



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über folgende Berufungen der Bw, vertreten durch Möstl & Pfeiffer Steuerberatungs GmbH, 8010 Graz, Villefortgasse 11, entschieden:

- 1) Berufung vom 19. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg-Liezen vom 21. Oktober 2008 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2003 bis 2007, gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg-Liezen vom 22. Oktober 2008 betreffend Körperschaftsteuer 2003 bis 2006 sowie gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg-Liezen vom 23. Oktober 2008 betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2006 und gemäß § 274 BAO gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 5. Mai 2009 betreffend Umsatzsteuer 2008;
- 2) Berufung vom 23. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg-Liezen vom 27. Jänner 2009 betreffend Umsatzsteuer 2007 und gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg-Liezen vom 2. Februar 2009 betreffend Körperschaftsteuer 2007;
- 3) Berufung vom 20. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg-Liezen vom 5. Mai 2009 betreffend Körperschaftsteuer 2008.

Die Berufungen werden hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 bis 2008 als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Den Berufungen wird hinsichtlich Körperschaftsteuer 2003 bis 2008 teilweise Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den beiliegenden Blättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Den Berufungen wird hinsichtlich Haftung für Kapitalertragsteuer 2003 bis 2007 teilweise Folge gegeben. Die Bw wird wie folgt zur Haftung herangezogen (Beträge in Euro):

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Haftungsbetrag
2003	10.911	25%	2.727,75
2004	10.769	25%	2.692,25
2005	10.764	25%	2.691,00
2006	10.764	25%	2.691,00
2007	4.443	25%	1.110,75

Entscheidungsgründe

Die Firma-T1. (= Bw) ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 22. Februar 1982 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Handelsrechtlicher Geschäftsführer war HT (Funktion im Firmenbuch im Juli 2008 gelöscht), danach KT (Funktion im Firmenbuch im März 2009 gelöscht). Gesellschafter waren neben FB (Funktion im Firmenbuch im November 2003 gelöscht) auch HT und KT (Funktionen im Firmenbuch im März 2009 gelöscht).

Mit Verschmelzungsvertrag vom 16. September 2008 wurde die Bw als übernehmende Gesellschaft mit der Firma-T2 als übertragender Gesellschaft verschmolzen.

Im März 2009 wurde die P-GmbH als Alleingesellschafter der Bw (handelsrechtlicher Geschäftsführer: HP) und Gemeinde-G als ihr Sitz in das Firmenbuch eingetragen.

Betriebsgegenstand der Bw ist die Aufstellung und der Betrieb von Geldspielapparaten („Automatenverleih“) ua. der Hersteller [Hersteller-A1], [Hersteller-A2] und [Hersteller-R] und von Unterhaltungsspielapparaten ua. der Hersteller [Hersteller-F], [Hersteller-T], [Hersteller-M], [Hersteller-S] und [Hersteller-G] sowie der Vornahme von Reparaturen.

Auszugsweise Darstellung von Zahlen der Jahresabschlüsse (Beträge in Euro):

Bilanzstichtag	Spielapparate lt. AfA-Verz.	Anzahl Arbeitnehmer im KJ*)	Umsatzerlöse	davon Erlöse Verleih	davon Erlöse Reparaturen	Platzmiete	EGT	Bilanzverlust
31.05.2003	39	3	268.605	248.641	15.833	-97.920	-41.074	-

								591.734
31.05.2004	39	3	257.517	232.574	12.879	-93.435	-38.699	- 631.663
31.05.2005	39	3	239.739	231.884	7.869	-92.697	-44.042	- 676.566
31.05.2006	35/34	2	212.730	200.955	6.929	-80.778	-38.464	- 716.781
31.05.2007	k. D.		220.128	210.133	4.452	-85.227	-63.010	- 781.541
31.12.2007	32	2	137.431	110.696	2.966	-43.249	-23.826	- 805.368
31.12.2008	34/33**)	3/4	326.040	317.721	5.369	- 129.485	460.084	- 406.318

*) lt. Lohnzettelauswertung; ohne HT.

**) plus 170 Spielapparate aus dem Betriebsvermögen der verschmolzenen Firma-T2.

Im Jahr 2008 führte das Finanzamt eine Außenprüfung bei der Bw durch.

Dem der Bw im Prüfungsverfahren mit Schreiben vom 7. Juli 2008 vorgehaltenen Erhebungsbericht des Zollamtes Graz (Abteilung Strafsachen Zoll, Team Internet & Cybercrime) vom 30. Juni 2008 betreffend die Bw und die Firma-T2 ist zu entnehmen:

1. Betroffene Unternehmen

Bei den betroffenen Unternehmen handelt es sich um (...)

2. Anforderung

Die schriftliche Anforderung des Team Internet & Cybercrime des Zollamtes Graz erfolgte am 15.4.2008. Gegenstand der Anfrage ist die Beurteilung der Ordnungsmässigkeit der Einnahmenerfassung sowie die Zurverfügungstellung der diesbezüglichen elektronischen Daten gem. §§ 131 Abs. 3 und 132 Abs. 3 BAO zu veranlassen.

3. Sachverhaltsfeststellungen

Gegenstand beider Unternehmen ist der Verkauf bzw. Verleih und Aufstellung von Spielautomaten. In den Betriebsräumlichkeiten der Unternehmen standen in der Werkstatt einige Automaten, die in weiterer Folge in Augenschein genommen wurden.

4. Prüfungshandlungen

Der Sachbearbeiter wurde nach einer Verschiebung des erstgeplanten Erhebungstermins am 4.6.2008 gemeinsam mit dem Prüfer des Finanzamtes Liezen, EH im Betrieb tätig. Seitens des Unternehmens waren Herr T und der steuerlichen Vertretung Herr Dkfm. Sch anwesend.

Nach Aussage des Herrn T, dass im wesentlichen in jeder Art von Automaten baugleiche Geräte eingesetzt wurden und werden, ersuchte der Sachbearbeiter Herrn T, je einen diese Automaten zu öffnen und die interne Funktionsweise zu erklären. Herr T kam diesem Ersuchen umgehend nach und wurden folgende Abläufe festgestellt:

Bei allen Automaten, ausser Geldspielautomaten, sind mechanische Münzprüfgeräte installiert und wird der einzelne Geldeinwurf nicht protokolliert. Bei der Automatenart "Photoplay" ist ein mechanisches Zählwerk installiert, mittels dessen die Anzahl der Spiele gezählt wird. Bei Geldspielautomaten existiert ein elektronisches Abfrage- und Einstellungs Menü, in dem die Umsätze und Auszahlungen und Statistikinformationen angezeigt werden, sowie ein Einstellungs Menü für den Automaten.

Eine Schnittstelle zum Auslesen von elektronischen Daten wurde bei keinem der Geräte vorgefunden.

Die Einnahmenermittlung wurde und wird wie folgt vorgenommen:

Bei allen Automaten, ausser Geldspielautomaten, hat nur den Automatenaufsteller Zutritt zur Geldlade. Beim Entleeren der Geldlade wird beim Aufstellort/Gastrobetrieb ein händischer Bar-Beleg ausgestellt ("Automaten-Abrechnung"). Die Zeiträume, über die abgerechnet wird, können bis zu einem Jahr lang sein, es wird aber niemals täglich abgerechnet.

Bei Geldspielautomaten hat der jeweilige Standortinhaber auch Zutritt zur Geldlade und wird in diesem Fall der Geldbestand täglich entnommen. Abgerechnet wird über die optische Anzeige (siehe oben) im elektronischen Abfragebildschirm. Nach dem Ablesen werden die Daten gelöscht.

5. Feststellungen

Gem. § 131 Abs. 1 BAO sollen bei der Führung von Büchern und Aufzeichnungen u.a. alle Bareingänge

- täglich

- und einzeln

festgehalten werden.

Gem. § 18 Abs. 1 und 2 UStG sind die Entgelte für Lieferungen und Leistungen sowie die dazugehörige Umsatzsteuer fortlaufend, unter Angabe des Tages derart aufzuzeichnen, dass zu ersehen ist, wie sich die Entgelte auf steuerpflichtige Umsätze, getrennt nach Steuersätzen, und auf steuerfreie Umsätze verteilen.

Die bezughabenden Erlöse aus den Automaten werden in unterschiedlich langen Intervallen, keinesfalls täglich, vom Unternehmen aus den Automaten entnommen und aufgezeichnet. Hieraus ergibt sich, dass die Bestimmungen der § 131 Abs. 1 und § 18 Abs. 1 und 2 nicht eingehalten wurden.

Zusätzlich wird festgestellt, dass die in der Elektronik der Geldspielautomaten aufgezeichneten Erlöse nach Ablesung und Abrechnung mit dem Standortinhaber gelöscht werden.

Dies stellt eine Vernichtung von Grundaufzeichnungen dar und verpflichtet die Behörde zur Schätzung nach § 184 BAO.

Bezüglich der Zurverfügungstellungsverpflichtung elektronischer Massendaten i.S.d. §§ 131 und 132 BAO wird festgestellt: bezüglich der Einnahmen aus den im Einsatz befindlichen Automaten, die elektronisch gespeichert werden, ist die technische Möglichkeit, Daten zu übertragen, nicht vorhanden und können daher nicht zur Verfügung gestellt werden.

Als Ergebnis einer im Oktober 2008 beendeten abgabenbehördlichen Prüfung nahm der Prüfer der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer der Kalenderjahre 2003 bis 2006 bzw. 2007 einen Sicherheitszuschlag im Betrag von 15.000 Euro jährlich und bei der Umsatzsteuer für den Nachschauzeitraum 2008 einen Sicherheitszuschlag im Betrag von 7.500 Euro vor. Auf dieser Grundlage setzte das Finanzamt in der Folge bei der Bw mit den hier angefochtenen Bescheiden (teilweise im wiederaufgenommenen Verfahren) Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer fest.

Darstellung der Abgabenbeträge und -nachforderungen (Beträge in Euro):

Abgabenart/Abgaben- zeitraum	Bescheiddatum	Abgabenbetrag	Abgaben- nachforderung
K 2003	22.10.2008	1.750,00	0,00
K 2004	22.10.2008	1.750,00	0,00
K 2005	22.10.2008	1.750,00	0,00
K 2006	22.10.2008	1.750,00	0,00
U 2003	23.10.2008	37.845,80	3.000,00
U 2004	23.10.2008	31.169,31	3.000,00
U 2005	23.10.2008	31.515,17	3.000,00
U 2006	23.10.2008	30.550,55	3.000,00
U 2007	22.10.2008	41.638,42	15.092,49
U 06/2008	22.10.2008	2.890,04	1.500,00

Weiter zog das Finanzamt die Bw unter Heranziehung der Sicherheitszuschläge (zuzüglich 3.000 Euro Umsatzsteuer) mit dem hier ebenfalls angefochtenen Bescheid vom 21. Oktober 2008 zur Haftung für Kapitalertragsteuer heran.

Darstellung der Haftungsbeträge (Beträge in Euro):

Abgabenart/Abgaben- zeitraum	Bemessungsgrundlage	Haftungsbetrag
KEST 2003	18.000,00	4.500,00
KEST 2004	18.000,00	4.500,00

KEST 2005	18.000,00	4.500,00
KEST 2006	18.000,00	4.500,00
KEST 2007	18.000,00	4.500,00

Zur Begründung der Abgabefestsetzung bzw. der Heranziehung zur Haftung für Kapitalertragsteuer wird im **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 21. Oktober 2008** ausgeführt:

TZ1 Prüfungsfeststellungen

Grundaufzeichnungen Spielautomaten

Die Abgabepflichtige betreibt unter anderem das Aufstellen von Spielautomaten in Gaststätten, wobei an den jeweiligen Gastwirt eine gewinnabhängige Provision ausbezahlt wird.

Im Zuge der Kontrolle der steuerlichen Grundaufzeichnungen wurde festgestellt, dass die Spielautomaten zwar diverse verschiedene Daten aufzeichnen (Geldeinwurf, Gewinne etc.), sämtliche elektronisch aufgezeichneten Grunddaten nach der Abrechnung mit dem Gastwirt aber gelöscht werden und alle Zählwerke jeweils wieder auf "NULL" gestellt werden.

Es ist daher der Abgabenbehörde nicht möglich gewesen die in weiterer Folge erstellten Abrechnungen von Provisionen oder Erlösen nachzuvollziehen und auf Vollständigkeit und Plausibilität zu überprüfen.

Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang, dass in früheren "nicht elektronischen Zeiten" mechanische Zählwerke verwendet wurden. Auch damals war es untersagt die Zählwerke auf NULL zu stellen, da nur mit einem nicht gelöschten Zählwerk die Vollständigkeit der Geschäftsfälle dokumentiert und bewiesen werden konnte.

Umso wichtiger wäre es im "elektronischen Zeitalter" gewesen, die gespeicherten Daten wie Umsätze, Anzahl von Spielen, ausbezahlte Gewinne, Barbewegungen wie Münzeinwurf und Gewinnauszahlungen etc. für Zwecke der Überprüfung aufzubewahren und für Prüfungszwecke bereitzustellen. Mit der vollständigen Löschung dieser Daten, war der Abgabenbehörde jegliche Prüfungsmöglichkeit verwehrt.

Verwehrt ein Abgabepflichtiger aber die Einsichtnahme in Grunddaten indem er diese entgegen den gesetzlichen Bestimmungen laufend löscht, so ist nach den Erfahrungen des täglichen Lebens anzunehmen, dass dies nicht grundlos geschieht, mit anderen Worten: Es musste davon ausgegangen werden, dass die erklärten Erlöse nicht den tatsächlich vereinnahmten Erlösen entsprechen.

Aufgrund des Ersuchens der steuerlichen Vertretung wurde auch ein Sachverständiger der Abgabenbehörde beigezogen und ein Bericht erstellt welches dem Abgabepflichtigen zur Stellungnahme übermittelt wurde.

Nach Ansicht des Geschäftsführers der abgabepflichtigen Gesellschaft widerspricht das Löschen von elektronisch erfassten Grunddaten nämlich nicht den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung.

Festgehalten wird, dass die Schlussbesprechung nunmehr mehrere Monate nach der Prüfung selbst anberaumt wurde, dies aus zweierlei Gründen:

Der steuerliche Vertreter hat zunächst behauptet in ganz Österreich gäbe es keinen Automatenaufsteller, welcher Daten von Automaten aufbewahrt und der Abgabenbehörde zur Verfügung stellt, weshalb der Antrag gestellt wurde, auch bei Mitbewerbern zu hinterfragen ob dieses "Auslesen von Daten" überhaupt möglich sei.

Diesem Antrag wurde entsprochen und mit dem Bezirksvertreter von "A" Kontakt hergestellt. Dabei wurde der Abgabenbehörde die Auskunft erteilt, dass selbstverständlich alle Daten in elektronischer Form entsprechend der gesetzlichen Bestimmungen aufbewahrt werden und auch zur Verfügung gestellt werden können.

Nach Übermittlung dieses Erhebungsergebnisses an den Abgabepflichtigen und dessen Vertreter, wurde seitens der steuerlichen Vertretung angekündigt ein Gutachten der Wirtschaftskammer beizubringen, dass untermauern soll, dass die Rechtsansicht der Abgabenbehörde falsch sei, wonach die elektronisch aufgezeichneten Daten der Spielautomaten aufzubewahren sind und zu Prüfungszwecken zur Verfügung zu stellen seien.

Dieses in Aussicht gestellte Gutachten wurde letztlich ebenfalls nicht beigebracht. Beigebracht wurde anstatt dessen ein "Empfehlungsschreiben" zweier Automatenlieferanten, worin aus technischen Gründen vom Hersteller empfohlen wird, die Daten der Spielautomaten in regelmäßigen Abständen zu löschen. Beide "Gutachten" bzw. Schreiben sind der Anlage des Berichtes zu entnehmen.

Im Sinne des Parteiengehöres wurde somit allen Beweisanträgen entsprochen, nämlich Einholung eines Gutachtens seitens der zuständigen Abteilung der Finanzverwaltung, Einholung von Informationen beim Mitbewerb A und Würdigung von zwei beigebrachten Schreiben (vom steuerlichen Vertreter als "Gutachten" bezeichnet). Aus keinem einzigen Dokument resultierend aus diesen Beweisanträgen wird die Rechtsansicht des Abgabepflichtigen bestärkt oder vertreten.

Barbewegungsverordnung und Automatenerlöse

Hinsichtlich der Buchführungsmängel für den Nachschauzeitraum wird festgehalten, dass ab 2007 auch die Bestimmungen der Barbewegungsverordnung nicht beachtet wurden, weil dort dezidiert die Einzelerlöserfassung bei Geldspielautomaten gefordert wird (siehe Beilage).

Sonstige Grundaufzeichnungen:

Weiters liegt eine anonyme Anzeige vor, wonach Herr T in seinen Firmen Dienstnehmer nicht bzw. in unrichtiger Höhe bei GKK und Abgabenbehörde anmeldet.

Im Konkreten werde ein Dienstnehmer zum Teil lediglich geringfügig angemeldet obwohl er tatsächlich wesentlich mehr arbeite wodurch dem Dienstnehmer der Bezug von Arbeitslosengeld ermöglicht wird und sich der Arbeitgeber Abgaben und Steuern spare.

Im Zuge der Überprüfung dieser anonym einlangenden Anzeige wurde versucht anhand von Grundaufzeichnungen des Dienstnehmers (sog. Schmierzettel die als Grundlage der Rechnungslegung im Büro abgegeben werden) den Wahrheitsgehalt der Anzeige zu überprüfen.

Dabei wurde festgestellt, dass sämtliche Grundaufzeichnungen betreffend erbrachte Zeit und Lieferungen an Kunden ebenfalls nicht aufbewahrt wurden.

Die Behörde hatte daher keinerlei Möglichkeit zu überprüfen ob Erlöse richtig erfasst wurden und Dienstnehmer richtig angemeldet wurden.

Festgehalten wird, dass der Inhalt der anonymen Anzeige selbst letztlich nicht gewertet bzw. verwertet werden konnte, da eben die Grundaufzeichnungen nicht aufbewahrt wurden. Sehr wohl waren aber die nicht aufbewahrten Grundaufzeichnungen für die Zuschätzung dem Grunde und der Höhe nach von Bedeutung.

Dem Wunsche der steuerlichen Vertretung entsprechend, wird die Anzeige als Anhang dem Bericht beigelegt.

Grundlagen sonstige:

Im Zuge der Prüfung wurde gebeten, den E-Mail Schriftverkehr einsehen zu lassen insbesondere aus dem BP Zeitraum.

Dabei wurde die Antwort erteilt, dass der Mail Schriftverkehr nach einiger Zeit wieder gelöscht - also ebenso nicht (mit einzelnen Ausnahmen) aufbewahrt werde.

Im Zuge der Schlussbesprechung wurde dann die Behauptung aufgestellt, es gebe nicht mehr Schriftverkehr und habe nie mehr gegeben, als das was dem Prüfer ohnehin gezeigt wurde.

Im Zuge der freien Beweiswürdigung der verschiedenen Aussagen des Abgabepflichtigen wird der Erstauskunft des Abgabepflichtigen mehr Bedeutung zugemessen (Mail Schriftverkehr größtenteils gelöscht) als der späteren Auskunft im Zuge der Schlussbesprechung (es hat nie mehr gegeben), sodass davon ausgegangen wird, dass die Geschäftskorrespondenz teilweise nicht aufbewahrt wurde.

Rechtliche Schlußfolgerung

Nach Ansicht der Abgabenbehörde liegt keine ordnungsgemäß geführte Buchführung vor, da praktisch keinerlei Grundaufzeichnungen vorliegen. Die Behörde war entsprechend der Bestimmungen der § 131, § 163 BAO in Verbindung mit § 184 BAO zur Schätzung berechtigt und verpflichtet.

Als Schätzungsmethode erfolgte eine griffweise Schätzung durch Zurechnung eines Pauschalbetrages zu Umsatz und Gewinn, da andere Grundlagen wie "Kalkulation mittels Wareneinsatz" etc. branchenbedingt nicht möglich waren. Zu berücksichtigen war jedenfalls, dass die Abgabenbehörde branchenbedingt ausschließlich mit diesen elektronisch erfassten Daten überhaupt eine Verprobungsmöglichkeit gehabt hätte, umso bedeutsamer wären gerade diese Daten gewesen und umso schwerwiegender ist auch der Verstoß durch Vernichtung dieser Uraufzeichnungen.

Niederschrift zur Schlussbesprechung:

Bemerkt wird, dass die Leistung der Unterschrift anl. der Abhaltung der Schlussbesprechung verweigert wurde, dies mit der Begründung es werde sowieso dagegen berufen und man teile nicht die Rechtsansicht der Abgabenbehörde.

Ergänzende Vorlage von Unterlagen nach der Schlussbesprechung:

Festgehalten wird, dass am 29.9.2008 der Abgabenbehörde mitgeteilt wurde, dass nunmehr noch andere Grundaufzeichnungen gefunden wurden, und zwar sogenannte "Auftragsbücher" von 1999 bis laufend.

Diese sollen beweisen, dass die Abgabepflichtige [Bw] sehr wohl alle Erlöse fakturiert und verbucht hat.

Dazu wird festgehalten, dass diese nun erstmals vorgelegten Unterlagen nicht dazu geeignet sind, die Vollständigkeit der vereinnahmten Erlöse zu beweisen. Es handelt sich auch nicht um die tatsächlichen Uraufzeichnungen des/der Dienstnehmer(s), das sind so genannte "Schmierzettel" auf denen der Dienstnehmer alle kunden- und abrechnungsrelevanten Daten aufschreibt.

An der Höhe des Sicherheitszuschlages gegenüber der Schlussbesprechung war daher auch im Lichte dieser nachgereichten Unterlagen keine Änderung vorzunehmen, da der Mangel der

nicht aufbewahrten Uraufzeichnungen, welcher einen Grund (von mehreren) zur Schätzung geliefert hat, mit der Vorlage der nunmehrigen Unterlagen, nicht beseitigt wurde.

Dagegen wurde für die Bw mit **Schreiben der M-Steuerberatungsgesellschaft (ehemaliger steuerlicher Vertreter) vom 19. Dezember 2008** (nach Fristverlängerung rechtzeitig) die **Berufung** erhoben. Beantragt wird die Festsetzung der Umsatzsteuer und der Körperschaftsteuer unter Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages von lediglich 5.000 Euro jährlich sowie „den Sicherheitszuschlag nicht als verdeckte Ausschüttung zu behandeln“ (= Aufhebung des Haftungsbescheides). Zur Begründung wird in dem genannten Schreiben ausgeführt:

Die [Bw] stellt unter anderem auch Geldspielautomaten in Gaststätten auf, wobei an den jeweiligen Gastwirt eine prozentuelle vom Umsatz abhängige Standmiete entrichtet wird.

Die Feststellung der Bruttoeinnahmen eines Spielautomaten wird daher gemeinsam mit dem Gastwirt in unregelmäßigen Abständen durchgeführt und ordnungsgemäß durch Abrechnungen belegmäßig aufgezeichnet. Die Abrechnungen liegen für den gesamten Zeitraum der Prüfung und allen aufgestellten Automaten lückenlos in den Belegsammlungen auf. Die von unserer Klientin aufgestellten Geldspielautomaten sind nicht auf dem letzten technischen Stand und können bei einem Wechsel der Platinen bei Reparaturen bzw. Einstellungsänderungen die fortlaufende Anzahl der Geldeinwürfe der durchgeführten Spiele und der Gewinnausschüttungen nicht weiter speichern bzw. können die gespeicherten Daten nicht abgesaugt und auf einem anderen Medium weiter gespeichert werden. Eine technische Aufrüstung der aufgestellten Automaten die dies ermöglichen würde ist kostenmäßig von unserer Klientin nicht mehr zu vertreten, da der Aufwand in keinem Verhältnis zu den Automateinnahmen steht. Die Anschaffung neuer Automaten kommt ebenfalls aus finanziellen Gründen nicht in Frage. Die technisch am weitesten entwickelten Automaten, das sind die Automaten der Firma N, kann unsere Klientin überhaupt nicht erwerben, da die Firma N an Automatenaufsteller an denen sie nicht beteiligt ist, keine Geldspielautomaten weder verkauft noch vermietet.

Die Behauptung in den Prüfungsfeststellungen, dass unsere Klientin die Einsichtnahme in Grunddaten verwehrt in dem sie diese Grunddaten entgegen der gesetzlichen Bestimmungen laufend löscht, um Einnahmen zu verkürzen, ist unrichtig. Die technische Ausstattung der aufgestellten Automaten ist nicht in der Lage die gespeicherten Daten (Münzeinwurf, Gewinnausschüttung und Anzahl der Spiele) in Fällen eines Platinenwechsels, einer durchzuführenden Reparatur eines Updates oder Einstellungsänderungen zu übertragen bzw. weiter zu speichern.

Die Auskünfte über die Abwicklung der Losungsermittlung bei Spielautomaten der Firma A Gemeinde-L können nicht als Vergleich mit unserer Klientin herangezogen werden, da bei A ausschließlich N-Automaten im Einsatz stehen. Diese Automaten erhält unsere Klientin weder zum Erwerb noch zur Anmietung. Außerdem ist es uns unerklärlich wie laut Zeitungsmeldungen es bei einer Erlösermittlung bei A laut Aktenvermerk vom 23.7.2008 vorkommen kann, dass ein Mitarbeiter der Firma A in Gemeinde-S EUR [Betrag] an Automateinnahmen unterschlagen konnte.

Zu den Ausführungen des Systemprüfers des Zollamtes Graz ist zu bemerken, dass im wesentlichen zwei Mängel bei der Feststellung und Aufzeichnung der Automateinnahmen festgestellt wurden:

1) Die Automateinnahmen werden nicht täglich festgestellt und aufgezeichnet. Dies ist richtig, da die Automaten in der ganzen Steiermark aufgestellt sind und ein tägliches

Entnehmen bzw. Feststellen und Aufzeichnen der täglichen Einnahmen praktisch unmöglich ist.

2) Die Geldautomaten haben keine Möglichkeit die elektronisch gespeicherten Daten zu übertragen, sodass bei jeder Änderung der Platinen bei einer Reparatur bzw. bei Updates die Datenspeicherung verloren geht.

Weiters wird in den Prüfungsfeststellungen angeführt, dass eine anonyme Anzeige vorliegt, wonach unsere Klientin Dienstnehmer beschäftigt, die nicht oder unrichtig angemeldet sind. In der anonymen Anzeige wird Herr GD angezeigt, dass er als Arbeitsloser bei der [Bw] arbeitet und schwarz bezahlt wird. Herr GD, geb. am TT.MM.1956 ist seit Mai 1997 durchgehend als Dienstnehmer der Firma-T2, Gemeinde-S ordnungsgemäß angemeldet und wird auch in dieser Firma lohnverrechnungsmäßig laufend erfasst. Dies ist ohne große Prüfungshandlungen feststellbar. Die laufend durchgeführten Lohnsteuer- und Sozialversicherungsbeitragsprüfungen für diesen Zeitraum haben keine Mängel ergeben. Aus der anonymen Anzeige anzunehmen, dass Herr T in seinen Firmen Dienstnehmer nicht bzw. in unrichtiger Höhe anmeldet ist wie dies in den Prüfungsfeststellungen dargelegt wird, nicht richtig.

Die angeblich fehlenden Grundaufzeichnungen für Reparaturen und Wartungsarbeiten wurden nachträglich durch Vorlage des Auftragsbuches entkräftet. Über diese Aufzeichnungen in diesem Auftragsbuch hinaus werden keine Aufzeichnungen geführt. Die angesprochenen Schmierzettel als Grundlage für Ausgangsrechnungen betreffen die Firma-T2 für die aufgrund der geringfügigen Arbeiten kein Auftragsbuch geführt wird. Die Firma-T2 hat Reparaturerelöse von z.B. im Jahr 2007 von EUR 4.472,23, wovon Handelsware im Umfang eines Einkaufswertes von EUR 1.348, 54 noch enthalten ist. Die zur Verrechnung kommenden Reparaturen und Wartungsarbeiten fallen daher nur geringfügig an.

Zu den Feststellungen hinsichtlich des E-Mails Schriftverkehrs ist zu bemerken, dass in sehr geringem Ausmaß aktiver E-Mail Schriftverkehr besteht, der auch ordnungsgemäß im Schriftverkehrsordner abgelegt ist. Alle in Hülle und Fülle eintreffenden Angebote aller Art werden aufgrund der Masse an Daten laufend gelöscht wie dies in jeder anderen Firma ebenfalls geschieht. Einen Mangel können wir daraus nicht erkennen.

Es wurden auch keine ungeklärten finanziellen Transaktionen oder Mängel in der Kassenaufzeichnung festgestellt, die auf Schwarzgeldeinnahmen schließen ließen.

Die rechtlichen Schlussfolgerungen sind daher aufgrund der obigen Ausführungen unrechtmäßig.

In der **Stellungnahme des Finanzamtes vom 7. Jänner 2009** hält der Prüfer dem Berufungsvorbringen entgegen:

1)

Im Hinblick auf die angekündigte Berufung wurde der BP Bericht als Bescheidbegründung im Sachverhalt und der rechtlichen Würdigung detailliert verfasst. Aus diesem Grund wird in erster Linie auf den BP Bericht samt allen Beilagen verwiesen und nur mehr zu jenen Punkten eine Stellungnahme abgegeben, wo eine solche überhaupt notwendig erscheint.

2)

Zum System der Erlösaufzeichnungen und Aufbewahrung von EDV Daten wird nochmals festgehalten, dass es mit den vorgelegten Unterlagen nicht möglich war, eine sinnvolle Erlöskontrolle durchzuführen, da jene Daten die eine tatsächliche lückenlose Erlösverprobung ermöglicht hätten gelöscht bzw. nicht aufbewahrt wurden.

Es ist zwar richtig, dass es Abrechnungen über die Provisionszahlungen mit dem Gastwirten gibt, diese ersetzen aber keinesfalls die Grundaufzeichnungen über die tatsächlichen Automateinnahmen.

Bemerkt wird in diesem Zusammenhang, dass zwischen den Abrechnungen (Abrechnungszeitpunkten) zwischen der Fa. T und dem jeweiligen Wirten das Bargeld vom Wirt laufend aus dem Automaten entnommen wird. Laut Auskunft von Herrn T einerseits um Wechselgeld für die Spieler zu erhalten andererseits um die Gefahr von Einbrüchen bzw. Aufbrechen der Automaten zu verhindern. Da die [Bw] natürlich ein Interesse daran hat den Wirten zu kontrollieren, werden die Einspielergebnisse auch tatsächlich genau gespeichert um später überhaupt abrechnen zu können. Das heißt um seinen Geschäftspartner zu kontrollieren, werden natürlich alle Daten gespeichert, aber ab jenem Zeitpunkt wo auch die Abgabenbehörde diese Daten auch gerne sehen möchte ist technisch nichts mehr möglich...

Weder der Wirt noch die [Bw] haben zudem die Barentnahmen aus dem Automaten zeitlich richtig buchhalterisch erfasst. Dies bedeutet in weiterer Folge, es können nicht einmal die aufgezeichneten Kassenbewegungen und Kassenstände stimmen.

Die Behauptung in der Berufung, nur bei einem Wechsel der Platinen gehen Daten verloren entspricht nicht den Ausführungen (Erstauskünften) anl. der Prüfung. Laut seinerzeitigen Auskünften werden die Daten nach der Abrechnung mit dem Wirt ohnehin laufend gelöscht.

Als Nachweis wurde sogar ein Schreiben der Firma [Hersteller-A1] vom 27.8.08 und der Firma [Hersteller-R] Games ebenfalls vom 27.8.08 (siehe Anlage BP Bericht) vorgelegt wonach eine Löschung alle 1 bis 2 Monate erfolgen soll. Die Behauptung nur beim Platinenwechsel seien Daten in Verlust geraten entspricht daher nicht den Tatsachen bzw. bisherigen Informationen die zudem schon mehrmals geändert mitgeteilt wurden.

Zudem ist es rechtlich auch völlig irrelevant, aus welchem Grund die Daten gelöscht werden. Tatsache ist dass die tatsächlichen Spieleinnahmen der Abgabenbehörde vorenthalten wurden. Im Hinblick auf die schon bei der Vor-BP diesbezüglich geführten Diskussionen, muss angenommen werden, dass die Daten sogar bewusst nicht aufbewahrt wurden und dabei steuerliche Gründe (Erlösverkürzung) eine Rolle gespielt haben. Oder aber man hat bewusst in Kauf genommen, allenfalls technische Änderungen vorzunehmen weil man sich Vorteile erhoffte, wenn die Daten nicht weiter aufbewahrt sind.

Die Berufungsausführungen auf Seite 2 Absatz 2 sind in sich widersprüchlich. Zunächst wird behauptet, dass die Prüfungsfeststellungen insofern unrichtig sind, als Einsichtnahme in Grunddaten verwehrt worden wäre um dann zu behaupten, dass eine Speicherung bei Platinenwechsel nicht möglich wäre.

Die Hinweise auf Seite 2 Absatz 3 der Berufungsausführungen können ebenso nicht nachvollzogen werden. Dies deshalb, weil der Abgabepflichtige selbst beantragt hat, einen Vergleich bei A anzustellen. Der Abgabepflichtige war zunächst der Meinung bei A werden auch alle Daten gelöscht und er möchte nicht schlechter als diese Firma behandelt werden. Nachdem sich aufgrund der Erhebungen des Prüfers herausgestellt hat, dass die Firma A sehr wohl die gesetzlichen Bestimmungen beachtet, wurde damit argumentiert ein Vergleich mit dieser Firma sei nicht zulässig.

Zum Hinweis betreffend Unterschlagung von Automateinnahmen bei A: Laut Auskunft des Bezirksvertreters bei A sei die Aufdeckung dieser Unterschlagung nur deshalb möglich gewesen, weil die Daten eben aufbewahrt wurden, dass eine Kontrolle der Mitarbeiter nicht täglich erfolgt versteht sich von selbst.

Zu den Berufungsausführungen in diesem Punkt sei aber zudem angemerkt, dass bei der geprüften [Bw] diese Kontrollen natürlich alle nicht möglich sind, ebenso wie die Kontrolle der Abgabenbehörde.

Herr T hat überdies mehrmals behauptet, der steuerliche Vertreter habe ihm nicht mitgeteilt, dass die Daten aufzubewahren seien. Dazu wird festgehalten, dass der Behörde nicht bekannt ist, ob das Auftragsverhältnis zwischen Steuerberater und Abgabepflichtigen auch die Information über steuerliche Verpflichtungen umfasst hat, wenn ja, stellt sich sowieso die Haftungsfrage zwischen dem steuerlichen Vertreter und der Abgabepflichtigen. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass diese Gründe in Gesamtzusammenhang gesehen eine gewisse Rolle bei der Argumentation spielen.

Seite 3 Absatz 2 betreffend "Auswertung Kontrollmitteilung Anzeige"

Wie bereits im BP Bericht dargestellt, wurde aus der Anzeige selbst keine konkrete Folgerung gezogen, sehr wohl jedoch aus dem Umstand, dass generell die Aufzeichnungen der Dienstnehmer nicht oder nur teilweise vorliegen.

Die Ausführungen zu Anzeige selbst war zu unpräzise, es konnte aber nicht der Eindruck gewonnen werden, dass die Behauptungen auch tatsächlich nicht zutreffen.

Fakt ist, dass mangels Aufbewahrung von Grundaufzeichnungen eine Kontrolle der ordnungsgemäßen Anmeldung des Personals nicht möglich war. Die Einwendungen betreffend Lohnsteuer- und GKK Prüfungen sind daher wohl auch aus diesem Licht zu sehen.

Seite 3 Absatz 3 betreffend "Auftragsbuch" Diesbezüglich wird auf die gesonderte Ausführungen des BP Berichtes verwiesen. Die Behauptung es habe nie Uraufzeichnungen gegeben entspricht nicht den Tatsachen. Laut Auskunft der Buchhalterin werden die Grundaufzeichnungen aber nach Fakturierung verworfen. Später wurde anderes behauptet. Es stellt sich auch die Frage wieso diese Aufzeichnungen während der Prüfung nicht vorgelegt wurde.

E-Mail Schriftverkehr:

Von der Buchhaltung wurde zunächst behauptet, dass Mail Schriftverkehr laufend gelöscht werde und nur teilweise Ausdrucke vorliegen.

Seit den Zeitpunkt als feststeht, dass aufgrund von Buchführungsmängel ein Sicherheitszuschlag zugerechnet wird werden anderslautende Auskünfte erteilt. Im übrigen: Auch bei den Zeitaufzeichnungen ist das gleiche geschehen: Zunächst wurde die Antwort erteilt die Zeitaufzeichnungen werden nachgeschrieben und für damals 2008 gebe es noch gar nichts. Einige Tage später wurden EXCEL Ausdrucke mit Stundeneintragen vorgelegt.

Zu den Ausführungen auf Seite 5 wird informativ festgehalten: Bereits zu Prüfungsbeginn wurde dem Prüfer mitgeteilt, dass der Betrieb auslaufend sei, weil die beiden Töchter andere Berufe haben, auswärts wohnen und auch kein Interesse an der Betriebsfortführung zeigen. Die Berufungsausführungen sind zwar verständlich aus der Sicht des Berufungsbegehrens, dürften aber die tatsächlichen und realen Umstände nicht darstellen.

Zum Eventualantrag betreffend nachträgliche Rückgängigmachung der "Verdeckten Ausschüttung" wird auf die geltende Rechtslage verwiesen. Seitens der BP wurde sehr wohl Bedacht genommen und unterschieden zwischen jenen Zeiträumen wo eine Rückgängigmachung noch möglich ist (2008) und jenen wo eine solche nicht mehr möglich ist (bis 2007).

Mit **Bescheid vom 20. Jänner 2009** erklärte das Finanzamt die gegenständliche Berufung hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides 2007 „laut Besprechung zwischen [dem Prüfer] und dem steuerlichen Vertreter“ als zurückgenommen.

Mit (händischem) **Bescheid vom 21. Jänner 2009** (zugestellt am 23. Jänner 2009) hob das Finanzamt den (vorläufigen) Umsatzsteuerbescheid 2007 gemäß § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit auf.

Mit (elektronisch ausgefertigtem) **Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 27. Jänner 2009** (zugestellt am 30. Jänner 2009) setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer mit 41.638,42 Euro (Abgabennachforderung: 3.000 Euro) unter Verweis auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung neu fest.

Mit (elektronisch ausgefertigtem) **Körperschaftsteuerbescheid 2007 vom 2. Februar 2009** setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer mit 1.750,00 Euro (keine Abgabennachforderung) unter Verweis auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung fest.

Mit **Schreiben der M-Steuerberatungsgesellschaft vom 23. Februar 2009** wurde für die Bw die **Berufung** gegen diesen Umsatzsteuerbescheid und gegen diesen Körperschaftsteuerbescheid erhoben. Zur Begründung wird auf das Berufungsschreiben „vom 22. Dezember 2008“ (wohl gemeint: 19. Dezember 2008) verwiesen.

In der Folge setzte das Finanzamt mit **Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 5. Mai 2009** die Umsatzsteuer mit dem Betrag von 143.382,94 Euro (Abgabennachforderung: 59,99 Euro) und mit **Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 5. Mai 2009** die Körperschaftssteuer mit dem Betrag von 12.179,88 Euro (Abgabennachforderung: 10.429,88 Euro) fest. Bei der Umsatzsteuer verwies das Finanzamt zur Begründung auf die „Feststellungen laut Betriebsprüfung (siehe FSU 06/2008)“. Bei der Körperschaftsteuer führt es zur Begründung im Bescheid aus:

Der Verlustvortrag wurde gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 und 3 EStG 1988 gekürzt.

Der Gewinn wurde um die in der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen - Sicherheitshinzuschlag um € 9.000,- erhöht. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen:

Sicherheitszuschlag lt. BP bei der [Bw] von € 7.500,- , Aufgrund des Umgründungstervorganges - rückwirkende Einbringung der Firma-T2 per 31.12.2007 wurde der Sicherheitszuschlag von € 1.500,- dem Rechtsnachfolger der [Bw] zugerechnet.

Mit **Schreiben des (nunmehrigen) steuerlichen Vertreters vom 20. Mai 2009** wurde für die Bw die **Berufung** gegen diese beiden Bescheide erhoben. Zur Begründung wird auf das Berufungsschreiben vom 19. Dezember 2008 verwiesen.

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat ohne weiteres im Mai 2009 zur Entscheidung vor.

Mit **Schreiben der M-Steuerberatungsgesellschaft vom 12. Juni 2009** wird der Stellungnahme des Finanzamtes entgegen gehalten:

Grundsätzlich hat unsere Klientin aufgrund der nur sehr eingeschränkten Anzahl von aufgestellten Automaten nur technisch veraltete Automaten in Betrieb. Diese Automaten haben nicht die technische Möglichkeiten Daten abzusaugen und technisch zu speichern. Bei Abrechnung mit dem Wirt ist nach Dokumentation der jeweiligen Stände und Festhalten der Erlösannteile für den Wirt und für den Aufsteller nur die Datenlöschung möglich. Bei zwei Vorprüfungen (einmal durch die Großbetriebsprüfung Graz und einmal durch das Finanzamt Liezen) wurde dies zwar bemängelt, aber es wurden die erfassten Erlöse als Grundlage der Steuerbemessung anerkannt. Wir haben bei der letzten Prüfung durch das Finanzamt Liezen auch gebeten unserer Klientin mitzuteilen, wie sie den Erfordernissen der Steuergesetzgebung besser nachkommen kann, als dies bisher geschehen ist. Eine diesbezügliche Erläuterung hat unsere Klientin bisher nie erhalten. Die Anschaffung von neuen Automaten, die dieses Absaugen bzw. die weitere Speicherung aller Daten ermöglicht, ist aus finanziellen Gründen unserer Klientin nicht möglich gewesen.

Aufgrund dieser Problematik haben die Gesellschafter unserer Klientin die Gesellschaft einem Mitbewerber veräußern müssen, wobei erhebliche Schulden unserer Klientin von den Gesellschaftern privat zu übernehmen waren. Zu einzelnen Ausführungen des Prüfers stellen wir fest, dass die Automateinnahmen von unserer Klientin jeweils bei Erhalt der Geldbeträge bei Abrechnung mit dem Wirt kassamäßig verbucht wurden. Diese Verbuchung erfolgte daher bei Erhalt des Geldes zum richtigen Zeitpunkt. Wie der Wirt eventuelle Entnahmen aus dem Automaten vor dem Abrechnungszeitpunkt kassamäßig verbucht oder erfasst, kann unsere Klientin nicht beeinflussen. Alle Belege und eben auch alle Abrechnungen mit den Wirten waren im Original dem Prüfer zugänglich. Es sind auch vom Prüfer keine Mängel festgestellt worden, die einen Zweifel an den aufgezeichneten Erlösen hätten aufkommen lassen können.

Zu den weiteren Ausführungen des Prüfers in seiner Stellungnahme möchten wir nicht antworten, ersuchen aber die beurteilenden Personen sich aufgrund der Formulierungen des Prüfers selbst ein Bild zu machen, in welcher Atmosphäre die Prüfung abgewickelt wurde.

Mit **Vorhaltschreiben des Unabhängigen Finanzsenates an das Finanzamt vom 9. März 2012** wurden folgende Fragen zum Prüfungsverfahren gestellt:

- 1) Welche Belege (Berechnungen, Abrechnungen, Aufzeichnungen usw.) wurden nach den Ergebnissen der abgabenbehördlichen Ermittlungen **beim Ausheben der Kassen der Spielapparate** angefertigt? Wer hat diese Belege angefertigt? Welchen Inhalt hatten diese Belege?
- 2) Welche Belege (Berechnungen, Abrechnungen, Aufzeichnungen usw.) wurden nach den Ergebnissen der abgabenbehördlichen Ermittlungen **bei der Abrechnung mit dem Wirt** angefertigt? Wer hat diese Belege angefertigt? Welchen Inhalt hatten diese Belege?
- 3) Welche Belege (Berechnungen, Abrechnungen, Aufzeichnungen usw.) wurden nach den Ergebnissen der abgabenbehördlichen Ermittlungen **bei der Ablieferung des Geldes** angefertigt? Wer hat diese Belege angefertigt? Welchen Inhalt hatten diese Belege?

Mit **Vorhaltschreiben des Unabhängigen Finanzsenates an die Bw vom 9. März 2012** wurden folgende Fragen zur Belegführung gestellt:

- 1) Welche Belege (Berechnungen, Abrechnungen, Aufzeichnungen usw.) wurden **beim Ausheben der Kassen der Spielapparate** angefertigt? Wer hat diese Belege angefertigt? Welchen Inhalt hatten diese Belege?
- 2) Welche Belege (Berechnungen, Abrechnungen, Aufzeichnungen usw.) wurden **bei der Abrechnung mit dem Wirt** angefertigt? Wer hat diese Belege angefertigt? Welchen Inhalt hatten diese Belege?
- 3) Welche Belege (Berechnungen, Abrechnungen, Aufzeichnungen usw.) wurden **bei der Ablieferung des Geldes** angefertigt? Wer hat diese Belege angefertigt? Welchen Inhalt hatten diese Belege?

Im **Schreiben der M-Steuerberatungsgesellschaft vom 19. März 2012** wird zum Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates ausgeführt:

Vor Beantwortung der Fragen führen wir zur allgemeinen Erklärung aus, dass nur ein Abrechnungsbeleg erstellt wird, der als Uraufzeichnung der Gesamteinnahmen aufgrund der Daten des jeweiligen Automaten festgestellt wurde, dient, als auch als Abrechnung hinsichtlich des Anteiles für den Wirt dient und auch den Kassaeinnahmenbeleg darstellt der Grundlage für die Verbuchung im Kassabuch ist.

1) bis 3) In unregelmäßigen Zeitabständen hat ein Beauftragter der [Bw] (überwiegend der Geschäftsführer Herr J T) gemeinsam mit dem Wirt, wo der Automat aufgestellt war, die jeweiligen Stände des Automaten festgestellt und auf einem vorgedruckten Formular eingetragen. Daraus gingen die vereinnahmten Bruttoeinnahmen hervor, die auf dem Abrechnungsformular eingetragen wurden. Daraus wurde der Anteil für den Wirt (verschiedentlicher Prozentsatz von 30 bis 50 %) errechnet und ebenfalls eingetragen. Die Umsatzsteuer für den Wirtanteil wurde ermittelt und ebenfalls eingetragen. Alle übrigen Merkmale für eine ordnungsgemäße Rechnung (Firmenbezeichnung des Wirtes, Datum, Art des Automaten etc.) wurde ebenfalls eingetragen und vom Wirt und vom Beauftragten der [Bw] unterschrieben.

Ein Exemplar dieser Abrechnung erhielt der Wirt für seine Belegsammlung. Ein Exemplar behielt der Beauftragte der [Bw] mit den der [Bw] zustehenden Anteil der Automatenereinnahmen in Bar und übergab den Geldbetrag an die Unternehmenskasse und den Beleg der Buchhalterin, die den Kassaeinnahmenbeleg ordnungsgemäß mit dem Datum der Vereinnahmung des Geldes ins Kassabuch der [Bw] eingetragen hat.

Im **Schreiben des Finanzamtes vom 16. April 2012** wird zum Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates ausgeführt:

Vorbemerkung: Aufgrund dessen, dass der Arbeitsbogen des Prüfers ha nicht vorliegt und auch nicht mehr festgestellt werden kann wo sich dieser befindet (Aktenabtretung etc.) können die Fragen des UFS nur mehr aus dem Gedächtnis beantwortet werden.

Zu Frage 1:

Nach Erinnerung des Prüfers wurden die Spielautomaten zusammen mit dem Wirt entleert und die Zählwerke der Spielautomaten anschließend auf NULL gestellt. Herr T hatte vorgedruckte Blöcke in dem eine Losungssumme eingetragen war.

Anschließend erfolgte die Aufteilung nach Anteil für den Wirt und den Anteil des Automatenaufstellers, also T. Nur diese Belege waren gem. Erinnerung vorhanden, da sie auch für den Vorsteuerabzug benötigt wurden. Aufzeichnungen über die einzelnen Zählwerksstände und entnommenes Bargeld durch den Wirt gab es nicht. Der Wirt hat für

Auszahlungen an die Spieler ja regelmäßig Geld entnommen, wobei der Aufsteller = T natürlich ein Interesse daran hatte, diese Sachverhalte mittels Zählwerken zu kontrollieren.

Die Aushebung der Kasse erfolgte in mehreren Schritten und zwar:

1) Laufende Entnahme für Spielerauszahlungen durch den Wirt (er habe einen Geldschlüssel um laufend Geld zu entnehmen - auch wegen der Einbruchgefahr)

2) Restliche Entnahme bei Abrechnung zwischen Automatenaufsteller T und dem Wirt.

Beim Ausheben durch den Wirt wurden keinerlei Belege geschrieben, da aus den Zählwerken - die dann gelöscht wurden - für T ablesbar war, wie viel Geld der Wirt schon entnommen hatte. Bei der Restaushebung durch T anl. der Abrechnung (nach gewissen Zeitabständen) gab es die oa. Gesamtabrechnungsblöcke. Dabei wurde aber auch nicht das restliche tatsächlich ausgehobene Geld aufgezeichnet, sondern die abrechnungsrelevanten Zählwerksstände.

Nachdem diese immer gelöscht wurden, konnte die Vollständigkeit der Erlöse seitens der Behörde natürlich überhaupt nicht geprüft werden. Nachdem das ausgehobene Geld am Abrechnungstag ja mit den Zählwerkständen auch nicht ident war - da von Wirt ja schon sukzessive entnommen - lagen de facto keine Grundaufzeichnungen über das ausgehobene Geld vor.

Bei der Abrechnung wurde quasi fingiert, als wäre das ganze Geld bei der Abrechnung zwischen T und Wirt auch in voller Höhe aus der Kasse entnommen worden.

Zu Frage 2:

Bei der Abrechnung mit dem Wirt gab es vorgedruckte Blöcke seitens T in denen am Abrechnungstag die Eintragung erfolgte. Nach Erinnerung hat Herr T selbst diese Abrechnungen erstellt die im wesentlichen folgenden Inhalt hatten:

Einspielergebnis nach Gewinnauszahlung an Spieler gesamt, Aufteilung der Provision gem. Provisionsvereinbarung mit dem Wirt, (zB 50% vom Netto-Einspielergebnis), Umsatzsteueranteil herausgerechnet, Datum der Abrechnung.

Zu Frage 3:

Für die Ablieferung des Geldes im Betrieb (Betriebskasse) gab es erinnerungsgemäß keine weiteren Belege. Die Blöcke dienten gleichzeitig als Kassenbelege.

Abschließend wird bemerkt, dass, eben um die Ordnungsmäßigkeit der Losungsermittlung betreffend Automaten Erlöse festzustellen ein Amtssachverständiger eingeschaltet bzw. beigezogen wurde welcher ein Gutachten erstellt hat. Seine Rechtsansicht und seine Feststellungen wurden dem Prüfungsbericht beigelegt.

Im **Schreiben der M-Steuerberatungsgesellschaft vom 30. April 2012** wird zum Schreiben des Finanzamtes ausgeführt:

Es ist richtig, dass der Wirt für Gewinnauszahlungen Geld aus den Geldspielautomaten entnehmen konnte und dies auch jeweils durchführte. Dies hatte jedoch keinen Einfluss auf die Zählwerke. Es gab ein Zählwerk für die Gesamteinspielsumme (Gesamtgeldeinwurf) und ein Zählwerk für die Gewinnauszahlungen an die Spieler (Die Beträge, die der Wirt an die Spieler zur Auszahlung brachte). Der sich ergebende Saldo wurde bei den Automaten ausgewiesen. In bestimmten Abständen, die von der Frequenz des jeweiligen Automaten abhängig war, wurden vom Beauftragten der Firma T die Zählerstände abgelesen und in die Abrechnungsformulare, wie sie Ihnen vorliegen, eingetragen. Nach Abrechnung der Provision für den Wirt wurde der sich für die Firma T ergebende Geldbetrag entnommen bzw. vom Wirt

ausgefolgt = Kassaeingang bei der Firma T. Die Zählerstände wurden deshalb nach jeder Abrechnung auf Null gestellt, da die Programmierung die Gewinnauszahlungen von der jeweiligen Gesamteinspielsumme berechnet. Desto mehr Einspielsumme, desto höher die Gewinnauszahlungen. Bei Belassen der Zählerstände hätten sich exorbitante Gewinnauszahlungsbeträge ergeben, die nicht aus den Einspielergebnissen bezahlt hätten werden können. Außerdem war nur eine bestimmte Stellenanzahl von den Zählwerken möglich, die ein Fortschreiben der Zählerstände ohne Nullstellen nicht ohne weiters möglich gemacht hätte. Über die technische Ausstattung der Automaten wurde auch im Zuge der Betriebsprüfung ein Gutachten eines Sachverständigen vorgelegt, der die Richtigkeit unserer Angaben bestätigt. Weiters wurde auch eine Mitteilung der Lieferfirma im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt aus der eine technische Ausstattung der von unserer seinerzeitigen Klientin verwendeten Automaten angibt.

Im **Schreiben des Finanzamtes vom 2. Mai 2012** (E-Mail) wird zum Schreiben der M-Steuerberatungsgesellschaft ausgeführt:

Aus der Sicht des Teams ist der Sachverhalt mehr als geklärt, aus unserer Sicht ist eine weitere Stellungnahme nicht mehr erforderlich. Dass sowohl Uraufzeichnungen fehlen und Daten und Zählwerksstände gelöscht wurden ohne diese sonst aufzubewahren (zB Papier) wurde schon mehrmals festgehalten, auch seitens der [Steuerberatungsgesellschaft] wurde nichts Neues vorgebracht.

Es geht jetzt nur mehr um die rechtliche Würdigung.

Im **Schreiben der M-Steuerberatungsgesellschaft vom 22. Mai 2012** wird zum Schreiben des Finanzamtes ausgeführt:

Der Betriebsprüfer führt zwar im ersten Satz seines E-Mails aus, dass auch Sicht des Teams der Sachverhalt mehr als geklärt ist und eine weitere Stellungnahme nicht mehr erforderlich ist.

Im zweiten Satz führt er jedoch einen Sachverhalt an, der so von uns nicht unwidersprochen hingenommen werden kann. Dass Uraufzeichnungen fehlen und Daten und Zählerstände gelöscht wurden ohne diese sonst aufzubewahren (Papier) stimmt nicht. Die Zählerstände = Einspielergebnisse wurden in den Abrechnungsformularen (Papier) bei Abrechnung mit dem Wirt eingetragen. Die sich aus der Abrechnung ergebenden Einnahmen für die Firma T wurden ins Kassabuch ordnungsgemäß und zeitgerecht eingetragen. Es wurden daher Uraufzeichnungen erstellt, die somit auch Bestandteil der Buchhaltung sind und damit im Ergebnis der Steuererklärung Niederschlag gefunden haben. Diese Uraufzeichnungen sind für den gesamten Prüfungszeitraum vorhanden und einsehbar.

Im **Schreiben des Finanzamtes vom 29. Mai 2012** wird zum Schreiben der M-Steuerberatungsgesellschaft ausgeführt:

Die bw. Kapitalgesellschaft betreibt im BP Zeitraum ua. den Betrieb von Glückspielautomaten.

Da in dieser Branche weder der Wareneinsatz noch der Lohnaufwand noch andere Parameter eines Vorbezuges oder Einkaufes zur Erlösverprobung zu dienen imstande waren und praktisch nur Barerlöse vorliegen, wäre die einzig wirklich mögliche, sinnvolle und zielführende Art der Erlösüberprüfung eine lückenlose Kontrolle der ohnehin im Gerät gespeicherten Daten gewesen.

Anstatt diese Daten aufzubewahren wurden sie zu 100% aus den Speichern gelöscht und zuvor auch keinerlei Papierausdrucke aus den Speicherinhalten angefertigt.

Auch in der Stellungnahme der [Steuerberatungsgesellschaft] vom 30.4.2012 an den UFS wird dies nicht bestritten.

Sowohl der Partei selbst war die Rechtslage jahrelang bekannt aber auch der steuerlichen Vertreterin (diese vertreten durch die Person des Geschäftsführers Dkfm. Sch.) wurde in vielen Schlussbesprechungen auf die Datenaufbewahrungspflicht hingewiesen.

Wenn die Daten, trotzdem weder elektronisch noch in Papierform gänzlich aufbewahrt wurden, so muss angenommen werden, dass der Umstand darin gesucht werden muss, dass diese Daten der Abgabenbehörde vorenthalten werden sollten.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens, musste davon ausgegangen werden, dass die Vernichtung der Automatengrundaufzeichnungen durch Datenlöschung einzig und allein dem Zweck zum Ziel hatten, die Informationen der Abgabenbehörde einer Kontrolle vorzuenthalten um allfällige Erlösverkürzungen nicht feststellen zu können.

Gem. § 163 BAO wäre es mangels Beachtung der Bestimmungen des § 131 BAO an der Abgabepflichtigen gelegen, die Vollständigkeit ihrer Erlöse nachzuweisen, es wurde ihr mehrmals die Möglichkeit dazu geboten. Aufgrund der weggeworfenen Unterlagen, kam es jedenfalls zu einer Beweislastumkehr im Abgabenverfahren.

Jedenfalls ist die Bw. auch in der nunmehrigen Stellungnahme einen Nachweis über die Vollständigkeit der Erlöse schuldig geblieben.

Im Übrigen wird auf die schon getätigten Stellungnahmen und die Sachverhaltsdarstellung im BP Bericht verwiesen.

Im **Schreiben** M-Steuerberatungsgesellschaft vom **19. Juni 2012** wird zum Schreiben des Finanzamtes ausgeführt:

Zu dem uns von Ihnen zugegangenen Schreiben des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 29. Mai 2012 nehmen wir im Auftrag unserer seinerzeitigen Klientin wie folgt Stellung:

1) Die vom Betriebsprüfer im Betriebsprüfungsbericht angenommene Nichtanmeldung von beschäftigten Dienstnehmern ist unrichtig. Die vom Prüfer erwähnte anonyme Anzeige, worin Herr T beschuldigt wird, seinen Pflichten, Dienstnehmer bei der Gebietskrankenkasse anzumelden, nicht nachgekommen zu sein, ist unrichtig. Der Betriebsprüfer konnte auch keine Sachverhalte feststellen, die die Beschuldigungen der anonymen Anzeige erhärtet hätten. Der in der anonymen Anzeige genannte Dienstnehmer, G D, war während seiner Dienstzeit ordnungsgemäß bei der Gebietskrankenkasse angemeldet und wurde auch ordnungsgemäß abgerechnet. Während Zeiten, wo Herr D nicht bei der Firma T gearbeitet hat, war er auch nicht angemeldet. Das Fehlen von Arbeitsaufzeichnungen, die der Betriebsprüfer bemängelt hat, sind keine Mängel, da Arbeitsaufzeichnungen dann nicht notwendig sind, wenn geregelte Arbeitszeiten bestehen, die für alle Dienstnehmer gelten und keine Überstunden geleistet werden. Da dies für die Firma T zutrifft, sind gesonderte Aufzeichnungen auch nicht erforderlich gewesen. Wir verweisen auch noch einmal darauf, dass die Lohnsteuer- bzw. Gebietskrankenkassenbeiträge für den Prüfungszeitraum überprüft wurden und sich keine Beanstandungen aus diesen Prüfungen ergeben haben.

2) Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 29.5.2012:

Die Ausführungen hinsichtlich der Vorprüfungen sind unrichtig. Es gab insgesamt zwei Betriebsprüfungen, eine vom Finanzamt Liezen und eine von der Großbetriebsprüfung Graz. Der Sachverhalt, dass bei den Automaten eine laufende Speicherung über den Abrechnungszeitraum hinaus oder durch Ausdruck oder wie immer sich der Prüfer die Dokumentation dieser in den Zählwerken enthaltenen, aber nicht übertragbaren Daten vorstellt, war für den Zeitraum beider Prüfungen in der gleichen Weise nicht gegeben als bei

der nun gegenständlichen. Es wurde in keiner der Vorprüfungen Schätzungen, Zuschätzungen oder Sicherheitszuschläge zu Umsatz oder Gewinn vorgenommen. Richtig ist, dass darauf hingewiesen wurde, dass bei der Anschaffung neuer Automaten darauf Rücksicht zu nehmen ist, dass sie den Vorschriften der Steuergesetze entsprechen. Aus finanziellen Gründen war es unserer Klientin auch in der Vorzeit schon nicht mehr möglich, neue Automaten anzuschaffen. Der Hinweis, dass die Daten der Automatenzählwerke nicht ohne genaueste Dokumentation gelöscht werden dürfen, stimmt. Dieser Verpflichtung ist unsere Klientin nachgekommen, indem sie die Daten der Automatenzählwerke bei jeder Abrechnung beleg mäßig dokumentierte. Diese Belege sind die Grundlage für die Automatenereinnahmen, die verbucht wurden. Diese Belege bzw. Daten wurden daher weder weggeworfen, noch wurden diese grundlegenden Daten nicht aufbewahrt. Diese Belege, aus denen die Zählwerksdaten = Erlöseinnahmen für den gesamten Prüfungszeitraum zu ersehen sind, sind vorhanden und können jederzeit vorgelegt werden.

Weiters ist die Behauptung, dass die Grundaufzeichnungen für die in sehr geringem Umfang entgeltlich durchgeführten Reparaturen nicht vorhanden sind, ebenfalls unrichtig. Diese Aufzeichnungen waren während der Betriebsprüfung verlegt, konnten aber nach der Schlussbesprechung aufgefunden werden, und wurden auch dem Finanzamt nachgereicht. Diese Aufzeichnungen in Form eines Auftragsbuches wurden bei Festsetzung der Sicherheitszuschläge nicht berücksichtigt, da die Höhe dieser Sicherheitszuschläge bereits bei der Schlussbesprechung bekanntgegeben wurde und sich trotz nachträglicher Vorlage dieser Aufzeichnungen nicht verändert hat.

3) Die generelle Annahme des Prüfers, dass Einnahmen verkürzt werden, und dass die Reparaturereinnahmen deshalb so gering sind, weil entsprechende Einnahmen verkürzt werden, sind Feststellungen, die einer Grundlage entbehren. Unsere Klientin hat die Aufzeichnungspflichten, soweit sie möglich waren, dadurch erfüllt, dass sie die Zählerstände = Einnahmen händisch übertragen hat, somit Uraufzeichnungen erstellt hat, diese aufbewahrt hat und diese Belegunterlagen als Buchhaltungsgrundlage verwendet hat. Ungereimtheiten bei dieser Erstellung der Uraufzeichnungen für die Einnahmen und Verbuchung dieser Einnahmen wurden vom Betriebsprüfer nicht festgestellt. Für eine Anschaffung von moderneren Automaten, die eine Speicherung der insgesamten Zählerstände erlaubt hätte, war für unsere Klientin nicht mehr finanzierbar und wirtschaftlich tragbar. Sie hat sich auch entschlossen, den Betrieb insgesamt zu verkaufen. Die Nachfolgefirma hat die entsprechenden modernen Geräte angeschafft, die eine Erfassung aller vorgeschriebenen Daten erlaubt, die sich der Prüfer für die alten Automaten vorgestellt hat.

Im **Schreiben des Finanzamtes vom 11. Juli 2012** wird zum Schreiben der M-Steuerberatungsgesellschaft ausgeführt:

Unter Hinweis auf das Ersuchen vom 9.03.2012 wird folgende Stellungnahme abgegeben:

1)

*Hinsichtlich der Art des Betriebes bzw. der beiden Betriebe „T“ wird auf die schon erfolgten Stellungnahmen verwiesen.[Bw]: hauptsächlich Geldspielautomaten
TG: Gastro Maschinen, Reparaturen von Geräten und zum Teil Spielgeräte aber nicht sog. Geldspielautomaten.*

2)

Unter Bezugnahme auf den Schriftsatz vom 19.6.2012 seitens der [Steuerberatungsgesellschaft] wird ausgeführt:

Hinsichtlich der angemeldeten oder auch nicht angemeldeten oder zu nieder angemeldeten Dienstnehmer wurde im BP Bericht ausdrücklich festgehalten, dass die anonyme Anzeige nicht

ausgewertet werden konnte und wurde, da gesetzlich vorgesehene Grundaufzeichnungen schlichtweg nie erstellt wurden. Dazu gehören unter anderem die Zeitaufzeichnungen eines Dienstnehmers gemäß den Vorschriften des Arbeitszeitgesetzes.

Hätte der Arbeitgeber diese gesetzlich zu führenden Aufzeichnungen geführt und aufbewahrt, wäre es der Behörde möglich gewesen die Anzeigenbehauptungen als wahr oder unwahr zu beurteilen und andererseits die erklärten Erlöse einer Plausibilitätskontrolle zu unterziehen. Beides war durch Verschulden des geprüften Unternehmens eindeutig nicht möglich.

Die nunmehrige neue Behauptung der BW im Schriftsatz vom 19.6.2012, wonach Arbeitsaufzeichnungen dann nicht notwendig sind, wenn geregelte Arbeitszeiten bestehen kann nicht nachvollzogen werden. Es wurde auch nicht kundgetan, auf welche Bestimmungen des Arbeitszeitgesetzes man sich beruft, wenn man glaubt diese Aufzeichnungen nicht führen und aufbewahren zu müssen.

Seitens des Finanzamtes wurde auch eine Kurzstellungnahme des Arbeitsinspektorates Leoben eingeholt, woraus sich eindeutig ergibt, dass die Verpflichtung zur Erstellung von Arbeitsaufzeichnungen für jeden Dienstnehmer (also auch für jene mit fixen Dienstzeiten) absolut gegeben war.

Trotz der genommenen Kontrollmöglichkeit wurde der Sicherheitszuschlag sehr moderat verhängt, vermutlich viel zu nieder bemessen. Es wird angeregt diesen Zuschlag auch der Höhe nach nochmals einer Würdigung zu unterziehen.

Wenn eine Kapitalgesellschaft !!!! praktisch sämtliche Grundaufzeichnungen offenbar bewusst vernichtet und nicht einmal irgendwelche Zeitgrundaufzeichnungen führt (oder bewusst nicht vorlegt??), konnte diese nur die Absicht verfolgen der Abgabenbehörde den Einblick in das betriebliche Geschehen zu verwehren.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens kann der Grund der Verwehrung der Einsichtnahme aber nur sein, sich Steuern zu ersparen, und dies erfolgt in erster Linie in dem die Umsätze des Unternehmens in falscher Höhe bekanntgeben werden, also Umsätze bewusst verkürzt werden.

Im übrigen ist die neuerliche Stellungnahme der BW schon die zig-te Version des Unternehmens.

Einmal wurde behauptet man sei gar nicht verpflichtet was aufzuheben, dann wird behauptet jeder Mitbewerber wie A lösche auch die Daten und verursacht weitere hohe Kosten für Sachverhaltserhebungen, dann wird wieder behauptet man brauche gar keine Zeitaufzeichnungen zu führen (diese Rechtsansicht wurde im Zuge der SB nicht vertreten) usw usf. Einmal wurde behauptet, man habe die Daten gelöscht auf „Empfehlung des Automatenherstellers“, einmal konnte man laut Behauptungen die Daten auslesen und einmal nicht.

Fakt ist, dass im PRÜFUNGSZEITRAUM das Unternehmen verpflichtet war die Daten elektronisch auszulesen und auch für eine Sicherung zu sorgen, weil elektronisch gespeicherte Daten auch Grundaufzeichnungen im Sinne der BAO darstellen.

Offenbar lebte der Geschäftsführer dieser Kapitalgesellschaft nach dem Motto bewusst alles wegwerfen und nur nichts aufschreiben, dann wird das Finanzamt schon nichts finden, denn eine nicht mehr vorhandene Aufzeichnung kann bekanntlich inhaltlich nicht beanstandet werden.

Im Sinne der Gleichbehandlung der Abgabepflichtigen, kann jedoch nicht jener besser gestellt werden, der Grundaufzeichnungen generell nicht aufbewahrt und dies in einer Hochrisikobranche mit fast ausschließlich Bargeschäften im Automaten und Spielbereich.

In keinsten Weise ist auch dokumentiert, wann und in welcher Höhe vom Wirt Geld aus dem Spielautomaten entnommen wurde. Alles ist genauestens elektronisch dokumentiert worden, bis hin zu Abrechnung mit dem Wirt.

Und ab diesem Zeitpunkt nach der Abrechnung der BW mit dem Wirt, geht es nach Ansicht der BW offenbar niemanden mehr was an was die 2 Geschäftspartner gemacht haben.

Während die BW zwar den Geschäftspartnern – nämlich den Gastwirten - selbst nicht vertraut und alles elektronisch aufzeichnet, soll das Finanzamt dem späteren Rechenwerk mit allen gelöschten Grundaufzeichnungen schon vertrauen.

Es gibt für die komplette Grunddatenvernichtung (Erlöse, Einspielergebnis, Barentnahmen des Wirtes zum Beispiel für Wechselgeld oder Gewinnausschüttungen etc.) bei den Spielautomaten keinen anderen irgendwie logischen Grund als jenen der bewerkstelligten Abgabenverkürzung.

Im übrigen wird nochmals darauf verwiesen, dass es mit dem Vernichten der Daten und dem Nichtführen der Zeitaufzeichnungen etc. zu einer Beweislastumkehr im Abgabenverfahren gekommen ist, das heißt die BW hätte jetzt über Jahre hinweg die Möglichkeit gehabt dem UFS zu BEWEISEN dass die erklärten Umsätze richtig sind.

Dies hat sie jedoch nicht getan weil sie es offenbar selbst nicht konnte. Vielmehr beschränken sich die Berufungsausführungen über Jahre hindurch auf ständig neue Beweisangebote zur Verzögerung des Verfahrens, wechselnden Rechtsansichten und vor allem wechselnden Sachverhaltsangaben.

Auch die neuerliche wiederholte Behauptung es seien nach der Schlußbesprechung Unterlagen aufgefunden worden, die die Richtigkeit der Erlöse beweisen, werden nicht richtiger wenn sie nur oft genug wiederholt werden. (Aufzeichnungen die erst nach der SB aufgefunden wurden...).

Wenn die BW in Punkt 4 behauptet der Prüfer habe keine Ungereimtheiten bei der Übertragung der Automatendaten auf spätere weitere Aufzeichnungen festgestellt ist dieses Argument geradezu grotesk. Eben deshalb weil alle elektronischen Uraufzeichnungen vernichtet wurden, konnte eine Überprüfung in keinsten Weise vorgenommen werden, das ist inzwischen mehr als ausreichend dokumentiert.

Das aber jene Betriebe die alle Grundaufzeichnungen mit einem gewissen System bewusst vernichten oder gar keine erstellen besser gestellt werden als jene die sich redlich bemühen ist gesetzlich in keinsten Weise gedeckt und wurde von der BW auch nicht aufgezeigt.

Mit **Schreiben der M-Steuerberatungsgesellschaft vom 26. Juli 2012** wurde auf eine weitere Stellungnahme verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Zuschätzung zur Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer mittels Sicherheitszuschlages bzw. die diesbezügliche Heranziehung zur Haftung für Kapitalertragsteuer im oben dargestellten Ausmaß rechtmäßig war.

§ 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.

§ 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.

Zur Schätzungsberechtigung bezüglich der Spieleinnahmen:

Im Berufungsfall ergibt sich die Schätzungsberechtigung – wie schon der oben wiedergegebene Erhebungsbericht des Zollamtes Graz (Abteilung Strafsachen Zoll, Team Internet & Cybercrime) vom 30. Juni 2008 zum Ausdruck bringt - bereits aus dem Verstoß gegen die Bestimmung des § 131 Abs. 1 Z 2 BAO und des § 18 UStG 1994.

§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO idF BGBl. I Nr. 142/2000 (bis 31. Dezember 2006) lautet:

(...) Soweit nach §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.

§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO idF BGBl. I Nr. 99/2006 (ab 1. Jänner 2007) lautet:

(...) 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. (...) 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.

§ 1 Abs. 1 der Barbewegungs-VO lautet:

Die vereinfachte Losungsermittlung kann unter folgenden Voraussetzungen ab Beginn eines Wirtschaftsjahres für einen Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in Anspruch genommen werden:

1. Die Umsätze für den einzelnen Betrieb oder einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb haben in den beiden unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahren den Betrag von 150.000 Euro nicht überschritten. Als Umsätze gelten solche im Sinne des § 125 Abs. 1 Unterabs. 2 BAO.

2. Für die Dauer der Inanspruchnahme der Barbewegungs-VO werden über die Bareingänge keine Einzelaufzeichnungen geführt, die eine Losungsermittlung ermöglichen.

§ 18 UStG 1994 lautet auszugsweise:

(1) Der Unternehmer ist verpflichtet, zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung Aufzeichnungen zu führen. (...)

(2) Der Aufzeichnungspflicht ist genügt, wenn

1. die vereinbarten, im Falle der Istbesteuerung die vereinnahmten **Entgelte** für die vom Unternehmer ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen **fortlaufend, unter Angabe des Tages derart aufgezeichnet werden**, dass zu ersehen ist, wie sich die Entgelte auf steuerpflichtige Umsätze, getrennt nach Steuersätzen, und auf steuerfreie Umsätze verteilen. (...)

Diese Regelungen betreffen den gesamten Bargeldbestand eines Betriebes unabhängig von seiner räumlichen Aufbewahrung (zB getrennte Kassen, Nebenkassen) und gelten auch für Spielautomatenkassen. Bareingänge und Barausgänge, die nicht laufend mit der „betrieblichen“ Kasse verrechnet werden können, sind tagesbezogen festzuhalten (zB durch Belege).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund wäre die Bw in allen Streitjahren verpflichtet gewesen, die Bareingänge (= Spieleinnahmen) und Barausgänge (= Auszahlungen an Spieler) **täglich** in geeigneter Weise festzuhalten. Dass dies nicht der Fall war, ergibt sich auch aus den schriftlichen Äußerungen von Seiten der Bw (siehe zB das Berufungsschreiben, wonach „die Feststellung der Bruttoeinnahmen eines Spielautomaten [...] gemeinsam mit dem Gastwirt **in unregelmäßigen Abständen** durchgeführt und ordnungsgemäß durch Abrechnungen belegmäßig aufgezeichnet [wird].“).

Wenn die Bw dazu im Berufungsschreiben vorbringt, dass die Spielapparate in der ganzen Steiermark aufgestellt seien und ein tägliches Entnehmen bzw. Feststellen und Aufzeichnen der täglichen Einnahmen praktisch unmöglich sei, so ist dies vor der gesetzlichen Regelung ohne Belang.

Die Schätzungsberechtigung bezüglich der Spieleinnahmen besteht daher schon deshalb zu recht. Auf die Frage der Schätzungsberechtigung wegen Löschung der elektronischen Zählerstände war daher nicht mehr einzugehen. Anzumerken ist jedoch im Hinblick auf die Erhebungen bei A, dass es für die Beurteilung der Einhaltung formaler Bestimmungen des Steuerrechts (wie zB die Aufbewahrungspflicht) ohne Belang ist, ob und in welcher Form diese Bestimmungen von einem Mitbewerber des Abgabepflichtigen eingehalten werden.

Zur Schätzungsberechtigung bezüglich der Reparatur Erlöse:

Das Finanzamt begründet die Zuschätzung bezüglich der Reparatur Erlöse im Wesentlichen damit, dass bei den Reparaturleistungen „sämtliche Grundaufzeichnungen betreffend erbrachte Zeit und Lieferungen an den Kunden“ nicht aufbewahrt wurden.

Von Seiten der Bw wird dagegen vorgebracht, die angeblich fehlenden Grundaufzeichnungen für Reparaturen und Wartungsarbeiten seien „nachträglich durch Vorlage des Auftragsbuches entkräftet“ worden. Über diese Aufzeichnungen in diesem Auftragsbuch hinaus würden keine Aufzeichnungen geführt. Die angesprochenen Schmierzettel als Grundlage für Ausgangsrechnungen beträfen die *Firma-T2*, für die aufgrund der geringfügigen Arbeiten kein Auftragsbuch geführt werde (Seite 3 dritter Absatz des Berufungsschreibens).

Das Finanzamt hält dem entgegen, die Behauptung, es habe nie Uraufzeichnungen gegeben, entspreche nicht den Tatsachen. Laut Auskunft der Buchhalterin würden die Grundaufzeichnungen aber nach Fakturierung „verworfen“. Später sei anderes behauptet worden. Es stelle sich auch die Frage wieso diese Aufzeichnungen während der Prüfung nicht vorgelegt worden seien (siehe Seite 3 vorletzter Absatz des Schreibens des Finanzamtes vom 7. Jänner 2009).

Im Schreiben der M-Steuerberatungsgesellschaft vom 19. Juni 2012 wird diesbezüglich vorgebracht, dass die Behauptung, dass die Grundaufzeichnungen für die in sehr geringem Umfang entgeltlich durchgeführten Reparaturen nicht vorhanden seien, ebenfalls unrichtig sei. Diese Aufzeichnungen „waren während der Betriebsprüfung verlegt, konnten aber nach der Schlussbesprechung aufgefunden werden, und wurden auch dem Finanzamt nachgereicht.“ Diese Aufzeichnungen in Form eines Auftragsbuches seien „bei Festsetzung der Sicherheitszuschläge nicht berücksichtigt (worden), da die Höhe dieser Sicherheitszuschläge bereits bei der Schlussbesprechung bekanntgegeben wurde und sich trotz nachträglicher Vorlage dieser Aufzeichnungen nicht verändert hat“ (Seite 2 vorletzter Absatz des genannten Schreibens).

Die Frage, ob auf Seiten der Bw im Zusammenhang mit Reparaturleistungen Aufzeichnungen gemacht und nicht aufbewahrt wurden, ist auf Ebene der freien Beweiswürdigung zu lösen. Dabei lässt das Vorbringen der Bw, die Aufzeichnungen „waren während der Betriebsprüfung verlegt, konnten aber nach der Schlussbesprechung aufgefunden werden, und wurden auch dem Finanzamt nachgereicht“, den berechtigten Schluss zu, dass diese Aufzeichnungen im Hinblick auf die abgabenbehördliche Prüfung erst nachträglich angefertigt wurden. Der Stellungnahme des Prüfers, wonach er von der Buchhalterin die Auskunft erhalten habe, die Grundaufzeichnungen würden nach Fakturierung „verworfen“, wurde von Seiten der Bw nicht

ausdrücklich widersprochen. Vor diesem Hintergrund geht der Unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung davon aus, dass Aufzeichnungen (gewöhnlich Arbeitsbestätigungen, die der die Reparaturleistung erbringende Arbeiter mit Abschluss der Reparaturarbeit vor Ort ausfüllt und vom Auftragnehmer gegenzeichnen lässt, und die Grundlage für die Rechnungsausstellung sind) nicht aufbewahrt wurden.

Auch die Schätzungsberechtigung bezüglich der Reparatur Erlöse besteht daher zu recht.

Zur Höhe der Zuschätzung:

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (vgl. zB VwGH 28.02.2012, 2009/15/0181).

Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen (vgl. zB. vgl. nochmals VwGH 28.02.2012, 2009/15/0181).

Umsatzsteuer: Was die Höhe der Schätzung mit einem Sicherheitszuschlag im Betrag von 15.000 Euro jährlich bzw. im Betrag von 7.500 Euro für den Nachschauzeitraum 2008 betrifft, so kann der Unabhängige Finanzsenat darin für die Umsatzsteuer keine Rechtswidrigkeit erkennen.

So waren im Berufungsfall nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen, weshalb die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen geboten war. Vor dem Hintergrund der oben dargestellten Umsatzzahlen ist nicht zu erkennen, dass die Schätzung nicht größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat. Von Seiten der Bw sind

diesbezüglich keine substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen erfolgt, die Anderes annehmen ließen.

Die Berufungen waren daher hinsichtlich Umsatzsteuer als unbegründet abzuweisen.

Körperschaftsteuer: Hinsichtlich der Körperschaftsteuer erweist sich die Schätzung jedoch insoweit als unschlüssig, als der Sicherheitszuschlag von jährlich 15.000 Euro (2003 bis 2007) bzw. 7.500 Euro (2008) zu Unrecht sowohl bei der Umsatzsteuer als auch bei der Körperschaftsteuer in gleicher Höhe zum Ansatz gebracht wurde (vgl. VwGH 16.07.1996, 92/14/0140).

Wie den Akten zu entnehmen ist, hatte die Bw einen „Wirtanteil“ von den Spieleinnahmen zu bezahlen. Dieser „Wirtanteil“ ist auch bei der vorliegenden Schätzung erfolgsmindernd zu berücksichtigen. Im Hinblick auf die betragsmäßig untergeordnete Bedeutung der Erlöse aus Reparaturen wird der Abzugsbetrag „Wirtanteil in Euro“ (zugunsten der Bw) vom gesamten „Zuschlagsbetrag lt. BP“ (dieser Zuschätzungsbetrag betrifft sowohl die Spieleinnahmen als auch die Reparaturererlöse) berechnet.

**Darstellung der Berechnung der Zuschlagsbeträge für die Körperschaftsteuer
(Beträge in Euro):**

Veranla- gungs- zeitraum	Erlöse Verleih	Platz- miete	Wirtanteil in Prozent	Zuschlags- betrag lt. BP	Wirtanteil in Euro	Zuschlags- betrag lt. BE
2003	248.641	-97.920	39,38%	15.000	-5.908	9.092
2004	232.574	-93.435	40,17%	15.000	-6.027	8.973
2005	231.884	-92.697	39,98%	15.000	-5.997	9.003
2006	200.955	-80.778	40,20%	15.000	-6.030	8.970
2007	320.829	-128.476	40,05%	15.000	-6.007	8.993
2008	317.721	-129.485	40,75%	7.500	-3.057	4.443

Der die Firma-T2 betreffende Zuschlagsbetrag für den Veranlagungszeitraum 2008 in Höhe von 889,00 Euro (1.500 Euro abzüglich den „Wirtanteil“) war nach der Verschmelzung der Bw zuzurechnen.

34Den Berufungen war daher hinsichtlich Körperschaftsteuer teilweise Folge zu geben und die Körperschaftsteuer wie in den beiliegenden Blättern dargestellt festzusetzen.

Darstellung der Berechnung der Körperschaftsteuer (Beträge in Euro):

Veranlagungszeitraum	Einkünfte lt. Erklärung/ Erstbescheid	Zuschlagsbetrag lt. BE	Einkünfte lt. BE	Verluste Vorjahre lt. BE	Vortragsfähiger Verlust lt. BE	Vortragsgrenze
2003	-36.104,00	9.092,00	-27.012,00	-306.095,50	-333.107,50	
2004	-41.575,84	8.973,00	-32.602,84	-333.107,50	-365.710,34	
2005	-45.519,55	9.003,00	-36.516,55	-365.710,34	-402.226,89	
2006	-34.273,35	8.970,00	-25.303,35	-402.226,89	-427.530,24	
2007	-81.184,17	8.993,00	-72.191,17	-427.530,24	-499.721,41	
2008	496.407,49	5.332,00	501.739,49	-499.721,41		-374.791,06

Die sich aufgrund der Berufungsentscheidung ergebenden (negativen) Einkünfte waren für den Verlustabzug bei der Körperschaftsteuer 2008 entsprechend zu berücksichtigen.

Die nicht verrechneten Mindeststeuern (Körperschaftsteuer) der Firma-T2 in dem sich aus der Berufungsentscheidung zur GZ. RV/0484-G/09, ergebenden Betrag von 19.245,29 Euro waren der Bw gemäß § 19 Abs. 1 BAO zuzurechnen. Für die Anrechnung bei der Körperschaftsteuer 2008 standen somit Mindeststeuern im Betrag von 38.653,38 Euro (davon eigene: 19.408,09 Euro) zur Verfügung. Bei der Körperschaftsteuer 2008 wurden nach Maßgabe des § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 Mindeststeuern im Betrag von 29.987,07 Euro angerechnet. Für die nächsten Veranlagungsjahre stehen 10.416,31 Euro als verrechenbare Mindeststeuern zur Verfügung (zu den Berechnungen siehe die Beiblätter).

Haftung für Kapitalertragsteuer: Was die Heranziehung der Bw zur Haftung für Kapitalertragsteuer betrifft, so ist beantragt, den Sicherheitszuschlag nicht als verdeckte „Gewinnausschüttung“ zu behandeln (siehe Seite 4 des Berufungsschreibens).

Im Sinne der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn das Finanzamt bei mangelhaften Aufzeichnungen, wie sie im Berufungsfall vorliegen, den bestehenden Unsicherheiten hinsichtlich des Zuflusses geldwerter Vorteile an Gesellschafter dadurch Rechnung trägt, dass es die Sicherheitszuschläge auch der Kapitalertragsteuer unterzieht. Die Umsatzsteuer war einzubeziehen, weil davon auszugehen ist, dass allfällige nicht aufgezeichnete bzw. nicht erfasste Leistungsentgelte mit Umsatzsteuer vereinnahmt wurden (vgl. UFS 28.01.2009, RV/0043-G/08).

Die Heranziehung zur Haftung für Kapitalertragsteuer ist daher dem Grunde nach rechtmäßig.

Was die Höhe der Haftungsbeträge betrifft, so ist zunächst zu bemerken, dass der Prüfer bei der Haftung für Kapitalertragsteuer 2003 bis 2007 jeweils das Kalenderjahr als Haftungszeitraum herangezogen hat, weshalb die Haftungszeiträume nicht mit den Zeiträumen der Zuschätzung bei der Körperschaftsteuer (jeweils abweichendes Wirtschaftsjahr bis 2007) übereinstimmen. Dies bleibt im Berufungsfall jedoch ohne Auswirkung, weil die Sicherheitszuschläge - von den Umsätzen unabhängig - gleichbleibend mit 15.000 Euro jährlich (also für zwölf Monate) geschätzt wurden. Die (jährlichen) Sicherheitszuschlagsbeträge bei der Kapitalertragsteuer beinhalten rechnerisch somit jeweils die anteiligen Sicherheitszuschlagsbeträge von (den Zeitraum von zwölf Monaten umfassenden) Teilen zweier Wirtschaftsjahre.

Wie bei der körperschaftsteuerlichen Zuschätzung ist jedoch auch bei der Haftung für Kapitalertragsteuer der „Wirtanteil“ zu berücksichtigen. Im Hinblick auf den vom Wirtschaftsjahr abweichenden, jeweils Teile zweier Wirtschaftsjahre umfassenden Haftungszeitraum war der jeweils höhere „Wirtanteil in Prozent“ (zugunsten der Bw) zum Abzug zu bringen.

Darstellung der Berechnung der Bemessungsbeträge für die Haftung für Kapitalertragsteuer (Beträge in Euro):

Haftungs- zeitraum	Erlöse Verleih	Platz- miete	Wirtanteil in Prozent	Zuschlags- betrag lt. BP (einschl. USt)	Wirtanteil in Euro	KEST- Bemes- sungs- grundlage
2003	248.641	-97.920	40,17%	18.000	-7.089	10.911
2004	232.574	-93.435	40,17%	18.000	-7.231	10.769
2005	231.884	-92.697	40,20%	18.000	-7.236	10.764
2006	200.955	-80.778	40,20%	18.000	-7.236	10.764
2007	320.829	-128.476	40,75%	7.500	-3.057	4.443

Den Berufungen war daher auch hinsichtlich Haftung für Kapitalertragsteuer teilweise Folge zu geben und die Bw wie im Spruch dargestellt zur Haftung für Kapitalertragsteuer heranzuziehen.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Graz, am 30. August 2012