

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache N.N. GmbH, Adr. Bf., vertreten durch NameKanzlei1 GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Adr. StB, über die Beschwerde vom 06. Juli 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg [nunmehr: Finanzamt Österreich, Dienststelle Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg] vom 04. Mai 2015 betreffend
Körperschaftsteuerbescheide 2010-2012,
Umsatzsteuerbescheide 2010-2012,
Umsatzsteuerbescheid 2013 (= Beschwerde gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 12/2013, welche gem. § 253 BAO gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 vom gerichtet gilt) und
Umsatzsteuerbescheid 2014 (= Beschwerde gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 10/2014, welche gem. § 253 BAO gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 vom gerichtet gilt), und
Haftungsbescheide 01.01.2010-31.10.2014,
Steuernummer xxx [vormals yyy], zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert:

Die Körperschaftsteuer 2010 wird festgesetzt mit 255.819,19 Euro.

Die Körperschaftsteuer 2011 wird festgesetzt mit 3.448,00 Euro.

Die Körperschaftsteuer 2012 wird festgesetzt mit 23.920,00 Euro.

Die Umsatzsteuer 2010 wird festgesetzt mit 328.986,75 Euro.

Die Umsatzsteuer 2011 wird festgesetzt mit 78.434,19 Euro.

Die Umsatzsteuer 2012 wird festgesetzt mit 25.449,24 Euro.

Die Umsatzsteuer 2013 wird festgesetzt mit -14.594,10 Euro.

Die Umsatzsteuer 2014 wird festgesetzt mit -66.885,79 Euro.

Die Haftung für Kapitalertragsteuer wird gem. § 95 Abs. 1 EStG 1988 für den Zeitraum 1-12/2010 iHv. 116.894,72 Euro,

für den Zeitraum 1-12/2011 iHv. 54.327,11 Euro,
für den Zeitraum 1-12/2012 iHv. 27.074,41 Euro und
für den Zeitraum 1-13/2013 iHv. 10.811,58 Euro
geltend gemacht.

Die Zurechnung auf die Empfänger der Kapitalerträge (Steuerschuldner) erfolgt in allen
Zeiträumen zu je 50% an
X.X., geb. Geb.Datum, und
C.C., geb. Geb.Datum3.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der
Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen
und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Der Beschwerde gegen die Haftung für Kapitalertragsteuer gem. § 95 Abs. 1 EStG 1988 für
den Zeitraum 1-12/2014 wird Folge gegeben. Der Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende GmbH (Bf.) ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 20. Dezember 2006
errichtete und im Firmenbuch mit 20. Februar 2007 eingetragenen Gesellschaft zu
Firmenbuchnummer qqg.

Seit 15. Dezember 2015 ist Herr X.X., geb. am Geb.Datum, zuerst als Notgeschäftsführer, ab 12.
Jänner 2017 als Geschäftsführer und seit 20. Oktober 2016 als alleiniger Gesellschafter der Bf.
im Firmenbuch eingetragen.

Bei der Bf. fand eine die Jahre 2010 bis 2012 betreffende **Außenprüfung** – Prüfungsauftrag
vom 01. Oktober 2013, zweiter Prüfungsauftrag vom 30. Juni 2014, Gegenstand jeweils
Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, zusammenfassende Meldung, Kammerumlage,
Kapitalertragsteuer; Nachschauauftrag für 1/2013-10/2014 – gem. § 147 BAO statt.

Im **Bericht gem. § 150 BAO** über das Ergebnis der Außenprüfung vom 29. April 2015 wurden
von den Außenprüfungsorganen die folgenden Feststellungen getroffen:

Tz. 1 Steuerfreie Ausfuhrlieferungen:

Wegen fehlender, mangelhafter oder nicht zutreffender Ausfuhrnachweise iSd § 7 UStG 1994

und dem Umstand, dass damit in Zusammenhang stehende unselbständige Nebenleistungen das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilten, sei seitens der Bp hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2011 eine Berichtigung der bisher als steuerfreie Ausfuhrlieferungen bzw. als nicht steuerbar behandelten Umsätze erforderlich. Auf die detaillierte Sachverhaltsdarstellung und rechtliche Würdigung in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 09. April 2015 - Punkt 1) werde verwiesen.

Aus verwaltungsökonomischen Gründen erfolge seitens der Bp die Berichtigung durch Erhöhung der steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze.

An steuerbaren Umsatz und Normalsteuersatz wurde der Betrag iHv. 735.740,00 Euro ausgewiesen.

Tz. 2 Schätzung gem. § 184 BAO-Gewinn und USt:

Das geprüfte Unternehmen erzeuge selbst Glücksspielautomaten der Marken "Marke1", "Marke2", "Marke3" "Marke4" und "Marke5" (siehe Homepage www.xyz). Auf der Homepage trete das Unternehmen mit dem Namen "N.-Games" und der Adresse Adressebez., auf. Diese Glücksspielautomaten würden in der Folge entweder verkauft, selbst betrieben, das bedeute, dass die Einspielergebnisse in das geprüfte Unternehmen selbst zurückfließen würden, oder die Automaten würden an andere Betreiber mit einem Fixbetrag vermietet.

Im Rahmen der Betriebsprüfung habe festgestellt werden können, dass die Buchführungen 2010-2012 nicht den Vorschriften einer ordnungsgemäßen Buchführung entsprechen würden. Die vorgelegten Bilanzen seien nicht stimmig, da die jährlich verbuchten Wareneinsätze für die Herstellung der Glücksspielautomaten bei weitem die verbuchten Erlöse übersteigen würden, die entsprechenden Inventuren nicht geführt worden seien und Standlisten über Glücksspielautomaten, die preisgeben würden, wie viele Automaten tatsächlich vermietet oder selbst betrieben würden, nicht vorhanden seien. Dies würde nur aus einem ordnungsgemäß geführten Anlagenverzeichnis, welches ebenfalls nicht vorliege, hervorgehen, aufgrund dessen die erfassten Geräte nämlich identifizierbar seien und eine Verprobung mit den verbuchten Erlösen zulassen würden. Die zur Verfügung gestellten Fakturierungsdaten und Registriertkassendaten (Grunddaten) würden nicht den Vorschriften gem. § 131 BAO entsprechen und die dort registrierten Erlöse stünden in keinem Zusammenhang mit den erklärten Erlösen.

Aufgrund der, in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 09. April 2015, unter den Punkten A) bis H) dargestellten Mängel und Differenzen könne die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen, daher sei gem. § 184 BAO zu schätzen. Die Abgabepflichtige sei den Aufforderungen, unvollständige Angaben zu ergänzen und Zweifel zu beseitigen, nicht nach gekommen und habe bestimmte Auskünfte verweigert. Im Zuge der Betriebsprüfung seien so erhebliche formelle Mängel aufgetreten, dass die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen seien. Die Schätzung sei einerseits aufgrund der negativen Rohaufschläge der Jahre 2010 und 2011 ohne Berücksichtigung der Lizenzaufwendungen vorgenommen worden und andererseits wegen den

Differenzen der Spielautomaten im Anlagenverzeichnis.

Die Ermittlung der Schätzungsgrundlagen sowie deren steuerliche Auswirkung hinsichtlich der Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer sei der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 09. April 2015 - Punkt I) [Anm. BFG: Genaue Bezeichnung des Punktes: „I) Zusammenfassung – Schätzung gem. § 184 BAO“, siehe BFG-Akt OZ 25, Niederschrift, S. 10] zu entnehmen.

Die Einkommenskorrektur für den Nachschauzeitraum sei in der jeweiligen KöSt-Erklärung der Jahre 2013 und 2014 zu berücksichtigen.

An steuerlichen Auswirkungen wurden von der Außenprüfung aufgelistet:

Umsatzsteuer:

	2010	2011	2012
[000] Stber Umsatz - §184 BAO-Rohaufschlag	521.151,54	111.802,35	0,00
[000] Stber Umsatz - §184 BAO-Einspielergebnisse	590.400,00	936.000,00	657.600,00
[022] 20% - §184 BAO-Rohaufschlag	521.151,54	111.802,35	0,00
[022] 20% - §184 BAO-Einspielergeb.	590.400,00	936.000,00	657.600,00

Körperschaftsteuer:

	2010	2011	2012
[704] Bilanzgewinn/-verlust- §184 BAO-Rohaufschlag	766.399,32	294.216,71	0,00
[704] Bilanzgewinn/-verlust- §184 BAO-Einspielergeb.	590.400,00	936.000,00	657.600,00
[777] Gesamtbetr Ek - §184 BAO-Einspielergebnisse	590.400,00	936.000,00	657.600,00
[777] Gesamtbetrag Ek - §184 BAO-Rohaufschlag	66.399,32	294.216,71	0,00

Tz. 3 § 184 BAO - USt Nachschauzeitraum:

Da die iZm den fehlenden Automaten des Anlagevermögens stehende Schätzung der Einspielergebnisse auch den USt-Nachschauzeitraum Jänner 2013 bis Oktober 2014 betreffe, werde dazu folgendes ausgeführt: Wie aus Punkt I) der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 09. April 2015 ersichtlich sei, werde die Zuschätzung der Einspielergebnisse mit einem monatlich gleichbleibenden Betrag vorgenommen. Für jeden einzelnen Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum (Jänner 2013 bis Oktober 2014) sei seitens der Bp daher eine Berichtigung der steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze zum Normalsteuersatz, wie aus der Darstellung ersichtlich, durchzuführen:

Aus verwaltungsökonomischen Gründen würden seitens der Bp die erforderlichen Berichtigungen hinsichtlich der USt-Voranmeldungszeiträume Jänner 2013 bis Oktober 2014 im Voranmeldungszeitraum Dezember 2013 bzw. Oktober 2014 vorgenommen.

	2013	2014
BMGL Umsatzsteuer lt. Punkt I) der Niederschrift	1.051.200,00	912.000,00
Anzahl der USt-Voranmeldungszeiträume	12	10
Korrektur monatlich		

Erhöhung der steuerbaren Umsätze (Kz 000)	87.600,00	91.200,00
Erhöhung der Umsätze 20% (Kz 022)	87.600,00	91.200,00
Ust-Nachforderung lt. AP	17.520,00	18.240,00

Tz. 4 § 184 BAO-verdeckte Ausschüttung:

Der vorliegende Sachverhalt lt. Tz. 2 erfülle das Tatbild der verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988.

Gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 würden der Kapitalertragsteuer u.a. Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung unterliegen. Der Begriff der kapitalertragsteuerpflichtigen Beteiligungserträge entspreche § 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1988; neben offenen Gewinnausschüttungen zählten dazu auch verdeckte Ausschüttungen. Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 sei es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet werde. Unter verdeckten Ausschüttungen iSd. § 8 Abs. 2 EStG 1988 seien alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an ihre Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft hätten. Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen seien Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleich günstigen Bedingungen zugestehen würde. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber könne dabei auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt werde. Eine verdeckte Ausschüttung sei daher auch dann anzunehmen, wenn Dritte aufgrund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten würden. Das Nahestehen zu einem Anteilsinhaber könne durch familien-, gesellschafts-, schuldrechtliche oder rein tatsächliche Umstände begründet werden. Die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft unter dem Titel verdeckte Ausschüttung zugerechneten Mehrgewinne aus nicht erklärten Erlösen, die daher im Betriebsergebnis keinen Niederschlag gefunden hätten, seien in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten, wobei, wenn das Ermittlungsverfahren nichts Anderes ergeben habe, der Mehrgewinn nach dem Beteiligungsverhältnis aufzuteilen sei. Die Beweislast für einen Nichtzufluss liege beim Gesellschafter (VwGH vom 25.03.1999, 97/15/0059, 02.09.2009, 2005/15/0029).

Mit Notariatsakt vom 20. Dezember 2006 sei die Gesellschaft mit dem Namen "N. Handels GmbH" von X.X. und C.C. gegründet worden. Am Stammkapital von 35.000,00 Euro der Gesellschaft seien beide zu je 50% beteiligt gewesen.

Mit Abtretungsvertrag vom 26. November 2008 sei der 50%ige Gesellschaftsanteil des X.X. an seine Ehefrau Y.X. zum Abtretungspreis von 1,00 Euro übertragen worden. In weiterer Folge habe auch C.C. seinen Anteil über 50% an seine ehemalige Ehefrau Y.C. mit Abtretungsvertrag vom 11. Dezember 2008 ebenfalls um 1,00 Euro übertragen. Im Zuge der Scheidung C.C. von

Y.C. sei der Anteil von Y.C. an Z.Z. am 22 Oktober 2009 – ebenfalls zum Abtretungspreis von 1,00 Euro – übertragen worden. Nach den Anteilsabtretungen seien X.X. und C.C. weiterhin als Konsulenten hinsichtlich der Akquirierung von Neukunden und der Aufstellung und Installation von Internetterminals für das Unternehmen tätig gewesen. Seit 26. Mai 2010 trete Z.Z. nach mehreren Geschäftsführerwechseln als alleiniger Geschäftsführer auf. Am 07. Oktober 2014 sei Z.Z. im Beisein von StV1 (Kanzlei NameKanzlei1) zu den Vorgängen der Anteilsabtretungen befragt worden. Im Zuge dessen sei die am 24. April 2014 getätigte ursprüngliche Behauptung des steuerlichen Vertreters von C.C., dass nämlich der Gesellschaftsanteil von C.C. durch Z.Z. nur treuhänderisch verwaltet werde, bestritten worden. Es sei definitiv die Aussage getroffen worden, dass es keine Treuhandvereinbarung, aber eine schriftliche Vereinbarung zum Zurückerwerben des Anteiles durch C.C. gäbe. Von StV1 sei zugesagt worden, dass sämtliche Vorgänge im Zusammenhang mit den Abtretungen der Betriebsprüfung noch erläutert werden würden. Schließlich sei zum Notariatsakt vom 22. Oktober 2009 nur das Deckblatt des Abtretungsanbot zum Gesellschaftsanteil Z.Z. übermittelt worden. Der Betriebsprüfung seien weder die Bedingungen der Option zur Anteilsabtretung noch ein entsprechender Treuhandvertrag offengelegt worden. Ein unvollständig offengelegtes Abtretungsanbot und eine zwar mündlich behauptete Treuhandschaft, jedoch in keinerlei Hinsicht offengelegt iSd § 119 BAO, würden keinen anderen Schluss zulassen, dass die Gesellschaftsanteile zu je 50% den zivilrechtlichen Eigentümern Y.X. und Z.Z. zuzurechnen seien.

Die als verdeckte Ausschüttung gem. § 8 Abs. 2 KStG 1988 zu wertenden Mehrgewinne seien daher aufgrund der oben dargestellten Ausführungen den rechtlichen Anteilsinhabern folgendermaßen zuzurechnen.

Im Falle von X.X., als Ehemann der Gesellschafterin Y.X., geb. am Geb.Datum2 (Anteil am Stammkapital: 50%) bestünde ein familiäres Naheverhältnis. Es liege daher nach Maßgabe des Beteiligungsverhältnisses eine verdeckte Ausschüttung an die Anteilsinhaberin mit anschließender Weiterleitung an den Ehegatten vor.

Aufgrund des, durch die Betriebsprüfung ermittelten Sachverhaltes sei Z.Z. als zivilrechtlicher Eigentümer des Gesellschaftsanteiles zu qualifizieren. Demzufolge seien bei ihm 50% der verdeckten Ausschüttungen als zugeflossen zu werten.

Zur steuerlichen Auswirkungen hinsichtlich der Kapitalertragsteuer wurde auf die Tz. 6 verwiesen.

Tz. 5 Lizenzgebühren-Rückstellung-Firma s.r.o.:

Nach Verweis auf die Sachverhaltsdarstellung, der rechtliche Würdigung und steuerliche Auswirkung lt. Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde weiters ausgeführt:

Da für die Zahlung von Lizenzgebühren und Sonstiges kein wirtschaftlicher Grund erkennbar sei, stellten diese eine verdeckte Ausschüttungen gem. § 8 Abs. 2 KStG 1988 dar. Die Zurechnung an die beiden Anteilsinhaber erfolge nach Maßgabe des Beteiligungsverhältnisses.

Steuerliche Auswirkungen	2010	2011	2012
--------------------------	------	------	------

Körperschaftsteuer:

[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust	525.750,00	-89.232,74	20.000,00
[777] Gesamtbetrag der-Einkünfte	525.750,00	-89.232,74	20.000,00

Tz. 6 Kapitalertragsteuer:

Wie bereits unter Tz. 4 angeführt würden gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 der Kapitalertragsteuer u.a. Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung unterliegen. Der Begriff der kapitalertragsteuerpflichtigen Beteiligungserträge entspreche § 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1988; neben offenen Gewinnausschüttungen zählten dazu auch verdeckte Ausschüttungen. Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 werde bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben. Gemäß § 95 EStG 1988 sei Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer sei durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete hafte dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer (§ 95 Abs. 3 EStG 1988). Nach § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 habe der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Werde bei einer Körperschaft das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung festgestellt, sei nach Ansicht der Finanzverwaltung gemäß § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 die Kapitalertragsteuer vorrangig an den/die Empfänger der Kapitalerträge vorzuschreiben, somit an den/die Anteilsinhaber der Körperschaft dem/denen die verdeckte Ausschüttung zuzurechnen sei.

Da die B f. die im Prüfungszeitraum und Nachschauzeitraum zugeflossenen verdeckten Ausschüttungen nicht nach den Vorschriften des § 93 Abs. 2 EStG 1988 entsprechend gekürzt habe, seien somit die Voraussetzungen für eine direkte Inanspruchnahme der Anteilsinhaber erfüllt. Im gegenständlichen Prüfungsverfahren sei an die beiden Anteilsinhaber Y.X. und Z.Z. Kapitalertragsteuer in nicht unbeträchtlicher Höhe vorzuschreiben. Da seitens der Bp begründete Zweifel an der Einbringlichkeit bestehen würden, werde die Kapitalertragsteuer nachrangig der Bf. mittels Haftungsbescheid vorgeschrieben. Hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen werde auf die Ausführungen der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 09. April 2015 - Punkt I) und 3.) verwiesen.

Kapitalertragsteuer	1.1.-31.12.2010	1.1.-31.12.2011	1.1.-31.12.2012
§184 BAO-Rohaufschlag-vA	217.657,41	79.144,29	
§184 BAO-Einspielergebnisse-vA	177.120,00	280.800,00	197.280,00
Lizenzgebühren-vA	44.250,00	83.691,82	5.000,00
KeSt - Gesamt	439.027,41	443.636,11	202.280,00
Zurechnung iHv je 50% an			
Y.X. StNr. StNr1	219.513,70	221.818,05	101.140,00
Z.Z. StNr. StNr2	219.513,71	221.818,06	101.140,00

Kapitalerträge - Y.X.	878.054,82	887.272,22	404.560,00
Kapitalerträge - Z.Z.	878.054,82	887.272,22	404.560,00
	1.1.-31.12.2013	1.1.-31.10.2014	
§184 BAO-Einspielergebnisse-vA	315.360,00	273.600,00	
KeSt - Gesamt	315.360,00	273.600,00	
Zurechnung iHv je 50% an			
Y.X. StNr. StNr1	157.680,00	136.800,00	
Z.Z. StNr. StNr2	157.680,00	136.800,00	
Kapitalerträge - Y.X.	630.720,00	547.200,00	
Kapitalerträge - Z.Z.	630.720,00	547.200,00	

Tz. 7 Kooperationsvertrag-Ungarn:

Nach Verweis auf die Schlussbesprechung Punkt: D) wurde an steuerlicher Auswirkung angeführt:

Zeitraum	2010	2011	2012
Körperschaftsteuer:			
[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust	96.750,00	-21.500,00	-21.500,00
[777] Gesamtbetrag der Einkünfte	96.750,00	-21.500,00	-21.500,00

Tz. 8 Konsulentenaufwand:

Auf dem Konto 7550 "Konsulentenaufwand" für X. X.X. und C. sei 2010 auch ein Aufwand von 30.000,00 Euro für die X. Handels und Vertriebs GmbH verbucht worden. Der Betrag selbst sei nie bezahlt und auch nicht eingefordert worden und sei bis einschließlich 2012 als sonstige Verbindlichkeit in der Buchhaltung stehen geblieben. Da ein konkreter Leistungsnachweis für die X. Handels- und Vertriebs GmbH nicht erbracht worden sei, sei der verbuchte Aufwand von 30.000,00 Euro dem Gewinn 2010 wieder hinzuzurechnen. Der Vorsteuerabzug iHv 6.000,00 Euro sei nicht anzuerkennen.

Umsatzsteuer:	2010
[060] Vorsteuern (ohne EUSt)	-6.000,00
Körperschaftsteuer:	
[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust	30.000,00
[777] Gesamtbetrag der Einkünfte	30.000,00

Tz. 9 USt-Nachforderung lt. AP:

Für folgende, sich aufgrund der Bp ergebenden Umsatzsteuernachforderungen werde eine Gewinnminderung vorgenommen:

USt-Nachforderung lt. AP	2010	2011	2012
lt. Tz.1	0,00	147.148,00	0,00
lt. Tz. 7	6.000,00	0,00	0,00

Gewinnminderung lt. Bp	6.000,00	147.148,00	0,00
Steuerliche Auswirkungen			
Zeitraum	2010	2011	
Körperschaftsteuer:			
[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust	-6.000,00	-147.148,00	
[777] Gesamtbetrag der Einkünfte	-6.000,00	-147.148,00	

Als Beilage zum Bericht wurde **die Niederschrift über die Schlussbesprechung** gem. § 149 Abs. 1 BAO vom 09. April 2015 angefügt.

Zu den einzelnen Feststellungen finden sich darin folgende Ausführungen:

1) Voraussetzungen für steuerfreie Ausfuhrlieferungen gem. § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 UStG nicht gegeben - Nachforderung Umsatzsteuer für unselbständige Nebenleistungen:

Aufgrund der Außenprüfung sei aufgefallen, dass zahlreiche als ursprünglich steuerfrei behandelte Ausgangsrechnungen des Jahres 2011 über Lieferungen von insgesamt 190 Stück Spielautomatenleergehäuse an die „Firma Kosovo“ im Kosovo vom Unternehmen selbst im Jahr 2012 der 20%igen Umsatzsteuer unterzogen worden seien, da die entsprechenden Ausfuhrnachweise nicht erbracht werden konnten. § 7 UStG 1994 sehe aus Vereinfachungsgründen vor, dass der Unternehmer bereits vor Erbringung des Ausfuhrnachweises die Steuerfreiheit in Anspruch nehmen könne, wenn dieser Nachweis innerhalb von sechs Monaten nach Bewirkung der Lieferung erbracht werde. Laut Vertrag „über den Verkauf von Spielautomaten und Servicevertrag“ vom 22. September 2009 sei mit dem Käufer die Lieferung von Spielautomaten inklusive Software mit dazugehörigem Service zum Preis von 3.000,00 Euro pro Automaten vereinbart worden. Im Zuge der Vorbesprechungen sei seitens der steuerlichen Vertretung bekanntgegeben worden, dass aus zollrechtlichen Gründen eine Splittung in Lieferung von Leergehäusen zum Preis von 950,00 Euro pro Gehäuse und „Dienstleistung vor Ort“ in Höhe von 2.050,00 Euro erfolgt sei. Die als „Dienstleistung vor Ort“ fakturierten Erlöse über die Lieferung der Spielprogramme, die Einspielung der Software und die Programmierung und die Adaptierung der Hardware, seien endgültig steuerfrei belassen worden. Ohne diese Nebenleistungen zu den Leergehäuselieferungen wäre eine Inbetriebnahme der Glücksspielautomaten nicht möglich gewesen. Nach dem auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) beruhenden Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung dürfe ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang für Zwecke der Umsatzbesteuerung nicht in seine Bestandteile zerlegt werden. Einheitliche Leistungen seien somit umsatzsteuerlich einheitlich zu beurteilen. Die Rechtsfolgen seien für alle Teile einer einheitlichen Leistung ident und würden vom Hauptzweck der einheitlichen Leistung abhängen. Liege zum Beispiel der Hauptzweck der einheitlichen Leistung in einer bestimmten Lieferung, so treten für die gesamte Leistung nur die Rechtsfolgen dieser bestimmten Lieferung ein. Es sei danach ua. nicht zulässig, den einheitlichen

Wirtschaftsvorgang einer Werklieferung in eine Warenlieferung und eine sonstige Leistung zu zerlegen. Da eine Inbetriebnahme der Glücksspielautomaten ohne der notwendigen, als „Dienstleistung vor Ort“ bezeichneten, Lieferungen nicht möglich gewesen wäre, würden diese Lieferungen das Schicksal der „Lieferungen ohne Ausfuhrnachweis“ teilen und seien somit ebenfalls der 20%igen Umsatzsteuer zu unterwerfen. Zusätzlich hätten auch noch weitere Leergehäuselieferungen in das Drittland festgestellt werden können, für die ebenfalls keine oder nur mangelhafte oder nicht zutreffende Ausfuhrbescheinigungen vorliegen würden. Für das Jahr 2011 folgt daran anschließend eine tabellarische Auflistung der Umsatzsteuernachforderungen iHv. gesamt 147.148,00 Euro.

2) Ordnungsmäßigkeit der Buchführung:

Das geprüfte Unternehmen erzeuge selbst Glücksspielautomaten der Marken „Marke1“, „Marke2“, „Marke3“, „Marke4“ und „Marke5“ (siehe Homepage www.xyz). Auf der Homepage trete das Unternehmen mit dem Namen „N.-Games“ und der Adresse Adressebez. auf. Diese Glücksspielautomaten würden dann in der Folge entweder verkauft, selbst betrieben, das bedeute, dass die Einspielergebnisse in das geprüfte Unternehmen selbst zurückfließen würden, oder die Automaten würden an andere Betreiber mit einem Fixbetrag vermietet. Details zu den Glücksspielautomaten seien auf der Homepage www.xyz nachzulesen. Nach Fotos von Automaten wurde von der Außenprüfung weiter erläutert, dass die Marke „Marke“ für „Begriff Marke“ stehe. Nach Ablichtung der Marke wurde ausgeführt: Im Rahmen der Betriebsprüfung habe festgestellt werden können, dass die Buchführungen 2010-2012 nicht den Vorschriften einer ordnungsgemäßen Buchführung entsprechen würden. Die vorgelegten Bilanzen seien nicht stimmig, da die jährlich verbuchten Wareneinsätze für die Herstellung der Glücksspielautomaten bei weitem die verbuchten Erlöse übersteigen würden, die entsprechenden Inventuren nicht geführt worden seien und Standlisten über Glücksspielautomaten, die preisgeben, wie viele Automaten tatsächlich vermietet oder selbst betrieben würden, nicht vorhanden seien. Dies würde nur aus einem ordnungsgemäß geführten Anlagenverzeichnis, welches ebenfalls nicht vorliege, hervorgehen, aufgrund dessen die erfassten Geräte nämlich identifizierbar seien und eine Verprobung mit den verbuchten Erlösen zulassen würden. Die zur Verfügung gestellten Fakturierungsdaten und Registriertkassendaten (Grunddaten) würden nicht den Vorschriften gem. § 131 BAO entsprechen und die dort registrierten Erlöse stünden in keinem Zusammenhang mit den erklärten Erlösen.

A) Überhang Wareneinsatz und Inventur Lagerbestand: Laut Stellungnahme von StV2 (NameKanzlei2 Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhand GmbH) vom 05. März 2014 zur Befragung des Gesellschafter-Geschäftsführers Z.Z. vom 24. Februar 2014 seien die Wareneinsätze im Rahmen eines Prototypenverfahrens ermittelt worden. In diesem Zusammenhang seien auch die Verkaufszahlen an Glücksspielautomaten für die Jahre 2010-2012 laut „Beilage Pkt 4) 5) der Stellungnahme von StV2 vom 05. März 2014“ bekanntgegeben,

jedoch die Grundaufzeichnungen für die Ermittlung der Verkaufszahlen nicht vorgelegt worden. Im Zuge der Betriebsprüfung sei neu hervorgekommen, dass die jährlich gewinnmindernd verbuchten Wareneinsätze für die Herstellung von neuen Spielautomaten der Jahre 2010-2012 bei weitem die verbuchten Erlöse aus dem Verkauf von neuen Spielautomaten übersteigen würden. Unter den Warenvorräten der Bilanzen des Unternehmens der Jahre 2010-2012 sei nur ein Fixwert von 111.250,00 Euro für Spielautomaten der Marke „Marke5“ erfasst worden. Für die Automatenbestände zu den Bilanzstichtagen sei in den Bilanzen kein Umlaufvermögen ausgewiesen worden. Es existierten auch keine Inventuren bzw. sonstige Aufzeichnungen.

Darstellung der Verbuchungen laut den Bilanzen:	2010	2011	2012
WES laut Erklärung	2,034.322,33	2,001.807,57	553.216,33
WES laut Beilage	729.403,80	653.976,56	0,00
Differenz WES	1,304918,53	1,347.831,01	553.216,33
Stück verkaufte Aut.	392	379	?

StV2 habe in der Stellungnahme vom 05. März 2014 dazu ausgeführt, dass im Falle von eingehenden Bestellungen jene Kosten der betreffenden Geräte im Jahr der Bestellung und Lieferung unter Wareneinsatz erfasst worden seien; seien bereits produzierte Geräte aus dem Anlagevermögen verkauft worden, also jene Geräte die mit der Absicht produziert worden seien, sie langfristig dem Unternehmen zur Verfügung zu stellen, so seien diese Geschäftsfälle im Anlagevermögen entsprechend berücksichtigt worden.

Im Zuge der Vorbesprechung am 03. Dezember 2014 sei darauf hingewiesen worden, dass sämtliche Glücksspielautomaten, die über den Bilanzstichtag hinaus nicht verkauft werden konnten, im Anlageverzeichnis aktiviert worden seien. Da aber keine Identifizierung der Glücksspielautomaten vorgenommen worden sei, sei eine Überprüfung dahingehend unmöglich. Des Weiteren sei der Betriebsprüfung im Zuge der Besprechung vom 05. November 2014 eine Tabelle über ein neu entwickeltes Mengengerüst betreffend produzierte, verkaufte, verschrottete und beschlagnahmte Glücksspielautomaten von 01. Jänner 2009 bis 31. Oktober 2014 übergeben worden. In dieser Berechnung seien insgesamt 600 beschlagnahmte Glücksspielautomaten von 2012 bis 31. Oktober 2014 berücksichtigt worden. Tatsächlich seien laut Angabe von Z.Z. und Frau Mitarbeiterin StV2 (Mitarbeiterin der Kanzlei NameKanzlei2) nur 200 Automaten beschlagnahmt worden. Diesbezügliche Aufzeichnungen seien ebenfalls nicht vorhanden. Der in dieser Tabelle angegebene Lagerbestand per 31. Oktober 2014 mit 222 Stück Spielautomaten habe bei der Besichtigung vom 03. Dezember 2014 mit entsprechenden Aufzeichnungen nicht belegt werden können.

Die Betriebsprüfung gehe davon aus, dass sämtliche Buchungen im Zusammenhang mit der Herstellung und Aktivierung der Glücksspielautomaten nicht den tatsächlichen Verhältnissen des Unternehmens entsprechen würden.

B) Anlagenverzeichnis - aktivierte Spielautomaten: Zu den aktivierten Glücksspielautomaten des Anlagenverzeichnisses seien keine vollständigen, entsprechenden

Standlisten geführt worden. Für eine lückenlose Erfassung der Einspielergebnisse bedürfe es der Kenntnis, wie viele Automaten aufgestellt bzw. zur Aufstellung überhaupt vorhanden gewesen seien, was eindeutig nur aus einem ordnungsgemäß geführten Anlagenverzeichnis hervorgehe, in welchem die erfassten Geräte nämlich identifizierbar seien. Die bisher vorgelegte Liste erfülle in keiner Weise die Anforderungen für die Nachvollziehbarkeit und könne daher auch dem Unternehmen selber für eine Kontrolle der vollständigen Erfassung von Einnahmen nicht genügen. Die Nichtvorlage von geeigneten Grundaufzeichnungen gebe begründeten Anlass, die materielle Richtigkeit in Zweifel zu ziehen (§ 163 BAO).

Für die Verprobung der im Anlagenverzeichnis aktivierten Glücksspielautomaten sei vom Unternehmen selbst ein neu ermitteltes Mengengerüst zur Verfügung gestellt worden. Dabei habe sich herausgestellt, dass die Angabe von insgesamt 600 Beschlagnahmen der Jahre 2012-2014 nicht entspreche und die 81 Verschrottungen der Jahre 2013 und 2014 nicht belegt seien. Insgesamt haben daher trotzdem von der Betriebsprüfung folgende Stückzahlen an Glücksspielautomaten aus dem Anlageverzeichnis ermittelt werden können, für die weder Einspielergebnisse noch Vermietungserlöse erklärt worden seien:

2010: 273 Spielautomaten

2011: 433 Spielautomaten

2012: 305 Spielautomaten

2013: 487 Spielautomaten

2014: 422 Spielautomaten

Die gesamten Aufzeichnungen zur Verwaltung der Glücksspielautomaten seien entweder der Betriebsprüfung nicht vorgelegt worden, oder seien grundsätzlich derartig mangelhaft, dass das Unternehmen selbst eine detaillierte Zuordnung nicht mehr vornehmen könne. Zweck der Aufbewahrung von Grundaufzeichnungen (entsprechende Standlisten) sei die verlässliche Prüfung der Richtigkeit von Buchungen im Interesse der Abgabenerhebung. Können diese Grundaufzeichnungen bzw. vollständig geführte Standlisten nicht vorgelegt werden, sei die Schätzungsberechtigung gem. § 184 BAO begründet.

An Abschreibungen seien im Prüfungszeitraum folgende Beträge geltend gemacht worden:

2010: 270.883,60 Euro

2011: 319.519,08 Euro

2012: 297.430,73 Euro

Die anteiligen Abschreibungen und die anteiligen Buchwertabgänge, die eigentlich Spielautomaten des Umlaufvermögens betreffen würden, wären auch Teil der Deckungsbeitragsrechnung.

C) Vorlage Grundaufzeichnungen – Gerätebuchhaltung: Eine Dokumentation der Einspielergebnisse auf Grunddatenebene bzw. die Zurverfügungstellung der Gerätebuchhaltung auf Datenträger sei nicht erfolgt. Dem Argument, dass eine Gerätebuchhaltung auf Datenträger gerätetechnisch nicht möglich sei, könne nicht gefolgt werden, da die neue Generation an Spielgeräten meist online mit einem Server verbunden sei

und von diesem auch gesteuert werden könne. Aber auch die Zählerstände der Spielautomaten seien nicht entsprechend aufgezeichnet worden, somit könne auch diesbezüglich eine Verprobung der erfassten Erlöse nicht stattfinden. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1998 (AbgÄG 1998), BGBl 28/99, seien die Bestimmungen der §§ 131 Abs. 3 und 132 Abs. 3 BAO wie folgt geändert worden: *„Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen.“* Im gegenständlichen Fall seien diese Daten gelöscht. Die Vorlageverpflichtung beschränke sich nicht nur auf die Buchhaltung im engeren Sinn, sondern erstrecke sich auf sämtliche Vorsysteme, die auf die Buchführung Einfluss nehmen oder Schnittstellen zur Buchführung aufweisen würden. Dazu zählten jedenfalls auch die elektronischen Automatenabrechnungen, die gesetzeswidrig laufend auf null gestellt worden seien.

D) Kooperationsvertrag mit der Firma „Firma Kft.“ in Ungarn: Laut Vertrag vom 06. November 2010 seien dem ungarischen Unternehmen 50 Stück Komponenten (Leergehäuse, Monitore, Notenleser, Hitboxen, Kabelbäume, Tastensysteme, Flashkarten) für die Markteinführung unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden. Zuvor seien aber von der „Firma Leoben“ 50 fertige Glücksspielautomaten eingekauft worden. Herr C. habe sich am 22. Dezember 2014 dazu folgendermaßen geäußert (siehe Aktenvermerk vom 22. Dezember 2014): *„Wieso im Vertrag nur Komponenten stehen weiß ich nicht, mit der Buchhaltung habe ich nichts zu tun. Diese 50 Automaten sind verschwunden. Vor 2-3 Jahren hat Viktor Orban das Glücksspiel verboten. Ob es zu diesen Automaten Aufzeichnungen gibt, weiß ich auch nicht. Aktuell haben wir wieder 30 Automaten in 2 Casinos. Wenn der Testbetrieb nach 6 Monaten gut läuft, wird ein Mietvertrag abgeschlossen.“* Die tatsächliche Lieferung durch Transportpapiere habe nicht nachgewiesen werden können. Auch widerspreche es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Automaten im Wert von 107.500,00 Euro netto (= Einkaufspreis der „Firma Leoben“) übergeben werden, ohne entsprechende Verträge mit den Aufstellern zu schließen, die nachweisen würden, wo tatsächlich solche Geräte aufgestellt worden seien. Auch hier sei zu bemängeln, dass es einerseits keine entsprechenden Standlisten gebe und sich andererseits der Sachverhalt äußerst zweifelhaft darstelle. Der Wareneinsatz selbst dürfe aber solange nicht gewinnmindernd geltend gemacht werden, solange die Spielautomaten im Eigentum der Bf. gestanden seien und hätten entsprechend aktiviert werden müssen. Gewinnmindernd wäre nur der Abzug der Absetzung für Abnutzung möglich gewesen. Bei Verlust bzw. Diebstahl der Geräte wäre eine Teilwertabschreibung möglich gewesen.

Gewinnerhöhung 2010:

Aktivierung 2010: 107.500,00 Euro

ND 5 Jahre

AfA Vz 2010: 10.750,00 Euro

Gewinnerhöhung 2010: 96.750,00 Euro

Gewinnminderungen 2011 und 2012:

AfA 2011: 21.500,00 Euro

AfA 2012: 21.500,00 Euro

E) Originaldaten Fakturierungsprogramm 2010-2012: Bei den übermittelten originalen Daten des Fakturierungsprogrammes „Programmname“ der Firma „Firma Z“ in Adr.Z. handle es sich nicht um vollständige Daten (Datenerfassungsprotokoll), daher würden sie nicht den Vorschriften gem. § 131 BAO entsprechen. Außerdem handle es sich bei den Daten vom 01. Jänner - 30. Juni 2010 nur um eine Excel-Tabelle über Ausgangsrechnungen. Die Daten „ccc“ seien grundsätzlich uninteressant, da es sich um die gesamten Programmdaten handle und nicht um die vom Gesetz verlangten Export- oder Druckdateien. Stelle man aber die aus dem Fakturierungsprogramm ermittelten Umsätze den erklärten Erlösverbuchungen gegenüber, lasse sich feststellen, dass die Umsätze keinesfalls periodenwirksam verbucht worden seien. Zusammenfassend sei festzuhalten, dass weder vollständige noch kompatible Daten vorliegen würden und der Verdacht bestehe, dass Grundaufzeichnungen nicht ordnungsgemäß aufgezeichnet und gelöscht worden seien.

F) Erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten: Bei der im Jahr 2009 gegründeten „N.-Games s.r.o“ bestehe im Prüfungszeitraum Gesellschafteridentität (X. 50% und C.50%). Mit Stellungnahme der Kanzlei „NameKanzlei1“ vom 02. September 2014 sei nochmals auf den Besprechungstermin vom 01. Juli 2014 verwiesen worden, demnach für das Unternehmen keine Verletzung der erhöhten Mitwirkungspflicht vorliege und daher kein Handlungsbedarf bestehe, der Betriebsprüfung die entsprechenden Unterlagen, wie Bilanzen, Bekanntgabe Mitarbeiter, Nachweis Arbeitsstunden für die Programmentwicklung etc., vorzulegen. Einzig die Erbringung von Leistungsnachweisen sei aus der Sicht der Kanzlei als notwendig anzusehen. Diesbezüglich sei grundsätzlich festzuhalten, dass für eine Abgabepflichtige, die aufklärungsbedürftige Geschäfte tätige, die ihre Wurzeln in einem Land haben, in dem die Abgabenbehörde keine Sachverhaltsermittlungen durchführen könne, erhöhte Mitwirkungspflicht treffe. Hierbei liege es an der Abgabepflichtigen, die zweifelhaften Geschäftsbeziehungen vollkommen offen zulegen. Trete die Abgabepflichtige in der Lebenserfahrung widersprechende Beziehungen ein, müsse sie von Anbeginn dafür sorgen, dass sie der Abgabenbehörde diese Beziehungen im Bedarfsfall vollständig aufhellen und dokumentieren könne. Nach der Judikatur des VwGH habe nicht die Abgabenbehörde den Nachweis fehlender Leistungen einer ausländischen Gesellschaft zu erbringen, sondern sei es Aufgabe der Abgabepflichtigen, derartige Leistungen einwandfrei und schlüssig darzulegen. Dazu gehöre auch, dass die Vorlage der Bilanzen für die Anerkennung der abgesetzten Aufwendungen ohne Einschränkung zugemutet werden könne. In diesem Zusammenhang sei mit Stellungnahme der Kanzlei „NameKanzlei1“ vom 02. September 2014 ein stiller Gesellschafter, Name stGeser, wohnhaft in Ungarn, namhaft gemacht und gleichzeitig mitgeteilt worden, dass das Unternehmen nur bis Oktober 2012 im Eigentum der Gesellschafter X. und C. gewesen seien. Am 22. Dezember 2014 habe C.C. im Finanzamt selbst vorgesprochen. Auch zu diesem Zeitpunkt habe keine Bilanz vorgelegt werden können. Herr C.

habe angegeben, dass ursprünglich sehr wohl X.X.X. und er Geschäftsführer in Tschechien gewesen seien. Da aber der Steuerberater ein „burn out“ gehabt habe, sei er mit sämtlichen Unterlagen verschwunden, daher könnten auch keine Bilanzen vorgelegt werden. Übrigens habe er von 2009 bis 2013 noch nie Bilanzen in seinen Händen gehabt, er habe zwar etwas unterschrieben, wisse aber nicht genau was. Weiters habe Herr C. mitgeteilt, dass es in Tschechien nur 1 Mitarbeiterin und 1 Server gebe.

G) Auswertung Kontrollmaterial: Im Zuge der Auswertung verschiedener Kontrollmitteilungen der Finanzpolizei sei auf einer Mitteilung als Aufsteller auch die „N.-Games s.r.o.“ als Aufsteller vermerkt. Da die „N.-Games s.r.o.“ in Österreich nicht steuerlich erfasst sei, sei auch davon auszugehen, dass die diesbezüglichen Einspielergebnisse ebenfalls nicht erfasst worden seien.

H) Erläuterung Konto 3800 „sonstige Verbindlichkeiten“ Stand 01. Jänner 2010 381.556,82 Euro: Die Grundvereinbarung habe nicht vorgelegt und die Mittelherkunft nicht nachgewiesen werden können

I) Zusammenfassung - Schätzung gem. § 184 BAO: Aufgrund der oben dargestellten Mängel und Differenzen könne die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen, daher sei gem. § 184 BAO zu schätzen. Die Abgabepflichtige sei den Aufforderungen unvollständige Angaben zu ergänzen und Zweifel zu beseitigen, nicht nachgekommen und habe bestimmte Auskünfte verweigert. Im Zuge der Betriebsprüfung seien so erhebliche formelle Mängel aufgetreten, dass die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen seien. Die Schätzung sei einerseits aufgrund der negativen Rohaufschläge der Jahre 2010 und 2011 ohne Berücksichtigung der Lizenzaufwendungen vorgenommen worden und andererseits wegen den Differenzen der Spielautomaten im Anlagenverzeichnis.

Daran folgend wurden von der belangten Behörde tabellarische Aufstellungen über die Ermittlung der Schätzungsgrundlagen angeführt und folgende Beträge ermittelt:

	2010	2011	2012	2013
20% Umsatzsteuernachforderung:	118.080,00	187.200,00	131.520,00	210.240,00
25% KeSt:	177.120,00	280.800,00	197.280,00	315.360,00
25% KÖSt:	147.600,00	234.000,00	164.400,00	262.800,00
	2014			
20% Umsatzsteuernachforderung:	182.400,00			
25% KeSt:	273.500,00			
25% KÖSt:	228.000,00			

3) Lizenzgebühren - Rückstellung - N.-Games, s.r.o.:

Mit der „N.-Games s.r.o.“ in Tschechien sei am 15. Oktober 2009 eine Lizenzvereinbarung hinsichtlich der Entwicklung von Glückspielprogrammen getroffen worden. Aufgrund des Auslandsachverhaltes und dem Naheverhältnis (ident agierenden Personen) zur Bf. bestehe für

das Unternehmen erhöhte Mitwirkungspflicht. Die angeforderten Unterlagen, wie Bilanzen, Nachweis über Softwareentwicklung, Leistungsnachweis Entwicklungskosten, Vorlage von Patenten (laut Lizenzvereinbarung), Leistungsnachweis Verwaltungskosten, Leistungsnachweis Pauschallizenzen, seien nicht vorgelegt worden. Somit sei einerseits die Versteuerung der Zahlungen beim empfangenden Unternehmen und andererseits, dass den Zahlungen auch die entsprechenden Leistungen gegenüberstünden, nicht nachgewiesen worden. An der Firmenadresse in Tschechien seien noch weitere 14 Unternehmen ansässig. Die Gesellschafter seien zu je 50% X.X. X. und C. C.C., die auch als Konsulenten bei der Bf. beherrschend tätig seien. Die Kanzlei „NameKanzlei1“ habe mit dem Schreiben vom 02. September 2014 abermals ihren Standpunkt mitgeteilt, dass iE eine generelle Vorlage von Bilanzen, Unternehmensdaten wie etwa Anzahl Mitarbeiter, Nachweis Arbeitsstunden etc. nicht erforderlich sei. Aktuell könnten auch keine zuverlässigen Buchhaltungsunterlagen zur Verfügung gestellt werden, da gegen die Buchhalterin Strafanzeige erstattet worden sei und auch ein Steuerprüfungsverfahren in Tschechien laufe. Im Zuge der Betriebsprüfung sei weiters festgestellt worden, dass die Zahlungen für Lizenzen und Sonstiges im Jahre 2010 in Höhe von 103.000,00 Euro bar aus der Handkassa in Ort1 an Herrn Q.Q. (rumänischer Staatsbürger) erfolgt seien. Als Identitätsnachweis sei eine Kopie des Reisepasses mit der Nummer xyz vorgelegt worden, der am 07. Juli 2010 ausgestellt worden sei. Die Barauszahlungen seien jedoch bis auf 10.000,00 Euro vor der Ausstellung des Reisepasses erfolgt. Ebenso hätten als Nachweis für die Produktivität und die Wertschöpfung im tschechischen Unternehmen keine Entwicklungsdokumentationen und keine Lasten- und Pflichtenhefte vorgelegt werden können. Bislang seien Patente und Marken ausschließlich von der Bf. angemeldet worden. Laut Aussage von C.C. handle es sich bei den verwendeten Spielen um Kopien, die geringfügig abgeändert worden seien. Obwohl sich die Lizenzgeberin laut Vertrag verpflichtet habe, für die vertriebenen Programme für patent- und marktrechtlichen Schutz zu sorgen, sei tatsächlich ein Schutz der Spiele vom tschechischen Unternehmen nicht erfolgt. Für die Zahlungen der Lizenzgebühren und Sonstiges von insgesamt 571.767,26 Euro sei daher kein wirtschaftlicher Grund erkennbar, weshalb auch ein fremder Dritter derartige Leistungen nicht erbracht hätte. Der eigene Einkauf von Spielprogrammen von entsprechenden fremden Softwareanbietern durch die Bf. wäre vergleichsweise mit sehr niedrigen Kosten zu bemessen gewesen. Die Einkommensminderungen für Lizenzgebühren und Sonstigen Ausgaben seien wirtschaftlich unbegründet. Ein unbeteiligter Dritter bzw. ein handelsrechtliche Sorgfalt übender ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer hätte solche für die Gesellschaft nachteiligen Abmachungen nicht getroffen. Verwunderlich sei auch, wieso von der Bf. trotz Lizenzvereinbarung zusätzlich sehr hohe Kosten im Zusammenhang mit Zertifizierungen, Produktzulassungen, Patent- und Markenschutz und Sonstigem (Team Viewer, Linux, Lucky Line etc.) getragen worden seien.

Aussage von C.C. (siehe Aktenvermerk vom 22. Dezember 2014): Zu der Frage welche Verträge mit dem tschechischen Unternehmen existieren würden, damit sichergestellt sei, dass nur sie

die entwickelte Software verwenden dürften: „Die Software lässt sich nicht schützen. Es handelt sich meist um Kopien, die etwas abgeändert werden.“

Bezahlte Rechnungen an W.W. – Spielprogrammierung:

Im Zeitraum 2009-2012 seien vom W.W. 5 Rechnungen für die Herstellung von Spielen bzw. Anpassung von Spielen gelegt worden. Der getragene Aufwand durch die „N.-Games s.r.o“ von insgesamt 40.000,00 Euro werde bei der Bf. gewinnmindern geltend gemacht.

Daran anschließend folgt eine Aufgliederung der Barzahlungen 2010.

Dotierung Lizenzrückstellung:

Für die Dotierung der Rückstellung sei zum 31. Dezember 2010 grundsätzlich noch keine wirtschaftliche Verursachung gegeben gewesen. Eine Ver[s]teuerung der Lizenzen würde sich erst mit Nichterfüllung der Abnahmeverpflichtung bis zum Ende des Jahres 2012 herausstellen. Für die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten müsse bereits eine Leistungsverpflichtung gegenüber Dritten gegeben sein. Dass zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2010 die wirtschaftliche Verursachung noch nicht gegeben gewesen sei, werde auch durch die Auflösung der Rückstellung des Unternehmens im Jahr 2011 dokumentiert. Da auch wie bereits oben beschrieben ohnehin für die Zahlungen kein wirtschaftlicher Grund erkannt werden konnte, sei auch die Dotierung der Rückstellung nicht anzuerkennen.

Übersicht Gewinnhinzurechnungen:

KöSt 2010:

Wareneinsatz Kto 5000 Lizenzen 142.000,00 Euro

Abzüglich Verrechnung FirmaD G. -40.000,00 Euro

Dotierung Rückstellung 2010 423.750,00 Euro

Gewinnhinzurechnung 2010 525.750,00 Euro

KeSt 2010:

Lizenzzahlungen 2010 217.000,00 Euro

Abzüglich Verrechnung FirmaD G. -40.000,00 Euro

Bemessungsgrundlage KEST 177.000,00 Euro

25 % Kapitalertragsteuer 44.250,00 Euro

KöSt 2011:

Lizenzaufwand 800 Stück (Konto Rechts- und Beratungsaufwand) 440.000,00 Euro

Konto 5000/Umbu auf Konto 5204 78.027,26,00 Euro

Gegenverrechnung Consulting -183.260,00 Euro

Auflösung Rückstellung 2011 -424.000,00 Euro

Gewinnkürzung 2011 89.232,74 Euro

KeSt 2011

Bemessungsgrundlage KeSt 334.767,26 Euro

25 % Kapitalertragsteuer 83.691,82 Euro

KöSt 2012:

Software update und Services 20.000,00 Euro

Gewinnhinzurechnung 2012 20.000,00 Euro

KeSt 2012:

Bemessungsgrundlage KeSt 20.000,00 Euro

25 % Kapitalertragsteuer 5.000,00 Euro

Zur verdeckten Gewinnausschüttung:

Unter verdeckte Gewinnausschüttungen würden alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Vorteile(Zuwendungen) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen angesehen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führten und Dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden würden. Für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung reiche es auch, wenn objektive Gesichtspunkte vorliegen, die auf eine subjektive Vorteilsgewährungsabsicht schließen lassen würden. Die Zuwendung an den Anteilsinhaber könne aber auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt werde. Eine verdeckte Ausschüttung sei daher auch anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten würden.

4) Verbuchung Konsulentenaufwand „X. Handels und VertriebsgmbH“ in Höhe von 30.000,00 Euro im Wirtschaftsjahr 2010:

Auf dem Konto 7550 „Konsulentenaufwand“ für X.X. und C.C.C. C. sei 2010 auch ein Aufwand von 30.000,00 Euro für die X. Handels und VertriebsGmbH verbucht worden. Der Betrag selbst sei nie bezahlt und auch nicht eingefordert worden und sei bis einschließlich 2012 als sonstige Verbindlichkeit in der Buchhaltung stehen geblieben. Da ein konkreter Leistungsnachweis für die X. Handels- und VertriebsGmbH nicht erbracht worden sei, sei der verbuchte Aufwand von 30.000,00 Euro dem Gewinn 2010 wieder hinzuzurechnen. Der Vorsteuerabzug iHv 6.000,00 sei nicht anzuerkennen.

5) Verbandsverantwortlichkeit:

Die steuerlichen Auswirkungen hinsichtlich der Kapitalertragsteuer seien den wirtschaftlichen Eigentümern Herrn X.X., geboren am Geb.Datum, und Herrn C.C., geboren am Geb.Datum3, beide als Konsulenten für die Bf. tätig, zu je 50% hinzuzurechnen.

6) Stellungnahme zu den am 26. März 2015 eingebrachten Anmerkungen und Entgegnung des Geschäftsführers Z.Z.:

Unter diesem Punkt wurde von der belangten Behörde

- ein Schreiben von GF Z. vom 26. März 2015,
- ein Schreiben von Herrn C. vom 25. März 2025,

und

- Erläuterungen der belangten Behörde zu den beiden Schreiben angefügt.

Schreiben GF Z. vom 26. März 2015 zu den Besprechungspunkten:

Add 2) +A): Hier werde auf die Erläuterungen in der Besprechung am 03. Dezember 2014 und die bisher im Verfahren übergebenen Unterlagen und Aufstellungen (Listen), Inventur (für den Anlagenbau/Reparaturen/Instandhaltung) von 2010-2012 verwiesen. Die fertigen Automaten seien im Anlageverzeichnis ersichtlich. Die selbe Tabelle sei bei der Lagerbesichtigung am 03. Dezember 2014 herangezogen worden. Siehe Dokumentation Mail vom 05. Dezember 2014. Gleichzeitig werde laut Lageplan ein Mengengerüst der Lagerkapazität beigelegt.

B) Es würden zum Verständnis nochmals Unterlagen der Firma Schrottfirma beigelegt. Gleichzeitig zu welchem Zeitpunkt die Verschrottung erfolgt sei.

C) Die Zählerstände (wie schon mehrmals angeführt) seien anhand der Periodenabrechnungen aufgezeichnet worden.

F) Um nochmals darauf hinzuweisen, dass die Firma N.-Games s.r.o. als Softwareentwickler tätig sei, könnten folgende Unterlagen zur Verfügung gestellt werden: Bestätigung über den steuerlichen Wohnsitz 2010 - 2014; Bilanzen 2010 - 2013 zur Verfügung gestellt durch die neue Steuerkanzlei StV3; ein Nachweis (Ordner) über Softwareentwicklung, Verträge, Spieleprogramme (Pflichtenheft) sei von Herrn C.C. zur Verfügung gestellt worden. Add 3): Erklärungen und Entgegnungen siehe Stellungnahme Herr C.C. bzw. durch die zur Verfügungstellung von Unterlagen seitens der N.-Games s.r.o.

Add 4): Eine Aufstellung der Leistungen bzw. Vertrag sei bereits zur Verfügung gestellt worden.

H) Nachweise seien bereits übermittelt worden.

Schreiben von Herrn C. vom 26. März 2015:

Zur Frage 1.) Es sei, um in den Markt zu kommen, in der Branche usus, gratis Geräte zur Verfügung zu stellen. Darum sei mit der Firma Firma Kft. (als Distributor für den Vertrieb in Ungarn) auch dieser Kooperationsvertrag abgeschlossen worden. Der Zweck dieser notwendigen Maßnahmen: Marktdurchdringung, Werbung für das Produkt. Dieser Vorgehensweise bediene sich u.a. auch die Firma Novomatic. Nach Rücksprache seien sämtliche Unterlagen zu diesem Geschäftsfall zur Verfügung gestellt worden.

Zur Frage 2.) Die Ausfuhr von der Bf. an die Firma Firma Kosovo sei mittels Zollpapiere erfolgt.

Zur Frage 3.) Es sei das Risiko jedes Lieferanten. Es seien Abschlüsse von Rahmenvereinbarungen und Serviceverträgen, die die Außenprüferin bekommen habe, erfolgt.

Zur Frage 4.) Es gebe Verträge mit dem tschechischen Unternehmen. Diese seien vorgelegt worden.

Ergänzend: Software: Damit seien Spiele gemeint. Diese Spiele würden im freien Markt analysiert (Marktforschung, Kontakt mit Spielern usw.) und mit den eigenen Softwareentwicklern programmiert und getestet. Damit würden natürlich Entwicklungskosten anfallen. Ein Beispiel: Entwickelt ein Autobauer eine Innovation, dann versuche der Mitbewerber diese auch zu adaptieren, ohne das "Rad" neu erfinden zu müssen.

Erläuterungen der belangten Behörde per 26. März 2015 zu Schreiben von GF Z..:

Zu Add 2) + A):

2) Ordnungsmäßigkeit der Buchführung:

A) Überhang Wareneinsatz und Inventur Lagerbestand: Im Schreiben werde auf die im bisherigen Verfahren zur Verfügung gestellten Unterlagen und Aufstellungen (Listen) sowie auf die Erläuterungen in der Besprechung vom 03. Dezember 2014 verwiesen.

Inventur: Die wiederholt vorgelegten Inventuren für „Anlagenbau/Reparaturen/ Instandhaltung“ würden die auf dem Kontonummer 1600 Handelswarenvorrat verbuchten Beträge betreffen. Unter den Halb- und Fertigerzeugnissen (Konto 1700) sei in den Jahren 2010-2012 nur ein Fixwert von je 111.250,00 Euro für Spielautomaten der Marke „Marke5“ erfasst worden. Wenn das Unternehmen auch immer wieder behaupte die fertigen Automaten seien im Anlageverzeichnis ersichtlich, so müsse insgesamt dazu nochmals festgehalten werden:

Der Wareneinsatz müsse grundsätzlich richtig zugeordnet und verbucht werden, bei einem Unternehmen in dieser Größenordnung sei das Teil einer ordnungsgemäßen Buchführung / Eine Neuuzuordnung des Wareneinsatzes anhand der Rechnungen in vorgelegten Ordnern könne nicht überprüft werden und hätte auch keine große Auswirkung /

Die Neuberechnung Wareneinsatz laut Liste vom 03. Dezember 2014 sei fehlerhaft, WES Material iHv 2,369.142,00 Euro stimme nicht mit der GuV (2,574.350,00 Euro) überein, Pauschalabschlag iHv 10% für Instandhaltung von vermieteten und eigen aufgestellten Spielautomaten sei nicht belegt, Korrektur WES Ungarn-Sondersituation nicht nachvollziehbar, daher Überhang Wareneinsatz noch immer gegeben /

Keine Inventur für halbfertige und fertige Spielautomaten und keine Identifizierung im Anlagenverzeichnis und auch kein Versuch vom Unternehmen einer Rekonstruktion / Eine Verprobung sei grundsätzlich nicht möglich /

Der angegebene Lagerbestand an Spielautomaten per 31. Oktober 2014 mit 222 Stück habe auch durch aktuelle Aufzeichnungen nicht nachgewiesen werden können. Im Zuge der Lagerbesichtigung am 03. Dezember 2014 habe aber festgestellt werden können, dass das Lager mit 167 Spielautomaten (plus 6 Automaten bei der Firma H.H.) voll ausgelastet gewesen sei. Eine maximale Lagerkapazität von 500 Geräten vom Schreiben am 23. März 2015 „Lagerkapazität/Mengengerüst“ sei daher nicht nachvollziehbar. Das vorgelegte Mengengerüst zu den Spielautomaten weise drei Jahre hintereinander (2012-2014) je 200 beschlagnahmte Spielautomaten aus. Da der entsprechende Nachweis ebenfalls nicht erbracht werden habe können, hätte per 31. Oktober 2014 ein Spielautomatenstand von 422 bei einer aber nur möglichen Lagerkapazität von rund 200 Automaten vorhanden sein müssen. Auch der per 31. Oktober 2014 angegebene Lagerbestand habe durch keinerlei Aufzeichnungen nachgewiesen werden können. Obwohl die Außenprüfung bereits seit Oktober 2013 im Gange sei und von der Finanzbehörde immer wieder darauf hingewiesen worden sei entsprechende Lageraufzeichnungen zu führen, sei das Unternehmen nicht in der Lage gewesen trotz

mehrmaliger Ankündigung zumindest bis Anfang Dezember 2014 eine Lagerbuchhaltung aufzubauen /

Mit dem vorgelegten Mengengerüst „Entwicklung Automaten N.N. GmbH“ sei ein Automatenstand per 31. Oktober 2014 von 222 Stück bekanntgegeben worden. Bereits im Zuge der Lagerbesichtigung am 03. Dezember 2014 habe sich herausgestellt, dass zu diesem Stichtag zumindest 422 Automaten (222 + 200 beschlagnahmte Automaten) vorhanden sein müssten. Das Lager sei aber mit gezählten 173 Automaten nahezu ausgelastet gewesen. Unter der Berücksichtigung, dass nur 1 Automat vermietet worden sei, ergebe sich die berechnete Frage, wo sich die fehlenden 249 Automaten befinden würden.

B) Verschrottung - Nachweis: Ein entsprechender Nachweis habe nicht erbracht werden können. Das Email von Frau Mitarbeiterin lasse keinen Zusammenhang mit tatsächlich verschrotteten Spielautomaten herstellen. Von der Firma Schrottfirma seien lediglich die Müllmengen der Jahre 2010-2012 bekanntgegeben worden.

C) Vorlage Grundaufzeichnungen - Gerätebuchhaltung: Bei den Zählwerkständen handle es sich um EDV-Daten, die Grundaufzeichnungen im Sinne des § 131 BAO zugrunde liegen, für die daher auch die dort angeführten technischen Voraussetzungen gelten und im Zuge einer Betriebsprüfung zur Verfügung gestellt werden müssten. Händisch aufgezeichnete Zählerstände müssten zumindest lückenlos vorhanden sein und den einzelnen Automaten auch lückenlos zugeordnet werden können. Es reiche nicht aus, dass auf den Abrechnungszetteln teilweise Zählwerkstände der abgerechneten Automaten mitaufgezeichnet würden. Für eine Überprüfung der lückenlosen Erfassung der Einspielergebnisse müsse die Verbindung zwischen den angeführten Spielautomaten auf den Abrechnungszetteln und den aktivierten Spielautomaten im Anlagenverzeichnis hergestellt werden können.

F) Erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten: Als Nachweis, dass die Firma N.-Games s.r.o. als Softwareentwickler tätig sei, seien noch folgende Unterlagen übermittelt worden: Bestätigung über den steuerlichen Wohnsitz 2010-2014, Bilanzen 2010-2013. Die nun vorgelegten Bilanzen 2010-2012 seien in tschechischer Sprache erstellt, eine Übersetzung sei nicht zur Verfügung gestellt worden. Die Bilanz 2013 sei zwar in deutscher Übersetzung übermittelt worden, sei aber für das gegenständliche Prüfungsverfahren nicht relevant. Keine der vorgelegten Bilanzen sei von der Geschäftsführung unterfertigt worden bzw. ist nicht ersichtlich von wem die Jahresabschlüsse erstellt worden seien.

Zu Add 3) und 4):

Zu den Unterlagen, die Herr C. C. am 22. Dezember 2014 im Finanzamt Ort6 übergeben habe, sei folgendes festzuhalten: Die am 18. April 2014 erteilte Vollmacht an die Anwältin Name RAin zur Vertretung in allen Rechtssachen sei vom Geschäftsführer Q.Q. veranlasst worden. Frau RAin gebe bekannt, dass für die N.-Games s.r.o. nach tschechischen Recht keine detaillierte Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung erstellt werden habe müssen. Eine Bilanzerstellung wäre zwar möglich, aber der vorige Buchhalter habe sämtliche Unterlagen nicht mehr zurückgegeben. Laut Schreiben des Steuerberaters StV4 seien die Steuern in Tschechien für die

Jahre 2010 und 2011 aufgrund der fehlenden Buchhaltung geschätzt worden. Eine Strafe sei ebenfalls festgesetzt worden. Eine diesbezügliche Beschwerde sei noch anhängig. Die Körperschaftssteuer sei für 2010 mit 100.890,00 CZK und für 2011 mit 544.160,00 CZK bemessen worden. Unterlage Strafanzeige gegen die ehemalige Buchhalterin Name Buchhalterin sei in tschechischer Sprache wie auch alle anderen angegebenen Unterlagen seien in tschechischer Sprache.

Rechnungen von FirmaA - „www.FirmaA“ seien aus dem Jahr 2013 und ebenfalls in tschechischer Sprache, Adresse Adresse FirmaA, Leistung nicht erkennbar. Vereinbarung mit „FirmaB“, Firma aus Belgrad, über Softwareentwicklung, sei in Englisch, kein Leistungsentgelt enthalten bzw. auch keine Rechnungen angeschlossen, Vereinbarung aus dem Jahr 2009. Vereinbarung mit „FirmaC“ stamme vom September 2009, Firma befinde sich auch in Belgrad, kein Leistungsentgelt enthalten bzw. auch keine Rechnungen angeschlossen, englische Sprache.

Zusammenarbeit mit der österreichischen Firma FirmaD - W.W. habe sich auf Anpassung von Spielen, Spiel1, Spiel2, Spiel3, Spiel4, Spiel5, Spiel6, Spiel7, Spiel8, Spiel9, Spiel10 und Spiel11 bezogen. Die Erfassung von Pflichtenheften, die Kodierung, die Erstellung von Grafiken, die Implementierung auf Plattformen, die Einbindung der Spiele in Netzwerke seien nicht Bestandteil der Leistungsvereinbarung gewesen. Diese Leistungen würden von anderen Personen oder Gesellschaften erfolgen, diesbezüglich kein Nachweis vorhanden.

Zertifizierungen seien von der Firma E oder F vorgenommen worden, die aber von der Firma „N.N. GmbH“ bezahlt worden seien.

Vertrag - Vereinbarung - VLT Entwicklung: abgeschlossen zwischen N.-Games s.r.o. und FirmaD in Ort2 am 19. Dezember 2009: Anmerkung zum Schluss - *„Die entwickelten Server Spiele können von der Firma ‚FirmaD‘ auch für andere Kunden verwendet werden, sofern die Grafiken nicht 1:1 identisch sind.“* Vereinbarte Entwicklungskosten voraussichtlich 50.000,00 Euro, tatsächlich 40.000,00 Euro.

Erläuterungen der belangten Behörde per 26. März 2015 zu Schreiben von C.C. zur Bf.:

- 1) Zu persönlich übergebenen Unterlagen vom 22. Dezember 2014 sei bereits oben Stellung bezogen worden.
- 2) Zur Firma „Firma Kft.“ - Kooperationsvertrag: Herr C. führe an, dass es in der Branche üblich sei Gratisgeräte zur Verfügung zu stellen. Diesbezüglich sei anzumerken, dass die Dokumentation bzw. die Aufzeichnungen der Bf. derart mangelhaft seien, dass eine Nachprüfung nicht mehr gegeben sei. Auch wenn man Gratisgeräte zur Verfügung stelle, müsse der Standort der Geräte aufgezeichnet werden. Ein Verschwinden der Geräte sei nicht glaubhaft, es habe auch keine Diebstahlsanzeige zur Verfügung gestellt werden können. Der Eigentümer der Geräte sei immer die Bf. gewesen.
- 3) *„Die Ausfuhr von Spielautomaten an die Firma Firma Kosovo erfolgte mittels Zollpapiere“?* - Es hätten diesbezüglich keine Nachweise, weder Ausfuhrbescheinigungen noch sonstige

Belege, die eindeutig und ohne Zweifel die tatsächliche Ausfuhr der betroffenen Spielautomaten nachvollziehen lassen, erbracht werden können.

4) Zur Spielentwicklung - hier gehe es um die Frage, ob es wirtschaftlich begründet sei, dass bei relativ niedrigen Softwarekosten, derart hohe Lizenzgebühren rechtlich begründet und gerechtfertigt seien.

Das Finanzamt nahm unter Zugrundelegung dieser Feststellungen mit Bescheiden vom 04. Mai 2015 die **Verfahren** Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2010 bis 2012 **wieder auf** und setzte mit den **Sachbescheiden** vom selben Tag die **Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer** für die Jahre 2010 bis 2012 wie folgt neu fest:

Umsatzsteuer 2010: 502.867,25 Euro (bisher 274.556,94 Euro),

Umsatzsteuer 2011: 398.924,59 Euro (bisher 42.216,12 Euro),

Umsatzsteuer 2012: 141.832,97 Euro (bisher 10.312,97 Euro),

Körperschaftsteuer 2010: 598.356,76 Euro (bisher 97.531,93 Euro),

Körperschaftsteuer 2011: 243.731,00 Euro (bisher 1.740,00 Euro),

Körperschaftsteuer 2012: 30.206,00 Euro (bisher 1.750,00 Euro).

Zur Begründung der Wiederaufnahme wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, verwiesen.

In den Sachbescheiden wurde zur Begründung auf den Betriebsprüfungsbericht zur Steuernummer yyy vom 29. April 2015 verwiesen.

Ebenso erließ die belangte Behörde mit 04. Mai 2015

- den Bescheid über die **Festsetzung von Umsatzsteuer** für 12/2013, festgesetzte Umsatzsteuer 206.559,13 Euro, und

- den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 10/2014, festgesetzte Umsatzsteuer 177.873,78 Euro.

Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, verwiesen.

Weiters erließ die belangte Behörde mit 04. Mai 2015 folgende **Haftungsbescheide**:

- den Haftungsbescheid für den Zeitraum 01. Jänner bis 31. Dezember 2010, geltend gemachte Kapitalertragsteuer iHv. 280.639,34 Euro,

- den Haftungsbescheid für den Zeitraum 01. Jänner bis 31. Dezember 2011, geltend gemachte Kapitalertragsteuer iHv. 443.636,11 Euro,

- den Haftungsbescheid für den Zeitraum 01. Jänner bis 31. Dezember 2012, geltend gemachte Kapitalertragsteuer iHv. 202.280,00 Euro,

- den Haftungsbescheid für den Zeitraum 01. Jänner bis 31. Dezember 2013, geltend gemachte

Kapitalertragsteuer iHv. 315.360,00 Euro, und

- den Haftungsbescheid für den Zeitraum 01. Jänner bis 31. Dezember 2014, geltend gemachte Kapitalertragsteuer iHv. 273.600,00 Euro.

Begründend wurde ausgeführt: Obliege die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlichen Haftungspflichtigen, könne eine bescheidmäßige Geltendmachung erfolgen: Wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben werde oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden (§ 202 iVm § 201 Abs. 2 Z 3 BAO). Die Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung des § 303 BAO würden vorliegen, weil Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorgekommen seien, seien dem unten angeführten Bericht zur Außenprüfung zu entnehmen. Die (weitere) Begründung sei der Niederschrift bzw. dem Bericht zur Außenprüfung vom 29. April 2015 zu entnehmen.

Ebenfalls am mit 04. Mai 2015 wurden die Bescheide über die **Festsetzung der Kapitalertragsteuer** für den Zeitraum 1.1.2010 bis 31.10.2014 an Y.X. erlassen.

Die Bf. reichte durch ihre steuerliche Vertretung nach genehmigter Rechtsmittelfristverlängerung mit Schreiben vom 06. Juli 2015 (bei der belangten Behörde eingegangen am 07. Juli 2015) **Beschwerde** gegen sämtliche Sachbescheide ein und begründete dies wie folgt:

Tz. 1 - Steuerfreie Ausfuhrlieferungen:

1 Feststellungen und Begründung der Behörde:

Das Unternehmen habe im Jahr 2011 Spielautomaten an die Firma Kosovo im Kosovo geliefert und für die Lieferung von Leergehäusen 950,00 Euro pro Gehäuse und für Dienstleistungen vor Ort 2.050,00 Euro pro Gerät in Rechnung gestellt. 190 Spielautomatenleergehäuse seien vom Unternehmen selbst im Jahr 2012 der 20 % USt unterzogen worden, da die entsprechenden Ausfuhrnachweise nicht erbracht haben werden konnten. Die Behörde unterwerfe bei den oa Lieferungen von 190 Spielautomatenleergehäusen auch den als „Dienstleistung vor Ort“ fakturierten Erlös der Umsatzsteuer, weil eine einheitliche Leistung vorliege und die Voraussetzungen für steuerfreie Ausfuhrlieferungen nicht erfüllt seien (Nachforderung USt 76.418,00 Euro). Zusätzlich würden von der Behörde 85 Stück gelieferte Spielautomaten, Notenleser und HP Server, Boards wegen fehlender, mangelhafter oder nicht zutreffender Ausfuhrbescheinigung als steuerpflichtig behandelt und der Umsatzsteuer unterworfen (Nachforderung USt 70.730,00 Euro).

2 Ergänzungen und Klarstellungen zum Sachverhalt:

2.1 Lieferungen/Berechnung: Die in der Niederschrift vom 09. April 2015 angeführten Lieferungen über 190, 20, 24 und 26 Stück seien an die Firma Firma Kosovo (Kosovo) erfolgt. Die mit 15 Stück bezeichnete Lieferung seien an die Firma G d.o.o. (Bosnien-Herzegowina)

erfolgt. Dabei handle es sich um keine Lieferung von Leergehäusen. Geliefert worden seien 15 Stück Hitboxen (Marke Multi Game „Marke4Marke4“), welche in bestehende Geräte vor Ort eingebaut werden könnten. Außerdem gebe es mit der Firma G d.o.o. keinen Service- bzw. Dienstleistungsvertrag. Die von der Behörde vorgenommene Hochrechnung sei daher schon aus diesem Grund unzutreffend. Zudem sei die Berechnung auch deswegen unschlüssig, weil in der ersten Zeile der gegenständlichen Lieferung bereits ein Betrag von 2.100,00 Euro pro Gerät korrigiert werde und in der zweiten Zeile nochmals ein Betrag von 2.050,00 Euro pro Gerät, somit insgesamt ein Betrag von 4.150,00 Euro pro Gerät. Dies obwohl die zweite Zeile mit „Differenz auf 3.000,00 Euro“ beschrieben werde. Die Berechnung sei somit nicht schlüssig. Bei der Position „HP Server, Boards“ handle es sich um eine Lieferung an die Firma H in Bosnien-Herzegowina.

2.2 Keine einheitliche Leistung: Die Annahme, dass die Inbetriebnahme der Glücksspielautomaten („Leergehäuse“) ohne die Nebenleistungen (als „Dienstleistung vor Ort“ bezeichnet) nicht möglich wäre, sei unzutreffend. Die Nebenleistungen umfassten insbesondere eigenständige Serviceleistungen für einen 3-Jahreszeitraum. Die Inbetriebnahme der Geräte sei vor Ort durch Freischaltung erfolgt, es seien laut Auskunft Herr Z. auch Techniker des Kunden für die Freischaltung ausgebildet worden. Die vom Unternehmen getroffene Vorgangsweise der relativ günstigen Geräte mit verbundener Serviceverpflichtung sei nicht ungewöhnlich und entspreche insbesondere jener der Telekomanbieter (günstiges Gerät, lange Bindungsdauer) und sei daher absolut marktüblich, umso mehr, wenn man damit in neue Märkte eindringen wolle.

3 Begründung der Abgabepflichtigen:

- Materielle Voraussetzungen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung würden vorliegen. Gem. § 6 Abs. 1 Z 1 UStG seien Ausfuhrlieferungen steuerfrei. Eine Ausfuhrlieferung liege gem. § 7 Abs. 1 UStG dann vor, wenn der liefernde Unternehmer die Ware in das Drittlandsgebiet befördere oder versende, oder der ausländische Abnehmer den Gegenstand in das Drittlandsgebiet versendet oder befördert habe. Nach aktueller Rechtsprechung sei ein formaler Ausfuhrnachweis oder Buchnachweis nicht mehr zwingend erforderlich, um die Steuerfreiheit von Ausfuhrlieferungen in Anspruch nehmen zu können. Unter Bezugnahme auf einschlägige Rechtsprechung des EuGH habe der VwGH festgestellt, dass nicht bloß auf formelle Belange abzustellen sei, sondern entscheidend sei, dass die materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen. Der Ausfuhrnachweis sei keine materielle Voraussetzung für die Steuerfreiheit. Anhaltspunkte dafür, dass die Automaten nicht tatsächlich ins Drittland gelangt wären, gebe es nicht. Die Lieferung der Automaten in das Drittland sei auch von der Behörde nicht in Zweifel gezogen worden. Dies werde unter anderem dadurch untermauert, dass die Behörde selbst davon ausgehe, dass die Dienstleistungskomponente „vor Ort“ erbracht worden sei, was insbesondere durch die Formulierung „Nachversteuerung der Dienstleistungen vor Ort“ zum Ausdruck komme. Folglich stehe nach dem durchgeführten Ermittlungsverfahren der Behörde zweifelsfrei fest, dass der Liefergegenstand ins Drittland

gelangt sei. Damit sei die Steuerfreiheit zu gewähren. Aus der freiwilligen Nachversteuerung im Jahr 2012 könne keine generelle Steuerpflicht der Umsätze begründet werden. Diese Nachversteuerung sei nur deswegen erfolgt, weil zu diesem Zeitpunkt insbesondere von der Finanz das Vorliegen eines formellen Ausfuhrnachweises noch als materielle Voraussetzung angesehen worden sei. Auf Basis der oben zitierten Rechtsprechung treffe dies nicht mehr zu. Folglich habe die Behörde die gesamte Lieferung nach § 7 UStG steuerfrei zu stellen. Aufgrund Vorliegens steuerfreier Ausfuhrlieferungen sei die im USt-Bescheid 2011 vorgenommene Vorschreibung iHv 147.148,00 Euro zur Gänze rückgängig zu machen. Darüber hinaus sei jener Teil der Lieferungen, der im Jahr 2012 freiwillig nachversteuert worden sei (190 Stk) ebenfalls rückgängig zu machen, sodass es in Zusammenhang mit diesem Sachverhalt insgesamt zu einer Umsatzsteuergutschrift für das Jahr 2011 EUR 36.100,00 Euro komme.

- Keine einheitliche Leistung wie von der Behörde angenommen: Auch unter der Annahme einer einheitlichen Leistung, wonach die Dienstleistungen vor Ort als unselbstständige Nebenleistungen hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung der Hauptleistung (steuerfreie Ausfuhrlieferung der Leergehäuse) folgen würden, stellten diese aufgrund der Steuerfreiheit der Hauptleistung, steuerfreie Nebenleistungen dar. Die Nachforderung der auf die Nebenleistungen entfallenden Umsatzsteuer 2011 sei daher jedenfalls rechtswidrig erfolgt. Es treffe nicht zu, dass die Inbetriebnahme der Glücksspielautomaten ohne die als „Dienstleistung vor Ort“ bezeichnete Serviceleistung nicht möglich gewesen sei.

Tz 2 - Schätzung gem § 184 BAO - Gewinn und USt:

1 Feststellungen der Behörde:

Im Zuge der Betriebsprüfung seien erhebliche formelle Mängel aufgetreten, die die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel ziehen. Die Abgabepflichtige sei Aufforderungen, unvollständige Angaben zu ergänzen und Zweifel zu beseitigen, nicht nachgekommen und habe bestimmte Auskünfte verweigert. Die Abgabenbehörde könne daher die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen, sodass gem § 184 BAO zu schätzen ist. Daher seien die Bemessungsgrundlagen für die Abgabensatzung von der Behörde geschätzt worden. Die Schätzung sei einerseits aufgrund von negativen Rohaufschlägen ohne Berücksichtigung von Lizenzauflagen vorgenommen worden und andererseits wegen den Differenzen der Spielautomaten im Anlageverzeichnis. Dadurch sei es zu den im Bericht angeführten und in den Bescheiden festgesetzten Abgabennachforderungen gekommen. Im Ergebnis werde unterstellt, dass mehr als 6 Mio. Euro an Einnahmen nicht versteuert worden sein sollten. Dass dieses Schätzungsergebnis unzutreffend sei, wird in der Folge im Detail dargestellt.

2 Ergänzungen und Klarstellungen zum Sachverhalt:

Die Begründung der Behörde, Aussagen seien verweigert und Aufforderungen, unvollständige Angaben zu ergänzen und Zweifel zu beseitigen, sei nicht nachgekommen worden, treffe nicht zu und sei für die Abgabepflichtige nicht nachvollziehbar. Die Abgabepflichtige sei stets

bemüht gewesen unvollständige Angaben zu ergänzen und Zweifel zu beseitigen. Sämtliche vorhandenen Unterlagen seien der Behörde (in aufbereiteter Form) zur Verfügung gestellt worden. Ein mangelnder Aufklärungswille sei der Abgabepflichtigen keinesfalls zu unterstellen. Diesbezüglich werde auf das Schreiben ICC vom 17. April 2015 verwiesen, aus dem hervorgehe, dass bei ähnlichen Vorwürfen klar und nachvollziehbar nachgewiesen worden sei, dass es sich hier nur um nicht haltbare Anschuldigungen handle.

2.1 Geschäftsumfeld/Geschäftsmodell der Abgabepflichtigen:

Für eine, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahekommende, Würdigung des gegenständlichen Sachverhaltes sei es erforderlich, sich mit dem Geschäftsumfeld und dem Geschäftsmodell der Abgabepflichtigen auseinanderzusetzen. Dabei gelte es zu berücksichtigen, dass die Abgabepflichtige sich auf die Herstellung und den Verkauf von Spielautomaten fokussiert habe. Betriebsgegenstand sei nicht die Eigenaufstellung und die Vermietung von Geräten, sondern der Verkauf von produzierten Geräten. Schon vor diesem Hintergrund seien von der Behörde unterstellte Einspielergebnisse aus Eigenaufstellung von knapp 5 Mio. Euro nicht erzielbar. Mit welchen Ressourcen und an welchen Standorten das Unternehmen zwischen 246 und 438 zusätzliche Spielautomaten betreiben hätte sollen, bleibe völlig im Dunkeln. Weiters sei zu berücksichtigen, dass das Unternehmen im Jahr 2010 und 2011 in neue schwierige Märkte eingestiegen sei, wobei dieser Neueinstieg nur mit konkurrenzfähigen Preisen möglich gewesen sei. Durch niedrige Gerätepreise sei es jedoch möglich gewesen, lukrative bindende Serviceverträge abzuschließen. Dieser Vorgang sei insbesondere in jenen Branchen üblich, wo eine große Anzahl von technischen Geräten in den Markt gebracht werden soll, wie zB im Handymarkt, wo es sogar üblich sei, Handys unentgeltlich bei entsprechender Bindung durch Serviceverträge dem Kunden zu überlassen (siehe übergebene bindenden Kundenverträge und Schreiben NameKanzlei2 vom 05. März 2015). Diese dem Geräteverkauf folgende Serviceeinnahmen müssten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise jedenfalls im Kontext gesehen werden. Im Punkt 1 der Niederschrift vom 09. April 2015 gehe die Betriebsprüfung selbst noch davon aus, dass die Automaten ohne diese Serviceleistung nicht in Betrieb genommen werden könnten. Es sei nicht begründbar nachvollziehbar, dass ein Sachverhalt, wie in diesem Fall (Geräteverkauf mit angeschlossenem Servicevertrag), derart diametral gewürdigt werde, nämlich auf der einen Seite derartig eng, damit Umsatzsteuer zur Vorschreibung komme und auf der anderen Seite, bei der Beurteilung einer möglichen Kalkulationsdifferenz völlig außer Ansatz bleibe. Diese betrieblich bedingte und auch marktübliche Vorgehensweise hätte bei der von der Behörde vorgenommenen Rohaufschlags-Hinzuschätzung jedenfalls berücksichtigt werden müssen. Das Schätzungsergebnis könne bereits aus diesem Grund nicht anerkannt werden, weil die von der Behörde gewählte Schätzungsmethode nicht geeignet sei, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen

2.2 Richtigstellungen zu Feststellungen auf Seite 21 der Niederschrift vom 09. April 2015:
Nachfolgend unter „kursiv“ angeführte auszugsweise Feststellungen der Behörde in der

Niederschrift vom 09. April 2015 bedürfen folgender Klar- und Richtigstellung und Beurteilung:

- „*Eine Neuuzuordnung des Wareneinsatzes anhand von Rechnungen in vorliegenden Ordnern kann nicht überprüft werden und hat auch keine große Auswirkung*“: Diese Feststellung entspreche keinesfalls den Tatsachen. Im Zuge der Besprechung vom 03. Dezember 2014 und in weiterer Folge per Mail seien der Betriebsprüfung Unterlagen betreffend Erlöse übergeben worden, welche jedem in der DB-Rechnung enthaltenen Bereich klar zuordenbar und an Hand von Belegen überprüfbar seien. Unmittelbar nach dem 03. Dezember 2014 sei seitens der Betriebsprüfung eine Sichtung sämtlicher Belege, Unterlagen, erstellter Listen sowie Detailunterlagen wie Fakturen betreffend aller Erlöse und Aufwendungen in den Räumen der Fa. NameKanzlei2 durchgeführt worden. Es sei weder im Zuge der Überprüfung noch danach eine Unüberprüfbarkeit oder Fehlerhaftigkeit der vorgelegten Unterlagen in den Raum gestellt worden; dies sei erstmals konkret in der Niederschrift vom 09. April 2015 auf Seite 21 erfolgt. Die Feststellung, dass eine Neuuzuordnung keine großen Auswirkungen habe, zeige nur, dass sich die Betriebsprüfung weder mit der gewählten Methode noch mit dem Inhalt entsprechend auseinandergesetzt habe. Eine den übergebenen Unterlagen entsprechende (Neu-) Zuordnung des Wareneinsatzes wirke sich auf die Ermittlung des Rohaufschlages aus und wäre von der Behörde im Zuge des Schätzungsverfahrens vorzunehmen gewesen.

- „*Die Neuberechnung Wareneinsatz laut Liste vom 3.12.2014 ist fehlerhaft*“: Die in diesem Punkt vorgehaltenen Beträge betreffen das Jahr 2010 (neue DB-Rechnung 2.369.142,00 Euro zu 2.574.350,00 Euro BP). Diese vorgehaltene Differenz in Höhe von 205.208,00 Euro ergebe sich aus dem Wert 259.000,00 Euro und betreffe, die Dotierung Rückstellung Lizenzen und die berücksichtigte Bestandsveränderung in Höhe von -53.794,00 Euro. Die Dotierung Lizenzen in Höhe von 259.000,00 Euro sei im Rahmen der neu erstellten DB-Rechnung aus Transparenzgründen unter WES Lizenzen erfasst worden und sei im Jahr 2010 im ausgewiesenen Betrag von 401.000,00 Euro enthalten; diese Aufwendungen für Lizenzen seien jedoch seitens der Betriebsprüfung unter WES im oben genannten Betrag von 2.574.350,00 Euro erfasst worden, obwohl sowohl in der Niederschrift vom 09. April 2015 auf Seite 9 als auch im Bericht vom 29. April 2015 auf Seite 3 ausdrücklich darauf hingewiesen worden sei, dass Aufwendungen für Lizenzen im Rahmen der von der BP gewählten Vorgangsweise nicht zum Ansatz kommen würden. Die für Instandhaltung für Geräte der Vermietung und Eigenaufstellung in der DB-Rechnung angesetzten Aufwendungen (das seien also jene Beträge, die mit den verkauften Geräten nicht im Zusammenhang stünden) seien von der Betriebsprüfung mangels Nachweis überhaupt nicht anerkannt worden. Da der Ansatz iHv 10 % branchenüblichen Sätzen für technische Geräte entspreche, nach Erfahrungen des täglichen technischen Lebens Reparaturen und Serviceleistungen notwendig seien und im Rahmen einer Schätzung alle Umstände zu berücksichtigen seien, die dem wahren wirtschaftlichen Gehalt am nächsten kommen, sei eine angemessene Instandhaltung sehr wohl zu berücksichtigen. Betreffend Sondersituation Ungarn werde festgehalten, dass sowohl ein unterschriebener Kooperationsvertrag als auch ein unterschriebener Lieferschein vorliegen würde. Es könne vor

diesem Hintergrund davon ausgegangen werden, dass diese Automaten zu Präsentationszwecken für zukünftige Markteinführung nach Ungarn überbracht worden seien und somit nicht als WES für die Kalkulation zu berücksichtigen seien, da das Eigentum an den zukünftigen Repräsentanten übergegangen sei. Die Betriebsprüfung gehe von keinem Eigentumsübergang aus, aktiviere diese Geräte und führe sie dem Anlagenvermögen zu. Es sei in diesem Fall völlig unverständlich, dass ein und derselbe Vorgang dazu führen könne, dass einerseits auf der Kalkulationsseite ein gewinnmindernder WES unterstellt werde um den von Anfang immer wieder behaupteten Überhang des WES über die Erlöse zu beweisen und auf der anderen Seite wieder eine Aktivierung vorzunehmen und den Gewinn wieder zu erhöhen. Dadurch werde deutlich, dass der Behörde bei der Ermittlung des WES wesentliche Fehler unterlaufen seien, welche sich auf die Ermittlung des Rohaufschlages auswirken würden. Auch aus diesem Grund sei die von der Behörde vorgenommene Rohaufschlags-Hinzuschätzung auf Basis unrichtiger Sachverhaltsannahmen erfolgt und damit das Schätzungsergebnis mangelhaft.

- „*Keine Inventur für halbfertige und fertige Spielautomaten*“: Es würden sehr wohl konkrete Aufzeichnungen für halbfertige Geräte vorliegen. Es führe jedoch zu Fehlannahmen seitens der Betriebsprüfung, wenn der Wert der halbfertigen Geräte unter WES berücksichtigt werde. Ebenso liege eine ordnungsgemäße Inventur von vorhandenen Maschinenteilen vor. Die Geräte seien auch jederzeit als solche im Anlagenverzeichnis mit einer individuellen Nummer identifizierbar. Die Vorgangsweise der Aufnahme und die Wertermittlung eines jeweiligen Gerätes sei der Betriebsprüfung in vielen Gesprächen und auch an Hand von zur Verfügung gestellten Unterlagen erklärt worden. Es seien auch Listen vorgelegt worden, aus denen ersichtlich sei, bei wem wie viele Geräte welchen Typs aufgestellt gewesen seien. Die Feststellung, dass auch kein Versuch vom Unternehmen einer Rekonstruktion vorgenommen worden sei, stimme daher nicht. Von der Behörde festgestellte, eine taugliche Schätzungsgrundlage bildende, Aufzeichnungsmängel seien daher daraus nicht ableitbar.

- „*Eine Verprobung ist grundsätzlich nicht möglich*“: Dass eine Verprobung grundsätzlich nicht möglich sei, könne so keinesfalls gefolgt werden. Vielmehr stelle sich die Frage, welche Art der Verprobung ins Auge gefasst werde. In diesem Zusammenhang, werde auf die vom Unternehmen vorgenommene Mengenverprobung verwiesen, die unternehmensspezifischen Bereiche sehr detailliert und plausibel, sowohl auf der Einnahmen- als auch auf der Ausgabenseite, darlege. Bei richtiger Interpretation der vom Unternehmen vorgenommenen Mengenverprobung hätte die Betriebsprüfung zu dem Schluss gelangen müssen, dass eine Verprobung sehr wohl möglich sei. Die von der Behörde als angeblich nicht aufklärbar ermittelten Differenzen existierten bei zutreffender Betrachtung nicht und können daher nicht Basis für die vorgenommene Schätzung sein.

- „*Der angegebene Lagerbestand an Spielautomaten per 31.10.2014 mit 222 Stück konnte auch durch aktuelle Aufzeichnungen nicht nachgewiesen werden*“ und „*zu diesem Stichtag [müssten] zumindest 422 Automaten [...] vorhanden sein*“: Der von der BP in diesem Zusammenhang

uminterpretierte Sachverhalt und die daraus abgeleiteten Schlüsse seien äußerst schwer verständlich und schwer nachvollziehbar und führten daher zu völlig abstrusen zahlenmäßigen Grundlagen. Im Detail sei dazu und für ein richtiges Verständnis des zu Grunde liegenden Sachverhaltes wie folgt auszuführen: a) Beschlagnahmte Geräte: Feststellungen der Betriebsprüfung zu den beschlagnahmten Geräten würden sich in der Niederschrift auch auf den Seite 5, 6, 11 und 22 finden. Diese Feststellungen würden sich wie folgt zusammenfassen lassen: Die BP gehe von der Annahme aus, dass bei der Erstellung des Mengengerüsts 600 Stk beschlagnahmte Geräte berücksichtigt worden sein sollen. Dies obwohl nach Angaben von NameKanzlei2 und Herrn Z. lediglich 200 Stk beschlagnahmt worden sind. Die Angabe von 600 Beschlagnahmungen sei nicht belegt. Somit komme die BP nach ihrer Mengenverprobung zum Schluss, dass sich im Lager zum 31. Oktober 2014 nicht bloß 222 Stk sondern 422 Stk befinden müssten und unterstelle bei der in der Folge vorgenommenen Zuschätzung von Einspielergebnissen, dass im Jahr 2013 und 2014 jeweils zusätzlich 200 Spielautomaten vom Unternehmen betrieben worden sein sollten. Es entspreche den Tatsachen und der Angaben der Firma NameKanzlei2 und von Herrn Z., dass im Jahr 2011 65 Stk und im Jahr 2012 135 Stk, insgesamt also 200 Stk Geräte beschlagnahmt worden seien und bis zum Ende des Betrachtungszeitpunktes 31. Oktober 2014 auch beschlagnahmt gewesen seien. Bei sachlogisch richtiger Erarbeitung und Interpretation des Mengengerüsts sei es notwendig, jedes Jahr von der Position „Automaten im Anlagevermögen“ unter anderem die zum Stichtag beschlagnahmten Geräte in Abzug zu bringen, weil die zum Stichtag beschlagnahmten Geräte auch in der Position „Automaten im Anlagevermögen“ enthalten seien. Warum die Behörde davon ausgegangen sei, dass die Werte zu addieren seien und weshalb von der Behörde unterstellt werde, dass 600 beschlagnahmte Geräte angesetzt worden wären (3 x Stichtag à 200) sei nicht nachvollziehbar und entbehre jeder Logik. Dies überrascht umso mehr, als der Aufbau des Mengengerüsts im Zuge der Besprechung am 03. Dezember 2014 der Betriebsprüfung ausführlich erläutert worden sei. Folglich würden sich die Feststellungen der Behörde zu diesem Punkt als unzutreffend erweisen, weshalb diese auch nicht Basis für die darauf aufbauende Schätzung sein könnten. b) Lagerkapazitäten: Feststellungen der Betriebsprüfung zu den Lagerkapazitäten würden sich in der Niederschrift insbesondere auch noch auf den Seite 5, 11, 21 und 22 finden. Diese Feststellungen würden sich wie folgt zusammenfassen lassen: Nach Ansicht der Betriebsprüfung könne der angeführte Lagerbestand per 31. Oktober 2014 mit 222 Stk nicht belegt werden, insbesondere haben sich im Lager zum 03. Dezember 2014 nur 167 Stk befunden. Das Lager sei mit schätzungsweise rund 200 Spielautomaten voll ausgelastet. Entsprechend ihrer Berechnungen sei von einem Gerätebestand von insgesamt 422 Stk und einer möglichen Lagerkapazität von 200 Stk auszugehen. Der zum 31. Oktober 2014 angenommene Lagerstand im Ausmaß von 222 Geräten sei an diesem Tag vom Unternehmen genau inventiert und die körperlichen Aufzeichnungen der BP mit Mail vom 07. November 2014 übermittelt worden. Weshalb diese Aufzeichnungen unzutreffend sein sollten, werde von der Betriebsprüfung nicht schlüssig

dargelegt, vielmehr beruhten die von der Betriebsprüfung gezogenen Schlussfolgerungen auf eigenen Fehlannahmen. Dass der von der Behörde zum 31. Oktober 2014 errechnete Gerätebestand von 422 Stk um 200 Stk beschlagnahmte Geräte zu reduzieren sei, sei bereits oben ausführlich erläutert worden. Weiters sei nicht verständlich, weshalb die Betriebsprüfung den Gerätestand zum 31. Oktober 2014 (222 Stk) mit dem zum 03. Dezember 2014 geschätzten Lagerbestand vergleiche, ohne zu berücksichtigen, dass in der Zwischenzeit Verkäufe getätigt worden seien. Wären diese beiden Umstände berücksichtigt worden, gelange man sehr wohl zu der am 03. Dezember 2014 - wenn auch nur schätzungsweise - ermittelten Anzahl der Geräte. Zur Lagerkapazität sei auf die genaue Berechnung laut Beilage im Schreiben vom 25. März 2015 auf eine bereits dem Finanzamt vorgelegte Bestätigung samt Bildmaterial vom 19. November 2014 zu verweisen. Die Betriebsprüfung habe sich damit offenbar nicht auseinandergesetzt, sondern verweise nur auf die von ihr angenommene Lagerkapazität, ohne darzulegen, wie sie auf dieses Ausmaß komme. Vor diesem Hintergrund sei festzuhalten, dass die Behörde der Schätzung falsche Annahmen zu Grunde lege. Die von der Behörde festgestellte Gerätedifferenz existiere in Wahrheit nicht, diese ergebe sich nur fiktiv auf Basis unrichtiger und nicht nachvollziehbarer Sachverhalts- und Schätzungsannahmen.

- „Verschrottung – Nachweis“: Auf Basis der vorgelegten Müllmengen sowie der Besichtigung vor Ort des für die Verschrottung von Geräten vorgesehenen Containers sei die Annahme verschrotteter Geräte plausibel. Die Behörde habe auf alle substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen und sich damit auseinanderzusetzen, auch wenn die Richtigkeit der Behauptungen erst durch weitere Erhebungen geklärt werden müsse.

3 Begründung der Abgabepflichtigen:

3.1 Mangelhafte Begründung der Schätzung/unzureichendes Schätzungsverfahren:

Vorweg sei festzuhalten, dass das von der Behörde ermittelte Schätzungsergebnis, das zu bisher nicht erfassten Zuflüssen iHv. 6.163.846,81 (!) Euro geführt haben soll, außerhalb jeder Lebenswahrscheinlichkeit stehe. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass das gesamte Prüfungsverfahren keine konkreten Anhaltspunkte für un versteuerte Einnahmen ergeben habe. Dies obwohl mehr als 20 Kontrollmitteilungen ausgewertet worden seien, die zu keiner Abgabennachforderung geführt hätten. Eine Schätzung müsse der Wirklichkeit möglichst nahe kommen und dürfe keine Strafschätzung sein. Bei lebensnaher Betrachtung unter den konkreten Umständen des vorliegenden Falles wäre bereits erkennbar gewesen, dass eine derart hohe Hinzuschätzung im tatsächlich verwirklichten Sachverhalt keine Deckung finden könne. Ziel einer Schätzung iSd § 184 BAO sei, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen. Es sei jene Schätzungsmethode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheine. Die Behörde müsse im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen. Nach jüngster Rechtsprechung des VwGH stehe bei Schätzungen nach § 184 BAO die

Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch müsse das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssten die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein und müsse das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren müsse stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Das Schätzungsergebnis unterliege zwingend der Begründungspflicht. Die Begründung müsse in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar sei. Die Begründung habe nicht nur die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände darzulegen, sondern insbesondere auch und vor allem die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse. Den vorliegenden Ausführungen der Behörde könnten nur Aussagen zur Zulässigkeit der Schätzung dem Grunde nach und teilweise - nicht weiter begründete - Sachverhaltsannahmen entnommen werden. Weder die Schätzungsmethode, noch die Ableitung der Schätzungsergebnisse, welche auf nicht näher ausgeführte und nicht nachvollziehbare Sachverhaltsannahmen basierten, seien von der Behörde dargelegt worden. Den von der Abgabepflichtigen bzw. deren steuerlichen Vertreter vorgetragenen Argumenten, warum die Annahmen der Behörde nicht zutreffen würden, sei bei letztendlicher Durchführung der Schätzung überhaupt nicht Rechnung getragen worden. Dies obwohl die Argumente schlüssig seien und den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechen würden. Gänzlich mangle es den vorliegenden Bescheiden an einer Begründung, warum die Schätzungsergebnisse die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hätten und warum diese mit der Lebenserfahrung im Einklang stünden. Vor diesem Hintergrund würden sich die vorliegenden Bescheide bzw. die den Bescheiden zugrunde gelegten geschätzten Bemessungsgrundlagen als unrichtig erweisen, sodass schon aus diesem Grund eine Aufhebung der damit in Zusammenhang stehenden KöSt-, USt- und KEST-Bescheide (sowie der daraus abgeleiteten Bescheide) zu erfolgen habe.

3.2 Schätzung Rohaufschlag:

Im Zuge der Betriebsprüfung sei neu hervorgekommen, dass die jährlich gewinnmindernd verbuchten Wareneinsätze für die Herstellung von neuen Spielautomaten der Jahre 2010 bis 2012 bei weitem die verbuchten Erlöse aus dem Verkauf von neuen Spielautomaten übersteigen. Aufgrund der negativen Rohaufschläge der Jahre 2010 und 2011 sei eine Schätzung vorzunehmen. Auf Basis des von der Behörde ermittelten positiven Rohaufschlages des Jahres 2012 von 28,88 % seien die Rohaufschläge der Jahre 2010 und 2011 um 36,76 % (2010) bzw. 13,06 % (2011) zu erhöhen.

a) Angenommener Rohaufschlag von 28 % nicht repräsentativ: Es sei nicht nachvollziehbar, warum die Behörde den verhältnismäßig hohen Rohaufschlag des letzten Jahres ihrer Prüfung in absolut gleicher Höhe in den beiden vorangegangenen Jahren anwendet. Dies ist umso

unverständlicher, als dieser Berechnung zwei Umsatzbereiche (Erlöse aus Geräteverkauf und Erlöse aus Serviceeinnahmen) mit völlig unterschiedlicher DB-Struktur zu Grunde liegen würden. Im Ergebnis werde von der Behörde der hohe Dienstleistungsdeckungsbeitrag rückwirkend auf den sich im Preiskampf befindlichen Produktionsbereich angewendet. Würden zB im Jahr 2010 Geräte zu einem niedrigen Preis, aber mit einem 3jährigen Servicevertrag verkauft, werde das Gesamtentgelt (Gerät + Service) naturgemäß in unterschiedlichen Jahren vereinnahmt. Diese Verschiebung wirke sich im Jahr 2012 umso mehr aus, als der Verkauf von Geräten stark rückläufig gewesen sei. Bei entsprechender Berücksichtigung des durch die beiden Tätigkeitsarten (Produktion und Dienstleistung) hervorgerufenen DB-Unterschiedes komme man zum Ergebnis, dass der Rohaufschlag des Jahres 2012 keinesfalls Maßstab für die Vorjahre sein könne.

b) Argument „Überhang an Wareneinsatz über die erklärten Erlöse“: Das Unternehmen habe zur Widerlegung der von der Behörde getroffenen Annahmen eine Deckungsbeitragsrechnung (DB-Rechnung) vorgelegt, die nach logischen Bereichen gegliedert die betrieblichen Vorgänge den wahren wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechend bestmöglich abbilden würde. Durch diese Deckungsbeitragsrechnung habe nachgewiesen werden können, dass es bereits im Jahr 2011 (also 2 Jahre nach einem Markteintritt, der erfahrungsgemäß über eine Preisbildung stattfindet) gelungen sei, durch angeschlossene Serviceverträge weit über die Kostendeckung Erträge zu erzielen. Sämtliche von der Behörde vorgehaltenen Unstimmigkeiten im Zusammenhang mit der DB-Rechnung hätten aufgeklärt werden können. Vielmehr habe dargelegt werden können, dass die von der BP erstellte Rohaufschlagsrechnung fehlerhaft sei:

- (i) es sei mehrmals angekündigt worden, den WES ohne Lizenzen zu berechnen; berücksichtigt seien jedoch wie bereits oben angeführt worden 259.000,00 Euro im Jahr 2010;
- (ii) Erlöse aus AV im Jahr 2011 in Höhe von 7.250,00 Euro und im Jahr 2012 iHv. 178.350,00 Euro bzw. deren Buchwerte seien nicht berücksichtigt worden;
- (iii) im Jahr 2012 Kto 4007 mit Vorzeichenfehler;

(iv) die Bestandsveränderung aller Jahre sei in den Erlösen anstatt im WES berücksichtigt worden. Abgesehen von diesen rechnerischen Fehlern sei vor dem Hintergrund der positiven Geschäftsentwicklung und dem zugrunde liegenden Geschäftsmodell eine Hinzuschätzung wie von der Behörde vorgenommen keinesfalls zu akzeptieren.

c) Rohaufschlagsschätzung sei unbegründet, schwer nachvollziehbar und fehlerhaft: Die Begründung der Rohaufschlagsschätzungen beschränke sich auf eine tabellarische Aufstellung, ohne dabei näher auf Sachverhaltsannahmen, Schätzungsmethode, Ableitung der Schätzungsergebnisse einzugehen. Ohne diese notwendigen ergänzenden Ausführungen und insbesondere auch unter Bedachtnahme auf die der Behörde dabei unterlaufenen Rechenfehler sei die Schätzung für den Abgabepflichtigen kaum nachvollziehbar. Warum es im Ergebnis zu einer Hochschleusung des Rohaufschlages auf 28 % (somit auf den Höchstwert) komme, sei nicht erschießbar. Erforderlich wäre eine Begründung, warum der für das Jahr 2012 ermittelte Rohaufschlag auch repräsentativ für die Jahre 2010 und 2011 sei. Darüber

hinaus sei die Berechnung der Behörde betreffend das Jahr 2011 - selbst bei Zugrundlegung eines pauschalen Rohaufschlages von 28 % - fehlerhaft. Der im Jahr 2011 ermittelte Rohaufschlag bemesse sich auf 14,94 %. Bei einer Hochschleusung auf 28 % Rohaufschlag, käme es somit - wie auch von der Behörde dargestellt - zu einer Gewinnhinzurechnung iHv 13,06 %. Ausgehend von einem WES iHv. 1.968.855,45 Euro ergäbe sich somit eine Gewinnhinzurechnung iHv. 257.132,52 Euro (13,06%) und nicht wie von der Behörde ermittelt worden sei 294.216,71 Euro (14,94%).

3.3 Schätzung Einspielergebnisse:

Nach Ansicht der Behörde habe eine erhebliche Differenz der Spielautomaten im Anlageverzeichnis nicht plausibel aufgeklärt werden können, sodass zu unterstellen sei, dass mehr Glücksspielautomaten selbst aufgestellt und die daraus erzielten Erlöse nicht erklärt worden seien. Die in diesem Zusammenhang vorgenommene Hinzuschätzung von knapp 5 Mio Euro sei illusorisch:

- Dass dem Unternehmen zum Eigenbetrieb von zusätzlichen 246 bis 438 Spielautomaten jegliche Ressourcen fehlten, sei bereits eingangs ausgeführt worden.
- Dass die Eigenaufstellung bereits 2012 weitgehend eingestellt worden sei, werde nicht gewürdigt. Betriebsgegenstand des Unternehmens sei der Verkauf von produzierten Geräten.
- Überdies würden keine konkreten Anhaltspunkte für unversteuerte Einnahmen vorliegen, obwohl mehr als 20 Kontrollmitteilungen ausgewertet worden seien, die allesamt zu keiner Abgabennachforderung geführt hätten. Die angeblich nicht aufgeklärten Differenzen hätten eine wesentliche Ursache in der Fehlinterpretation des Mengengerüsts durch die Behörde:
 - Bei der Schätzung der Einspielergebnisse sei von der Behörde unter Bezugnahme auf das vom Unternehmen vorgelegte Mengengerüst zwar versucht worden, die der Schätzung zugrunde gelegte Geräteanzahl darzulegen. Offenbar habe die Behörde hier aber auf eine alte Aufstellung zurückgegriffen, die noch im laufenden Betriebsprüfungsverfahren adaptiert und der Behörde übergeben worden sei (vgl Anlage 1).
 - Unabhängig davon sei von der Behörde die mengenmäßige Aufstellung fehlinterpretiert worden, wodurch sich wesentliche Folgefehler in der Berechnung ergeben hätten. Die Fehlinterpretation bezüglich der beschlagnahmten Geräte sei bereits oben unter Punkt 2.2 ausführlich erörtert worden und führe dazu, dass für die Jahre 2013 und 2014 eine Differenz von je 200 Stk aufgeklärt sei.
 - Darüber hinaus seien von der Behörde die im Lager befindlichen Geräte nicht hinreichend berücksichtigt worden. Die pauschal in Abzug gebrachten Geräte iHv 10% würden den tatsächlichen Gegebenheiten bei weitem nicht gerecht. Unberücksichtigt blieben beispielsweise in Fremdlager gelagerte Geräte und der wirtschaftlich begründete hohe Lagerbestand (vgl Bestätigungsschreiben der Firma Firma J Systems vom 19. November 2014, Anlage 2). Aufgrund sehr guter Verkaufsaussichten, was auch die Umsätze beweisen würden, sei auf Halde produziert worden (vgl E-Mail vom 17. Juni 2011 betreffend Bf. Lager Dokumentation, Anlage 3). Leider käme es in den folgenden Jahren in den anvisierten

Absatzmärkten zu staatlichen Restriktionen, sodass sofort ein Produktionsstopp erfolgt sei. Das Lager sei auch nachweislich durch doch noch stattfindende Verkäufe geleert worden. Dies alles sei nicht berücksichtigt worden, da die Betriebsprüfung grundsätzlich von einer Volleigenaufstellung ausgegangen sei. Nicht näher sei von der Behörde ausgeführt worden, warum die Behörde für die Schätzung von monatlichen Automatenenerlösen iHv. 1.000,00 Euro pro Gerät und einer Gewinnauszahlung von 80% ausgegangen sei. Für eine sachgerechte Ermittlung des Einspielergebnisses wäre neben regionalen Unterschieden, Konkurrenz, und konkreten Marktverhältnissen zu berücksichtigen, dass der Kasseneintrag eines Automaten in einem direkt proportionalen Verhältnis zur Spielintensität stehe. Weiters sei nicht berücksichtigt worden, dass der branchenübliche Auszahlungssatz zwischen 88 % und 92 % liege. Die von der Behörde angenommene Gewinnauszahlung liege weit außerhalb dieser Bandbreite. Weiters sei zur Ermittlung der aus den geschätzten Einspielergebnissen resultierenden Umsatz- und Kapitalertragsteuer des Jahres 2014, die Einspielergebnisse für das ganze Jahr (somit 12 Monate) und nicht – entsprechend des USt-Nachschauzeitraums Jänner 2013 bis Oktober 2014 - für 10 Monate (bis Oktober 2014) berechnet worden. Darüber hinaus werde von der Behörde die sich aus den geschätzten Einspielergebnissen ergebende Umsatzsteuer „von Hundert“ und nicht „in Hundert“ gerechnet. Damit unterstelle die Behörde im Ergebnis Brutto-Einnahmen pro Monat und Gerät iHv. 1.200,00. Euro

3.4 Zusammengefasste Würdigung der Schätzung der Behörde:

Das Schätzungsverfahren sei von der Behörde nicht - wie von der Rechtsprechung des VwGH gefordert - einwandfrei abgeführt worden. Wie dargestellt seien die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge unschlüssig und unrichtig. Das Ergebnis der Schätzung, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen mündet, stehe nicht mit der Lebenserfahrung im Einklang. Wie gezeigt worden sei, sei das gewählte Verfahren nicht geeignet, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hätten. Vor diesem Hintergrund würden sich die vorliegenden Bescheide bzw: die den Bescheiden zugrunde gelegten geschätzten Bemessungsgrundlagen als unrichtig erweisen, sodass eine gänzliche Aufhebung der damit in Zusammenhang stehenden KöSt-, USt- und KEST-Vorschreibungen (sowie der daraus abgeleiteten Nebenansprüche) zu erfolgen hätte.

Tz. 3 - § 184 BAO - USt Nachschauzeitraum:

Bei dieser Feststellung für den USt-Nachschauzeitraum von 01. Jänner 2013 bis 31. Oktober 2014 handle es sich um einen Ausfluss der unter Tz 2 getroffenen Feststellungen der Behörde. Folglich könne hier auf die Begründung unter Tz 2 verwiesen werden. Vor diesem Hintergrund würden sich die vorliegenden Bescheide bzw die den Bescheiden zugrunde gelegten geschätzten Bemessungsgrundlagen als unrichtig erweisen, sodass eine gänzliche Aufhebung der damit in Zusammenhang stehenden USt-Vorschreibungen (sowie der daraus abgeleiteten Nebenansprüche) zu erfolgen hätte.

Tz 4 - § 184 BAO - verdeckte Ausschüttung und Tz 6 – Kapitalertragsteuer:

Die Ausführungen der Behörde unter Tz 4 des Berichts vom 29. April 2015 seien insoweit nicht von Relevanz, als schon keine verdeckte Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG vorliege, wenn man bei zutreffender Würdigung des unter Tz 2 dargestellten Sachverhaltes zum Ergebnis gelange, dass die Schätzung unzutreffend sei. Die Annahme eines aus einer verdeckten Ausschüttung resultierenden Zuflusses an die Gesellschafter hätte zudem zur Voraussetzung, dass die Behörde nachweise, dass Sachverhalte verwirklicht worden seien, die keinen entsprechenden Niederschlag im Rechenwerk des Unternehmens gefunden hätten. Dieser Nachweis habe von der Behörde nicht erbracht werden können. Die haftungsweise Inanspruchnahme der Gesellschaft erweise sich daher schon aus diesem Grund als rechtswidrig, weshalb die entsprechenden Haftungsbescheide aufzuheben seien. Dies gelte unter den nachfolgend dargelegten Gründen auch für die KEST-Vorschreibung iZm Tz 5.

Tz 5 - Lizenzgebühren - Lizenzrückstellung - N.-Games s.r.o.

1 Feststellungen und Begründung der Behörde:

Die Behörde unterstelle im Ergebnis, dass für die Zahlungen an N.-Games s.r.o. (kurz Marke) kein wirtschaftlicher Grund erkennbar sei, weshalb weder die Lizenzgebühren noch die Dotierung der Rückstellung anzuerkennen sei.

2 Anmerkungen zu den Ausführungen der Behörde:

Die Begründung für die in Tz 5 der Niederschrift getroffene Feststellung lasse sich nicht - jedenfalls nicht widerspruchsfrei - nachvollziehen, weil sich weder in den Bescheiden, in denen es zur Abgabenvorschreibung komme, noch im Bericht vom 29. April 2015 eine Begründung finde. Verwiesen werde auf die Niederschrift vom 09. April 2015, wo auf mehreren Seiten verteilt unterschiedliche, sich teilweise widersprechende Aussagen getroffen würden. Um zu verstehen, mit welcher Begründung der Betriebsausgabenabzug versagt werde, sei eine gewisse Lust zum Lösen von Denksport-Aufgaben erforderlich, was die Bescheide schon aus diesem Grund als rechtswidrig erscheinen lasse. Offenbar komme die Behörde in letzter Konsequenz zum Ergebnis, dass es bei der Anerkennung der an die Marke getätigten Zahlungen *„um die Frage geht, ob es wirtschaftlich begründet ist, dass bei relativ niedrigen Softwarekosten, derart hohe Lizenzgebühren rechtlich begründet und gerechtfertigt sind“*. Aus dieser Schlussfolgerung der Behörde, welche am Ende des Ermittlungsverfahrens getroffen worden sei, sei abzuleiten, dass - entgegen den weitschweifenden vorangehenden Ausführungen der Behörde - die Rechtsbeziehung zwischen der Abgabepflichtigen und Marke grundsätzlich anzuerkennen sei. Es sei folglich nicht in Zweifel zu ziehen, dass die Zahlungen tatsächlich an Marke getätigt und von Marke auch tatsächlich Leistungen erbracht worden seien. Von der Behörde werde diesen Ausführungen widersprechend jedoch der von der Abgabepflichtigen geltend gemachte Lizenzaufwand zur Gänze nicht anerkannt. Würde man der Logik der Abgabenbehörde folgen, hätten bei den Softwareentwicklungskosten nicht bloß 40.000,00 Euro (FirmaD); sondern weitere Kosten iHv. rund TEUR 96 im Jahr 2010, rund TEUR

97 im Jahr 2011 und rund TEUR 49 im Jahr 2012, die von Marke für Softwareentwicklung ausgegeben worden seien, berücksichtigt werden müssen. Nicht berücksichtigt seien die Leistungen von Hrn. C., da dieser seine Leistungen laut Hm. Z. nicht verrechnet habe. Des Weiteren sei noch anzuführen, dass im Jahr 2010 135 Stk. Lizenzen im Wert von 49.000,00 Euro direkt verkauft worden seien. Die von der Behörde getroffenen Feststellungen würden sich vor diesem Hintergrund als unzutreffend erweisen, sodass eine Aufhebung der damit in Zusammenhang stehenden KöSt- und in weiterer Folge auch KEST-Vorschreibungen (sowie der daraus abgeleiteten Nebenansprüche) zu erfolgen hätte. Vor diesem Hintergrund würden sich auch die Ausführungen der Behörde in der Niederschrift vom 09. April 2015 zu Punkt 2 „F) Erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten“ auf Seite 8 und „Zu Add 3) und 4)“ auf Seite 23 als nicht mehr relevant bzw. überholt erweisen. Nur der Vollständigkeit halber sei festzuhalten, dass entgegen den Ausführungen der Behörde in diesen Punkten sehr wohl und umfassend der Mitwirkungspflicht nachgekommen worden sei und letztlich alle angeforderten Unterlagen, selbst wenn dafür von der Behörde bis zuletzt die abgabenrechtliche Relevanz nicht hinreichend dargelegt werden habe können, vorgelegt worden seien. Völlig unverständlich sei, auf Basis welcher gesetzlichen Grundlage die Behörde davon ausgehe, dass die Abgabepflichtige die Versteuerung der Zahlungen beim empfangenden Unternehmen (Marke) und die Produktivität und Wertschöpfung im tschechischen Unternehmen nachzuweisen habe.

3 Nichtanerkennung der Rückstellung:

Laut Lizenzvereinbarung IV vom 14. Jänner 2010 Pkt. 4. sei vereinbart worden, dass, wenn bis zum 31. Dezember 2011 800 Stk Lizenzen erworben und verkauft worden seien, eine Endabrechnung von 550,00 Euro/Stk erfolge. In weiterer Folge werde in Pkt. 5 angeführt, dass, wenn diese Lieferschwelle nicht erreicht werde, 750,00 Euro zum Ansatz kommen. Im Pkt. 6 sei angeführt, dass dann, wenn die Abnahme bis zum 31. Dezember 2012 1.000 Stk erreiche, die Differenz der bisher verrechneten Lizenzen von 750,00 Euro auf 550,00 Euro gutzuschreiben sei. Die Bildung und Auflösung der Rückstellungen 2009 und 2010 ist aus der Beilage ersichtlich. Zum Zeitpunkt der Bilanzierung bzw. zum Bilanzstichtag musste davon ausgegangen werden, dass die im Pkt. 5, (nicht im Pkt. 6) geforderte Stückzahl nicht erreicht wird und eine Differenzzahlung zu den Stichtagen 31. Dezember 2009 und 31. Dezember 2010 zu leisten sei. Dabei kämen laut Pkt. 5 pro Lizenz 750,00 Euro zum Ansatz. Pkt. 6 hat keine Relevanz. Die 800 geforderten Stk wurden zum 31. Dezember 2011 nachweislich erreicht, weshalb die Rückstellung aufzulösen war. Die jeweilige Rückstellung ergibt sich aus der bisherigen Verrechnung bzw. Lieferung zu den 750,00 Euro. Entgegen der Ansicht der Behörde ist daher die Rückstellungsdotierung im Jahr 2010 anzuerkennen.

4 Klarstellungen zur Berechnung:

Die Berechnung der Behörde ist - unabhängig von der nach Ansicht der Abgabepflichtigen inhaltlich unzutreffenden Würdigung - in folgenden Punkten unrichtig:

- Bei der Gewinnhinzurechnung 2010 iHv 525.750,00 Euro wurde die Dotierung Rückstellung

2009 iHv 165.000,00 Euro unzutreffend mitberücksichtigt, weshalb diese um 165.00,00 Euro zu reduzieren ist.

- Die Vereinbarung und Rechnung zu den Softwareentwicklungskosten 60.000,00 Euro könnten der Anlage 4 entnommen werden.

- Der Gewinnkürzungsbetrag für die KöSt 2011 ist unrichtig, da der Betrag iHv 78.027,26 Euro keine Marke Lizenzen betrifft. Dies wurde der Betriebsprüfung mehrmals mitgeteilt. Folglich müsste sich der Kürzungsbetrag auf insgesamt 167.260,00 Euro betragen.

- Die KEST-Bemessungsgrundlage für das Jahr 2011 ist falsch und müsste 0,00 Euro sein, weil der Betrag iHv 78.027,26 Euro nicht Marke betrifft und darüber hinaus keinerlei Zahlungen im Jahr 2011 geflossen sind (siehe auch Kontoblatt, wo der offene Saldo nach Buchung Gegenverrechnung iHv EUR 183.260,00 noch steht; Anlage 5). Insgesamt erweisen sich die vorliegenden Bescheide aus den hier genannten Gründen als unrichtig, sodass eine gänzliche Aufhebung der damit in Zusammenhang stehenden KöSt- und KEST-Vorschreibungen (sowie der daraus abgeleiteten Nebenansprüche) zu erfolgen hat.

Tz. 7 - Kooperationsvertrag - Ungarn:

1 Feststellungen und Begründung der Behörde:

Dem ungarischen Unternehmen „Firma Kft.“ seien gem. Vertrag vom 06. November 2010 für die Markteinführung 50 Stück Gerätekomponenten unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden. Da sich die Spielautomaten nach Ansicht der Behörde nach wie vor im Eigentum der Abgabepflichtigen befinden sollten, werde der WES aktiviert und lediglich eine Afa gewinnmindernd anerkannt.

2 Begründung der Abgabepflichtigen:

Es sei in diesem Fall völlig unverständlich, dass ein und derselbe Vorgang dazu führen könne, dass einerseits auf der Kalkulationsseite ein gewinnmindernder WES unterstellt werde (vgl Tz 2), um den von Anfang immer wieder behaupteten Überhang des WES über die Erlöse zu beweisen und auf der anderen Seite (hier bei Tz 7) aber eine Aktivierung vorgenommen und der Gewinn erhöht werde. Schon aufgrund der in sich widersprüchlichen Feststellung der Behörde würden sich die daraus abgeleiteten abgabenrechtlichen Schlussfolgerungen als unrichtig erweisen. Weshalb trotz eines unterschriebenen Kooperationsvertrages und Lieferscheines die Überlassung der Automaten zu Präsentationszwecken für die zukünftige Markteinführung in Ungarn nicht glaubhaft sei, werde von der Behörde nur mit den Erfahrungen des täglichen Lebens begründet, ohne darzulegen, worauf sich diese Erfahrungen stützen würden. Die von der Behörde bemängelte Tatsache, dass dafür keine Standlisten geführt werden würden, sei entgegen den Schlussfolgerungen der Behörde gerade als Indiz dafür zu werten, dass die Abgabepflichtige die Automaten der ungarischen Firma überlassen habe. Genau genommen seien nicht Spielautomaten, sondern nur die entsprechenden Komponenten überlassen worden, wie aus dem Lieferschein (vgl Auflistung) und Kooperationsvertrag („Der Zusammenbau bzw. die Adaptierung erfolgt durch den Distributor

und auf seine Kosten.“) ersichtlich sei. Vor diesem Hintergrund würden sich die vorliegenden Bescheide als unrichtig erweisen, sodass eine gänzliche Aufhebung der damit in Zusammenhang stehenden KöSt-Vorschreibung für das Jahr 2010 (sowie der daraus abgeleiteten Nebenansprüche) zu erfolgen hätte.

Tz. 8 – Konsulentenaufwand:

1 Feststellungen und Begründung der Behörde:

Auf dem Konto „Konsulentenaufwand“ für X.X. und C.C. sei im Jahr 2010 ein Aufwand iHv. 30.000,00 Euro für die X. Handels und Vertriebs GmbH verbucht worden. Der Aufwand und der damit verbundene Vorsteuerabzug werde von der Behörde nicht anerkannt, weil ein konkreter Leistungsnachweis nicht erbracht worden sei.

2 Begründung der Abgabepflichtigen:

Der im Zuge der Betriebsprüfung als Leistungsnachweis übermittelte Vertrag und die Aufstellung der akquirierten Kunden seien von der Behörde nicht gewürdigt worden. Als Nachweis der erfolgten Kundenakquisition sei der Behörde in der Betriebsprüfungsbesprechung vom 03. Dezember 2014 eine entsprechende Liste übergeben worden, durch welche beispielsweise die Akquisition von XYZ Tankstellen in NÖ als Neukunden hervorgehe. Diese Leistungsnachweise seien von der Behörde unbegründet nicht anerkannt worden. Folglich sei kein Grund ersichtlich, warum der Aufwand und Vorsteuerabzug nicht anerkannt werden sollte. Vor diesem Hintergrund würden sich die vorliegenden Bescheide als unrichtig erweisen, sodass eine gänzliche Aufhebung der damit in Zusammenhang stehenden KöSt- und USt-Vorschreibungen (sowie der daraus abgeleiteten Nebenansprüche) zu erfolgen hätte.

Tz 9 USt-Nachforderung lt. AP:

Hier sei auf die Ausführungen zu Tz 1 und Tz 8 zu verweisen. Die USt-Nachforderung erweise sich aus den dort genannten Gründen als rechtswidrig.

Betreffend die Bescheide auf **Wiederaufnahme** des Verfahrens Umsatz- und Körperschaftsteuer 2010 bis 2012 wurde kein Rechtsmittel eingebracht.

Die belangte Behörde erließ in Folge mit 12. Jänner 2016 Bescheide über die **Festsetzung der Kapitalertragsteuer** für die Zeiträume 1.1. bis 31.12.2010, 1.1. bis 31.12.2011, 1.1. bis 31.12.2012, 1.1. bis 31.12.2013 und 1.1.-31.10.2014 und schrieb die Kapitalertragsteuer § 95 Abs. 4 Zif. 1 EStG 1988 Herrn C.C. als Empfänger der Kapitalerträge vor.

Am 13. Jänner 2016 erließ die belangte Behörde abändernde **Beschwerdevorentscheidungen btr. Festsetzung der Kapitalertragsteuer** für die Zeiträume 1.1. bis 31.12.2010, 1.1. bis 31.12.2011, 1.1. bis 31.12.2012, 1.1. bis 31.12.2013 und 1.1.-31.10.2014 und schrieb die

Kapitalertragsteuer § 95 Abs. 4 Zif. 1 EStG 1988 Frau Y.X. als Empfängerin der Kapitalerträge vor.

Die belangte Behörde änderte mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 15. Jänner 2016 die mit Beschwerde vom 06. Juli 2015 angefochtenen Bescheide wie folgt ab:

Umsatzsteuer 2010: 423.909,58 Euro (nach AP: 502.867,25 Euro; Erstbescheid: 274.556,94 Euro),

Umsatzsteuer 2011: 384.490,89 Euro (nach AP: 398.924,59 Euro; Erstbescheid: 42.216,12 Euro),

Umsatzsteuer 2012: 101.512,97 Euro (nach AP: 141.832,97 Euro; Erstbescheid: 10.312,97 Euro),

Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 10/2014, festgesetzte Umsatzsteuer 14.181,70 Euro (nach AP: 177.873,78 Euro),

Körperschaftsteuer 2010: 418.520,60 Euro (nach AP: 598.356,76 Euro; Erstbescheid: 97.531,93 Euro),

Körperschaftsteuer 2011: 212.798,00 Euro (nach AP: 243.731,00 Euro; Erstbescheid: 1.740,00 Euro),

Körperschaftsteuer 2012: 1.750,00 Euro (nach AP: 30.206,00 Euro; Erstbescheid: 1.750,00 Euro),

Haftungsbescheid für den Zeitraum 01. Jänner bis 31. Dezember 2010, geltend gemachte Kapitalertragsteuer iHv. 280.639,34 Euro (nach AP: 280.639,34 Euro),

Haftungsbescheid für den Zeitraum 01. Jänner bis 31. Dezember 2011, geltend gemachte Kapitalertragsteuer iHv. 344.909,90 Euro (nach AP: 443.636,11 Euro),

Haftungsbescheid für den Zeitraum 01. Jänner bis 31. Dezember 2012, geltend gemachte Kapitalertragsteuer iHv. 141.800,00 Euro (nach AP: 202.280,00 Euro),

Haftungsbescheid für den Zeitraum 01. Jänner bis 31. Dezember 2013, geltend gemachte Kapitalertragsteuer iHv. 123.840,00 Euro (nach AP: 315.360,00 Euro), und

Haftungsbescheid für den Zeitraum 01. Jänner bis 31. Dezember 2014, geltend gemachte Kapitalertragsteuer iHv. 33.840,00 Euro (nach AP: 273.600,00 Euro).

In der Begründung wurde jeweils auf eine zusätzliche Begründung verwiesen.

In der **gesonderten Bescheidbegründung** zu den Beschwerdevorentscheidungen wurde von der belangten Behörde ausgeführt:

1) Steuerfreie Ausfuhrlieferungen:

Nach Zitierung von § 7 Abs. 1 und Abs. 4-6 UStG 1994 hält die belangte Behörde fest, dass es für die im Prüfungsjahr 2011 strittigen Ausfuhrlieferungen überhaupt keine Ausfuhrnachweise gebe, die belegen würden, dass die tatsächliche Ausfuhr der Spielautomaten stattgefunden habe. Ein weiteres Indiz für die nicht erfolgte Ausfuhr sei auch, dass die Nachversteuerung bereits vom Unternehmen selbst erfolgt sei. Für die Behandlung als steuerfreie Ausfuhrlieferungen seien die materiellen als auch die formellen Voraussetzungen nicht

gegeben gewesen. Da keine steuerfreien Ausfuhrlieferungen vorliegen würden, sei auch die Lieferung der Software „Dienstleistung vor Ort“ als nicht steuerfrei zu behandeln. Zu den „Dienstleistungen vor Ort“ sei anzumerken, dass diese Bezeichnung nur vom Unternehmen übernommen worden sei, um die Berechnungen nachvollziehbar zu machen. Zur zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei anzumerken, dass bereits mit Erkenntnis vom 02. September 2009, 2005/15/0031, eine Änderung hinsichtlich der formellen Voraussetzungen erfolgt sei und diese neue Rechtslage von der Betriebsprüfung auch beachtet worden sei. Das angeführte Erkenntnis vom 26. März 2014, 2011/13/0038, sei für die gegenständliche Beurteilung völlig irrelevant, da es um die Anerkennung von optischen archivierten Originalen gegangen sei. Im gegenständlichen Fall seien der Betriebsprüfung wie bereits dargestellt keine Nachweise vorgelegen, die beweisen würden, dass die Ausfuhr der Spielautomaten ins Drittland tatsächlich erfolgt sei. Zu den nachversteuerten Lieferungen sei folgendermaßen vorgegangen worden:

Nachversteuerung von 190 Stück Lieferungen von Leergehäusen und dazugehöriger Software (Dienstleistung vor Ort):

Die dazugehörigen Ausgangsrechnungen seien an die Firma „Firma Kosovo“ in KOS-Ort⁷ ausgestellt worden. Als Versandart sei auf den Ausgangsrechnungen überwiegend „Zustellung“ angeführt worden und auch in der Rahmenvereinbarung „über Verkauf von Spielautomaten und Servicevertrag“ vom 22. September 2009 (Rahmenvereinbarung vom 22. September 2009) mit der Firma „Firma Kosovo“ sei ebenfalls festgehalten worden, dass die Transportkosten vom Lieferanten getragen werden würden. Es sei daher völlig unverständlich, wieso das geprüfte Unternehmen für die strittigen Ausgangsrechnungen keine Versendungsnachweise vorlegen habe können, da das Unternehmen selber über keinen geeigneten Fuhrpark verfüge. Für diese Lieferungen habe es überhaupt keine Nachweise, wie Ausfuhrbescheinigungen, Frachtbriefe oder Speditionsbestätigungen, die eine tatsächliche Versendung ins Drittland belegen, gegeben. Die anteiligen Erlöse für die Leergehäuse seien vom Unternehmen selbst bereits im Jahr 2012 mit 20% Umsatzsteuer nachversteuert worden. Da keine steuerfreie Ausfuhr für die Gehäuselieferung nachgewiesen worden sei, sei auch der Teil für die zu den Spielautomaten gehörende Software aufgrund der Einheitlichkeit der Leistung mit 2.050,00 Euro pro Spielautomat mit 20% Umsatzsteuer zu versteuern. Nachversteuerung für 85 Stück gelieferte Spielautomaten ohne Ausfuhrnachweis:

Die Nachversteuerung von 85 Spielautomaten im Zuge der Betriebsprüfung sei ebenfalls wegen fehlender Nachweise erfolgt. Im Zusammenhang mit der Ausgangsrechnung AR OL22 (Leistungsempfänger G d.o.o. in SRB-Bosnia and Herzegovina) sei jedoch von der Betriebsprüfung für 15 Stück Multi Game Marke4Marke4 irrtümlicherweise ein Softwareanteil in Höhe 30.750,00 Euro (2.050,00 Euro x 15 Stk) zugerechnet und der 20%igen Umsatzsteuer unterzogen worden. Des Weiteren bestätige der vorliegende Ausfuhrnachweis nur die Lieferung von CPU-Boards mit einem Wert von 10.500,00 Euro, sodass für die verbleibenden 10 Stück Multi Game Marke4ebenfalls kein Nachweis vorliege. Bisher sei die gesamte

Rechnungssumme in Höhe von 31.500,00 Euro der 20%igen Umsatzsteuer unterzogen worden. Die belangte Behörde nahm im Zuge der Beschwerdeentscheidung eine Änderung für das Jahr 2011 zu diesem Beschwerdepunkt wie folgt vor: Umsatzsteuernachforderung bisher 147.148,00 Euro - Umsatzsteuernachforderung neu 138.898,00, Gutsschrift im Zuge der BVE 8.250,00 Euro

2) Schätzung gem. § 184 BAO – Gewinn und Umsatzsteuer:

Gemäß § 184 BAO Abs. 1 habe die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen könne bzw. wenn die Abgabepflichtige über ihre Angaben weitere Auskünfte verweigere, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich seien (§ 184 BAO Abs. 2). Dies sei der Fall, wenn keine Aufzeichnungen oder sonstigen Unterlagen vorliegen würden, die eine Ermittlung oder Berechnung erlaubten, oder, wenn die geführten Bücher oder Aufzeichnungen nicht vorgelegt würden, sachlich unrichtig seien oder solche formellen Mängel aufwiesen, die geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (§ 184 Abs. 3 BAO). Ziel der Schätzung sei gewesen, die Besteuerungsgrundlagen möglichst zutreffend festzustellen, um den tatsächlich erzielten wirtschaftlichen Ergebnissen und Verhältnissen möglichst nahe zu kommen. Wer zur Schätzung begründeten Anlass gebe, der müsse allerdings die mit der Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen. Die in der Beschwerde angeführten inhaltlichen Unrichtigkeiten der Schätzung seien von der Abgabenbehörde wie folgt dargestellt korrigiert worden. Zusammenfassend sei zu den Vorhalten laut Beschwerde Folgendes entgegenzuhalten: Die Berechnungsgrundlagen zur vorgenommenen Schätzung seien der Abgabepflichtigen und ihrer steuerlichen Vertretung rechtzeitig nachweislich zugestellt worden um entsprechend Stellung zu beziehen. Den Verantwortlichen wäre es in jeder Lage des Verfahrens möglich gewesen, an der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen mitzuwirken. Im Zuge der Betriebsprüfung hätten derartig schwerwiegende formelle Mängel festgestellt werden können, sodass das Ergebnis der Bücher nicht mehr glaubwürdig erschienen sei. Die Schätzung sei einerseits auf Basis der enorm abweichenden Rohaufschläge bzw. des Wareneinsatzüberhangs bei den verkauften Spielautomaten vorgenommen worden und andererseits der Überhänge an Spielautomaten im Anlagenverzeichnis, für die nicht plausibel nachgewiesen werden haben können, ob es sich um Lagerbestände oder um selbst betriebene Spielautomaten des Unternehmens gehandelt habe, mit denen Einspielergebnisse erzielt hätten werden können. Weder die angegebenen Zahlen für vermietete noch für aufgestellte Spielautomaten haben von der Abgabenbehörde als unzweifelhaft angesehen werden können. Auf die bereits ausführliche Darstellung zur „Ordnungsmäßigkeit der Buchführung“ unter Punkt 2) der Niederschrift vom 09. April 2015 dürfe nochmals verwiesen werden. Zusammenfassend sei diesbezüglich anzuführen, dass eine Schätzung gem. § 184 BAO notwendig gewesen sei, da die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen habe können. Die geführten Bücher seien sachlich unrichtig geführt worden und hätten solche

formelle Mängel aufgewiesen, dass die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen gewesen sei, weil

- die vorgelegten Bilanzen nicht stimmig seien,
- die jährlich verbuchten Wareneinsätze für die Herstellung der Glücksspielautomaten bei weitem die verbuchten Erlöse überstiegen hätten,
- die entsprechenden Inventuren nicht geführt worden seien,
- die entsprechenden Standlisten zu den Glücksspielautomaten nicht vorhanden gewesen seien,
- ein ordnungsgemäßes Anlagenverzeichnis mit Identifizierungsnummer der Glücksspielautomaten nicht geführt worden sei,
- die Fakturierungsdaten nicht den Vorschriften gem. § 131 BAO und die dort registrierten Erlöse in keinem Zusammenhang mit den erklärten Erlösen stünden und
- die Dokumentation der Einspielergebnisse auf Grunddatenebene bzw.
- die Zurverfügungstellung der Gerätebuchhaltung auf Datenträger nicht erfolgt sei, Verbuchung auf falschen Konten, Wareneinsatz Material – Instandhaltung, Wareneinsatz Lizenzen – Rechts- und Beratungsaufwand.

Dass die Abgabepflichtige stets bemüht gewesen sei unvollständige Angaben zu ergänzen und Zweifel zu beseitigen, könne die Abgabenbehörde keinesfalls bestätigen. Vielmehr sei der Eindruck entstanden, dass die Abgabepflichtige der Abgabenbehörde zwar immer wieder Zusagen für die Vorlage von notwendigen Unterlagen gemacht habe, diese aber tatsächlich nicht vorlegt habe. Die dennoch zur Verfügung gestellten Unterlagen hätten die bereits festgestellten Mängel in der Buchführung nicht beseitigen können. Mit entsprechenden Vorhalten habe die Abgabenbehörde immer wieder versucht prüfungsrelevante Fragen klären zu lassen. Dies würde sich folgendermaßen belegen lassen:

Vorhalt vom 01. Oktober 2013 an MitarbeiterinStV2 (Kanzlei NameKanzlei2 Steuerber.- u. Wirtschaftstr. GmbH),

Vorhalt vom 22. Oktober 2013 an MitarbeiterinStV2 und Herrn Z.Z.,

Vorhalt vom 05. Dezember 2013 an Z.Z.,

Vorhalt vom 14. Jänner 2014 an Z.Z.,

Vorhalt vom 29. Jänner 2014 an Z.Z.,

Terminvereinbarung mit Z.Z. für 11. Februar 2014,

Absage Termin 11. Februar 2014 am 11. Februar 2014 durch Z.Z.

Ersatzterminvereinbarung für 24. Februar 2014 mit Z.Z.,

Vorhalt vom 02. April 2014 an MitarbeiterinStV2,

Vorhalt und Besprechung am 01. Juli 2014 in der Kanzlei der NameKanzlei2 in Graz,

Befragung des Geschäftsführers Z.Z. am 07. Oktober 2014 im Finanzamt Ort6,

Vorhalt vom 19. September 2014 an StV2 und StV5,

Besprechung am 05. November 2014 im Finanzamt Ort6,

Besprechung am 03. Dezember 2014 im Finanzamt Ort6,

Vorhalt vom 07. November 2014 an Z.Z., StV2 und StV1,

Vorhalt vom 11. Dezember 2014 an MitarbeiterinStV2,

Vorhalt vom 15. Dezember 2014 an MitarbeiterinStV2,

Vorhalt vom 19. Dezember 2014 an MitarbeiterinStV2,

Befragung C.C. am 22. Dezember 2014,

Vorhalt vom 15. Jänner 2015 an MitarbeiterinStV2,

Endgültige Besprechungspunkte am 28. Jänner 2015 mit der Möglichkeit zur schriftlichen Stellungnahme,

Bekanntgabe Termin Schlussbesprechung am 12. Februar 2015 für 09. April 2015.

Die steuerliche Vertretung führe im Beschwerdeschreiben an, dass es für die Würdigung des gegenständlichen Sachverhaltes erforderlich sei, sich mit dem Geschäftsumfeld und dem Geschäftsmodell der Abgabepflichtigen auseinanderzusetzen. Dabei werde darauf hingewiesen, dass sich die Abgabepflichtige auf den Verkauf von produzierten Spielautomaten fokussiert habe. Die Abgabenbehörde habe sich mit dem Geschäftsumfeld der Abgabepflichtigen eingehend beschäftigt. Dabei habe festgestellt werden können, dass ein erheblicher Teil der Gesamtumsätze Einspielergebnisse aus der Selbstbetreibung und Vermietungserlöse von Glücksspielautomaten betreffe. So seien im Prüfungsjahr 2010 Umsätze von rund 1,9 Millionen Euro aus Gerätemieten, rund 1 Million Euro aus Einspielergebnissen und rund 1,5 Euro Millionen aus dem Geräteverkauf erzielt worden. In den folgenden Prüfungsjahren 2011 und 2012 seien zwar die Einspielergebnisse aus Glücksspielautomaten fast zur Gänze zurückgegangen, dafür seien die erklärten Mieterlöse für vermietete Glücksspielautomaten wesentlich höher als die Erlöse aus dem Geräteverkauf. Dass sich das Unternehmen ausschließlich auf den Verkauf von Glücksspielautomaten fokussiert habe, entspreche zumindest im Prüfungszeitraum nicht den tatsächlichen Verhältnissen. Hinsichtlich der gewählten Schätzungsmethode auf Basis der negativen Rohaufschläge sei festzuhalten, dass sämtliche erklärte Erlöse, auch folgende Serviceeinnahmen, in der Rohaufschlagsberechnung berücksichtigt worden seien. Die steuerliche Würdigung in Bezug auf steuerfreie Ausfuhrlieferungen beziehe sich ausschließlich auf die Festsetzung von Umsatzsteuern. Im Zuge der Besprechung am 03. Dezember 2014 sei der Abgabenbehörde eine Deckungsbeitragsrechnung für die Jahre 2010-2012 übergeben worden. Im Zusammenhang mit dieser Deckungsbeitragsrechnung sei laut Angabe des Geschäftsführers Z.Z. der Wareneinsatz bisher nicht richtig verbucht worden. Man hätte sämtliche Eingangs- und Ausgangsrechnungen gesichtet und anhand der Eingangsrechnungen für Spielautomatengehäuse die Anzahl der produzierten Automaten anhand der Gehäuseeinkäufe neu ermittelt und den Wareneinsatz entsprechend korrigiert. Daher würde sich der maßgebliche Wareneinsatz für verkaufte Glücksspielgeräte des Prüfungszeitraumes verringern und sich dadurch bessere Deckungsbeiträge ergeben. Damit werde jedenfalls bestätigt, dass der bisher erklärte Wareneinsatz laut Gewinn- und Verlustrechnung nicht zuverlässig anerkannt werden könne. Wesentlich sei, dass die bisherigen Bilanzen völlig verfälscht

dargestellt worden seien. Außerdem müsse festgehalten werden, ohne näher auf die Details der neuen Berechnung der Steuerpflichtigen einzugehen, dass laut Neuverteilung des Wareneinsatzes im Jahr 2010 trotzdem ein negativer Deckungsbeitrag in Höhe von 52.686,00 Euro beim Verkauf der Glücksspielautomaten hervortrete. Der Ausgangswert Wareneinsatz Material in Höhe von 2.369.142,00 Euro ergebe sich aus dem Abzug der Dotierung Rückstellung Lizenzen in Höhe von 259.000,00 Euro und der Berücksichtigung der Bestandsveränderung in Höhe von -53.794,00 Euro. Im gleichen Zug sei der Lizenzaufwand laut Konto 5000 in Höhe von 142.000,00 Euro zuzüglich der Dotierung für Lizenzen in Höhe von 259.000,00 Euro, also insgesamt in Höhe von 401.000,00 Euro wieder dem Wareneinsatz hinzugerechnet worden. Somit sei der in der Deckungsbeitragsrechnung angeführte Ausgangswert Wareneinsatz Material im Jahr 2010 nachrechenbar. Nicht chronologisch schlüssig sei aber die Berechnung im Jahr 2011, da die Lizenzaufwendungen im Jahr 2011 in Höhe von 440.000,00 Euro (Konto 7752 Rechts- und Beratungsaufwand) nicht berücksichtigt worden seien. Dies resultiere aus der sehr unterschiedlichen buchhalterischen Behandlung der Lizenzaufwendungen. Selbst der Abgabenbehörde sei es äußerst schwer gefallen, die bisherigen Buchungen für Lizenzaufwendungen nachzuvollziehen. So sei zum Beispiel im Jahr 2011 ein Teil der Lizenzen in Höhe von 78.027,26 Euro ursprünglich auf dem Konto 5000 Wareneinsatz-Lizenzen verbucht und mit Bilanzstichtag auf das Konto 5204 Wareneinsatz Neugeräte Drittland umgebucht worden. Der Großteil an Lizenzgebühren in Höhe von 440.000,00 Euro sei jedoch im Jahr 2011 erstmalig auf dem Konto 7752 Rechts- und Beratungsaufwand verbucht worden. Auch eine Weiterverrechnung von Kosten an die tschechische „Marke“ in Höhe von 183.260,00 Euro sei über das Konto 7752 Rechts- und Beratungsaufwand erfolgt. Eine Überprüfung im Detail könne von der Abgabenbehörde nicht erfolgen, da einerseits die maßgeblichen Rechnungen nicht zur Verfügung gestellt worden seien und andererseits nicht offen gelegt worden sei anhand welcher Anhaltspunkte die Steuerpflichtige eine Zuordnung von bisher verbuchten Wareneingangsrechnungen zu Instandhaltung vorgenommen habe. Der Abgabenbehörde sei dazu keine einzige maßgebliche Eingangsrechnung vorgelegt und erläutert worden. Die Rohaufschlagskalkulation durch die Abgabenbehörde sei ohne Berücksichtigung der Lizenzaufwendungen erfolgt, daher seien als Ausgangswerte für die Schätzung höhere Rohaufschläge herangezogen worden. Zur Ermittlung des Wareneinsatzes müsse grundsätzlich nochmals festgehalten werden, dass der Wareneinsatz pro Spielautomat im Rahmen eines Prototypenverfahrens geschätzt worden sei. Die Grundaufzeichnungen für die vom Unternehmen ermittelten Verkaufszahlen im Zuge der Stellungnahme von StV2 vom 05. März 2014 seien der Abgabenbehörde ebenfalls nicht zur Verfügung gestellt worden. Richtig sei aber, dass die Dotierung Lizenzrückstellung in Höhe von 259.000,00 Euro auf dem Konto 5203 „Wareneinsatz Neugeräte EU“ verbucht worden sei und daher ebenfalls aus der Rohaufschlagskalkulation der Abgabenbehörde auszuschneiden sei. Zur Korrektur Wareneinsatz „Sondersituation Ungarn“ sei der in der Beschwerde angeführten Begründung zuzustimmen und der diesbezügliche Wareneinsatz entsprechend zu korrigieren, da für diese Automaten von

der Abgabenbehörde eine Aktivierung vorgenommen worden sei. Die Ermittlung des Rohaufschlages sei daher hinsichtlich der Dotierung Lizenzrückstellung in Höhe von 259.000,00 Euro und der „Sondersituation Ungarn“ um 131.150,00 zu korrigieren. Dadurch hätten sich neu ermittelte Rohaufschläge von 12,24 % im Jahr 2010, 14,94% im Jahr 2011 und 28,88% im Jahr 2012 ergeben. Die Schätzung auf Basis Rohaufschlag 2012, Differenz auf 28% Rohaufschlag, werde beibehalten, da mittels inneren Betriebsvergleiches bei Verkäufen von Spielautomaten, wie zum Beispiel bei der Type „Marke6“, Herstellkosten in Höhe von 1.810,87 Euro bekanntgegeben worden seien und im Jahr 2010 diese Automaten zum Nettoverkaufspreis von 7.500,00 Euro an die Firma „Firma I Ltd“ nach Ort3 veräußert worden seien. Dies entspreche beispielsweise einen Rohaufschlag von 314% des Wareneinsatzes (siehe Ausgangsrechnungen OL 325/10 und OL 060/2010 vom 21. Mai 2010 und 28. Jänner 2010). Gem. 184 BAO würden daher unter Berücksichtigung der oben angeführten Änderungen im Jahr 2010 15,76 % und im Jahr 2011 13,06% vom neu ermittelten Wareneinsatz den Umsätzen und Gewinnen hinzugerechnet.

Die Abgabenbehörde halte nochmals fest, dass für den Prüfungszeitraum keine Inventuren für Halb- und Fertigprodukte existierten. Vorgelegt seien lediglich Aufzeichnungen für die erfassten Komponenten, die auf dem Bilanzkonto 1600 Handelswarenvorrat verbucht worden seien. Der auf dem Konto 1700 „Halbfertige Geräte“ verbuchte Fixwert in Höhe von 111.250,00 Euro habe ausschließlich Altgeräte der Marke „Marke5“ betroffen. Zu den jährlich hergestellten Spielautomaten habe es keine laufenden, entsprechenden Aufzeichnungen gegeben, sämtliche bekanntgegebene Stückzahlen für hergestellte Spielautomaten seien im Zuge der Außenprüfung im Nachhinein erstellt worden. Laut Angabe der Steuerpflichtigen seien Spielautomaten, die nicht verkauft werden können, in das Anlageverzeichnis umbucht worden. Eine Identifizierung der Glücksspielautomaten sei aber nicht möglich, da die Geräte nicht zugeordnet werden könnten. Weder im Anlagenverzeichnis noch auf den Standlisten seien die entsprechenden Identifizierungsnummern angeführt. So könne auch nicht festgestellt werden, welche Automaten im AVZ den eigentlichen Lagerbestand betreffen würden. Die Abschreibung für Abnutzung sei für die Spielautomaten, die eigentlich das UV betreffen, zu Unrecht vorgenommen worden. Die nachvollziehbare Grundlage zur Feststellung aller in einem Zeitraum aufgestellten Geräte sei eine Standliste, aus der Aufstell-, Stillstands- und Reparaturzeiten, Wechsel der Aufstellplätze usw. erkennbar sei. Die Standliste sei der „Lebenslauf“ eines Spielautomaten. Für den Prüfungszeitraum seien Listen vorgelegt worden, die diesen Ansprüchen keinesfalls gerecht würden. Aus den Listen könne nur entnommen werden, wer die Einspielergebnisse entgegennehme, mit dem Namen als Überschrift, der Standort, wie zum Beispiel „A“, der Abrechnungszeitraum 11/2010 und 12/2010 und ein Kreuz bei der Spielautomatentype „Marke“ oder „Gerät2“. Für eine Verprobung müssten die Spielautomaten im AVZ mit entsprechender Automatenbezeichnung, Gerätenummer und Inventurnummer identifizierbar sein. Die Abgabenbehörde könne daher für den Prüfungszeitraum nicht feststellen, welche Geräte aufgestellt bzw. zur Aufstellung vorhanden

gewesen seien und welche Geräte sich auf Lager befunden hätten. Ohne detaillierte Inventuraufzeichnungen von Fertig- und Halbfertiggeräten mit den entsprechenden Gerätenummern, könne nicht festgestellt werden, ob Geräte auf Lager gestanden seien, defekt gewesen seien oder aus anderen Gründen nicht aufgestellt worden seien. Aus dem Protokoll zur Befragung des Geschäftsführers Z.Z. am 24. Februar 2014 gehe hervor, dass eine Inventur für zum Umlaufvermögen gehörende Spielautomaten nicht geführt worden sei. Für die Abgabenbehörde würden daher wesentliche Mängel bei den Grundaufzeichnungen vorliegen, die zur Schätzung berechtigen würden. Das vom Unternehmen vorgelegte Mengengerüst vom 05. November 2014 lege offen, dass es für zahlreiche Spielautomaten nicht klar sei, ob die Geräte tatsächlich im Lager gewesen seien oder ob sie aufgestellt worden seien. Da es keine schlüssigen Aufzeichnungen gebe, habe auch eine entsprechende Erlösverprobung nicht durchgeführt werden können. Die Mengengerüstabrechnung ab dem Jahr 2012 baue nicht auf dem Jahr 2011 auf und zeige beim Übertrag eine Differenz von 65 Stück auf. Der Bf. werde Recht gegeben hinsichtlich nicht vorgenommener Abzüge bei den beschlagnahmten 200 Stück Spielautomaten in den Jahren 2013 und 2014. Da beim Ausgangswert Automaten im Anlagevermögen 2012 und 2013 die beschlagnahmten 200 Stück inkludiert seien, sei der Abzug „Beschlagnahme“ wiederum gerechtfertigt. Sämtliche Glücksspielautomaten seien wie bereits oben beschrieben nicht identifizierbar. Für die beschlagnahmten Spielautomaten und Verschrottungen gebe es keine entsprechenden Nachweise. Im Zuge der Beschwerde sei ein neues Mengengerüst dargelegt worden, in dem neue Verkaufs- und Produktionszahlen und zusätzlich ein Abzug für die Sondersituation Ungarn, Werbung, Prototyp und Muster berücksichtigt worden sei. Aufgrund welcher Grundlage die Anzahl der Vermietungen, Verschrottungen und daher in weiterer Folge auf Lager befindlichen Automaten ermittelt worden sei, sei nicht offengelegt worden. Die Abgabenbehörde habe im Zuge der Außenprüfung die Anzahl der Vermietungen schätzen müssen, da diesbezüglich ebenfalls keine Aufzeichnungen vorgelegt worden seien. Nicht bewiesen sei auch der berücksichtigte Lagerbestand bei der „Firma J Systems“ in der Adr. Firma J worden, konkret 117 Stück Spielautomaten im Jahr 2011 und 131 Stück Spielautomaten im Jahr 2012. Dazu sei im Zuge der Beschwerde eine Bestätigung des Geschäftsführers GF Firma J vorgelegt worden, dass in seiner Verkaufshalle teilweise über 200 Stück Spielautomaten während des Zeitraumes 2010-2012 gelagert haben sollten. Die Grundlagen der neuen Mengengerüstabrechnung als auch die daraus entstandenen Ergebnisse könnten nicht nachvollzogen werden bzw. seien nicht belegt worden. Dass im ursprünglichen Mengengerüst nur 200 Stück beschlagnahmte Spielautomaten berücksichtigt worden seien habe nachvollzogen werden können, da der jeweilige Ausgangswert um 200 Stück erhöht worden sei. Zu diesem Punkt sei bereits unter dem Punkt „Keine Inventur für halbfertige und fertige Spielautomaten“ Stellung bezogen worden. Der Lagerbestand von 222 Geräten sei vom Unternehmen nicht inventiert worden, auch habe es dazu keine entsprechenden Aufzeichnungen gegeben. Im Zuge der Lagerbesichtigung sei versucht worden überblicksmäßig die vorhandenen Geräte zu zählen. Mit dem Email der Firma

Schrottfirma GmbH vom 28. August 2014 seien lediglich die Müllmengen in kg für den Prüfungszeitraum bekanntgegeben worden. Obwohl die Verschrottungen von Spielautomaten mit entsprechenden Aufzeichnungen nicht belegt worden seien, seien diese bei der Schätzung durch die Abgabenbehörde berücksichtigt worden. Sämtliche Grundaufzeichnungen, die belegen könnten, dass die erklärten Besteuerungsgrundlagen den Tatsachen entsprechen würden, seien im Zuge der Außenprüfung nicht vorgelegt worden oder seien derartig mangelhaft und damit nicht verwendbar gewesen. Die neu angegebenen Zahlen im Mengengerüst der Beschwerde würden sogar einen Lagerstand im Jahr 2011 von 570 Stück Spielautomaten aufzeigen. Bringe man den Außenstand von 117 Stück der „Firma J Systems“ zum Abzug, hätten im Lager noch immer 453 Spielautomaten bei einer Lagerkapazität von rund 160 Spielautomaten Platz finden müssen. Des Weiteren sei die Gerätebuchhaltung auf Datenträger nicht zur Verfügung gestellt worden. Bei den Spielautomaten handle es sich um die neue Generation an Spielgeräten, die meist online mit einem Server verbunden seien, um von diesem gesteuert werden zu können. Die Zählerstände der Spielautomaten seien nicht entsprechend aufgezeichnet worden, somit sei die Verprobung zu den erklärten Einspielergebnissen nicht möglich gewesen. Die zur Verfügung gestellten Fakturierungsdaten hätten ebenfalls nicht den Vorschriften gem. § 131 BAO entsprochen und die dort registrierten Erlöse stünden in keinem Zusammenhang mit den erklärten Erlösen. Die erklärte Gewinn- und Verlustrechnung habe sich im Nachhinein als völlig verfälscht dargestellt. Die versuchten Aufklärungen durch die Abgabepflichtige seien für die Abgabenbehörde nicht zielbringend und nicht nachprüfbar gewesen. Fakt sei, dass der bisher laut G+V verbuchte Wareneinsatz für die Herstellung von Neugeräten die Verkaufserlöse und den Wareneinsatz für verkaufte Geräte laut Beilage zu der Stellungnahme StV2 vom 05. März 2014 übersteige.

Die Schätzung der Einspielergebnisse von monatlich 1.000,00 Euro abzüglich Gewinnauszahlung von 80% pro Spielautomat bewege sich an der untersten Grenze der Glücksspielbranche. Dies lasse sich auch mittels inneren und äußeren Betriebsvergleich, wie zum Beispiel aus der Ausgangsrechnungen OL 308, Zeitraum 30. März - 05. Mai 2010, Bf. an Vergleichuntern.1, Periodenabrechnung Bf. an Vergleichuntern.2, Zeitraum 01. April - 30. April 2010 und Periodenabrechnung von der Vergleichuntern.3 an das Vergleichuntern.4, Zeitraum 10. Jänner 2013 - 06. Februar 2013, belegen. Im Schnitt hätten monatliche Bruttoeinspielergebnisse (ohne Berücksichtigung von Gewinnauszahlungen) zwischen rund 2.000,00 Euro und 5.000,00 Euro und Gewinnauszahlungen zwischen 30% und 80% dieser Einspielergebnisse festgestellt werden können. Der im Zuge der Schätzung angenommene Wert für ein monatliches Einspielergebnis von 1.000,00 Euro und der abgezogene Anteil in Höhe von 80% für Gewinnauszahlungen bewegten sich an der untersten Grenze und entsprechen daher eher der Berücksichtigung von monatlichen Mieteinnahmen. Die detaillierte Berechnung sei aus der Beilage „Änderungen bei den Besteuerungsgrundlagen“ zu entnehmen.

3) § 184 BAO – Verdeckte Ausschüttung – Kapitalertragsteuer:

Die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft unter dem Titel verdeckte Ausschüttung zugerechneten Mehrgewinne aus nicht erklärten Erlösen, die daher im Betriebsergebnis keinen Niederschlag gefunden hätten, seien in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten, wobei, wenn das Ermittlungsverfahren nichts anderes ergeben habe, der Mehrgewinn nach dem Beteiligungsverhältnis aufzuteilen sei. Keine verdeckte Ausschüttung wäre nur gegeben, wenn seitens des Anteilinhabers nachgewiesen werde, dass die nicht offengelegten Gewinne jemand anderen zugekommen oder in der Gesellschaft verblieben seien.

Wirtschaftlicher Eigentümer C.C.: Am 13. November 2015 seien der Behörde erstmalig vollständige Unterlagen offengelegt worden, wonach sich die Eigentumsverhältnisse an der Bf. wie folgt darstellen. Mit notariellem Anbot vom 02. Dezember 2008 habe Frau Y.C., als Gesellschafterin der Bf. mit einer Stammeinlage von 17.500,00 Euro Herrn C.C. beziehungsweise an dessen Rechtsnachfolger oder an eine von diesem zu benennende natürliche oder juristische Person das unbefristete Angebot auf Abtretung dieses Geschäftsanteiles um 1,00 Euro gestellt. Herr C. habe hiermit in der Notariatsakte vom 22. Oktober 2009 Herrn Z.Z. als annehmende Person namhaft gemacht. Gleichzeitig habe Herr Z.Z. für sich und die Rechtsnachfolger, an C.C. das folgende Angebot gerichtet: „Mit Annahme dieses Anbots tritt Herr Z.Z. den Vertragsgegenstand an Herrn C. ab und übernimmt Herr C. den Vertragsgegenstand in sein Alleineigentum (Abtretungspreis Eur. 1,00).“ Der abtretende Gesellschafter hafte dafür, dass der Vertragsgegenstand sein unbeschränktes Eigentum darstelle und nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet sei. Er verpflichtete sich für die Dauer der Rechtswirksamkeit dieses Anbots keine Verfügungen über den Vertragsgegenstand ohne Zustimmung des Herrn C.C. zu tätigen.

Ein Auseinanderfallen zwischen zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum (§ 24 Abs. 1 lit. d BAO) liege dann vor, wenn die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums seien, nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung, aber auch der negative Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich der Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, dies umfasse auch den Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers selbst, auf Dauer bei einem anderen liege. Aus diesen Gründen sei betreffend den 50%igen Gesellschaftsanteil von „Z.Z.“ Herr C.C. als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen. Sämtliche im Zuge der Beschwerdeentscheidung ermittelten Kapitalerträge seien statt bisher Z.Z. zu 50% dem wirtschaftlichen Eigentümer C.C., Steuernummer xx xxx/xxxx, zuzurechnen.

4) Lizenzgebühren – Lizenzrückstellung – N.-Games s.r.o:

Mit der „N.-Games s.r.o“ in Tschechien sei am 15. Oktober 2009 eine Lizenzvereinbarung hinsichtlich der Entwicklung von Glücksspielprogrammen getroffen worden. Im Zuge der Betriebsprüfung habe festgestellt werden können, dass die vereinbarten Leistungen mit der „N.-Games s.r.o“ nicht erfüllt worden seien. Daher habe für sämtliche geleisteten Lizenzgebühren an das tschechische Unternehmen die betriebliche Veranlassung nicht

nachgewiesen werden können. Weder Entwicklungsdokumentationen noch Lasten- und Pflichtenhefte haben vorgelegt werden können. Obwohl sich die Lizenzgeberin verpflichtet habe, für die vertriebenen Programme für patent- und marktrechtlichen Schutz zu sorgen, seien bislang sämtliche Patente und Marken nur durch die Bf. angemeldet worden. Des Weiteren seien auch die Kosten im Zusammenhang mit Zertifizierungen und Produktzulassungen von der Bf. getragen worden. Aussage von C.C. (siehe Aktenvermerk vom 22. Dezember 2014): *„Die Software lässt sich nicht schützen. Es handelt sich meist um Kopien, die etwas abgeändert werden.“* Äußerst zweifelhaft seien auch die in diesem Zusammenhang im Jahr 2010 erfolgten Barauszahlungen aus der Handkassa in Ort1 an Herrn Q.Q. (rumänischer Staatsbürger – Reisepassnummer xyz – ausgestellt am 07. Juli 2010) für Lizenzgebühren. Der Reisepass sei am 07. Juli 2010 ausgestellt worden, die Zahlungen seien aber bereits ab 01. Februar 2010 erfolgt. Gesellschafter seien an der „N.-Games s.r.oX.“ im Prüfungszeitraum zu je 50% X.X. und C.C.N.N. gewesen, die auch als Konsulenten bei der Bf. beherrschend tätig seien. Aufgrund des Auslandssachverhaltes und dem Naheverhältnis (ident agierenden Personen) zur Bf. sei nochmals auf die erhöhte Mitwirkungspflicht hinzuweisen, da die angeforderten Unterlagen, wie Bilanzen, Nachweis über Softwareentwicklung, Leistungsnachweis Entwicklungskosten, Vorlage von Patenten, Leistungsnachweis Verwaltungskosten, Leistungsnachweis Pauschallizenzen nie vorgelegt worden seien. Für die nach Österreich lizenzierten Rechte bestehe durch die tschechische „N.-Games s.r.o“ kein wirtschaftliches Eigentum, daher seien auch die getätigten Zahlungen der Bf. als nicht betrieblich veranlasst zu sehen. Die im Zuge der Beschwerde erstmals vorgelegte Vereinbarung hinsichtlich einer Kostenbeteiligung an VLT-Entwicklungskosten der „N.-Games s.r.o“ in Höhe von 60.000,00 Euro (Rechnung 2010-002) sei aus ebenfalls oben genannten Gründen die betriebliche Veranlassung nicht gegeben. Für die Dotierung der Lizenzrückstellung sei zum 31. Dezember 2010 grundsätzlich noch keine wirtschaftliche Verursachung gegeben. Für die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten müsse bereits eine Leistungsverpflichtung gegenüber Dritten gegeben sein. Dass zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2010 die wirtschaftliche Verursachung noch nicht gegeben gewesen sei, werde auch durch die vom Unternehmen selbst aufgelöste Rückstellung im Jahr 2011 dokumentiert. Die auf dem Konto 5000 verbuchten Eingangsrechnungen in Höhe von 78.027,26 Euro im Jahr 2011 seien unter „Wareneinsatz Lizenzen“ verbucht worden. In der Beschwerde sei darauf hingewiesen worden, dass die Verbuchungen nicht Lizenzen der Firma „N.-Games s.r.o“ betreffen würden. Anhand der Debitorenkonten werde dies zur Kenntnis genommen, die entsprechenden Belege seien aber nicht vorgelegt worden.

Änderungen bei den steuerlichen Auswirkungen:

KöSt 2010:

Wareneinsatz Kto 5000 Lizenzen 142.000,00 Euro

Abzüglich Verrechnung FirmaD 40.000,00 Euro

Dotierung Rückstellung 2010 259.000,00 Euro

Gewinnhinzurechnung 2010 361.000,00 Euro

KeSt 2010:

Lizenzzahlungen 2010 217.000,00 Euro

Abzüglich Verrechnung FirmaD 40.000,00 Euro

Bemessungsgrundlage KeSt 177.000,00 Euro

25 % Kapitalertragsteuer 44.250,00 Euro

KöSt 2011:

Lizenzaufwand 800 Stück (Konto 7752 Rechts- u. Berat.) 440.000,00 Euro

Gegenverrechnung Consulting 183.260,00 Euro

Auflösung Rückstellung 2011 424.000,00 Euro

Gewinnkürzung 2011 167.260,00 Euro

KeSt 2011:

Bemessungsgrundlage KeSt 0,00 Euro

Die Zahlung des offenen Saldos sei noch nicht erfolgt.

KöSt 2012:

Software update und Services 20.000,00 Euro

Gewinnhinzurechnung 2012 20.000,00 Euro

5) Kooperationsvertrag – Ungarn:

Laut Vertrag vom 06. November 2010 seien dem ungarischen Unternehmen „Firma Kft.“ 50 Stück Spielautomaten (Leergehäuse, Monitore, Notenleser, Hitboxen, Kabelbäume, Tastensysteme, Flashkarten) als Vorführgeräte für Testzwecke bei Großhändlern und Dienstleistern für den Zeitraum bis Ende 2012 zur Verfügung gestellt worden. Aus der Vereinbarung gehe nicht hervor, wer die Haftung für die Spielautomaten übernommen habe, wo die Automaten konkret, bei welchen Großhändlern und Dienstleistern, aufgestellt gewesen seien und was mit den Automaten nach Vertragsende vorgesehen gewesen sei. Laut Aussage von C.C. (siehe Aktenvermerk vom 22. Dezember 2014) seien die Automaten verschwunden. Diesbezüglich habe der Behörde keine entsprechende Korrespondenz, aber auch keine Diebstahlsanzeige vorgelegt werden können. Es entspreche nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, das ein Unternehmen Automaten im Wert von 107.500,00 Euro unentgeltlich zur Verfügung stelle, keine Lieferscheine bei der Übernahme der Geräte unterschreiben lasse, die Haftung nicht vereinbare und nicht überprüfe, ob und wo die Automaten tatsächlich aufgestellt gewesen seien. Auch hätten entsprechende Folgegeschäfte mit Ungarn nicht festgestellt werden können bzw. seien der Behörde keine entsprechenden Folgegeschäfte aufgezeigt worden. Die Behörde gehe daher davon aus, dass die Automaten von der Firma „N.N. GmbH“ in Ungarn selbst betrieben würden. Die Aktivierung sei bei der Schätzung aufgrund der Rohaufschlagsberechnung neu zu berücksichtigen. Gleichzeitig seien aber die 50 Spielautomaten in der „Schätzung fehlende Automaten des AVZ“ nicht als Kürzung anzuerkennen.

6) Konsulentenaufwand:

Ein konkreter Leistungsnachweis für Leistungen der „X. Handels- und Vertriebs GmbH“ in Höhe von 30.000,00 Euro sei nicht erbracht worden. Dies spiegele sich auch in der Buchhaltung des Unternehmens wieder, da diesbezüglich keine Aufwendungen verbucht worden seien.

7) Beschwerdeentscheidung gem. § 262 BAO:

Gem. § 262 BAO sei eine Beschwerdeentscheidung zu erlassen, wenn die Vorlage der Beschwerde nicht innerhalb von 3 Monaten an das BFG erfolge. Aufgrund der umfangreichen Beschwerde durch die steuerliche Vertretung sei eine Stellungnahme innerhalb von 3 Monaten nicht möglich gewesen.

8) Änderungen der Besteuerungsgrundlagen gesamt:

Sämtliche Änderungen hinsichtlich der bisher festgestellten Besteuerungsgrundlagen im Zuge der Außenprüfung bei der Bf. der Jahre 2010 – 2014 könnten aus der Beilage „Änderung der Besteuerungsgrundlagen“ entnommen werden.

Der Begründung war der **Anhang** über die **Änderungen der Besteuerungsgrundlagen** beigelegt.C.C.

Am 01. Februar 2016 erließ die belangte Behörde den Körperschaftsteuerbescheid 2013 und setzte die Körperschaftsteuer iHv. 20.402,00 Euro fest. Ebenso erließ sie den

Umsatzsteuerbescheid 2013 und setzte die Umsatzsteuer iHv. 60.758,19 Euro fest.

In der gesonderten Bescheidbegründung wird jeweils auf die gesonderte Begründung zu den ergangenen Beschwerdeentscheidungen vom 12.01.2016, Seite 1-17 und der dazugehörigen beiliegenden Darstellung der Änderungen der Besteuerungsgrundlagen, Seite 1-7, verwiesen.

Ebenfalls mit 01. Februar 2016 erging eine gleichlautende Bescheidbegründung zum Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer 10/2014. In der Begründung wird auf den Bescheid vom 01. Februar 2016 Bezug genommen, tatsächlich datiert die Beschwerdeentscheidung betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer 10/2014 mit 15. Jänner 2016.

Die Bf. brachte durch ihre steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 18. Februar 2016, bei der belangten Behörde eingelangt am 19. Februar 2016, den **Vorlageantrag** gem. § 264 BAO btr. Körperschaftsteuer 2010 bis 2012,

Umsatzsteuer 2010 bis 2012, 10/2014, sowie 2013 (als gem. § 253 BAO an die Stelle des Festsetzungsbescheides 12/2013 tretender Umsatzsteuerjahresbescheid) und Haftungsbescheide für den Zeitraum 01. Jänner 2010 bis 31. Oktober 2014 ein.

In Eventu wurde gegen die haftungsweise Vorschreibung von Kapitalertragsteuer betreffend den Zeitraum 01. Jänner bis 31. Oktober 2014 (Bescheide vom 13. Jänner 2016), sowie gegen die Festsetzung von Umsatzsteuer für das Jahr 2013 mit Bescheid vom 01. Februar 2016, Beschwerde erhoben.

Unter Verweis auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 06. Juli 2015 sei um Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht, soweit den darin geäußerten Bedenken noch nicht Rechnung getragen worden sei, ersucht worden.

Aus der Bezeichnung der Haftungsbescheide für den Zeitraum 01. Jänner 2010 bis 31. Oktober 2014 jeweils vom 13. Jänner 2016, sowie dem Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 01. Februar 2016, lasse sich nicht eindeutig ableiten, ob es sich dabei um Beschwerdeverentscheidungen handle. In der Rechtsmittelbelehrung der gegenständlich bekämpften Bescheide werde angeführt, dass binnen Monatsfrist ab Zustellung Beschwerde eingebracht werden könne. In der Begründung werde allerdings auf die gesonderte Begründung zur Beschwerdeverentscheidung der N.N. GmbH verwiesen. Da die vormaligen Bescheide über die haftungsweise Vorschreibung von Kapitalertragsteuer hinsichtlich des gesamten betroffenen Zeitraumes, sowie der vormalige Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 12/2013 von der am 06. Juli 2015 eingebrachten Beschwerde umfasst gewesen seien, die nunmehr ergangenen neuen Haftungsbescheide sowie der (an die Stelle des Festsetzungsbescheides 12/2013 tretende) Umsatzsteuerjahresbescheid 2013 von der(selben) Abgabenbehörde erlassen worden seien, werde davon ausgegangen, dass es sich bei den gegenständlichen Bescheiden inhaltlich um Beschwerdeverentscheidungen handle. Vor diesem Hintergrund werde gegen diese Beschwerdeverentscheidungen ein Vorlageantrag gestellt. Für den Fall, dass es sich entgegen dieser Annahme um keine Beschwerdeverentscheidungen handeln sollte, werde ergänzend zum Vorlageantrag auch das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben.

Mangels Vorliegen von verdeckten Ausschüttungen iSd § 8 Abs. 2 KStG sei es zu keinem Zufluss von Kapitalerträgen an die (wirtschaftlichen) Gesellschafter gekommen. Die haftungsweise Inanspruchnahme der Gesellschaft erweise sich daher schon aus diesem Grund als rechtswidrig und die gegenständlichen Haftungsbescheide seien zur Gänze aufzuheben.

Die gegenständlich bekämpfte Festsetzung der Umsatzsteuer 2013 resultiere aus den von der Abgabenbehörde unterstellten und geschätzten Einspielergebnissen (bzw der daraus erzielten Erlöse) aus der - nach Ansicht der Behörde - Eigenaufstellung von Glücksspielautomaten. Nach Ansicht der Behörde habe eine erhebliche Differenz der Spielautomaten im Anlageverzeichnis nicht plausibel aufgeklärt werden können, sodass zu unterstellen sei, dass mehr Glücksspielautomaten selbst aufgestellt und die daraus erzielten Erlöse nicht erklärt worden seien. Dem vom Unternehmen im Zuge des Ermittlungsverfahrens vorgelegten Mengengerüst werde dabei keine bzw. nicht hinreichend Bedeutung beigemessen.

Für die weitere Begründung werde auf die Beschwerde vom 06. Juli 2015 verwiesen, soweit den darin geäußerten Bedenken noch nicht Rechnung getragen worden sei.

Die belangte Behörde **legte** die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht am 12. Mai 2016 auf elektronischem Wege **vor** und wiederholte im **Vorlagebericht** unter Punkt „Stellungnahme“ zu den Beschwerdepunkten:

1) Steuerfreie Ausfuhrlieferungen,

- 2) Schätzung gem. § 184 BAO - Gewinn und Umsatzsteuer,
 - 3) § 184 BAO - Verdeckte Ausschüttung – Kapitalertragsteuer,
 - 4) Lizenzgebühren - Lizenzrückstellung - N.-Games s.r.o,
 - 5) Kooperationsvertrag – Ungarn,
 - 6) Konsulentenaufwand,
 - 7) Beschwerdeentscheidung gem. § 262 BAO, und
 - 8) Änderungen der Besteuerungsgrundlagen gesamt
- die Ausführungen aus der gesonderten Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen.

Die Bf. reichte durch ihre steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 22. Juni 2016 eine **ergänzende Begründung** zum Vorlageantrag, bei der belangten Behörde eingelangt am 23. Juni 2016, ein.

1 Steuerfreie Ausfuhrlieferungen:

Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde vom 06. Juli 2015 gehe die Behörde nach wie vor vom Nichtvorliegen steuerfreier Ausfuhrlieferungen sowie vom Vorliegen einheitlicher Leistungen und folglich von einer diesbezüglichen Nachversteuerung aus. Lediglich die in der Beschwerde aufgezeigten Rechenfehler seien im Rahmen der Beschwerdeentscheidung korrigiert und aufgrund eines Ausfuhrnachweises die Lieferung von 5 CPU-Boards steuerfrei belassen worden. Dass es sich bei einem Ausfuhrnachweis entgegen der Ansicht der Behörde um keine materielle Voraussetzung für die Steuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung (mehr) handle, sei bereits in der Beschwerde ausführlich dargelegt worden. Ergänzend hätten zwischenzeitig die in der Anlage 1 befindlichen Empfangsbestätigungen der Kunden eingeholt werden können. Die Ausführungen in der Beschwerde zum Nichtvorliegen einer einheitlichen Leistung blieben in der Beschwerdeentscheidung zur Gänze unberücksichtigt und unkommentiert. Die Behörde lege insbesondere nicht dar, warum es sich entgegen den Ausführungen in der Beschwerde im gegenständlichen Fall um einheitliche Leistungen handeln soll. festzuhalten sei, dass entgegen der behördlichen Ansicht steuerfreie Ausfuhrlieferungen vorliegen würden und es sich gegenständlich um keine einheitlichen Leistungen handeln würde. Selbst wenn unzutreffender Weise vom Vorliegen einheitlicher Leistungen auszugehen wäre, wären auch die Serviceleistungen im Ausland aufgrund der Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferungen als steuerfrei zu behandeln.

2 Schätzung gem § 184 BAO - Gewinn und USt:

Abgesehen von Änderungen iZm in der Beschwerde vom 06. Juli 2015 aufgezeigten Rechenfehlern, bleibe die Behörde bei den von ihrem getroffenen Annahmen. Die Behörde nehme nach wie vor eine Rohaufschlagsschätzung auf Basis des Jahres 2012 (28%), sowie eine Hinzuschätzung von Mehrgewinnen aus einem angenommenen, jedoch der Realität widersprechenden, Selbstbetrieb von Spielautomaten vor, ohne dabei das Geschäftsfeld des Unternehmens sowie die konkreten Umstände in den betroffenen Jahren korrekt und

angemessen zu würdigen und in die Feststellungen entsprechend einfließen zu lassen. Vor diesem Hintergrund werde von der Abgabepflichtigen das Beschwerdebegehren, wonach die zur Anwendung gebrachte Schätzung insgesamt nicht geeignet sei, ein der Wirklichkeit entsprechendes Besteuerungsergebnis herbeizuführen, vollumfänglich aufrechterhalten. Zu den nunmehr in der gesonderten Begründung von der Behörde angeführten Argumenten sei - teilweise wiederholend zur Bescheidbeschwerde – wie folgt auszuführen: 2.1 Allgemeine Ausführungen zur Schätzung:

- Keine Verletzung der Mitwirkungspflicht im Prüfungsverfahren: Entgegen den Ausführungen der Behörde sei die Abgabepflichtige sehr wohl bei der Prüfung ihrer Mitwirkungspflicht nachgekommen. Bereits zu Beginn der Prüfung seien der Behörde sämtliche Belege (in aufbereiteter Form) zur Verfügung gestellt worden. Zur Illustration werde nochmals die Vorhaltsbeantwortung vom 17. April 2014 beigelegt. In der Anfang Dezember 2014 stattgefundenen großen gemeinsamen Besprechung sei das finale Mengengerüst vorgelegt und erläutert worden. Aufgrund der von der Vorständin angeordneten Überprüfung seien wiederum alle Belege zusammengefasst, nach Graz transportiert und dort der Prüferin zu Verfügung gestellt worden. Des Weiteren sei der Prüferin bereits zu Beginn der Prüfung von Herrn Z. das System sehr ausführlich erklärt worden (größtenteils auch mit seinen Schwächen). Es seien auch die Situation mit dem Anbot Gesellschaftsanteile Z.Z./C.C. und X.X./Y.X. vollständig besprochen worden. Generell werde der Eindruck erweckt, dass auf Grund der Fülle der Fragen, Vorhalte und der dazu vorgelegten Unterlagen und gegebenen Informationen und Erklärungen, nicht alle entscheidungsrelevanten Aspekte von der Betriebsprüfung berücksichtigt worden seien, was insbesondere in folgende Punkten zum Ausdruck komme: Methode Mengengerüst, Prototypenberechnung, die Grundsatzüberlegung, dass bei der Produktion von längerer Zugehörigkeit zum Unternehmen ausgegangen werde und daher die Maschinen im AV aufgenommen worden seien mit all den Auswirkungen usw. Ein mangelnder Aufklärungswille könne der Abgabepflichtigen aber keinesfalls unterstellt werden. Vor diesem Hintergrund werde die Behörde ersucht darzulegen, welche entscheidungsrelevanten Unterlagen wann, in welcher Qualität und zu welcher Zeit versprochen, aber in der Folge nicht vorgelegt worden seien.

- Geschäftsgegenstand der Abgabepflichtigen: Dass sich das Unternehmen - wie von der Behörde ausgeführt - „ausschließlich“ auf den Verkauf von Glücksspielautomaten fokussiert hätte, sei von der Abgabepflichtigen zu keinem Zeitpunkt behauptet worden. Die Fokussierung auf die Herstellung und den Verkauf von Spielautomaten komme einerseits durch den Betriebsgegenstand „Verkauf produzierter Geräte“ (und nicht Eigenaufstellung und Vermietung von Geräten) zum Ausdruck und werde andererseits durch den Einstieg des Unternehmens im Jahr 2010 und 2011 in neue schwierige Märkte, der nur mit konkurrenzfähigen Preisen möglich gewesen sei, untermauert. Durch niedrige Gerätepreise hätten lukrative bindende Serviceverträge abgeschlossen werden können, was in Branchen, in welchen eine große Anzahl technischer Geräte in den Markt gebracht werden sollten, nicht

unüblich sei. Dass sich dieser Umstand auf die Höhe der erzielten Umsatzerlöse aus Geräteverkäufen im Prüfungszeitraum auswirke sei damit plausibel erklärbar und habe nicht die von der Behörde angenommenen Ursachen. Die dem Geräteverkauf folgenden Serviceeinnahmen müssten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise jedenfalls im Kontext gesehen werden. Diese betrieblich bedingte und marktübliche Vorgehensweise sei von der Behörde bei der vorgenommenen Rohaufschlagsschätzung nicht entsprechend berücksichtigt worden, weshalb die von der Behörde gewählte Schätzungsmethode (Hinzuschätzung Rohaufschlag) nicht geeignet sei um ihr ausdrückliches Ziel „die Besteuerungsgrundlagen möglichst zutreffend festzustellen“ zu erreichen.

2.2 Hinzuschätzung Rohaufschlag:

- Rohaufschlag 2012 könne nicht Maßstab für Jahre 2010 und 2011 sein: Nach wie vor unverständlich für die Abgabepflichtige sei, warum die Behörde den verhältnismäßig hohen Rohaufschlag im Jahr 2012 auch in den beiden vorangegangenen Jahren anwende. Dies sei umso unverständlicher, als dem Prüfungszeitraum zwei Umsatzbereiche (Erlöse aus Geräteverkauf einerseits und Erlöse aus Serviceeinnahmen andererseits) mit völlig unterschiedlicher DB-Struktur zu Grunde liegen würden. Zwar seien die Serviceeinnahmen im Zusammenhang mit den Geräteverkäufen bei der Berechnung des Rohaufschlages im Grunde berücksichtigt worden, im Ergebnis werde jedoch von der Behörde der hohe Dienstleistungsdeckungsbeitrag im Jahr 2012 rückwirkend auf den sich im Preiskampf befindlichen Produktionsbereich angewendet, ohne zu berücksichtigen, dass in den Vorjahren noch keine bzw. nur geringe Service-Entgelte geflossen seien. Würden zB im Jahr 2010 Geräte zu einem niedrigen Preis, aber mit einem 3-jährigen Servicevertrag verkauft, werde das Gesamtentgelt (Gerät + Service) naturgemäß in unterschiedlichen Jahren vereinnahmt. Diese Verschiebung wirke sich im Jahr 2012 umso mehr aus, als der Verkauf von Geräten stark rückläufig gewesen sei. Bei entsprechender Berücksichtigung des durch die beiden Tätigkeitsarten (Produktion und Dienstleistung) hervorgerufenen DB-Unterschiedes, könne der Rohaufschlag des Jahres 2012 keinesfalls Maßstab für die Vorjahre sein.

- Fehler bei der Berechnung des Rohaufschlages: Folgende bereits in der Beschwerde vom 06. Juli 2015 aufgezeigten Fehler bei der Rohaufschlagsberechnung seien von der Behörde nach wie vor nicht korrigiert worden:

Erlöse aus AV im Jahr 2011 in Höhe von 7.250,00 Euro und im Jahr 2012 iHv 178.350,00 Euro bzw. deren Buchwerte seien nicht berücksichtigt worden,

Vorzeichenfehler im Jahr 2012 beim Konto 4007

Berücksichtigung der Bestandsveränderungen in sämtlichen Jahren in den Erlösen statt im WES.

Wäre etwa der Vorzeichenfehler im Jahr 2012 von der Behörde in der vorgenommenen Neuberechnung der Rohaufschlagssätze berücksichtigt worden, würde sich für das Jahr 2012 ein Rohaufschlag von 18,27% (statt 28,88%) - somit ein um 10% geringerer Rohaufschlag als von der Behörde ermittelt - ergeben, was sich auf die von der Behörde vorgenommene

Hochrechnungen in den Jahren 2010 und 2011 auswirken würde.

Die für das Jahr 2010 von der Behörde vorgenommene Anpassung würde die aufgezeigten Fehler nur teilweise korrigieren. Die hier erneut angeführten Punkte wären ergänzend zu berücksichtigen. Auch die für die Instandhaltung vermieteter und selbstaufgestellter Geräte der in der DB-Rechnung angesetzten Aufwendungen seien von der Behörde nicht anerkannt worden, obwohl der Ansatz von 10% branchenüblichen Sätzen für technische Geräte entspreche. Vor dem Hintergrund des eigentlichen Ziels einer Schätzung, die Besteuerungsgrundlagen möglichst zutreffend festzustellen, wären von der Behörde schätzungsweise nicht nur für die Abgabepflichtige nachteilige Positionen, sondern auch solche Positionen zu berücksichtigen, die sich zu Gunsten auswirkten.

2.3 Schätzung Einspielergebnisse:

Dass die von der Behörde (zunächst) entwickelte mengenmäßige Aufstellung der nach Annahme der Behörde (zusätzlich) selbst betriebenen Spielautomaten nicht zutreffend seien könnte, ergebe sich bereits aus nunmehr von der Behörde selbst erkannten Rechenfehlern. Die nicht nachvollziehbare realitätsferne Annahme eines zusätzlichen Selbstbetriebes von nicht zuordenbaren Automaten könne schon dem Beweismaß der größten Wahrscheinlichkeit nicht gerecht werden. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass mehr als 20 Kontrollmitteilungen ergebnislos geblieben seien, dem von der Abgabepflichtigen vorgelegten, von der Behörde jedoch fehlinterpretierten Mengengerüst und der Tatsache, dass die Eigenaufstellung im Jahr 2012 bereits weitgehend eingestellt worden sei.

- Plausibles und nachvollziehbares Mengengerüst: Die Schätzung sei nach Ansicht unter anderem deswegen notwendig, da die Grundlagen für die Abgabenerhebung von der Behörde nicht ermittelt oder berechnet werden könnten. Dem sei erneut entgegenzuhalten, dass der Behörde ein detailliertes Mengengerüst vorgelegt worden sei, welches eine Berechnung der Gerätedifferenzen ermögliche und darlege, dass es sich tatsächlich um keine Differenzen handle, welche eine Hinzuschätzung von zusätzlichen Einspielergebnissen rechtfertigen würden. Die Behörde beziehe sich in diesem Zusammenhang jedoch auf das vom Unternehmen am 05. November 2014 vorgelegte Mengengerüst und nicht auf das zutreffende, finale Mengengerüst, welches der Behörde im Zuge der Besprechung vom 03. Dezember 2014 überreicht und erläutert worden sei. Die letztgültige Version des Mengengerüsts sei hinsichtlich der Jahre 2011 und 2012 auch per Mail am 04. Dezember 2014 an die Behörde übermittelt und die Übermittlung am selben Tag von der Behörde bestätigt worden. Weshalb die Behörde noch immer am alten Mengengerüst festhalte bzw. ausführe, es sei im Zuge der Beschwerde ein neues Mengengerüst dargelegt worden, sei für die Abgabepflichtige nicht nachvollziehbar. Dies lasse sich nur damit erklären, dass sich die Behörde mit dem im Zuge der Prüfung vorgelegten Unterlagen nicht hinreichend auseinandergesetzt habe. Festzuhalten sei, dass das vorliegende Mengengerüst größtenteils auf der Grundlage von einzelnen Fakturen, somit Einzelbeleg-basierend, ermittelt worden sei und daher insoweit keinen Spielraum für schätzungsweise Annahmen eröffne.

- Berechnungsfehler und Fehlinterpretationen: In der mengenmäßigen Aufstellung würden von der Behörde nunmehr ua auch Lagerbestände iHv von 160 Geräten im Jahr 2014 sowie von jeweils 50 Geräten in den Jahren 2010 bis 2013 berücksichtigt. Wie die Behörde nach der Lagerbesichtigung im Dezember (167 Geräte) zu dem Ergebnis einer dauerhaften Lagerung von bloß 50 Geräten in den Jahren 2010 bis 2013 gelange, werde weder in der gesonderten Begründung noch in der Aufstellung über die Änderungen der Besteuerungsgrundlagen im Zuge der BVE begründet und sei folglich nicht nachvollziehbar. Dies umso weniger, als von der Abgabepflichtigen in diesen Jahren auf Grund sehr guter Verkaufsaussichten (die sich in der Folge leider nicht wie geplant entwickelt hätten) auf Halde produziert worden sei und folglich ein hoher Lagerbestand wirtschaftlich begründet und plausibel dargelegt werden habe können. Entgegen der Annahme der Behörde liege die Lagerkapazität bei rund 500 Stück Automaten und nicht wie von der Behörde behauptet bei 160 Spielautomaten. Unberücksichtigt sei geblieben, dass zum 31. Oktober 2014 ein Lagerstand im Ausmaß von 222 Geräten vom Unternehmen genau inventiert und die körperlichen Aufzeichnungen der BP mit Mail vom 07. November 2014 übermittelt worden sei. Der Ansatz eines (geschätzten) Lagerstandes von 160 Geräten zum 31. Oktober 2014 sei daher jedenfalls unzutreffend und berücksichtige außerdem nicht, dass in der Zeit zwischen 31. Oktober 2014 und der Lagerbesichtigung vom 03. Dezember 2014 Verkäufe getätigt worden seien. Bei Ermittlung des Lagerbestandes sei von der Behörde ebenso nicht berücksichtigt worden, dass bei der „Firma J Systems“ (Ort4) Geräte gelagert worden seien (117 Stück Spielautomaten im Jahr 2011 und 131 Stück Spielautomaten im Jahr 2012). In diesem Zusammenhang sei auch festzuhalten, dass die „Firma J Systems“ insbesondere im Jahr 2010 Automaten mit einem Wareneinkaufswert von 1,2 Mio. Euro und im Jahr 2011 Automaten mit einem Wareneinkaufswert von rund 800.000,00 Euro für den Verkauf in das Ausland gefertigt habe. Teilweise seien die Automaten direkt aus der Fabrik an den Kunden geliefert worden, um aus Sicht der Abgabepflichtigen Kosten und Zeit für Transport und Lagerung zu sparen. Die Lagerung von Automaten bei Firma J Systems von teilweise über 200 Stück sei von der Firma mit Bildmaterial bestätigt worden (vgl Anlage 2 der Beschwerde vom 06. Juli 2015). Hinzuweisen sei in diesem Zusammenhang nunmehr auch darauf, dass im Zeitraum 2010 bis 2012 permanent 40 bis 60 Stück Geräte bei der Firma H.H. gestanden seien, was bei der Lagerkapazität ebenfalls mitzuberücksichtigen sei.

Festgestellt habe auch werden müssen, dass der zunächst gewährte Unsicherheitsabschlag von 10 % auf die von der Behörde ermittelte Gerätedifferenz unbegründeter Weise nicht mehr gewährt werde. Zur „Sondersituation Ungarn“ werde daran festgehalten, dass es sich dabei um Geräte handle, die dem ungarischen Unternehmen zuzurechnen seien (siehe dazu auch Punkt 5). Die Einspielergebnisse des Jahres 2014 seien erneut für das gesamte Jahr (12 Monate) und nicht - entsprechend des USt-Nachschauzeitraums Jänner 2013 bis Oktober 2014 - für 10 Monate (bis Oktober 2014) berechnet worden. Darüber hinaus werde von der Behörde die sich aus den geschätzten Einspielergebnissen ergebende Umsatzsteuer wiederum „von Hundert“

und nicht „in Hundert“ berechnet und würden damit im Ergebnis Brutto-Einnahmen pro Monat und Gerät iHv 1.200,00 Euro unterstellt.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass das von der Behörde ermittelte Schätzungsergebnis (nach wie vor) außerhalb jeder Lebenswahrscheinlichkeit stehe und die Behörde die tatsächliche Sachlage wie auch das vorgelegte Mengengerüst (zB hinsichtlich Fassungsvermögen des Lagers, in Fremdlager gelagerte Geräte, beschlagnahmte Geräte) nicht zutreffend interpretiere. Die von der Behörde festgestellte Gerätedifferenz existiere in Wahrheit nicht, diese ergebe sich nur fiktiv auf Basis unrichtiger und nicht nachvollziehbarer Sachverhalts- und Schätzungsannahmen. Dies insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass das gesamte Prüfungsverfahren keine konkreten Anhaltspunkte für un versteuerte Einnahmen ergeben habe.

3 § 184 BAO - Verdeckte Ausschüttung – Kapitalertragsteuer:

Mit Ausnahme von Änderungen aufgrund in der Beschwerde vom 06. Juli 2015 aufgezeigter Rechenfehler, halte die Behörde an den von ihr vorgenommenen und nach wie vor unzutreffenden Schätzungen (sowohl Hinzuschätzung Rohaufschlag als auch Schätzung Einspielergebnisse) fest und leite fälschlicher Weise als Konsequenz daraus das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen ab. Die Behörde führe in der gesonderten Begründung zu den BVE aus, dass nur dann keine verdeckte Ausschüttung vorliege, wenn seitens des Anteilsinhabers nachgewiesen werde, dass die nicht offengelegten Gewinne jemand anderem zugekommen oder in der Gesellschaft geblieben seien. Da man bei zutreffender Würdigung des Sachverhaltes zum Ergebnis gelange, dass die schätzungsweise ermittelten Gewinne tatsächlich nicht vorliegen würden, könne ein solcher Nachweis bereits aus diesem Grund nicht erbracht werden. Mangels tatsächlich geflossener, sondern nur fiktiv von der Behörde festgestellter, Gewinne erweise sich die haftungsweise Inanspruchnahme der Gesellschaft als rechtswidrig, weshalb die entsprechenden Haftungsbescheide aufzuheben seien. Gleiches gelte auch für die KEST-Vorschreibung iZm mit Punkt 4 (Lizenzgebühren - Lizenzrückstellungen - N.-Games s.r.o.).

4 Kooperationsvertrag Ungarn:

Zwar sei von der Behörde ein und derselbe Sachverhalt nun nicht mehr doppelt und sich widersprechend berücksichtigt (einerseits gewinnmindernder WES, andererseits Aktivierung) worden, doch sei nach wie vor unverständlich weshalb trotz eines unterschriebenen Kooperationsvertrages und Lieferscheines die Überlassung der 50 Geräte zu Präsentationszwecken für die zukünftige Markteinführung in Ungarn nicht glaubhaft seien sollte. Die wiederum von der Behörde bemängelte Dokumentation darüber, wo die Automaten konkret aufgestellt gewesen seien, bestätige geradezu, dass die Abgabepflichtige die Automaten (bzw. genau genommen nur entsprechende Komponenten) der ungarischen Firma Firma Kft. überlassen habe und das Eigentum an diese übergegangen sei. Auch widerspreche

eine unentgeltliche Zurverfügungstellung zu Testzwecken mit der Aussicht, dadurch einen Markteinstieg bzw. eine längerfristige Kundenbindung zu erreichen, nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens und sei durchaus branchenüblich. Darüber hinaus sei anzumerken, dass die unentgeltliche Zurverfügungstellung in der Folge zu Umsätzen geführt habe: Infolge des Kooperationsvertrages vom 06. November 2010 wurde mit der ungarischen Firma Firma Kft. ein Folgegeschäft abgeschlossen.

Der ergänzenden Stellungnahme waren als Anhänge beigelegt:

Anlage 1 Bestätigung der Firma Firma Kosovo“, Kosovo, ohne Datumsangabe / Bestätigung der Firma H D.O.O., Bosnien, mit Datumsangabe „Juni 2015“ / Seite 2 der Niederschrift gem. § 149 Abs. 1 BAO vom 09. April 2015

Anlage 2: Schreiben der NameKanzlei2 Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhand GmbH vom 17. April 2015 an die belangte Behörde

Anlage 3: Feststellung Berufungsvorentscheidung / Rohaufschlag

Anlage 4: E-Mail-Korrespondenz der NameKanzlei2 Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhand GmbH vom 04. Dezember 2014 und der belangten Behörde

Anlage 5: Bestätigung der Firma H.H., Ort6, vom 14. April 2016.

Am 05. Mai 2017 erließ die belangte Behörde den Körperschaftsteuerbescheid 2014 und setzte die Körperschaftsteuer iHv 1.438,00 Euro vorläufig fest. Mit selben Tag erließ die belangte Behörde auch den **Umsatzsteuerbescheid 2014** und setzte die Umsatzsteuer iHv. -71.628,70 Euro vorläufig fest. Zur Begründung wurde jeweils ausgeführt, dass der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig sei, erfolge die Veranlagung gem. §200 BAO vorläufig.

Im **Erörterungstermin** vom 09. April 2024 wurde von den Verfahrensparteien zu den einzelnen Beschwerdepunkten wie folgt ausgeführt:

[Anm. BFG: Die Protokollkorrekturen der Verfahrensparteien gingen am 11. bzw. 22. April 2024 beim BFG ein und werden in der in Folge wörtlich wiedergegebenen Niederschrift „kursiv“ bei den entsprechenden Stellen gekennzeichnet (eingeleitet jeweils durch „Protokollkorrektur ...“), wobei die zuvor im ET aufgenommenen und durch die Protokollkorrekturen betroffenen Passagen ~~durchgestrichen~~ wurden.]

„Ad Tz 1 - Steuerfreie Ausfuhrlieferungen:

Frage des Richters an die beschwerdeführende Partei:

Laut Angaben von Herrn C. ‚Zur Frage 2.‘ erfolgte die Ausfuhr mittels Zolllieferanten. Frage an die beschwerdeführende Partei: Liegt eine Durchschrift der Zolllieferanten bzw. andere Dokumentationen vor?

StV1 gibt an, dass es bis auf die vorgelegte Bestätigung und der Plausibilisierung in den eingebrachten Schriftsätzen keine weiteren Dokumente vorgelegt werden können.

Ad Tz 2 - Schätzung gern § 184 BAO - Gewinn und USt:

.) Rohaufschlagsschätzung auf Basis des Jahres 2012 (28%)

Frage des Richters an die belangte Behörde: Die Erlöse aus AV seien im Jahr 2011 iHv 7.250,00 und im Jahr 2012 iHv 178.350,00 nicht berücksichtigt worden – nehmen Sie dazu Stellung:

Vertreterin FAÖ1 gibt dazu an, dass die Kalkulation äußerst schwierig gewesen sei. Wenn man die Erlöse aus dem AV berücksichtigt müsste man auch die AfA und die Buchwertabgänge berücksichtigen.

Protokollkorrektur FAÖ, Vertreterin FAÖ1 11. April 2024:

~~Wenn nun eine neue Berechnung gemacht werden müsste, würden 50 Prozent AfA berücksichtigt.~~

Wenn nun eine neue RA-Kalkulation gemacht werden müsste, wären mindestens 50% der verbuchten AfA und auch die Verluste aus dem Abgang von Anlagevermögen (Konto 7830) beim Wareneinsatz zu berücksichtigen.

Frage des Richters an die belangte Behörde: Ein Vorzeichenfehler soll im Jahr 2012 beim Konto 4007 (damit Rohaufschlag von 18,27% statt 28,88%) vorliegen – nehmen Sie dazu Stellung:

Vertreterin FAÖ1 gibt dazu an, dass auf Grund des inneren Betriebsvergleiches der Vorzeichenfehler bestätigt werden kann.

Frage des Richters an die belangte Behörde: Es sollen die Bestandsveränderungen in sämtlichen Jahren in den Erlösen statt WES Berücksichtigung werden – nehmen Sie dazu Stellung:

Vertreterin FAÖ1 gibt diesem Argument grundsätzlich Recht, hält aber fest, dass diese Bestandsveränderungen nur

Protokollkorrektur FAÖ, Vertreterin FAÖ1 11. April 2024:

~~die Komponenten betreffen können, da es nur zu den Ersatzteilen eine Inventur gegeben hat.~~
die Inventur für die Komponenten/Ersatzteile betreffen können, da es nur zu den Komponenten und Ersatzteilen Inventuren gegeben hat.

.) Mengengerüst:

Frage des Richters an die beschwerdeführende Partei: Handelt es sich dabei um jenes Mengengerüst, welches jenem im E-Mail vom 04. Dezember 2015 entspricht?

StV1 geht davon aus, dass es sich hier um das adaptierte, ursprünglich von Herrn Z. vorgelegte, Mengengerüst handelt. Dieses wurde auf Basis der vorhandenen Einzelbelege und aufgrund der Anzahl der Gerätegehäuse erstellt.

.) Lagerbestand:

Frage des Richters an die belangte Behörde: Lt Bf. sei zum 31. Oktober 2014 ein Lagerstand im Ausmaß von 222 Geräten vom Unternehmen genau inventiert und die körperlichen Aufzeichnungen der BP mit Mail vom 07. November 2014 übermittelt worden. Liegen diese

Unterlagen vor?

Vertreterin FAÖ1 verliest das E-Mail vom Herrn Z. vom 05.12.20214. Die Unterlage wird als Beilage/.1 zur Niederschrift genommen.

Frage des Richters an die belangte Behörde: Bei Ermittlung des Lagerbestandes sei von der Behörde ebenso nicht berücksichtigt worden, dass

- bei der „Firma J Systems“ / Ort4 tw. 200 Geräte gelagert worden seien, und
- 2010 bis 2012 permanent 40 bis 60 Stück Geräte bei der Firma H.H. gestanden seien.

Nehmen Sie dazu Stellung:

Vertreterin FAÖ1: Es liegt eine Bestätigung der Firma J Systems vor. Nach Ansicht der Behörde handelt es sich um eine Gefälligkeitsbestätigung, es gibt keine Vereinbarung

Protokollkorrektur FAÖ, Vertreterin FAÖ1 11. April 2024:

über tatsächliche Überproduktionen und Lagerungen von fertigen Spielautomaten bei der Firma J Systems.

Für die Firma H.H. hat es auch keine Vereinbarung gegeben.

Frage des Richters an die belangte Behörde: In der BVE sei der Unsicherheitsabschlag von 10 % nicht mehr berücksichtigt worden – weshalb nicht?

Vertreterin FAÖ1: Diesbezüglich gehe das Finanzamt davon aus, dass sich im Laufe des Beschwerdeverfahrens herausgestellt hat, dass

Protokollkorrektur FAÖ, Vertreterin FAÖ1 11. April 2024:

~~dieser Anschlag nicht gerechtfertigt ist.~~

diese pauschalen Abschläge für Instandhaltung nicht gerechtfertigt sind. Außerdem gibt es die Konten 7202 Instandhaltung 20 und 7203 Instandhaltung EU mit entsprechenden Verbuchungen.

Frage des Richters an die beschwerdeführende Partei: Welche Geräte wurden gelagert, gibt es eine Inventurliste mit den Identifikationsnummern der Geräte?

StV1: Eine Inventurliste mit den Identifikationsnummern der Geräte gibt es nicht.

Frage des Richters an die beschwerdeführende Partei: Sind die genannten 222 Geräte in der Aufstellung ,ET Anhang 3‘ ersichtlich?

StV1: Die Aufstellung ist der Versuch einer Rekonstruktion. Dafür benötigt man die Leergehäuse und kommt in weiterer Folge auf den Stand von Geräten die vorhanden sein müssen. Die Beschwerdeführerin ist der festen Überzeugung, dass die Geräte im Unternehmen und in den Fremdlagern gelagert waren. Wenn Herr Z. die Aufstellung gemacht hat, werden die 222 Geräte darin auch enthalten sein.

.) Einspielergebnisse:

Frage des Richters an die belangte Behörde und an die beschwerdeführende Partei: Auf welche

überprüfbare Grundlage stützen sich die Verfahrensparteien, wenn von einer „Gewinnauszahlung von 80% pro Spielautomat“ (belangte Behörde) bzw. von einem „branchenübliche Auszahlungssatz zwischen 88 % und 92 %“ (beschwerdeführende Partei) ausgegangen wird?

StV1: Im Umfeld der Bf. gab es auch Außenprüfungsverfahren mit hohen Zuschätzungen. Im Zuge des Beschwerdeverfahrens wurden Sachverständigengutachten eingeholt. Diesen Gutachten folgte der UFS. In der Entscheidung RV/0652-G/08 wurde auf Seite 14 der Prozentsatz zw. 88%-92% anerkannt.

Vertreterin FAÖ1 bezieht sich auf die Ergebnisse im eigenen Unternehmen. Dort wurden Mieten zwischen 400,00 und 500,00 Euro netto pro Monat und Einspielergebnisse von 1.800,00 bis 5.000,00 Euro netto

Protokollkorrektur FAÖ, Vertreterin FAÖ1 11. April 2024:
pro Spielautomat und

~~im~~ Monat ausgewiesen. Zudem liegt aus der Vor-BP ein Sachverständigengutachten zum Jahr 2006 vor, mit Einspielergebnissen von 2.400,00 bis 3.700,00 Euro ~~pro Monat~~.

Protokollkorrektur FAÖ, Vertreterin FAÖ1 11. April 2024:
und Gewinnauszahlungen im Durchschnitt von 68 Prozent pro Monat und Spielautomat vor.
Daraus errechnet sich ein Durchschnitt von 68 Prozent.

.) Sondersituation Ungarn und Tz 7 - Kooperationsvertrag – Ungarn:

Der Richter verliest einen Auszug aus der Beschwerde Seite 10 wonach die Automaten ‚zu Präsentationszwecken für zukünftige Markteinführung nach Ungarn überbracht‘ worden seien und ‚das Eigentum an den zukünftigen Repräsentanten übergegangen‘ sei.

Frage des Richters an die beschwerdeführende Partei: Wurden die Geräte unentgeltlich zur Verfügung gestellt oder wurden sie verkauft?

StV1 gibt an, dass die Geräte unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurden und verweist diesbezüglich auf die BFG-Akt OZ 68, Seite 22 zu Tz 7 Punkt 1.

Frage des Richters an die belangte Behörde: Laut Beschwerde werde ‚von der Behörde die sich aus den geschätzten Einspielergebnissen ergebende Umsatzsteuer wiederum von Hundert und nicht in Hundert berechnet und würden damit im Ergebnis Brutto-Einnahmen pro Monat und Gerät iHv. 1.200,00 Euro unterstellt.‘ Nehmen Sie dazu Stellung:

Vertreterin FAÖ1: Unsere Annahme war immer 1.000,00 Euro netto.

StV1: In der Anlage 5 zur Ergänzung zu den Vorlageanträgen findet sich die Bestätigung der Firma H.H..

Vertreterin FAÖ1 zum Vor-BP-Verfahren:

Protokollkorrektur FAÖ, Vertreterin FAÖ1 11. April 2024:

~~Die Vorprüfung wurde zu Arbeitsbogensnummer 107034/04 und 107036/04 von der Großbetriebsprüfung Graz zur Bf.~~

Die Angaben zum Gutachten von Name Gutachter stammen aus den Arbeitsbögen 107034/04 und 107036/04 der Vorprüfungen.

StV1 ergänzt zur genannten UFS Entscheidung: Das zweite Gutachten, aufgrund dessen der UFS lediglich einen Sicherheitszuschlag verhängt hat wurde von der belangten Behörde im gegenständlichen Außenprüfungsverfahren ignoriert.

Vertreterin FAÖ2 weist darauf hin, dass die Schätzung ohnehin nur von 1.000,00 Euro netto und nicht von 2.400,00 bis 3.700,00 Euro ausgegangen ist.

In Folge werden die einzelnen Tz durchgegangen:

Tz 1: StV1 verweist auf die Ausführungen in den übermittelten Schriftsätzen. Die belangte Behörde verweist ebenfalls auf die eingebrachten Schriftsätze.

Tz 2: StV1 nimmt Bezug auf die Einspielergebnisse: Die Schätzungsberechtigung ist dem Grunde nach nicht gegeben. Die Behörde hat bis dato nicht bekannt gegeben welche Methode der Schätzung sie angewandt hat, sondern sie baut ihre Schätzung auf Prämissen auf. Diese haben nichts mit der Realität zu tun. Wo sollen die 383 Automaten gestanden sein? Es wird das große Ganze übersehen. Das Unternehmen hat sich im Jahr 2011 auf den Verkauf und die Vermietung der Apparate spezialisiert. Eine Bewirtschaftung wie die belangte Behörde angibt wäre nicht möglich gewesen und geht in Richtung Negativbeweis der Bf.

Zum Mengengerüst: das vorgelegte Mengengerüst ist nicht unplausibel und geht sich mit dem Abverkauf im Jahre 2016 aus.

Protokollkorrektur stV StV1 22. April 2024:

~~Im Jahr wurden noch 208 Stück verkauft und es bleiben 5 Leergehäuse übrig.~~

Das ursprüngliche Mengengerüst, das von Herrn Z. übermittelt wurde, wurde überarbeitet. Anhand der vorhandenen Einzelbelege wurde das Mengengerüst adaptiert und bis 2016 fortgeführt. So ergibt sich eine plausible Darstellung, bei der im Jahr 2016 lediglich 5 Leergehäuse übrigbleiben. Zu überarbeiteten Mengengerüst gemäß Anlage 1, Ladung ET Anhang 3 äußerte sich die belangte Behörde bisher nicht. Es wurde im Erörterungstermin angeboten, dass zwischenzeitig bis 2016 fortgeführte Mengengerüst sowie deren Berechnungsgrundlagen vorzulegen.

Die Buchführung ist – wie mehrmals zugegeben – nicht optimal gewesen, die Bf. hat auch über einen Sicherheitszuschlag gesprochen.

Zum Lager: Es liegen keine Gefälligkeitsbestätigungen vor. Herr Z. hat ausgesagt, dass bis zu 500 Geräte gelagert werden konnten. Mit den auswertigen Lagern ist eine Lagerkapazität von 750 Geräten möglich gewesen.

Auf die Frage des Richters wie sich die unterschiedlichen Summen betreffend die Lagerkapazität – ca. 170 Geräte laut Betriebsbesichtigung, ca. 500 Geräte laut Berechnung Herr Z. – erklären lassen, gibt Herr StV1 an: Es liegt eine Bestätigung vom 23. März 2015 vor, indem Herr Z. eine Berechnung der Lagerkapazität vorgenommen hat, laut der eine Kapazität von ca. 500 Geräten errechnet wurde. Es hat auch schon im Jahre 2011 eine Benachrichtigung von Herrn Z. an die damalige steuerliche Vertretung gegeben, in welcher Herr Z. auf das übervolle Lager hingewiesen hat.

Herr StV1 wird die Berechnung der Lagerkapazität dem Gericht nachreichen.

Vertreterin FAÖ1 zum Mengengerüst: Herr Z. hat eine Übersicht übermittelt und bekannt gegeben wie viele Geräte verkauft wurden. Für das Jahr 2010 hat Herr Z. zum Typ Marke 19" 302 verkaufte Geräte angegeben und den Verkaufspreis mit 7.500,00 Euro pro Stück angegeben.

Protokollkorrektur stV StV1 22. April 2024:

Für das Jahr 2010 hat Herr Z. zum Typ Marke 19" 302 verkaufte Geräte angegeben ~~und den Verkaufspreis mit 7.500,00 Euro pro Stück angegeben.~~

Seitens der belangten Behörde wurden 7.500,00 Euro aus einer Rechnung für einen Automaten dieses Typs als Verkaufspreis entnommen.

Protokollkorrektur FAÖ, Vertreterin FAÖ1 11. April 2024:

~~Wenn man hochrechnet, kommt ein Erlös von über 2,2 Millionen Euro heraus. Dem gegenüber ist laut Mengengerüst nur ein Erlös von ca. 830.000,00 Euro ausgewiesen. Die Stückzahl der verkauften Geräte kann nicht stimmen. Zu den Eigen-Aufstellungen 2010: Laut Neuberechnung werden 7 Stück ausgewiesen damit soll ein Einspielergebnis von 1 Million Euro erwirtschaftet worden sein.~~

Mit einem Verkaufspreis von 7.500,- Euro für diesen Gerätetyp pro Stück ergibt sich ein Gesamterlös von über 2,2 Millionen Euro. Demgegenüber ist laut Mengengerüst/Deckungsbeitragsrechnung nur ein Erlös von verkaufte Geräte von ca. 830.000,- Euro ausgewiesen. Die Stückzahl der verkauften Geräte oder auch die verbuchten Erlöse zu den verkauften Geräten kann daher nicht stimmen.

[Anm. BFG: Die Aufstellung btr. Marke 19" für das Jahr 2010 ist aktenkundig. Es handelt sich dabei um einen Anhang zum E-Mail von Herrn Z. vom 5. Juli 2011., BFG-Akt OZ 62, Arbeitsbogen Teil IV, S. 440.]

Protokollkorrektur FAÖ, Vertreterin FAÖ1 11. April 2024:

~~Frau Vertreterin FAÖ1 übergibt einen Ordner zur „Berechnung WES für Glücksspielgeräte“.~~

Vertreterin FAÖ1 übergibt einen Ordner mit den Kopien von Eingangsrechnungen – Einkauf Automatengehäuse zur „Berechnung WES Glücksspielgeräte“. Außerdem wurde von Vertreterin FAÖ1 angemerkt, dass diese Einkäufe sehr häufig bar bezahlt wurden.

StV1 hält fest, dass es sich bei dem von der Behörde soeben genannten „Mengengerüst“ nicht um die Anlage 1, Ladung ET Anhang 3, handelt, sondern um die Deckungsbeitragsrechnung (DB).

Die DB wird als Beilage/.2 zur Niederschrift genommen.

Vertreterin FAÖ1 verweist hinsichtlich der Buchhaltung und der Einspielergebnisse auf die bisherigen Eingaben und ergänzt zu den Einspielergebnissen, dass

Protokollkorrektur FAÖ, Vertreterin FAÖ1 11. April 2024:

~~die Geräte immer auf "0" gestellt wurden, womit eine Verprobung nicht möglich war.~~

die Zählerstände der Spielautomaten nach Entleerung der Geldbeträge immer auf „0“ gestellt wurden, womit die Einnahmen nicht belegt waren bzw. eine Verprobung unmöglich war.

Außerdem wurden, wie aus Erhebungen der FinPol bei Gaststätten ersichtlich, mehr Geräte der BH gemeldet als tatsächlich im Betrieb aufgestellt wurden.

Vertreterin FAÖ2 ergänzt: Es hat auch im Jahr 2011 noch Einspielergebnisse in Höhe von ca. 65.000,00 Euro gegeben.

StV1 gibt an zur Geräteelieferung nach Ungarn an, dass die Geräte in Ungarn "zur Verfügung gestellt wurden". Ob die Geräte Eigentum der ungarischen Firma wurden kann er nicht sagen.

RA X. ergänzt, dass diese Geräte wegen Zeitablauf und der technischen Weiterentwicklung wertlos sind. Die in den Gerätschaften vorhandenen notwendigen Platinen sind den geänderten technischen Erfordernissen anzupassen.

StV1: Es ist festzuhalten, dass das Mengengerüst und die DB-Rechnung vermischt werden, es sich aber dabei um zwei unterschiedliche Aufstellungen handelt. StV1 ergänzt noch, dass die von der belangten Behörde angesprochenen Erhebungen der Finanzpolizei aus dem Jahre 2015 der Bf. nicht vorliegen und dies sehr überraschend sei.

Vertreterin FAÖ2 entgegnet RA X., dass die Geräte im Prüfungszeitraum 2010-2012 technisch nicht veraltet waren.

Auf die Frage von Vertreterin FAÖ2 ob die Geräte in das Eigentum der ungarischen Firma übergegangen ist oder nicht gibt RA X. an, dass die Geräte zur unentgeltlichen Nutzung zur Verfügung gestellt wurden.

Tz 3: Die Verfahrensparteien verweisen auf die bisherigen Eingaben.

Tz 5: Die Verfahrensparteien verweisen auf die bisherigen Eingaben.

Tz 4 und 6: Die Verfahrensparteien verweisen auf die bisherigen Eingaben.

Tz 7: Die Verfahrensparteien verweisen auf die bisherigen Eingaben.

Tz 8: Die Verfahrensparteien verweisen auf die bisherigen Eingaben.

Auf die Frage des Richters gibt Vertreterin FAÖ1 an, dass 30.000,00 Euro jeweils an Herrn C. und an die X. Handels und Vertriebs GmbH bezahlt wurden.

Tz 9: Die Verfahrensparteien verweisen auf die bisherigen Eingaben.“

Der von Vertreterin FAÖ1 übergebene Ordner wird vom BFG in der Folge als „BFG-Ordner grün“ bezeichnet.

In der Protokollkorrektur der steuerlichen Vertretung vom 22. April 2024 wird zu den Aussagen der Vertreterinnen der belangten Behörde

„Vertreterin FAÖ1: ... Dem Gegenüber ist laut Mengengerüst nur ein Erlös von ca. 830.000,00 Euro ausgewiesen. Die Stückzahl der verkauften Geräte kann nicht stimmen. Zu den Eigenaufstellungen 2010: Laut Neuberechnung werden 7 Stück ausgewiesen damit soll ein Einspielergebnis von 1 Million Euro erwirtschaftet worden sein“ und „Vertreterin FAÖ2 ergänzt: Es hat auch im Jahr 2011 noch Einspielergebnisse in Höhe von ca. 65.000,00 Euro gegeben“ als Klar- und Richtigstellung ergänzt:

„Die Interpretation der Behördenvertreterinnen ist unrichtig, weil die Behördenvertreterinnen das Stichtagsprinzip nicht berücksichtigen.

In der Anlage darf ich Ihnen die monatlichen Einspielergebnisse zukommen lassen. Daraus ist ersichtlich, dass das Einspielergebnis im Jahr 2010 tatsächlich rd 1 Mio Euro betragen hat. Im Mengengerüst wird die Eigenaufstellung zum Stichtag 31.12.2010 wiedergegeben. Wie auch bei anderen Stichtagszahlenangaben zieht auch hier Frau Vertreterin FAÖ1 den unzutreffenden Schluss, dass die Anzahl der Geräte in Eigenaufstellung das ganze Jahr gleich gewesen sein soll. Wenn man per 31.12.2010 sieben Geräte aufgestellt hat, schließt dies nicht aus, dass davor eine höhere Anzahl an Geräten in Eigenaufstellung betrieben wurde. Die Herangehensweise sowie die Schlussfolgerung von Frau Vertreterin FAÖ1 ist daher unrichtig.

Dem gleichen Fehler unterliegt auch Vertreterin FAÖ2, wenn diese mit Ihrer Aussage suggeriert, dass 0 (in Worten null) Geräte Eigenaufstellung im Mengengerüst für das Jahr 2011 unrichtig sei, weil es im Jahr 2011 Einspielergebnisse in Höhe von ca 65.000,00 Euro gegeben hätte. Wie das monatliche Einspielergebnis des Jahres 2011 zeigt wurde dieses Ergebnis im Wesentlichen im ersten Halbjahr 2011 eingespielt. Dennoch ist es zutreffend, dass zum Stichtag 31.12.2011 keine (null) Geräte in Eigenaufstellung betrieben wurden. Auch hier schließt die Stichtagsangabe zum 31.12.2011 nicht aus, dass im Jahr 2011 sich Geräte in Eigenaufstellung befunden haben, aber eben nicht (mehr) zum Stichtag 31.12.2011.

Das Mengengerüst ist nicht unplausibel, es wird von den Behördenvertreterinnen falsch interpretiert und falsch verstanden, weil man sich offenbar mit der dahinter stehenden Logik nicht hinreichend auseinandergesetzt hat. Wie auch im Erörterungstermin angemerkt kommt es in den Ausführungen der belangten Behörde häufig zu einer Vermischung des Mengengerüsts mit der sog DB-Rechnung. Wie das Beispiel der Anzahl der Eigenaufstellung

eindrucksvoll unter Beweis stellt ist diese Vermengung fatal, weil der Erlös eine Veranlagungsperiode abbildet, der Anzahl der Geräte im Mengengerüst hingegen eine Stichtagsbetrachtung zu Grunde liegt.“

Die Anträge auf mündliche Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 Z 1 BAO und Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs 2 Z 1 BAO wurden mit Anbringen vom 18. Dezember 2025 zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 20. Dezember 2006 errichtet [BFG-Akt OZ 58, S. 70, Gesellschaftsvertrag] und im Firmenbuch mit 20. Februar 2007 zu Firmenbuchnummer qqg eingetragen [BFG-Akt OZ 110]. Gegenstand des Unternehmens ist laut § 2 Satz 1 des Gesellschaftsvertrags vom 20. Dezember 2006 *„der Handel samt Import und Export mit Waren jeglicher Art, insbesondere von Spielautomaten, online Internetterminals, Spiele-Software, welche online über das Internet gespielt werden, sowie der Betrieb von Gastronomiestätten jeglicher Art“* [BFG-Akt OZ 58, Seite 72, Gesellschaftsvertrag].

Laut (historischen) Firmenbuchauszug und Urkunden waren als Gesellschafter und Geschäftsführer eingetragen:

Gesellschafter:

X.X. vom 20. Dezember 2006, im Firmenbuch eingetragen am 20. Februar 2007, bis 26. November 2008, im Firmenbuch eingetragen am 05. Dezember 2008 [BFG-Akt OZ 109, Firmenbuchauszug historisch], und vom 23. September 2016, im Firmenbuch eingetragen am 20. Oktober 2016, bis laufend [BFG-Akt OZ 109, Firmenbuchauszug historisch];

C.C. vom 20. Dezember 2006, im Firmenbuch eingetragen am 20. Februar 2007, bis 02. Dezember 2008, im Firmenbuch eingetragen am 23. Jänner 2009 [BFG-Akt OZ 109, Firmenbuchauszug historisch];

Y.X. von 26. November 2008, im Firmenbuch eingetragen am 05. Dezember 2008 bis 23. September 2016, im Firmenbuch eingetragen am 20. Oktober 2016 [BFG-Akt OZ 109, Firmenbuchauszug historisch];

Y.C. von 02. Dezember 2008, im Firmenbuch eingetragen am 23. Jänner 2009, bis 22. September 2009, im Firmenbuch eingetragen am 30. Oktober 2009 [BFG-Akt OZ 109, Firmenbuchauszug historisch];

Z.Z. vom 22. September 2009, im Firmenbuch eingetragen am 30. Oktober 2009, bis 23. September 2016, im Firmenbuch eingetragen am 20. Oktober 2016 [BFG-Akt OZ 109, Firmenbuchauszug historisch].

Geschäftsführer:

GF1 vom 20. Dezember 2006, im Firmenbuch eingetragen am 20. Februar 2007, bis 21. Jänner 2008, im Firmenbuch eingetragen am 02. Februar 2008 [BFG-Akt OZ 109, Firmenbuchauszug historisch];

GF2 vom 21. Jänner 2008, im Firmenbuch eingetragen am 02. Februar 2008, bis 22. Oktober 2009, im Firmenbuch eingetragen am 30. Oktober 2009 [BFG-Akt OZ 109, Firmenbuchauszug historisch];

GF3 vom 22. Oktober 2009, im Firmenbuch eingetragen am 30. Oktober 2009, bis 26. Mai 2010, im Firmenbuch eingetragen am 16. Juni 2010 [BFG-Akt OZ 109, Firmenbuchauszug historisch];

Z.Z. vom 26. Mai 2010, im Firmenbuch eingetragen am 16. Juni 2010 bis xx. Oktober 2015 (Todesstag von Herrn Z.) [BFG-Akt OZ 109, Firmenbuchauszug historisch];

X.X. als Notgeschäftsführer gem. § 15a GmbHG vom 15. Dezember 2015, im Firmenbuch eingetragen am 15. Dezember 2015, bis 12. Jänner 2017, ab 12. Jänner 2017 Geschäftsführer, im Firmenbuch eingetragen am 18. Jänner 2017, bis laufend [BFG-Akt OZ 109, Firmenbuchauszug historisch].

Mit notariellem Abtretungsvertrag vom 26. November 2008, Notar-Geschäftszahl 2310, hat Herr X.X., als Gesellschafter der Bf. mit einer Stammeinlage von 17.500,00 Euro seiner Gattin Y.X. diesen Geschäftsanteil um 1,00 Euro abgetreten.

Am selben Tag richtete Frau Y.X. für sich und die Rechtsnachfolger, an X.X. das folgende notarielle Abtretungsanbot, Notar-Geschäftszahl 2311: *„Mit Annahme dieses Anbots tritt Frau Y.X. den Vertragsgegenstand an Herrn X.X. ab und übernimmt X.X. den Vertragsgegenstand in sein Alleineigentum. Der Abtretungspreis beträgt den Eur 1,00 (Euro eins)“* und weiter: *„Die abtretende Gesellschafterin haftet dafür, dass der Vertragsgegenstand ihr unbeschränktes Eigentum darstellt und nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet ist. Sie verpflichtet sich für die Dauer der Rechtswirksamkeit dieses Anbots keine Verfügungen über den Vertragsgegenstand ohne Zustimmung des Herrn X.X. zu tätigen“* [BFG-Akt OZ 119, Abtretungsvertrag und Abtretungsanbot X.].

Mit notariellem Abtretungsanbot vom 02. Dezember 2008 hat Frau Y.C., als Gesellschafterin der Bf. mit einer Stammeinlage von 17.500,00 Euro Herrn C.C. beziehungsweise an dessen Rechtsnachfolger oder an eine von diesem zu benennende natürliche oder juristische Person das unbefristete Angebot auf Abtretung dieses Geschäftsanteiles um 1,00 Euro gestellt [BFG-Akt OZ 58, S. 120ff, Abtretungsanbot].

Mit Annahmeerklärung vom 22. Oktober 2009 hat Z.Z. den 50%igen Anteil an der Bf. von Y.C., die ihn zuvor von C.C. erhalten hat, übernommen [BFG-Akt OZ 58, S. 117ff, Annahmeerklärung].

Herr C. machte in der notariellen Annahmeerklärung, Notar-Geschäftszahl 2591, vom 22.

Oktober 2009 Herrn Z.Z. als annehmende Person des Gesellschaftsanteils namhaft [BFG-Akt OZ 58, S. 118, Annahmeerklärung].

Am selben Tag richtete Herr Z.Z. für sich und die Rechtsnachfolger, an C.C. das folgende notarielle Abtretungsanbot, Notar-Geschäftszahl 2592: *„Mit Annahme dieses Anbots tritt Herr Z.Z. den Vertragsgegenstand an Herrn C. ab und übernimmt Herr C. den Vertragsgegenstand in sein Alleineigentum (Abtretungspreis Eur. 1,00)“* und weiter: *„Der abtretende Gesellschafter haftet dafür, dass der Vertragsgegenstand sein unbeschränktes Eigentum darstellt und nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet ist. Er verpflichtet sich für die Dauer der Rechtswirksamkeit dieses Anbots keine Verfügungen über den Vertragsgegenstand ohne Zustimmung des Herrn C.C. zu tätigen“* [BFG-Akt OZ 118, Abtretungsanbot, S. 2].

Die Bf. trat im Beschwerdezeitraum unter der URL www.xyz im Internet auf. Auf der Homepage wurden als Produkte „Marke1“, „Marke2“, „Marke3“, „Marke4“ und „Marke5“ angeboten [BFG-Akt OZ 60, S. 406, Produktübersicht, abgerufen am 29.01.2014]. Als Tätigkeitsbeschreibung weist das Firmen ABC „Produktion, Vertrieb und Verleih von Spielautomaten sowie Führung eines Online-Casinos“ aus [BFG-Akt OZ 58, S. 155, Auskunft Creditreform, abgerufen am 01.10.2013].

Die Bf. hat im Beschwerdejahr 2010 Glückspielautomaten selbst betrieben (ganzjährig), verkauft und vermietet, im Beschwerdejahr 2011 selbst betrieben (bis September), verkauft und vermietet, sowie im Beschwerdejahr 2012 verkauft und vermietet [BFG-Akt OZ 102, S. 12; OZ 103, S. 12; OZ 104, S. 11; Jahresabschlüsse 2010 bis 2012]

Verfahrensgegenständlich sind mehrere Feststellungen, welche die belangte Behörde im Zuge einer Außenprüfung bei der Bf. getroffen hat.

Zu den einzelnen Streitpunkten wird zum Sachverhalt festgestellt:

Steuerfreie Ausfuhrlieferungen 2011 (Tz 1 Außenprüfungsbericht):

Die Bf. schloss mit der Firma Kosovo, Ort7, Kosove am 22. September 2009 eine Rahmenvereinbarung über Verkauf von Spielautomaten und Servicevertrag ab [BFG-Akt OZ 62., S. 395f, Rahmenvereinbarung]. Zuzufolge der Präambel verfolgt diese Vereinbarung *„das Ziel im Gebiet Kosovo Spielautomaten in Umlauf zu bringen.“* Der Gegenstand der Vereinbarung ist wie folgt angegeben: *„Der Käufer beabsichtigt vom Verkäufer Spielautomaten incl. Software mit dazugehörigen Servicevertrag zu erwerben, wobei für die notwendige Infrastruktur und die Bewilligung der Aufstellung der Käufer selbst verantwortlich ist.“*

Unter „Leistung, Zahlungsbedingen“ wird u.a. festgehalten: *„Für die Lieferung der Leergehäuse gilt ein Stückpreis von EUR 950,00 als vereinbart. Dienstleistungen (Updates, Service, Programmierungen, Adaptierungen, Hardware Austausch, Software, Einspielungen, Aktualisierungen, Programm - Check im Testlauf) werden vor Ort an den jeweiligen Standorten*

durchgeführt. Eine Verrechnung erfolgt im Nachhinein nach Aufwand.“

Folgende an die Firma Kosovo im Beschwerdejahr 2011 ausgestellte Rechnungen liegen vor:

DocNr OL1 vom 14.07.2011 iHv. netto 19.000,00 Euro für 20 Stück Leergehäuse ohne Software 20“ – Stempel „Steuerfreie Ausfuhrlieferung gem. § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 UStG“ [BFG Akt OZ 60, S. 187],

DocNr OL2 vom 14.07.2011 iHv. netto 19.000,00 Euro für 20 Stück Leergehäuse ohne Software 19“ – Stempel „Steuerfreie Ausfuhrlieferung gem. § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 UStG“ [BFG Akt OZ 60, S. 186],

DocNr OL3 vom 15.07.2011 iHv. netto 24.700,00 Euro für 26 Stück Leergehäuse ohne Software 19“ – Stempel „Steuerfreie Ausfuhrlieferung gem. § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 UStG“ [BFG Akt OZ 60, S. 184],

DocNr OL4 vom 15.07.2011 iHv. netto 22.800,00 Euro für 24 Stück Leergehäuse ohne Software 19“ – Stempel „Steuerfreie Ausfuhrlieferung gem. § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 UStG“ [BFG Akt OZ 60, S. 183],

DocNr OL5 vom 26.10.2011 iHv. netto 22.800,00 Euro für 24 Stück Leergehäuse ohne Software [BFG Akt OZ 60, S. 190],

DocNr OL6 vom 26.10.2011 iHv. netto 24.700,00 Euro für 26 Stück Leergehäuse ohne Software [BFG Akt OZ 60, S. 189],

DocNr OL7 vom 21.11.2011 iHv. netto 47.500,00 Euro für 50 Stück Leergehäuse ohne Software [BFG Akt OZ 60, S. 188].

Zu den angeführten Rechnungen liegen folgende Gutschriften vor:

Gutschrift Nr. GS1 zu DocNr OL1, 20.02.2012 [BFG-Akt OZ 62, S. 275]

Gutschrift Nr. GS2 zu DocNr OL2, 20.02.2012 [BFG-Akt OZ 62, S. 273]

Gutschrift Nr. GS3 zu DocNr OL3, 20.02.2012 [BFG-Akt OZ 62, S. 271]

Gutschrift Nr. GS4 zu DocNr OL4, 20.02.2012 [BFG-Akt OZ 62, S. 269]

Gutschrift Nr. GS5 zu DocNr OL5, 20.02.2012 [BFG-Akt OZ 62, S. 281]

Gutschrift Nr. GS6 zu DocNr OL6, 20.02.2012 [BFG-Akt OZ 62, S. 279]

Gutschrift Nr. GS7 zu DocNr OL7, 20.02.2012 [BFG-Akt OZ 62, S. 277]

Weiters liegen

.) die Rechnung DocNr OL8 vom 07.01.2011 iHv. netto 9.000,00 Euro für Aufpreis Austausch JCM EBA [BFG Akt OZ 62, S. 342],

.) die Rechnung DocNr OL9 vom 28.02.2011 iHv. netto 18.000,00 Euro für 20 Stück Leergehäuse ohne Software – Stempel „Steuerfreie Ausfuhrlieferung gem. § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 UStG“ [BFG Akt OZ 62, S. 282],

.) die Rechnung DocNr OL17 vom 11.03.2011 iHv. netto 17.504,77 Euro für div. Einzelteile – Stempel „Steuerfreie Ausfuhrlieferung gem. § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 UStG“ [BFG Akt OZ 62, S. 301f],

- .) die Rechnung DocNr OL10 vom 05.04.2011, iHv netto 270,00 für Mikroschalter – Stempel „Steuerfreie Ausfuhrlieferung gem. § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 UStG“ [BFG Akt OZ 62, S. 324],
 - .) die Rechnung DocNr OL11 vom 07.06.2011, iHv netto 1.460,00 für JCM EBA – Stempel „Steuerfreie Ausfuhrlieferung gem. § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 UStG“ [BFG Akt OZ 62, S. 326],
 - .) die Rechnung DocNr OL12 vom 06.09.2011 iHv. netto 22.800,00 Euro für 24 Stück Leergehäuse ohne Software 19“ – Stempel „Steuerfreie Ausfuhrlieferung gem. § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 UStG“ [BFG Akt OZ 62, S. 290],
 - .) die Rechnung DocNr OL13 vom 26.09.2011 iHv. netto 24.700,00 Euro für 26 Stück Leergehäuse ohne Software ‘ – Stempel „Steuerfreie Ausfuhrlieferung gem. § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 UStG“ [BFG Akt OZ 62, S. 291],
 - .) die Rechnung DocNr OL14 vom 15.11.2011 iHv. netto 4.216,60 Euro für div. Einzelteile – Vermerk „Steuerfreie Ausfuhrlieferung“ [BFG Akt OZ 62, S. 336],
 - .) die Rechnung DocNr OL7 vom 21.11.2011 iHv. netto 47.500,00 Euro für 50 Stück Leergehäuse ohne Software ‘ – Hinweise „Steuerfreie Ausfuhrlieferung“ und „wurde 2012 storniert“ [BFG Akt OZ 62, S. 341],
 - .) die Rechnung DocNr OL15 vom 28.11.2011 iHv. netto 47.500,00 Euro für 50 Stück Leergehäuse ohne Software – Hinweis „Steuerfreie Ausfuhrlieferung“ [BFG Akt OZ 62, S. 308],
 - .) DocNr OL16 vom 02.08.2011 iHv. netto 39.000,00 Euro für 130 Stück Software Lizenz (Spielprogramm) – Stempel „Reverse Charge“, händischer Vermerk: „Falsche Berechnung. LT Rücksprache sind das Boards 27/11/14“ [BFG Akt OZ 60, S. 185],
 - .) die Ausfuhranzeige gem. Art 796e ZK-DVO vom 23.02.2011 btr. Leergehäuse ohne Software für Spielautomaten iHv. 45.000,00 Euro, Empfänger Firma Kosovo, Anmelder Schenker & Co AG [BFG Akt OZ 62, S. 284],
 - .) die Ausfuhranzeige gem. Art 796e ZK-DVO vom 02.12.2011 zu DocNr OL15 btr. Leergehäuse ohne Software für Spielautomaten iHv. 47.500,00 Euro, Empfänger Firma Kosovo, Anmelder Schenker & Co AG [BFG Akt OZ 62, S. 309],
 - .) das albanische Zolldokument zu den Rechnung DocNr OL12 und OL13 iHv. 49.5000,00 Euro [BFG Akt OZ 62, S. 292],
 - .) der Frachtbrief zur Rechnung DocNr OL17 [BFG-Akt OZ 62, S. 300],
 - .) der Frachtbrief zur Rechnung DocNr OL10 [BFG-Akt OZ 62, S. 325],
 - .) der Frachtbrief zur Rechnung DocNr OL11 [BFG-Akt OZ 62, S. 327],
 - .) der Frachtbrief zur Rechnung DocNr OL14 [BFG-Akt OZ 62, S. 338],
 - .) die Bestätigung über die Beförderung von Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet vom 02.08.2011 zu DocNr OL16
 - und
 - .) die Stornorechnung DocNr OL18 vom 24.10.2011 iHv. netto 47.500,00 Euro für 50 Stück Leergehäuse ohne Software [BFG Akt OZ 60, S. 335].
- vor.

An Dienstleistungsrechnungen vor Ort liegen vor

DocNr OL8 vom 07.01.2011, iHv netto 9.000,00 [BFG Akt OZ 62, S. 289],
 DocNr OL19 vom 18.04.2011, iHv netto 15.000,00 [BFG Akt OZ 62, S. 303],
 DocNr OL20 vom 18.04.2011, iHv netto 13.746,00 [BFG Akt OZ 62, S. 304],
 DocNr OL21 vom 18.04.2011, iHv netto 39.309,60 [BFG Akt OZ 62, S. 305],
 DocNr OL22 vom 29.06.2011, iHv netto 29.658,00 [BFG Akt OZ 62, S. 316],
 DocNr OL23 vom 29.06.2011, iHv netto 19.772,00 [BFG Akt OZ 62, S. 317],
 DocNr OL24 vom 29.06.2011, iHv netto 19.433,00 [BFG Akt OZ 62, S. 318],
 DocNr OL25 vom 14.07.2011, iHv netto 42.578,00 [BFG Akt OZ 62, S. 369],
 DocNr OL26 vom 14.07.2011, iHv netto 52.312,00 [BFG Akt OZ 62, S. 370],
 DocNr OL27 vom 14.07.2011, iHv netto 44.335,23 [BFG Akt OZ 62, S. 371],
 DocNr OL28 vom 08.09.2011, iHv netto 44.287,33 [BFG Akt OZ 62, S. 306],
 DocNr OL29 vom 08.09.2011, iHv netto 50.000,00 [BFG Akt OZ 62, S. 307],
 DocNr OL30 vom 10.12.2011, iHv netto 48.046,95 [BFG Akt OZ 62, S. 319],
 DocNr OL31 vom 10.12.2011, iHv netto 48.046,95 [BFG Akt OZ 62, S. 320],
 DocNr OL32 vom 10.12.2011, iHv netto 48.046,95 [BFG Akt OZ 62, S. 321],
 DocNr OL33 vom 18.12.2011, iHv netto 29.926,59 [BFG Akt OZ 62, S. 322],
 DocNr OL34 vom 18.12.2011, iHv netto 29.926,59 [BFG Akt OZ 62, S. 323],
 DocNr OL35 vom 20.12.2011, iHv netto 39.787,46 [BFG Akt OZ 62, S. 313],
 DocNr OL36 vom 20.12.2011, iHv netto 19.893,73 [BFG Akt OZ 62, S. 311],
 DocNr OL37 vom 20.12.2011, iHv netto 19.893,73 [BFG Akt OZ 62, S. 311],
 DocNr OL38 vom 20.12.2011, iHv netto 19.893,73 [BFG Akt OZ 62, S. 310].

Zu den Rechnungen OL9, OL1, OL2, OL3, OL4, OL12, OL13, OL5, OL6 und OL7 wurde mit Eingabe vom 22. Juni 2016 eine undatierte Bestätigung der Firma Kosovo, Kosovo, zum Erhalt der Ware vorgelegt. Darin wurde auch bestätigt, dass die Ware (Notenleser) laut Rechnung OL8 erhalten und ausgetauscht wurde [BFG-Akt OZ 68, S. 19].

Feststellungen USt und KÖSt 2010 bis 2012, Nachschau 1-12/2013 und 1-10/2014:

**Schätzung gem. § 184 BAO – Umsatz und Gewinn,
 verdeckte Ausschüttung – KESt,**

Tz 2, 3, 4 und 6 Außenprüfungsbericht (= Punkte 2 und 3 der Beschwerdevereinsentscheidung):

Die belangte Behörde nahm wegen ihrer Meinung nach erheblicher formeller Mängel, die die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel ziehen würden, eine Schätzung gem. § 184 BAO vor.

Die Schätzung wurde aufgrund der negativen Rohaufschläge der Jahre 2010 und 2011 ohne Berücksichtigung der Lizenzaufwendungen (siehe sogleich A.) und wegen den Differenzen der Spielautomaten im Anlagenverzeichnis (siehe weiter unten unter B.) vorgenommen.

A. Überhang Wareneinsatz und Inventur Lagerbestand:

Im Anlagenverzeichnis 2010 wurden 665 Spielautomaten laut Jahresabschluss [BFG-Akt OZ 102, JA 2010, S. 35] – wobei in der Befragung des GF Z. vom 24. Februar 2014 an aktivierten Spielautomaten eine Zahl von 636 Automaten genannt wurde [vgl. BFG-Akt OZ 62, S. 521, Befragung GF Z.] –,

im Anlagenverzeichnis 2011 wurden 742 Spielautomaten [BFG-Akt OZ 103, JA 2011, S. 39], und im Anlagenverzeichnis 2012 wurden 731 Spielautomaten [BFG-Akt OZ 104, JA 2012, S. 37] aktiviert.

Für das Jahr 2010 gab der GF Z. an, dass von 636 Spielautomaten die Hälfte der Automaten selbst betrieben („Selbstaufstellung“) oder vermietet wurde, die andere Hälfte der Weiterveräußerung diente [vgl. BFG-Akt OZ 62, S. 521, Befragung GF Z.; BFG-Akt OZ 60, S. 245, Prototypenlisten; OZ 62, S. 436, NameKanzlei2 GmbH Stellungnahme].

Im Jahr 2010 wurden insgesamt 583 Geräte (176 Marke1, 26 Marke3 und 381 Marke7 22“ und 19“) Geräte produziert [BFG-Akt OZ 62, S. 439, Email GF Z.; BFG-Ordner grün];

im Jahr 2011 485 [BFG-Ordner grün] und im Jahr 2012 31 Automaten [BFG-Ordner grün].

Im Jahr 2011 wurden Automaten verkauft und vermietet, der Eigenbetrieb nur bis September vorgenommen [BFG-Akt OZ 106, Einspielergebnisse; OZ 62, S. 614, erstes Mengengerüst; OZ 62, S. 106, zweites Mengengerüst].

Im Jahr 2012 wurden Automaten ausschließlich verkauft und vermietet, es gab keine Selbstaufstellung [BFG-Akt OZ 62, S. 614, erstes Mengengerüst; OZ 62, S. 106, zweites Mengengerüst].

Die Bf. führte Standlisten bzw. Standortlisten der Spielautomaten, allerdings ohne Identifikationsnummern der Geräte und nur für Geräte, die durch die Bf. selbst betrieben wurden [vgl. für das Jahr 2010: BFG-Akt OZ 62, S. 502-512 Standlisten; OZ 58, S. 312, Vorhaltsbeantwortung StB].

Eine Inventur zum Umlaufvermögen Spielautomaten wurde nicht geführt [BFG-Akt OZ 62, S. 521, Befragung GF Z.].

Für das Jahr 2014 hat die Bf. zum 31. Oktober 2014 einen Lagerstand im Ausmaß von 222 Geräten vom Unternehmen inventiert und die körperlichen Aufzeichnungen der belangten Behörde übermittelt [BFG-Akt OZ 91, NS ET, S. 3 inkl. Beilage /.1],

Zu den (selbst) aufgestellten Geräten gibt es keine Ausdrucke über die Input/Outputstände und wurden keine Zählwerkstände vorgelegt [BFG-Akt OZ 62, S. 522, Befragung GF Z.].

Auch Inventurlisten mit Identifikationsnummern der gelagerten Geräte wurden nicht geführt [BFG-Akt OZ 91, NS ET, S. 4].

Für Komponenten/Ersatzteile wurden eine Inventur per 31.12.2010 [BFG-Akt OZ 62, S. 460-462], per 31.12.2011 [BFG-Akt OZ 62, S. 467-474], und 31.12.2012 [BFG-Akt OZ 62, S.483-488] geführt. Für 2010 wurde ein Wert von 171.432,87 Euro, für 2011 ein Wert von 273.284,89 Euro

und für 2012 ein Wert von 180.241,55 Euro ausgewiesen.

Für die Automatenmarke „Marke5“ wurden Inventuren für halbfertige Geräte und für Maschinenteile geführt [BFG-Akt OZ 62, S. 495-499, Halbfertige Geräte].

An Erlösen wurden erklärt:

2010: 4.921.196,18 Euro, ohne nicht steuerbare Auslandserlöse: 4.496.277,66 Euro [BFG-Akt OZ 102, S. 19, Jahresabschluss 2010],

2011: 3.638.906,99 Euro, ohne nicht steuerbare Auslandserlöse: 2.749.728,89 Euro [BFG-Akt OZ 103, S. 19, Jahresabschluss 2011],

2012: 1.529.302,44 Euro, ohne nicht steuerbare Auslandserlöse: 1.035.453,99 Euro [BFG-Akt OZ 104, S. 20, Jahresabschluss 2012].

Als Bilanzgewinn/-verlust wurde erklärt:

2010: 390.237,28 Euro [BFG-Akt OZ 102, S. 22, Jahresabschluss 2010],

2011: 2.626,54 Euro [BFG-Akt OZ 103, S. 25, Jahresabschluss 2011],

2012: -535.276,00 Euro [BFG-Akt OZ 104, S. 24, Jahresabschluss 2012].

Von der Bf. wurde im Zuge des Außenprüfungsverfahrens eine Deckungsbeitragsrechnung am 03. Dezember 2014 vorgelegt, der zufolge an Erlösen für das Jahr 2010 ein Betrag iHv. 4.842.981,00 Euro, für das Jahr 2011 ein Betrag iHv. 3.621.807,00 Euro und für das Jahr 2012 ein Betrag iHv. 1.513.627,00 Euro ausgewiesen wurde [BFG-Akt OZ 62, S. 399-401, DB-Rechnung].

Im Zusammenhang mit der Deckungsbeitragsrechnung wurde laut Angabe des Geschäftsführers Z.Z. der Wareneinsatz bisher nicht richtig verbucht, da man sämtliche Eingangs- und Ausgangsrechnungen gesichtet und anhand der Eingangsrechnungen für Spielautomatengehäuse die Anzahl der produzierten Automaten anhand der Gehäuseeinkäufe neu ermittelt und den Wareneinsatz entsprechend korrigiert habe [s. BFG-Akt OZ 58, S. 421, Befragung GF Z. und BFG-Akt OZ 39, BVE-Begründung, S. 7 mit Verweis auf die Besprechung vom 03. Dezember 2014].

Die Berechnung des Wareneinsatzes wurde anhand eines Prototypenverfahrens vorgenommen, d.h. es wurde *„jede benötigte Komponente und die für die Zusammenstellung benötigte Zeit für einen Prototypen gemessen und festgehalten und in weiterer Folge stellvertretend zur Kostenermittlung zum Ansatz gebracht.“* [BFG-Akt OZ 62, S. 437, Mitteilung der NameKanzlei2].

In den Beschwerde Jahren wurde von der Bf. der Wareneinsatz pro Gerät – ohne Lizenz und Software – wie folgt angegeben [BFG-Akt OZ 60, S. 245-247, Prototypenlisten]:

2010:

Marke 19“ DTFT: 1.810,87 Euro,

Marke 21,5“ TFT: 2.011,99,

Marke 22“ Marke1: 2.038,27,

Gerät2: 1.640,83,
Internet-Terminal 17: 2.300,00,
Marke3: 2.526,00.

2011:

Marke 19" DTFT: 1.933,79 Euro,
Marke 21,5" TFT: ---
Marke 19" TFT:
Marke 22" Leop: 2.182,04,
Gerät2: ---
Internet-Terminal: ---
MARke8 m. Geh.: 890,90,
MARke8 o. Geh.: 605,90,
Marke3: ---

2012:

kein Wareneinsatz ausgewiesen.

Für folgende Geräte wurden Kostenermittlungen vorgelegt:

2010:

Marke 19" und 22": 1.810,87 Euro [BFG-Akt OZ 62, S. 447, Kostenermittlung],
Marke 22" Marke1: 2.038,27 [BFG-Akt OZ 62, S. 445, Kostenermittlung],
Marke3: 2.526,17 [BFG-Akt OZ 62, S. 446, Kostenermittlung]

2011:

Marke 19" DTFT / TFT: 1.933,79 Euro [BFG-Akt OZ 62, S. 457, Kostenermittlung]

2012:

Internet-Terminal: 1.217,90 Euro + 240,00 Euro Arbeitszeit [BFG-Akt OZ 62, S. 450f, Kostenermittlung]

Hinsichtlich des Wareneinsatz 2010 in der DB-Rechnung [BFG-Akt OZ 62, S. 399-401, DB-Rechnung] ist im Zuge des Beschwerdeverfahrens die Differenz iHv 205.208,00 Euro zw. 2.369.142,00 Euro laut DB-Rechnung und 2.574.350,00 Euro laut Außenprüfung wie folgt erklärt worden: Der Wert betrifft die Dotierung Rückstellung Lizenzen iHv 259.000,00 Euro und die berücksichtigte Bestandsveränderung in Höhe von -53.794,00 Euro. Die Dotierung Lizenzen in Höhe von 259.000,00 Euro wurde im Rahmen der neu erstellten DB-Rechnung aus Transparenzgründen unter WES Lizenzen erfasst und ist im Jahr 2010 im ausgewiesenen Betrag von 401.000,00 Euro enthalten [BFG-Akt OZ 5, S. 9f Beschwerde].

B. Anlagenverzeichnis - aktivierte Spielautomaten: Differenzen

Wie soeben ausgeführt liegen Inventuren für halbfertige Geräte und für Maschinenteile nur zur Marke „Marke5“ dem Konto 1700 „Halbfertige Geräte“ vor, wobei diese mit einem fixen Wert in den Beschwerdejahren in Höhe von 111.250,00 Euro ausgewiesen wurden [BFG-Akt OZ 62, S. 495-499, Halbfertige Geräte].

Weiters liegen Inventuren für Komponenten [BFG-Akt OZ 60, S. 225-440, Komponenten], welche auf Konto 1600 „Handelswarenvorrat“ verbucht wurde [s. BFG-Akt OZ 25, NS S. 21, Stellungnahme FAÖ zu Schreiben Z. vom 26.03.2015], und für das Jahr 2014 eine Inventur des Lagerstandes vor [BFG-Akt OZ 91, NS ET, S. 3 inkl. Beilage /.1].

Keine Inventuren mit Identifikationsnummern liegen für zum Umlaufvermögen gehörende Spielautomaten vor [BFG-Akt OZ 62, S. 521, Befragung GF Z. 24.02.2014; BFG-Akt OZ 91, S. 4, NS zu ET].

Zu den jährlich hergestellten Spielautomaten wurde im Zuge der Außenprüfung die Stückzahlen im Nachhinein erstellt, und wurde zum Anlagevermögen von der steuerlichen Vertretung NameKanzlei2 GmbH – auf die Befragung des GF Z. vom 24. Februar 2014 bezugnehmend – in der Stellungnahme vom 05. März 2014 angegeben, dass Automaten, die ohne Bestellung produziert wurden, als Mietgeräte und Eigenaufstellungen in das Anlagenvermögen aufgenommen wurden. Bei Kaufbestellungen wurden entweder jene Kosten der betreffenden Geräte im Jahr der Bestellung und Lieferung unter Wareneinsatz erfasst oder – so Geräte aus dem AV verkauft wurden – beim AV entsprechend berücksichtigt [vgl. BFG-Akt OZ 62, S. 436, Stellungnahme]. In der Vorhaltsbeantwortung der steuerlichen Vertretung NameKanzlei1 wurde dazu klärend ausgeführt, dass – sollten Bestellungen bzw. deren Produktion über das Jahr erfolgt sein – diese Kosten entsprechend über „halbfertige Arbeiten“ und im Falle einer geplanten Eigennutzung unter „im Bau befindlich“ erfasst worden seien. Allgemein müsse festgehalten werden, dass das Zusammenbauen einer Maschine nicht länger als einen Tag dauere und man daher davon ausgehen könne, dass am Jahresende kaum halbfertige Maschinen auf Lager gewesen seien [BFG-Akt OZ 58, S. 311f, Vorhaltsbeantwortung].

Eine Zuordnung zwischen den angeführten Spielautomaten auf den Abrechnungszetteln und den aktivierten Spielautomaten im Anlagenverzeichnis konnte nicht vorgelegt werden.

Zu den vermieteten Automaten liegen Tabellen vor, die den Standort, den Abrechnungszeitraum und die Art des Gerätes beinhalten. Gerätenummern oder Identifizierungsnummern sind in den Tabellen nicht enthalten [s. BFG-Akt OZ 58, S. 197-205, OZ 62, S. 501-512].

Von der Bf. wurden zur Verprobung der im Anlagenverzeichnis aktivierten Glücksspielautomaten Mengengerüste zum 05. November 2014 [BFG-Akt OZ 62, S. 614, Mengengerüst 1] und zum 03. Dezember 2014 [BFG-Akt OZ 62, S. 104, Mengengerüst 2]

vorgelegt. Diese Mengengerüste wurden (erst) im Zuge des Außenprüfungsverfahrens erstellt [s. BFG-Akt OZ 68, Ergänzung Vorlageantrag, S. 11].

C. Vorlage Grundaufzeichnungen – Gerätebuchhaltung:

Für die Einspielergebnisse der selbst betriebenen Geräte konnte keine Gerätebuchhaltung auf Datenträgern vorgelegt werden.

Die Zählwerkstände der vereinnahmten und verausgabten Beträge wurden ohne nähere Angaben des jeweiligen Gerätes in ein Abrechnungsformular eingetragen und in weiterer Folge die Zählwerke auf null gestellt [s. BFG-Akt OZ 62, S. 614, Befragung GF Z.] .

Eine Dokumentation wurde derart geführt, dass eine Periodenabrechnungen anhand der Daten des jeweiligen Automaten händisch im Nachhinein erstellt wurde [s. BFG-Akt OZ 58, S. 312; OZ 62, S. 551-560].

Eine Lagerbuchhaltung wurde nicht geführt [BFG-Akt OZ 58, S. 420f, Befragung GF Z.].

Inventurliste mit den Identifikationsnummern der gelagerten Geräte gab es nicht [BFG-Akt OZ 91, NS zu ET].

D. Schätzung

Die belangte Behörde ermittelte die Schätzungsgrundlagen in dem sie ad A. einen Rohaufschlag ohne Lizenzaufwand für die Jahre 2010 bis 2012 kalkulierte, und daraus einen Rohaufschlag in Prozent berechnete. Der (höchsten) Prozentsatz aus dem Jahr 2012 (28,88%) wurde in Folge für die Gewinnhinzurechnung aller Jahre herangezogen und daraus die umsatz-, körperschafts-, und kapitalertragsteuerlichen Auswirkungen berechnet [BFG-Akt OZ 25, NS, S. 10f.]. Im Zuge der Beschwerdeentscheidung wurde nach Korrekturen bei der Ermittlung des Rohaufschlags (btr. Lizenzrückstellung und „Sondersituation Ungarn“) der %-Satz im Jahr 2010 auf 15,76 % und im Jahr 2011 auf 13,06% dem ermittelten Wareneinsatz den Umsätzen und Gewinnen hinzugerechnet.

Bezüglich der nach Ansicht der Behörde ad B. fehlenden Automaten des AVZ – das von der Bf. vorgelegte Mengengerüst vom 05. November 2014 sei für die Behörde unstimmtig und daher nicht für die Erlösverprobung heranzuziehen gewesen – stellte die Behörde fest, dass die fehlenden Automaten durch die Bf. selbst aufgestellt worden seien und schätzte die Einspielergebnisse für die Jahre 2010 bis 2014, indem pro Gerät ein monatlicher Erlös von 1.000,00 Euro gerechnet abzüglich einer als fremdüblich bewerteten Gewinnauszahlung von 80% pro Spielautomat.

In der Beschwerdeentscheidung wurde die Differenzsumme der fehlenden Automaten verringert (Änderung btr. Beschlagnahmezahlen und Lagerbeständen bei der Bf.).

Lizenzgebühren & Lizenzrückstellung Firma s.r.o. (Tz 5 Außenprüfungsbericht = Punkt 4 der Beschwerdeentscheidung)

Die Bf. als Lizenznehmerin hat mit der N.-Games s.r.o., Ort5 / Tschechien, als Lizenzgeberin mit 15. Oktober 2009 eine Lizenzvereinbarung abgeschlossen [BFG-Akt OZ 62, S. 562-566, Lizenzvereinbarung]. Zu dieser Lizenzvereinbarung wurde eine Ergänzung mit 14. Jänner 2010 abgeschlossen [BFG-Akt OZ 62, S. 567]. Als Geschäftsführer der N.-Games s.r.o waren Herr C. und Herr X. tätig [BFG-Akt OZ 59, S. 144, Aussage Herr C.].

Nach der Vereinbarung hat die N.-Games s.r.o. die für die Automaten gegenständliche Software für die Glückspielautomaten der Bf., insbesondere Geldspielprogramme, entwickelt und auf den Markt gebracht [s. BFG-Akt OZ 62, S.562, Lizenzvereinbarung - Präambel].

Die Patent- und Markenmeldungen der tschechischen Firma konnten trotz Aufforderung der belangten Behörde nicht nachgewiesen werden [s. BFG-Akt OZ 62, S. 522, Befragung GF Z.].

Herr C. gab zur Frage der belangten Behörde welche Verträge mit dem tschechischen Unternehmen existieren würden, damit sichergestellt werde, dass nur sie die entwickelte Software verwenden dürften, an: *„Die Software lässt sich nicht schützen. Es handelt sich meist um Kopien, die etwas abgeändert werden.“* [BFG-Akt OZ 59, S. 144, Aussage Herr C.].

Nachweise über Softwareentwicklung, Leistungsnachweis Entwicklungskosten, Vorlage von Patenten, Leistungsnachweis Verwaltungskosten, Leistungsnachweis Pauschallizenzen wurden trotz Aufforderung der belangten Behörde nicht vorgelegt.

Im Jahr 2010 erfolgten Barauszahlungen für Lizenzgebühren aus der Handkassa der Bf. in Ort1 an Herrn Q.Q.. Zwar wurde ein Reisepass von Herrn Q.Q. vorgelegt, welcher am 07. Juli 2010 [BFG-Akt OZ 59, S. 47, Reisepass Q] ausgestellt wurde, die Zahlungen erfolgten aber bereits ab 01. Februar 2010 [BFG-Akt OZ 59, S. 46, Kto Lizenzzahlungen 2010].

Bilanzen der N.-Games s.r.o für die Jahre 2010 bis 2012 wurden nur in tschechischer Sprache vorgelegt [BFG-Akt OZ 62, S. 577-601, Bilanzen].

In der Lizenzvereinbarung wurde weiters unter IV Pkt. 4.) vereinbart, dass, wenn bis zum 31. Dezember 2011 800 Stk Lizenzen erworben und verkauft worden seien, eine Endabrechnung von EUR. 550,00/Stk erfolgt. In Pkt. 5) wird angeführt, dass, wenn diese Lieferschwelle nicht erreicht werde, 750,00 Euro zum Ansatz kommen, in Pkt. 6.), dass dann, wenn die Abnahme bis zum 31. Dezember 2012 1.000 Stk erreicht werde, die Differenz der bisher verrechneten Lizenzen von 750,00 Euro auf 550,00 Euro gutzuschreiben werde [s. BFG-Akt OZ 62, S.563, Lizenzvereinbarung]. Die Bf. bildete aus diesem Grund in den Jahren 2009 und 2010 eine Rückstellung iHv. 424.000,00 Euro, welche zum 31. Dezember 2011 aufgelöst wurde [s. BFG-Akt OZ 102, S. 33, JA 2010 und BFG-Akt OZ 103, S. 33 und 37, JA 2011, BFG-Akt OZ 60, S. 319, Aufstellung Rückstellung].

Von der belangten Behörde wurde mangels Vorliegens betrieblicher Veranlassung die Lizenzaufwendungen und die Rückstellungsdotierung nicht anerkannt.

In der Beschwerdevorentscheidung wurde in der Begründung – auf den Beschwerdeeinwand Bezug nehmend – die bisherige rechtliche Beurteilung dem Grunde nach beibehalten [BFG-Akt OZ 39, BVE Begründung, S. 15], in Folge aber die Gewinnhinzurechnungen 2010 von 525.750,00

Euro laut AP-Bericht [OZ 26, AP-Bericht, S. 6] auf 361.000,00 Euro verringert und 2011 eine Gewinnkürzung iHv. 167.260,00 Euro vorgenommen [BFG-Akt OZ 39, BVE Begründung S. 15f].

Kooperationsvertrag Ungarn (Tz 7 Außenprüfungsbericht = Punkt 5 der Beschwerdeentscheidung)

Die Bf. schloss mit Kooperationsvereinbarung vom 06. November 2010 mit dem ungarischen Unternehmen „Firma Kft.“ für den Markteintritt in Ungarn einen Vertrag für die Lieferung von 50 Stück Komponenten (Leergehäuse, Monitore, Notenleser, Hitboxen, Kabelbäume, Tastensysteme, Flashkarten), wobei der Zusammenbau bzw. die Adaptierung durch den Distributor und auf seinen Kosten erfolgen sollte [BFG-Akt OZ 62, S. 608, Kooperationsvertrag]. Zur Zahlung wird im Vertrag ausgeführt, dass der Lieferant *„die Komponenten für die Markteinführung in Ungarn zur Verfügung“* stellt [BFG-Akt OZ 62, S. 608, Kooperationsvertrag]. Die belangte Behörde beurteilte den Sachverhalt derart, dass sich die Spielautomaten nach wie vor im Eigentum der Abgabepflichtigen befinden sollten, weshalb der WES aktiviert und lediglich eine Afa gewinnmindernd anerkannt wurde.

Konsulentenaufwand 2010 (Tz 8 Außenprüfungsbericht = Punkt 6 der Beschwerdeentscheidung)

Im Dezember 2009 wurde eine Konsumentenvereinbarung für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2010 zwischen der Bf. und der „X. Handels und Vertriebs GmbH“ abgeschlossen. Als Entgelt wurde unter Punkt 2. ein Betrag iHv. 30.000,00 Euro + MwSt ausgewiesen [BFG-Akt PZ 60, S. 248 Konsumentenvereinbarung]. Die Rechnung vom 31. Dezember 2010 iHv. 30.000,00 Euro + 20% MwSt iHv. 6.000,00 Euro [BFG-Akt OZ 60, S. 278, Rechnung] wurde auf dem Konto 7550 „Konsulentenaufwand“ für X. X. und C. C. im Jahr 2010 für die X. Handels und Vertriebs GmbH verbucht [s. BFG-Akt OZ 60, S. 270, Kto 7550].

Der Betrag wurde nicht bezahlt und ist bis einschließlich 2012 als sonstige Verbindlichkeit in der Buchhaltung ausgewiesen worden [BFG-Akt OZ 60, S. 422, Verrechnungskonto X. Handels- u. Vertriebs GmbH]. Ein nachvollziehbarer Nachweis, welche Leistungen konkret erbracht wurden, wurde nicht vorgelegt [s. BFG-Akt OZ 59, S. 15]

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gründen sich neben den Aussagen im Erörterungstermin, sowie den Firmenbuch- und Grundbuchsabfrage auf die unter Punkt „Sachverhalt“ jeweils in den Klammern angeführten Schriftstücke, Buchhaltungsunterlagen, Berechnungen und Dokumenten.

Die genannten Urkunden und Dokumente stellen Beweismittel gem. § 166ff BAO dar, und

nimmt das Bundesfinanzgericht auf Grundlage dieser Urkunden und Dokumenten die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen an:

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung/Stattdage)

A. Steuerfreie Ausfuhrlieferungen 2011 (Tz 1 Außenprüfungsbericht):

Streitgegenständlich sind die Fragen

a) ob für 190 Spielautomaten eine einheitliche Leistung – so die belangte Behörde – oder, wie von der Bf. vertreten, zwei getrennte Leistungen – Lieferung von Leergehäusen bzw.

Dienstleistungen vor Ort – vorliegen, und

b) ob bei 85 Stück gelieferte Spielautomaten, Notenleser und HP Server, sowie Boards steuerfreie Ausfuhrlieferungen an die Firma Kosovo im Kosovo vorliegen. Laut belangter Behörde seien die Voraussetzungen für steuerfreie Ausfuhrlieferungen gem. § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 UStG nicht gegeben. Die Bf. hingegen sieht die materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit vorliegend.

Zufolge der Beschwerdeentscheidung wurden die Rechenfehler korrigiert (kein Softwareanteil zu AR OL22) und die Lieferung von 5 CPU-Boards an die Firma G d.o.o. Bosnien-Herzegowina, steuerfrei belassen. Die Umsatzsteuernachforderung wurde von der belangten Behörde von bisher 147.148,00 Euro auf 138.898,00 Euro (Gutsschrift lt. BVE: 8.250,00 Euro) reduziert.

a) Zur Frage der Einheitlichkeit der Leistung:

Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung. Der Umfang der einzelnen Leistung ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu bestimmen. Ist eine Leistungseinheit anzunehmen, so ist umsatzsteuerlich nur eine (einzige) Leistung gegeben. Die steuerlichen Folgen richten sich einheitlich nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Gesamtleistung bzw. der Hauptleistung. Eine unselbständige Nebenleistung ist dann anzunehmen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng zusammenhängt und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt. Das ist zu bejahen, wenn die Leistung die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt (VwGH 27.06.2018, Ra 2016/15/0075).

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst. Eine Einheit liegt vor, wenn die Leistungen so eng verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Dabei

ist auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen (VwGH 19.10.2023, Ra 2020/13/0110, mwN.).

Im Urteil vom 25. Februar 1999, Card Protection Plan, C- 349/96, führt der EuGH aus, dass das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln ist, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist (EuGH C- 349/96, Rn. 29).

Ein einheitlicher Umsatz liegt vor, wenn zwei oder mehr dem Kunden vom Steuerpflichtigen erbrachte Elemente oder Handlungen so eng verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (EuGH 10.11.2016, Pavlina Baštova, C - 432/15, Rn. 70, mwN). Dies ist auch dann der Fall, wenn eine oder mehrere Einzelleistungen die Hauptleistung bilden und die andere Einzelleistung oder die anderen Einzelleistungen eine oder mehrere Nebenleistungen bilden, die steuerlich wie die Hauptleistung behandelt werden. Eine Leistung ist insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (EuGH 27.09.2012, Field Fisher Waterhouse, C- 392/11, Rn. 17, mwN.). Ein weiteres Kriterium zur Frage ob aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers kein eigenständiger Zweck der Leistung gegeben ist – und damit eine Nebenleistung vorliegt –, zielt auf die Berücksichtigung des jeweiligen Wertes jeder der Leistungen, aus denen sich der wirtschaftliche Vorgang zusammensetzt, wobei sich der eine im Verhältnis zum anderen als gering oder gar marginal herausstellt (vgl. VwGH 19.10.2023, Ra 2020/13/0110, mwN.).

Zusammenfassend sind daher folgende Fallgruppen zu unterscheiden:

.) Hauptleistung und (unselbständige) Nebenleistung: Die Nebenleistung erfüllt keinen eigenen Zweck sondern dient nur der optimalen Inanspruchnahme der Hauptleistung: Die Nebenleistung teilt das rechtliche Schicksal der Hauptleistung, es liegt eine einheitlich steuerliche Behandlung vor. Dabei darf die unselbständigen Nebenleistung im Verhältnis zur Hauptleistung nur einen geringen oder marginalen Wert haben.

.) Hauptleistung und Hauptleistung: Zwei oder mehrere gleichwertige Hauptleistungen sind so eng miteinander verbunden, so dass sie wirtschaftlich eine untrennbare Einheit bilden; durch das Ineinandergreifen entsteht eine neue andere Qualität als die bloße Summe der Einzelleistungen. Diese neue Qualität führt idR dazu, dass eine Leistung sui generis vorliegt, auf die die Begünstigung, die für einen Teilaspekt gelten würde, nicht anzuwenden ist (vgl. EuGH Rs C-432/15, Pavlina Baštova Rn 72 und 77).

Ausnahme von der sui generis Leistung: Wenn es die Neutralität der MwSt (im Wesentlichen gleiche Leistungen sind gleich zu versteuern) oder das Erreichen des Zweckes der jeweiligen Bestimmung erfordert, muss geprüft werden, ob eine Leistung derart dominant ist, sodass die gesamte Leistung nach den Regeln der dominanten Leistung zu versteuern ist (vgl. EuGH

12.01.2012, C-117/11, Purple Parking, Rn 38 und 40 und EuGH 21.02.2013, C-18/12, Mesto Zamberk, Rn 29f).

Im Beschwerdefall wurde eine Rahmenvereinbarung über den Verkauf von Spielautomaten und Software mit dazugehörigem Servicevertrag abgeschlossen. Dabei wurde ein fixer Stückpreis für Lieferung der Leergehäuse vereinbart, hingegen erfolgt die Abrechnung der Dienstleistungen (Updates, Service, Programmierungen, Adaptierungen, Hardware-Austausch, Software, Einspielungen, Aktualisierungen, Programm - Check im Testlauf) im Nachhinein nach Aufwand [s. BFG-Akt OZ 62., S. 395f, Rahmenvereinbarung].

Für das Bundesfinanzgericht ist aus dieser Vereinbarung in Ausübung der freien Beweiswürdigung ersichtlich, dass von den Vertragsparteien eine Aufteilung zwischen der Lieferung von Leergehäusen und der Dienstleistungen des Servicevertrags bewusst vorgenommen wurde.

Zu den Dienstleistungen zählen u.a. auch Software, Software-Update, Aktualisierungen, und Programm Check.

Der EuGH führt zur Frage der Überlassung von Software aus: Die Überlassung von Standard-Software mit anschließender Anpassung an die besonderen Bedürfnisse des Erwerbers bilden auch dann eine einheitliche (Dienst)Leistung, wenn dafür getrennte Preise gezahlt werden (EuGH 27.10.2005, C-41/04, „Levob Verzekeringen“).

Der EuGH betrachtet also die Überlassung von Standard-Software, die an die besonderen Bedürfnisse des Anwenders angepasst wird, als eine einheitliche Leistung, die als Dienstleistung anzusehen ist, wenn die Anpassungen weder unbedeutend noch nebensächlich, sondern von ausschlaggebender Bedeutung sind (vgl. *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁶, § 3a Rz 170).

Entscheidend ist somit, dass es sich um eine Standard-Software handelt.

Als Standard-Software gelten serienmäßig hergestellte Gegenstände in Standardform, (Software für Heimcomputer, Computerspiele und Standardpakete) die von jedem beliebigem Käufer erworben und verwendet werden können (vgl. *Ruppe/Achatz*, a.a.O., § 3 Rz 26).

Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass die Überlassung von Software, die spezifisch für bestimmte Bereiche hergestellt werden keine Standard-Software und somit eigenständige Dienstleistungen darstellen. Gerade dies trifft im Beschwerdefall zu. Bei der Software für die Spielautomaten handelt es sich nicht um Standard Software, sondern um spezielle, für diese Produktgruppe notwendige Software.

Diese Beurteilung erfährt auch durch die Aussage von Herrn C., dass sich die Software nicht schützen lasse [BFG-Akt OZ 59, S. 144, Aussage Herr C.], keine Änderung, wird damit nur die Problematik des Software-Schutzes und nicht die Besonderheit der Spiele-Software selbst angesprochen.

Das Bundesfinanzgericht sieht daher bei der gegenständlichen Software für die Spielautomaten

keine Standard-Software vorliegend.

Damit ist aber auch die Trennung der Leistungskomponenten laut Vereinbarung in Lieferung von Leergehäusen und Dienstleistungen für das Bundesfinanzgericht nachvollziehbar.

Bei der dargestellten Sachlage kann die Erbringung der Dienstleistung vor Ort auch nicht als erfolgte bloße „Zugabe“ angesehen werden.

Der Beurteilung der belangten Behörde, dass es sich bei den Lieferungen um einheitliche Leistungen handelt, kann somit nicht gefolgt werden.

b) Zur Frage des Vorliegens von steuerfreien Ausfuhrlieferungen:

Gem. § 7 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 liegt eine Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs. 1 Z 1) vor, wenn der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet (§ 3 Abs. 8) hat.

Eine steuerfreie Ausfuhrlieferung setzt die tatsächliche Ausfuhr eines Liefergegenstandes in das Drittlandsgebiet voraus. Die Versendung des Gegenstandes in das Drittland ist entweder durch Versendungsbelege oder durch die in § 7 Abs 5 ausdrücklich zugelassenen alternativen Belege nachzuweisen (*Ruppe/Achatz*, a.a.O., § 7 Rz 44 und 66).

Zur Nachweisführung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 02.09.2009, 2005/15/0031, zum Buchnachweis bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung unter Hinweis auf das EuGH Urteil 27.09.2007, C-146/05, *Collée*, ausgesprochen, dass nicht bloß auf formelle Belange abzustellen, sondern entscheidend sei, dass die materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen. In Folgeerkenntnissen wurde diese Rechtsmeinung auch für Ausfuhrlieferungen vertreten (vgl. *Ruppe/Achatz*, a.a.O., § 7 Rz 59 mit der dort angeführten höchstgerichtlichen Judikatur).

Werden die Nachweispflichten nicht (vollständig oder rechtzeitig) erfüllt, ist die Steuerfreiheit nur zu gewähren, wenn aufgrund der objektiven Beweislage zweifelsfrei feststeht, dass die materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit vorliegen. Dieser Beweis obliegt dem Steuerpflichtigen (*Ruppe/Achatz*, a.a.O., § 7 Rz 60).

Entscheidend ist somit, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen. Ob der Nachweis der Beförderung erbracht ist, ist eine Frage der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 27.11.2014, 2012/15/0192 zu innergemeinschaftlichen Lieferungen).

Wie aus dem Sachverhalt ersichtlich, liegen zahlreiche Rechnungen mit Stempel „Steuerfreie Ausfuhrlieferung gem. § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 UStG“, weiters Dienstleistungsrechnungen, Frachtbriefe und Ausfuhranzeigen an die Firma Kosovo für das Beschwerdejahr vor. Für die von der belangten Behörde beanstandeten Lieferungen zu den Rechnungen OL9, OL1, OL2, OL3,

OL4, OL12, OL13, OL5, OL6 und OL7 wurde nachträglich eine Bestätigung der Firma Kosovo zum Erhalt der Ware vorgelegt.

Zwar kann die nachträgliche Erstellung von Dokumenten die Beweiskraft des Nachweises in Frage stellen (vgl. VwGH 27.11.2014, 2012/15/0192), allerdings geht das Bundesfinanzgericht in Ausübung der freien Beweiswürdigung aufgrund der umfangreichen Dokumente der nicht strittigen Lieferung in den Kosovo davon aus, dass auch die beanstandeten Automatenlieferungen in den Kosovo gelangt sind, zumal die belangte Behörde – wie auch in der Beschwerde ausgeführt – die Ausfuhr der gegenständlichen Geräte in das Drittland für ihre weitere steuerliche Beurteilung herangezogen hat.

B. Feststellungen USt und KÖSt 2010 bis 2012, Nachschau 1-12/2013 und 1-10/2014:

Schätzung gem. § 184 BAO – Umsatz und Gewinn

verdeckte Ausschüttung – KEst

Tz 2, 3, 4 und 6 Außenprüfungsbericht (= Punkte 2 und 3 der Beschwerdeverentscheidung):

Laut belangter Behörde seien die mit dem Prototypenverfahren zusammenhängenden Grundaufzeichnungen für die Ermittlung der Automatenverkäufe nicht vorgelegt worden und überstiegen die jährlich gewinnmindernd verbuchten Wareneinsätze für die Herstellung von neuen Spielautomaten der Jahre 2010-2012 bei weitem die verbuchten Erlöse aus dem Verkauf von neuen Spielautomaten. Zudem seien bzgl. Automatenbestände zu den Bilanzstichtagen in den Bilanzen kein Umlaufvermögen ausgewiesen und keine Inventuren vorgelegt worden. Das von der Bf. am 05. November 2014 übergebene neu entwickelte Mengengerüst betreffend produzierte, verkaufte, verschrottete und beschlagnahmte Glücksspielautomaten von 01. Jänner 2009 bis 31. Oktober 2014 habe nicht die tatsächlichen Verhältnisse entsprochen.

I. Schätzung:

Streitgegenständlich sind der Grund und die Höhe der Schätzung.

Die Schätzung wurde von der belangten Behörde aufgrund

- der negativen Rohaufschläge der Jahre 2010 und 2011 (ohne Berücksichtigung der Lizenzaufwendungen), und wegen
- den Differenzen der Spielautomaten im Anlagenverzeichnis (Erhöhung der Einspielergebnisse)

vorgenommen.

a) Zur Schätzung dem Grunde nach:

Nach § 126 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen und die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichteten Personen jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.

§ 163 BAO normiert:

(1) Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

(2) Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, liegen insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde (und nachfolgend das Verwaltungsgericht) die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist u.a. dann zu schätzen, 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 formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (VwGH 20.10.2021, Ra 2020/15/0048).

§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO lautet auszugsweise:

(...) Soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden. (...)

Das der Grundlagensicherung dienende Festhalten der einzelnen Barbewegungen kann in jeder geeignet erscheinenden Weise erfolgen, zB durch Paragondurchschriften, Registriertassenkontrollstreifen, Speicherung auf Datenträgern oder durch Losungsblätter; auch ein Festhalten durch tägliche unmittelbare Eintragung in die Bücher oder Aufzeichnungen kommt in Betracht (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 131, Anm. 30).

Werden zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen oder bei der Erfassung der Geschäftsvorfälle Datenträger verwendet, sollen Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht in einer Weise verändert werden können, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr ersichtlich ist. Eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle soll insbesondere bei der Losungsermittlung mit elektronischem

Aufzeichnungssystem durch entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen möglich sein (§ 131 Abs. 1 Z 6b BAO).

Nach § 131 Abs. 3 Satz 1 BAO können zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen Datenträger verwendet werden, wenn die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist; die vollständige und richtige Erfassung und Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle soll durch entsprechende Einrichtungen gesichert werden.

Zufolge § 132 Abs. 2 BAO können für Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen die Aufbewahrung auf Datenträgern geschehen, wenn die vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist.

§ 132 Abs. 3 BAO Satz 2 BAO lautet: *Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen.*

Zum Punkt Inventur:

Wie unter Punkt Sachverhalt ersichtlich, wurde im Beschwerdezeitraum keine Lagerbuchhaltung geführt (Fehlen einer Inventurliste mit den Identifikationsnummern der gelagerten Geräte), es gab keine Inventur für die Geräte des Umlaufvermögen und konnte keine Zuordnung zwischen den Spielautomaten laut Abrechnungszetteln und den aktivierten Spielautomaten im Anlagenverzeichnis vorgelegt werden. Lediglich für das Beschwerdejahr 2014 wurde eine Inventur des Lagerbestandes vorgelegt.

Die Verpflichtung zur Erstellung einer jährlichen, den Geboten der Richtigkeit, Vollständigkeit und Nachprüfbarkeit entsprechenden Inventur ist Teil der Buchführungspflicht, und die hiebei zu erfüllenden Gebote sind Teilelemente der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung. Die Bestandsaufnahme hat sämtliche dem Betrieb zuzuordnenden Wirtschaftsgüter artmäßig, mengenmäßig und wertmäßig zu erfassen. Fehlt die Inventur oder ist sie mangelhaft, so ist die Annahme berechtigt, dass nicht alle Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß erfasst wurden (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0361, mwN.).

Die Inventur der Bf. war im Beschwerdezeitraum 2010 bis 2013 somit jedenfalls mangelhaft.

Zum Punkt Gerätebuchhaltung:

Die Bf. war im Beschwerdezeitraum verpflichtet die Daten elektronisch auszulesen und auch für eine Sicherung zu sorgen, weil elektronisch gespeicherte Daten auch Grundaufzeichnungen im Sinne der BAO darstellen.

Wie im Sachverhalt ausgeführt, konnte für die Einspielergebnisse der selbst betriebenen Geräte keine Gerätebuchhaltung auf Datenträgern vorgelegt werden und erfolgte eine Dokumentation im Nachhinein durch eine händische Periodenabrechnungen. Dies ergibt sich auch aus den schriftlichen Äußerungen von Seiten des Herrn C. vom 26. März 2015 – *„Die Zählerstände (wie schon mehrmals angeführt) wurden anhand der Periodenabrechnungen aufgezeichnet“* [BFG-Akt OZ 25, S. 18, Stellungnahme C.] – und dem Aussagen des GF Z. laut Befragung 24. Februar 2014 und 05. März 2015: *„Diesbezüglich gibt es keine zusätzlichen Aufzeichnungen. Die Buchhaltung kann im Nachhinein nicht mehr zur Verfügung gestellt werden. Ein Ausdruck der Input/Outputstände war nicht möglich“* [BFG-Akt OZ 62, S. 521 und 525].

Außerdem wurde nach Ablesung der Daten die Gerätebuchhaltung wieder auf Null gestellt.

Die Bf. wäre in den Streitjahren verpflichtet gewesen, die Bareingänge (= Spieleinnahmen) und Barausgänge (= Auszahlungen an Spieler) täglich in geeigneter Weise elektronisch festzuhalten. Dies war nicht der Fall.

Zudem kann Infolge der Nullstellung der Zählwerkstände weder die vollständige Erfassung der Spielumsätze noch deren Plausibilität überprüft werden.

Das Argument der Bf., dass eine Gerätebuchhaltung auf Datenträger gerätetechnisch nicht möglich gewesen sei [BFG-Akt OZ 62, S. 437, Stellungnahme NameKanzlei2 GmbH], ist im Beschwerdefall vor der gesetzlichen Regelung ohne Belang und wird vom Bundesfinanzgericht in Ausübung der freien Beweiswürdigung als Schutzbehauptung qualifiziert.

Die belangte Behörde hat nachvollziehbar dargelegt, dass zu den Tz 2, 3, 4 und 6 des Außenprüfungsberichts Aufzeichnungsmängel – Fehlen von Inventuren zum Umlaufvermögen und vollständiger Standlisten der selbst betriebenen bzw. vermieteten Geräten, Fehlen der Identifikationsnummern und Inventurlisten der gelagerten Spielautomaten, keine Möglichkeit der konkreten Identifizierung der Automaten im Anlageverzeichnis, keine Zurverfügungstellung der Gerätebuchhaltung auf Datenträgern, keine nachprüfbare Aufzeichnung und „Null-Stellung“ der Zählwerkstände (Grunddaten) in der Buchhaltung für die selbst betriebenen Automaten – vorliegen und damit die Bücher oder Aufzeichnungen solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (vgl. nochmals VwGH 20.10.2021, Ra 2020/15/0048).

Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften der §§ 131 und 131b BAO entsprechen, haben nach § 163 Abs. 1 BAO die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen (VwGH 02.09.2022, Ra 2022/13/0057).

Wenn den in den § 131 ff BAO normierten Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nicht entsprochen wird, haben die Bücher und Aufzeichnungen nicht die in § 163 BAO angeführte Vermutung ihrer Ordnungsmäßigkeit für sich. Im Beschwerdefall entsprechen die Bücher und Aufzeichnungen aufgrund der festgestellten Mängel nicht den Vorschriften des § 131 ff BAO, sodass die in § 163 Abs 1 BAO normierte Vermutung der ordnungsgemäßen Führung derselben nicht zur Anwendung gelangt.

Infolge der festgestellten Mängel konnte die Buchführung der Bf. nicht als verlässliche Grundlage für die Besteuerung dienen, weswegen im Hinblick auf die Bestimmungen des § 184 BAO eine Schätzung geboten war (vgl. VwGH 24.11.1993, 92/15/0091).

Es liegt somit die Schätzungsbefugnis gem. § 184 BAO dem Grunde nach vor.

b) Zur Höhe der Schätzung:

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dies gilt gemäß § 269 Abs. 1 BAO auch für das Verwaltungsgericht (vgl. VwGH 27.10.2025, Ra 2025/13/0014),

Im Besteuerungsverfahren besteht die Schätzung darin, Besteuerungsgrundlagen, bei denen trotz Bemühens um Aufklärung eine sichere Feststellung ihrer Höhe nicht möglich ist, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln und festzulegen. "Schätzen" bedeutet also, die Besteuerungsgrundlagen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen und Wahrscheinlichkeitsschlüsse sowie durch begründetes Einbeziehen und Ausschließen von Möglichkeiten, die sachverhaltsbezogen den tatsächlichen Gegebenheiten und Ergebnissen näher oder ferner liegen, zu ermitteln (VwGH 21.05.1980, 0779/79).

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen (VwGH 02.10.2014, 2012/15/0123).

Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (vgl. zB VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097, mwN).

Hiebei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (zB VwGH 23.04.2014, 2010/13/0016, mwN).

Berechtigten formelle Mängel zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, steht der Abgabenbehörde die Wahl der Schätzungsmethode grundsätzlich frei. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlags eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, den Einnahmenverkürzungen oder den Umsätzen orientieren (VwGH 20.10.2021, Ra 2020/15/0048, mwN).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages geht davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen; dabei sind die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. Auch mit Hilfe der Methode des Sicherheitszuschlages soll kein anderes Ergebnis erreicht werden als jenes, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahekommt. Der Sicherheitszuschlag hat ebenso wie andere Schätzungsbestandteile nicht Strafcharakter (vgl. VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123, mwN).

Die belangte Behörde nahm eine Gewinnhinzurechnung in allen Jahren – und daraus resultierend die umsatz-, körperschafts-, und kapitalertragsteuerlichen Auswirkungen – aufgrund einer Rohaufschlagschätzung und damit eine kalkulatorische Schätzung (VwGH 24.06.2004, 2001/15/0174) vor.

Hinsichtlich der Automatenhinzurechnung wurde eine Schätzung auf Grundlage von geschätzten Einspielergebnissen für die Jahre 2010 bis 2014 (pro Gerät 1.000,00 netto Erlös, abzgl. 80% Gewinnausschüttung) vorgenommen.

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht wurde offenkundig [s. BFG-Akt OZ, NS ET], dass bei den Schätzungen bei den jeweils angesetzten Parametern Fehler enthalten sind, bzw. dass nachvollziehbare Argumente der Bf. nicht oder nur ungenügend berücksichtigt wurden, d.s.:

Vorzeichenfehler im Jahr 2012 beim Konto 4007 (damit geänderter Rohaufschlag), Nichtberücksichtigung von Erlöse aus AV im Jahr 2011 iHv 7.250,00 Euro und im Jahr 2012 iHv 178.350,00 Euro,

Ansatz der belangten Behörde die Rohaufschlagsschätzung für alle Jahre auf Basis des Jahres 2012 zu berechnen (trotz geändertem Leistungsspektrums zugunsten der Dienstleistungen im Jahr 2012),

Nichtberücksichtigung Bestandsveränderungen in den Jahren 2010-2012 bei den

Komponenten/Ersatzteilen (da dort Inventuren vorhanden),
Nichtberücksichtigung des zweiten Mengengerüsts vom 03. Dezember 2014.

Im Beschwerdefall geht das Bundesfinanzgericht daher von der von der belangten Behörde vorgenommenen Schätzungen ab und nimmt stattdessen einen Sicherheitszuschlag auf Umsatz und Gewinn iHv. 5% auf den von GF Z. erklärten Gesamtumsätzen laut Deckungsbeitragsrechnung [s. BFG OZ 62, S. 400, DB-Rechnung] aus folgendem Grund vor:
Wie bereits ausgeführt, ist die Schätzungsberechtigung dem Grunde nach gegeben und ist der Sicherheitszuschlag nach Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient (nochmals VwGH 20.10.2021, Ra 2020/15/0048, mwN).

Es liegt im Wesen eines Sicherheitszuschlages, dass er nicht "berechnet" wird, sondern pauschal dem Umstand Rechnung trägt, dass das Abgabenermittlungsverfahren zur Annahme berechtigt, der Abgabepflichtige habe nicht sämtliche Einnahmen oder ungerechtfertigte Ausgaben erklärt. So gesehen soll mit Hilfe des Sicherheitszuschlages ein Schätzungsergebnis erreicht werden, das den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahekommt (vgl. VwGH 25.10.1989, 85/13/0055).

Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, den Einnahmenverkürzungen oder den Umsätzen orientieren, wobei sich ihre Höhe nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, also nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen, zu richten hat (VwGH 20.10.2021, Ra 2020/15/0048).

In dem letztgenannten Erkenntnis wurde ein Sicherheitszuschlag iHv je 4% auf Umsätzen als auch bei der Gewinnermittlung als sachlich gerechtfertigt angesehen (nochmals VwGH 20.10.2021, Ra 2020/15/0048). Aber auch die Verhängung eines 10%-igen Sicherheitszuschlages auf die erklärten Umsätze sieht der Verwaltungsgerichtshof als im Einklang mit seiner Rechtsprechung stehend (vgl. VwGH 20.05.2022, Ra 2022/15/0034).

Die Verhängung eines Sicherheitszuschlages auf Umsatz und Gewinn iHv 5% des vom GF Z. erklärten Umsatzes in der Deckungsbeitragsrechnung liegt somit in den vom Verwaltungsgerichtshof als sachlich gerechtfertigten, unteren, Bereich.

Zur genauen Berechnung des Sicherheitszuschlages und zu den Auswirkungen auf Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer siehe weiter unten unter „F. Betragsmäßige Auswirkungen“.

c) *Verdeckte Ausschüttung – KEST Haftungsbescheide:*

Gemäß § 27 Abs. 1 Z. 1 lit a EStG 1988 sind Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören, Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Nach § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

§ 95 EStG 1988 in den anzuwendenden Fassungen BGBl. I Nr. 112/2012 und BGBl. I Nr. 135/2013 lautet auszugsweise:

(1) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer ...

(2) Abzugsverpflichteter ist:

1. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital, einschließlich tatsächlich ausgeschütteter Erträge aus einem § 186 oder § 188 des Investmentfondsgesetzes 2011 oder einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegende Gebilde:

a) Der Schuldner der Kapitalerträge, wenn dieser Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1, § 27 Abs. 5 Z 7 oder Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten im Sinne des § 27a Abs. 1 Z 1 handelt.

b) die auszahlende Stelle in allen anderen Fällen ...

(3) Der Abzugsverpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen ...

(4) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder

2. der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Zu den Bezügen nach § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung gehören auch verdeckte Ausschüttungen (VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046).

Eine verdeckte Ausschüttung nach § 8 Abs 2 KStG 1988 setzt eine Vermögensminderung oder eine verhinderte Vermögensmehrung bei der betreffenden Körperschaft voraus.

Verdeckte Ausschüttungen können sich aus Gewinnzuschätzungen - auch in Form von Sicherheitszuschlägen - im Gefolge abgabenbehördlicher Prüfungen bei Kapitalgesellschaften ergeben. Derartige Mehrgewinne sind den Gesellschaftern grundsätzlich nach dem auch sonst geltenden Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen, es sei denn, dass die Mehrgewinne

abweichend vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel nur einem (oder einigen der) Gesellschafter zugeflossen sind (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080).

Aufgrund des nunmehrigen Erkenntnisses ist die Beurteilung der belangten Behörde, dass durch die Rohaufschlagschätzungen und Hinzuschätzung der Einspielergebnisse aus Automatenhinzurechnungen der Tatbestand der verdeckte Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 verwirklicht wurde, nicht (mehr) vorliegend.

Allerdings ergibt sich aus der oben zitierten höchstgerichtlichen Judikatur, dass Sicherheitszuschläge verdeckte Ausschüttungen darstellen können, weshalb im Umfang der nunmehr vorgenommenen Zuschätzung in Form des 5%-igen Sicherheitszuschlags eine verdeckte Ausschüttung vorliegt.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs liegt es im Falle verdeckter Ausschüttungen im Ermessen, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine unmittelbare Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt (vgl. VwGH 15.03.2023, Ra 2021/15/0093, Rn 24, mwN). Die Kapitalertragsteuer auf eine verdeckte Ausschüttung wird in der Praxis grundsätzlich der abzugsverpflichteten Körperschaft vorgeschrieben. Die „ausnahmsweise“ Vorschreibung gem. § 95 Abs 4 Z 1 (= verdeckte Ausschüttungen) erfolgt an den Gesellschafter. Allerdings schließt die Direktvorschreibung nicht aus, die Gesellschaft mittels Haftungsbescheid heranzuziehen (vgl. *Marschner*, Jakom/ESTG, 2025, § 95 Rz 43 mit der dort zitierten Judikatur). Denn die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung setzt zwar das Bestehen einer Abgabenschuld voraus, nicht jedoch, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber geltend gemacht wurde; abgabenrechtliche Haftungen haben nämlich keinen bescheidakzessorischen Charakter. Unbesehen der Pflichtausnahmebestimmung kann daher die Heranziehung der Bf. neben oder ohne vorangegangene Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Empfänger der Kapitalerträge zulässig sein. Entscheidend ist dabei, ob die Heranziehung zur Haftung zweckmäßig und billig ist (Ermessen), wobei nicht nur Aspekte der Einbringlichkeit maßgeblich sind, sondern auch das Verschulden des Abzugsverpflichteten an der nicht vorschriftsmäßigen Kürzung der Kapitalertragsteuer – bei der verdeckten Ausschüttung ist es immanent – zu berücksichtigen ist (s. *Rauscher*, SWK Heft 7/2015, 384).

Von Seiten der Finanzverwaltung wurde im Beschwerdefall die Haftung gem. § 95 Abs. 1 EStG 1988 mittels Haftungsbescheid gegenüber der abzugsverpflichteten (ausschüttenden) GmbH geltend gemacht und erfolgte eine Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer gem. § 95 Abs. 4 EStG 1988 an die beiden Gesellschafter Y.X. und C.C. mittels Bescheiden über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer, wobei Herrn C. von der belangten Behörde die Kapitalertragsteuer aufgrund seiner Stellung als wirtschaftlicher Eigentümer des 50%-igen Gesellschaftsanteils von

Herrn Z.Z. vorgeschrieben wurde.

Zu letzterem Punkt hält das Bundesfinanzgericht fest:

Bezieher von verdeckten Ausschüttungen iSd § 8 Abs 2 KStG können die rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümer von Gesellschaftsanteilen sein (vgl. *Kirchmayr* in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung³, Seite/Rz 327). Nach Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs ist wirtschaftlicher Eigentümer in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen jedoch auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (s. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039, mwN).

Im Beschwerdefall geht aus Pkt Zweitens lit c des Abtretungsanbot vom 22. Oktober 2009 deutlich hervor, dass der zivilrechtliche Eigentümer, Herr Z., seine positiven als auch negativen Befugnisse des Eigentums ohne Zustimmung von Herrn C. nicht ausüben kann. Das Bundesfinanzgericht sieht daher im Gesamtbild die Beurteilung der belangten Behörde, die die wirtschaftliche Eigentümerschaft von Herrn C. an den 50%-igen Gesellschaftsanteils von Herrn Z. als gegeben ansieht, als rechtsrichtig an.

Dagegen erfolgte von der belangten Behörde hinsichtlich des zweiten 50%-Geschäftsanteils die Zurechnung an die zivilrechtliche Eigentümerin, Frau Y.X. (mit anschl. Weiterleitung an X.X.), und nicht an den wirtschaftlichen Eigentümer, Herrn X.X.. Allerdings ist im Beschwerdefall festzuhalten, dass die Vertragskonstellationen und Vertragstexte – wie aus dem Sachverhalt ersichtlich – mit Ausnahme der betreffenden Personen inhaltlich übereinstimmen. Auch im Fall Y.X. / X.X. liegt wie im Fall Z. / C. ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum vor, geht doch aus Pkt Zweitens lit c des Abtretungsanbots vom 22. November 2008 klar hervor, dass die zivilrechtliche Eigentümerin, Frau Y.X., ihre positiven als auch negativen Befugnisse des Eigentums ohne Zustimmung von Herrn X.X. nicht ausüben kann.

Das Bundesfinanzgericht nimmt daher für die gleiche rechtliche Situation wie bei Z. / C. dieselbe rechtliche Beurteilung vor, und sieht die wirtschaftliche Eigentümerschaft von Herrn X.X. an den 50%-igen Gesellschaftsanteils von Frau Y.X. als gegeben an.

Das Bundesfinanzgericht ändert daher die Zurechnung des 50%-igen Gesellschaftsanteils von Frau Y.X. auf Herrn X.X. ab.

Somit ist der Beschwerde zu den Beschwerdepunkten Haftungsbescheide 1-12/2010 bis 1-13/2013 teilweise zu folgen, da die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer im Haftungswege an

die Bf. dem Grund nach zulässig ist, hinsichtlich der Höhe vom Bundesfinanzgericht aber eine Abänderung vorgenommen wurde.

Die Zurechnung auf die Empfänger der Kapitalerträge (Steuerschuldner) erfolgt zu je 50% an X.X., geb. Geb.Datum, und

C.C., geb. Geb.Datum³.

Die betragsmäßige Darstellung ist unter Punkt „F. Betragsmäßige Auswirkungen“ ersichtlich.

C. Lizenzgebühren & Lizenzrückstellung Firma s.r.o. (Tz 5 Außenprüfungsbericht = Punkt 4 der Beschwerdeentscheidung)

Gemäß der auch für die Körperschaftsteuer geltenden Betriebsausgabendefinition des § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Der Steuerpflichtige muss die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen grundsätzlich über Verlangen der Abgabenbehörde nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen (VwGH 18.08.2025, Ra 2024/13/0075, mwN.).

Die Aufwendungen sind betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für die die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen (im Interesse des Betriebes) erbracht wird. Die Frage der betrieblichen Veranlassung ist unter Bedachtnahme auf die Verkehrsauffassung zu beurteilen (vgl. VwGH 22.10.2024, Ra 2024/13/0003, RS 1).

Nach Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs kommt der Begründung der Beschwerdeentscheidung der Charakter eines Vorhalts zu (VwGH 29.01.2020, Ra 2019/13/0071).

Die belangte Behörde hat in der Begründung zur Beschwerdeentscheidung [BFG-Akt OZ 39, S. 14f] festgehalten, dass für die geleisteten Lizenzgebühren die betriebliche Veranlassung nicht nachgewiesen werden konnte. So konnten weder Entwicklungsdokumentationen noch Lasten- und Pflichtenhefte vorgelegt werden, zudem seien sämtliche Patente und Marken durch die Bf. und nicht durch die tschechischen Lizenzgeberin angemeldet und die Kosten im Zusammenhang mit Zertifizierungen und Produktzulassungen von der Bf. getragen worden. Auch die in bar erfolgten Lizenz-Zahlungen an Herrn Q.Q. seien aufgrund der datumsgemäßen Ungereimtheiten, da das Datum der Zahlungen vor dem Datum der Ausstellung des zur Identifikation vorgelegten Reisepasses gelegen seien, äußerst zweifelhaft.

Bezgl. der Rückstellungsdotierung hält die belangte Behörde fest, dass für die Dotierung zum 31.12.2010 grundsätzlich noch keine wirtschaftliche Verursachung gegeben sei. Für die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten müsse bereits eine Leistungsverpflichtung

gegenüber Dritten gegeben sein, welche zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2010 nicht gegeben gewesen sei.

Im Vorlageantrag und der Ergänzung zum Vorlageantrag wurde von der Bf. zwar auf die Ausführungen der Beschwerde verwiesen, allerdings keine Stellungnahme zu den Ausführungen in der Beschwerdeentscheidungen eingebracht.

Das Bundesfinanzgericht sieht keine Veranlassung von der rechtskonformen Beurteilung der Lizenzaufwendungen und der Rückstellungsdotierungen (s. dazu zB VwGH 27.04.2020, Ra 2020/15/0014), sowie von der Neuberechnung der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung zu diesem Beschwerdepunkt abzugehen.

Verdeckte Ausschüttung – KESt Haftungsbescheide:

Die belangte Behörde beurteilte den Sachverhalt zu Tz 5 als verdeckte Ausschüttungen gem. § 8 Abs. 2 KStG 1988 und nahm die Zurechnung an die beiden Anteilsinhaber nach Maßgabe des Beteiligungsverhältnisses vor [BFG-Akt OZ 26, S. 6, AP-Bericht].

Eine verdeckte Ausschüttung nach § 8 Abs 2 KStG 1988 setzt eine Vermögensminderung oder eine verhinderte Vermögensmehrung bei der betreffenden Körperschaft voraus:

Bei den Vermögensminderungen geht es um gesellschaftsrechtlich veranlasste überhöhte Betriebsausgaben, gleichgültig, ob als "Ausgabe" mit Geldabfluss oder als buchmäßige Aufwendung (zB Dotierung einer Rückstellung); diese Fallgruppe wird auch als "direkte verdeckte Ausschüttung" bezeichnet (*Kirchmayr*, a.a.O., Seite 210 mit der dort angeführten höchstgerichtlichen Judikatur).

Da in diesem Beschwerdepunkt die angeführten Konstellationen verwirklicht wurden – Ausgaben mit Geldabfluss (Lizenzzahlungen) und buchmäßige Aufwendung (Rückstellungsdotierung), liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

Hinsichtlich der Vorschreibung der Kapitalerträge im Haftungswege an die Bf. und als Direktvorschreibung an Herrn X.X. und Herrn C.C. wird auf die entsprechenden Ausführungen oben unter Punkt **B II** verwiesen.

D. Kooperationsvertrag Ungarn (Tz 7 Außenprüfungsbericht = Punkt 5 der Beschwerdeentscheidung)

Streitgegenständlich ist, ob die zwecks Markteinführung nach Ungarn gelieferten Gerätekomponenten im Eigentum der Bf. verblieben sind, oder in das Eigentum der ungarischen „Firma Kft.“ übergegangen sind.

Neben dem Kooperationsvertrag und Lieferscheinen, ist auch die Aussage von Herrn C., dass die Komponenten zur Markteinführung unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden sein [BFG-Akt OZ 59, S. 136, Befragung C.], aktenkundig.

Die zu diesem Punkt im Erörterungstermin vorgenommene Befragung führte zu keiner restlosen Klärung dieser Frage [s. BFG-Akt OZ 91, S. 5 und 8, NS ET],

Nach § 167 Absatz 2 BAO iVm. § 2a BAO hat das Verwaltungsgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgang nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Dabei genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 31.05.2017, Ro 2014/13/0025).

Das Bundesfinanzgericht kommt in freier Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass das Eigentum an die ungarische „Firma Kft.“ übergegangen ist. Dies deshalb, da – wie von der Bf. glaubhaft gemacht wurde – aus dem Markteinführungsprozess tatsächlich ein Folgegeschäft mit der Bf. abgeschlossen wurde [s. BFG-Akt OZ 68, S. 17, Ergänzung Vorlageantrag], und es für das Bundesfinanzgericht nachvollziehbar ist, dass für den Vorlauf zu diesem Abschluss Geräte von der Bf. die unentgeltliche „zur Verfügung“-Stellung im Sinne einer Eigentumsübertragung erfolgte, wäre doch bei Rückbehalt des Eigentums die Gefahrentragung und somit das Risiko alleine bei der Bf. geblieben.

E. Konsulentenaufwand (Tz 8 Außenprüfungsbericht = Punkt 6 der Beschwerdeentscheidung)

Der Steuerpflichtige muss die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen grundsätzlich über Verlangen der Abgabenbehörde nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen. Aufwendungen, für die keine oder ungenügende Belege vorhanden sind, kann in freier Beweiswürdigung der Abzug versagt werden, wenn es dem Steuerpflichtigen nicht gelingt, seine Behauptungen über diese Aufwendungen glaubhaft zu machen (nochmals VwGH 18.08.2025, Ra 2024/13/0075, mwN.).

Da ein konkreter Leistungsnachweis für Leistungen der „X. Handels- und Vertriebs GmbH“ in Höhe von 30.000,00 Euro trotz mehrmaliger Aufforderung durch die belangte Behörde nicht erbracht wurde, war der Aufwand iHv. 30.000,00 Euro nicht anzuerkennen und erfolgte der Vorsteuerabzug iHv. 6.000,00 ebenfalls zu Recht.

F. Betragsmäßige Auswirkungen:

Aufgrund der rechtlichen Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht ergeben sich folgende Neufestsetzungen:

Schätzung - SiZu	2010	2011	2012	2013	Summe 10-12
ad Tz 2					
GesUmsätze	4.842.981,00	3.621.807,00	1.513.627,00	720.771,72	
SiZu 5%	242.149,05	181.090,35	75.681,35	36.038,59	
USt neu	48.429,81	36.218,07	15.136,27	7.207,72	106.991,87
KÖSt neu	60.537,26	45.272,59	18.920,34	9.009,65	133.739,83
KESt neu	242.149,05	181.090,35	75.681,35	36.038,59	
	48.429,81	36.218,07	15.136,27	7.207,72	
	290.578,86	217.308,42	90.817,62	43.246,31	
KESt	72.644,72	54.327,11	22.704,41	10.811,58	160.487,80
Gesamt					401.219,50
Lizenzaufwand	2010	2011	2012	2013	Summe 10-12
ad Tz 3	361.000,00	-167.260,00	20.000,00		
KÖSt neu	90.250,00	-41.815,00	5.000,00		53.435,00
KESt neu	44.250,00	0,00	5.000,00		49.250,00
Gesamt					102.685,00
Konsulentenaufw.	2010	2011	2012	2013	Summe 10-12
ad Tz 4	30.000,00		---		
KÖSt neu	7.500,00		---		7.500,00
Vorsteuerkorrektur	6.000,00		---		6.000,00
Gesamt					13.500,00

An summenmäßigen Beträgen ergeben sich nach Steuern gegliedert folgende Beträge:

Übersicht:					
	2010	2011	2012	2013	Gesamt
USt	54.429,81	36.218,07	15.136,27	7.207,72	112.991,87
	2010	2011	2012	2013	Gesamt
KÖSt	158.287,26	3.457,59	23.920,34	9.009,65	194.674,83
	2010	2011	2012	2013	Gesamt
KESt	116.894,72	54.327,11	27.704,41	10.811,58	209.737,80

	2010	2011	2012	2013	Gesamt
Ges-er 1	58.447,36	27.163,55	13.852,20	5.405,79	104.868,90
Ges-er 2	58.447,36	27.163,55	13.852,20	5.405,79	104.868,90

Die Berechnung der festzusetzenden Beträge sind aus den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen.

G. Beschwerde gegen die Haftung für Kapitalertragsteuer gem. § 95 Abs. 1 EStG 1988 für den Zeitraum 1-12/2014

Für den Haftungsbescheid 1-12/2014 wurden die geschätzten Einspielergebnisse aus der Hinzuschätzung der Automaten im Anlageverzeichnis als verdeckte Ausschüttung gewertet und im Haftungswege vorgeschrieben. Abgesehen davon, dass der USt-Nachschaueitraum nur die Monate 1-10/2014 betroffen hat, die Einspielergebnisse aber für das gesamte Jahr 2014 geschätzt wurden, wurde von der belangten Behörde nicht berücksichtigt, dass zum 31. Oktober 2014 ein Lagerstand im Ausmaß von 222 Geräten vom Unternehmen genau inventiert und die körperlichen Aufzeichnungen der belangten Behörde 07. November 2014 übermittelt wurden [nochmals BFG-Akt OZ 91, NS ET, S. 3 inkl. Beilage /.1]. Diesem Vorbringen ist die belangte Behörde im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht nicht substantiell entgegengetreten. Aufgrund der vorliegenden Inventur bleibt somit kein Raum für eine Hinzuschätzung und liegt in Folge auch keine verdeckte Ausschüttung vor.

Es war daher 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.

Da das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung beizumessen wäre. Im Übrigen stellen die Fragen zu den Tz 1 bis Tz 8 der Feststellungen aus dem Außenprüfungsverfahren auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu

lösende Tatfragen dar.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 22. Dezember 2025