



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck  
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0021-I/06

## Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, Mag. Peter Maurer, über die Beschwerde der X-Bank, vertreten durch Arnold Rechtsanwalts-Partnerschaft, 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, vom 10. Oktober 1997 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 6. Oktober 1997, StNr Y, betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Rechtshilfeersuchen vom 27. Juni 1997 ersuchte das Finanzamt A (Bundesrepublik Deutschland), Steuerfahndungsstelle, das Finanzamt Innsbruck, Prüfungsabteilung Strafsachen, um Ermittlungen. In diesem Rechtshilfeersuchen wurde ausgeführt, die Steuerfahndungsstelle beim Finanzamt A ermittle gegen X1 wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung. Der Beschuldigte sei als selbständiger Zahnarzt tätig. Für den Zeitraum 1991 bis 1995 seien fingierte Betriebsausgaben gebucht und in erheblichem Umfang Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht versteuert worden. Ferner bestehe der Verdacht, dass der Beschuldigte nicht gebuchte Betriebseinnahmen bei der Beschwerdeführerin bar eingezahlt habe. Nach den bisherigen Prüfungsfeststellungen habe der Beschuldigte bei der Beschwerdeführerin mehrere näher bezeichnete Konten unterhalten. Die Konten würden entweder auf X1 oder X2 bzw. auf X1 oder X3 lauten. Zur Ermittlung der hinterzogenen

Abgaben sei es notwendig, bei der Beschwerdeführerin sämtliche Kontoverbindungen des Beschuldigten abzuklären und sämtliche Kontounterlagen samt Belegen zu beschlagnahmen bzw. sicherzustellen. Das Finanzamt A ersuche, diese Ermittlungen im Wege der Rechtshilfe vorzunehmen.

Auf Ersuchen des Finanzamtes Innsbruck übermittelte das Finanzamt A am 14. Juli 1997 den Einleitungsvermerk nach § 397 Abs. 2 der deutschen Abgabenordnung vom 23. Juni 1997, Aktenzeichen Z1, aus dem hervorgeht, dass gegen den Beschuldigten am 22. Mai 1997 das Strafverfahren eingeleitet wurde, weil der Verdacht auf Einkommensteuerhinterziehung 1991-1995 und Vermögenssteuerhinterziehung 1991-1995 bestanden habe. Weiters übermittelte das Finanzamt A dem Finanzamt Innsbruck einen Beschluss des deutschen Amtsgerichtes B vom 23. Mai 1997, Aktenzeichen Z2, mit welchem die Durchsuchung der Wohnung, der Geschäftsräume und anderer Räume, der Kraftfahrzeuge und der evtl. Bankschließfächer des Beschuldigten angeordnet wurde. Gesucht wurden verschiedene Unterlagen und Belege; diese Beweismittel wurden insoweit benötigt, als sie für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen des Beschuldigten für den Zeitraum 1. Jänner 1991 bis 31. Dezember 1995 dienlich sein konnten.

In dem an die Beschwerdeführerin – eine Bank – gerichteten Auskunfts- und Einsichtnahmeersuchen gemäß § 99 Abs. 1 FinStrG vom 22. Juli 1997, Gz. Z3, führte das Finanzamt Innsbruck wie folgt aus:

„Beamte der Prüfungsabteilung für Strafsachen beim Finanzamt Innsbruck, ausgewiesen durch Dienstausweis, sind beauftragt, im Beisein von Beamten der Steuerfahndungsstelle beim Finanzamt A für Zwecke der Gewährleistung von Rechtshilfe aufgrund der bilateralen Verträge vom 4. Oktober 1954 zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland Erhebungen durchzuführen. Sie werden ersucht, den Genannten die gewünschten Auskünfte zu erteilen und die erbetenen Einsichtnahmen zu gestatten. Die Rechtshilfe wird aufgrund eines Ersuchens der Steuerfahndungsstelle beim Finanzamt A vom 27. Juni 1997 geleistet, und zwar im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren gegen X1 wegen Verdachtes der Abgabenhinterziehung (ist vorsätzliche Abgabenverkürzung i.S.d. § 33 FinStrG österreichischen Rechtes), wobei deshalb ein Strafverfahren gegen den Genannten vom Finanzamt A eingeleitet wurde. Die erbetenen Auskünfte stehen im gesetzlich geforderten Zusammenhang mit diesem Strafverfahren, weshalb die Voraussetzungen des § 38 Abs. 2 Z. 1 Bankwesengesetz (BWG) für die Auskunftserteilung gegeben sind. In diesem Verfahren besteht der Verdacht, dass der Beschuldigte die Versteuerung von in Deutschland erzielten Einkünften umgangen hat, indem er fingierte Betriebsausgaben gebucht und in

erheblichem Umfang Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht versteuert hat. Ferner besteht der Verdacht, dass der Beschuldigte nicht gebuchte Betriebseinnahmen bei der Beschwerdeführerin in bar einzahlte. Es wird ersucht, sämtliche Geschäftsbeziehungen (z.B. Kontokorrent-, Spar-, Festgeld-, Währungs-, Ausländer-, DM-, Darlehenskonten, Sparbriefe, Depots, Schließfächer, Verwahrstücke), die auf den Namen des Beschuldigten lauten oder lauteten oder über die der Beschuldigte allein oder gemeinsam verfügungsberechtigt, bevollmächtigt oder zeichnungsberechtigt ist oder war, für den Zeitraum vom 1. Jänner 1991 bis 31. Dezember 1995 Einsicht zu gewähren und gegebenenfalls für diesen Zeitraum die entsprechenden Unterlagen (z.B. Kontoeröffnungsblatt, Unterschriftenblatt, Kontoverdichtungen) in Kopie auszuhändigen. Nach den bisherigen Prüfungsfeststellungen unterhielt bzw. unterhält der Beschuldigte bei der Beschwerdeführerin folgende Konten (es folgt eine Aufstellung von mehreren Konten). Die Konten lauten entweder auf X1 oder X2 bzw. auf X1 oder X3."

Mit Schreiben vom 19. August 1997 teilte die Beschwerdeführerin dem Finanzamt Innsbruck als Finanzstrafbehörde I. Instanz mit, dass sie die im oben angeführten Auskunfts- und Einsichtnahmeersuchen gewünschten Auskünfte nicht erteilen könne, weil sie die Auffassung vertrete, dass die Voraussetzungen des § 38 Abs. 2 Z 1 BWG zur Aufhebung des Bankgeheimnisses im gegenständlichen Fall nicht eindeutig vorliegen würden. Dazu wurde im Wesentlichen ausgeführt, es würden Bedenken bestehen, ob es sich bei dem in Deutschland anhängigen Verfahren um ein mit der österreichischen Rechtsprechung vergleichbares eingeleitetes Finanzstrafverfahren handle, bei dessen Vorliegen gemäß § 38 Abs. 2 Z 1 BWG die Verpflichtung zur Wahrung des Bankgeheimnisses aufgehoben sei. Dies erscheine im Licht des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 9. Juni 1988, Zl. B 92/88, von großer Bedeutung. Da in der Bundesrepublik Deutschland gegen die Einleitung eines Strafverfahrens wegen vorsätzlicher Finanzdelikte eine Beschwerdemöglichkeit nicht bestehe, sei das in der Bundesrepublik Deutschland eingeleitete Strafverfahren mit dem in der Republik Österreich eingeleiteten Strafverfahren nicht vergleichbar und außerdem stehe die Anwendung der Transformationsregel einer positiven Erledigung des Rechtshilfeersuchens entgegen. Aus dem Auskunfts- und Einsichtnahmeersuchen gehe darüber hinaus nicht hervor, welchen Zeitraum das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren umfasse. Bestimmte Konten, um deren Offenlegung ersucht wurde, seien bankinterne Durchläuferkonten. Die auf diesen Konten aufscheinenden Buchungen fänden ihre Entsprechung auf dem jeweiligen Personenkonto. Die Offenlegung der Personenkonten sei aber nicht verlangt worden, weil diese sich bereits lückenlos in den Händen der deutschen Finanzstrafbehörde befinden würde.

Mit Schreiben vom 16. September 1997, Gz. Z3, forderte das Finanzamt Innsbruck als Finanzstrafbehörde I. Instanz die Beschwerdeführerin gemäß § 111 Abs. 2 BAO auf, dem Auskunftersuchen vom 22. Juli 1997 zu entsprechen. Falls die in diesem Ersuchen erbetenen Auskünfte und Offenlegungen von Konten verweigert werden, werde eine Zwangsstrafe von S 5.000,00 (entspricht € 363,36) festgesetzt. Die Beschwerdeführerin wurde ersucht, dem Auskunftersuchen vom 22. Juli 1997 bis längstens 26. September 1997 zu entsprechen.

Mit Schreiben vom 23. September 1997 teilte die Beschwerdeführerin dem Finanzamt Innsbruck als Finanzstrafbehörde I. Instanz mit, sie sei nach wie vor der Meinung, dass keine Aufhebung des Bankgeheimnisses vor allem in Bezug auf die gewünschten allgemeinen Konten vorliege. Die persönlichen Konten seien der deutschen Finanzverwaltung bereits vom Verdächtigten offen gelegt worden.

Mit Bescheid des Finanzamtes Innsbruck als Finanzstrafbehörde I. Instanz vom 6. Oktober 1997 wurde die mit Erinnerung vom 16. September 1997 angedrohte Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO mit S 5.000,00 (entspricht € 363,36) festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe richtete sich die Beschwerde vom 10. Oktober 1997. In der Rechtsmittelschrift wird im Wesentlichen vorgebracht, die Beschwerdeführerin habe in ihren Schreiben vom 19. August 1997 und 23. September 1997 ausführlich ihre Bedenken gegen das Ansuchen um Auskunftserteilung und zur Offenlegung von Konten dargelegt. Bis zum Ergehen des Zwangsstrafenbescheides sei von der Behörde auf diese Bedenken nicht eingegangen und damit die Bedenken nicht zerstreut worden. Im Einzelnen sei die Vorschreibung der Zwangsstrafe nicht gerechtfertigt, weil erhebliche Bedenken bestehen würden, ob die Finanzstrafverfahren in Österreich und Deutschland insoweit vergleichbar seien, dass das deutsche Verfahren zur Aufhebung des österreichischen Bankgeheimnisses führe. Weiters sei aus dem Auskunfts- und Einsichtnahmeersuchen nicht ersichtlich, für welchen Zeitraum in Deutschland ein Finanzstrafverfahren eingeleitet worden sei und somit für welchen Zeitraum das Bankgeheimnis durchbrochen sei. Außerdem sei die Öffnung von Konten bzw. Geschäftsverbindungen begehrt worden, die entweder auf X1 oder X2 bzw. auf X1 oder X3 lauten würden. Diese Angaben und Daten seien aber von den deutschen Finanzbehörden schlussendlich nicht angefordert worden. Die übrigen Konten und Geschäftsverbindungen würden nicht auf die oben genannten Personen lauten und seien daher nicht vom Auskunfts- und Einsichtnahmeersuchen erfasst. Daran zeige sich, dass die Offenlegung tatsächlich bereits erfolgt und damit der Vorschreibung der Zwangsstrafe die Rechtsgrundlage entzogen sei. Die Verletzung des Bankgeheimnisses habe nicht nur zivilrechtliche Konsequenzen, sondern sei auch gerichtlich mit Strafe bedroht. Diese Tatsache

zwinge zu einem besonders sorgfältigen Vorgehen. Bei offensichtlichen Mängeln im Auskunft- und Einsichtnahmeersuchen, wie im konkreten Fall, müsse die Beschwerdeführerin auf die Beseitigung der Mängel drängen, um einen Schaden von sich abzuwenden. Von der Behörde sei bis zum Ergehen des Bescheides über die Festsetzung der Zwangsstrafe keine Antwort auf die Schreiben der Beschwerdeführerin ergangen. In diesem Stadium des Verfahrens habe die Beschwerdeführerin ein Eingehen auf ihre Argumente erwartet und nicht die Festsetzung einer Zwangsstrafe. Es erscheine die Verpflichtung der Behörde verletzt, das Parteiengehör zu wahren. Im Übrigen könne eine Strafe und somit auch eine Zwangsstrafe nur einer natürlichen Person vorgeschrieben werden. Der Adressat des Bescheides sei jedoch die juristische Person Bank. Die Beschwerde mündet in den Antrag, den Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe ersatzlos aufzuheben.

Mit Beschwerdeentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz vom 25. Juni 2003, GZ. FSRV/0005-I/2002, wurde diese Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Gegen diese Beschwerdeentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat die Beschwerdeführerin am 5. August 2003 Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof erhoben.

Mit Beschluss vom 23. Februar 2004, B 1087/03-6, hat der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde abgelehnt.

Mit Beschluss vom 11. März 2004, B 1087/03-8, hat der Verfassungsgerichtshof aufgrund des Antrags der Beschwerdeführerin vom 10. März 2004 die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juli 2006, 2004/14/0022, wurde die Beschwerdeentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz vom 25. Juni 2003, GZ. FSRV/0005-I/2002, wegen Rechtswidrigkeit es Inhalts aufgehoben.

Die Beschwerde der X-Bank vom 10. Oktober 1997 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 6. Oktober 1997, StNr. Y, betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe ist daher als unerledigt anzusehen. Es war über diese durch den Unabhängigen Finanzsenat zu entscheiden.

### ***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Gemäß § 58 Abs. 3 FinStrG sind die Finanzstraßbehörden erster Instanz im Rahmen ihrer sachlichen Zuständigkeit auch zur Leistung von Amtshilfe zuständig, wenn die Amtshilfehandlung in ihrem Amtsbereich vorzunehmen ist."

Gemäß § 99 Abs. 1 FinStrG ist die Finanzstraßbehörde berechtigt, von jedermann Auskunft für Zwecke des Finanzstraßverfahrens zu verlangen. Die Auskunft ist wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu erteilen. Die Verpflichtung zur Auskunftserteilung schließt die Verbindlichkeit in sich, Urkunden und andere Unterlagen, die für das Finanzstraßverfahren von Bedeutung sind, vorzulegen oder die Einsichtnahme in diese zu gestatten. Im übrigen gelten die §§ 102 bis 106 und § 108 sinngemäß.

Gemäß § 104 Abs. 1 lit. d FinStrG darf die Aussage von einem Zeugen verweigert werden über Fragen, die der Zeuge nicht beantworten könnte, ohne eine ihm obliegende gesetzlich anerkannte Pflicht zur Verschwiegenheit, von der er nicht gültig entbunden wurde, zu verletzen oder ein Kunst- oder technisches Betriebsgeheimnis zu offenbaren.

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.

Gemäß § 111 Abs. 1 BAO sind die Abgabenbehörden berechtigt, die Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen.

§ 38 BWG lautet auszugsweise:

"(1) Kreditinstitute, ihre Gesellschafter, Organmitglieder, Beschäftigte sowie sonst für Kreditinstitute tätige Personen dürfen Geheimnisse, die ihnen ausschließlich auf Grund der Geschäftsverbindungen mit Kunden oder auf Grund des § 75 Abs. 3 anvertraut oder zugänglich gemacht worden sind, nicht offenbaren oder verwerten (Bankgeheimnis). Werden Organen von Behörden sowie der Österreichischen Nationalbank bei ihrer dienstlichen Tätigkeit Tatsachen bekannt, die dem Bankgeheimnis unterliegen, so haben sie das Bankgeheimnis als Amtsgeheimnis zu wahren, von dem sie nur in den Fällen des Abs. 2 entbunden werden dürfen. Die Geheimhaltungsverpflichtung gilt zeitlich unbegrenzt.

(2) Die Verpflichtung zur Wahrung des Bankgeheimnisses besteht nicht

1. im Zusammenhang mit eingeleiteten gerichtlichen Straßverfahren gegenüber den Straß-

gerichten und mit eingeleiteten Strafverfahren wegen vorsätzlicher Finanzvergehen, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, gegenüber den Finanzstraßbehörden;

(3) Ein Kreditinstitut kann sich auf das Bankgeheimnis insoweit nicht berufen, als die Offenbarung des Geheimnisses zur Feststellung seiner eigenen Abgabepflicht erforderlich ist.

(4) Die Bestimmungen der Abs. 1 bis 3 gelten auch für Finanzinstitute und Unternehmen der Vertragsversicherung bezüglich § 75 Abs. 3 und für Sicherungseinrichtungen, ausgenommen die gemäß den §§ 93 bis 93b erforderliche Zusammenarbeit mit anderen Sicherungssystemen sowie Einlagensicherungseinrichtungen und Anlegerentschädigungssystemen.

(5) (Verfassungsbestimmung) Die Abs. 1 bis 4 können vom Nationalrat nur in Anwesenheit von mindestens der Hälfte der Abgeordneten und mit einer Mehrheit von zwei Dritteln der abgegebenen Stimmen abgeändert werden. "

Die Festsetzung der hier gegenständlichen Zwangsstrafe ist erfolgt, weil sich die Beschwerdeführerin geweigert hat, einem Auskunftsverlangen im Sinne des § 99 Abs. 1 FinStrG zu entsprechen. Dem Auskunftsverlangen liegt ein Rechtshilfeersuchen eines deutschen Finanzamtes zu Grunde. Dieses Rechtshilfeersuchen stützt sich auf den "Vertrag zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen" vom 4. Oktober 1954, BGBl. 249/1955 (Rechtshilfevertrag Deutschland 1954). Der Vertrag lautet auszugsweise:

Art 3: "Beide Staaten verpflichten sich, in allen Abgabensachen, im Ermittlungs-, Feststellungs- und Rechtsmittelverfahren, im Sicherungs- und Vollstreckungsverfahren sowie im Verwaltungsstrafverfahren einander auf der Grundlage der Gegenseitigkeit nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen Rechtshilfe zu leisten."

Art 4: "(1) Rechtshilfeersuchen werden von der ersuchenden Behörde an das örtlich zuständige Finanzamt des ersuchten Staates gerichtet. Ihre Übermittlung und Entgegennahme erfolgt vorbehaltlich des Absatzes 2 in der Bundesrepublik Deutschland durch die Oberfinanzdirektionen, in der Republik Österreich durch die Finanzlandesdirektionen.

(2) Die Finanzämter können Zustellungsersuchen, Mitteilungen über den Vollzug von Rechtshilfeersuchen und über ihre Rücknahme oder Einschränkung unmittelbar an das ersuchte Finanzamt übersenden. Entsprechendes gilt in dringenden Fällen auch für andere Rechtshilfeersuchen der Finanzämter."

Art 5: "(1) Das ersuchte Finanzamt ist vorbehaltlich der Bestimmungen des Artikels 6 verpflichtet, dem Ersuchen zu entsprechen. Die Art und Weise der Erledigung richtet sich nach den Gesetzen des ersuchten Staates; für das Verfahren sind die Vorschriften anzuwenden, die für die von dem Finanzamt verwalteten Abgaben gelten. Auf Antrag der ersuchenden Behörde

ist jedoch nach einer besonderen Form zu verfahren, sofern diese der Gesetzgebung des ersuchten Staates nicht zuwiderläuft.

(2) Die Anwendung eines im Gebiet des ersuchten Staates zulässigen Zwangsmittels ist ausgeschlossen, soweit der ersuchende Staat im Falle eines entsprechenden Ersuchens nicht in der Lage wäre, ein gleichartiges Zwangsmittel anzuwenden. ..."

Art 6: "(1) Rechtshilfe wird nicht geleistet, wenn der ersuchte Staat Grund für die Annahme hat, dass die Leistung der Rechtshilfe geeignet sein würde, wesentliche Interessen des ersuchten Staates zu gefährden.

(2) Der ersuchte Staat kann die Rechtshilfe ablehnen,

1. wenn Auskünfte oder Gutachten von Personen, die nicht als Abgabepflichtige beteiligt sind, eingeholt werden sollen, soweit der ersuchende Staat nach seiner Gesetzgebung nicht in der Lage ist, entsprechende Auskünfte oder Gutachten zu verlangen;
2. soweit das Ersuchen auf Mitteilung tatsächlicher Verhältnisse oder rechtlicher Beziehungen gerichtet ist, und die Kenntnis dieser nur auf Grund von Auskunfts-, Anzeige- oder Gutachterpflichten gewonnen werden kann, die in dem Gebiete des ersuchenden Staates nicht bestehen."

Bundesdeutsche Rechtslage:

§ 397 der Abgabenordnung (AO) lautet:

"Einleitung des Strafverfahrens

- (1) Das Strafverfahren ist eingeleitet, sobald die Finanzbehörde, die Polizei, die Staatsanwaltschaft, eine ihrer Ermittlungspersonen oder der Strafrichter eine Maßnahme trifft, die erkennbar darauf abzielt, gegen jemanden wegen einer Steuerstraftat strafrechtlich vorzugehen.
- (2) Die Maßnahme ist unter Angabe des Zeitpunkts unverzüglich in den Akten zu vermerken.
- (3) Die Einleitung des Strafverfahrens ist dem Beschuldigten spätestens mitzuteilen, wenn er dazu aufgefordert wird, Tatsachen darzulegen oder Unterlagen vorzulegen, die im Zusammenhang mit der Straftat stehen, derer er verdächtig ist."

§ 399 AO lautet:

"Rechte und Pflichten der Finanzbehörde

- (1) Führt die Finanzbehörde das Ermittlungsverfahren auf Grund des § 386 Abs. 2 selbständig durch, so nimmt sie die Rechte und Pflichten wahr, die der Staatsanwaltschaft im Ermittlungsverfahren zustehen.
- (2) Ist einer Finanzbehörde nach § 387 Abs. 2 die Zuständigkeit für den Bereich mehrerer Finanzbehörden übertragen, so bleiben das Recht und die Pflicht dieser Finanzbehörden unberührt, bei dem Verdacht einer Steuerstraftat den Sachverhalt zu erforschen und alle



unaufschiebbaren Anordnungen zu treffen, um die Verdunkelung der Sache zu verhüten. Sie können Beschlagnahmen, Notveräußerungen, Durchsuchungen, Untersuchungen und sonstige Maßnahmen nach den für Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft geltenden Vorschriften der Strafprozessordnung anordnen."

§ 386 AO lautet:

"Zuständigkeit der Finanzbehörde bei Steuerstraftaten

(1) Bei dem Verdacht einer Steuerstraftat ermittelt die Finanzbehörde den Sachverhalt.

Finanzbehörde im Sinne dieses Abschnitts sind das Hauptzollamt, das Finanzamt, das Bundeszentralamt für Steuern und die Familienkasse.

(2) Die Finanzbehörde führt das Ermittlungsverfahren in den Grenzen des § 399 Abs. 1 und der §§ 400, 401 selbständig durch, wenn die Tat

1. ausschließlich eine Steuerstraftat darstellt oder

2. zugleich andere Strafgesetze verletzt und deren Verletzung Kirchensteuern oder andere öffentlich-rechtliche Abgaben betrifft, die an Besteuerungsgrundlagen, Steuermessbeträge oder Steuerbeträge anknüpfen.

(3) Absatz 2 gilt nicht, sobald gegen einen Beschuldigten wegen der Tat ein Haftbefehl oder ein Unterbringungsbefehl erlassen ist.

(4) Die Finanzbehörde kann die Strafsache jederzeit an die Staatsanwaltschaft abgeben. Die Staatsanwaltschaft kann die Strafsache jederzeit an sich ziehen. In beiden Fällen kann die Staatsanwaltschaft im Einvernehmen mit der Finanzbehörde die Strafsache wieder an die Finanzbehörde abgeben."

§ 387 AO lautet:

"Sachlich zuständige Finanzbehörde

(1) Sachlich zuständig ist die Finanzbehörde, welche die betroffene Steuer verwaltet.

(2) Die Zuständigkeit nach Absatz 1 kann durch Rechtsverordnung einer Finanzbehörde für den Bereich mehrerer Finanzbehörden übertragen werden, soweit dies mit Rücksicht auf die Wirtschafts- oder Verkehrsverhältnisse, den Aufbau der Verwaltungsbehörden oder andere örtliche Bedürfnisse zweckmäßig erscheint. Die Rechtsverordnung erlässt, soweit die Finanzbehörde eine Landesbehörde ist, die Landesregierung, im Übrigen das Bundesministerium der Finanzen. Die Rechtsverordnung des Bundesministeriums der Finanzen bedarf nicht der Zustimmung des Bundesrates. Die Landesregierung kann die Ermächtigung auf die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde übertragen."

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26. Juli 2006, 2004/14/0022, ausführt, ist gemäß § 56 Abs. 2 FinStrG iVm § 111 BAO Voraussetzung für die Verhängung einer

Zwangsstrafe, dass einem nach § 99 Abs. 1 FinStrG von der Finanzstrafbehörde rechtmäßig gestellten Auskunftsverlangen ungerechtfertigt (§ 99 Abs. 1 iVm § 104 FinStrG) nicht Folge geleistet wurde.

Der Bescheid, mit dem die Zwangsstrafe verhängt wird, knüpft an das Auskunftsverlangen an. Die Androhung einer Zwangsstrafe ist gemäß § 111 Abs. 4 BAO seinerseits nicht bekämpfbar. Daher können Fehler in Bezug auf die Stellung des Auskunftsverlangens im Verfahren zur Erlassung der Zwangsstrafe geltend gemacht werden.

Ein gemäß § 99 Abs. 1 FinStrG an eine Bank gerichtetes Auskunftersuchen, dem nur unter Preisgabe des Bankgeheimnisses (§ 38 BWG) entsprochen werden könnte, darf von der Finanzstrafbehörde nur dann gestellt werden, wenn die Voraussetzungen des §38 Abs. 2 Z 1 BWG vorliegen.

Dem an die Beschwerdeführerin gerichteten Auskunftersuchen liegt kein von einer österreichischen Behörde geführtes Strafverfahren zugrunde. Das Finanzamt Innsbruck berief sich bei seinem Einschreiten im Sinne des § 99 FinStrG auf ein auf Grund des Rechtshilfevertrages Deutschland 1954 gestelltes Rechtshilfeersuchen. Im gegenständlichen Fall hatte der Vorsteher des deutschen Finanzamtes A unter Hinweis auf den Rechtshilfevertrag Deutschland 1954 dem Finanzamt Innsbruck ein Ersuchen der Steuerfahndungsstelle eben dieses deutschen Finanzamtes übermittelt. Das Ersuchen ist im Rahmen des gerichtlichen Strafverfahrens (gegen X1) wegen Steuerhinterziehung, im Rahmen dessen dem Finanzamt A Ermittlungsaufgaben zukamen, gestellt worden.

Die Beschwerdeführerin bringt u.a. vor, der Rechtshilfevertrag Deutschland 1954 sei nach dessen Art 3 – soweit für den Beschwerdefall von Bedeutung - nur auf Verwaltungsstrafverfahren betreffend Abgaben, also auf das verwaltungsbehördliche Strafverfahren in Abgabensachen anwendbar. Im gegenständlichen Fall sei aber im Hinblick auf den strafbestimmenden Wertbetrag Gerichtszuständigkeit gegeben (§ 53 Abs. 1 lit. b FinStrG). Das Finanzamt als Finanzstrafbehörde sei daher gar nicht zuständig gewesen, ein Auskunfts- und Einsichtnahmeersuchen zu stellen.

Der Verwaltungsgerichtshofes hat in seinem Erkenntnis vom 26. Juli 2006, 2004/14/0022, dazu ausgeführt, dass dem Beschwerdevorbringen zunächst zu erwidern ist, dass nach Art 4 und 5 des Rechtshilfevertrages Deutschland 1954 auf Grund eines auf dieses Abkommen gestützten Rechtshilfeersuchens ein Finanzamt des ersuchten Staates tätig wird und sich die Zuständigkeit des Finanzamtes aus § 58 Abs. 3 FinStrG ergibt (vgl. VwGH 27.2.1992, 86/17/0169).

Im gegebenen Zusammenhang ist jedoch auf die Entwicklung der Rechtslage in Deutschland einzugehen (vgl. hierzu Kohlmann, Steuerstrafrecht, Vor § 385 AO, Rn 1ff):

Nach den ursprünglichen Regelungen der Reichsabgabenordnung 1919 (RAO 1919) besaßen die Finanzämter in Deutschland die Befugnis, bei allen Steuervergehen den Sachverhalt zu erforschen und bei einem Teil dieser Vergehen Strafen festzusetzen (so genanntes "Verwaltungsstrafverfahren", siehe Kohlmann, Steuerstrafrecht, Vor § 385 AO, Rn 1).

Das deutsche Bundesverfassungsgericht hat mit Urteil vom 6. Juni 1967, BVerfGE 22, 49, ausgesprochen, jene Regelungen der RAO 1919, denen zufolge die Finanzämter Kriminalstrafen (Freiheitsstrafen, nicht bloß Geldbußen) verhängen durften, seien nicht mit Art 92 Grundgesetz 1949 (Gerichtszuständigkeit im Strafverfahren) vereinbar.

In der Folge nahm der deutsche Gesetzgeber mit dem 1. RAO-Strafrechtsänderungsgesetz vom 10. August 1967, BGBl. I 1967, 877, eine Änderung der RAO vor, auf Grund derer Strafen nur noch von Gerichten verhängt werden durften. Die Ermittlungskompetenz für Steuervergehen verblieb weitgehend bei den Finanzämtern.

Eine weitere Änderung der RAO erfolgte durch das 2. RAO-Strafrechtsänderungsgesetz vom 12. August 1968, BGBl. I 1968, 481, auf Grund dessen leichte Steuerverfehlungen nur mehr als so genannte "Ordnungswidrigkeiten" erfasst wurden und die Befugnis der Finanzbehörden zur Ahndung dieser Ordnungswidrigkeiten (im "Bußgeldverfahren") begründet wurde.

Die am 1. Jänner 1977 in Kraft getretene AO 1977 hat die strafverfahrensrechtlichen Vorschriften der durch die beiden RAO-Strafrechtsänderungsgesetze aus den Jahren 1967 und 1968 reformierten RAO im Wesentlichen übernommen. Somit ist zu unterscheiden zwischen Steuerstraftatbeständen (§ 369 AO) und Steuerordnungswidrigkeiten (§ 377 AO). Zu den Straftatbeständen gehören u.a. Steuerhinterziehung (§ 370 AO, vorsätzliche Steuerverkürzung) und Steuerhehlerei (§ 374 AO). Demgegenüber gehören zu den Ordnungswidrigkeiten u.a. Leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO, erfordert qualifizierte Fahrlässigkeit, vgl. Kohlmann, aaO, Rn 56 zu § 378 AO), Steuergefährdung (§ 379 AO) und Gefährdung von Abzugssteuern (§ 380 AO).

Im Bußgeldverfahren wegen Steuerordnungswidrigkeiten ist grundsätzlich die Finanzbehörde zur Verfolgung und Ahndung der Ordnungswidrigkeit primär zuständig (Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn 4 zu §§ 409, 410 AO 1977). Im Rahmen dieses Verfahrens kann die Finanzbehörde mittels eines Bußgeldbescheides eine Geldbuße verhängen. Der Bußgeldbescheid ist allerdings insofern vorläufig, als sein Bestand davon abhängt, ob sich der Betroffene mit ihm abfindet; legt er nämlich Einspruch ein, so wird der Bußgeldbescheid hinfällig und es kommt

zu einem gerichtlichen Verfahren vor dem Amtsgericht (Kohlmann, aaO, Rn 74 zu §§ 409, 410 AO).

Hinsichtlich der Steuerstraftaten kommt den Finanzbehörden nur mehr eine (selbständige) Ermittlungsbefugnis zu (siehe § 386 Abs. 1 und 2 AO, sowie Kohlmann, aaO, § 385 Rn 4, 45).

Die Verfahren in Abgabensachen, in welchen auf Grund des Rechtshilfevertrages Deutschland 1954 Rechtshilfe gewährt wird, sind in Art 3 dieses Vertrages taxativ angeführt. Von den in dort genannten Verfahrensarten kommt im Beschwerdefall ausschließlich das "Verwaltungsstrafverfahren" in Betracht. Der Bericht des Finanz- und Budgetausschusses (AB 434 BlgNR VII. GP.) führt aus, dass der Vertrag auch auf das "verwaltungsbehördliche Strafverfahren in Abgabensachen" anwendbar sei (vgl. VwGH 27.9.2000, 97/14/0112). In der Überschrift zu Art 14 spricht der Vertrag von Einschränkungen der Rechtshilfe im "Verwaltungsstrafverfahren".

Der Verwaltungsgerichtshof führt weiters aus, es scheint zweifelhaft zu sein, ob das Ersuchen eines deutschen Finanzamtes, welches im Rahmen eines gerichtlichen Strafverfahrens (wegen Steuerhinterziehung) Sachverhaltsermittlungen anzustellen hat, auf den Rechtshilfetatbestand "Verwaltungsstrafverfahren" gestützt werden kann. Solches hat der Verwaltungsgerichtshof allerdings im Erkenntnis vom 21.10.1983, 82/17/0087 implizit bejaht; ob der Verwaltungsgerichtshof diese Rechtsauffassung noch aufrecht zu erhalten vermag, lässt er aus dem unten ausgeführten Grund dahingestellt bleiben.

Zunächst sei aber ergänzend darauf hingewiesen, dass sich Rechtshilfeersuchen von den Justizbehörden eines ausländischen (ersuchenden) Staates auf das Europäische Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen, BGBl. 41/1969, samt dem Zusatzprotokoll BGBl. 296/1983 (vgl. Kutzner, "Kontenabfragen" im Rahmen des Rechtsverkehrs in der EU, DStR 2006, 639; und Sautner/Ch. Huber, Jüngste Entwicklungen der judiziellen Zusammenarbeit in Strafsachen in der EU und ihre Auswirkungen auf das österreichische Bankgeheimnis, JSt 2006, 77), aber auch auf das Protokoll zum EU-Rechtshilfeabkommen, BGBl. 66/2005, iVm § 145a StPO (vgl. Kutzner, aaO, 643; Sautner/Ch. Huber, JSt 2006, 77, 82, auch mit Hinweis auf die Erklärung Österreichs gem Art 1 Abs. 5 sowie 2 Abs. 4 des Protokolls) stützen können.

Für den Ausgang des Beschwerdefalles ist entscheidend, ob die beschwerdeführende Bank mit der Weigerung, dem Auskunftersuchen nach § 99 Abs. 1 FinStrG zu entsprechen, rechtswidrig vorgegangen ist oder nicht. Gemäß § 104 Abs. 1 lit. d FinStrG darf die Auskunft verweigert werden über Fragen, welche die Auskunftsperson nicht beantworten kann, ohne eine ihr obliegende gesetzliche Verschwiegenheitspflicht zu verletzen. Die Beschwerdeführerin stützt ihre Verschwiegenheitspflicht auf § 38 BWG (Bankgeheimnis).

Nun besteht die Verpflichtung zur Wahrung des Bankgeheimnisses – soweit für den Beschwerdefall von Bedeutung – gemäß § 38 Abs. 2 Z 1 BWG nicht in Zusammenhang mit eingeleiteten Strafverfahren wegen vorsätzlicher Finanzvergehen, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten.

Der Umfang des Bankgeheimnisses im Sinne des § 38 BWG wird durch den Rechtshilfevertrag Deutschland 1954 jedenfalls nicht eingeschränkt, verweisen doch sowohl Art 5 als auch Art 6 auf die Gesetzeslage im jeweils ersuchten Staat.

Nun hat zwar der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20.3.1986, B 410/85, zu § 23 KWG, der Vorgängerbestimmung des § 38 BWG, im Zusammenhang mit einem ebenfalls auf das Rechtshilfeabkommen Deutschland 1954 gestützten Rechtshilfeersuchen zu Recht erkannt, es sei "vertretbar", unter Strafverfahren im Sinne des § 23 Abs. 1 KWG nicht bloß ein vor einem österreichischen Finanzamt geführtes zu verstehen, sondern auch ein gleichartiges Verfahren, das bei einer deutschen Behörde anhängig ist (vgl. auch VwGH 21.10.1983, 82/17/0087).

§ 23 KWG ist allerdings durch die KWG-Novelle 1986, BGBl. 325, mit Wirkung ab 1. Jänner 1987 geändert worden. § 23 Abs. 2 Z 1 KWG idF der Novelle 325/1986 besagt, dass die Verpflichtung zur Wahrung des Bankgeheimnisses u.a. in Zusammenhang mit "eingeleiteten" Strafverfahren wegen vorsätzlicher Finanzvergehen nicht bestehe. In seinem Erkenntnis vom 9.6.1988, B 92/88, hat der Verfassungsgerichtshof zu Recht erkannt, durch die angesprochene Änderung des § 23 KWG werde im Interesse der Erhöhung der Rechtssicherheit ausdrücklich auf den Formalakt der Verfahrenseinleitung abgestellt, mit dem das Recht des Verdächtigen auf Wahrung des Bankgeheimnisses aufgehoben wird. Seit dieser Änderung des KWG komme dem schriftlichen Verwaltungsakt der Einleitung des Strafverfahrens wegen vorsätzlicher Finanzvergehen normative Wirkung zu, er stelle also einen mit Rechtsmittel (§ 152 Abs. 1 Satz 1 FinStrG) bekämpfbaren Bescheid dar (vgl. hierzu Arnold, Das Bankgeheimnis im Strafverfahren nach der KWG-Novelle 1986, ÖBA 1988, 983).

Wie der Verfassungsgerichtshof erkennt auch der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung, dass ab dem Inkrafttreten der genannten Novelle des KWG dem Verwaltungsakt der Einleitung des Finanzstrafverfahrens wegen vorsätzlicher Finanzvergehen normativer Charakter mit der Anforderung zugemessen wird, dass die Einleitung eines solchen Verfahrens mit gesondert anfechtbarem Bescheid zu ergehen hat (vgl. etwa den Beschluss des VwGH 5.4.1989, 88/13/0021, und die Erkenntnisse vom 23.5.1990, 89/13/0237; 14.2.1991, 90/16/0210, und 16.2.1994, 91/13/0203). Dass das KWG in seiner in dieser Weise geänderten Fassung die Durchbrechung des Bankgeheimnisses nunmehr an den Formalakt der Einleitung

der im § 23 Abs. 2 Z 1 dieses Gesetzes genannten Verfahren geknüpft hat, macht es erforderlich, diesem Formalakt der Verfahrenseinleitung normative Bedeutung zuzumessen.

Gleiche Überlegungen sind hinsichtlich des mit 1. Jänner 1994 in Kraft getretenen § 38 BWG anzustellen. Nach § 38 Abs. 2 Z 1 BWG entfällt die Verpflichtung zur Wahrung des Bankgeheimnisses nämlich nur "im Zusammenhang mit eingeleiteten gerichtlichen Strafverfahren gegenüber den Strafgerichten und mit eingeleiteten Strafverfahren wegen vorsätzlicher Finanzvergehen, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, gegenüber den Finanzstraßbehörden" (vgl. Leitner, Österreichisches Finanzstrafrecht<sup>2</sup>, 370).

Im Spruch eines das Strafverfahren einleitenden Bescheides im Sinne des § 83 FinStrG muss das dem Beschuldigten zur Last gelegte Verhalten, das als Finanzvergehen erachtet wird, in groben Umrissen beschrieben werden. In der Begründung des Einleitungsbeschlusses ist darzulegen, von welchem Sachverhalt die Behörde 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 (vgl. VwGH 22.9.2005, 2001/14/0193). Für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens genügt es zwar, wenn gegen den Verdächtigen genügende Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt (vgl. Fellner, FinStrG, § 80 - § 84 FinStrG, Rz 7c). Aus der Begründung muss sich aber ergeben, dass die Annahme der Wahrscheinlichkeit solcher Umstände gerechtfertigt ist, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann (vgl. VwGH 21.4. 2005, 2002/15/0036).

Nach der in Deutschland bestehenden Rechtslage (§ 397 Abs. 1 AO) ist das Verfahren eingeleitet, sobald eine Maßnahme getroffen ist, die erkennbar darauf abzielt, gegen jemanden wegen einer Steuerstraftat strafrechtlich vorzugehen. Nach der Rechtslage in Deutschland stellt sohin die Verfahrenseinleitung keinen normativen, rechtsmittelfähigen Akt dar.

Eine Verfahrenseinleitung im Sinne des § 397 Abs. 1 AO entspricht nicht den Anforderungen, die § 38 Abs. 2 Z 1 BWG an die "Einleitung" von Strafverfahren, welche zum Wegfall des Schutzes des Bankgeheimnisses führen, stellt. Da gemäß Art 5 Abs. 1 des Rechtshilfevertrages Deutschland 1954 bei Erledigung von Rechtshilfeersuchen auf die Gesetze des ersuchten Staates abzustellen ist, steht es der Verpflichtung zur Auskunftserteilung entgegen, wenn nicht ein eingeleitetes Strafverfahren im Sinne des § 38 Abs. 2 Z 1 BWG vorliegt.

Das dem österreichischen B-VG zugrunde liegende rechtsstaatliche Prinzip hat zum Inhalt, dass alle Akte staatlicher Organe im Gesetz begründet sein müssen und ein System von Rechtsschutzeinrichtungen die Gewähr dafür bietet, dass nur solche Akte in ihrer rechtlichen Existenz als dauernd gesichert erscheinen, die in Übereinstimmung mit den sie bedingenden

Akten höherer Stufe erlassen wurden. Dabei müssen die Rechtsschutzeinrichtungen ihrer Zweckbestimmung nach ein bestimmtes Mindestmaß an faktischer Effizienz für den Rechtsschutzwerber aufweisen. "Rechtsschutz" meint nicht zuletzt die – rechtzeitige – Wahrung und Gewährleistung einer faktischen Position des Rechtsunterworfenen, wobei ein Widerspruch zum rechtsstaatlichen Prinzip in der Regel bereits dann vorliegt, wenn der Rechtsschutzsuchende generell einseitig mit allen Folgen einer potentiell rechtswidrigen verwaltungsbehördlichen Entscheidung solange belastet wird, bis sein Rechtsschutzgesuch endgültig erledigt ist (vgl. VfGH 11.12.1986, G 119/86). Ein solcher Verstoß gegen das rechtsstaatliche Prinzip läge auch vor, würde ein Rechtsbehelf gegen potentiell rechtswidriges Verwaltungshandeln überhaupt nicht eingeräumt sein und damit Verwaltungshandeln, dessen Rechtmäßigkeit in einem Rechtsverfahren zu bestreiten dem Rechtsunterworfenen nicht eröffnet ist, uneingeschränkt die Geheimhaltungsverpflichtung nach § 38 BWG in Wegfall bringen, sodass Informationen an ausländische Verwaltungsbehörden übermittelt werden. Es wäre mit einem beachtlichen Rechtsschutzdefizit verbunden, würde als eingeleitetes (verwaltungsbehördliches) Finanzstrafverfahren im Sinne des § 38 Abs. 2 Z 1 BWG, das zur Bekanntgabe von Informationen über Bankkonten an Verwaltungsbehörden führt, auch ein solches verstanden, bei welchem die Einleitung vom Beschuldigten nicht im Rechtsweg bekämpft werden kann, ja ihm nicht einmal zur Kenntnis gebracht sein muss (vgl. § 397 Abs. 3 AO).

Schon deshalb kann der Beschwerdeführerin nicht entgegen getreten werden, wenn sie sich im Beschwerdefall auf das Bestehen des Bankgeheimnisses berufen und vor diesem Hintergrund die vom österreichischen Finanzamt geforderte Auskunft nicht erteilt hat.

Die Beschwerdeführerin hat somit dem Auskunftsverlangen der Finanzstrafbehörde gerechtfertigterweise nicht Folge geleistet. Damit waren die Voraussetzungen für die Verhängung einer Zwangstrafe nicht gegeben. Der Beschwerde war daher Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 7. November 2006