

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde (vormals Berufung) der Bf., Adr., vertreten durch Mercator Wth-GmbH, 2500 Baden, Albrechtsgasse 103, vom 23.12.2004, gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für 1999, 2000 und 2001, jeweils samt Wiederaufnahme des Verfahrens, vom 22.11.2004, sowie die Haftungs- und Abgabenbescheide über Kapitalertragsteuer für 1999, 2000 und 2001, vom 24.11.2004, nach einer am 28.04.2016 durchgeführten mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für 1999, 2000 und 2001 wird abgewiesen. Diese Bescheide bleiben unverändert.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für 1999, 2000 und 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für 1999, 2000 und 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil.

Die Beschwerde gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide über Kapitalertragsteuer für 1999, 2000 und 2001 wird abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin (Bf), vormals Berufungswerberin (Bw) traf die Betriebsprüfung (Bp) des Finanzamtes (FA) die Streitjahre betreffend uA folgende Feststellungen:

"Tz 1 Allgemein

Betriebsgegenstand: Gaststätten und Betrieb von Automaten

Die Abgabepflichtige betreibt im Prüfungszeitraum folgende Betriebstätten:

Steiermark1 ... (im Prüfungszeitraum 14 Automaten)

Steiermark2 ... (im Prüfungszeitraum 11 Automaten)

Wien1 ... (im Prüfungszeitraum 4 Automaten)

Wien2 ... (im Prüfungszeitraum 2 Automaten)

Wien3 ... (im Prüfungszeitraum 2 Automaten)

Inzwischen wurden weitere Standorte ... eröffnet.

Die Leitung befindet sich in ... NÖ ,X-Straße Nr. .

Gesellschafter/Geschäftsführer der vorliegenden Gesellschaft mbH sind Herr A. B. und Frau C. B. zu je 50%. Frau C. B. ist jedoch seit Dezember 2003 ein Pflegefall. Als Sachwalter wurde Herr Dr. RA ... bestellt. ...

Tz 2 Online

Bei der Betriebsbesichtigung des Standortes in Wien1 wurde vom Gesellschafter/ Geschäftsführer erklärt, dass die in der Steiermark (Steiermark1 und Steiermark2) betriebenen Automaten (diese sind angemietet von derY.) online mit der Y. verbunden sind. Diese Daten wurden der Bp jedoch nicht übergeben, da diese lt. Herrn B. mit den händisch ermittelten Daten nicht übereinstimmten (siehe auch Aktenvermerk vom 20.10.2003).

Später wurde diese Aussage von Herrn B. insoweit korrigiert (seine Ns vom 12.05.2004), dass er der Bp mitteilte, dass es sich hierbei nur um einen Probetrieb gehandelt hatte und diese Auswertungen (war als Überkontrolle der Geschäftsführer der einzelnen Betriebsstätten gedacht) nicht funktionierten (was genau die Funktionsweise behindert hat, kann er nicht sagen) und eingestellt wurden. Eine genaue Ansprechperson für dieses Projekt bei der Firma Y. weiß Herr B. nicht mehr. Die ermittelten Daten wurden der Bp nicht zur Verfügung gestellt, da diese lt. Aussagen von Herrn B. nicht aussagekräftig seien. Rechnungen von der "Y Information Systems" betreffend oben genannter Leistungen liegen der Bp vor, sind in der Buchhaltung verbucht, wurden jedoch lt. Aussage von Herrn B. nicht bezahlt.

Tz 3 Automatenablesungen

Bei der Betriebsbesichtigung in Steiermark2 waren der dortige Filialleiter des Lokals (...) sowie der Gesellschafter/Geschäftsführer Herr B. anwesend. Weiters waren von Seiten der Finanzbehörde der Prüfer, sein Gruppenleiter sowie zwei Systemprüfer anwesend. Man teilte der Bp mit, dass die Automatenzählerstände täglich von HerrnZ. bzw. seinem Vertreter abgelesen (sowohl "in" als auch "out") werden. Diese Zählerstände für 11 Automaten werden direkt in den Laptop (es gibt keine handschriftlichen Grundaufzeichnungen dazu) eingetippt.

Da die Automaten keine "Geldlade" aufweisen, werden Gewinne von den Kellnern bar ausbezahlt. Diese Auszahlungsbeträge werden von den Kellnern in Listen ("Automatenablesung Steiermark2") eingetragen. Diese Listen wiesen detailliert auf,

welche Beträge von "7.00 – 10.00" von "10.00 – 12.00" etc (zweistündlich) ausbezahlt werden. Diese Listen wurden nicht aufbewahrt, da dies lt. Herrn B. nur ein Controlling für die Mitarbeiter ist.

Tz 4 Zeitreihenvergleich Gastro-Automatenerl.

Der graphische Zeitreihenvergleich Gastro-Automatenerlöse zeigt oftmals gegenläufige Tendenzen, welche der Bp nicht logisch erklärbar sind.

Tz 5 Endziffernanalyse der Auszahlungsimpulse

Die Endziffernanalyse der Auszahlungsimpulse weicht erheblich von der verlangten Gleichverteilung ab. Es ist daher lt. Bp wahrscheinlich, dass diese nicht zufällig entstanden sind. Die dazugehörigen "Auszahlungslisten" (siehe Tz. 3) wurden ebenfalls nicht aufbewahrt bzw. nicht vorgelegt.

Tz 6 Vergleich Impulswert mit erklärten Erlösen

Die unter Tz 3 vom Filialleiter der einzelnen Standorte übernommenen Zählerstände wurden der Bp für 2001 vom Standort Steiermark2 sowie für 01-09/2000 für den Standort Steiermark1 auf Datenträgern vorgelegt.

Die Zählerstände "in" der einzelnen Automaten wurden addiert und um die Zählerstände "out" vermindert. Dieser Betrag wurde mit ÖS 5,00 multipliziert (ein Impuls = ÖS 5,00).

Die erklärten Automatenerlöse 2001 Steiermark2 sowie die Automatenerlöse 01-09/2000 Steiermark1 weichen 6,5% bzw 14% ab.

Hier handelt es sich lt. Geschäftsführer Herrn B. um Jetons, die bei Getränken gratis dazugegeben werden. Diese Jetons können nicht entgeltlich abgelöst werden. Bei Berechnung der Automatenerlöse werden diese abgezogen. Dadurch ergibt sich die oben genannte Differenz. Aufgrund dieser Differenz wird im Schätzungswege für den Prüfungszeitraum durchschnittlich 10% der Umsatzsteuer unterzogen, da gemäß § 4 Abs 5 UStG der Kassainhalt bei Glücksspielautomaten der Umsatzsteuer zu unterziehen ist.

Tz 7 Umsatzsteuer

7.1 Kassainhalt

Der Kassainhalt wurde um die Jetons (siehe Tz 6) vermindert. Die Bp ist der Ansicht, dass diese Jetons ebenfalls einen Kassainhalt darstellen und gem. § 4 Abs. 5 UStG der Umsatzsteuer zu unterziehen sind.

Da der Bp nur die Automatenerlöse Steiermark2 2001 (Jetons 14% des erklärten Automatenerlöses) sowie Steiermark1 01-09/2000 (Jetons 6,5% des erklärten Automatenerlöses) auf Datenträgern zur Verfügung standen, werden die Automatenerlöse in Anlehnung an diese Auswertungen um durchschnittlich 10% der Umsatzsteuer unterzogen.

7.2. Griffweise Zuschätzung

Auf Grund der unter Tz 1-6 dargestellten Mängel erfolgt eine griffweise Zuschätzung für den Prüfungszeitraum von 5% jährlich der erklärten Automatenerlöse.

Tz. 9 Zuschätzung

Auf Grund der in Tz. 1- Tz. 7 genannten Mängel erfolgt eine griffweise Zuschätzung im Prüfungszeitraum seitens der Bp in Höhe von 5% jährlich.

Tz. 10 Angemietete Liegenschaften

Die Liegenschaften in NÖ ... (grundbücherliche und zivilrechtliche Eigentümerin Frau C. B.) und in Steiermark² ... (grundbücherlicher und zivilrechtlicher Eigentümer Herr B.) werden an die Abgabepflichtige vermietet.

Instandsetzungsarbeiten der Gebäude wurden von der Abgabepflichtigen getätigt und finanziert. Es gibt weder Mietverträge noch sonstige vertragliche Vereinbarungen zwischen der Abgabepflichtigen und Herrn und Frau B. (beide Gesellschafter-Geschäftsführer dieser GmbH).

Die Bp vertritt die Ansicht, dass die Trennung der Liegenschaft zwischen Kauf und Instandsetzung wie sie hier vollzogen wurde, weder fremdüblich noch zulässig (gem. §§ 21,22,23 BAO) ist. Frau bzw. Herr B. (beide Gesellschafter-Geschäftsführer) sind alleinige grundbücherliche Eigentümer und können daher uneingeschränkt zivilrechtlich und wirtschaftlich über die Liegenschaft verfügen.

Die GmbH zahlte als Mieter Gebäudeinstandsetzungsaufwendungen ohne jegliche vertragliche Vereinbarung, Modalitäten und Sicherheiten über etwaige besitzrechtliche Veränderungen bzw. Abgeltungen.

Ein solches – zwischen einer Kapitalgesellschaft und einem Geschäftsführer/ Gesellschafter – nicht nach außen ausreichend zum Ausdruck kommendes Verhältnis, ohne eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts würde zwischen Fremden unter gleichen Bedingungen nicht vollzogen werden. Diese Konstellation hält inhaltlich und betragsmäßig keinem Fremdvergleich stand und stellte eine Begünstigung an die Anteilsinhaber dar.

Die Bp sieht daher in der Bezahlung der getätigten Aufwendungen eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter/Geschäftsführer. Dieser Wert ist weiters aus dem Betriebsvermögen auszuschneiden.

Die jährlichen Zinsaufwendungen im Zusammenhang mit diesen Aufwendungen stellen ebenfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Tz. 11 Bauliche Investitionen Büro

(NÖ – Eigentümerin C. B.)

Folgende von der GmbH getragenen Aufwendungen stellen daher eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter/Geschäftsführerin C. B. dar:

Die darauf entfallenden Kreditzinsen in Höhe von ÖS 33.000,00 (Zinssatz von 4%) werden ebenfalls der Gesellschafter/Geschäftsführerin als verdeckte Gewinnausschüttung zugerechnet.

Die geltend gemachte AfA wird aufgelöst und ist bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bei Frau B. zu berücksichtigen.

2001

Holzfenster 108.120,00

Zimmermannsarbeiten 71.916,03

Umbauarbeiten 1,263.354,30

Fenster 14.361,00

Alu-Fenster 38.200,00

Dachdecker 70.000,00

Fenster für Büro 93.000,00

Steuerliche Auswirkungen

...

Tz 12 Bauliche Investitionen Steiermark2

Liegenschaft Z-Gasse (Eigentümer A. B.)

Folgende von der GmbH getragenen Aufwendungen stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer A. B. dar:

Die darauf entfallenden Kreditzinsen in Höhe von ÖS 42.000,00 im Jahr 2000 sowie ÖS 46.000,00 im Jahr 2001 (Zinssatz von 4%) werden ebenfalls dem Gesellschafter-Geschäftsführer als verdeckte Gewinnausschüttung zugerechnet.

Der geltend gemachte IFB von 9% wird anteilig ausgeschieden. Die geltend gemachte AfA wird aufgelöst und ist bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bei Herrn B. zu berücksichtigen.

1999

Flachdacharbeiten 232.851,34

Baumeisterarbeiten (25%) 229.750,00

Trockenbauarbeiten (25%) 121,250,00

Erst. Einreichplan (25%) 12.500,00

Bauverhandlungen (25%) 185,42

Erst. Statische Berechnung (25%) 3.750,00

Heizungs-, Sanitär-Lüftungsanlage (25%) 457.355,00

2000

Spenglerarbeiten 97.241,87

Steuerliche Auswirkungen

Tz 13 Steiermark3

Die Liegenschaft ... wurde von Herrn B. am 24.03.2000 käuflich erworben und im Dezember 2000 an Frau B. weiterveräußert.

Auf dieser Liegenschaft wurde von der Abgabepflichtigen ein Superädifikat errichtet. Die monatliche Pacht für dieses Grundstück beträgt seit April 2000 mtl ÖS 75.000,00 (bto).

Dieser Betrag ist auf Grund der Recherchen des ho Amtes (Kaufpreissammlung

Finanzamt Steiermark3) überhöht. Für rund 11.000m² wird eine Pacht von ÖS 52.000,00

mtl. bezahlt, für 6.452m² eine mtl Pacht von ÖS 55.000,00 lt. Kaufpreissammlung Finanzamt Steiermark³. Pro m² jedoch nicht mehr als EUR 1,00.

Für das genannte Grundstück (1.560m²) wird in Anlehnung an den Fremdvergleich die Pacht lt. Bp mit ÖS 30.000 (bto) geschätzt.

Die Differenz, im Jahr 2000 beträgt sie ÖS 337.500,00 (ntto), im Jahr 2001 beträgt sie ÖS 450.000,00 (ntto), stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter-Geschäftsführer dar.

Steuerliche Auswirkungen

Tz. 14 Kapitalertragsteuer

Die unter Tz. 1 – Tz. 12 angeführten verdeckten Ausschüttungen werden von 1999 bis 2001 den Gesellschafter-Geschäftsführern A. B. und C. B. folgendermaßen zugerechnet:

...

Steuerliche Auswirkungen

Prüfungsabschluss

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Umsatzsteuer 1999 – 2001 Tz 7

Körperschaftsteuer 1999 – 2001 Tz 9,10,11,12,8

Kapitalertragsteuer

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. ..."

Das FA folgte den Feststellungen der Bp und erließ entsprechende Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1999 – 2001 jeweils samt Wiederaufnahme sowie Haftungs- und Abgabenbescheide für Kapitalertragsteuer betreffend 1999 – 2001.

In der form- und fristgerecht eingebrachten Beschwerde (vormals Berufung) vom 23.12.2004 wurde iW vorgebracht, die Beschwerde (vormals Berufung) richte sich gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung und zwar dagegen, dass

a) Die iZm einem Getränkekonsum unentgeltlich abgegebenen Jetons für ein Freispiel an einem Geldspielgerät mit Gewinnmöglichkeit einen Kasseneinhalt gemäß § 4 Abs 5 UStG darstellten und der Umsatzsteuer zu unterziehen seien.

Um die Umsätze aus Geldspielgeräten werblich zu fördern, sei den Kaffeehausgästen zur Getränkekonsumation ein Spieljeton dazugegeben worden, welcher ein Freispiel an einem Spielautomaten ermöglicht hätte. Die Jetons seien üblicherweise in die Spielgeräte

eingeworfen und nach Entleerung an die Ausgabestelle zurückgeführt worden. Sie seien ohne Entgelt abgegeben worden und hätten selbst keinen Wert dargestellt. Sie seien weder einlösbar noch anderweitig verwendbar. Die Bp hätte unter Berufung auf § 4 Abs 5 UStG 1994 den Standpunkt vertreten, dass die Jetons einen Kasseneinhalt mit dem Wert eines Spieles darstellten und die Bemessungsgrundlage entsprechend erhöht. Eine nähere Begründung dieser Rechtsauffassung sei nicht gegeben worden. Die Umsatzsteuer sei von der Bp mangels Entgelt als abzugsfähige Betriebsausgabe behandelt worden (Aufwandsumsatzsteuer).

Die Bestimmung des § 4 Abs 5 UStG 1994 stelle seit 01.01.1995 klar, dass eine Erhöhung des Entgelts zwecks Berücksichtigung der Freispiele nicht mehr zu erfolgen habe. Damit sei dem Urteil des EuGH vom 05.05.1994, C-38/93, Glawe, Rechnung getragen worden. Maßgebend für die Entscheidung des EuGH sei der Grundsatz, dass die Bemessungsgrundlage nicht höher als der Betrag sein könne, den der leistende Unternehmer letztendlich erhalten habe. Es sollen nur jene Beträge der Umsatzsteuer unterworfen werden, die tatsächlich vereinnahmt werden.

b) Mängel vorlägen, die eine Zuschätzung (Sicherheitszuschlag) von 5% der Automaten Erlöse rechtfertigen würden.

Die Bp liste folgende Mängel auf:

Tz 2 Bp Bericht Online:

Es sei für den Standort Steiermark1 und Steiermark2 eine Online-Verbindung von Spielgeräten zu Y. eingerichtet worden. Diese Datenverbindung hätte unrichtige Datenübertragungen geliefert, sodass die Daten für Kontrollzwecke nicht herangezogen wurden.

Die Bp habe gefordert, dass Druckdateien über diese an Y. übertragenen Daten auf Datenträgern zur Verfügung gestellt werden. Solche Dateien seien nicht zur Verfügung gestanden. Die Daten seien keine Buchführungsunterlagen iSd § 131 Abs 1 Z 5 BAO gewesen, sodass für sie die gesetzliche Aufbewahrungsfrist nicht gelten könnten. Deshalb habe auch nicht die Verpflichtung bestanden, solche Daten auf Datenträgern bereit zu halten (§ 131 Abs 3 BAO). Daher könne kein Buchführungsmangel vorliegen.

Zu Bp Bericht Tz 3 Automatenablesungen:

Die Spielautomaten würden durch Ermittlung der Kasseneinhalte abgerechnet. Diese Kasseneinhalte würden von jeweiligen Filialgeschäftsführern bzw –stellvertretern täglich aufgezeichnet, an die Zentrale übermittelt und in der Buchführung erfasst. Die Kontrolle im Zuge der Abrechnung erfolge durch Eingangszählwerke und durch Gewinnauszahlungszählwerke. Die Zählerstände dieser Zählwerke würden ebenso täglich erfasst. Da es bei der Abrechnung zu Fehlbeträgen kommen könne, führten die Kellner im Einzelfall Auszahlungsaufzeichnungen. Eine Anweisung zum Führen solcher Aufzeichnungen durch die Geschäftsführung gäbe es nicht, da die Kontrolle durch die Zählwerke, nach denen die Gewinnauszahlung erfolgt, vollständig sei.

Der Geschäftsführer, Hr B., sei über das Führen der Listen nicht informiert gewesen. Die Listen hätten keinen Eingang in die Buchführung gefunden, es lägen ebenso keine Aufzeichnungen iSd § 131 BAO vor. Somit könne für diese Listen nicht die Aufbewahrungsfrist gemäß § 132 BAO gelten.

Kasseninhalte und Zählerstände seien wie erwähnt unabhängig von diesen Listen täglich fixiert worden, sodass ein Buchführungsmangel nicht vorgelegen sei.

Zu Bp Bericht Tz 4 Zeitreihenvergleich:

Die Bp erwarte einen Gleichverlauf von Gastronomieumsätzen und Umsätzen aus den Spielgeräten, ohne dies näher zu begründen. Der Gleichverlauf sei nicht immer gegeben, da die Automaten zum größeren Teil von der Gastronomie räumlich getrennt seien. Es bestehe keine Konsumationspflicht. Stammspieler konsumierten erfahrungsgemäß wenig.

Im Zuge der Bp seien Tests nach Benford durchgeführt worden. Es seien Verteilungsstrukturen der Tageslosungen erstellt und diese auf eine Lognormalverteilung umgelegt worden. Obwohl lt. Huber Tageslosungen aG der Einschränkung ihrer Schwankungsbreite nicht mit Benford überprüfbar seien, sei mit Nachdruck als Ergebnis dieser Überprüfung eine hohe Verkürzung unterstellt worden. Das Programm habe zudem negative Einnahmen (höhere Gewinnauszahlungen als Einnahmen) nicht mitrechnen können, sodass falsche Verteilungskurven zu Grunde gelegt worden seien. Ebenso sei durch Endziffernanalyse der Eingangsimpulse von Spielgeräten unterstellt worden, dass mit den Automateneinnahmen etwas nicht stimmen könne.

Die statistischen Grundlagen seien von der Finanzbehörde für Betriebe entwickelt worden, die eine große Anzahl von Artikeln und Preisen aufwiesen und somit nur bei solchen Betrieben anwendbar seien.

Da die Spielautomaten eine sehr begrenzte Einwurf- bzw Banknoteneinzugsmöglichkeit hätten, seien falsche Schlüsse gezogen worden. Die Vorwürfe seien in den Bp Bericht nicht mehr aufgenommen worden.

Erst bei der Schlussbesprechung sei der Geschäftsführer mit dem Vorwurf konfrontiert worden, dass auch die Gewinnauszahlungsimpulse keine Gleichverteilung der Endziffern auswiesen. Die Bp gäbe keinerlei nähere Begründung, wie sie ausgewertet habe, etc. Sie habe auch das Ergebnis der Auswertung der Endziffern nicht weiter überprüft.

Diese Auswertungen seien erst nach der Niederschrift über die Schlussbesprechung übermittelt worden, sodass keine Stellungnahme mehr möglich gewesen sei.

Die Praxis sei, dass Gewinnauszahlungen überwiegend in runden 100-Schillingbeträgen und in seltenen Fällen in Zwischenbeträgen erfolgt seien. Deshalb könne eine Gleichverteilung der Endziffern nicht erwartet werden.

Zur Schätzung siehe auch UFS 22.07.2004, RV/4213-W/02.

Zu Bp Bericht Tz 6 Vergleich Impulswert:

Die Anzahl der Jetons für Freispiele würde aufgezeichnet. Da die Bp erst im Zuge der Schlussbesprechung auf Steuerpflicht der Freispiele erkannt habe, hätte der genaue Wert der Freispiele nicht beigebracht werden können. Dadurch sei durch die Bp eine Schätzung der Umsatzsteuer erfolgt, auch hier könne kein Buchführungsmangel vorliegen.

Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, hätten nach § 163 BAO die Vermutung der Ordnungsmäßigkeit für sich.

Die Feststellungen der Bp seien nicht geeignet, die Ordnungsmäßigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Frage zu stellen. Bei formeller Ordnungsmäßigkeit der Bücher sei eine Schätzung nur dann gerechtfertigt, wenn die Behörde Nachweise erbringe, welche die Ordnungsmäßigkeit in materieller Hinsicht eindeutig ausschließen würden. Dies sei hier nicht gegeben.

Zu c) Verdeckte Gewinnausschüttung

- Mieterinvestitionen in die Gebäude Steiermark2 und NÖ wegen Missbrauchs des Gestaltungsrechtes und mangels Standhaltung im Drittvergleich würden laut Bp eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter darstellen.

In das Gebäude der Liegenschaft Steiermark2 sei ein Cafe und eine Kegelbahn eingebaut worden. Die Liegenschaft würde ausschließlich von der Bf genutzt. Eine Privatnutzung oder Nutzung durch andere Mieter sei nicht gegeben.

Instandsetzungsarbeiten seien aus wirtschaftlichen Überlegungen nur im geringst notwendigen Ausmaß im Umbaubereich durchgeführt worden.

Die Mietereinbauten seien ein spezielles Cafe mit einer Spielgerätehalle und einer Kegelbahn. Im Falle einer anderen Verwendung durch den Eigentümer würden wieder umfangreiche Umbauarbeiten notwendig.

Die Mieterin habe Kündigungsschutz nach § 30 MRG.

Die Geschäftsentwicklung lasse ein langfristiges Mietverhältnis erwarten.

Für die Trennung der Kosten der Anschaffung lägen wirtschaftliche Gründe vor, wie Machbarkeit der Finanzierung und Risikotrennung für die finanzierenden Banken. Sollten die Mietereinbauten im Zeitpunkt der Rückgabe des Mietobjektes noch einen Wert haben, so sehe die Rechtsprechung durch Zufluss fiktiver Mieteinkünfte zwingend die Versteuerung vor.

In das Haus in NÖ sei ein Büro eingebaut worden. Auch hier würden die obigen Ausführungen iW zutreffen. In diesem Objekt seien Instandsetzungsarbeiten durchgeführt worden. Die Miete sei aber so niedrig festgesetzt worden, dass sie dem Gebäudezustand am Beginn des Mietverhältnisses entsprochen hätte.

Die von der Bp gewählte Vorgangsweise schränke das Recht auf freie Gestaltung restriktiv ein. Eine Vorteilsgewährung an die Gesellschafter sei nicht gegeben. Das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung würde bestritten.

Es werde der Antrag gestellt, dass

- die durch unentgeltlich abgegebene Jetons bewirkten Freispiele nicht zum Kasseneinhalt und damit nicht zur Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer gehörten;
- ein Sicherheitszuschlag auf die Automatenerlöse nicht zur Anwendung gelange;
- Instandsetzungsaufwendungen in die Mietobjekte keine verdeckte Gewinnausschüttung darstellten.

Die verdeckte Gewinnausschüttung wegen überhöhter Miete für das Objekt Steiermark3 werde akzeptiert.

In der Stellungnahme der Bp zur Beschwerde (vormals Berufung) vom 11.05.2005 wurde iW ausgeführt:

Zu a) Umsatzsteuerpflicht Jetons:

Die Ermittlung der Automaten Erlöse erfolge folgendermaßen:

Die Zählerstände "in" der einzelnen Automaten würden addiert und um die Zählerstände "out" vermindert. Dieser Betrag werde mit ÖS 5,00 bzw EUR 0,50 multipliziert (ein Impuls). Die Zählerstände für das Jahr 2001 für den Standort Steiermark2 bzw 01-09/2000 für den Standort Steiermark1 seien der Bp auf Datenträgern übermittelt worden. Hier handle es sich um Daten, die die Filialleiter der einzelnen Standorte händisch in eine Excel-Tabelle in den Laptop übertragen hätten.

Die erklärten Automaten Erlöse 2001 Steiermark2 sowie die Automaten Erlöse 01-09/2000 Steiermark1 wichen 6,5% bzw 14% ab.

Hier handle es sich lt. Gf Hr B. um Jetons, die bei Getränken gratis dazugegeben werden. Diese Jetons könnten nicht entgeltlich abgelöst werden. Bei Berechnung der Automaten Erlöse würden diese abgezogen. Dadurch ergebe sich die oben genannte Differenz.

Gemäß § 4 Abs 5 UStG sei die Bemessungsgrundlage bei Umsätzen aus Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit der Kassainhalt. Nach Ansicht der Bp zählten auch die oben genannten Jetons dazu.

Im zit EuGH Urteil vom 05.05.1994, C-38/93 sei das Urteil ergangen, dass die an die Spieler ausgezahlten Gewinne nicht zur Bemessungsgrundlage gehörten. Bei diesen Jetons handle es sich nicht um ausgezahlte Gewinne. Es seien der Bp außer der Reduzierung des Kassainhalts keine weiteren Aufzeichnungen zu den Jetons vorgelegt worden. Die in Excel geführten Zählerstände seien um diese "Jetons" minimiert worden. Die Bp sei der Ansicht, dass diese Jetons einen Kassainhalt darstellten und daher in die Bemessungsgrundlage für die USt einzubeziehen seien.

Zu b) Sicherheitszuschläge:

Zu Bp-Bericht Tz. 2 Online:

Die in der Steiermark betriebenen Automaten (von der Y. angemietet) seien online mit der Y. verbunden. Diese Daten seien jedoch der Bp nicht übergeben worden, da diese lt Gf mit den händisch ermittelten Daten nicht übereinstimmten (siehe auch AV vom 20.10.2003).

Später sei diese Aussage von Hr B. insoweit korrigiert worden (siehe NS vom 12.05.2004), dass er der Bp mitteilte, dass es sich hierbei nur um einen Probetrieb gehandelt hätte und diese Auswertungen nicht funktionierten (was genau die Funktionsweise behindert habe, könne er nicht sagen) und eingestellt worden seien. Eine genaue Ansprechperson für dieses Projekt bei der Fa Y. wisse Hr B. nicht mehr. Die ermittelten Daten seien der Bp nicht zur Verfügung gestellt worden, da diese lt Aussage des Gf nicht aussagekräftig seien.

Rechnungen von der "Y Information Systems" betreffend oben genannter Leistungen lägen der Bp vor, seien in der Buchhaltung verbucht, seien jedoch lt Aussage vom Gf nicht bezahlt worden.

Die "Y Information Systems" biete ihre Software "europaweit" im Internet an. Es scheine daher unwahrscheinlich, dass dieses System gerade bei vorliegendem Betrieb nicht funktioniert hätte.

Diese Daten seien Grundaufzeichnungen und daher gemäß § 131 BAO aufzubewahren. Die Aussage, dass diese Auswertungen nicht funktionierten ohne konkrete Erläuterung zur Behinderung der Funktionsweise könne nicht dazu führen, dass diese Daten von den Grundaufzeichnungen ausgenommen würden.

Zu Bp-Bericht Tz 3 Automatenablesung:

Die Automatenzählerstände würden täglich lt. Aussage des Filialleiters in Steiermark2 von ihm bzw seinem Vertreter abgelesen. Diese Zählerstände für 11 Automaten würden direkt in den Laptop in "Excel-Tabellen" (es gäbe keine weiteren handschriftlichen Grundaufzeichnungen dazu) eingetippt.

Da die Automaten keine "Geldlade" aufwiesen, würden Gewinne von den Kellnern bar ausbezahlt. Diese Auszahlungsbeträge würden von den Kellnern in Listen ("Automatenablesung Steiermark2") eingetragen. Diese Listen würden detailliert aufweisen, welche Beträge von "07.00 – 10.00" von "10.00 – 12.00" etc (zweistündlich) ausbezahlt werden. Diese Listen seien nicht aufbewahrt worden, da dies lt Hrn B. nur ein Controlling für die Mitarbeiter sei.

Wie in der Berufung erklärt: "... Da es bei der Abrechnung zu Fehlbeträgen kommen könne, führten die Kellner im Einzelfall Auszahlungsaufzeichnungen.", beinhalte bereits das Wort Aufzeichnungen. Die Aussage, dass die Geschäftsführung über das Führen der Listen nicht informiert gewesen sei, müsse insoweit widerlegt werden, dass der Gf bei der Betriebsbesichtigung genau gewusst habe, um welche Listen es sich handle und der Bp erklärt hätte, dass es sich bei den Listen nur um ein Controlling für die Mitarbeiter handle.

Auch hier könne die Bp mit der Aussage nicht konform gehen, dass die Geschäftsleitung über diese Listen nicht informiert gewesen sei, diese Listen keinen Eingang in die Buchführung gefunden hätten und daher keine Grundaufzeichnungen darstellten.

Zu Bp Bericht Tz 5 Zeitreihenvergleich:

Die Endziffernanalyse sei im Bp-Bericht nicht aufgegriffen worden.

Die Auswertungen, dass die Gewinnauszahlungsimpulse keine Gleichverteilung der Endziffern aufweisen, seien aG der vom Abgabepflichtigen erhaltenen Zählerstände, welche in Excel übernommen worden seien, ausgewertet worden. Die Erklärung, dass Gewinnauszahlungen überwiegend in runden ÖS 100,00 Beträgen und in seltenen Fällen in Zwischenbeträgen erfolgten, könne schon aG der Gewinnwahrscheinlichkeit nicht zutreffen. Außerdem sei ein Auszahlungsimpuls ÖS 5,00 und nicht ÖS 100,00. Es werde

auch wieder darauf hingewiesen, dass es bei den Automaten keine Kassenlade gäbe und die Aufzeichnungen der Auszahlungsbeträge nicht aufbewahrt worden seien.

Zu Bp-Bericht Tz 6 Vergleich Impulswert:

Die Bp sei der Ansicht, dass es sich bei den Jetons um einen "Kassainhalt" handle und nicht um ein gewonnenes Freispiel. Es sei kein Vervielfältigungsfaktor seitens der Bp angewendet, sondern nur der Kassainhalt der Umsatzsteuer unterzogen worden.

Zu c) Verdeckte Gewinnausschüttung:

Hier werde auf Tz 10 angemietete Liegenschaften im Bp-Bericht verwiesen. Die Liegenschaft in NÖ (grundbücherliche und zivilrechtliche Eigentümerin Frau B.) und in Steiermark² (grundbücherlicher und zivilrechtlicher Eigentümer Herr B.) würden an die Abgabepflichtige vermietet.

Instandsetzungsarbeiten der Gebäude seien von der Abgabepflichtigen getätigt und finanziert worden. Es gäbe weder Mietverträge noch sonstige vertragliche Vereinbarungen zwischen der Abgabepflichtigen und Herrn und Frau B. (beide Gesellschafter-Geschäftsführer dieser GmbH).

Die Bp vertrete die Ansicht, dass die Trennung der Liegenschaft zwischen Kauf und Instandsetzung, wie sie hier vollzogen worden sei, weder fremdüblich noch zulässig sei. Frau bzw Hr B. seien alleinige grundbücherliche Eigentümer und könnten daher uneingeschränkt zivilrechtlich und wirtschaftlich über die Liegenschaft verfügen.

Die GmbH hätte als Mieter Gebäudeinstandsetzungsaufwendungen ohne jegliche vertragliche Vereinbarung, Modalitäten und Sicherheiten über etwaige besitzrechtliche Veränderungen bzw Abgeltungen gezahlt.

Ein solches – zwischen einer Kapitalgesellschaft und einem Gf/Ges – nicht nach außen ausreichend zum Ausdruck kommendes Verhältnis, ohne eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließend Inhalt würde zwischen Fremden und gleichen Bedingungen nicht vollzogen werden. Diese Konstellation halte inhaltlich und betragsmäßig keinem Fremdvergleich stand und würde eine Begünstigung an die Anteilsinhaber darstellen.

Die Bp sehe daher in der Bezahlung der getätigten Aufwendungen eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Ges/Gf. Dieser Wert sei weiters aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden.

Dem Einwurf, dass die Höhe der Umbaukosten und die Art der Einbauten bei fremd angemieteten Objekten gleich sei, werde entgegengehalten, dass erstens bei fremd angemieteten Objekten ein schriftlicher Mietvertrag vorliegen und zweitens, dass Umbauarbeiten, welche für geschäftliche Zwecke getätigt würden, zB Einbau einer Kegelbahn, Theke etc nicht aus dem Betriebsvermögen und nicht als Begünstigung an den Anteilsinhaber als verdeckte Gewinnausschüttung ausgeschieden worden seien.

So seien in Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter und dem Gf nur jene Investitionen nicht anerkannt worden, die Gebäudeinstandsetzungsaufwendungen betroffen hätten (siehe hiezu Bp-Bericht Tz 11 und Tz 12).

In der Stellungnahme der Bf (vormals Bw) vom 23.09.2005 brachte diese iW vor:

Zu a) Umsatzsteuerpflicht Jetons

Die Ermittlung der Automatenerlöse erfolge durch Kasseneinhalte der Automaten. Die Kasseneinhalte würden nicht durch den Unternehmer selbst, sondern durch Filialgeschäftsführer bzw deren Stellvertreter erfasst, im Kassabuch der Filiale aufgezeichnet und dem zentralen Büro in NÖ täglich übermittelt. Die angesprochene Liste über Zählerstände und die Ableitung hieraus diene der Kontrolle der Kasseneinhalte und damit verbunden der Kontrolle der Filialgeschäftsführer. Da die Jetons einen Zählimpuls auslösen, müssten sie in der Überleitung abgezogen werden, um auf den Kasseneinhalt zu kommen.

Die Bp habe die Jetons zum Kasseneinhalt dazugegeben und so die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer erhöht.

Die Ausführung in der Stellungnahme „nach Ansicht der Betriebsprüfung zählen auch Jetons dazu“ stelle jedenfalls keine Begründung dar.

Wegen divergierender Meinung über die Steuerpflicht der Jetons bei der Schlussbesprechung habe die Bp die Fachbereichsleitung für Umsatzsteuer telefonisch kontaktiert und die Auskunft erhalten, dass für die Jetons Umsatzsteuerpflicht gegeben sei.

Zur Erläuterung dieser Rechtsauffassung gab uns die Fachbereichsleiterin die Auskunft, dass sie wegen eines laufenden Verfahrens nichts dazu sagen wolle.

Die Auswirkung der Vorgangsweise der Bp sei, dass ein eingeräumtes Freispiel, das durch einen Jeton bewirkt werden könne und für das der Spieler keinen Einsatz aufgewendet habe, der Umsatzsteuer unterzogen würde. Freispiele würden zwar eine Duldungsleistung bedeuten, ließen aber das Entgelt unberührt und führten deshalb zu keiner (höheren) Umsatzsteuer.

Zu b) Sicherheitszuschläge

Auf die Bestimmung des § 126 BAO werde verwiesen.

Die für die Besteuerung maßgeblichen Beträge seien aufgezeichnet und in den Büchern erfasst worden. Es gäbe über diese Aufzeichnungen keine Mängelfeststellungen. Der erfolglose und fehlerhafte Versuch einer automatischen Übermittlung von Zählerständen an eine dritte Firma führe nicht zu Aufzeichnungen im Sinne des § 126 BAO, sodass auch kein Aufbewahrungsmangel vorliegen könne.

Zu Bp Bericht Tz 3 Automatenablesung

Die Aussage von Hrn B., dass Auszahlungslisten von Mitarbeitern zu eigenem Controlling geführt werden, widerspreche nicht der Aussage, dass das Führen dieser Listen nicht

von der Geschäftsführung angeordnet und die Geschäftsführung nicht darüber informiert gewesen sei.

Auch sei diese eine Feststellung bei Besichtigung eines Lokals in Steiermark² im Mai 2004 durch Befragen einer Kellnerin aktuell getroffen worden. Dieser behauptete Mangel aus 2004 sei nun auf den Prüfungszeitraum 2001 bis 2003 zurückprojiziert und damit eine Schätzungsbefugnis begründet worden.

Zu Bp Bericht Tz 4 Zeitreihenvergleich

Die Bp begründe nicht, warum Spieleinsätze bei Automaten mit den Umsätzen in der Gastronomie immer korrelieren sollten. Ein Gast konsumiere zB ein Getränk und tätige hundert Spieleinsätze; andere Gäste spielten nicht.

Die räumliche Trennung eines wesentlichen Anteils der Automaten liege vor. Es sei der abgegrenzte Clubbereich von der Bp bei der Betriebsbesichtigung nicht begangen worden. Diese Feststellung sei ungeeignet, eine Schätzungsbefugnis abzuleiten.

Zu Tz 5 Endziffernanalyse

Erst im Zuge der Schlussbesprechung sei Hr B. damit konfrontiert worden, dass die Gewinnausschüttungsimpulse keine Gleichverteilung aufwiesen. Bis zu diesem Zeitpunkt seien die Einzahlungsimpulse Gegenstand der Überprüfung gewesen.

Es wurde vom Gf eingewandt, dass das Beenden der Spiele einem Einfluss durch die jeweiligen Kellner unterliege. Spieler würden gebeten, solange weiter zu spielen, bis ein runder Auszahlungsbetrag aufscheine. Bei Stammspielern sei dies Spielverhalten. Diese würden die Spiele meist mit runden Auszahlungsbeträgen beenden. Die Bp habe sich mit diesem Argument nicht auseinandergesetzt.

Die Endziffernanalyse sei unter den gegebenen Umständen nicht aussagekräftig. Wir ersuchen zu diesem Punkt gegebenenfalls die Filialgeschäftsführer zu befragen.

Zu c) Verdeckte Gewinnausschüttung

Eine Vorteilsgewährung an die Gesellschafter liege nicht vor, da die Gebäude Steiermark² und NÖ ausschließlich und zur Gänze der Betriebsgesellschaft zur Nutzung dienten und dadurch der Vorteil der Gesellschafter auf den Mietererhalt beschränkt bleibe.

Für den Fremdvergleich würden zB die Mietverträge sowie die Investitionskosten für die Lokale Steiermark⁴ und Steiermark⁵ vorgelegt. So hätten in Steiermark⁴ für den Umbau eines Lokals einer Größe von nur 380m² ca EUR 476.000,00 investiert werden müssen, um es den Erfordernissen anzupassen. Gewisse Verbesserungen am Gebäude wie Fassadenerneuerung seien ebenso durchgeführt worden. Die Mietereinbauten gingen gemäß Punkt V des Vertrages bei Beendigung des Bestandverhältnisses entschädigungslos in das Eigentum des Vermieters über, wobei der Vermieter nur fünf Jahre auf das Recht zu kündigen verzichte. Auch für das von Dritten angemietete Lokal Steiermark⁵ hätten ca EUR 404.000,00 für Adaptierung und zusätzlich ca EUR 139.000,00 für Belüftung aufgewendet werden müssen. Die Mietereinbauten gingen laut

Mietvertrag ebenso bei Beendigung des Mietverhältnisses entschädigungslos in das Eigentum des Vermieters über.

Hier müsse eingeschränkt werden, dass wegen intensiver Inanspruchnahme die Mietereinbauten nach voraussichtlich 8 bis 10 Jahren ohnehin verschlissen seien.

Das Gebäude NÖ würde vom Sachwalter der Gesellschafterin, Fr B., im Zuge der Entflechtung um die seinerzeitigen Anschaffungskosten an die Gesellschaft selbst verkauft, sodass für dieses Gebäude eine Vorteilsgewährung an die Gesellschafterin schon aus diesem Grunde nicht zum Tragen kommen werde.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 11.04.2011 wurde die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens sowie Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für jeweils 1999, 2000 und 2001 als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung vom 12.04.2011 wurde iW ausgeführt:

„Wiederaufnahme des Verfahrens:

Bei der vorgenommenen Wiederaufnahme wurde dem Ziel, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis hinsichtlich der vorzunehmenden Besteuerung herbeizuführen, Rechnung getragen und dabei grundsätzlich dem Prinzip der Rechtmäßigkeit im Sinne einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung vor jenem der Rechtsbeständigkeit eingeräumt. Vor allem aber war die amtswegige Wiederaufnahme auf Grund der nicht geringfügigen steuerlichen Auswirkungen vorzunehmen, die sich als Folge aus den im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel ergeben haben.

Umsatzsteuerpflicht Jetons:

Die erklärten Automatenerlöse für 2001 in Steiermark2 und jene für 01-09/2000 in Steiermark1 weichen von den der Bp auf Datenträgern übermittelten um 6,5% bzw um 14% ab. Die erklärten Erlöse seien durch Addition der Zählerstände „in“ der einzelnen Automaten und Subtraktion der Zählerstände „out“ und nachfolgender Multiplikation mit ATS 5,-- bzw ATS 0,50,-- berechnet worden. Die Differenz zwischen den erklärten Automatenerlösen und jenen auf den Datenträgern ergebe sich lt. Berufungsausführungen aus dem Umstand, dass bei Bestellung von Getränken Jetons gratis dazugegeben worden seien. Diese seien bei den erklärten Automatenerlösen bereits abgezogen. Nach Angaben der Bp wurden Aufzeichnungen zu den beigegebenen Jetons nicht vorgelegt.

Unabhängig von dem Umstand, dass es keine nachvollziehbaren Unterlagen über die ausgegebenen Jetons, wie zB nach welchen Kriterien diese an Gäste des Lokals verteilt wurden, ist gemäß § 4 Abs 5 UStG 1994 der Kassainhalt die Bemessungsgrundlage bei Umsätzen aus Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit. Daher ist die Zurechnung der auf die Jetons entfallenden Beträge zu Recht erfolgt.

Sicherheitszuschläge:

Die in der Steiermark betriebenen Automaten wurden von der Firma Y Information Systems angemietet und waren online mit ihr verbunden. Dennoch wurden diese Daten der Bp mit der Begründung nicht übergeben, dass sie nicht mit den händisch übermittelten

übereinstimmten. In einer späteren Niederschrift beruft sich der Geschäftsführer Hr. B. auf einen abgehaltenen Probetrieb, der nicht funktioniert habe. Woran dieser scheiterte bzw welche konkrete Ansprechperson für dieses Projekt bei der Firma Y. tätig war, konnte Hr. B. nicht sagen.

Die Behauptung, dass ein Probetrieb vorgelegen habe, konnte von der Betriebsprüfung weder anhand von Unterlagen nachvollzogen werden noch findet sich auf den Rechnungen der von der Y Information Systems an die Berufungswerberin ein Hinweis für eine mangelhaft durchgeführte Leistungserbringung. Daher ist für die erkennende Behörde das Vorbringen, die Daten seien auf Grund ihrer Abweichungen von den händisch festgehaltenen nicht aussagekräftig, eine Schutzbehauptung.

Ein weiterer Grund für die Verhängung von Sicherheitszuschlägen war die Tatsache, dass detailliert geführte Automatenablesungslisten, die Grundlage für die von den Kellnern ausbezahlten Gewinne waren und nach Aussage des Geschäftsführers ein Controlling für die Mitarbeiter war, nicht aufbewahrt wurden. Nach Ansicht der Behörde handelt es sich bei diesen um Grundaufzeichnungen, über deren Führung durch die auszahlenden Kellner die Geschäftsführung jedenfalls informiert war, dienten sie doch dem Controlling.

Auch die Auswertung des graphischen Zeitreihenvergleichs zwischen Gastroerlösen und Automatenenerlösen zeigt gegenläufige Tendenzen. Die Begründung der Berufungswerberin, ein Gleichverlauf der Umsätze sei nicht gegeben, weil die Automaten zum größeren Teil von der Gastronomie räumlich getrennt seien, ist nicht stichhaltig, weil die Automaten tatsächlich im Lokal verteilt aufgestellt waren.

Aus den vorgezeigten Gründen hält die Behörde die Verhängung von Sicherheitszuschlägen für rechtmäßig.

Verdeckte Gewinnausschüttung: ...

Die Berufung war somit insgesamt als unbegründet abzuweisen."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12.04.2011 wurde die Berufung gegen die Abgaben- und Haftungsbescheide über Kapitalertragsteuer als unbegründet abgewiesen und in der Begründung ausgeführt:

„Frau C. B. und Herr A. B. sind Gesellschafter-Geschäftsführer der Berufungswerberin. Sowohl Frau B. als auch Herr B. vermietet an diese jeweils eine in ihrem Alleineigentum stehende Liegenschaft, worüber weder Mietverträge noch sonstige vertragliche Vereinbarungen existieren. Dennoch übernimmt die Berufungswerberin als Mieterin die Kosten der Instandsetzungsarbeiten der Gebäude.

Ein zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschafter-Geschäftsführern abgeschlossene Vereinbarung unterliegt dem Fremdvergleich und muss daher einen nach außen erkennbaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen. Nach der in gleichgelagerten Fällen vom Verwaltungsgerichtshof gepflogenen Spruchpraxis ist jedenfalls die Schriftlichkeit für derartige Vereinbarungen ein zwingendes Formerfordernis, darüber hinaus muss der Inhalt jenem entsprechen, der auch bei Verträgen zwischen Fremden ausbedungen würde. Da im vorliegenden Fall weder schriftliche Vereinbarungen

noch sonstige Aufzeichnungen über eventuelle mündliche Absprachen vorhanden sind, fehlt es daher schon an der Außenwirkung der getroffenen Absprachen.

Die Instandsetzungskosten, die in Tz 4 und 5 des Betriebsprüfungsberichtes aufgelistet sind, sowie die darauf entfallenden Kreditzinsen wurden daher zu Recht als verdeckte Gewinnausschüttung dem jeweiligen Gesellschafter-Geschäftsführern zugerechnet.

Für die an die Gesellschafter-Geschäftsführer zugerechnete verdeckte Gewinnausschüttung bestand für die Berufungswerberin als zum Abzug der Kapitalertragsteuer Verpflichtete nach § 95 Abs 2 EStG 1998 die Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr derselben. Der bekämpfte Haftungs- und Abgabenbescheid erfolgte somit zu Recht.

Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen."

Mit Schreiben, beim FA am 17.05.2011 eingelangt, stellte die Bf den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte eine mündliche Verhandlung und führte aus:

„Zur Umsatzsteuerpflicht der Gratisjetons:

Die Umsatzsteuerpflicht der Gratisjetons war während der laufenden Prüfung kein Thema; sie wurde erst bei der Schlussbesprechung am 09.11.2004 aufgegriffen, als eine Differenz zwischen den erfassten Kasseneinhalten und den aus der Auswertung der Zählerstände (als Verprobung der Kasseneinhalte) sich rechnerisch ergebenden Kasseneinhalte zu erklären war. Diese Differenz war in den Gratisjetons begründet.

Die Anzahl der Jetons war in den täglichen Automatenabrechnungen erfasst. Diese Tagesabrechnungen sind der Betriebsprüfung während der ganzen Prüfungsdauer in der Belegsammlung vorgelegen.

Da die Prüfung nicht mehr verzögert werden sollte, erfolgte eine rasche Ermittlung aus Daten auf elektronischem Datenträger durch die Betriebsprüfung. Es wurde der sich aus bereits ausgewerteten Filialen ergebende Prozentsatz an Gratisjetons auf alle Filialen angewendet. Eine genaue Ermittlung der Anzahl der Jetons wäre ebenso möglich gewesen, es sollte aber die Prüfung zum Abschluss kommen.

Die Jetons für den Nachschauzeitraum 2002 bis 8/2004 wurden nachgereicht, und es erfolgte eine konkrete Bemessung zur Umsatzsteuer mit der aufgezeichneten Anzahl der Jetons. Es ist dem Betriebsprüfungsbericht nicht zu entnehmen, dass die Jetons nicht aufgezeichnet wurden.

Die Betriebsprüfung hat die Umsatzsteuerpflicht der Gratisjetons auf Grund der Bestimmung des § 4 Abs 5 letzter Satz UStG 1994 angenommen. Der gesamte Einwurf samt Jetons sei nach dieser Bestimmung Kasseneinhalte und der Umsatzsteuer zu unterziehen. Diese Rechtsauffassung wurde von der Fachbereichsleiterin in einem bei der Schlussbesprechung geführten Telefonat bestätigt.

Die Begründung in der BVE, dass die Jetons nicht aufgezeichnet worden sind und deshalb steuerpflichtiger Kasseneinhalte sind, ist unrichtig.

Dass bei den Gratiseinwürfen mangels Entgeltes kein Umsatz ausgeführt wird und somit keine Umsatzsteuerpflicht besteht, hat der UFS in einer Entscheidung vom 1. September 2003, Gz RV/0440-K/02 ausgesprochen.

Zur verdeckten Gewinnausschüttung von Mieterinvestitionen ... :

Die Mietverhältnisse waren von der Betriebsprüfung grundsätzlich anerkannt. In den beiden Objekten gab es auch keine Privatnutzung.

Die Gesellschaft hätte die Investitionen auch getätigt, wenn die Objekte von Dritten angemietet worden wären. Wie in der Stellungnahme zur Berufung bereits ausgeführt, wurden im Firmenverband in fremd angemieteten Objekten vergleichsweise höhere Instandsetzungsaufwendungen getätigt, um Lokale den Erfordernissen des Betriebes anzupassen.

Die Investitionen in Steiermark² betrafen ein Gastgewerbelokal.

Die Amortisationsdauer der Lokaladaptierungen war wegen der hohen Inanspruchnahme mit 9 Jahren anzunehmen. Investitionen in vergleichbare Fremdobjekte wurden getätigt, ohne dass eine Sicherung des investierten Vermögens möglich gewesen wäre.

Auch in das als Büro dienliche Gebäude in NÖ wären die Investitionen im Falle einer Fremdanmietung getätigt worden. Die Lage des Objekts war sehr gut und für die Gesellschaft von Nutzen: Die Miete war mit EUR 1.090,-- (ca EUR 3,63/m² monatlich) günstig. Das Mietverhältnis war unbefristet und unterlag dem Kündigungsschutz. Eine Amortisation der Investitionen in der Gesellschaft war gegeben.

Die Entscheidung für die Mieterinvestitionen erfolgte bei beiden Objekten nicht wegen der Gesellschafterstellung.

Im Falle einer verdeckten Gewinnausschüttung ist der Zufluss für Mieterinvestitionen in dem Zeitpunkt anzunehmen, in welchem der Begünstigte darüber verfügen kann (UFS Gz RV/2085-W/06). Da das Mietverhältnis anerkannt war, ist der Zufluss der Mieterinvestitionen erst bei Beendigung des Mietverhältnisses gegeben (VwGH 20.02.1998, 96/15/0086).

Die auf die verdeckte Gewinnausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer im Gesamtbetrage von EUR 148.127,46 ... wurde bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens hinzugerechnet ...

Da die Kapitalertragsteueranlastung den steuerlichen Gewinn einer Körperschaft nicht mindert, darf die Übernahme der Kapitalertragsteuer durch die Körperschaft nicht gewinnerhöhend erfasst werden (ebenso RV/2085-W/06).

Die Betriebsprüfung hat die Automatenerlöse mit einem Sicherheitszuschlag beaufschlagt. Dieser wurde iW durch Anwendung statistischer Methoden begründet. Die Anwendung dieser Methoden lässt bei Spielautomaten keine Gleichverteilung erwarten. Auch bei Vergleichsbetrieben wurde ein vermehrtes Auftreten der Null gegenüber der Normalverteilung beobachtet.

Wir bitten in diesem Zusammenhang um Beachtung der Artikel: ...

Nicht in den Prüfungsbericht aufgenommen, aber mündlich ausgesprochen hat die Betriebsprüfung, dass der statistische Betriebsvergleich beim Einspielergebnis je Spielautomat ein höheres Ergebnis gegenüber den Vergleichsbetrieben ergab. ..."

Das FA legte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

In der am 28.04.2016 abgehaltenen mündlichen Verhandlung vor dem BFG führte der steuerliche Vertreter der Bf (Stb) zum Punkt „Gratisjetons“ ergänzend iW aus, grs habe jeder Erwachsene, der ein Getränk bestellte, einen Gratisjeton dazu bekommen. Dies sollte insofern eine Werbewirksamkeit erreichen, als die Spieler, die einmal begonnen haben zu spielen, erfahrungsgemäß dann immer weiter spielten. Nur einige wenige Automaten konnten mit den Gratisjetons bespielt werden. Man konnte sich die Einsätze auch nicht – wie bei anderen Automaten – zurückholen, sondern sie mussten effektiv verspielt werden. Ansonsten konnte man nur mit Geldscheinen oder Münzen spielen. Bei den Gratisjetons handelte es sich um echt unentgeltliche Zugaben zu den Getränken; die Getränke waren auch nicht teurer als herkömmlich.

Gewinnauszahlungen seien vom Keller durchgeführt worden. Er sei mit einem Schlüssel zum Automaten gegangen, habe das Zählwerk kontrolliert und aG dieser Ergebnisse seien die Gewinne ausbezahlt worden. Es habe keine Auszahlungslade gegeben. In der Früh seien die Automaten mit einer gewissen Geldmenge (Standgeld) dotiert worden. Die eingeworfenen Gratisjetons seien am Abend in der Lade vorgefunden, gezählt und wieder entnommen worden.

Die Betriebsprüferin (Bpr) führte aus, sie habe die entsprechenden Daten nur von zwei Lokalen erhalten und sie habe die Ergebnisse im Schätzungsweg auf die anderen Lokale umgelegt. Sie habe keinerlei Aufzeichnungen über diese Gratisjetons erhalten.

Es war nicht ersichtlich, in welcher Menge diese Gratisjetons vorhanden waren, sondern die Differenz zwischen "in" und "out" Ständen wurde von der Bf um eine nicht nachvollziehbare Menge verändert.

Weiters sei zu beachten, dass die Gratisjetons jederzeit von einem Spieler gegen Entgelt an Dritte weiterveräußert werden konnten. Die Gratisjetons hatten auch einen Wert, nämlich 5 ATS bzw 50 Cent. Sie habe die Jetons auch gesehen, aber die Menge sei nicht nachvollziehbar.

Der Stb entgegnete, er verweise diesbezüglich auf die Folgeprüfung; in diesen Jahren wurden die Gratisjetons ganz genau stückweise aufgezeichnet, was auch festgestellt wurde. Daraus könnten auch Rückschlüsse auf die Vorjahre gezogen werden.

Der Stb präsentierte dem Gericht eine Automatenabrechnung, aus der bezüglich eines bestimmten Automaten an einem bestimmten Tag die Anzahl der Gratisjetons ersichtlich sei. Er verwies auch darauf, dass viele Gratisjetons einfach liegen gelassen und nicht verspielt worden seien.

Der Vertreter des Finanzamtes (FaV) verwies darauf, dass es nur die präsentierten Excel Listen gäbe, aber keine Grundaufzeichnungen dazu.

Zum Punkt "Schätzungsberechtigung und Höhe der Schätzung" verwies die Bpr auf die fehlenden Grundaufzeichnungen. Die Aufzeichnungen der Kellner seien nicht aufbewahrt worden und die Standleitungen zur Y. hätten angeblich auch nicht funktioniert. Die Auszahlungen seien immer auf 100 Schilling Beträge gerundet gewesen, was nicht nachvollziehbar sei.

Laut Stb seien die Zählerstände der Automaten täglich aufgezeichnet worden, und zwar vom Filialleiter mittels Laptop.

Die Bpr verwies darauf, dass die Auszahlungslisten der Kellner, die zweistündlich die Auszahlungen durchgeführt hätten, nicht vorgelegt wurden.

Stb entgegnete, dass diese Listen zur eigenen Sicherheit von den Kellnern geführt wurden. Von diesen Listen habe der Geschäftsführer aber nichts gewusst bzw habe er deren Führung auch nicht angeordnet.

Laut Bpr seien diese Listen aber schon vorgedruckt gewesen und der Geschäftsführer habe auf Nachfrage genau gewusst, worum es sich handle. Sie hätte auch die Zählerstände nicht nachkontrollieren können, da ja die Leitung zur Y. nicht funktioniert habe und ihr auch keine Ansprechperson bei der Y. hätte genannt werden können. Sie könne sich nicht vorstellen, dass das System nicht funktioniert habe.

Der zum Beweisthema "Die neue Prüfungstechnik im ggstdl Beschwerdeverfahren" vernommene Zeuge, Betriebsprüfer, erläuterte die Grundsätze der "neuen Prüfungstechnik" und führte aus, es sei im ggstdl Fall zu Auffälligkeiten in der Lösungs- bzw Ziffernstruktur gekommen. Abweichungen würden nur dann als relevant erklärt, wenn die Auffälligkeiten zu 95% auf Unregelmäßigkeiten hindeuteten.

Im ggstdl Fall seien sowohl die Gastronomie- als auch die Wetteinsätze mit den geschilderten Methoden überprüft worden und es seien in beide Bereichen Abweichungen festgestellt worden.

In einem Zeitreihenvergleich seien die Gastronomieumsätze in ein Verhältnis zu den Wetteinsätzen gesetzt worden, und es sei zu Auffälligkeiten gekommen zB niedriger Gastronomieumsatz, hoher Wettumsatz und umgekehrt.

Bei den Tageslosungen sei die logarithmische Normalverteilung angewandt worden, aufgesplittet in Gastronomie- und Wetteinsätze und es habe jeweils Abweichungen im Bereich der hohen Tageswerte gegeben. Dies lasse sich im Normalfall durch Manipulation der Tageslosungen erklären, etwa durch Reduktion der hohen Tageslosungen.

Stb verwies darauf, dass die negativen Ergebnisse dieser Normalverteilung nicht berücksichtigt wurden und das ganze System nicht mehr stimme.

Der Zeuge erwiderte, dass dann eben nur die positiven Werte auf ihre Plausibilität überprüft wurden.

FaV brachte vor, er bezweifle die Schlüssigkeit des Vorbringens, dass Spieler immer so lange spielten, bis runde Beträge ausgezahlt wurden. Dies erscheine praxisfremd. Er verweise auf eine Aufstellung aus 2005, wonach völlig andere, nämlich unrunde Beträge, aufschienen. Die Auswertungen zeigten nur auf, dass die überprüften Werte nicht

plausibel seien. Die Abweichungen bewegten sich um die 10%, könnten aber noch höher sein.

Bpr verwies darauf, dass bei den Gastroumsätzen kein Sicherheitszuschlag verhängt worden sei. Diese seien zwar auch nicht in Ordnung gewesen, aber es seien keine zusätzlichen Mängel festgestellt worden.

Der Zeuge verwies darauf, dass die Wetteinsätze um ein Vielfaches von den Gastronomieumsätzen abwichen.

Tageslosungen bei Spielautomaten würden sich genau so gut wie alle anderen Tageslosungen für diese Auswertungen eignen.

Es wird von ca 1000 Werten in drei Jahren ausgegangen; dieser Wert sei zwar nicht sehr hoch, aber bei seriösen Betrieben würden derartige Auswertungen immer einer Standardverteilung entsprechen.

Zum Punkt "Verdeckte Gewinnausschüttung" verwies Stb darauf, dass das Lokal Steiermark2 sehr lange betrieblich genutzt worden sei, und zwar bis 2015.

Bp führte aus, dass das Lokal in Steiermark2 im Jahr 2012 verschenkt worden sei; das Lokal in NÖ sei im Jahr 2011 an die Tochter des Hrn B. verschenkt worden.

Stb führt aus, es habe keine Mietverträge gegeben; es habe auch keine Vereinbarung über das Schicksal der Instandsetzungsaufwendungen gegeben.

Die Kapitalertragsteuer habe die GmbH getragen, es habe keine Rückzahlungsverpflichtung gegeben.

Bei der Körperschaftsteuer sei die Kapitalertragsteuer dazu gerechnet worden; dies sei nicht richtig.

Bei der Verhandlung legte der Stb dem BFG einen Schriftsatz zu den Streitpunkten vor. Bezüglich "Statistische Verfahren" wurde uA ausgeführt:

"Frau D.E. , ... Steiermark1, als ehemalige Dienstnehmerin der Gesellschaft und Betreuerin mehrerer Filialen gibt Auskunft: Die Kellner waren grundsätzlich angewiesen, Gewinne aus Spielautomaten in runden Beträgen auszuzahlen. Dadurch konnte in Stoßzeiten die Auszahlung rascher durchgeführt werden. Das Fehlerrisiko bei der Auszahlung wurde gesenkt. Die Kellner mussten für Mankogelder aufkommen. Die Auszahlung in runden Beträgen wurde von den Spielern überwiegend angenommen. Durch Wahl eines entsprechenden Einsatzes wurde ein runder Betrag erreicht."

Bezüglich "Verdeckte Gewinnausschüttung" wurde ausgeführt:

"Bauliche Investitionen:

Die Liegenschaft Steiermark2 war bis Ende 2015 ausschließlich von der Bf als Gastgewerbelokal genutzt worden. Die Gesellschafter haben keine Verfügung über die Liegenschaft gehabt.

Die unter Tz 12 ausgewiesenen, der verdeckten Gewinnausschüttung unterzogenen Beträge für Heizungs-, Sanitär- und Lüftungsanlagen iHv ATS 457.355,00 waren spezifische Einbauten in das Gastgewerbelokal.

Die Gesellschaft hat die Liegenschaft NÖ im August 2007 vom Sachwalter der Frau B. erworben; es wurden bauliche Investitionen und Gebäude zusammengeführt. Die Kapitalertragsteuer auf die verdeckte Gewinnausschüttung von zusammen 1999 – 2001 ATS 2,300.778,31 wurde uE unrichtig der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage zugerechnet, da sie den Gewinn der Gesellschaft nicht vermindert hat."

Über die Beschwerde wurde erwogen

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Folgender Sachverhalt steht fest:

A. Allgemeines

Die Bf, eine GmbH mit dem Betriebsgegenstand "Gaststätten und Betrieb von Automaten", betrieb im Streitzeitraum verschiedene Betriebstätten mit Glücksspielautomaten (Aufsteller war die Fa Y.) und angeschlossener Gaststätte.

Die Leitung befindet sich in ... NÖ, X-Straße Nr..

Gesellschafter/Geschäftsführer der Bf sind Herr A. B. und Frau C. B. zu je 50%.

B. Streitpunkte

1. Gratisjetons

Die vom Filialleiter der einzelnen Standorte übernommenen Zählerstände wurden dem FA für 2001 vom Standort Steiermark2 sowie für 01-09/2000 für den Standort Steiermark1 auf Datenträgern vorgelegt.

Die Zählerstände "in" der einzelnen Automaten wurden addiert und um die Zählerstände "out" vermindert. Dieser Betrag wurde mit ÖS 5,00 bzw 50 Cent multipliziert (ein Impuls = ÖS 5,00 bzw 50 Cent nach Währungsreform).

Die erklärten Automatenerlöse 2001 Steiermark2 sowie die erklärten Automatenerlöse 01-09/2000 Steiermark1 wichen um 6,5% bzw 14% von den der Bp auf Datenträgern übermittelten Erlösen ab.

Bei den erklärten Automatenerlösen sind die Gratisjetons bereits berücksichtigt (abgezogen). Hierbei handelt es sich um Jetons, die bei Getränken gratis dazugegeben werden. Bei diesen Jetons handelte es sich von Y. hergestellte Plastikjetons.

Jeder Erwachsene, der ein Getränk bestellte, bekam einen Gratisjeton dazu, um die Spielfreudigkeit der Gäste zu steigern. Ein Gratisjeton ermöglichte ein Freispiel und wurde mit ATS 5 bzw (in den Folgejahren) 50 Cent berechnet. Nur einige wenige Automaten konnten mit den Gratisjetons bespielt werden, ansonsten konnte man nur mit Geldscheinen oder Münzen spielen. Es gab keine anderen Jetons als diese Gratisjetons. Die Jetons konnten nicht entgeltlich abgelöst werden, sondern mussten "verspielt" werden.

Bei den Gratisjetons handelte es sich um unentgeltliche Zugaben zu den Getränken; die Getränke waren auch nicht teurer als herkömmlich.

Die in die Spielgeräte eingeworfenen Gratisjetons wurden am Abend in der Lade vorgefunden, gezählt, wieder entnommen und an die Ausgabestelle zurückgeführt.

Es gab eine gewisse räumliche Trennung der Spielautomaten von der Gaststätte, es waren aber auch Automaten in der Gaststätte aufgestellt.

Die Automatenzählerstände wurden täglich vom Filialleiter bzw seinem Vertreter abgelesen. Diese Zählerstände wurden direkt in den Laptop in "Excel-Tabellen" eingetippt, welche aber nur für 2 Standorte vorgelegt wurden. Aus den Tabellen ist auch die Anzahl der Gratisjetons pro Automat pro Tag ablesbar.

Grundaufzeichnungen über die Gratisjetons wurden nicht vorgelegt.

Deren Wert wurde von der Bf rechnerisch ermittelt, als die von der Bf angegebene Menge der Gratisjetons mit ATS 5 multipliziert und von der Differenz zwischen "In" und "Out" Ständen von der Bf abgezogen wurde.

In den Folgejahren (2005 – 10/2010) wurden die Gratisjetons stückweise gezählt. Die Menge der Gratisjetons hatte einen Wert von

4,14% im Jahr 2005,

3,72% im Jahr 2006,

3,05% im Jahr 2007,

2,89% im Jahr 2008,

2,59% im Jahr 2009 und

2,51% im Zeitraum 01-10/2010

der gesamten vereinbarten Entgelte ohne Gratisjetons (Durchschnitt pro Jahr: 3,15%).

Die Jetons hatten in den Streitjahren einen im Schätzungsweg ermittelten Wert von 3,15% der gesamten vereinbarten Entgelte ohne Gratisjetons pro Jahr.

2. Schätzungsberechtigung und Höhe der Schätzung

Gewinnauszahlungen wurden zweistündlich vom jeweiligen Kellner bar durchgeführt.

Dieser ging mit einem Schlüssel zum Automaten, kontrollierte das Zählwerk und auf Grund dieser Ergebnisse wurden die Gewinne ausbezahlt. Es gab bei den Automaten keine Auszahlungslade.

Über die Gewinnauszahlungen wurden von den Kellnern händische Aufzeichnungen auf vorgedruckten Listen (Auszahlungslisten) geführt. Diese Listen wiesen detailliert auf, welche Beträge von "7.00 – 10.00", von "10.00 – 12.00" etc (zweistündlich) ausbezahlt wurden. Die Listen wurden nicht aufbewahrt bzw nicht vorgelegt. Der Geschäftsführer war über die Existenz der Auszahlungslisten informiert und hat die Führung dieser Listen angeordnet.

Die Auszahlungen waren laut Bf immer auf 100 Schilling Beträge gerundet, was nicht der Wirklichkeit entsprechen kann.

Die Automatenzählerstände wurden täglich vom Filialleiter bzw seinem Vertreter abgelesen. Diese Zählerstände wurden direkt in den Laptop in "Excel-Tabellen" eingetippt. Aus den Tabellen ist auch die Anzahl der Gratisjetons pro Automat pro Tag ablesbar.

Handschriftliche Grundaufzeichnungen dazu gibt es nicht.

Eine Überprüfung der Zählerstände durch die Bp war nicht möglich. Die Automaten in der Steiermark waren zwar per Standleitung mit der Fa Y Information Systems verbunden, die Daten wurden jedoch der Bp nicht übergeben und der Geschäftsführer gab keinen Ansprechpartner bei der Y. bekannt. Die Behauptungen, die Standleitungen hätten nicht funktioniert, es handle sich um einen Probetrieb etc, sind als Schutzbehauptung zu werten.

Anhand statistischer Methoden sind Auffälligkeiten in der Lösungs- bzw Ziffernstruktur erkennbar, und zwar sowohl bei den Wett- als auch den Gastronomieumsätzen.

In einem Zeitreihenvergleich wurden die Gastronomieumsätze in ein Verhältnis zu den Wetteinsätzen gesetzt und es kam zu Auffälligkeiten zB niedriger Gastronomieumsatz, hoher Wettumsatz und umgekehrt und es gab jeweils Abweichungen im Bereich der hohen Tageslosungen.

Es wurde von ca 1000 Werten in drei Jahren ausgegangen.

Die Gewinnauszahlungsimpulse wiesen keine Gleichverteilung der Endziffern auf.

3. Verdeckte Ausschüttung, Kapitalertragsteuer

a. Buchführungsmängel (Tz 9 Bp Bericht) siehe oben

b. Angemietete Liegenschaften und bauliche Investitionen (Tz 10 – 12 Bp Bericht)

Die Liegenschaften in NÖ ... (grundbücherliche und zivilrechtliche Eigentümerin Frau C. B.) und in Steiermark2 ... (grundbücherlicher und zivilrechtlicher Eigentümer Herr B.) wurden an die Bf vermietet.

Instandsetzungsarbeiten der Gebäude wurden von der Bf getätigt und finanziert. Es gibt weder Mietverträge noch sonstige vertragliche Vereinbarungen zwischen der Bf und den Eigentümern Herrn und Frau B. (beide Gesellschafter-Geschäftsführer dieser GmbH). Die Bf zahlte als Mieter Gebäudeinstandsetzungsaufwendungen ohne jegliche vertragliche Vereinbarung, Modalitäten und Sicherheiten über etwaige besitzrechtliche Veränderungen bzw Abgeltungen.

Am Gebäude in NÖ (als Büro genutzt) wurden von der Bf verschiedene bauliche Investitionen durchgeführt und getragen (siehe Tz 11 Bp Bericht; nur die hier aufgelisteten Aufwendungen wurden von der Bp als vA behandelt).

Die Bf hat die Liegenschaft NÖ im August 2007 vom Sachwalter der Gesellschafterin Frau B. erworben; die Liegenschaft wurde im Jahr 2011 an die Tochter des Geschäftsführers verschenkt.

Am Gebäude in Steiermark2 (als Gastgewerbelokal genutzt) wurden von der Bf verschiedene bauliche Investitionen durchgeführt und getragen (siehe Tz 12 Bp Bericht; nur die hier aufgelisteten Aufwendungen wurden von der Bp als vA behandelt).

Das Lokal wurde im Jahr 2012 verschenkt.

Auf die Aufwendungen gemäß Tz 11 und 12 Bp Bericht entfielen Kreditzinsen in der von der Bp dargestellten Höhe.

Die Kapitalertragsteuer wird von der Bf getragen. Eine Rückzahlungsverpflichtung der Gesellschafter/Geschäftsführer besteht nicht.

Beweiswürdigung:

Ad A. Allgemeines:

Diese Feststellungen sind unstrittig.

Ad B. Streitpunkte

1. Gratisjetons

Dass die Zählerstände dem FA nur für die Standorte Steiermark² sowie Steiermark¹ für die angeführten Zeiträume vorgelegt wurden, ist unbestritten. Ob auch für die anderen Standorte derartige Zählerstände hätten vorgelegt werden können, kann dahingestellt bleiben, da nach den glaubwürdigen Ausführungen der Betriebsprüferin in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG keinerlei Aufzeichnungen über diese Gratisjetons vorgelegt wurden, sondern diese von der Bf nicht nachvollziehbar berechnet wurden.

Wenn der steuerliche Vertreter vorbringt, es hätte sehr wohl Aufzeichnungen gegeben, diese seien aber nicht vorgelegt worden, da das Problem erst in der letzten halben Stunde der Schlussbesprechung aufgetaucht sei, ist zu bemerken, dass die Bf seit der Schlussbesprechung ausreichend Zeit und Gelegenheit gehabt hätte, derartige Aufzeichnungen vorzulegen.

Die grundsätzliche Berechnung der Automaten Erlöse (Differenz zwischen "in" und "out" Ständen mal ATS 5) ist unstrittig.

Die Existenz und Funktion der Gratisjetons ist dem Grunde nach unstrittig. Dass nur einige wenige Automaten mit den Gratisjetons bespielt werden konnten, hat der steuerliche Vertreter der Bf bei der mündlichen Verhandlung vor dem BFG glaubhaft ausgeführt.

Dass die Jetons nicht entgeltlich abgelöst werden konnten, ist unstrittig.

Dass es sich dabei um unentgeltliche Zugaben zu den Getränken handelte, wird vom FA nicht bestritten.

Dass die eingeworfenen Gratisjetons in der Lade vorgefunden, gezählt, wieder entnommen und an die Ausgabestelle zurückgeführt wurden, ist nachvollziehbar. Strittig ist die Menge der Gratisjetons. Vom FA wird bestritten, dass eine derart große Menge von Gratisjetons, wie von der Bf angegeben und vom FA in der Betriebsprüfung übernommen, tatsächlich vorhanden war. Dies ist nach der Lebenserfahrung nachvollziehbar, denn es ist schwer vorstellbar, dass ein Unternehmer Jetons im Wert von 10% der Automaten Erlöse verschenkt. Die Menge muss niedriger sein. Mangels nachvollziehbarer Aufzeichnungen muss die Menge im Schätzungsweg ermittelt werden. Der steuerliche Vertreter verweist auf die Folge-Bp, in der die Gratisjetons stückweise

aufgezeichnet wurden, was auch vom Betriebsprüfer festgestellt wurde. Es ist daher gerechtfertigt, die in den Folgejahren ermittelte und unstrittige Menge an Gratisjetons in Geldwert auch für die Streitjahre heranzuziehen, da nicht hervorgekommen ist, dass sich am Verhältnis der Gratisjetons zu den gesamten vereinbarten Entgelten im Vergleich der Streitjahre und der Folgejahre Grundlegendes geändert hat. Es wird daher im Schätzungswege 3,15% (Durchschnittswert der Folgejahre) der gesamten vereinbarten Entgelte pro Jahr als Wert der Gratisjetons herangezogen.

Bei der Differenz zwischen den Gratisjetons lt. Bp und lt. BFG handelt es sich um umsatzsteuerpflichtige Entgelte aus Spielautomaten, da die Bp ihre Schätzung auf den Angaben der Bf aufbaute, wonach es sich bei ca. 10% der Automatenerlöse um nicht steuerbare Umsätze mit Gratisjetons handle. Da nach BFG ein geringerer Teil der Umsätze den Umsätzen mit Gratisjetons zuzuordnen ist, wurde die Differenz zwischen dem Wert der Gratisjetons lt. Bp und lt. BFG von der Bf zu Unrecht als nicht steuerbarer Umsatz mit Gratisjetons behandelt.

2. Schätzungsberechtigung und Höhe der Schätzung

Das Procedere der Gewinnauszahlungen ist unstrittig.

Dass von den Kellnern händische Aufzeichnungen auf vorgedruckten Listen geführt wurden, die nicht aufbewahrt bzw. nicht vorgelegt wurden, ist unstrittig.

Die Rechtfertigung für die Nichtvorlage sieht die Bf darin, dass dies laut Geschäftsführer nur ein Controlling für die Mitarbeiter sei, es keine Anweisung zum Führen solcher Aufzeichnungen gebe, die Listen nur zur eigenen Sicherheit der Kellner geführt worden seien und der Geschäftsführer über das Führen der Listen nicht informiert gewesen sei.

Diese Ausführungen sind widersprüchlich und wenig überzeugend.

Wenn es sich um ein Controlling für die Mitarbeiter handelt, was nach glaubhafter Ausführung der Bp vom Geschäftsführer vorgebracht wurde und nach der allgemeinen Lebenserfahrung nachvollziehbar ist – haften doch die Mitarbeiter im Regelfall für allfällige Fehlbeträge – geht das BFG davon aus, dass es im Interesse der Geschäftsführung liegt, die Gewinnauszahlungen des jeweiligen Kellners genau zu überprüfen. Sollten bei der täglichen Ablesung der Zählerstände Fehlbeträge zum Vorschein kommen, ist eine Überprüfung der Gewinnauszahlungen unumgänglich. Es ist daher, wie die Bp nachvollziehbar ausführt, davon auszugehen, dass der Geschäftsführer von der Existenz der Listen wusste, zumal er auf Nachfrage der Bp genau wusste, um welche Listen es sich handelt und diese bereits vorgedruckt waren. Das BFG geht davon aus, dass der Geschäftsführer das Führen der Auszahlungslisten angeordnet hat, um die Mitarbeiter zu überprüfen, zumal er nach glaubhafter Ausführung der Bp dieser erklärt hatte, es handle sich um ein Controlling für die Mitarbeiter.

Dass die Auszahlungen immer auf 100 Schilling Beträge gerundet waren, wie von der Bf zur Erklärung der von der Norm abweichenden Endziffernanalyse vorgebracht wurde, ist nicht glaubwürdig.

Der FaV hat in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG zu Recht auf eine Aufstellung aus 2005 verwiesen, wonach völlig andere, nämlich unrunde Beträge, aufscheinen. Dass in den Streitjahren abweichend davon nur runde Beträge ausbezahlt worden sein sollen, ist nicht nachvollziehbar.

Die in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG in einem vom Stb vorgelegten Schriftsatz zitierte "Auskunft einer ehemaligen Dienstnehmerin" kann nicht als Zeugenbeweis gewertet werden. Die Aussage wurde nicht vor der Behörde getätigt, die Fragestellung ist unbekannt, die vollständige Adresse ist nicht angegeben. Die Aussage "die Kellner waren grundsätzlich angewiesen, Gewinne aus Spielautomaten in runden Beträgen auszuzahlen", "die Auszahlung in runden Beträgen wurde von den Spielern überwiegend angenommen" erscheint lebensfremd, denn die weitere Behauptung "durch Wahl eines entsprechenden Einsatzes wurde ein runder Betrag erreicht" ist logisch nicht nachvollziehbar.

Die Einsätze betrugen ATS 5 oder ein Mehrfaches davon. Bei einem nicht vorhersehbaren Spielverlauf können alle Gewinne mit den Endziffern 5 und 0 generiert werden. Gewinnt ein Spieler zB ATS 150 und möchte sich diesen Gewinn auszahlen lassen, erscheint es lebensfremd, ihn erfolgreich zu animieren, weiterzuspielen, bis sein Gewinn entweder auf ATS 100 sinkt oder auf ATS 200 ansteigt. Auch die freiwillige Wahl eines bestimmten Einsatzes, durch den ein runder Betrag erreicht wird, erscheint lebensfremd. Kein Spieler lässt sich die Wahl seines Einsatzes vorschreiben.

Nach Ansicht des BFG handelt es sich beim diesbezüglichen Vorbringen der Bf um Zweckbehauptungen, um die von der zu erwartenden Gleichverteilung um mindestens 10% abweichende Endziffernanalyse zu rechtfertigen.

Dass es bezüglich der Automatenzählerstände keine handschriftlichen Grundaufzeichnungen gibt, ist unbestritten.

Dass die Daten der online mit der Fa Y Information Systems verbundenen Automaten der Bp nicht übergeben wurden und eine Überprüfung der Zählerstände durch die Bp nicht möglich war, ist unbestritten. Die Rechtfertigungen der Bf dazu sind nach Ansicht des BFG Schutzbehauptungen. Dass die Standleitung zur Y. nicht funktioniert haben soll, ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung und der bekannt professionellen Vorgangsweise der Y. ebenso unglaubwürdig wie die Behauptung, es habe sich lediglich um einen Probetrieb gehandelt, zumal die Bp glaubhaft ausführte, dass dies weder aus den Rechnungen der Y Information Systems an die Bf ersichtlich ist noch anhand von Unterlagen nachvollzogen werden konnte und vom Geschäftsführer auch nicht erklärt werden konnte. Dass der Geschäftsführer keinen Ansprechpartner bei der Y. haben soll, ist bei der von der Bp aufgezeigten engen Verbindung des Geschäftsführers zur Y. ebenso unglaubwürdig. Das diesbezügliche Vorbringen der Bf ist auch widersprüchlich, da nach den Ausführungen der Bp die angesprochenen Daten mit der ersten Begründung, dass sie nicht mit den händisch übermittelten Daten übereinstimmten, der Bp nicht übergeben wurden und später der abgehaltene Probetrieb, der nicht funktioniert habe, als Rechtfertigung diene.

Die Auffälligkeiten in der Lösungs- bzw Ziffernstruktur anhand statistischer Methoden wurden in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG von einem sachverständigen Betriebsprüfer des FA erläutert.

Es wurden die Grundsätze der "neuen Prüfungstechnik" wie Tests nach Benford, Überprüfung einer logarithmischen Normalverteilung bei der Endziffernanalyse, Zeitreihenvergleiche etc angewendet.

Demnach sind massive Auffälligkeiten in der Lösungs- und Ziffernstruktur sowohl bei den Wett- als auch den Gastronomieumsätzen erkennbar.

Der Zeuge erläuterte, welche statistische Methoden im vorliegenden Fall angewendet wurden und deren Plausibilität; Abweichungen würden nur dann als relevant erklärt werden, wenn die Auffälligkeiten zu 95% auf Unregelmäßigkeiten hindeuteten.

Nach diesen Grundsätzen habe es nicht nur bei Gastronomie- und Wetteinsätzen Abweichungen gegeben, sondern auch im Verhältnis dieser Umsätze zueinander anhand eines Zeitreihenvergleiches sei es zu Auffälligkeiten gekommen.

Bei den Tageslosungen wurde die logarithmische Normalverteilung angewendet und es habe Abweichungen im Bereich der hohen Tageswerte gegeben. Eine Erklärung dafür ist im Normalfall die Manipulation dieser Werte durch Reduktion der hohen Tageslosungen.

Der Zeuge erläuterte nachvollziehbar, dass sich Tageslosungen bei Wetteinsätzen genauso gut wie Tageslosungen in anderen Bereichen für die dargestellten Auswertungen eignen würden.

Der Zeuge führte aus, dass die herangezogenen 1000 Werte ausreichend seien, um bei seriösen Betrieben einer Standardverteilung zu entsprechen.

Der Einwand der Bf, dass die negativen Ergebnisse bei der Normalverteilung nicht berücksichtigt wurden, kann nach den Ausführungen des Zeugen die Glaubwürdigkeit der angewandten Methoden nicht in Frage stellen, weil dann eben nur die positiven Werte auf ihre Plausibilität überprüft worden seien und auch bei diesen eine Normalverteilung erwartbar sei.

Der Einwand der Bf, bei der Endziffernanalyse sei nicht berücksichtigt worden, dass die Spieler angehalten wären, sich nur runde Beträge auszahlen zu lassen, wurde bereits oben behandelt.

Dem Einwand der Bf zur Abweichung des Verhältnisses von Gastro- zu Wetteinsätzen, Stammspieler würden erfahrungsgemäß wenig konsumieren und die Automaten seien zum größeren Teil von der Gastronomie räumlich getrennt, ist zu entgegnen, dass der Zeuge ausführte, die Wetteinsätze würden um ein Vielfaches von den Gastroumsätzen abweichen; eine derartige Abweichung kann jedoch selbst bei angenommener Richtigkeit des Vorbringens der Bf nicht der Wirklichkeit entsprechen. Dazu kommt noch, dass nach eigenen Angaben der Bf auch im Gastrobereich Automaten stehen, sodass eine völlige räumliche Trennung nicht gegeben ist. Dass Stammspieler erfahrungsgemäß wenig konsumieren, ist eine Behauptung, die nicht plausibel erscheint. Spielt jemand stundenlang an Automaten, wird er sich öfter Getränke bestellen als jemand, der sich nur kurz in diesem Betrieb aufhält. Es erscheint logisch, dass bei hohen Tageslosungen im

Wettbereich (viele Spieler und/oder Spieler, die lange spielen) die Gastronomieumsätze deutlich höher sind als bei niedrigen Tageslosungen (wenige Spieler bzw Spieler, die kurz spielen). Bei an einem Tag insgesamt langer Spieldauer werden auch die Getränkeumsätze höher sein als bei insgesamt kurzer Spieldauer. Zumindest annähernd werden die jeweiligen Umsätze korrelieren. Starke Abweichungen sind in der Wirklichkeit nicht erwartbar.

3. Verdeckte Gewinnausschüttung, Kapitalertragsteuer

a. Buchführungsmängel: siehe oben

b. Angemietete Liegenschaften und bauliche Investitionen (Tz 10 – 12 Bp Bericht)

Die Eigentums- und Mietverhältnisse sowie die durchgeführten Instandsetzungsarbeiten sowie deren Höhe sind unstrittig, ebenso wie die Höhe der Kreditzinsen.

Dass es weder Mietverträge o.Ä. noch vertragliche Vereinbarungen betreffend die Instandsetzungsarbeiten gibt, wurde vom Stb in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG bestätigt.

Dass die Kapitalertragsteuer von der Bf getragen wird und keine Rückzahlungsverpflichtung der Gesellschafter/Geschäftsführer besteht, wurde vom Stb in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG ausgeführt.

Rechtliche Beurteilung:

Streitpunkte:

1. Gratisjetons

§ 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 "Steuerbare Umsätze" lautet:

"Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;"

§ 4 Abs 1 UStG 1994 lautet:

" Der Umsatz wird im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme); ..."

§ 4 Abs 5 UStG 1994 lautet:

" (5) Werden Rechte übertragen, die mit dem Besitz eines Pfandscheines verbunden sind, so gilt als Entgelt der Preis des Pfandscheines zuzüglich der Pfandsumme. Beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit und bei der Wette ist Bemessungsgrundlage das Entgelt für den einzelnen Spielabschluss oder für die einzelne Wette, wobei ein ausbezahlter Gewinn das Entgelt nicht mindert.

Bemessungsgrundlage bei Umsätzen aus Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit ist der Kasseneinhalt."

Der Gesetzgeber hat damit auf das Urteil des EuGH vom 05.05.1994, Rs Glawe, C-38/93, reagiert, wonach der gesetzlich zwingend festgelegte Teil der Spieleinsätze, der an die Spieler auszuzahlen ist, nicht zur Bemessungsgrundlage gehört. Bei Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit bildet – abweichend von Spielen mit Gewinnmöglichkeiten im Allgemeinen und bei der Wette – der Kasseneinhalt, somit das, was dem Unternehmer nach Auszahlung der Gewinne verbleibt – die Bemessungsgrundlage.

Die Leistung des Glücksspielunternehmers besteht in der Einräumung einer Gewinnchance gegen Entgelt (siehe Ruppe, UStG Kommentar, 3. Auflage, § 4 Tz 78).

Freispiele ändern zwar den Leistungsumfang (der Spieler hat die Möglichkeit, den Automaten länger zu benutzen), sie lassen aber das Entgelt unberührt und bleiben somit unberücksichtigt bzw vermindern allenfalls den Kasseneinhalt (siehe Ruppe aaO, § 4 Tz 80; Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON § 4 UStG Stand 1.9.2014, rdb.at; Huber in SWK Heft-Nr 20/1995, 444).

Diese Gesetzeslage hat die Bp im vorliegenden Fall richtig angewandt und nur den Kasseneinhalt, nämlich den Wert der Differenz zwischen "In" und "Out" Ständen, der Umsatzsteuer unterzogen.

Davon zu trennen ist die ggstdl Frage, ob die Gratisjetons zum Kasseneinhalt gehören. Es handelt sich hier nicht um Freispiele im klassischen Sinn. Freispiele im klassischen Sinn erhält ein Spieler, der bereits den Automaten bespielt und der bei gewissen Symbolen ohne zusätzliches Entgelt Bonus- oder Freispiele erhält, die es ihm ermöglichen, den Automaten länger zu benutzen und somit den Gewinn zu vergrößern.

Daher ist aus dem Verweis der Bf auf die seit 01.01.1995 aG der EuGH Judikatur im Fall "Glawe" geänderten Rechtslage, wonach eine Erhöhung des Entgelts zwecks Berücksichtigung der Freispiele nicht mehr zu erfolgen habe, nichts zu gewinnen, da diese Rechtslage vom FA ohnehin beachtet wurde.

Das FA erhöht die Entgelte um die Gratisjetons, wie die Bf zu Recht ausführt, ohne Begründung.

Nach Ansicht des BFG ist das "erste" Grundgeschäft, nämlich der Erwerb eines Getränks samt Gratisjeton zu Werbezwecken, für die Lösung ggstdl Rechtsfrage entscheidend.

Bei der Beigabe des Gratisjetons handelt es sich um eine Zugabe.

Zugaben sind Vermögensvorteile, die vom Unternehmer den Abnehmern von Waren oder Dienstleistungen zusätzlich gewährt werden (siehe Ruppe/Achatz, UStG Kommentar, 4. Auflage, § 1 Tz 212).

Nach Ruppe/Achatz aaO, § 3 Tz 245f, wurde bisher im Allgemeinen davon ausgegangen, dass Zugaben außerhalb des Leistungsaustausches stehen. Der VwGH hat allerdings im Erkenntnis vom 27.6.2000, 95/14/0108, die angebotene Gratis-

Getränkekonsumation im Zusammenhang mit einem Pauschalpreis für eine Halbpension nicht als steuerlich unbeachtliche Gratis-Zugabe, sondern als Teil der insgesamt entgeltlichen Leistung betrachtet. Angesichts des neuen Tatbestandes des § 3 Abs 2 wird daher bei Zugaben zu prüfen sein, ob sie Teil eines entgeltlichen Leistungsaustausches sind bzw ob die Zugabe unselbständige Nebenleistung zur entgeltlichen Leistung ist.

Soweit in solchen Fällen der wirtschaftliche Gehalt des Vorganges nicht auf eine unentgeltliche Zuwendung gerichtet ist, sondern der Kaufentschluss die Zugabe mit umfasst, kann von einem einheitlichen entgeltlichen Vorgang ausgegangen werden (vgl auch dBMF 10.7.2000, BStBl I 1187 und daran anschließend UStR Rz 374). Es macht unter dem Aspekt einer Einkommensverwendungssteuer keinen Unterschied, ob der Käufer die Ware, weil er eine größere Menge erwirbt oder es sich um eine hochpreisige Ware handelt, ohne Zugabe zu einem geringeren Entgelt erhält oder ob er einverstanden ist, zum "normalen" Entgelt eine ausgeweitete Leistung zu erhalten. Im letzteren Fall hat er ein bestimmtes Einkommen aufgewendet, um auch die Zugabe zu erhalten. Eine Besteuerung der Zugabe als unentgeltliche Zuwendung ist daher nicht vorzunehmen.

Eine insgesamt entgeltliche Lieferung ist zB auch die unberechnete Abgabe von Unteretzern (Bierdeckel), Saugdecken (Tropfdeckchen), Aschenbechern und Gläsern einer Brauerei oder eines Getränkevertriebes an einen Gastwirt im Rahmen einer Getränkeliieferung, die unberechnete Abgabe von Autozubehörteilen (Fußmatten, Warndreiecke) und Pflegemitteln usw eines Fahrzeughändlers an den Käufer eines Neuwagens oder die unberechnete Abgabe von Schuhpflegemitteln eines Schuhhändlers an einen Schuhkäufer.

Im ggstdl Fall handelt es sich daher um eine insgesamt entgeltliche Lieferung. Im Regelfall wird es sich bei den Getränkekonsumenten um Spieler handeln, die daran interessiert sind, auch Gratisjetons für (weitere) Spiele zu erhalten. Der Kaufentschluss ist daher auch auf den Erhalt der Zugabe gerichtet, sodass der wirtschaftliche Gehalt einen einheitlichen entgeltlichen Vorgang darstellt.

Das bezahlte Entgelt für das Getränk samt Zugabe ist daher als Gesamtentgelt für beide Leistungen zu sehen auf diese aufzuteilen.

Der Unternehmer hat somit ein Getränk und die Einräumung einer Gewinnchance verkauft und mit dem Gesamtentgelt bereits versteuert.

Für diese Betrachtungsweise spricht auch das Argument des FA, der Erwerber der Gratisjetons könnte diese auch entgeltlich an Dritte weiterveräußern. Dies wird zwar selten vorkommen, denn nach der allgemeinen Lebenserfahrung werden die Spieler, wenn sie Getränke bestellen, ihnen angebotene Gratisjetons selbst verspielen, aber theoretisch könnten sie die Jetons auch weiterveräußern. Damit ist jedoch klargestellt, dass die Jetons einen Wert haben, vom Kaufentschluss mitumfasst waren und es sich nicht um unentgeltliche Zuwendungen handelte, sondern entgeltlich erworben und vom Unternehmer bereits versteuert wurden.

Eine weitere Besteuerung beim Einwurf des Jetons würde zu einer Doppelbesteuerung derselben Leistung führen und ist somit unzulässig. Die Leistung des Automatenbetreibers besteht ja im Einräumen einer Gewinnchance. Er kann diese Leistung jedoch nur einmal pro Jeton einräumen. Auch die theoretische Weiterveräußerung eines Gratisjetons an einen Dritten würde nichts daran ändern, dass die Gewinnchance nur einmal ermöglicht und verwirklicht (nämlich durch den Einwurf dieses Jetons) werden kann.

Eine Doppelbesteuerung derselben Leistung würde fundamentalen Prinzipien des Umsatzsteuerrechts wie der Neutralität des Mehrwertsteuersystems diametral widersprechen. Ein- und dieselbe Leistung, die ein Unternehmer gegen Entgelt ausführt, darf nur einmal der Umsatzsteuer unterzogen werden.

Zu beachten ist auch, dass die erworbenen Gratisjetons nur an den (bestimmten) Automaten des (bestimmten) Unternehmers verwendet werden können. Somit sind sowohl der leistende Unternehmer als auch der Leistungsinhalt ausreichend konkretisiert. Daher kann auch aus Lehre und Judikatur zu § 19 UStG 1994 betreffend Anzahlungen/ Gutscheine das dargestellte Ergebnis abgeleitet werden. In derartigen Fällen geht die Lehre davon aus, dass eine steuerbare Anzahlung vorliegt und die Einlösung des Gutscheins (hier: Jetons) dann nicht mehr steuerbar ist (siehe Ruppe/Achatz aaO, § 19, Tz 110: " ...muss für Gutscheine uä gelten, bei denen die Leistung bereits spezifiziert ist (zB Zahlung für den Bezug einer Eintrittskarte für eine bestimmte Vorstellung oder Gutschein für ein bestimmtes Hotel einer Hotelkette; ebenso UStR Rz 2607 idF AÖF 243/2010) bzw bei denen eine definierte Leistung zu einem beliebigen Zeitpunkt in Anspruch genommen werden kann (zB Vorverkaufsfahrscheine, Telefonwertkarten; ebenso UFS 19.8.2009, RV/1288-W/05 zu aufladbaren Kundenkarten für die Entleihung von Videofilmen)."

Zusammenfassend kommt das BFG zum Ergebnis, dass die Gratisjetons bereits beim gemeinsam mit dem Getränk getätigten Erwerb der Umsatzbesteuerung unterzogen wurden und mit diesem Geschäft bereits die Gewinnchance gegen Entgelt eingeräumt wurde. Beim später erfolgenden Einwurf handelt es sich daher um keine steuerbare Leistung iSd UStG.

Der Beschwerde war in diesem Punkt dem Grunde nach Folge zu geben.

Die Umsatzsteuerbescheide waren daher abzuändern.

2. Schätzungsberechtigung und Höhe der Schätzung

Schätzungsberechtigung:

§ 131 BAO lautet:

" (1) Bücher, die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führen sind oder die ohne gesetzliche Verpflichtung geführt werden, und Aufzeichnungen der in den §§ 126 bis 128 bezeichneten Art dürfen, wenn nicht anderes gesetzlich angeordnet ist, auch im Ausland geführt werden. Derartige Bücher und Aufzeichnungen sind auf Verlangen der Abgabenbehörde innerhalb angemessen festzusetzender Frist in das Inland zu bringen.

Den Büchern und Aufzeichnungen zu Grunde zu legende Grundaufzeichnungen sind, wenn sie im Ausland geführt werden, innerhalb angemessener Frist in das Inland zu bringen und im Inland aufzubewahren; diese Verpflichtung entfällt hinsichtlich jener Vorgänge, die einem im Ausland gelegenen Betrieb, einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte oder einem im Ausland gelegenen Grundbesitz zuzuordnen sind. Es muss gewährleistet sein, dass auch bei Führung der Bücher und Aufzeichnungen im Ausland die Erforschung der für die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse möglich ist.

Die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher sind so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

Dabei gelten insbesondere die folgenden Vorschriften:

1. Sie sollen in einer lebenden Sprache und mit den Schriftzeichen einer solchen geführt werden. Soweit Bücher und Aufzeichnungen nicht in einer für den Abgabepflichtigen im Abgabungsverfahren zugelassenen Amtssprache geführt werden, hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung der vorgelegten Bücher, Aufzeichnungen, hiezu gehörige Belege sowie der Geschäftspapiere und der sonstigen Unterlagen im Sinn des § 132 Abs. 1 beizubringen. Soweit es für die Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung (§§ 147 bis 153) erforderlich ist, hat der Abgabepflichtige auf seine Kosten für die Übersetzung der eingesehenen Bücher und Aufzeichnungen in eine für ihn zugelassene Amtssprache Sorge zu tragen; hierbei genügt die Beistellung eines geeigneten Dolmetschers.
2. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist. 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. Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 verpflichtet sind, ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bareinnahmen und Barausgaben einzeln festhalten. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung Erleichterungen bei den Büchern und Aufzeichnungen festlegen, wenn das Festhalten der einzelnen Bareingänge und Barausgänge unzumutbar wäre, sofern die ordnungsgemäße Ermittlung der Grundlagen der Abgabenerhebung dadurch nicht gefährdet wird.

3. Die Bezeichnung der Konten und Bücher soll erkennen lassen, welche Geschäftsvorgänge auf diesen Konten (in diesen Büchern) verzeichnet werden. Konten, die den Verkehr mit Geschäftsfreunden verzeichnen, sollen die Namen und Anschriften der Geschäftsfreunde ausweisen.

4. Soweit Bücher oder Aufzeichnungen gebunden geführt werden, sollen sie nach Maßgabe der Eintragungen Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein. Werden Bücher oder Aufzeichnungen auf losen Blättern geführt, so sollen diese in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten werden.

5. Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

6. Die Eintragungen sollen nicht mit leicht entfernbar Schreibmitteln erfolgen. An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht werden. Es soll nicht radiert und es sollen auch solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit ungewiss lässt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen worden sind. 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, beispielsweise durch entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen, soll möglich sein.

(2) Werden die Geschäftsvorfälle maschinell festgehalten, gelten die Bestimmungen des Abs. 1 sinngemäß mit der Maßgabe, dass durch gegenseitige Verweisungen oder Buchungszeichen der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen sowie der Zusammenhang zwischen den Buchungen und den Belegen klar nachgewiesen werden sollen; durch entsprechende Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden können und sollen Summenbildungen nachvollziehbar sein.

(3) Zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen können 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. Wer Eintragungen in dieser Form vorgenommen hat, muss, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen."

Nach einer Information des zur Barbewegungsverordnung und ergänzender Ausführungen zum Durchführungserlass vom 03.08.2007, GZ BMF-010102/0001-IV/2/2007, Punkt 7 Automatenerlöse, gilt für Glückspielautomaten die normale Einzelaufzeichnungspflicht.

Nach § 132 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden. Diese Fristen laufen für die Bücher und die Aufzeichnungen vom Schluss des Kalenderjahres, für das die Eintragungen in die Bücher oder Aufzeichnungen vorgenommen worden sind, und für die Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen vom Schluss des Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen; bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr laufen die Fristen vom Schluss des Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsjahr endet (Abs 1).

Hinsichtlich der in Abs 1 genannten Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen kann die Aufbewahrung auf Datenträgern geschehen, wenn die vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist.

Soweit solche Unterlagen nur auf Datenträgern vorliegen, entfällt das Erfordernis der urschriftgetreuen Wiedergabe (Abs 2).

Wer Aufbewahrungen in Form des Abs 2 vorgenommen hat, muss, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen (Abs 3).

Die Anforderungen an die Bücher und Aufzeichnungen ergeben sich allgemein aus den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung und im Besonderen aus den Ordnungsvorschriften der §§ 131 ff BAO. Dazu gehören unter anderen Grundsätze wie die Vollständigkeit, Richtigkeit, Zeitgerechtigkeit, Wahrheit, Klarheit, Belegbarkeit, Sicherheit, Unveränderbarkeit und Prüfbarkeit.

Das Kriterium der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist nicht mit einer bestimmten Buchführungsmethode oder einer bestimmten Organisation, einem bestimmten System oder einer bestimmten Technik des Erfassens und Festhaltens der Geschäftsvorfälle sowie des Vermögens und der gesicherten Wiedergabe des Aufzeichnungsgutes verbunden zu sehen. Entscheidend ist, dass eine vollständige und zeitgerechte Dokumentation der aufzeichnungspflichtigen Sachverhalte unter Einhaltung der von den Formvorschriften des § 131 BAO getragenen Prinzipien entsprechenden Grundsätzen erfolgt und die Bücher und Aufzeichnungen des Weiteren derart gestaltet

sind, dass sich ein buchführungsmäßig vorgebildeter sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Zeit in diesen zurecht finden kann und sichere Kenntnis über die einzelnen Eintragungen und die ihnen zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle der Vergangenheit sowie eine vollständige und klare Übersicht über die Aktiven und Passiven (über die Lage des Unternehmens), sohin über den Stand des Vermögens, aber auch über die Vermögensänderungen und den Geschäftserfolg gewinnen kann (siehe Stoll, BAO-Kommentar, 1456).

Die Aufbewahrungspflicht ist der Ablauflogik nach eine Folge der Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht und damit Bestandteil der Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht überhaupt. Ein Verstoß gegen die Aufbewahrungspflichten ist damit auch ein Verstoß gegen die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, eine Mangelhaftigkeit im Aufbewahrungsbereich führt im Grunde zu einer Verletzung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.

Nach § 132 BAO sowie § 147 deutsche AO besteht eine Verpflichtung zur Aufbewahrung der Bücher und Aufzeichnungen, sowie der zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege und sonstigen Unterlagen. Darunter sind offensichtlich sonstige Unterlagen für die zu führenden oder freiwillig geführten Bücher und Aufzeichnungen zu verstehen, also im Zusammenhang mit diesen stehenden (diesen als Grundlage oder Begründung dienendes) Schriftmaterial. Demnach sind unter den sonstigen Unterlagen der Buchführung und der Aufzeichnungen also die Grundlagen der Eintragungen zu verstehen, die das Verständnis und eine Kontrolle der Angaben in den Büchern und Aufzeichnungen möglich machen sollen. Bedeutet also "sonstige Unterlagen" Unterlagen der einzelnen Eintragungen, so handelt es sich um Schriftgut, das mit einzelnen Geschäftsvorfällen in einem Zusammenhang steht.

"Sonstige Unterlagen sind alles, was über steuerrechtlich bedeutsame Vorgänge Aussagen zu machen vermag (also nicht nur konkrete Eintragungen über einzelne Geschäftsvorfälle. Besteht ein Zusammenhang von Unterlagen mit Eintragungen oder eintragungspflichtigen Vorgängen, dann besteht Aufbewahrungspflicht auch dann, wenn und soweit Unterlagen freiwillig erstellt wurden. Diese äußern sodann die gleichen Rechtswirkungen wie die pflichtigen Unterlagen.

Der Aufbewahrungspflicht unterliegen vor allem aus der Sicht der Prüfungstätigkeit auch (ohne Rücksicht auf Benennung) Erstaufzeichnungen, Grundaufzeichnungen, Uraufzeichnungen, sog. Schmieraufzeichnungen, wie Abrechnungsbelege über die erzielten Lösungen bzw. aus welchen die Tageslösung und sodann die Einnahmen ermittelt werden, Zählstreifen der Registrierkasse, Durchschriften der Paragonrechnungen, Kassenbons und ähnliches grundsätzlich beleg- und beweisfähiges Schriftgut; ferner etwa Arbeitsanweisungen, Arbeits- und Leistungsaufträge, Organisationsunterlagen, die betriebliche Kostenrechnung oder die jeweiligen Kalkulationsunterlagen, ja sogar statistisches Material, letzteres soweit hierdurch die Nachkalkulation ermöglicht wird, gleiches Material nicht vorhanden und seine Auswertung durch die Abgabenbehörde zulässig ist, u.ä. Belegmaterial." (Erich Huber, Steuerliches Risikomanagement im

Erlösbereich - Zur quantitativen Entdeckungswahrscheinlichkeit, ÖStZ 2007/990, ÖStZ 2007, 463).

Ohne faktische Vollständigkeitsdokumentationswirkung sind daher uA manipulierende EDV-Systeme, die die Überwachung des Personals gewährleisten, eine Zurückverfolgung zu den Primärdaten durch Summenerlöse aber verhindern, zumal in MS Excel Änderungen problemlos durchführbar sind und Spielautomaten-Zählwerkstände, die bei jeder Ablesung auf Null zurückgestellt werden.

Der allgemein bestehende Belegzwang erfährt keine prinzipielle inhaltliche Änderung dadurch, dass die Buchführung nicht auf traditionelle Weise besorgt wird, sondern mit Hilfe von EDV-Anlagen erstellt, maschinell lesbar gemacht (Ausdrucke) oder auf Datenträgern bereitgestellt wird. Die Art der Buchführungstechnik ist auf den Grundsatz, dass ein gesonderter Nachweis über sämtliche buchmäßig zu erfassende Geschäftsvorfälle vorliegen muss, ohne Einfluss. Zudem ist die Art der Buchführungstechnik auch ohne Einfluss auf die Aufbewahrungspflicht dem Grunde nach. Besonderheiten kann es nur hinsichtlich der Art und Weise, der Form und Organisation der Aufbewahrung geben.

Die Aufbewahrungspflicht ist nicht um ihrer selbst Willen normiert. Sie verfolgt Sicherheits- und Kontrollzwecke. Sie soll Gewähr für die Vollständigkeit der Bücher und Aufzeichnungen geben und auch die Prüfung und gesicherte Feststellung möglich machen, dass die buchführungs- und Aufzeichnungspflichten erfüllt wurden oder diesem Gebot nicht entsprochen wurde. Der Aufbewahrungszweck ist damit durch den Zweck der Bücher und Aufzeichnungen vorgegeben. Art und Umfang der Aufbewahrungspflicht sind vom Aufbewahrungszweck, dieser vom jeweiligen Dokumentationszweck abhängig, der nicht ein abstrakt-absoluter, sondern ein von Größe, Art, Gegenstand, Rechtsform und Besonderheiten des Unternehmers abhängiger ist. Entscheidend ist in Zweifelsfällen, ob in Anbetracht der Gegebenheiten, des Umfanges, der Art und der Größe des Unternehmens, des Unternehmensgegenstandes und ähnlicher Kriterien, aber auch im Hinblick auf die Besonderheiten des Unternehmens der Dokumentationszweck mit seinen durch die Erfüllung der Aufbewahrungspflichten verbundenen Kontrollmöglichkeiten und Sicherheitsattributen insgesamt (etwa durch anderes zumindest gleichwertiges Beleggut als gerade durch das nicht Aufbewahrte) im konkreten Fall erreicht und die damit verbundenen Aufgaben zuverlässig erfüllt werden können oder nicht (Stoll, BAO-Kommentar, 1484 ff).

Im ggstdl Fall wurden die von den Kellnern auf Auszahlungslisten erstellten händischen Aufzeichnungen über die Gewinnauszahlungen nicht aufbewahrt bzw nicht vorgelegt.

Es handelt sich dabei um Grundaufzeichnungen.

Die von der Bf bekannt gegebenen Auszahlungen waren regelmäßig auf 100 Schilling Beträge gerundet, was nicht der Wirklichkeit entsprechen kann.

Die Automatenzählerstände wurden täglich vom Filialleiter bzw seinem Vertreter abgelesen. Die Zählerstände der Automaten wurden direkt in den Laptop in "Excel-

Tabellen" eingetippt. Aus den Tabellen ist auch die Anzahl der Gratisjetons pro Automat pro Tag ablesbar.

Handschriftliche Grundaufzeichnungen dazu gibt es nicht.

Eine Überprüfung der Zählerstände durch die Bp war nicht möglich. Die Automaten in der Steiermark waren zwar per Standleitung mit der Fa Y Information Systems verbunden, die Daten wurden jedoch der Bp nicht übergeben und der Geschäftsführer gab keinen Ansprechpartner bei der Y. bekannt.

Die Bf hat daher die Aufzeichnungspflichten des § 131 BAO und die Aufbewahrungsverpflichtungen des § 132 BAO verletzt, indem Grundaufzeichnungen nicht geführt bzw nicht vorgelegt wurden und die von der Bf vorgelegten Ergebnisse und somit die Geschäftsvorfälle nicht nachvollzogen und überprüft werden konnten. Die bloße Vorlage von Tabellen in Form von Excel-Dateien, welche jederzeit manipulierbar sind, ohne Vorlage von Grundaufzeichnungen und ohne Überprüfungsmöglichkeit, die noch dazu realitätsfremde Auszahlungssummen aufweisen, erfüllt nicht die Anforderungen der gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten. (Vgl RdW 2002, 703, Ordnungsmäßigkeit von Büchern und Aufzeichnungen gemäß § 131 BAO bei Anwendung von MS Excel oder eines vergleichbaren EDV Programms: "Die bloße Führung von Dateien in EXCEL ist für sich allein noch kein Nachweis der Ordnungsmäßigkeit, weil in derartigen Programmen auch nachträglich Manipulationen wie Abänderungen vorgenommen werden können.")

§ 163 BAO lautet:

" (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."

Die Bücher und Aufzeichnungen der Bf haben daher nicht die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich.

Eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit ist auf Grund der aufgezeigten Mängel nicht möglich.

Auch die von der Bp zutreffend aufgezeigte Verletzung der Mitwirkungspflicht (Nichtbekanntgabe eines Ansprechpartners, Nichtvorlage von Daten) ist gegeben.

Bei einem unter Verletzung der Vorschriften der §§ 131 ff BAO herbeigeführten Fehlen von Primärdaten haben die Bücher und Aufzeichnungen die Vermutung ordnungsgemäßer Führung nicht mehr für sich und können, weil die nachgewiesenen Unzulänglichkeiten

das Vertrauen in deren sachliche Richtigkeit erschüttern, nach § 163 BAO nicht der Abgabenerhebung zugrunde gelegt werden.

Mit Erkenntnis vom 15.09.1993, 91/13/0125, hat der VwGH unter Verweis auf weitere Judikate ausgesprochen, dass bereits formelle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen, die begründetermaßen zu Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlass geben, prinzipiell zur Schätzungsberechtigung führen. Eines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, bedürfe es nicht.

§ 184 BAO lautet:

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

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

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

Die Befugnis (und Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (Stoll, BAO-Kommentar, 1912).

In Ermangelung einer formal ordnungsmäßigen Buchführung bedarf es keiner Feststellung einer Kalkulationsdifferenz von mehr als 10 Prozent, um die nach § 184 BAO vorgesehene Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung auszulösen (VwGH 30.09.1998, 97/13/0033).

Die Schätzungsberechtigung der Behörde ist daher bereits auf Grund der formellen Mängel der Buchführung gegeben.

Zusätzlich liegen auch materielle Mängel vor.

Die Anzahl der Gratisjetons ist zu hoch angesetzt. Die Auszahlungsbeträge, die regelmäßig auf 100 Schilling enden, sind unrichtig.

Die Überprüfung der Erlöse durch statistische Methoden ergab massive Auffälligkeiten. Der in der mündlichen Verhandlung als Zeuge einvernommene Betriebsprüfer des FA erläuterte nachvollziehbar und glaubhaft die angewendeten Methoden und deren Plausibilität. Demnach sind massive Auffälligkeiten sowohl bei den Gastro- als auch den Automatenenerlösen, wobei es jeweils zu signifikanten Abweichungen von der erwartbaren Verteilung im Bereich der hohen Tageslosungen kam, sowie auch in deren

Beziehung zueinander feststellbar; darüber hinaus gab es Unregelmäßigkeiten bei den Gewinnauszahlungsimpulsen.

Nach VwGH 18.09.2013, 2009/13/0146, reichen zwar Argumente dieser Art (gemeint: statistische Auffälligkeiten in den erklärten Erlösen) für sich allein nicht aus, um die Richtigkeitsvermutung einer formell ordnungsmäßigen Buchführung zu widerlegen. Im ggstl Fall weist jedoch die Buchführung formelle und materielle Mängel auf, was bereits die Schätzungsberechtigung der Behörde begründet. Diese wird durch die statistischen Auffälligkeiten zusätzlich untermauert.

Bei den Gastroumsätzen, bei denen ausschließlich statistische Auffälligkeiten festgestellt wurden, wurde von einer Schätzung durch die Bp im Sinne der Judikatur des VwGH Abstand genommen.

Schätzungsmethode, Schätzungsergebnis:

Ziel einer Schätzung im Sinne des § 184 BAO ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Um dieses Ziel zu erreichen, steht die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung (vgl VwGH 20.09.2007, 2003/14/0084).

In Anbetracht der dargestellten schwerwiegenden Mängel der Bücher und Aufzeichnungen, welche einer sinnvollen Überprüfung mittels Verprobungstabellen entgegenstehen, ist die Anwendung von pauschalen Sicherheitszuschlägen unumgänglich (Huber, SWK 1995, A 444 ff unter 6. Schätzungsdurchführung). Die Orientierung am Umsatz und der Höhe der Zuschlagsbasis einerseits (vgl VwGH 27.11.2001, 97/14/0110 und VwGH 25.01.2006, 2001/13/0274), und den mit der Art und Schwere der Mängel verbundenen Zweifeln an der Richtigkeit der ausgewiesenen Bemessungsgrundlagen andererseits rechtfertigt den angewandten Sicherheitszuschlag in Form einer griffweisen Zuschätzung von 5 % der erklärten Automatenenerlöse, welcher eher als niedrig bezeichnet werden kann. Diese griffweise Zuschätzung von 5% der erklärten Automatenenerlöse, die vom BFG für angemessen erachtet wird, ist nicht nur umsatzsteuerlich, sondern auch als verdeckte Ausschüttung bei der KÖST und KEST zu beachten (vgl Bp Bericht und unten).

Die Schätzung der Menge an Gratisjetons durch das BFG beruht hingegen auf den feststehenden Ergebnissen der Folgejahre, was durch das anzunehmende in den Streitjahren und Folgejahren gleichbleibende Verhältnis der Gratisjetons zu den gesamten Erlösen gerechtfertigt ist.

Unter dem Gesichtspunkt der Gleichheit der Besteuerung erweist sich die Höhe des Sicherheitszuschlages als jedenfalls angemessen, weil die fehlenden Aufzeichnungen und materiellen Mängel entgegen der Auffassung der Bf auf Manipulationen hinweisen. Solche Umstände sind bei der Höhe des Sicherheitszuschlages zu berücksichtigen.

Ein Abgabepflichtiger, der zur Schätzung Anlass gibt, hat das Risiko unvermeidbarer Schätzungsungenauigkeiten zu tragen (vgl VwGH 16.05.2002, 98/13/0195).

Dies gilt umso mehr, als den eigenen Geschäftsinteressen (Kontrolle der Kellner, Vertragspartner) dienende Aufzeichnungen (etwa Grundaufzeichnungen betreffend die Gewinnausschüttungen, Daten zur Überprüfung der Zählerstände durch die Y.) angefertigt wurden bzw vorhanden sind, diese anschließend aber nicht aufbewahrt bzw nicht vorgelegt wurden und solcherart für Zwecke der Abgabenerhebung nicht mehr zur Verfügung stehen.

3. Verdeckte Gewinnausschüttung, Kapitalertragsteuer

Gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben. Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen. Nach § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalerträge der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. § 95 Abs 3 Ziffer 1 EStG 1988 verpflichtet bei inländischen Kapitalerträgen den Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 ist 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 wird. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttungen erkennbare Zuwendungen an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden (vgl VwGH 10.3.1982, 81/13/0072).

Verdeckte Gewinnausschüttungen können sich auch im Wege von Sicherheitszuschlägen im Zusammenhang mit Gewinnzuschätzungen ergeben (vgl VwGH 10.12.1985, 85/14/0080). Diese Mehrgewinne sind den Gesellschaftern grundsätzlich nach dem Verhältnis ihrer Beteiligung zuzurechnen (vgl VwGH 10.03.1982, 81/13/0072; 24.03.1998, 97/14/0118, 0119 und 27.12.2002, 97/14/0026).

Die griffweise Zuschätzung von 5% jährlich der erklärten Automatenerlöse (siehe oben) ist als verdeckte Gewinnausschüttung zu betrachten und erhöhen als Mehrgewinne den körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn der Bf. Die Ausschüttungen unterliegen der KEST und sind den Gesellschaftern grs im Verhältnis ihrer Beteiligung zuzurechnen (Siehe Tz 9, 14 Bp Bericht), wobei zu beachten ist, dass nach Angaben des Stb die Gesellschaft die KEST trägt und keine Rückzahlungsverpflichtung der Gesellschafter besteht.

Zu den Instandsetzungen bezüglich der von der Bf angemieteten, im zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum jeweils eines Gesellschafter-Geschäftsführer stehenden Liegenschaften ist auszuführen, dass die GmbH als Mieterin die str Instandsetzungsaufwendungen ohne jede vertragliche Vereinbarung, Modalitäten und Sicherheiten über etwaige besitzrechtliche Veränderungen bzw Abgeltungen tätigte und finanzierte.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist - gerade bei einer Verflechtung von Interessen der an den für die steuerliche Beurteilung maßgeblichen Vorgängen beteiligten Personen - die einkommensteuerliche Angehörigenjudikatur auch für die Nahebeziehung zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber anzuwenden. Es sollen nicht entgegen dem aus den §§ 114 f BAO hervorleuchtenden Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden können (vgl. Renner, in: Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 8 Rzn 169 ff; Ressler/Stürzlinger, in: Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rzn 117 ff; VwGH 30.06.1994, 92/15/0221; VwGH 29.11.2006, 2002/13/0173; VwGH 08.02.2007, 2004/15/0149; VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069; VwGH 03.09.2008, 2006/13/0069; VwGH 04.03.2009, 2004/14/0135). Rechtsgeschäfte finden somit - mögen sie auch den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen - zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Abgabenrechtes nur Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (maßgeblich ist in diesem Zusammenhang die "im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis").

Die Anforderungen müssen kumulativ vorliegen.

Im ggstdl Fall gibt es keine wie immer geartete vertragliche Vereinbarung über das Schicksal der Instandsetzungsaufwendungen. Es existiert weder ein Mietvertrag noch eine gesonderte Vereinbarung.

Wie die Bp zu Recht ausführte, würde ein solches – zwischen einer Kapitalgesellschaft und einem Geschäftsführer/Gesellschafter – nicht nach außen ausreichend zum Ausdruck kommendes Verhältnis, ohne eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts zwischen Fremden unter gleichen Bedingungen nicht vollzogen werden. Diese Konstellation hält inhaltlich und betragsmäßig keinem Fremdvergleich stand und stellt eine Begünstigung an die Anteilsinhaber dar.

Die Bezahlung der getätigten Aufwendungen stellt daher eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter/Geschäftsführer dar. Dieser Wert ist weiters aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden.

Die jährlichen Zinsaufwendungen im Zusammenhang mit diesen Aufwendungen stellen ebenfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Die gemäß Tz 11 und 12 Bp Bericht dargestellten steuerlichen Auswirkungen bleiben daher unverändert.

Zum Einwand, dass die Höhe der Umbaukosten und die Art der Einbauten bei fremd angemieteten Objekten gleich sei, ist festzuhalten, dass bei fremd angemieteten Objekten ein schriftlicher Mietvertrag vorliegt, der das Schicksal der getätigten Aufwendungen regelt. Im vorliegenden Fall gibt es jedoch keine Vereinbarung, sodass ein Vergleich mit fremd angemieteten Objekten nicht möglich ist.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass laut glaubhaften Ausführungen der Bp Umbauarbeiten, welche für geschäftliche Zwecke getätigt wurden, zB Einbau einer Kegelbahn, Theke etc nicht aus dem Betriebsvermögen und nicht als Begünstigung an den Anteilsinhaber als verdeckte Gewinnausschüttung ausgeschieden worden sind, sondern nur jene Investitionen nicht anerkannt wurden, die Gebäudeinstandsetzungsaufwendungen betroffen haben.

Auch zum Einwand, im Falle einer verdeckten Gewinnausschüttung sei der Zufluss für Mieterinvestitionen in dem Zeitpunkt anzunehmen, in welchem der Begünstigte darüber verfügen könne, ist darauf hinzuweisen, dass kein Mietvertrag oder eine andere Vereinbarung vorliegt, die regelt, wann und ob der Begünstigte darüber verfügen kann. Wird eine verdeckte Ausschüttung festgestellt, ist der Zufluss an den Begünstigten zu vermuten und von diesem der Nachweis zu erbringen, dass ein derartiger Zufluss unterblieben ist (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 19 Anm 28). Der Zufluss wird daher in dem Jahr vermutet, in dem die Investitionen getätigt wurden. Dass ein derartiger Zufluss unterblieben ist, konnte mangels Vereinbarung nicht nachgewiesen werden.

Die Kapitalertragsteuer wird von der Bf getragen. Eine Rückzahlungsverpflichtung der Gesellschafter besteht nicht. Trägt die Körperschaft die Kapitalertragsteuer, ist auch darin eine Vorteilszuwendung gelegen, sodass beim Gesellschafter im Rahmen der Einnahmen aus der Ausschüttung und auch bei der auf der Basis dieser Einnahmen vorzuschreibenden Kapitalertragsteuer dieser Vorteil einzubeziehen ist. Es wurde daher von der Bp zu Recht ein Steuersatz von 33,33% angewendet. .

Die unter Tz 1 – Tz 12 Bp Bericht angeführten verdeckten Ausschüttungen werden von 1999 bis 2001 den Gesellschafter-Geschäftsführern A. B. und C. B. der Bp Tz 14 Bp Bericht folgend zugerechnet.

Die Haftungs- und Abgabenbescheide über Kapitalertragsteuer für 1999, 2000 und 2001 bleiben daher unverändert.

Die Beschwerde gegen diese Bescheide war abzuweisen.

Die auf die verdeckte Gewinnausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer wurde bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens von der Bp hinzugerechnet .

Der Bf ist in diesem Punkt Recht zu geben. Da die KEST-Anlastung den steuerlichen Gewinn der Körperschaft nicht gemindert hat, darf die Übernahme der KEST durch die Körperschaft nicht gewinnerhöhend erfasst werden (vgl VwGH 23.10.1997, 96/15/0180, 96/15/0204, KÖST-RL 2013, Rz 820).

Die Kapitalertragsteuer ist bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens der Bf nicht zu berücksichtigen.

Die Körperschaftsteuerbescheide waren abzuändern.

Wiederaufnahme des Verfahrens:

Die Wiederaufnahme wurde vom FA ausreichend begründet und von der Bf nicht substantiiert bestritten. Auch nach den Feststellungen des BFG sind im erstinstanzlichen Verfahren neue Tatsachen, die zu nicht geringfügigen steuerlichen Auswirkungen führen, hervorgekommen, sodass die Wiederaufnahme von Amts wegen im Hinblick auf das Ziel, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis hinsichtlich der vorzunehmenden Besteuerung herbeizuführen, wobei dem Prinzip der Rechtmäßigkeit im Sinne einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung vor jenem der Rechtsbeständigkeit eingeräumt wird, zu Recht erfolgte. Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmsbescheide war daher abzuweisen.

Besteuerungsgrundlagen (alle Beträge in ATS):

Umsatzsteuer 1999:

Steuerbarer Umsatz

Vor Bp: 35,444.612,57

Tz 7 Bp Bericht – griffweise Zuschätzung unverändert: 800.000,00

Zwischensumme: 36, 244.612,57

Tz 7 Bp Bericht – Gratisjetons

3,15% der vereinbarten Entgelte gemäß BFG aG Gratisjetons nicht steuerbar:

1,141.705,29

Gemäß Bp Entgelte aG Gratisjetons: 1,670.000,00

Stpfl Umsatz laut BFG = Differenz: 528.294,71

Steuerbarer Umsatz nach BFG: 36,772.907,28

[022] Normalsteuersatz 20%:

Vor Bp: 30,706.462,67

Tz 7 Bp Bericht – griffweise Zuschätzung unverändert: 800.000

Gemäß BFG stpfl Umsatz (Differenz): 528.294,71

Nach BFG: 32,034.757,38

Umsatzsteuer 2000:

Steuerbarer Umsatz

Vor Bp: 42,893.708,56

Tz 7 Bp Bericht – griffweise Zuschätzung unverändert: 900.000,00

Zwischensumme: 43,793.708,56

Tz 7 Bp Bericht – Gratisjetons

3,15% der vereinbarten Entgelte gemäß BFG aG Gratisjetons nicht steuerbar:

1,379.501,82

Gemäß Bp Entgelte aG Gratisjetons: 1,870.000,00

Stpfl Umsatz laut BFG = Differenz: 490.498,18

Steuerbarer Umsatz nach BFG: 44,284.206,74

[022] Normalsteuersatz 20%:

Vor Bp: 36,653.815,62

Tz 7 Bp Bericht – griffweise Zuschätzung unverändert: 900.000

Gemäß BFG stpfl Umsatz (Differenz): 490.498,18

Nach BFG: 38,044.313,80

Umsatzsteuer 2001:

Steuerbarer Umsatz

Vor Bp: 47,074.867,72

Tz 7 Bp Bericht – griffweise Zuschätzung unverändert: 950.000,00

Zwischensumme: 48,024.867,72

Tz 7 Bp Bericht – Gratisjetons

3,15% der vereinbarten Entgelte gemäß BFG aG Gratisjetons nicht steuerbar:

1,512.783,33

Gemäß Bp Entgelte aG Gratisjetons: 1,956.000,00

Stpfl Umsatz laut BFG = Differenz: 443.216,67

Steuerbarer Umsatz nach BFG: 48,468.084,39

[022] Normalsteuersatz 20%:

Vor Bp: 45,360.833,18

Tz 7 Bp Bericht – griffweise Zuschätzung unverändert 950.000

Gemäß BFG stpfl Umsatz (Differenz): 443.216,67

Nach BFG: 46,754.049,85

Körperschaftsteuer 1999:

[625] Verdeckte Ausschüttungen

Vor Bp 0

Tz 9 Zuschätzung VA unverändert: 960.000,00

Tz 12 unverändert: 1,057.641,76

Tz 14 lt BFG: 0

Nach BFG: 2,017.641,76

[630] Änderungen und Berichtigungen

Vor Bp: 62.467,00

Tz 7 Umsatzsteuer – USt Passivierung stpfl Umsatz lt BFG: – 105.658,94

Tz 9 Zuschätzung Berichtigung USt unverändert: – 160.000,00

Tz 12 AfA unverändert: 52.883,00

Tz 12 IFB unverändert: 95.187,76

Tz 12 vA unverändert: – 1,057.641,76

Tz 14 lt BFG: 0

Nach BFG: – 1,112.762,94

[689] Investitionsfreibetrag

Nach Bp/BFG unverändert: 862.074,24

Körperschaftsteuer 2000:

[625] Verdeckte Ausschüttungen

Vor Bp: 0

Tz 9 Zuschätzung VA unverändert: 1,080.000,00

Tz 12 unverändert: 97.241,87

Tz 12 unverändert: 42.000,00

Tz 13 unverändert: 337.500,00

Tz 14 lt BFG: 0

Nach BFG: 1,556.741,87

[630] Änderungen und Berichtigungen

Vor Bp: 0

Tz 7 Umsatzsteuer – USt Passivierung stpfl Umsatz lt BFG: – 98.099,64

Tz 9 Zuschätzung Berichtigung USt unverändert: – 180.000,00

Tz 12 AfA unverändert: 110.628,12

Tz 12 IFB unverändert: 8.751,77

Tz 12 vA unverändert – 97.241,87

Tz 14 lt BFG 0

Nach BFG: – 255.961,62

[689] Investitionsfreibetrag

Nach Bp/BFG unverändert: 951.838,23

Körperschaftsteuer 2001:

[625] Verdeckte Ausschüttungen

Vor Bp 0

Tz 9 Zuschätzung VA unverändert: 1,140.000,00

Tz 11 unverändert: 1,658.951,33

Tz 11 unverändert: 33.000,00

Tz 12 unverändert: 46.000,00

Tz 13 unverändert: 450.000,00

Tz 14 lt BFG: 0

Nach BFG: 3,327.951,33

[630] Änderungen und Berichtigungen

Vor Bp: 656.941,00

Tz 7 Umsatzsteuer – USt Passivierung stpfl Umsatz lt BFG: – 88.643,33

Tz 9 Zuschätzung Berichtigung USt unverändert: – 190.000,00

Tz 11 unverändert 93.005,33

Tz 11 unverändert – 1,658.951,33

Tz 12 AfA unverändert: 115.490,25

Tz 14 lt BFG 0

Nach BFG: – 1,072.158,08

Kapitalertragsteuer:

Nach Bp/BFG unverändert

Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht nicht von der Rechtsprechung des VwGH ab und hatte auch die Klärungen von Sachverhaltsfragen im Einzelfall und keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zum Gegenstand. Die umsatzsteuerliche Beurteilung vorliegender Rechtsfrage ergibt sich unmittelbar aus der Systematik des Umsatzsteuerrechts und ist aus der dazu ergangenen Judikatur abzuleiten.

Da die Voraussetzungen des Art 133 Abs 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 1. August 2016