

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache des ****Bf+ADRESSE****, vertreten durch Dr. Patrick Ruth, Kapuzinergasse 8/4, 6020 Innsbruck, gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 4. Oktober 2011, StNr. ****x1****, betreffend Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO (Wettgebühren) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid bleibt aufrecht.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob eine Zwangsstrafe festgesetzt werden kann, wenn anlässlich einer Wettgebühren-Außenprüfung lesbar gemachte elektronische Grundaufzeichnungen wegen für den Bf. anfallender Kosten nicht vorgelegt werden? Sind Bildschirmausdrucke über Monatssummen Grundaufzeichnungen?

Bemerkt wird, dass das Rechtsmittelverfahren des Beschwerdeführers (Bf.) vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen ist. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....“

„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“

1. Verfahrensverlauf

Nach dem Inhalt der Finanzamtsakten erteilte das Amt der **** Landesregierung am 9. Juli 2008 dem Bf. die **Bewilligung zum Abschluss von Wetten aus Anlass von sportlichen Veranstaltungen** in der Betriebsstätte des Bf. in ****ADRESSE**** auf ein (1) Jahr, am 5. August 2009 wurde die Bewilligung für diese Betriebsstätte unbefristet erteilt. Am 8. September 2008 ersuchte der steuerliche Vertreter des Bf. um Zuteilung einer Steuernummer zur **Abfuhr der Wettgebühren** und wurden Anmeldungen von Gebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG mit dem Formular Geb 6 beim Finanzamt eingereicht. (Niederschrift über die Schussbesprechung vom 10. Jänner 2012, 1).

Mit **Beginn der Außenprüfung am 23. April 2010** der Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG idFv 1.1.2011, Zeitraum 1.8.2008 bis 31.3.2010 **forderte das Finanzamt den Bf. mündlich auf, die Grundaufzeichnungen iSd § 131 und § 132 BAO in elektronisch unterstützter Form über die von ihm abgeschlossenen Wetten vorzulegen.** (Niederschrift über die Schussbesprechung vom 10. Jänner 2012, 2).

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 15. Juli 2010** stellte das Finanzamt zunächst fest, dass die Vorlage der erbetenen Unterlagen bis dahin nicht erfolgte. Nach den mündlichen Auskünften des Bf. vom 23. April 2010 stelle der Bf. keine Wettquoten selbst fest, sondern erfolge die Vermittlung von Wetten, die über Automaten abgeschlossen werden, an die Fa. ****GESELLSCHAFT*1****, die die Wettterminals auch herstellt. Zur gebührenrechtlichen Beurteilung sei zunächst der genaue Sachverhalt festzustellen, welche Wetten vermittelt würden, ob es sich dabei um Wetten auf reale sportliche Veranstaltungen handle und inwieweit diese sportlichen Veranstaltungen in Bundesländern stattfinden, in denen ein Landeszuschlag zu erheben ist. Weiters wies das Finanzamt auf die gesetzlichen Bestimmungen über die Wettaufzeichnungen hin (§ 31 Abs. 3 GebG iVm §§ 131 und 132 BAO) und teilte dem Bf., da die Aufzeichnungen in elektronisch unterstützter Form erfolgten, den Inhalt des Erlasses des BMF vom 3.7.2000, GZ 02 2251/3-IV/2/00 über die Dateiformate der vorzulegenden Dateien mit. Das Finanzamt ersuchte den Bf., die Aufzeichnungen der abgeschlossenen Wetten für den Prüfungszeitraum 1.8.2008 bis 31.3.2010 als Datei in einem der zulässigen Formate bis 31. August 2010 vorzulegen:

- „a) Um Vorlage der Grundaufzeichnungen über die abgeschlossenen Wetten mit sämtlichen Vertragspartnern in einem zulässigen Format und den geeigneten Informationen um die Grundaufzeichnungen auch den vorgelegten Wettabrechnungen zuordnen zu können wird daher gebeten.*
- b) Hinsichtlich allfälliger verwendeter Schlüsselwörter und Kennziffern wird um Vorlage eines geeigneten Verzeichnisses zur Entschlüsselung derselben oder Nennung einer Ansprechperson, die eine entsprechende Hilfestellung bieten kann, gebeten.*
- c) Sollten in den elektronischen Aufzeichnungen über die Wetten keine Angaben über die Art der sportlichen Veranstaltung in Klartext (Z.B. Name der Mannschaften des Fußballspiels u.ä.) sondern nur eine Nummern- oder Codebezeichnung der betreffenden*

Veranstaltung enthalten sein, wird um Vorlage einer Liste mit der Zuordnung dieser Nummern oder Codes zur jeweiligen Wette für den Prüfungszeitraum gebeten.“

Da der Bf. erklärte, nicht in der Lage zu sein, die Aufzeichnungen beizuschaffen, erfolgte die Vereinbarung einer **Besprechung am 7. Oktober 2010 in den Räumen des steuerlichen Vertreters des Bf.**, an der auch ein Vertreter der Fa.

****GESELLSCHAFT*1**** teilnahm. Dabei sei die Rolle der einzelnen am Wettabschluss beteiligten Unternehmungen erläutert und das Muster eines Bildschirmausdruckes der Fa. ****GESELLSCHAFT*2*** GmbH vorgelegt worden, an Hand dessen die Selbstberechnung der Wettgebühren erfolgt sei. Ergebnis der Besprechung sei gewesen, dass weder der Bf. noch die Fa. ****GESELLSCHAFT*1**** die geforderten Grundaufzeichnungen über die abgeschlossenen Wetten führen würden und ihre Daten vielmehr von einem Softwarehersteller, der auch die Server für die Wettabwicklung vermietet, erfasst würden, sie selbst hätten aber auf diese Server keine Zugriffsmöglichkeit, um die Daten zu beschaffen. Mit dem Bf. habe das Finanzamt daher vereinbart, dass es mit dem Softwarehersteller Kontakt aufnehmen werde, um die gesetzliche Notwendigkeit der Vorlage dieser Aufzeichnungen durch den Bf. zu untermauern. Über diese Besprechung befindet sich im vorgelegten Prüfungsakt des Finanzamtes keine Niederschrift, sondern nur eine „Gesprächsnotiz“ mit einem Organigramm, sowie die textliche Darstellung in der Niederschrift über die Schussbesprechung vom 10. Jänner 2012, 2-3.

Am 7. Oktober 2010 wendete sich das Finanzamt mit einem Ersuchen um Ergänzung an die Fa. **GESELLSCHAFT*2*** GmbH**, da sie mit der Fa. ****GESELLSCHAFT*1****, die die Wetterminals herstellt, als Kunde in Geschäftsbeziehungen stehe. Die Fa. ****GESELLSCHAFT*1**** besitze zwar einen Internetzugang zu einem Portal der Fa. ****GESELLSCHAFT*2*** GmbH, welches eine Abfrage der Umsätze der Kunden und den Zugriff auf die dahinterliegenden Wetten der aktuellen Zeiträume ermögliche, nicht jedoch den Download und die Speicherung der gesammelten Daten für bestimmte Zeiträume und auch keinen Zugriff auf weiter zurückliegende Zeiträume. Daher könne die Fa. ****GESELLSCHAFT*1**** nicht die geforderten Grundaufzeichnungen bereitstellen, die für eine Überprüfung der Gebührens Selbstabrechnung erforderlich sei. Deshalb werde die Fa. ****GESELLSCHAFT*2*** GmbH als Vermittler von Wetten iSd § 28 Abs. 3 GebG gebeten, die geführten Aufzeichnungen über die vermittelten Wetten (insbesondere die Daten der einzelnen Wetten, wie Wetteinsatz, Wettgewinn, Datum, Gegenstand der Wett u.dgl.) auf einem geeigneten Datenträger entweder der Fa. ****GESELLSCHAFT*1**** oder dem Finanzamt direkt zur Verfügung zu stellen. Weiters ersuchte das Finanzamt um Beantwortung u.a. folgender Fragen:

1. An welche Buchmacher oder Gesellschaften wurden die Wetten der Fa. ****GESELLSCHAFT*1**** im Zeitraum 1.8.2008 bis 31.3.2010 vermittelt?
2. Welcher genaue Zeitraum entfällt dabei auf den jeweiligen Wettquotenanbieter?

3. Welche konkreten Leistungen wurden neben der Zurverfügungstellung der Software dabei durch die Fa. ****GESELLSCHAFT*2*** GmbH erbracht?

4. Welche Daten zeichnet die von Ihnen gelieferte Software auf die Wettterminals über die abgeschlossenen Wetten auf?

5. Welche Möglichkeiten bietet die von Ihnen gelieferte Software dem Kunden zur Aufzeichnung der Daten über vermittelte Wetten?

6. Welche Wetten wurden von den einzelnen Anbietern angeboten (Sportwetten, Wetten auf animierte oder aufgezeichnete Wettbewerbe wie Hunderennen o.ä.)

Mit E-Mailverkehr 13.-15. Oktober 2010 und 30. November 2010 gab die Fa.

****GESELLSCHAFT*2*** GmbH dem Finanzamt bekannt, dass sie ein rein technischer Dienstleister sei, der an den Wetten in keiner Weise beteiligt und daher kein Vermittler von Wetten iSd § 28 Abs. 3 GebG sei. Ihre Software zeichne in der jeweiligen Datenbank des Kunden alle relevanten Wettdaten auf (ID der Wette, Datum, Uhrzeit, Wettdetails wie Spiele, Tipps und Quoten), die alle zentral am Server gespeichert sind. Der Kunde habe folgende Möglichkeiten, seine Daten auszugeben bzw. auf diese statistisch zuzugreifen:

- a. Ausdruck aller Wettdaten (Wettbericht, Abrechnungsbericht, etc.) auf Papier und Bildschirm bzw. teilweise als Kopfdaten.
- b. Ein Excerpt der Datenbank zur Speicherung aller Daten direkt durch die Kunden, z.B. auch zur gesetzlichen Aufbewahrung der Daten.

Auf den Wettterminals würden, ausgenommen Standortdaten und technische Logfiles, keine Daten aufgezeichnet. Die Wettterminals würden lediglich der Anzeige und Wettannahme dienen, alles werde zentral verarbeitet.

Die Fa. ****GESELLSCHAFT*2*** GmbH könne jedoch nicht beliebige Datenbanken ihrer Kunden nach Daten der Fa. ****GESELLSCHAFT*1**** oder des Bf. (bzw. unter welchem Kürzel er auftritt) durchsuchen, weshalb diese ihre Partner nennen sollten. Es müsse ein konkreter Ansatz gegeben sein, bzw. eine datenschutzrechtliche Einverständniserklärung oder ein dazugehöriger Gerichtsbeschluss, danach könne die Fa. ****GESELLSCHAFT*2*** GmbH die Daten jederzeit liefern, auf Papier oder als technischer Export.

Am 15. Oktober 2010 ersuchte das Finanzamt die Fa. **GESELLSCHAFT*1**** aus datenschutzrechtlichen Gründen, der Fa. ****GESELLSCHAFT*2*** GmbH die Zustimmung zur Herausgabe der elektronischen Daten, die nicht nur den Bf., sondern auch die Fa. ****GESELLSCHAFT*1**** selbst betreffen würden, zu erteilen, sowie die Namen der Wettquotenlieferanten bekanntzugeben.**

Am 15. November 2010, beim Finanzamt eingelangt am 18. November 2010, gab die Fa. **GESELLSCHAFT*1**** die Lieferanten bekannt, gab die Zustimmung, die aufgezeichneten Daten über sie dem Finanzamt zur Verfügung zu stellen und übermittelte Kopien aller Wettgebührenabrechnungen samt Gesamtübersicht für die Berechnungsbasis von allen Monaten, welche sie selbst eruieren habe können.**

Bei diesen vorgelegten Kopien handelte es sich um das Formular Wettgebührenabrechnung Geb 6, dem jeweils für die Monate 8/2008 bis 3/2009 ein Bildschirmausdruck aus dem Softwaresystem der Fa. ****GESELLSCHAFT*2*** GmbH mit den Monatssummen der einzelnen Wettterminals, gegliedert nach Sportwetten, Livewetten und Hunderennen, und dem jeweils für die Monate 3/2009 bis 3/2010 ein Bildschirmausdruck aus dem Softwaresystem der Fa. ***GESELLSCHAFT*3**** mit den Monatssummen der einzelnen Wettterminals ohne Gliederung nach Art der Wette angeschlossen wurde.

Mit jeweils gesonderten Schreiben vom 30. November 2010 ersuchte das Finanzamt die Fa. **GESELLSCHAFT*4**** und Fa. ***GESELLSCHAFT*3****, am 13. Dezember 2010 die Fa. ***GESELLSCHAFT*5** GmbH, sowie am 3. Jänner 2011 die Fa. ***GESELLSCHAFT*6*** GmbH unter Hinweis auf datenschutzrechtliche Gründe um Zustimmung, dass die Fa. ****GESELLSCHAFT*2*** GmbH die elektronischen Aufzeichnungen über den Abschluss und die Vermittlung von Sportwetten, die im Zusammenhang mit den Geschäftsbeziehungen zur Fa. ****GESELLSCHAFT*1**** stehen, dem Finanzamt übergeben kann.

Mit Antwortschreiben vom 17. Dezember 2010 der Fa. ***GESELLSCHAFT*5** GmbH ermächtigte diese die Fa. ****GESELLSCHAFT*2*** GmbH zur Freigabe aller notwendigen Daten für den Zeitraum 6.4.2009 bis 26.4.2009.

Mit Antwortschreiben vom 25. Jänner 2011 ermächtigte die Fa. ***GESELLSCHAFT*6*** GmbH die Fa. ****GESELLSCHAFT*2*** GmbH zur Freigabe der Grundaufzeichnungen (Daten jeder einzelnen Wette) des Kunden Fa. ****GESELLSCHAFT*1****. Die Kosten seien von dem betroffenen Buchmacher, dem Bf., zu tragen.

Im **E-Mailverkehr vom 31. Jänner 2011 bis 8. Februar 2011** zwischen Fa. ****GESELLSCHAFT*2*** GmbH und Finanzamt teilte die genannte Fa. mit, dass die Techniker versucht hatten, so gut als es geht, die offensichtlich zum Bf. gehörigen Standorte aus den Datenbeständen herauszufiltern. Ob es weitere Standorte gäbe, wüssten sie nicht, da die Fa. ****GESELLSCHAFT*1**** dazu genaue Informationen über die benutzten Geräte und Nummern bekanntgeben müsste. Die Generierung der komplexen Daten stelle sich als schwierig dar. Der Aufwand für die Aushebung der Datenbestände und Migration in Excel liege bei 12 Stunden, wobei der Stundensatz 100 Euro sei. Das Finanzamt teilte mit, dass es mit dem Bf. oder den Steuerberatern Kontakt aufnehmen müsste, damit der entsprechende Auftrag des Bf. an den technischen Dienstleister zur Herausfilterung der Daten erginge.

Im **E-Mailverkehr/Telefonat vom 31. Jänner 2011** vom Finanzamt an die Fa. ***GESELLSCHAFT*3**** stellte sich heraus, dass diese mit der Fa. ****GESELLSCHAFT*2*** GmbH nie in einer Geschäftsbeziehung gestanden hatte, sondern selbst ein Softwarehaus sei und auch ein Produkt für Wettautomaten im Programm habe. Mit der Fa. ****GESELLSCHAFT*1**** gäbe es sehr wohl eine Geschäftsbeziehung. Zu auf dem Server gespeicherten Daten des Bf. konnte die Fa.

GESELLSCHAFT*3 nichts sagen. Auf Anforderung des Kunden und mit der erforderlichen Angabe der Terminals-ID und Bezeichnung würde sie die gespeicherten Daten entsprechend auswerten, grundsätzlich habe aber jeder Kunde die Möglichkeit, gegen entsprechendes Entgelt die elektronischen Daten seiner Wetten laufend einzusehen. Das E-Mail Ersuchen durch das Finanzamt mit Angabe der Terminal-IDs bleib unbeantwortet.

Mit **Schreiben vom 21. Februar 2011** ersuchte das Finanzamt mit einem mehrseitigen Schreiben, in welchem der Bf. über die vorzulegenden Unterlagen und elektronischen Dateiformate angeleitet wurde, um Vorlage der Aufzeichnungen bis 19. März 2011.

In **Beantwortung dieses Ersuchens**, eingelangt beim Finanzamt **am 30. März 2011**, teilte der Bf. mit, dass er in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht in der Lage sei, die Fa. ***GESELLSCHAFT*2*** GmbH, die die elektronischen Aufzeichnungen über die Wetten führt, damit zu beauftragen, die Daten zur Verfügung zu stellen, da er die damit verbundenen Kosten nicht tragen könne. Der Bf. habe seine Grundaufzeichnungen vorgelegt. Da er die Daten nur zukaufe und nicht selbst produziere, bzw. diese auf einem Server, den er nicht betreibe, gespeichert seien, könne ihn eine Aufzeichnungsverpflichtung nach den §§ 131 und 132 BAO nicht treffen. Alle Daten, auf die der Bf. Zugriff habe, seien ihm von der Fa. ***GESELLSCHAFT*1*** zur Verfügung gestellt worden. Die Berechnung der Gebühren sei daraus schlüssig abzuleiten und dokumentiert. Damit komme der Bf. seiner gesetzlichen Verpflichtung gemäß § 31 Abs. 3 GebG nach, die selbstberechneten Abgaben samt ihren Berechnungsgrundlagen offenzulegen. Auf die Grundaufzeichnungen des Bf. könne das Finanzamt jederzeit zugreifen.

Im **Erinnerungsschreiben vom 1. April 2011** ersuchte das Finanzamt den Bf. nochmals, bis längstens 22. April 2011 die Daten sämtlicher Wetten, die von ihm als Buchmacher abgeschlossen wurden, vorzulegen. **Sollte der Bf. diesem Ersuchen nicht Folge leisten, wurde ihm eine Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO in Höhe von 2.000 Euro angedroht.**

Mit **Schreiben vom 22. April 2011** teilte der Bf. mit, dass er dem Finanzamt alle Grundaufzeichnungen gemäß §§ 131 und 132 BAO übergeben habe. Er halte deswegen die Androhung einer Zwangsstrafe für äußerst bedenklich und verwies dazu auf die bisher ergangene europarechtliche Judikatur.

Mit **Schreiben vom 28. April 2011 sendete das Finanzamt** eine schriftliche Mitteilung über den aktuellen Verfahrensstand samt den bisher genannten 18 Beilagen und dem Ersuchen um Mithilfe dabei, den Bf. zur Vorlage der elektronischen Aufzeichnungen zu bewegen, **an die steuerliche Vertretung**.

Mit **Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe vom 4. Oktober 2011** setzte das Finanzamt eine Zwangsstrafe in Höhe von 2.000 Euro fest. Als Begründung gab das Finanzamt an, dass es vom Bf. die Grundaufzeichnungen über die im Zeitraum 1.8.2008

bis 31.3.2010 abgeschlossenen Wetten zuletzt schriftlich mit Fristsetzung bis 22.4.2011 abverlangt habe und der Bf. dieser Aufforderung nicht nachgekommen sei.

Fristgerecht wurde dagegen **Berufung/Beschwerde am 31.10.2011** erhoben.

Eingewendet wurde, dass der Bf. sämtliche Unterlagen und Daten, die ihm zur Verfügung stünden, vorgelegt habe. Die Buchführung des Bf. entspräche den gesetzlichen Bestimmungen, insbesondere dem Erlass BMF vom 3.7.2000, GZ 022251/3-IV/2/00 hinsichtlich zur Verfügungstellung von Daten auf Datenträgern gemäß §§ 131 und 132 BAO. Eine Vorlage von Aufzeichnungen, zu denen der Bf. nicht verpflichtet und es ihm auch nicht möglich sei, solche Aufzeichnungen vorzulegen, sei in der BAO nicht vorgesehen. Folglich sei auch die Verhängung von Zwangsstrafen unzulässig. Es werde daher beantragt, der Berufung/Beschwerde Folge zu geben und den Bescheid über die Zwangsstrafe aufzuheben.

Mit **Berufungs/Beschwerdevorentscheidung vom 3.11.2011** wies das Finanzamt die Berufung/Beschwerde als unbegründet ab. Die vom Bf. vorgelegten Unterlagen (im Wesentlichen Bildschirmausdrucke mit Monatssummen) würden die für eine Überprüfung der Richtigkeit der selbstberechneten Gebühr erforderlichen Voraussetzungen nicht erfüllen.

Am 7.11.2011 beantragte der Bf. die **Vorlage der Berufung/Beschwerde an die Rechtsmittelinstanz**.

Seitens des Bundesfinanzgerichtes wurde Beweis erhoben durch Einsicht in den Prüfungsakt des Finanzamtes.

2. Sachverhalt

2.1. Überblick

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bf. hat seit August 2008 eine Bewilligung zum Abschluss von Wetten aus Anlass sportlicher Veranstaltung in der genannten Betriebsstätte in Wien.

Eine Steuernummer wurde zugeteilt, um die Rechtsgeschäftsgebühren für die abgeschlossenen Wetten über Selbstberechnung abführen zu können. Seitens des steuerlichen Vertreters wurden in der Folge Anmeldungen von Gebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG idFv 1.1.2011 mit dem Formular Geb 6 eingereicht.

Zu Beginn der Außenprüfung am 23. April 2010 wurde der Bf. aufgefordert, für die Prüfung der Wettgebühren seine Grundaufzeichnungen über die den monatlichen Selbstberechnungen der Wettgebühr zugrundeliegenden Rechtsgeschäfte, d.s. die einzelnen abgeschlossenen Wetten, dem Finanzamt vorzulegen. Da der Bf. bekanntgab, dass er nicht in Lage sei, diese Aufzeichnungen vorzulegen, eruierte das Finanzamt folgendes:

Der Bf. stellt die Wettquoten nicht selbst fest, sondern werden diese geliefert.

(**GESELLSCHAFT*4****, Fa. **GESELLSCHAFT*7*; Ergänzungsersuchen an Bf. vom

15. Juli 2010). Die Wettterminals, über die der Bf. seine Wetten abschließt, werden von der Fa. ****GESELLSCHAFT*1**** hergestellt. Für den Betrieb der Wettterminals war eine entsprechende Software erforderlich, weswegen eine Zusammenarbeit mit der Fa. ***GESELLSCHAFT*3*** und dem Softwarehersteller Fa. ***GESELLSCHAFT*2*** GmbH erfolgte. (Niederschrift über die Schussbesprechung vom 10. Jänner 2012, 3). Die beiden letztgenannten Softwarehersteller erklärten gegenüber dem Finanzamt, dass sie die elektronischen Daten bezüglich der Wetten des Bf. in geeigneter Form herausfiltern und dem Finanzamt zur Verfügung stellen könnten, deuteten aber an, dass dafür Kosten für den Bf. entstünden.

Nach der Niederschrift über die Schussbesprechung vom 10. Jänner 2012, 5 war der Bf. auch nicht mehr bereit Buchhaltungsunterlagen an die steuerliche Vertretung zu übergeben; das Finanzamt beendete die Außenprüfung und ermittelte die Wettgebühren im Schätzungswege.

2.2. Verfahrensverlauf – chronologische Auflistung

15. April 2010	Ankündigung der Außenprüfung beim Bf. für den Zeitraum 1.8.2008 - 31.3.2010
15. Juli 2010	Ersuchen um Ergänzung (Vorlage der Grundaufzeichnungen über abgeschlossene Wetten) an den Bf.
7. Oktober 2010	Ersuchen um Ergänzung (Vorlage der Grundaufzeichnungen über abgeschlossene Wetten im Zusammenhang mit dem Bf.) an Fa. ****GESELLSCHAFT*2*** GmbH
13.-15. Oktober 2010 und 30. November 2010	E-Mailverkehr zwischen Fa. ****GESELLSCHAFT*2*** GmbH und Finanzamt
15. Oktober 2010	Ersuchen um Ergänzung (Vorlage der Grundaufzeichnungen über abgeschlossene Wetten im Zusammenhang mit dem Bf.) an Fa. ****GESELLSCHAFT*1****
15. November 2010	Antwortschreiben der Fa. ****GESELLSCHAFT*1****: Aufstellung der Lieferanten
30. November 2010	- Ersuchen um Ergänzung (Vorlage der Grundaufzeichnungen über abgeschlossene Wetten im Zusammenhang mit dem Bf.) an Fa. **GESELLSCHAFT*4**** - Ersuchen um Ergänzung (Vorlage der Grundaufzeichnungen über abgeschlossene Wetten im Zusammenhang mit dem Bf.) an Fa. **GESELLSCHAFT*7* GmbH

	<p>- Ersuchen um Ergänzung (Vorlage der Grundaufzeichnungen über abgeschlossene Wetten im Zusammenhang mit dem Bf.) an Fa. ***GESELLSCHAFT*3***</p>
13. Dezember 2010	Ersuchen um Ergänzung (Vorlage der Grundaufzeichnungen über abgeschlossene Wetten im Zusammenhang mit dem Bf.) an Fa. ***GESELLSCHAFT*5** GmbH
14. Dezember 2010	Antwortschreiben der Fa. ***GESELLSCHAFT*3****: Die Fa hat keine Geschäftsbeziehung zu Fa. ****GESELLSCHAFT*2*** GmbH
17. Dezember 2010	Antwortschreiben der Fa. ***GESELLSCHAFT*5**: Ermächtigung der Fa. ****GESELLSCHAFT*2*** GmbH zur Freigabe aller notwendigen Daten für den Zeitraum 6.4.2009 bis 26.4.2009
3. Jänner 2011	Ersuchen um Ergänzung (Vorlage der Grundaufzeichnungen über abgeschlossene Wetten) an Fa. ***GESELLSCHAFT*6***GmbH
25. Jänner 2011	Antwortschreiben der Fa. ***GESELLSCHAFT*6*** GmbH: Ermächtigung der Fa. ****GESELLSCHAFT*2*** GmbH zur Freigabe der Grundaufzeichnungen (Daten jeder einzelnen Wette) des Kunden Fa. ****GESELLSCHAFT*1****. Die Kosten sind von dem betroffenen Buchmachen, dem Bf. zu tragen.
31. Jänner 2011	E-Mail von Finanzamt an Fa. ***GESELLSCHAFT*3****
31. Jänner 2011 bis 8. Februar 2010	E-Mailverkehr zwischen Fa. ****GESELLSCHAFT*2*** GmbH und Finanzamt
21. Februar 2011	Ersuchen um Ergänzung (Vorlage der Grundaufzeichnungen über abgeschlossene Wetten) an den Bf.
22. Februar 2011	E-Mail von Finanzamt an Fa. ****GESELLSCHAFT*2*** GmbH
30. März 2011	Antwortschreiben des Bf.
1. April 2011	Erinnerung (Vorlage der Grundaufzeichnungen über abgeschlossene Wetten) an den Bf. Fristsetzung bis 22.4.2011 und Androhung einer Zwangsstrafe von 2.000 Euro
22. April 2011	Antwortschreiben des Bf., dass er alle Grundaufzeichnungen bereits vorgelegt hat.

28. April 2011	Mitteilung über den aktuellen Verfahrensstand und Ersuchen um Mithilfe an den steuerlichen Vertreter des Bf. samt 18 Beilagen
4. Oktober 2011	Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe
31. Oktober 2011	Berufung/Beschwerde
3. November 2011	Berufungs/Beschwerdevorentscheidung
7. Dezember 2011	Vorlageantrag
13. Dezember 2011	Vorladung des Bf. zur Schlussbesprechung
10. Jänner 2012	Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs.1 BAO anlässlich der Außenprüfung bei dem Bf.

3. Gesetzesmaterialien

§ 111 BAO lautet:

(1) Die Abgabenbehörden sind berechtigt, die Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen. Zu solchen Leistungen gehört auch die elektronische Übermittlung von Anbringern und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht.

(2) Bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, muß der Verpflichtete unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Erbringung der von ihm verlangten Leistung aufgefordert werden. Die Aufforderung und die Androhung müssen schriftlich erfolgen, außer wenn Gefahr im Verzug ist.

(3) Die einzelne Zwangsstrafe darf den Betrag von 5 000 Euro nicht übersteigen.

(4) Gegen die Androhung einer Zwangsstrafe ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

§ 33 TP 17 idF vor dem 1.1.2011 lautete

Absatz 1: *Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird:*

1. *Wetten (soweit nicht Z 6 oder Z 8 anzuwenden ist) vom Wettpreis und, wenn die Wettpreise verschieden sind, vom höheren Wettpreise 2 v.H.;*

....

6. *Im Inland abgeschlossene Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen, außer im Rahmen des Totos vom Wert des bedungenen Entgelts 2 vH.*

(2) Die Gebühren nach Abs 1 Z 6 bis 8 sind, auch wenn eine Urkunde nicht errichtet wird, ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten.

....

Eine Wette gilt auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn sie vom Inland in das Ausland vermittelt (§ 28 Abs 3) wird .

§ 16 Abs. 5a GebG idF vor dem 1.1.2011 lautete

Die Gebührenschuld entsteht bei Wetteinsätzen anlässlich sportlicher Veranstaltungen mit der Bezahlung des Einsatzes.

§ 28 Abs. 3 und 4 GebG idF vor dem 1.1.2011 lautete

Absatz 3: *Zur Entrichtung der Gebühr bei Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen sind die Vertragsteile und der Vermittler der Wetten, zur ungeteilten Hand verpflichtet. Bei Wetten hat der Veranstalter und der Vermittler die Gebühr unmittelbar zu entrichten (§ 31 Abs. 3).*

Absatz 4: *Personen, die gewerbsmäßig Wetten abschließen oder vermitteln, sowie die übrigen zur unmittelbaren Gebührenentrichtung verpflichteten Personen haben besondere Aufzeichnungen zu führen, aus denen die für die Berechnung der Gebühr erforderlichen Grundlagen zu entnehmen sind.*

§ 31 Abs. 3 GebG idF vor dem 1.1.2011 lautete

Absatz 3: *Sind die Gebühren ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten, so sind diese am 20. des dem Entstehen der Gebührenschuld folgenden Kalendermonats fällig. Bis zu diesem Zeitpunkt hat der gemäß § 28 Abs. 3 zur unmittelbaren Gebührenentrichtung Verpflichtete über die abzuführenden Beträge an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern eine Abrechnung vorzulegen. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Wetteinsätze, Spieleinsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Gebührenanzeige.*

4. Erwägungen

Dem gegenständlichen Erkenntnis liegen ausschließlich Ermittlungsergebnisse und Feststellungen zugrunde, welche dem Bf. bekannt sind (vgl. BFG 27.02.2014, RV/7102690/2010), denn das Finanzamt sendete mit Schreiben vom 28. April 2011 eine schriftliche Mitteilung über den aktuellen Verfahrensstand samt den bisher genannten 18 Beilagen an die steuerliche Vertretung des Bf.

Zweck der Zwangsstrafe ist, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen (VwGH 9.12.1992, 91/13/0204; VwGH 27.9.2000, 97/14/0112) und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten (VwGH 20.9.1988, 88/14/0066; VwGH

27.9.2000, 97/14/0112) zu verhalten. Zwangsstrafen dürfen nur zur Erzwingung auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffener Anordnungen angedroht und festgesetzt werden (vgl. BFG 17.11.2015, RV/5100771/2013 ergangen zur Glücksspielabgabe; BFG 24.3.2017, RV/6100453/2016; BFG 13.7.2017, RV/7100755/2015; BFG 14.7.2017, RV/6100781/2014; BFG 9.2.2018, RV/7103078/2017 ergangen zu § 10 Abs. 2 GrESTG).

4.1. Die Aufforderung zur Vorlage von Grundaufzeichnungen im Rahmen einer Außenprüfung fällt unter die Anordnungen iSd § 111 Abs. 1 BAO

4.1.1. Wettabücher

Gemäß § 147 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde bei jedem, der zur Führung von Büchern oder von Aufzeichnungen oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet ist, jederzeit alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse prüfen. Im Zuge der Außenprüfung ist zu untersuchen, ob Bücher vollständig sind, sowie ob sie formell und sachlich richtig geführt werden. (*Fischerlehner, Abgabenverfahren*² § 147 Anm 1).

Gemäß § 138 Abs. 2 BAO sind Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt von Anbringen von Bedeutung sind. Die Aufforderung zur Vorlage von den in § 138 Abs. 2 BAO genannten Unterlagen bzw. zur Vorlage von Unterlagen zur Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung fällt unter die aufgrund gesetzlicher Befugnisse nach § 111 Abs. 1 BAO getroffenen Anordnungen, diese Leistung ist mit Zwangsstrafe erzwingbar. (VwGH 22.2.2000, 96/14/0079; BFG 17.11.2015, RV/5100771/2013; BFG 30.12.2015, RV/4100369/2013; *Stoll*, BAO-Kommentar, 1196; Ritz, BAO⁶ § 111 Tz 1 unter Verweis auf UFS 16.5.2003, RV/1206-W/02; *Fischerlehner, Abgabenverfahren*² § 138 Anm 5).

Nach dem Akteninhalt ist der Bf. Buchmacher und schließt Wetten ab. Laut *Arnold*, Rechtsgebühren⁹, § 28 Rz 16 verpflichtet § 28 Abs. 4 GebG zur Führung besonderer Aufzeichnungen („Wettabücher“). Wesentlicher Bestandteil der Wettabücher sind die Wetttickets (oder Wettscheine). (UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13). Wettscheine (Wetttickets) sind als zu Büchern und Aufzeichnungen gehörige Belege zu qualifizieren. (VwGH 21.12.2010, 2009/15/0040; UFS 7.1.2009, RV/1071-L/06). Diese Wettabücher sind Aufzeichnungen „nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften“ iSd § 126 BAO, die zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet. (*Arnold*, Rechtsgebühren⁹, § 28 Rz 16a; *Stoll*, BAO-Kommentar, 1437, wonach diese Aufzeichnungen „in Erfüllung einer Rechtspflicht zu führen sind“ – „auch für die Verkehrsteuern sind Aufzeichnungspflichten vorgesehen, etwa gemäß § 3 Abs. 4 GebG [Gebührenjournal] und § 33 TP 17 Abs. 1.... GebG [bei Wetten....]“). **Die nach § 126 BAO zu führenden Aufzeichnungen unterliegen den Vorschriften des § 131 BAO** (*Fischerlehner, Abgabenverfahren*² § 126 Anm 1 unter Verweis auf VwGH 26.1.2012, 2009/15/0155).

Die Bestimmungen des § 28 Abs. 4 GebG iVm § 31 Abs. 3 GebG idFv 1.1.2011, dass über die abgeschlossenen Wettverträge besondere Aufzeichnungen zu führen sind, aus denen die für die Berechnung der Gebühr erforderlichen Grundlagen zu entnehmen sind, sind vor dem Hintergrund des Steuergegenstandes der Rechtsgeschäftsgebühren in § 15 Abs. 1 GebG zu sehen. Gegenstand der Rechtsgeschäftsgebühren, zu denen auch die Wettgebühren zählen, ist die Besteuerung des Abschlusses von Rechtsgeschäften. **Das bedeutet, dass die Grundlagen, die für die Berechnung der Gebühr erforderlich sind, die jeweils einzelnen, vom Bf. abgeschlossenen Wettverträge sind.** § 31 Abs. 3 GebG sprach von *Unterlagen, die eine Überprüfung der Wetteinsätze, Spieleinsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten*. § 31 Abs. 3 GebG ist eine Spezialbestimmung gegenüber § 31 Abs. 1 GebG und gegenüber den anderen Selbstberechnungsmöglichkeiten gemäß § 3 Abs. 4 und 4a GebG, § 33 TP 5 Abs. 3 und 4 GebG und § 33 TP 22 Abs. 6 GebG, da bei den Wettgebührenaufzeichnungen eine Urkunde über das Rechtsgeschäft nicht Voraussetzung ist. Bei diesen Wettgebührenaufzeichnungen sind daher das Datum, der Einsatz, der ausbezahlt Gewinn sowie die Bezeichnung der Art der Wette (Wettbewerb; Sportwette auf reale Veranstaltung, animiertes oder aufgezeichnetes Hunderennen etc.) = das einzelne Rechtsgeschäft Wette, von Bedeutung. (vgl. UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13).

Der Bf. hat über die von ihm abgeschlossenen Wetten über seine steuerliche Vertretung lediglich Monatssummen bekanntgegeben und Bildschirmausdrucke aus dem System der Fa. ****GESELLSCHAFT*2*** GmbH für den Zeitraum 8/2008 bis 3/2009 und von der Fa. ***GESELLSCHAFT*3**** für den Zeitraum 3/2009 bis 3/2010 überreicht.

Nach § 131 Abs.1 Z 2a BAO sind die Eintragungen in die Bücher und Aufzeichnungen nicht bruchstückartig, sondern eben vollständig und die gebuchten Geschäftsvorfälle in ihrer Darstellung und der Bezeichnung nach richtig vorzunehmen. Dieses Kriterium der Ordnungsmäßigkeit bedeutet, dass eine vollständige und zeitgerechte Dokumentation der aufgezeichneten Sachverhalte erfolgt und die Bücher und Aufzeichnungen des weiteren dergestalt sind, dass ein buchführungsmäßig vorgebildeter sachverständiger Dritter sich innerhalb angemessener Zeit in diesen zurecht finden kann und sichere Kenntnis über die einzelnen Eintragungen und die ihnen zugrundeliegenden Geschäftsvorfälle der Vergangenheit gewinnen kann. (Stoll , BAO-Kommentar, 1456).

Das gilt auch für die Wettbücher gemäß § 28 Abs. 4 GebG.

Die Eintragungen haben auf Grund von Belegen zu erfolgen. Die geschäftlichen Unterlagen hiefür sind planvoll gesammelt aufzubewahren. Es müssen sämtliche Geschäftsvorfälle der zeitlichen Reihenfolge nach in zeitlicher Nähe zu ihrer Ereignung mit ihren richtigen und erkennbaren Folgen festgehalten werden. Der Gebotenheit der Zeitnähe und dem Prinzip der Belegsicherung dienen die **Grundaufzeichnungen, die ihrer Beschaffenheit und Führung nach gewährleisten müssen, von der späteren Buchung bis zum Beleg zurück die Geschäftsvorfälle feststellen zu können.** (Stoll , BAO-Kommentar, 1456-1457). Die Geschäftsvorfälle sollen in die Grundaufzeichnungen im unmittelbaren Anschluss an das in die Bücher aufzunehmende tatsächliche Ereignis

vorgenommen werden. (*Stoll* , BAO-Kommentar, 1465). Der Weg von der Eintragung bis zum Beleg und der Weg vom Beleg zur Buchung muss jederzeit verfolgt werden können. (*Fischerlehner*, Abgabenverfahren² § 131 Anm 8 unter Verweis auf VwGH 28.5.2002, 98/14/0097). **Zu den Grundaufzeichnungen zählen Wettscheine (Wetttickets), bzw. deren elektronische Verfügbarkeit, und die dazugehörige Software (Wettdaten, Höhe der Einsätze usw.; VwGH 21.12.2010, 2009/15/0040; UFS 7.1.2009, RV/1071-L/06).**

In das Formular Wettgebührenabrechnungen Geb 6 werden lediglich die Monatssummen aufgenommen, Abrechnungen müssen beigelegt werden. Über die Wettbücher, auch wenn sie elektronisch geführt werden, muss eruierbar sein, um welches Wett Ereignis es sich handelt (z.B. Wette auf ein spezielles Fußballspiel), wann dieses Ereignis stattgefunden hat, Einsatz des einzelnen Teilnehmers und ausbezahlt Gewinne. Wie das Finanzamt in der Berufungs/Beschwerdevorentscheidung vom 3. November 2011 feststellte, ist als Geschäftsvorfall im Sinne der BAO der Abschluss der einzelnen Wette zu verstehen. Auch die Verpflichtung des GebG zur Vorlage von Urkunden, die eine Überprüfung der Wetteinsätze ermöglichen, ist nur durch Vorlage der Grundaufzeichnungen über jedes einzelne Rechtsgeschäft erfüllbar.

Daraus ergibt sich, **dass Bildschirmausdrucke jedenfalls keine Grundaufzeichnungen sind**, wenn wie hier nur Monatssummen, aber keine Angaben über die einzelnen vom Bf. abgeschlossenen Wetten, Datum, Wetteinsätze und ausbezahlt Gewinne enthalten sind. Grundaufzeichnungen können bei den Wettgebühren nur solche Aufzeichnungen sein, aus denen der Abschluss des einzelnen Rechtsgeschäfts iSd § 15 Abs. 1 GebG iVm § 33 TP 17 GebG hervorgeht.

4.1.2. Elektronische Führung der Wettbücher durch Softwareunternehmungen und nicht durch den Bf. selbst

Gemäß § 131 Abs. 3 BAO können zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen Datenträger verwendet werden. Wer Eintragungen in dieser Form vorgenommen hat, muss, soweit er zur Einsichtsgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Gemäß § 132 Abs. 3 BAO gilt dasselbe für denjenigen, der Aufbewahrungen von Belegen, Geschäftspapieren und sonstigen Unterlagen auf **Datenträgern vorgenommen hat. Soweit er zur Einsichtsgewährung verpflichtet ist, muss er auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen.**

Im Fall des Bf. sind im Gegensatz zu VwGH 21.12.2010, 2009/15/0040 iVm UFS 7.1.2009, RV/1071-L/06 die Grundaufzeichnungen bzw. deren elektronische Verfügbarkeit grundsätzlich vorhanden. Von Seiten der Fa. GmbH würden Daten für den Zeitraum 8/2008 bis 3/2009 aufbereitet, nachdem über Ersuchen des Finanzamtes die nach dem Datenschutzgesetz erforderlichen Zustimmungen der Wettquotenanbieter und

des Wettterminalherstellers erbracht wurden. Wie das Finanzamt in der Berufungs/Beschwerdevorentscheidung vom 3. November 2011 ausführte, stand der Vorlage der für den Bf. gespeicherten Grundaufzeichnungen nur noch der Auftrag des Bf. entgegen, da die genannte Unternehmung nicht verpflichtet ist, Daten dem Finanzamt vorzulegen, sondern diese nur im Zusammenhang mit der Geschäftsbeziehung zum Bf. freiwillig dazu bereit wäre. Die Fa. ****GESELLSCHAFT*2*** GmbH würde die Daten liefern, wenn der Bf. den Auftrag dazu gäbe und natürlich auch die Kosten übernehmen würde.

Für den Zeitraum 3/2009 bis 3/2010 war die Fa. ***GESELLSCHAFT*3**** Systemlieferant und stand mit dem Wettterminalhersteller, der Fa. ***GESELLSCHAFT*1**** in Geschäftsbeziehung. Ob bei diesem Systemlieferanten Daten für den Bf. vorhanden sind, könnte nur der Bf. aufklären. Nach Auskunft der Fa. ***GESELLSCHAFT*3**** (E-Mailverkehr/Telefonat vom 31. Jänner 2011 mit dem Finanzamt) würden auf Anforderung des Kunden und mit der erforderlichen Angabe der Terminals-ID und Bezeichnung die Daten entsprechend ausgewertet, grundsätzlich habe jeder Kunde die Möglichkeit, gegen ein entsprechendes Entgelt die elektronischen Daten seiner Wetten laufend einzusehen.

Der Bf. muss die Grundaufzeichnungen über die von ihm abgeschlossenen Wetten nicht selbst führen, diese wurden von den Softwarefirmen, zumindest von einer Softwarefirma geführt. Die Verpflichtung des Bf. besteht darin, die Grundaufzeichnungen dem Finanzamt vorzulegen, allenfalls über – kostenpflichtigen - Auftrag an die Softwarefirma, in elektronischer Form. (§ 131 Abs. 3 BAO und § 132 Abs. 3 BAO).

Der Bf. wurde wiederholt aufgefordert, die Grundaufzeichnungen vorzulegen: mündlich anlässlich des Beginns der Außenprüfung im April 2010, schriftlich am **15. Juli 2010**, - von Oktober 2010 bis Februar 2011 bemühte sich das Finanzamt um Vorbereitung der Freigabe der Grundaufzeichnungen über die Wetten des Bf., die bei dem Softwarehersteller elektronisch geführt wurden, - Ergänzungssersuchen vom **21. Februar 2011**, vom **1. April 2011** und vom **28. April 2011** an den steuerlichen Vertreter des Bf.

Der Bf. gab im Schreiben vom 30. März 2011 nur an, dass er dem Softwarehersteller deshalb keinen Auftrag gäbe, weil er aus seinen Einnahmen die daraus entstehenden Kosten nicht tragen könne.

Die Bestimmungen § 131 Abs. 3 BAO und § 132 Abs. 3 BAO sehen jedoch vor, dass der, der zur Einsichtsgewährung verpflichtet ist, die Hilfsmittel zur Lesbarkeit auf seine Kosten zur Verfügung stellen muss. Da der Bf. der Aufforderung zur Vorlage der Grundaufzeichnungen über die von ihm abgeschlossenen Wetten zur Durchführung einer Außenprüfung über diese Wetten nicht nachgekommen ist, kann nach § 111 Abs. 1 BAO zu Recht eine Zwangsstrafe verhängt werden.

4.2. Androhung der Zwangsstrafe mit Fristsetzung iSd § 111 Abs. 2 BAO

Jede Zwangsstrafenfestsetzung setzt abgesehen von der schriftlichen Aufforderung zur Erbringung der verlangten Leistung die Androhung der Zwangsstrafe voraus.

Das Finanzamt setzte mit Erinnerungsschreiben vom 1. April 2011 eine Frist bis 22. April 2011, die Grundaufzeichnungen vorzulegen. Das Finanzamt führte auch die entsprechende Bestimmung an, auf der diese Aufforderung beruht, nämlich §§ 131 und 132 BAO:

„Wenn also wie in Ihrem Fall der gesetzlichen Verpflichtung zur Führung der Aufzeichnungen nicht durch den Steuerpflichtigen selbst nachgekommen wird, sondern Dritte damit betraut werden, sind die daraus entstehenden Kosten Sache des Steuerpflichtigen. Sie führen auch an, dass der Dritte auch die Daten anderer Buchmacher speichert die der Vertraulichkeit unterliegen. Um dieses Problem zu vermeiden, wurde eben mit [Softwarehersteller] erklärt, ob dieser in der Lage ist, aus seinen gesamten Aufzeichnungen nur jene Datensätze zu extrahieren, bei denen Sie der abschließende Buchmacher waren, was auch die anfallenden Kosten seinerseits erklärt. Das Argument, Sie würden die Daten nur zukaufen und nicht selbst produzieren, weshalb Sie auch keine Grundaufzeichnungen zu führen hätten, geht deshalb ins Leere, weil nicht die Daten aller zugekauften Wetten von Ihnen vorzulegen sind, sondern die Daten sämtlicher Wetten, die von Ihnen als Buchmacher abgeschlossen wurden. Der Umstand, dass sie sich dabei der Wettterminals der Firma und der Server und Software der Firmen und bedienten und die Wettquoten nicht selbst berechneten, sondern diese von Dritten zugekauft wurden, ändert nichts daran, dass die Wetten in Ihrem Namen abgeschlossen wurden und Sie daher die Aufzeichnungen im Sinne der BAO bzw. des GebG zu führen und dem Finanzamt vorzulegen haben.“

Dann drohte das Finanzamt für den Fall, dass dem Ersuchen um Vorlage der Grundaufzeichnungen nicht Folge geleistet wird, die Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von 2.000 Euro an und erklärte, dass gegen die Androhung der Zwangsstrafe ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig ist.

Am 22. April 2011 erfolgte das Antwortschreiben des Bf., dass er alle Grundaufzeichnungen bereits vorgelegt habe.

Am 28. April 2011 teilte das Finanzamt der steuerlichen Vertretung des Bf. den aktuellen Verfahrensstand mit, überreichte dazu 18 Beilagen und ersuchte um Mithilfe.

Da der Bf. die Grundaufzeichnungen nicht dem Finanzamt überreichte, setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 4. Oktober 2011 die Zwangsstrafe von 2.000 Euro fest. Gleichzeitig forderte das Finanzamt den Bf. auf, bis 31.10.2011 die bisher unterlassene Handlung nachzuholen.

In der Berufungs/Beschwerdevorentscheidung vom 3. November 2011 legte das Finanzamt wiederholt dar, dass unter Grundaufzeichnungen für Zwecke der Wettgebühren die Aufzeichnung über jedes abgeschlossene Rechtsgeschäft Wette zu verstehen ist und die vorgelegten Bildschirmausdrucke, die nur Monatssummen enthalten, diese Voraussetzungen nicht erfüllen. Den Bf. trifft die Verpflichtung, die Aufzeichnungen über die Geschäftsvorfälle (Wette) vorzulegen, auch wenn er den Softwareherstellern einen

kostenpflichtigen Auftrag geben muss, dass diese dem Finanzamt die elektronischen Dateien in einer lesbaren Art und Weise übermitteln.

Der Bf. hat in seinem Vorbringen gegen die Androhung der Zwangsstrafe ohne nähere Angaben auf die europarechtliche Judikatur verwiesen.

Nach dem Sachverhalt des Urteiles EuGH 26.9.2013, C-418/11 ging es um eine Zwangsstrafe, die ein österreichisches Gericht gegen eine deutsche GmbH, die in Österreich eine Zweigniederlassung hatte, verhängte, weil diese ihre Pflicht zur Einbringung des Jahresabschlusses bei diesem Gericht, das mit der Führung des Firmenbuchs betraut ist, verletzte. Der EuGH bestätigte die österreichische Zwangsstrafenregelung, wonach bei Überschreitung der neunmonatigen Frist zur Offenlegung der Rechnungsunterlagen gegen die Kapitalgesellschaft, die eine im betreffenden Mitgliedstaat ansässige Zweigniederlassung hat, sofort eine Mindestgeldstrafe von 700 Euro verhängt wird, ohne zuvor eine Aufforderung an sie zu richten und ohne ihr die Möglichkeit zu geben, zu der ihr vorgeworfenen Säumnis Stellung zu nehmen.

Im vorliegenden Fall liegt jedoch kein grenzüberschreitender Sachverhalt vor und es wurde auch keine Zwangsstrafe verhängt, ohne dem Bf. vorher die Möglichkeit zu geben, zur vorgeworfenen Säumnis Stellung zu nehmen.

Damit ist auch die formale Seite für eine Zwangsstrafenfestsetzung iSd § 111 Abs. 2 BAO erfüllt.

4.3. Ermessen: „*Die Abgabenbehörden sind berechtigt,*“

Bei § 111 BAO handelt es sich um eine Ermessensentscheidung, die Entscheidung ist innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen.

Zweckmäßigkeit berücksichtigt das öffentliche Interesse an der Abgabenfestsetzung. Das Finanzamt hat anlässlich der Außenprüfung den Bf. wiederholt aufgefordert, die Grundaufzeichnungen vorzulegen, und die datenschutzrechtlichen Zustimmungserklärungen der anderen Vertragspartner des Bf. eingeholt, als Voraussetzung dafür, dass er der Softwarefirma nur mehr den Auftrag geben muss, die elektronischen Daten dem Finanzamt in lesbbarer Form aufzubereiten und zu übermitteln. Die Aufforderung des Finanzamtes, die Grundaufzeichnungen zur Durchführung der Außenprüfung zu übersenden, erfolgte wiederholt. Bei der Erzwingung einer Anordnung auf Grund gesetzlicher Befugnisse durch Zwangsstrafe ist die Anordnung der Vorlage von Büchern und Aufzeichnungen zum Zweck der Durchführung einer Betriebsprüfung aufgrund der oben angeführten Literatur sozusagen ein wesentlicher Anwendungsfall. Die Vorlage von Büchern und Aufzeichnungen anlässlich einer Außenprüfung dient der Verfahrensbeschleunigung und der Vermeidung weiterer Aufwände, die dem Finanzamt entstehen, wenn es beispielsweise erst langwierig die Grundlagen für eine Schätzung eruieren muss. Billigkeit bedeutet die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen des Bf. Der Bf. hat trotz wiederholter Aufforderung keine Grundaufzeichnungen

über die Wetten vorgelegt, er hat lediglich vorgebracht, er könne die Kosten aus den Einnahmen nicht tragen, wenn er den Softwareherstellern den Auftrag erteilt, die elektronischen Daten über die Wetten in lesbbarer Form dem Finanzamt zu übermitteln. Dass für den Bf. Kosten gegenüber der buchführenden Unternehmung entstehen, wenn er lesbar gemachte elektronische Daten dem Finanzamt vorlegen soll, ist kein Billigkeitsgrund, sondern das ergibt sich aus den §§ 131 Abs. 3 und 132 Abs. 3 BAO. Bildschirmausdrucke mit Monatssummen sind keine Grundaufzeichnungen über die einzelnen vom Bf. abgeschlossenen Rechtsgeschäfte. Für Billigkeit bleibt nicht viel Raum. Im gegenständlichen Fall wurde ohnehin nicht das Höchstmaß von 5.000 Euro festgesetzt, sondern 2.000 Euro.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe in Höhe von 2.000 Euro besteht daher zu Recht.

5. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

Der Bf. ist Buchmacher, schließt selbst Wetten ab und die steuerliche Vertretung führte die monatliche Selbstberechnung der Wettgebühren für den Bf. durch. Das Finanzamt forderte den Bf. anlässlich einer Außenprüfung von Wettgebühren für den Zeitraum 8/2008 bis 3/2010 auf, die Grundaufzeichnungen über die abgeschlossenen Wetten vorzulegen, da den Wettgebührenselbstberechnungen nur Bildschirmausdrucke mit den Monatssummen beigelegt worden waren. Der Bf. führt diese Grundaufzeichnungen nicht selbst, sondern werden diese vom Softwarehersteller, der das System für die Wettterminals, über die der Bf. seine Wetten abschließt, betreibt, geführt. Der Bf. behauptete einerseits, die Grunddaten bereits vorgelegt zu haben und andererseits, dass er dem Softwarehersteller keinen Auftrag erteilen könne, die elektronischen Daten dem Finanzamt in lesbbarer Form aufzubereiten, da er die Kosten aus seinen Einnahmen nicht decken könne (Schreiben des Bf. vom 30. März 2011 und vom 22. April 2011).

Der Gebührentschuldner der Wettgebühren hat aufgrund der § 28 Abs. 4 iVm § 31 Abs. 3 GebG idFv 1.1.2011 besondere Aufzeichnungen zu führen, aus denen die für die Berechnung der Gebühr erforderlichen Grundlagen zu entnehmen sind. Vor dem Hintergrund des Steuergegenstandes der Rechtsgeschäftsgebühren in § 15 Abs. 1 GebG, der den Abschluss des einzelnen Rechtsgeschäftes anordnet, sind die Grundlagen, die für die Berechnung der Gebühr erforderlich sind, die jeweils einzelnen, vom Bf. abgeschlossenen Wettverträge. Die besonderen Aufzeichnungen iSd Gebührentgesetzes sind Aufzeichnungen iSd § 126 BAO, die den Vorschriften des § 131 BAO unterliegen. (VwGH 21.12.2010, 2009/15/0040; UFS 7.1.2009, RV/1071-L/06; UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13; *Arnold*, Rechtsgebühren⁹, § 28 Rz 16; *Fischerlehner*, Abgabenverfahren² § 126 Anm 1 unter Verweis auf VwGH 26.1.2012, 2009/15/0155).

Grundaufzeichnungen iSd § 131 Abs. 1 Z 2a BAO können bei den Wettgebühren nur solche Aufzeichnungen sein, aus denen der Abschluss des einzelnen Rechtsgeschäftes iSd § 15 Abs. 1 GebG iVm § 33 TP 17 GebG hervorgeht, dazu zählen Wettscheine (Wetttickets), bzw. deren elektronische Verfügbarkeit, und

die dazugehörige Software (Wettdaten, Höhe der Einsätze usw.; VwGH 21.12.2010, 2009/15/0040; UFS 7.1.2009, RV/1071-L/06).

Die Anordnung der Vorlage von Büchern und Aufzeichnungen zum Zweck der Durchführung einer Betriebsprüfung ist aufgrund der dargestellten Judikatur und Literatur ein wesentlicher Anwendungsfall der Erzwingung einer Anordnung auf Grund gesetzlicher Befugnisse durch Zwangsstrafe. Der Bf. hat trotz wiederholter schriftlicher Aufforderung keine Grundaufzeichnungen über die Wetten vorgelegt, er hat lediglich vorgebracht, er könne die Kosten aus den Einnahmen nicht tragen, wenn er den Softwareherstellern den Auftrag erteilt, die elektronischen Daten über die Wetten in lesbarer Form dem Finanzamt zu übermitteln. Die Bestimmungen § 131 Abs. 3 BAO und § 132 Abs. 3 BAO sehen jedoch vor, dass der, der zur Einsichtsgewährung verpflichtet ist, die Hilfsmittel zur Lesbarkeit auf seine Kosten zur Verfügung stellen muss. **Bildschirmausdrucke mit Monatssummen sind keine Grundaufzeichnungen über die einzelnen vom Bf. abgeschlossenen Rechtsgeschäfte.**

Im Hinblick auf die abgabenrechtliche Bedeutung der verlangten Leistung zur Vermeidung eines erhöhten Verwaltungsaufwandes und damit zur Beschleunigung des Verfahrens war es sachlich gerechtfertigt, wenn das Finanzamt dem Aspekt der Zweckmäßigkeit gegenüber dem Aspekt der Billigkeit den Vorrang einräumte und in seiner Ermessensentscheidung eine Zwangsstrafe von 2.000 Euro festsetzte, was 40% des möglichen Höchstbetrages von 5.000 Euro entspricht.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe besteht zu Recht, da anlässlich einer Wettgebühren-Außenprüfung lesbar gemachte elektronische Grundaufzeichnungen wegen für den Bf. anfallender Kosten dem Finanzamt nicht vorgelegt wurden. Die vorgelegten Bildschirmausdrucke mit Monatssummen sind keine Grundaufzeichnungen. Aus all diesen Gründen war der Berufung/Beschwerde der Erfolg zu versagen. Der Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe bleibt aufrecht.

6. Unzulässigkeit der 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.

Grundsätzliche Rechtsfragen zur Zwangsstrafe wurden nicht aufgeworfen. Das Bundesfinanzgericht ist von der zitierten Rechtsprechung nicht abgewichen.

Wien, am 3. Dezember 2018

