



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. Handelsges.m.b.H & CoKG, Automatenaufstellung und Handel mit Automaten, F., vertreten durch Leitner + Leitner GmbH & Co KEG, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 4040 Linz, Ottensheimer Straße 30, 32 und 36, vom 11. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 6. Dezember 2007 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001 bis 2003, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die im Kalenderjahr 2001 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188 BAO in Höhe von € 188.526,92 festgestellt.

Davon entfallen auf:

- 1) Bw. Handelsges.m.b.H € 20.071,22
- 2) Jörg Q. € 168.455,70

Die im Kalenderjahr 2002 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188 BAO in Höhe von € 305.241,93 festgestellt.

Davon entfallen auf:

- 1) Bw. Handelsges.m.b.H € 18.595,28
- 2) Jörg Q. € 286.646,65

Die im Kalenderjahr 2003 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188 BAO in Höhe von € 243.701,33 festgestellt.

Davon entfallen auf:

- 1) Bw. Handelsges.m.b.H € 18.488,18
- 2) Jörg Q. € 225.213,15

Entscheidungsgründe

Von der Großbetriebsprüfung Graz wurden im Rahmen der gemäß § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführten Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibe an diversen eigenen und angemieteten Standorten Geldspielautomaten, deren Kasseninhalte in periodischen Abständen von ihren Mitarbeitern geleert und abgerechnet würden. Von der Steuerfahndung – Team Graz sei im Rahmen des Ermittlungsverfahrens ein Gutachten über die Einspielergebnisse in Auftrag gegeben worden. Der gerichtlich beeidete Sachverständige Ing. T. habe im Gutachten festgestellt, dass sämtliche Daten in den Geldspielautomaten gelöscht worden seien und damit eine Nachvollziehbarkeit nicht gegeben sei, weshalb von einem durchschnittlichen Einspielergebnis pro Gerät zwischen € 2.400,00/ Monat und € 3.700,00/Monat auszugehen sei.

Im Auftrag der Bw. hätten der gerichtlich beeidete Sachverständige G. am 19. April 2007 ein Gutachten über Sachfragen in Bezug auf Einspielergebnisse von Geldspielapparaten in der Steiermark und der gerichtlich beeidete Sachverständige B. am 10. April 2007 ein Gutachten über Auszahlverhalten von Geldspielautomaten und Berechnungsmethoden erstellt. Zu diesen Gutachten habe der gerichtlich beeidete Sachverständige Ing. T. am 30. Mai 2007 eine Stellungnahme abgegeben. Darin habe er nochmals festgestellt, dass die Nachvollziehbarkeit der In/Out/Nettobeträge sowie die Zeitraumangaben am Spielapparat "so gut wie nicht vorhanden waren" und daher große zahlenmäßige Interpretationsmöglichkeiten zuließen. Die zahlenmäßigen Auswirkungen könnten jedoch nur dann entkräftet werden, wenn die Daten vorhanden bzw. teilweise vorhanden gewesen wären. Die von ihm angeführten Ertragswerte deckten sich mit vielen praktischen Erfahrungswerten, berücksichtigten aber nicht regionale Gegebenheiten. Die Einsatz- und Gewinnmöglichkeiten und die Auswirkungen auf das Einspielergebnis der Spielapparate seien anhand der bei der Hausdurchsuchung sichergestellten Auszahlungslisten und Ertragszahlen bei einem angenommenen 68 % Turn-

Over mit ca. € 2.400,00 netto in Gaststätten bzw. bei einer 30-40 %igen höheren Summe pro Gerät bzw. Monat in Spielsalons ermittelt worden.

Dem Einwand des steuerlichen Vertreters in verschiedenen Besprechungen, dass der von der Abgabenbehörde beauftragte Sachverständige nie die Grundlage seiner Zahlen bekannt gegeben habe, sei zu entgegnen, dass diese auf Grund des beschlagnahmten Zahlenmaterials ermittelt worden seien. Den regionalen Unterschieden sei vom Sachverständigen dadurch Rechnung getragen worden, als beschlagnahmtes Material von Lokalen aus unterschiedlichen Gebieten ausgewertet worden sei.

Die Vernichtung von Grundaufzeichnungen der Buchhaltung begründe nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Berechtigung zur Schätzung.

Auf Grund der Tatsache, dass verschiedene Automaten zeitweise außer Betrieb gewesen seien (die Bw. habe die diesbezüglichen Erlöse mit "0" angegeben) seien die Erlöse je Automat mit dem niedrigsten Wert lt. Gutachten hochgerechnet worden, was zu entsprechenden Hinzurechnungsbeträgen gegenüber den erklärten Umsätzen geführt habe (vgl. Niederschrift vom 19. November 2007 über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung und Bericht vom 20. November 2007 über das Ergebnis der Außenprüfung).

Gegen die auf dieser Basis erlassenen Umsatzsteuerbescheide und einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 hat die Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Der von der Prüfungsabteilung Strafsachen beauftragte gerichtlich beeidete Sachverständige Ing. T. habe im Gutachten vom 10. Juli 2006 ausgeführt, dass es sich bei der Löschung der Ein- und Ausspielsummen sowie des Datums um einen völlig branchenunüblichen Vorgang handle, wodurch eine nachvollziehbare Darstellung von Ein- und Ausspielbeträgen gänzlich unmöglich sei. Weiters halte er fest, dass der durchschnittliche Ertragswert in Spielsalons mit rd. € 3.700,00 sowie in Gaststätten (Einzelgeräte) mit rd. € 2.400,00 anzugeben sei. Zur Verprobung dieser Erfahrungswerte habe der Amtssachverständige eine Berechnung anhand von zwei im Zuge der Hausdurchsuchung bei der Bw. sichergestellten Auszahlungslisten (Auszahlungslisten des Zeitraums April 2005 bis Mai 2006, welche im Cafe "X." und im Cafe "Y." zur Kontrolle der bei den jeweiligen Automaten tatsächlich erfolgten Auszahlungen händisch geführt worden seien) durchgeführt. Im Rahmen dieser Berechnung seien vom Amtssachverständigen die im vorhin genannten Zeitraum erfolgten Auszahlungen anhand eines nicht weiter belegten Prozentsatzes auf geschätzte Nettoerträge hochgerechnet worden.

Seitens der Bw. seien von den gerichtlich beeideten Sachverständigen B. und G. Gegengutachten vorgelegt worden, die sowohl die vom Amtssachverständigen genannten Erfahrungswerte als auch die anhand der Auszahlungslisten durchgeführte Berechnungsmethode massiv in Frage stellten bzw. als nicht praxistauglich qualifizierten. Als realitätsnähere Berechnung sei überdies eine alternative Schätzungsmethode anhand der jeweiligen Spieldauer angeführt worden.

Zusätzlich zu den zwei Gegengutachten seien auch Stellungnahmen von rd. 40 % der in der Steiermark tätigen Spielautomatenaufsteller eingeholt worden, die die Nettoerträge übereinstimmend im städtischen Bereich (Graz) mit rd. € 550,00 bis € 1.150,00 und im ländlichen Bereich (Deutschlandsberg, Leibnitz, Voitsberg, Feldbach, Graz-Umgebung usw.) mit rd. € 400,00 bis maximal € 1.000,00 angegeben hätten. Sowohl Mitbewerber als auch die Wirtschaftskammer Steiermark bestätigten weiters übereinstimmend, dass sich die Branche durch den Eintritt der Fa. XX. (YY. Spielsalons) in den steirischen Markt im Jahr 2002 grundlegend verändert habe und dadurch die Einspielergebnisse der restlichen Branchenteilnehmer merklich gesunken seien.

Die Abgabenbehörde habe ausgeführt, dass die von Mitbewerbern beigebrachten Bestätigungen betreffend die Kasseninhalte auf Grund nicht nachvollziehbarer Darstellung nicht berücksichtigt würden. Weiters würde der von den Gegengutachtern vorgeschlagenen alternativen Berechnungsmethode kein Platz eingeräumt, da die vom Amtssachverständigen gewählte Methode als genügend fundiert erscheine, um zu einem qualifizierten Ergebnis zu gelangen. Eine Begründung, weshalb die Behörde zu dieser Auffassung gekommen sei, sei hingegen nicht erfolgt. Von der Behörde sei daraufhin der vom Amtssachverständigen für das Jahr 2006 genannte durchschnittliche Wert von € 2.400,00 flächendeckend auf sämtliche Automaten rückwirkend für die Jahre 2001 bis 2003 zur Anwendung gebracht worden.

Im Abschlussbericht der Steuerfahndung vom 26. November 2007 reduzierten sich die gegen Herrn Jörg Q. ursprünglich im Bescheid über die Einleitung des Strafverfahrens geäußerten neun Verdachtsmomente auf den Verdacht der Verkürzung von Einnahmen bei der Fa. Bw. Handelsges.m.b.H & CoKG wegen Löschung relevanter Daten in den Geldspielautomaten. Konkrete Anhaltspunkte für eine tatsächliche Einnahmenverkürzung bei einzelnen Automaten hätten von der Steuerfahndung nicht festgestellt bzw. nachgewiesen werden können.

In rechtlicher Hinsicht sei Folgendes auszuführen:

3.1. Berechtigung zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen

Im gegenständlichen Verfahren begründe die Behörde die Schätzungsberechtigung damit, dass die Vernichtung von Grundaufzeichnungen (Lösung der Daten in den Spielautomaten)

einen formellen Mangel darstelle, der in seiner Schwere die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Frage stellen würde. Auf Grund der fehlenden Aufzeichnungen sei eine fallspezifische passive Prüfungsfähigkeit nicht gegeben.

3.1.1. Schätzung wegen formeller Mängel

Da im gegenständlichen Fall die Behörde keine Feststellungen darüber getroffen habe, dass die von der Bw. geführten Bücher tatsächlich sachlich unrichtig wären, könne sich eine Schätzungsberechtigung ausschließlich aus dem Vorliegen formeller Mängel (letzte Alternative des § 184 Abs. 3 BAO) ergeben.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO müssten formelle Mängel geeignet sein, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Feststellungen, weshalb die nach Ansicht des Finanzamtes bestehenden formellen Mängel geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen, seien seitens der Behörde nicht getroffen worden. Die nach Ansicht der Behörde nicht gegebene fallspezifische passive Prüfungsfähigkeit lasse keine Rückschlüsse auf die von der Behörde gehegten Zweifel hinsichtlich der formellen und sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen der Bw. zu. Zum einen könne schon das Erfordernis der "fallspezifischen passiven Prüfungsfähigkeit" der Bücher und Aufzeichnungen nicht aus den abgabenrechtlichen Normen, insbesondere der BAO, abgeleitet werden. Zum anderen hätte die Behörde sehr wohl fallspezifische passive Prüfungshandlungen im Sinne des von der Literatur geprägten Begriffsverständnisses (vgl. *Huber, Die neue Prüfungstechnik in der Betriebsprüfung und der UFS, UFSaktuell 2004, 420*) vornehmen und anhand der von der Bw. geführten Aufzeichnungen – wie bspw. der Einspielergebnisse bzw. Kasseninhalte pro Monat/Gerät/Wirt – die sog. neuen Prüfungsmethoden (zB Endziffernanalyse, Benford-Analyse, Zeitreihenvergleich, Verprobung der Lösungsverteilung) anwenden können.

Da die Behörde nicht dargelegt habe, warum aufgrund der Löschung der Daten in den Spielautomaten die mittels Buchführung ermittelten Ergebnisse unmöglich richtig sein könnten, warum es geradezu ausgeschlossen sei, dass das erklärte Ergebnis dem erzielten entspreche bzw. warum es offensichtlich unmöglich sei, dass das erklärte Ergebnis zutreffend und richtig bzw. vollständig sei, mangle es den angefochtenen Bescheiden an einer hinreichenden Begründung hinsichtlich der Schätzungsberechtigung.

3.1.2. Grundaufzeichnung iSd § 131 BAO

Weiters treffe das Finanzamt keine Feststellungen darüber, weshalb die von der Bw. geführten Grundaufzeichnungen,

- Platznummer

- Automatennummer für jedes Gerät
- Name und Adresse
- Bezeichnung des Apparates
- Kasseninhalt pro Monat/Gerät/Wirt
- Datum des Beginns und des Endes der Inbetriebnahme
- Abrechnungsformulare mit Angaben über den Aufsteller, Datum, Vermieter, Standmiete, Einspielergebnis, Bezeichnung des Gerätes und Standort
- Historie jedes einzelnen Gerätes betreffend Standort, Reparaturen, Zeitpunkt des Ausscheidens usw. (ergänzend zum geführten Anlageverzeichnis)

keine bzw. keine ausreichenden Grundaufzeichnungen iSd § 131 BAO darstellten. Diese Grundaufzeichnungen seien der Abgabenbehörde bei Durchführung der Betriebsprüfung zur Verfügung gestanden, seien aber keiner Würdigung unterzogen worden. Es sei nur festgestellt worden, dass die Löschung der Daten in den Spielautomaten als Vernichtung von Grundaufzeichnungen und somit als formeller Mangel zu werten sei.

Im Erkenntnis vom 13. Oktober 1993, 89/13/0078, das noch zur bis 1995 herrschenden Praxis des "Vervielfachers" ergangen sei, habe der Verwaltungsgerichtshof dargelegt, welche Grundaufzeichnungen von einem Automatenaufsteller zu führen seien. Danach müssten die Bücher und Aufzeichnungen eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen; dazu müssten Unterlagen vorhanden sein, anhand derer die eindeutige Nämlichkeit der einzelnen aufgestellten Geräte, damit aber auch die konkreten Aufstellorte, die Aufstelldauer, die Stehzeiten, die Einspielungen, die Reparaturhäufigkeit sowie die eingestellten Gewinnchancen zu überprüfen seien. Weiters müssten auf den Abrechnungen mit den Gastwirten die Kasseninhalte, die Münzeinwürfe und Freispiele, nach Geräten getrennt aufgezeichnet werden. Diesen Vorgaben habe die Bw. offensichtlich entsprochen, da diesbezügliche Mängel seitens des Finanzamtes nicht festgestellt werden hätten können. Die Speicherung der Daten im Automaten habe der Verwaltungsgerichtshof in der zitierten Entscheidung nicht zu den von Automatenaufstellern zu führenden Grundaufzeichnungen gezählt. Demnach könne das Löschen der Daten in den Spielautomaten im Ergebnis keinen formellen Mangel hinsichtlich der nach § 131 BAO zu führenden Aufzeichnungen darstellen.

Dieses Ergebnis decke sich auch mit der Verwaltungspraxis der Abgabenbehörde. Aus diesem Grund seien anlässlich der letzten Betriebsprüfung bei der Bw. die geführten Grundaufzeichnungen akzeptiert und keine diesbezüglichen Feststellungen getroffen bzw. keine Zuschätzungen vorgenommen worden. Auch verlange der Erlass des BMF vom

22. Mai 1990, AÖF 1990/169 keine bestimmte Form der Grundlagensicherung, insbesondere keine elektronische Speicherung der Grundaufzeichnungen. Gemäß Punkt 4.5 dieses Erlasses kämen als Grundlagensicherung alle Maßnahmen in Betracht, die geeignet seien, die Barbewegungen eines Tages festzuhalten, weshalb für die Grundlagensicherung beispielsweise Eingangs- und Ausgangsrechnungen, elektronische Datenverarbeitung, Lösungsblätter ("Stricherliste"), Kassabuch usw. verwendet werden könnten.

3.1.3. Ungeeignetheit und Unmöglichkeit der Datenspeicherung

Nach *Huber*, Keine USt für Freispiele in der EU, was nun? in SWK 1995, 444, bestehe die besondere Problematik der Grundlagensicherung des Kasseninhaltes darin, dass kein systeminternes, nicht manipulierbares Festhalten der Daten auf gesicherten elektronischen Speichern oder nicht elektronischen Speichermedien (Ausdruck) erfolge. Da die Manipulierbarkeit der Zählwerke nicht ausgeschlossen werden könne, wäre selbst ein datierter Ausdruck der Input/Output-Stände eines nämlich identifizierbaren Automaten kein Nachweis für eine ordnungsgemäße Grundaufzeichnung der erklärten Einspielergebnisse im Sinne des § 131 BAO, weshalb die Belegung der Einspielergebnisse in der Praxis durch Abrechnungszettel erfolge. Selbst wenn die Löschung der Daten in den Spielautomaten nicht vorgenommen worden wäre und somit – in einem Umkehrschluss aus den Feststellungen der Abgabenbehörde – kein formeller Mangel vorgelegen wäre, hätte dadurch kein Beitrag zu einer Sachaufklärung geleistet werden können.

Auch wenn die Abgabepflichtigen gemäß § 119 BAO eine umfassende Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht treffe, finde diese ihre Grenze unter anderem in der Geeignetheit der geforderten Maßnahme einen Beitrag zur Sachaufklärung und somit zur Förderung des gewünschten Erfolges zu erbringen (vgl. *Ritz*, BAO³, § 119 Tz 4). Indem die Unterlassung der Datenlöschung im gegenständlichen Fall wegen der nicht ausschließbaren Manipulierbarkeit der Daten keinen verlässlichen Beitrag zu einer weiteren Sachaufklärung leisten hätte können, könne das Vorgehen der Bw. keine Verletzung der Offenlegungsverpflichtung bzw. der Aufzeichnungspflichten darstellen. Zudem verlange die Abgabenbehörde von der Bw. tatsächlich Unmögliches, weil, wie der Amtssachverständige in seinem Gutachten vom 10. Juli 2006 unter Punkt 3.5 festgestellt habe, ein Teil der eingesetzten Spielautomaten nicht über jene technischen Voraussetzungen verfügte, die eine Speicherung von Informationen wie zB für ein Datum ermöglichten.

3.1.4. Branchenüblichkeit der Löschung der Daten

Festzuhalten sei weiters, dass das Löschen der Buchhaltungen im Automaten nach jeder Abrechnung einen völlig branchenüblichen Vorgang darstelle. Der gerichtlich beeidete Sachverständige G. begründe dies im Gutachten vom 19. April 2007 insbesondere damit, dass

durch die löscharbare Buchhaltung die Abrechnung erleichtert werde, da man auf einen Blick alle relevanten Zahlen seit der letzten Abrechnung ablesen könne. Das Löschen von Buchhaltungen in Geldspielautomaten nach jedem Abrechnungsvorgang habe demnach den Sinn Ablese-, Rechen- und insbesondere Abrechnungsfehler allgemein zu vermeiden. Vor allem habe sich seiner Ansicht nach diese Vorgangsweise ab dem Jahr 1995 – dh. mit Wegfall des nach der alten Rechtslage verwendeten Vervielfachers für die Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage – absolut verstärkt, da als Grundlage für die Versteuerung seitdem der Nettokasseninhalt herangezogen werde.

3.1.5. Teilschätzung

Nicht nachvollziehbar sei die Begründung der Abgabenbehörde, dass im gegenständlichen Fall eine Vollschätzung gerechtfertigt erscheine, da Teilschätzungen nicht zum richtigen Ergebnis führen würden und dass die Berechtigung zur Vollschätzung im oberen Bereich des Schätzungsrahmens gegeben sei. Nach *Ritz* (BAO³, § 184 Tz 2) werde bei einer Globalschätzung (Vollschätzung) die Bemessungsgrundlage einer Abgabe geschätzt, Teilschätzungen (Ergänzungsschätzungen) würden etwa Betriebsausgaben (alle oder lediglich bestimmte) oder Umsätze aus einer bestimmten Tätigkeit betreffen. Im gegenständlichen Fall habe die Behörde ausschließlich die Einspielergebnisse bei Geldspielautomaten hinzugeschätzt, sodass im Ergebnis die Einnahmen pro Geldspielautomat und Monat mit € 2.400,00 angenommen worden seien. Folglich sei die von der Bw. ausgewiesene Besteuerungsgrundlage lediglich durch eine Ergänzungs- bzw. Teilschätzung korrigiert worden.

3.1.6. Zwischenergebnis

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass auf Basis der von der Abgabenbehörde getroffenen Feststellungen eine Schätzungsberichtigung im Sinne des § 184 BAO nicht abgeleitet werden könne. Insbesondere gebe es keine Feststellungen, dass die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig wären. Die Schätzungsbefugnis werde ausschließlich aus formellen Mängeln abgeleitet. Demnach bestehe die Schätzungsberichtigung wegen Löschung der Daten in den Spielautomaten. Weder aus dem Gesetz noch aus der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis sei abzuleiten, dass die Speicherung von Daten in den Spielautomaten Voraussetzung für ordnungsgemäße Grundaufzeichnungen sei. Die von der Bw. geführten Grundaufzeichnungen seien seitens der Abgabenbehörde keiner Würdigung unterzogen worden. Selbst wenn die Löschung der Daten tatsächlich einen formellen Mangel darstellen würde, hätte die Abgabenbehörde begründen müssen, warum dieser formelle Mangel geeignet sei die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

3.2. Vorgehen bei Anwendung der Schätzungsmethode

3.2.1. Beweiswürdigung der Behörde

Im Rahmen der Schätzung habe die Behörde die im Prüfungszeitraum erzielten Nettoerträge einheitlich mit einem Wert von € 2.400,00 pro Monat und Automat festgestellt, wobei die Schätzung ausschließlich auf dem Befund des Sachverständigen Ing. T. basiere. Die von der Bw. beigebrachten Gegengutachten sowie die weiteren Beweisanbote (Bestätigungen möglicher Kasseninhalte von Mitbewerbern, Schreiben der Wirtschaftskammer Steiermark) seien nicht berücksichtigt worden, da die Behörde diese aufgrund nicht nachvollziehbarer Darstellungen nicht weiter würdigen habe können. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 31.7.2002, 98/13/0194) habe die Behörde auf alle substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen und sich damit auseinander zu setzen, auch wenn die Richtigkeit der Behauptungen erst durch weitere Erhebungen geklärt werden müsse. Da sich das Schätzungsergebnis der Abgabenbehörde ausschließlich auf Erfahrungswerte stütze, hätten die von den Mitbewerbern beigebrachten Bestätigungen und die darin enthaltenen Erfahrungswerte im Rahmen der Schätzung berücksichtigt werden müssen. Warum die Nachvollziehbarkeit der Darstellungen nicht gegeben sei, werde von der Abgabenbehörde weder begründet, noch seien seitens der Abgabenbehörde diesbezügliche Erhebungen veranlasst worden, wodurch die angefochtenen Bescheide mit einem groben Verfahrensmangel belastet seien.

Das Beweisverfahren werde vom Grundsatz der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel sowie vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung beherrscht. Dies bedeute, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig seien, wobei das Ergebnis der Beweisaufnahme schlüssig und mit dem menschlichen Erfahrungsgut vereinbar sein müsse. Im Rahmen der Beweiswürdigung sei die Behörde somit verpflichtet, anhand der festgestellten Tatsachen die Schlüssigkeit eines Gutachtens zu überprüfen. Bei widersprechenden Gutachten (zB eines Sachverständigengutachtens iSd § 177 BAO und eines Privatgutachtens) habe die Behörde in der Begründung ihres Bescheides in schlüssiger Weise darzulegen, welche Erwägungen dafür maßgebend gewesen seien, das eine Beweismittel dem anderen vorzuziehen. Beigebrachten Privatgutachten komme dabei ein ebensolcher Beweiswert als einem Amtsgutachten zu.

Hinsichtlich der von der Bw. beigebrachten Gegengutachten und der darin dargestellten alternativen Schätzungsmöglichkeiten beschränke sich die Abgabenbehörde auf den Hinweis, dass diesen im gegenständlichen Schätzungsverfahren kein Platz eingeräumt werde, da die vom Amtssachverständigen dargestellten Grundlagen als genügend fundiert erschienen, um zu einem qualifizierten Ergebnis zu gelangen. Durch diesen Hinweis werde aber nicht in ausreichender Weise dargelegt, welche Erwägungen dafür maßgebend gewesen seien, die

Ergebnisse des Gutachtens des Amtssachverständigen gegenüber dem Ergebnis der beiden Privatgutachten vorzuziehen. Dadurch habe die Behörde die Grundsätze der freien Beweiswürdigung verletzt, weshalb sich die angefochtenen Bescheide als rechtswidrig erweisen würden.

3.2.2. Mangelhafte Anwendung des Gutachtens des Sachverständigen Ing. T.

Selbst wenn die Abgabenbehörde in schlüssiger Weise dargelegt hätte, warum der Schätzung das Gutachten des Sachverständigen Ing. T. zugrunde zu legen sei, hätte sie die Ergebnisse des Gutachtens auf Schlüssigkeit überprüfen müssen und bei Durchführung der Schätzung insbesondere die von ihm im Gutachten vom 30. Mai 2007 vorgenommenen Einschränkungen entsprechend würdigen und berücksichtigen müssen. Nachfolgend angeführte Ausführungen des Amtssachverständigen stellten die Beweiskraft des Gutachtens in Zweifel. Überdies habe die Behörde das Gutachten – wie nachstehend aufgezeigt werde – in einer mit den Denkgesetzen sowie den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehenden Weise zur Anwendung gebracht:

- Bei den vom Sachverständigen Ing. T. angegebenen Erfahrungswerten handle es sich seiner eigenen Aussage nach um "*keine gesicherten oder veröffentlichten Zahlen*" sondern um "*aufgrund der Hersteller- und Erfahrungswerte (Industrie) zum Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens als branchenüblich erachtete*" Werte. Diese spiegelten somit lediglich die Verhältnisse im Jahr 2006 wider und würden keine Auskunft darüber geben, wie sich die Ertragswerte im Prüfungszeitraum dargestellt hätten. Der Sachverständige halte dazu auch ausdrücklich fest, dass aufgrund der Werte im Jahr 2006 "*nicht der Schluss über Auszahlungsbeträge von mehreren Jahren zurückliegend gezogen werden kann*". Diese Aussage werde durch die technische Entwicklung der Spielautomaten, insbesondere hinsichtlich des Spielangebots eines Automaten, bestätigt. Demnach sei mit dem Markteintritt von XX. im Jahr 2002/2003 ein hohes Spielpotential von der Bw. zu XX. gewandert, da diese mit sog. "Multi-Game-Automaten" aufgrund der Vielfältigkeit dieser Spielautomaten eine hohe Spielattraktivität bieten hätte können. Diese technische Weiterentwicklung der Spielgeräte hätte von der Bw. erst ab Ende 2005 umgesetzt werden können. Die Behörde hätte demzufolge begründen müssen, weshalb der vom Sachverständigen Ing. T. angegebene Wert entgegen seinen Ausführungen sowie ohne Berücksichtigung der Marktentwicklung auf die Streitjahre übertragen werde und die monatlichen Nettoerträge sämtlicher Automaten einheitlich mit € 2.400,00 festgestellt worden seien.
- Der Sachverständige gebe weiters an, dass aufgrund der "*so gut wie nicht vorhandenen Dokumentation der Ein- und Ausspielergebnisse*" große zahlenmäßige

Interpretationsmöglichkeiten bestünden. Daraus könne geschlossen werden, dass es der Sachverständige selbst für möglich halte, dass die von der Bw. tatsächlich erzielten Kasseninhalte auch (weit) unter den genannten Erfahrungswerten liegen könnten. Die Behörde hätte somit begründen müssen, weshalb sie trotz der vom Sachverständigen genannten Unsicherheit die Kasseninhalte einheitlich in Höhe von € 2.400,00 annehme und die vom Sachverständigen dargestellten Grundlagen als genügend fundiert erachte. Dazu sei weiters festzuhalten, dass gemäß den Aufzeichnungen der Bw. die erzielten Kasseninhalte zum Teil starken Schwankungen unterworfen gewesen wären, sodass beispielsweise von einem Automaten der Marke "Bell Star" je nach Standort im Jahr 2002 jährlich zwischen € 8.110,50 und € 18.680,00 erzielt werden hätten können. Die einheitliche Anwendung des Wertes von € 28.800,00 (€ 2.400,00 je Monat) führe in diesen Fällen zu einem Zuschlag von bis zu 255 %. Weiters gebe es Fälle, bei denen durch die vorgenommene Schätzung das Nettoeinspielergebnis eines ganzjährig betriebenen Geldspielautomaten um einen Zuschlag von 660 % erhöht werde. Selbst wenn eine Schätzung zulässig sei, müsse das Schätzungsverfahren einwandfrei geführt werden und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssten schlüssig und folgerichtig sein sowie das Ergebnis mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren müsse nach der Judikatur stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hätten, wobei die Behörde auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen Behauptungen eingehen müsse (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0137; VwGH 23.5.2007, 2004/13/0033). Bei Zuschlägen von bis zu 660 % könne ihres Erachtens nicht mehr von der größten Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit ausgegangen werden, umso mehr als sich die unterschiedlichen Einspielergebnisse auch klar, wie von der Bw. aufgezeigt, auf die unterschiedlichen Standorte zurückführen ließen. Von der Behörde sei dieser Einwand jedoch unberücksichtigt geblieben.

- Die vom Sachverständigen angegebenen Nettoertragswerte basierten im Wesentlichen auf seinen praktischen Erfahrungswerten. Zu beachten sei jedoch, dass diese Nettoertragswerte nach seiner Aussage *"nicht regionale Verschiedenheiten, Dichte von Lokalen mit Spielapparaten, regionale Eigenarten durch Kaufkraft oder auch der Einfluss durch Mitkonkurrenz berücksichtigen."* Ob diese Werte auch für die Region der wirtschaftlich schwachen Weststeiermark gültig seien, könne dem Gutachten somit nicht entnommen werden. Hier wäre es Aufgabe der Behörde gewesen auszuführen, ob die genannten Erfahrungswerte nach ihrem Erfahrungspotential als praxisnah einzustufen seien bzw. weshalb sie davon ausgehe, dass im vorliegenden Fall bei allen Automaten von einem Kasseninhalt von € 2.400,00 – unabhängig vom Standort – auszugehen sei. Die

Behörde gebe lediglich an, dass in der Schätzungsgrundlage von einem "gewogenen" Durchschnittswert des Ergebnisses ausgegangen werde, in dem auch regionale Unterschiedlichkeiten Deckung fänden. Der Ansatz eines "gewogenen" Durchschnittswertes könne jedoch nicht als ausreichend angesehen werden, da es Ziel der Schätzung sein müsse, der Realität möglichst nahe zu kommen (vgl. VwGH 23.5.2007, 2004/13/0033). Der Ansatz eines nicht näher erläuterten Pauschalwertes könne hier wohl nicht genügen. Des Weiteren widerspreche die Schlussfolgerung der Abgabenbehörde, die regionalen Unterschiedlichkeiten seien ausreichend berücksichtigt worden den Ausführungen des Sachverständigen, wonach er auf die regionalen Besonderheiten gerade nicht eingegangen sei. Wie bereits ausgeführt, seien von Automaten der gleichen Marke je nach Standort extrem unterschiedliche Ergebnisse erzielt worden, sodass an einzelnen Orten im Durchschnitt nicht einmal € 700,00 pro Monat erzielt werden hätten können. Die Frage des Automatenstandortes sei demnach von zentraler Bedeutung für die Höhe der Einspielergebnisse, da es für die Höhe der erzielbaren Umsätze einen Unterschied mache, ob der Geldspielautomat in einer häufig frequentierten Spielhalle oder in einem eher spärlich besuchten, entlegenen Kaffeehaus aufgestellt sei (vgl. UFS 26.3.2004, RV/0536-W/02). Auf diesen Umstand sei die Behörde jedoch in keiner Weise eingegangen.

- Der Sachverständige halte weiters fest, dass die von ihm genannten Erfahrungswerte *"das Ergebnis zur Zeit der Hausdurchsuchung in den beiden vorbenannten Lokalen"* feststelle. Der Gutachter schränke die Aussage seines Gutachtens somit erheblich ein, indem er ausführe, dass die von ihm genannten Erfahrungswerte nur für das Jahr 2006 sowie nur für die Spielautomaten in den Lokalen Cafe "X." und Cafe "Y." Gültigkeit hätten. Weiters führe der Gutachter aus, dass eine *"Würdigung dieser Daten nur durch das Erfahrungspotenzial der Behörde"* erfolgen könne. Die Behörde hätte somit darlegen müssen, weshalb sie die vom Sachverständigen genannten Werte einheitlich auf alle Automaten angewendet habe. Dies umso mehr, als er seine Ausführungen explizit auf die in den genannten Lokalen betriebenen Geldspielautomaten beschränkt habe.
- Die vom Sachverständigen vorgenommenen Berechnungen sowie die dem Gutachten zugrunde gelegten Erfahrungswerte seien von der Bw. durch Beibringung von zwei Gegengutachten sowie durch Einholung von Auskünften von rd. 40 % der Mitbewerber sowie der Wirtschaftskammer Steiermark entkräftet worden. Allerdings sei keiner dieser Gegenbeweise von der Behörde im Rahmen der Beweiswürdigung berücksichtigt worden, sondern habe die Behörde ihre Entscheidung einzig und ohne weitere Begründung auf die vom Sachverständigen genannten Erfahrungswerte gestützt. Bei einer gesetzeskonformen Würdigung der von der Bw. beigebrachten Beweise hätten von der Abgabenbehörde insbesondere berücksichtigt werden müssen, dass

- nach Angaben der Wirtschaftskammer Steiermark (Schreiben vom 13.4.2007) für die Branche der Geldspielautomatenaufsteller keine Branchenkennzahlen vorlägen und
- die unterschiedlichen regionalen Makrodaten (Bevölkerungsdichte, Land/Stadt, Arbeitslosigkeit, Altersstruktur, Einkommen usw.) die Ermittlung von aussagekräftigen branchenabhängigen Zahlen faktisch unmöglich machten (Schreiben der Wirtschaftskammer),
- sich die Branche seit dem Eintritt der Fa. XX. (YY. Spielsalons) in den steirischen Markt im Jahr 2002 grundlegend verändert habe und dadurch die Einspielergebnisse der restlichen Branchenteilnehmer merklich gesunken seien (vgl. Gutachten des Sachverständigen G. vom 19.4.2007 und Schreiben der Wirtschaftskammer Steiermark),
- die durch das massive Auftreten der YY. Spielsalons gestiegene Zahl an Automaten ohne gleichzeitigen Bedarfszuwachs zu einer gesteigerten Konkurrenzsituation geführt habe sowie dazu, dass zahlreiche Geldspielautomaten in der Steiermark nur mehr kostendeckend oder gar defizitär betrieben würden (vgl. Gutachten des Sachverständigen G.) sowie
- von den übrigen Mitbewerbern übereinstimmend bestätigt worden sei, dass sich die tatsächlichen Einspielergebnisse im städtischen Bereich (Graz) lediglich auf monatlich rd. € 550,00 bis € 1.150,00 und im ländlichen Bereich (Deutschlandsberg, Leibnitz, Voitsberg, Feldbach, Graz-Umgebung usw.) auf monatlich rd. € 400,00 bis maximal € 1.000,00 belaufen würden.

Indem die Behörde diese Umstände im Rahmen der Beweiswürdigung unberücksichtigt gelassen habe, habe sie Verfahrensvorschriften verletzt und dadurch die angefochtenen Bescheide mit Rechtswidrigkeit belastet. Dem Hinweis, dass *"die von Mitbewerbern der Berufungswerberin beigebrachten Bestätigungen (...) aufgrund nicht nachvollziehbarer Darstellungen nicht weiter gewürdigt werden kann"* könne insofern keine Bedeutung beigemessen werden, als die Behörde hätte ausführen müssen, warum die Darstellungen als nicht nachvollziehbar angesehen werden könnten. Den Feststellungen der Behörde könne weder entnommen werden, weshalb sie die vom Sachverständigen Ing. T. genannten Werte als realistischer einschätzen, noch weshalb sie diese Werte auf sämtliche Automaten sowie auf einen vom Sachverständigen nicht beurteilten Zeitraum anwende. Die Angabe, das Gutachten des Amtssachverständigen erscheine als genügend fundiert sei für sich jedenfalls nicht ausreichend, um das Vorgehen der Behörde zu begründen (vgl. VwGH 15.4.1983, 85/17/0086).

3.2.3. Inhaltliche Mängel des Gutachtens des Sachverständigen Ing. T.

Unabhängig von den unter Punkt 2.2.1. aufgezeigten Verfahrensmängeln bezüglich der Beweiswürdigung bestünden hinsichtlich der Ausführungen im Gutachten auch inhaltliche

Mängel, wodurch eine Begründung der Abgabennachforderung ausschließlich anhand der gutachterlichen Äußerungen unzulässig erscheine:

- In seinem Gutachten habe der Sachverständige die Rekonstruktion der Nettoerträge auf Hersteller- und Erfahrungswerte gestützt. Eine Erläuterung durch Auskunft welcher Hersteller oder auf welcher Grundlage diese Erfahrungswerte gewonnen worden seien, sei nicht erfolgt. Die von der Bw. eingeholten Bestätigungen von 40 % der in der Steiermark tätigen Mitbewerber hätten die Einspielergebnisse in einer Bandbreite von € 400,00 bis € 1.150,00 angegeben. Diese Angaben würden sich weitgehend mit den Einspielergebnissen der Bw. decken und stünden in völligem Kontrast zu den vom Amtssachverständigen angeführten Ergebnissen.
- Zur "Verprobung" der Netto-Ertragswerte habe der Sachverständige eine Berechnung mittels der bei der Bw. in zwei Spiel-Cafes sichergestellten Auszahlungslisten durchgeführt. Dazu sei er von der Summe der bei den dort aufgestellten Automaten erfolgten Auszahlungen ausgegangen und habe diese auf geschätzte vom Spieler getätigte Einwürfe hochgerechnet. Zu diesem Zweck habe er sich am branchenüblichen programmierten Auszahlungssatz der Software von 88-92 % orientiert. Dabei handle es sich um das durchschnittliche Verhältnis von Auszahlung zu versteuerndem Kasseninhalt, welches sich typischerweise nach 200.000 bis 500.000 Spielen ergebe. In weiterer Folge habe der Sachverständige unterstellt, dass der tatsächlich zur Auszahlung gelangende Betrag lediglich rd. 68 % betrage, wonach dem Automatenaufsteller naturgemäß ein wesentlich höherer Betrag verbliebe, als unter Anwendung von 88-92 %. Auszug aus Gutachten: Auszahlung: 5.455 (=68 %; Wert laut Liste); Einwurf: 8.023 (=100 %, hochgerechnet); Differenz: 2.567 (=Nettoertrag laut Sachverständigem). Da die Berechnung die Differenz zwischen 100 % und 68 % als den dem Automatenaufsteller verbleibenden Nettoertrag ausweise, sei eine Information darüber, welcher Erfahrung der Auszahlungssatz von 68 % entspringe, absolut essentiell bzw. sei die Berechnung ohne diese Information völlig wertlos. Eine Angabe, worauf die Annahme des Auszahlungssatzes gestützt werde, könne dem Gutachten jedoch nicht entnommen werden.
- Zur Beurteilung des Berechnungsmodells des Sachverständigen Ing. T. seien von der Bw. zwei Gegengutachten der Sachverständigen B. und G. eingeholt worden. Laut Sachverständigen B. gebe es keine anerkannten oder nachgewiesenen punktuell auf Österreich oder Steiermark zutreffenden Grundlagen, woraus bei einem programmierten Auszahlungssatz von 90 % auf einen tatsächlichen Auszahlungssatz von 68 % geschlossen werden könnte. Selbst wenn es derartige Grundlagen gäbe, würde es im Einzelfall aufgrund der örtlich unterschiedlichen subjektiven Einflussfaktoren zu enorm verschiedenen von der Generalnorm abweichenden Ergebnissen kommen, welche auf

keinen Fall geeignet wären, die wahren Kasseninhalte nur im Ansatz einigermaßen gesichert nachzuvollziehen. Von den Gegengutachtern werde die Annahme eines Auszahlungswertes von 68 % somit keinesfalls geteilt, sondern deren Aussagekraft stark bezweifelt bzw. verneint.

- Des Weiteren werde von den Gegengutachtern festgehalten, dass die vom Sachverständigen Ing. T. gewählte Methode des Hochrechnens an sich eine praxisnahe Aussage nicht zulasse, da dabei bestimmte für die Höhe der Nettoerträge wesentliche Umstände keinerlei Berücksichtigung fänden, welche jedoch bei jedem Apparat gesondert zu beachten seien (vgl. Gutachten B.):
- Werden vom Spieler eingeworfene Geldbeträge nicht verspielt, sondern lässt sich dieser den Betrag zur Gänze (zB aufgrund von Gewinnen) ausbezahlen, so sei der Kasseninhalt in solchen Fällen Null. Die Berechnung von Ing. T. nehme hingegen aufgrund der erfolgten Auszahlung einen zu versteuernden Ertrag an, obwohl vom Automatenaufsteller im Zusammenhang mit der Auszahlung kein Gewinn erzielt werde.
- In jenen Fällen, in denen vom Spieler der gesamte Einwurf verspielt werde, komme es letztlich zu gar keiner Auszahlung. Bei einer Berechnung, die sich an den Auszahlungen orientiere, wäre in diesem Fall somit kein steuerpflichtiger Kasseninhalt gegeben. Die Wirklichkeit zeige jedoch, dass der gesamte Spieleinwurf den Nettoertrag bilde und zu versteuern sei.
- Durch die von der Automaten-Software festgelegte Gewinnkurve komme es bei einzelnen Spielen zu Gewinnen, die über die vom Spieler getätigten Einwürfe hinausgingen. Dies führe zu Kassenminusständen, welche vom Automatenaufsteller durch Zuzahlungen ausgeglichen werden müssten. Bei einer an den Auszahlungen orientierten Berechnung käme man im Fall von sehr hohen Auszahlungen jedoch auf ein noch höheres Einspielergebnis, obwohl faktisch ein negatives Ergebnis erzielt worden sei.

Diese Beispiele zeigten deutlich, dass eine an den Auszahlungen orientierte Berechnungsmethode nicht geeignet sein könne, ein realitätsnahe Ergebnis zu simulieren. Selbst wenn man die Berechnung mit entsprechenden Korrekturposten versehen würde sei die Erzielung von praxisnahen Werten gänzlich unmöglich, da die Erscheinung derartiger Korrekturwerte ausschließlich im subjektiven Bereich des einzelnen Spielers liege und damit völlig unbekannt sei (vgl. Gutachten B.).

- Die Gegengutachten führten übereinstimmend aus, dass aufgrund des programmierten Gewinnverhältnisses (90:10), welches dem Automatenaufsteller durchschnittlich lediglich 10 % der Einwürfe belasse, der letztendlich relevante Kasseninhalt langfristig ausschließlich von der tatsächlichen Spielintensität (dh. effektive Spielzeit) abhänge. Diese

Spielintensität werde wiederum enorm von äußeren Parametern beeinflusst, wie Standort des Spielautomaten, Anzahl der Spieler, Bevölkerungsdichte sowie durchschnittliches Einkommen der Bevölkerung und Arbeitslosenrate. Um zu einem einigermaßen lebensnahen Ergebnis zu kommen, müssten sowohl der Standort als auch das Spielverhalten näher untersucht werden. Die Problematik der Spielintensität und deren Relevanz für das erzielbare Nettoergebnis seien vom Amtssachverständigen aber gänzlich unberücksichtigt gelassen worden.

- Festzuhalten sei, dass der Sachverständige Ing. T. selbst die Ausführungen der Sachverständigen B. und G. als "*interessante Darstellung*" bezeichne, der "*fachlich durchaus näher zu treten*" sei. Daraus könne geschlossen werden, dass auch der Amtssachverständige den von den Gegengutachtern angeführten Argumenten Bedeutung beimesse. Aufgrund der aufgezeigten Mängel müsse das Berechnungsmodell (anhand der Auszahlungslisten) des Sachverständigen Ing. T. unberücksichtigt gelassen werden, sodass sich die Aussagekraft des Gutachtens betreffend den anzunehmenden Kasseninhalt letztlich auf die genannten "allgemein branchenvertrauten Netto-Ertragszahlen" reduziere. Diese Erfahrungswerte würden jedoch von einem repräsentativen Ausschnitt der steirischen Mitbewerber nicht geteilt und als unrealistisch dargestellt. Die vom Sachverständigen Ing. T. genannten Erträge könnten möglicherweise vom Branchenprimus "XX." (YY. Spielsalons) aufgrund der Qualität der Apparate vereinzelt erzielt werden; auf den Rest der Branche und somit auf die Bw. seien diese Werte aber keinesfalls übertragbar (vgl. Gutachten G.).

3.3. Alternatives Berechnungsmodell

3.3.1. Methode des Berechnungsmodells des Sachverständigen G.

Die vom Sachverständigen G. im Rahmen seiner gutachterlichen Ausführungen getroffenen Annahmen, welche sich auf Berufserfahrung sowie von Herstellern und Betreibern erteilten Informationen stützten, beruhten dabei auf folgenden Parametern:

- ein Geldspielautomat sei in der Steiermark durchschnittlich 1-2 Stunden am Tag effektiv bespielt (dies decke sich auch mit den Angaben der Bw. sowie der Mitbewerber),
- ein Spiel würde im Schnitt 4 Sekunden dauern,
- der angenommene durchschnittliche Spieleinsatz betrage 50 Cent pro Spiel,
- der Geldspielapparat verfüge über ein Total Payout von 95 %, dh. 95 % der Einwürfe würden an den Spieler als Gewinn ausbezahlt.

Unter Berücksichtigung dieser Parameter würden bei einer effektiven Spieldauer von durchschnittlich 1,5 Stunden am Tag im Schnitt 1.350 Spiele gespielt werden. Bei einem Einsatz von 50 Cent pro Spiel ergebe dies einen Einsatz von € 675,00 pro Tag. Gehe man nun davon aus, dass dem Automatenaufsteller rd. 5 % der Einwürfe verblieben – wobei nicht berücksichtigt werde, in welchem Abschnitt der Gewinn- und Verlustkurve gerade gespielt werde – so ergebe das einen täglichen Nettokasseninhalt von € 33,75. Bei angenommenen 25 Betriebstagen im Monat betrage der monatliche Kasseninhalt somit € 843,75.

Werde diese Rechnung in umgekehrter Reihenfolge durchgeführt, wobei der Ausgangspunkt die vom Amtssachverständigen angenommenen € 2.400,00 Kasseninhalt sei, so ergäbe dies eine durchschnittliche Spieldauer von rd. 4,3 Stunden, was für den Bereich der Weststeiermark völlig unrealistisch erscheine. Dieses Ergebnis decke sich insbesondere nicht mit der von der Bw. durchgeführten Befragung, wonach die durchschnittliche Spieldauer pro Automat und Tag rd. 1,5 Stunden betrage.

3.3.2. Anwendung des Berechnungsmodells von G. im konkreten Fall

Entsprechend den Vorgaben für die Anwendung des Berechnungsmodells des Sachverständigen G. sei von der Bw. nunmehr eine Analyse sämtlicher von ihr aufgestellten Geldspielautomaten bei den Betriebsstandorten durchgeführt worden, im Rahmen derer folgende Fakten erhoben worden seien:

- Typ des Apparats (zB Marke "Bell Star", "Multi Game" usw.)
- jährliche Einnahmen des jeweiligen Gerätes laut Buchhaltung
- Anzahl der Monate im Jahr, in dem der Automat betrieben wurde
- Anzahl der Tage im Monat, an denen der Automat bespielt werden konnte
- Durchschnittliche Spieldauer pro Tag
- Informationen darüber, ob der Standort noch existiert bzw. aufgrund eines Konkurses geschlossen wurde
- Informationen darüber, ob auf dem Standort noch ein Gerät der Bw. aufgestellt ist oder lediglich ein Gerät der Konkurrenz bzw. ob in einem bestehenden Betrieb überhaupt noch ein Geldspielautomat aufgestellt ist

Würden sämtliche gesammelte Daten in eine Matrix aufgenommen und die Nettokasseninhalte der Spielautomaten anhand der Berechnungsmethode des Sachverständigen G. verprobt, komme man zum Ergebnis, dass die von der Bw. aufgezeichneten und erklärten Einnahmen im Durchschnitt sogar etwas über jenen Einnahmen liegen würden, die sich aus der anhand

des Modells des Sachverständigen G. durchgeführten Berechnung ergeben würden. Demnach sei davon auszugehen, dass die von der Bw. erklärten Einnahmen den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen würden und eine Zuschätzung von zusätzlichen Einnahmen nicht gerechtfertigt sei.

Aufgrund der großen Anzahl der betriebenen Spielautomaten und der Vielzahl der der Berechnung zugrunde gelegten Parameter erweise sich die Berechnung der Bw. als besonders umfangreich. Es werde daher beantragt, anlässlich eines persönlichen Gesprächstermins mit dem Vorstand des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg die Ergebnisse der Berechnung sowie die zu Grunde liegenden Daten zu erörtern.

3.3.3. Wahl der Schätzungsmethode

Die Schätzungsmethode anhand des Berechnungsmodells des Sachverständigen G. erweise sich gegenüber der von der Behörde vorgenommenen Schätzung auf Basis des Gutachtens des Sachverständigen Ing. T. aus folgenden Gründen als geeigneter, die der Wirklichkeit am nächsten kommende Besteuerungsgrundlage zu ermitteln:

- Jene Schätzungsmethode sei besser, die sich auf mehr weitgehend gesicherte Ausgangspositionen stützen könne (*Ritz*, BAO³ § 184 Tz 12; *Stoll*, BAO, 1932). Die Behörde habe die Schätzung ausschließlich auf den nicht weiter begründeten und belegbaren Erfahrungswert des Sachverständigen Ing. T. gestützt, wonach der Netto-Kasseninhalt eines Spielautomaten durchschnittlich € 2.400,00 betrage. Im Unterschied zur pauschalen Schätzung der Behörde auf Basis des Gutachtens des Sachverständigen Ing. T. würden bei der Berechnung der Bw. insbesondere Standortunterschiede und Spielintensität anhand der tatsächlichen Gegebenheiten berücksichtigt, weshalb ein realistisches Bild von den tatsächlich erzielten Einnahmen gezeichnet werden könne. Auf Grund umfangreicher Befragungen vor Ort könnten die der Berechnung zu Grunde gelegten Ausgangspositionen auf repräsentative Angaben der Standortbetreiber gestützt werden.
- Nach ständiger Rechtsprechung sei jene Schätzungsmethode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (*Ritz*, BAO³ § 184 Tz 12 und VwGH 22.2.1995, 95/13/0016 ua.). Die der Berechnung der Bw. zu Grunde gelegte Spielintensität berücksichtige neben dem subjektiven Spielverhalten sämtliche äußeren Einflussfaktoren wie beispielsweise regionale Verschiedenheiten, Dichte von Lokalen mit Spielapparaten, regionale Eigenarten durch Kaufkraft oder Einfluss von Mitkonkurrenz. Die von der Bw. angewendete Schätzungsmethode sei deshalb im

Vergleich zur pauschalen Schätzung der Behörde geeigneter, ein den tatsächlichen Gegebenheiten näher kommendes Ergebnis zu ermitteln. Darüber hinaus deckten sich die anhand des Berechnungsmodells des Sachverständigen G. ermittelten monatlichen Netto-Kasseninhalte mit den Angaben der Mitbewerber, was zusätzlich für die Praxisrelevanz dieser Berechnung spreche.

- Die Annahme von monatlichen Kasseninhalten von € 2.400,00 ohne regionale Differenzierung erweise sich auch deshalb als unrealistisch, weil sich aus den Erhebungen der Bw. ergebe, dass mehr als die Hälfte (rd. 58 %) der im Prüfungszeitraum (2001 bis 2003) bestehenden Standorte mittlerweile aufgegeben worden seien. Dies sei insbesondere darauf zurückzuführen, dass die betreffenden Standortbetriebe in Konkurs gegangen seien bzw. geschlossen worden seien (rd. 22 %). Angesichts der offensichtlich unrentablen Lage dieser Geschäftsstandorte ergebe sich deutlich, dass es an entsprechender Kaufkraft an diesen Standorten gemangelt habe. Festzuhalten sei weiters, dass ein Teil der im Prüfungszeitraum bestehenden Automatenstandorte trotz des weiteren Bestehens des jeweiligen Betriebes (zB Cafe, Gasthaus usw.) mangels ausreichender Spielaktivität aufgegeben worden sei, ohne dass diese Standorte von anderen Mitbewerbern übernommen worden wären (rd. 36 %). Bei derart unrentablen Automatenstandorten monatliche Einspielergebnisse von € 2.400,00 anzunehmen, erweise sich ebenfalls als unrealistisch. Hätten sich die von der Behörde geschätzten Einspielergebnisse an diesen Standorten tatsächlich über den gesamten Prüfungszeitraum erzielen lassen, würde die inzwischen vorgenommene Einstellung dieser Standorte mit wirtschaftlichen Überlegungen und kaufmännischen Gepflogenheiten in Widerspruch stehen, da derart ertragreiche Standorte in diesem Fall nicht aufgelassen worden wären oder zumindest von der Konkurrenz beansprucht werden würden.

Unter Berücksichtigung der dargelegten Argumente komme man zum Ergebnis, dass für eine den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe kommende Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen der von der Bw. angewendeten Schätzungsmethode der Vorzug gegenüber der von der Behörde vorgenommenen pauschalen Schätzung zu geben sei. Demnach würden sich die von der Bw. erklärten Einkünfte als zutreffend erweisen, weshalb die von der Behörde vorgenommene Zuschätzung rückgängig zu machen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 5 letzter Satz UStG 1994 ist Bemessungsgrundlage bei Umsätzen aus Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit der Kasseninhalt.

Demnach bildet der Betrag, der dem Unternehmer nach Auszahlung der Gewinne verbleibt, die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 4, Tz 77).

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Nach § 184 Abs. 2 leg. cit. ist 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 (Abs. 1) wesentlich sind.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO 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.

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, 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.

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 BAO sollen die Eintragungen in die Bücher und Aufzeichnungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. 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.

Dieses Festhalten ("Grundlagensicherung") soll zumindest einmal pro Tag, spätestens jedoch zu Beginn des nächstfolgenden Arbeitstages (arbeitstagbezogen) vorgenommen werden (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 131, Tz 11).

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

Die besondere Problematik der Grundlagensicherung des Kasseninhaltes bei Spielautomaten besteht darin, dass kein systeminternes, nichtmanipulierbares Festhalten der Daten auf gesicherten elektronischen Speichern oder nichtelektronischen Speichermedien (Ausdruck) erfolgt. Zur Qualifizierung der Vermutung der Richtigkeit der in den Abrechnungszetteln über das Einspielergebnis ausgewiesenen Ziffern nur aus der Tatsache ihres Festhaltens auf einer Abrechnung und der Unterschriften des Aufstellers (und gegebenenfalls seines Vertragspartners) sollen die Zählwerkstände der abgerechneten Automaten mitaufgezeichnet werden. Die tatsächliche Richtigkeit dieser Stände ist zwar zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr nachvollziehbar, doch können im Rahmen einer Betriebsprüfung die Zählwerke bei aufgestellten Geräten abgelesen und daraus Rückschlüsse auf die Plausibilität der aufgezeichneten Stände gezogen werden. Bei den Zählwerkständen handelt es sich um EDV-Daten, die Grundaufzeichnungen im Sinne des § 131 BAO zugrunde liegen und für die daher auch die dort angeführten technischen Voraussetzungen gelten (vgl. *Huber*, Keine USt für Freispiele in der EU, was nun? in SWK 20/21/1995, A 444; UFS 7.6.2004, RV/1534-W/02 und UFS 12.9.2006, RV/0687-W/02).

Die fehlende Aufzeichnung der Zählwerkstände anlässlich der Aufzeichnung des Kasseninhaltes im Rahmen der jeweiligen Abrechnung des Einspielergebnisses stellt einen formellen Buchführungsmangel dar, der geeignet ist, die materielle Richtigkeit der Buchführung in Frage zu stellen, was die Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde nach § 184 Abs. 3 BAO nach sich zieht (vgl. nochmals *Huber*, Keine USt für Freispiele in der EU, was nun? in SWK 20/21/1995, A 444).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung, soweit sie sich gegen die grundsätzliche Schätzungsberechtigung wendet, aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Es ist im vorliegenden Fall unbestritten, dass nach jedem Abrechnungsvorgang die im Geldspielautomaten gespeicherten Zählwerksdaten über Ein- und Ausspielergebnisse, sowie das Datum der Abrechnung jeweils gelöscht worden sind. Des Weiteren ist unbestritten, dass diese Zählwerksdaten anlässlich der Abrechnung nicht aufgezeichnet worden sind, was eine Verprobung mit den aufgezeichneten Einspielergebnissen unmöglich macht.

Den Berufungsausführungen, wonach das Finanzamt nicht dargelegt habe, "warum auf Grund der Löschung der Daten in den Spielautomaten die mittels Buchführung ermittelten Ergebnisse unmöglich richtig sein können bzw. warum es offensichtlich unmöglich ist, dass das erklärte Ergebnis zutreffend und richtig bzw. vollständig ist", weshalb es den

angefochtenen Bescheiden an einer hinreichenden Begründung bezüglich der Schätzungsberechtigung mangle, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Schätzungsberechtigung besteht für die Behörde sowohl bei materiellen als auch bei formellen Unzulänglichkeiten der Aufzeichnungen. Es müssen aber die formellen Beanstandungen so schwerwiegend sein, dass sie einen berechtigten Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnungen nach sich ziehen. Entscheidend ist, ob durch die nachgewiesenen Unzulänglichkeiten das Vertrauen in die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen so weit erschüttert wird, dass die ausgewiesenen Betriebsergebnisse nicht mehr glaubwürdig erscheinen (vgl. VwGH 2.6.1992, 87/14/0160).

Schon die Tatsache, dass Uraufzeichnungen über die erzielten Einnahmen nicht aufbewahrt wurden, begründet die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde, wobei der Umstand der Vernichtung von Grundaufzeichnungen an sich schon geeignet ist, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen (vgl. VwGH 31.5.2006, 2002/13/0072).

Bei Geldspielautomaten stellen gerade die Zählwerksdaten jenes für die Abgabenerhebung maßgebende Zahlenmaterial dar, das anlässlich der Automatenabrechnung zwingend aufzuzeichnen ist, um die Überprüfung der Eintragungen in die Bücher und Aufzeichnungen im Sinne des § 131 Abs. 1 Z 5 BAO zu ermöglichen (vgl. auch VwGH 20.2.1991, 90/13/0214 und VwGH 7.2.1990, 88/13/0055).

Somit begründet im vorliegenden Fall allein die unbestrittene Tatsache, dass die Zählwerkstände im Zuge der jeweiligen Automatenabrechnung nicht aufgezeichnet und nach der Abrechnung jeweils gelöscht worden sind, für sich allein bereits die Schätzungsberechtigung. Auch wenn, wie von der Bw. eingewendet wird, nicht alle Geldspielautomaten mit geeigneten Zählwerken ausgestattet waren, ändert dies nichts an der Schätzungsberechtigung, da die Bw. der – unabhängig von der technischen Ausstattung der Automaten mit geeigneten Zählwerken – nach § 131 Abs. 1 Z 2 BAO bestehenden zwingenden Verpflichtung zur täglichen Festhaltung der Bareingänge und Barausgänge nicht nachgekommen ist. Vielmehr ist wie unter Punkt 3.1.2. "Grundaufzeichnung iSd § 131 BAO" des Berufungsschriftsatzes ausgeführt worden ist der "Kasseninhalt pro Monat/Gerät/Wirt" festgehalten worden, was für sich gesehen einen derart schwerwiegenden Kassenmangel darstellt, der das Ergebnis der Bücher nicht mehr glaubwürdig erscheinen lässt. Denn eine ordnungsmäßige Kassaführung im Sinne des § 131 Abs. 1 Z 2 letzter Satz BAO erfordert die tägliche Erfassung aller Bargeldbewegungen (Eingänge, Ausgänge) [vgl. VwGH 7.10.2003, 2001/15/0025 und VwGH 23.3.1999, 98/14/0127].

An dieser Beurteilung vermögen auch die Ausführungen, wonach das Löschen der Daten in den Geldspielapparaten nach jedem Abrechnungsvorgang den Sinn habe, Ablese-, Rechen- und insbesondere Abrechnungsfehler allgemein zu vermeiden, nichts zu ändern. Denn nicht nur die Löschung, sondern bereits die fehlende Aufzeichnung der Zählwerkstände anlässlich der Abrechnung stellt, wie oben ausgeführt, neben der mangelnden täglichen Festhaltung der Einnahmen und Ausgaben einen schweren formellen Mangel dar, der zur Schätzung nach § 184 Abs. 3 BAO berechtigt.

Auch aus dem Hinweis auf die angebliche Branchenüblichkeit dieser Vorgangsweise kann nichts für die Bw. gewonnen werden, da es nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes für die Schätzungsberichtigung ohne Belang ist, aus welchem Grund Aufzeichnungsmängel aufgetreten sind (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 184, Tz 6 und die dort zitierte Judikatur).

Schließlich kann auch aus dem Hinweis, dass im Rahmen der vorangegangenen Betriebsprüfung keine Feststellungen über die Mangelhaftigkeit der Grundaufzeichnungen getroffen worden seien, nichts für die Bw. gewonnen werden. Denn der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 114, Tz 9 und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Hinsichtlich des Ergebnisses der Schätzung war der Berufung aus nachstehenden Erwägungen hingegen ein teilweiser Erfolg beschieden:

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 184, Tz 12 und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Nach der Judikatur 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 grifffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren [VwGH 20.10.2009,

2006/13/0164; UFS 31.7.2006, RV/4074-W/02 und UFS 12.9.2006, RV/0687-W/02 (in beiden Fällen wurden bei Geldspielautomaten keine Zählwerkstände aufgezeichnet)].

Dem im Auftrag der Prüfungsabteilung Strafsachen vom gerichtlich beeideten Sachverständigen Ing. T. erstellten "Gutachten über Einspielergebnisse von Geldspielautomaten in der Finanzstrafsache gegen Jörg Q. und Rudolf Z." vom 10. Juli 2006 liegen die im Zuge der Befundaufnahme am 9. Mai 2006 im Rahmen einer Hausdurchsuchung an sieben Aufstellorten gewonnenen Daten über Ein- und Ausspielergebnisse der Geldspielautomaten (Beilage 5.3 des Gutachtens) zu Grunde. Unter Punkt 3.4 "Ein- und Ausspielergebnisse der Geldspielautomaten" wird ausgeführt, dass durch "vollständige Löschung der Ein- und Ausspielsummen, sowie des Datums ("Last Clear" genannt), eine nachvollziehbare Darstellung von Einnahme- und Ausspielungsbeträgen und damit bestimmten Zeiträumen zuordenbar, unmöglich gemacht wurde."

Im Gutachten wird unter Punkt 3.6 "Rekonstruktion von Ergebnissen" Nachstehendes ausgeführt:

"Der Einsatz- und die Gewinnmöglichkeiten und die dadurch erklärbaren Auswirkungen auf das Einspielergebnis des Betreibers der Geldspielapparate lassen sich durch keine gesicherten oder veröffentlichten Zahlen, sondern nur auf Grund von Hersteller- und Erfahrungswerten benennen oder durch schriftliche Aufzeichnungen belegen oder konstruieren.

Diese allgemein branchenvertrauten Netto-Ertragszahlen werden im Spielhallenbereich mit **€ 2.800,-- bis € 4.600,-- pro Geldspielgerät/Monat, d.s. durchschnittl. € 3.700,--** im Gaststättenbereich (Einzelgeräte-Aufstellungen) mit **€ 1.400,-- bis € 3.400,-- pro Geldspielgerät/Monat, d.s. durchschnittl. € 2.400,--** beziffert.

Auf Grund zahlreich erstellter Gutachten im Privat-, Öffentlichen- und Gerichtsbereich stehen mir zahlreiche Erfahrungswerte aus der Praxis zum Vergleich zur Verfügung.

Angesichts der fehlenden Aufzeichnungen wie auch der Löschung wesentlicher Daten der Geldspielautomaten, habe ich aus den zahlreichen beschlagnahmten schriftlichen Unterlagen die Auszahlungsaufzeichnungen der 5-8 Geldspielautomaten des Lokales "X." (Zeitraum April 2005 bis Mai 2006 – vgl. Beilage 5.1 des Gutachtens) sowie vom Cafe "Y." von 5 Geldspielautomaten (Zeitraum Jänner 2006 bis Mai 2006 – Beilage 5.2 des Gutachtens) unter Berücksichtigung der vorbeschriebenen Ereignisse, nachfolgende Kriterien in einer Datenmatrix dargestellt (siehe Beilagen):

- Täglich 2 Auszahlungslisten von 5 bis 8 Geldspielautomaten

- Berücksichtigung branchenspezifischer Kennzahlen
- Berücksichtigung des %Auszahlungswertes
- Kumulierung des IN-Wertes"

Daraus hat der Gutachter unter Punkt 3.7 "Errechnung der Ertragszahlen bei Geldspielautomaten" am Beispiel des Lokales "X." (Vergleich von acht Geldspielautomaten) einen durchschnittlichen **Netto-Ertragswert von € 3.156,--** pro Spielgerät/Monat ermittelt. Dieser Wert liege im unteren Bereich der Erfahrungswerte (Punkt 3.6 Mittel dieser Kategorie € 3.600,--; gemeint wohl: € 3.700,--).

Beim Beispiel Cafe "Y." (Vergleich von fünf Geldspielautomaten) liege der ermittelte **Netto-Ertragswert € 4.004,--** pro Spielgerät/Monat. Dieser Netto-Ertragswert übersteige die Erfahrungswerte lt. Punkt 3.6.

Unter Punkt 4 "Gutachten und Zusammenfassung" kommt der Sachverständige zu folgendem Ergebnis:

"Die von mir verglichenen Spielapparate/Spielautomaten, deren Programme Gewinn und Verlust des Spieles ausschließlich/vorwiegend zufallsabhängig herbeiführen, lassen bei Geldspielapparate im Rahmen des Glücksspielgesetzes und den landesgesetzlichen Ausnahmen des "Kleinen Glücksspiels" in Steiermark folgende Schlussfolgerung zu:

- Die Nachvollziehbarkeit der IN/OUT/NETTO Beträge, sowie die Zeitraumangaben am Spielapparat, wie auch die Dokumentation der Ein- und Ausspielergebnisse der einzelnen Geldspielapparate entsprechen nicht den branchenüblichen Usancen und lassen daher große zahlenmäßige Interpretationsmöglichkeiten zu.
- Durch die Einsatz- und Gewinnmöglichkeiten und gleichzeitig erklärbaren Auswirkungen auf das Einstpielergebnis durch die Bet&Win Situation der Geldspielapparate, lassen sich Zahlen aus erfahrungs- und Branchengegebenheiten, durch systematische, methodenorientierte Erhebung von Daten, sowie Vorgänge in Verfahren und vor allem auf Grund der bei der Hausdurchsuchung sichergestellten Auszahlungslisten, Ertragszahlen für Spielautomaten in Lokalen der Fa. Bw., bei Spielsalons bzw. Wettcafes (Aufstellung von 3 bis 8 Geldspielautomaten) mit

durchschnittlich netto € 3.700,-- pro Gerät/Monat

beziffern.

- Für Spielautomaten (1-2 Einzelgeräte) in Gaststätten, kann ein Erfahrungswert mit einer ca. 30-40 % geringeren Summe/Gerät/Monat gegenüber den vorbenannten Spielsalons, d.s.

durchschnittlich netto € 2.400,-- pro Gerät/Monat

angegeben werden. Diese Ertragswerte decken sich mit den praktischen Erfahrungswerten (siehe 3.6)."

Die vom Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden unter Bezugnahme auf das Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen Ing. T. vom 10. Juli 2006 vorgenommene Schätzung mit einem einheitlichen Ertragswert von € 2.400,00 pro Spielautomat/Monat [Erhöhung der erklärten Umsätze um 163,38 % (2001); 138,60 % (2002) und 149,59 % (2003)] erweist sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates, wie von der Bw. unter Bedachtnahme auf zwei von ihr beigebrachte Sachverständigengutachten (Gutachten des B. vom 10. April 2007 und Gutachten des G. vom 19. April 2007) zutreffend ausgeführt wird, aus nachstehenden Erwägungen als unschlüssig und damit ungeeignet der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage möglichst nahe zu kommen:

Das Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen Ing. T. vom 10. Juli 2006 kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates schon allein deshalb kein geeignetes Beweismittel für die Schätzung der Streitjahre 2001 bis 2003 darstellen, da darin versucht wird, die von ihm "auf Grund von Hersteller- und Erfahrungswerten benannten Netto-Ertragszahlen pro Geldspielgerät/Monat" durch konkretes Zahlenmaterial der Bw. aus den Jahren 2005 und 2006 plausibel zu machen. Abgesehen davon, dass es sich dabei um Daten von lediglich 13 Geldspielautomaten an zwei Aufstellplätzen handelt, kann aus einer Befundaufnahme von Daten aus den Jahren 2005 und 2006, auch nach Meinung des Gutachters selbst, wohl kein schlüssiges Ergebnis für die Streitjahre 2001 bis 2003 erzielt werden. Denn in seiner Stellungnahme vom 30. Mai 2007 zu den Gutachten der Sachverständigen G. (Gutachten vom 19. April 2007) und B. (Gutachten vom 10. April 2007) führt der Sachverständige unter Punkt 3.6 "Gutachten B. und G." Nachstehendes aus:

"Auch stimme ich mit der Aussage überein, dass auf Grund der Auszahlungslisten betreffend 2006 nicht der Schluss über Auszahlungsbeträge von mehreren Jahren zurückliegend gezogen werden kann."

Schließlich führt er unter Punkt 4 "Zusammenfassung" Nachstehendes aus:

"Die von mir im Gutachten vom 10.07.2006 verglichenen Spielapparate im Finanzstrafverfahren Bw. lassen aus meiner Erfahrung und dem Vorliegen der Gutachten SV B. und SV G. folgende erweiterte/ergänzende Schlussfolgerung zu:

- Die Nachvollziehbarkeit der IN/OUT/NETTO Beträge, sowie die Zeitraumangaben am Spielapparat wie auch die Dokumentation der Ein- und Ausspielergebnisse der einzelnen Geldspielapparate waren so gut wie nicht vorhanden und lassen daher große zahlenmäßige Interpretationsmöglichkeiten zu.

- Die Einsatz- und Gewinnmöglichkeiten und die von mir interpretierten Auswirkungen auf das Einspielergebnis durch die Bet&Win Situation der Geldspielapparate, lassen die Zahlen aus Erfahrungs- und Branchengegebenheiten, durch Erhebung von Daten und nur auf Grund der bei der Hausdurchsuchung sichergestellten Auszahlungslisten und Ertragszahlen für die 5-8 Geldspielautomaten des Lokales "X." (Zeitraum ein Jahr), sowie dem Cafe "Y." von 5 Geldspielautomaten (kleinerer Zeitraum) bei angenommenen 68% Turn-Over ca. netto € 3.700,-- pro Gerät/Monat und bei Einzelgeräten in Gaststätten einen Ertragswert mit einer ca. 30-40% geringeren Summe/Gerät/Monat gegenüber den vorgenannten Spielsalons, angegeben werden, lassen sich aber auf Grund der fehlenden "sicheren Zahlennachweise" nur theoretisch nachvollziehen.
- Diese Ertragswerte decken sich mit den vielen praktischen Erfahrungswerten, berücksichtigen aber nicht regionale Verschiedenheiten, Dichte von Lokalen mit Spielapparaten, regionale Eigenarten durch Kaufkraft oder auch den Einfluss durch Mitkonkurrenz und stellen das Ergebnis, zur Zeit der Hausdurchsuchungen in den beiden vorbenannten Lokalen, fest."

Mit seinen ergänzenden Ausführungen hat der Sachverständige nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wohl eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass die von ihm ermittelten Ertragswerte keinesfalls für die Schätzung der Streitjahre 2001 bis 2003 herangezogen werden können, da sie lediglich das Ergebnis zur Zeit der Hausdurchsuchungen in zwei Lokalen feststellen.

Da demnach die vom Finanzamt für alle Streitjahre ohne jegliche Rücksichtnahme auf regionale Gegebenheiten eingeschlagene pauschale Schätzungsmethode – Ertragswert in Höhe von € 2.400,00/Geldspielautomat/Monat – im vorliegenden Fall keinesfalls eine geeignete Methode darstellt, die den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe kommt und aus den vom Gutachter aufgezeigten Gründen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann letztlich nur eine grifffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen.

Soweit die Bw. durch Vorlage der beiden Gegengutachten vermeint, damit den Beweis der sachlichen Richtigkeit der Bücher erbringen zu können, ist ihr Folgendes entgegenzuhalten:

Der Sachverständige B. gelangt im Gutachten vom 10. April 2007 "Über Auszahlverhalten von Geldspielautomaten und Berechnungsmethoden" in theoretisierender Weise nach diversen Begriffsdefinitionen unter Punkt 4.1 "Total Payout Percentage Value" zur Erkenntnis, dass "die Höhe des Nettoertrags (Kasseninhalt) in einem direkt proportionalen Verhältnis zur Spielintensität steht."

Auf Seite 9 seines Gutachtens führt er Folgendes aus:

"Betrachtet man die dem Gutachten von Ing. T. beigelegten Auszahlungslisten so könnte man vermuten, dass Spieler dazu tendieren sich hohe Gewinne sofort auszahlen zu lassen, da sie möglicherweise (aber sicher fälschlich) unterstellen, der Automat würde nun länger nichts mehr auszahlen. Die Zahlen der Auszahlungslisten zeigen tendenziell höhere Auszahlungsbeträge und relativ wenige kleine. Aber auch das wären nur Mutmaßungen und sind, genau eben wie die im Gutachten von Ing. T. genannten 68 % realer Auszahlungsprozentsatz nicht beweisbar."

Unter Punkt 5 "Zusammenfassung" führt er Nachstehendes aus:

"Die Höhe des Nettoertrages eines Monats, welcher vom Aufsteller zu versteuern ist, wird unter Berücksichtigung eines (unendlich) langen Zeitraums ausschließlich durch die Spielintensität beeinflusst. Versucht man nun über das von Ing. T. vorgeschlagene Rechenmodell über Auszahlung und weiters simpel rechnerisch auf einen Kasseninhalt zu schließen so muss klar festgehalten werden, dass selbst wenn es anerkannte und nachgewiesene punktuelle auf Österreich oder Steiermark zutreffende Grundlagen geben würde (zB interner Auszahlungsprozentsatz von 90 % entspricht einem tatsächlichen Auszahlungsprozentsatz von 68 %) es im Einzelfall auf Grund der örtlich unterschiedlichen subjektiven Einflussfaktoren welche auf die Richtigkeit der Ergebnisse bei diesem Rechenmodell einen beträchtlichen Einfluss haben, es zu enorm unterschiedlichen von der Generalnorm abweichenden Ergebnissen kommen würde. Diese Ergebnisse wären auf keinen Fall geeignet die wahren Kasseninhalte nur im Ansatz einigermaßen gesichert nachzuvollziehen."

Mit diesen Ausführungen werden lediglich die Schlussfolgerungen des Sachverständigen Ing. T. in Zweifel gezogen, da die zugrunde gelegten Basisdaten nicht für sämtliche Geldspielautomaten an den verschiedenen Aufstellorten verifiziert seien. Schlüssige Ausführungen, wonach die von der Bw. erklärten Einspielergebnisse den automatentechnischen Gegebenheiten jedenfalls entsprechen würden, bleibt er schuldig.

Der Sachverständige G. führt im "Gutachten über Sachfragen in Bezug auf Einspielergebnisse von Geldspielapparaten in der Steiermark" vom 19. April 2007 zur Frage, ob es grundsätzlich branchenvertraute Nettoertragszahlen gebe bzw. ob diese im Schnitt € 2.400,-- betragen würden, auf Seite 6 ua. aus:

"Die Annahme, dass man generell durchschnittlich einen Nettoerlös von € 2.400,-- pro Geldspielapparat pro Monat über einen Zeitraum von 5 Jahren erzielt, unabhängig vom Beobachtungszeitraum, ist nicht nachvollziehbar. Dies würde bedeuten, dass jeder Apparat,

egal in welchem Gebiet in der Steiermark, ob am Land oder in einem Ballungszentrum er betrieben wird, diesen Nettoerlös erzielt. Weiters darf man dabei aber die Tatsache nicht übersehen, dass etliche Geldspielapparate in der Steiermark, sei es aus Konkurrenzgründen oder in der Hoffnung, dass die Geldspielapparate in Zukunft auf bestimmten Standorten bessere Einspielergebnisse erreichen würden, nur kostendeckend bzw. auch defizitär betrieben werden. Es wäre absurd anzunehmen, dass ein Geldspielapparat, vom Tage der Aufstellung an, einen Nettoerlös von € 2.400,-- pro Monat über einen Zeitraum von 5 Jahren erzielt und dies unabhängig von seiner Qualität (Spielfreudigkeit) und unabhängig davon in welcher Region er betrieben wird."

Unter Punkt 4.5.1 "Berechnung des Kasseninhalts über Spiele pro Zeiteinheit" ermittelt der Gutachter unter den Annahmen, dass ein Geldspielapparat in der Steiermark durchschnittlich 1,5 Stunden am Tag effektiv bespielt werde, ein Spiel im Schnitt 4 Sekunden dauere, der durchschnittliche Einsatz 50 Cent betrage und der Geldspielapparat über eine Gewinnquote von 95 % verfüge einen Nettokasseninhalt von € 33,75. Somit müsste der Automat, um einen Nettokasseninhalt von € 2.400,--/Monat zu erzielen, ca. 4,3 Stunden pro Tag bespielt werden, was völlig unrealistisch sei.

Zu dieser auf unbewiesenen Grundannahmen aufbauenden Rechenoperation erübrigen sich weitere Ausführungen, da letztendlich auch damit der Versuch unternommen wird, das vom Unabhängigen Finanzsenat aus obigen Erwägungen ohnedies als unschlüssig qualifizierte Gutachten des Ing. T. als für die Ermittlung der Kasseninhalte ungeeignete Methode erscheinen zu lassen.

Damit erübrigt sich wohl auch der in der Berufungsschrift beantragte persönliche Gesprächstermin zur näheren Erörterung der Ergebnisse der Berechnung sowie der zu Grunde liegenden Daten.

Hinsichtlich der Höhe des Sicherheitszuschlages hat sich der Unabhängige Finanzsenat von folgenden Erwägungen leiten lassen:

Angesichts der eingangs festgestellten schweren Mängel in der Kassenführung und deren mögliche Auswirkungen auf die Vollständigkeit der Einnahmenerfassung erscheint eine griffweise Schätzung in Höhe von 10 % der erklärten Automatenerlöse (2001: € 1.416.831,63; 2002: € 1.287.689,92 und 2003: € 1.238.992,12) in allen Streitjahren als der Lage des Falles gerechtfertigt.

Da der Bw. mit der Eingabe vom 1. Juni 2011 sowohl den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat als auch den Antrag auf Durchführung einer mündlichen

Verhandlung vor dem Referenten zurückgenommen hat, war ohne Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung durch den Referenten zu entscheiden.

Damit ändern sich die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen (in Euro) wie folgt:

	2001	2002	2003
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Entgelte lt. angefochtene Bescheide	4.023.606,86	3.299.810,67	3.223.545,30
abzüglich Zuschätzung Automatenerlöse lt. angefochtene Bescheide	-2.495.927,26	-1.916.801,67	-1.931.989,07
zuzüglich Sicherheitszuschlag Automatenerlöse lt. BE	+141.683,16	+128.768,99	+123.899,21
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Entgelte lt. BE	1.669.362,76	1.511.777,99	1.415.455,44
	2001	2002	2003
Umsätze 20 % lt. angefochtene Bescheide	4.023.334,71	3.299.810,67	3.223.545,30
abzüglich Zuschätzung Automatenerlöse lt. angefochtene Bescheide	-2.495.927,26	-1.916.801,67	-1.931.989,07
zuzüglich Sicherheitszuschlag lt. BE	+141.683,16	+128.768,99	+123.899,21
Umsätze 20 % lt. BE	1.669.090,61	1.511.777,99	1.415.455,44

Änderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (in Euro):

	2001	2002	2003
Gewinn aus Gewerbebetrieb lt. angefochtene Bescheide	2.542.771,02	2.093.274,61	2.051.791,19
abzüglich Zuschätzung Automatenerlöse lt. angefochtene Bescheide	-2.495.927,26	-1.916.801,67	-1.931.989,07
zuzüglich Sicherheitszuschlag lt. BE	+141.683,16	+128.768,99	+123.899,21
Gewinn aus Gewerbebetrieb lt. BE	188.526,92	305.241,93	243.701,33
davon entfallen auf			
Bw. Handelsges.m.b.H	20.071,22	18.595,28	18.488,18
Jörg Q.	168.455,70	286.646,65	225.213,15

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Graz, am 6. Juni 2011