



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0007-I/08

Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, Mag. Peter Maurer, in der Finanzstrafsache gegen Bf., über die Beschwerde des Beschuldigten vom 26. Februar 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 12. Februar 2008, StNr. X, über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG)

zu Recht erkannt:

I. Soweit sich die Beschwerde gegen den Tatvorwurf hinsichtlich der Einkommensteuer für die Zeiträume 2000 bis 2003 richtet, wird sie als unzulässig zurückgewiesen.

II. Hinsichtlich des Tatvorwurfs betreffend die Umsatzsteuer für die Zeiträume 2000 bis 2003 wird der Beschwerde Folge gegeben und der angefochtene Einleitungsbescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 22. Jänner 2008 hat das Finanzamt Landeck Reutte als Finanzstrafbehörde I. Instanz an den Beschwerdeführer zu StrafNr. Y bzw. StNr. X ein Schreiben folgenden Inhalts gerichtet:

„1. Gegen Sie wird das Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht besteht, dass Sie als Abgabepflichtiger im Bereich des Finanzamtes Landeck Reutte durch das unvollständige bzw. fehlerhafte Erfassen von Geschäftsvorfällen (Hinweis auf den Betriebsprüfungsbericht vom 12. Mai 2005) und in der Folge durch das Einreichen unrichtiger Steuererklärungen, sohin unter Verletzung abgabenrechtlicher Offenlegungs- und Wahrheitspflichten, fortgesetzt vorsätzlich eine Verkürzung an Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 in Höhe von 20.978,-- und hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes

(FinStrG) begangen haben.

2. Hievon werden Sie gemäß § 83 Abs. 2 FinStrG verständigt.

3. Gemäß § 116 FinStrG werden Sie aufgefordert,

sich bis zum 12.2.2008 schriftlich zu rechtfertigen und außerdem anzugeben: Tag, Monat, Jahr und Ort (Bezirk, Land) der Geburt; allfällige frühere Namen; Staatsbürgerschaft; Beschäftigung; Wohnanschrift; Betriebsanschrift; derzeitiges Vermögen und Einkommen; Sorgepflichten; allfällige Vorstrafen.

Die Nichtbefolgung der Aufforderung zur Rechtfertigung hindert nicht den weiteren Ablauf des Untersuchungsverfahrens (§ 121 FinStrG).

5. Eine Rechtsbelehrung ist angeschlossen.“

Beigeschlossen war diesem Schreiben eine „Rechtsbelehrung für Verdächtige und Beschuldigte eines Finanzstrafverfahrens“, welche verschiedene „allgemeine Hinweise, die für das gesamte Finanzstrafverfahren gelten“ enthielt, nicht aber eine Rechtsmittelbelehrung.

Mit Schreiben vom 3. Februar 2008 teilte der Beschwerdeführer dem Finanzamt Landeck Reutte als Finanzstrafbehörde I. Instanz im Wesentlichen mit, er könne nicht erkennen, wie die Behörde den strafbestimmenden Wertbetrag von € 20.978,00 ermittelt habe. Er könne eine Rechtfertigung erst abgeben, wenn ihm bekannt gegeben werde, welche Textziffern des Betriebsprüfungsberichtes bzw. deren Teile zur Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages geführt hätten. Er ersuche weiters, eine Ablichtung des Arbeitsbogens zu ermöglichen oder zuzusenden. In einem weiteren Schreiben vom 7. Februar 2008 an das Finanzamt Landeck Reutte als Finanzstrafbehörde I. Instanz führte der Beschwerdeführer im Wesentlichen aus, in einem Anruf vom 4. Februar 2008 habe XY ihm mitgeteilt, er würde keine schriftliche Detaillierung erhalten und es werde ihm die Einsicht in den Arbeitsbogen nicht gestattet. Der Beschwerdeführer ersuche um schriftliche Bekanntgabe, warum ihm das Recht auf Akteneinsicht verweigert werde. Er sei selbstverständlich weiterhin bereit zu kooperieren.

Am 12. Februar 2008 erging zu Steuernummer X (ohne Anführung einer Strafnummer) ein „Bescheid über die Einleitung des Strafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes“ des Finanzamtes Landeck Reutte als Finanzstrafbehörde I. Instanz folgenden Inhaltes:

„Gegen [den Beschwerdeführer] wird das Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht besteht, dass er als Abgabepflichtiger im Bereich des Finanzamtes Landeck Reutte durch das unvollständige bzw. fehlerhafte Erfassen von Geschäftsvorfällen (Hinweis auf den Betriebsprüfungsbericht vom 12.5.2005) und in der Folge durch das Einreichen unrichtiger Steuererklärungen, sohin unter Verletzung abgabenrechtlicher Offenlegungs- und Wahrheitspflichten, fortgesetzt vorsätzlicherweise eine verkürzte Festsetzung an Einkommen- und Umsatzsteuer

für die Jahre 2000 bis 2003 in noch zu bestimmender Höhe und hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen hat.“

Begründend wurde dazu ausgeführt:

„Auf die Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend den Zeitraum 2000 bis 2003 wird verwiesen. Der Bericht wurde in Kopie an den Vater des Beschuldigten überreicht.“

In einem daran angeschlossenen "Zusatz" wurde der bisherige Verfahrensablauf zusammengefasst dargelegt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 26. Februar 2008, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Im angefochtenen Bescheid seien weder die konkrete Tat noch ein genauer Vorwurf benannt. In einer Einleitungsverfügung vom 22. Jänner 2008 sei ein offenbar strafbestimmender Wertbetrag von 20.978,00 angeführt (nicht ganz klar sei, ob es sich hierbei um Euro oder um Schilling handle, weil im Bp-Bericht 2000-2003 und den darauf fußenden Bescheiden beide Währungen vorkommen würden). Andererseits sei im nunmehrigen Einleitungsbescheid von einer Verkürzung "in noch zu bestimmender Höhe" die Rede. Der Beschwerdeführer könne nicht nachvollziehen, warum ihm eine am 7. Februar 2008 beantragte schriftliche Detaillierung der Vorwürfe und eine Einsichtnahme in den Arbeitsbogen des Betriebsprüfers verwehrt würden. Die Nachforderung aufgrund des Bp-Berichtes habe ca. € 30.000,00 betragen, in der Einleitungsverfügung sei von 20.978,00 (Euro?) die Rede. Nur wenn beide Beträge übereinstimmten, wäre sein Konkretisierungswunsch entbehrlich.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

a) Zum Tatvorwurf hinsichtlich Einkommensteuer 2000 bis 2003:

Gemäß § 83 Abs. 2 FinStrG idF BGBl. I Nr. 44/2007 ist der Verdächtige von der Einleitung des Strafverfahrens unter Bekanntgabe der zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung unverzüglich zu verständigen. In den Fällen der §§ 85 und 93 kann die Verständigung auch anlässlich der ersten Vernehmung durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz erfolgen. Die Verständigung bedarf eines Bescheides, wenn das Strafverfahren wegen Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, eingeleitet wird. § 83 Abs. 2 FinStrG in dieser Fassung ist seit 1. Jänner 2008 in Kraft (§ 265 Abs. 1j FinStrG).

Gemäß § 56 Abs. 2 FinStrG gelten für Anbringen, Niederschriften, Aktenvermerke, Vorladungen, Erledigungen, Fristen sowie Zwangs- und Ordnungsstrafen, soweit dieses Bundesgesetz

nicht anderes bestimmt, die Bestimmungen des 3. Abschnittes der Bundesabgabenordnung sinngemäß.

Für Bescheide sind damit die Bestimmungen der §§ 92 ff BAO ("Erledigungen") maßgeblich. Im vorliegenden Fall sind folgende Bestimmungen von Relevanz:

Gemäß § 92 Abs. 1 BAO sind Erledigungen einer Abgabenbehörde (hier: einer Finanzstrafbehörde) als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen

- a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder
- b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder
- c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.

Gemäß § 93 Abs. 1 BAO gelten für schriftliche Bescheide außer den ihren Inhalt betreffenden besonderen Vorschriften die Bestimmungen der Abs. 2 bis 6, wenn nicht nach gesetzlicher Anordnung die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen genügt.

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Gemäß § 93 Abs. 3 BAO hat der Bescheid ferner zu enthalten

- a) eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;
- b) eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, dass das Rechtsmittel begründet werden muss und dass ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt.

Enthält der Bescheid keine Rechtsmittelbelehrung oder keine Angabe über die Rechtsmittelfrist oder erklärt er zu Unrecht ein Rechtsmittel für unzulässig, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt (§ 93 Abs. 4 BAO).

Gemäß § 96, 1. und 2. Satz BAO müssen alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden (hier: der Finanzstrafbehörde) die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat. An die Stelle der Unterschrift des Genehmigenden kann, soweit nicht in Abgabenvorschriften die eigenhändige Unterfertigung angeordnet ist, die Beglaubigung treten, dass die Ausfertigung mit der genehmigten Erledigung des betreffenden Geschäftsstückes übereinstimmt und das Geschäftsstück die eigenhändig beigesetzte Genehmigung aufweist.

Gemäß § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekannt-

machung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung (§ 97 Abs. 1 lit. a BAO).

Enthält eine Erledigung nicht alle in den §§ 93 bzw. 96 BAO geforderten Teile, so führt dies teils zum Verlust der Bescheideigenschaft ("Nichtbescheid"), teils (nur) zur Rechtswidrigkeit der Erledigung. Unverzichtbar für die Bescheidqualität sind die Bezeichnung der Behörde, der Spruch sowie (nach Maßgabe des § 96 BAO) die Unterschrift (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, 3. Aufl., Rz. 21f zu § 93 mwN).

Die Erledigung des Finanzamtes Landeck Reutte als Finanzstrafbehörde I. Instanz vom 22. Jänner 2008 enthält die Bezeichnung der Behörde sowie eine Unterschrift (§ 96 BAO). Weiters enthält es einen Spruch: dieser ist die Willenserklärung der Behörde. Der normative (rechtsgestaltende oder rechtsfeststellende) Inhalt muss sich aus der Formulierung der Erledigung ergeben (vgl. Ritz, aaO, Rz. 5 zu § 93 mwN). Das gegenständliche Schreiben enthält die Feststellung, dass gegen den Beschwerdeführer wegen eines näher umschriebenen Tatverdachtes ein Finanzstrafverfahren nach § 33 Abs. 1 FinStrG hinsichtlich Einkommensteuer für 2000 bis 2003 eingeleitet werde. Dieser schriftliche Verwaltungsakt der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens wegen § 33 Abs. 1 FinStrG (aus dem Akteninhalt ergeben sich keine Hinweise darauf, dass es sich lediglich um die bloße Verständigung von der schon vollzogenen Einleitung handeln würde) genügt in rein formaler Hinsicht auch angesichts seiner Textierung den Mindestvoraussetzungen eines Bescheides und es kommt ihm normative Wirkung zu. Das Schreiben des Finanzamtes Landeck Reutte als Finanzstrafbehörde I. Instanz vom 22. Jänner 2008 ist daher als "Bescheid" zu qualifizieren (siehe dazu auch VfGH 9.6.1988, B 92/88).

Maßgeblich für das gegenständliche Rechtsmittelverfahren ist die Feststellung, dass es sich beim Schreiben des Finanzamtes Landeck Reutte als Finanzstrafbehörde I. Instanz vom 22. Jänner 2008 um einen Bescheid (und nicht etwa um eine sonstige Erledigung) handelt. Dass dieser Bescheid offenkundig mit Mängeln behaftet ist, ist in dieser Rechtsmittelentscheidung nicht weiter zu erörtern; es sei jedoch darauf hingewiesen, dass mangels einer Rechtsmittelbelehrung dieser Bescheid nicht in (formelle) Rechtskraft erwachsen und weiterhin mittels Rechtsmittel bekämpfbar ist (§ 93 Abs. 4 BAO). Ein Rechtsmittel gegen diesen Bescheid liegt dem Unabhängigen Finanzsenat jedoch nicht vor. Ungeachtet dessen handelt es sich hierbei um einen im Rechtsbestand befindlichen Bescheid, welcher durch Zustellung wirksam (§ 97 Abs. 1 lit. a BAO) wurde.

Aus der Feststellung, dass dieses Schreiben des Finanzamtes Landeck Reutte als Finanzstrafbehörde I. Instanz vom 22. Jänner 2008 einen "Bescheid" darstellt, ergibt sich für das gegenständliche Rechtsmittelverfahren folgende Konsequenz:

Nur der Verständigung von der Einleitung des Finanzstrafverfahrens wegen einer bestimmten Handlung kommt normative Wirkung zu. Wird hingegen im Zuge eines bereits eingeleiteten Finanzstrafverfahrens der Betrag an Abgaben, auf die sich bereits der Einleitungsbescheid bezogen hat, konkretisiert bzw. der Höhe nach erweitert, so entfaltet eine solche Verständigung keine Rechtswirkungen in Bezug auf die Durchbrechung des Bankgeheimnisses, weil diese Rechtswirkungen bereits mit der vorangegangenen Einleitung des Finanzstrafverfahrens eingetreten sind und begrifflich kein weiteres Mal eintreten können (VwGH 2.8.1995, 95/13/0172, mit Hinweis auf VwGH 20.10.1993, 90/13/0289).

Mit Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte als Finanzstrafbehörde I. Instanz vom 22. Jänner 2008, SN Y, wurde gegen den Beschwerdeführer das Finanzstrafverfahren wegen § 33 Abs. 1 FinStrG hinsichtlich der Einkommensteuer für 2000 bis 2003 eingeleitet. Die nunmehr angefochtene und in diesem Rechtsmittelverfahren gegenständliche Erledigung des Finanzamtes Landeck Reutte als Finanzstrafbehörde I. Instanz vom 12. Februar 2008, StNr. X, aus der sich allenfalls für die Einkommensteuer für 2000 bis 2003 (nicht näher spezifizierte) Änderungen der strafbestimmenden Wertbeträge ergeben, kann daher hinsichtlich dieser Zeiträume und Abgabenart keine normative Wirkung entfalten, weil diese bereits durch den Bescheid vom 22. Jänner 2008 herbeigeführt worden waren. Die Beschwerde war daher in diesem Umfang zurückzuweisen.

b) Zum Tatvorwurf hinsichtlich Umsatzsteuer 2000 bis 2003:

Im Spruch des angefochtenen Bescheides wird weiters der Tatverdacht ausgesprochen, der Beschwerdeführer habe hinsichtlich der Umsatzsteuer für 2000 bis 2003 Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen. Da dieser Tatvorwurf noch nicht Gegenstand des Finanzstrafverfahrens bzw. des oben erörterten Bescheides vom 22. Jänner 2008 war, vermag die angefochtene Erledigung in diesem Umfang normative Wirkung zu entfalten.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG 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.

Gemäß § 83 Abs. 2, 1. Satz FinStrG ist der Verdächtige von der Einleitung des Strafverfahrens unter Bekanntgabe der zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung unverzüglich zu verständigen. Im Spruch des Einleitungsbescheides muss das dem Beschuldigten zur Last gelegte Verhalten, das als Finanzvergehen erachtet wird, nur in groben Umrissen umschrieben werden; die einzelnen Fakten müssen nicht "bestimmt", das heißt in

den für eine Subsumtion relevanten Einzelheiten geschildert werden. In der Begründung der Einleitungsverfügung ist darzulegen, von welchem Sachverhalt die Finanzstrafbehörde ausgegangen ist und welches schuldhaftes Verhalten dem Beschuldigten vorgeworfen wird. Der Verdacht muss sich sowohl auf den objektiven als auch auf den subjektiven Tatbestand erstrecken. Im Straferkenntnis ist zu begründen, dass der Beschuldigte die Tat begangen hat, im Einleitungsbescheid muss lediglich begründet werden, dass die Annahme der Wahrscheinlichkeit solcher Umstände gerechtfertigt ist, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann. Kein Unterschied zwischen dem Begründungsanforderungen besteht allerdings zwischen dem Straferkenntnis und dem Einleitungsbescheid für die Obliegenheit der Behörde, den – unterschiedlich beschaffenen – Gegenstand der Begründungspflicht auf der Basis konkreter Lebenssachverhalte sachlich und rechtlich nachvollziehbar darzulegen (vgl. VwGH 17.12.1998, 98/15/0060 mwN).

Im angefochtenen Bescheid wird dem Beschwerdeführer eine vorsätzliche Verkürzung an Umsatzsteuer für 2000 bis 2003 in unbekannter Höhe vorgeworfen. In der Begründung wird dazu auf die Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend die Zeiträume 2000 bis 2003 verwiesen. In einem an die Begründung angeschlossenen "Zusatz" wird der bisherige Verfahrensablauf dargestellt; eine (weitere) inhaltliche Begründung bzw. Konkretisierung liegt nicht vor.

Beim Beschwerdeführer wurde zu AB-Nr. Z eine Außenprüfung betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer für 2000 bis 2003 durchgeführt. Was den Tatvorwurf hinsichtlich der Umsatzsteuer betrifft, ergeben sich aus dem Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 12. Mai 2005, AB-Nr. Z, Nachforderungen an Umsatzsteuer für 2000 bis 2003 aufgrund von "Privatanteilen Reparaturen". Weiters wurde für die Zeiträume 2001 bis 2003 die Vorsteuer aufgrund verschiedener Belege in jeweils unterschiedlicher Höhe gekürzt. Welche dieser Feststellungen letztlich dem gegenständlichen Finanzstrafverfahren zugrunde gelegt wurden, lässt sich dem angefochtenen Bescheid nicht entnehmen. Ebenso wenig lässt sich dem angefochtenen Bescheid entnehmen, auf welche Umstände sich der dort ausgesprochene Verdacht stützt, der Beschwerdeführer habe vorsätzlich gehandelt.

Die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat, 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 (§ 161 Abs. 1 FinStrG).

Der angefochtene Bescheid ist hinsichtlich der Umsatzsteuer für 2000 bis 2003 aufgrund der nicht hinreichenden Konkretisierung des Tatvorwurfes bzw. der mangelhaften Begründung – die mangels jeglicher konkreter Feststellungen hier einer fehlenden Begründung gleichzusetzen ist – weder nachvollziehbar noch kontrollierbar. Da nicht ersichtlich ist, welche konkreten Vorwürfe gegen den Beschwerdeführer erhoben werden, kommt im vorliegenden Fall eine Sanierung der Begründungsmängel durch die Rechtsmittelbehörde nicht in Betracht. Der Bescheid ist daher, soweit er den Tatvorwurf hinsichtlich der Umsatzsteuer für 2000 bis 2003 betrifft, aufzuheben.

Der Vollständigkeit halber wird bemerkt, dass das Verfahren hinsichtlich dieses Tatvorwurfes in das Stadium vor Erlassung der angefochtenen Erledigung zurücktritt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 23. April 2008