

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Salzburg 2 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Peter Meister sowie die Laienbeisitzer Dr. Helmut Renner und Dipl.Ing. Peter Tomasi als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen CP, vertreten Dr. Johannes Maria Weinknecht, Wirtschaftstreuhänder in 5020 Salzburg, Am Platzl 5, und GP, vertreten durch KR Mag. Herbert Steiner in 5020 Salzburg, Stelzhamerstraße 5a, beide wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs.2 lit.a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und Finanzordnungswidrigkeiten gemäß § 51 Abs.1 lit.a FinStrG über die Berufungen der beiden Beschuldigten vom 23. November 2004 bzw. vom 14. Dezember 2004 gegen das Erkenntnis eines Spruchsenates beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Land als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 13. August 2004, StrLNrn. 74/03 und 74/04 bzw. StrNrn. 2002/00085-001 und 2002/00085-002, nach der am 19. Mai 2005 in Anwesenheit der Beschuldigten und ihrer Verteidiger Dr. Johannes Maria Weinknecht und Dr. Michael Gärtner für KR Mag. Herbert Steiner, der Amtsbeauftragten HR Dr. Renate Windbichler sowie der Schriftführerin Ulrike Kranzinger durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Den Berufungen beider Beschuldigten wird **Folge** gegeben und der Spruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses dahingehend abgeändert, dass die gegenständlichen gegen CP und GP beim Finanzamt Salzburg-Land unter den StrLNrn. 74/03 und 75/03 bzw. den StrNrn. 2002/00085-002 und 2002/00085-001

anhängigen Finanzstrafverfahren wegen des Vorwurfes, sie hätten als Betreiber eines Reitstalles betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner 1997 bis Juli 2002, September 2002 bis Jänner 2003 Vorauszahlungen an Umsatzsteuer gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG hinterzogen sowie durch vorsätzliche Nichteinreichung von Steuererklärungen für die Veranlagungsjahre 1997 bis 2000 Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs.1 lit.a FinStrG begangen, im Zweifel zugunsten für die Beschuldigten gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt wird.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis eines Spruchsenates beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Land als Finanzstraßbehörde erster Instanz vom 13. August 2004 waren CP und GP zu StrLNrn. 74/03 und 75/03 bzw. StrNrn. 2002/00085-001 und 2002/00085-001 schuldig erkannt worden, sie hätten in Oberndorf [sohin im Amtsbereich des Finanzamtes Salzburg-Land] als verantwortliche Unternehmer [nämlich als Betreiber eines Reitstalles] vorsätzlich

1.) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen, nämlich durch Unterlassung der Abgabe von derartigen Voranmeldungen, betreffend die „Jahre 1997“ [also offenbar die Voranmeldungszeiträume Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1997], „1998“ [also offenbar die Voranmeldungszeiträume Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1998], „1999“ [also offenbar die Voranmeldungszeiträume Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1999], „2000“ [also offenbar die Voranmeldungszeiträume Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 2000], „2001“ [also offenbar die

Voranmeldungszeiträume Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 2001], sowie die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Juli, September 2002 und Jänner 2003 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt (teilweise umgerechnet) € 43.297,43 (Jänner bis Dezember 1997 „€ 3.182,92“, also ATS 43.798,--, Jänner bis Dezember 1998 „€ 10.174,20“, also ATS 140.000,--, Jänner bis Dezember 1999 „€ 4.687,11“, also ATS 64.496,--, Jänner bis Dezember 2000 „€ 12.110,06“, also ATS 166.638,--, Jänner bis Dezember 2001 „€ 3.633,64“, also ATS 50.000,--, Jänner und Februar 2002 € 1.816,82, März bis Juli 2002 € 4.009,34, September bis Dezember 2002 € 2.946,67, sowie Jänner 2003 € 736,67) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, sowie

2.) [ergänze: ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen,] durch Nichtabgabe von Steuererklärungen für die Veranlagungsjahre 1997 bis 2000 eine Verletzung ihrer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bewirkt

und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG [zu Pkt. 1.)] sowie Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs.1 lit.a FinStrG [zu Pkt. 2.)] begangen, weshalb über beide nach dem Strafsatz des § 33 Abs.5 FinStrG je eine Geldstrafe von € 5.000,-- und für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben [gemäß § 20 FinStrG] eine Ersatzfreiheitsstrafe von je einem Monat verhängt wurde.

Ebenso wurden beiden Beschuldigten gemäß § 185 Abs.1 FinStrG pauschale Verfahrenskosten von je € 363,-- vorgeschrieben.

Laut den der Entscheidung zugrunde liegenden Feststellungen [Ergänzungen des Berufungssenates in eckiger Klammer] haben die beiden Beschuldigten in der Zeit vom 1. Juli 1997 bis zum 30. März 2003 den Reitstall X in O betrieben, wobei ihre diesbezügliche Betätigung im Wesentlichen aus der Vermietung der 22 Pferdeboxen samt Verpflegung [offenbar der eingestellten Pferde] (pro Box monatlich ATS 4.200,--) und der Erteilung von Reitstunden (pro Einheit ATS 160,--) bestand.

Zu diesem Zweck wurde von den Beschuldigten eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht gegründet, [am 12. August 1997] um eine Steuernummer angesucht und dem Finanzamt gegenüber ein voraussichtlicher Jahresumsatz von 1 Million ATS und ein voraussichtlicher Gewinn von ATS 250.000,-- bekanntgegeben [Veranlagungsakt des FA Salzburg-Land betreffend die GesbR, StNr. 391/6090, Dauerakt]. Weiters wurde für den Monat Dezember

1997 eine von CP unterfertigte Umsatzsteuervoranmeldung bei der Abgabenbehörde eingereicht [, in welcher ein Umsatzsteuerguthaben von ATS 3.363,-- geltend gemacht wurde (genannter Veranlagungsakt, Umsatzsteuerakt, erstes Blatt)].

In der Folgezeit wurden jedoch [betreffend den Reitstall] weder Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben noch [Vorauszahlungen an] Umsatzsteuer entrichtet, was dazu geführt habe, dass Umsatzsteuerprüfungen stattfanden. Dabei wurde zu Beginn der Prüfungen Selbstanzeige erstattet und [in der Folge] die Bemessungsgrundlage aus den vorgelegten Unterlagen ermittelt. Der Selbstanzeige hätte keine strafbefreiende Wirkung zukommen können, da die verkürzten Abgaben nicht innerhalb der gesetzlichen Zahlungsfrist entrichtet worden seien.

Ungeachtet dieser Prüfung seien die Beschuldigten trotz mehrfacher Aufforderung auch weiterhin ihren steuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen, sodass laufend UVA-Prüfungen stattfanden, bei welchen die Besteuerungsgrundlagen zum größten Teil mangels Aufzeichnungen geschätzt hätten werden müssen. Als Schätzungsgrundlage hätten gedient einerseits das Ergebnis einer UVA-Prüfung für den Zeitraum Jänner bis Oktober 1999 (da [bei dieser] letztmalig glaubwürdige Aufzeichnungen vorgelegt worden seien) und andererseits die Angaben der Reitlehrerin E. Von den Prüfern sei ein durchschnittlicher Monatsumsatz von ATS 65.000,-- errechnet worden. Bei jenen Prüfungen, bei welchen von den Beschuldigten keine Unterlagen vorgelegt wurden, sei keine Vorsteuer angerechnet worden, sodass insgesamt betreffend den Zeitraum Juli 1997 bis Jänner 2003 Umsatzsteuern in Höhe von ATS 595.785,63 verkürzt worden seien. Alle diesbezüglichen Festsetzungen der Abgabenbehörde seien in Rechtskraft erwachsen.

Die Beschuldigten hätten weiters für die Jahre 1997 bis 2000 auch keine Jahressteuererklärungen [beim Finanzamt] abgegeben.

Der Betrieb sei zunächst unter Beiziehung einer Hilfskraft geführt worden, nach einem halben Jahr seien aber nur mehr die Beschuldigten im Reitstall tätig gewesen.

Hinsichtlich der steuerlichen Angelegenheiten wären beide Beschuldigte gemeinsam hierfür zuständig gewesen, wobei sie [vorerst] durch den Steuerberater K vertreten wurden, welcher bereits den Vorpächter des Reitstalles beraten hatte. Die Beschuldigten hätten dem Steuerberater die geordneten Buchhaltungsbelege übergeben, wobei vereinbart war, dass dieser die Umsatzsteuer berechnet und ihnen einen bereits mit der diesbezüglichen

Zahlsumme ausgefüllten Erlagschein übergebe. Aufgrund von finanziellen Engpässen seien aber diese Erlagscheine nur teilweise zur Einzahlung gelangt. Weil seine Honorare nicht bezahlt wurden, habe K sein Mandat aufgekündigt.

Ende 1998 sei mit der steuerlichen Vertretung der Wirtschaftstreuhänder S betraut worden.

Der Reitstall wäre für die Beschuldigten die einzige Einnahmequelle gewesen, das heiße, beide Beschuldigte hätten ihren Lebensunterhalt ausschließlich aus den Einnahmen des Reitstalles bestritten. CP und GP hätten für ihr Unternehmen und für ihren Unterhalt noch ein Darlehen von ATS 2 Millionen aufgenommen, für welches auch Rückzahlungen zu leisten gewesen wären.

Aufgrund von Arbeitsüberlastung und ehelichen Problemen hätten die Beschuldigten den steuerlichen Angelegenheiten nicht die nötige Aufmerksamkeit geschenkt.

Die Beschuldigten hätten vorgebracht, aufgrund von Mitteilungen des Vorpchters der Ansicht gewesen zu sein, dass die Führung des Reitstalles [in steuerlicher Hinsicht] als Liebhaberei zu werten sei, weshalb Steuererklärungen nicht notwendig gewesen seien.

[Tatsächlich] seien [beim Betrieb des Reitstalles] in der Folge [nach Übernahme des Betriebes] finanzielle Probleme aufgetreten, weil einerseits die erwarteten Einstellpreise nicht erzielt werden konnten und andererseits sich auch die Einnahmen aus den Reitstunden rückläufig gestaltet hätten.

Hochwasserbedingt sei ein Teil der Buchhaltungsunterlagen in Verlust geraten.

Im Rahmen von Nachschauen seien die Beschuldigten von Organen des Finanzamtes belehrt worden, dass und in wieweit hier Umsatzsteuer zu berechnen, abzuführen bzw. zu melden sei. Dennoch hätten die Beschuldigten die spruchgegenständlichen Voranmeldungen nicht abgegeben und sei hiedurch eine Verkürzung an Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von ATS 43.297,43 eingetreten, was von CP und GP nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten worden sei.

Auch hätten die Beschuldigten die Steuererklärungen für die Jahre 1997 bis 2000 nicht abgegeben, obwohl ihnen die diesbezüglichen Verpflichtungen vertraut gewesen seien.

In seiner Beweiswürdigung führt der Erstsnat im Wesentlichen aus, die Behauptung der Beschuldigten, ihnen sei zugesichert worden, dass der Reitstall steuerlich als Liebhaberei

anerkannt werden würde, überzeuge nicht, weil sie selbst erklärt hätten, dass der Reitstall ihre einzige Einnahmequelle gewesen sei und sie von diesem Unternehmen gelebt hätten. Wenn allenfalls der Vorbesitzer den Reitstall als Liebhabereibetrieb geführt habe, sei dies ohne Belang, da hier die finanziellen Verhältnisse bzw. ein Vermögen des Vorbesitzers nicht bekannt sei. Die Beschuldigten selbst hätten im September 1997 beim zuständigen Finanzamt [für ihre Gesellschaft] die Ausstellung einer Umsatzsteueridentifikationsnummer beantragt und im abgegebenen Fragebogen vom 8. August 1997 ein entsprechendes Gewinnergebnis bekanntgegeben. Es hätten zahlreiche Umsatzsteuerprüfungen stattgefunden, worauf aber von den Beschuldigten keinerlei Reaktionen erfolgt seien. Mangels Bekanntgabe wäre es auch nicht möglich gewesen, entsprechende Vorsteuern zu ermitteln. Zu Beginn der Betätigung seien auch Meldungen an das Finanzamt ergangen, woraus [wonach] sich die erwarteten Einnahmen in einem umsatzsteuerpflichtigen Ausmaß ergeben hätten.

Das Verhalten der Beschuldigten sei daher als Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG und als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs.1 lit.a FinStrG zu werten.

In Anbetracht der [finanzstrafrechtlichen] Unbescholtenheit von CP und GP, der teilweisen Schadensgutmachung als mildernd bzw. der der Deliktiskonkurrenz (in Bezug auf die Finanzordnungswidrigkeiten) als erschwerend, sowie der zu beachtenden Spezial- und Generalprävention seien daher die verhängten Geldstrafen angemessen.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates haben beide Beschuldigte durch ihre Verteidiger innerhalb offener Frist Berufung erhoben, wobei sie im Wesentlichen gleichlautend in ihren Rechtsmitteln ausführten, bei allen finanzbehördlichen Nachschauen und Prüfungen sei es unterblieben, die Bewirtschaftung des Reitstalles auf Liebhaberei zu untersuchen, obwohl die Verlustsituation bekannt gewesen sei. Der Spruchsenat habe bei seiner Beurteilung des Sachverhaltes als unternehmerische Betätigung bzw. als Einkunftsquelle die Vorschriften der Liebhabereiverordnung nicht beachtet und ein Gutachten des Betriebsprüfers L sowie die diesbezüglichen Ertragsrechnungen für 1997 bis 2000 unverwertet gelassen. Die Bewirtschaftung des gegenständlichen Reitstalles X habe nach der Liebhabereiverordnung tatsächlich weder Einkünfte im Sinne des Ertragssteuerrechtes noch Umsätze im Sinne des Umsatzsteuerrechtes erbracht. Es verblieben daher lediglich als finanzstrafrechtlich relevant die begangenen Finanzordnungswidrigkeiten, wofür aber beantragt werde, von einer Bestrafung infolge Geringfügigkeit nach § 25 Abs.1 FinStrG abzusehen. Im Übrigen wäre das

Verfahren einzustellen, weil die Tat kein Finanzvergehen bilde [die Beschuldigten die ihnen zur Last gelegten Taten nicht begangen haben].

Eine Berufung der Amtsbeauftragten liegt nicht vor.

Im Rahmen einer mündlichen Verhandlung am 20. Mai 2005 vor dem Berufungssenat wurde der der erstinstanzlichen Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt ausführlich erörtert.

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

Gemäß § 21 Abs.1 lit.a UStG 1994 hatte im strafrelevanten Zeitraum ein Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) selbst zu berechnen war. Die Voranmeldung galt als Steuererklärung. Der Unternehmer hatte eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Wurde die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet oder ergab sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung, so entfiel die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung. Der Zeitlauf bis zum Eintritt der diesbezüglichen Fälligkeit der Zahllasten eines Jahres verkürzte sich allenfalls um einen Monat für den Fall der nicht zeitgerechten Entrichtung der Sondervorauszahlung im vorangegangenen Kalenderjahr (§ 21 Abs.1a UStG 1994 in der damals geltenden Fassung).

Gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG machen sich in diesem Zusammenhang diejenigen, beispielsweise die die umsatzsteuerlichen Aufgaben einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesbR) Wahrnehmenden einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn sie vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirken und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss halten. Dabei ist gemäß § 33 Abs.3 lit.b leg.cit. eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn selbst zu berechnende Abgaben (hier: Umsatzsteuervorauszahlungen) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] nicht entrichtet werden.

Gemäß § 33 Abs.1 FinStrG machte sich statt dessen einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht (beispielsweise indem er entgegen der Bestimmung der § 119 BAO in seinen Umsatzsteuererklärungen seine erzielten Einnahmen teilweise verheimlicht oder diese Erklärungen nicht beim Finanzamt einreicht mit dem Plan, die Abgabenbehörde werde die Jahresumsatzsteuer in der Folge mit Null oder einem Betrag unter der tatsächlichen Summe an Umsatzsteuerzahllasten abzüglich allfälliger Guthaben festsetzen) eine Abgabenverkürzung (weil bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden, siehe § 33 Abs.3 lit.a erste Alternative FinStrG) bewirkt.

Von einer versuchten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG wäre beispielsweise zu sprechen, wenn die die umsatzsteuerlichen Agenden einer GesbR wahrnehmenden Entscheidungsträger vorsätzlich solcherart unter Verletzung ihrer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr zu bewirken versuchen, wobei gemäß § 13 Abs.2 FinStrG eine Tat dann versucht ist, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung (indem sie die falschen Steuererklärungen beim Finanzamt eingereicht haben) betätigt hätte.

Eine Strafbarkeit wegen zumindest versuchter Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach §§ 13, 33 Abs.1 FinStrG konsumiert eine solche wegen Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG, soweit der Betrag an verkürzter Umsatzsteuervorauszahlung in der zu verkürzen versuchten Jahresumsatzsteuer beinhaltet ist.

Wird von derartigen Entscheidungsträgern jedoch, ohne dass dadurch der Tatbestand eines anderen Finanzvergehens (beispielsweise einer versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach §§ 13, 33 Abs.1 FinStrG) erfüllt ist, vorsätzlich eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt, beispielsweise indem entgegen der Bestimmung des § 119 Bundesabgabenordnung (BAO) trotz dem Andrängen der Abgabenbehörde von diesen vorsätzlich keine Steuererklärungen beim Finanzamt eingereicht werden, haben sie eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs.1 lit.a FinStrG zu verantworten.



Bedingt vorsätzlich handelt dabei nach § 8 Abs. 1 FinStrG derjenige, der 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.

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs.3 Strafgesetzbuch (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Absichtlich handelt gemäß § 5 Abs.2 StGB ein Täter, wenn es ihm darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

Ob Sachverhalte erwiesen sind, welche den obgenannten Tatbildern entsprechen, haben die Finanzstraßenbehörden gemäß § 98 Abs.3 FinStrG unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen. Bleiben Zweifel bestehen, so dürfen derartige Tatsachen nicht zum Nachteil der Beschuldigten als erwiesen angenommen werden. Aus der Verpflichtung zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung ergibt sich dabei, dass die Beweislast die Finanzstraßenbehörden trifft. Allfällige Zweifel daran, ob solche Tatsachen als erwiesen angenommen werden können oder nicht, kommen den Beschuldigten zugute (vgl. bereits VwGH 14.6.1988, 88/14/0024; VwGH 14.12.1994, 93/16/0191 – ÖStZB 1995, 326 = AnwBl 1995/5059 = SWK 1995 R 67).

Nicht die Beschuldigten haben nachzuweisen, dass sie keine strafbaren Handlungen begangen haben, sondern die Finanzstraßenbehörden haben nachzuweisen, dass die Beschuldigten Täter von strafbaren Handlung sind (z.B. VwGH 15.11.1961, 370, 371/58, VwSlgNF 2.533 [hier im Zollstrafverfahren, noch zu § 421 AO]; VwGH 24.10.1990, 86/13/0032 – ÖStZB 1991, 497).

Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache (eben die Überzeugung hievon) herbeizuführen (VwGH 13.11.1986, 85/16/0109 – ÖStZB 1987, 462; VwGH 18.4.1990, 89/16/0204 – ÖStZB 1990, 470; VwGH 18.4.1990, 89/16/0212 – SWK 1990 R 158 = ÖStZB 1991, 24; VwGH 27.9.1990, 90/16/0088 – ÖStZB 1991, 120; VwGH 14.5.1991, 89/14/0195 – ÖStZB 1992, 510; VwGH 14.12.1994, 93/16/0191 – ÖStZB 1995, 326 = ARD 4644/3/95).

Vorgänge tatsächlicher Art sind dann als bewiesen anzusehen, wenn die Behörde auf Grund einer aus den zur Verfügung stehenden Beweismitteln nach allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen und den Gesetzen logischen Denkens gezogenen Schlussfolgerungen zur Überzeugung gelangt ist, dass er sich so ereignet hat (VwGH 6.12.1990, 90/16/0031 –

ÖStZB 1991, 269; VwGH 26.5.1993, 90/13/0155 – ÖStZB 1994, 330).

Dabei genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (in diesem Sinne VwGH 22.9.1987, 85/14/0033 – ÖStZB 1988, 67; VwGH 27.10.1988, 87/16/0161 – AnwBl 1989/3260 = ÖStZB 1989, 161; VwGH 6.12.1990, 90/16/0031 – ÖStZB 1991, 269; VwGH 18.12.1990, 87/14/0155 – ÖStZB 1992, 776; VwGH 20.2.1992, 91/16/0117 – ÖStZB 1992, 920; VwGH 5.8.1992, 90/13/0167 – ARD 4403/36/92 = ÖStZB 1993, 228; VwGH 8.9.1992, 87/14/0186 – ÖStZB 1993, 262; VwGH 26.5.1993, 90/13/0155 – ÖStZB 1994, 330; VwGH 25.4.1996, 95/16/0244 – AnwBl 1996/6276 = ÖStZB 1997, 38).

Die Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen hindert dabei nicht die Annahme einer Abgabenhinterziehung. Anders als im Abgabenverfahren, in dem der Abgabepflichtige, dessen Aufzeichnungen mangelhaft sind, das Risiko unvermeidlicher Schätzungsungenauigkeit zu tragen hat, trifft aber im Finanzstrafverfahren die Behörden die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung in dem Sinn, dass der geschätzte Betrag mit der Wirklichkeit solcherart übereinstimmt, dass die Verantwortung der Beschuldigten (auch hinsichtlich der Höhe der Verkürzung) so unwahrscheinlich ist, dass sie nach menschlichem Ermessen ausgeschlossen werden kann (VwGH 7.2.1989, 88/14/0222 – ÖStZ 1989, 122 = RdW 1989, 288; s auch VwGH 22.2.1996, 93/15/0194 – ÖStZB 1996, 508 = SWK R 91).

Die Finanzstraßbehörden sind zufolge der Unschuldsvermutung des vom österreichischen Vorbehalt zum Art 5 MRK nicht erfassten Art 6 Abs 2 MRK nicht an die Sachverhaltsannahme oder rechtliche Beurteilung in einem korrespondierenden Abgabenverfahren gebunden (vgl. VwGH 5.12.1983, 16/1055/79, verstärkter Senat [*zur Verkürzung der Ortstaxe nach dem Wr FremdenverkehrsforöderungsG*] – VwSlgNF 5836 F = ÖStZB 1984, 414 = ARD 3653/23j/84; VwGH 19.1.1984, 83/16/0024 – ÖStZB 1984, 448 = JBl 1985, 379 = SWK 1985 A V 8; VwGH 4.9.1986, 86/16/0108 – SWK 1986 R 191 = ÖJZ 1987/147 F = ÖStZB 1987, 407; VwGH 11.9.1989, 88/15/0075 – StInd 1989/1786 = StInd 1989/1831 = SWK 1989 R 157 = ÖJZ 1991/60 F = ÖStZ 1990, 18 = RdW 1990, 36).

Den Finanzstraßbehörden obliegt es also, die Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes und die rechtliche Beurteilung, ob und in welchem Umfang eine Abgabe verkürzt wurde, nicht nur in Bezug auf die subjektive, sondern auch die objektive Tatseite in Wahrung des Grundsatzes der Amtswegigkeit des Verfahrens und der materiellen Wahrheit ohne Ein-

schränkung eigenständig vorzunehmen. Es besteht somit laut VwGH keine Bindung an rechtskräftige Entscheidungen des Abgabenvorgangens (VwGH 10.1.1985, 83/16/0179 – ÖStZB 1985, 390; VwGH 19.2.1987, 85/16/0055 – ÖStZB 1987, 437 = REDOK 11.710; VwGH 15.12.1987, 87/14/0134 – AnwBl 1988, 409 = SWK 1988 R 59; VwGH 14.6.1988, 88/14/0024 – StInd 1989/1633 = StInd 1989/1832 = StInd 1989/1833 = ÖStZ 1988, 279 [*weshalb widerrechtliche Schwarzverkäufe eines Mitunternehmers im Finanzstrafverfahren nur diesem Mitunternehmer anzulasten sind*]; VwGH 4.9.1992, 91/13/0021 – ÖJZ 1994/20 F = ÖStZB 1993, 360; VwGH 17.9.1992, 91/16/0093 – StInd 1992/2658 = StInd 1992/2707 = SWK 1993 R 22 = ÖStZB 1993, 189 [*wonach eine mögliche Steuerbefreiung im Finanzstrafverfahren berücksichtigt werden muss, auch wenn sie im Abgabenvorgang nicht geltend gemacht worden ist*]; VwGH 26.5.1993, 90/13/0155 – AnwBl 1993/4597 = ÖStZB 1994, 330; VwGH 29.9.1993, 89/13/0204 – ARD 4511/33/93 = ÖStZ 1994, 124 = ÖStZB 1994, 363 = SWK 1994 R 18; VwGH 28.4.1994, 93/16/0193 – ÖStZB 1995, 30; VwGH 18.12.1997, 97/16/0083, 0084 – RdW 1998, 306 = RdW 1998, 645 = ÖStZ 1998, 244 = ÖStZB 1998, 412).

Das rechtskräftige Strafgericht eines Landesgerichtes ist hingegen für die Finanzstrafbehörden hinsichtlich der Tatstände, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zusammensetzt, bindend. Ein vom Strafgericht abweichendes verwaltungsbehördliches Finanzstrafverfahren würde zu Lasten der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft und einer unzulässigen Kontrolle der Organe der Rechtsprechung durch die Verwaltung gleichkommen (so VwGH 5.9.1985, 85/16/0044 - REDOK 5178 = SWK 1986 R 17 = ÖJZ 1986/163 F = ÖJZ 1986/246 F = ÖStZB 1986, 288).

In der Zusammenfassung bedeutet dies, dass unterschiedliche Standards hinsichtlich der Beweiswürdigung im abgabenrechtlichen und im finanzstrafrechtlichen Verfahren betreffend ein und denselben Lebenssachverhalt bestehen, wobei aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen zwischen den in beiden Verfahren erzielten Beweisergebnissen keine Bindungswirkung besteht (wohl jedoch bestünde eine Bindung an die relevanten Sachverhaltsfeststellungen eines schuldig sprechenden Strafgerichtes). Sucht beispielsweise eine Schätzung in einem Abgabenvorgang die von mehreren Lösungsvarianten wahrscheinlichste, geht es im Finanzstrafverfahren darum, dem (bzw. den) Beschuldigten zweifelsfrei eine Abgabenverkürzung nachzuweisen, wobei überdies die Beweisführung sich auch auf die jeweilige Verschuldenskomponente zu erstrecken hat.

Das bedeutet aber auch, dass in einem Finanzstrafverfahren die kritiklose Übernahme eines völligen Nichtansatzes von Vorsteuern aus dem Abgabenvorgang (mit der dort gegebenen

Begründung, dass entsprechende Belege dem Prüfungsorgan nicht vorgelegt worden seinen) nicht zulässig sein wird, sondern vielmehr – falls nicht ausreichende, in der Rechtslage vorgesehene Gründe bewiesen werden können, welche die Nichtanerkennung eines Vorsteuerabzuges bewirken – gegebenenfalls die Vorsteuern ebenfalls im Schätzungswege zu ermitteln sind.

Eine Analyse der vorgelegten Akten sowie eines in diesem Zusammenhang eingesehenen Strafaktes des Landesgerichtes Salzburg zu GZ. 41 Hv 224/04d ergibt in objektiver Hinsicht folgenden Sachverhalt:

### 1997

In dem bereits erwähnten, mit 8. August 1997 datierten Fragebogen haben CP und GP für den ab 1. Juli 1997 gepachteten Reitstall für die zweite Jahreshälfte 1997 einen Umsatz von ATS 500.000,-- und einen Gewinn von ATS 125.000,--, für 1998 einen Umsatz von ATS 1.000.000,-- und einen Gewinn von ATS 250.000,-- in Aussicht gestellt.

Laut Buchungsabfrage vom 11. April 2005 wurden betreffend die Voranmeldungszeiträume Juli bis September 1997 Zahllasten in Höhe von ATS 7.544,--, ATS 8.527,-- und ATS 9.883,-- am 28. Oktober 1997, 13. November 1997 und 16. Jänner 1998 entrichtet. Weiters wurden die Zahllasten betreffend Oktober und November 1997 am 28. Jänner 1999 mit ATS 6.534,-- und ATS 4.380,-- bekanntgegeben (Finanzstrafakt GP, Bl. 2). Hinsichtlich Dezember 1997 wurde am 12. März 1998 eine Voranmeldung eingereicht, in welcher ein Umsatzsteuerguthaben von ATS 3.363,-- ausgewiesen war (Veranlagungsakt GesbR, Umsatzsteuerakt).

Anlässlich der UVA-Prüfung vom 4. Februar 1999 berechnete der Prüfer an Hand der vorgelegten Unterlagen für die Monate Juli bis Dezember 1997 eine Zahllast von insgesamt ATS 43.797,69. An Umsatz wurden lediglich ATS 322.076,67 festgestellt (Veranlagungsakt GesbR, Umsatzsteuerakt, Bericht vom 4. Februar 1999).

Gegen die diesbezüglichen Festsetzungsbescheide vom 15. Februar 1999 erhob der Steuerberater der GesbR, S, am 17. März 1999 Berufung mit der Begründung, dass die (bislang nicht berücksichtigten) Vorsteuern aus der vorgeschriebenen Pacht (des Reitstalles) und aus in der Beilage angeführten Rechnungen geltend gemacht werden, weshalb sich tatsächlich für die Monate Juli und August 1997 ein Guthaben von ATS 13.008,-- und für die

Monate September bis Dezember 1997 ein Guthaben von ATS 3.999,-- ergäbe (Veranlagungsakt GesbR, Umsatzsteuerakt).

Laut Berufungsvorentscheidung vom 30. März 2000 habe sich eine Zahllast betreffend Juli bis Dezember 1997 in Höhe von ATS 14.001,-- ergeben, da zwar die Vorsteuern aus den Pachtzahlungen, nicht aber aus den zwar angekündigten, aber nicht nachgereichten Rechnungen berücksichtigt wurden (Veranlagungsakt GesbR, Umsatzsteuerakt).

Die Jahressteuererklärungen für 1997 wurden von der GesbR trotz entsprechender Erinnerungen und Festsetzung einer Zwangsstrafe vorerst nicht eingereicht, weshalb die Jahresumsatzsteuer durch die Abgabenbehörde im Schätzungswege am 25. Juli 2000 festgesetzt wurde. Dabei wurden überraschenderweise auch die in der Berufungsvorentscheidung anerkannten Vorsteuern wieder gestrichen, sodass sich für 1997 eine Umsatzsteuerschuld von ATS 43.798,-- ergeben hat (Veranlagungsakt GesbR, Veranlagung 1997).

Im Zweifel zugunsten für die Beschuldigten kann – zumal aufgrund des eingetretenen Zeitablaufes – nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit ausgeschlossen werden, dass tatsächlich die von S errechneten Umsatzsteuerguthaben zutreffend gewesen sind.

Am 20. März 2002 wurde in einer nachgereichten Gewinnfeststellungserklärung durch S für 1997 ein Verlust von ATS 97.269,45 ausgewiesen (Veranlagungsakt GesbR, Veranlagung 1997).

Dieser Verlust hat nach der Schätzung des Betriebsprüfers L ATS 65.600,-- betragen (Finanzstrafakt CP, Bl. 69).

Nach der Berechnung des Verteidigers der Erstbeschuldigten sogar ATS 242.000,-- (Finanzstrafakt CP, Bl. 64).

## 1998

Für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 1998 wurden von der GesbR weder Vorauszahlungen an Umsatzsteuer entrichtet, noch entsprechende Voranmeldungen eingereicht (Buchungsabfrage vom 11. April 2005).

Anlässlich der UVA-Prüfung vom 4. Februar 1999 berechnete der Prüfer an Hand der vorgelegten Unterlagen für die Monate Jänner bis November 1998 eine Zahllast von insgesamt ATS 110.569,67. An Umsatz wurden lediglich ATS 732.498,04 festgestellt (Veranlagungsakt GesbR, Umsatzsteuerakt, Bericht vom 4. Februar 1999).

Gegen die diesbezüglichen Festsetzungsbescheide vom 15. Februar 1999 erhob der Steuerberater der GesbR, S, am 17. März 1999 Berufung mit der Begründung, dass die (bislang nicht berücksichtigten) Vorsteuern aus der vorgeschriebenen Pacht (des Reitstalles) und aus in der Beilage angeführten Rechnungen geltend gemacht werden, weshalb sich tatsächlich für die Monate Jänner bis August 1998 eine Zahllast von lediglich ATS 29.291,-- und für die Monate September bis November 1998 eine solche von lediglich ATS 15.870,-- ergäbe (Veranlagungsakt GesbR, Umsatzsteuerakt).

Laut Berufungsvorentscheidung vom 30. März 2000 habe sich eine Zahllast betreffend Jänner bis November 1998 in Höhe von ATS 50.977,-- bzw. ATS 51.235,-- ergeben, da zwar die Vorsteuern aus den Pachtzahlungen, nicht aber aus den zwar angekündigten, aber nicht nachgereichten Rechnungen berücksichtigt wurden (Veranlagungsakt GesbR, Umsatzsteuerakt).

Die Jahressteuererklärungen für 1998 wurden von der GesbR trotz entsprechender Erinnerungen und Festsetzung einer Zwangsstrafe nicht eingereicht, weshalb die Jahresumsatzsteuer durch die Abgabenbehörde im Schätzungswege am 12. September 2000 „griffweise“ mit ATS 140.000,-- (Umsatz ATS 700.000,--, aber Vorsteuern ATS 0,--) festgesetzt wurde (Veranlagungsakt GesbR, Veranlagung 1998).

Auch wurde ein Gewinn der GesbR von ATS 400.000,-- angenommen (Veranlagungsakt GesbR, Veranlagung 1998).

Nach der Schätzung des Betriebsprüfers L hat dieser Gewinn ATS 161.400,-- betragen (Finanzstrafakt CP, Bl. 69).

Nach der Berechnung des Verteidigers der Erstbeschuldigten war der GesbR für 1998 jedoch ein Verlust von ATS 242.000,-- entstanden (Finanzstrafakt CP, Bl. 64).

Im Veranlagungsakt betreffend die GesbR (Veranlagung 2000) findet sich eine Einnahmen-/Ausgaben-Prognose „für erstes volles Geschäftsjahr“ des S, der einen – offenbar zukünftigen – Verlust von ATS 490.767,24 schätzt, weiters eine Gewinn- und Verlustrechnung des

Steuerberaters für 1998 vom 22. März 2002, in welcher zwar ein Gewinn von ATS 235.507,74, jedoch ohne den jährlichen Pachtzins von netto ATS 298.000,-- (Berechnung Pachtzins siehe Arbeitsbogen UVA-Prüfung vom 26. April 2000) und ohne Abschreibungen ausgewiesen ist.

### 1999

Für die Voranmeldungszeiträume Jänner, Februar, April bis Dezember 1999 wurden von der GesbR weder Vorauszahlungen an Umsatzsteuer entrichtet, noch entsprechende Voranmeldungen eingereicht. Betreffend den Voranmeldungszeitraum März 1999 wurde am 18. Mai 1999 eine Zahllast von ATS 5.530,-- entrichtet (Buchungsabfrage vom 11. April 2005).

Anlässlich einer USt-Nachschau am 26. April 2000 zu ABNr. 204030/00 wurden dem Prüfer für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Juni 1999 Buchungsjournale, Buchhaltung, Belege und Umsatzsteuerauswertungen (des Steuerberaters) vorgelegt. Für die Monate Juli bis Oktober 1999 konnten die (nicht aufgebuchten) Kassa- und Bankbelege vorgelegt werden, für die Monate November und Dezember 1999 konnten keine Belege mehr vorgelegt werden. Nach Einsicht der Belege berechnete der Prüfer für die Monate Jänner bis Juni Zahllasten in Höhe von ATS 226,-- (01/99), ATS 4.652,-- (02/99), ATS 4.898,-- (03/99), ATS 6.036,-- (04/99), ATS 5.796,-- (05/99) und ATS 2.480,-- (06/99) sowie – wobei er nunmehr mangels Bezahlung [und mangels Ausweis der Umsatzsteuer im Pachtvertrag] Vorsteuern in Höhe von jeweils ATS 6.365,84 aus der betrieblichen Pacht nicht anerkannte – solche für die Monate Juli, August und Oktober 1999 in Höhe von ATS 11.146,-- (07/99), ATS 10.390,-- (08/99), ATS 11.528,-- (10/99). Für September 1999 berechnete der Prüfer ein Guthaben von ATS 1.493,--; hinsichtlich der Monate November und Dezember setzte der Prüfer im Schätzungswege jeweils ATS 12.600,-- fest (Arbeitsbogen, Bericht vom 26. April 2000). Am 23. Mai 2000 wurde daher die Jahresumsatzsteuerschuld für 1999 mit (vorläufig) ATS 64.496,-- festgesetzt (Veranlagungsakt GesbR, Veranlagung 1999).

Die Jahressteuererklärungen für 1998 wurden von der GesbR nicht eingereicht, weshalb die Abgabenbehörde im Schätzungswege am 27. September 2001 den Gewinn der Gesellschaft „griffweise“ mit ATS 500.000,-- angenommen hat (Veranlagungsakt GesbR, Veranlagung 1999).

Nach der Berechnung des Verteidigers der Erstbeschuldigten war der GesbR für 1999 jedoch ein Verlust von ATS 410.000,-- entstanden (Finanzstrafakt CP, Bl. 64).

Im Veranlagungsakt betreffend die GesbR (Veranlagung 2000) findet sich weiters eine Gewinn- und Verlustrechnung des Steuerberaters für 1999 vom 22. März 2002, in welcher ein Gewinn von ATS 317.437,71, jedoch ohne den jährlichen Pachtzins von netto ATS 298.000,-- (Berechnung Pachtzins siehe Arbeitsbogen UVA-Prüfung vom 26. April 2000) und ohne Abschreibungen, ausgewiesen ist.

## 2000

Für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2000 wurden von der GesbR weder Vorauszahlungen an Umsatzsteuer entrichtet, noch entsprechende Voranmeldungen eingereicht (Buchungsabfrage vom 11. April 2005).

Anlässlich einer USt-Nachschau am 26. April 2000 zu ABNr. 204030/00 konnten dem Prüfer für die Voranmeldungszeiträume Jänner und Februar 2000 keine Belege vorgelegt werden, weshalb er im Schätzungswege die Zahllast jeweils analog den Vormonaten mit ATS 12.600,-- festsetzte (Arbeitsbogen, Bericht vom 26. April 2000).

Anlässlich einer UVA-Prüfung für die Monate März bis November 2000 am 22. Jänner 2001 zu ABNr. 203019/01 konnten dem Prüfer betreffend März bis Mai 2000 ein Kassabuch, Bankauszüge und Belege vorgelegt werden, aus welchen dieser (wiederum ohne Ansatz von Vorsteuern aus Pachtforderungen) Zahllasten in Höhe von ATS 6.347,-- (03/00), ATS 10.790,- (04/00) und ATS 2.323,-- (05/00) ermittelte. Für die restlichen Monate schätzte der Prüfer Zahllasten in Höhe von jeweils ATS 12.000,-- (Arbeitsbogen, Bericht vom 22. Jänner 2001).

Laut Berechnung des Steuerberaters S vom 22. März 2002 hat sich für die GesbR zum 31. Mai 2000 ein Gewinn von ATS 114.764,61, jedoch ohne den vollen Anteil des jährlichen Pachtzinses von netto ATS 298.000,-- (Berechnung Pachtzins siehe Arbeitsbogen UVA-Prüfung vom 26. April 2000) und ohne Abschreibungen, ergeben (Veranlagungsakt GesbR, Veranlagung 2000).

Infolge Nichtabgabe der Jahressteuererklärungen wurde am 4. Dezember 2001 die Jahresumsatzsteuer für 2000 mit ATS 166.638,-- (bei einem Umsatz von ATS 880.000,-- und Vorsteuern von lediglich ATS 9.362,18) und ein angeblicher Gewinn der GesbR im Ausmaß von ATS 600.000,-- festgesetzt (Veranlagungsakt GesbR, Veranlagung 2000).

Nach der Berechnung des Verteidigers der Erstbeschuldigten war der GesbR für 2000 jedoch ein Verlust von ATS 410.000,-- entstanden (Finanzstrafakt CP, Bl. 64).



## 2001

Für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2001 wurden von der GesbR weder Vorauszahlungen an Umsatzsteuer entrichtet, noch entsprechende Voranmeldungen eingereicht (Buchungsabfrage vom 11. April 2005).

Anlässlich einer UVA-Prüfung, bei welcher keinerlei Unterlagen beigebracht wurden, erfolgte für die Monate Jänner bis Juli 2001 bei einer Bemessungsgrundlage von ATS 490.000,-- die Festsetzung einer Zahllast von ATS 98.000,-- (ohne Ansatz von Vorsteuern) (Arbeitsbogen zu ABNr. 203100/01, Bericht vom 20. September 2001).

Anlässlich einer weiteren UVA-Prüfung, bei welcher wiederum keinerlei Unterlagen vorgelegt wurden, erfolgte für die Monate September bis Dezember 2001 bei einer monatlichen Bemessungsgrundlage von netto ATS 62.500,-- die Festsetzung einer Zahllast von ATS 50.000,--, wiederum ohne Ansatz von Vorsteuern (Arbeitsbogen zu ABNr. 204034/02, Bericht vom 2. April 2002).

Am 10. Februar 2003 wurden vom steuerlichen Vertreter des GesbR, S, Erklärungen betreffend Umsatzsteuer und Gewinn für 2001 beim Finanzamt eingereicht, in welchen unter Hinweis, dass ihm noch keine Belege vorlägen und ein Teil derselben anscheinend bei dem erwähnten Hochwasser vernichtet worden seien, entsprechend den Schätzungen eine Zahllast von ATS 50.000,-- und weiters ein Gewinn von ATS 250.000,-- ausgewiesen waren. Die Einkünfte der GesbR wurden mit Bescheid vom 19. Februar 2003 antragsgemäß vorläufig festgesetzt (genannter Veranlagungsakt, lose Blätter).

## 2002

Für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2002 wurden von der GesbR weder Vorauszahlungen an Umsatzsteuer entrichtet, noch entsprechende Voranmeldungen eingereicht (Buchungsabfrage vom 11. April 2005).

Anlässlich einer UVA-Prüfung, bei welcher wiederum (siehe oben) keinerlei Unterlagen vorgelegt wurden, erfolgte für die Monate Jänner und Februar 2002 bei einer monatlichen Bemessungsgrundlage von netto ATS 62.500,-- die Festsetzung einer Zahllast von ATS 25.000,--, wiederum ohne Ansatz von Vorsteuern (Arbeitsbogen zu ABNr. 204034/02, Bericht vom 2. April 2002).

Anlässlich einer Besichtigung des Betriebes durch den Prüfer am 2. April 2002 anlässlich der UVA-Prüfung stellte dieser fest, dass der Reitstall über 22 Einstellboxen verfügte, von denen damals 19 mit Pferden belegt waren. In einem Anbau waren drei weitere Pferde ohne Verrechnung von Einstellkosten untergebracht, welche – so die Vermutung des Prüfers – als Schulpferde Verwendung fanden. Laut Auskunft von E würden monatlich von vier Reitlehrern ca. 100 Reitstunden gegeben, wobei eine Reitstunde brutto ATS 180,-- kostete (Arbeitsbogen zu ABNr. 204034/02, AV).

Anlässlich einer UVA-Prüfung am 12. und 13. September 2002 betreffend die Voranmeldungszeiträume März bis Juni 2002 konnten Belege schon deshalb nicht eingesehen werden, weil diese nach einer Überschwemmung des Betriebsgeländes noch nicht aufgetrocknet waren. Mangels Belegvorlage wurden keine Vorsteuern anerkannt mit Ausnahme der Vorsteuern aus dem Pachtaufwand in Höhe von ATS 4.966,06 (umgerechnet € 360,90). Für März bis Juli 2002 wurde eine Zahllast von insgesamt € 4.009,-- im Schätzungswege festgesetzt (Arbeitsbogen zu ABNr. 202050/02, Bericht vom 13. September 2002).

Im Rahmen einer weiteren USO-Prüfung am 18. März 2003 wurden neuerlich keine Unterlagen vorgelegt. Für die Voranmeldungszeiträume September bis Dezember 2002 wurde die Zahllast daher mit € 2.947,-- ermittelt, ohne dass Vorsteuern anerkannt wurden (nunmehr auch nicht hinsichtlich des Pachtzinses) (Arbeitsbogen zu ABNr. 203021/03, Bericht vom 18. März 2003).

## 2003

Für den Voranmeldungszeitraum Jänner 2003 wurde von der GesbR weder eine Vorauszahlung an Umsatzsteuer entrichtet, noch eine entsprechende Voranmeldung eingereicht (Buchungsabfrage vom 11. April 2005).

Im Rahmen der obgenannten USO-Prüfung vom 18. März 2003 wurden neuerlich keine Unterlagen vorgelegt. Bei einer Besichtigung des Betriebes stellte der Prüfer fest, dass 22 Einstellboxen genutzt wurden, wobei für 15 Boxen (angeblich) umsatzsteuerpflichtige Einnahmen erzielt würden. Laut E waren pro Box € 200,-- bzw. € 300,-- (bei drei Pferden) zu bezahlen. Für den Voranmeldungszeitraum Jänner 2003 wurde die Zahllast daher mit € 737,-- ermittelt, ohne dass Vorsteuern anerkannt wurden (nunmehr auch nicht hinsichtlich des Pachtzinses) (Arbeitsbogen zu ABNr. 203021/03, Bericht vom 18. März 2003).

Mit Beschluss des Landesgerichtes Salzburg vom 29. Juli 2004 wurde ein Konkursantrag der Gebietskrankenkasse vom 26. September 2003 über das Vermögen des GP mangels Kostendeckung abgewiesen; noch vorhandene verwertbare Fahrnis war bereits zuvor im Exekutionswege zugunsten der Gläubiger verwertet worden (siehe Kopie des Pfändungsprotokolles im Strafsakts des Landesgerichtes Salzburg, GZ 41 Hv 224/04d).

Im Kriminalpolizeilichen Aktenindex betreffend GP findet sich zu einer Eintragung der Bundespolizeidirektion Salzburg vom 21. Jänner 2002 der Zusatz „Pornovideo“ (Gerichtsakt, Bl. 13), was einen Hinweis auf eine weitere Erwerbsquelle des Zweitbeschuldigten bietet.

Anlässlich seiner Einvernahme als Verdächtiger vor der Bundespolizeidirektion Salzburg am 21. Oktober 2004 führte GP u.a. aus: Nach seiner Haftentlassung 1988 wäre er mit CP ständig im Reitstall X reiten gewesen, bis er sich 1997 entschlossen habe, den Reitstall zu übernehmen, wobei auf Anraten des damaligen Steuerberaters K eine GesbR gegründet wurde. Dabei sei er von seiner Mutter ab 1997 bis zu ihrem Tode im Jahr 2002 mit jährlich € 12.000,-- unterstützt worden. Er habe eigentlich keine Angestellten gehabt, lediglich ein Stallausmister sei zeitweilig bei ihm beschäftigt worden. Von Ende 2002 bis Frühjahr 2003 habe er E bei sich angestellt gehabt (Gerichtsakt, Bl. 89).

Auf die Frage nach dem Geschäftszweck des Unternehmens antwortete GP: Er habe einen Reitstall betrieben, wobei er Boxen vermietet und Reitunterricht anbot. Den Reitunterricht habe CP und E gegeben. E wäre praktisch immer da gewesen. Weil er ein Verhältnis mit ihr gehabt habe, habe er sie auch nicht bezahlt. Er lebe jetzt mit ihr in Lebensgemeinschaft (Gerichtsakt, Bl. 89).

Auf die Frage nach seiner Aufgabe im Unternehmen: Er sei eigentlich Mädchen für alles gewesen. Er habe durchschnittlich zehn Pferde eingestellt gehabt, welche gefüttert und gepflegt hätten werden müssen (Gerichtsakt, Bl. 91).

Auf die Frage, in welcher Höhe Gelder für den Unterhalt entnommen worden seien: Er habe kein Einkommen gehabt. Es sei praktisch nichts übrig geblieben. Er habe pro Einstellung eines Pferdes im Monat ca. € 200,-- erhalten. Alleine die Futterkosten hätten aber monatlich ca. € 150,-- bis € 180,-- betragen. Es war damit einfach kein Geld zu verdienen und er hätte eigentlich nur durch die finanzielle Unterstützung seiner Mutter über die Runden kommen können (Gerichtsakt, Bl. 91).

Er alleine wäre für die Buchführung verantwortlich gewesen. Er habe die Belegsammlung dem Steuerberater S übergeben, allerdings unvollständig. 1997 und 1998 sei die Buchhaltung vollständig geführt worden. 1999 wurde überhaupt keine Buchhaltung gemacht, in den Jahren 2000 bis 2002 unvollständig. Ein Teil der Belege sei nicht mehr vorhanden, da sie bei einem Hochwasser im Sommer 2002 vernichtet wurden. Damals sei der ganze Stall und auch das Büro überschwemmt worden (Gerichtsakt, Bl. 95).

Wie es von der Finanz- bzw. Ertragslage her gelaufen sei, habe er durch die Zahl der Einstellungen gesehen. Wenn er 12 oder 13 Einstellungen im Monat gehabt habe, wäre es ein bisschen besser gewesen. Aber sie hätten auch nur 5 Einstellungen (im Monat) gehabt. Eine große Reithalle hätten sie keine gehabt und in der Nachbarschaft sei die Konkurrenz gewachsen (Gerichtsakt, Bl. 95).

Ab 1998 habe er aufgrund der Zahlungsschwierigkeiten ständig Exekutionen gehabt. Wenn ihn seine Mutter nicht unterstützt hätte, wäre gar nichts gegangen. Der Reitstall sei im März 2003 geschlossen worden. Da seien ihm bei einer Versteigerung sein Auto und seine beiden Pferde weggenommen worden. Die Kundschaft habe sich nach dem Hochwasser verlaufen gehabt. Sie hätten nur noch 7 Einstellungen gehabt und auch keinen guten Ruf mehr, da er die Heubauern immer wieder zu spät bezahlt habe. Überdies habe er Alkoholprobleme gehabt (Gerichtsakt, Bl. 97).

Der seinerzeitige Reitstallbesitzer, bei welchem CP ein Pferd eingestellt gehabt hatte, habe ihnen das schmackhaft gemacht. „Wir haben uns [unseren] Traum erfüllt.“ Er hätte schon zu Beginn seiner Tätigkeit gut 1 Million ATS Schulden gehabt. Mit der „Bilanz“ (Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung), die ihm S gegeben habe, wäre es sich schon ausgegangen. Hinterher habe er erfahren, dass es Liebhaberei wäre. Der Reitstall habe ca. ein halbes Jahr kostendeckend funktioniert, dann wären regelmäßig Zuschüsse durch die Mutter nötig gewesen (Gerichtsakt, Protokoll Hauptverhandlung).

Mit Urteil des Landesgerichtes Salzburg vom 10. Jänner 2005, GZ. 41 Hv 224/04d, wurde GP u.a. wegen des Vergehens der grob fahrlässigen Beeinträchtigung von Gläubigerinteressen nach § 159 Abs.2 (Abs.5 Z.4) des Strafgesetzbuches (StGB) schuldig gesprochen und über ihn eine dreimonatige bedingte Freiheitsstrafe verhängt, weil er als Alleininhaber des Reitstalles X von Anfang 1998 bis März 2003 in Kenntnis seiner Zahlungsunfähigkeit grob fahrlässig die Befriedigung seiner Gläubiger dadurch teils vereitelt und teils geschmälert hat, dass er Geschäftsbücher und geschäftliche Aufzeichnungen in manchen Jahren überhaupt nicht, in

anderen Jahren derart lückenhaft und mangelhaft geführt hat, dass ein zeitnahe Überblick über seine wahre Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erheblich erschwert worden ist (Gerichtsakt, Bl. 114).

Anzumerken ist vorerst, dass – wie oben bereits ausgeführt – für Zwecke der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages gegebenenfalls auch entsprechende Vorsteuern im Schätzungswege zu berücksichtigen gewesen wären.

Weiters führt die wechselnde Behandlung des begehrten Vorsteuerabzuges aus den Pachtgebühren durch die Organwalter der Abgabenbehörde zu der Frage, ob denn den Beschuldigten eine wissentliche Verkürzung von Vorauszahlungen im Ausmaß des dieses Vorsteuerabzuges vorwerfbar wäre.

Bei dem Versuch, Klarheit über den wirtschaftlichen Erfolg der selbständigen Betätigung der Beschuldigten in Zusammenhang mit dem Reitstall X in O zu gewinnen, sind offensichtlich auch die Finanzstraßenbehörden gezwungen, sich des Instrumentes einer Schätzung in Bezug auf Einnahmen und Gewinn (bzw. Verlust) aus der spruchgegenständlichen Betätigung der Beschuldigten zu bedienen.

Dabei ist offensichtlich jene Gewinnermittlungs- bzw. Schätzungsmethode vorzuziehen, welche das realistischste Abbild des wirtschaftlichen Erfolges zu erzeugen vermag. Ob dabei in Form einer Einnahmen- /Ausgaben-Rechnung oder in Form eines Betriebsvermögensvergleiches nachträglich ein steuerliches Rechenwerk zu rekonstruieren ist, wird offenbar durch die vom Gesetz geforderte Gewinnermittlungsmethode und – soweit dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht eingeräumt ist – durch die Ausübung dieses Wahlrechtes determiniert.

Wird der Gewinn mittels Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs.3 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 ermittelt, können geschuldete Pachtzinse erst für jenes Wirtschaftsjahr als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, in welchem diese auch tatsächlich bezahlt worden sind. Wird der Gewinn mittels Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs.1 bzw. § 5 EStG 1988 ermittelt, ist hingegen der Zeitpunkt des Entstehens der Verbindlichkeit als betriebsvermögens- und damit gewinnmindernd relevant. Fraglich wäre allenfalls der Sonderfall, dass derartige Verbindlichkeiten von Anfang an nicht beglichen werden sollten: Wären sie faktisch auch für den Gläubiger nicht einbringlich und vermag

dieser keinen Zugriff auf vorhandene Betriebsmittel des Steuerpflichtigen zu erzielen, werden diese in wirtschaftlicher Hinsicht auch das Betriebsvermögen nicht belasten. Werden hingegen betriebliche Schulden aufgebaut, weil betrieblich geschuldete Pachtzinse nicht bezahlt werden (können), führte ein allfälliger späterer Erlass der Schulden zu einer Erhöhung des Betriebsvermögens und damit zu einem außerordentlichen späteren Ertrag. Welche Gewinnermittlungsmethode auch immer zur Anwendung gelangt, in einer periodenübergreifenden Gesamtbetrachtung sollte sich derselbe Gesamtgewinn aus der Betätigung des Steuerpflichtigen ergeben.

Im gegenständlichen Fall scheinen – siehe die obigen dargestellte Aktenanalyse – die globalen Gewinnschätzungen des Finanzamtes im Abgabenverfahren betreffend die GesbR für die Veranlagungsjahre 1998 bis 2000 jedenfalls überhöht ausgefallen zu sein.

Möglicherweise wird im Abgabenverfahren – falls noch relevant – der rechtliche Schluss zu ziehen sein, dass der oben dargestellte Betrieb des gegenständlichen Reitstalles in ertragssteuerlicher Hinsicht auf Dauer gesehen nicht geeignet gewesen ist, Gewinne zu erzielen und solcherart als Einkunftsquelle für CP und GP nicht in Betracht gekommen ist. In finanzstrafrechtlicher Hinsicht ist diese Fragestellung in ertragssteuerlicher Hinsicht jedoch ohne Relevanz, da den beiden Beschuldigten eine Verkürzung von Ertragssteuern ohnehin nicht vorgeworfen worden ist.

Bei gegebener Aktenlage kann mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit zu Gunsten der Beschuldigten nicht ausgeschlossen werden, dass richtigerweise u.a. nicht die obigen Gewinnschätzungen, sondern vielmehr die oben dargestellten Verlustschätzungen im Höchstausmaß den wirtschaftlichen Erfolg (besser: Misserfolg) in der Bewirtschaftung des Reitstalles zum Ausdruck bringen, also für 1997 ein Verlust von ATS 242.000,--, für 1998 ein Verlust von ATS 490.767,24, für 1999 ein Verlust von ATS 410.000,-- und für 2000 ein Verlust von ATS 410.000,-- zum Ansatz zu bringen wäre. Gleiches gilt offenbar in Anbetracht der gleichförmigen Betätigung im Vergleich zu den Vorjahren auch für 2001 und umso mehr in der Phase der betrieblichen Auflösung nach dem Hochwasser des Jahres 2002 bis zum völligen Aus im März 2003, wonach sich solcherart auch für die Jahre 2001 bis 2003 beträchtliche Verluste ergäben würden.

Hinsichtlich der vorgeworfenen Verkürzungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuern wird von den Beschuldigten im Finanzstrafverfahren eingewendet, dass auch in umsatzsteuerlicher Hinsicht Liebhaberei und damit tatsächlich – mangels Steuerbarkeit der von der GesbR bzw.

allenfalls von GP als Einzelunternehmer (vergleiche das bindende Urteil des Landesgerichtes vom 10. Jänner 2005) erbrachten Leistungen – keine derartigen Verkürzungen vorlägen.

Die in diesem Zusammenhang anzuwendenden abgabenrechtlichen Normen lauten:

Gemäß § 2 Abs.1 UStG 1994 ist Unternehmer diejenige Person bzw. diejenige Gesellschaft, welche(r) eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gemäß Abs.5 Z.2 leg.cit. gilt aber eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht als eine derartige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

Gemäß § 1 Abs.1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 18. Mai 1990 über das Vorliegen von Einkünften und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung), BGBl 33/1993, liegen (steuerbare) Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs.2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs.1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 1 Abs.2 der Verordnung ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder
3. [hier ohne Relevanz].

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs.4 ausgeschlossen sein [ohne Relevanz]. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 2 Abs.4 der Verordnung liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs.2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Gemäß § 3 Abs.1 der Verordnung ist unter Gesamtgewinn ist der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

Gemäß § 3 Abs.2 der Verordnung ist unter Gesamtüberschuss der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Gemäß § 6 der genannten Verordnung kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs.2 der Verordnung, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen (offenbar weil gemäß § 2 Abs.1 UStG 1994 eine umsatzsteuerbare Tätigkeit vorliegt im Falle einer nachhaltigen Betätigung zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt und daher die Anwendbarkeit der Begriffes einer Liebhaberei auf einen Kernbereich zu reduzieren ist).

Nach Ansicht des Berufungssenates kann sich Tierliebe, im konkreten Fall die emotionale Affinität zu Pferden, in dem Bestreben manifestieren, sich mit der Haltung von Pferden, deren Verpflegung, Betreuung und Bereitung zu beschäftigen. Dieser ansich der Freizeit zuzuordnende Umgang von „Pferdenarren“ mit Pferden mag nicht nur eigene, sondern auch fremde Tiere betreffen. Man könnte daher möglicherweise – als im Ergebnis vertretbare Rechtsansicht – tatsächlich zu der Ansicht gelangen, die Haltung von eigenen und fremden Pferden mittels eines gepachteten Reitstalles wäre eine Bewirtschaftung von



Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung (der Liebe zu Pferden) entsprechen.

Der Berufungssenat selbst ist hinsichtlich einer derartigen Auslegung eher skeptisch, da ja der Nähe zu den eingestellten Tieren der Umstand der Existenz der fremden Eigentümer entgegensteht und das Betreiben eines Pferdestalles im Wesentlichen doch ganz profan aus der Bereitstellung von Unterkunft und Verpflegung für die Tiere in geforderter Qualität besteht, also „niedrige“ Stalldienste angeboten werden, der „gehobene“ Umgang mit den Tieren aber im Idealfall den fremden Reitern zukommen würde. Das tägliche Schauffeln von Pferdemist mag eine solche Tierliebe rasch zum Erkalten bringen. Ein Pferde- bzw. Reitstall wird sich daher – so die Einschätzung der Verkehrsauffassung durch den Berufungssenat – eher nicht in einem besonderen Ausmaß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen.

Andererseits kann aber mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit im Zweifel zugunsten für die Beschuldigten nicht ausgeschlossen werden, dass tatsächlich auch steuerliche Fachleute eine derartige Rechtsansicht gegenüber ihren Klienten vertreten. Wenn also der Zweitbeschuldigte in der Berufungsverhandlung vorgebracht hat, dass bereits nach sechs Monaten, also ab Anfang des Jahres 1998 der Steuerberater K ihm gegenüber erklärt hätte, dass der gegenständliche, bereits vom Vorpächter als Voluptuarbetrieb geführte Reitstall „sowieso Liebhaberei werde“, und man ihm „durch die Blume“ gesagt hätte, im Falle einer betriebenen Liebhaberei existiere man für das Finanzamt nicht (in diesem Sinne der Zweitbeschuldigte bereits anlässlich seiner Befragung vor dem Spruchsenat am 19. September 2003, Finanzstrafakt CP, Bl. 39), da gebe es keine Umsatzsteuer, ist diese Behauptung des GP nicht mit Sicherheit widerlegbar.

Zwar verneinte der zeugenschaftlich am 12. Dezember 2003 vor dem Spruchsenat befragte K, dass er während seiner elfmonatigen Tätigkeit als Steuerberater der GesbR feststellen habe können, dass die Betätigung der Vorpächter (für welche er nicht als Steuerberater, sondern lediglich als Buchhalter tätig gewesen sei) als Liebhabereibetrieb behandelt worden sei (was eigentlich die Frage offenlässt, ob er es vorher feststellen hat können), sowie dass hinsichtlich der Tätigkeit der Beschuldigten von einer Liebhaberei die Rede gewesen wäre (Finanzstrafakt CP, Bl. 44).

Dazu existiert ein in der Ich-Form gehaltenes Vorbringen des S (als Verteidiger von CP) am 8. Juli 2003, wonach er als mögliche Ursache für die Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen angebe, dass am Anfang den Beschuldigten nicht ganz klar gewesen wäre, warum sie für ihren Reitstallbetrieb Steuern zahlen müssten. Die Beschuldigten wären nämlich der Ansicht gewesen, dass es sich bei ihrem Betrieb so wie bei dem ähnlich geführten und von ihnen übernommenen Vorgängerbetrieb um einen Liebhabereibetrieb handle. Nach der ersten UVA-Prüfung (also nach dem 4. Februar 1999) hätten die Beschuldigten über die (offenbar: Verpflichtung zur) Entrichtung der Umsatzsteuer Bescheid gewusst (Finanzstrafakt CP, Bl. 20).

Als Zeuge vernommen, präzisierte S, dass zu Beginn seiner Beratungstätigkeit (also ab Anfang 1999) Gespräche mit den Beschuldigten hinsichtlich einer Liebhaberei stattgefunden hätten, sich dann aber herauskristallisierte, dass der Betrieb eine Einnahmequelle darstellen sollte (Finanzstrafakt CP, Bl. 62).

Andererseits hat aber der Zweitbeschuldigte in der Berufungsverhandlung pointiert, aber durchaus überzeugend unter detaillierter Beschreibung von Begebenheiten dargelegt, dass seiner Erinnerung nach die Liebhabereiproblematik sehr wohl Gegenstand von Gesprächen zwischen ihm und S gewesen ist, S die Liebhaberei beim Finanzamt angeblich oft angesprochen habe und S ihm gegenüber erklärt habe, dass die Betätigung Liebhaberei sei.

Im Zweifel zugunsten für die Beschuldigten schließt daher der Berufungssenat nicht mit Sicherheit aus, dass CP und GP im strafrelevanten Zeitraum ab Mitte März 1998 der Ansicht gewesen sind, die Betätigung der GesbR (bzw. des Zweitbeschuldigten) stelle – zumal in Anbetracht der umfangreichen Verluste – Liebhaberei dar, weshalb sie in Wirklichkeit die abgabenrechtlichen Pflichten als Wahrnehmende der steuerlichen Interessen des Unternehmens nicht treffen würden, was sich allenfalls im Laufe der Zeit auch für die Abgabenbehörden noch herausstellen würde. In diesem Fall wären die Beschuldigten aber offenbar auch davon ausgegangen, dass der GesbR tatsächlich auch keine Verpflichtung zur Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen auferlegt wäre, weshalb der Nachweis einer vorsätzlichen Begehungsweise der Beschuldigten betreffend die vorgeworfenen Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen (und auch allenfalls einer versuchten Verkürzung an Jahresumsatzsteuern) im Zweifel nicht zu führen ist.

Eine bloß grob fahrlässige Vorgangsweise – wie sie auch dem Zweitbeschuldigten vor dem Landesgericht Salzburg vorgeworfen worden ist – erfüllt in Bezug auf eine Verkürzung von

Umsatzsteuervorauszahlungen bzw. auf allenfalls "versuchte" Verkürzungen an Jahresumsatzsteuern keinen finanzstrafrechtlich strafbaren Tatbestand.

Anders stellte sich die Situation hinsichtlich der ebenfalls den Beschuldigten zum Vorwurf gemachten vorsätzlich nicht erfolgten Vorlagen von Steuererklärungen betreffend die GesbR für die Veranlagungsjahre 1997 bis 2000 an die Abgabenbehörde dar: Gemäß § 133 Abs.1 BAO, zweiter Satz, ist zwar zur Einreichung von Abgabenerklärungen ferner verpflichtet, wer hiezu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird, wobei die Aufforderung auch durch Zusendung von Vordrucken der Abgabenerklärungen erfolgen kann. Solches wird auch nicht gegebenenfalls durch den Umstand eines bloßen Voluptuarbetriebes der angeblich Steuerpflichtigen außer Kraft gesetzt, ist steuerliches Basiswissen und auch einem Steuerberater in der Regel durchaus bekannt. Hat eine Kommunikation zwischen GP und S hinsichtlich der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschafter stattgefunden, wäre es mit einem noch viel höheren Grad unwahrscheinlich, dass etwa S die Beschuldigten von ihrer Erklärungspflicht gleichsam suspendiert hätte, weshalb verbleibende Zweifel – im Gegensatz zu dem Aspekt der Entrichtungspflicht von im Falle eines Liebhabereibetriebes nicht geschuldeter Umsatzsteuervorauszahlungen – eigentlich auszuschließen wären.

Das von derartigen Pflichtverletzungen letztbetroffene Veranlagungsjahr ist aber – nach dem Straferkenntnis des Erstsenaes – das Jahr 2000 gewesen. Wie oben dargestellt, sind bescheidmäßige Festsetzungen am 4. Dezember 2001 erfolgt: Spätestens anlässlich der Zustellung der diesbezüglichen Bescheide (offenbar am 7. Dezember 2001) war also die Unterlassung der Pflichterfüllung beendet, weshalb gemäß § 31 Abs.1 FinStrG zu diesem Zeitpunkt der Lauf der gemäß Abs.2 leg.cit. einjährigen Verjährungsfrist begonnen hat und zum Zeitpunkt der Einleitung der finanzstrafbehördlichen Untersuchungsverfahren am 11. Juni 2003 (Finanzstrafakten CP und GP, jeweils Bl. 15) bereits die Verjährung der Strafbarkeit wegen Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs.1 lit.a FinStrG eingetreten war.

Hinsichtlich der Erstbeschuldigten CP ist überdies auf die Verantwortung des Zweitbeschuldigten GP vor der Bundespolizeidirektion Salzburg bzw. dem Landesgericht Salzburg, sowie im Berufungsverfahren zu verweisen, in welcher GB seine Gattin von jeglicher abgabenrechtlicher Verantwortung hinsichtlich der GesbR zu entlasten versucht hat, mit dem Erfolg, dass er auch als Allein inhaber des Reitstalles X durch das Landesgericht schuldig gesprochen worden ist. Wenngleich die Bindung an das Strafurteil insofern noch nicht entscheidend ist (auch eine Pflichtverletzung als Wahrnehmende käme ja für CP in Betracht),

ist dies ein weiterer Aspekt, welcher für nicht mit Sicherheit ausräumbare Zweifel an einem Schuldspruch der CP Anlass gibt.

Es war daher spruchgemäß das gegenständliche Finanzstrafverfahren gegen beide Beschuldigte im Zweifel zu ihren Gunsten einzustellen.

### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht den Beschuldigten aber das Recht zu, gegen diesen Bescheid binnen sechs Wochen nach dessen Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und/oder beim Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof muss –abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt, einem Steuerberater oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 169 FinStrG wird zugleich dem Amtsbeauftragten das Recht der Erhebung einer Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingeräumt.

Salzburg, 19. Mai 2005

Der Vorsitzende:

HR Dr. Richard Tannert