

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

16.02.1994

Geschäftszahl

92/13/0263

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner und Dr. Hargassner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Rätin Dr. Büsser, über die Beschwerde 1) des D und 2) der S-GmbH, beide in W, beide vertreten durch Dr. G. Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat I, vom 23. Juni 1992, Zl. GA 10 - 716/2/91, betreffend Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 505,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Erstbeschwerdeführer ist seit dem Jahre 1977 alleiniger Geschäftsführer der - in der Beschwerde unrichtig als "mitbeteiligte Partei" bezeichneten - Zweitbeschwerdeführerin. Diese beschäftigt sich vornehmlich mit der Herstellung von Anschlüssen für das Kabelfernsehen. Nachdem in einer anonymen Anzeige vom 5. April 1989 die Behauptung aufgestellt worden war, daß im Unternehmen der Zweitbeschwerdeführerin unter Verantwortlichkeit des Erstbeschwerdeführers seit ca. 10 Jahren Schwarzgeschäfte betrieben würden, auf Grund deren täglich mehrere tausend Schilling umgesetzt würden, während in der Tageskasse offiziell lediglich nur einige hundert Schilling aufschienen, wurde das Unternehmen der Zweitbeschwerdeführerin einer die Jahre 1983 bis 1988 umspannenden Betriebsprüfung unterzogen, in deren Verlauf die Prüfer zur Einsicht gelangten, daß das Unterbleiben der Aufnahme der Rechnungsbeträge aus diversen, teilweise mit dem Firmenstempel und dem Monteurnummernvermerk versehener Paragons in das Rechenwerk der Zweitbeschwerdeführerin zu einer Umsatzzuschätzung in der Höhe von 5 % der erklärten Leistungserlöse in den Prüfungsjahren Anlaß gebe. Die vorzunehmende Umsatzzuschätzung stelle zuzüglich der darauf entfallenden Umsatzsteuer gleichzeitig eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, bei deren Berechnung ein fiktiver Wareneinsatz von 50 % sowie Lohnkosten von 25 % zu berücksichtigen gewesen seien. Die verdeckte Gewinnausschüttung wurde auf die Gesellschafter der Zweitbeschwerdeführerin, darunter seinem Anteil entsprechend auch auf den Erstbeschwerdeführer, aufgeteilt und der Kapitalertragsteuer unterzogen. Nach weiterer Korrektur des Rechenwerks um nicht abzugsfähige Aufwendungen erließ das Finanzamt, der Auffassung der Prüfer folgend, entsprechende Wiederaufnahme- und Sachbescheide betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer, welche allesamt in Rechtskraft erwachsen, da der steuerliche Vertreter der Zweitbeschwerdeführerin einen Rechtsmittelverzicht mit dem Beisatz erklärte, daß diese Erklärung im Beweisnotstand erfolge und kein Schuldeingeständnis bedeute.

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 12. Juni 1991 wurde der Erstbeschwerdeführer des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach dem § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig erkannt und nach § 33 Abs. 5 leg. cit. zu einer Geldstrafe in der Höhe von S 270.000,--, im Falle deren Uneinbringlichkeit zu einer Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 90 Tagen verurteilt und gemäß § 28 Abs. 1 FinStrG die Haftung der Zweitbeschwerdeführerin für die Bezahlung der Geldstrafe zur ungeteilten Hand mit dem Erstbeschwerdeführer ausgesprochen.

Begründend stellte der Spruchsenat im wesentlichen fest, daß der von den Prüfern vorgenommenen Umsatzzuschätzung Indizien zugrunde lägen, welche auf planvolles Vorgehen im Unternehmen der Zweitbeschwerdeführerin hindeuteten, als dessen Urheber der Erstbeschwerdeführer angesehen werden müsse. So seien den Prüfern als Kontrollmaterial verschiedene Paragons über die Verrichtung von Montagearbeiten,

teilweise mit dem Firmenstempel und dem Monteurnummernvermerk der Zweitbeschwerdeführerin über Rechnungsbeträge vorgelegen, welche in ihr Rechnungswerk nicht Aufnahme gefunden hätten. Eingangsbuchrechnungen über den Einkauf solcher Paragonblöcke seien im Zuge der Betriebsprüfung auch vorgefunden worden. Die Zweitbeschwerdeführerin habe als Subunternehmer der Firma T. Ges.m.b.H. vorwiegend Fernsehkabelanschlüsse, und dabei in der Hauptsache Erstanschlüsse hergestellt, wobei ein Vergleich der Anzahl der tatsächlich hergestellten Anschlüsse mit der Anzahl der von der T. Ges.m.b.H. gekauften Kabel zur Annahme zwingt, daß die Zweitbeschwerdeführerin mehr Erstanschlüsse getätigt als Kabel von der T. Ges.m.b.H. gekauft habe. Es hätten auch andere Unternehmen gleichartigen Betriebsgegenstandes ihren Kabelbedarf in wesentlich höherem Ausmaß von der T. Ges.m.b.H. gedeckt. Daraus folge, daß die Zweitbeschwerdeführerin noch bei anderen Lieferanten außer der T. Ges.m.b.H. Anschlußkabel für Erstanschlüsse zugekauft haben müsse, da sie sonst die Anschlüsse nicht herstellen hätte können. Es schienen aber in den Bilanzen der Zweitbeschwerdeführerin für die Veranlagungsjahre 1983 bis 1988 Einkäufe von Erstanschlußkabeln nicht auf, was denknotwendig zur Annahme von Einkäufen führe, die in die Buchhaltung der Zweitbeschwerdeführerin keinen Eingang gefunden hätten. Die solcherart eingekauften Kabel hätten aber auch verkauft werden müssen, was sich auch daraus ergebe, daß die von der Betriebsprüfung ermittelten Inventuren zum Jahresende der Veranlagungsjahre 1983 bis 1988 jeweils nur geringfügige Restbestände an Erstanschlußkabeln im Unternehmen der Zweitbeschwerdeführerin gezeigt hätten. Es habe die Zweitbeschwerdeführerin im Hinblick auf den Wareneinkauf demnach zu hohe Erlöse erzielt, weil die bei anderen Unternehmen eingekauften Erstanschlußkabel in ihrer Buchhaltung nicht aufgeschienen seien. Diese mit dem Einkauf der Kabel nicht in Einklang zu bringenden Kasseneinnahmen seien daher gekürzt worden, wie dies anlässlich einer stichprobenweisen Überprüfung des vom anonymen Anzeiger übermittelten Belegmaterials auch erwiesen worden sei. Die Verantwortung des Erstbeschwerdeführers sei nicht überzeugend. Seine Behauptung, es hätten einige Arbeitnehmer die Erstanschlußkabel, zu deren Abnahme die Zweitbeschwerdeführerin bei der Firma T. Ges.m.b.H. vertraglich verpflichtet sei, selbst eingekauft und verkauft, werde durch die von den Prüfern durchgeführten Erhebungen widerlegt; der Erstbeschwerdeführer habe zudem erklärt, "im Moment" nicht die betreffenden Namen zu wissen. Die im Zuge der Betriebsprüfung erfolgte Vernehmung von Monteuren habe durchwegs ergeben, daß diese einen eigenen Einkauf von Erstanschlußkabeln verneint hätten. Ebenso wenig sei die Behauptung des Erstbeschwerdeführers glaubhaft, die von den Monteuren einkassierten und an die Sekretärinnen der Zweitbeschwerdeführerin weitergegebenen Beträge nicht erhalten zu haben; hätten doch die vernommenen Monteure angegeben, die von den Kunden einkassierten Beträge einschließlich der dazugehörigen Paragons am Morgen eines jeden Arbeitstages für den vergangenen Arbeitstag abgeliefert zu haben. Der Erstbeschwerdeführer habe demgegenüber erklärt, daß er nicht angeben könne, wer die bei den Kunden kassierten Beträge sonst erhalten habe, da er nach ausführlicher Beratung keine Verdächtigungen aussprechen wolle; zudem habe er im Herbst 1988 Dienstnehmer entlassen, diesen aber versprochen, keine Anzeige zu erstatten. Dem Erstbeschwerdeführer sei mit Sicherheit aufgefallen, daß die Einkäufe von Erstanschlußkabeln für die Montage von Kabelfernsehanschlüssen geringer als die von der Zweitbeschwerdeführerin tatsächlich durchgeführten Erstanschlußmontagen gewesen seien; ebenso habe der Erstbeschwerdeführer mit Sicherheit erkannt, daß die Erlöse der Zweitbeschwerdeführerin im Hinblick auf die durchgeführten Erstanschlüsse auffallend niedrig seien. Wenn der Erstbeschwerdeführer behaupte, Kassabelege der Typenbezeichnung G 2, auf welchen jene Rechnungsbeträge aufgeschienen seien, die in das Rechenwerk der Zweitbeschwerdeführerin nicht aufgenommen worden waren, nicht zu kennen, dann stehe dieser Verantwortung entgegen, daß die Zweitbeschwerdeführerin solche Kassenbelege in den Veranlagungsjahren gekauft habe. Zusammenschauend sei nur der Erstbeschwerdeführer als jene Person erkennbar, welche die notwendigen Anordnungen zur Erzielung und Verschleierung der nicht verbuchten Umsätze treffen habe können. Die Einreichung der mit den tatsächlichen Umsätzen nicht übereinstimmenden Abgabenerklärungen sei in der Verantwortung des Erstbeschwerdeführers damit vorsätzlich erfolgt.

Beide Beschwerdeführer erhoben gegen das Erkenntnis des Spruchsenates Berufung.

Mit dem nunmehr angefochtenen, an beide Beschwerdeführer ergangenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung - dem Inhalt des Spruches nach lediglich des Erstbeschwerdeführers - Folge, hob das angefochtene Erkenntnis auf und verwies die Strafsache an den Spruchsenat zur neuerlichen Verhandlung und Entscheidung mit der Begründung zurück, daß die Abklärung und Prüfung des Verdachtes noch umfangreiche Erhebungen voraussetze. Wenngleich die Berufung "des Erstbeschwerdeführers" eine Reihe von überflüssigen und nicht stichhaltigen Einwänden enthalte, führte die belangte Behörde begründend aus, erscheine ihr die erstinstanzliche Annahme, wonach der Erstbeschwerdeführer es gewesen sei, der das Abrechnungswesen der Zweitbeschwerdeführerin derart organisiert habe, daß ein Teil der Erlöse auf Paragons eines bestimmten Formates aufschienen und eben diese Paragons im Rechenwerk der Zweitbeschwerdeführerin keinen Niederschlag fanden, nicht derart verlässlich begründet, daß diese Annahme den Schuldspruch tragen könnte. Dem Umstand, daß bei der Firma T. Ges.m.b.H. relativ wenige Kabel entgegen einer vertraglichen Verpflichtung eingekauft worden seien, habe der Spruchsenat zu viel Bedeutung beigemessen. Es dürfe der Einwand des Erstbeschwerdeführers, daß die Zweitbeschwerdeführerin auch bei anderen Unternehmen Kabel für Erstanschlüsse deshalb eingekauft habe, weil diese Lieferanten wesentlich günstiger angeboten hätten, nicht unberücksichtigt bleiben. Die Verantwortung des Erstbeschwerdeführers, daß Einkäufe von Erstanschlußkabeln bei anderen Unternehmen in den Büchern der Zweitbeschwerdeführerin sehr wohl ihren Niederschlag gefunden hätten, bei den angestellten Vergleichen zwischen der Zahl der Einkäufe und der Zahl der verrechneten

Anschlüsse aber unberücksichtigt geblieben seien, müsse überprüft werden. Es hätte der Spruchsenat in Ausschöpfung seiner amtswegigen Wahrheitsforschung des weiteren zumindest jene Sekretärin als Zeugin vernehmen müssen, welche nach der Verantwortung des Erstbeschwerdeführers gleich ihm damit beschäftigt gewesen sei, Arbeiten einzuteilen und die Arbeiterlöhne, insbesondere die von den Monteuren kassierten Teilbeträge abzurechnen. Dabei müsse auch geprüft werden, inwieweit diese oder eine andere mit derartiger Tätigkeit befaßte Sekretärin gleich dem Erstbeschwerdeführer in der Lage gewesen wäre, einen Teil der Erlöse auf Paragons eines eigenen Formates festzuhalten und diese Erlöse aus dem Firmenvermögen abzuzweigen. Wenngleich in diesem Fall die Ungeschicklichkeit, die dabei verwendeten Paragons auf Firmenrechnung einzukaufen, entschieden größer wäre als in dem Fall, daß der Erstbeschwerdeführer die gleiche Ungeschicklichkeit begangen hätte, sei doch beim derzeitigen Beweisstand nicht auszuschließen, daß etwa eine Sekretärin allein oder im Zusammenwirken mit Monteuren Schwarzgeschäfte auf eigene Rechnung zum Nachteil des Arbeitgebers durchgeführt hätte. Ferner sei es erforderlich, einen in der Berufung genannten Straftat betreffend einen bestimmten Monteur beizuschaffen, weil sich aus diesem unter Umständen Anhaltspunkte für eventuelle Schwarzgeschäfte der Monteure ergeben könnten, in welchem Fall es sich auch als notwendig erweisen könnte, weitere ausforschbare Monteure als Zeugen zu vernehmen. Ungeachtet des Umstandes, daß Schwarzgeschäfte von Firmenangehörigen ein Zusammenspiel zwischen der abrechnenden Person und den Monteuren zur Voraussetzung gehabt hätten, das weit schwieriger zu gestalten gewesen wäre, als das dem Erstbeschwerdeführer vorgeworfene Verhalten, reiche die zuzugebende Stärke des gegen den Erstbeschwerdeführer sprechenden Verdachtes derzeit zu einem Schuldspruch nicht aus.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die von beiden Beschwerdeführern erhobene Beschwerde mit dem Antrag, den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes sowie jener infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die belangte Behörde hat Teile der Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt, auf die Erstattung einer Gegenschrift verzichtet und den Ersatz des Vorlageaufwandes begehrt. Des weiteren hat sie im Nachhang zur Aktenvorlage eine Ablichtung der Niederschrift über die Vernehmung einer Zeugin durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz vorgelegt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 28 Abs. 1 Z. 4 VwGG hat die Beschwerde eine bestimmte Bezeichnung des Rechtes zu enthalten, in dem der Beschwerdeführer verletzt zu sein behauptet (Beschwerdepunkte).

Die Bezeichnung des Beschwerdepunktes ist nicht Selbstzweck, sondern vielmehr unter dem Gesichtspunkt von rechtlicher Relevanz, daß es dem Verwaltungsgerichtshof nicht zu prüfen obliegt, ob irgendein subjektives Recht des Beschwerdeführers verletzt ist, sondern nur ob jenes verletzt wurde, dessen Verletzung er behauptet. Durch den Beschwerdepunkt wird der Prozeßgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens festgelegt und der Rahmen abgesteckt, an den der Verwaltungsgerichtshof bei der Prüfung des angefochtenen Bescheides gebunden ist (vgl. hiezu aus jüngster Zeit das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 1993, 93/15/0177, mit weiteren Nachweisen).

Die Beschwerdeführer haben folgenden Beschwerdepunkt formuliert:

"Dadurch, daß die belangte Behörde in ihrem Rückverweisungsbeschuß der Behörde I. Instanz nicht dezitiert aufgetragen hat, auch die Frage des dem Beschwerdeführer angelasteten Vorsatzes zu überprüfen, bzw. den Sachverhalt im Rahmen der Erforschung der materiellen Wahrheit zur Gänze neu darzulegen, erachtet sich der Beschwerdeführer in Rahmen seines Rechtes auf vollständige Sachentscheidung gemäß § 161 FinStrG beschwert."

Daß die Beschwerdeführer in dem von ihnen solcherart als verletzt behaupteten Recht durch den angefochtenen Bescheid tatsächlich verletzt worden wären, ist nicht zu erkennen.

Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz, sofern das Rechtsmittel nicht gemäß § 156 zurückzuweisen oder das angefochtene Erkenntnis wegen Unzuständigkeit der Finanzstrafbehörde erster Instanz aufzuheben ist, grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden, wobei sie berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung der Rechtsmittelfeststellung ihre Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß das angefochtene Erkenntnis (den Bescheid) abzuändern oder das Rechtsmittel als unbegründet abzuweisen. Gemäß § 161 Abs. 4 FinStrG kann die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz auch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses (Bescheides) unter Zurückverweisung der Sache an die Finanzstrafbehörde erster Instanz verfügen, wenn sie umfangreiche Ergänzungen des Untersuchungsverfahrens für erforderlich hält, wobei die Finanzstrafbehörde erster Instanz im weiteren Verfahren an die im Aufhebungsbescheid niedergelegte Rechtsanschauung gebunden ist.

Der von den Beschwerdeführern formulierte Beschwerdepunkt läßt sich nun ungeachtet des als verletzt erklärten "Rechtes auf vollständige Sachentscheidung gemäß § 161 FinStrG" im Kontext seines sonstigen Inhalts nicht dahin verstehen, daß die Beschwerdeführer der belangten Behörde eine Unterlassung der Entscheidung in der Sache selbst im Sinne des § 161 Abs. 1 FinStrG vorwerfen. Es wäre ein solcher Vorwurf auch unberechtigt gewesen. Daß und weshalb die belangte Behörde umfangreiche Ergänzungen des Untersuchungsverfahrens für erforderlich hielt, hat sie im angefochtenen Bescheid eingehend begründet; es tragen die Beschwerdeführer gegen die Erforderlichkeit weiterer Untersuchungen insoweit auch nichts vor, indem sie vielmehr darzustellen

versuchen, daß die von der belangten Behörde für erforderlich gehaltenen Ergänzungen des Untersuchungsverfahrens zu wenig weitreichend formuliert worden seien. Ob im Falle der Erforderlichkeit umfangreicher Ergänzungen des Untersuchungsverfahrens aber mit einer Aufhebung vorgegangen wird, liegt im Ermessen der Rechtsmittelbehörde (vgl. Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz⁴, Rz 23, zweiter Absatz zu §§ 161 - 164 FinStrG, Dorazil-Harbich, Finanzstrafgesetz, Anm. 1 zu § 161 FinStrG). Einen gesetzwidrigen Gebrauch dieses der belangten Behörde eingeräumten Ermessens stellen die Beschwerdeführer ebensowenig dar.

Mangels einer erkennbar weder behaupteten und noch viel weniger vorliegenden Verletzung von Rechten durch die Beschwerdeführer dadurch, daß die belangte Behörde nicht gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG in der Sache selbst entschieden hat, blieb demnach zu prüfen, ob die Beschwerdeführer im Lichte des § 161 Abs. 4 erster Satz, zweiter Halbsatz FinStrG durch die Überbindung einer Rechtsansicht der belangten Behörde an den Spruchsenat in ihren Rechten verletzt worden sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 8. Oktober 1991, 91/14/0159, mit der für die gleichgelagerte verfahrensrechtliche Fallkonstellation sich in gleicher Weise ergebenden Fragestellung). Auch eine solche Rechtsverletzung der Beschwerdeführer wurde durch den angefochtenen Bescheid nicht bewirkt.

Der angefochtene Bescheid überbindet dem Spruchsenat nämlich keine Rechtsanschauung im Sinne des § 161 Abs. 4 FinStrG. Seine Ausführungen verbleiben im Tatsachenbereich und beschränken sich auf die Darstellung jener Erwägungen, aus welchen die belangte Behörde die vom Spruchsenat festgestellten Tatsachen als für zwar gewichtig, aber nicht ausreichend gewichtig befand, um die Zurechnung des dem Erstbeschwerdeführer vorgeworfenen strafbaren Verhaltens an ihn rechtlich zu tragen. Eine Bindung des Spruchsenates an eine bestimmte Rechtsansicht der belangten Behörde trat für das fortgesetzte Verfahren dabei in keiner erkennbaren Weise ein. Mit dem an den Spruchsenat ergangenen Auftrag der Prüfung, ob nicht andere Personen als der Erstbeschwerdeführer für die Täterschaft an dem ihm vorgeworfenen Verhalten in Betracht kommen, ist der von den Beschwerdeführern behaupteten "Fixierung" des vom Spruchsenat angenommenen strafbestimmenden Wertbetrages ebenso der Boden entzogen, wie in gleicher Weise damit auch die Frage offengeblieben ist, ob je nach dem Ergebnis dieser ergänzenden Untersuchungen dem Erstbeschwerdeführer ein Tatvorwurf überhaupt und bejahendenfalls mit welcher Schuldform zu machen sein wird. Darüber hinaus läßt der von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid ergangene Auftrag, auch jene Verantwortung des Erstbeschwerdeführers zu überprüfen, mit welcher er behauptete, daß die Einkäufe von Erstanschlußkabeln bei anderen Firmen als der T. Ges.m.b.H. in den Büchern der Zweitbeschwerdeführerin ohnehin ihren Niederschlag gefunden hätten, dies bei den angestellten Vergleichen zwischen der Zahl der Einkäufe und jener der verrechneten Anschlüsse aber unberücksichtigt geblieben sei, sogar die Möglichkeit von Untersuchungsergebnissen offen, welche den Spruchsenat zu einer umfassenden neuen Würdigung aller vorliegenden Beweise auch im Hinblick auf die von der Betriebsprüfung festgestellten Umsatzzuschätzungen veranlassen könnten.

Daß die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid jene vom Spruchsenat festgestellten Umstände, die für die Verwirklichung des Tatbestandes der Abgabenhinterziehung durch den Erstbeschwerdeführer in objektiver und subjektiver Hinsicht sprechen, als zwar nicht ausreichend, aber durchaus gewichtig erachtet hat, ändert nichts daran, daß der angefochtene Bescheid die vom Spruchsenat nach Ergänzung der Untersuchungen im zweiten Rechtsgang zu fällende Entscheidung in keiner Richtung determiniert und somit dem Spruchsenat auch keine Anschauung überbunden hat, deren Überbindung im Sinne des § 161 Abs. 4 FinStrG geeignet gewesen wäre, die Beschwerdeführer in Rechten zu verletzen.

Da es den Beschwerdeführern nicht gelingt, eine solche, ihre Rechte im fortgesetzten Verfahren verletzende Bindungswirkung des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen, erübrigt es sich, jene Punkte des Beschwerdevorbringens aufzuzeigen, an denen sich die Beschwerdeführer mit ihren Behauptungen von der Aktenlage entfernen, und die Trugschlüssigkeit ihrer zu den Bestimmungen der §§ 4, 184 BAO erstatteten Ausführungen darzustellen.

Es erwies sich die Beschwerde somit als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz gründet sich auf der Basis des gestellten Antrages auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 104/1991.