 und 1997 von jeweils S 1.009,00 wurde dem Beschwerdeführer vorgeschrieben.

Hinsichtlich dieses Tatvorwurfs bestehen nach Ansicht der Beschwerdebehörde keine hinreichenden Verdachtsmomente, dass der Beschwerdeführer eine vorsätzliche Abgabenverkürzung bewirkt hat. Auch wenn man den Prüfungsfeststellungen folgt, darf nicht übersehen werden, dass die festgestellten Einnahmenverkürzungen rund 1,38% (1996) bzw. 1,35% (1997) der Mieteinnahmen bzw. 0,22% der gesamten Jahreseinkünfte des Beschwerdeführers betragen. Zudem hat der Beschwerdeführer die Betriebskosten betreffend den Mieter EF ausgewiesen. Diese Vorgangsweise und die im Verhältnis zu den Einkünften des Beschwerdeführers relativ geringen Beträge sprechen dagegen, dass der Beschwerdeführer hinsichtlich dieses Tatvorwurfs vorsätzlich gehandelt hat. Es bestehen damit keine hinreichenden Verdachtsmomente, dass der Beschwerdeführer durch die Nichterklärung von Umsätzen bzw. Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eine Abgabenhinterziehung bewirkt hat. Dieses Faktum war daher aus dem Tatvorwurf auszuschneiden.

Aus dem angefochtenen Bescheid ergibt sich weiters der Vorwurf, der Beschwerdeführer habe Umsatzsteuer für 1996 und 1997 dadurch verkürzt, dass Einnahmen der Sozialversicherungsträger teilweise um die an die Ärztekammer abzuliefernden Pflichtbeiträge gekürzt wurden. Diese Beträge waren zusätzlich als umsatzsteuerpflichtige Einnahme zu erfassen (1996: S 102.502,02; 1997: S 44.646,18). Ertragssteuerlich waren die entsprechenden Beträge brutto als Betriebsausgabe zu berücksichtigen (1996: S 123.002,42; 1997: S 53.575,42). Da hier der Verkürzung an Umsatzsteuer eine Erhöhung der Betriebsausgaben gegenüber-

steht, erscheinen auch hier keine hinreichenden Anhaltspunkte für vorsätzliches Handeln gegeben.

Daraus ergibt sich insgesamt, dass kein hinreichender Verdacht besteht, dass der Beschwerdeführer hinsichtlich der Umsatzsteuer für 1995 bis 1997 das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht hat. Der angefochtene Bescheid war daher in diesem Umfang aufzuheben.

Schließlich ist zu dem im angefochtenen Bescheid inkriminierten Tatzeitraum hinsichtlich der Einkommensteuer ("1996-1998") festhalten, dass aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung keine Nachforderungen an Einkommensteuer für 1998 entstanden sind und die Einkommensteuer für 1998 S 0,00 beträgt (vgl. Einkommensteuerbescheide für 1998, zuletzt vom 20. Oktober 2005). Da für 1998 keine Einkommensteuer verkürzt wurde, war der angefochtene Bescheid auch in diesem Umfang aufzuheben.

Zum Beschwerdevorbringen ist noch Folgendes festzuhalten:

Zunächst ist darauf zu verweisen, dass für die Einleitung eines Finanzstraßverfahrens keine vorhergehende rechtskräftige Festsetzung der Abgaben erforderlich ist. Die Frage der Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme der Abgabenverfahren ist daher für die gegenständliche Beschwerdeentscheidung nicht von Relevanz.

Gemäß § 98 Abs. 1 FinStrG kommt als Beweismittel im Finanzstraßverfahren unbeschadet des Abs. 4 alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Gemäß § 98 Abs. 4 FinStrG dürfen Beweismittel, die unter Verletzung der Bestimmungen des § 84 Abs. 2 erster und letzter Satz, des § 89 Abs. 3, 4, 8 oder 9, des § 103 lit. a bis c oder des § 106 Abs. 2 gewonnen wurden, zur Fällung des Erkenntnisses (der Straßverfügung) zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten nicht herangezogen werden. Nach der Rechtsprechung der Höchstgerichte dürfen grundsätzlich alle anderen auch gesetzwidrig gewonnenen Beweise verwertet werden (vgl. Reger/Hacker/Kneidinger, Das Finanzstraßgesetz mit Kommentar und Rechtsprechung, 3. Aufl., Rz. 21 zu § 98 mwN). Ungeachtet des Umstands, dass im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren kein Erkenntnis, sondern ein Einleitungsbescheid angefochten ist, bestehen keine Anhaltspunkte und wurde vom Beschwerdeführer auch nicht behauptet, dass eine der in § 98 Abs. 4 FinStrG angeführten Bestimmungen verletzt worden wäre. Es erübrigt sich somit auch zu prüfen, ob der Prüfungsauftrag zu AB-Nr. 123 tatsächlich mangelhaft ist, weil dies auf die Zulässigkeit der Verwertung der in dieser Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen keine Auswirkungen hat. Der Vollständigkeit halber ist darauf zu verweisen, dass mit der Note des Landesgerichtes X vom 25. Juli 2002, GzX, das Finanzamt X und auch "Beamte anderer Finanzdienststellen" im Sinne des § 197 FinStrG beauftragt wurden, Erhebungen

durchzuführen. Im Übrigen ist die in der Beschwerdeschrift mehrfach angesprochene "Dienstabweisung Betriebsprüfung" ein Erlass der Finanzverwaltung; die dort getroffenen Approbationsregelungen begründen daher für den Steuerpflichtigen keine Rechte und Pflichten.

Weiters kann der in der Beschwerdeschrift geäußerten Ansicht nicht gefolgt werden, die im Rahmen der gegenständlichen Betriebsprüfung gewonnenen Erkenntnisse dürften nicht verwendet werden, weil dies dem Prüfungszweck (im Hinblick auf den gemäß § 197 FinStrG erteilten Auftrag des Landesgerichtes X) widerspreche: Aus der bereits oben angeführten Bestimmung des § 82 Abs. 1 FinStrG ergibt sich, dass die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr zukommenden Mitteilungen und Verständigungen daraufhin zu prüfen hat, ob genügende Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das Gleiche gilt, wenn sie in anderer Weise, insbesondere aus eigener Wahrnehmung vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt. Gemäß § 82 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz das Strafverfahren einzuleiten, wenn die Prüfung gemäß Abs. 1 ergibt, dass die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt. Von der Einleitung eines Strafverfahrens hat sie nur dann abzusehen und darüber einen Aktenvermerk mit Begründung aufzunehmen, (lit. a) wenn die Tat mangels ausreichender Anhaltspunkte voraussichtlich nicht erwiesen werden kann, (lit. b) wenn die Tat kein Finanzvergehen bildet, (lit. c) wenn der Verdächtige die ihm zur Last gelegte Tat nicht begangen hat oder Umstände vorliegen, welche die Tat rechtfertigen, die Schuld des Täters ausschließen, die Strafbarkeit ausschließen oder aufheben, (lit. d) wenn Umstände vorliegen, welche die Verfolgung des Täters hindern (die in diesem Zusammenhang bedeutsamen Verfolgungshindernisse sind die Immunität und die Exterritorialität, vgl. dazu etwa Reger-Hacker-Kneidinger, aaO, Rz. 19ff zu § 82) oder (lit. e) wenn die Tat im Ausland begangen und der Täter dafür schon im Ausland gestraft worden ist und nicht anzunehmen ist, dass die Finanzstrafbehörde eine strengere Strafe verhängen werde. Eine Bestimmung, dass die Finanzstrafbehörde erster Instanz bei im Zuge eines Auftrags gemäß § 197 FinStrG zur Kenntnis gelangten Verdachtsmomenten nicht nach § 82 Abs. 1 FinStrG vorzugehen habe, ist nicht ersichtlich. Da im vorliegenden Fall auch keiner der Gründe des § 82 Abs. 3 FinStrG vorliegt, nach denen von der Einleitung abzusehen wäre, hatte die Finanzstrafbehörde erster Instanz nach § 82 Abs. 1 FinStrG vorzugehen. Auch unter diesem Gesichtspunkt erfolgte daher die Einleitung des Finanzstrafverfahrens zu Recht.

Es erübrigt sich weiters zu prüfen, ob die Wiederholungsprüfung rechtswidrig war: Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, ist die Verletzung des Verbotes der wiederholten Prüfung des gleichen Zeitraumes an sich sanktionslos und lediglich bei der (hier nicht relevanten) Ermessensprüfung, ob tatsächlich eine Wiederaufnahme des Verfahrens

nach § 303 Abs. 4 BAO vorzunehmen ist, zu berücksichtigen (vgl. dazu VwGH 19.10.1999, 98/14/0118; VwGH 26.11.1996, 92/14/0212; VwGH 24.9.1996, 93/13/0018; VwGH 25.3.1993, 92/16/0117, 0118; VwGH 14.5.1991, 90/14/0148; VwGH 20.6.1990, 86/13/0168). Im Übrigen ist auch die Bestimmung über die Zulässigkeit von Wiederholungsprüfungen nicht im Katalog des § 98 Abs. 4 FinStrG enthalten. Allgemein ist dazu festzuhalten, dass keine Vorschrift besteht, bei Erforschung der materiellen Wahrheit Beweismittel außer Acht zu lassen, denen gegenüber der Vorwurf erhoben wird, sie seien unter Verletzung von Verfahrensvorschriften zutage gebracht worden (vgl. VwGH 20.1.1967, 0564/65).

Abschließend wird festgehalten, dass im Rahmen dieser Rechtsmittelentscheidung nur zu untersuchen war, ob für die Einleitung des Strafverfahrens ausreichende Verdachtsmomente gegeben waren. Die endgültige Beantwortung der Frage, ob der Beschwerdeführer das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen hat, bleibt dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens nach den §§ 115 ff FinStrG vorbehalten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 6. Dezember 2005