



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 17. März 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 10. Februar 2006 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 2001 bis 2003 nach der am 4. Dezember 2008 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. betreibt Sportwettbüros. Anlässlich einer über die nunmehrigen berufungsgegenständlichen Jahre im Jahr 2005 durchgeführten Betriebsprüfung (Schlussbesprechung Jänner 2006) erfolgte eine Globalschätzung. Gegen die in der Folge ergangenen Umsatzsteuerbescheide 01 – 03, Körperschaftsteuerbescheide 01 – 03 und den Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2001 wurde rechtzeitig Berufung eingebbracht und im Wesentlichen Ausführungen gemacht zur Wettquote: Sie sei keine Wahrscheinlichkeit im mathematisch – statistischen Sinn und also nicht übernahmefähig in statistische Wahrscheinlichkeitsrechnungen. Es wurde hingewiesen auf die Ertragswahrscheinlichkeit bei Spielern mit einem zu berechnenden Erwartungswert (zB Würfel) und die damit nicht zu vergleichende Situation bei einem Fußballspiel. Wenn die Finanzverwaltung eine angegebene Wettquote "aus der emotionalen Welt des Wetters und des Buchmachers inmitten eines dynamischen Marktes in ein theoretisches, mathematisches Modell" übernehme, sei "das Ergebnis nach statistisch-mathematischen Grundsätzen

jedenfalls ungültig". Es gäbe derzeit kein allgemein gültiges Verfahren um statistisch, mathematisch zuverlässig die Wahrscheinlichkeit des Ausganges einer Sportveranstaltung vorher zu berechnen. Für den Buchmacher "schlechte" Quoten wirkten sich nicht linear auf das Ergebnis aus, sondern bekämen durch die von ihnen ausgelöste vermehrte Wettbereitschaft der Quotenwetter einen absatzfördernden Charakter, sodass die Kunden vermehrt wetten – der Ertrag entstehe im Weg der Umwegrentabilität bei anderen Wetten. Die Betriebsprüfung stütze ihre Schätzungsbefugnis auf ein mathematisch unzulässiges Berechnungsmodell und sei auf die vorgebrachten Argumente in der Begründung nicht näher eingegangen. Die zugeschätzten Beträge in Höhe von 200.000,00 € für die Jahre 2001 bis 2003 seien also aus den Steuerbemessungsgrundlagen wieder auszuscheiden, weshalb sich der Gewinn der jeweiligen Jahre um diesen Betrag als auch die Bemessungsgrundlage für die verdeckte Gewinnausschüttung verringere und die Berechnung der nichtabziehbaren Vorsteuer entsprechend zu korrigieren sei.

In einer Stellungnahme zur Berufung führte die Betriebsprüfung aus, dass die getroffene Zuschätzung vielmehr deswegen gesetzt wurde, da im gesamten Prüfungszeitraum keine Unterlagen über die einzelnen Wetten vorhanden waren – mit Ausnahme der Monate 10-12/2003: Doch auch in diesen Monaten waren insgesamt 4.216 Wettscheine ohne Begründung mit einem Einsatz von "Null" ausgestellt.

Weiters konnten auch die Differenzen der Kassabücher der Filialen Urfahr (i.d.F. U) und W (i.d.F. W) nicht aufgeklärt werden: Bezug genommen wurde dazu auf das Besprechungsprogramm Punkt 2. – aus den Monatslösungen W ergibt sich ein Mittelwert der Lösungen für 1-11/2002 in Höhe von 360.000,00 S. Die Monatslösung 12/2002 weicht mit 15.882,00 S gravierend davon ab. Laut Wettscheinabrechnungen dieses Monats ergeben sich stattdessen aber Einnahmen in Höhe von 91.926,57 € und ausbezahlte Gewinne in Höhe von 69.414,91 €. Diese Differenz konnte nicht aufgeklärt werden, weshalb eine Erlöszurechnung 2002 im Differenzbetrag (22.514,00 €) erfolgte.

Hinsichtlich der Lösungen der Filiale U fiel auf, dass 2001 und 2002 in den ersten vier Monaten der Geschäftstätigkeit insgesamt ein Minus erzielt wurde, was für eine Manipulation der Umsätze spricht. Diese angeführten Umsätze weisen nach Ansicht der Betriebsprüfung gravierende formale und materielle Mängel auf, die für sich allein eine Schätzungsberichtigung gemäß § 184 BAO auslösen. In Anbetracht der Vielzahl der angebotenen Wetten widerspreche es der Lebenserfahrung, dass die Quoten sich bei jeder Wette um das Doppelte der tatsächlichen Wahrscheinlichkeit entfernen. Es sei daher anzunehmen, dass die Daten manipuliert wurden und einzelne Wetten, die verloren, bei der Bw. nicht als Erlös erklärt wurden. Dies wäre auch eine mögliche Erklärung für die Vielzahl der Nullwetten.

Würde man die Differenz bei den Wetten ab 50,00 € umrechnen, ergäbe sich ein jährlicher Verlust aus diesen Wettbörse von etwa 320.000,00 €. Nimmt man an, dass das Wettbüro aus diesen Wettbörse zumindest in Summe nichts verloren hat, so wäre dieser Betrag 2003 hinzuzurechnen. Dieser Betrag entspricht in etwa einer Verkürzung von 10 % des Umsatzes des Jahres 2003. Legt man diesen Verkürzungsfaktor von 10 % auf die Umsätze der Jahre 2001 und 2002 um, so lägen diese Beträge noch über den letztlich zugeschätzten Beträgen von 200.000,00 € p.a., weshalb die Zuschätzung von 200.000,00 € p.a. im Sinne einer Globalabschätzung beibehalten wurde.

Die Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde der Bw. mit dem Ersuchen zur Einbringung einer Gegenäußerung übermittelt: Darin wiederholte sie im Wesentlichen ihre Berufungsvorbringen. Die von der Betriebsprüfung gezogene "Stichprobe" (Wetteinsätze 10-12/2003) sei nachweislich keinesfalls repräsentativ für einen Jahreswetteinsatz, im zweiten und dritten Quartal seien Wetteinsätze tendenziell niedriger, da im Sommer nur ein eingeschränkter Spielbetrieb in den Fußballligen herrsche. Die Betriebsprüfung habe angegeben, dass 10-12/2003 4.216 Wettscheine mit einem Einsatz von Null ausgestellt wurden, wobei für die Nullwettscheine jede Begründung fehle: Es werde darauf hingewiesen, dass es sich dabei um Stornowettscheine handle. Die eingesetzte Software setze jeden stornierten Wettschein auf Null. Man habe die Betriebsprüfung schriftlich davon in Kenntnis gesetzt. – Aus dem Akteninhalt ist dazu ersichtlich, dass die jeweiligen stornierten Wettscheine nicht existent sind.

In einer dazu ergangenen Stellungnahme durch die Betriebsprüfung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass dem steuerlichen Vertreter darin zugestimmt werde, dass das vierte Quartal grundsätzlich nicht repräsentativ sei im Bezug auf die Grundgesamtheit aller Wettbörse im Prüfungszeitraum. Da jedoch sämtliche Daten sowie alle Wettscheine bis September 2003 vernichtet wurden, war eine qualifizierte Auswahl einer Stichprobe nicht möglich. Auch wurde nicht der Abgang des vierten Quartals bei den Wettbörse ab 50,00 € (ca. 85.000,00 €) aliquot auf die übrigen Quartale umgelegt, sondern nur ein Betrag von 50.000,00 €.

Aus dem Akteninhalt ergibt sich grundsätzlich, dass für jede abgeschlossene Wette über eine Computerkasse Wettscheine ausgestellt wurden, die ua. auch als Gewinnnachweis dienten. Sämtliche Wettscheine wurden laut Angaben der Bw. nicht aufbewahrt, da der damit verbundene Verwaltungsaufwand bzw. erhöhte Lagerbedarf nicht vertretbar gewesen wäre. Die Daten der Wettscheine wären in der EDV inhaltsgleich gespeichert worden, sie seien leider durch einen Festplattencrash für die Jahre 2001, 2002 und 1-9/2003 vernichtet worden – Datensicherungen seien nicht erstellt worden.

Aus dem Akteninhalt (von der Bw. selbst erstellte Wettbestimmungen) geht weiters hervor,

---

dass der Mindesteinsatz pro Wette 50,00 S, der Maximaleinsatz 10.000,00 S ist. Der höchstmögliche Reingewinn pro Wette beträgt 25.000,00 S pro Kunde und Woche.

In der am 4. Dezember 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde das Berufungsvorbringen im Wesentlichen wiederholt, zur Höhe der Zuschätzungen wurden keine Angaben gemacht.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 5 BAO sollen die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

- 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. Wer Eintragungen in dieser Form vorgenommen hat, muss, soweit er zur Einsichtsgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen.

- Gemäß § 132 Abs. 1 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren; ...

- Gemäß § 132 Abs. 2 BAO kann hinsichtlich der in Abs. 1 genannten Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen die Aufbewahrung auf Datenträgern geschehen, wenn die vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist. Soweit solche Unterlagen nur auf Datenträgern vorliegen, entfällt das Erfordernis der urschriftgetreuen Wiedergabe.

- Gemäß § 132 Abs. 3 BAO muss, wer Aufbewahrungen in Form des Abs. 2 vorgenommen hat, soweit er zur Einsichtsgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen.

- 
- 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 zu Grunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.
  - 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.
  - Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, 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.

Wie sich aus der Diktion des § 163 Abs. 1 leg.cit. ergibt, ist die Vermutung des § 163 Abs. 1 von der Einhaltung der Vorschrift des § 131 leg.cit. abhängig.

Wie sich aus dem angeführten Sachverhalt ergibt, legte die Bw. für den geprüften Zeitraum 2001 bis September 2003 keine Wettscheine vor (da der damit verbundene Verwaltungsaufwand und Lagerbedarf nicht vertretbar war), die in der EDV inhaltsgleich gespeicherten Daten der Wettscheine wurden nicht vorgelegt, da sie für den geprüften Zeitraum durch einen Festplattencrash vernichtet, Datensicherungen nicht erstellt wurden. Allein dieser Umstand macht eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Aufschreibungen unmöglich, weshalb die in diesem Umstand liegenden formellen Mängel als von derartiger Schwere behaftet zu qualifizieren sind, dass die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen ist, also die Verpflichtung zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 Abs. 3 leg.cit. ex lege entsteht (es ist offenkundig, dass die siebenjährige Belegaufbewahrungsfrist des § 132 Abs. 1 leg.cit. hinsichtlich der Wettscheine im Zeitpunkt der Prüfung 2005/Schlussbesprechung Jänner 2006 für den geprüften Zeitraum 2001 bis September 2003 noch nicht abgelaufen war und braucht daher nicht näher darauf eingegangen werden. Auch dass Wettscheine als zu Büchern und Aufzeichnungen gehörige Belege zu qualifizieren sind, ist offenkundig, da eine Überprüfung der Bücher und Aufzeichnungen ohne Wettscheine zu keine den Tatsachen entsprechenden Ergebnissen führen kann, zumal die Aussagekraft der Aufzeichnungen nur durch die Wettscheine zu manifestieren ist).

Mit den Berufungsvorbringen zum Unterschied der Trefferquote bei Würfelspielen und Sportwetten und weiterführenden Aussagen ist es der Bw. nicht gelungen, die sachliche Richtigkeit ihrer formell mangelhaften Buchführung nachzuweisen, da diese

pseudowissenschaftlichen Ausführungen – auch wenn sie zutreffen würden – nicht geeignet sind, den angeführten formellen Mangel der Bücher und Aufzeichnungen wett zu machen, da aufgrund des Fehlens der Belege ein fundamental begründeter Anlass gegeben ist, die sachliche Richtigkeit der Buchführung in Zweifel zu ziehen (VwGH 16.9.1992, 88/13/0224): wenn ein Abgabepflichtiger zur Berechnung der Bemessungsgrundlage wesentliche Belege (wie hier Wettscheine) in einem durchgehenden Zeitraum von 2001 bis 9/2003 nicht nur nicht vorlegt, sondern sie auch absichtlich nicht aufbewahrte (mit dem Hinweis auf Verwaltungs- und Lagerprobleme) und die dazugehörige Software nicht vorlegen kann, weil es für diesen Zeitraum einen Festplattencrash gegeben hätte und er für einen solchen Fall durch eine Sicherung oder Datenkopien nicht vorsorgte, so liegen offenkundig Mängel in der sachlichen Richtigkeit der Buchführung (indiziert durch formelle Mängel) vor und können die angeführten pseudowissenschaftlichen Ausführungen diese Mängel nicht gutmachen.

Es wird in diesem Zusammenhang hingewiesen auf das Erkenntnis des VwGH vom 28.5.2002, 98/14/0097, wonach nur Bücher, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes oder Gewinnes ermöglichen, geeignet sind, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden. Um von einer ordnungsgemäßen Aufzeichnungsführung im Sinne des § 163 BAO sprechen zu können, muss auch ein Belegwesen vorhanden sein, da es einem Sachverständigen Dritten ohne weitere Nachforschungen einen zuverlässigen Überblick über Vollständigkeit und Richtigkeit der verbuchten Geschäftsfälle bietet.

Laut Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 184 Tz. 6 ist unter der Wortfolge "ermitteln" und "berechnen" im Sinne des § 184 Abs. 1 BAO eine präzise und exakte Ermittlung der Berechnung der Grundlagen für die Abgabenerhebung zu verstehen.

Laut VwGH vom 25.02.2004, 2003/13/0147 muss, wer zur Schätzung begründeten Anlass gibt, eine mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen. Es ist Wesen der Schätzung, dass die so ermittelten Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen.

Es ist weiters auf das Erkenntnis vom 21.10.2004, 2000/13/0089 hinzuweisen, wonach der, der zur Schätzung Anlass gab, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit auch dann hinnehmen muss, wenn er sich der Möglichkeit der nachträglichen Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung mangels Beweisvorsorge selbst begeben hat: Dass die Bw. sich der Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung mangels Beweisvorsorge selbst begeben hat ist hier vorliegend, da sie mangels Vorlage der Wettscheine bzw. mangels Sicherung bzw. Kopie der Software entsprechende Beweise nicht liefern konnte. Dass ihre Berufungsausführungen keine Wettscheine und die daraus zu ziehenden Schlüsse ersetzen, wurde oben erläutert und ist nebenbei hinzuzufügen, dass die Bw. bei ihren Ausführungen übersah, dass laut ihren Wettbestimmungen der Maximalerlös pro Wette 10.000,00 S beträgt, der höchst mögliche

---

Reingewinn pro Wette (pro Kunde und Woche) 25.000,00 S beträgt: Schon allein daraus ergibt sich, dass – auch wenn die Bw. die mangelnden Beweise erbracht hätte – ihre Ausführungen nicht schlüssig sind, da durch die oa. Wettbestimmungen das freie Spiel der Kräfte im Gewinnbereich der Wetten stark eingeschränkt ist bzw. die Gewinnerlösmöglichkeit verzerrt ist im Vergleich zum gemachten Wettgewinn.

Dass die Bw. zur Schätzung begründeten Anlass gab, ist bestätigt durch das Erkenntnis des VwGH vom 10.03.1994, 98/15/0168, wonach vernichtete Grundaufzeichnungen immer und in jedem Fall geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen und so eine Verpflichtung der Abgabenbehörde schaffen zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung: Die Vernichtung der Wettscheine durch faktische Vernichtung der Originale (wegen fehlender Verwaltungs- und Lagermöglichkeiten) und Vernichtung der Software durch Festplattencrash und Nichtwiederherstellbarkeit durch Nichtsicherung bzw. nicht erfolgter Kopie muss als Vernichtung der Grundaufzeichnungen durch die Bw. qualifiziert werden. – Sie hat trotz Vernichtung der Originalwettscheine keine Vorkehrungen getroffen, in jedem Fall eine elektronische Verfügbarkeit der Wettscheine zu gewährleisten. Es ist als im Wirtschaftsverkehr üblich anzusehen, dass elektronische Daten gesichert bzw. kopiert werden. Mangels dieser Vorgangsweise und aufgrund des so erfolgten Fehlens der Wettscheindaten hatte laut obiger Ausführungen eine Schätzung durch die Abgabenbehörde zu erfolgen, wobei diesbezüglich das Erkenntnis des VwGH vom 8.4.1992, 90/13/0045 anzuführen ist, wonach es im Wesen einer Schätzung liegt, dass eine Beweisführung für ein bestimmtes Ergebnis nicht möglich ist. – Die Abgabenbehörde konnte ihrer Prüfung die ihr vorliegenden angeführten Tatsachen zugrunde legen.

Bei Berücksichtigung des Umstandes, dass es der Bw. nicht gelang, begründete Einwände gegen die Berechtigung zur Schätzung und die Höhe der geschätzten Bemessungsgrundlagen zu machen, zumal sie sich in Erklärungen betreffend das freie Spiel der Kräfte bei Sportwetten erging aber keine fundierten Äußerungen zur Höhe der getätigten Wettensätze machte, auf die festgestellten Auffälligkeiten bei den Filialen U und W nicht einging und den Feststellungen der Betriebsprüfung keine begründete Argumente entgegengesetzte, waren die Bemessungsgrundlagen laut Globalschätzung beizubehalten.

Auch die Angaben zu den angeblich stornierten Wettscheinen konnte die Bw. nicht bestätigen, da die Wettscheine nicht existent sind und so eine Nachweisführung hinsichtlich der Richtigkeit der Angaben der Bw. nicht gelang.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 7. Jänner 2009