

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden X und die weiteren Senatsmitglieder Y., Z1 und Z2 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 06.07.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg als belangerter Behörde vom 11.05.2015 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2010-2013 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2010-2012 in der Sitzung am 10.4.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2010, 2011 und 2012 teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Umsatzsteuer 2010 wird festgesetzt mit € 43.985,70 (Zahllast).

Die Umsatzsteuer 2011 wird festgesetzt mit € 24.063,74 (Zahllast).

Die Umsatzsteuer 2012 wird festgesetzt mit € 26.277,15 (Zahllast).

Die Körperschaftsteuer 2010 wird festgesetzt mit € 16.013.

Die Körperschaftsteuer 2011 wird festgesetzt mit € 10.113.

Die Körperschaftsteuer 2012 wird festgesetzt mit € 0.

2. Der Beschwerde wird hinsichtlich der Umsatzsteuer 2013 Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer 2013 wird festgesetzt mit € 23.540,80 (Zahllast)

3. Die Beschwerde wird hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2013 als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Körperschaftsteuer 2013 wird festgesetzt mit € 4.807.

4. Der Beschwerde wird hinsichtlich der Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer 2010, 2011 und 2012 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im Unternehmen des bf. Vereins fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt, bei der die im Bericht vom 6.5.2015 getroffenen Feststellungen aufgelistet wurden, gegen die Beschwerde erhoben wurde. Weiters erließ das Finanzamt eine abweisende Beschwerdevorentscheidung und der bf. Verein beantragte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung dem gesamten Senat vorzulegen.

Die folgenden Ausführungen des Bf. und des Finanzamtes werden zu den einzelnen Textziffern (Tz.) des Außenprüfungsberichts dargestellt.

Bericht vom 6.5.2015

„Tz. 1. Angemietete Glücksspielautomaten von 2010 bis laufend:

Das Unternehmen betreibt einen Spielsalon mit angemieteten Glücksspielautomaten der verbundenen Unternehmen W. GmbH und J. GmbH & Co KG. Laut selbst geführter Liste des Unternehmens über aufgestellte Glücksspielautomaten für den Prüfungszeitraum 2010 bis 2012 waren durchgehend 5 Spielautomaten, der Marken Busy Bee, ACT Multigame und Roulette, aufgestellt. In den Jahren 2010 bis 2011 wurden die Automaten von der Firma W. GmbH und 2012 von der J. GmbH & Co KG gemietet. Die Anzahl an Spielautomaten auf den diesbezüglichen Eingangsrechnungen ist nicht mit der geführten Standliste konform. Dies geht vor allem daraus hervor, weil die O. Handels GmbH die Automaten hergestellt hat und laut Ausgangsrechnung OL 297/10 und OL 363/10 insgesamt 25 Automaten zum monatlichen Mietpreis von € 100 netto an die W. GmbH im Prüfungsjahr 2010 vermietet hat. Gleichzeitig bezahlte der Bf. Gerätemiete von monatlich € 2.500 netto an die W. GmbH. Aufgrund der internen Verrechnung geht die Betriebsprüfung davon aus, dass der Verein nicht nur 5 Automaten, sondern insgesamt 25 Automaten angemietet hat. Außerdem sind die Formalvoraussetzungen für den Vorsteuerabzug im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, konkret die handelsübliche Bezeichnung - Anzahl der Spielautomaten, Type, Seriennummer, nicht

gegeben. Der Vorsteuerabzug ist daher für folgende Rechnungen nicht anzuerkennen, eine Korrektur des bisherigen Vorsteuerabzuges konnte nicht festgestellt werden.

- RE 1 vom 3.1.2011, Gerätgemiete Kosten 1-12/2010 á € 2.500, Gesamtsumme € 30.000; betrifft 25 Spielautomaten, Leistender W. GmbH, keine handelsübliche Bezeichnung, Vorsteuerberichtigung € 6.000
- AR 2011/10 vom 20.12.2011, Gerätgemiete 1-12/2011 á € 2.500, Gesamtsumme € 30.000; betrifft 25 Spielautomaten, Leistender W. GmbH, keine handelsübliche Bezeichnung, Vorsteuerberichtigung € 6.000.
- JW011A/2012, Gerätgemiete für April 2012 á € 300, Gesamtsumme € 1.800; betrifft 6 Spielautomaten, laut Liste nur 5, keine handelsübliche Bezeichnung, Leistender J. GmbH & Co KG, Vorsteuerberichtigung € 360 mal 9 Monate, Vorsteuerberichtigung € 3.240“

Beschwerde vom 6.7.2015

„Zur Umsatzsteuer betreffend angemietete Glückspielautomaten wurde im Zuge der BP nachgewiesen, dass bereits EUR 6.500 im Rahmen der Ausbuchung eines Betrages iHv EUR 39.000 (brutto) berichtet wurden (davon entfallend Vorsteuer iHv EUR 500 auf das Jahr 2010 und EUR 6.000 auf das Jahr 2011). Da es in diesem Umfang bereits zu einer Vorsteuerkorrektur gekommen ist, kann insoweit von der Behörde nicht erneut Umsatzsteuer (durch Versagung des Vorsteuerabzuges) vorgeschrieben werden.“

Beschwerdevorentscheidung

An den Vorsteuerkorrekturen wie unter Punkt 1) des Betriebsprüfungsberichtes zur Steuernummer xx vom 27.05.2015 bereits dargestellt wurde, wird festgehalten, da keine Korrektur der betreffenden Vorsteuern von Seite des Unternehmens festgestellt werden konnte.

Vorlageantrag

„Die belangte Behörde versagt den Vorsteuerabzug aus

- RE 1 vom 03.01.2011 hinsichtlich eines Betrages von € 6.000,
- AR 2011/10 vom 20.12.2011 hinsichtlich eines Betrages von € 6.000 und
- JW 011A/2012 hinsichtlich eines Betrages von € 3.240.

Begründet wird dies damit, dass den Bestimmungen des § 12 UStG nicht entsprochen sei. Die Bestimmungen des § 12 UStG sagen unter anderem aus, dass ordnungsgemäß eine Rechnung im Sinne der Bestimmungen des § 11 UStG gegeben sein muss. Danach muss eine Rechnung enthalten:

...

Angeführt:

Rechnung W. GmbH an Bf. vom 03.01.2011:

Rechnungsnummer: RE 1

Gerätemiete 01-12/10

Rechnung über die Gerätemiete für den Zeitraum 1-12/2010

Kosten 1-12/2010 á € 2.500 € 30.000

20 % Mehrwertsteuer € 6.000

Gesamtsumme € 36.000

Beilage 13: Rechnung W. GmbH an Bf. vom 03.01.2011

Fehlen der handelsüblichen Bezeichnung:

Die belangte Behörde bemängelt nunmehr, dass die Rechnung nicht den Bestimmungen des § 11 UStG entspreche, da „konkret die handelsübliche Bezeichnung - Anzahl der Spielautomaten, Type, Seriennummer“ nicht angeführt sei (Seite 3 des BP-Berichtes vom 06.05.2015).

- Vorweg ist festzuhalten, dass es sich um die Abrechnung über eine sonstige Leistung handelt, da die Vermietung von beweglichen Wirtschaftsgütern durchgeführt wurde. Grundlage der Vermietung ist jeweils ein (mündlicher) Mietvertrag.
- Gemäß Randzahl 1246 steht einem Verein für den unternehmerischen Bereich der Vorsteuerabzug zu.
- Handelsübliche Bezeichnungen im Sinne der Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes sind

Bezeichnungen für Waren und Dienstleistungen, die den Erfordernissen einer Rechnung gemäß § 11 UStG entsprechen. Die Bezeichnung ist hierbei so zu wählen, dass Waren und

Dienstleistungen identifiziert werden können.

- Bei sonstigen Leistungen sind die Art und der Umfang der sonstigen Leistung zu definieren.

Die sonstige Leistung ist den gegenständlichen Belegen ausreichend definiert.

- Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabenrechtlichen Fälle zu erforschen und von Amtswegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.
- Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsame Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

- Aus der Abrechnung ist ersichtlich, dass die Gerätemiete für Spielgeräte für den Zeitraum 1-12/2010, welche monatlich mit € 2.500 verrechnet wurde. Es ist eine ausreichende handelsübliche Bezeichnung enthalten, da „Gerätemiete“ klar definiert, dass es sich um die Anmietung von Spielgeräten handelt, dies umso mehr, als ein Mietvertrag zwischen der W. GmbH und *deren* Verein (Bf.) abgeschlossen wurde. Dieser Mietvertrag beinhaltet eine Dauerleistung, wobei bei dieser Dauerleistung nicht monatlich abgerechnet werden muss. Diesbezüglich wird der Antrag gestellt, den Zeugen E.B., per Adresse F. straße 15, 1xxx Wien einzuhören, wobei als Beweisthema der Abschluss dieses Mietvertrages sowie die Bekanntgabe der Mietbedingungen für 5 Mietgeräte durchgeführt wird.
- Mit Rechnung AR 2011/10 hat die Firma W. GmbH an den Verein (Bf.) am 20.12.2011 die Gerätemiete für den Zeitraum 1-12/2011 verrechnet. Hierbei wurden monatliche Mieten für 5 Geräte von € 2.500 verrechnet. Daraus kann nicht geschlossen werden, dass es sich um 25 Geräte handelt. Dies ist aus ähnlichen Gegebenheiten denkunmöglich.
- Wie bereits im Rahmen der Betriebsprüfungsbesprechung hat der steuerliche Vertreter darauf hingewiesen, dass bereits ein Betrag von EUR 6.500 im Rahmen der Ausbuchung eines Betrages in Höhe von EUR 39.000 (brutto) berichtet wurde (davon entfallen Vorsteuern in Höhe von EUR 500 auf die Jahre 2010 und EUR 6.000 auf das Jahr 2011). Da es in diesem Umfang bereits zu einer Vorsteuerkorrektur gekommen ist, kann insoweit von der Behörde nicht erneut die Versagung des Vorsteuerabzuges vorgeschrieben werden.“

Tz. 2) Verrechnung Platzmiete für aufgestellte Spielautomaten an die G.S. EOOD von Oktober bis Dezember 2012

Bericht vom 6.5.2015

„Umsatzsteuer

Im Zuge der Belegüberprüfung wurden Ausgangsrechnungen vorgefunden, mit denen für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2012 5 Plätze für das Aufstellen von Spielautomaten um je € 600, gesamt monatlich € 3.000 an das bulgarische Unternehmen G.S. Eood umsatzsteuerfrei verrechnet wurden. Der Betriebsprüfung liegt jedoch eine Vereinbarung für die Platzmiete von 5 Spielautomaten für den Zeitraum 1.1.-31.12.2012, unterzeichnet im September 2012, vor. Des Weiteren konnte anhand einer Kontrollmitteilung der Finanzpolizei vom 23. Mai 2014 festgestellt werden, dass das bulgarische Unternehmen weitere 5 Glückspielautomaten im Zeitraum 6. Februar bis 8. April 2013 im Wettbüro B. betrieben hatte. In dieser Zeit wurden folgende Einspielergebnisse erzielt:

6.2.-11.3.2013: € 2.151,56

11.3.-8.4.2013: € 1.510,60

Summe: € 3.662,16

Dieses Unternehmen ist in Österreich nicht steuerlich erfasst, daher wurden auch die erzielten Einspielergebnisse von in Österreich aufgestellten Spielautomaten in Österreich nicht erfasst.

Mit Schreiben vom 17.12.2014 (E-Mail) des Geschäftsführers W.P. wurde bekanntgegeben, dass der G.S. Eood für Testzwecke Spielautomaten zur Verfügung gestellt wurden, wobei man dem bulgarischen Unternehmen die Einspielergebnisse überlassen hat und dieses lediglich Miete für die Spielautomaten bezahlen musste.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer sind die Vermietungserlöse jedenfalls in Österreich steuerbar, da es sich um die Vermietung von beweglichen körperlichen Gegenständen gem. § 3a Abs. 12 Z 11 UStG 1994, bei denen der Leistungsort in Österreich liegt, handelt und die Spielgeräte in Österreich genutzt werden.

Vorschreibung Umsatzsteuer:

Bemessungsgrundlage brutto 10-12/2012 € 9.000

20 % Umsatzsteuer € 1.500“

Beschwerde vom 6.7.2015

„Im gegenständlichen Fall erfolgte keine Vermietung von Spielautomaten, sondern wurden Gerätetestplätze im Lokal vermietet. Dies kommt selbst im Bericht der Betriebsprüfung zum Ausdruck, wenn die Feststellung mit „Verrechnung Platzmiete 2012“ überschrieben wird. Folglich liegt eine gem. § 6 Abs. 1 Z 16 UStG umsatzsteuerbefreite Vermietung von Grundstücken zu Geschäftszwecken vor, sodass es zu keiner Erhöhung der steuerpflichtigen Umsätze und zu keiner Vorschreibung an Umsatzsteuer kommt.“

Beschwerdevorentscheidung

„Im Zuge der Betriebsprüfung ist neu hervorgekommen, dass es sich entgegen der Vereinbarung mit der G.S. Eood vom September 2012 für den Zeitraum 1-12/2012 nicht um die Platzmiete von 5 Spielautomaten, sondern um die Zurverfügungstellung von 5 Glücksspielautomaten für Testzwecke handelte. Dies wurde mit E-Mail vom 17.12.2014 durch W.P. (Geschäftsführer der O. Handels GmbH) bekanntgegeben. Auch die Einspielergebnisse für jene 5 Spielautomaten wurden laut Schreiben von W.P. der G.S. Eood überlassen. Verrechnet wurde lediglich die Gerätemiete ohne Umsatzsteuer.

Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass die eigenen Glücksspielautomaten im eigenen Spiellokal für ein fremdes Unternehmen aufgestellt wurden und diesem die Einnahmen aus dem Betrieb überlassen wurden. Völlig ungeklärt ist dabei auch, von wem die Glücksspielautomaten in dieser Zeit betreut wurden, wer die Gewinnauszahlungen vorgenommen hat und wer die Einspielergebnisse abgelesen hat.

Des Weiteren konnte anhand einer Kontrollmitteilung der Finanzpolizei vom 23. Mai 2014 festgestellt werden, dass das bulgarische Unternehmen weitere 5 Glücksspielautomaten im Zeitraum 6. Februar bis 8. April 2013 im Wettbüro B. betrieben hatte. Die Einspielergebnisse für 2012 als auch für 2013 wurden bis dato in Österreich steuerlich nicht erfasst, da dieses Unternehmen in Österreich ebenfalls nicht steuerlich erfasst ist. Für die strittigen verrechneten Mieten ergeben sich hinsichtlich der Umsatzsteuer keine Änderungen.“

Vorlageantrag

„Steuerliche Erfassung der G.S. EOOD:

- Weiters bestritten wird, dass die G.S. EOOD steuerlich nicht erfasst wurde. Sie wurde am 05.12.2013 dem Finanzamt Wien 8/16/17, 1030 Wien, Marxergasse 4, als Unternehmen gemeldet und gleichzeitig der Fragebogen für die nach ausländischen Recht gegründeten Körperschaften (Verf. 15 C) samt Unterschriftenprobenblatt vorgelegt.
- Weiters wurde der belangten Behörde ein Gutachten des Sachverständigen D.N. vom 17.10.2012 über die Beschreibung der Kommunikation des dezentralen Eingabeterminals der Firma G.S. EOOD vorgelegt.

Beilage 5: Gutachten vom 12.10.2012

Kunden der G.S. EOOD:

- Die G.S. EOOD hat unter anderem Spielautomaten auch an die Firma V. SRL, W. straße 173, 1xxx Wien, vermietet. Somit ist schlüssig nachvollziehbar, dass die angemieteten Geräte nicht dem Verein, sondern anderen Mietern zur Nutzung vermietet wurden.
- Die Firma G.S. EOOD ist unter der Steuernummer 2022xxxxxx in Bulgarien erfasst, wobei diese Steuernummer identisch ist mit der UID-Nummer. Vorgelegt wird die Gründungssatzung in bulgarischer und deutscher Sprache, da sie übersetzt wurde anlässlich der Meldung bei der Österreichischen Abgabenbehörde. Geschäftsführer von der Firma war Herr Gheorghe F.P.

Beilage 6: Gründungsstatut sowie Steuernummer

7.3. Vermietung 5 Spielautomaten vom Verein an die G.S. EOOD:

- Die belangte Behörde hat selbst festgestellt, dass sie in der Belegsammlung Ausgangsrechnungen für den Zeitraum 10-12/2015 für 5 Spielgeräte mit einem Entgelt von brutto € 600 somit insgesamt € 3.000 vorgefunden habe. Daraus ist nachgewiesen, dass im Zeitraum 2012 eine Vermietung der Spielgeräte vom Verein (Bf.) an die G.S. EOOD durchgeführt wurde und diese mit der Versteuerung der daraus sich ergebenden Einspielergebnisse heranzuziehen ist.
- Die belangte Behörde stellt unrichtigerweise fest, dass es sich bei den Vermietungsumsätze um umsatzsteuerpflichtige Vorgänge handelt.

- Die belangte Behörde hat weiters mitgeteilt, dass eine Vereinbarung für die Platzmiete von 5 Spielautomaten für den Zeitraum 01.01. bis 31.12.2012, welche laut Angaben der belangten Behörde Ende September 2012 unterzeichnet worden sei, vorliegend seien und dies die Aussagen der Beschwerdeführerin bestätigt.
- Es handelt sich um keine Vermietung von beweglichen Wirtschaftsgütern, sondern um die Vermietung der Gerätestand (?) im jeweiligen Lokal. Dies kommt selbst im Bericht der Betriebsprüfung zum Ausdruck, wenn die Feststellung mit „Verrechnung Platzmiete 2012“ überschrieben wird. Folglich liegt eine gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG umsatzsteuerbefreite Vermietung zu Geschäftszwecken vor, sodass es zu keiner Erhöhung der steuerpflichtigen Umsätze und zu keiner Vorschreibung an Umsatzsteuer kommt.

Ergänzende Stellungnahme und Begründung der belangten Behörde:

In der gesonderten Begründung zu den ergangenen Beschwerdevorentscheidungen vom 10.05.2016 führt die belangte Behörde auf Seite 6 an, dass laut E-Mail von Herrn W.P., dem Geschäftsführer der O. GmbH, bekannt gegeben worden seien, dass es sich um keine Anmietung von Platzmieten, sondern um die Anmietung von Spielautomaten handelte. Diese Feststellung kann nicht nachvollzogen werden, da Herr W.P. nicht für den Verein vertretungsberechtigt ist und deshalb auch keinerlei wie auch immer geartete Aussagen treffen kann.

G.S. EOCD - Kunden:

Die belangte Behörde stellt in der ergänzenden Begründung (Seite 6) vom 10.05.2016 weiters fest, dass aufgrund der Kontrollmitteilung der Finanzpolizei vom 23.05.2014 dieses bulgarische Unternehmen weitere 5 Glückspielautomaten im Zeitraum vom 06.02. bis 08.04.2013 mit B. (?) aufgestellt habe. Daraus ist sogar von Seiten der belangten Behörde festgestellt worden, dass diese Automaten nicht im Zusammenhang mit dem Verein stehen. Bezuglich der steuerlichen Erfassung der G.S. EOCD wird auf obige Ausführungen verwiesen.

Beilage 20: Rechnung 09.11.2012 über Platzmiete für 5 Automaten“

Tz. 3) Aufzeichnungsmängel und Widersprüchlichkeiten im Zusammenhang mit den Erlösaufzeichnungen der Einspielergebnisse - Schätzungsberichtigung gem. § 184 BAO:

Bericht vom 6.5.2015

„Der Betriebsprüfung konnte anhand der vorliegenden Unterlagen bzw. geführten Aufzeichnungen nicht glaubhaft vermittelt bzw. nachgewiesen werden, dass die Einspielergebnisse der Glücksspielautomaten anhand von Dokumentationen und Aufzeichnungen tatsächlich der Firma G.S. EOCD aus Bulgarien zugeflossen sind. Es ist auch anzunehmen, dass von der Firma W. GmbH (verbundenes Unternehmen) nicht nur 5 Automaten, sondern insgesamt 25 Automaten gemietet wurden. Dies geht aus den

Ausgangsrechnungen über die ursprüngliche Vermietung von 25 Automaten von der O. GmbH an die W. GmbH um ebenfalls € 2.500 monatlich netto hervor.

Bei den vorgelegten Aufzeichnungen handelt es sich nicht um vollständig geführte Standlisten, aus denen die einzelnen Automaten identifizierbar und eine Erlösverprobung nachvollziehbar wären. Auch ist eine Dokumentation der Einspielergebnisse auf Grunddatenebene bzw. die Zurverfügungstellung der Gerätebuchhaltung auf Datenträger nicht erfolgt. Daher entsprechen die Spielautomatenlisten nicht den Vorschriften einer ordnungsgemäßen Buchhaltung.

Die Betriebsprüfung hat daher begründeten Anlass, dass die Einspielergebnisse von nicht allen aufgestellten Spielautomaten steuerlich erfasst wurden.

Des Weiteren wurde die Nichtverbuchung eines Beleges festgestellt, und zwar der Betreiberanteil in Höhe von € 684 brutto für den Wettsaldo des Zeitraumes 2.9.2010-27.9.2010. Die Abrechnungen für die Spielautomaten wurden vom Betreiber nicht bestätigt.

Laut Mietvorschreibung JW 017/2012 vom November 2012 wurden vom verbundenen Unternehmen J. GmbH & Co KG 6 Spielautomaten um je € 300 gemietet. In der Standliste des Unternehmens sind im November 2012 nur 5 Spielautomaten aufgezeichnet. Bei sämtlichen Aufzeichnungen, wie Wettbonds, Standlisten, Erlöskonten und den Mietrechnungen, fehlen die entsprechenden Gerätenummern, die eine eindeutige Identifizierung und Rückverfolgung zulassen würden.

Die Betriebsprüfung geht davon aus, dass für 20 Spielautomaten die Einspielergebnisse nicht erklärt wurden. Für den Prüfungszeitraum konnten auch die täglich geführten Geldlisten nicht mehr vorgelegt werden. Es ist für die Betriebsprüfung nicht glaubhaft, dass im Prüfungszeitraum keine entsprechenden Geldlisten über sämtliche Ein- und Auszahlungen aller Glücksspielautomaten geführt wurden. Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass solche Listen nicht geführt wurden, da es im Interesse des Unternehmens und der Mitarbeiter liegen muss, durchgeföhrten Auszahlungen belegen zu können.

Aufgrund der festgestellten erheblichen formellen als auch materiellen Mängel in der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, ist für den Prüfungszeitraum 2010 bis laufend gem. § 184 BAO die Berechtigung zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gegeben. Aufgrund der oben dargestellten Mängel, Differenzen und widersprüchlichen Aufzeichnungen kann die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen.

Die Betriebsprüfung geht daher davon aus, dass für mindestens 20 Spielautomaten, konkret Geldspieler, die durchschnittlichen Einspielergebnisse nicht erfasst wurden. Die Einnahmenhinzurechnungen inklusive der Umsatzsteuer sind kapitalertragsteuerpflichtig.

Einspielergebnisse Geldspieler 2010:

Datum brutto netto

01.01.2010: 3705, 3.087,50

(bis) ...

15.12.2010: 3795, 3.162,50

betrifft 5 Spielautomaten: 75.583,33

1 Automat für Testzwecke

Insgesamt 25 Automaten gemietet, abzüglich 6 ergibt Schätzung: 19 Automaten, abzüglich 10% für Ausfälle, gerundet auf 2 Automaten

Schätzung für die Einspielergebnisse von 17 Automaten: 256.983,33

2010:

Betreiberanteil € 684,-

Schätzung Einspielergebnisse: € 256.983,33

Gesamte Hinzurechnung 2010: € 257.667,33

Davon 20 % Ust € 51.533,47

Bemessungsgrundlage KEST: € 309.200,80

25% Kapitalertragsteuer: € 77.300,20

2011:

Einspielergebnisse abzgl 10% (25.700): € 231.283,33

Davon 20 % Ust: € 46.256,67

Bemessungsgrundlage KEST: € 277.540

25% Kapitalertragsteuer: € 69.385

2012:

Einspielergebnisse plus 10% (25.700): € 282.683,33

Davon 20% Ust: € 56.536,67

Bemessungsgrundlage KEST: € 339.220

25% Kapitalertragsteuer: € 84.805

Kapitalertragsteuer - Verbandsverantwortlichkeit:

Die steuerlichen Auswirkungen hinsichtlich der Kapitalertragsteuer sind dem wirtschaftlichen Eigentümer Herrn J.W., geboren am xx.yy.zzzz, zuzurechnen.

4) Erläuterung der Betriebsprüfung zur Stellungnahme vom 26.3.2015 durch Herr W.P s.
Beilagen – Seite 6 bis 7

W.P. führte „namens und auftrags“ der Bf. Folgendes aus:

„In den Beilagen finden Sie den Mietvertrag (+Ergänzung), einen Lageplan und Fotos vom Vereinslokal. Wo hervorgeht, dass die Fläche bei 50 m² (inklusive Theke Vorraum und WC Damen und Herren) liegt. – Anlage

Nur im Bereich Clubraum/Automaten, abgetrennt durch eine Flügeltür, waren und sind bis dato Glücksspielgeräte aufgestellt.

Der Bereich Stehcafé wird für die Bewirtung bzw. Gastronomie/Garderobe genutzt, dass rund die Hälfte (oder weniger) der Räumlichkeiten für die Aufstellung von Automaten zur Verfügung stehen.

Gleichzeitig befindet sich (laut Lageplan ersichtlich) auch ein Teil der Theke im Clubraum. Um für eine Intimsphäre für die Spieler/Besucher zu sorgen und zu wahren, benötigt der Spieler pro Gerät einen Hocker zum Sitzen bzw. für etwaige Getränke einen Beistelltisch. Ohne dabei den Weg zum Automaten zu rechnen sind das rund 2 m² an Platzbedarf pro Automat. Daher ist ihre Annahme, dass 25 Automaten in den Räumlichkeiten betrieben wurden falsch und nicht nachvollziehbar bzw. vom Platz her nicht möglich.

Auf bisherige Eingaben möchte ich nochmals hinweisen, dass die Einspielergebnisse in den Periodenabrechnungen (EIN/AUS: Hold/Einspielergebnis) vermerkt sind.“

Zu Ad 1 - Angemietete Glücksspielautomaten von 2010 bis laufend:

Die O. Handels GmbH hat 25 Automaten zum monatlichen Mietpreis von je € 100, also gesamt € 2.500 mit den Ausgangsrechnungen OL 297/10 und OL 363/10 im Prüfungsjahr 2010 an das dubiose Unternehmen W. GmbH, dass - auch indirekt als verbundenes Unternehmen mit der O. Handels GmbH zu sehen ist, vermietet.

Gleichzeitig hat das Unternehmen Bf. monatlich € 2.500 Gerätemiete an die W. GmbH bezahlt, ohne auf den Rechnungen detailliert zu vermerken, um wie viele und welche Spielautomaten konkret es sich tatsächlich handelt.

Es ist naheliegend, dass 25 Spielautomaten zurückgemietet wurden. Dass diese Automaten

nicht im eigenen Geschäftslokal Platz gefunden haben, ist für die Schätzung nicht relevant.

Diese Automaten könnten auch woanders betrieben worden sein.

Organe der Gesellschaft

Obmann: J.W. bis 6.5.2011; E.B. ab 6.5.2011

Kassier: K.W. bis 6.5.2011; A.F. ab 6.5.2011

Schriftführer: R. K. bis 6.5.2011; J.W. ab 6.5.2011“

Beschwerde vom 6.7.2015

„Die Begründung der Behörde, der Abgabepflichtige habe 25 Automaten zum monatlichen Mietpreis von EUR 100 Euro netto von der Firma W. GmbH angemietet, ist nicht nachvollziehbar. Insbesondere geht dies nicht aus den Eingangsrechnungen vom 3.1.2011 und 20.12.2011 hervor. Die Behörde widerspricht sich dabei selbst mit der Aussage „Die Anzahl an Spielautomaten auf den diesbezüglichen Eingangsrechnungen ist nicht mit der geführten Standliste konform“, wenn in der Folge die Formalvoraussetzungen einer Rechnung u.a. mit der Begründung der fehlenden „Anzahl der Spielautomaten“ als nicht erfüllt angesehen werden. Folglich kann die Anzahl der Geräte laut Standliste nicht mit den Geräten laut Eingangsrechnungen abgeglichen werden, weil der Eingangsrechnung die Anzahl der Geräte nicht entnommen werden kann.“

Wie bereits im Betriebsprüfungsverfahren ausgeführt, wurden vom Abgabepflichtigen 5 Automaten zu einem monatlichen Mietpreis von EUR 500 angemietet. Dies wird vor allem dadurch untermauert, dass die dem Abgabepflichtigen zur Verfügung stehenden Räumlichkeiten (50 m^2 inklusive Theke, Vorraum, WC-Anlagen) schon rein platzmäßig keine Möglichkeit bieten, eine derartig große Anzahl von Geräten für einen Spielbetrieb unterzubringen (im Detail darf dazu auf die Eingabe vom 26.3.2015 verwiesen werden). Selbst von der Behörde wird bestätigt, „dass diese Automaten nicht im eigenen Geschäftslokal Platz gefunden haben“ (vgl. Seite 7 der Ergänzung zum Betriebsprüfungsbericht vom 6.5.2015).

Von der Behörde wird dieses Argument nur mit der Begründung abgetan, dass diese Automaten auch woanders betrieben worden sein könnten. Ein Nachweis dafür, nicht einmal vage Anhaltspunkte, wo und von wem diese 20 Automaten betrieben worden sein sollten, konnten von der Behörde nicht erbracht bzw. dargelegt werden. Gegen die Annahme der Behörde spricht auch die vom Abgabepflichtigen geführte Standliste, welche nachweislich 5 Automaten ausgewiesen hat. Auch die Feststellung der Behörde, die einzelnen Automaten in den geführten Standlisten wären nicht identifizierbar, führt zu keinem anderen schlüssigen Ergebnis. Insbesondere kann daraus nicht abgeleitet werden, dass gleichzeitig mehr als 5 Spielautomaten betrieben worden wären, was von der Behörde aber unterstellt wird.

Entgegen der Ansicht der Behörde ist dieser Umstand sehr wohl relevant für die von der Behörde vorgenommene Schätzung, da das für einen Spielautomaten ermittelte Einspielergebnis mit der Anzahl der angeblich vom Abgabepflichtigen betriebenen Automaten multipliziert wird.

2.2 W. GmbH als verbundenes Unternehmen

Nach Ansicht der Behörde handle es sich bei der W. GmbH um ein dubioses Unternehmen, das indirekt als verbundenes Unternehmen mit der O. Handels GmbH zu sehen sei. Mangels konkreter Feststellungen der Behörde können diese Behauptungen nicht nachvollzogen werden. Insbesondere wurde nicht dargelegt, worin die Verbundenheit

oder die Umstände bestehen (Gesellschafterebene, Organebene usw.), die letztendlich zur Aufhebung des natürlichen Gegensatzes zwischen zwei Geschäftspartner führen.

Folglich kann entgegen der Behörde von keiner „internen Verrechnung“ ausgegangen werden.

Alleine die Vermietung der Firma O. von 25 Automaten an die W. GmbH kann nicht dazu führen, dass dem Abgabepflichtigen diese Anzahl der Geräte zugerechnet werden können. Die eigenständige Geschäftstätigkeit der W. GmbH wurde im Zuge der Betriebsprüfung mehrfach erläutert (insbesondere die Bemühungen der W. GmbH, von der Firma J. den gesamten Betrieb zu kaufen, was an finanziellen Umständen scheiterte; der Versuch, im Rahmen einer Mietvariante sich anzunähern, was letztendlich auch scheiterte). Man kann davon ausgehen, dass diese Bemühungen zu Marktaktivitäten der W. GmbH geführt haben, die den Schluss zulassen, dass die 20 strittigen Geräte jederzeit auch wo anders seitens W. GmbH aufgestellt werden hätten können und nicht zwingend beim Abgabepflichtigen.

2.3 Zwischenergebnis

Die Annahme der Behörde, dass vom Abgabepflichtigen nicht 5 Automaten, sondern 25 Automaten betrieben worden sein sollen, trifft nicht zu. Die von der Behörde in diesem Zusammenhang vorgenommene Beweiswürdigung ist - wie oben gezeigt wurde – teils widersprüchlich, teils mangelhaft. Einerseits ist der den Annahmen der Behörde zu Grunde liegende Sachverhalt ungenügend erhoben, andererseits sind die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen nicht schlüssig. Folglich kann entgegen der Behörde nicht davon ausgegangen werden, dass Einspielergebnisse von mindestens 20 Spielautomaten (Geldspieler) nicht erfasst worden wären. Damit ist aber auch die in der Folge von der Behörde vorgenommene Hinzuschätzung nicht begründet.

Die von der Behörde vorgenommene Hinzuschätzung kann auch nicht mit den von der Behörde behaupteten Aufzeichnungsmängeln begründet werden, weil eine Hinzuschätzung von Einspielergebnissen für (mindestens) 20 weitere Geldspielautomaten im tatsächlich verwirklichten Sachverhalt keine Deckung findet. Vor dem Hintergrund des tatsächlich verwirklichten Sachverhaltes ist das von der Behörde ermittelte Schätzungsergebnis nicht nachvollziehbar.

Vor diesem Hintergrund erweisen sich die vorliegenden Bescheide bzw. die den Bescheiden zugrunde gelegten geschätzten Bemessungsgrundlagen als unrichtig, sodass schon aus diesem Grund eine Aufhebung der damit in Zusammenhang stehenden KöSt-, USt- und KESt-Bescheide bzw. Haftungsbescheide (sowie der daraus abgeleiteten Bescheide) zu erfolgen hat.

Beschwerdevorentscheidung

Zu Punkt 1) Hinzuschätzungen im Zusammenhang mit den angemieteten Glücksspielautomaten von der W. GmbH

Die Firma [W. GmbH] wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 7.10.2004 mit Sitz in der G.-straße 21/3, 8xxx D., gegründet. Danach gab es Firmenadressen an der Privatadresse von E. G. B. in der Gl.-straße 48, 8xxx D. und weitere Adressen im T. park 1, 8xxx S. und schließlich in der R.-gasse 2/1, 1xxx Wien.

Im Firmenbuch FN xxxxxx der W. GmbH ist unter Geschäftszweig an erster Stelle „Werbeunternehmen, Adressverlag und Direktmarketingunternehmen“ und an zweiter Stelle das „Aufstellen, Vermieten von Spielautomaten und Online-Internet-Terminals“ angeführt.

Das Unternehmen war mit der O. Handels GmbH wirtschaftlich und personell eng verflochten und agierte nach Ansicht der Behörde nur zum Schein für den Spielautomatenerzeuger O. als Aufsteller, in dem sie einerseits an die O. pauschale Gerätемieten und andererseits dem Bf. Betreiberanteile in einer Art pauschalen Platzmiete (z.B. 40% vom Nettoeinspielergebnis) auszahlte. Von wem die Einspielergebnisse tatsächlich vereinnahmt wurden, konnte mit entsprechenden Abrechnungen nicht nachgewiesen werden. A.F. und E.G.B. sind im prüfungsrelevanten Zeitraum sowohl als Geschäftsführer bei der O. Handels GmbH, der W. GmbH als auch als Funktionäre beim Bf. tätig gewesen. R.K. war ebenfalls Geschäftsführer bei der Firma O. Handels GmbH und Funktionär beim Bf. J.W. trat als Konsulent bei der O. Handels GmbH auf und war zu 50% Gesellschafter zum Zeitpunkt der Gründung. Seine Anteile hat er um 1 Euro an seine Gattin K.W. abgetreten. Im Zuge der Betriebsprüfung bei der O. Handels GmbH konnte nachweislich festgestellt werden, dass die wahren Machthaber andere sind, als die im Firmenbuch eingetragenen.

Weiteres Indiz für die enge Verflechtung ist auch, dass die W. GmbH von der Gründung weg bis zuletzt mit Firmensitz in Wien vom gleichen in D. ansässigen Steuerberater beraten wurde, der auch die Interessen eines Gründungsgesellschafters der O., inzwischen Konsulent und wirtschaftlicher Eigentümer, bis zum heutigen Tage vertritt. Erst während der im Jahre 2014 durchgeföhrten Umsatzsteuersonderprüfung bei der W. GmbH wurde das Mandat zurückgelegt.

Im Zuge dieser durchgeföhrten Umsatzsteuersonderprüfung des Finanzamtes W. wurden die Buchhaltungsunterlagen von dem in D. ansässigen Steuerberater abverlangt und in der Folge der Betriebssitz in Wien besichtigt. Dabei wurde festgestellt, dass in den Räumlichkeiten der W. GmbH die Firma B. Ltd. angesiedelt war. Nach Rücksprache mit dem zuständigen Verteiler der Post wurde festgestellt, dass die Post zwar regelmäßig abgeholt wurde, sich jedoch am Firmensitz nie jemand aufgehalten hat. Da weder der zuletzt eingetragene Geschäftsführer L.R. über einen aufrechten Wohnsitz, noch die Firma W. d.o.o. über eine Zweigniederlassung im österreichischen Bundesgebiet verfügte, äußerte die Prüferin den begründeten Verdacht, dass der Firmenmantel der Firma W. GmbH von einem/einer faktischen Machthaber/in missbräuchlich für seine/ihrre Machenschaften verwendet wurde. Die Gültigkeit der UID-Nummer wurde mit Bescheid vom 13.06.2013 begrenzt.

Da keine entsprechenden fremdüblichen Mietvereinbarungen zwischen der O. und der W. und der W. und dem Bf. vorgelegt bzw. die wesentlichen Vertragsbestandteile nicht offen gelegt wurden, ist aufgrund der dargelegten Gesamtumstände und unter wirtschaftlicher Betrachtung davon auszugehen, dass die mangelhaften Aufzeichnungen über die Anzahl der

aufgestellten Spielautomaten und den dazugehörigen Einspielergebnissen des Bf. nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

Im Sinne der Angehörigenjudikatur können „nahe Angehörige“ auch Sonstige dem Gesellschafter nahe stehende Personen sein.

Folgende Geschäftsführer und Gesellschafter waren und sind für die W. GmbH, für den Bf. und für die O. Handels GmbH im Firmenbuch eingetragen:

Organe der W. Media GmbH:

Geschäftsführer:

C.P. 03.12.2004 - 03.12.2008

A.F. 22.10.2009 - 31.05.2010

E.B. 01.12.2008 - 31.12.2011

L.R. 31.12.2011- laufend

Gesellschafter:

C.P. 03.12.2004 - 03.12.2008 € 35.000 bzw. € 17.500

A.F. 03.12.2008 - 31.05.2010 € 35.000 bzw. € 17.500

E.G.B. 31.05.2010 - 29.12.2011 € 35.000 bzw. € 17.500 bzw. € 35.000

W. M. d.o.o. 29.12.2011 - laufend € 35.000

Organe des Bf.

Obmann: J.W. bis 6.5.2011; E. B. ab 6.5.2011

Kassier: K.W. bis 6.5.2011; A.F. ab 6.5.2011

Schriftführer: R.K. bis 6.5.2011; J.W. ab 6.5.2011

Organe der O. Handels GmbH:

Geschäftsführer:

A.F. von 2.2.2008 - 30.10.2009

E.B. von 22.10.2009 - 31.05.2010

Die Annahme der Finanzbehörde, dass in den Jahren 2010 und 2011 25 Spielautomaten von der W. GmbH an den Bf. vermietet wurden, wird folgendermaßen begründet:

Bei den vorgelegten Listen handelt es sich um keine vollständigen Standlisten. Aus den sonstigen Geschäftsunterlagen konnte ebenfalls nicht ermittelt werden, welche Spielautomaten vom Unternehmen konkret gemietet und aufgestellt wurden, diesbezügliche Grundaufzeichnungen wurden nicht geführt. Die betreffenden Mietvereinbarungen, zwischen der O. Handels GmbH und der W. GmbH und W. GmbH und dem Bf. wurden bis dato nicht vorgelegt bzw. die wesentlichen Vertragsbestandteile nicht bekanntgegeben. Aufgrund der Betriebsprüfungen bei den indirekt verbundenen Unternehmen konnte aus den vorgelagerten Geschäftsunterlagen ein zeitlicher sowie auch inhaltlicher Zusammenhang zwischen den Abrechnungen der O., der W. und dem Bf. festgestellt werden. So verrechnete die O. Handels GmbH monatliche Gerätemiete für 25 Glücksspielautomaten zum Preis von € 100 pro Spielautomat, insgesamt € 2.500 zuzüglich 20% Umsatzsteuer, in den Jahren 2010 und 2011 an die W. GmbH. Gleichzeitig verrechnete die W. GmbH an den Bf. mittels Jahresabrechnung Gerätemiete 1-12 á € 2.500, insgesamt in Höhe von € 30.000 zuzüglich 20% Umsatzsteuer, für die Jahre 2010 und 2011 mit dem Rechnungstext „Anbei ergeht die offene Rechnung über die Gerätemiete für den Zeitraum 01-12/2010 bzw. 01-12/2011“. Auch mit Beschwerdeschreiben vom 6.7.2015 wurden die wesentlichen Vertragsbestandteile, konkret Anzahl, Automatentyp und Mietbedingungen, nicht bekannt gegeben. Wenn auch die Anzahl der Geräte aus den Eingangsrechnungen vom 3.1.2011 und 20.12.2011 nicht direkt entnommen werden konnte, so ist der zeitliche und inhaltliche Zusammenhang aus den Abrechnungen gegeben. Außerdem konnten vom Beschwerdeführer bislang keine plausiblen wirtschaftlichen Gründe für die gewählte Vorgangsweise genannt werden.

Für die Behörde spielt daher keine Rolle, ob das Spiellokal nur über eine Fläche von 50 m² verfügte, da schon für mehrere Hundert Spielautomaten bei der O. Handels GmbH nicht feststellbar war, von wem welche und wie viele Automaten tatsächlich aufgestellt bzw. betrieben wurden. Ein weiteres Indiz stellt auch die Verrechnung von Gerätemieten für Glücksspielautomaten an das bulgarische Unternehmen G.S. EOOD dar (nähere Ausführungen unter Punkt 3 Verrechnung Platzmiete). Die bereits zahlreich festgestellten Aufzeichnungsmängel (fehlende Standlisten, Inventuren, Gerätbuchhaltung, Fakturierungsdaten etc.) bei der O. Handels GmbH mit den teils ident agierenden Verantwortlichen (E.B., A.F., R.K.) ließen den Schluss zu, dass sowohl beim Bf. als auch bei der W. GmbH sämtliche bisher erklärten Besteuerungsgrundlagen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen. Während der Betriebsprüfung agierte für den Bf. als einziger Ansprechpartner der verstorbene Geschäftsführer W.P., obwohl E.B. (Obmann), A.F. (Kassier) und J.W. (Schriftführer) mit den Funktionen Obmann, Kassier und Schriftführer betraut waren. Allein diese Tatsache lässt auf die Verbundenheit mit der O. Handels GmbH schließen.

Für die Beurteilung der Gesamtumstände ist auch auf die am 02.12.2015 durchgeführte Amtshandlung der Finanzpolizei in L. im Zusammenhang mit einer durchgeführten Kontrolle nach dem Glücksspielgesetz im Lokal X.- Cafe, Betrieb D.R., hinzuweisen. Aus der aufgenommenen Niederschrift der Finanzpolizei mit S.W., Angestellter der O. Handels GmbH in der Zeit von 1.1.2010-30.4.2012 und Bruder des Obmanns J.W., in L. am 02.12.2015, konnte entnommen werden, dass Herr S.W. Einspielergebnisse zumindest für den Zeitraum August bis September 2015 überprüft und für E.B. abgeholt hat. In diesem Zusammenhang wurde aber von der Finanzpolizei ein Beleg sichergestellt, aus dem hervorgeht, dass die betreffenden Glückspielautomaten von einer rumänischen Firma ohne Angabe der Anzahl der Geräte gemietet wurden.

Die Behörde kommt zum Ergebnis, dass bei Betrachtung des Gesamtbildes der Aufsteller nur zum Schein zwischengeschaltet, der Lokalbetreiber nur einen geringen Betreiberanteil erhielt, diverse Einspielergebnisse nicht dem Lokalbetreiber überlassen, sondern von S.W. für E.B. abgeholt wurden, obwohl der Lokalbetreiber der Mieter der Spielautomaten war.

Vorlageantrag

„5.3. Angemietete Glücksspielautomaten:

- Die belangte Behörde unterstellt, dass im gesamten Prüfungszeitraum 2010-2012 25 Spielautomaten betrieben wurden. Hierbei wurde von Seiten der belangten Behörde der Nachweis über diese Anzahl der Spielautomaten nicht erbracht.
- Die Aufstellung von 25 Spielautomaten gleichzeitig in den Vereinsräumlichkeiten ist unmöglich, da eine Nutzfläche von 25 m² eine Aufstellung von 25 Spielautomaten nicht zulässt. Dies ist praktisch undurchführbar, weshalb aus den Gegebenheiten des täglichen Lebens abzuleiten ist, dass die von Seiten der belangten Behörde geschätzte Anzahl der Spielautomaten unrichtig ist. Dies wird ausdrücklich gerügt.
- Die unterstellte Aufstellung von 25 Spielautomaten in anderen Räumlichkeiten ist ebenfalls nicht nachvollziehbar, da keinerlei Aufstellplätze von Seiten der belangten Behörde bekannt gegeben wurden. Die Beschwerdeführerin kann deshalb hiezu keinerlei weitere Äußerungen machen und behält sich diese ausdrücklich vor, wenn die belangte Behörde im Rahmen des Verfahrens nunmehr ergänzende Bescheidbegründungen durchführt. Es wird somit der Antrag gestellt, eine ergänzende Bescheidbegründung durchzuführen.
- Die Firma W. GmbH und die Firma J. GmbH & Co KG sind keine verbundenen Unternehmen. Von einem verbunden Unternehmen spricht man laut Lehre und Rechtsprechung dann, wenn ein Unternehmen zu mehr als 25 % an einem anderen Unternehmen beteiligt ist. Dies ist nicht gegeben, da an der W. GmbH und auch an der J. GmbH & Co KG wechselseitig keine Beteiligung mit dem Bf. bestand und besteht.
- Laut Betriebsprüfungsbericht vom 06.05.2015 auf Seite 3 (Tz. 1) sei „die Anzahl an Spielautomaten auf den diesbezüglichen Eingangsrechnungen nicht mit der geführten

Standliste konform“: Es wird den Ausführungen der belangten Behörde widersprochen, da der Verein keine „Eingangsrechnungen“ mit einem Erwerb von Spielautomaten in seinem Rechnungswesen hat. Ein Erwerb ist denkunmöglich. 5 Spielautomaten wurden angemietet. Es wurden 5 Spielautomaten im gesamten Prüfungszeitraum 2010-2012 angemietet. Eine höhere Anzahl von Spielautomaten und deren Anmietung konnte von der belangten Behörde nicht nachgewiesen werden.

Beweis: Zeuge E.B. per Adresse F. 15/x/y, 1xxx Wien

- Die Abweichung von der Standliste (es werden 6 Spielautomaten geführt) ist bereits in der Vorhaltsbeantwortung des Herrn W.P. vom 17.12.2014 (Mail um 11:41 Uhr) enthalten. 5 Spielautomaten wurden angemietet und abgerechnet. Der 6. Spielautomat war ein Testautomat, welcher gar keine Geldbeträge in Form von Münzen und Scheinen aufnehmen konnte, da er nur mit sogenannten „Doken“ bespielt werden konnte. Dieser Spielautomat sollte das Spielerverhalten sowie die Anwendbarkeit von neuen Spielen testen.

Beilage 3: Mail 17.12.2014 von W.P.

- Die Nutzfläche des Vereinslokales wurde der belangten Behörde mit Schreiben vom 26.03.2015 durch die Beschwerdeführerin dargestellt. Aus den vorgelegten Unterlagen in (Form des Mietvertrages (Nutzfläche 49,5 m²) sowie dem beigelegten Plan aus dem Jahre 2006 ist ersichtlich, dass eine maximale Nutzung für Spielautomaten von 25 m² möglich ist, wobei jeder Spielautomat einen Platzbedarf von mindestens 2 m² hat. Daraus ist ableitbar, dass die Aufstellung von 25 Spielautomaten gleichzeitig denkunmöglich ist. Es wurden nur 5 Spielautomaten aufgestellt und abgerechnet. Der 6. Spielautomat war ein Testautomat.

Beilage 4: Schreiben vom 26.03.2015 samt Anhang in Form von Mietverträgen und Plänen

- Völlig absurd ist die Feststellung der belangten Behörde, wonach die Firma O. Handels GmbH, die Automaten herstellt, mit Ausgangsrechnung OL 297/10 und OL 363/10 - insgesamt 25 Automaten zum monatlichen Mietpreis von € 100 netto an die Firma W. GmbH im Prüfungsjahr 2010 vermietet habe. Daraus abzuleiten, dass der bf. Verein 25 Automaten seinerseits wiederum von der Firma W. GmbH angemietet habe und diese in Betrieb hatte und diese zu nicht erfassten Spielergebnissen führten, ist absolut unbewiesen und absurd.

Beweis: Zeuge E.B. per Adresse F.straße 15/x/y, 1xxx Wien

- Über Anforderung hat uns die Firma O. Handels GmbH ihre Ausgangsrechnung vom 02.06.2010 mit der Nummer OL 363/10 übermittelt, hierbei habe die O. GmbH an die Firma W. GmbH im Juni 2010 25 Spielautomaten an die W. GmbH vermietet. Daraus ist nicht ableitbar, dass 25 Spielautomaten von der W. GmbH an den bf. Verein weitervermietet wurden. Die W. GmbH hat auch andere Kunden, welche Spielautomaten von dieser angemietet haben.

Beilage 10: Rechnung 02.06.2010 der O. Handels GmbH an die W. GmbH

Mit Rechnung vom 03.05.2010 hat die Firma O. Handels GmbH an die W. GmbH (Rechnungsnummer OL 297/10) 25 Geräte für den Zeitraum Mai 2010 an die W. GmbH vermietet. Daraus abzuleiten, dass der Verein die Anmietung dieser 25 Geräte durchführte und die damit in Verbindung stehenden Einnahmen zu versteuern habe, ist absurd und nicht beweisbar. Die W. GmbH hatte auch andere Kunden.

Beilage 11: Rechnungsnummer OL 297/10 vom 03.05.2010

- Als Beilage zum Mail des W.P. mit 17.12.2014 sind auch neben den Erläuterungen, dass nur 6 Spielautomaten aufgestellt waren und hiervon 5 als Geldspieler Verwendung fanden, auch Fotos enthalten, wobei ersichtlich sind, dass nur 6 Spielautomaten im Vereinslokal enthalten sind.

Beilage 3: Mail W.P. an Betriebsprüfung vom 17.12.2014

- Der Verein zahlte an die Firma W. GmbH für 5 Geräte eine monatliche Gerätemiete von € 2.500 was einen fremdüblichen Mietbetrag für einen Automaten von € 500 monatlich (5 Automaten á € 500) entspricht.

- Es ist wirtschaftlich nicht unüblich, dass die Firma W. GmbH Spielautomaten um einen Betrag von € 100 anmietet und um einen Betrag von € 500 weitervermietet.

Schließlich ist es deren Aufgabe, entsprechende Gewinne zu erzielen und die noch zusätzlich anfallenden Betriebskosten zu decken. Daraus abzuleiten, dass 25 Spielautomaten vom Verein angemietet wurden ist nicht nachweisbar und wird ausdrücklich bestritten.

Beweis: Fotos des Vereinslokales mit 5 Automaten

5.4. W. GmbH:

- Die W. GmbH hatte in 8xxx D., G. Straße 21/3 im Jahre 2011 ihren Sitz und war unter der UID-Nummer 6195xxxx beim Finanzamt erfasst. Sie hat am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen und war diesbezüglich als Unternehmen wirtschaftlich tätig. Sie war kein verbundenes Unternehmen zum Verein.

Beweis: Zeuge E.B. per Adresse F. 15/x/y, 1xx0 Wien

- Laut Ergänzung und Erläuterung zur Stellungnahme durch die Finanzbehörde betreffend den Betriebsprüfungsbericht (Seite 7) stellt die belangte Behörde fest, dass die O. Handels GmbH an das „dubiose Unternehmen“ W. GmbH, dass auch indirekt als verbundenes Unternehmen mit der O. zu sehen ist, Spielgeräte vermietet habe.

Dazu ist festzuhalten, dass die belangte Behörde nicht erläutert, was sie unter „dubioses Unternehmen“ versteht, da die W. GmbH am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen hat. Weiters erläutert die belangte Behörde nicht, warum es sich indirekt um ein verbundenes Unternehmen mit der O. Handels GmbH handelt, war wiederum dazu führt, dass nicht erläutert ist, inwiefern die W. GmbH auch ein „indirekt verbundenes Unternehmen“ zum Verein darstellt.

Mangels entsprechender Feststellungen kann auch keine Nachvollziehung der Schlussfolgerungen der belangten Behörde durchgeführt werden und behält sich die Beschwerdeführerin diesbezüglich nach Vorlage einer entsprechenden Bescheidergänzung ausdrücklich eine weitere Stellungnahme vor.

Woraus naheliegend sei, dass „25 Spielautomaten zurückgemietet wurden“ ist ebenfalls aus den Feststellungen der Behörde nicht nachvollziehbar. Nur aus dem gleichen Betrag von EUR 2.500 ist nicht Schluss zu folgern, dass 25 Automaten von der W. an den bf. Verein weitervermietet wurde. Inwiefern diese „zurückgemietet wurden“ ist auch bei kühnster Betrachtungsweise nicht nachvollziehbar.

Die Anzahl der Automaten ist sehr wohl aber relevant, da auf Basis der Anzahl der Automaten und dem geschätzten Einspielergebnis je Automat auch die gesamte Schätzung beruht. Aufgrund der unvollständigen und unrichtigen Feststellungen betreffend die Automaten, welche der Verein tatsächlich in Nutzung und in Betrieb hatte, ist auch die Schätzung in Form eines materiellen Mangels behaftet.

Die belangte Behörde geht davon aus, dass die Firma W. GmbH mit der O. Handels GmbH wirtschaftlich und personell eng verflochten gewesen sei. Sie agierte - nach Ansicht der Behörde nur zum Schein für den Spielautomatenerzeuger O. Handels GmbH als Aufsteller, in dem sie einerseits an die O. Handels GmbH pauschal Geräte mieten und andererseits den bf. Verein Betreiberanteile in einer Art pauschalen Platzmiete ausbezahlt. Die personelle Verflechtung sei deshalb gegeben, da A.F. und E.B. im Prüfungsrelevanten Zeitraum sowohl als Geschäftsführer bei der O. Handels GmbH, der W. GmbH als auch als Funktionäre beim bf. Verein tätig gewesen seien.

Dem wird widersprochen. Eine entsprechende personelle Verflechtung ist nicht gegeben. Die belangte Behörde unterscheidet nicht zwischen den einzelnen betroffenen Wirtschaftsjahren.

E.B. ist erst am 11.05.2011 als Obmann des Vereins gestellt worden. Diese Funktion hat er bis heute inne. Trotzdem wurde der Obmann bis heute nicht zu den Feststellungen und Vorhalten der belangten Behörde befragt. Es war ihm auch die Möglichkeit verwehrt entsprechende Stellungnahmen abzugeben, da die Feststellungen der belangten Behörde nicht bekannt waren.

Ein Zusammenhang zwischen dem Verein und der O. Handels GmbH ist deshalb nicht gegeben, da hier unterschiedliche Personen tätig waren.

Des Weiteren ist die Vertretung der W. GmbH und des Vereins vom gleichen, in D. ansässigen Steuerberater nicht dafür geeignet, dass eine enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen den beiden Unternehmungen gegeben sei und es sich hierbei um verbundene Unternehmungen handelt.

Die Firma W. GmbH ist nicht Gegenstand von Feststellungen im Jahre 2014, wie es in der ergänzenden Begründung über die ergangene Beschwerdevorentscheidung zum Verein vom 10.05.2016 begründet wird. Die Vertretung der Gesellschaft beziehungsweise

die Adressengemeinschaft mit einer Firma B. Ltd. ist ebenfalls nicht ausschlaggebend dafür, ob der Verein ordnungsgemäß die Besteuerungsgrundlagen der belangten Behörde zur Verfügung gestellt hat. Auch die Feststellung, dass der Wohnsitz des Geschäftsführers der Firma W. GmbH nicht feststellbar gewesen sei, die Firma W. GmbH keine Zweigniederlassung in Österreich verfügte, sind ebenfalls keine maßgeblichen Feststellungen dafür, dass eine Schätzungsberichtigung beim Verein gegeben ist.

Die belangte Behörde lässt weiters offen, dass die Firma W. GmbH von einem/einer faktischen Machthaber/in missbräuchlich für seine/ihre Machenschaften verwendet worden sei, ohne namhaft zu machen, um wen es sich hierbei handelt.

Die belangte Behörde stellt nicht dar, welche Mietvereinbarungen nicht fremdüblich zwischen W. GmbH und dem Verein gewesen seien. Hierbei ist ergänzend festzuhalten, dass Mietvereinbarungen zwischen O. Handels GmbH und W. GmbH nicht der Beweiswürdigung in diesem Verfahren betreffend die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen des Vereins maßgeblich sind.

Worin wiederum die mangelhaften Aufzeichnungen über die Anzahl der aufgestellten Spielautomaten und den dazugehörigen Einspielergebnissen des Vereines gegeben seien, ist ebenfalls nicht nachvollziehbar. Somit ist der Bescheid mit ausreichenden rechtswidrigen Inhalten belastet, die zu einer entsprechenden Bescheidaufhebung führen.

Die belangte Behörde stellt weiters fest, dass zu den nahen Angehörigen auch sonstige, dem Gesellschafter nahestehende Personen seien. Worin nunmehr diese nahe Angehörigenbeziehung bestünde, wird außer Feststellung gelassen. Insbesondere ist festzuhalten, dass Herr J.W. am 06.05.2011 als Obmann ausgeschieden ist, Herr E.B. am 31.05.2010 als Geschäftsführer der O. Handels GmbH ausgeschieden ist.

5.5. Zusammenfassung betreffend Tz. 1 des Prüfungsberichtes vom 06.05.2015:

Zusammenfassend wird der Beschwerdeantrag wiederholt, dass nur 5 Spielautomaten vom Verein angemietet und betrieben wurden und diesbezüglich die Annahme der Abgabenbehörde, dass 25 Spielautomaten betrieben wurden, nicht bewiesen werden konnte.

5.6. Ergänzendes Vorbringen aufgrund der gesonderten Begründung zu den Beschwerdevorentscheidungen vom 10.05.2016:

Die belangte Behörde stellt in den gesonderten Begründungen zu den ergangenen Beschwerdevorentscheidungen vom 10.05.2016 fest, dass in der Beschwerde die wesentlichen Vertragsbestandteile, konkrete Anzahl, Automatentyp und Mietbedingungen nicht bekanntgegeben worden seien.

Das ist unrichtig, da aus der Belegsammlung bereits aus den Belegen ausreichend ersichtlich ist, dass es sich

- um 5 aufgestellte Automaten handelt,

- dies Geldspielautomaten sind und
- die Mietbedingungen genau aus den jeweiligen Rechnungen der Belegsammlungen ersichtlich sind.

Einen zeitlichen und inhaltlichen Zusammenhang aus den Eingangsrechnungen vom 03.01.2011 vom 20.12.2011 abzuleiten ist unrichtig. Dies insofern, als die W. GmbH auch andere Kunden hatte, hierbei auch an andere Kunden entsprechende Vermietungen von Spielautomaten durchgeführt hat. Es wurde bereits in den obigen Ausführungen dargestellt, dass es sich hierbei um die V. SRL handelte, die zumindest den Organen des Vereins bekannt waren. Inwiefern die Verrechnung von Gerätemieten für Glücksspielautomaten und das bulgarische Unternehmen G. EOOD ein Indiz für

- a) die Schätzungsberichtigung und
 - b) die Erfassung von zusätzlichen Einnahmen,
- berechtige, entzieht sich jeweils der Begründung der belangten Behörde.“

...

9.2. Verein – eigentümerloses Rechtsobjekt:

- Bei einem Verein handelt es sich um ein eigentümerloses Rechtsobjekt. Inwiefern ein Mehrgewinn aus der Zuschätzung gemäß § 184 BAO verdeckte Aufwendungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 darstellen, ist von Seiten der belangten Behörde nicht erläutert. Dies ist somit
 - a) weder im Rahmen der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle noch
 - b) der Beschwerdeführerinnachvollziehbar.
- Die Bestimmungen des § 8 KStG beschäftigen sich mit Einlagen, Entnahmen und der Einkommensverwendung.

Von der belangten Behörde wird die Bestimmung des § 8 Abs. 2 KStG 1988 zitiert, welcher wie folgt lautet:

„Für die Übermittlung des Einkommens ist die Sonderbedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Inwiefern es sich hier um verdeckte Aufwendungen handelt ist nicht nachvollziehbar.

- Weiters begründet die belangte Behörde die Zurechnungen an Herrn J.W. damit, dass als Anteilsinhaber in diesem Fall die Personen anzusehen sind, die gesellschafterähnliche Stellung haben. J.W. hat aber keine gesellschafterähnliche Stellung, da er weder Gesellschafter noch Obmann ab 06.05.2011 war.

Von Seiten der belangten Behörde ist nicht begründet, weshalb Herr J.W. jeweils eine Lenkungs-, Entscheidungs- oder Herrschaftsgewalt wie ein Anteilsinhaber zugeordnet wird. Dies ist von Seiten der belangten Behörde nicht begründet. Es wird darauf

hingewiesen, dass Herr J.W. keinerlei Einfluss auf den Verein ausgeübt hat, welcher dem Einfluss eines Anteilsinhabers entspricht.

Beweis: Zeuge J.W., geboren xx.yy.zzzz, X.strasse 1234, 8xxx S.

- Die Zurechnung der Vorteilszuwendungen an das Vorstandsmitglied J.W. ist auch insofern unrichtig, als die belangte Behörde bereits in ihren Betriebsprüfungsbericht vom 06.05.2015 ausführt, dass Herr J.W. am 06.05.2011 als Obmann des Vereins ausgeschieden ist und diesbezüglich ab diesem Zeitpunkt nur mehr Schriftführer war. Somit hat dieser mit den wirtschaftlichen Belangen des Vereines keinerlei Zusammenhang und keine Einflussnahme. Auch vor dem 06.05.2011 hat Herr J.W. keinerlei Einflussnahme im Sinne einer vA durchgeführt. Die Entscheidungen wurden jeweils im Kollektiv getroffen.

9.3. Kapitalertragssteuer wird dem Empfänger der Kapitalerträge vorgeschrieben:

- Die belangte Behörde geht somit gemäß § 95 Abs. 4 Ziffer 1 EStG 1988 davon aus, dass die Kapitalertragssteuer dem Empfänger der Kapitalerträge, nämlich Herrn J.W. vorzuschreiben sei. Dies ist auch die Begründung, weshalb Haftungsbescheide für den Verein erstellt wurden, während die KESt-Bescheide des Vereins für die Jahre 2010-2012 direkt Herrn J.W. vorgeschrieben wurden. Die Vorschreibung der Kapitalertragssteuer an Herrn J.W. ist unrichtig, da er nicht Empfänger der Kapitalerträge war. Von Seiten der belangten Behörde ist es nicht dargestellt, wann und wie der Zufluss jeweils erfolgte.
- Aus der Meldung an die zuständige Bezirkshauptmannschaft betreffend die vertretungsbefugten Organe ist ersichtlich, dass beispielsweise J.W. am 06.05.2011 als Obmann des Vereins ausgeschieden ist und nur mehr die geringe Funktion des Schriftführers innehatte. Ab 22.04.2014 schied Herr J.W. vollständig aus dem Vorstand aus.

Beilage: Entwicklung des Vereinsvorstandes von 2009 bis 2014

9.4. Voraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung:

- Eine verdeckte Ausschüttung ist durch Zufluss von Vermögenswerten an unmittelbar oder mittelbar beteiligte Personen anzunehmen, wenn diese eine Gewinnminderung der Körperschaft bewirken. Diese werden hierbei Dritten, der Körperschaft fremd gegenüber stehenden Personen nicht gewährt. Die Ursache liegt hierbei in gesellschaftsrechtlichen Beziehungen (VwGH 04.02.2009, 2008/15/0167). Diese Voraussetzungen sind nicht erfüllt.
- Die Eigentums- oder Nahebeziehung des Vorteilsempfängers zur Körperschaft (VwGH 01.03.2007, 2004/15701/96) sowie das objektive Tatbild (Bereicherung des Empfängers zu Lasten der Körperschaft - VwGH 08.02.2007, 2004/1570149) und auch das subjektive Tatbild in Form einer auf Vorteilsgewährung geregelten Willensentscheidung (VwGH 19.04.2007, 2005/1570020) sind nicht gegeben. Es wurde von Seiten der belangten Behörde nicht nachgewiesen.

- Eigentümerlose Körperschaften in Form von Vereinen nach dem Vereinsgesetz 2002 haben keinen Anteilseigner. Sie haben auch keine nahestehenden von Anteilseignern ausgewiesen. Sie werden jeweils durch ihre Organe tätig. An die Organe wurde jedoch keine verdeckte Ausschüttung verrechnet und nachgewiesen, da nicht dargestellt wurde, wie ein Zufluss überhaupt an Herrn J.W. erfolgen hätten sollen.

- Auch wenn die belangte Behörde unterstellt, dass Herr J.W. faktisch Machthaber sei, ist der entscheidende Einfluss von der belangten Behörde zu beweisen. Dies ist aber nicht erfolgt und ist weder aus der Begründung der Steuerbescheide ersichtlich noch nachvollziehbar.

9.5. Konsulentenvertrag:

Auf den Konsulentenvertrag zwischen dem Verein und Herrn J.W. wird hingewiesen, da Herr J.W. die erforderliche Gewerbeberechtigung „Gastgewerbe“ dem Verein zur Verfügung gestellt hat und dafür entsprechend ein Entgelt in Form des Konsulentenentgeltes erhielt, wobei er diesbezüglich dies auch in seiner eigenen Einkommenssteuererklärung jeweils erklärte. Es ist darauf hinzuweisen, dass somit bereits eine Entlohnung, welche einer verdeckten Ausschüttung widerspricht, durchgeführt wurde.

Stellungnahme der belangten Behörde vom 27.4.2018 zum Vorlageantrag

„1) Zuschätzung im Zuge der Betriebsprüfung:

Im Zuge der Betriebsprüfung des Bf. mussten die Besteuerungsgrundlagen wegen zahlreicher erheblicher formeller als auch materieller Mängel in der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, wie bereits in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 9.4.2015 dargestellt, geschätzt werden.

Folgende Mängel wurden festgestellt:

- Es liegt kein Beweis über die Anzahl der tatsächlich gemieteten Spielautomaten vor bzw. sind die Angaben über die Anzahl der gemieteten Spielautomaten nicht glaubhaft, da sie mit der Anzahl der tatsächlich betriebenen Spielautomaten nicht übereinstimmt. Von Beginn im Jahr 2010 bis 30.3.2012 wurden laut Angabe 5 Automaten angemietet, das Unternehmen hat aber tatsächlich 8 Automaten betrieben. Von April bis Oktober 2012 hat das geprüfte Unternehmen ebenfalls 8 Automaten betrieben, laut Mietrechnungen mit der J.W. GmbH & Co KG wurden lediglich nur 6 Automaten angemietet.
- Keine Bekanntgabe der Mietbedingungen, der Gerätetypen, der Gerätenummern bei den angemieteten Glücksspielgeräten. Die Mietrechnungen beinhalten keinesfalls die wesentlichen Bestandteile und Vertragsvereinbarungen.
- Keine vollständig geführten Standlisten, aus denen die einzelnen Automaten identifizierbar gewesen wären und aus denen hervorgeht, welche Automaten in welchem Zeitraum im oder außer Betrieb, für Testzwecke verwendet oder außer Betrieb waren.

- Keine Zurverfügungstellung der Geräteliste bzw. Offenlegung oder zumindest Dokumentation der Zählerstände. Durch die Nichtvorlage der Daten war die Prüfungsmöglichkeit des Finanzamtes in unzulässiger Weise wesentlich eingeschränkt. Da die Geräteliste sämtliche Basisdaten (Ein- und Auszahlungen) aufzeichnet, hätte die Abgabenbehörde sämtliche erklärten Einnahmen analysieren und kontrollieren können.
- Keine Aufbewahrung der täglich geführten Geldlisten (wie laut Nachschau der Finanzpolizei festgestellt wurde) hinsichtlich sämtlicher Ein- und Auszahlungen aller betriebenen Glücksspielautomaten.
- Keine Unterzeichnung und Gegenzeichnung der vorgelegten monatlichen Entleerungslisten, daher konnte nicht nachgewiesen werden, wann und von wem die Aufzeichnungen stammen.
- Die Behauptung, dass 1 ACT-Geldspielautomat für Testzwecke um monatlich € 500 bzw. ab April 2012 € 300 angemietet wurde und jener Automat dauerhaft nicht bespielt wurde, entspricht nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens. Produkte werden in der Regel vom Hersteller und nicht vom „Untermieter“ getestet.
- Im Zeitraum Oktober bis Dezember 2012 wurden insgesamt 6 Geldspielautomaten angemietet, für den Standort des Bf. waren 6 ACT-Geldspielautomaten genehmigt. Einnahmen wurden aber nur für 4 ACT-Geldspielautomaten erklärt. Die Gründe, warum in diesem Zeitraum Einnahmen für einen weiteren ACT-Geldspielautomaten fehlen, sind der Abgabenbehörde nicht bekannt.
- Übrigens wird angemerkt, dass im Vorlageantrag darauf hingewiesen wurde, dass W.P. nicht vertretungsbefugt war, aber laut Seite 7 bezog man sich trotzdem auf den bereits beantworteten Vorhalt (Email vom 17.12.2014 von W.P.) durch W.P. zur „Abweichung von der Standliste“ (es werden 6 Spielautomaten geführt).

Eine genaue Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen war aufgrund der zahlreichen Mängel und Widersprüchlichkeiten von der Abgabenbehörde nicht möglich, daher bestand eine Schätzungsbefugnis gem. § 184 BAO.

Für die Abgabenbehörde war eine wirtschaftlich fremdübliche Vermietung der O. GmbH an die W. GmbH und von der W. GmbH zum Bf. nicht nachvollziehbar. Unter Berücksichtigung eines Abschlages erfolgte eine Zuschätzung für 17 Spielautomaten anhand der durchschnittlichen erklärten Einspielergebnisse.

2) Zu welchen Bedingungen gelangten die Spielautomaten zum Bf.?

Die O. GmbH vermierte an die W. GmbH, im Prüfungszeitraum 2010-2011, 25 Glücksspielgeräte monatlich à 100 Euro netto = € 2.500 zuzüglich 20% Ust.

- Die Anzahl der Spielautomaten wurde auf den monatlichen Rechnungen angeführt, jedoch ohne Angabe der Gerätetype, der Gerätenummer und der Mietbedingungen.

- Der Bf. mietete von der W. GmbH in den Jahren 2010 und 2011 laut Eingangsrechnungen „RE1 Gerätemiete 01-12/10“ vom 3.1.2011 und „RE AR 2011/10“ vom 20.12.2011 laut Angabe 5 Glücksspielgeräte, aber ohne Beweis, ohne Bezeichnung der Stückzahlen, der Gerätetypen und Gerätenummern in den Rechnungen und ohne Bekanntgabe der Mietbedingungen, zum monatlichen Nettopreis von á € 500, Gesamtsumme € 2.500 monatlich netto.

- Es ist wirtschaftlich nicht nachvollziehbar, dass ein Automat mit Herstellkosten von rund € 5.000 um monatlich € 100 vermietet wird (Amortisierung der HK nach erst 4 Jahren!!) und in weiterer Folge dieselben Automaten an den Bf. um € 500 „untervermietet“ werden, vor allem unter Berücksichtigung der Umstände, dass:

1) J.W.:

Gründungsgesellschafter der O. GmbH; Geschäftsführer bei der O. GmbH von 22.10.2009-31.5.2010,

Konsulent bei der O. Handels GmbH seit 31.5.2010,

Obmann beim Bf. bis 6.5.2011,

Schriftführer beim Bf. ab 6.5.2011 und

Ehegattin K.W. beim Bf. bis 6.5.2011 Kassier war.

2) G.E.B. (E.G.B.):

Geschäftsführer bei der O. GmbH von 22.10.2009-31.5.2011,

Geschäftsführer bei der W. GmbH von 1.12.2008-31.12.2011,

Gesellschafter bei der W. GmbH von 31.5.2010-29.12.2011 und

Obmann beim Bf. ab 6.5.2011 war.

3) A.F.:

Geschäftsführer bei der O. GmbH von 2.2.2008-30.10.2009,

Geschäftsführer bei der W. GmbH von 22.10.2009-31.5.2010,

Gesellschafter bei der W. GmbH von 3.12.2008-31.5.2010 und Kassier beim Bf. ab 6.5.2011 war.

- Im Zeitraum Jänner bis März 2012 wurde kein Mietaufwand verbucht. Ob die fälligen Mieten gestundet oder nachgelassen wurden ist nicht bekannt.

- Weiters ist für die Abgabenbehörde nicht nachvollziehbar, warum die W. GmbH in den Jahren 2010 und 2011 die Lustbarkeitsabgabe für die am Sitz des Vereines genehmigten Geldspielautomaten in folgenden Höhen bezahlt hat: 2010 € 17.070 und 2011 € 3.035. Laut Lustbarkeitsabgabegesetz 2003 ist für das Halten von Spielautomaten der Betreiber und nicht der Vermieter abgabepflichtig.

- Im Jahr 2012 ab April wurde die Lustbarkeitsabgabe vom Verein selbst in Höhe von € 36.000 bezahlt. Für die Monate Jänner bis März 2012 wurde weder von der W. GmbH noch vom Bf. Lustbarkeitsabgabe entrichtet.
- Der Bf. mietete von der J.W. GmbH & Co KG im Jahr 2012 ab April 6 Spielautomaten zum monatlichen Preis von á € 300 netto. Laut Standliste wurden im Jahr 2012 aber nur 5 Spielautomaten angegeben. Fakt ist aber, dass laut Entleerungslisten Einnahmen für 5 Geldspieler, 2 Photoplay- und 1 Dartautomat zumindest bis Oktober 2012, also für 8 Spielautomaten erklärt wurden.

- Woher stammen also die 2 überzähligen Automaten, da der Bf. selber nie Spielautomaten produziert oder angeschafft hat? Es liegen keine entsprechenden Ausgabenverbuchungen vor (Geht auch aus dem Vorlageantrag vom 31.05.2016, Seite 7 hervor).

Dass tatsächlich im Prüfungszeitraum immer nur 5 bzw. 6 Spielautomaten vom Bf. angemietet wurden, kann laut Ansicht der Abgabenbehörde nicht der Wahrheit entsprechen, da nachweislich für 8 Spielautomaten Einnahmen erklärt wurden.

- Von Oktober bis Dezember 2012 vermietete der Bf. an die G. Eood in Rumänien nur den Platz für 5 Automaten um monatlich á € 600 netto, gesamt € 3.000 netto monatlich.

3) Bislang erklärte betriebene Spielautomaten gegenüber der Finanzbehörde:

Spielautomaten betrieben laut Bf. - Entleerungslisten 2010:

1. 1 ACT Busy Bee
2. 1 ACT Busy Bee
3. 1 ACT Busy Bee
4. 1 ACT Busy Bee
5. 1 ACT
6. 1 Photoplay
7. 1 Photoplay
8. 1 Dart

Spielautomaten betrieben laut Bf. - Entleerungslisten 2011:

1. 1 ACT Busy Bee
2. 1 ACT Busy Bee
3. 1 ACT Busy Bee
4. 1 ACT Busy Bee
5. 1 ACT

6. 1 Photoplay

7. 1 Photoplay

8. 1 Dart

Spielautomaten betrieben laut Verein für Spiel Spaß und Unterhaltung - Entleerungslisten bis Oktober 2012:

1. 1 ACT Busy Bee

2. 1 ACT Busy Bee

3. 1 ACT Busy Bee

4. 1 ACT Busy Bee

5. 1 ACT

6. 1 Photoplay

7. 1 Photoplay

8. 1 Dart

Spielautomaten betrieben laut Bf. - Entleerungslisten von Oktober bis Dezember 2012:

1. 1 ACT Busy Bee

2. ACT Busy Bee

3. 1 ACT Busy Bee

4. 1 ACT Busy Bee

5. 1 Roulette (nicht genehmigt)

4) Geführte Standlisten vom Verein für 2010-2012

1. 1 ACT Busy Bee

2. 1 ACT Busy Bee

3. 1 ACT Busy Bee

4. 1 ACT Busy Bee

5. 1 ACT World Games, im Jahr 2012 nur bis Ende September, ersatzweise Roulette

Jänner bis 30. März 2012

Im Zeitraum Jänner bis 30. März 2012 waren insgesamt 12 Geldspielautomaten (11 ACT und 1 Photoplay) von der BH D. genehmigt. Von den 11 genehmigten ACT-Automaten

wurden aber nur für 5 ACT-Automaten Einnahmen erklärt. Laut Angabe im Vorlageantrag wurden nur 5 Automaten angemietet, aber insgesamt 8 Automaten (5 ACT-Automaten, 2 Photoplayautomaten und 1 Dart-Automat) betrieben.

6 ACT-Automaten fehlen!

Weiters war nur 1 Photoplay-Automat genehmigt, aber 2 wurden betrieben. 1 Photoplay-Automat wurde illegal betrieben.

Jänner-30. März 2012

Für den Zeitraum 1. Jänner bis 30. März 2012 wurden Einnahmen für 8 Spielautomaten erklärt, jedoch gab es für diesen Zeitraum keine Mietrechnungen bzw. Mietaufwandverbuchungen, aus denen die Anzahl der gemieteten Spielautomaten hervorgeht.

30. März 2012-1. Oktober 2012

Im Zeitraum 30. März bis Oktober 2012 waren insgesamt 6 Geldspielautomaten (6 ACT) von der BH D. genehmigt. Im Zeitraum 30. März bis Oktober 2012 wurden laut Mietrechnungen 6 Spielautomaten angemietet, tatsächlich wurden aber nach wie vor für 8 Spielautomaten (5 ACT-Automaten, 2 Photoplayautomaten und 1 Dart-Automat) Einnahmen erklärt. Von den 6 genehmigten ACT-Automaten wurden für 5 Automaten Einnahmen erklärt, 1 ACT-Automat fehlt. 2 Photoplayautomaten wurden illegal betrieben.

1.10.2012-31.12.2012

Im Zeitraum Oktober bis Dezember 2012 wurden Einnahmen für 4 ACT-Automaten erklärt, obwohl 6 ACT-Automaten genehmigt waren und 6 Automaten angemietet wurden. In diesem Zeitraum wurden somit für 2 ACT-Automaten keine Einnahmen erklärt. Für den Spielautomat Roulette und die 2 Photoplayautomaten lag keine Genehmigung vor. Weiters wurde der Platz für zusätzliche 5 Spielautomaten an das bulgarische Unternehmen vermietet.

5) Standortgenehmigungen für den Standort F.straße 14, D., durch die Bezirkshauptmannschaft X. im Prüfungszeitraum:

Standortgenehmigungen BH D. 31.3.2009-30.3.2012

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im Zeitraum 31.3.2009 bis 30.3.2012 für den Standort F. straße 14 insgesamt 12 Spielautomaten genehmigt waren, aber für nur 8 Spielautomaten Einnahmen erklärt wurden. Es ist auch darauf hinzuweisen, dass laut Vorlageantrag vom 31.5.2016, Seite 8, angegeben wurde, dass nur 5 Spielautomaten gemietet wurden. Woher stammen die restlichen 7 bzw. 3 Automaten?

12 Genehmigte Spielautomaten für den Standort F.straße 14, D., von der Bezirkshauptmannschaft X., für den

Zeitraum 31.3.2009-30.3.2012

1. 1 ACT Gerätenummer JW2008130 JW T.

2. 1 ACT Gerätenummer JW2008131 JW T.
3. 1 ACT Gerätenummer JW2008132 JW T.
4. 1 ACT Gerätenummer JW2008133 JW T.
5. 1 ACT Gerätenummer JW2008133 JW T.
6. 1 ACT Gerätenummer JW2008134 JW T.
7. 1 ACT Gerätenummer JW200873 P. & W.
8. 1 ACT Gerätenummer JW200874 P. & W
9. 1 ACT Gerätenummer JW200875 P. & W.
10. 1 ACT Gerätenummer JW200879 R.
11. 1 ACT Gerätenummer JW200880 R.

Zeitraum 20.1.2010-19.01.2012 weiters genehmigt für F.-straße 14, D.,
1 Photoplayautomat

12. Photoplay, ON/U105

Standortgenehmigungen BH D. 30.3.2012-29.3.2015

Für diesen Zeitraum ist zusammenfassend festzuhalten, dass für den Standort F.straße 14 6 ACT-Spielautomaten genehmigt waren. Für April bis Oktober 2012 gibt es nur Einnahmen für 5 ACT-Spielautomaten und 2 nicht genehmigte Photoplayautomaten und 1 nicht genehmigten Dartautomat. Für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2012 wurden Einnahmen für 4 ACT-Spielautomaten und 1 Roulette erklärt. Laut Vorlageantrag vom 31.05.2016 wird auf Seite 7 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass vom Bf. keine Spielautomaten erworben, sondern nur 5 Spielautomaten gemietet wurden (Aussage laut Seite 7 des Vorlageantrages vom 31.05.2016: Es wird den Ausführungen der belangten Behörde widersprochen, da der Bf. keine „Eingangsrechnungen“ mit einem Erwerb von Spielautomaten in seinem Rechnungswesen hat. Ein Erwerb ist denkunmöglich. 5 Spielautomaten wurden angemietet.)

Laut Eingangsrechnung JW011A/2012, JW014/2012 und JW015/2012 wurden im Zeitraum April bis Oktober 2012 nicht mehr als 6 Spielautomaten von der J.W. GmbH & Co KG gemietet. Da aber tatsächlich in diesem Zeitraum mindestens laut eigenen Angaben des geprüften Unternehmens 8 Spielautomaten betrieben wurden, kann die Anzahl der gemieteten Spielautomaten laut Angabe und Mietrechnungen nicht den Tatsachen entsprechen.

6 Genehmigte Spielautomaten für den Standort F.straße 14, D., durch die BH D., für den Zeitraum

30.3.2012-29.3.2015

1. 1 ACT Gerätenummer 30010328 O. GmbH
2. 1 ACT Gerätenummer 30010329 O. GmbH

3. 1 ACT Gerätenummer 30010330 O. GmbH
4. 1 ACT Gerätenummer 30010331 O. GmbH
5. 1 ACT Gerätenummer 30010332 O. GmbH
6. 1 ACT Gerätenummer 30010333 O. GmbH

Wie viele Automaten tatsächlich betrieben wurden, lässt sich anhand der bisher vorgelegten Unterlagen als auch mit den neuen Ermittlungsergebnissen nicht eindeutig und schlüssig feststellen, da die Anzahl der erklärten Spielautomaten gegenüber der Finanzbehörde, den gemieteten Spielautomaten und mit den genehmigten Spielautomaten durch die Bezirkshauptmannschaft X. und die entrichtete Lustbarkeitsabgabe an die Stadtgemeinde D. nicht übereinstimmt.

6) Gegenüber der Stadtgemeinde Deutschlandsberg entrichtete Lustbarkeitsabgaben im Prüfungszeitraum:

Auf dem Konto 7192 „Lustbarkeitsabgabe“ wurden in der Gewinn- und Verlustrechnung des Bf. folgende Beträge verbucht:

2010 2.240,00

2011 20,00

2012 43.163,13

Mit den Bescheinigungen der BH D. wurde den Antragstellern die Aufstellung und der Betrieb der gegenständlichen Glücksspielautomaten bewilligt. Von 31.3.2009 bis 30.3.2012 wurde der W. GmbH als Antragstellerin und von 30.3.2012 bis 29.3.2015 der J.W. GmbH & Co KG als Antragstellerin das Aufstellen und der Betrieb genehmigt. Der Bf. hatte diese Genehmigung nicht.

In den Überweisungen (Mai und Dezember 2011) sind auch Abgaben von S.G. (Konsulent der O. GmbH), die seine Nachtlokale „H.“ und „F.“ betreffen, enthalten. Dies zeigt einmal mehr auf, dass sämtliche Unternehmen wirtschaftlich miteinander verbunden sind.

Außerdem wurden für einige tatsächlich betriebene (Einspielergebnisse erklärt) Spielautomaten gegenüber der Gemeinde D. behauptet, dass der Betrieb eingestellt wurde und daher die Lustbarkeitsabgaben bewusst nicht entrichtet (siehe beiliegende Schreiben an die Gemeinde D.).

Detaillierte Auflistung: Siehe Beilage!

7) Illegaler Betrieb von Spielautomaten

Für die Photoplayspielautomaten lag teilweise oder generell keine Standortgenehmigung der Bezirkshauptmannschaft vor. Von 2010 bis 30.3.2012 wurden 2 Photoplayautomaten betrieben, genehmigt war aber nur 1 Photoplayautomat bis 19.01.2012. Vom 19.01.2012 bis 30.9.2012 wurden ebenfalls 2 Photoplayautomaten betrieben, genehmigt war aber keiner.

Mit Schreiben vom 7.2.2011 teilte die W. GmbH der Gemeinde D. mit, dass nur drei Automaten betrieben werden und es sich bei den anderen Automaten um Internetterminals in der Testphase handelte. Das geprüfte Unternehmen hat aber selber Einnahmen für 5 Geldspielautomaten und für 2 Photoplayautomaten erklärt. Daraus kann man schließen, dass jedenfalls 1 Photoplayautomat gänzlich illegal betrieben wurde, da keine Genehmigung vorlag und für zwei andere Automaten behauptet wurde, dass sie nicht betrieben werden und daher keine Lustbarkeitsabgabe entrichtet wurde. Für 6 Spielautomaten bleibt jedoch unklar, weil eine Genehmigung vorlag, wieso keine Einnahmen erklärt wurden. Es ist höchst unwahrscheinlich, dass genehmigte Spielautomaten auf Dauer nicht betrieben wurden bzw. konnte der entsprechende Nachweis nicht erbracht werden, dass diese Automaten tatsächlich außer Betrieb waren, zumal für jeden genehmigten Spielautomaten jährliche Gebühren an die Bezirkshauptmannschaft X. zu entrichten waren. Es ist auch nicht anzunehmen, dass die W. GmbH jene Automaten am Standort F.straße 14 selbst betrieben hat, da der Abgabenbehörde keine Platzmietevereinbarung mit der W. GmbH über das Aufstellen der betreffenden Automaten am Sitz des Bf. bekannt ist und auch keine Einnahmen für Platzmiete verbucht wurden.

Für die Jahre 30.3.2012 bis 29.03.2015 waren 6 Geldspielautomaten und kein Photoplayapparat genehmigt. Laut Aufzeichnungen des Unternehmens wurden aber weiterhin Einnahmen für 2 Photoplayapparate erklärt. Daraus kann man schließen, dass zwei weitere Photoplayapparate illegal betrieben wurden. Mit Schreiben vom 29.03.2012 wurde der Gemeinde D. von der JW GmbH & Co KG“ mitgeteilt, dass mit 1.4.2012 6 Geldspielautomaten in Betrieb genommen wurden. Mit einem weiteren Schreiben vom 3.7.2012, nur wenige Monate später, teilte die JW GmbH & Co KG der Gemeinde D. nochmals mit, dass wegen der schlechten Einspielergebnisse zwei Geldspielautomaten außer Betrieb genommen wurden. Weiters scheint der Glücksspielautomat Roulette oder ein Automat mit dem genehmigten Spiel Roulette in der Standortgenehmigung ab 30.3.2012 nicht in der Genehmigungsliste der Bezirkshauptmannschaft auf. Auch bei diesem Spielautomat ist anzunehmen, dass er illegal betrieben wurde. Gegenüber der Finanzbehörde wurden aber weiterhin Einspielergebnisse für 5 Geldspielautomaten und 2 Photoplayautomaten erklärt.

Aus dieser Vorgangsweise lässt sich ableiten, dass zwar für einen Teil der Spielautomaten Genehmigungen vorlagen, jedoch gegenüber der Gemeinde D. bewusst falsche Angaben gemacht wurden, um die Lustbarkeitsabgaben zu senken.

Da der Verein selber nie Spielautomaten erworben hat, kann die bisher angegebene Zahl an gemieteten Spielautomaten laut Vorlageantrag nicht den Tatsachen entsprechen. Zusammenfassend ist nochmals darauf hinzuweisen, dass sich der Bf. weder an Genehmigungen noch an Aufzeichnungs- und Zahlungspflichten hält. Es ist daher mit größter Wahrscheinlichkeit anzunehmen, dass auch gegenüber der Finanzbehörde die vollständigen Besteuerungsgrundlagen nicht offen gelegt wurden.

8) Amtshandlung der Finanzpolizei am 2.12.2015 im X- Cafe

Für die Beurteilung der Gesamtumstände wurde im Betriebsprüfungsbericht auch auf die am 2.12.2015 durchgeführte Amtshandlung der Finanzpolizei, in L., im Zusammenhang mit einer durchgeführten Kontrolle nach dem Glücksspielgesetz im Lokal X- Cafe, Betrieb D.R., verwiesen. Der in der gesonderten Begründung zu den ergangenen Beschwerdevorentscheidungen vom 10.5.2016 diesbezügliche konkret angeführte Sachverhalt ist im Zuge der Amtshilfe vom Finanzamt L. aktuell nochmals überprüft worden. Daraus ergaben sich folgende Erkenntnisse:

Ermittlungen des Finanzamtes L.:

Mit Herrn D.R. als Aufkunftsperson, ehemaliger Betreiber des X.- Cafes, wurde am 26.2.2018, in Gegenwart von P.E. im Zusammenhang mit ehemalig aufgestellten Glücksspielautomaten im X- Cafe eine Niederschrift aufgenommen. Herr D. gab zu Protokoll, dass in seinem X- Cafe, M.- straße xx, L., immer nur 1 Automat über Jahre hinweg aufgestellt war.

Zeitraum bis 1.12.2012:

Laut Aussage von Herrn D. gab es vor Dezember 2012 eine mündliche Vereinbarung für das Aufstellen eines Spielautomaten mit Herrn W.S. Herr W.S., damals Angestellter der O. GmbH und Bruder von W.J. (Obmann vom Bf. bis 6.5.2011 und Konsulent der O. GmbH) hat den Spielautomat monatlich entleert und die vereinbarte Platzmiete von € 300 an Herrn D. bar übergeben. Dies geht auch aus den Unterlagen der Betriebsprüfung, der O. GmbH, der Jahre 2010-2012, hervor, da im Zeitraum 11/2009 bis 02/2010 auf der Standortliste über sämtliche aufgestellte Spielautomaten der O. GmbH, konkret die von W.S. als Angestellter der O. GmbH betreut wurden, der Standort X-Cafe mit einem ACT-Automaten angeführt wurde. Von Jänner bis Dezember 2012 wurden auf dem Konto sonstige Erträge 4400 der Buchhaltung X- Cafe 4 Monatsbeträge mit je € 250 zuzüglich 20% Umsatzsteuer verbucht. Die von W.S. übergebenen Belege wurden auf die tschechische Firma A. s.r.o. (laut Ansicht der Behörde handelt es sich um eine Briefkastenfirma), die von den Gesellschaftern J.W. und G.S. gegründet wurde, ohne Umsatzsteuer (Hinweis auf der Rechnung Übergang der Steuerschuld) ausgestellt. Eine behördliche Standortgenehmigung für die Aufstellung eines Spielautomaten im X- Cafe L. wurde von der Bezirkshauptmannschaft nie erteilt. Da der Automat illegal betrieben wurde, ist mit größter Wahrscheinlichkeit anzunehmen, dass auch die diesbezüglichen Einspielergebnisse in Österreich nie versteuert wurden.

Zeitraum ab 1.12.2012 – Vereinbarung mit der G. EOCD (Bulgarien)

Gegenstand dieses Vertrages war die Anmietung einer Stellfläche von 2 Quadratmetern für den Betrieb eines Internet Terminals (Spielautomat) an der Adresse X- Cafe zum monatlichen Mietpreis von € 300 inklusive Umsatzsteuer durch die G. EOCD als Mieter.

Im Vertrag wurde festgehalten, dass der Platzmieter (G. EOÖD) als Betreiber alleine zuständig und verantwortlich für die ordnungsgemäße Anmeldung des Betriebes bei der jeweils zuständigen Behörde sei. Weiters hätte der Mieter auch die Steuern und Abgaben, insbesondere die Lustbarkeitsabgaben, ordnungsgemäß abführen sollen.

Da eine behördliche Standortgenehmigung nie erteilt wurde und auch die G. EOÖD in Österreich über keine Steuernummer verfügt, wurde der Automat illegal betrieben und entsprechende Steuern nicht abgeführt. Laut Vorlageantrag vom 31.05.2016, Seite 15, wird bestritten, dass die G. EOÖD in Österreich steuerlich nicht erfasst wurde.

Diesbezüglich ist der Finanzbehörde völlig unklar, woher die steuerliche Vertretung ihre Informationen oder ihr Wissen bezieht. Das angeführte Gutachten laut Beilage 5 und das Gründungsstatut sowie Steuernummer laut Beilage 6 zur G. EOÖD wurde nicht übermittelt. Als Kontaktperson ist weiterhin W.S. aufgetreten. Von ihm wurden die Einspielergebnisse nach wie vor abgeholt.

Zeitraum ab Oktober 2014

Obwohl die Vereinbarung mit der G. EOÖD in Bulgarien noch immer Gültigkeit hatte, wurden die Platzmiete-Abrechnungen ab Oktober 2014 von der V. s.r.l. in Rumänien ausgestellt. Die Belege wurden von W.S. an D.R. übergeben, warum das so war, war auch ihm unklar. Für Herrn D.R. hat sich von Beginn weg für die Aufstellung des Geldspielautomaten nichts geändert. Seine Kontaktperson war immer W.S., der auch die Einspielergebnisse abholte und Herrn D.R. die Platzmiete ausbezahlt.

Auch von diesem Zeitraum weg gab es keine Standortgenehmigung, daher wurde dieser Spielautomat weiterhin illegal betrieben.

Amtshandlung der Finanzpolizei – Niederschrift am 02.12.2015

Dass W.S. die Einspielergebnisse für einen Automaten im X- Cafe überprüft und abgeholt hat, geht auch aus der Niederschrift vom 2.12.2015 hervor. Weiters wurde auch bekannt, dass die Einspielergebnisse E.B. übergeben wurden.

Der aufgestellte Spielautomat im X- Cafe wurde von Beginn weg illegal betrieben. Die diesbezüglichen Einspielergebnisse wurden nur bis Ende Februar 2010 bei der O. GmbH versteuert. Danach wurden ausländische Betreiber, wie A. s.r.o. (Tschechien), G. EOÖD (Bulgarien) und V. SRL (Rumänien), vorgeschoben, die in Österreich steuerlich nicht erfasst sind. Da es keine Standortgenehmigung für das X- Cafe L. gab, wurde der Automat illegal betrieben. Daher wurde auch keine Lustbarkeitsabgabe abgeführt. Der Inhaber des X- Cafes erhielt lediglich eine Platzmiete. Kontaktperson, Geldentleerer und Geldabholer war immer W.S. Mit der Aussage am 2.12.2015 von W.S., dass die Einnahmen des Glücksspielautomaten an E.B. weitergegeben wurden ist auch anzunehmen, dass die Vorgangsweise in den Vorjahren dieselbe war.

Aus dieser Vorgangsweise ist erkennbar, dass Aufsteller nur zum Schein zwischengeschaltet wurden. Durch W.S. kann aber die Verbindung zu W.J., Obmann bis

6.5.2011 und danach Schriftführer, und E.B., Obmann seit 6.5.2011, hergestellt werden.
Siehe beiliegende Unterlagen!

Kalkulation Deckungsbeitrag – Erlöse Bf.

Konto		2010	2011	1-9/2012	10-12/2012
4310	Erlöse Geldspieler	74.958	66.408	46.187	40.549
4311	Erlöse Unterhalter	60.467	50.867	30.408	4.184
		135.425	117.275	76.596	44.733
7412	Gerätemiete	30.000	30.000	10.800	14.400
7192	Lustbarkeitsabgabe	2.240	20	30.000	12.000
		32.240	30.020	40.800	26.400
	Rohaufschlag mit LA	103.185	87.255	35.796	18.333
	Rohaufschlag in Prozent	320	291	88	69
RA ohne Lustbarkeitsabgabe					
	Rohaufschlag ohne LBA	105.425	87.275	65.796	30.333
	Rohaufschlag in Prozent	351	291	609	211
Anzahl Glückspielautomaten Einspielergebnisse					
		8	8	8	5
Durchschnittliches Einspielergebnis pro Automat und Jahr					
		16.928	14.659	9.574	8.947
Durchschnittliches Einspielergebnis pro Automat und Monat					
		1.411	1.222	1.064	2.982

Die Deckungsbeiträge 2012 teilen sich auf in den Zeitraum Jänner bis September und Oktober bis Dezember 2012 und differieren extrem. Außerdem ist der Deckungsbeitrag 2012 mit Einbeziehung der bezahlten Lustbarkeitsabgabe zu niedrig oder ohne Berücksichtigung der Lustbarkeitsabgabe zu hoch. Festzuhalten ist jedoch für alle Jahre, dass die durchschnittlichen Einspielergebnisse pro Automat und pro Monat im Österreichschnitt viel zu niedrig sind.

Kalkulation Deckungsbeitrag Miete Glücksspielautomaten

Siehe Beilagen – Email von Frau M.S. und Website www.spielerinfo.at !

9) Zusammenhang zwischen dem Bf. und der O. GmbH oder mit der W. GmbH etc. ist laut Vorlageantrag vom 31.5.2016, Seite 10, nicht gegeben:

Laut Vorlageantrag vom 31.5.2016, Seite 10, wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass bei allen Unternehmen unterschiedliche Personen tätig waren und eine enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen den Unternehmungen nicht gegeben war.

Dies wird mit all den hier oben beschriebenen Punkten klar widerlegt. W.J. war Konsulent des Bf. und der O. GmbH. W.J. war auch ehemaliger Gesellschafter/Geschäftsführer der O. GmbH. W.S. ist der Bruder von W.J. und ehemaliger Angestellter der O. GmbH. E.B. und W.J. waren Obmänner des Bf. W.J. war Schriftführer des Bf. E.B. war Geschäftsführer der O. GmbH. Der Firmensitz der W. GmbH war an der Privatadresse von E.B. und E.B. war auch Geschäftsführer bei der W. GmbH. Obwohl während der Betriebsprüfung die steuerliche Vertretung kontaktiert wurde, reagierte auf die Vorhalte der (Anmerkung des BFG: inzwischen) verstorbene Geschäftsführer, W.P. der O. GmbH. Auf den Überweisungsbelegen der W. GmbH für die Lustbarkeitsabgabe des Bf. im Jahr 2011 scheinen auch bezahlte Abgaben für die „H.“ und das „F.“ auf, die zum Unternehmen des Konsulenten und ehemaligen Gesellschafter/Geschäftsführers S.G. gehörten. W.J. und S.G. gründeten auch die tschechische Firma A. s.r.o.

E.B. war seit 6.5.2011 Obmann des Bf. Weiters ist er für die O. GmbH, die W. GmbH und auch für die V. S.R.L. tätig gewesen. E.B. war aufgrund seiner Funktionen bei allen Unternehmen mitverantwortlich oder tätig und müsste daher sämtliche Zweifel und Unklarheiten zu den Mietvereinbarungen der Spielautomaten jederzeit aufklären können. E.B. besitzt gemeinsam mit seiner Gattin S.B. in D. in der G.straße xy ein Einfamilienhaus und hatte im Prüfungszeitraum 3 minderjährige Kinder, M., C. und P. zu versorgen. E.B. war im betreffenden Zeitraum Alleinverdiener und hatte in den betreffenden Jahren zu geringe Einkommen um die Lebenshaltungskosten für sich und seine Familie bestreiten zu können.

Einkommen – E.B., VNR 1234 xxxyyj (vertraulich):

2010: AMS € 1.581,60

2011: € 0

2012: € 12.665,15

Einkommen – S.B. VNR 1234xxyyj (vertraulich):

2010: € 0

2011: € 0

2012: € 0

10) Vorsteuerberichtigung laut Tz 1) des Betriebsprüfungsberichtes des Bf. vom 6.5.2015

Laut ACL-Daten wurden im Buchungsjournal 2011 auf dem Konto 2502 Vorsteuern 20% am 3.1.2011 direkt € 6.000 Vorsteuern für das Wirtschaftsjahr 2010 und am 20.12.2011 auf dem Konto 7412 Gerätemiete mit dem V20-Vorsteuercode nochmals € 6.000 für das Wirtschaftsjahr 2011 verbucht und geltend gemacht.

Vorsteuerbuchungen gesamt 2011 laut Code V20:	€ 17.906
Summe Konto 2502 Vorsteuern direkt:	€ 6.038
Vorsteuerbuchungen gesamt 2011 laut Code V10:	€ 70,69
Gesamtsumme Vorsteuern verbucht 2011	€ 24.014,69
Laut Umsatzsteuererklärung 2011 veranlagt	€ 24.017,39

Die laut Vorlageantrag vom 31.05.2016, Seite 14, genannte Vorsteuerkorrektur in Höhe von 6.500 € konnte weder in den ACL-Daten noch in den Steuererklärungen vorgefunden werden.“

In seiner **Äußerung vom 9.7.2018** auf die vorgehaltene Stellungnahme der Außenprüfung führt der Bf. Folgendes aus:

...

„2. Differenzen zwischen dem von der BH Deutschlandsberg am Vereinsstandort genehmigten und den in den Einnahmenaufzeichnungen ausgewiesenen Geldspielautomaten:

...

2.4. Unterscheidung zwischen „Genehmigung und Betrieb“ des Glücksspielautomaten:

Der Beschwerdeführer führt nur den Betrieb derjenigen Automaten jeweils durch, welche hier vom Eigentümer oder Mieter oder Vermieter zur Verfügung gestellt werden. Zu diesem Zweck ist daher festzuhalten, dass nicht alle genehmigten Automaten tatsächlich auch in Betrieb genommen werden. Dies insbesondere auch deshalb, da die einzelnen Automatentypen jeweils unterschiedliche Programme beinhalten, welche erst im Rahmen des Testverfahrens jeweils zum Betrieb führen. Im Rahmen des Testverfahrens wird sodann ausgewählt, welche Automaten tatsächlich im Betrieb zum Einsatz kommen.

Vorweg wird mit sogenannten „Token“ der Betrieb von Testautomaten durchgeführt, wo das Spielerverhalten und die Annahme eines bestimmten Programmes durch den Spieler geprüft werden.

Somit wird der Feststellung der belangten Behörde widersprochen, wonach die genehmigten Automaten mit den Automaten im Betrieb übereinstimmen. Tatsächlich in Betrieb befanden sich ausschließlich die Automaten, für welche auch Aufzeichnungen für die Einnahmen geführt wurden.

Beweis: Zeuge E.B.

ladungsfähige Adresse wie oben

2.5. Genehmigte Automaten - in Betrieb befindliche Automaten:

2.5.1. Widerspruch:

Von der belangten Behörde wird unterstellt, dass die Anzahl der genehmigten Automaten hinsichtlich eines jeweiligen Standortes mit der Anzahl der tatsächlich in Betrieb befindlichen Geldspielautomaten übereinstimmt. Dies ist aber unrichtig, wie bereits in den Ausführungen zur Beschwerde bzw. zum Vorlageantrag enthalten ist.

2.5.2. Anmietung von W. GmbH:

Die Betriebsprüferin als Organ der belangten Behörde unterstellt, dass auf Grund der Rechnung der O. GmbH vom 03.05.2010 an die W. GmbH 25 Geräte mit einem Mietpreis von € 100 vermietet wurden.

Hier ist festzustellen, dass der gegenständliche Beleg (Aktenseite 275) die Miete für Mai 2010 ausweist und daraus nicht ersichtlich ist, ob diese Miete für den gesamten Mietzeitraum tatsächlich verbucht und erfasst wurde. Es ist festzustellen, dass nur 5 Geräte von der W. GmbH an den Bf. (Aktenseite 272, 273 und 274) vermietet wurden.

Die W. GmbH hat ihrerseits die nicht an den Verein vermieteten Geräte auf österreichischen Standplätzen aufgestellt, wobei festzuhalten ist, dass diese Aufstellung im Namen und auf Rechnung der W. GmbH erfolgte und dies nicht dem Bf. zuzuordnen ist.

Beweis: Zeuge Geschäftsführer der W. GmbH- E.B.

per ladungsfähige Adresse wie oben

...

4.2. Vermietung von 5 Spielautomaten an G. EOCD:

Mit Vereinbarung vom September 2012 wurde ein Mietvertrag über eine Standplatzmiete abgeschlossen, wonach der Bf. der G. EOCD ab 01.01.2012 5 Automaten zu Testzwecken zur Verfügung stellte und hierbei der Verein eine entsprechende Platzmiete von netto € 3.000 monatlich erhielt.

...

4.3. „Zuschätzung im Zuge der Betriebsprüfung“

4.3.1. Keine Berechtigung zur Schätzung:

Die Beschwerde selbst beschäftigt sich unter Punkt 2 (Seite 3) mit den Aufzeichnungsmängeln und Widersprüchlichkeiten im Zusammenhang mit den Erlösaufzeichnungen der Einspielergebnisse, was darüber hinausgehend von der belangten Behörde zu einer Schätzung gemäß § 184 BAO führte.

4.3.2. Vorliegende Grundaufzeichnungen:

Aus den Prüfungsakten (Seite 94 ff) ist ersichtlich, dass es ordnungsgemäße Grundaufzeichnungen gab. Hierbei wurde 14-tägig von Herrn E.B. (Obmann)

- der jeweilige Ablesestand ermittelt,
- für jedes einzelne Gerät die Kassaeinwürfe festgestellt,
- die jeweiligen Kassaauszahlungen ermittelt und
- somit entsprechend das Nettoergebnis (sogenanntes Hold) festgestellt.

Diesbezüglich ist somit festzuhalten, dass exakte Aufzeichnungen vorliegen, die sich aus der Gerätebuchhaltung ergaben. Ein fortlaufender Saldo ist nicht feststellbar, da die Maschinen zum damaligen Entwicklungsstand noch keinen fortlaufenden Saldo führten und nach jeder Ableseperiode (in der Regel 14-tägig) wiederum auf € 0 gestellt wurde.

...

4.4.1. Aktenvermerk zur Besprechung mit W.G. (Anm.: Organ der Finanzpolizei) vom 12.05.2014:

Als wesentliches Beweismittel wird von der belangten Behörde (Aktenseite 321 ff) vorgebracht, dass von Seiten der Finanzpolizei (Leiter G.W. Aktenvermerk vom 12.05.2014) eine Einschau (am 10.05.2014) durchgeführt wurde. Hierbei ist vorweg zu bemerken, dass diese nicht den Prüfungszeitraum betrifft, da dieser mit 2010-2013 definiert ist. Diese Aussagen und Feststellungen betreffen somit Umstände nach dem Prüfungszeitraum.

Bei der Einschau am 10.05.2014 wurde festgestellt, dass 5 Geldspielautomaten der Type „Busy Bee“ vorhanden waren, welche keinen Internetzugang hatten und diesbezüglich somit Geldspieler älterer Bauart waren.

Hinsichtlich der Automaten 6-9 gab der Obmann des Vereins B. bei der Einvernahme an, dass diese Geräte von der G. EOCD angemietet (?) waren.

Dem Aktenvermerk ist ein Einvernahmeprotokoll einer Mitarbeiterin des Vereins angeheftet, welche ebenfalls Aussagen vom 10.05.2014 betrafen, welche somit nach dem Prüfungszeitraum waren und nicht für den Prüfungszeitraum relevant sind. Selbst die Mitarbeiterin gibt an, dass die ACT-Geräte der EOCD gehören. Die entsprechenden Aufzeichnungspflichten sind erfüllt.

...

5. Differenz der Spielautomaten:

Die Anmeldung von Automaten bei der Behörde seien der Schätzung bei den Erlösen der Spielautomaten zugrunde gelegt worden. Dies widerspricht den eigenen Ausführungen in der Stellungnahme vom 24.04.2018.

Aus den monatlichen Aufzeichnungen betreffend die Entleerungen der Spielautomaten ist ersichtlich, dass

- 5 Geldspielautomaten,
- 1 Dartautomat sowie
- 2 Fotoplay-Geräte

im jeweiligen Aufzeichnungszeitraum (gegenständlich ist hierbei das Jahr 2010, Aktenseite 173-196) ersichtlich sind. Somit ist festzuhalten, dass für 5 Geldspieler, 1 Dartautomat und 2 Fotoplay-Geräte ordnungsgemäße Aufzeichnungen vorliegen. Die Aufzeichnungen umfassen hierbei bei den Geldspielern sowohl

- den Kassaeinwurf,
- die Kassaauszahlung
- als auch den sich daraus ergebenden Hold-Betrag.

Der Bf. hat in seiner Stellungnahme vom 17.12.2014 (Aktenseite 393 ff) bereits begründet, warum laut der Vorhaltsanfrage 6 Spielautomaten um je € 300 angemietet waren und hierbei nur Erlösaufzeichnungen für 5 Spielautomaten vorhanden waren. Es wurde begründet, dass in den Bf.-Räumlichkeiten ein Spielautomat zu Testzwecken aufgestellt wurde, welcher mittels „Token“ bespielt wurde. Damit wurde versucht, die Attraktivität der restlichen Spielautomaten zu steigern und die Spielbereitschaft zu erhöhen.

6. Bedingungen der Anmietung der Spielautomaten vom Bf.:

- Laut Feststellungen der Betriebsprüferin in ihrer Stellungnahme habe die O. GmbH an die W. GmbH im Prüfungszeitraum 2010 und 2011 jeweils 25 Glücksspielgeräte vermietet. Die Anzahl der Spielautomaten sei hierbei auf den monatlichen Rechnungen (welche?) angeführt, die der Beschwerdeführerin nicht bekannt sind.
- Der Bf. mietete von der W. GmbH in den Jahren 2010 und 2011 5 Glücksspielgeräte mit einem monatlichen Mietpreis von netto € 500 je Gerät an.
- Es wird nunmehr der Beschwerdeführerin vorgehalten, dass es nicht nachvollziehbar sei, warum bei Herstellungskosten eines Automaten von rund € 5.000 (die Herstellkosten sind der Beschwerdeführerin nicht bekannt) um monatlich € 100 (dies ist scheinbar das Mietentgelt von O. GmbH an W. GmbH) vermietet worden seien und dies hiermit zu einer Amortisation der Herstellkosten auf 4 Jahre führte.
- Für die Beschwerdeführerin maßgeblich ist, dass sie ein Mietentgelt von € 500 monatlich entrichten musste, was somit (unter Annahme der Richtigkeit der Herstellkosten von € 5.000) zu einer Amortisierung binnen 10 Monaten führte. Inwiefern dies der

Beschwerdeführerin vorgehalten werden kann und die durchgeführte Schätzung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach begründet, ist nicht nachvollziehbar.

...

9. „2 überzählige Automaten beim Verein fehlen“:

9.1. „2 Automaten fehlen“:

Es ist nicht nachvollziehbar, welche 2 Automaten bei welchen Aufzeichnungen fehlen.

9.2. „6 ACT—Automaten fehlen“:

Den Ausführungen der belangten Behörde hinsichtlich des angeblichen Fehlens von 6 ACT-Automaten (Stellungnahme 27.04.218 auf Seite 7) ist entgegenzuhalten, dass die Anmeldung von Automaten auf einen bestimmten Standort nicht identisch ist mit dem Betrieb. Die Anmeldung erfolgt deshalb, um den Austausch der Automaten untereinander auf Grund von Änderungen bei den Programmen durchzuführen.

Bezüglich der Monierung, dass ein Fotoplay-Automat illegal betrieben wurde, ist festzuhalten, da es nur 1 Fotoplay-Automat in genehmigter Form vorlag und auch betrieben wurde. Beim 2. angeblichen „Foto-Play-Automaten“ handelt es sich um einen Wettterminal, wobei die belangte Behörde hierbei unvollständige Ermittlungen durchgeführt hat.

Beim Einwand der belangten Behörde (Seite 13 der Stellungnahme vom 27.04.2018), dass auch ein Glücksspielautomat Roulette betrieben worden sei, wobei dieser Betrieb nicht genehmigt sei, ist festzuhalten, dass es sich hier um ein neues Spiel mit einem neuen Automaten handelte und dieser ausschließlich mit einem „Token“ zu bespielen war, deshalb er auch nicht genehmigungspflichtig war.

10. Stand auf Genehmigung für den Standort F.Str. xx, D.

10.1. Standortgenehmigungen am Standort F.Str. xx:

Laut Feststellung der Betriebsprüfung seien im Zeitraum 31.03.2009 - 30.03.2012 am Standort F.Str.xx, D., 12 Spielautomaten landesbehördlich genehmigt worden, es seien aber nur für 8 Spielautomaten Einnahmen erklärt worden.

Diesbezüglich verwiesen wir auf die Ausführungen gemäß Punkt 9.2.

11. Illegaler Betrieb von Spielautomaten:

Festzuhalten ist, dass der Verein die aktiv im Betrieb befindlichen Geldspielautomaten jeweils auch ordnungsgemäß der Versteuerung unterworfen hat, für diese Automaten auch entsprechende Aufzeichnungen vorliegen.

Die nunmehrige Monierung, wonach 2 überzählige Automaten beim Verein vorhanden gewesen seien, die dieser weder angeschafft noch selbst produziert habe, ist nicht bewiesen. Es ist deshalb festzuhalten, dass auch Testautomaten aufgestellt wurden,

welche ausschließlich mit „Token“ zu bespielen waren. Dies sollte das Spielerverhalten und die neuen Programme beinhalten.

Daraus werden keine Einnahmen erzielt. Der Spieler kann nur prüfen, ob ihm jeweils ein Programm gefällt oder nicht.

12. Keine KESt bei verdeckten Ausschüttung von Vereinen:

In der Entscheidung des BFG vom 21.09.2017, RV/7102214/2017 wurde Folgendes entschieden:

Nach bisher gültiger Ansicht sind verdeckte Ausschüttungen grundsätzlich auch bei eignermerlosen Körperschaften und nach den Entscheidungen des VwGH auch konkret bei Vereinen denkbar. Mangels Vorliegens von Einkünften aus Kapitalvermögen beim Empfänger kann es bei Vereinen jedoch nicht zu einer Kapitalertragssteuerpflicht kommen. Die Haftungsverpflichtung des § 95 Abs. 1 EStG kann somit, da sie sich bloß auf die Kapitalertragsteuer bezieht, nicht zur Anwendung gelangen. Die Haftungsbescheide sind aus diesem Grund daher ersatzlos aufzuheben.

Hierbei ist davon auszugehen, dass die von der Prüferin unterstellten verdeckten Ausschüttungen an Herrn J.W. gar nicht zu prüfen sind, ob diese fremdunüblich waren, entscheidend ist, dass KESt nur dann vorgeschrieben werden kann, wenn die verdeckte Ausschüttung beim Empfänger den Tatbestand von Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG verwirklicht. Ein derartiger gesetzlicher Tatbestand ist jedoch bei einem Verein im Sinne des Vereinsgesetzes 2002 nicht erfüllt.

Dem zur Folge unterliegt eine allfällige Vorteilszuwendung an eine Person, die zwar laut Ansicht der Abgabenbehörde eine ähnliche Stellung aufweist wie der Inhaber eines Anteilsrechts oder eine ihm nahestehenden Person, nicht der KESt (vergleiche: Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock, KStG, 25. Lieferung, 2014, § 8 Textziffer 131 bzw. auch Ecolex 2018/83, Seite 186) zu unterwerfen.“

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 6.8.2018 wurden dem Bf. folgende Umstände zur Kenntnis gebracht:

„1. In den vom Bf. vorgelegten Listen (Bl. 291-293 Arbeitsbogen) mit der Bezeichnung „Aufstellung der Spielautomaten aufgrund der Grundaufzeichnungen für das Jahr 2010, 2011, 2012, 2013“ sind ausschließlich 4 Busy Bee World Games-Automaten und 1 ACT Multigame World Games- Automat gelistet. Eine genaue Individualisierung mit Gerätenummer unter Beilage der Genehmigungsbescheide der Bezirkshauptmannschaft X. ist aus diesen Aufzeichnungen nicht möglich.

Die 2 Photoplay-Automaten und der Dart-Automat sind in der Aufstellung überhaupt nicht enthalten. Ebenso nehmen die Mietverträge darauf keinen genaueren Bezug und es bleibt unklar, von wem diese Geräte stammen bzw. angemietet wurden. Die Gerätenummern und Hersteller sind ebenfalls nicht bekannt.

2. Im Jahr 2012 und 2013 wurden 6 Spielautomaten von der Firma JW GmbH & Co KG angemietet. Welche Geräte dies waren (Hersteller, Gerätenummer) geht aus den Rechnungen (Bl. 268-271) nicht näher hervor, lediglich, dass es sechs Stück waren.

3. Ebenso werden auf den Lösungsblättern die Automaten allgemein (ohne Gerätenummer oder Hinweis darauf) mit „Busy Bee, Busy Bee, Busy Bee, Busy Bee und ACT sowie Photoplay und Dart“ umschrieben.

4. Entgegen Ihren Ausführungen geht aus vorliegenden Rechnungen der Firma W. GmbH (Seite 272-274) nicht hervor, wie viele und welche Geräte (Geldspiel- oder Unterhaltungsautomaten) im Abrechnungszeitraum tatsächlich gemietet wurden. Die Behauptung, dass es fünf Stück á 500 €/p.m. waren, stellt lediglich eine Schlussfolgerung durch Rückrechnung aus dem Entgelt dar, denn aus den Rechnungen selbst lassen sich lediglich monatliche Kosten für Gerätemieten von 2.500 € ableiten. Abgesehen davon wurde ein Spielautomat weniger angemietet als später von der JW GmbH & Co KG.

5. In Ihrer Unterscheidung zwischen „Genehmigung und Betrieb der Glücksspielautomaten“ führen Sie u.a. aus, dass nicht alle genehmigten auch tatsächlich im Betrieb zum Einsatz gekommen wären, weil vorweg mit sogenannten „Token“ (Spielgeld?) der Betrieb von Testautomaten zum Einsatz gekommen wäre (Punkt 2.4. Abs. 1 Vorhaltsbeantwortung). An anderer Stelle wird ausgeführt, dass beim Glücksspielautomat Roulette, dieser Betrieb nicht genehmigungspflichtig gewesen sei, da er lediglich mit einem Token (Spielgeld) zu bespielen gewesen sei (Punkt 9.2. Abs. 3 Vorhaltsbeantwortung). Unklar bleibt in diesem Zusammenhang, warum gerade bei 10 ACT-Automaten am 25.3.2009 um eine Aufstellungsbewilligung eingekommen wurde, wo doch nur vier betrieben wurden und angeblich für den Token-Betrieb gar keine Genehmigung erforderlich gewesen sei.

Möglicherweise wollten Sie damit ausdrücken, dass mit fünf Geldspielautomaten Umsätze erzielt und fünf weitere lediglich zu Testzwecken im Unternehmen aufgestellt wurden.

Ihre Ausführungen deuten darauf hin („Die Anmeldung erfolgt deshalb, um den Austausch der Automaten untereinander auf Grund von Änderungen bei den Programmen durchzuführen“) und bleiben nicht näher nachvollziehbar. Sie lassen darauf schließen, dass mit den („vorsorglich“) genehmigten Automaten nach landesgesetzlichen Vorschriften ohne Weiteres auch ein regulärer Spielbetrieb möglich gewesen wäre. Unklar bleibt daher, mit welchen Automaten (Gerätenummer) tatsächlich welche Einnahmen erzielt wurden, da dies aus den bisher eingesehenen Aufzeichnungen nicht hervorgeht.

Die mögliche Anzahl von ca. 10 aufgestellten Spielautomaten steht auch im Einklang mit der im der Erklärung des W.P. vom 26.3.2015 (Beweismittel einer Auskunftsperson), wonach bei einem 25 m² großen Clubraum und 2 m² Platzbedarf für jeden Spieler niemals wie von der Betriebsprüfung vermutet, 25 Spielgeräte aufgestellt werden könnten. In ähnlicher Weise argumentieren Sie auch in Ihrer ausgeführten Beschwerde (vgl. Seite 4 Abs. 2 Beschwerde vom 6.7.2015).

Abgesehen davon wurden auch in der nach dem Beschwerdezeitraum aufgenommenen Niederschrift mit dem Vereinsobmann vom 10.5.2014 neun Glücksspielgeräte, 1 (inaktiver) Dart-Automat und 1 Sportwettterminal festgestellt. Dass für den Spielbetrieb bloß zu Testzwecken aufgestellte Geräte, die mit Token-Münzen bespielt werden konnten, vorhanden waren, wurde im Nachschauzeitpunkt nicht festgestellt. Da nach dem Prüfungszeitraum keine Testgeräte mehr aufgestellt wurden, erscheint das Vorhandensein von Testgeräten im Beschwerdezeitraum nicht sehr überzeugend. Diese müssten dann vier bis fünf an der Zahl gewesen sein.

6. Auf Grund der im bisherigen Verfahren gegebenen mangelhaften Dokumentation der tatsächlichen Geschäftsgebarung (ungenaue Bezeichnung der Spielautomaten und Zuordnung der jeweils erzielten Einnahmen in den Einnahmeaufzeichnungen, ungenaue Standortliste, keine präzisen Angaben in den Mietverträgen) kann nicht zweifelsfrei nachvollzogen werden, dass nur fünf Geldspielautomaten in Betrieb genommen worden seien, sodass allfällige Unsicherheiten bei der Ermittlung des Besteuerungsergebnisses eher zu Lasten der Bf. gehen könnten.

7. Nach richterlicher Ersteinschätzung dürften die von der belangten Behörde bisher erhobenen Losungsaufzeichnungen (Bl. 173-196) hinsichtlich der (gesamten) Automatenerlöse in formeller Hinsicht nicht den gesetzlichen Bestimmungen des § 132 Abs. 1 Z 2 BAO entsprechen.

8. Daher sieht sich das Bundesfinanzgericht nicht in der Lage, Ihrem Beschwerdeantrag vollinhaltlich folgen zu können, wenn gleich auch die Schätzung der belangten Behörde auf Grund des Beschwerdevorbringens und der bisherigen Sachverhaltsfeststellungen nicht ausreichend begründet erscheint.

...“

Mit E-Mail vom 6.9.2018 beantragte der Bf., die Frist zur Vorhaltsbeantwortung bis 6.10.2018, weil der Obmann des Vereins schwer erkrankt sei und die steuerliche Vertreterin mit ihm keine Besprechung betreffend den Inhalt des Vorhaltes durchführen konnte.

In einem weiteren E-Mail vom 27.9.2018 wurde um weitere Zufristung zur Vorhaltsbeantwortung bis 6.11.2018 ersucht, weil der Vereinsobmann derzeit verhandlungsunfähig sei und die Steuerberatung (Anmerkung: in Wien) auf Grund des Wohnsitzes in der Steiermark keine Möglichkeit hätte, eine Besprechung des Vorhaltes durchzuführen.

Mit E-Mail des Bundesfinanzgerichts vom 27.9.2018 wurde der Bf. aufgefordert, eine ärztliche Bestätigung über die Verhandlungsunfähigkeit des Obmannes beizubringen bzw. seine vollständige Diskretionsunfähigkeit für der Erteilung der in der Rechtssache erforderlichen Auskünfte zu bescheinigen. Sollte dies nicht der Fall sein, so erscheine nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts durchaus möglich, dass die berufsmäßige

Parteienvertreterin auch ihre seine Mandantschaft an seinem Wohnort aufsucht bzw. die erforderlichen Informationen telefonisch oder schriftlich erhält.

Mit E-Mail vom 9.10.2018 wurde die beantragte Zufristung zur Vorhaltsbeantwortung bis 6.11.2019 wiederholt und eine ärztliche Bestätigung beigebracht, woraus ersichtlich ist, dass die Verhandlungsfähigkeit derzeit nicht gegeben sei. Die steuerliche Vertretung werde vor Fristablauf wieder mit dem Vereinsobmann Kontakt aufnehmen und versuchen, ob seine Verhandlungsfähigkeit bereits gegeben sei. Bezüglich eines möglichen Aufsuchens des Klienten an seinem Wohnort möchte sie hinweisen, dass dies bereits aus Kostengründen derzeit leider nicht durchführbar sei. Entsprechend des Befundes der Fachärztein für Neurologie und Psychiatrie leide der Vereinsobmann an einer posttraumatischen Belastungsreaktion, einem Erschöpfungssyndrom, ADHS hyperaktiv impulsiven Typus'. Er werde medikamentös behandelt.

Mit E-Mail vom 6.11.2018 teilte die steuerliche Vertreterin mit, sie habe derzeit keine Möglichkeit eine Besprechung mit dem Vereinsobmann durchzuführen, da dieser nicht verhandlungsfähig sei. Sobald sich eine Änderung der Situation ergebe, erlaube sie sich, darüber zu berichten.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 7.11.2018 wurde darauf hingewiesen, dass gemäß § 79 BAO für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts gelten. Die sich idR nach der Handlungsfähigkeit richtende Prozessfähigkeit sei die Fähigkeit durch eigenes oder durch das Verhalten eines gewillkürten Vertreters prozessuale Rechte und Pflichten zu begründen. Im Übrigen werde die Bf. im gegenständlichen Fall durch eine berufsmäßige Parteienvertreterin vertreten. Aus dem vorgelegten Befundbericht gehe lediglich hervor, dass der Vereinsobmann „verhandlungsunfähig“ sei. Ob dieser auch handlungsunfähig im Sinne des bürgerlichen Rechts sei, würde damit nicht zum Ausdruck gebracht. Sollte er nicht in der Lage sein, seinem berufsmäßigen Parteienvertreter die zur Vertretung der abgabenrechtlichen Interessen erforderlichen Informationen zu geben, müsste diese gesondert attestiert werden. In diesem Fall wäre dies durch einen Gerichtsbeschluss des zuständigen Pflegschaftsgerichts über die Bestellung eines Sachwalters nachzuweisen. Weiters sei unklar, welcher Erwerbsbetätigung der Vereinsobmann nachgehe und ob er über eine Lenkerberechtigung für das Lenken von Kraftfahrzeugen verfüge. Dem Bundesfinanzgericht sei eine Zufristung zur Erstattung einer Vorhaltsbeantwortung aus derzeitigen Sicht nicht möglich, weshalb der Bf. ersucht werde, die angeführten Unterlagen und Beweismittel bis 30.11.2018 nachzureichen.

Mit Schreiben vom 30.11.2018 wurde vom Bf. eine Vorhaltsbeantwortung eingebracht und u.a. Folgendes ausgeführt:

„....

3. Aufstellung der Spielautomaten auf Grund der Kontoaufzeichnungen für die Jahre

2010-2013:

...

3.2. Auch eine Individualisierung der Geräte ist möglich, da die Genehmigungsbescheide der Bezirkshauptmannschaft X. der belangten Behörde vorliegend sind und somit nachvollziehbar ist, welche Automaten im welchen Zeitraum genutzt wurden, wobei jedoch darauf hinzuweisen ist, dass die Genehmigungsbescheide auch Automaten umfassen, welche nicht zu Erlösen führten, sondern mit sogenannten „Tokens“ betrieben wurden.

Beweis:

Monatsabrechnung August 2012 mit den Entleerungsdaten vom 01.08.2012 und vom 15.08.2012

Zeuge: E.B. (Anm. Vereinsobmann)

II. Anmietung von 6 Spielautomaten von der Firma JW GmbH & Co. KG:

In den Jahren 2012 und 2013 wurden 6 Spielautomaten von der Firma JW GmbH & Co. KG angemietet.

Beweis:

Eingangsrechnung vom 13.08.2012 über die Mietvorschreibung für April 2012 mit 6 Spielautomaten

Eine Individualisierung ist ebenfalls möglich, da die Genehmigungsbescheide der Automaten auf den jeweiligen Standort ausgefertigt werden müssen.

III. Lösungsblätter der Automaten:

Aus den Lösungsblättern der Automaten ist ersichtlich, welcher Automat jeweils welche Einzahlungen und Auszahlungen durchführte und sich daraus der entsprechende „Hold“ ergab, welcher sodann ordnungsgemäß versteuert wurde.

Eine weitere Identifikation des Automaten durch Angabe des Genehmigungsbescheides bzw. der Gerätenummer ist nicht erforderlich, da dies nicht in den steuerlichen Aufzeichnungspflichten erforderlich ist. Die Vollständigkeit wird durch Zeugen belegt.

Beweis:

Zeuge: E.B. (Anm. Vereinsobmann)

IV. Mietrechnungen der Firma W. GmbH:

Zum Nachweis der Anmietung von nachweislich 5 Automaten von der Firma W. GmbH wird der Zeuge E.B. namhaft gemacht, der auch Geschäftsführer der Firma W. GmbH war.

Beweis: Zeugeneinvernahme des E.B. als Geschäftsführer der W. GmbH

V. Abweichung Genehmigungsbescheid - Betrieb der Spielautomaten:

1. Es ist richtig, dass es sich bei sogenannten „Token“ um Spielgeld wie bei den allseits bekannten Kinderspielen handelt, um die Einsatzmöglichkeiten von Testautomaten auszuloten.

Eine Genehmigung wurde hierbei sowohl bei den eingesetzten Automaten als auch bei den Testautomaten eingeholt, weil der Vereinsvorstand keinerlei Risiko bezüglich der strengen Kontrollen durch die zuständigen Behörden eingehen wollte.

Es ist richtig, dass ausschließlich mit den Geldspielautomaten Umsätze erzielt wurden, während die mit Token betriebenen Automaten ausschließlich zu Testzwecken aufgestellt und benutzt wurden und hierbei auch festzuhalten ist, dass hier diese Geräte teilweise nur kurzfristig aufgestellt waren, da von den Spielern hinsichtlich der auf ihnen enthaltenen Spielprogrammen diese nicht angenommen wurden.

Es ist aber unrichtig, dass mit den ausschließlich mit „Token“ bespielbaren Automaten auch ein Geldspielbetrieb möglich gewesen wäre. Dies ist durch die jeweiligen Erfassungseinheiten betreffend Bargeld und Token denkunmöglich.

Beweis:

Zeugeneinvernahme des E.B. (Anm. Vereinsobmann)

2. Es ist aus den monatlichen Aufzeichnungen der Erlöse ersichtlich, mit welchen Automaten welche Einnahmen erzielt wurden. Unstrittig ist aus den Aufzeichnungen nicht die Gerätenummer und der Genehmigungsbescheid des jeweils einzelnen Automaten ersichtlich. Eine solche Spezifizierung ist aber auch aus den steuerlichen Erfassungspflichten nicht ersichtlich.

3. Eine Aufstellung von 10 Spielautomaten, welche auch Umsätze als Geldspiele erzielten, ist unrichtig (Seite 2 letzter Absatz des Vorhaltes). Hierzu ist festzuhalten, dass auch die Beantragung von Genehmigungen von Spielautomaten nicht dazu führt, dass diese auch in Betrieb sind. Bereits aus der räumlichen Gegebenheit ist festzustellen, dass 10 Spielautomaten nicht aufstellbar waren. Nicht betriebene Spielautomaten wurden in den Vereinsräumlichkeiten nicht aufgestellt, diese waren in einem Lager gelagert. Tatsächlich als Geldspieler betrieben wurden nur die auch im Rahmen der Erlösaufzeichnungen erfassten Automaten.

Beweis:

Zeuge E.B.

4. Ein genehmigter Automat nach landesgesetzlichen Vorschriften ist nicht ohne weiteres im Rahmen meines entgeltlichen regulären Spielbetriebes verwendbar, da die mit Token bespielbaren Automaten eine andere Münzeinheit hatten als die Automaten, welche entgeltlich mittels Münzen und Geldscheinen betrieben wurden. Diese Automaten hatten auch entsprechende Auszahlungseinheiten, was ein mit Token betriebener Automat nicht hatte.

Die Einnahmen der einzelnen Automaten sind aufgezeichnet und aus den monatlichen Erlösaufzeichnungen ersichtlich.

5. Herr W.P. hat in seiner Stellungnahme vom 26.03.2015 nur theoretisch dargestellt, welche Geräte maximal aufgestellt hätten werden können. Er teilt damit nicht mit, dass tatsächlich 10 Spielgeräte aufgestellt waren.

6. Unstrittig hat der Vereinsobmann E.B. im Rahmen seiner Einvernahme vom 10.05.2014 festgehalten, dass im Jahre 2014 neue Glücksspielgeräte, Dart-Automat und ein Sportwetten-Terminal aufgestellt waren. Diese sind auch im Jahre 2014 ordnungsgemäß in den Erlösaufzeichnungen erfasst. Wir weisen ausdrücklich nochmals darauf hin, dass die gegenständliche Beschwerde die Jahre 2010-2013 und nicht das Jahr 2014 betrifft.

Auch nach dem Beschwerdezeitraum wurden noch Testautomaten aufgestellt, in diesem Falle ist aus den Einnahmenaufzeichnungen ersichtlich, dass die Anzahl der mittels Geld betriebenen Automaten wiederum zurückgegangen ist.

VI. Mangelnde Bezeichnung der Spielautomaten:

Der klare und sachliche Nachvollzug der in den Beschwerdejahren aufgestellten Geldspielautomaten ist durch den Zeugen E.B. Pkt. 2-3 möglich. Unsicherheiten bei der Ermittlung des Besteuerungsergebnisses können damit ausgeschlossen werden.

Beweis:

Zeuge E.B.

VII. Losungsaufzeichnungen:

Die Losungsaufzeichnungen entsprechen in Form einer Hinsicht sehr wohl den Bestimmungen des § 132 BAO, wobei darauf hingewiesen wird, dass einer Abweichung von einer gesetzlichen Bestimmung gemäß § 132 Abs. 1 Z 2 BAO nicht nachvollziehbar ist
...“

Mit Schreiben vom 19.3.2019 wurde der Bf. zur mündlichen Verhandlung für den 10.4.2019 geladen. Die Ladung wurde von der bisherigen Steuerberatungsgesellschaft am 21.3.2019 nachweislich übernommen.

Mit Schreiben vom 25.3.2019, eingelangt am 2.4.2019 teilte diese mit, ihre Vertretungsvollmacht zurückgelegt zu haben.

In der weiteren Folge wurde eine Ladung dem Vereinsobmann zugestellt, die am 2.4.2019 beim Postamt hinterlegt wurde.

Mit Schreiben vom 8.4.2019 teilte Rechtsanwalt Dr. F.W. mit, er sei mit der rechtsfreundlichen Vertretung beauftragt und bevollmächtigt und ersuchte die anberaumte mündliche Verhandlung für 10.4.2019 zu vertagen, weil der ehemalige Rechtsvertreter der Steuerberatungs GmbH verhindert sei, als Zeuge an der Verhandlung teilzunehmen.

Auf diesen Umstand wies ein von der Steuerberatungskanzlei am 5.4.2019 an den Anwalt gesandtes E-Mail hin, indem diese mitteilte, das Beschwerdeverfahren seit dem Ende des Betriebsprüfungsverfahrens betreut zu haben und mit dem Akteninhalt vertraut zu sein. Sie habe auch eine Akteneinsicht beim Bundesfinanzgericht durchgeführt. Leider könne Herr Mag. St. nicht an der Verhandlung in Graz teilnehmen, weil er eine Ladung am OLG Wien am 10.4.2019 um 9:40 Uhr habe.

Weiters gab der Rechtsvertreter an, die Zeugen H.S. und G.A. zum Beweise dafür zu führen, dass niemals mehr als sechs Spielapparate aufgestellt wären bzw. im Betrieb genommen worden seien. Ebenso wurde der ehemalige steuerliche Vertreter Mag. St. als Zeuge geführt, weil er über die Thematik, zu der der Zeuge P. (vom Bf. als B. bezeichnet) voll informiert sei. In der mündlichen Verhandlung verwiesen die streitbeteiligten Parteien auf ihr bisher erstattetes schriftliches Vorbringen.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Feststellungen zum Sachverhalt:

1. Vorsteuerabzug Gerätemiete:

Der Bf. betreibt ein Spielautomatencafé, in dem laut seinen Einnahmenaufzeichnungen folgende Geräte aufstellt waren:

Geräte lt. Einnahmenaufzeichnungen	2010	2011	1.1.-31.3.2012	1.4.-30.9.2012	1.10.-31.12.2012
Geldspielautomaten					
Busy Bee und ACT Multigame	5	5	5	5	4
Roulette					1
Summe	5	5	5	5	5
Unterhaltungsautomaten					
Photoplay	2	2	2	2	
Dart	1	1	1	1	
Unterhaltungsautomat (unbezeichnet)					1
Summe	3	3	3	3	1
erklärte Geräte insgesamt	8	8	8	8	6

Die Spielautomaten wurden in den Jahren von der Firma W. GmbH angemietet, wobei in den Rechnungen, für die auch der Vorsteuerabzug beansprucht wird, weder die Anzahl der Geräte geschweige denn die genaue Typenbezeichnung hervorgeht.

In tatsächlicher Hinsicht ist davon auszugehen, dass die Rechnungen keine hinreichende Konkretisierung aufweisen, die zur Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges berechtigen. Das dahingehende Vorbringen des Bf., im Zusammenhang mit den angemieteten Glückspielautomaten sei im Zuge der BP nachgewiesen worden, dass bereits 6.500 € im Rahmen der Ausbuchung des Betrages von 39.000 € berichtet worden, ist dahingehend zu verstehen, dass im Jahr 2013 der Bf. selbst eine zu seinen Lasten gehende Vorsteuerberichtigung wegen Nichtentrichtung des Entgelts vorgenommen hat.

Rechtliche Beurteilung:

§ 11 Abs. 1 UStG 1994 lautet – auszugsweise:

§ 11. (1) Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Führt der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer aus, ist er verpflichtet eine Rechnung auszustellen. Der Unternehmer hat seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung des Umsatzes nachzukommen.

Diese Rechnungen müssen - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist - die folgenden Angaben enthalten:

- 1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;*
- 2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;*
- 3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;*
- 4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;*
- 5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;*

6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

...

Bei sonstigen Leistungen müssen Art und Umfang der Leistung ersichtlich gemacht werden. Bezeichnungen wie Reparaturen, Lohnarbeit, Fuhrleistungen ohne weitere Angaben werden als unzureichend erachtet (K/S/W § 11 Anm 117; UStR Rz 1508). Die Tatsache, dass sich die am Umsatz beteiligten Unternehmer im Klaren sind, über welche Leistungen abgerechnet wird, ist nicht maßgebend (VwGH 2.9.2009, 2008/15/0065). Ist die Leistung erbracht, aber in der Rechnung unrichtig oder ungenau bezeichnet worden, steht nach traditioneller Rsp des VwGH der Vorsteuerabzug nicht zu. In diesem Sinn auch die stRsp des BFH, wonach es für den Vorsteuerabzug darauf ankommt, ob unter zumutbarer Heranziehung anderer Erkenntnismittel eine Identifizierung der tatsächlich erbrachten Leistung möglich ist (BFH 24.9.1987, V R 50/85; 21.1.1993, BStBI II 384). Die Verrechnung von Vermietungsleistungen ohne Angabe der Art und Anzahl der angemieteten Spielautomaten vermittelt nicht das Recht auf den Vorsteuerabzug. Daher wird die rechtliche Beurteilung durch die belangte Behörde geteilt.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts wird im Jahr 2013 die von der Bf. vorgenommene Berichtigung des Vorsteuerabzuges infolge Uneinbringlichkeit des Entgelts rückgängig gemacht, denn eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges setzt voraus, dass der seinerzeitige in Anspruch genommene Vorsteuerabzug ex nunc zu berichtigen wäre. Wurde jedoch der seinerzeitige Vorsteuerabzug infolge von Rechtsmängeln zu Unrecht vorgenommen und korrigiert ihn die Behörde im Jahr der unberechtigten Geltendmachung, erscheint eine nochmalige Vorsteuerberichtigung aus einem anderen Rechtstitel nicht richtig, weil mit der Belassung der zu Lasten des Bf. vorgenommenen Vorsteuerberichtigung in der Umsatzsteuererklärung für 2013, die im angefochtenen Jahresbescheid 2013 Eingang fand, hinsichtlich des Berichtigungsbetrages zu einer Doppelvorschreibung von Umsatzsteuer geführt hätte.

2. Verrechnung Platzmiete für aufgestellte Spielautomaten an G. EOOD von Oktober bis Dezember 2012:

Entsprechend der Vereinbarung vom September 2012 (Seite 245 des AB-BP) stellt der Bf. ausdrücklich den „Platz für 5 Automaten“ zur Verfügung, woraus grundsätzlich abzuleiten ist, dass der Stellplatz gemeint war. Abgesehen davon hat er selbst ihre selbst betriebenen Spielgeräte von der J.W. GmbH bloß angemietet. Die vermeintlich zu anderen Schlussfolgerungen verleitende Aussage des W.P., wonach der G. EOOD Spielautomaten zu Testzwecken zur Verfügung gestellt worden seien, wobei man dem bulgarischen Unternehmen die Einspielergebnisse überlassen habe, kann auch dahingehend verstanden werden, der er diese Äußerung aus der Sicht der Automatenherstellerin O. GmbH, deren Geschäftsführer er war, gemacht hat. Daher liegt in beweiswürdiger Hinsicht keine Automatenmiete, sondern die Zurverfügungstellung eines Teiles der Räumlichkeiten der Bf. nach Art einer Untervermietung vor. Die bloße Befürchtung der

belangten Behörde, die ausländische Gesellschaft habe die erzielten Einnahmen aus den betriebenen Spielautomaten möglicherweise nicht der inländischen Besteuerung unterzogen, ist für den Nachweis einer (umsatzsteuer-) pflichtigen Vermietung von Spielautomaten nicht hinreichend.

Rechtliche Beurteilung:

Entsprechend der Judikatur des EuGH 12.6.2003, Rs. C-275/01, „Sinclair Collis“, liegt keine Vermietung von Grundstücken hingegen vor, wenn das Recht zur Aufstellung von Automaten in Geschäftsräumlichkeiten eingeräumt wird. Es werde in diesem Fall nicht dem Vertragspartner eine Fläche oder ein Standort passiv überlassen und ihm das Recht zugesichert, diese Fläche oder diesen Standort wie ein Eigentümer in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Die Automaten könnten in bestimmtem Maße nach Belieben der Lokalbetreiber umgestellt werden, auch habe der Betreiber nur Zugang zum Automaten und nicht zu bestimmten Grundstücksflächen (vgl. *Ruppe/Achatz, UStG 1994*⁴, § 6 Rz. 357). Somit fällt diese Leistung unter die allgemeinen Regelungen des § 3a Abs. 6 UStG 1994, wonach eine sonstige Leistung, die nicht unter Abs. 8-16 und Art. 3a zu subsumieren ist und wird dort ausgeführt, von dem aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt. Da dieser ein ausländischer Unternehmer ohne Betriebstätte im Inland ist, ist keine inländische Steuerbarkeit gegeben.

3. Aufzeichnungsmängel und Widersprüchlichkeiten im Zusammenhang mit den Erlösaufzeichnungen der Einspielergebnisse – Schätzungsberichtigung gemäß § 184 BAO:

Die Aufzeichnung der Einnahmen erfolgt im Beschwerdezeitraum in der Regel zweimal im Monat wie folgt:

Die Zahlwerkstände der vereinnahmten (Geldeinwürfe, bezeichnet mit: „Kassa EIN“) und verausgabten Beträge (ausgeschüttete Spielgewinne, bezeichnet mit: „Kassa AUS“) werden ohne nähere Angaben des jeweiligen Gerätes in ein Abrechnungsformular eingetragen und daraus die Differenz (bezeichnet mit: „Netto“) errechnet. Bei den Unterhaltungsautomaten werden die Einnahmen in gleicher Weise aufgezeichnet, Ausgaben fallen naturgemäß dabei nicht an. In der weiteren Folge, werden die Zählwerke auf null gestellt.

Eine laufende Überprüfung der Gesamtzählwerkstände ist daher durch ein sachverständiges Prüfungsorgan der Abgabenbehörde nicht möglich und diese werden auch nicht erfasst, aufgezeichnet oder gespeichert. Die Entleerung der jeweiligen Spielgeräte wird vom Vereinsobmann vorgenommen, der auch faktisch über die Schlüssel zur Öffnung der Geldlader verfügt.

Die auf den Lösungsblättern ermittelten Bareinnahmen werden dann in der Regel am 1. und am 15. des Monats in das Kassabuch als Tageseinnahmen buchmäßig erfasst und gehen in die Besteuerungsgrundlagen ein.

Aus dem Umstand, dass diese Geräte von der W. GmbH um 100 €/Gerät/Monat von der O. GmbH ebenfalls angemietet wurden, zieht die belangte Behörde den Schluss, dass dem Bf. ebenfalls 25 Geldspielautomaten zum Gebrauch überlassen worden seien. Sie führt vorwiegend ins Treffen, der Vereinsobmann sei in Personalunion Geschäftsführer der W. GmbH gewesen. Der Bf. behauptet hingegen, er hätte diese um 500 €/Gerät/Monat angemietet und bietet zum Beweise dazu lediglich die Aussage des Vereinsobmanns an. Aus dem Gesamtentgelt schlussfolgert er letztlich, es seien lediglich 5 Geldspielautomaten angemietet worden. Die Rechnungen (s. Pkt. 1) bieten keine diesbezüglichen Anhaltspunkte. Ein Konnex zu den Einnahmenaufzeichnungen kann aus dieser Typenbezeichnung nicht abgeleitet werden. Die übrigen Anlagengegenstände betreffen branchenübliche Einrichtungsgegenstände eines Kaffeehauses.

In der weiteren Folge wurden bei der Bezirkshauptmannschaft die entsprechenden Spielautomatengenehmigungen erhoben und diese ergaben folgendes Bild:

Geräte genehmigt lt. Bez.hptm	2010	2011	1.1.-31.3.2012	1.4.-30.9.2012	1.10.-31.12.2012
Busy Bee und ACT Multigame	10	10	10	6	6
Roulette	0	0	0	0	0
Photoplay	1	1	1	0	0

In diesem Zusammenhang fällt auf, dass bis zum 31.3.2012 für fünf weitere und für den Restzeitraum für einen weiteren Geldspielautomaten Genehmigungen ausgestellt als in den Einnahmenaufzeichnungen vorhanden waren.

Wie bereits ausgeführt stellt die vom Bf. für seine Ansicht ins Treffen geführte Anzahl von fünf Geldspielautomaten eine bloße Ableitung aus der Gesamtsumme des Entgelts des Mietvertrages ($2.500 \text{ €} : 500 \text{ €} = 5$) dar, die nicht ausreichend bewiesen ist. Damit verhält es sich ähnlich, wie bei der von der belangten Behörde ins Treffen geführten Ableitung ($2.500 \text{ €} : 100 \text{ €} = 25$). Weder für die eine Behauptung noch für die andere gibt es ausreichend nachprüfbare Beweise.

Ebenso wenig überzeugend ist der bf. Einwand, nicht alle genehmigten Automaten seien tatsächlich betrieben worden, weil im Unternehmen des Bf. ein Testbetrieb mit „Token“ Spielgeld durchgeführt wurde, um das Spielerverhalten und die Annahme eines bestimmten Programmes zu testen. Die Annahme eines bloßen Testbetriebes durch Untermietverträge angemietete Geräte erscheint unwahrscheinlich, denn es kann nicht als üblich angesehen werden, nicht hinreichend erprobte Geräte einerseits

anzumieten und andererseits sich genehmigen zu lassen. Abgesehen davon wurden derartige Testautomaten anlässlich einer nach dem Prüfungszeitraum durchgeführten finanzpolizeilichen Nachschau nicht festgestellt. Der Betrieb von gleich 5 Testautomaten ist eher unwahrscheinlich, weil nahezu die Hälfte der aufgestellten Automaten bloß in einem Testmodus bespielt worden seien. Ebenso kaum verständlich ist die Behauptung des Bf., es wurden mehr Automaten angemeldet und genehmigt, um einen Austausch der Automaten untereinander auf Grund von Änderungen von Programmen durchzuführen. Auf diesen Umstand angesprochen, führt der Bf. aus, die Genehmigung sei sowohl bei den Testautomaten als auch bei den eingesetzten Automaten eingeholt worden, weil der Vereinsvorstand keinerlei Risiko bezüglich der strengen Kontrollen durch die zuständigen Behörden eingehen wollte und weiters, dass mit den ausschließlich mit „Token“ (Spielgeld) bespielbaren Automaten kein Geldspielbetrieb möglich gewesen wäre. Auch diese Angaben sind eher undeutlich und widersprüchlich. Wenn mit einem nicht angemeldeten Automat ausschließlich im Testmodus mit Spielgeld gespielt werden kann, ist es wenig plausibel, dass dieser Umstand nicht auch anlässlich einer behördlichen Kontrolle aufgezeigt hätte werden können. In Wahrheit dürfte es wohl so gewesen sein, dass alle Automaten auch im Geldspielmodus betrieben wurden, um bei einer Kontrolle ohnehin als angemeldet und registriert zu gelten. Abgesehen davon spricht der Bf. selbst vom Umstand, dass Automaten untereinander auf Grund von Programmänderungen ausgetauscht werden konnten. Somit verleiht die behördliche Genehmigung der Automaten bei der Durchführung des Spielbetriebes einen legalen Charakter.

Das angemietete Geschäftslokal hat eine Größe von ca. 50 qm, wobei lediglich im Clubraum, der ca. 25 qm umfasst, Spielgeräte aufgestellt wurden. Die übrigen Räumlichkeiten werden als Schank und WC-Anlagen genutzt. Auf Grund der Darstellung der Auskunftsperson W.P. sei von einem Platzbedarf von 2 qm pro Gerät auszugehen. Daraus errechnet sich eine Gesamtkapazität an aufstellbaren Geräten zwischen 12 und 13 Stück, was von der belangten Behörde auch nicht näher bestritten wurde.

Für die Annahme, dass von der W. GmbH 25 Stück Geldspielautomaten angemietet wurden, finden sich keine ausreichenden Hinweise, zumal im Lokal gar nicht so viele Automaten für die Gäste zum Bespielen aufgestellt werden können.

Abgesehen davon wurden in der Erhebung der Finanzpolizei D. vom 10.5.2014 – zwei Jahre nach dem Prüfungszeitraum - 9 Geldspielautomaten, 1 Dart-Automat und 1 Sportwettterminal festgestellt.

Die von der belangten Behörde als Hilfstatsache herangezogene Aufstellung eines Spielgerätes im X- Cafe, kann keinen ausreichenden Bezug dazu herstellen, dass dieser vom Bf. betrieben worden sei. Dass in der Regel nahestehende Personen der O. GmbH auftreten und für ausländische Rechtsträger faktische Gebarungshandlungen vornehmen, reicht für eine Zurechnung zum Bf. nicht aus. Das möglicherweise die O. GmbH daran Einfluss genommen hatte, ist für das hg. Verfahren irrelevant.

Dem zwei Tage vor der anberaumten mündlichen Verhandlung gestellten Vertagungsantrag war nicht nachzukommen, weil die steuerliche Vertretung bereits am 21.3.2019 hiervon in Kenntnis war und in der Zwischenzeit keinen Vertagungsantrag unter Hinweis auf eine Kollision mit einer anderen Verhandlung in Wien gestellt hat. Abgesehen davon hat sie mit dem am 2.4.2019 beim Bundesfinanzgericht eingelangten Schreiben ihre steuerliche Vertretung der Bf. zurückgelegt. In seinem E-Mail vom 5.4.2019 gab der ehemalige steuerliche Vertreter dem nunmehrigen Beschwerdevertreter bekannt, das Beschwerdeverfahren seit dem Ende des Betriebsprüfungsverfahrens betreut zu haben. Warum dieser die Aussagen eines mittlerweile verstorbenen Zeugen substituieren soll, erschließt sich nicht, zumal auch nicht behauptet wurde, er sei im Streitzeitraum an der Sachverhaltsgestaltung beteiligt gewesen. Abgesehen davon geht aus dem Beweisantrag nicht klar hervor, über welche Tatsachen der steuerliche Vertreter einvernommen bzw. Auskunft geben soll. Der bloße Verweis auf die „Thematik“ ist nicht hinreichend, zumal das Bundesfinanzgericht nicht gehalten ist, bloße Erkundungsbeweise aufzunehmen.

Was die genannten Gäste im Spiellokal des Bf. anlangt, ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung anzunehmen, dass diese nicht während des gesamten Prüfungszeitraumes (permanent) anwesend sein konnten. Selbst wenn man die das Vorbringen des Bf. bestätigenden Aussagen für wahr hielte, konnte der Bf. nicht schlüssig aufklären, warum mehr Spielautomaten bei der Bezirkshauptmannschaft angemeldet wurden, als in den Einnahmenaufzeichnungen vorhanden waren. Die Annahme von Testautomaten mit Spielgeld oder Automaten, die zwar angemeldet, aber nicht in Betrieb genommen wurden, erscheint nicht überzeugend.

Auf Grund der mangelhaften und nicht weiter überprüfbaren Aufzeichnungen ist die Vollständigkeit der erklärten Einnahmen nicht ausreichend sichergestellt. Außerdem können die beantragten Zeugen über die Höhe der erzielten Einnahmen ebenfalls keine Auskünfte geben. Derartiges behauptet selbst nicht einmal der Bf.

Insgesamt ist zu den ergänzend gestellten Beweisanträgen vom 8.4.2019 – zwei Tage vor der anberaumten mündlichen Verhandlung – zu bemerken, dass auf Grund der bisherigen auch im finanzgerichtlichen Verfahren zögerlichen Mitwirkungsbereitschaft (schleppende Vorhaltsbeantwortungen, Geltendmachen von persönlichen Unwägbarkeiten des Vereinsobmanns, Kündigung der Vertretungsvollmacht der bisherigen Steuerberatungsgesellschaft, Beauftragung eines neuen Rechtsvertreters mit einem Vertagungsantrag) anzunehmen war, dass die gestellten Beweisanträge in offensichtlicher Absicht der Partei gestellt wurden, das Verfahren zu verschleppen (vgl. *Ritz, BAO*⁶, § 183, Rz. 3). Abgesehen davon kann kein vernünftiger Grund gefunden werden, warum die Bf. weder im Verwaltungsverfahren noch im gerichtlichen Vorhalteverfahren gehindert war, entsprechende Beweisanträge zu stellen.

Der Sachverhaltsfeststellung ist vorweg zugrunde zu legen, wie noch später auszuführen sein wird, dass die vom Bf. geführten Einnahmenaufzeichnungen nicht den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen und daher die grundsätzliche Schätzungsberechtigung der

belangten Behörde zu bejahen sein wird. Die Zuschätzungs beträge errechnen sich wie folgt:

	1	2	3	4	5
2010					
Einnahmen brutto	111.875,00	116.235,00	108.605,00	104.540,00	101.430,00
aus bezahlte Spielgewinne	-90.175,00	-96.515,00	-92.350,00	-88.655,00	-84.295,00
verbleibende Einnahmen	21.700,00	19.720,00	16.255,00	15.885,00	17.135,00
Durchschnittliche Einnahmen/Gerät	18.139,00				
Netto	15.115,83				
Durchschnittl. Brutto/Gerät/Monat	1.511,58				
Netto	1.259,65				
2011					
Einnahmen brutto	112.165,00	113.955,00	112.665,00	106.625,00	92.675,00
aus bezahlte Spielgewinne	-93.885,00	-95.215,00	-95.775,00	-93.990,00	-78.885,00
verbleibende Einnahmen	18.280,00	18.740,00	16.890,00	12.635,00	13.790,00
Durchschnittliche Bruttoeinnahmen/Gerät	16.067,00				
Netto	13.389,17				
Durchschnittl. Brutto/Gerät/Monat	1.338,92				
Netto	1.115,76				
2012					
Einspielergebnisse/Einnahmen brutto	135.467,00	129.981,00	128.055,00	127.170,00	99.555,00
aus bezahlte Spielgewinne	-118.855,00	-114.785,00	-116.683,00	-112.010,00	-79.571,00
verbleibende Einnahmen	16.612,00	15.196,00	11.372,00	15.160,00	19.984,00
Durchschnittliche Bruttoeinnahmen/Gerät	15.664,80				
Netto	13.054,00				
Durchschnittl. Brutto pro Gerät/Monat	1.305,40				
Netto	1.087,83				
durchschnittliche Geräteeinnahmen netto/Monat		abgerundet			
2010	1.259,65	1.250,00			
2011	1.115,76	1.110,00			
2012	1.087,83	1.080,00			

Geräte lt. Einnahmenaufzeichnungen	2010	2011	1.1.-31.3.2012	1.4.-30.9.2012	1.10.-31.12.2012
Geldspielautomaten					
Busy Bee und ACT Multigame	5	5	5	5	4
Roulette					1
Summe	5	5	5	5	5
Unterhaltungsautomaten					
Photoplay	2	2	2	2	
Dart	1	1	1	1	
Unterhaltungsautomat (unbezeichnet)					1
Summe	3	3	3	3	1
erklärte Geräte insgesamt	8	8	8	8	6
Geräte genehmigt lt. Bez.hptm.					
Busy Bee und ACT Multigame	10	10	10	6	6
Roulette	0	0	0	0	0
Photoplay	1	1	1	0	0
Differenz bei Geldspielautomaten	5	5	5	1	1
Abschlag für defekte Geräte (Ausfälle)	-1	-1	-1		
	4	4	4	1	1
fehlende Automaten x Monate	48	48	12	6	3
Durchschnittserlös pro Monat	1.250,00	1.110,00	1.080,00	1.080,00	1.080,00
Zuschätzung	60.000,00	53.280,00	12.960,00	6.480,00	3.240,00
					22.680,00

Rechtliche Beurteilung:

§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO (Stand: 31.12.2012) lautet auszugsweise:

„Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabenpflichtigen Voranmeldungszeitraum ist. **Soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden. Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 verpflichtet sind, ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bareinnahmen und Barausgaben einzeln festhalten.** Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung Erleichterungen bei den Büchern und Aufzeichnungen festlegen, wenn das Festhalten der

einzelnen Bareingänge und Barausgänge unzumutbar wäre, sofern die ordnungsgemäße Ermittlung der Grundlagen der Abgabenerhebung dadurch nicht gefährdet wird.“

Die Barbewegungs-VO, BGBl. II Nr. 441/2006 (01.01.2007-31.12.2015 lautet wie folgt:

„§ 1. (1) Die vereinfachte Losungsermittlung kann unter folgenden Voraussetzungen ab Beginn eines Wirtschaftsjahres für einen Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in Anspruch genommen werden:

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

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

(2) Bei einem Rumpfwirtschaftsjahr ist der maßgebliche Jahresumsatz durch taggenaue Hochrechnung zu ermitteln.

(3) Geht ein Betrieb oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb über, so sind die vorangegangenen Wirtschaftsjahre des Rechtsvorgängers heranzuziehen.

(4) Die Berechtigung zur vereinfachten Losungsermittlung erlischt, wenn in einem Wirtschaftsjahr die Umsatzgrenze von 150.000 Euro überstiegen wird, mit Ablauf des darauf folgenden Wirtschaftsjahres. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von drei Wirtschaftsjahren ist unbeachtlich. Sie erlischt auch ab dem Zeitpunkt, ab dem der Abgabepflichtige die vereinfachte Losungsermittlung nicht mehr in Anspruch nimmt.

(5) Entsprechen die im Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb geführten Bücher und Aufzeichnungen nicht den Vorschriften des § 131 BAO, kann das zuständige Finanzamt für die Dauer von maximal drei Wirtschaftsjahren begründet die Berechtigung zur vereinfachten Losungsermittlung entziehen.“

§ 18 UStG 1994 lautet wie folgt:

„(1) Der Unternehmer ist verpflichtet, zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung Aufzeichnungen zu führen. Diese Verpflichtung gilt in den Fällen des § 11 Abs. 14 auch für Personen, die nicht Unternehmer sind.

(2) Der Aufzeichnungspflicht ist genügt, wenn

Z 1. die vereinbarten, im Falle der Istbesteuerung die vereinnahmten Entgelte für die vom Unternehmer ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen fortlaufend, unter Angabe des Tages derart aufgezeichnet werden, dass zu ersehen ist, wie sich die Entgelte

auf steuerpflichtige Umsätze, getrennt nach Steuersätzen, und auf steuerfreie Umsätze verteilen. Die Entgelte für Umsätze, bei denen die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet wird, sind gesondert aufzuzeichnen;

...“

Die Umsätze der Jahre 2005-2009 betragen wie folgt (in Euro):

2005: 164.986,46

2006: 168.517,71

2007: 170.081,17

2008: 172.506,62

2009: 178.547,76

Somit ist in den Streitjahren 2010-2012 keine Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht gegeben. Nach einer Information des BMF zur Barbewegungsverordnung und ergänzender Ausführungen zum Durchführungserlass vom 3.8.2007, GZ BMF-010102/0001-IV/2/2007, Punkt 7 Automatenerlöse, gilt für Glückspielautomaten die normale Einzelaufzeichnungspflicht.

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.

Die Anforderungen an die Bücher und Aufzeichnungen ergeben sich allgemein aus den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung und im Besonderen aus den Ordnungsvorschriften der §§ 131 ff BAO. Dazu gehören unter anderen Grundsätze wie die Vollständigkeit, Richtigkeit, Zeitgerechtigkeit, Wahrheit, Klarheit, Belegbarkeit, Sicherheit, Unveränderbarkeit und Prüfbarkeit.

Das Kriterium der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist nicht mit einer bestimmten Buchführungsmethode oder einer bestimmten Organisation, einem bestimmten System oder einer bestimmten Technik des Erfassens und Festhaltens der Geschäftsvorfälle sowie des Vermögens und der gesicherten Wiedergabe des Aufzeichnungsgutes verbunden zu sehen. Entscheidend ist, dass eine vollständige und zeitgerechte Dokumentation der aufzeichnungspflichtigen Sachverhalte unter Einhaltung der von den Formvorschriften des § 131 BAO getragenen Prinzipien entsprechenden Grundsätzen erfolgt und die Bücher und Aufzeichnungen des Weiteren derart gestaltet sind, dass sich ein buchführungsmäßig vorgebildeter sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Zeit in diesen zurecht finden kann und sichere Kenntnis über die einzelnen Eintragungen und die ihnen zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle der Vergangenheit sowie eine vollständige und klare Übersicht über die Aktiven und Passiven (über die Lage des Unternehmens), sohin über den Stand des Vermögens, aber auch über die

Vermögensänderungen und den Geschäftserfolg gewinnen kann (siehe Stoll, BAO-Kommentar, 1456).

Demnach sind unter den sonstigen Unterlagen der Buchführung und der Aufzeichnungen also die Grundlagen der Eintragungen zu verstehen, die das Verständnis und eine Kontrolle der Angaben in den Büchern und Aufzeichnungen möglich machen sollen. Bedeutet also "sonstige Unterlagen" Unterlagen der einzelnen Eintragungen, so handelt es sich um Schriftgut, das mit einzelnen Geschäftsvorfällen in einem Zusammenhang steht.

Sonstige Unterlagen sind alles, was über steuerrechtlich bedeutsame Vorgänge Aussagen zu machen vermag (also nicht nur konkrete Eintragungen über einzelne Geschäftsvorfälle). Besteht ein Zusammenhang von Unterlagen mit Eintragungen oder eintragungspflichtigen Vorgängen, dann besteht Aufbewahrungspflicht auch dann, wenn und soweit Unterlagen freiwillig erstellt wurden. Diese äußern sodann die gleichen Rechtswirkungen wie die pflichtigen Unterlagen.

Der Aufbewahrungspflicht unterliegen vor allem aus der Sicht der Prüfungstätigkeit auch (ohne Rücksicht auf Benennung) Erstaufzeichnungen, Grundaufzeichnungen, Uraufzeichnungen, sog. Schmieraufzeichnungen, wie Abrechnungsbelege über die erzielten Losungen bzw. aus welchen die Tageslosung und sodann die Einnahmen ermittelt werden, Zählstreifen der Registrierkasse, Durchschriften der Paragonrechnungen, Kassenbons und ähnliches grundsätzlich beleg- und beweisfähiges Schriftgut; ferner etwa Arbeitsanweisungen, Arbeits- und Leistungsaufträge, Organisationsunterlagen, die betriebliche Kostenrechnung oder die jeweiligen Kalkulationsunterlagen, ja sogar statistisches Material, letzteres soweit hiedurch die Nachkalkulation ermöglicht wird.

Ohne faktische Vollständigkeitsdokumentationswirkung sind daher u.a. manipulierende Systeme, die die Überwachung des Personals gewährleisten, eine Zurückverfolgung zu den Primärdaten durch Summenerlöse aber verhindern, zumal Änderungen problemlos durchführbar sind und Spielautomaten-Zählwerkstände, die bei jeder Ablesung auf null zurückgestellt werden.

Die anlässlich der halbmonatlichen Ablesung der Zählwerke erstellten Aufschreibungen sind zwar vorhanden, jedoch wurden die Zählwerkstände im Zuge der Ablesung auf null gestellt.

Durch Vergleich historischer, abgelesener, aufgezeichneter (z.B. auf Abrechnungen) Zählwerkstände könnten durch Ablesung fortlaufender Zählwerkstände Rückschlüsse auf deren Plausibilität gezogen werden (vgl. *Huber, USt Bemessung bei Spielautomaten*, SWK 1995, A 444).

Infolge Nullstellung der Zählwerkstände kann, wie die belangte Behörde gemeint hat, weder die vollständige Erfassung der Spielumsätze noch deren Plausibilität überprüft werden, zumal auch auf den Abrechnungen keine Zählwerkstände angeführt wurden.

Für eine lückenlose Erfassung der Einspielergebnisse bedarf es vorerst der Kenntnis, wie viele Automaten aufgestellt bzw. zur Aufstellung überhaupt vorhanden waren, was

eindeutig nur bei einem ordnungsgemäß geführten Anlageverzeichnis hervorgeht, in welchem die erfassten Geräte nämlich identifizierbar sind (Typenbezeichnung, Gerätenummern ähnlich dem Genehmigungsbescheid der Bezirkshauptmannschaft). Aus solch einem Anlageverzeichnis kann ermittelt werden, ob für alle Spielautomaten Einspielergebnisse bzw. Aufrechnungszettel vorliegen. Wenn aber einzelne Geräte im fraglichen Zeitraum auf Lager standen, defekt waren oder aus anderen Gründen nicht aufgestellt, ist dies aus dem Anlageverzeichnis nicht mehr ersichtlich. Üblicherweise befinden sich in den Anlageverzeichnissen „Leichen“ – alte Geräte, die irgendwann über Reparaturmaterial oder Ersatzteile ausgebucht oder Sammelposten „Spielautomaten“, in einer Summe erworben und abgeschrieben werden. In beiden Fällen liegt das Schicksal der einzelnen Geräte im Dunkeln. Ein entsprechendes Anlageverzeichnis existiert für die vom Bf. betriebenen Automaten naturgemäß nicht, weil es sich um gemietete Geräte handelt, deren Individualisierbarkeit auf Grund der allgemein gehaltenen Bezeichnungen auf der Mietabrechnung nicht möglich war. Ebenso existiert für die Geräte auch keine (vom angegebenen Autor vorgeschlagene) entsprechende „Standliste“ (VwGH 7.2.1990, 88/13/0055), aus der Aufstell-, Stillstands- und Reparaturzeiten hervorgehen.

Nachdem unter „Kassa“ der gesamte Bargeldbestand eines Betriebes, unabhängig von seiner räumlichen Aufbewahrung zu verstehen ist, obliegt der Nachweis des tatsächlichen Bargeldbestandes dem Abgabepflichtigen. Die Notwendigkeit der Abrechnung jedes einzelnen Automaten ergibt sich aus der Natur als Nebenkassa bzw. Abrechnungseinheit. Dies dürfte auch der Bf. so verstanden haben, wenn er auf den Abrechnungsformularen, die Automaten untereinander gesondert aufgelistet hat. Offenbar hatte das verantwortliche Organ des Bf. die Möglichkeit zur Nullstellung und die faktische Verfügungsgewalt über die vereinnahmten Gelder. Selbst wenn die im Unternehmen angestellten Bediensteten über die Schlüssel zu den Geldlädchen verfügten, ist über das vorhandene Zählwerk eine ausreichende Kontrolle darüber möglich, wieviel Geld tatsächlich dem Unternehmen verblieben ist.

Der Bargeldbestand der Nebenkassa muss, wenn diese über ein internes Abrechnungssystem verfügt, hiernach dokumentierbar sein. Da eine laufende Verrechnung mit der betrieblichen Hauptkasse nicht möglich ist (sonst müsste der Automat täglich abgerechnet werden), muss eine tagesbezogene Festhaltung erfolgen. Daher ist die Nichtfesthaltung des Bargeldbestandes der Nebenkassa (Automat X) und der Zählwerkstände im Augenblick der Abrechnung, wenn der Aufsteller über den Kasseninhalt verfügen kann, ein Kassenmangel. Die ist nur teilweise erfolgt, da die Zählwerkstände zwar im Zeitpunkt der Kassenentleerung aufgezeichnet, jedoch auf null zurückgestellt wurden. Somit ist eine Überprüfung der Kontinuität der vereinnahmten Beträge durch die Abgabenbehörde nicht möglich. Abgesehen davon ist, auf Grund der nichtvorhandenen Aufzeichnungen (Standlisten oder ähnliches) die Anzahl der zum Einsatz gelangten Spielautomaten, die als Nebenkassen zu werten sind, nicht mit ausreichender Sicherheit feststellbar und es liegt somit ein schwerwiegender materieller Mangel in der Kassengebarung vor.

Die Bücher und Aufzeichnungen des Bf. haben daher nicht die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich, weil die Nullstellung der fortlaufenden Zählwerkstände zum Verlust der Vollständigkeitsdokumentationswirkung führt und mangels Primärdaten (Erfassung der täglichen bzw. der einzelnen täglichen Bareinnahmen) eine Überprüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit nicht möglich ist (Huber, Steuerliches Risikomanagement im Erlösbereich - Zur quantitativen Entdeckungswahrscheinlichkeit, ÖStZ 2007/990, ÖStZ 2007, 463).

Bei einem unter Verletzung der Vorschriften der §§ 131 ff BAO herbeigeführten Fehlen von Primärdaten (Fehlen von täglichen Grundaufzeichnungen) haben die Bücher und Aufzeichnungen die Vermutung ordnungsgemäßer Führung nicht mehr für sich und können, weil die nachgewiesenen Unzulänglichkeiten das Vertrauen in deren sachliche Richtigkeit erschüttern, nach § 163 BAO nicht der Abgabenerhebung zugrunde gelegt werden.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Befugnis (und Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (Stoll, BAO-Kommentar, 1912).

Ziel einer Schätzung im Sinne des § 184 BAO ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Um dieses Ziel zu erreichen, steht die Wahl der Schätzmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Auch die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung (VwGH 20.9.2007, 2003/14/0084).

Ein Abgabepflichtiger, der zur Schätzung Anlass gibt, hat das Risiko unvermeidbarer Schätzungsungenauigkeiten zu tragen (VwGH 16.5.2002, 98/13/0195). Dies gilt umso mehr, als den eigenen Geschäftsinteressen (Kontrolle der Betreuer, Vertragspartner) dienende Aufzeichnungen bzw. Zählwerke verwendet werden, diese anschließend aber durch Nullstellung nicht mehr für Zwecke der Abgabenerhebung zur Verfügung stehen.

In diesem Zusammenhang ist davon auszugehen, dass Geldspeicher von Geldeinwurffautomaten Kassen (BFH 20.3.2017, X R 11/16) sind. Abgesehen davon wurden die den einzelnen Spielautomaten zuordenbaren Bareinnahmen nicht gesondert aufgezeichnet.

Die Regelungen betreffen den gesamten Bargeldbestand eines Betriebes und gelten auch für Spielautomatenkassen. Vor diesem rechtlichen Hintergrund wäre der Bf. verpflichtet gewesen, die Bareingänge (Spieleinnahmen) und Barausgänge (Auszahlungen an die Spieler) täglich in geeigneter Weise festzuhalten. Dass dies nicht der Fall war, ergibt sich

aus den unbestrittenen Aufzeichnungen des Unternehmens, woraus hervorgeht, dass die Automatenstände zweimal im Monat abgelesen und aufgezeichnet wurden. Was die Verpflichtung zur Einzelaufzeichnungspflicht anlangt, waren die vom Bf. geführten Aufzeichnungen bei strenger Auslegung der Bestimmungen nicht geeignet diese zu erfüllen, denn es wurden lediglich die konsolidierten Stände der seit der letzten Ablesung (Abrechnung) erzielten Einnahmen und Ausgaben in einer Summe angegeben. Eine Ermittlung der einzelnen Umsätze, d.h. der einzelnen Spiele, die als Teil der erzielten Tageserlöse anzusehen sind, war nicht möglich.

Der mehrmals vom Bf. erhobenen Rechtsbehauptung, die vom Unternehmen geführten Aufzeichnungen wären ordnungsmäßig gewesen, kann sich das Bundesfinanzgericht nicht anschließen. Abgesehen davon wurde von ihm bei der konkreten Abwicklung der Geschäfte Einiges unternommen, um die materielle Überprüfung der Gebarung des Unternehmens zu erschweren wie z.B. unklare und undeutliche (Unter-) Mietverträge über die tatsächlich verwendeten Spielgeräte, keine ausdrückliche Zuordnung der Erlöse zu den einzelnen nicht näher bezeichneten Spielautomaten, Nullstellung der Zählwerke). Aus diesen Gründen erscheint die Vermutung der Richtigkeit und Glaubwürdigkeit der geführten Aufzeichnungen und Aufschreibungen nicht mehr gegeben. Die vom Bf. geführten Erklärungsversuche sind nicht ausreichend, das Schätzungsergebnis zu widerlegen. Wer zur Schätzung massiven Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Besteuerungsgrundlagen aus welchen Gründen auch immer nicht ausreichend mitwirken kann, muss die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; 19.3.2002, 98/14/0026; 27.8.2002, 96/14/0111, 8.9.2009, 2009/17/119-0122).

Verlustabzug für 2013:

Das Erfordernis der „Ordnungsmäßigkeit“ ist unter dem Aspekt der Judikatur des VfGH zu sehen, wonach eine materiell ordnungsmäßige Buchführung ausreichend ist (VfGH 3.3.1987, G 170-172/86; 10.12.1992, B 227/91 sowie 26.2.1996, B 370/95; Doralt/Renner in D/K/M/Z, EStG¹⁰ § 18 Tz 286/1 ff mwN; ebenso nunmehr auch die Verwaltungspraxis, vgl EStR 2000 Rz 4516 f; vgl auch Massoner, Mantelkauf, 6 mwN). Der VwGH interpretierte den VfGH nämlich zunächst so, dass bei griffweisen Schätzungen, Teilschätzungen und auch bei Sicherheitszuschlägen keine materiell ordnungsmäßige Buchführung vorliegt (zB VwGH 19.4.1988, 88/14/0001 [Verhängung eines Sicherheitszuschlages wegen Mängel der Kassaführung iHv 3.633,34 € bzw wegen kalkulatorischer Differenzen Nettozuschätzung iHv 7.267,28 €]; 21.9.1988, 87/13/0218; 14.4.1994, 92/15/0169 sowie 12.8.1994, 93/14/0214; ebenso EStR 2000 Rz 4518). Der VwGH hat in weiterer Folge diese Rsp jedoch insoweit abgeschwächt, als der Verlustabzug auch dann zulässig ist, wenn der Verlust selbst nach Korrekturen im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung seiner Höhe nach errechnet werden kann und das Ergebnis überprüfbar ist. Dies ist jedoch dann nicht der Fall, wenn die

Buchführungsmängel „auf das gesamte Rechenwerk ausstrahlen“ (VwGH 25.6.1997, 94/15/0083 mit Verweis auf die VfGH-Rsp; ebenso VwGH 29.6.2005, 2002/14/0132 und 29.1.2015, 2013/15/0166 sowie BFG 27.2.2014, RV/6100084/2013; Doralt/Renner: in D/K/M/Z, EStG10 § 18 Tz 293/1; Jakom/Baldauf EStG⁸ § 18 Rz 169). Da der Bf. ausschließlich Barumsätze tätigt, kommt der Kassengebarung bei den Spielautomaten, die das finanzielle Herzstück des Unternehmens bilden eine wesentliche Bedeutung zu. Daher kann von keiner bloßen Korrektur (Berichtigung) der Buchhaltung in Form von partiellen Sicherheitszuschlägen mehr gesprochen werden und das Betriebsergebnis ist nicht näher ermittelbar. Der für 2012 ermittelte Betriebsverlust ist daher nicht auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung, sondern weitgehend durch eine Schätzung ermittelt worden.

Haftung für Kapitalertragsteuer

Nach herrschender Ansicht sind verdeckte Ausschüttungen grundsätzlich auch bei eigentümerlosen Körperschaften und nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes konkret auch bei Vereinen denkbar (VwGH 24.2.2000, 97/15/0213). Dies, sofern ein gesellschafterähnliches Verhältnis gegeben ist, wenn also ein Rechtssubjekt, das einen Vermögensvorteil erhält, ähnlich einem Gesellschafter Einfluss auf die eigentümerlose Körperschaft bzw. konkret auf den Verein ausüben kann. Anders als etwa Kapitalgesellschaften verteilen eigentümerlose Körperschaften ihre Gewinne konstruktionsbedingt grundsätzlich nicht bzw. ist es ihnen auch überhaupt nicht gestattet. Im Falle einer verdeckten Ausschüttung bringt das mit sich, dass bloß auf Ebene der Körperschaft allfällige Folgen einer verdeckten Ausschüttung eintreten können.

Daher war dem Bf. das Ergebnis der abgabenrechtlichen Zuschätzung ertragsteuerlich zuzurechnen.

Dem Wesen der verdeckten Ausschüttung entsprechend, muss es sich beim Empfänger der Zuwendungen um Personen handeln, die eine ähnliche Stellung aufweisen wie Inhaber eines Anteilsrechtes (etwa aufgrund der Innehabung von Lenkungs-, Entscheidungs- oder Herrschaftsgewalt). Eine solche liegt bei eigentümerlosen Subjekten nicht vor.

Das EStG sieht für derartige weitergereichte Einnahmen, die in den Büchern naturgemäß keinen Niederschlag gefunden haben, jedoch keine speziellen Einkunftstatbestände vor, insbesondere können erhaltene Zuwendungen nicht den Einkünften aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG zugeordnet werden (vgl. VwGH 14.12.2005, 2002/13/0022), wenngleich die Erfassung unter eine andere Einkunftsart denkbar bleibt, zumal derartige Einnahmen im Unternehmensvermögen nicht aufgefunden wurden und daher nur der einzige mögliche Schluss zulässig ist, dass diese den verantwortlichen Organen zugekommen sein müssen. Derartiges ist im jeweiligen Einkommensteuerverfahren zu klären.

Dies gilt unabhängig davon, ob bei der Körperschaft selbst eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen wird, da der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung ausschließlich in § 8 Abs. 2 KStG verankert ist, und als Vorschrift für Körperschaften losgelöst von der steuerlichen Behandlung beim Empfänger der Zuwendung zu sehen ist.

Mangels Vorliegens von Einkünften aus Kapitalvermögen (bzw. von Kapitaleinkünften, die beim Empfänger zu Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG gehören), kann es zu keiner Abzugsverpflichtung für Kapitalertragsteuer kommen (vgl. BFG v. 21.9.2017, RV/7102214/2017).

Der Haftungsbescheid war daher aufzuheben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Graz, am 6. Mai 2019