

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Feldkirch 1 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Josef Ungericht, den Richter Mag. Armin Treichl und die fachkundigen Laienrichter Karl-Heinz Dobler und Mag. Norbert Metzler in Gegenwart der Schriftführerin Claudia Zengin in der Finanzstrafsache gegen ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Patrick Ruth und MMag. Daniel Pinzger, Rechtsanwälte, Kapuzinergasse 8/4, 6020 Innsbruck, wegen der Finanzvergehen der (teils vollendeten, teils versuchten) Abgabenhinterziehungen nach §§ 13, 33 Abs. 1 und der Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 06. Dezember 2021 und über die Beschwerde der Amtsbeauftragten vom 25. November 2021 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates Feldkirch F-1 als Organ des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstraßbehörde vom 06. Oktober 2021, GZ. xxx, in der Sitzung vom 05. Dezember 2024 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit des Beschuldigten, des Verteidigers MMag. Daniel Pinzger und der Amtsbeauftragten Christine Zelger, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde des Beschuldigten wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde der Amtsbeauftragten wird stattgegeben und der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses insoweit abgeändert, dass die hinterzogene Umsatzsteuer € 83.838,94 beträgt (Umsatzsteuer 2016 in Höhe von € 32.453,78; Umsatzsteuer 2017 in Höhe von € 32.453,78; Umsatzsteuer 2018 in Höhe von € 18.931,38), die Geldstrafe erhöht und mit € 40.800,00 festgesetzt wird und die Ersatzfreiheitsstrafe nach § 20 Abs. 1 FinStrG auf 54 Tage erhöht wird.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG betragen die Kosten des behördlichen und des verwaltungsgerichtlichen Finanzstrafverfahrens € 500,00.

II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit Erkenntnis des Spruchsenates Feldkirch F-1 als Organ des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom 06. Oktober 2021, Geschäftszahl GZ. xxx, wurde der Beschuldigte ***Bf1*** schuldig gesprochen, er „hat als Abgabepflichtiger (Steuernummer xxx) im Amtsbereich des ehemaligen Finanzamtes Ort2-Ö Ort3-Ö

a) in den Jahren 2018 und 2019 vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Einreichung unrichtiger Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Kalenderjahre 2016 und 2017 und dabei durch unvollständiges Erklären von Umsätzen/Erträgen aus Glücksspielautomaten (laut Feststellungen der Tz 11 des Außenprüfungsberichtes vom 30.1.2021), worauf beruhend von der Abgabenbehörde unrichtige Bescheide erlassen wurden bzw. erlassen werden sollten, eine Verkürzung an bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben bewirkt, nämlich

hinsichtlich des Kalenderjahres 2016 Umsatzsteuer in Höhe von € 16.226,89

hinsichtlich des Kalenderjahres 2016 Einkommensteuer in Höhe von € 40.567,00

hinsichtlich des Kalenderjahres 2017 Umsatzsteuer in Höhe von € 16.226,89

sowie eine Verkürzung an bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben zu bewirken versucht, nämlich

hinsichtlich des Kalenderjahres 2018 Umsatzsteuer 2018 in Höhe von € 9.465,69 (sohin gesamt Umsatzsteuer 2016-2018 € 41.919,47 und Einkommensteuer 2016 € 40.567,00);

b) vorsätzlich für die monatlichen Lohnzahlungszeiträume 01/2018, 07/2018 und 09/2018 Lohnsteuer in Höhe von € 5.609,94, für die monatlichen Lohnzahlungszeiträume 07/2018 und 09/2018 Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 2.559,86 und für den monatlichen Lohnzahlungszeitraum 07/2018 Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen in Höhe von 178,33 (laut verwirkter Selbstanzeige vom 20.11.2019), (sohin in Summe Lohnabgaben € 8.348.131) nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet (abgeführt), ohne der Abgabenbehörde bis zu diesem Tag die Höhe der geschuldeten Beträge bekannt gegeben zu haben

und hiemit

zu a) die Finanzvergehen der (teils vollendeten, teils versuchten) Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs 1,13 FinStrG

zu b) die Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs 1 lit a FinStrG

begangen,

weswegen über ihn nach §§ 33 Abs 5, 49 Abs 2 FinStrG iVm § 21 Abs 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von EUR 22.000,00 (zweiundzwanzigtausend Euro) und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von 44 (vierundvierzig) Tagen verhängt wird.

Gemäß § 185 Abs 1 lit a FinStrG ist er schuldig, den mit € 500,00 festgesetzten Pauschalkostenbeitrag zu bezahlen.“

Als Entscheidungsgründe hat der Spruchsenat angegeben:

„Der Beschuldigte, geboren am tt.mm.1967 in Stockholm, ist seit 1990 gewerblich tätig. Sechs aufrechte Gewerbeberechtigungen sind aktenkundig. Unter anderem betreibt er seit 1990 einen Campingplatz (Camping Ort1-Ö), seit dem Jahr 2002 an der Bundesstraße Ort1-Ö eine Tankstelle. Per 31.12.2009 übernahm er das Hotel „H.“ in Ort1-Ö, Adr., welches er in Form eines im Firmenbuch eingetragenen Einzelunternehmens (FN xxx) führt. Steuerlich veranlagt wird der Beschuldigte beim Finanzamt Österreich, Dienststelle Ort2-Ö Ort3-Ö, unter der Steuernummer xxx.

Sachverhalt

Aufgrund des Umstandes, dass von der Buchhalterin (A.) die Meldung der Lohnabgaben für die Monate Jänner 2018, Juli 2018, September bis November 2018, Februar bis April 2019, und Juli bis Oktober 2019 in Höhe von insgesamt € 49.218,81 „übersehen“ wurde, erstattete der Beschuldigte mit Schriftsatz vom 18.11.2019 (beim damaligen Finanzamt Ort2-Ö Ort3-Ö am 20.11.2019 eingebracht) eine Selbstanzeige im Sinne des § 29 Finanzstrafgesetz. Beigelegt wurde eine Exceltabelle, in welcher die einzelnen Lohnzahlungszeiträume und Beträge detailliert aufgelistet sind.

Mangels einer umfassenden Entrichtung sämtlicher offengelegten Beträge konnte der Selbstanzeige jedoch hinsichtlich der Monate Jänner 2018 betreffend Lohnsteuer, Juli 2018 betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschläge, und September 2018 betreffend Lohnsteuer und Zuschläge zum Dienstgeberbeiträge keine strafbefreiende Wirkung zuerkannt werden.

Zum Zeitpunkt der Einbringung der Selbstanzeige (20.11.2019) bzw. bis zum 20.12.2019 (Monatsfrist) stand auf dem Abgabenkonto lediglich ein Guthaben von € 40.870,68 zu Buche, welches für die Tilgung der offengelegten Beträge heranzuziehen war. Eine weitere Zahlung binnen Monatsfrist erfolgte nicht. Hinsichtlich eines Restbetrages von € 8.348,13 war der Selbstanzeige mangels rechtzeitiger Entrichtung daher keine strafbefreiende Wirkung beschieden.

Des Weiteren stellte sich im Zuge mehrerer Kontrollen durch die Finanzpolizei heraus, dass der Beschuldigte in den Räumlichkeiten des Tankstellengebäudes Glücksspielautomaten aufgestellt

hat („Online-Casino-Ort1-Ö", bereits seit 2009). Insgesamt wurden fünf VLT (Video Lotterie Terminal)-Geräte betrieben. Eine rechtskräftige Bestrafung des Beschuldigten durch die BH Ort2-Ö wegen Verwaltungsübertretungen nach §§ 52 Abs. 1 Z 1 drittes Tatbild iVm § 52 Abs. 2 und Abs. 4 Glücksspielgesetz, BGBl Nr 620/1989, idF BGBl I Nr 118/2016, (Bescheid vom 5.1.2018, durch das Landesverwaltungsgericht Tirol am 11.6.2018 bestätigt) ist hinsichtlich dreier Geräte aktenkundig.

Aufgrund dieser Unstimmigkeiten fand schließlich eine die Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2016 bis 2018 untersuchende Außenprüfung statt. Festzustellen war in der Hauptsache, dass die aus den im Tankstellengebäude aufgestellten Glücksspielautomaten (ua auf dem Dachboden) erzielten Erlöse nicht erfasst wurden bzw. keinen Eingang in die steuerliche Gebarung gefunden haben.

Der steuerlichen Gesetzgebung zufolge sind auch illegal lukrierte Spielumsätze steuerpflichtig und waren diese Umsätze letztlich sowohl der Umsatz- als auch der Einkommensteuer zu unterziehen. Bei Umsätzen aus Glücksspielautomaten als auch bei Umsätzen aus Video-Lotterie-Terminals sind als Bemessungsgrundlage die Jahresbruttospieleinnahmen (Einsätze abzüglich der ausbezahlten Gewinne) heranzuziehen (§ 4 Abs. 5 zweiter Unterabsatz UStG 1994 idFd GSpG-Novelle, BGBl. I Nr. 54/2010).

Anhand des Zählerstandes der einzelnen Geräte wurde nach Abzug der ausbezahlten Gewinne der Überhang des Spielbetrages je zur Hälfte an die Gerätefirma bzw. an den Beschuldigten in bar ausbezahlt. Dabei wurden keine Monatsabrechnungen ausgedruckt. Laut eigenen Angaben des Beschuldigten habe der monatliche Gewinnanteil im Zeitraum Jänner 2016 bis Juli 2018 durchschnittlich ca. € 2.000,00 betragen. Allerdings wurde eine Überprüfung der vorhandenen Journale 2018 vorgenommen und die Höhe der Gewinnquote exakt überprüft. In der Folge wurden diese Verhältnisse auf die Jahre 2016 und 2017 umgelegt.

Laut vorgelegter Journale vom 25. Jänner bis zum 8. Juni 2018 wurden die ausbezahlten Gewinne in einer Liste erfasst. Nachdem die übrigen Aufzeichnungen nicht mehr zur Gänze vorgelegt werden konnten, waren die Besteuerungsgrundlagen teilweise im Schätzungsweg zu ermitteln:

In den Jahren 2016 und 2017 waren so je € 102.485,65 (netto € 85.404,70), 2018 € 59.783,29 (€ 49.819,41) den bisher erklärten Umsätzen hinzuzurechnen. Die Nachforderung an Umsatzsteuer für die Jahre 2016 und 2017 betrug je € 17.080,95 und für das Jahr 2018 € 9.963,89, wobei der von der Betriebsprüfung beinhaltete Sicherheitszuschlag in Höhe von 5% bei der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages außer Ansatz blieb.

Bei der Einkommensteuer wirkten sich diese Hinzurechnungen lediglich im Jahr 2016 aus und ergaben eine Nachforderung von € 40.567,00 (ohne Sicherheitszuschlag), in den beiden anderen Jahren wurden trotz Zuschätzung Verluste erzielt. Detailliertere Ausführungen zu

obgenannten Feststellungen sind in der Tz 11 des Außenprüfungsberichtes vom 30.1.2021 angeführt.

Der Beschuldigte hat wissentlich und willentlich eine Verkürzung von Umsatzsteuer in Höhe von € 41.919,47 sowie Einkommensteuer in Höhe von € 40.567,00 bewirkt, indem er in den Jahren 2016 bis 2018 die abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und unrichtige Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen für die angeführten Jahre eingereicht hat, in denen er Umsätze/Erträge aus Glückspielautomaten nicht erklärt hatte. Darüber hinaus hat er wissentlich und willentlich für die Monate 01/2018, 07/2018 und 09/2018 Abgaben, die selbst zu berechnen sind, nämlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet, ohne der Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe der geschuldeten Beträge bekanntgegeben zu haben.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den im Akt erliegenden Unterlagen und Beweismitteln, insbesondere dem Inhalt des elektronischen Steueraktes und des elektronischen Abgabekontos. Darüber hinaus stützen sich die Feststellungen zu Faktum b) auf die vollumfassende geständige Verantwortung des Beschuldigten, wobei sich das Geständnis auch auf die subjektive Tatseite bezog, sodass sich eine weitere Beweiswürdigung erübrigt.

Zu Faktum a) bekannte sich der Beschuldigte teilweise schuldig. Er räumte ein, Spielautomaten betrieben zu haben, bestritt aber den in der Stellungnahme der Amtsbeauftragten angeführten Umfang. Es seien zum Teil Automaten kaputt gewesen, eine durchgängige Bespielung sei nicht möglich gewesen, zeitweise seien Automaten auch vom Finanzamt beschlagnahmt worden. Dieser Verantwortung stehen die Ergebnisse der Betriebsprüfung entgegen. Demnach sind für den Zeitraum 2016 bis Juli 2018 durchgängig 5 Spielautomaten in Betrieb gewesen. Die Bemessungsgrundlage für die erfolgte Schätzung der bislang nicht erklärten Umsätze und Erträge wurde darüber hinaus mit dem Beschuldigten und seinem steuerlichen Vertreter im Rahmen der Schlussbesprechung eingehend erläutert. Von Seiten des Beschuldigten und seines steuerlichen Vertreters erfolgten keine Einwände. Darüber hinaus sind die im Rahmen der Prüfung ergangenen Abgabenbescheide allesamt in Rechtskraft erwachsen und die Abgabennachforderungen zumindest überwiegend entrichtet. Zudem wurden im Rahmen der Schätzung die vorgelegten Journale mit den ausbezahlten Gewinnen vom 25.01. bis 08.06.2018 verwertet und umgelegt. Eine Zuschätzung wurde nur bis Ende Juli 2018 vorgenommen. Insbesondere aufgrund der rechtskräftigen Abgabenbescheide konnten diese Beträge daher unbedenklich übernommen werden.

Dass der Beschuldigte nur hinsichtlich 3 von 5 Spielautomaten bestraft wurde (siehe LVwG vom 06.11.2018, LVwG-2018/46/0322-4) ändert nichts an den im Finanzstrafverfahren getroffenen Feststellungen und einer diesbezüglichen Strafbarkeit.

Finanzstrafrechtliche Grundlagen

§ 33 Abs. 1 FinStrG

Der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 ist mit Bekanntgabe des Bescheides oder Erkenntnisses mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten bewirkt (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG).

§ 13 FinStrG

Die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen gelten nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch und für jede Beteiligung an einem Versuch. Die Tat ist versucht, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen oder einen anderen dazu zu bestimmen (§11), durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung bestätigt.

§ 29 FinStrG

Wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, wird insoweit straffrei, als er seine Verfehlung darlegt (Selbstanzeige). Die Darlegung hat gegenüber einem Finanzamt zu erfolgen und ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen. War mit der Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offengelegt werden, und binnen einer Frist von einem Monat die sich daraus ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden. Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Abgaben- oder Haftungsbescheides zu laufen und kann durch Gewährung von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) höchstens auf 2 Jahre verlängert werden.

§ 49 Abs. 1 lit. a FinStrG

Einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekanntgegeben wird; im Übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermins für sich allein nicht strafbar.

Ausgehend vom festgestellten Sachverhalt hat der Beschuldigte die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1,13 FinStrG und die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs 1 FinStrG begangen.

Mildernd war die Unbescholtenheit, die teilweise missglückte Selbstanzeige vom 20.11.2019, die mittlerweile teilweise erfolgte Schadensgutmachung (im Umfang der Lohnabgaben und der verkürzten Umsatzsteuer). Erschwerend war demgegenüber die Begehung über einen langen Zeitraum.

Ausgehend vom Schuldgehalt der Straftaten und unter Bedachtnahme auf obgenannte Strafzumessungsgründe war über den Beschuldigten bei einem Strafraumen von € 169.111,00 eine schuld- und tatangemessene Geldstrafe in Höhe von € 22.000,00, im Falle der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 44 Tagen zu verhängen. Gleichzeitig war der Beschuldigte zum Ersatz der Pauschalkosten gemäß § 185 FinStrG in Höhe von € 500,00 zu verpflichten.

Der Kostenspruch gründet auf der angeführten Gesetzesstelle.“

2. Gegen das Erkenntnis des Spruchsenats erhoben der Beschuldigte mit Schreiben vom 06.12.2021 und die Amtsbeauftragte mit Schreiben vom 25.11.2021 Beschwerde.

2.1. Seitens des Beschuldigten wird in der Beschwerde vorgebracht:

„...“

IV. Beschwerdeggründe

Die Beschuldigte hat die ihm zur Last gelegten Finanzvergehen nicht begangen:

IV.I

zu a) die Finanzvergehen der (teils vollendeten, teils versuchten) Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1, 13 FinStrG:

Zunächst kann das Vorbringen in der Rechtfertigung vom 28.06.2021 vollinhaltlich wiederholt werden:

„Richtig ist, dass Erlöse/Einnahmen aus Glücksspielumsätzen unvollständig erklärt wurden. Der Beschwerdeführer übernimmt hierfür die Verantwortung.

Offensichtlich unrichtig ist jedoch die angenommene Bemessungsgrundlage. Wenn laut Feststellungen der Tz 11 des Außenprüfungsberichtes vom 30.01.2021 durchgehend 5 Automaten betriebsbereit aufgestellt gewesen sein sollen, so ist dies unrichtig und diese Annahme nicht nachvollziehbar. So wird im Außenprüfungsberichtes auf eine Kontrolle vom 10.01.2017 abgestellt, dabei aber übersehen, dass von den fünf vorgefundenen Geräten nur drei betriebsbereit aufgestellt waren, was ja auch der Grund dafür war, dass eine Bestrafung zu

drei und nicht zu fünf Geräten erfolgt war. Und soweit im Außenprüfungsberichtes weiters auf eine Kontrolle vom 24.05.2018 abgestellt wird, gilt ähnliches: Am 24.05.2018 wurden zwei betriebsbereit aufgestellte Automaten vorgefunden (von den noch von der BH Ort2-Ö angenommenen drei betriebsbereit aufgestellten Geräten, wurde der Beschwerde vom LVwG Tirol zu einem Gerät Folge gegeben (LVwG Tirol vom 16.10.2020, LVwG-2019/42/1560), da tatsächlich nur zwei Geräte betriebsbereit aufgestellt waren). Es ist damit festzuhalten, dass die BMG deutlich überhöht angesetzt wurde; auch nicht nachvollziehbar ist, weshalb im Rahmen des Finanzstrafverfahrens ein Sicherheitszuschlag in Ansatz gebracht wird."

Die belangte Behörde geht trotz dieses Vorbringens hiervon aus, dass im Zeitraum 2016 bis Juli 2018 durchgängig 5 Spielautomaten in Betrieb gewesen seien. Dies ist schlicht unrichtig: Richtig mag sein, dass im Rahmen der Schlussbesprechung der Beschwerdeführer und dessen steuerlicher Vertreter keine Einwände gegen die Bemessungsgrundlage für die erfolgte Schätzung erhoben haben und die Abgabenbescheide in Rechtskraft erwachsen sind. Hierbei wird von der belangten Behörde aber übersehen, dass die - aus für den ausgewiesenen Verteidiger nicht nachvollziehbaren Gründen unbekämpft gebliebenen - Abgabenbescheide keine Bindungswirkung für das hier vorliegende Finanzstrafverfahren entfalten.

Es waren tatsächlich nicht durchgängig im Zeitraum 2016 bis Juli 2018 5 Spielautomaten in Betrieb. So hat die Amtshandlung vom 10.01.2017 ergeben, dass nur drei Spielautomaten in Betrieb waren; und die Kontrolle vom 24.05.2018 hat ergeben, dass nur zwei Spielautomaten in Betrieb waren. Zudem waren Automaten teils kaputt, und zeitenweise - und zwar den überwiegenden Zeitraum der hier in Rede stehenden Abgabenzustände - überhaupt keine Spielautomaten in Betrieb.

IV.II

zu b) die Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG:

Einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, insbesondere Vorauszahlungen an Umsatzsteuer, nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, daß der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekanntgegeben wird; im Übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermines für sich allein nicht strafbar.

Dem Finanzamt Ort2-Ö Ort3-Ö wurde mit Schreiben vom 18.11.2019 bekanntgegeben, dass seitens der Buchhalterin einzelne Meldungen nicht erstattet wurden; hierzu ist festzuhalten, dass (i) die Richtigstellung mit Schreiben vom 18.11.2019 erfolgte und die Abgaben nachfolgend auch entrichtet wurden, es insofern aus der übermittelten Aktenkopie nicht hervorgeht, weshalb die Selbstanzeige "verwirkt" sein soll und dass (ii) evident keine vorsätzlich begangene Finanzordnungswidrigkeit vorliegen kann, wenn seitens der Buchhalterin einzelne Meldungen übersehen wurden.

Ein strafbares Verhalten des Beschwerdeführers liegt somit von vornherein nicht vor.

In rechtlicher Hinsicht bleibt zudem festzuhalten, dass sich bereits aus dem im angefochtenen Erkenntnis festgestellten Sachverhalt ergibt, dass die angelasteten Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG nicht vorliegen: Festgestellt wurde, dass Meldungen der Lohnabgaben für die Monate Jänner 2018, Juli 2018, September bis November 2018, Februar bis April, und Juli bis Oktober 2019 in Höhe von insgesamt € 49.218,81 nicht (fristgerecht) erfolgten. Da zum Zeitpunkt der Einbringung der Selbstanzeige (20.11.2019) bzw. bis zum 20.12.2019 (Monatsfrist) auf dem Abgabenkonto lediglich ein Guthaben von € 40.870,68 zu Buche gestanden habe, sei der Selbstanzeige hinsichtlich des Restbetrages von € 8.348,13 keine strafbefreiende Wirkung zugekommen.

Dies ist unrichtig: Stand auf dem Abgabenkonto zum Zeitpunkt der Einbringung der Selbstanzeige (20.11.2019) bzw. bis zum 20.12.2019 (Monatsfrist) ein Guthaben von € 40.870,68 zu Buche, so wäre dieser Betrag auf die den Schuldner beschwerensten Abgaben (vgl. § 1416 ABGB) - nach der BAO insb. die älteste Abgabenschuldigkeit (vgl. § 1 iVm § 214 Abs. 1 BAO) - anzurechnen gewesen, was jedenfalls auch die im Spruch unter Punkt b) genannten Abgabenarten und -Zeiträume mitumfasst.

IV.III

zu a) und b)

Die verhängte Strafe ist zudem überhöht.

Im Hinblick auf die Unbescholtenheit, die teilweise missglückte Selbstanzeige und die teilweise erfolgte Schadensgutmachung wäre mit einer geringen Strafe das Auslangen zu finden.

Es wird sohin beantragt,

- die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und sodann
- der Beschwerde Folge zu geben und das angefochtene Erkenntnis ersatzlos aufzuheben.“

2.2. In der Beschwerde der Amtsbeauftragten wird das Erkenntnis des Spruchsenats in Bezug auf die Höhe der verhängten Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe zu Lasten des Beschuldigten angefochten und es wird beantragt, das Bundesfinanzgericht möge der Beschwerde Folge geben und in Abänderung der Entscheidung des Spruchsenates F-1 als Organ des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde eine entsprechend höhere tat-, schuld- und täterpersönlichkeitsgerechte Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe gemäß § 33 Abs. 5 und 49 Abs. 2 FinStrG iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG verhängen.

Die Amtsbeauftragte hat dazu begründend im Wesentlichen ausgeführt:

„...“

Der Sachverhalt wurde im angefochtenen Erkenntnis bereits richtig festgestellt. Kurz

zusammengefasst stellt sich dieser wie folgt dar.

Anlässlich mehrerer Kontrollen der Finanzpolizei stellte sich heraus, dass der Beschuldigte in den Räumlichkeiten des in seinem Besitz befindlichen Tankstellengebäudes in Ort1-Ö, Adr. mehrere Glücksspielautomaten betriebsbereit aufgestellt, hieraus lukrierte Gewinne jedoch keiner Besteuerung zugeführt hat. Im Zuge einer Betriebsprüfung des Finanzamtes Ort2-Ö wurden die Besteuerungsgrundlagen ermittelt, wenngleich aufgrund fehlender Unterlagen teilweise im Schätzungswege, und 2016 bis 2018 sowohl der Umsatz- als auch der Einkommensteuer unterzogen (Außenprüfungsbericht vom 30.1.2021). Allein aus diesem Umstand standen Nachforderungen an Umsatzsteuer 2016-2018 in Höhe von € 41.919,47 und Einkommensteuer 2016 in Höhe von € 40.567,00 zu Buche. Die Bescheide vom 28.1.2021 wurden vom Beschuldigten im Übrigen nicht bekämpft, sondern sind in Rechtskraft erwachsen. Aufgrund des dringenden Tatverdachts der (teilweise vollendeten teilweise versuchten) Abgabenhinterziehung mit einem strafbestimmenden Wertbetrag von über € 33.000,00 oblag die Fällung eines Urteils hierüber dem Spruchsenat F1 als Organ des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde, welcher mit Erkenntnis vom 6.10.2021 über den Beschuldigten eine Geldstrafe in Höhe von € 22.000,00 und eine Ersatzfreiheitsstrafe von 44 Tagen ausgesprochen hat.

Die verhängte Geldstrafe ist aus Sicht der Amtsbeauftragten zu niedrig bemessen worden. Das unvollständige Erklären von Einkünften aus Glücksspielautomaten über einen langen Zeitraum hinweg verlangt allein aus generalpräventiven Gründen eine deutlich höhere Geldstrafe. Indiz für die Absicht des Beschuldigten, die aus den Spielautomaten lukrierten Umsätze/Gewinne einer gesetzlichen Besteuerung zu entziehen, ist dabei der brisante Umstand, dass die Spielautomaten teilweise im uneinsehbaren Dachboden (also nicht für jeden uneingeschränkt zugänglich) aufgestellt wurden.

Darüber hinaus hat der Beschuldigte nie diesbezügliche Grundaufzeichnungen vorgelegt, bzw. eine ordentliche Geschäftsgebarung darüber geführt, es somit sehr wohl in seiner Absicht gelegen ist, lukrierte Umsätze/Gewinne einer ordentlichen Besteuerung zu entziehen, weshalb auch unter spezialpräventiven Gründen die Strafmilderung im vom Spruchsenat getätigten Ausmaß in keiner Weise zu rechtfertigen ist.

Bei einem Strafraumen von € 169.111,01 liegt die Geldstrafe im untersten Bereich des Vertretbaren. Eine Strafe in Höhe von nur 13 % des Strafraumens wird dem Schuldgehalt der Taten nicht gerecht. Auch die Ersatzfreiheitsstrafe von 44 Tagen (bei einem möglichen Höchstausmaß von 3 Monaten wurde zu niedrig bemessen.

Gesamthaft betrachtet sind aus den angeführten Gründen die vom Spruchsenat vorgenommenen Abschläge vom Strafraumen, welche nach Ansicht der Amtsbeauftragten - wenn überhaupt - nur dann zu rechtfertigen wären, wenn neben den bisher angeführten Milderungs- und Erschwerungsgründen auch ein den Anforderungen des § 34 Abs 1 Z 17 StGB entsprechendes reumütiges und umfassendes Geständnis vorgelegen wäre. Um dem Gebot zur

Erzielung der spezial- und generalpräventiv erforderlichen Effektivität der Strafe Rechnung zu tragen, bedarf es daher bei der Strafbemessung einer Korrektur der Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe und seitens der Amtsbeauftragten wird der Antrag gestellt, diese im Rahmen der Entscheidung über die Beschwerde entsprechend tat-, schuld- und täterpersönlichkeitsgerecht zu erhöhen.

Es wird daher beantragt, dass die Geldstrafe und die Ersatzfreiheitsstrafe deutlich erhöht werden.“

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Der am tt.mm.1967 geborene Beschuldigte ist österreichischer Staatsangehöriger und in ***Bf1-Adr***, wohnhaft. Der Beschuldigte ist Einzelunternehmer und betreibt in der Gemeinde Ort1-Ö mehrere Unternehmen, unter anderem ein Hotel, eine Tankstelle und einen Campingplatz. Der Beschuldigte ist verheiratet, hat zwei erwachsene Kinder, die Ehefrau arbeitet in seinem Unternehmen in einem Dienstverhältnis. Die Ehefrau verdient genug, um sich selber zu erhalten. Die Kinder sind 30 und 29 Jahre alt, sind außer Haus und versorgen sich selber. Für den Beschuldigten bestehen keine gesetzlichen Sorgepflichten. Der Beschuldigte ist selbständig und verdient durchschnittlich zwischen 30.000 und 70.000 EUR netto im Jahr. Der Beschuldigte ist zu 100% Eigentümer vom Hotel (Hotel „H.“) und der Campinganlage, vom Grundstück und vom Gebäude der Tankstelle (nicht von der Einrichtung). Insgesamt bestehen 2 Mio. EUR Schulden, die Besitztümer sind fremdfinanziert.

1.2. Der Beschuldigte hatte in den Jahren 2016, 2017 und 2018 in den Räumlichkeiten der Tankstelle Glücksspielgeräte aufgestellt bzw. dort mit den aufgestellten Glücksspielautomaten das Glücksspiel betrieben. Die aus dem Betrieb der Glücksspielautomaten vom Beschuldigten in den Jahren 2016, 2017 und 2018 erzielten Umsätze und Einkünfte hat der Beschuldigte in seinen beim Finanzamt eingereichten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 2016, 2017 und 2018 nicht angegeben. Die dadurch verkürzten Abgaben betragen hinsichtlich des Kalenderjahres 2016: Umsatzsteuer in Höhe von € 32.453,78 und Einkommensteuer in Höhe von € 40.567,00; hinsichtlich des Kalenderjahres 2017: Umsatzsteuer in Höhe von € 32.453,78; hinsichtlich des Kalenderjahres 2018: Umsatzsteuer 2018 in Höhe von € 18.931,38 (sohin gesamt Umsatzsteuer 2016-2018 € 83.838,94 und Einkommensteuer 2016 € 40.567,00). In subjektiver Hinsicht wusste der Beschuldigte, dass die aus den Glücksspielautomaten erzielten Umsätze und Einkünfte der Umsatzbesteuerung und der Einkommensbesteuerung zu unterziehen sind und in den beim Finanzamt einzureichenden Abgabenerklärungen anzuführen sind, hat diese Umsätze und Einkünfte in den beim Finanzamt eingereichten Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen 2016 bis 2018 allerdings wissentlich nicht angeführt.

1.3. Der Beschuldigte hat für die Monate Jänner 2018, Juli 2018, September bis November 2018, Februar bis April 2019 und Juli bis Oktober 2019 die geschuldeten Lohnabgaben in Höhe von insgesamt € 49.218,81 [Lohnsteuer (LSt), Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB), Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag (DZ)] nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet und der Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt auch die Höhe des geschuldeten Betrages nicht bekannt gegeben. Hinsichtlich der einzelnen Abgaben und deren Höhe wird auf die Selbstanzeige vom 18.11.2019 verwiesen, der eine Tabelle als Beilage angeschlossen ist, wo die einzelnen Lohnabgaben und deren Höhe im Detail angeführt sind. In subjektiver Hinsicht wusste der Beschuldigte, dass die fälligen Lohnabgaben innerhalb der jeweiligen Fälligkeitsfrist an das Finanzamt zu entrichten sind, allerdings hat er keine Zahlungen getätigt. Die vom Spruchsenat im angefochtenen Erkenntnis getroffenen Sachverhaltsfeststellungen zur Höhe des strafbestimmenden Wertbetrags betreffend Lohnabgaben, welchen der Beschuldigte unter Berücksichtigung der vom Spruchsenat dem Beschuldigten zuerkannten strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige zu verantworten hat (keine Entrichtung innerhalb der Monatsfrist), wird vom erkennenden Senat vollinhaltlich übernommen und als Sachverhaltsfeststellungen der gegenständlichen Beschwerdeentscheidung erklärt (siehe dazu Verfahrensgang unter Pkt. I.).

2. Beweiswürdigung

2.1. Die Feststellungen zu den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Beschuldigten wurden vom Beschuldigten in der mündlichen Verhandlung als solche glaubwürdig erklärt.

2.2. Die Feststellungen zum Betrieb der Glücksspielautomaten und der diesbezüglich nicht erklärten Umsätze und Einkünfte in den Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen 2016 bis 2018 ergeben sich aus den vorliegenden Verfahrensakten und durch Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichts in die elektronische Abgabendatenbank der Finanzverwaltung. Die Feststellungen der mit den Glücksspielautomaten erzielten Umsätze und Einkünfte ergeben sich aus der durchgeführten Betriebsprüfung (siehe Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 30.01.2021). In der Beschwerde des Beschuldigten wird dazu ausgeführt, es sei richtig, „dass Erlöse/Einnahmen aus Glücksspielumsätzen unvollständig erklärt wurden“ und der Beschwerdeführer hierfür die Verantwortung übernehme. Auch bei der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht zeigte sich der Beschuldigte in objektiver und subjektiver Hinsicht dem Grunde nach geständig. Eingewendet wurde einzig, dass die vom Prüfer vorgenommene Schätzung zu hoch sei.

2.3. Die Feststellung, dass die in der o.a. Tabelle angeführten Lohnabgaben nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet und der Abgabenbehörde zu diesem Zeitpunkt auch die Höhe des geschuldeten Betrages nicht bekannt gegeben wurde, ergibt sich aus der vorliegenden Aktenlage und ist auch unstrittig (siehe Selbstanzeige vom 18.11.2019).

3. Rechtslage und rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung)

3.1.1. Rechtslage:

Nach § 98 Abs. 1 FinStrG kommt als Beweismittel im Finanzstrafverfahren unbeschadet des Abs. 4 alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Nach § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.

Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat das Bundesfinanzgericht, sofern die Beschwerde nicht gemäß § 156 mit Beschluss zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung des Erkenntnisses seine Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde zu setzen und das angefochtene Erkenntnis (den Bescheid) abzuändern oder aufzuheben, den angefochtenen Verwaltungsakt für rechtswidrig zu erklären oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt, mit Bekanntgabe des Bescheides oder Erkenntnisses, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des für den Strafraum maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet. Dieser umfasst nur jene Abgabenbeträge (ungerechtfertigte Gutschriften), deren Verkürzung im Zusammenhang mit den Unrichtigkeiten bewirkt wurde, auf die sich der Vorsatz des Täters bezieht. Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des § 15 auf Freiheitsstrafe bis zu vier Jahren zu erkennen.

Gemäß § 13 Abs. 1 FinStrG gelten die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch und für jede Beteiligung an einem Versuch.

Nach § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer 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.

Tatbestand nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG

§ 49 FinStrG lautet:

„§ 49. (1) Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer vorsätzlich

a) Abgaben, die selbst zu berechnen sind, insbesondere Vorauszahlungen an Umsatzsteuer, nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, daß der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekanntgegeben wird; im übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermines für sich allein nicht strafbar;

b) durch Abgabe unrichtiger Voranmeldungen (§ 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994) ungerechtfertigte Abgabengutschriften geltend macht.

(2) Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer Geldstrafe geahndet, deren Höchstmaß die Hälfte des nicht oder verspätet entrichteten oder abgeführten Abgabebetrages oder der geltend gemachten Abgabengutschrift beträgt.

3.1.2. Objektive und subjektive Tatseite:

a) Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2016, 2017 und 2018 iZm dem Betrieb von Glücksspielautomaten

Nach § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Nach § 119 Abs. 2 BAO dienen der Offenlegung u.a. insbesondere die Abgabenerklärungen.

In objektiver Hinsicht steht außer Zweifel, dass der Bf. in den eingereichten Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen 2016 bis 2018 die aus dem Betrieb der Glücksspielautomaten erzielten Umsätze und Einkünfte nicht angeführt und damit eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG an Umsatzsteuer 2016 bis 2018 und Einkommensteuer 2016 in der o.a. Höhe bewirkt hat (2016 und 2017) bzw. zu bewirken versucht hat (2018). Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert. Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen

verwirklicht. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. zB VwGH 17.08.2023, Ra 2023/13/0053, uHa z.B. VwGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0015). Die Kenntnis, dass Umsätze und Einkünfte aus dem Betrieb von Glücksspielautomaten steuerpflichtig sind, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts auch einem steuerrechtlichen Laien bewusst. In subjektiver Hinsicht geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass der Beschuldigte als langjähriger Unternehmer vorsätzlich gehandelt hat und die Abgabenverkürzungen wissentlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bewirkt hat. In der eingebrachten Beschwerde und in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht war der Beschuldigte auch voll geständig.

Die einzigen Einwendungen des Beschuldigten bzw. seines anwaltlichen Vertreters zielen darauf ab, dass die inkriminierten Abgaben im Rahmen der Betriebsprüfung zu hoch geschätzt worden seien. In der mündlichen Verhandlung brachte der anwaltliche Vertreter wie bereits in der Beschwerde dazu vor, die Annahme des Betriebsprüfers, wonach durchgängig 5 Glücksspielautomaten in Betrieb gewesen seien, sei unrichtig. Die Glücksspielautomaten seien einerseits reparaturbedürftig gewesen und weiters seien von vornherein, auch auf Grund der Beschlagnahme einzelner Geräte durch die Finanzpolizei, nicht immer 5 Glücksspielgeräte dem Beschuldigten zur Verfügung gestanden. Dazu ist nun darauf hinzuweisen, dass seitens des Beschuldigten in der mündlichen Verhandlung wie im gesamten Beschwerdeverfahren keinerlei Nachweise oder Aufzeichnungen beigebracht wurden, wie viele Glücksspielgeräte an welchen Tagen konkret spielbereit dem Beschuldigten zur Verfügung standen. Ebenso wurden keinerlei Nachweise über allfällig vorgenommene Reparaturen vorgelegt. In der Beschwerde wurde dazu vorgebracht: „Es waren tatsächlich nicht durchgängig im Zeitraum 2016 bis Juli 2018 5 Spielautomaten in Betrieb. So hat die Amtshandlung vom 10.01.2017 ergeben, dass nur drei Spielautomaten in Betrieb waren; und die Kontrolle vom 24.05.2018 hat ergeben, dass nur zwei Spielautomaten in Betrieb waren. Zudem waren Automaten teils kaputt, und zeitenweise - und zwar den überwiegenden Zeitraum der hier in Rede stehenden Abgabenzeiträume - überhaupt keine Spielautomaten in Betrieb.“

Dazu ist nun festzustellen, dass die vom Beschuldigten angeführte Kontrolle vom 10.01.2017 Gegenstand eines Verfahrens betreffend Übertretungen nach dem Glücksspielgesetz war, worüber das Landesverwaltungsgericht Tirol mit Erkenntnis vom 11.06.2018, LVwG-2018/46/0322-4, entschied. In diesem Erkenntnis wird festgestellt, dass, anders als vom Beschuldigten vorgebracht, am 10.01.2017 bei der Kontrolle durch die Finanzpolizei 5 Glücksspielgeräte „betriebsbereit und eingeschaltet in einem hinteren Raum dieser Tankstelle festgestellt bzw vorgefunden“ wurden, was im Übrigen auch in dem dazu angefertigten Bericht

der Finanzpolizei im Detail und mit Fotos dokumentiert wurde. Damit ist das Vorbringen des Beschuldigten, dass am 10.01.2017 „nur drei Spielautomaten in Betrieb waren“, widerlegt.

Der mit „3. Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung.“ überschriebene § 184 BAO lautet:

„§ 184. (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.“

Zu den Spielbedingungen bzw. zum Spielablauf hat der Betriebsprüfer in „Tz. 11 Glücksspielumsätze“ des Prüfberichts vom 31.01.2021 festgestellt: „Der Ablauf der Spiele war immer derselbe. Nachdem gespielt wurde, und ein Spieler gewonnen hatte, wurde der Gewinn aus der Tankstellenkassa durch den diensthabenden Mitarbeiter ausbezahlt. Diese Entnahme aus der Kassa wurde allerdings nicht im Kassabuch der Tankstelle erfasst. ... Am Ende des Monats wurde dann in Zusammenarbeit mit einem Mitarbeiter der Firma, welche die Geräte zur Verfügung gestellt hatte, die Monatsabrechnung vorgenommen. Anhand des Zählerstandes der einzelnen Geräte wurde nach Abzug der ausbezahlten Gewinne der Überhang des Spielbetrages je zur Hälfte an die Gerätefirma bzw. an Hr. ***Bf1*** in Bar ausbezahlt. Anschließend wurden die Zähler der Geräte wieder auf NULL gestellt, keine Monatsabrechnung ausgedruckt. ... Die ausbezahlten Gewinne an die einzelnen Spieler wurden in einem Tagesprotokoll, welches der Pflichtige den Mitarbeitern der Tankstelle vorgelegt hatte, aufgezeichnet.“

Bei der Schätzung der Abgaben ist der Betriebsprüfer zunächst den eigenen Angaben des Beschuldigten gefolgt, wonach der Gewinnanteil des Beschuldigten 15 % der gespielten Beträge nach Abzug einer 70%igen Gewinnauszahlungsquote an die Spieler und eines ausbezahlten Gewinnes von ebenfalls 15 % an den Inhaber der Automaten betragen hat. Nach den Angaben des Beschuldigten habe sein monatlicher Gewinnanteil von Jänner 2016 bis Juli 2018 durchschnittlich ca. € 2.000,-- betragen. Allerdings wurde eine Überprüfung der Journale 2018 vorgenommen und die Höhe der Gewinnquote exakt überprüft. Zur Schätzungsmethode führte der Prüfer aus, anhand „der vorgelegten Journale vom 25. Jänner bis zum 8. Juni 2018 wurden die ausbezahlten Gewinne in eine Liste erfasst. Dieser Zeitraum umfasst 4,5 Monate (Feber bis Mai voller Monat und Jänner und Juni in Summe ca. 15 Tage). Nachdem die

ausbezahlten Gewinnsummen ermittelt worden sind, erfolgte die Berechnung der in die Automaten einbezahlten Geldbeträge (75% Gewinnquote lt. Journale/Umrrechnung auf 100% - gespielter Betrag).“ Der Anteil des Beschuldigten „hat 50% des Gewinnes (gespielte Beträge abzüglich einer 75%igen Gewinnquote) betragen. Das sind 12,5% des Gesamtbetrages, welcher in die Automaten eingeworfen wurde.“

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen, somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (vgl. *Ritz/Koran*, BAO, 7. Aufl., § 184 Rz 3, unter Hinweis auf zahlreiche Judikatur). Da der Beschuldigte keine Aufzeichnungen über die konkreten Spielereinsätze geführt hat, ist die Schätzungsberechtigung gegeben und ist es nicht zu beanstanden, wenn der Prüfer auf Grundlage der vorgelegten Journale vom 25. Jänner bis zum 8. Juni 2018 die Schätzung vorgenommen hat. Die Schätzung erfolgte mittels Hochrechnung der tatsächlich an die Spieler ausbezahlten Gewinne und auf Grund der Angaben des Beschuldigten über die Spielbedingungen. Soweit seitens des anwaltlichen Vertreters in der Beschwerde vorgebracht wurde, dass die Kontrolle vom 24.05.2018 ergeben habe, dass nur zwei Spielautomaten in Betrieb gewesen seien (was auch aus dem vom anwaltlichen Vertreter angeführten Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichts Tirol vom 16.10.2020, LVwG-2019/42/1560, hervorgeht), spricht dieser Umstand wesentlich dafür, dass seitens des Prüfers keine Überschätzung vorgenommen wurde, da er die Schätzung auf Grundlage der vom 25. Jänner bis zum 8. Juni 2018 tatsächlich an die Spieler ausbezahlten Gewinne vorgenommen hat.

Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich, dass im Finanzstrafverfahren die Finanzstraßbehörde die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung in dem Sinn trifft, 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 (vgl. *VwGH* 17.10.2012, 2009/16/0190, *uHa* das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 1996, 93/15/0194). Nach Ansicht des erkennenden Senates ist diese Schätzungsmethode für den vorliegenden Fall am besten geeignet und bestehen dagegen auch in finanzstrafrechtlicher Hinsicht keine Einwände und ist es auch nicht zu beanstanden, wenn der Spruchsenat im angefochtenen Erkenntnis auf dieses Schätzungsergebnis zurückgegriffen hat, zumal der Spruchsenat den Ansatz von Sicherheitszuschlägen ausgeschieden hat. Insgesamt ist der erkennende Senat des Bundesfinanzgerichts auch davon überzeugt, dass damit auch in finanzstrafrechtlicher Hinsicht die Untergrenze an hinterzogener Umsatzsteuer und Einkommensteuer keinesfalls überschritten wurde. Der diesbezügliche Beschwerdeeinwand ist somit nicht gerechtfertigt und war diesem vom erkennenden Senat nicht zuzustimmen.

Festzustellen ist allerdings, dass der Betriebsprüfer im Bereich der Einkommensteuer bei der Schätzung von einem 50%igen Gewinnanteil des Beschuldigten (gespielte Beträge abzüglich

einer 75%igen Gewinnquote der Spieler) ausgegangen ist, da die andere Hälfte an die Gerätefirma ausbezahlt wurde. Für den Bereich der Umsatzsteuer kann diese Vorgangsweise nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts allerdings nicht übernommen werden, da der Beschuldigte als (einziger) Unternehmer hinsichtlich der Umsätze aus den Glücksspielautomaten anzusehen ist und diesem somit die gesamten Umsätze zuzurechnen sind. Nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Unternehmer ist derjenige, der die Leistung im eigenen Namen erbringt bzw in dessen Namen die Leistung erbracht wird (vgl. *Ruppe/Achatz*, 6. Aufl., § 2 Tz 19). Nach § 4 Abs. 5 UStG 1994 sind Bemessungsgrundlage bei Umsätzen aus Glücksspielautomaten (§ 2 Abs. 3 GSpG) und aus Video Lotterie Terminals die Jahresbruttospieleinnahmen. Jahresbruttospieleinnahmen sind die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres. Als Bemessungsgrundlage sind die gespielten Beträge abzüglich einer 75%igen Gewinnquote der Spieler heranzuziehen, somit 25 % der gespielten Beträge (und nicht der vom Betriebsprüfer und vom Spruchsenat im angefochtenen Erkenntnis herangezogene Prozentsatz von 12,5 % der gespielten Beträge). Aus diesem Grund waren die strafbestimmenden Wertbeträge hinsichtlich Umsatzsteuer zu verdoppeln (siehe Sachverhalt Pkt. 1.2.). Dagegen wurden in der mündlichen Verhandlung auch keine Einwände erhoben.

b) Lohnabgaben

In objektiver Hinsicht steht außer Zweifel, dass der Beschuldigte die in der o.a. Tabelle (Tabelle zur Selbstanzeige vom 18.11.2019) angeführten Lohnabgaben nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abgeführt und der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages nicht bekanntgegeben hat und damit Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG hinsichtlich der in der o.a. Tabelle angeführten Lohnabgaben bewirkt hat. In subjektiver Hinsicht weiß der Beschuldigte als langjähriger Unternehmer, dass die Lohnabgaben spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates an das Finanzamt zu entrichten sind (siehe zB § 79 Abs. 1 EStG 1988: „Der Arbeitgeber hat die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an sein Finanzamt abzuführen. ...“). Auch wenn die Lohnverrechnung von der Ehegattin des Beschuldigten vorgenommen wurde, die als Dienstnehmerin beim Beschuldigten beschäftigt ist, war einzig der Beschuldigte für die zeitgerechte Abfuhr der Lohnabgaben am Fälligkeitstag verantwortlich, was vom Beschuldigten in der mündlichen Verhandlung auch nicht weiter bestritten wurde.

Selbstanzeige nach § 29 FinStrG

§ 29 FinStrG lautet auszugsweise:

„§ 29. (1) Wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, wird insoweit straffrei, als er seine Verfehlung darlegt (Selbstanzeige). Die Darlegung hat, wenn die Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften dem Zollamt Österreich obliegt, gegenüber diesem, sonst gegenüber einem Finanzamt oder dem Amt für Betrugsbekämpfung zu erfolgen. Sie ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.

(2) War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt werden, und binnen einer Frist von einem Monat die sich daraus ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden. Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Abgaben- oder Haftungsbescheides zu laufen und kann durch Gewährung von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) auf höchstens zwei Jahre verlängert werden. Lebt die Schuld nach Entrichtung ganz oder teilweise wieder auf, so bewirkt dies unbeschadet der Bestimmungen des § 31 insoweit auch das Wiederaufleben der Strafbarkeit.

...“

Vom Spruchsenat wurde dazu im angefochtenen Erkenntnis (vgl. Seite 3) ausgeführt, mangels „einer umfassenden Entrichtung sämtlicher offengelegten Beträge konnte der Selbstanzeige jedoch hinsichtlich der Monate Jänner 2018 betreffend Lohnsteuer, Juli 2018 betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschläge, und September 2018 betreffend Lohnsteuer und Zuschläge zum Dienstgeberbeiträge keine strafbefreiende Wirkung zuerkannt werden.“ Zu den Einwendungen des Beschuldigten ist in diesem Zusammenhang auf § 214 BAO hinzuweisen, wo gesetzlich bestimmt ist, wie Zahlungen und sonstige Gutschriften in den Fällen einer zusammengefaßten Verbuchung der Gebahrung auf verbuchte Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen sind. In der Beschwerde wird nicht konkret dargelegt, welche Verrechnungen nicht rechtmäßig vorgenommen worden wären und sind auch für den erkennenden Senat des Bundesfinanzgerichts keine Anhaltspunkte dafür erkennbar.

3.1.3. Strafbemessung und Kostenentscheidung

Nach § 23 Abs. 1 FinStrG in der anzuwendenden Fassung ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters. Nach § 23 Abs. 2 FinStrG sind bei Bemessung der Strafe die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Im Übrigen gelten

die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß. Bei Bemessung der Geldstrafe sind nach § 23 Abs. 3 FinStrG auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen. Nach § 23 Abs. 4 FinStrG hat bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit mindestens einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe zu erfolgen. Die Bemessung einer diesen Betrag unterschreitenden Geldstrafe aus besonderen Gründen ist zulässig, wenn die Ahndung der Finanzvergehen nicht dem Gericht obliegt.

Im angefochtenen Erkenntnis des Spruchsenats vom 06.10.2021 wurden vom Spruchsenat bei der Strafzumessung als erschwerend die Begehung über einen langen Zeitraum gewertet; mildernd wurden die bisherige Unbescholtenheit, die teilweise missglückte Selbstanzeige vom 20.11.2019, die mittlerweile teilweise erfolgte Schadensgutmachung (im Umfang der Lohnabgaben und der verkürzten Umsatzsteuer) in Ansatz gebracht. Ausgehend vom Schuldgehalt der Straftaten und unter Bedachtnahme auf obgenannte Strafzumessungsgründe wurde vom Spruchsenat über den Beschuldigten bei einem Strafraumen von € 169.111,00 eine schuld- und tatangemessene Geldstrafe in Höhe von € 22.000,00, im Falle der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 44 Tagen verhängt.

Der Bf. hat unter Berücksichtigung der Änderung der Bemessungsgrundlage im Bereich der Umsatzsteuer eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG in Höhe von gesamt € 124.405,94 (Umsatzsteuer 2016-2018 € 83.838,94 und Einkommensteuer 2016 € 40.567,00) und eine Finanzordnungswidrigkeit in Höhe von € 8.348,13 bewirkt.

Bei der Strafzumessung durch den erkennenden Senat des Bundesfinanzgerichtes waren die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bf. (siehe Pkt. II. 1. Sachverhalt), sowie der bereits vom Spruchsenat angeführte Erschwerungsgrund und die vom Spruchsenat angeführten Milderungsgründe (bisherige Unbescholtenheit, die teilweise missglückte Selbstanzeige vom 20.11.2019, die teilweise erfolgte Schadensgutmachung) und als weitere Milderungsgründe die mittlerweile völlige Schadensgutmachung und die lange Verfahrensdauer zu berücksichtigen. Eine Änderung des Straferkenntnisses zum Nachteil des Beschuldigten ist nach § 161 Abs. 3 FinStrG bei Anfechtung durch den Amtsbeauftragten zulässig. Im Beschwerdefall liegt eine Anfechtung durch die Amtsbeauftragte vor.

In Abwägung der Strafzumessungsgründe sowie unter Berücksichtigung des Schuld- und Unrechtsgehaltes der Taten wird die vom Spruchsenat ausgesprochene Geldstrafe von 22.000,00 € auf 40.800,00 € erhöht, wobei unter besonderer Gewichtung der langen Verfahrensdauer als Milderungsgrund (§ 34 Abs. 2 StGB) bei der Strafbemessung eine Strafminderung in Höhe von 2.200,00 € berücksichtigt wird (vgl. zB VwGH 08.07.2009, 2008/15/0284).

Unter denselben Strafbemessungsgründen war auch die Ersatzfreiheitsstrafe nach § 20 Abs. 1 FinStrG in dem im Spruch ersichtlichen Ausmaß festzusetzen.

Die Verfahrenskosten waren unverändert gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG mit 500,00 Euro festzusetzen.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

3.1.4. Zahlungsaufforderung:

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens werden gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG mit Ablauf eines Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und sind auf das Straf-Konto der Finanzstrafbehörde (Bankverbindung: BAWAG P.S.K., IBAN: AT09 0100 0000 0550 4374, BIC BUNDATWW, Strafkontonummer: 37-011/6782/Details siehe angefochtenes Erkenntnis) zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste. Ein Ansuchen um eine allfällige Zahlungserleichterung (z.B. Ratenzahlung oder Stundung) wäre bei der Finanzstrafbehörde (per Fax an die Nr. 050 233 595 2061 oder postalisch an das Amt für Betrugsbekämpfung, Postfach 252, 1000 Wien, Team Einhebung und Einbringung Finanzstrafen Bereich Finanzstrafsachen) einzubringen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen; die Beurteilung des vorsätzlichen Handelns des Bf. bei der Verkürzung der Umsatzsteuer bzw. Einkommensteuer bzw. hinsichtlich Lohnabgaben ist eine Tatfrage, die nach der o.a. Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in freier Beweiswürdigung zu beurteilen war. Eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 5. Dezember 2024