

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 Dr. Franz Seekircher, Wirtschaftstreuhand Tirol Steuerberatungs GmbH & Co KEG, 6020 Innsbruck, Rennweg 18, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 20. Februar 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 21. Jänner 2004, SN a, über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG)

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben, der bekämpfte Einleitungsbescheid hinsichtlich des Tatvorwurfs betreffend die Umsatzsteuer für 1994 und die Einkommensteuer für 1994 aufgehoben und festgestellt, dass hinsichtlich des verbleibenden Tatvorwurfs 1995 bis 1999 der Verdacht besteht, dass der Beschwerdeführer daran beteiligt (§ 11 FinStrG) war, dass eine Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer von € 2.622,91 und an Einkommensteuer von € 6.639,10 bewirkt wurde.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

III. Der Beschwerdeführer wird mit seinem Antrag, der Beschwerde aufschiebende Wirkung zuzuerkennen, auf diese Entscheidung verwiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 21. Jänner 2004 hat das Finanzamt X als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer zur SN a ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser als Gesellschafter der X-KG im Bereich des

Finanzamtes X vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlich gebotenen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer für 1994-1999 in Höhe von € 3.250,51 und an Einkommensteuer für 1994-1999 in Höhe von € 8.328,09 bewirkt habe, indem Erlöse nicht erklärt worden seien. Er habe hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 20. Februar 2004. Mit Bescheid vom 25. Februar 2004 hat das Finanzamt X festgestellt, dass in der Beschwerdeschrift die Begründung fehlt und den Beschwerdeführer aufgefordert, diesen Mangel bis 15. März 2004 zu beheben. Mit Schriftsatz vom 15. März 2004 hat der Beschwerdeführer die Begründung eingebracht und im Wesentlichen wie folgt vorgebracht:

Die Bescheide hinsichtlich der Verfahren zur Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 1994-1999 und der Verfahren zur Umsatzsteuer 1994-1999 samt die entsprechenden Wieder-aufnahmbescheide seien allesamt an „X1-KG“ ergangen. Diese KG sei aber bereits 1999 aufgelöst und im Firmenbuch gelöscht worden und sei daher nicht mehr existent. Gemäß § 191 Abs. 2 BAO entfalte ein Bescheid, der nach Beendigung einer Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit an diese ergehe, keine Rechtswirkungen. Voraussetzung für die Wirksamkeit eines Bescheides sei es, den Bescheidadressaten im Spruch zu nennen, das sei derjenige, von dem die Erbringung einer Leistung verlangt werde. Gegen Personen, die nicht als Bescheidadressaten genannt seien, vermöge der Bescheid keine Wirkung zu entfalten, selbst wenn diese dem Verfahren beizuziehen gewesen wären. Abgesehen davon trete Bescheidwirkung nur ein, wenn der Bescheid denjenigen, an die er ergehen solle (an die Bescheidadressaten), auch tatsächlich zugestellt werde. Da in diesem Fall der Bescheidadressat gar nicht mehr existent sei, könnten diese Bescheide auch gar nicht zugestellt sein und schon gar nicht Wirkung entfalten.

Die Prüfungsaufträge (=Bescheide) würden von einer unzuständigen Behörde stammen. Mit den Schreiben vom 25. Juli 2002 (b) habe das Landesgericht X das Finanzamt X als örtlich zuständige Finanzstrafbehörde mit der Überprüfung u.a. der Beschwerdeführer im Sinne des § 99 FinStrG beauftragt. Gleichzeitig sei das Finanzamt X ersucht worden, wegen der im Raum stehenden Vorwürfe gegen Beamte des Xer Finanzamtes Beamte anderer Finanzdienststellen und Beamte der Bundespolizeidirektion X beizuziehen. Die gegenständlichen Prüfungsaufträge seien am 25. September 2002 (AB) und 9. Oktober 2002 (X2-KG) bzw. am 30. September 2002 (Erweiterung des Prüfungszeitraumes AB auf 2000-2001) und 16. Oktober 2002 (Erweiterung des Prüfungszeitraumes KG auf 1994-1996) vom Finanzamt Y ausgestellt, mit dem Amtssiegel versehen und gezeichnet worden. Am 26. September 2002 (AB) bzw. am 09. Oktober 2002 (X2-KG) habe der dem Finanzamt Y zugeteilte Prüfer NN mit der Betriebsprüfung begonnen. Ein 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. In Abschnitt 1.4.2.3.(3) in Verbindung mit 3.1.2.(2) sei ausdrücklich festgehalten, dass in Fällen der fñanzamtlichen „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 die Prüfungsaufträge 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 die Prüfungsaufträge zwar auf Papier / mit Druckvorlage des Finanzamtes X, aber mit Amtssiegel und Unterschrift des Finanzamtes Y ausgefertigt seien. Dazu der VwGH: Ist die Zurechnung eines Aktes zu einer bestimmten Behörde nicht möglich (ist nicht deutlich erkennbar, von welcher Behörde der Akt stammt), so ist ein derartiger „Bescheid“ absolut nichtig. Weiters sei anzumerken, dass der Prüfungsauftrag vom 9. Oktober 2002 auf die X2-KG laute und an die X2-KG zugegangen sein solle, was aber, wie oben schon erwähnt, gar nicht möglich sei, da diese KG bereits 1999 aufgelöst und im Firmenbuch gelöscht worden sei. Dieser Prüfungsauftrag sei weder zugegangen, noch enthalte er im Spruch die verpflichtenden Personen (Bescheidadressaten). Die gegenständlichen Prüfungsauftragsbescheide seien von einer örtlich unzuständigen Behörde erlassen worden. Sie würden so gravierende Mängel aufweisen, dass sie als nichtig oder nicht dem Rechtsbestand angehörig zu bezeichnen seien. Die bei den Abgabepflichtigen dennoch durchgeföhrten Betriebsprüfungen hätten somit ohne jede verwaltungsrechtliche Grundlage stattgefunden. Sämtliche in den §§ 147 ff BAO enthaltenen Regelungen über die Betriebsprüfung seien infolge dieses schwerwiegenden Verfahrensmangels nicht anzuwenden. Die Ausdehnungen der Prüfungszeiträume seien rechtswidrig. Am 16. Oktober 2002 bzw. 30. September 2002 seien die ursprünglich ident zu den Prüfungen für die Jahre 1997-1999 (X2-KG) bzw. 1997-1999 (AB) ausgestellten Prüfungsaufträge auf die Jahre 1994-1996 (X2-KG) bzw. 2000-2001 (AB) ausgedehnt worden. Die Ausdehnungen seien wieder von einem Beamten des Finanzamtes Y unterfertigt worden. Die Abgabenbehörde werde im gegenständlichen Falle gemäß dem oben zitierten Schreiben des Untersuchungsrichters als Finanzstrafbehörde 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 vorgenommenen Ausdehnungen der Prüfungszeiträume auf die Jahre 1994-1996 bzw. 2000-2001 würden somit gegen die zwingenden Bestimmungen des § 197 Abs. 2 FinStrG verstößen.

Die Durchführung der Wiederholungsprüfungen sei rechtswidrig. Im Jahre 2000 hätten Erstprüfungen bereits stattgefunden. Die X2-KG sei bezüglich der Umsatzsteuer und der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für die Jahre 1997 bis 1999 geprüft worden. AB sei bezüglich der Einkommens- und Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 geprüft worden. 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 (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 unter Hinweis auf die §§ 144 und 147 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG vom Finanzamt Y (=unzuständige Behörde, siehe oben) unterfertigten Prüfungsaufträge vom 25. September 2002, 9. Oktober 2002 bzw. vom 16. Oktober 2002 und 30. September 2002 würden lediglich den Gegenstand der Prüfungen (Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung bzw. Einkommensteuer und Umsatzsteuer) sowie die Prüfungszeiträume (1999 AB, 1997-1999 X2-KG, später erweitert auf 1994-1996 X2-KG, 2000-2001 AB) erkennen lassen. In einer Fußnote werde jedoch lediglich am Prüfungsauftrag vom 25. September 2002 (am Prüfungsauftrag vom 9. Oktober 2002 sei nicht einmal eine derartige Fußnote vorhanden) 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. Vielmehr würden die Aufträge weite Deutungsmöglichkeiten offenlassen, sodass der Schluss gezogen werden müsse, die zuständige Behörde wolle bloß aufgrund eines Verdachtes mit den angeordneten Prüfungen 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. Die zwar formell unter Bezugnahme auf § 99 Abs. 2 FinStrG ausgestellten Prüfungsaufträge seien somit mangels hinreichender Konkretisierung (das Ziel, nämlich die Klärung eines finanzstrafrechtlich relevanten Sachverhaltes, sei nicht ausreichend konkret umschrieben) inhaltlich materiell nicht als strafrechtliche, sondern lediglich als abgabenrechtliche Prüfungsaufträge zu werten und würden damit die durchgeführten Prüfungshandlungen keine Verfolgungshandlungen im Sinne von § 14 Abs. 3 FinStrG, sondern Amtshandlungen nach § 143 BAO darstellen. Solche rein auf die Erforschung abgabenrechtlicher Sachverholte gerichtete Prüfungshandlungen seien jedoch aufgrund des bestehenden Wiederholungsverbotes des § 148 Abs. 3 BAO nicht zulässig. Die stattgefundenen Betriebsprüfungen sei daher jedenfalls als rechtswidrig zu erachten.

Das vom VwGH postulierte Beweisverwertungsverbot werde durch den verfehlten Prüfungs-zweck aufgehoben. Trotz grundsätzlichem Fehlen eines Beweisverwertungsverbotes im Abgabenverfahren werde die Rechtswidrigkeit der Prüfungsaufträge und der darauf basierenden Betriebsprüfungen geltend gemacht. Der Schutzzweck von Beweisverwertungsverbots be-stehe 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 Abgaben-verfahren 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 der Steuerpflichtigen gewe-sen, sondern sei vom Landesgericht X ganz eindeutig wie folgt definiert worden: „Im Strafverfahren gegen XY wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG (Abgabenhinterziehung) in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gemäß §§ 12, 302 StGB 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 MM an das Finanzamt X vom 25. Juli 2002). Die Zielpersonen seien in diesem Auftrag eindeutig individuell definiert: ABC, nicht jedoch die Steuerpflichtigen selbst. Ebenso seien in diesem Auftrag eindeutig die konkreten Tatverdachte gegen eben diese Personen (Abgabenhinterziehung und Amtsmissbrauch) festgehalten. Damit stehe fest: Sämtliche im Rahmen der Wiederholungsprüfungen (die mangels gültigen Prüfungsaufträgen keine Betriebsprüfungen gewesen seien) 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 den geprüften Steuerpflichtigen stattfinden. Das sei rechtswidrig.

Die Begründungen der Wiederaufnahmen der Verfahren in den bereits angefochtenen Bescheiden seien unschlüssig und unzureichend. Im Prüfungsauftrag (Finanzamt Y oder X?) vom 25. September 2002 (AB) werde NN beauftragt, eine Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO i.V.m. § 99 Abs. 2 FinStrG und eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO i.V.m. § 99 FinStrG vorzunehmen. Im darauf folgenden Prüfungsauftrag vom 30. September 2002 sei der Prüfungszeitraum erweitert worden auf die Jahre 2000-2001 gemäß § 147 Abs. 1 BAO. Von § 99 FinStrG sei hier nicht mehr die Rede. Das heiße, die gesetzlichen Grundlagen, auf welche sich die Prüfungen der Jahre 1999 bzw. 2000-2001 zu beziehen hätten, seien verschieden. Das Finanzamt begründe die Wiederaufnahme in allen Bescheiden schablonenhaft wie folgt: „Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.“ In der Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens unter Tz. 42 des o.g. Prüfungsberichtes vom 14. November 2003 sei eine derartige Trennung der gesetzlichen Grundlagen nicht zu erkennen, vielmehr laute es in der Begründung zur Ermessensausübung, dass die Wiederaufnahme gemäß § 304 Abs. 4 BAO „unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der vom Landesgericht X angeordneten abgabenrechtlichen Prüfung gemäß § 99 FinStrG und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung“ stattgefunden habe. Auch stehe im Prüfungsbericht unter Tz. 7, dass die Rechtsgrundlagen der Prüfung 1999- 2001 die §§ 147 Abs. 1 BAO und 99 Abs. 2 FinStrG seien. Offensichtlich habe betreffend die Jahre 2000-2001 eine Prüfung auf der falschen gesetzlichen Grundlage stattgefunden. Es lasse sich somit aus dem oben zitierten Prüfungsbericht keinesfalls eine schlüssige, nachvollziehbare Begründung für die Wiederaufnahme ableiten, da es nicht einmal klar ersichtlich sei, welche gesetzlichen Bestimmungen die Behörde bei den Prüfungen herangezogen habe und welche nicht bzw. warum nicht oder warum schon. Nicht nur die Wiederaufnahmbescheide betreffend AB 1999-2001, auch sämtliche anderen Wiederaufnahmbescheide seien hinsichtlich ihrer Begründung als absolut mangelhaft zu qualifizieren. In den zitierten Prüfungsberichten vom 14. November 2003 sei unter Tz. 46 bzw. 43 weiters nachzulesen: „Die Wiederaufnahme erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO (neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel (nicht verbuchte Biereinkäufe (Tz. 18) und Kalkulationsdifferenzen (Tz. 20, 21, 22) bzw. nicht erklärte Nächtigungserlöse (Tz. 23) unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der vom Landesgericht X

angeordneten abgabenrechtlichen Wiederholungsprüfung gemäß § 99 FinStrG und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“ Im Rahmen der o.g. Vorprüfungen seien bereits sämtliche gegenständlichen Unterlagen den Prüfern vorgelegt worden. Daraus folge, dass im Rahmen der Zweitprüfungen gar keine neuen Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen sein könnten, wenn diese bereits den Erstprüfern bekannt gewesen seien. Weiters ergebe sich das konkrete Maß für die Begründung eines Bescheides u.a. aus der Art des anzuwendenden Rechts und aus dem Rechtsschutzbedürfnis der Parteien. Wenn nun eine strafrechtliche Bestimmung (§ 99 Abs. 2 FinStrG) Grundlage eines Prüfungsverfahrens sei, sei das Rechtsschutzbedürfnis der Parteien wohl eine erhöhte. Den an die Begründung zu stellenden Anforderungen sei aus diesem Blickwinkel gesehen dann genüge getan, wenn aufgrund dieser die Partei die Annahmen, Gedankengänge, Ableitungen und Folgerungen der Behörde erkennen und diese Schritt für Schritt prüfen könnten. Vor allem aber sei in der Begründung zum Ausdruck zu bringen, welche Vorschriften für den Bescheid bestimmt gewesen seien (§ 99 FinStrG, oder nicht?). Es müsse ersichtlich sein, unter welchem Tatbestand und mit welcher Begründung gerade unter diesen Tatbestand die Subsumtion erfolgt sei. Die in den Tz. 46 und 43 genannte „Gesamtauswirkung“ in Bezug auf § 99 FinStrG halte diesen Anforderungen nicht im geringsten stand. Dazu komme weiters noch, dass ein Wiederaufnahmevertrag als Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO einer besonders ausführlichen Begründung bedürfe. Von besonders ausführlich könnte, wie eben schon erwähnt, hier nicht gesprochen werden.

Die Begründungen über die Einleitungen der Strafverfahren vom 21. Jänner 2004 seien unschlüssig. In den Begründungen heiße es: „Das Finanzstrafverfahren wurde auf Grund den Feststellungen bei der vom Landesgericht X in Auftrag gegebenen Betriebsprüfung (Bericht vom 14. Jänner 2003) eingeleitet“. Die vom Landesgericht X in Auftrag gegebenen Betriebsprüfungen würden lediglich die Jahre 1997 bis 1999 umfassen. Die Jahre 1994 bis 1996 bzw. 2000 bis 2001 seien von diesem Auftrag nicht erfasst, vielmehr seien diese Jahre erst aufgrund der erweiterten Prüfungsaufträge vom 16. Oktober 2002 bzw. vom 30. September 2002 erneut geprüft worden (dazu siehe aber die oben gebrachten Einwände.)

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde I. 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).

Der Beschwerdeführer war ab 1962 als Gastwirt selbständig tätig und hat den Gasthof X zunächst als Einzelunternehmer betrieben. Im Jahre 1990 errichteten der Beschwerdeführer und sein Sohn AB die X1-KG. Komplementär war AB, der Beschwerdeführer war bis 31. Jänner 1999 Kommanditist. Ab 1999 hat AB den Gasthausbetrieb als Einzelunternehmer fortgeführt.

Bei der X1-KG wurde zu AB-Nr. Y1 eine Buch- und Betriebsprüfung für die Zeiträume 1994 bis 1999 durchgeführt. Dabei wurden bei einer Kontrolle der verbuchten Nächtigungserlöse an Hand der Meldebuchblätter für den gesamten Prüfungszeitraum nicht verbuchte Pensionserlöse festgestellt. Es handelte sich hierbei zum Großteil um Erlöse aus der Vermietung der Appartements im Hause des Beschwerdeführers, der auch die Abrechnung der Erlöse vorgenommen hat und dem die Erlöszuschätzungen zuzurechnen waren (Tz. 23 des Bp-Berichtes vom 14. November 2003, Ab-Nr. Y1). Beträgsmäßig stellen sich die Auswirkungen dieser Feststellungen wie folgt dar (alle Beträge in S):

	1994	1995	1996
Nächtigungserlöse	86.364,00	74.850,00	99.591,00
darauf entfallende Umsatzsteuer	8.636,00	7.485,00	9.959,00
darauf entfallende Einkommensteuer	23.241,00	16.856,00	30.495,00
	1997	1998	1999
Nächtigungserlöse	42.364,00	114.455,00	29.673,00
darauf entfallende Umsatzsteuer	4.236,00	11.445,00	2.967,00

darauf entfallende Einkommensteuer	10.032,00	30.685,00	3.288,00
------------------------------------	-----------	-----------	----------

Die entsprechenden Nachforderungen an Umsatz- und Einkommensteuer wurden der X1-KG mit Bescheiden vom 26. November 2003 vorgeschrieben.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Gemäß § 11 FinStrG begeht nicht nur der unmittelbare Täter das Finanzvergehen, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, es auszuführen, oder der sonst zu seiner Ausführung beiträgt.

Gemäß § 31 Abs. 1, erster und zweiter Satz FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG erlischt die Strafbarkeit bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre (und gegebenenfalls die in Abs. 4 lit. c genannte Zeit) verstrichen sind. Die Verjährung der Strafbarkeit ist von Amts wegen in jeder Lage des Verfahrens wahrzunehmen (VwGH 23.10.1970, 442/70).

Die Abgabenverkürzung tritt im Falle zu niedriger Abgabenfestsetzungen mit der Zustellung des Bescheides über die verkürzten Abgaben ein. Daher beginnt die Verjährungsfrist in einem solchen Fall mit der Zustellung des Bescheides zu laufen, mit der die Abgabe im vermindernten Ausmaß festgesetzt wird (vgl. Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Rz. 9 zu §§ 31 und 32 FinStrG mit weiteren Nachweisen). Im vorliegenden Fall ergingen die Erstbescheide an die X1-KG über die Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 1994 jeweils am 5. Oktober 1995. Da somit seit der Zustellung dieser Bescheide mehr als 10 Jahre vergangen sind, war der Beschwerde hinsichtlich des Tatvorwurfs betreffend die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer für 1994 Folge zu geben und der angefochtene Bescheid in diesem Umfang aufzuheben. Hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 1995 vom 5. November 1996 sowie der entsprechenden Bescheide für die Folgejahre ist hingegen derzeit noch keine absolute Verjährung im Sinne des § 31 Abs. 5 FinStrG eingetreten.

Dem Beschwerdeführer wurde im angefochtenen Bescheid vorgeworfen, die Verkürzung an Umsatz- und Einkommensteuer als unmittelbarer Täter bewirkt zu haben. Unmittelbarer Täter ist jeder, der eine Ausführungshandlung wenigstens teilweise setzt, dessen Verhalten also der Schilderung der Tathandlung wenigstens teilweise entspricht (vgl. Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Rz. 6 zu §§ 11 und 12 FinStrG mwN). Beitragstäter ist, wer sonst zur Ausführung einer strafbaren Handlung eines anderen beiträgt, indem er dessen Tatbestandsverwirk-

lichung ermöglicht, erleichtert, absichert oder sonst wie fördert. Der "sonstige Beitrag" zur Tat muss zu dieser in ihrer individuellen Erscheinungsform in einer kausalen Beziehung stehen, jede, auch die geringste Hilfe, welche die Tat fördert und bis zur Vollendung wirksam bleibt, ist ein ausreichender kausaler Tatbeitrag. Der Tatbeitrag selbst kann durchaus schon in der Vorbereitungsphase geleistet werden (Fellner, aaO, Rz. 13 zu §§ 11 und 12 FinStrG mwN). Zur Beitragstätterschaft in Bezug auf das Vergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG ist nicht erforderlich, dass der Gehilfe selbst Abgabepflichtiger, zum Steuerabzug verpflichtet oder in Wahrnehmung der Angelegenheiten solcher Personen tätig ist; es reicht aus, wenn er in welcher Eigenschaft immer die Ausführung der Tat durch einen kausalen Beitrag förderte (vgl. Fellner, aaO, Rz. 13b zu §§ 11 und 12 FinStrG mwN).

Der Beschwerdeführer ist gegenüber der Abgabenbehörde nicht aktiv tätig geworden und er hat die abgabenrechtlichen Pflichten für die X1-KG nicht wahrgenommen; vielmehr wurden ihre hier relevanten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen von seinem Sohn AB eingereicht. Ein Verdacht auf eine unmittelbare Täterschaft des Beschwerdeführers liegt daher nicht vor. Allerdings liegen Verdachtsmomente vor, dass der Beschwerdeführer als Beitragstäter gehandelt hat: die hier relevanten Erlöse resultieren aus der Vermietung der Appartements im Hause des Beschwerdeführers, der auch die Abrechnung der Erlöse vorgenommen hat und dem die Erlöszuschätzungen zur Gänze zuzurechnen waren. Es besteht damit der Verdacht, dass der Beschwerdeführer durch die Nichterfassung dieser Erlöse zur Erstellung unrichtiger Abgabenerklärungen beigetragen hat, damit an der Verkürzung an Umsatzsteuer für 1995 bis 1999 in Höhe von € 2.622,91 und an Einkommensteuer für 1995 bis 1999 in Höhe von € 6.639,10 beteiligt war und so den objektiven Tatbestand des § 33 Abs. 1 in Verbindung mit § 11 FinStrG verwirklicht hat.

Wenn in der Beschwerdeschrift vorgebracht wird, die Begründung des angefochtenen Bescheides sei unschlüssig, so ist darauf zu verweisen, dass in der Begründung ausdrücklich auf den zu AB-Nr. Y1 ergangenen Bp-Bericht vom 14. November 2003 verwiesen wurde und weiters ausgeführt wurde, dass der Beschwerdeführer für die Aufzeichnung der Nächtigungserlöse verantwortlich gewesen sei und diese Erlöse nicht erklärt worden seien. Auch wenn die vom Landesgericht X in Auftrag gegebenen Betriebsprüfungen nicht den gesamten Tatzeitraum umfassen, ist doch nach Ansicht der Beschwerdebehörde eine Unschlüssigkeit der Begründung des angefochtenen Bescheides nicht ersichtlich.

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 1962 als Gastwirt sowohl als Einzelunternehmer als auch als Gesellschafter der X1-KG unternehmerisch tätig. Der Beschwerdeführer verfügt damit über umfangreiche unternehmerische Erfahrungen. Es ist in Unternehmerekreisen allgemein bekannt, dass Umsätze und Erlöse in tatsächlicher Höhe zu erklären sind; hierbei handelt es sich um Bestimmungen, die kein steuerliches Spezialwissen voraussetzen. Auch dem Beschwerdeführer war dies zweifelsfrei bekannt. Aufgrund des mehrjährigen Zeitraumes, für den die hier relevanten Feststellungen getroffen wurden, und der Verkürzung der Nächtigungserlöse in nicht unerheblicher Höhe bestehen nach Ansicht der Beschwerdebehörde hinreichende Anhaltspunkte, dass der Beschwerdeführer (zumindest bedingt) vorsätzlich gehandelt und damit auch die subjektive Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht hat. Die Einleitung des Finanzstrafverfahrens wegen des Verdachts auf ein Finanzvergehen daher zu Recht, wobei – wie oben dargestellt – der Verdacht besteht, dass der Beschwerdeführer als Beitragstäter gehandelt hat.

Zum Beschwerdevorbringen ist noch Folgendes festzuhalten:

Zunächst ist darauf zu verweisen, dass für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens 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. Ebenso ist es nicht Gegenstand der Rechtsmittelentscheidung über die Beschwerde gegen einen Einleitungsbescheid, ob die Zustellung bestimmter Abgabenbescheide erfolgt ist und ob bzw. welche rechtlichen Wirkungen diese Abgabenbescheide entfalten konnten.

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. Y1 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, GZI. b, das Finanzamt X und auch "Beamte anderer Finanzdienststellen" im Sinne des § 197 FinStrG beauftragt wurden, Erhebungen durchzuführen. Im Übrigen ist die in der Beschwerdeschrift angesprochene „Dienstanweisung 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 dürfen 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 Verdachtmomenten 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).

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

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 (in Verbindung mit § 11 FinStrG) begangen hat, bleibt dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens nach den §§ 115 ff FinStrG vorbehalten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 30. Juni 2006