

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat 2005-3 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Josef Ungericht, den Richter Mag. Armin Treichl und die fachkundigen Laienrichter Mag.^a Patricia Kathan-Simma und Karl-Heinz Dobler in Gegenwart der Schriftführerin Claudia Zengin in der Finanzstrafsache gegen ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Achammer & Mennel Rechtsanwälte OG, Schloßgraben 10, 6800 Feldkirch, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen nach §§ 33 Abs. 1 und § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 01.08.2022 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates Feldkirch F-2 als Organ des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom 10. Mai 2022, Geschäftszahl xxx, in der Sitzung vom 05. Dezember 2025 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit des Beschuldigten, des Verteidigers Rechtsanwalt Mag. Martin Mennel und der Amtsbeauftragten Mag. Nadine Lampert, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde des Beschuldigten wird teilweise stattgegeben und das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates wie folgt abgeändert:

Über ***Bf1*** wird für die Finanzvergehen gemäß § 33 Abs. 1 und § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von 25.000,00 € verhängt.

Für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe wird gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 50 Tagen festgesetzt.

Die Kosten werden in unveränderter Höhe von € 500,00 festgesetzt.

Darüber hinaus wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit Erkenntnis des Spruchsenates Feldkirch F-2 als Organ des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom 10. Mai 2022, Geschäftszahl xxx, wurde der Beschuldigte ***Bf1*** schuldig gesprochen, er „hat im Amtsbereich des ehemaligen Finanzamtes Bregenz wiederholt in mehreren Tathandlungen als Abgabepflichtiger im Rahmen seines unter der Steuernummer ***BF1StNr3*** geführten Einzelunternehmens

I. vorsätzlich unter Verletzung der ihm obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflichten durch die Einreichung von unrichtigen Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen für die Veranlagungsjahre 2014 bis 2018, in welchen Umsätze und Erlöse verschwiegen bzw. ungerechtfertigte Ausgaben und Vorsteuerabzüge geltend gemacht und darauf beruhend von der Abgabenbehörde im März/Mai 2016, im Oktober 2017, im November 2017, im Juli 2018 und im August 2019 unrichtige Abgabenbescheide erlassen wurden, Verkürzungen der bescheidmäßig festzusetzenden Einkommen- und Umsatzsteuer bewirkt und zwar an

1. Einkommensteuer

für das Veranlagungsjahr 2014 iHv € 9.047,00,

für das Veranlagungsjahr 2015 iHv € 3.895,00,

für das Veranlagungsjahr 2016 iHv € 17.284,00,

für das Veranlagungsjahr 2017 iHv € 14.639,00,

für das Veranlagungsjahr 2018 iHv € 14.619,00;

2. Umsatzsteuer

für das Veranlagungsjahr 2014 iHv € 4.315,04,

für das Veranlagungsjahr 2015 iHv € 3.573,60,

für das Veranlagungsjahr 2016 iHv € 5.332,12,

für das Veranlagungsjahr 2017 iHv € 4.824,87,

für das Veranlagungsjahr 2018 iHv € 5.837,58;

II. im Zeitraum von März 2019 bis September 2019 an den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen und zwar durch die Einreichung von unrichtigen, nicht alle Umsätze offenlegenden Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume 01-07/2019 bei jeweils gleichzeitiger Nichtentrichtung der diesbezüglich darauf entfallenden Umsatzsteuervorauszahlungen, Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, und zwar betreffend

01/2019 iHv €369,89,	02/2019 iHv €369,90,	03/2019 iHv €369,90,
04/2019 iHv €369,89,	05/2019 iHv € 369,89,	06/2019 iHv € 369,89,
07/2019 iHv €369,89		

und hiedurch die Finanzvergehen

zu I. der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs 1 FinStrG

zu II. der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG

begangen,

weswegen über ihn nach § 33 Abs 5 FinStrG iVm § 21 Abs 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von EUR 28.000.00 (achtundzwanzigtausend Euro) und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von 56 (sechsfünfzig) Tagen verhängt wird.

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

Als Begründung hat der Spruchsenat ausgeführt:

„***Bf1*** wird beim Finanzamt Österreich Dienststelle Vorarlberg im Team der betrieblichen Veranlagung xx unter der Steuernummer ***BF1StNr3*** steuerlich geführt und mit seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb zur Einkommen- und Umsatzsteuer veranlagt.

Der Beschuldigte betreibt die Bergpension A. mit Restaurantbetrieb auf ca. 1700m in Ort1-Ö und es handelt sich dabei um einen Saisonbetrieb. Im Winter ist das A. über eine Skiroute über das Gebiet B. oder über einen Güterweg bzw. Rodelbahn mit Schneeschuhen, Tourenschiern oder zu Fuß erreichbar. Im Sommer kann das A. bequem über die B.bahnen erreicht werden. Das Haus bietet dabei Übernachtungsmöglichkeit für maximal 60 Personen in einfachen Zimmern.

Der vorliegenden Aktenlage zufolge zeichnete ***Bf1*** für die abgabenrechtlichen Belange seines Einzelunternehmens verantwortlich. Es obliegt daher ausschließlich ihm ein vollständiges und richtiges Rechenwerk zu führen, sämtliche erwirtschafteten Umsätze und Erlöse darin aufzunehmen und im Anschluss in den jährlich einzureichenden Steuererklärungen dem Grunde und der Höhe nach richtig offenzulegen.

Gleichermaßen sind sämtliche Umsätze vollständig in den monatlich einzureichenden Umsatzsteuervoranmeldungen aufzunehmen und dergestalt offenzulegen.

Als steuerlicher Vertreter ist die C. GmbH in 6900 Ort2-Ö, Straße 1, evident.

Im Finanzstrafregister scheinen keine Eintragungen betreffend den Beschuldigten auf, er ist sohin in finanzstrafrechtlicher Hinsicht unbescholten.

Sachverhalt:

Der Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der abgabenbehördlichen Außenprüfung zu ABNr. xxx, welche detailliert dem Bericht gemäß § 150 BAO über deren Ergebnis vom 03.08.2021 zu entnehmen sind. Insbesondere beweisrelevant ist dementsprechend der Arbeitsbogen zu ABNr. xxx samt der dort erliegenden Unterlagen, der Bericht vom 03.08.2021 mit den im Detail beschriebenen Sachverhaltsfeststellungen sowie der elektronische Steuerakt bzw. das Abgabenkonto zu StNr. ***BF1StNr3***.

Am 18.09.2019 wurde die abgabenbehördliche Außenprüfung zu ABNr. xxx mit den Abgabenarten Umsatz- und Einkommensteuer für die Zeiträume von 2014 bis 2018 sowie für den Nachschauzeitraum 2019 hinsichtlich der Umsatzsteuer begonnen.

Im Wesentlichen konnte festgestellt werden, dass die Erlösermittlung mittels der Registriertasse Tuxtap Integra 150 erfolgte. Das Datenerfassungsprotokoll wurde ab dem 24.06.2017 vorgelegt und auf den Rechnungen ist auch ein Code ersichtlich. Bei jeder Rechnung steht unter dem Code ein Vermerk, dass die Sicherheitseinrichtung ausgefallen ist. Die Registriertasse wurde bis zur Schlussbesprechung am 04.05.2021 bei der Abgabenbehörde noch nicht angemeldet, sodass eine zugeordnete Kassenidentifikationsnummer nicht bekanntgegeben wurde und eine Sicherheitsüberprüfung nicht möglich war.

Anhand der Gästebücher war festzustellen, dass vielfach an Tagen an denen Gäste im Haus waren, keine Umsätze erfasst wurden. Auch bei den durchgeführten Kalkulationen durch die Abgabenbehörde konnten erhebliche Mängel in der Erlöserfassung festgestellt werden, welche der Abgabepflichtige mit der schweren Erreichbarkeit der Bergpension mit Halbpension und Restaurantbetrieb vor allem im Winter und dem Schwund durch den Transport zur Gaststätte mittels einer nicht geschlossenen Materialseilbahn erklärte. Gesamthaft betrachtet bestanden gravierende formelle und materielle Mängel, die eine Umsatzzuschätzung erforderlich machten.

Zudem konnte auch die Herkunft der folgenden Privateinlagen nicht geklärt werden:

...

Auch beim Wareneinkauf konnten folgende Auffälligkeiten festgestellt werden:

...

Eine weitere Feststellung hat sich zu den privaten Ausgaben ergeben und zwar waren die folgenden Ausgaben gemäß § 20 EStG der privaten Lebensführung zuzurechnen:

...

Im Anschluss der Außenprüfung wurden die entsprechend festgestellten Besteuerungsgrundlagen im gemäß § 303 Abs 1 BAO wiederaufgenommenen Verfahren hinsichtlich Einkommens- und Umsatzsteuer für die Veranlagungsjahre 2014 bis 2018 bescheidmäßig festgesetzt. Die sämtlichen vom 02.08.2021 datierenden Abgabenbescheide sind in Rechtskraft erwachsen. Im Nachschauzeitraum erfolgte die Festsetzung mit rechtskräftigen Bescheiden über die Festsetzung an Umsatzsteuer für die Zeiträume 01/2019 bis 07/2019 vom 03.08.2021.

Im Zuge der Außenprüfung wurde eine abgabenbehördliche Schätzung durchgeführt, wobei als Schätzungsmethode der Sicherheitszuschlag angewendet wurde. Bei durchgeführten Kalkulationen konnten erhebliche Mängel in der Erlöserfassung festgestellt werden. Es bestehen gravierende formelle materielle Mängel, die eine Umsatzzuschätzung erforderlich machten. Es erfolgte die Festsetzung eines Sicherheitszuschlages von 20%, tatsächlich handelt es sich hier aber um (strafrechtlich relevante) Erlös- und Umsatzzuschätzungen. Eine klassische Kalkulation war auf Grund der nicht zwingend zu erstellenden Inventuren im Betrieb des Beschuldigten als Einnahmen-Ausgaben-Rechner nicht realistisch durchzuführen. Daher mussten die Anfangs- und Endbestände durch die Abgabenbehörde geschätzt werden.

Der Beschuldigte hat willentlich seine (im Spruch unter Punkt I. und II. angeführten) abgabenrechtlichen Verpflichtungen verletzt und die ebenfalls im Spruch dargestellten Verkürzungen bewirkt, wobei er dies für gewiss gehalten. Dabei kam es ihm darauf an, durch die wiederkehrende Begehung der Tat eine nicht nur geringfügige fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

Beweiswürdigung:

Der Beschuldigte zweifelte sowohl in seiner schriftlichen Stellungnahme vom 10. Dezember 2021 (AS 193 ff) als auch in seiner Einlassung am 10.05.2022 die Richtigkeit der Ergebnisse des abgabenrechtlichen Verfahrens an. Insbesondere wendete er sich gegen die vorgenommenen Schätzungen, wiewohl er deren Ergebnisse zunächst gegen sich gelten und die

Abgabenbescheide in Rechtskraft erwachsen ließ. Hiezu erklärte er in der mündlichen Verhandlung, dass er zwar überall hingegangen sei, aber es habe ihm niemand helfen können. Überdies habe sein Buchhalter damals gemeint, zur Abschlussbesprechung sei ein Erscheinen nicht erforderlich, er habe mit einem Zuschlag von 2% gerechnet.

Der Beschuldigte räumte gewisse Defizite bei der Erfassung der Aufzeichnungen ein, diese seien nicht vollständig, aber nicht in dem Ausmaß wie von der Prüferin festgestellt. Er verwies darauf, dass es sich um eine exponierte Hütte handle, er führe eine Halbpension und es sei mittlerweile Usus, dass er die Gäste etwa auf einen Schnaps einlade. Außerdem sei im Abgabenverfahren der Saisonbetrieb (3 Monate im Winter, 3 Monate im Sommer) nicht ausreichend berücksichtigt worden, dies führe zu Verschiebungen. Ganz abgesehen davon, dass auch das Hüttenleben gewisse Charakteristiken aufweise, denen ebenfalls nicht Rechnung getragen worden seien.

Vorauszuschicken ist, dass die Argumentation des Beschuldigten, dass so eine exponierte Hütte, bei der es sich um einen Saisonbetrieb handle, anders zu betrachten sei als Betriebe, die das ganze Jahr über Erlöse erwirtschaften, nachvollziehbar ist; allerdings sind die darüber hinausgehenden Erklärungen des Beschuldigten nicht geeignet, die enormen Kalkulationsdifferenzen, die sich über alle Bereiche von Bier, Wein, Schnaps, bis hin zu Küche und Warmgetränken erstrecken, plausibel zu erklären. Die Differenzen beim Schnaps etwa sind im Bereich von 87,24% bis 746,36%, gegeben, beim Wein im Bereich von 55,97% bis 277,34% und beim Bier im Bereich von 11,26% bis 151,38%, und zwar über mehrere Jahre. Derartig hohe Differenzen lassen sich weder durch einen Eigenverbrauch, noch durch Schwund und allenfalls gratis ausgegebene Getränke ausreichend erklären. Selbst wenn man der Darstellung des Beschuldigten, wonach er kaum Schnaps verkaufe, sondern den Gästen Runden bezahle, so mag das diesen Bereich erklären, nicht aber die erheblichen Differenzen bei anderen Getränken.

Zur Veranschaulichung sei darauf hingewiesen, dass allein in diesen drei Bereichen (Schnaps, Bier, Wein) die Differenzen die Höhe des letztlich gesamt zugeschätzten Betrages ergeben. Das heißt, im abgabenrechtlichen Verfahren wurde eine (zum Vorteil des Beschuldigten) äußerst vorsichtige Schätzung vorgenommen; wären tatsächlich die angeführten Zahlen zugrunde gelegt worden, hätte sich eine enorme Nachforderung ergeben.

Nicht nachvollziehbar ist, warum der Beschuldigte, der sich der unvollständigen Aufzeichnungen bewusst war, dem abgabenrechtlichen Verfahren nicht mehr Bedeutung beigemessen hat. Wenn der Beschuldigte angibt, seine Erklärungen hätten die Prüferin nicht interessiert, so ist es umso unverständlicher, dass der Beschuldigte die Bescheide, denen seiner Ansicht nach unrichtige Prämissen zu Grunde lagen, in Rechtskraft erwachsen ließ, zumal er Beträge in erheblicher Höhe zu bezahlen hatte, mit denen er, da er sich auf seinen Buchhalter verlassen habe, nicht gerechnet haben will. Die Erklärung, er sei „überall“ gewesen

und habe niemanden gefunden, ist nicht überzeugend, immerhin hat sich Beschuldigte im Finanzstrafverfahren auch professionellen Beistand geholt, der auch die Rechtfertigung vom 10.12.2021 verfasst hat. Es bleibt unerfindlich, warum es nicht möglich gewesen sein sollte, innerhalb der Beschwerdefrist von vier Wochen eine Beschwerde zu formulieren. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Beschuldigte die Abgabenbescheide nicht bekämpft hat, weil er wusste, dass die Kalkulationsdifferenzen nicht Umständen wie Schwund, Eigenverbrauch oä geschuldet waren.

Die vom Beschuldigten eingeräumten Defizite bei der Kalkulation machten eine Schätzung unumgänglich. Der Spruchsenat ist sich dessen bewusst, dass der Grundsatz, der im Abgabenverfahren gilt, dass wer zu einer Schätzung Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundenen Nachteile gegen sich gelten lassen muss, weil die Schätzung eben nur mit Wahrscheinlichkeitsüberlegungen angestellt werden kann, nicht gilt. Grundsätzlich hindert die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen aber nicht die Annahme einer Abgabenhinterziehung, die erforderliche Schätzung, der ja unzureichende Kalkulationen zugrunde liegen, kann finanzstrafrechtlich nicht privilegiert sein. Ein Abgabepflichtiger, bei dem der Abgabenanspruch als ultima ratio im Schätzungswege festgesetzt werden muss, darf hiedurch keineswegs eine Besserstellung erfahren. Andernfalls gingen ja gerade jene Täter straffrei, die vorausschauend zum Beispiel ihr steuerliches Rechenwerk so manipuliert haben, dass der konkrete Betrag an verheimlicht gewesenen Abgabenansprüchen nicht ermittelt werden könnte (Wieser, Würdigung abgabenrechtlicher Schätzungen, ZWF 2018,115,115).

Eine bedenkenlose 1:1 Übernahme des abgabenrechtlichen Schätzungsbetrages für das Finanzstrafverfahren ist nicht möglich, vielmehr bedarf es der festen Überzeugung des Senates, dass dieser von der Qualität (Plausibilität) der abgabenbehördlichen Schätzung überzeugt ist, wie das hier der Fall ist.

Überdies ist anzumerken, dass hier kein Sicherheitszuschlag vorgenommen wird, sondern eben eine Schätzung vorgenommen wird, was angesichts der vorliegenden Kalkulationen unausweichlich war. Sicherheitszuschläge haben die Funktion, mögliche nicht erwiesene Verkürzungen zu berücksichtigen. Sicherheitszuschläge sind daher regelmäßig bei Ermittlung des strafrechtlichen Verkürzungsbetrages nicht zu berücksichtigen, weil in der Regel davon auszugehen ist, dass die Verkürzungsermittlungen nicht den strafrechtlichen Beweismaßgrundsätzen entsprechen. Vergreift sich die Abgabenbehörde jedoch lediglich im Ausdruck, indem sie den Begriff Sicherheitszuschlag verwendet, ist aber die vorsätzliche Abgabenverkürzung in Wahrheit als erwiesen anzunehmen, so steht so einem solchen Ermittlungsergebnis eine unrichtige Ausdrucksweise nicht entgegen (VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005). Eine Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen im Abgabenverfahren steht der Annahme einer Abgabenhinterziehung nicht entgegen, entspricht dies doch dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Hier sind die Schätzungen des Abgabenvorgahrens fundiert und detailliert (AS 41 bis AS 105), sodass diese auch im Strafverfahren herangezogen werden konnten. Es wurden bereits im Abgabenvorgahren und umso mehr auch im Finanzstrafverfahren ohnehin zu Gunsten des Beschuldigten im Zweifel niedrige Beträge und zwar in allen Sparten angenommen. Hinzu kommt, dass in den Jahren 2014, 2015, 2018 und 2019 teilweise erhebliche Privateinlagen festgestellt wurden, deren Mittelherkunft nicht geklärt ist, die in Gesamtschau mit den erheblichen Kalkulationsdifferenzen zum Schluss führen, dass Umsätze und Erlöse nicht vollständig offengelegt wurden.

Der Spruchsenat ist der festen Überzeugung, dass unter Berücksichtigung der Verantwortung des Beschuldigten, aber auch den vorliegenden Kalkulationsdifferenzen und den Ergebnissen der Abgabenprüfung hier eine Verletzung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen und in der Folge eine Verkürzung an Einkommens- und Umsatzsteuer gewollt war und dies dem Beschuldigten auch bewusst war.

Daraus lässt sich zwingend die Ansicht, dass es dem Beschuldigten gezielt darauf ankam, sich dadurch ein laufendes Einkommen zu verschaffen, ableiten. Wer über Jahre hinweg Einkünfte nicht offenlegt, sondern verheimlicht, verfolgt logischerweise das Ziel, aus der Steuerersparnis Einkünfte zu lukrieren.

Der Beschuldigte hat die ihm angelasteten Delikte sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht begangen.

Ausgehend vom Schuldgehalt der Straftaten und unter Bedachtnahme auf die oben genannten Strafzumessungsgründe war über den Beschuldigten eine schuld- und tatangemessene Geldstrafe in Höhe von € 28.000,00, im Falle der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 56 Tagen zu verhängen.

Dabei wurde als mildernd die bisherige Unbescholtenheit, die vollständige Schadensgutmachung, erschwerend hingegen die Mehrzahl der deliktischen Angriffe über einen längeren Tatzeitraum, den mit der gewerbsmäßigen Tatbegehung zusammenhängende besondere Erschwerungsgrund nach § 23 Abs 2 FinStG gewertet.

Der Kostenspruch gründet auf der bezogenen Gesetzesstelle.“

2. Gegen das Erkenntnis des Spruchsenats erhob der Beschuldigte durch seine anwaltliche Vertreterin mit Schreiben vom 01.08.2022 Beschwerde.

Seitens des Beschuldigten wird in der Beschwerde vorgebracht:

„...“

Begründet wird der Schuldspruch mit den Feststellungen der abgabenbehördlichen Außenprüfung zu ABNr. xxx, welche im Bericht gemäß § 150 BAO vom 3.8.2021 festgehalten sind. Als Ergebnis der Außenprüfung wurden in den wiederaufgenommenen Verfahren hinsichtlich Einkommens- und Umsatzsteuer für die Jahre 2014 bis 2018 die Abgabenbescheide vom 2.8.2021 erlassen und die Umsatzsteuer für den Zeitraum 01 bis 07/2019 mit Bescheid vom 3.8.2021 festgesetzt.

Bei der Außenprüfung wurde eine abgabenbehördliche Schätzung durchgeführt, da erhebliche Mängel in der Erlöserfassung festgestellt wurden. Es erfolgte eine Umsatzzuschätzung und wurde ein Sicherheitszuschlag von 20 % festgesetzt. Von der Abgabenbehörde wurden auch die Anfangs- und Endbestände geschätzt.

Die vom Spruchsenat Feldkirch F-2 getroffenen Feststellungen vermögen die Verurteilung nicht zu tragen.

Zu den angeblichen Abgabenhinterziehungen und zur Höhe der angeblich hinterzogenen Abgaben werden keine konkreten Feststellungen getroffen, sodass mangels entsprechender Feststellungen das Erkenntnis zu beheben ist.

Vom Spruchsenat wird zugestanden, dass die Argumentation des Beschuldigten, dass so eine exponierte Hütte, bei der es sich um einen Saisonbetrieb handle, anders zu betrachten sei als Betriebe, die das ganze Jahr über Erlöse erwirtschaften. Er setzt sich aber nicht mit der Argumentation des Beschuldigten auseinander, wonach den Besonderheiten bei seiner Hütte, nämlich dem Vorliegen eines Saisonbetriebes und die Art der Vermietung und Bewirtung der Gäste („das Hüttenleben“) nicht entsprechend berücksichtigt worden sei.

Hingewiesen wird lediglich auf die Differenzen. Diese werden 1:1 übernommen. Schließlich wird gemutmaßt, dass der Beschuldigte die Abgabenbescheide deshalb nicht bekämpft habe, weil er gewusst habe, dass die Kalkulationsdifferenzen nicht Umständen wie Schwund, Eigenverbrauch, oä, geschuldet gewesen seien. Daraus wird offenbar abgeleitet, dass der Beschuldigte quasi die Abgabenbescheide als richtig anerkannt habe und somit diese auch bedenkenlos dem Strafverfahren zugrunde gelegt werden können.

Diesbezüglich irrt der Senat, da in Abgabenverfahren bei Mängeln in der Buchhaltung es der Behörde möglich ist, relativ frei die Umsätze zu schätzen. Im Abgabenverfahren ist es schwierig, diese zu bekämpfen. Nur weil ein Abgabenschlichtiger derartige Bescheide nicht bekämpft, kann noch lange nicht darauf geschlossen werden, dass er die geschätzten Umsätze als richtig anerkennt. Vielmehr spricht dies für die Überlegung des Abgabenschlichtigen, dass eine Bekämpfung bei der abgabenrechtlichen Gesetzeslage wenig Aussicht auf Erfolg hat bzw die Kosten für die Bekämpfung den Aufwand nicht rechtfertigen.

Eine Schätzung ist, wie der Senat zu Recht ausführt, eine Wahrscheinlichkeitsüberlegung. Richtig ist auch, dass diese prinzipiell nicht die Annahme einer Abgabenhinterziehung hindert, jedoch bedarf es eines stringenten Nachweise im Finanzstrafverfahren. Es genügt nicht, auf die Ergebnisse des Abgabenverfahrens zu verweisen und diese 1:1 zu übernehmen. Es müsste eine Auseinandersetzung mit den Ergebnissen stattfinden und wäre nachvollziehbar zu begründen, warum jeweils die Schätzung im Abgabenverfahren dem Finanzstrafverfahren zugrunde gelegt wird. Nur weil diese Schätzung angeblich fundiert und detailliert ist, kann diese noch lange nicht dem Strafverfahren zugrunde gelegt werden, da hier völlig andere Grundsätze gelten.

Vom Senat wird auch im Rahmen der Beweiswürdigung behauptet, es seien bereits im Abgabenverfahren ohnehin zu Gunsten des Beschuldigten im Zweifel niedrige Beträge und zwar in allen Sparten angenommen worden. Aufgrund welcher Überlegungen der Senat zu diesem Ergebnis gelangt, ist nicht nachvollziehbar. Der Senat führt aus, dass er in Gesamtschau mit den erheblichen Kalkulationsdifferenzen zum Schluss komme, dass Umsätze und Erlöse nicht vollständig offengelegt worden seien. Dies mag der Fall sein, jedoch reicht dies nicht dazu, einfach die Ergebnisse des Abgabenverfahrens zu übernehmen, ohne sich damit auseinanderzusetzen. Schließlich wird in Anbetracht der Verantwortung des Beschuldigten und der Ergebnisse der Abgabenprüfung auch die subjektive Tatseite bejaht, wobei in diesem Zusammenhang lediglich argumentiert wird, dass wer über Jahre hinweg Einkünfte nicht offenlege, sondern verheimliche, logischerweise das Ziel verfolge, aus der Steuerersparnis Einkünfte zu lukrieren. Es ist dies ein Zirkelschluss. Darüber hinaus wird lediglich behauptet, dass die subjektive Tatseite vorliege.

Eingangs der Beweiswürdigung wurde vom Senat auch auf die schriftliche Stellungnahme vom 10.12.2021 hingewiesen und ausgeführt, dass diese von einem „professionellen Beistand“ verfasst worden sei. Der Senat setzt sich aber mit den darin enthaltenen Argumenten nicht auseinander.

Hervorgehoben sei die Verantwortung in Bezug auf die im Jahre 2018 offensichtlich unrichtig gebuchten Ausgaben betreffend der Rechnungen der Firma F.1 sowie der Firma F.2. Der Beschuldigte hatte nur ein Konto, weshalb es zur Fehlbuchung durch den Buchhalter kam, wobei der Beschuldigte diese nicht erkennen konnte.

Wenn der Senat schon die Ergebnisse der Außenprüfung und der ergangenen Bescheide 1:1 übernimmt, so wäre aber auch zu beachten gewesen, dass tatsächlich im Abgabenverfahren ein Sicherheitszuschlag von 20 % festgesetzt wurde. Es ist nicht zulässig, dass nunmehr im Spruchsenat im Strafverfahren dieser Sicherheitszuschlag, welcher den rechtskräftigen Abgabenbescheiden zugrunde lag, negiert und in eine abgabenbehördliche Schätzung umgedeutet wird. Es werden daher selbst die Ergebnisse des Abgabenverfahrens zum Nachteil des Beschuldigten uminterpretiert, da Sicherheitszuschläge regelmäßig bei Ermittlung des

strafrechtlichen Verkürzungsbetrages nicht zu berücksichtigen sind. Diese entsprechen in der Regel nicht den strafrechtlichen Beweismaßgrundsätzen.

Auch eine Schätzung der Abgabenbehörde vermag nicht den strafrechtlichen Beweismaßgrundsätzen zu entsprechen, da eine Schätzung ebenfalls nur eine Wahrscheinlichkeitsbetrachtung darstellt und keinesfalls erwiesen ist.

Würde man der Ansicht des Senates folgen, so wäre es auch im Rahmen des Finanzstrafverfahrens jederzeit möglich, Verkürzungsbeträge zu schätzen und dann auszuführen, dass der Senat von der Verkürzung überzeugt ist, da Mängel in der Buchhaltung vorliegen und Differenzen bestehen. Dies ist natürlich nicht ausreichend, sondern müsste im Detail logisch nachvollziehbar jeweils begründet werden, weshalb die Verkürzung als erwiesen anzusehen ist. Wenn schon die Ergebnisse des Abgabenverfahrens übernommen werden, so sind diese gesamthaft zu übernehmen und zwar auch insoweit, als im Abgabenverfahren ein Sicherheitszuschlag von 20 % festgesetzt wurde. Wie der Senat selbst ausführt, ist auf Grundlage eines Sicherheitszuschlages aber noch lange nicht bewiesen, dass diese Beträge auch tatsächlich hinterzogen wurden und insoweit der objektive Tatbestand einer Abgabenhinterziehung überhaupt vorliegt. Es wäre daher „in dubio pro reo“ eine Negativfeststellung zu treffen und das Verfahren einzustellen gewesen.

Der Senat hat sich daher in Wirklichkeit mit den Ergebnissen des Abgabenverfahrens nicht auseinandergesetzt, nicht die notwendigen Feststellungen getroffen und diese schon gar nicht entsprechend begründet, weshalb das Erkenntnis jedenfalls aufzuheben ist.

Die Ergebnisse der Außenprüfung basieren letztendlich auf der Verhängung eines Sicherheitszuschlages. Gegen diese Ergebnisse bestehen erhebliche Bedenken, wobei diesbezüglich auf die Ausführungen der C. GmbH vom 28.7.2022 verwiesen wird, welche zum integrierenden Bestandteil dieser Beschwerde erhoben werden und nachstehend wiedergegeben werden:

...

Die über den Beschuldigten verhängte Geldstrafe in Höhe von € 28.000,- bzw die für den Fall der Uneinbringlichkeit verhängte Ersatzfreiheitsstrafe von 56 Tagen ist unangemessen hoch.

Als mildernd wurde die bisherige Unbescholtenheit, die vollständige Schadensgutmachung, erschwerend hingegen die Mehrzahl der deliktischen Angriffe über einen längeren Tatzeitraum und der mit der gewerbsmäßigen Tatbegehung zusammenhängende besondere Erschwerungsgrund nach § 23 Abs 2 FinStrG von der Behörde bewertet.

Diesbezüglich ist darauf hinzuweisen, dass die gewerbsmäßige Begehung es ausschließt, dass die Mehrzahl der deliktischen Angriffe wiederum als erschwerend bewertet wird. Es käme hier zu einer unzulässigen doppelten Berücksichtigung. Diese Milderungsgründe wurden auch nicht

entsprechend gewertet, da die Unbescholtenheit und die vollständige Schadensgutmachung besonders schwerwiegende Milderungsgründe sind. Zu berücksichtigen wäre auch gewesen, dass der Tatzeitraum teilweise bereits weit zurückliegt, nämlich der Beginn im Jahr 2016 und die letzte vorgeworfene Handlung im Juli 2019.

Bei richtiger Gewichtung der Milderungs- und Erschwerungsgründe und insbesondere der vollständigen Erfassung der Milderungsgründe hätte daher mit einer weitaus geringeren Strafe das Auslangen gefunden werden können. Angemessen wäre eine Geldstrafe in Höhe von € 18.000,- bis € 20.000,-.“

Beantragt wurde, das Bundesfinanzgericht möge nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung und durch Senatsentscheidung das angefochtene Erkenntnis

1. aufheben und das Finanzstrafverfahren einstellen; in eventu
2. aufheben und die Sache an das Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde zurückverweisen;
3. abändern und die verhängte Strafe schuld- und tatangemessen herabsetzen.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

1. Der Bf. ist österreichischer Staatsangehöriger und wurde am tt.mm.jjjj geboren. Der Bf. ist nicht verheiratet und wohnt in seinem Haus in ***Bf1-Adr***. Der Bf. ist Vater von zwei selbsterhaltungsfähigen Kindern und ist für zwei Kinder sorgepflichtig. Der Bf. ist Eigentümer der Bergpension A. in Ort1-Ö, wobei die Bergpension fremdfinanziert ist (Fremdmittel in Höhe von ca. € 900.000,00). Zudem bewirtschaftet der Bf. eine Gaststätte in Ort3-Ö (Tirol), die er gepachtet hat. Die aus dem Bergpensionsbetrieb und aus dem Gaststättenbetrieb erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb belaufen sich auf ca. € 25.000,00 bis € 35.000,00 jährlich. Der Bf. ist Eigentümer eines weiteren Hauses in seinem Wohnort Ort4-Ö, das von seinem Vater stammt, und eines fremdfinanzierten käuflich erworbenen Hauses in Ort5-Ö.

2. Beim Bf. fand eine die Jahre 2014 bis 2018 und den Nachschauzeitraum 1/2019 bis 07/2019 betreffende Betriebsprüfung statt. Im Betriebsprüfungsbericht hat die Prüferin unter Tz. 6 angeführt, aufgrund der Feststellungen und der durchgeführten Kalkulation habe die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung gem. § 184 BAO betreffend die Prüfungsjahre 2014 bis 2018 und den Nachschauzeitraum zu schätzen. Im Umfang der erheblichen Mängel sei nach Ansicht der Prüferin ein Sicherheitszuschlag von 20 % festzusetzen. Das Finanzamt folgte der Ansicht der Prüferin und erließ entsprechende Abgabenbescheide, die alle (ohne Erhebung von Rechtsmitteln) rechtskräftig wurden.

3. Seitens der Prüferin wurde vorab (vor pauschaler Zuschätzung von 20 % auf die erklärten Umsatzerlöse) auf Grundlage der vom Bf. vorgenommenen Buchführung eine Kalkulation durchgeführt, wobei sich die Kalkulation auf einzelne Sparten (Logis, Küche, Warmgetränke, Bier, Alkoholfreie Getränke, Wein, Spirituosen) über die einzelnen Prüfungsjahre und den Nachschauzeitraum erstreckte. Seitens der Prüferin wurde dazu festgehalten, dass sich im Rahmen des langen Prüfungszeitraumes die dauerhaften Umsatzdifferenzen zu schwerwiegenden Umsatzdifferenzen kumulierten. Hinsichtlich der nachgewiesenen schwerwiegenden formellen und materiellen Mängel sei ein Sicherheitszuschlag festgesetzt worden, da die Anwendung der Zahlen aufgrund der Kalkulation zu einer unbotmäßigen Härte bezüglich der Höhe der Bemessungsgrundlage geführt hätte. Deshalb sei im Zweifel für den Abgabepflichtigen lediglich ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 20 % als gelinderes Mittel gewählt worden (vgl. e-mail der Prüferin an die Finanzstrafbehörde vom 21.01.2022).

2. Beweiswürdigung

§ 98 Abs. 1 FinStrG legt gesetzlich fest, dass als Beweismittel im Finanzstrafverfahren unbeschadet des Abs. 4 alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Nach § 98 Abs. 3 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.

Die Feststellungen zu den persönlichen Verhältnissen ergeben sich aus den Angaben des Bf. in der mündlichen Verhandlung. Im Übrigen ergibt sich der Sachverhalt aus der vorliegenden Aktenlage und aus der Einsichtnahme in die elektronische Datenbank der Finanzverwaltung. Die Feststellungen zur Kalkulation ergeben sich aus den im Arbeitsbogen der Prüferin einliegenden Kalkulationen, welche die Prüferin im Detail auf 68 Seiten dargelegt hat.

Der Spruchsenat hat im angefochtenen Erkenntnis vom 10. Mai 2022 die Beweismittel dargelegt und davon ausgehend nach Ansicht des erkennenden Senates des Bundesfinanzgerichtes eine schlüssige Beweiswürdigung vorgenommen. Diese Beweiswürdigung wird vom erkennenden Senat unter ergänzender Berücksichtigung der Ausführungen des Bf. in der mündlichen Verhandlung übernommen. Insbesondere ist dazu festzustellen, dass der Bf. in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat, dass bei der Schlussbesprechung der Betriebsprüfung die von der Prüferin vorgenommenen Kalkulationen mit dem Bf. erörtert wurden, und dem Bf. sohin bekannt war, dass sich der im Betriebsprüfungsbericht angeführte Sicherheitszuschlag tatsächlich auf Kalkulationsdifferenzen gründet, die von der Prüferin über alle Prüfungsjahre in den bezüglichen Sparten festgestellt wurden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

3.1.1. Rechtslage:

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. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung weiters schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiß hält. Nach § 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 § 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.

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.

3.1.2. Objektive Tatseite und subjektive Tatseite:

1. 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, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. 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; VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0091 sowie 19.03.2015, 2013/16/0104, je uHa Vorjudikatur).

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.

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."

2. 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).

3. Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich, dass im Finanzstrafverfahren die Finanzstrafbehörde 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).

4. Unstrittig ist, dass die Buchhaltung in den strittigen Jahren nicht ordnungsgemäß und die Schätzungsberechtigung gegeben war, was auch in der mündlichen Verhandlung seitens des Bf. klar zugestanden wurde.

5. In der Beschwerde wird eingewendet, dass der Spruchsenat die Ergebnisse der Außenprüfung und der ergangenen Bescheide 1:1 übernommen habe. Dabei wäre aber auch zu beachten gewesen, dass tatsächlich im Abgabenverfahren ein Sicherheitszuschlag von 20 % festgesetzt worden sei. Es sei nicht zulässig, „dass nunmehr im Spruchsenat im Strafverfahren dieser Sicherheitszuschlag, welcher den rechtskräftigen Abgabenbescheiden zugrunde lag, negiert und in eine abgabenbehördliche Schätzung umgedeutet wird.“ Es würden daher selbst die Ergebnisse des Abgabenverfahrens zum Nachteil des Beschuldigten uminterpretiert, da Sicherheitszuschläge regelmäßig bei Ermittlung des strafrechtlichen Verkürzungsbetrages nicht zu berücksichtigen seien. Diese entsprächen in der Regel nicht den strafrechtlichen Beweismaßgrundsätzen.

6. Die Einwendungen des Bf. bzw. seines anwaltlichen Vertreters zielen im Kern darauf ab, dass die inkriminierten Abgaben im Rahmen der Betriebsprüfung zu hoch geschätzt worden seien bzw. diese im Abgabenverfahren zu hoch geschätzten Besteuerungsgrundlagen für das Finanzstrafverfahren nicht übernommen werden dürften. Demgegenüber hat die Amtsbeauftragte in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht wie bereits bisher darauf hingewiesen, dass es sich bei der Hinzuschätzung des Sicherheitszuschlags von 20 % in Wahrheit um Feststellungen handle, die relevante Erlösverkürzungen darstellten. Es sei ersichtlich im Akt, dass die Prüferin umfangreiche Kalkulationen in sämtlichen Sparten durchgeführt habe und dabei zu Feststellungen von erheblichen Differenzen gekommen sei. Letztlich sei der Sicherheitszuschlag in solch einem geringen Ausmaß im Vergleich zu den Kalkulationen angesetzt worden, dass davon ausgegangen werden könne, dass die Verkürzungen zumindest in diesem Ausmaß stattgefunden haben. Seitens des anwaltlichen Vertreters wurde dazu in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, dass die Schätzung den Grundsätzen des Strafverfahrens entsprechen müsse, was gegenständlich nicht der Fall sei. Nach Ansicht des anwaltlichen Vertreters könnten die prozentmäßigen Zuschätzungen der Erlöse nicht stimmen und werde dazu auf die der Beschwerde angeschlossene Stellungnahme der damaligen steuerlichen Beratung C. GmbH vom 28.7.2022 verwiesen. Zudem wurde seitens des anwaltlichen Vertreters auf die in der mündlichen Verhandlung vorgelegte Stellungnahme der Finanzbuchhaltung/Unternehmensberatung D. vom 25.11.2025 samt Beilagen hingewiesen.

7. Wie sachverhaltsmäßig festgestellt, wurde von der Prüferin auf Grundlage der vom Bf. vorgenommenen Buchführung eine Kalkulation durchgeführt, wobei sich die Kalkulation auf einzelne Sparten (Logis, Küche, Warmgetränke, Bier, Alkoholfreie Getränke, Wein, Schnaps) über den Prüfungszeitraum erstreckte. Die Prüferin ist dabei in den Sparten der Getränke von den festgestellten Einkaufszahlen (Einkaufspreise bzw. Einkaufsmengen) ausgegangen und hat auf diese Rechengrößen den jeweils gegebenen Rohaufschlagskoeffizienten angewendet und hat solcherart die rechnerischen Erlösverkürzungen ermittelt bzw. errechnet. Dass diese Einkaufsgrößen bzw. Einkaufsmengen und die diesbezüglichen Rohaufschlagskoeffizienten unrichtig seien, wurde vom Bf. bzw. seiner jeweiligen Vertretung nicht behauptet und

bestehen auch für den Senat des Bundesfinanzgerichts keine Anhaltspunkte an deren Richtigkeit zu zweifeln. Dabei wurde von der Prüferin beim Einkauf zum Teil bereits ein Schwund bzw. ein Eigenverbrauch berücksichtigt (zB bei den alkoholfreien Getränken in Höhe von 5 %).

8. Wenn die Prüferin bzw. die Abgabenbehörde ausgehend von dieser Kalkulation wie sachverhaltsmäßig festgestellt als tatsächliche Schätzmethode im Abgabenverfahren im Zweifel für den Abgabepflichtigen die pauschale Zuschätzung der erklärten Umsätze in Höhe von 20 % angewendet hat, ist dies seitens des Senates des Bundesfinanzgerichts nicht zu beanstanden und kann diese Schätzmethode auch für das gegenständliche Finanzstrafverfahren angewendet werden. Bei der vorliegenden Kalkulation handelt es sich um eine Schätzmethode, die den realen Gegebenheiten sehr nahekommt, handelt es sich doch bei den Einkaufsmengen und den Rohaufschlagskoeffizienten in den einzelnen Sparten um objektiv feststellbare Zahlen, und findet der 20 %ige Zuschlag allein in den auf die Getränke entfallenden kalkulierten Erlösverkürzungen voll Deckung. Auszugehen ist dabei auch davon, dass die vom Bf. vorgebrachten Einwendungen (Schwund, Eigenverbrauch, unentgeltliche Abgabe von Getränkerunden) mit dem angewendeten Prozentsatz ausreichend berücksichtigt wurden, wobei die von der Prüferin im Rahmen der Kalkulation festgestellten Erlösverkürzungen im Bereich Logis und Küche kalkulatorisch betrachtet zu Gunsten des Bf. in voller Höhe ausgeklammert blieben (vgl. VwGH 20.12.1994, 89/14/0149). Die in der Beschwerde angeschlossene Stellungnahme der C. GmbH vom 28.7.2022 ist grundsätzlich schon deshalb nicht schlüssig, als die dort angesetzten Kürzungen im Bereich der Einkaufsgrößen bzw. der Wareneinsätze nach Auffassung des erkennenden Senates wesentlich überhöht angesetzt sind (zB Schwund und Eigenverbrauch 2014: Wein ca. € 1.130,00; Bier ca. € 1.340,00; Limo ca. € 1.250,00; Spirituosen [konkret Kürzung als Logisanteil/Werbung] ca. € 1.070,00). Gegen die Schlüssigkeit der vorgelegten Stellungnahme der Finanzbuchhaltung/Unternehmensberatung D. vom 25.11.2025 bestehen erhebliche Bedenken, wenn die Schätzung bzw. Hochrechnung von Erlösen für Jahre, für welche gravierende Buchführungsmängel bzw. Erlösverkürzungen festgestellt wurden, einzig und allein auf Basis eines späteren und von der Abgabenbehörde ungeprüften Jahres erfolgen soll.

9. Nach Ansicht des erkennenden Senates ist die von der Prüferin herangezogene 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 die Hinzuschätzungen auf Grundlage der von der Prüferin vorgenommenen Kalkulation beurteilt 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.

10. In objektiver Hinsicht steht außer Zweifel, dass der Bf. in den eingereichten Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen 2014 bis 2018 und in den Umsatzsteuervoranmeldungen 01/2019 bis 07/2019 die aus dem Bergpensionsbetrieb erzielten Umsätze und Einkünfte nicht in voller Höhe angeführt und damit eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 und § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG an Umsatzsteuer und Einkommensteuer in zumindest der o.a. vom Spruchsenat angeführten Höhe begangen hat. Der Bf. ist Eigentümer der Bergpension und als Eigentümer bzw. Einzelunternehmer selbständig und allein für die Organisation verantwortlich, in den Betrieb der Bergpension voll eingebunden und in der Bergpension jahrelang während des operativen Betriebs gegenwärtig und ist der erkennende Senat auch im Hinblick auf die beträchtlichen und über Jahre hinweg nicht verzeichneten Erlöse davon überzeugt, dass der Bf. wusste, dass er durch seine Vorgangsweise Verkürzungen von Umsatzsteuer und Einkommensteuer bewirkt.

3.1.3. Strafbemessung und Kostenentscheidung:

1. 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.

2. Im angefochtenen Erkenntnis des Spruchsenats vom 10. Mai 2022 wurden vom Spruchsenat bei der Strafzumessung als erschwerend die Mehrzahl der deliktischen Angriffe über einen längeren Tatzeitraum, den mit der gewerbsmäßigen Tatbegehung zusammenhängende besondere Erschwerungsgrund nach § 23 Abs 2 FinStG gewertet; mildernd wurden die bisherige Unbescholtenheit und die vollständige Schadensgutmachung in Ansatz gebracht. Ausgehend vom Schuldgehalt der Straftaten und unter Bedachtnahme auf obgenannte Strafzumessungsgründe wurde vom Spruchsenat über den Beschuldigten bei einem Strafraumen von € 171.912,92 eine schuld- und tatangemessene Geldstrafe in Höhe von € 28.000,00, im Falle der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 56 Tagen verhängt.

3. 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 der Mehrzahl der deliktischen Angriffe und die vom Spruchsenat angeführten Milderungsgründe (bisherige Unbescholtenheit und die vollständige Schadensgutmachung) und als weiterer Milderungsgrund die lange Verfahrensdauer zu berücksichtigen. Hinsichtlich des vom Spruchsenates noch berücksichtigten Erschwerungsgrund der gewerbsmäßigen Tatbegehung wurde vom erkennenden Senat des Bundesfinanzgerichts Abstand genommen, da dieser Erschwerungsgrund für die Veranlagungsjahre 2014 bis 2017 nicht in Rechtsbestand war. 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 nicht vor.

4. In Abwägung der Strafzumessungsgründe sowie unter Berücksichtigung des Schuld- und Unrechtsgehaltes der Taten wird die vom Spruchsenat ausgesprochene Geldstrafe von 28.000,00 € auf 25.000 € vermindert, wobei unter besonderer Gewichtung der langen Verfahrensdauer als Milderungsgrund (§ 34 Abs. 2 StGB) dafür bei der Strafbemessung eine Strafminderung in Höhe von 2.000,00 € 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.

3.2. 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 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 2025