

GZ. RV/1534-W/02,
GZ. RV/1535-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 25. Mai über die Berufungen der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk, vertreten durch Mag. Silvia Pruckner, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1992 bis 1995 sowie Gewerbesteuer 1992 und 1993, und betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1992 bis 1995 und Gewerbesteuer 1992 und 1993 sowie Kapitalertragsteuer 1992 bis 1996 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 14.2.1991 gegründet und war im berufungsgegenständlichen Zeitraum 1992 bis 1996 als Automatenaufsteller tätig. Seit Juli 1998 befindet sie sich in Liquidation.

Von August bis Oktober 1997 wurde eine Betriebsprüfung für den Zeitraum 1992 bis 1996 durchgeführt.

Gemäß Tz. 19 des Betriebsprüfungsberichtes wurden folgende Feststellungen zur Buchführung getroffen:

- Im Zuge der monatlichen Leerung der Automaten sei vom Geschäftsführer ein Abrechnungsbeleg ausgestellt worden. Dieser habe das Datum der Abrechnung, den Standort des Automaten, die Losung, die Umsatzsteuer, bis 1994 den Faktor und den Vertragspartneranteil mit extra ausgewiesener Umsatzsteuer beinhaltet. Eine genaue Bezeichnung des aufgestellten Automaten sei jedoch nicht angegeben worden. Ab dem Jahr 1996 seien auf den Abrechnungszetteln die Zählwerkstände notiert worden. Warum die Zählwerkstände in den Jahren zuvor nicht erfasst worden seien, habe nicht geklärt werden können.
 - Die Bw. habe in den Jahren 1992 bis 1996 zwischen zwei und sechs Geldspielautomaten sowie ein bis zwei Unterhaltungsautomaten aufgestellt. Im Anlagevermögen seien durchschnittlich zwei Automaten mehr angegeben worden. Aus welchem Grund 50% der Geldspielautomaten auf Lager gestanden seien, habe nicht geklärt werden können.
- Folgende durchschnittliche Einspielergebnisse seien ermittelt worden:

1992	1993	1994	1995	1996
S 28.559.-	S 30.570.-	S 29.265.-	S 33.894.-S	S 35.074.-

Bemerkenswert sei, dass in jenem Jahr die höchsten Erlöse pro Automat erzielt worden seien, in dem die Zählwerkstände aufgezeichnet worden seien. Weiters seien die gesamten Kassalösungen, rund 300 Zahlen, aller Jahre sortiert worden. Dabei habe sich herausgestellt, dass sowohl bei den Geldspiel- als auch bei den Unterhaltungsspielautomaten Mehrfachlösungen aufgetreten seien, z.B. seien die Beträge S 30.100 elfmal, S 29.700.- und S 31.400 jeweils sechsmal vorgefunden worden. In den Jahren 1992 bis 1995 hätten die Kassalösungen laut Abrechnungsbelegen bis auf wenige Ausnahmen auf ganze Hunderterzahlen geendet. Das sei vor allem für Unterhaltungsspielautomaten ungewöhnlich, da dort mit S 5.- Einsatz gespielt werde. Diese Tatsachen seien Indizien dafür, dass die Beträge frei erfunden worden seien, umso mehr als im Jahr 1996, in welchem die

Zählwerkstände aufgezeichnet worden seien, weder Mehrfachlösungen aufgetreten seien, noch die Lösungen auf Hunderterzahlen geendet hätten. Da somit die Buchführung materiell unrichtig sei, ergebe sich daraus die Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde. Da anzunehmen sei, dass nur das Jahr 1996 den wahren Gegebenheiten entspreche, sei die durchschnittliche Lösung pro Geldspielautomat für das Jahr 1996, nämlich S 35.000.- für den gesamten Prüfungszeitraum angewendet worden. Weiters werde für die Jahre 1992 bis 1994 der Faktor 1,8 statt wie bisher 1,5 der Entgeltserhöhung hinzugerechnet. Diese stelle überdies inklusive Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer in den einzelnen Jahren eine verdeckte Gewinnausschüttung und zwar an den Geschäftsführer dar, weil dieser mit dem Aufstellen und Entleeren der Automaten betraut gewesen sei und somit für die Ordnungsmäßigkeit des Geschäftsablaufes verantwortlich gewesen sei.

Gegen die in der Folge im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Umsatz-Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1992 bis 1995 sowie gegen den Haftungs- und Zahlungsbescheid für den Zeitraum 1.1.1992 bis 31.12.1996 wurde fristgerecht berufen und die erklärungsgemäße Vorschreibung der Abgaben beantragt.

Als Begründung wurde sinngemäß folgendes vorgebracht:

Die von der Betriebsprüfung aufgezeigten formellen Mängel der Buchführung werden zur Gänze bestritten, demnach bleibe auch für eine Faktorerhöhung in den Jahren 1992 und 1993 unter Berücksichtigung einer ordnungsgemäßen Buchführung kein Raum. In den Bilanzen 1992 und 1993 seien die Berechnungen des Faktors klar dargelegt worden und seien die Feststellungen im Zuge der Betriebsprüfung kein Wiederaufnahmegrund. Für 1994 sei vor Veranlagung amtsweigig der Faktor berichtigt worden. Dementsprechend hätte dies auch für die Jahre 1992 und 1993 erfolgen können. Die Berichtigung des Faktors von 1,5 auf 1,8 könne daher nicht als Wiederaufnahmsgrund für die Umsatz-Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 und 1993 angesehen werden.

- Eine genaue Bezeichnung der aufgestellten Automaten sei nicht nötig gewesen, da durch die Vergnügungssteuerkartei der MA 4 eine lückenlose Dokumentation der Aufstellplätze vorliege. Die Zählwerkstände seien deshalb erst ab 1996 notiert worden, weil in der Zeitschrift SWK vom 15.7.1995, Nr. 20/21 ein Artikel über die Aufzeichnungen der Automatenaufsteller erschienen sei. Die Tatsache, dass erst ab dem Jahr 1996 Zählwerkstände notiert worden seien, könne keinen Rückschluss auf mangelnde Aufzeichnungen in den Vorjahren geben, da ordnungsgemäße Abrechnungszettel auch in den Jahren 1992 bis 1995 vorgelegen seien.

- Es sei in der Branche durchaus üblich Geräte in Reserve zu halten etwa für die Fälle eines defekten Gerätes, Verlust eines Aufstellplatzes oder sofortige Verfügbarkeit eines Gerätes für einen neuen Aufstellplatz. Es sei nicht möglich, Geldspielautomaten ohne Anmeldung aufzustellen. Die Umsätze sämtlicher bei der Vergnügungssteuer angemeldeten Automaten seien in der Buchhaltung erfasst.
- Die Jahre 1992 bis 1996 seien deshalb nicht zu vergleichen, weil in den Jahren 1992 bis 1994 andere Aufstellplätze gegenüber 1995 und 1996 zur Verfügung gestanden seien. In der Vergangenheit seien zu Beginn bis zu sieben Automaten aufgestellt gewesen, ab 1996 seien lediglich die besten Plätze behalten worden, die unrentablen Plätze seien aufgegeben worden. Zwangsläufig seien die Einspielergebnisse von vier guten Plätzen 1996 höher als der Durchschnitt von sieben Plätzen, in denen auch unrentable enthalten seien. Auch die örtlichen Gegebenheiten, die sich auf den Umsatz auswirken, wie das Zu- oder Aufsperren von Lokalen in der Nähe, seien zu berücksichtigen.
- Die Mehrfachlosungen seien mathematisch begründbar, da Lösungen mit Hundertersprüngen in einer Bandbreite zwischen 29.700 und 31.400 lediglich 17 vorkommen können. Bei 300 Lösungen sei es daher logisch, dass manche Lösungen mehrfach vorkommen.
- Der Grund für die Hunderterlösungen liege darin, dass die Münzprüfer ausgeschaltet gewesen seien. Spielen sei nur durch Bonierung von Hundertern möglich gewesen. Ab 1996 seien auf Grund von Interventionen der Konkurrenz und Kontrollen des Magistrates wegen Einhaltung des "kleinen Glücksspieles" die Münzprüfer eingeschaltet bzw. repariert worden. Daher seien ab 1996 auch keine runden Lösungen mehr vorhanden gewesen und sei der Umsatz etwas gestiegen, da auch "kleine" Spieler die Automaten benutzt hätten.
- Ein weiterer Nachweis dafür, dass die Automaten nicht mit Münzen bespielt worden seien, sei, dass im Rechenwerk keine Hopperfüllungen vorhanden seien.
- Bei den Unterhaltungsspielautomaten sei auf runde Summen abgerechnet worden und ein eventuell verbleibender Rest bei der nächsten Abrechnung berücksichtigt worden.

Ab 1996 sei der Auszahlungsprozentsatz bei Geldspielautomaten reduziert worden, sodass auch aus diesem Grund die durchschnittlichen Lösungen angestiegen seien.

In der Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 19. Jänner 1998 wird unter Hinweis auf die Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1992 bis 1995 sowie den Gewerbesteuerbescheid 1992 und 1993 die Schätzungsberichtigung in Zweifel gezogen. Die Begründung wurde im Vorlageantrag (siehe unten) ergänzt.

In der Stellungnahme zur Berufung blieb die Betriebsprüfung im Wesentlichen bei ihren Ausführungen wie im Betriebsprüfungsbericht. Die Bw. verfasste daraufhin eine Gegenäußerung, in der sie folgendes vorbrachte:

Die Automaten seien nur durch Bonierung bespielbar gewesen, Bargeldeinwürfe seien nicht möglich gewesen. Die Gewinnchance sei bei sämtlichen Automaten unter 30% gelegen. Der Vervielfacher von 1,8 sei nicht anwendbar, da keine Bargeldeinwürfe vorgenommen worden seien. Auf den Abrechnungszetteln seien der Aufstellungsort, der Aufstellungszeitraum und die Bezeichnung "Geldspielautomat" vermerkt gewesen. Daher könnten für jeden einzelnen Automaten die Einspielergebnisse pro Monat und pro Aufstellplatz überprüft werden.

In einer weiteren Stellungnahme hinsichtlich des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung, verwies die Betriebsprüfung darauf, dass keine Weisungen der Gesellschafter oder dergleichen vorliegen, aus welchen hervorgeinge, dass der Geschäftsführer in seiner Tätigkeit und Entscheidungsfreiheit eingeschränkt wäre, wie Bestimmung der Automatenaufstellplätze, Kassenentleerung, Abrechnungsmodalitäten usw.. Der Geschäftsführer sei daher der tatsächliche Machthaber gewesen.

Nachdem die Berufungen mit Berufungsvorentscheidung abgewiesen worden waren, stellte die Bw. mit Schriftsatz vom 29.2.2000 den Vorlageantrag und führte ergänzend folgendes aus: Die Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung an den Geschäftsführer sei denkunmöglich, da dieser in keinem Naheverhältnis zur Gesellschaft stehe und nie Gesellschafter gewesen sei.

Weiters wurde nochmals auf die fehlenden Münzprüfer und Hopperfüllungen als Begründung für die runden Losungen verwiesen und die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Im Zuge der weiteren Sachverhaltsermittlung durch den Unabhängigen Finanzsenat wurde seitens der Magistratsabteilung 4 der Stadt Wien, zuständig für die Einhebung der Vergnügungssteuer , folgende Auskunft erteilt:

Soweit der MA 4 bekannt, beschränkten die Gewerbeberechtigungen für den Betrieb von Münzgewinnspielautomaten den Münzeinwurf auf Schillingmünzen mit dem Nennwert von höchstens 5 ATS und sei die Gewinnmöglichkeit mit 200 ATS limitiert gewesen. Das Betreiben eines Spielapparates mittels Banknoteneinzug, wobei der Geldeswert der eingezogenen Banknote auf den Kredit aufgebucht werde, ohne dass eine Geldwechselsektion erfolgt sei, sei nicht gestattet gewesen (sog. "kleines Glücksspiel"). Die "**Bonierung**" als Form der Einziehung des Spieleinsatzes habe der Umgehung der Konzessionsauflagen zur Beschränkung des Spieleinsatzes durch Münzeinwurf gedient. Die "Bonierung" sei mittels eines im

Schankbereich eingerichteten Zusatzgerätes zum Apparat, durch welches der Lokalinhaber den ihm ausgefolgten Einsatz mittels Schlüssel als Guthaben am Apparat aufbucht, erfolgt. Diese Vorgangweise sei nach Auskunft von Aufstellern heute nicht mehr üblich. Auch bei der Bespielung mittels Bonierung fielen Freispiele an. Münzgewinnspielautomaten verfügen seitens des Herstellers über einen **Münzprüfer**. Für die Sicherung ihres Abgabenanspruches würden aber von der MA 4 keine diesbezüglichen Kontrollen durchgeführt. Unter "**Hopper**" sei eine Vorrichtung am Apparat zu verstehen, die einen Vorrat an Münzen für eine allfällige Gewinnauszahlung enthalte. Sei der Hopper nicht aufgefüllt, erfolge die Gewinnauszahlung durch den Lokalinhaber. Für die Vorschreibung der Vergnügungssteuer genüge das betriebsbereite Halten eines Apparates an einem öffentlich zugänglichen Ort, wobei die Höhe der Steuer von der Art des Gerätes abhänge. Auf die Erzielung eines Entgeltes komme es nicht an.

Weites wurde vom Unabhängigen Finanzsenat an den ehemaligen Gruppenleiter des mit der Prüfung beauftragten Betriebsprüfers das Ersuchen gerichtet, hinsichtlich der Mehrfachlosungen, unter der Annahme dass die Geldspielautomaten tatsächlich mittels Bonierung bespielt wurden, eine Endziffernanalyse durchzuführen. Besonderes Augenmerk wurde daher auf die Häufigkeit der dritten und vierten Endziffer gelegt. Basis der Prüfung waren die vom Betriebsprüfer aufgestellten Listen "Automatenerlöse sortiert" sowie "Sortierung Geldspielautomaten" die auf Grund von Monatslosungen erstellt wurden und die der Bw. im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegt wurden.

Hinsichtlich der Durchführung der Analyse wurde folgendes ausgeführt: Prüfungsgegenstand sei, ob sich beobachtete Häufigkeiten maßgeblich von den Häufigkeiten unterschieden, die man auf Grund einer bestimmten Annahme erwarte. Es werde unterstellt, dass der prozentuale Anteil der letzten Ziffern etwa gleich hoch sei. Mit steigenden Datenmengen führe diese-sehr wohl mit natürlichen Schwankungen behaftete-Regelmäßigkeit zu immer genauer werdenden Ergebnissen. Diese normal bedingten Abweichungen seien im Testergebnis berücksichtigt worden. Übersteigen die Differenzen eine normale Bandbreite, so werde man von einer besonderen Ursache ausgehen können. Die Unterscheidung bestehe daher zwischen kleinen "zufälligen" Abweichungen und größeren "systematischen" Abweichungen.

Beim Test weise das Ergebnis "Chi" im Rahmen der Analyse mit einer bestimmten Zahl darauf hin, in welchem Umfang das tatsächliche Ergebnis vom erwarteten Ergebnis abweiche. Abschließend werde beurteilt, ob diese Zahl auf eine zufällige oder systematische Differenz hinweise. Die Auswertung der Analyse, bei der im gegenständlichen Fall der Auswertung der dritten und vierten Stelle besondere Bedeutung zugekommen sei, ergebe, dass in beiden Zahlenreihen die dritten und vierten Endziffern so verteilt seien, dass der Chi-Test bei

Betrachtung der Ziffernstruktur eine zufällige Entstehung der Zahlen ablehne und besondere Ursachen als Grund für die Zahlenentstehung präferiere. So habe die Auswertung der Liste "Geldspielautomaten sortiert" hinsichtlich der Häufigkeit der dritten Endziffer einen Chi-Wert von 89,356 ergeben. Dies bedeute eine 100%-ige Wahrscheinlichkeit für das Vorliegen "besonderer Ursachen". Die Auswertung hinsichtlich der Häufigkeit der vierten Endziffer habe eine Chi-Wert von 14,33 ergeben und damit eine Wahrscheinlichkeit von 88,9 %, dass besondere Ursachen für das gehäufte Auftreten bestimmter Endziffern vorliegen.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung wurde dieses Testergebnis der Bw. und der Vertreterin des Finanzamtes zur Kenntnis gebracht.

Die Bw. verwies in der mündlichen Berufungsverhandlung auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7.10.2003, Zl. 2001/15/0025, wonach sogar beim gänzlichen Fehlen von Grundaufzeichnungen die Schätzungsberechtigung der Behörde aberkannt worden sei. Ihre Buchführung sei hingegen aus folgenden Gründen formell ordnungsgemäß gewesen:

- Auf Grund der Abrechnungszettel der einzelnen Automaten und der Vergnügungssteuerkartei (eine Kopie wurde zur Einsicht vorgelegt) sei eine eindeutige Zuordnung der Losungen zu den einzelnen Geräten möglich gewesen. Auf diesen Abrechnungszetteln sei der Standort des Gerätes, die Bezeichnung "Geldspielautomat", das Datum, nämlich Monatsende, sowie der Losungsbetrag und der Anteil der Einspielergebnisse für den Wirt, vermerkt gewesen. Der Abrechnungsbetrag sei zugleich auch der Zählwerkstand gewesen, obwohl nicht als solcher bezeichnet. Erst ab 1996 seien mechanische Zählwerke eingebaut worden und durch diese die Zählwerkstände aufgezeichnet worden.
- Es habe nie mehrere Geldspielautomaten an einem Standort gegeben.
- Es habe derart strenge Kontrollen durch die MA 4 und die MA 7 der Gemeinde Wien gegeben, dass das illegale Aufstellen von Automaten nicht möglich gewesen sei.
- Es seien immer wieder Geräte auf Lager gestanden, vor allem dann, wenn ein Gerät an einem Standort nicht den erhofften Ertrag erbracht habe und ein neuer Standort kurzfristig nicht verfügbar gewesen sei.
- Die Umsätze des Jahres 1996, die von der Betriebsprüfung der Schätzung zugrunde gelegt worden seien, seien nicht repräsentativ, da sich die Einspielergebnisse auf Grund von Lokalschließungen in der Umgebung erhöht hätten.

Die Vertreterin des Finanzamtes brachte dieser Argumentation gegenüber vor, dass es sich dabei nur um eine Behauptung handle, die ebenso auch auf andere Berufungsjahre zutreffen könne.

Hinsichtlich des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung, verwies die Bw. erneut darauf, dass der Geschäftsführer in keinem Naheverhältnis zu den Gesellschaftern gestanden sei. Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung stellte sich heraus, dass der ehemalige Geschäftsführer auch den nunmehrigen Liquidator selbst "ausgesucht" hat und dieser, abgesehen vom formalen Akt der Bestellung zum Geschäftsführer, keinen weiteren Kontakt zu den Gesellschaftern hatte.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1992 bis 1995 und Gewerbesteuer 1992 und 1993 sowie Umsatz- und Körperschaftsteuer 1992 bis 1995 und Gewerbesteuer 1992 und 1993

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens u.a. dann zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Berufung richtet sich inhaltlich nur gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz-Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 und 1993. Richtig ist, dass die Erhöhung des Faktors zur Ermittlung der Freispiele von 1,5 auf 1,8 allein die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht ausreichend begründen könnte. Ausdrücklich wird jedoch in Tz. 22 des Betriebsprüfungsberichtes, auf die Tz. 42 hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens verweist, darauf hingewiesen, dass neben der Erhöhung der Entgelte (das Schätzungsverfahren wird in den Textziffern davor dargestellt) der Faktor richtig gestellt wird. Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens durch die Betriebsprüfung war also nicht die Faktorberichtigung, sondern die in den Tz. 19 bis 21 dargestellten Mängel der Buchführung. Weitere Einwendungen, die auf eine unrichtige Ermessensübung hinweisen, wurden von der Bw. nicht erhoben und waren solche Umstände auch nach der festgestellten Aktenlage nicht gegeben.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabevorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen

sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zugrunde gelegt zu werden (vgl. VwGH vom 13.10.2003, ZI. 89/13/0078).

Die Betriebsprüfung stützte ihre Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1992 bis 1995 zunächst darauf, dass die Abrechnungszettel nicht ordnungsgemäß geführt worden seien und zwar insofern als eine genaue Zuordnung der Losungen zu den einzelnen Automaten nicht möglich gewesen sei. Die Bw. verweist demgegenüber im Zuge des Berufungsverfahrens wiederholt darauf, dass auf Grund der Angaben auf den Abrechnungszetteln, nämlich Standort des Gerätes, Bezeichnung "Geldspielautomat", das Abrechnungsdatum und den Losungsbetrag, im Zusammenhang mit den Angaben in der Vergnügungssteuerkartei, nämlich genaue Bezeichnung des Gerätes und dessen Standort eine genaue Zuordnung des Losungsbetrages zu einem bestimmten Gerät möglich gewesen sei. Dazu ist folgendes auszuführen: Für eine eindeutige Zuordnung der Kasseninhalte zu den einzelnen Geräten bedarf es der Aufzeichnung der direkt einzelnen identifizierbaren Geräten zuordenbaren Kasseninhalten. Die bloße Angabe "Geldspielautomat" ist nicht ausreichend. Daneben sind Angaben über Zeiträume, in denen diese Beträge eingespielt wurden zu machen. (vgl. Huber in SWK, Heft 20/21, 15. Juli 1995, S. 444 ff.). Mag bereits die Erfüllung dieser Anforderung durch die bloße Angabe eines Abrechnungsdatums zweifelhaft sein, so stellt sich darüber hinaus die Frage der Bedeutung der Vergnügungssteuerkartei im Zusammenhang mit der Verpflichtung der Bw., Bücher und Aufzeichnungen ordnungsgemäß zu führen. Die Vergnügungssteuerkartei wird von der für die Einhebung der Vergnügungssteuer zuständigen Magistratsabteilung 4 der Stadt Wien geführt und beinhaltet die genaue Bezeichnung (z.B. Vienna Star) des an einem bestimmten Standort mit einer bestimmten Nummer aufgestellten Gerätes. Für diese, von der Vergnügungssteuerkartei erfassten Geräte, wird, für das bloße Halten des Gerätes, unabhängig von einem damit erzielten Entgelt, Vergnügungssteuer eingehoben. An Hand ordnungsgemäß geführter Abrechnungszettel sollen jedoch die Einspielergebnisse ermittelt werden, die der Besteuerung zu Grunde gelegt werden können. Die von der MA 4 zu ganz anderen Zwecken geführte Vergnügungssteuerkartei kann also die Bw. nicht von dieser, ihrer Verpflichtung entbinden.

Die Betriebsprüfung stützte die Schätzungsberechtigung weiters darauf, dass erst ab dem Jahr 1996 die Zählwerkstände der Geldspielautomaten aufgezeichnet worden seien. Tatsache ist, dass zur Qualifizierung der Vermutung der Richtigkeit der in den Abrechnungszetteln ausgewiesenen Ziffern die Zählwerkstände mit aufgezeichnet werden sollen. Im Rahmen einer

Betriebsprüfung können die Zählwerkstände der aufgestellten Automaten abgelesen und daraus Rückschlüsse auf Plausibilität der aufgezeichneten Stände gezogen werden (vgl. Huber, a.a.O. auf dessen Artikel auch die Bw. verweist). Erst ab Kenntnis dieses Artikels sei es ihr möglich gewesen, die Zählwerkstände ordnungsgemäß aufzuzeichnen. Diese Begründung ist hingegen völlig unverständlich. Ebenso kann auch das Vorbringen, die Abrechnung habe über elektronische Zählwerke erfolgt, nichts an der Mangelhaftigkeit der Aufzeichnungen ändern, denn auch diese hätten zumindest abgelesen und aufgezeichnet werden können. Im gegenständlichen Fall gibt es also keinen Nachweis dafür, dass die abgerechneten Beträge in Zusammenhang mit den Zählwerkständen stehen.

Auch nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH a.a.O.) sind Unterlagen, an Hand derer die eindeutige Nämlichkeit der einzelnen aufgestellten Geräte, damit aber auch die konkreten Aufstellorte, die Aufstelldauer, die Stehzeiten, die Einspielungen, die Reparaturhäufigkeit, die eingestellte Gewinnchance etc. exakt zu überprüfen sind, unabdingbare Voraussetzung für die zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes.

Die Schätzungsberechtigung beruht somit bereits auf den von der Betriebsprüfung festgestellten Aufzeichnungsmängeln. Ohne Belang ist dabei, aus welchem Grund diese aufgetreten sind, etwa „wie die Bw. behauptet, weil die Aufzeichnung der Zählwerkstände „nicht nötig“ gewesen sei, oder „sie erst auf Grund eines Artikels in der SWK erfahren habe, wie die Zählwerkstände besser aufzuzeichnen seien“. Die Schätzungsberechtigung setzt nämlich kein Verschulden der Partei, z.B. am Fehlen von Aufzeichnungen, voraus (vgl. Ritz, BAO, § 184, Tz.6).

Da es sich bei den festgestellten Aufzeichnungsmängeln um „neue Tatsachen“ im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO handelt, steht somit auch die Berechtigung zur amtswegigen Wiederaufnahme außer Zweifel.

Unbestritten ist, dass in der Buchhaltung der Bw. nur die Einspielergebnisse jener Automaten erfasst wurden, die bei der MA 4 angemeldet waren. Zweifel bestehen allerdings dahingehend, ob sämtliche von den Geldspielautomaten, sei es nun von „angemeldeten“ oder „nicht angemeldeten“, erzielten Einspielergebnisse in der Buchhaltung erfasst wurden. Dagegen sprechen nicht nur die bereits ausführlich dargestellten Aufzeichnungsmängel, nämlich die nicht ordnungsgemäß geführten Abrechnungszettel und die nicht aufgezeichneten Zählwerkstände, sondern auch die von der Betriebsprüfung festgestellten Mehrfachlosungen.

Auszugehen ist zunächst davon, dass die Geldspielautomaten tatsächlich mittels der bereits in den Entscheidungsgründen geschilderten „Bonierung“ bespielt wurden, da dies eine durchaus

übliche Praxis der Automatenaufsteller war und gegenteiliges nicht mehr feststellbar ist, da die Geräte auf Grund des lange zurückliegenden Sachverhaltes nicht mehr berücksichtigt werden können und auch im Zuge der Betriebsprüfung nicht berücksichtigt wurden. Besondere Bedeutung kommt daher der Endziffernanalyse bezüglich der dritten und vierten Endziffer dieser Mehrfachlosungen zu, die, wie bereits in den Entscheidungsgründen dargestellt, bezüglich der dritten Endziffer eine 100%-ige Wahrscheinlichkeit und bezüglich der vierten Endziffer eine 88,9%-ige Wahrscheinlichkeit ergab, dass für das gehäufte Vorliegen von bestimmten Endziffern "besondere Ursachen" maßgebend waren, d.h. im Konkreten, dass Losungsbeträge erfunden wurden. Die Bw. begründet das Auftreten von Mehrfachlosungen in der Berufung damit, dass in einer Bandbreite von 29.700 und 31.400 nur 17 Hundertersprünge vorkommen und es daher bei insgesamt ca. 300 Lösungen logisch sei, dass manche Lösungen mehrfach vorkommen. Dazu ist auszuführen, dass bei dem sog. Chi-Test natürliche Schwankungen bzw. normal bedingte Abweichungen von einem erwarteten Ergebnis von vornherein berücksichtigt werden (vgl. Huber, Finanz-Journal Nr.4/2002 S. 135 ff.). Nur wenn die Differenzen eine normale Bandbreite übersteigen, wird man von einer besonderen Ursache ausgehen können. Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass Mehrfachlosungen nicht nur zwischen S 29.700.- und S 31.400.-, wenn auch dort in gehäuftem Ausmaß, auftreten, sondern in einer Bandbreite zwischen S 3.425.- und S 41.800.-

Die Betriebsprüfung verwies in ihrem Bericht auch darauf, dass die Bw. in jedem geprüften Jahr über mehrere Geldspielautomaten laut Anlagenverzeichnis verfügt habe, als bei der MA 4 angemeldet gewesen und abgerechnet worden seien. Diese Divergenz erklärte die Bw. damit, dass Geräte für Ersatzteile oder für den Fall eines Defektes zur Verfügung stehen müssten, vor allem aber (siehe Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung) damit, dass Geräte mangels erhofftem Ertrag von einem bestimmten Standort abgezogen worden seien und ein neuer Standort oft nicht gleich zur Verfügung gestanden sei. In diesem Zusammenhang ist allerdings auffällig, dass das Anlageverzeichnis für die Jahre 1992 bis 1995 einen Stand von fünf bis sieben Geldspielautomaten ausweist, sich der Stand der "angemeldeten" Automaten aber über Monate hinweg nicht ändert (z.B. 1993: Jänner bis August sechs Automaten lt. Anlagenverzeichnis, fünf Automaten angemeldet, Jänner bis Juni 1995: sechs Automaten lt. Anlageverzeichnis, drei Automaten angemeldet). Wenn nun einerseits, wie die Bw. selbst in der Berufung vorbringt, die Branche der Automatenaufsteller sehr schnelllebig sei und andererseits die Automaten vor allem deshalb auf Lager gestanden seien, weil sie von einem unrentablen Standort abgezogen worden seien und ein neuer Standort nicht kurzfristig ermittelbar gewesen sei, so müsste sich der Stand der "angemeldeten" Automaten häufiger geändert haben. Dies auch im Hinblick darauf, dass, wie

die Bw. in der mündlichen Verhandlung vorbrachte, ein Austauschen von angemeldeten Geräten und Geräten auf Lager meldepflichtig (bei der MA 4) gewesen sei.

Aufzeichnungen über die Reparaturhäufigkeit der Geräte, zum Nachweis dafür, dass Geräte auf Lager standen und gleichsam als Ersatzteillieferant fungierten, konnten nicht vorgelegt werden.

Die Bw. bekämpft die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen auf Basis der Einspielergebnisse des Jahres 1996 auch dahingehend, dass die Jahre 1992 bis 1996 nicht vergleichbar seien, weil 1996 nur die besten Aufstellplätze behalten worden seien. Die örtlichen Gegebenheiten, wodurch sich die Einspielergebnisse 1996 erhöht hätten, seien nicht berücksichtigt worden, wie z.B. dass in Nachbarlokalen Geräte entfernt oder neu aufgestellt oder Lokale in der Umgebung geschlossen worden seien. Da die Bw. jedoch für diese Behauptungen keinerlei Nachweis erbringen konnte, und diese Ereignisse auch für die Jahre zuvor zutreffen könnten (zumal, wie die Bw. vorbringt, die "Branche sehr schnelllebig sei") ändern diese nichts daran, die Einspielergebnisse des Jahres 1996, zumal in diesem Jahr die Zählwerkstände erstmals aufgezeichnet wurden, der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zu Grunde zu legen.

Wenn die Bw. in ihrem Schreiben vom 2.8.1999 ausführt, ein Vervielfacher von 1,8 sei nicht anwendbar, weil die Automaten mit Bonierung bespielt wurden und Bargeldeinwürfe nicht möglich gewesen seien, so ist darauf hinzuweisen, dass auch bei der Bonierung Freispiele anfallen und diese bis 31.12.1994 gemäß § 4 Abs. 5 UStG in der Fassung des 2. AbgÄG 1977 in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage miteinzubeziehen sind

Die Behauptung, die Gewinnchance sei bei sämtlichen Automaten unter 30% gelegen, konnte nicht nachgewiesen werden, da keine Aufzeichnungen über die eingestellte Gewinnchance vorgelegt werden konnten. Sie ist überdies unglaublich, weil in Wien die vom Veranstaltungsgesetz vorgeschriebene Mindestgewinnchance 30% betragen musste, und diese einem Vervielfacher von 1,4 entspricht (vgl. Huber in SWK 1999, S.783 ff.). Die Bw. hat aber bereits in den Jahren 1992 bis 1994 selbst den Faktor 1,5 mit einer daher über 30% liegenden Gewinnchance angewendet.

Das von der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung angesprochene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7.10.2003, Zl. 2001/15/0025 kann der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Der Verwaltungsgerichtshof vertrat in diesem Erkenntnis zwar die Auffassung, dass die Buchhaltung nicht allein deshalb nicht ordnungsgemäß sei, weil bestimmte Grundaufzeichnungen wie Rechnungen, Paragon,... nicht geführt worden seien, doch kam es in diesem Fall darauf an, dass die diesen Belegen zu Grunde liegenden Bargeldbewegungen täglich geführt wurden. Die Bw. konnte jedoch nicht darlegen, welche

anderen von ihr geführten Aufzeichnungen, die Zweifel an der vollständigen Erfassung der Erlöse, die durch die nicht ordnungsgemäß geführten Abrechnungszettel, fehlende Aufzeichnungen der Zählwerkstände, der Reparaturhäufigkeit und der eingestellten Gewinnchance entstanden sind, entkräftet werden könnten.

2. 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 (VwGH vom 20.9.1983, Zl. 82/14/0273). Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 10.3.1982, Zl. 81/13/0072) sind die Gewinne aus "Schwarzgeschäften" der Körperschaften grundsätzlich verdeckte Gewinnausschüttungen. Mit der Frage, ob und in welcher Höhe solche Gewinne erzielt wurden hat sich der Unabhängige Finanzsenat bereits in der rechtlichen Beurteilung der Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1992 bis 1995 sowie Gewerbesteuer 1992 und 1993 befasst. Strittig ist allerdings, wem gegenüber die Vorteilszuwendung erfolgt ist. Während das Finanzamt die Auffassung vertritt, der Geschäftsführer sei der eigentliche Machthaber der Gesellschaft gewesen, steht die Bw. auf dem Standpunkt, eine verdeckte Gewinnausschüttung könne nur dann vorliegen, wenn die Vorteilszuwendung an einen Gesellschafter oder eine dem Gesellschafter nahe stehende Person erfolgte. Die Argumentation der belangten Behörde geht dahin, dass der Geschäftsführer im gegenständlichen Fall selbst wie ein Gesellschafter zu behandeln sei, da er alle für den Geschäftsbetrieb wesentlichen Entscheidungen, offenbar mit Einverständnis der übrigen Gesellschafter selbstständig traf. Diese Auffassung ist im Hinblick darauf, dass der Geschäftsführer z.B. die Automatenaufstellplätze, und die Abrechnungsmodalitäten mit den Wirten bestimmte und offenbar auch sonst in seiner Entscheidungsfreiheit (z.B. hinsichtlich Auswahl eines neuen Geschäftsführers) nicht durch Gesellschafterbeschlüsse eingeschränkt war, nicht von der Hand zu weisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 7. Juni 2004