

GZ. RV/1008-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Werner Gossar, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf in Wien betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1996 entschieden:

Die Berufung wird 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

Der Bw. betreibt ein Einzelunternehmen betreffend den Betriebsgegenstand des Automatenaufstellers- bzw. -verleiher.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) wurden folgende das Berufungsverfahren betreffende Feststellungen getroffen:

In der Bilanz zum 31.12.1993 wurde eine Privateinlage i.H.v. S 280.000,-- ausgewiesen, dabei handelt es sich lt. Angaben des Bw. um Gelder seines Vaters bzw. erhielt er von seinem Vater im Jahre 1994 ein Darlehen i.H.v. S 90.000,--.

Die BP erstellte für den Prüfungszeitraum 1994 bis 1996 eine Vermögensdeckungsrechnung (VDR) , und wurde auch in Zusammenarbeit mit dem steuerlichen Vertreter für das Jahr 1995 eine Unterdeckung von S 73.000,-- festgestellt. Weiters wurde festgestellt, dass im Zeitraum 1.1. bis 17.2.1995 Einlagen i.H. v. S 405.000,-- getätigt wurden, wobei es in den Büchern keinen Vermerk über die Herkunft dieser Gelder gibt. Lt. Angaben des Bw. stammten diese Geldbeträge wahrscheinlich ebenfalls von seinem Vater.

Auch wurden im Zuge der USt-Nachschaubetr den Zeitraum 1997 und 1998 (9.1.1997, und 5.1.1998) zwei Darlehensbestätigungen über S 200.000,-- und S 140.000,-- im Handakt der steuerlichen Vertretung festgestellt. Ein Nachweis für die Hingabe dieser Geldbeträge wurde bis zur Schlussbesprechung mit 8.4.1999 nicht erbracht. Vom Bw. bzw. vom steuerlichen Vertreter wurde diesbezüglich lediglich eine eidesstattliche Erklärung des Vaters angeboten. Von der BP wurde auf Grund der Höhe der einzelnen Beträge und beruflichen Stellung des Vaters (Beamter der ÖBB) eine derartige Erklärung als nicht ausreichend beurteilt.

Weiters wurde festgestellt, dass im Prüfungszeitraum weit weniger als 50 % der vorhandenen Spiel- und Geldautomaten den erklärten Erlösen zugeordnet werden konnten. Die Anzahl der Geräte wurde in Zusammenarbeit mit dem Bw. ermittelt, mit der Begründung, dass eine hohe Anzahl der Geräte "auf Lager liegt". Die Zuordnung der Geräte zu den Erlösen wurde wie folgt ermittelt:

1994	Flipper	%	Video	%	Geldautomat	%	Billard	%
vorhandene Geräte	18	100	56	100	2	100	10	100
davon aufgestellt	7	39	30	54	1	50	4	40
davon auf Lager	11	61	26	46	1	50	6	60
1995								
vorhandene Geräte	16	100	34	100	3	100	8	100
davon aufgestellt	2	13	25	74	1	33	3	38
davon auf Lager	14	87	9	26	2	67	5	62

Die hohe Anzahl der "auf Lager liegenden Geräte" begründete der Bw. damit, dass bzgl. der kaputt gegangenen Geräte vergessen worden wäre, den Buchwert (Erinnerungsschilling) auszubuchen, und viele Geräte als Reserve für reparaturbedürftige Automaten gehalten werden. Lt. Angaben des Bw. waren jedoch nur die als "aufgestellt" eingestuften Automaten tatsächlich in Betrieb.

Zum Sachverhalt und Rechtslage führte die BP weiters wie folgt aus:

Auf Grund des ungeklärten Vermögenszuwachses ist lt. Ansicht der BP das Vorliegen von Schwarzgeschäften anzunehmen. Es liegt im Wesen solcher Geschäfte, dass darüber keine Aufzeichnungen geführt werden. Die Behörde ist daher gem. § 184 BAO berechtigt, diesen Vermögenszuwachs schätzungsweise hinzuzurechnen, ohne die konkreten diesbezüglichen Geschäfte nachweisen zu müssen.

Bereits die sachliche Unrichtigkeit von Büchern berechtigt zur Schätzung, und ist lt. st. Rspr. bei Vortäuschung der Aufnahme von Darlehen auf die sachliche Unrichtigkeit der gesamten Buchhaltung zu schließen (VwGH 3.11.1986, 84/15/0008). Auch liegt die Schätzungsberichtigung vor, wenn sich aus den Umständen des Einzelfalles ergibt, dass ein eingetretener Vermögenszuwachs weder aus den erklärten Einnahmen noch aus sonstigen Einnahmen, die der Einkommensteuer nicht unterliegen, herröhren kann. Es reicht somit aus, dass Feststellungen über das Vorliegen von Einkünften getroffen werden, es ist nicht erforderlich, über die Einzelheiten dieser Einkünfte, wie z.B. auf welche Waren sie sich bezogen, Feststellungen zu treffen (VwGH 13.10.1993, 91/13/0058).

Die Aufforderung an den Abgabepflichtigen, die Herkunft eines festgestellten Vermögens(zuwachses) nachzuweisen, stellt keine unzulässige Beweislastumkehr dar; vielmehr verpflichtet der Umstand des unaufgeklärten Vermögenszuwachses die Behörde zu Schätzung (VwGH 24.2.1993, 91/13/0198).

Das Ziel der Schätzung muss dabei stets darauf gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit ihrer Richtigkeit für sich haben.

Der Schätzung haftet von Natur aus ein gewisser Unsicherheitsfaktor an, wobei gem. § 167 Abs. 2 BAO von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen ist, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar Gewissheit für sich hat, alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Insbesondere muss ein Steuerpflichtiger, der dunkle Geschäfte tätigt bzw. diese Geschäfte nicht aufzuklären vermag und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, das mit jeder Schätzung verbundene steuerliche Risiko tragen. Ein ungeklärter Vermögenszuwachs rechtfertigt dabei u.U. auch einen höheren Zuschlag zu den erklärten Einkünften (u.a. VwGH 9.8.1992, 89/14/0014).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Behörde i.d.R. frei, jedoch ist das Schätzungsverfahren einwandfrei abzuführen, und müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein.

Auf Grund einer Geldflussrechnung kann die Hinzurechnung gerechtfertigt sein, wenn die Feststellung eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses ausreichend begründet ist. Bei Schätzungen auf Basis einer Vermögensdeckungsrechnung sind lt. st. Rspr. hinsichtlich ihrer Übereinstimmung mit der Wirklichkeit strengere Maßstäbe anzulegen, eine grifffweise Schätzung kommt daher in diesem Zusammenhang nicht in Frage (u.a. 14.1.1992, 91/14/0061).

Weiters wurde ausgeführt:

Rechtsgeschäftliche Beziehungen zwischen nahen Angehörigen sind nur dann als erwiesen anzunehmen, wenn sie nach außen deutlich in Erscheinung treten, oder zumindest in eindeutigen schriftlichen Abmachungen festgehalten werden.

Verträge zwischen nahen Angehörigen können im Bereich des Steuerrechtes nur Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen wären.

Die Regelung gilt für Verträge zwischen nahen Angehörigen, wenn im konkreten Fall Umstände gegeben sind, die Zweifel an der Ernsthaftigkeit der behaupteten zivilrechtlichen Vereinbarung aufkommen lassen, und somit den Verdacht nahe legen, dass das Geschäft nur zum Zwecke der Steuerersparnis behauptet wurde.

Mangels Verpflichtung zur Publikation einer Bilanz des Einzelunternehmers, hat weiters die Einstellung einer Schuldpost in der Bilanz keine bindende Beweiskraft bezüglich dem grundsätzlichen Bestehen eines Schuldverhältnisses. In diesem Zusammenhang kommt dem Umstand, dass über die Darlehensgewährung im Jahre 1995 keinerlei Unterlagen vorliegen, Bedeutung zu. Einer Kreditgewährung ohne verbindliche Vereinbarung über den Zeitpunkt oder Zeitraum der Rückerstattung ist an sich ungewöhnlich. Wenn ein Darlehen ohne Rück-

zahlung und effektive Zahlung von Zinsen läuft, steht dies lt. st.Rspr. nicht mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Einklang (VwGH 14.9.1977, 162/77).

Der Bw. erbrachte im Zuge der BP jedoch keinen Nachweis für den Erhalt der Geldzuwendungen oder Darlehen bzw./und verwies die BP daher darauf, dass keine schriftlichen Unterlagen vorgelegt werden konnten, die als Beweis in Betracht kommen würden.

Aufgrund der festgestellten Vermögensunterdeckung im Jahre 1995 von S 405.000,-- nahm die BP daher an, dass Teile der "auf Lager gelegenen" Spielautomaten tatsächlich im Betrieb waren und ermittelte die Besteuerungsgrundlagen im Wege der Schätzung gem. § 184 BAO. Den Argumenten des Bw. bezüglich Reparaturen und Reserve (= Tauschgeräte) trug die BP insoweit Rechnung, dass rd. 25 % der vorhandenen Automaten (ausgenommen Geldspielautomaten, aufgrund der geringen Anzahl wurde keine "Reserve" errechnet) "auf Lager" verrechnet wurden.

Da der Bw. weiters die Erlöse der einzelnen Automaten nicht aufzeichnete, sondern nur die Gesamtsumme, wurden die monatlichen Erlöse pro aufgestellten Automat ermittelt, egal welcher Art, und diese der Schätzung zugrunde gelegt.

Die von der BP ermittelten monatlichen Erlöse lauten wie folgt:

Geldspielautomat: S 36.830,-- brutto

übrige Geräte: S 3.900,-- brutto

Auf Basis der lt. BP zusätzlich in Betrieb stehenden Geräte wurde die Zuschätzung wie folgt vorgenommen:

1994:	Flipper	Video	Geldautomat	Billard
Gerätedifferenz	6	12	1	3
Umsatzdiff. monatl. brutto	23.400	46.800	36.830	11.700
Umsatzdiff. monatl. netto	19.500	39.000	30.691,67	9.750
Umsatzdiff. netto jährl.	234.000	468.000	368.300	117.000
abzgl. Wirtanteil	50 %	50 %	50 %	50 %
Gewinnauswirkung	117.000	234.000	184.150	58.500

1995:

1995:	Flipper	Video	Geldautomat	Billard
Gerätedifferenz	10	0	1	3
Umsatzdiff. monatl. brutto	39.000	0,00	36.830	11.700
Umsatzdiff. monatl. netto	32.500	0,00	30.691,67	9.750
Umsatzdiff. netto jährl.	390.000	0,00	368.300	117.000
abzgl. Wirt- anteil	50 %	50 %	50 %	50 %
Gewinnaus- wirkung	195.000	0,00	184.150	58.500

1996: Auf Basis der Gegenüberstellung der Umsätze 1994 bis 1995, dass 1995 rd. 40 % weniger Geräte zum Einsatz kamen, wurde von der BP entsprechend die Schätzung für das Jahr 1996 vorgenommen:

	übrige Geräte	Geldautomat
Nettoumsatzdifferenz abzügl. 40 %	507.000 40 %	368.300,--
Nettoumsatzdifferenz abzügl. Wirtanteil	300.000,-- 50 %	368.300,-- 50 %
Gewinnauswirkung	150.000,--	184.150,--

In der form- und fristgerechten Berufung wird wie folgt eingewendet:

Das Mehrergebnis lt. BP beruhe im wesentlichen auf zwei Feststellungen, nämlich einer Vermögensunterdeckung betreffend 1995 i.H.v. S 73.000,-- sowie auf einen lt. BP unglaubwürdigen Laberbestand an Geräten. Im Zeitraum 1.1. – 17.2.1995 seien Einlagen von insgesamt S 405.000,-- getätigkt worden, wovon nachweislich S 85.000,-- aus noch vorhandenen Sparbüchern stammen würden.

ad Vermögensdeckung/Einlagen)

Vom Bw. wird lt. folgender Darstellung eingewendet, dass über den Zeitraum von fünf Jahren ausreichende Mittel für Investitionen und Lebensunterhalt zur Verfügung gestanden wären.

Diesbzgl. wird folgende Aufstellung dargelegt:

	Gewinn/ Verlust	AfA	Dat. IFB	Summe	- Erh. Akt – Verm-Akt	+ Erh. Pass. – Verm. Pass.
1997	+ 187	466	84	+ 737	+ 368	+ 181
1995	- 357	497	34	+ 174	+ 9	- 172
1994	- 412	519	78	+ 185	+ 100	+ 182
1993	- 250	618	0	+ 367	+ 7	+ 408
1992	+ 277	642	124	+ 1.043	- 405	+ 301

Die zur Verfügung stehenden Beträge würden sich somit aus dem Gewinn/Verlustbeträgen zuzüglich der nicht ausgabenwirksamen Aufwendungen zuzüglich der Mittelaufbringung und abzüglich der Mittelverwendung ergeben. Die Aussagen des Vaters trotz des Fehlens der Formvorschriften seien zudem nicht einfach wegzuscheiden.

Die Bilanzansätze werden vom Bw. zur Erläuterung wie folgt dargestellt:

	1991	1992	1993	1994	1995	1996
Anlagevermögen	918	1214	1274	1109	944	1415
Umlaufvermögen	55	164	100	165	312	218
Rückstellungen	12	12	12	12	12	20
Bankverbindlichkeiten	603	866	1133	1242	1079	1056
Lieferverbindlichkeiten	137	116	220	291	602	820
Sonst. Vbl.	118	177	214	216	240	226

ad Lagerbestand)

Weiters gäbe es gewichtige Gründe, die den hohen Lagerbestand der Geräte erklären würden. Zum einen seien diese Automaten völlig veraltet und teilweise defekt, und daher nicht mehr einsetzbar gewesen, da der Markt sich stets an den neuesten Geräten orientieren würde.

Die BP unterstelle aufgrund der angeblichen Vermögensunterdeckung Schwarzaufstellungen, jedoch hätte von der BP kein einziger Hinweis auf eine derartige Vorgangsweise erbracht werden können. Lt. Bw. erscheine es unwahrscheinlich, dass trotz laufender Überprüfungen durch die Gemeinden in all den Jahren keine einzige Anzeige erfolgt wäre. Dies bestätige lt. Bw. somit das Nichtvorliegen von Schwarzaufstellungen.

Weiters würden folgende beweisbare Umstände für den Lagerbestand sprechen, dass nämlich nach Beendigung der Aufstellung im Prater (Malversationen) viele Geräte bei der Fa. Kny zwischengelagert worden wären, und wird als Zeuge Herr KR K. angeführt. Auch könne Herr K.h. von der F.-Halle die häufige Erneuerung der Geräte aufgrund des Konkurrenzdrucks bestätigen. Weiters könnte durch Heranziehung eines Sachverständigen die Feststellung untermauert werden, dass zumindest 70 bis 80 % der Geräte irreparabel gewesen wären.

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung:

ad Vermögensdeckung bzw. Einlagen)

In der Berufung sei erstmals eine Vermögensdeckungsrechnung (= VDR) über einen Zeitraum von 5 Jahren vorgelegt worden. Diese ergäbe im Zeitraum 1992 bis 1993 die Erwirtschaftung von S 2,2 Mio. bzw. im Zeitraum 1992 bis 1996 die Erwirtschaftung von S 2,7 Mio. Daher gäbe es keine Vermögensunterdeckungen und würden damit die Einlagen des ersten Halbjahres aufgeklärt.

Lt. Ansicht der BP sei es jedoch "merkwürdig", dass diese Beträge in der Argumentation des steuerlichen Vertreters bisher nicht eingewendet wurden. Auch hätte bei tatsächlichem Vorliegen dieser Geldmittel die Darlehen durch den Vater nicht gegeben werden müssen. Bei den Vorbesprechungen sowie der Schlussbesprechung sei dies nicht vorgebracht worden. Es wäre für den Bw. zudem leicht gewesen, die Geldmittel durch Sparbuchabhebungen nachzuweisen, und/bzw. würden lt. Ansicht der BP Geldmittel von über S 2 Mio. nicht jahrelang zu Hause liegen gelassen. Die steuerliche Vertretung hätte bei Vorliegen derart großer Geldmittel aus den Vorjahren sicher nicht verabsäumt, den Nachweis in der Berufungsbegründung anzuführen. Die BP hätte auch die entsprechenden Nachweise wiederholt gefordert. Auch seien bzgl. der Darlehen des Vaters keine neuen Tatsachen vorgebracht worden.

ad Lagerbestand betr. Automaten)

Zum Zeitpunkt der BP im Jahre 1999 standen sehr viele Geräte alt, defekt und nicht einsatzbereit im Lager, jedoch lässt sich lt. BP nicht beurteilen, ab welchem Zeitpunkt die Geräte in diesen Zustand kamen. Lt. Buchhaltungsunterlagen des Bw. werden die Geräte als funktionsfähig ausgewiesen, da weder eine Teilwertabschreibung noch Ausbuchung der defekten Geräte vorgenommen wurde, trotz jährlich abgehaltenen Bilanzbesprechungen lt. Auskunft des Bw. bzw. des steuerlichen Vertreters.

Die BP habe zudem den Einwendungen des Bw. bezüglich Reparaturen und Reserve insofern Rechnung getragen als rund 25 % der vorhandenen Automaten auf Lager verrechnet (ausgenommen Geldspielautomaten aufgrund der geringen Anzahl der Geräte), und lt. Kalkulation für die Jahre 1995 und 1996 jährlich 40 % weniger Geräte als 1994 berücksichtigt wurden (Ausnahme Geldspielautomaten). Die Schätzung sei daher lt. Ansicht der BP mangels Aufklärung der Mängel beizubehalten.

Die Stellungnahme der BP wurde dem Bw. in Wahrung des Parteiengehörs zur Gegenäußerung übermittelt, der Bw. hat sich hiezu jedoch nicht geäußert. Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Im Rahmen eines Vorhalteschreibens der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) vom 21. Oktober 2003, zugestellt am 24. Oktober 2003 wurde der Bw. aufgefordert, die Namen und Adresse der beantragten Zeugen bekannt zugeben. Der Bw. hat auch diesen Vorhalt (innerhalb der Frist) nicht beantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 184 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Die Abgabenbehörde hat die Grundlagen der Abgabenerhebung auch dann zu schätzen, wenn sich aus den Umständen des Einzelfalles ergibt, dass ein eingetretener Vermögenszuwachs sich weder aus dem erklärten Einkommen noch aus sonstigen Einnahmen herrühren kann. Bleibt die Herkunft eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses trotz Ausschöpfung aller Erkenntnismittel im Unklaren, kann selbst beim Anschein einer ordnungsmäßigen Buchführung angenommen werden, dass tatsächlich mehr Einnahmen als erklärte zur Verfügung standen, und ist damit die Schätzungs berechtigung dem Grunde und der Höhe nach gegeben (Stoll,

BAO, § 184, Pkt. 3f; VwGH 27.2.2002, 97/13/0201; VwGH 4.9.1992, 90/13/0164; VwGH 25.10.1994, 90/14/0181).

Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen festzustellen, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (VwGH 22.6.83, 83/13/0051). Die Wahl der Schätzungsmethode steht dabei der Behörde im allgemeinen frei, doch muss das Verfahren einwandfrei abgeführt und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein. Ob eine Kombination von Schätzungsmethoden (kalkulatorische Schätzung, Schätzung nach dem Vermögenszuwachs, etc.) angewendet wird, hängt von den Gegebenheiten im Einzelfall ab und wird von dem Ziel jeder Schätzung bestimmt, den tatsächlichen Verhältnissen so nahe wie möglich zu kommen. Die Schätzungsberechtigung als auch das Schätzungsergebnis sind zu begründen.

Nach ständiger Rechtsprechung hat weiters die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (freie Beweiswürdigung gem. § 167 Abs 2 BAO).

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass im Streitzeitraum Einlagen von insgesamt S 405.000,00 getätigten wurden. Der Bw. wendete ein, dass die Mittel wahrscheinlich von seinem Vater stammen. Von der BP wurde weiters auch eine VDR über den Prüfungszeitraum 1994 bis 1996 erstellt, und für das Jahr 1995 eine Unterdeckung von S 73.000,00 festgestellt. Lt. Auskunft des Bw. dürften diese Geldbeträge ebenso vom Vater gedeckt worden sein, Nachweise über den Erhalt der Gelder wurden nicht vorgelegt. Eine eidesstattliche Erklärung des Vaters wurde von der BP aufgrund der Höhe der Beträge sowie beruflichen Stellung des Vaters als ÖBB-Bediensteter als nicht ausreichend beurteilt und abgelehnt. Weder über die Existenz noch über die Weitergabe der Geldbeträge wurden im Prüfungszeitraum 1994 bis 1996 schriftliche Unterlagen wie Sparbücher, Bestätigungen u.dgl. vorgelegt. Lediglich im Rahmen der USt-Nachschaufür den Zeitraum 1997/1998 wurden zwei Darlehenbestätigungen durch den Vater i.H.v. S 200.000,00 und S 140.000,00 vorgelegt.

Im Zuge der Berufung wendet der Bw. ein, dass unter Hinweis auf eine vorgelegte Aufstellung (VDR) für den Zeitraum 1992 bis 1996 ausreichende Mittel für Investitionen und Lebensunterhalt zur Verfügung gestanden wären. Der Bw. ermittelte diesbezüglich allein für die Jahre 1992 und 1993 Geldmittel i.H.v. S 939.000,00 und S 782.000,00 bzw. betr. den Streitzeitraum 1994 bis 1996 insgesamt S 2,2 Millionen. Dazu ist auszuführen, dass die Darstellung der Vermögensänderungen lt. Bilanzen allein nicht die tatsächliche Belastung bzw. das tatsächliche Ergebnis des Haushaltsbudgets aufzeigen kann.

Lt. Ansicht der BP bestehen bereits aufgrund des Sachverhaltes "der erst im Rahmen der Berufung eingewendeten Vermögensdeckungen" begründete Zweifel bzgl. der Zuwendung dieser Geldbeträge. Im Falle des tatsächlichen Vorhandenseins dieser Beträge wären die Darlehen des Vaters bzw. die Einlagen nicht nötig gewesen bzw. hätten die Geldbeträge sicherlich leicht durch die Vorlage von Unterlagen, Sparbüchern, u.dgl. nachgewiesen werden können. Es widerspricht auch der Lebenserfahrung, dass ein Unternehmer derart hohe Beträge zu Hause aufbewahrt und daher diesbzgl. nicht Unterlagen vorlegen kann. Nach Ansicht der BP und auch des Unabhängigen Finanzsenates bestehen daher berechtigte Zweifel an den behaupteten Darlehensvorgängen und/bzw. den nicht unbeträchtlichen Geldsummen. Bedingt durch die Einwendungen betr. VDR 1992 bis 1996 kann somit grundsätzlich auch die Hingabe der Gelder durch den Vater nicht als glaubhaft gemacht werden.

Zu bedenken ist weiters, dass rechtsgeschäftliche Beziehungen zwischen nahen Angehörigen nach st. Rspr. des VwGH im Zweifel nur dann als erwiesen anzunehmen sind, wenn diese deutlich nach außen in Erscheinung treten, oder soweit dies nach der Natur der rechtsgeschäftlichen Beziehung nicht in Betracht kommt bzw. nicht üblich ist, zumindest in eindeutigen schriftlichen Abmachungen festgehalten werden. Dies erfolgte lediglich in den Jahren 1997 und 1998 durch Bestätigungen im Handakt des steuerlichen Vertreters. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates sind daher in freier Beweiswürdigung auch in diesem Zusammenhang die eingewendeten Darlehen durch den Vater betr. den Streitzeitraum als nicht glaubhaft zu beurteilen.

Im Hinblick auf den lt. BP somit festgestellten Vermögenszuwachs in Zusammenhang mit den festgestellten Buchführungsmängel ist daher lt. st. Rspr. auch die Annahme gerechtfertigt, dass der ungeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt (u.a. VwGH 27.2.2002, 97/13/0201).

Der Bw. bekämpft im gegenständlichen Fall jedoch sowohl die Schätzungsberechtigung als auch das Schätzungsergebnis. Einerseits wären ausreichende Mittel zur Verfügung gestanden, andererseits hätte auch der hohe Lagerbestand an Geräten aufgeklärt werden können. Dass diese Geräte überaltert bzw. kaputt und daher nicht mehr einsetzbar waren, sei dem Bw. nicht zum Nachteil zuzurechnen. Die BP unterstelle aufgrund der Vermögensunterdeckung Schwarzaufstellungen, obwohl die Verwendung ausgedienter Geräte grundsätzlich gegen diesen Sachverhalt spräche. Es gäbe keinen einzigen Hinweis auf eine derartige Vorgangsweise, auch lägen keine Anzeigen an die Gemeinden im Streitzeitraum vor.

Die Aufzeichnungen des Bw. waren jedoch lt. Feststellung der BP formell und materiell mangelfhaft. Der Bw. zeichnete auch nicht die Erlöse der einzelnen Automaten auf, sondern nur die Gesamtsumme. Die BP ermittelte daher die monatlichen Erlöse pro Automat egal welcher Art i.H.v. S 36.830,00 brutto betr. Geldspielautomaten und S 3.900,00 brutto betr. die übrigen Geräte. Die Schätzung für das Jahr 1996 erfolgte weiters unter Berücksichtigung einer rd. 40 % geringeren Anzahl von in Betrieb stehenden Geräten lt. Gegenüberstellung der Jahre 1994 und 1995. Die BP stellte darüber hinaus den weiteren Mangel fest, dass weniger als 50 % der Geld- und Spielautomaten den erklärten Erlösen zugeordnet werden können, und aufgrund der unaufgeklärten Vermögensbeträge daher anzunehmen ist, dass Teile der auf Lager gelegenen Spielautomaten tatsächlich im gesamten Prüfungszeitraum in Betrieb waren. Gegen diese Sachverhaltsfeststellungen wurde vom Bw. auch keine Einwendung vorgebracht.

Den Einwendungen des Bw. bzgl. Reparaturen und Reservegeräte wurde insofern Rechnung getragen, dass die BP rd. 25 % der vorhandenen Geräte auf Lager verrechnete. Der Lagerbestand an defekten Geräten von mehr als rd. 50 % der vorhandenen Geräte konnte von der BP nicht verifiziert werden, da sich diese Geräte im Rahmen der Betriebsbesichtigung zwar als alt und defekt im Lager befanden, diese jedoch lt. Bilanz des Bw. weder abgeschrieben oder ausgebucht worden waren. Insofern ist entsprechend der Ansicht der BP der Zeitpunkt der Auslagerung in das Lager als nicht nachvollziehbar zu beurteilen, und ist daher auf Grund des unaufgeklärten Vermögenszuwachses auf höhere Umsatzeinnahmen zu schließen. Das Ausmaß der auf Lager gegebenen Automaten ist daher auch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates grundsätzlich als nicht glaubhaft zu beurteilen.

Im gegenständlichen Fall ist somit auch nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates die Schätzung bzw. Hinzurechnung zu den erklärten Umsätzen und Gewinnen gerechtfertigt, da hohe ungeklärte Vermögenszuwächse festgestellt wurden. Der Bw. wendet ein, dass die Verabsäumung der Verschrottung von auf Lager befindlichen Geräten und somit defekten Geräten nicht zum Nachteil angerechnet werden könne. Dagegen ist jedoch auszuführen, dass diese Geräte lt. Buchführung bzw. Rechenwerk des Bw. als funktionsfähig geführt wurden, und weder Teilwertabschreibungen oder Ausbuchungen vorgenommen wurden. Dies spricht auch grundsätzlich nicht für das Vorliegen von defekten Geräten. Dass zudem defekte Geräte im Ausmaß von u.a. mehr als 50 % (durchschnittlich rd. 57 %) der in Betrieb stehenden Geräte insgesamt auf Lager gestellt werden, ist im Rahmen der freien Beweiswürdigung im Hinblick auf die nicht geklärten Einlagen jedenfalls nicht als glaubhaft zu beurteilen. Das Ausmaß von kaputten Geräten wurde von der BP in der Folge mit 25 % geschätzt und berücksichtigt. Diese Schätzung entspricht de facto rd. der Hälfte der vom Bw. auf Lager

gegebenen Geräte, ist auch in Hinblick auf die Höhe des ungeklärten Vermögenszuwachses nicht als unsachlich zu beurteilen, auf Basis der lt. BP ermittelten Erlöse für die einzelnen Geräte und Anzahl der zusätzlich in Funktion stehenden Geräte insgesamt im Rahmen jenes Spielraumes, der mit einer Schätzung verbunden ist. Die Einwendungen des Bw. sind somit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch nicht geeignet, das Schätzungsergebnis der Höhe nach als glaubhaft zu bestreiten. Die Schätzung wird somit dem Grunde und der Höhe nach als begründet beurteilt, bestimmt von dem Ziel, den tatsächlichen Verhältnissen so nahe wie möglich zu kommen.

ad Antrag auf Beiziehung eines Sachverständigen)

Ein Sachverständigenbeweis ist nur notwendig, wenn die Behörde nicht selbst über die entsprechenden Kenntnisse verfügt. Die Behörde ist grundsätzlich befugt, ihr eigenes Fachwissen zu verwerten. In Betracht kommen lt. Rspr. u.a. Gutachten über die Höhe branchenüblicher Rohaufschläge (Ritz, BAO, Tz 5 zu § 177).

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes unter Hinweis auf das Verfügen der nötigen Branchenkenntnisse und Fachwissen der Behörde im Rahmen der durchgeföhrten abgabenbehördlichen Betriebsprüfungen sowie der Prüfungen betr Umsatzsteuervoranmeldungen, liegt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Notwendigkeit der Beiziehung eines Sachverständigen nicht vor.

ad Beweisantrag auf Einvernahme von zwei Zeugen)

Der Bw. beantragte im Rahmen der Berufungseinbringung vom 4.5.1999 die Einvernahme zweier Zeugen (Herrn KR K. und Herr K.) als Beweismittel zur Bestreitung der lt. BP im Schätzungswege ermittelten Lagerbestände. Mit Vorhalt vom 21. Oktober 2003, zugestellt am 24. Oktober 2003 wurde der Bw. aufgefordert, die Zeugen mit Namen und Adresse bekannt zugeben. Mangels Nennung der vollständigen Namen und Adresse der Zeugen liegt jedoch lt. st. Rspr. des VwGH ein nicht ordnungsgemäßer Beweisantrag vor (Ritz, BAO, Tz 2 zu § 183; VwGH 31.7.1996, 92/13/0020).

Die Berufung war somit insgesamt als unbegründet abzuweisen.

Wien, 9. Dezember 2003