

Kapitel 2

Steuerprüfung im engeren Sinn

„Immer noch wird von „Betriebsprüfung“ gesprochen, obwohl es diese eigentlich gar nicht mehr gibt.“

In diesem Buch steht also die österreichische Steuerprüfung hinsichtlich ihrer Effizienz und Wirkung auf dem Prüfstand. Neben der Lokalisation von (verfassungs-)gesetzlichen und organisationsrechtlichen Handlungsbedarfen sollen in weiterer Folge auch legistische Grenz- und Grauzonen aus dem verfahrensrechtlichen Bereich der Außenprüfung aufgearbeitet werden. Weder bei der Themenwahl noch bei den Ergebnissen wird dabei vor heiligen Kühen Halt gemacht werden. Auch wenn sie nicht gleich zur (legistischen) Schlachtbank zu führen sind, soll doch bezüglich der einen oder anderen Regel(-ungslücke) vor der Schärfe ihrer (hoffentlich noch vorhandenen)⁴⁰ Hörner gewarnt werden. Vorab jedoch bedarf es zur Basislegung einer Vorstellung der gängigsten (Steuer-)Prüfverfahren in Österreich. Das zweite und dritte Kapitel werden also diese vielen verschiedenartigen Typen der österreichischen Steuerprüfung in aggregierter Form präsentieren.

Steuerliche Durchleuchtungsmaßnahmen in Österreich sind vielfältig. Je nach Rechtsgrundlage und Art der Prüfung unterscheiden sich die damit verbundenen Rechte, Pflichten, Befugnisse und Inhalte ganz wesentlich. Oder wie es *Lehner*⁴¹ ausdrückt: „*Auftrag ist nicht gleich Auftrag!*“ Einen kurzen Überblick über die mehr oder weniger bekannten steuerrelevanten Prüfverfahren und deren jeweilige legistische Basis wollen das folgende Kap 2 („Steuerprüfung im *engeren* Sinn“) und das nachfolgende Kap 3 („Steuerprüfung im *weiteren* Sinn“) geben.

40 Der geneigte Leser möge den kurzen Ausflug in die Veterinär-Ethik verzeihen.

41 *Lehner*, Der Erhebungs-, Nachschau- und Prüfungsauftrag, taxlex 2006, 344 ff.

2.1 Außenprüfung

Wegen praktischer Bedeutungslosigkeit sowie aus Vereinfachungsgründen mutierten die bisher zwischen „Buch- und Betriebsprüfung“ und „Prüfung von Aufzeichnungen“ unterschiedenen „Abgabenbehördlichen Prüfungen“ zum neuen (aus § 193 der deutschen Abgabenordnung entlehnten) Begriff „Außenprüfung“. Dies zum Stichtag 1.3.2004.⁴² Eine Änderung der Prüfungsziele war damit aber nicht verbunden.⁴³ Auch die Prüfmaßnahme der Nachschau blieb daneben erhalten.⁴⁴ Jedoch gelten die Normierungen zur Schlussbesprechung (§ 149 BAO) und zum Prüfungsbericht (§ 150 BAO) nun auch bei der Prüfung von Aufzeichnungen. Die insoweit *Gassner*'sche Prophezeiung aus 2004, „*dass es wohl noch einige Zeit dauern wird, bis der im allgemeinen Sprachgebrauch alteingesessene Begriff Betriebsprüfung dem neuen Terminus technicus Außenprüfung weicht*“⁴⁵, scheint aus heutiger Sicht tatsächlich erfüllt. Immer noch wird von „Betriebsprüfung“ gesprochen, obwohl es diese eigentlich gar nicht mehr gibt – auf behördlicher wie auch auf privatwirtschaftlicher Seite. In den Medien⁴⁶ und der Fachliteratur⁴⁷ ist der neue Begriff jedenfalls bis heute nicht restlos angekommen. Ja sogar der UFS⁴⁸ und der VwGH⁴⁹ brauchten Zeit, sich an die neue Diktion zu gewöhnen. Scheinbar fühlt man sich mit „Betriebsprüfung“ einfach wohler und treffsicherer, genau das zu beschreiben, was damit zum Ausdruck gebracht werden sollte, während man sich mit „Außenprüfung“ – auch wenn fallweise durch ein vorangestelltes „*steuerliche*“ ergänzt – man sich auf insoweit unsicherem Terrain fühlt. So gesehen stellt sich die Frage, ob auch wirklich alles, was aus der deutschen Steuerlegistik abgekupfert wird, für alpenländische Bedarfe sinnvoll ist.

Abgabenbehörden dürfen aufgrund des § 147 Abs 1 BAO bei jedem, der zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, jederzeit und

42 Aufgrund § 323 Abs 15 BAO, BGBl 1961/194 idF des Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl I 2003/124.

43 Vgl *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ (2011), § 147 Anm 11.

44 Vgl *Tanzer/Unger*, BAO³ (2010), 103.

45 Vgl *Gassner*, Betriebsprüfung ade! SWK 11/2004, 437.

46 ZB www.format.at/articles/1233/942/338409/steuertipp-11-einkauf-grosshaendler-sosie-nachzahlungen-betriebspruefung, zuletzt eingesehen am 28. 12. 2015.

47 ZB *Fellinger/Haring*, Die steuerliche Anerkennung von Rückstellungen für „Rückbauverpflichtungen“ bei Bergbahnbetrieben, SWK 7/2013, 377 oder *Gaedke*, Neue Impulse aus Deutschland, Rückstellungen für anstehende Betriebsprüfungen möglich? SWK 22/2011, 789 oder *Wittmann*, Rückstellungen für Aufwendungen zukünftiger Betriebsprüfungen – Neue Akzente durch den BFH, RdW 2013, 51.

48 ZB UFS 23. 11. 2006, RV/1529-W/05.

49 ZB VwGH 17. 4. 2008, 2005/15/0107.

auch ohne konkreten Anlass sowie ohne dass dafür eine Begründung genannt werden muss, eine Prüfung aller für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse durchführen. Außenprüfungen sind hauptsächlich in die Vergangenheit gerichtete Maßnahmen der Steueraufsicht und dienen der Kontrolle der Geschäftsaufzeichnungen und der Abgabenerklärungen im Hinblick auf ihre mögliche Übereinstimmung mit dem wirklichen Geschehen und damit der Gewinnung von Feststellungsergebnissen von erhöhtem Richtigkeitswert.⁵⁰ Außenprüfungen haben keinem anderen Ziel als der Erfassung und Erforschung der abgabepflichtigen Fälle und der Feststellung der dem tatsächlichen Sachverhalt und der Rechtslage nach zutreffenden Bemessungsgrundlagen zu dienen.⁵¹ So ist es also zwar nicht zulässig, eine Außenprüfung eigens mit dem Ziel durchzuführen, nur die Verhältnisse Dritter zu erforschen. Dieser Prüfungszweck ist aber selbstverständlich – daneben – mitverfolgbar.⁵²

Neuerdings besteht auch die Option, standardisierte Kurz- oder Risikoprüfungen mit einem nur einjährigen Prüfungszeitraum (gegenüber dem Usus von drei Prüfungsjahren) durchzuführen.⁵³ Dies soll nach dem Organisationshandbuch der Finanzverwaltung⁵⁴ eine effektivitäts- und effizienz erhöhende Wirkung erzielen. Die Praxis zeigt jedoch, dass die ledigliche Verkürzung des Prüfungszeitraumes kaum zu einer maßgeblichen Reduktion des Prüfungsaufwandes bzw zu einer relevanten Verringerung der benötigten Prüfungszeit beitragen kann, wenn alle anderen organisatorischen und inhaltlichen Prämissen, insbesondere aber der Qualitätsanspruch, unverändert beibehalten werden sollen. Denn wenn nur der festgeschriebene Umfang einer Prüfung reduziert wird, dabei aber (hoffentlich) die insoweit Intensität und Qualität der Prüfung beibehalten werden soll, bleiben wesentliche „Zeitfresser“ einer Außenprüfung, wie etwa deren Vorbereitung, Unterlagenanforderung, Schwerpunktfindung und Abprüfung, rechtliche Würdigung allfälliger Feststellungen und (Abschluss-)Besprechung derselben sowie die berichts- und bescheidmäßige Umsetzung samt behördeninterner Abschlussarbeiten im Wesentlichen dennoch kaum verändert bestehen. Daher muss die insoweit angestrebte Effektivitäts- und Effizienzsteigerung doch einigermaßen in Zweifel gezogen werden.

50 Vgl *Stoll*, BAO-Handbuch (Bd 2), § 147, 1625.

51 Vgl *Stoll*, BAO-Handbuch (Bd 2), § 147, 1631.

52 ZB Ausstellung oder Auswertung von Kontrollmaterial.

53 Vgl OHB, BMF-280000/0016-IV/2/2010 idF BMF-280000/0061-IV/2/2014, 10–46.

54 OHB, BMF-280000/0016-IV/2/2010 idF BMF-280000/0061-IV/2/2014 vom 31.3.2014.

2.2 Nachschau

Nachschau kann bei Personen⁵⁵ gehalten werden, die nach abgabenrechtlichen Vorschriften zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen verpflichtet sind oder gegen die vermutlich ein Abgabensanspruch besteht. Eine Nachschau dient hauptsächlich dazu, einzelne Sachverhalte an Ort und Stelle zu erheben und festzustellen, während Außenprüfungen (eher) auf Feststellungen von Abläufen, Entwicklungen, Geschehensverläufen, Handlungsfolgen und Wirkungen gerichtet sind. Bei der Nachschau wird also etwa eruiert, ob Bücher und Aufzeichnungen überhaupt und laufend geführt werden, während bei der Außenprüfung die Kontrolle der formalen und sachlichen Richtigkeit, also der Übereinstimmung der Dokumentation mit den tatsächlichen Geschehensverläufen, im Vordergrund steht.⁵⁶ Dennoch kann in der Nachschau gezielt geprüft werden, denn sie dient vor allem dazu, konkrete Einzelsachverhalte genau zu erheben.⁵⁷

Für eine Nachschau gilt das Wiederholungsverbot des § 148 Abs 3 BAO nicht.⁵⁸ Daher stellt eine vorangegangene Nachschau für eine spätere Außenprüfung sowohl dem Grunde nach als auch für allfällige Prüfungsfeststellungen kein Hindernis dar.⁵⁹ Jedoch darf die Nachschau keinesfalls zur Umgehung der für Außenprüfungen geltenden Beschränkungen (insbesondere des Wiederholungsverbots) missbraucht werden. Aufgrund der Möglichkeit, auch bei einer Nachschau zu Beginn (rechtzeitig) Selbstanzeige zu erstatten, sind wie bei der Außenprüfung der Beginn der Nachschau⁶⁰ sowie die Umstände der Erstattung einer Selbstanzeige niederschriftlich festzuhalten. Bei einer Nachschau ist die Vorweisung eines Prüfungsauftrages mangels insoweit Normierung im § 146 BAO zwar nicht erforderlich, in der Praxis jedoch grundsätzlich üblich. Sie ist aber im Gegensatz zur Außenprüfung nicht mit Schlussbesprechung und Prüfbericht abzuschließen – es genügt gemäß § 146 letzter Satz BAO (und auch da nur „*soweit erforderlich*“) die Aufnahme einer abschließenden Niederschrift.

55 „Personen“ umfasst analog interpretiert auch Personenvereinigungen und juristische Personen.

56 Vgl *Stoll*, BAO-Handbuch (Bd 2), § 143, 1596.

57 *Tanzer/Unger*, BAO³ (2010), 103, die dazu bspw das Abklären einer Nutzungsdauer erwähnen.

58 Vgl OHB, BMF-280000/0016-IV/2/2010 idF BMF--280000/0061-IV/2/2014, 10–61 und 10–63.

59 Vgl UFS 20.3.2013, RV/3615-W/09 mit Verweis auf VwGH 21.12.2000, 2000/16/0303.

60 Nach *Stoll*, BAO-Handbuch (Bd 2), § 146, 1619 mit Überreichung des Nachschauauftrages, Ausweisleistung und Erklärung des Nachschauorgans, dass die Nachschau stattfindet.

Wenn nun *Ritz* zutreffend feststellt, dass bei einer Nachschau die Befugnisse der Abgabenbehörde („*gewiss*“) wesentlich geringer sind als etwa bei einer Außenprüfung, so ist ihm auch beizupflichten, dass sich eine exakte Abgrenzung tatsächlich kaum vornehmen lässt.⁶¹ Denn eine Nachschau besteht ebenso wie eine Außenprüfung im Betreten und Besichtigen von Grundstücken, Gebäuden und Betrieben sowie in der Einsichtnahme in Bücher, Aufzeichnungen und sonstige Unterlagen. Die wesentlichen Unterscheidungskriterien sind da wohl im Prüfumfang und der Prüfindensität zu finden. Die Grenze jedoch, ab welcher Prüfindensität eine Außenprüfung angezeigt bzw bis wohin noch eine Nachschau genügt, ist aber nur unscharf definiert und so gesehen fließend.

Nach dem Organisationshandbuch der Finanzverwaltung (OHB) ist im Zuge jeder Außenprüfung für die an den Prüfungszeitraum anschließenden Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume eine Nachschau gemäß § 144 BAO durchzuführen.⁶² Um insoweit nicht in die Kategorie einer Außenprüfung zu fallen, achten geschulte Außendienstorgane beflissentlich darauf, dass diese USt-Nachschau niemals ein volles umsatzsteuerliches Wirtschaftsjahr umfasst. Mit dem alleine ist es aber noch nicht getan. Auch der Umfang und die Intensität der Ermittlungen sind an die beschränkte Rechtsgrundlage des § 144 BAO anzupassen. Wie stark jedoch die Prüftätigkeit zu reduzieren ist, lässt sich freilich nicht eindeutig festlegen, zumal – wie *Ritz* zutreffend vermerkt – auch Außenprüfungen lediglich Schwerpunktprüfungen sind.⁶³ Aber die Außenprüfung im Nachschauzeitraum einfach nur ident weiterzuführen, das wäre wohl gewiss *contra legem*. Nun, ein diesbezüglicher Hinweis würde dem OHB sicherlich gut tun.

Zudem wird, seit der bescheidmäßige Prüfungsauftrag optisch und inhaltlich modifiziert wurde, auf diese Umsatzsteuernachschau nicht mehr gesondert hingewiesen. Weder der Umstand, dass noch zusätzlich einige USt-Voranmeldungszeiträume im Rahmen einer Nachschau geprüft werden noch die davon konkret umfassten (an den Prüfungszeitraum anschließenden) Zeiträume scheinen auf dem (standardisiert über EDV erstellten) Prüfungsauftrag auf. Lediglich auf dem Dienstausweis (in neuer Version) der Prüf- bzw Nachschauorgane findet sich mit dem Aufdruck „*Nachschaubefugnis nach § 144 BAO*“ eine diesbezügliche – allgemeine – Berechtigung. Dies führt nicht nur gelegentlich zu Diskussionen ob der tatsächlichen Prüfberechtigung und mitunter gar zu unnötigen Konfrontationen

61 Vgl *Ritz*, BAO⁵ (2014), § 144 Tz 4.

62 OHB, BMF-280000/0016-IV/2/2010 idF BMF-280000/0061-IV/2/2014, 10–50.

63 Vgl *Ritz*, BAO⁵ (2014), § 144 Tz 4.

bezüglich der Vorlagepflicht diesbezüglicher Unterlagen. Auch wenn die die Nachschau regelnden §§ 144 bis 146 BAO im Gegensatz zum den Prüfungsauftrag für Außenprüfungen regelnden § 148 Abs 2 leg cit die Vorlage eines eigenen Nachschauauftrages (mit Ausweis von Abgabarten und Zeiträumen) nicht explizit fordern, so scheint es dennoch tunlich und praxisnäher, die ursprüngliche Darstellungsform (mit Ausweis der USt-Nachschauzeiträume) wieder einzuführen.⁶⁴

2.3 Finanzstrafrechtliche Prüfung

Die aktuell etwa 150 Organe der bundesweit organisierten Steuerfahndung zeichnen verantwortlich für die Durchführung aller finanzstrafrechtlichen Vollzugsmaßnahmen. Beginnend mit einer Erstverdachtsevaluierung bis hin zur Vertretung vor den Finanzstrafgerichten. Dazu zählt auch die Durchführung von Haus- und Personendurchsuchungen iSd Finanzstrafgesetzes⁶⁵. Bei Bedarf und personeller Möglichkeit kann zwar die Finanzstrafbehörde selbst Außenprüfungen und Maßnahmen der Abgabensicherung durchführen⁶⁶, idR bedient sie sich dafür aber mangels eigener Kapazitäten der Organe der Steuerfahndung. Für die finanzstrafrechtliche Prüfung sind grundsätzlich die abgabenverfahrensrechtlichen Normen (ausgenommen das Wiederholungsverbot des § 148 Abs 3 BAO und das Ankündigungsgebot nach § 148 Abs 5 BAO) maßgeblich⁶⁷.

Manchmal führen im Zuge von abgabenbehördlichen Außenprüfungen gemäß 147 BAO erstellte begründete Verdachtsmeldungen auf das Vorliegen (finanz-)strafrechtlicher Vergehen zu Prüfanordnungen gemäß § 99 Abs 2 FinStrG. Diese werden dann regelmäßig weiterhin durch die abgabenbehördlichen Prüforane durchgeführt, die dann aber funktional auch als Organe der Finanzstrafbehörde agieren. Diesbezüglich sind sogar Doppelprüfungen denkbar. Prüfungen also, die sowohl hinsichtlich einer konkreten finanzstrafrechtlichen Verdachtslage auf Grundlage des § 99 Abs 2 FinStrG als auch zur Ermittlung der für die Abgabenerhebung bedeutsamen Verhältnisse auf Basis von § 147 BAO durchgeführt werden.⁶⁸ Finanzstraf-

64 Alternativ könnten auch (mühsam) zwei Aufträge – einen für die Außenprüfung und einen weiteren für die anschließende Nachschau – generiert werden.

65 §§ 93 bis 96 FinStrG, BGBl 1958/129 idF BGBl I 2010/104.

66 Vgl OHB, BMF-280000/0016-IV/2/2010 idF BMF-280000/0061-IV/2/2014, 10–22.

67 Vgl Stoll, BAO-Handbuch (Bd 2), § 147, 1636.

68 Vgl Binder in Koller/Schuh/Woischitzschläger, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung²³ (Bd I), § 99 Abs 2 FinStrG, 6, wobei solche „Doppelprüfungen“ nach außen hin als solche zum Ausdruck kommen und voneinander abgrenzbar sein müssen.

rechtliche Erhebungen (etwa um einen Tatverdacht zu evaluieren) sind aber ausschließlich über Anordnung der Finanzstrafbehörde zulässig.⁶⁹ Einzig bei „*Gefahr im Verzug*“ sind auch abgabenbehördliche Organe selbst ohne Anordnung berechtigt, finanzstrafrechtliche Ermittlungs- und Zwangsmaßnahmen (zB eine Beschlagnahme⁷⁰) zu setzen. Bei Gefahr im Verzug ist es Organen der Abgabenbehörden gar möglich, Haus- und Personendurchsuchungen auch ohne schriftliche Durchsuchungsanordnung durchzuführen.⁷¹ Aber: Selbst bei Gefahr im Verzug ist es Organen der Abgabenbehörde jedoch generell verwehrt, Personen festzunehmen.⁷² Nicht dass da jemand auf falsche Gedanken kommt.

Finanzstrafrechtliche Prüfungshandlungen haben als Maßnahmen der Strafverfolgung Auswirkung auf die Rechtsstellung des Abgabepflichtigen (hin zum Verdächtigen bzw Beschuldigten) und mitunter auch auf die Bemessungsverjährung (10 Jahre bei Abgabenhinterziehung⁷³). Daher gilt es für das Prüforgan äußerst sensibel zwischen abgabenrechtlicher und (finanz-) strafrechtlicher Sachverhaltsermittlung und -würdigung zu unterscheiden. Auch wenn – wie es *Leitner*⁷⁴ beschreibt – sofort nach Erkennen, dass durch die Prüfungstätigkeit eine finanzstrafrechtliche Verfolgung ausgelöst oder

69 Offensichtlich anderer Ansicht: *Ritz*, BAO⁵ (2014), § 147 Tz 8, der zwar gemäß § 99 Abs 2 FinStrG von der Finanzstrafbehörde angeordnete Prüfungen zur Klärung des Sachverhaltes ebenso als abgabenbehördliche (und nicht finanzstrafbehördliche) Prüfungen erklärt, wofür aber der Prüfungsauftrag nicht von der Finanzstrafbehörde auszustellen wäre.

70 Beschlagnahme gemäß § 89 Abs 2 FinStrG, wenn die finanzstrafbehördliche Anordnung dazu nicht rechtzeitig eingeholt werden kann und zu befürchten ist, dass ansonsten der zu beschlagnehmende Gegenstand auf Dauer dem Zugriff der Finanzstrafbehörde entzogen wäre.

71 Eine äußerst sensible Beachtung aller diesbezüglichen Voraussetzungen bleibt den handelnden Amtsorganen diesfalls nur zu empfehlen, um sich vor der strafgesetziichen Drohung der „*fahrlässigen Verletzung der Freiheit der Person oder des Hausrechts*“ zu schützen (§ 303 StGB, BGBl 1974/60).

72 Festnahmen bei Gefahr im Verzug (etwa bei Betretung auf frischer Tat, Flucht-, Verdunklungs-, Wiederholungs- oder Ausführungsgefahr) bleibt den Organen der Finanzstrafbehörden, der Zollämter und des öffentlichen Sicherheitsdienstes vorbehalten.

73 Dazu stellt *Fischerlehner* in *Das neue Abgabenverfahren*, 201 (§ 207 Anmerkung 3) mit Verweis auf VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032 zu Recht fest: „*Die Frage, ob Abgaben hinterzogen sind, bildet eine Vorfrage nach § 116 Abs 1 BAO. Die Beurteilung dieser Frage setzt konkrete und nachprüfbar feststellungen über die Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG) voraus. Dabei ist va in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn – in nachprüfbarer Weise – auch der Vorsatz feststeht*“.

74 *Leitner* in *Koller/Schub/Woischitzschläger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung¹¹ (Bd III), Betriebsprüfung und Finanzstrafrecht, 4.

ermöglicht werden soll, das Klima sich grundlegend verschlechtern, die Mitwirkungsbereitschaft schwinden und dadurch ein schnelles, effizientes Erfüllen des Prüfungspensums nicht mehr gewährleistet sein sollte. Gleichzeitig ist *Leitner* aber auch zuzustimmen, dass der Versuch einer sauberen abgaben- und (finanz-)strafrechtlichen Trennung insoweit widersprüchlich ist, „wenn man einerseits dem Betriebsprüfer eine eigenständige strafrechtliche Würdigung verbietet, ihn andererseits aber auf seine gesetzlichen Anzeigepflichten (insbesondere § 80 FinStrG) hinweist“. ⁷⁵

Eine konsequente und zeitrichtige Abgrenzung von Abgabenverfahren und Finanzstrafverfahren ist also in der Praxis nur schwer möglich, ein Spannungsverhältnis also – andernorts als „diffuser Verfahrensabschnitt“ bezeichnet ⁷⁶ – welches hier mittels theoretischer Ansätze schwer lösbar scheint. Für die Praxis mag aber die von *Buse* angebotene Grenze durchaus hilfreich sein: „Die Einleitung des Strafverfahrens beginnt mit dem Zeitpunkt, in dem der Prüfer dazu übergeht, den subjektiven Tatbestand bzw die Schuldseite einer objektiv gegebenen Steuerverkürzung zu prüfen.“ ⁷⁷ Nun, man wird – wie so oft – einzelfallbezogen zu beurteilen haben. Eine „Grobprüfungsbefugnis“ jedoch, wie sie von *Leitner* ⁷⁸ geprägt wurde, nämlich ob der berühmte zur Anzeigelegung verpflichtende „begründete Anfangsverdacht“ ⁷⁹ gegeben ist oder ob eine festsetzungsverjährungsverlängernde Hinterziehung (als Vorfrage iSd § 116 BAO) vorliegt, sollte aber (natürlich unter Beachtung des strafrechtlichen Selbstbeichtigungsverbot und des Zweifelsgrundsatzes) ⁸⁰ dem abgabenbehördlichen Prüforgan schon alleine aus systematischen Gründen zuzugestehen sein.

75 Kommen Finanzorgane ihren normierten Anzeigepflichten über erkannte Straftaten nicht nach, laufen sie Gefahr, selbst Bekanntschaft mit dem Strafgesetzbuch (zB § 302 StGB – Amtsmissbrauch) zu machen.

76 *Scheiblauer*, Beamtenkorruption für Unternehmer (Teil IV), AFS 2012, 6.

77 *Buse*, Der steuerstrafrechtliche Verdacht des Außenprüfers, Der Betrieb 35/2011, 1945.

78 *Leitner* in *Koller/Schub/Woischitzschläger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung¹¹ (Bd III), Betriebsprüfung und Finanzstrafrecht, 52.

79 Gemäß *Buse*, Der steuerstrafrechtliche Verdacht des Außenprüfers, Der Betrieb 35/2011, 1944 setzt ein Anfangsverdacht „zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für das Vorliegen einer Steuerstraftat“ voraus, wobei der Zweifelsatz („in dubio pro reo“) naturgemäß keine Anwendung finde; jedoch seien Verdachtsgründe notwendig, die über vage Anhaltspunkte und bloße Vermutungen hinausreichen.

80 Weil das Selbstbeichtigungsverbot „*nemo tenetur*“ nach *Leitner*, Regelungsdefizite, Verbotener Zwang im Abgabenverfahren und im Finanzstrafverfahren, SWK 1/2006, 28 nicht erst ab förmlicher Einleitung eines Strafverfahrens, sondern bereits ab strafrechtlicher Betroffenheit, dh ab Hervorkommen eines strafrechtlichen Verdachtes, gälte.