

weitere GZ. RV/6300009/2016

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Salzburg 2 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Vorsitzenden Dr. Richard Tannert, den Richter Dr. Peter Meister und die fachkundigen Laienrichter Mag. Anton Möslinger-Gehmayr und Dr. Karl Penninger in der Finanzstrafsache gegen 1. A, geb. vvvvv, und 2. B, geb. wwww, beide Gastwirte, whft. XXX, vertreten durch Dr. Raimund Danner, Rechtsanwalt, Nonntaler Hauptstraße 46A, 5020 Salzburg, wegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehungen gemäß §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a F des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Amtsbeauftragten vom 17. März 2016 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde vom 14. Dezember 2015, StrNrn. 091/2008/00198-001 und 002, in der Sitzung am 23. Februar 2017 nach in Anwesenheit der Beschuldigten, ihres Verteidigers, des Amtsbeauftragten Hofrat Dr. Josef Inwinkl sowie im Beisein der Schriftführerin Sabine Hasenöhrl, durchgeföhrter mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde des Amtsbeauftragten wird teilweise stattgegeben und das im Übrigen unverändert bleibende Erkenntnis hinsichtlich des Faktums Hinterziehung von Umsatzsteuer betreffend das Veranlagungsjahr 2005 dahingehend abgeändert, dass es zu lauten hat:

A und B sind schuldig, es haben im Jahre 2006 im Amtsreich des Finanzamtes Salzburg-Stadt A als abgabepflichtige Unternehmerin bzw. B als deren vertrauter Mitarbeiter vorsätzlich im gemeinsamen Zusammenwirken unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend das Veranlagungsjahr 2005 im Abgabenverfahren betreffend A eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von € 837,51 bewirkt, indem sie im steuerlichen Rechenwerk und in der diesbezüglichen Umsatzsteuerjahreserklärung Erlöse aus Bareinkäufen beim Selbstabholungsgroßmarkt CCC nicht zum Ansatz gebracht haben, wobei es ihnen darauf angekommen ist, der Unternehmerin durch eine wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

A hat hiedurch eine gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a FinStrG idF BGBl 1994/681 begangen.

B hat hiedurch eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG in Form einer Beitragstätterschaft nach § 11 letzte Alt. FinStrG begangen.

Gemäß § 25 Abs. 1 FinStrG wird von der Verhängung einer Strafe abgesehen, aber A und B aus diesem Grunde eine Verwarnung erteilt.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde des Amtsbeauftragten als unbegründet abgewiesen.

III. Gegen diese Entscheidung ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Begründung

Mit Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des genannten Finanzamtes als Finanzstrafbehörde vom 14. Dezember 2015 wurde das gegen A und B unter den StrNrn. 091/2008/00198-001 und 002 anhängige Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes, die Genannten hätten vorsätzlich und im gemeinsamen Zusammenwirken im Amtsbereich des Finanzamtes Salzburg-Stadt unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 1999 bis 2005 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 15.432,30 (1999: von ATS umgerechnet auf € 2.092,11 + 2000: von ATS umgerechnet auf € 1.682,66 + 2001: € 1.749,74 + 2002: € 2.180,19 + 2003: € 3.655,88 + 2004: € 2.795,43 + 2005: € 1.276,29) und an Einkommensteuer (betreffend A) in Höhe von insgesamt € 5.216,51 (1999: von ATS umgerechnet € 3.411,33 + 2000: von ATS umgerechnet € 339,09 + 2001: € 225,72 + 2002: € 236,52 + 2003: € 380,20 + 2004: € 406,21 + 2005: € 217,44) bewirkt, indem sie Umsätze und Erlöse der Gastwirtschaft in Zusammenhang mit im Rechenwerk ebenfalls nicht erfassten Bareinkäufen bei der Firma CCC verheimlicht hätten, wobei es ihnen darauf angekommen wäre, sich durch wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, und hiedurch gewerbsmäßige Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 iVm § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen, im Zweifel zugunsten für die Beschuldigten gemäß § 136 [ergänze: Abs. 1] FinStrG eingestellt (Finanzstrafakt betreffend die beiden Beschuldigten, Bl. 260 ff.).

Seiner Entscheidung begründend hat der Spruchsenat wie folgt ausgeführt:

Nach der Stellungnahme des Amtsbeauftragten werde den Beschuldigten, die in Salzburg ein Gasthaus betreiben, vorgeworfen, in den Jahren 1999 bis 2005 Abgaben verkürzt zu haben, in dem sie neben den auf ihre Kundennummer" bei der Firma CCC lautenden „Rechnungseinkäufen" auch Bareinkäufe über sogenannte „Barverkaufsrechnungen" getätigt haben, die ebenfalls im Betrieb verwendet, nicht jedoch im Rechenwerk des Unternehmens (Gasthaus der Beschuldigten) aufgeschienen seien.

In der Praxis sei dies folgendermaßen abgelaufen: Wenn von Seiten des Kunden der Wunsch bestanden habe, eine offizielle Rechnung (mit Angabe des Namens des Rechnungsempfängers) und eine Barrechnung (ohne Nennung des Rechnungsempfängers) zu erhalten, habe die Banderfasserin die offizielle Kundenkarte entgegen genommen und darauf die Waren der offiziellen Rechnung eingescannt. Für die Barverkaufswaren habe die Banderfasserin eine eigene (der Firma CCC gehörende) Kundenkarte genommen und die Barverkaufswaren eingescannt. Die offizielle Kundenkarte und die Barverkaufskarte seien mit einer Klammer zusammengehängt und zur Kasse weitergegeben worden, wo die eigentliche Rechnungserstellung erfolgt sei. Von der Rechnungserstellerin seien die beiden Karten in zufälliger Reihenfolge eingescannt und die Rechnungen hintereinander ausgedruckt worden, wobei fortlaufende Rechnungsnummern vergeben worden seien. Bei dem beschriebenen Vorgang habe es zu einer „Verschränkung“ von Erfassungs- und Rechnungsnummer kommen können, weil die Reihenfolge des Einlesens der beiden Karten durch die Rechnungserstellerin zufällig erfolgt sei und sich nicht an der Reihenfolge des Einlesens am Förderband orientiert habe. Dadurch "seien die Rechnungen dieser Einkäufe in einer großen Häufigkeit in umgekehrter Reihenfolge des Einstellens gedruckt worden, sodass die Barverkaufsrechnung die Nummer vor der offiziellen Rechnung erhalten habe bzw. der Ablauf innerhalb der gleichen Minute oder 1 Minute später erfolgt und somit der Einkauf als zusammengehörig einzustufen sei. Dieser Vorgang sei auch in umgekehrter Reihenfolge möglich gewesen. Auf den CCC-Rechnungen seien die Banderfassungsnummer (Nummer des Förderbandes und laufende Nummer) und Rechnungsnummer wie im Folgenden beispielhaft dargestellt ausgewiesen worden, z.B. Bareinkauf mit ErfassungsNr. 0038/000027 und RechnungsNr. 0064/000098 und [damit zusammengehängend] [Einkauf mit] Rechnung ErfassungsNr. 0038/000028 und RechnungsNr. 0064/000097.

Die Zurechnung der Einkäufe an die Beschuldigten sei dergestalt erfolgt, dass die in Betracht kommenden offiziellen Rechnungen und die Barverkaufsrechnungen durch Systemprüfer aufgrund der angeführten Kriterien aus den CCC-Einkaufsdaten zusammengeführt worden seien.

In der Folge sei der Datenbestand der Barverkaufsrechnungen mit dem der offiziellen Rechnungen verglichen worden. Dabei habe sich gezeigt, dass gewisse Artikel sowohl in den offiziellen Rechnungen des Einkaufes [bei] der Firma CCC als auch in den Bareinkaufsrechnungen enthalten gewesen seien.

Auffallend sei gewesen, dass gewisse Produkte der offiziellen Rechnungen teilweise in gleicher Höhe oder innerhalb einer geringfügigen Bandbreite auch in den Bareinkaufsrechnungen der CCC vorgekommen seien. Dieses Merkmal sei im gesamten Zeitraum in gehäuftem Maße aufgeschiessen und es sei klar erkennbar, dass dieselben Produkte sowohl [jeweils] in der offiziellen Einkaufsrechnung der CCC, als auch [jeweils] in der Bareinkaufsrechnung eingekauft worden seien.

Aufgrund der Häufigkeit dieses Merkmals sei klar eine Verbindung der offiziellen Artikel mit den bar eingekauften Artikeln ersichtlich.

Die in Betracht kommenden Waren seien in Sparten (alkoholfrei Getränke, Küche, Milch, Spirituosen, Kaffee/Tee und Wein/Sekt) aufgeteilt und der Wareneinsatz laut Barverkaufsrechnungen ermittelt worden. Der Wareneinsatz sei dann mit den angegebenen Aufschlägen auf Verkaufserlöse hochgerechnet worden. Die so kalkulatorisch ermittelten Verkaufserlöse haben die Hinzurechnung gebildet.

Wenngleich einige der zugerechneten Produkte (insbesondere Fischprodukte) nicht bzw. nicht in dieser Auswahl auf der Speisekarte ausgewiesen gewesen wären, so schließe der Umstand, dass die bei CCC eingekauften Waren nicht auf der Speisekarte gestanden seien, den Verkauf an Kunden im Gasthaus nicht aus.

Die Beschuldigten bestritten, eine Abgabenhinterziehung begangen zu haben und verantworteten sich dahingehend, dass es richtig sei, dass einige Male zusammen mit den für die Firma getätigten Einkäufen auch Bareinkäufe stattgefunden hätten. Dies sei jedoch nur in dem Rahmen erfolgt, in dem die Beschuldigten für sich und Bekannte im privaten Umfang Käufe getätigt hätten. So seien nicht nur für die engere Familie, sondern auch für Schwester, Schwager bzw. Schwägerin sowie Bruder, Mutter und Schwiegermutter Bareinkäufe getätigt worden. Bisher sei ihnen immer ein „Eigenanteil“ zugestanden, der aufgrund eines Organisationsfehlers für die Jahre 2003 und 2004 nachzubessern sei. Dieser „Eigenanteil“ sei großteils durch die Bareinkäufe abgedeckt. Auch betreibe ein Freund der Beschuldigten eine Almhütte, wo private Feste ausgerichtet worden seien. Dort seien auch Waren und Getränke über Barkäufe geliefert worden. Dasselbe gelte für Veranstaltungen des Sport- und Sparvereins und sonstige Unterstützungen.

Die Zuordnungen durch die Betriebsprüfung seien nicht zu 100% den Beschuldigten zurechenbar. Es seien nur theoretische Zurechnungen der Privateinkäufe, welche nicht nachvollziehbar und auch nicht richtig seien. Insbesondere seien die Beschuldigten aufgrund eines, zwischen der D-Ges und der Erstbeschuldigten als Betriebsinhaberin des Gasthauses „E“ abgeschlossenen Kooperationsvertrages verpflichtet, ausschließlich die von der D-Ges gelieferten Produkte im Gastbetrieb zu verkaufen. Aufgrund dieses Kooperationsvertrages seien Rechnungen über Produkte wie Biere, Apfel- und sonstige Säfte, Mineral- und Sodawasser von der Zurechnung ausgeschlossen. Auch sei ausgeschlossen, dass diese Produkte überhaupt mit der Familie und dem Freundeskreis zusammenhängen.

Auch fänden sich unter den Zurechnungen zahlreiche Produkte, die niemals auf der Speisekarte des Gasthofes E stünden oder gestanden hätten, wie z.B. Pizzen, Garnelen, Shrimps sowie andere Fischprodukte. Zwar hätten die Beschuldigten diese Produkte gekauft, jedoch zu ihrem privaten Bedarf, weil sie bzw. ihre Familie viele Meeresfrüchte essen würden.

Nach den Erhebungen des Finanzamtes sowie dem durchgeföhrten Beweisverfahren werde folgender Sachverhalt festgestellt:

A wurde am vvvv in Salzburg geboren. Sie ist verheiratet und österreichische Staatsbürgerin. Das zentrale Finanzstrafregister weist keine Eintragungen auf. B wurde am www in Salzburg geboren. Er ist verheiratet und österreichischer Staatsbürger. Das zentrale Finanzstrafregister weist keine Eintragungen auf.

Die Beschuldigten betrieben bis zum Jahr 2011 gemeinsam ein Gasthaus mit Zimmervermietung in XXX das nunmehr lediglich als Hotelbetrieb mit Frühstück geführt wird. Beim Gasthaus handelt es sich um einen Familienbetrieb, in dem ausschließlich die Beschuldigten tätig und für den gesamten Ablauf zuständig sind. [Laut eigenen Angaben - noch ohne Berücksichtigung von Zuschätzungen - haben sie dabei bescheidene Gewinne in Höhe von € 21.777,94 (1999), € 13.192,37 (2000), € 14.064,37 (2001), € 13.661,24 (2002), € 12.756,96 (2003), € 13.161,48 (2004) und € 14.192,28 (2005) erzielt (Finanzstrafakt Bl. 47 bis 74).]

Mit 1. Februar 2001, 10. September 2001, 29. Oktober 2002, 18. April 2003, 13. Juli 2004, 1. Juli 2005 und 17. März 2006 wurden die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 1999 bis 2005 beim Finanzamt Salzburg-Stadt abgegeben.

Am 12. Juni 2001, 12. November 2001, 5. November 2002, 10. Juni 2003, 16. November 2004, 8. Juli 2005 und 28. März 2006 wurden die Umsatz- und Einkommensteuer 1999 bis 2005 erklärungsgemäß veranlagt.

Als gewerblich Tätige seien die Beschuldigten Inhaber einer CCC-Kundenkarte mit der Nummer ccxxx, lautend auf A „Gasthaus E“, die dazu berechtigt, österreichweit in den Food und Non-Food Selbstbedienungs-Großmärkten der Firma „CCCXX“ [kurz: CCC] umsatzsteuerfrei einzukaufen. [Anmerkung des Bundesfinanzgerichtes: Hier irrt der Spruchsenat: Umsatzsteuerfrei waren unternehmerische Einkäufe bei CCC nicht, es sei denn, es wären z.B. steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen im Sinne des Art. 7 Binnenmarktregelung, Anhang zu § 29 Abs. 8 UStG 1994, vorgelegen, wenn z.B. der Abnehmer (der Kunde der CCC), ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hatte, diesen Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat; wohl jedoch wurde damit geworben, dass die Waren zu Großhandelspreisen, also billiger als im Einzelhandel, abgegeben werden würden. - Zusätzlich ergab sich gerichtsbekannt aus einer Vielzahl an Finanzstrafverfahren eine bestimmte Attraktivität zur einfachen Handhabung von rechtswidrigen Steuervermeidungen der Kunden, indem eben im harten Wettbewerb - ohne einen vorsätzlichen Tatbeitrag den Verantwortlichen des Großhandelsbetriebes unterstellen zu wollen - bei der Rechnungslegung auch auf die diesbezüglichen Bedürfnisse der einkaufenden Gastwirte eingegangen wurde, siehe sogleich:] Bis ca. zum Jahr 2007 [und dem Eingreifen des Fiskus] hatten die Kunden die Möglichkeit, an der Kasse anzugeben, ob sie die Einkäufe auf ihre Kundenkarte buchen wollten, oder, ob sie eine Rechnung ohne Angabe des Rechnungsempfängers [dazugedacht: und damit bei einer zukünftigen Nachfrage des Finanzamt über die Höhe ihrer getätigten Einkäufe ohne Meldung der scheinbar ihnen nicht zuordnzbaren Bareinkäufe] wünschten.

Die Einkäufe bei der Firma CCC erledigte großteils der Zweitbeschuldigte, wobei er ausschließlich bei der CCC in Salzburg einkaufte. Neben den Einkäufen mit der Kundenkarte des Gasthauses E tätigte er auch Barkäufe. Von Zeit zu Zeit kaufte er auch Artikel, die Bekannte oder Verwandte bei ihm für deren persönlichen Bedarf in Auftrag gegeben hatten.

Es sei schon davon auszugehen, dass die Beschuldigten gelegentlich auch die über die sog. Barverkäufe bezogenen Waren im Betrieb verarbeitet und verwendet hätten.

Auffällig in diesem Zusammenhang sei insbesondere die vom Zeugen F, Betriebsprüfer, festgestellte Häufigkeit der Aufteilung offizieller Einkauf [zum korrespondierenden] Barverkauf in genauem Ausmaß 50 zu 50. Es sei jedoch nicht mehr feststellbar, in welchem Umfang genau dann eine derartige betriebliche Verwendung erfolgte. Ein Teil der auf diese Weise bezogenen Waren seien als „echte“ Privateinkäufe für Freunde, Bekannte usw. der Beschuldigten selbst erfolgt. Welche Waren hievon genau betroffen waren, lasse sich nicht mehr mit Sicherheit abgrenzen. Weiters sei davon auszugehen, dass ein Teil der vorgeworfenen Einkäufe nicht zwingend die Beschuldigten betreffen musste, sondern diese Einkäufe auch andere Personen betreffen konnten.

Gegen dieses Erkenntnis hat der Amtsbeauftragte innerhalb offener Frist am 17. März 2016 Beschwerde erhoben und unter Übernahme der beträchtlichen Reduzierungen im korrespondierenden Abgabenverfahren (Gesamtsumme USt neu € 12.346,49, Gesamtsumme ESt neu € 4.888,09) die Fällung von Schuldsprüchen und eine entsprechende Bestrafung der Gastwirte begehrt (Finanzstrafakt Bl. 264 ff).

Der Sachverhalt sei vom Spruchsenat unvollständig festgestellt worden.

Zudem widerspreche das angefochtene Erkenntnis der Aktenlage.

Der Meinung des Spruchsenates, dass das Ausmaß der Verkürzungen nicht feststellbar sei, sei entgegenzuhalten, dass in den Beschwerdeentscheidungen des Bundesfinanzgerichtes vom 13. Mai 2015, RV/6100595/2008 und RV/6100596/2008, betreffend die [strafrelevante] Umsatz- und Einkommensteuer 1999 bis 2005 genau dargestellt worden sei, in welcher Höhe die über Barverkäufe bezogenen Waren im Betrieb Verwendung gefunden hätten. Der zuständige Richter habe jeden einzelnen Wareneinkauf nochmals überprüft und den oben genannten Beschwerdeentscheidungen zugrunde gelegt. Die oben genannten Urteile seien dem Spruchsenat bekannt gewesen bzw. wären Teil des Finanzstrafaktes gewesen.

Auch sei das Erkenntnis des Spruchsenates in sich widersprüchlich: Einerseits bejahe der Spruchsenat, dass die Beschuldigten die über die Barverkäufe bezogenen Waren im Betrieb verarbeitet und verwendet hätten bzw. Schwarzeinkäufe getätigt hätten, andererseits würden mangels genauem Ausmaß der Schwarzeinkäufe die Beschuldigten freigesprochen, obwohl das Bundesfinanzgericht das genaue Ausmaß der Schwarzeinkäufe in seinen Beschwerdeentscheidungen festgestellt habe.

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

Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Unternehmer bzw. Abgabepflichtige (hier: die Beschuldigte A und ihr sie in ihren abgabenrechtlichen Pflichten unterstützende Ehegatte B) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg.cit. unter anderem Abgabenerklärungen, wozu - bei Vorliegen der rechtlichen Voraussetzungen - auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 21 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 hatte ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer auch jeweils 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) oder der auf den Voranmeldungszeitraum entfallende Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG 1994 bzw. § 16 UStG 1994 selbst zu berechnen war. Der Unternehmer hatte eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 wurde der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er gemäß § 134 Abs. 1 BAO bis Ende März des Folgejahres bzw. bei elektronischer Übermittlung bis Ende Juni des Folgejahres (Rechtslage ab Veranlagung 2003) entsprechende Steuererklärungen abzugeben hatte. Lediglich Kleinunternehmer (§ 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994), deren Umsätze im Veranlagungszeitraum € 7.500,00 (ab 2011: € 30.000,00) nicht überstiegen und die für den Veranlagungszeitraum keine Steuer zu entrichten hatten, waren gemäß § 21 Abs. 6 UStG 1994 von der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung befreit - hier nicht relevant.

Gleiches gilt gemäß § 42 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 auch auf für die erforderliche Veranlagung eines Abgabepflichtigen zur Einkommensteuer.

Dabei war ein unbeschränkt Steuerpflichtiger zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr verpflichtet, wenn er dazu aufgefordert worden war oder wenn bei Einkunftsarten iSd § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 EStG 1988 der Gewinn zumindest teilweise im Betriebsvermögensvergleich ermittelt worden ist oder sein Einkommen, in dem keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte enthalten waren, mehr als € 6.975,00 (Veranlagung bis 2003), € 8.887,00 (Veranlagung 2004) bzw. € 10.000,00 (Veranlagung 2005 bis 2008) betragen hat.

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG machte sich ein Unternehmer einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der genannten Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkte und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat. Dabei war gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg.cit. eine derartige Abgabenverkürzung bewirkt, wenn solche Selbstbemessungsabgaben ganz oder teilweise nicht (am Fälligkeitstag) entrichtet wurden.

Statt einer Hinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG machte sich eine derartige Person, bspw. die eine Gastwirtschaft betreibende Unternehmerin, einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig, wenn sie (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung der diesbezüglichen abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkte, indem sie beispielsweise im Falle der Kenntnis des Fiskus vom Abgabenanspruch - der Umstand, dass für ein Veranlagungsjahr gegenüber dem Pflichtigen ein Umsatzsteueranspruch entstanden ist, war dem Fiskus bekannt - die Festsetzung der Umsatzsteuer für das diesbezügliche Veranlagungsjahr mit einem zu niedrigen Betrag anstrehte und zu diesem Zwecke beispielsweise nur einen Teil der von ihr erzielten Erlöse bzw. Umsätze im steuerlichen Rechenwerk ihres Betriebes erfasste, lediglich Voranmeldungen für die einzelnen Voranmeldungszeiträume mit zu niedrigen Zahllisten der Abgabenbehörde übersandte und in der Folge ebenso eine Umsatzsteuerjahreserklärung der Abgabenbehörde übermittelte, in welcher - unter Außerachtlassung der "Schwarzumsätze" - nur ein Teil der Umsätze offengelegt waren, damit die Umsatzsteuer erklärungsgemäß mit einem zu niedrigen Betrag festgesetzt werde, was auch tatsächlich geschah (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG, erste Alternative).

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen zumindest versuchten 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, sowie ebenso eine solche von Vorbereitungshandlungen, welche für sich als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu bestrafen wären.

Gleiches gilt auch für die Hinterziehung von Einkommensteuer, wenn unrichtige Einkommensteuererklärungen beim Finanzamt eingereicht wurden, in welchen ein Teil der Erlöse - etwa korrespondierend mit dem Teil der verheimlichten Umsätze - gegenüber dem Fiskus gewollt verschwiegen werden.

Damit diese oben beschriebene Umsatz- bzw. Erlösverheimlichung nicht sofort bei der nächsten Betriebsprüfung zutage getreten ist, war es für einen solcherart abgabenunredlichen Gastwirt wohl auch zweckmäßig, nur - entsprechend der von ihm vorgenommenen Rohaufschläge auf seinen Wareneinkauf - einen Teil der betrieblich verwendeten Waren im (unvollständigen) steuerlichen Rechenwerk als deklarierten

Wareneinsatz zu verwenden, weil er andernfalls - nach Ausschöpfen der üblichen Ausflüchte - das spurlose Verschwinden des nicht für seine deklarierten Umsätze verwendeten Wareneinkaufes nicht erklären würde können. Um das Ganze nicht zu aufwendig zu machen, war es für den ein diesbezügliches Finanzvergehen planenden Unternehmer häufig am einfachsten, einfach regelmäßig einen bestimmten Anteil seiner Einkäufe auszuscheiden und sich dabei nicht auf ein einzelnes Produkt zu beschränken - mit dem Ergebnis, dass die Relationen der offengelegten Wareneinsätze im Verhältnis zu den Betriebserlösen unauffällig blieben.

Als Hindernis zur Verheimlichung dieser Warenein- und -verkäufe erwiesen sich dabei logischerweise auf den ersten Blick Kontrollmitteilungen aus Anlass von Betriebsprüfungen bei den Lieferanten des eine Abgabenhinterziehung planenden Unternehmers, wenn in diesen Mitteilungen der gesamte Umfang seines Wareneinkaufes erfasst worden wäre und somit ein einfacher Vergleich zwischen dem tatsächlichen Einkauf und dem erklärten Einkauf möglich gewesen wäre. Sehr beliebt war daher dem Vernehmen nach in diesen Kreisen das Angebot von Abholmärkten im Großhandel, diese Erfassung und Zuordnung des vollständigen Wareneinkaufes (wie sich später herausstellte: nur scheinbar) zu vermeiden, indem der abgabenunrechte Einkäufer einfach nach seiner Wahl einen Teil seines Wareneinkaufes als (vorgeblich anonymen) "Barverkauf" behandeln lassen konnte und für den Rest seines Einkaufes auch eine unverdächtige mehrwertsteuergerechte Eingangsrechnung erhielt, in welche die "Schwarzeinkäufe" ausgeblendet waren. Eine besondere konspirative und vorausschauende Planung war dafür nicht nötig, ist genügte die Bekanntgabe des Wunsches, eine solcherart gesplittete Rechnung zu erhalten, welcher in der Regel sofort beim Einkauf auch umgesetzt worden ist.

Bedingt vorsätzlich handelte dabei nach § 8 Abs. 1 FinStrG derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen wollte, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügte es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich gehalten und sich mit ihr abgefunden hat.

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

Absichtlich handelte gemäß § 5 Abs. 2 StGB ein Täter, wenn es ihm darauf angekommen ist, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt. Es ist dabei beispielsweise naheliegend, dass derjenige Finanzstratäter, der in Planung einer oben beschriebenen zukünftigen rechtswidrigen Abgabenvermeidung seine betrieblichen Wareneinkäufe splittet, einen Teil der Einkäufe als anonymen "Bareinkauf" erwirbt, diesen nicht in sein steuerliches Rechenwerk aufnimmt und, damit übereinstimmend, auch einen Teil seiner Erlöse bzw. Umsätze gegenüber dem Fiskus nicht offenlegt, diese Abgabenverkürzungen auch absichtlich herbeiführen will.

Hätte nun - bezogen auf den gegenständlichen Fall - der Finanzstrftäter dabei auch einen einheitlichen, auf einen Gesamterfolg der Taten, hier also die fortlaufende Verkürzung von Umsatz- und Einkommensteuer der Veranlagungsjahre ab 1999, in seinen wesentlichen Grundrisse gerichteten Vorsatz entwickelt und bildeten die einzelnen Tathandlungen in Anbetracht von Zeit, Ort, Gegenstand und Art der deliktischen Angriffe eine Einheit, läge aufgrund des Fortsetzungszusammenhangs ein fortgesetztes Delikt vor, bei welchem insbesondere die Rechtslage zum Zeitpunkt der Begehung des letzten Teilstuks von Bedeutung wäre.

Von Relevanz wäre dies hier konkret für den Eintritt einer absoluten Verjährung nach § 31 Abs. 5 FinStrG (siehe dazu z.B. *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I<sup>4</sup> § 31 Judikate ab 35).

In seiner rechtlichen Beurteilung des strafrelevanten Sachverhaltes stützt sich der Amtsbeauftragte in seiner Stellungnahme vom 6. März 2015 an den Spruchsenat zur Begründung eines noch aufrechten Strafanpruches auf dieses Rechtsinstitut des fortgesetzten Deliktes, welches vom Verwaltungsgerichtshof nach wie vor als zeitgemäß angesehen wird (vgl. VwGH 15.9.2006, 2004/04/0185; VwGH 24.9.2014, Ra 2014/03/0023; VwGH 23.3.2016, Ra 2016/02/0031; etc), vom Obersten Gerichtshof aber nach der Einführung der Rechtsfigur der tatbestandlichen Handlungseinheit aufgegeben wurde (vgl. z.B. OGH 11.4.2007, 13 Os 1/07g; - abschwächend dazu und noch immer relevant: UFS 27.10.2004, FSrv/0048-L/04).

Folgte man der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes und läge als Ergebnis einer Beweiswürdigung solcherart tatsächlich ein fortgesetztes Delikt vor, ergäbe sich eine strafrelevante Handlungseinheit (nicht zu verwechseln mit der "tatbestandlichen Handlungseinheit" des Obersten Gerichtshofes), welche in rechtlicher Hinsicht nach ihrem letzten Teilstuks, also - gegebenenfalls - nach einer gewerbsmäßigen Hinterziehung von Umsatz- und Einkommensteuer betreffend das Veranlagungsjahr 2005, zu beurteilen wäre. Diese rechtliche Beurteilung beinhaltete, wie eben erwähnt, auch die Frage, ob etwa - auch unter Anwendung des Günstigkeitsvergleiches nach § 4 Abs. 2 FinStrG - bereits eine finanzstrafrechtliche Verjährung der Verfehlung nach § 31 FinStrG eingetreten wäre.

Zur Verjährung der Strafbarkeit bestimmt das FinStrG in der am 28. März 2006 geltenden Fassung:

*§ 31. (1) Die Strafbarkeit eines Finanzvergehens erlischt durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.*

*(2) Die Verjährungsfrist beträgt für Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr, für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.*

(3) Begeht der Täter während der Verjährungsfrist neuerlich ein Finanzvergehen, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist. Dies gilt nicht für fahrlässig begangene Finanzvergehen und für Finanzvergehen, auf die § 25 anzuwenden ist.

(4) In die Verjährungsfrist werden nicht eingerechnet:

- a) die Zeit, während der nach einer gesetzlichen Vorschrift die Verfolgung nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden kann;
- b) die Zeit, während der wegen der Tat gegen den Täter ein Strafverfahren bei Gericht oder bei einer Finanzstrafbehörde anhängig ist;
- c) die Zeit, während der bezüglich des Finanzstrafverfahrens oder der mit diesem im Zusammenhang stehenden Abgaben- oder Monopolverfahren ein Verfahren beim Verfassungsgerichtshof oder beim Verwaltungsgerichtshof anhängig ist;
- d) [ohne Relevanz].

(5) Bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre und gegebenenfalls die in Abs. 4 lit. c genannte Zeit verstrichen sind.

(6) Die Bestimmungen der Abs. 1 bis 5 gelten dem Sinne nach auch für die Nebenbeteiligten (§ 76) und für das selbständige Verfahren (§§ 148 und 243).

In den wesentlichen Punkten gleichlautend formuliert das FinStrG am Tag der Fällung des Spruchsenatserkenntnisses (am 14. Dezember 2015):

§ 31. (1) Die Strafbarkeit eines Finanzvergehens erlischt durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt für Finanzordnungswidrigkeiten nach §§ 49 und 49a drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr und für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.

(3) Begeht der Täter während der Verjährungsfrist ein vorsätzliches Finanzvergehen, auf das § 25 oder § 191 StPO nicht anzuwenden ist, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist.

(4) In die Verjährungsfrist werden nicht eingerechnet:

- a) die Zeit, während der nach einer gesetzlichen Vorschrift die Verfolgung nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden kann;
- b) die Zeit, während der wegen der Tat gegen den Täter ein Strafverfahren bei der Staatsanwaltschaft, bei Gericht, bei einer Finanzstrafbehörde oder beim Bundesfinanzgericht geführt wird;

c) die Zeit von der Einbringung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof bezüglich des Finanzstrafverfahrens oder der mit diesem im Zusammenhang stehenden Abgaben- oder Monopolverfahren bis zur deren Erledigung;

d) [ohne Relevanz].

(5) Bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre und gegebenenfalls die in Abs. 4 lit. c genannte Zeit verstrichen sind. Bei Finanzvergehen nach § 49a FinStrG erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn dieser Zeitraum ab dem Ende der Anzeigefrist gemäß § 121a Abs. 4 BAO oder der Mitteilungsfrist nach § 109b Abs. 6 EStG 1988 verstrichen ist.

Gewerbsmäßig begeht jemand derartige Abgabenhinterziehungen, wenn es ihm darauf ankommt, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (§ 38 Abs. 1 lit. a FinStrG idFd BGBl 1994/681 bzw. § 38 Abs. 1 FinStrG idFd BGBl I 2012/112). Ein bloßer Beitragstäter, der sich nicht selbst bereichern will, erfüllt diese Qualifikation nicht.

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG haben die Finanzstrafbehörden - und gemäß § 157 FinStrG auch das Bundesfinanzgericht - unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht; bestehen Zweifel, so darf die Sache nicht zum Nachteil des Beschuldigten angenommen werden. Dabei ist der Nachweis nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch hinsichtlich der subjektiven Tatseite zu führen. Bleiben Zweifel bestehen, sind diese zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

Auch in einem Finanzstrafverfahren hat die Behörde (hier die Finanzstrafbehörde) durchaus die Bemessungsgrundlagen für die Berechnung der verkürzten Abgaben zu schätzen, wenn mit anderen Beweismethoden der von den Finanzstrafstättern verdunkelte Sachverhalt nicht erhellt werden kann. Andernfalls ginge gerade derjenige Täter straffrei, der vorausschauend z.B. auch sein steuerliches Rechenwerk so manipuliert hat, dass an Hand dessen der konkrete Betrag an verheimlicht gewesenen Abgabenansprüchen nicht ermittelt werden könnte. Anders als im Abgabenverfahren trägt jedoch die Finanzstrafbehörde die Beweislast für die Schätzung (vgl zuletzt VwGH 22.10.2015, Ro 2015/16/0029). Dabei müssen auch hinsichtlich der Höhe der Verkürzungen allfällige Einwendungen der Beschuldigten insoweit berücksichtigt werden, als etwa verbleibende Bedenken so unwahrscheinlich sind, dass sie nach menschlichem Ermessen ausgeschlossen werden können (in diesem Sinne z.B. VwGH 17.10.2012, 2009/16/0190).

Ein genauer mathematischer Nachweis (welcher durch Finanzstrafstäter durch Beweismittelvernichtung in der Regel verunmöglich wird) der einzelnen Verkürzungen ist jedoch nicht erforderlich, andernfalls wäre es ja auch keine Schätzung, sondern eine Berechnung. Ein geeignetes Mittel zur ausreichenden Bedachtnahme auf Einwendungen des Beschuldigten zur vom Betriebsprüfer im Abgabenverfahren vorgenommenen

Zuschätzungen kann es daher sein, von den solcherart ermittelten Beträgen entsprechend ausreichende Abschläge vorzunehmen.

Bei der Wahl der Ermittlungsmethoden ist dabei im Übrigen immer auch Bedacht zu nehmen auf die Zwecke eines Finanzstrafverfahrens, welches gemäß § 57 Abs. 6 FinStrG zügig und ohne unnötige Verzögerung durchzuführen und innerhalb angemessener Frist zu beenden ist. Es kann daher durchaus die bessere Wahl sein, anstelle einer detaillierten, aber äußerst zeitaufwendigen Ermittlung vorab ein Finanzstrafverfahren (im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten) bereits mit großzügigen Abschlägen von den Verkürzungsbeträgen zu beenden, anstatt im nachhinein - allenfalls nach Eintritt der Verjährung der Strafbarkeit - die exakten (höheren) Verkürzungsbeträge zu kennen.

Den vorgelegten Akten in Verbindung mit einer Abfrage des Abgabenkontos zu StNr. xxxx ist nun folgender Sachverhalt zu entnehmen:

Die im gegenständlichen Fall relevanten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen betreffend die Veranlagungsjahre 1999 bis 2005, in welchen die Schwarzumsätze und -erlöse verheimlicht worden sein sollen, wurden am 1. Februar 2001 (1999), am 10. September 2001 (2000), am 29. Oktober 2002 (2001), am 18. April 2003 (2002), am 13. Juli 2004 (2003), am 1. Juli 2005 (2004) und am 17. März 2006 (2005) eingereicht (Finanzstrafakt Bl. 8 ff) und jeweils auch als Grundlage für eine erklärungsgemäße - wohl zu niedrige - Festsetzung der Abgaben am 12. Juni 2001 (1999), am 12. November 2001 (2000), am 5. November 2002 (2001), am 10. Juni 2003 (2002), am 16. November 2004 (2003), am 8. Juli 2005 (2004) und am 28. März 2006 (2005) verwendet (Kontoabfrage; Finanzstrafakt Bl. 19 ff). Unter Bedachtnahme auf einen Postweg von etwa drei Arbeitstagen wäre solcherart der deliktische Erfolg in Form des Wirksamwerdens der angestrebten zu niedrigen Abgabenfestsetzungen am 15. Juni 2001 (1999), am 15. November 2001 (2000), am 8. November 2002 (2001), am 13. Juni 2003 (2002), am 19. November 2004 (2003), am 13. Juli 2005 (2004) und am 31. März 2006 (2005) eingetreten.

Anhaltspunkte, dass diese Bescheide nicht zugestellt und daher nicht wirksam geworden wären, sohin also der angestrebte Verkürzungserfolg nicht eingetreten wäre, sind der Aktenlage nicht zu entnehmen. Das Vorbringen des Amtsbeauftragten im Einleitungsbescheid vom 27. Juni 2011, wonach betreffend das Veranlagungsjahr 2005 nur versuchte gewerbsmäßige Hinterziehungen vorzuwerfen wären, ist insofern unzutreffend und wurde auch in seiner Stellungnahme an den Spruchsenat vom 6. März 2015 nicht mehr aufrecht erhalten (Finanzstrafakt Bl. 199 ff).

Tatsächlich nun ergibt sich bereits aus den Feststellungen der Betriebsprüfung zu den Bareinkäufen (Einkäufe erfasst jeweils vom selben Band, zeitliche Nähe der Erfassung, auftretende Verschränkungen zwischen Erfassungsnummer und Rechnungsnummer, festgestellte Produktidentitäten, Bericht vom 16. Mai 2008, Finanzstrafakt Bl. 75 ff) in Verbindung mit der Zeugenaussage F (Finanzstrafakt Bl. 246 ff) zweifelsfrei trotz der Vernichtung der "Barverkaufrechnungen" durch die Beschuldigten, dass A und B beim

Selbstbedienungsgroßmarkt der CCC in Salzburg im finanzstrafrechtlich relevanten Zeitraum im Wege der obigen beschriebenen "Bareinkäufe" umfangreich Waren eingekauft haben, welche von ihrer Art her in ihrer Gastwirtschaft grundsätzlich Verwendung gefunden haben bzw. haben könnten.

Da den Einwendungen, die solcherart eingekauften Waren wären ausnahmslos lediglich für private Zwecke in der Familie, im Freundeskreis, für den Sparverein im Gasthaus, für eine Hütte im Freundeskreis, für Feiern mit dem Schicloud, für diverse Feiern zu Anlässen wie Geburtstage, Sonnwend, Silvester, Polterabend, Kinderfeiern etc. verwendet worden, vom Prüfer mangels schriftlicher Nachweise kein Glauben geschenkt worden war, wurden diese Waren von der Abgabenbehörde als im Rechenwerk nicht erfasster Wareneinsatz gewertet, welcher für ebenfalls verheimlichte Schwarzumsätze in der Gastwirtschaft verwendet worden seien (BP-Bericht zu ABNrX, Tz. 3, Finanzstrafakt Bl. 78); andere offensichtlich für private Zecke bestimmte Einkäufe wie Schuhe, Schokolade, Babykleidung, Damenbekleidung, Bratpfanne etc. wurden von vornherein ausgeschieden (Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 29. August 2008, Finanzstrafakt Bl. 193).

Es erscheint nicht außerhalb der Lebenserfahrung, dass Gastwirte Waren, die normalerweise in ihrem Betrieb Verwendung finden, im untergeordnetem Ausmaß auch für private Zwecke erwerben. Es ist auch naheliegend, dass aus dem Bekanntenkreis Personenandrängen, welche von preiswerten Angeboten im CCC-Sortiment auch als Privatpersonen partizipieren wollen. Den diesbezüglichen Einwendungen der Beschuldigten kommt daher - zumindest im Zweifel zu ihren Gunsten - grundsätzlich Berechtigung zu - offen bleibt vorerst, in welchem Ausmaß.

Andererseits ist es sehr unwahrscheinlich, dass bei solcherart privat veranlassten Einkäufen unter Verwendung von "Barverkaufsrechnungen" neben den "offiziellen" betrieblichen Einkäufen sich für dieselben Tage auch immer wieder Rechnungskonstellationen ergeben haben, wonach auf wundersamste Weise typisch in der Gastwirtschaft nach Art und Menge verwendete Produkte "privat" und "betrieblich" eingekauft wurden und - so ein Zufall (!) - auch tatsächlich in gleichen oder fast gleichen Mengen: Z.B. stichprobenweise 1999: 1 kg Maroni-Püree jeweils betrieblich und privat, 1 kg Beeren-Cocktail jeweils betrieblich und privat, 1 kg Forellen-Filet jeweils betrieblich und privat, 2x 20 x 100g Mohr im Hemd jeweils betrieblich und privat, 2 kg Schollen-Filet jeweils betrieblich und privat, 2 kg Schollen-Filet jeweils betrieblich und privat, 5 Liter Vanille-Eis jeweils betrieblich und privat, 3 Großpackungen Camembert jeweils betrieblich und privat, 1 Großpackung Camembert Gourmet jeweils betrieblich und privat, 2 x 900g Tiramisu, 5 ungespickte argentinische Hasenkeulen 3,6 kg bzw. 3,875 kg jeweils betrieblich und privat, vakuumverpackte argentinische Rinderfilets 1,47 kg bzw. 1,63 kg jeweils betrieblich und privat, 900g argentinischer Roastbeef 3,5 kg bzw. 3 kg jeweils betrieblich und privat, Beiried lang vakuumverpackt, 5,23 Kg bzw. 4,98 kg jeweils betrieblich und privat, Frankfurter und Debrziner 5,03 kg bzw. 5 kg jeweils betrieblich und privat, Hirschkalbrücken 5,26 kg bzw. 6,16 kg jeweils betrieblich und privat, Hirschkeule ohne Knochen 6,98 kg bzw. 7,81 kg jeweils betrieblich und privat, Hirschrücken Filet 3,13

kg bzw. 2,56 kg jeweils betrieblich und privat, Hirschrücken Filet 5,38 kg bzw. 5,97 kg jeweils betrieblich und privat, 2 x Kalbschulter dick vakuumverpackt 3,56 kg bzw. 3,56 kg jeweils betrieblich und privat, 2 x ausgelöstes Karree 8,15 kg bzw. 7,67 kg jeweils betrieblich und privat, Karree ohne Knochen vakuumverpackt 26,67 kg bzw. 27,15 kg jeweils betrieblich und privat, Karree ohne Knochen vakuumverpackt 34,4 kg bzw. 35,42 kg jeweils betrieblich und privat, Karree ohne Knochen vakuumverpackt 19,11 kg bzw. 11,4 kg jeweils betrieblich und privat, Karree ohne Knochen 17,74 kg bzw. 18,6 kg jeweils betrieblich und privat, Karre und Schopf abgezogen 11,98 kg bzw. 9,15 kg jeweils betrieblich und privat, Karreerose ganz vakuumverpackt 2,46 kg bzw. 2,78 kg jeweils betrieblich und privat, Putenbrust vakuumverpackt 4,48 kg bzw. 4,07 kg jeweils betrieblich und privat, Putenbrust vakuumverpackt 5,65 kg bzw. 5,84 kg jeweils betrieblich und privat, Putenbrust FL. Sonnenld 4,01 kg bzw. 4,2 kg jeweils betrieblich und privat, Putenbrust FL. Sonnenld 8,86 kg bzw. 5,82 kg jeweils betrieblich und privat, Putenbrust FL. Sonnenld 19,44 kg bzw. 18,27 kg jeweils betrieblich und privat, 2 Rehkeulen mit Knochen 4,21 kg bzw. 3,9 kg jeweils betrieblich und privat, 8 Rehkeulen mit Knochen 8,72 kg bzw. 7,53 kg jeweils betrieblich und privat, Schopfkarree ausgelöst vakuumverpackt 10,98 kg bzw. 12,13 kg jeweils betrieblich und privat, Schopf ohne Knochen vakuumverpackt 3,12 kg bzw. 2,94 kg jeweils betrieblich und privat, Schopf ohne Knochen 10,33 kg bzw. 8,03 kg jeweils betrieblich und privat, Schopfbraten vakuumverpackt 4,68 kg bzw. 2,36 kg jeweils betrieblich und privat, Stierbeiried vakuumverpackt 3,27 kg bzw. 3,23 kg jeweils betrieblich und privat, Stierlungenbraten vakuumverpackt 2,72 kg bzw. 2,7 kg jeweils betrieblich und privat, Rindsfilet 3,47 kg bzw. 1,66 kg jeweils betrieblich und privat, Rindsfilet 2,11 kg bzw. 2,09 kg jeweils betrieblich und privat, Roastbeef 14,59 kg bzw. 16,03 kg jeweils betrieblich und privat, Wildschwein-Rollbraten 5,68 kg bzw. 6,48 kg jeweils betrieblich und privat, Wildschwein-Rücken 8,24 kg bzw. 4,66 kg jeweils betrieblich und privat; in ähnlicher Weise fortlaufend 2000 und Folgejahre (Zusammenstellung des Betriebsprüfers, Finanzstrafakt Bl. 195 ff).

Den Beschuldigten steht es frei, sich "schweigend" zu verantworten oder Darstellungen jeglicher Art zum strafrelevanten Sachverhalt abzugeben, wie es ihnen beliebt, jedoch unterliegt ihr Vorbringen der freien Beweiswürdigung.

Wollten hypothetisch Finanzstrafäter, wie im gegenständlichen Fall in einem Kreis von Angehörigen und Freunden vernetzt, welche tatsächlich die Finanzvergehen, wie ihnen in den Einleitungsbescheiden vorgeworfen, begangen haben, zu ihrer Entlastung nicht der Wahrheit entsprechende Vorgänge erfinden, würden sie sich wohl in etwa so verhalten haben wie die Beschuldigten und die verfahrensgegenständlichen Behauptungen aufgestellt haben.

Für ihre Entlastung sprechen G, der Schwager von B (welcher aber Zugriff zu einer weiteren CCC-Karte hatte, Finanzstrafakt Bl. 105), H, ein Freund der Beschuldigten und Veranstalter von Festen einer Hüttingemeinschaft (welcher aber nicht bestätigen kann, dass die dabei verwendeten Waren bei CCC eingekauft worden wären, und außerdem die Fleischwaren nicht gefroren und nicht vakuumverpackt erhalten haben

will, Finanzstrafakt Bl. 108), I, eine Cousine von B (welche zwar Fleisch und Wild bei den Beschuldigten erworben haben will, aber erst durch die Zeugenladung erfahren hat, dass B bei CCC einkauft; das Wild wäre vakuumverpackt gewesen, nicht aber das Fleisch, Finanzstrafakt Bl. 111). Irgendwelche schriftlichen Belege oder dergleichen konnten jedoch nicht beigebracht werden (Finanzstrafakt).

Als Ergebnis zeichnet sich somit ab, dass für Zwecke des Finanzstrafverfahrens ein Teil der verfahrensgegenständlichen Einkäufe mittels "Barverkaufsrechnungen" im Zweifel wohl als privat veranlasst anzusehen sind, ein wesentlicher Teil aber als tatsächlich betrieblich veranlasst zu werten ist.

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens im korrespondierenden Steuerverfahren zu RV/6100595/2008 und RV/6100596/2008 wurden nun die einzelnen Bareinkäufe der Beschuldigten im Detail analysiert und - aufgeschlüsselt auf jeweils mehr als 1000 Seiten - damit im Zusammenhang stehende konkrete Einwendungen zu den einzelnen Einkäufen auf ihre Stichhaltigkeit überprüft.

Sinnhaften Einwänden wurde entsprochen, lebensfremden oder ins Leere gehenden (weil den Sachverhalt nicht treffenden) Einwänden nicht.

Der Finanzstrafsenat Salzburg 2 des Bundesfinanzgerichtes teilt in eigenständiger Nachvollziehung der Analysen des Bundesfinanzgerichtes in der korrespondierenden Steuersache im Wesentlichen dessen Beurteilung. Es ist nämlich lebensnah und hat eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich, dass die gegenständlichen beständigen Wareneinkäufe der Beschuldigten beim Selbstabholungsgroßmarkt CCC im Wege der "Barverkäufe", welche der Produktpalette des Wareneinsatzes in der von ihnen betriebenen Gastwirtschaft entsprochen haben und die offiziellen, auf ihre Kundenkarte laufenden Einkäufe im Umfang und Betrag quasi "gespiegelt" haben, auch zur Verwendung in der Gastwirtschaft bestimmt waren. Sie waren deswegen als "Barverkauf" erworben worden, damit sie - nach Vernichtung der diesbezüglichen Belege bei den Beschuldigten - zur Herstellung von Speisen und Getränken verwendet werden konnten, welche in weiter Folge ohne Beanstandung bei einer Betriebsprüfung (dass die Verkaufsdaten beim Lieferanten letztendlich doch verknüpft werden konnten, war nicht absehbar) "schwarz", also ohne Aufnahme in das steuerliche Rechenwesen, verkauft werden sollten.

Um aber jedenfalls mit der für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens notwendigen Sicherheit die Höhe der Verkürzungsbeträge zu bestimmen und jedenfalls den Argumenten einer wenngleich nur teilweisen Privatverwendung der verdunkelt eingekauften CCC-Waren Rechnung zu tragen, ist von den bereits im Rechtsmittelwege im Abgabenverfahren reduzierten Hinzurechnungen ein weiterer Abschlag um ein Drittel zu machen.

Hinsichtlich der verbleibenden Verkürzungen jedoch haben die Beschuldigten mit Absicht gehandelt. Diese Absicht, indiziert u.a. durch die beständig wiederkehrende Nichterfassung der CCC-Wareneinkäufe in Form der "Bareinkäufe" und der daraus hergestellten und im Gasthaus "E" verkauften Speisen und Getränke im steuerlichen

Rechenwerk der A, hat sich zumindest zuletzt auch darauf bezogen, der Genannten durch eine wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme in Form der solcherart in weiterer Folge nicht zur Festsetzung kommenden hinterzogenen Umsatz- und Einkommensteuern zu verschaffen.

A hat daher insoweit gewerbsmäßige Hinterziehungen hinsichtlich der verringerten Verkürzungsbeträge zu verantworten; B bleibt dieser Vorwurf einer diesbezüglichen Qualifizierung als Beitragstäter im Sinne des § 11 letzte Alt. FinStrG erspart.

Im Zweifel zugunsten für beide Beschuldigte ist jedoch ein fortgesetztes Delikt zumindest in subjektiver Hinsicht im Sinne der obigen Ausführungen nicht erweislich:

Die Schwarzeinkäufe durch die Beschuldigten bei CCC bedurften keiner besonderen Organisation oder Vorbereitungen. War beispielsweise etwa die Hälfte der Waren für die Gastwirtschaft schwarz eingekauft, waren nur noch die entsprechenden Einkaufsbelege zu vernichten und bei der Erfassung der Tageslosungen der Betrag um die Hälfte zu kürzen, dann stand - aus der damaligen Sicht der Finanzstrafstäter - einer Erstellung späterer unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen und falscher Jahressteuererklärungen nichts mehr im Wege. Eine auf Dauer angelegte Planung und / oder Vorbereitung war damit nicht notwendigerweise verbunden.

Zumal in Anbetracht des Zeitallaufes ist ein etwa 1999 oder 2000 (oder auch etwa in den Folgejahren) getroffener einheitlicher Willensentschluss, nach einem Grundkonzept auf fortlaufende gleichartige deliktische Angriffe zu handeln, bei welchen man sich dann regelmäßig und zunehmend bereichert (siehe oben), im Zweifel nicht erweislich. Auch ein einmal oder allenfalls mehrfach gefasster allgemeiner Entschluss auf Tatwiederholung hätte die Beschuldigten zu ihrem Fehlverhalten veranlasst, ohne dass das schon den Tatbestand eines fortgesetzten Deliktes erfüllt hätte.

Blendet man aber als solcherart notwendige Konsequenz die Rechtsfigur eines fortgesetzten Deliktes aus, ist für sämtliche verfahrensgegenständliche Fakten mit Ausnahme der Verkürzungen an Umsatz- und Einkommensteuer betreffend das Veranlagungsjahr 2005 eine absolute Verjährung der Strafbarkeit gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG eingetreten: So sind zuletzt die Hinterziehungen an Umsatz- und Einkommensteuer für 2003 am 19. November 2014 (Zustellung der unrichtigen Bescheide am 19. November 2004 + 10 Jahre) und für 2004 am 13. Februar 2017 (Zustellung der unrichtigen Bescheide am 11. Juli 2005 + 10 Jahre + die Dauer der Anhängigkeit des Revisionsverfahrens vor dem Verwaltungsgericht in der korrespondierenden Steuersache vom 30. Juni 2015 bis zum 26. Jänner 2017, also 1 Jahr 7 Monate und 2 Tage) absolut verjährt. - Eine Verjährung der Strafbarkeit der Hinterziehungen an Umsatz- und Einkommensteuer für 2005 wäre hingegen erst am 2. November 2017 (angenommene Bescheidzustellung am 31. März 2006 + 10 Jahre + 1 Jahr 7 Monate 2 Tage) eingetreten.

Nimmt man - wie oben ausgeführt - im Zweifel zugunsten der Beschuldigten bei der Umsatz- bzw. Erlöszurechnung für 2005 laut Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes in der Steuersache einen Abschlag von einem Drittel der Hinzurechnung vor, ist hinsichtlich

der Einkommensteuer der rechnerisch zu ermittelnde Differenzbetrag von zu geringer Höhe, um eine für eine Vorsatztat zweifelsfreie Relevanz zu haben.

Betreffend die Umsatzsteuer ergibt sich ein verbleibender Hinterziehungsbetrag von € 837,51 und sohin Strafdrohungen für A gemäß §§ 33 Abs.5, 38 Abs. 1 lit. a FinStrG idF BGBl 1994/681 in Höhe von € 2.512,53 und für B in Höhe von € 1.675,02.

In Anbetracht der finanzstrafrechtlichen Unbescholtenheit der Beschuldigten, der erfolgten Schadensgutmachung und des Zeitablaufes seit Tatbegehung, womit der Strafverfolgungsanspruch der Republik Österreich bedeutend abgeschwächt worden ist, kann für B und trotz der gewerbsmäßigen Begehung des Finanzvergehens durch A auch für diese von der Verhängung einer Strafe gemäß § 25 Abs. 1 FinStrG abgesehen werden.

In Anbetracht des Umstandes aber, dass A weiterhin, mit Assistenz ihres Ehemannes B, als Unternehmerin tätig ist, erweist sich jedoch der Ausspruch einer Verwarnung erforderlich, um die Beschuldigten nunmehr, nach Beendigung des Finanzstrafverfahrens, von der Begehung weiterer derartiger Finanzvergehen abzuhalten. Die Beschuldigten sollen nämlich die im Ergebnis nunmehr bis auf ein Faktum bestätigte Verfahrenseinstellung durch den Spruchsenat nicht etwa dahingehend missverstehen, dass etwa ihr massives abgabenrechtliches Fehlverhalten als vernachlässigbare bloße Beliebigkeit zu verstehen wäre und prinzipiell folgenlos bliebe, sie also in Hinkunft ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht zu entsprechen bräuchten.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden, wobei eine Festsetzung von Verfahrenskosten mangels einer gesetzlichen Grundlage zu unterbleiben hat.

### **Zur Unzulässigkeit der Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Zwar wäre eine Aussage des Verwaltungsgerichtshofes konkret zum Konstrukt des fortgesetzten Deliktes auch im Bereich des Finanzstrafrechtes durchaus interessant; in Anbetracht der übrigen Rechtsprechung des Gerichtshofes (siehe oben) ist aber nicht zu erschließen, dass das fortgesetzte Delikt als allgemeines Rechtsinstitut gerade im Finanzstrafbereich nicht mehr anzuwenden wäre. Im Übrigen liegt dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ebenso eine gesicherte Rechtslage zugrunde, wobei für die Entscheidung wesentlich die ihr vorangegangene Beweiswürdigung und das angewandte ermessen gewesen ist.

Salzburg-Aigen, am 23. Februar 2017