

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 Wirtschaftstreuhand Tirol Steuerberatungs GmbH & Co KEG, 6020 Innsbruck, Rennweg 18, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 19. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 17. 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 bekämpfte Einleitungsbescheid hinsichtlich der Einkommensteuer für 1996 (strafbestimmender Wertbetrag: € 2.293,55) sowie hinsichtlich der Umsatzsteuer für 1996, 1997 und 1998 (strafbestimmender Wertbetrag insgesamt: € 344,97) aufgehoben. Weiters wird die Wortfolge "private Ausgaben steuerlich geltend machte und" aufgehoben. Hinsichtlich des Tatvorwurfs betreffend die Umsatzsteuer für 1999 wird der strafbestimmende Wertbetrag auf € 22.760,34 herabgesetzt.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 17. 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 abgabenrechtlich gebotenen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer für die Jahre 1996-1999 in Höhe

von S 318.236,00 (entspricht € 23.127,11) und an Einkommensteuer für 1996 in Höhe von S 31.560,00 (entspricht € 2.293,55) bewirkt habe, indem er private Ausgaben steuerlich geltend gemacht und ungerechtfertigt Vorsteuer lukriert habe. Er habe hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte (als "Berufung" bezeichnete) Beschwerde des Beschuldigten vom 19. November 2003, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Im Gefolge einer Wiederholungsprüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG seien für den Beschwerdeführer mit Bescheiden vom 26. Mai 2003 Nachforderungen an Umsatzsteuer und an Einkommensteuer 1996 bis 1999 festgesetzt worden. Gegen diese Bescheide sei fristgerecht berufen worden. Über diese Berufung sei bis heute noch nicht entschieden worden. Seitens des Finanzamtes sei auch keine weitere Reaktion auf diese Berufung erfolgt. Die Berufung sei noch nicht an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt worden.

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 Finanzstrafbehörde mit der Überprüfung u.a. des Abgabepflichtigen 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 5. August 2002 vom Finanzamt Y ausgestellt, mit dem Amtssiegel versehen und gezeichnet worden. Am 7. August 2002 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/mitt Druckvorlage des Finanzamtes X, aber mit Amtssiegel und Unterschrift des Finanzamtes Y ausgefertigt sei. Wenn die Zurechnung eines Aktes zu einer bestimmten Behörde nicht mög-

lich 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 worden. Er weise so gravierende Mängel auf, dass er als nichtig oder nicht dem Rechtsbestand angehörig zu bezeichnen sei. Die beim Abgabepflichtigen dennoch durchgeführte Betriebsprüfung habe somit ohne jede verwaltungsrechtliche Grundlage stattgefunden. Sämtliche in den §§ 147ff BAO enthaltenen Regelungen über die Betriebsprüfung (unter anderem die Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht) seien infolge dieses schwerwiegenden Verfahrensmangels nicht anzuwenden.

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 Finanzstrafbehörde 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 nicht ersichtlich, welche Tat einer bestimmten Person zur Last gelegt wird, liege keine Verfolgungshandlung vor und eine Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG sei unzulässig. Der unter Hinweis auf die §§ 144 und 147 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG vom Finanzamt X ausgestellte und vom Finanzamt Y (= unzuständige Behörde, siehe oben) unterfertigte Prüfungsauftrag vom 5. August 2002 lasse lediglich den Gegenstand der Prüfung (Einkommensteuer und Umsatzsteuer) sowie den Prüfungszeitraum (1996 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 Finanzstrafbehörde (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. Der Prüfungsauftrag verstöße damit aber auch gegen Abschnitt 3.1.2 (3) letzter Satz DBP, wonach bei Prüfungen nach § 99 Abs. 2 FinStrG, denen noch keine Einleitung eines Strafverfahrens vorangegangen sei, im Prüfungsauftrag festzuhalten sei, wer (= welche strafftatbegehungsfähige natürliche Person) welchen Finanzvergehens verdächtigt werde. Vielmehr würden die Aufträge weite Deutungsmöglichkeiten offenlassen, so dass der Schluss gezogen werden müsse, die zuständige Behörde wolle aufgrund eines Verdachtens 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 des § 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 stattgefundenen Betriebsprüfung sei daher jedenfalls als rechtswidrig zu erachten.

Trotz grundsätzlichen Fehlens eines Beweisverwertungsverbotes im Abgabenverfahren werde die Rechtswidrigkeit des Prüfungsauftrages geltend gemacht. Der Schutzzweck von Beweisverwertungsverboten bestehe darin, jene Ermittlungsergebnisse bei der Entscheidung auszuschließen, die – gemessen an Grundsätzen eines rechtsstaatlichen Verfahrens – nicht oder nicht auf die stattgefundenen Art hätten gewonnen werden dürfen. Jene Beweise also, die aufgrund der rechtswidrig angeordneten Wiederholungsprüfung gewonnen worden seien, dürften nicht im Abgabenverfahren des Steuerpflichtigen gegen ihn verwendet werden. Die Berücksichtigung von auf rechtswidrige Weise gewonnener Beweisergebnisse 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 Tat verdachte gegen eben diese Personen (Verdacht) festgehalten. Sämtliche im Rahmen der Wiederholungsprüfung gewonnenen Erkenntnisse dürften ausschließlich in dem durch den Zweck der Wiederholungsprüfung vorgegebenen Rahmen verwendet werden: Amtsmissbrauch und Abgabenhinterziehung der im Gerichtsbeschluss genannten Personen. Keinesfalls dürften daraus Abgabenneufestsetzungen oder die Einleitung des Strafverfahrens beim zum wiederholten Male geprüften Steuerpflichtigen stattfinden. Das wäre rechtswidrig.

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 einzuleiten. Gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG ist die Einleitung des Strafverfahrens aktenkundig zu machen 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 vielmehr 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 Verdacht nur aufgrund von Schlussfolgerungen aus Tatsachen entstehen kann. Ein Verdacht bestehe sohin, wenn hinreichende tatsächliche Anhaltspunkte die Annahme der Wahrscheinlichkeit 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 Rechtsmittel 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 Rechtsmittelberledigung 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 1983 unternehmerisch tätig. Er ist für die Einhaltung der abgabenrechtlichen Vorschriften verantwortlich. Er hat im gegenständlichen Zeitraum (1996-1999) eine Schischule, einen Schiverleih und das X-Gasthaus betrieben. Weiters führte er 1996 einen Würstelstand, 1996-1998 eine Verpachtung und ab 1999 das X-Hotel.

Beim Beschwerdeführer wurde zu AB-Nr. B eine Buch- und Betriebsprüfung durchgeführt. Dabei wurde unter anderem festgestellt, dass im Jahr 1999 beim Umbau des X-Hotel ein Betrag von S 2.867.332,71 auf den Gebäudewert aktiviert wurde. Die tatsächlichen Investitionen betrugen jedoch nur S 1.301.387,04 netto. Der Differenzbetrag in Höhe von S 1.565.945,67 stellte hingegen keine Baukosten dar, sondern stammte aus Schulden aus Fremdwährungskrediten. Die daraus resultierende Vorsteuer in Höhe von S 313.189,13 (€ 22.760,34) wurde daher zu Unrecht geltend gemacht (vgl. Tz. 17 des Berichtes über die Buch- und Betriebsprüfung vom 20. Mai 2003 sowie Pkt. 6 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. März 2003, AB-Nr. B). Es besteht damit der Verdacht, dass der Beschwerdeführer dadurch, dass er diese Vorsteuer für den Zeitraum 1999 zu Unrecht geltend gemacht 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 bereits seit 1983 unternehmerisch tätig und verfügt damit über umfangreiche unternehmerische Erfahrungen. Der zu Unrecht eingebuchte Betrag hat sogar die Höhe der tatsächlich getätigten Baukosten für das X-Hotel überschritten. Da davon auszugehen ist, dass dem Beschwerdeführer die (dem Jahresabschluss des X-Hotel zum 31. Dezember 1999 beigelegte) Baukostenabrechnung ebenso bekannt war wie die Höhe der tatsächlich geleisteten Baukosten, war für ihn auch jedenfalls ersichtlich, dass diese Abrechnung von den tatsächlichen Verhältnissen erheblich abgewichen ist, zumal dort mehr als das Doppelte der tatsächlich getätigten Baukosten angeführt war. Der Beschwerdeführer hat daher gewusst, dass es sich bei den gegenständlichen geltend gemachten Vorsteuerbeträgen nicht um Baukosten für das X-Hotel gehandelt hat und daher unter diesem Titel keine Vorsteuer geltend gemacht werden durfte, zumal hierbei Bestimmungen zur Anwendung kommen, die kein steuerliches Spezialwissen voraussetzen und in unternehmerischen Kreisen allgemein bekannt sind. Damit bestehen hinreichende Verdachtsmomente, dass der

Beschwerdeführer (zumindest bedingt) vorsätzlich 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 Vorsteuer eine Verkürzung an Umsatzsteuer für 1999 in Höhe von S 313.189,13 (€ 22.760,34) 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:

Für das Jahr 1996 hat der Beschwerdeführer die Kosten der für die Vermietung angeschafften Schier, Snowboards etc. sofort als Betriebsausgabe abgesetzt, was aufgrund § 13 EStG 1988 idF BGBI. 1993/818 unzulässig war. Der Prüfer hat eine zweijähriges Nutzungsdauer angenommen und die Kosten entsprechend verteilt. Nach Ansicht der Beschwerdebehörde liegen hier keine hinreichende Anhaltspunkte vor, dass der – steuerlich vertretene – Beschwerdeführer diesbezüglich vorsätzlich gehandelt hat. Vielmehr ist hier davon auszugehen, dass er bei dieser Rechtsfrage auf die Vorgangsweise seines fachkundigen Vertreter vertrauen konnte, weshalb hier keine hinreichenden Verdachtsmomente für eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG gegeben sind. Anzumerken ist, dass auch dem angefochtenen Bescheid keine Begründung für die Annahme vorsätzlichen Handelns zu entnehmen ist.

Schließlich lagen der Einleitung des Strafverfahrens noch folgende Feststellungen des Betriebsprüfers zugrunde:

Beim Schiverleih wurde für die Zeiträume 1996 bis 1998 unter "sonstigem betrieblichem Aufwand" das Abonnement der X-Zeitung erfasst. Hinsichtlich dieser Ausgaben stand ein Vorsteuerabzug nicht zu.

Im Jahr 1996 stand die für eine Provisionszahlung an ein ausländisches Reisebüro geltend gemachte Vorsteuer mangels entsprechender Rechung nicht zu.

In der Gewinnermittlung der Schischule 1996 und 1998 sowie für das X-Gasthaus für 1996, 1997 und 1999 waren Ausgaben für Arbeitskleidung enthalten, welche nicht abzugsfähig waren, weil keine typische Berufskleidung gegeben war.

Im Jahr 1997 schließlich wurde hinsichtlich der Personalzimmer zu viel Vorsteuer geltend gemacht, weil der Steuersatz mit 20% anstelle von 10% angesetzt wurde.

Die aus diesen Feststellungen resultierenden Umsatzsteuernachforderungen hatten durchwegs sehr geringes Ausmaß. Der aus all diesen Feststellungen für die Zeiträume 1996 bis 1999 resultierende strafbestimmende Wertbetrag beträgt insgesamt € 366,72.

Auch hinsichtlich dieser Feststellungen hat die Vorinstanz den Vorsatzverdacht nicht begründet. Aufgrund der geringen steuerlichen Auswirkungen dieser Feststellungen und des Umstands, dass die Buchhaltung des Beschwerdeführers von einer Steuerberatungskanzlei erstellt wurde (vgl. Niederschrift mit dem Beschwerdeführer vom 28. August 2002), bestehen nach Ansicht der Beschwerdebehörde keine hinreichenden Verdachtmomente, dass der Beschwerdeführer hinsichtlich dieser Feststellungen vorsätzlich gehandelt hat.

Der angefochtene Bescheid war daher hinsichtlich der Einkommensteuer für 1996 und der Umsatzsteuer für 1996, 1997 und 1998 zur Gänze aufzuheben. Hinsichtlich der Umsatzsteuer für 1999 war der strafbestimmende Wertbetrag auf € 22.760,34 herabzusetzen.

Wenn in der Beschwerdeschrift vorgebracht wird, über die Berufungen im Abgabenverfahren sei noch nicht entschieden worden, so ist darauf zu verweisen, dass für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens keine vorhergehende rechtskräftige Festsetzung der Abgaben erforderlich ist. Der Beschwerdeführer hat weder in der unter anderem gegen den Umsatzsteuerbescheid für 1999 gerichteten Berufung vom 26. Mai 2003 noch in der am 3. November 2003 nachgereichten Begründung zu dieser Berufung zum Faktum "Umbau Gebäude – Aktivierung und Vorsteuerabzug" inhaltliches Vorbringen erstattet und – soweit aus den dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Akten ersichtlich ist – bisher auch nicht die dort angekündigte Ergänzung eingebracht. Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz folgt hier daher den schlüssigen Feststellungen der Betriebsprüfung, woraus sich hinreichende Verdachtmomente auf eine Verkürzung von Abgaben durch ungerechtfertigte Geltendmachung von Vorsteuer für das Jahr 1999 ergeben.

Gemäß § 98 Abs. 1 FinStrG kommt als Beweismittel im Finanzstrafverfahren 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 Strafverfügung) 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 Finanzstrafgesetz 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 erübrigts sich somit auch zu prüfen, ob der Prüfungsauftrag zu AB-Nr. B 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, Gz.X, 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 "Dienstanweisung Betriebsprüfung" ein Erlass der Finanzverwaltung; die dort getroffenen Approbationsregelungen begründen daher für den Steuerpflichtigen keine Rechte und Pflichten.

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).

Schließlich kann auch 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.

Zuletzt ist zum Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zu bemerken, dass über Beschwerden ohne mündliche Verhandlung zu entscheiden ist (§ 160 Abs. 2 FinStrG).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 28. September 2005