

## **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 1. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 31. Oktober 2003, SN A, über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG)

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 31. 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 Amtsbereich des Finanzamtes X vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlich gebotenen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung an Einkommensteuer für 1995, 1998 und 1999 in Höhe von € 44.639,79 (entspricht S 615.000,00) bewirkt habe, indem 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 1. Dezember 2003, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

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 19. August 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 18. September 2002 habe der dem Finanzamt X 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 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.

Am 12. Dezember 2002 sei der ursprünglich ident zur Erstprüfung für die Jahre 1997 bis 1999 ausgestellte Prüfungsauftrag auf die Jahre 1995 und 1996 ausgedehnt worden. Die Ausdehnung sei von einem Beamten des Finanzamtes Y unterfertigt und dem steuerlichen Vertreter

zur Kenntnis gebracht worden. Die Abgabenbehörde werde im gegenständlichen Fall 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 vorgenommene Ausdehnung des Prüfungszeitraumes auf das Jahr 1997 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 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 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 veranlagungszeitraum-bezogen. 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 19. August 2002 lasse lediglich den Gegenstand der Prüfung (Einkommensteuer und Umsatzsteuer) sowie den Prüfungszeitraum (1997 bis 1999, später ergänzt ab 1995) 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. Vielmehr lasse der Auftrag weite Deutungsmöglichkeiten offen, so dass der Schluss gezogen werden müsse, die zuständige Behörde wolle 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 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 stattgefundene Betriebsprüfung bzw. die in ihrem Gefolge ergangenen Bescheide seien daher jedenfalls als rechtswidrig zu erachten.

Die Abgabenbehörde behauptete im Bp-Bericht vom 25. Februar 2003 unter Tz. 33 das Vorliegen schwerer Delikte, 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 Maßgabe 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 Grund unzulässig. Trotz grundsätzlichen Fehlens eines Beweisverwertungsverbotes im Abgabenverfahren werde die Rechtswidrigkeit des Prüfungsauftrages und der darauf basierenden Betriebsprüfung gelten. Der Schutzzweck von Beweisverwertungsverboten 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 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 Tatverdachte gegen eben diese Personen (Abgabenhinterziehung und Amtsmissbrauch) 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 wäre rechtswidrig.

Der Zweitprüfer behauptete das Vorliegen schwerer Delikte seines Prüfungskollegen (Amtsmissbrauch zur Abgabenhinterziehung in Mittäterschaft mit dem Abgabepflichtigen), seine Prüfungsfeststellungen würden jedoch die behaupteten Vorwürfe nicht tragen. Er behauptete Abgabenverkürzungen des Vorprüfers, obwohl solche mit Sicherheit auszuschließen seien: Betreffend der Prüfungsfeststellungen werde bemerkt, dass es sich dabei in den Jahren 1998 und 1999 um die Nichtanerkennung von nachweislich getätigten Fleischeinlagen und für 1995 um die Nichtanerkennung einer Geldeinlage handle. Eine ausführliche Darstellung sei der Berufungsbegründung vom 31. Oktober 2003 zu entnehmen.

Im Ergebnis sei festzuhalten: 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 des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1995, 1998 und 1999. Ebenso bestehe keine Rechtsgrundlage für die Abgabennachforderung an Einkommensteuer 1995, 1998 und 1999. Der in der Bescheidbegründung 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 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 hat seit 1965 in X als Einzelunternehmer das Fleischhauergewerbe ausgeübt. Mit 1. April 2002 hat er seinen Betrieb unentgeltlich an seinen Sohn AA übergeben. Bis zum Ende seiner betrieblichen Tätigkeit war der Beschwerdeführer für die Einhaltung der abgabenrechtlichen Vorschriften verantwortlich.

Beim Beschwerdeführer wurde zu AB-Nr. B eine Buch- und Betriebsprüfung durchgeführt. Dabei wurde unter anderem Folgendes festgestellt:

In der Steuerbilanz zum 31. Dezember 1995 war auf dem Kapitalkonto eine "Privateinlage Sparbuch" in Höhe von S 600.000,00 ausgewiesen. Die Buchhaltungsunterlagen für 1995 wurden im Jahre 2001 vernichtet. Der Prüfer hat zu dieser Privateinlage ausgeführt, dass es sich dabei um die Verbuchung von Warenzukaufen von Fleischwaren handelt, wobei keine Anhaltspunkte dafür gegeben sind, dass diese verbuchten Fleischlieferungen den Tatsachen entsprechen, weshalb diese Fleischeinkäufe nicht als Betriebsausgaben anerkannt wurden. In der Berufungsbegründung vom 28. Oktober 2003 gegen die Bescheide über die Einkommensteuer für die Jahre 1995, 1998 und 1999 sowie die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995, 1998 und 1999 hat der Beschwerdeführer dazu ausgeführt, es habe sich dabei um eine tatsächliche Geldeinlage über S 600.000,00 gehandelt, der Nachweis über den Geldfluss ergebe sich aus dem Sparbuch seines Schwiegervaters BB. Damit vermag der Beschwerdeführer jedoch den Verdacht, es handle sich tatsächlich um zu Unrecht geltend gemachte Betriebsausgaben, nicht zu beseitigen: zum einen wurde anlässlich von Erhebungen der Prüfungsabteilung Strafsachen des Finanzamtes X zu AB-Nr. C festgestellt, dass die Barabhebung vom Sparbuch des BB vom 26. Mai 1995 in Höhe von S 753.304,86 ebenso wie ein im Jahre 1993 zur Verfügung gestellter Betrag in Höhe von S 500.000,00 ein Darlehen bzw. eine Schenkung für den damaligen Hausbau darstellte; im Jahr 1995 wurden jedoch keine Bareinlagen in Höhe von S 600.000,00 getätigt. Zudem wurde

bei der zu AB-Nr. B durchgeführten Betriebsprüfung eine Verprobung der Betriebsausgaben bzw. der Vorsteuer vorgenommen. Auch diese Verprobung stützt die Feststellung, dass es sich bei der Einlage um zu Unrecht nachgebuchte Wareneinkäufe von Fleischwaren handelte.

Weiters wurde festgestellt, dass auf dem Kapitalkonto der Steuerbilanz zum 31. Dezember 1998 eine Privateinlage von S 400.000,00 ausgewiesen wurde. Diese Einlage wurde als "Wareneinkauf Fleisch" als Aufwand verbucht: Nach Angaben des Beschwerdeführers handle es sich bei dieser Einlage um diverse Vieheinkäufe des im Jahre 2001 verstorbenen Viehhändlers CC. In der laufenden Buchhaltung des Beschwerdeführers fanden diese Einkäufe keinen Niederschlag und es konnten auch keine Unterlagen vorgelegt werden, aus denen Stückzahl oder Wert des gekauften Viehs ersichtlich ist. Es wurde lediglich eine Kopie eines Sparbuchs mit Losungswort XYZ (Schwiegervater) vorgelegt, von dem am 6. November 1998 eine Barabhebung von S 400.000,00 vorgenommen wurde. Von wem diese Abhebung vorgenommen wurde oder ob sie an den Beschwerdeführer weitergegeben wurde, konnte nicht festgestellt werden. Da dieser Betrag erst im November 1998 abgehoben wurde, müssten die behaupteten Vieheinkäufe in den Vormonaten von den Privatentnahmen des Beschwerdeführers bezahlt worden sein, es wurden für 1998 aber lediglich S 140.000,00 an ungebundenen Entnahmen verbucht. Mit Herrn CC bzw. dem von seiner Tochter geführten Nachfolgebetrieb konnten keine entsprechenden geschäftlichen Tätigkeiten nachgewiesen werden. Daher wurde auch dieser nachträglich verbuchte Vieheinkauf von S 400.000,00 nicht als Betriebsausgabe anerkannt und dem Gewinn zugerechnet.

Bei Erstellung des Jahresabschlusses für 1999 schließlich wurde festgestellt, dass laut Umbuchungsliste ein Betrag von S 250.000,00 über das Privatkonto als Wareneinkauf "Fleisch v. Bauern" eingebucht und als Betriebsausgabe in Abzug gebracht (Bruttobetrag) wurde. Aus der als Nachweis vorgelegten Liste ist nicht ersichtlich, von wem das Vieh gekauft wurde, wann der Einkauf erfolgte oder wie die Zahlungen vorgenommen wurden. Ein Nachweis über tatsächlich getätigte Vieheinkäufe wurde nicht erbracht, auch konnten Geschäftsbeziehungen mit CC nicht nachvollzogen werden. Auch dieser Aufwand in Höhe von S 250.000,00 wurde daher nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

In der bereits oben angeführten Berufungsbegründung vom 28. Oktober 2003 wird zu den Zeiträumen 1998 und 1999 vorgebracht, der Beschwerdeführer habe mit CC ab 1996 eine Geschäftsverbindung gehabt. Dieser habe ihm bekannten Bauern Schlachtvieh abgenommen, geschlachtet und unter anderem auch an den Beschwerdeführer weiterveräußert. Die Einkäufe hätten ihren Niederschlag in den Erlösen der Metzgerei gefunden. Die Nachbuchungen an Fleischeinkäufen seien mangels Vorliegen einer Rechnung brutto vorgenommen worden. Es sei sicherlich vor allem 1998 vorgekommen, dass die Erlöse nicht periodengerecht

erfasst und auch Einkäufe des Vorjahres 1998 erfasst worden seien, aber dass Fleischeinkäufe in dieser Größenordnung stattgefunden hätten, stehe außer Zweifel. Dem stehen jedoch die Angaben entgegen, welche die Tochter von CC, Frau DD, als Zeugin am 28. Jänner 2003 während der gegenständlichen Betriebsprüfung bzw. am 4. November 2003 vor dem Landesgericht X zu D gemacht hat. Dabei gab sie an, es sei zwar möglich gewesen, dass nach ihrer Betriebsübernahme im Jänner oder März 1995 noch eine Geschäftsverbindung zwischen dem Beschwerdeführer und CC bestanden habe. Sie habe keine konkreten Wahrnehmungen dazu gemacht. Auch aus Gesprächen mit ihrem zwischenzeitlich verstorbenen Vater wisse sie nichts von einer Geschäftsbeziehung mit dem Beschwerdeführer für die hier gegenständlichen Zeiträume. Soweit sie wisse, habe ihr Vater das Fleisch für seinen Betrieb unmittelbar bei den Bauern eingekauft. Er habe allerdings keine Vermittlungstätigkeiten insofern ausgeübt, als er den Fleischverkauf zwischen den Bauern bzw. anderen Metzgereien vermittelt hätte. Ihr seien in der Geschäftskorrespondenz ihres Betriebes keine Belege für 1995, 1998 oder 1999 bekannt, aus denen sich eine Geschäftsbeziehung zwischen dem Beschwerdeführer und ihrem Vater ergeben würden. Ebenfalls am 4. November 2003 hat die Witwe von CC, Frau EE als Zeugin vor dem Landesgericht X zu D angegeben, sie habe keine unmittelbaren Wahrnehmungen zu Fleischverkäufen von CC an den Beschwerdeführer gemacht. Eine reine Vermittlungstätigkeit ihres Mannes habe es nicht gegeben. In Anbetracht der Beträge (S 600.000,00 für 1995, S 400.000,00 für 1998, S 250.000,00 für 1999) gehe sie grundsätzlich davon aus, dass sie solche Geschäfte bemerkt hätte, jedenfalls sei ihr diesbezüglich nichts aufgefallen. Das Beschwerde- bzw. Berufungsvorbringen vermag daher den Tatverdacht, dass der Beschwerdeführer für 1995, 1998 und 1999 Betriebsausgaben zu Unrecht geltend gemacht hat, nicht zu beseitigen.

Die aus den Feststellungen der Betriebsprüfungen resultierenden Nachforderungen an Einkommensteuer betragen für den Zeitraum 1995 S 300.000,00 (entspricht € 21.801,85), für den Zeitraum 1998 S 200.000,00 (entspricht € 14.534,57) und für 1999 S 115.000,00 (entspricht € 8.357,38). Diese Beträge wurden dem Beschwerdeführer nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für 1995, 1998 und 1999 mit Einkommensteuerbescheiden für 1995, 1998 und 1999 jeweils vom 24. März 2003 vorgeschrieben. Den gegen die Wiederaufnahmsbescheide erhobenen Berufungen wurde mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 2. März 2005, GZ. RV/0186-I/04, Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide aufgehoben, die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide wurden als unzulässig zurückgewiesen. In der Folge ergingen am 18. März 2005 neuerlich Wiederaufnahmsbescheide hinsichtlich der Einkommensteuer für 1995, 1998 und 1999 sowie Einkommensteuerbescheide für 1995, 1998 und 1998, mit denen die Einkommensteuer für diese Zeiträume in der bereits angeführten Höhe abermals festge-

setzt wurden. Die gegen diese Einkommensteuer- und Wiederaufnahmsbescheide eingebrachten Berufungen sind derzeit noch nicht erledigt.

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

Es bestehen aufgrund der oben getroffenen Feststellungen und geschilderten Umstände auch nach Ansicht der Beschwerdebehörde hinreichende Verdachtsmomente, dass der Beschwerdeführer durch das ungerechtfertigte Geltendmachen von Betriebsausgaben eine Verkürzung an Einkommensteuer für 1995, 1998 und 1999 im dargestellten Ausmaß bewirkt und damit 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 war bereits seit 1965 unternehmerisch tätig und hat damit im inkriminierten Zeitraum über umfangreiche unternehmerische Erfahrungen verfügt. Die Einkommensteuererklärungen für 1995, 1998 und 1999 hat er persönlich unterfertigt. Schon aufgrund der Höhe der hier gegenständlichen, als Einlagen gebuchten Beträge (insgesamt S 1.250.000,00) waren ihm diese Buchungen zweifelsfrei bekannt. Da davon auszugehen ist, dass dem Beschwerdeführer auch die (tatsächlichen) Fleischeinkäufe in seinem Betrieb bekannt waren, bestehen unter Zugrundelegung der oben festgestellten Verdachtsmomente zur objektiven Tatseite auch hinreichende Verdachtsmomente, dass der Beschwerdeführer zumindest bedingt vorsätzlich unrichtige Angaben in seinen Einkommensteuererklärungen für die gegenständlichen Zeiträume gemacht hat, zumal hier steuerrechtliche Bestimmungen zur Anwendung kommen, die kein steuerliches Spezialwissen voraussetzen und in unternehmerischen Kreisen allgemein bekannt sind. Auch der Umstand, dass es in mehreren Jahren zu derartigen dubiosen Einlagenbuchungen gekommen ist, spricht für eine vorsätzliche Vorgangsweise. Es bestehen damit hinreichende Verdachtsmomente, dass der Beschwerdeführer auch die subjektive Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht hat.

Zum Beschwerdevorbringen ist noch Folgendes festzuhalten: 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. dazu 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 erübrigt sich somit hier auch zu prüfen, ob der Prüfungsauftrag zu AB-Nr. B tatsächlich mangelhaft bzw. die Ausdehnung auf den Zeitraum 1995 unter Verletzung der Bestimmung des § 197 Abs. 2 FinStrG erfolgte. Der Vollständigkeit halber ist darauf zu verweisen, dass mit der Note des Landesgerichtes X vom 25. Juli 2002, GZI. D, 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).

Zur Frage der Wiederaufnahme der Abgabenverfahren gemäß § 303 Abs. 1 lit. a FinStrG ist auf die bereits angeführte Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 2. März 2005, GZ. RV/0186-I/04, zu verweisen. In diesem Zusammenhang ist jedoch zu bemerken, dass für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens keine vorhergehende rechtskräftige Festsetzung der Abgaben erforderlich ist. Wie bereits oben dargestellt, ergeben sich für die Rechtsmittelbehörde aus den vorgelegten Akten hinreichende Verdachtsmomente für das Vorliegen einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG.

Schließlich kann auch 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 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.

Abschließend wird festgehalten, dass im Rahmen dieser Rechtsmittelentscheidung nur zu untersuchen war, ob hinreichende Verdachtsmomente für die Einleitung des Strafverfahrens 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 11. November 2005