



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über folgende Berufungen der Bw, entschieden:

- 1) Berufung vom 22. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 22. Oktober 2008 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2003 bis 2007, gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 23. Oktober 2008 betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2007 und Körperschaftsteuer 2003 bis 2005, gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 30. Oktober 2008 betreffend Körperschaftsteuer 2006 und gemäß § 274 BAO gegen den Bescheid vom 4. Mai 2009 betreffend Umsatzsteuer 2008;
- 2) Berufung vom 23. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 2. Februar 2009 betreffend Körperschaftsteuer 2007.

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

Den Berufungen wird hinsichtlich Körperschaftsteuer 2003 bis 2007 teilweise Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den beiliegenden Blättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Haftungsbetrag
----------	---------------------	------------	----------------

2003	2.071	25%	517,75
2004	2.068	25%	517,00
2005	2.076	25%	519,00
2006	2.069	25%	517,25
2007	2.083	25%	520,75

Entscheidungsgründe

Die Bw (T1-GmbH) ist die Rechtsnachfolgerin der T2-GmbH. Die T2-GmbH war eine mit Gesellschaftsvertrag vom 8. November 1982 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Handelsrechtlicher Geschäftsführer war H T (Funktion im Firmenbuch im Juli 2008 gelöscht), danach KT. Gesellschafter waren neben FB (Funktion im Firmenbuch im November 2003 gelöscht, an seiner Stelle NJ und MT) auch H T und KT.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 16. September 2008 wurde die Firma T1-GmbH. als übernehmende Gesellschaft mit der Firma T2-GmbH als übertragende Gesellschaft verschmolzen (Verschmelzungsstichtag 31.12.2007).

Betriebsgegenstand der Bw ist ua. der Betrieb von Unterhaltungsspielapparaten ua. der Hersteller Hersteller-F, Hersteller-T, Hersteller-M, Hersteller-S und Hersteller-G.

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

Bilanz-stichtag	Spielap-parate lt. AfA-verz.	Anzahl Arbeit-nehmer im KJ*)	Umsatz-erlöse	davon Erlöse Verleih	davon Erlöse Repara-turen	Platzmiete	EGT	Bilanz-verlust
31.12.2003	158	2	146.638	135.444	5.629	-57.521	-297	- 268.424
31.12.2004	166	2	129.527	123.486	5.884	-52.549	5.112	- 262.789
31.12.2005	165	3	124.285	120.076	4.220	-50.832	17.701	- 246.837
31.12.2006	167	3	122.543	116.493	6.058	-49.515	7.005	- 241.582

31.12.2007	170	4	917.68	87.298	4.472	-36.785	-	-
						12.702		256.034

*) lt. Lohnzettelauswertung; ohne H T.

Im Jahr 2008 führte das Finanzamt eine Außenprüfung bei der Firma T2-GmbH durch.

Dem der Bw im Prüfungsverfahren mit Schreiben vom 7. Juli 2008 vorgehaltenen

Erhebungsbericht des Zollamtes Graz (Abteilung Strafsachen Zoll, Team Internet & Cybercrime) vom 30. Juni 2008 betreffend die Bw und die Firma T2-GmbH ist zu entnehmen:

1. Betroffene Unternehmen

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

2. Anforderung

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

3. Sachverhaltsfeststellungen

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

4. Prüfungshandlungen

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

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

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

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

Die Einnahmenermittlung wurde und wird wie folgt vorgenommen:

Bei allen Automaten, ausser Geldspielautomaten, hat nur den Automatenaufsteller Zutritt zur Geldlade. Beim Entleeren der Geldlade wird beim Aufstellort/Gastrobetrieb ein händischer Bar-

Beleg ausgestellt ("Automaten-Abrechnung"). Die Zeiträume, über die abgerechnet wird, können bis zu einem Jahr lang sein, es wird aber niemals täglich abgerechnet.

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

5. Feststellungen

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

- täglich
- und einzeln

festgehalten werden.

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

Die bezughabenden Erlöse aus den Automaten werden in unterschiedlich langen Intervallen, keinesfalls täglich, vom Unternehmen aus den Automaten entnommen und aufgezeichnet.

Hieraus ergibt sich, dass die Bestimmungen der § 131 Abs. 1 und § 18 Abs. 1 und 2 nicht eingehalten wurden.

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

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

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

Als Ergebnis einer im Oktober 2008 beendeten abgabenbehördlichen Prüfung nahm der Prüfer bei der Umsatzsteuer und der Körperschaftsteuer der Kalenderjahre 2003 bis 2007 einen Sicherheitszuschlag im Betrag von 3.000 Euro jährlich und bei der Umsatzsteuer des „Nachschauzeitraums 2008“ einen Sicherheitszuschlag im Betrag von 1.500 Euro vor. Auf dieser Grundlage setzte das Finanzamt in der Folge bei der Bw mit den hier angefochtenen **Bescheiden** (teilweise im wiederaufgenommenen Verfahren) Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer fest.

Darstellung der festgesetzten Abgabenbeträge (Beträge in Euro):

Abgabenart/Abgaben-zeitraum	Bescheiddatum	Abgabenbetrag	Abgaben-nachforderung

K 2003	23.10.2008	1.750,00	0,00
K 2004	23.10.2008	1.750,00	0,00
K 2005	23.10.2008	1.750,00	0,00
K 2006	30.10.2008	1.750,00	0,00
U 2003	23.10.2008	6.092,20	600,00
U 2004	23.10.2008	9.689,61	600,00
U 2005	23.10.2008	14.663,53	600,00
U 2006	23.10.2008	6.504,70	600,02
U 2007	23.10.2008	10.522,40	113,09
U 06/2008	23.10.2008	6.93,96	300,00

Weiter zog das Finanzamt die Bw unter Heranziehung der Sicherheitszuschläge (zuzüglich 600 Euro Umsatzsteuer) mit dem hier ebenfalls angefochtenen **Bescheid vom 22. Oktober 2008** zur Haftung für Kapitalertragsteuer heran.

Darstellung der Haftungsbeträge (Beträge in Euro):

Abgabenart/Abgaben-zeitraum	Bemessungsgrundlage	Haftungsbetrag
KEST 2003	3.600,00	900,00
KEST 2004	3.600,00	900,00
KEST 2005	3.600,00	900,00
KEST 2006	3.600,00	900,00
KEST 2007	3.600,00	900,00

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

Tz 1

Prüfungsfeststellungen:

Grundaufzeichnungen

Die Abgabepflichtige betreibt unter anderem das Aufstellen vom Spielautomaten in Gaststätten, den Verkauf von Gastronomemaschinen und die Reparatur von Gastronomemaschinen, Kaffeemaschinen etc.

Beim vorliegend geprüften Betrieb liegt eine anonyme Anzeige vor, wonach Herr T in seinen Firmen Dienstnehmer nicht bzw. in unrichtiger Höhe bei GKK und Abgabenbehörde anmeldet. Im konkreten werde ein Dienstnehmer zum Teil lediglich geringfügig angemeldet obwohl er tatsächlich wesentlich mehr arbeite wodurch dem Dienstnehmer der Bezug von Arbeitslosengeld ermöglicht wird und sich der Arbeitgeber Abgaben und Steuern spare.

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

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

Da die Grundaufzeichnungen gelöscht waren, bestand für die Abgabenbehörde keine Möglichkeit die Höhe der erklärten Erlöse zu überprüfen bzw. ob die/der Dienstnehmer richtig angemeldet wurden.

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

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

Grundlagen sonstige:

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

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

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

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

Rechtliche Schlußfolgerung

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

Als Schätzungsweise erfolgte eine griffweise Schätzung durch Zurechnung eines Pauschalbetrages zu Umsatz und Gewinn, da andere Grundlagen wie "Kalkulation mittels Wareneinsatz" etc. branchenbedingt kaum zielführend waren.

Das Personal wird zum Teil für Auftragsarbeiten aber auch zur Reparatur eigener Geräte und zur Reparatur der Geräte in der [Bw] eingesetzt, das heißt dass es ohne Vorlage der vorhandenen Grundaufzeichnungen keine sinnvolle Überprüfungsmöglichkeit gibt.

*Im Hinblick auf die bei der Schlussbesprechung dargelegten Argumente wonach insbesondere Reparaturerlöse nicht besonders hoch seien wurde die Zurechnung nieder bemessen.
Niederschrift zur Schlussbesprechung:*

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

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

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

Dazu wird festgehalten, dass es sich um Auftragsbücher der [Bw] handelt und nicht um die geprüfte Abgabepflichtige, sodass sich für die gegenständliche Prüfung bei der T2-GmbH schon deshalb keine Änderung ergeben kann.

Im übrigen wird auch auf die Begründung (BP Bericht) bei der [Bw] verwiesen.

Dagegen wurde für die Bw mit **Schreiben der M-Steuerberatungsgesellschaft (ehemaliger steuerlicher Vertreter) vom 22. Dezember 2008** (nach Fristverlängerung rechtzeitig) die **Berufung** erhoben. Beantragt wird die Festsetzung der Umsatzsteuer und der Körperschaftsteuer unter Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages von lediglich 1.000 Euro jährlich sowie „den Sicherheitszuschlag nicht als verdeckte Ausschüttung zu behandeln“ (= Aufhebung des Haftungsbescheides). Zur Begründung wird in dem genannten Schreiben ausgeführt:

Die Firma T2-GmbH betreibt unter anderem das Aufstellen von Geschicklichkeitsautomaten in Gaststätten, den Verkauf von Gastronomemaschinen und die Reparatur dieser Geräte.

In den Prüfungsfeststellungen wird angeführt, dass eine anonyme Anzeige vorliegt, wonach unsere Klientin Dienstnehmer beschäftigt, die nicht oder unrichtig angemeldet sind. Dabei soll es sich um den Dienstnehmer GD, geb. am TT.MM.1956, Adresse handeln. Herr GD, geb. am TT.MM.1956 ist seit Mai 1997 durchgehend als Dienstnehmer der Firma T2-GmbH, [PLZ] Gemeinde-S ordnungsgemäß angemeldet und wird auch in dieser Firma lohnverrechnungsmäßig laufend erfasst. Dies ist ohne große Prüfungshandlungen feststellbar. Eine bereits für diesen Zeitraum durchgeföhrte Lohnsteuer- bzw. Sozialversicherungsbeitragsprüfung hat keine Mängel ergeben.

Fehlende Grundaufzeichnungen für Reparaturen und Wartungsarbeiten, soweit sie verrechnet werden können, wurden aus Unkenntnis der Tatsache, dass Schmierzettel ohne richtigen Konnex zum Kunden, zu der durchgeföhrten Arbeit und zum Zeitraum der durchgeföhrten Arbeit aufbewahrt werden müssen. Die zur Verrechnung kommenden Erlöse für Reparaturen bzw. Wartungsarbeiten halten sich in sehr geringem Ausmaß. Im Jahr 2007 wurden z. B. für Reparaturen und Wartungsarbeiten inkl. verkaufter Handelsware ein Erlös für das ganze Jahr in Höhe von EUR 4.472,23 erzielt. Der Einkaufswert der Handelsware, die mit dem Verkaufserlös in diesen Erlösen enthalten ist, beträgt EUR 1.348,54.

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

Die rechtliche Schlussfolgerung zur Schätzungsbefugnis erscheint uns wesentlich überzogen, da praktisch ein 100 %iger Nettoerlös den ordnungsgemäß verbuchten Reparaturerlösen zugerechnet wird.

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

1)

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

2)

Hinsichtlich der Reduktion der Höhe des Sicherheitszuschlages wird angemerkt, dass die Einwendungen der Berufung bereits im Rahmen der Schlussbesprechung vorgebracht und auch berücksichtigt wurden indem der zuvor geplante Sicherheitszuschlag wesentlich reduziert wurde.

Im Hinblick auf die "Schwere der Mängel" erscheint eine Zuschätzung von insgesamt nur 3.000,- Euro p.a. sehr niedrig bemessen.

Dadurch dass es infolge der Buchführungsmängel zu einer Umkehr der Beweislast gekommen ist, wäre es am Abgabepflichtigen gelegen die Vollständigkeit der erklärten Erlöse zu beweisen. Ein derartiger Vollständigkeitsnachweis konnte aber nicht erbracht werden, sodass zweifelsfrei eine Schätzungsberichtigung gegeben war, die dem Grunde nach auch nicht bestritten wird.

Hinsichtlich der Höhe von nur 1.000,- Euro (wie in der Berufung begehrt) pro Jahr konnte keine plausible Erklärung vorgelegt werden.

Tatsache ist, das der Abgabepflichtige Grundaufzeichnungen in weiten Bereichen nicht zur Kontrolle aufbewahrt hat und dafür nach den Erfahrungen des täglichen Lebens gute Gründe vorliegen werden.

Hat ein Abgabepflichtiger - in diesem Fall eine Kapitalgesellschaft – mit einem Sicherheitszuschlag von nur 1.000,- Euro zu rechnen, wenn er die Grundlagen seines Rechnungswerkes ein ganzes Jahr hindurch nicht aufbewahrt oder nur nicht vorlegt, so kann nach Ansicht des Prüfers von einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht mehr gesprochen werden gegenüber denjenigen der seinen gesetzlichen Verpflichtungen vollständig nachkommt.

Zum vorgebrachten Einwand, es seien in bestimmten Teilbereichen nur 4.472 Euro Jahresumsatz Erlös erzielt worden, so ist dieses Argument in jede Richtung interpretierbar. Selbstverständlich auch dahingehend, dass bei so einem gering erklärten Teilmensatz umso mehr verkürzt worden ist.

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

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

Fakt ist, dass mangels Aufbewahrung von Grundaufzeichnungen eine Kontrolle der ordnungsgemäßen Anmeldung des Personals nicht möglich war.

Die Einwendungen betreffend Lohnsteuer- und GKK Prüfungen sind daher wohl auch aus diesem Licht zu sehen.

Im Hinblick auf die vom angestellten Personal erbrachten Reparaturen, erscheint der erklärte Gesamterlös der geprüften Kapitalgesellschaft jedenfalls äußerst gering und mehr als fraglich.

Seite 3 Absatz 3 betreffend "Auftragsbuch"

Diesbezüglich wird auf die gesonderten Ausführungen des BP Berichtes verwiesen. Die Behauptung es habe nie Uraufzeichnungen gegeben entspricht nicht den Tatsachen. Laut Auskunft der Buchhalterin werden die Grundaufzeichnungen aber nach Fakturierung verworfen. Später wurde anderes behauptet.

Es stellt sich auch die Frage wieso diese Aufzeichnungen die erst nach der Schlussbesprechung nachgereicht wurden nicht schon während der Prüfung vorgelegt wurden.

E-Mail Schriftverkehr:

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

Seit den Zeitpunkt als für die Abgabepflichtige (deren Geschäftsführung) feststand, dass aufgrund von Buchführungsmängel ein Sicherheitszuschlag zugerechnet wird, werden anderslautende Auskünfte erteilt.

Im übrigen: Auch bei den Zeitaufzeichnungen ist das gleiche geschehen:

Zunächst wurde die Antwort erteilt die Zeitaufzeichnungen werden nachgeschrieben und für damals 2008 (Prüfungszeitpunkt bzw. Prüfungsjahr) gebe es noch gar nichts.

Einige Tage später wurden EXCEL Ausdrucke mit Stundeneintragungen vorgelegt.

Zum Eventualantrag betreffend nachträgliche Rückgängigmachung der "Verdeckten Ausschüttung" wird auf die geltende Rechtslage verwiesen.

Seitens der BP wurde sehr wohl Bedacht genommen und unterschieden zwischen jenen Zeiträumen wo eine Rückgängigmachung noch möglich ist (2008) und jenen wo eine solche nicht mehr möglich ist (bis 2007).

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

Mit Schreiben der M-Steuerberatungsgesellschaft vom 23. Februar 2009 wurde für die Bw die Berufung gegen diesen Bescheid erhoben. Zur Begründung wird auf das Berufungsschreiben vom 22. Dezember 2008 verwiesen.

Mit **Bescheid vom 4. Mai 2009** setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer 2008 mit dem Betrag von 6.863,72 Euro (keine Abgabennachforderung) fest. Zur Begründung verwies das Finanzamt auf die „Feststellungen des Festsetzungsbescheides für den Monat 6/2008“.

Mit **Schreiben der M-Steuerberatungsgesellschaft vom 12. Mai 2009** wurde für die Bw die Berufung gegen diesen Bescheid erhoben. Zur Begründung wird auf das Berufungsschreiben vom 22. Dezember 2008 verwiesen.

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

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

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

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

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

Im **Schreiben der M-Steuerberatungsgesellschaft vom 26. März 2012** wird zum Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates ausgeführt:

Die Firma T2-GmbH hat keine Geldspielautomaten aufgestellt, sondern lediglich Geschicklichkeitsspiele wie Flipper, Fußballtische, etc.

Bei der Vorgehensweise bei Ermittlung der Spielapparate-Einnahmen hat es jedoch keinen Unterschied zu der Vorgehensweise bei der Firma T1-GmbH gegeben. Es wurde auch das gleiche Formular verwendet.

Wir können daher Ihre Fragen gleich wie hinsichtlich des Vorhaltes der Firma T1-GmbH wie folgt beantworten:

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

1) bis 3) In unregelmäßigen Zeitabständen hat ein Beauftragter der Firma T2-GmbH (überwiegend der Geschäftsführer Herr J T) gemeinsam mit dem Wirt, wo der Automat aufgestellt war, die jeweiligen Stände des Automaten festgestellt und auf einem vorgedruckten Formular eingetragen. Daraus gingen die vereinnahmten Bruttoeinnahmen hervor, die auf dem Abrechnungsformular eingetragen wurden. Daraus wurde der Anteil für den Wirt (verschiedentlicher Prozentsatz von 30 bis 50 %) errechnet und ebenfalls eingetragen. Die Umsatzsteuer für den Wirtanteil wurde ermittelt und ebenfalls eingetragen. Alle übrigen Merkmale für eine ordnungsgemäße Rechnung (Firmenbezeichnung des Wirtes, Datum, Art des Automaten etc.) wurde ebenfalls eingetragen und vom Wirt und vom Beauftragten der Firma T2-GmbH unterschrieben,

Ein Exemplar dieser Abrechnung erhielt der Wirt für seine Belegsammlung. Ein Exemplar behielt der Beauftragte der Firma T2-GmbH. mit den der Firma T2-GmbH. zustehenden Anteil der Automateneinnahmen in Bar und übergab den Geldbetrag an die Unternehmenskasse und den Beleg der Buchhalterin, die den Kassaeinnahmenbeleg ordnungsgemäß mit dem Datum der Vereinnahmung des Geldes ins Kassabuch der Firma T2-GmbH. eingetragen hat.

Im Schreiben des Finanzamtes vom 2. April 2012 wird zum Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates ausgeführt:

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

Zu Frage 1:

Nach Erinnerung des Prüfers wurden die Spielautomaten zusammen mit dem Wirt entleert und die Zählwerke der Spielautomaten anschließend auf NULL gestellt. Herr T hatte vorgedruckte Blöcke in dem eine Losungssumme eingetragen war. Anschließend erfolgte die Aufteilung nach Anteil für den Wirt und den Anteil des Automatenaufstellers, also T. Nur diese Belege waren gem. Erinnerung vorhanden, da sie auch für den Vorsteuerabzug benötigt wurden.

Aufzeichnungen über die einzelnen Zählwerksstände und entnommenes Bargeld durch den Wirt gab es nicht. Der Wirt hat für Auszahlungen an die Spieler ja regelmäßig Geld entnommen, wobei der Aufsteller = T natürlich ein Interesse daran hatte, diese Sachverhalte mittels Zählwerken zu kontrollieren.

Die Aushebung der Kasse erfolgte in mehreren Schritten und zwar:

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

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

Beim Ausheben durch den Wirt wurden keinerlei Belege geschrieben, da aus den Zählwerken - die dann gelöscht wurden - für T ablesbar war, wieviel Geld der Wirt schon entnommen hatte.

Bei der Restaushebung durch T anl. der Abrechnung (nach gewissen Zeitabständen) gab es die oa. Gesamtabrechnungsblöcke. Dabei wurde aber auch nicht das restliche tatsächlich ausgehobene Geld aufgezeichnet, sondern die abrechnungsrelevanten Zählwerksstände.

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

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

Zu Frage 2:

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

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

Zu Frage 3:

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

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

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

Unsere Klientin hat keine Geldspielautomaten aufgestellt, sondern nur Geschicklichkeitsautomaten, wie Flipper, Fußballtische, etc. Die überwiegende Anzahl dieser Geschicklichkeitsautomaten hatte kein Zählwerk, sodass die Spieleinnahmen durch gemeinsames Ausheben des eingeworfenen Geldbetrages dem Wirt festgestellt wurden und diese Spieleinnahmen auf den Ihnen vorliegenden Einnahmenabrechnungsblocks als Uraufzeichnung eingetragen wurden.

Soweit Zählwerke vorhanden waren, wurden die Zählerstände auf den Erfassungsblocks eingetragen. Diese Belege wurden auch als Belege in die Buchhaltung aufgenommen und die Einnahmen gemäß Aufzeichnung in das Kassabuch eingetragen.

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

Aus der Sicht des Teams ist der Sachverhalt mehr als geklärt, aus unserer Sicht ist eine weitere Stellungnahme nicht mehr erforderlich.

Dass sowohl Uraufzeichnungen fehlen und Daten und Zählwerksstände gelöscht wurden ohne diese sonst aufzubewahren (zB Papier) wurde schon mehrmals festgehalten, auch seitens der MGI wurde nichts Neues vorgebracht.

Es geht jetzt nur mehr um die rechtliche Würdigung.

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

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

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

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

Die bw. Kapitalgesellschaft betreibt im BP Zeitraum ua. den Betrieb von diversen Automaten mit und ohne Zählwerken für den Spielbetrieb wie Geldeinwurf etc. Daneben werden auch Gastro Maschinen eingekauft und verkauft und Reparaturen mit eigenen Personal vorgenommen.

Auch in der Stellungnahme vom 30.4.2012 wird nicht bestritten, dass die Zählwerke gelöscht wurden, indem diese einfach in gewissen Abständen auf NULL gestellt wurden. Sowohl der Partei selbst war die Rechtslage jahrelang bekannt, aber auch der steuerlichen Vertreterin (diese vertreten durch die Person des Geschäftsführers Dkfm. Sch.) wurde in vielen Schlussbesprechungen darauf hingewiesen, dass Zählwerke nicht einfach gelöscht werden dürfen ohne eine genaueste Dokumentation vorzunehmen bzw. die Daten elektronischer Zählwerke vollständig und inhaltsgleich aufzubewahren sind.

Weiters wird festgehalten, dass nicht nur diese Grundaufzeichnungen der Zählwerke nicht vorhanden waren sondern auch die Grundaufzeichnungen aus dem gesamten Erlös Bereich "Leistungen" (zB. Maschinenreparaturen) Wenn die Zählwerksgrundaufzeichnungen und alle Leistungsgrundaufzeichnungen nicht aufbewahrt wurden so wurde die Abgabenbehörde der Möglichkeit beraubt, eine Erlöskontrolle und Plausibilitätskontrolle vorzunehmen.

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

Nachdem nicht einmal die Abgabepflichtige selbst die Vollständigkeit ihrer Erlöse nachgewiesen hat (auch nicht in der zuletzt eingebrochenen Stellungnahme vom 14.5.2012) weil sie es offenbar mit den vorhandenen Unterlagen selbst nicht konnte, war die Abgabenbehörde zur Schätzung berechtigt und verpflichtet.

Mangels anderer tauglicherer Schätzmethoden wurde jene des Sicherheitszuschlages gewählt.

Auch vom Abgabepflichtigen konnte keine besser taugliche Schätzmethode aufgezeigt werden.

Hinsichtlich der Höhe der Schätzung wurden alle vorgebrachten Einwendungen im Zuge des Verfahrens, insbesondere der Schlussbesprechung wo der Sachverhalt bereits gänzlich offengelegt wurde, berücksichtigt und deshalb ohnehin sehr moderat hinzu gerechnet.

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

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

1)

Der Betriebsprüfungsbericht in der Textziffer 1 der Prüfungsfeststellungen ist unrichtig. Die Firma T2-GmbH hat nie Spielautomaten in Gaststätten aufgestellt bzw. betrieben.

2)

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

3) Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 29.5.2012:

Die Ausführungen hinsichtlich der Vorprüfungen sind unrichtig. Es gab insgesamt zwei Betriebsprüfungen, eine vom Finanzamt Liezen und eine von der Großbetriebsprüfung Graz. Der Sachverhalt, dass bei den Automaten eine laufende Speicherung über den Abrechnungszeitraum hinaus oder durch Ausdruck oder wie immer sich der Prüfer die Dokumentation dieser in den Zählwerken enthaltenen, aber nicht übertragbaren Daten vorstellt, war für den Zeitraum beider Prüfungen in der gleichen Weise nicht gegeben als bei der nun gegenständlichen. Es wurde in keiner der Vorprüfungen Schätzungen, Zusätzungen oder Sicherheitszuschläge zu Umsatz oder Gewinn vorgenommen. Richtig ist, dass darauf hingewiesen wurde, dass bei der Anschaffung neuer Automaten darauf Rücksicht zu nehmen ist, dass sie den Vorschriften der Steuergesetze entsprechen. Aus finanziellen Gründen war es unserer Klientin auch in der Vorzeit schon nicht mehr möglich, neue Automaten anzuschaffen. Der Hinweis, dass die Daten der Automatenzählwerke nicht ohne genaueste Dokumentation gelöscht werden dürfen, stimmt. Dieser Verpflichtung ist unsere Klientin nachgekommen, indem sie die Daten der Automatenzählwerke bei jeder Abrechnung belegmäßig dokumentierte. Diese Belege sind die Grundlage für die Automateneinnahmen, die verbucht wurden. Diese Belege bzw. Daten wurden daher weder weggeworfen, noch wurden diese grundlegenden Daten nicht aufbewahrt. Diese Belege, aus denen die Zählwerksdaten = Erlöseinnahmen für den gesamten Prüfungszeitraum zu ersehen sind, sind vorhanden und können jederzeit vorgelegt werden. Weiters ist die Behauptung, dass die Grundaufzeichnungen für die in sehr geringem Umfang entgeltlich durchgeföhrten Reparaturen nicht vorhanden sind, ebenfalls unrichtig. Diese Aufzeichnungen waren während

der Betriebsprüfung verlegt, konnten aber nach der Schlussbesprechung aufgefunden werden, und wurden auch dem Finanzamt nachgereicht. Diese Aufzeichnungen in Form eines Auftragsbuches wurden bei Festsetzung der Sicherheitszuschläge nicht berücksichtigt, da die Höhe dieser Sicherheitszuschläge bereits bei der Schlussbesprechung bekanntgegeben wurde und sich trotz nachträglicher Vorlage dieser Aufzeichnungen nicht verändert hat.

4)

Die generelle Annahme des Prüfers, dass Einnahmen verkürzt werden, und dass die Reparaturerlöse deshalb so gering sind, weil entsprechende Einnahmen verkürzt werden, sind Feststellungen, die einer Grundlage entbehren. Unsere Klientin hat die Aufzeichnungspflichten, soweit sie möglich waren, dadurch erfüllt, dass sie die Zählerstände = Einnahmen händisch übertragen hat, somit Uraufzeichnungen erstellt hat, diese aufbewahrt hat und diese Belegunterlagen als Buchhaltungsgrundlage verwendet hat. Ungereimtheiten bei dieser Erstellung der Uraufzeichnungen für die Einnahmen und Verbuchung dieser Einnahmen wurden vom Betriebsprüfer nicht festgestellt.

Für eine Anschaffung von moderneren Automaten, die eine Speicherung der insgesamten Zählerstände erlaubt hätte, war für unsere Klientin nicht mehr finanziert und wirtschaftlich tragbar. Sie hat sich auch entschlossen, den Betrieb insgesamt zu verkaufen. Die Nachfolgefirma hat die entsprechenden modernen Geräte angeschafft, die eine Erfassung aller vorgeschriebenen Daten erlaubt, die sich der Prüfer für die alten Automaten vorgestellt hat.

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

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

1)

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

2)

Unter Bezugnahme auf den Schriftsatz vom 19.6.2012 seitens der M-Steuerberatungsgesellschaft wird ausgeführt:

Hinsichtlich der angemeldeten oder auch nicht angemeldeten oder zu nieder angemeldeten Dienstnehmer wurde im BP Bericht ausdrücklich festgehalten, dass die anonyme Anzeige nicht ausgewertet werden konnte und wurde, da gesetzlich vorgesehene Grundaufzeichnungen schlüssig nie erstellt wurden. Dazu gehören unter anderem die Zeitaufzeichnungen eines Dienstnehmers gemäß den Vorschriften des Arbeitszeitgesetzes.

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

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

Seitens des Finanzamtes wurde auch eine Kurzstellungnahme des Arbeitsinspektorates Leoben eingeholt, woraus sich eindeutig ergibt, dass die Verpflichtung zur Erstellung von

Arbeitsaufzeichnungen für jeden Dienstnehmer (also auch für jene mit fixen Dienstzeiten) absolut gegeben war.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Im übrigen wird nochmals darauf verwiesen, dass es mit dem Vernichten der Daten und dem Nichtführen der Zeitaufzeichnungen etc. zu einer Beweislastumkehr im Abgabenverfahren

gekommen ist, das heißt die BW hätte jetzt über Jahre hinweg die Möglichkeit gehabt dem UFS zu BEWEISEN dass die erklärten Umsätze richtig sind.

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

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

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

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

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

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Zur Schätzung:

§ 163 BAO lautet:

(1) Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

(2) Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, liegen insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

§ 184 BAO lautet:

(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Zur Schätzungsberichtigung bezüglich der Spieleinnahmen:

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

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

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

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

(...) Soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden. (...) Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung Erleichterungen bei den Büchern und Aufzeichnungen festlegen, wenn das Festhalten der einzelnen Bareingänge und Barausgänge unzumutbar wäre, sofern die ordnungsgemäße Ermittlung der Grundlagen der Abgabenerhebung dadurch nicht gefährdet wird.

§ 1 Abs. 1 der Barbewegungs-VO lautet:

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

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

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

§ 18 UStG 1994 lautet auszugsweise:

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

(2) Der Aufzeichnungspflicht ist genügt, wenn

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

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

Vor diesem rechtlichen Hintergrund wäre die Bw in allen Streitjahren verpflichtet gewesen, die Bareingänge (= Spieleinnahmen) und Barausgänge (= Auszahlungen an Spieler) **täglich** in geeigneter Weise festzuhalten. Dass dies nicht der Fall war, ergibt sich auch aus den schriftlichen Äußerungen von Seiten der Bw (siehe zB das Berufungsschreiben, wonach „in unregelmäßigen Zeitabständen [...] ein Beauftragter der Firma Firma T2-GmbH (...) gemeinsam mit dem Wirt, wo der Automat aufgestellt war, die jeweiligen Stände des Automaten festgestellt ... [hat].“).

Wenn dazu im Berufungsverfahren der T1-GmbH vorgebracht wird, dass die Spielapparate in der ganzen Steiermark aufgestellt seien und ein tägliches Entnehmen bzw. Feststellen und Aufzeichnen der täglichen Einnahmen praktisch unmöglich sei, so ist dies auch im Berufungsfall vor der gesetzlichen Regelung ohne Belang.

Die Schätzungsberechtigung bezüglich der Spieleinnahmen besteht daher schon deshalb zu recht.

Zur Schätzungsberechtigung bezüglich der Reparaturerlöse:

Das Finanzamt begründet die Zuschätzung im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung im Wesentlichen damit, dass bei den Reparaturleistungen „die Grundaufzeichnungen betreffend erbrachte Zeit und Lieferungen an den Kunden“ nicht aufbewahrt wurden.

Von Seiten der Bw wird die Nichtaufbewahrung der Grundaufzeichnungen im Berufungsschreiben zugestanden („Fehlende Grundaufzeichnungen für Reparaturen und Wartungsarbeiten, soweit sie verrechnet werden können, wurden aus Unkenntnis der Tatsache, dass Schmierzettel ohne richtigen Konnex zum Kunden, zu der durchgeföhrten Arbeit und zum Zeitraum der durchgeföhrten Arbeit aufbewahrt werden müssen.“; siehe Seite 2 zweiter Absatz).

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

Die Frage, ob auf Seiten der Bw im Zusammenhang mit Reparaturleistungen Aufzeichnungen gemacht und nicht aufbewahrt wurden, ist auf Ebene der freien Beweiswürdigung zu lösen. Dabei lässt das Vorbringen der Bw, die Aufzeichnungen „waren während der Betriebsprüfung verlegt, konnten aber nach der Schlussbesprechung aufgefunden werden, und wurden auch dem Finanzamt nachgereicht“, den berechtigten Schluss zu, dass diese Aufzeichnungen im Hinblick auf die abgabenbehördliche Prüfung erst nachträglich angefertigt wurden. Vor diesem Hintergrund geht der Unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung davon aus, dass Aufzeichnungen (gewöhnlich Arbeitsbestätigungen, die der die Reparaturleistung erbringende Arbeiter mit Abschluss der Reparaturarbeit vor Ort ausfüllt und vom Auftragnehmer gegenzeichnen lässt, und die Grundlage für die Rechnungsausstellung sind) nicht aufbewahrt wurden.

Auch die Schätzungsberichtigung bezüglich der Reparaturerlöse besteht daher zu recht.

Zur Höhe der Zuschätzung:

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

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

Umsatzsteuer: Was die Höhe der Schätzung mit einem Sicherheitszuschlag im Betrag von 3.000 Euro jährlich bzw. im Betrag von 1.500 Euro für den Nachschauzeitraum 2008 betrifft, so kann der Unabhängige Finanzsenat darin für die Umsatzsteuer keine Rechtswidrigkeit erkennen.

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

Die Berufungen waren daher hinsichtlich Umsatzsteuer als unbegründet abzuweisen.

Körperschaftsteuer: Hinsichtlich der Körperschaftsteuer erweist sich die Schätzung jedoch insoweit als unschlüssig, als der Sicherheitszuschlag von jährlich 3.000 Euro zu Unrecht sowohl bei der Umsatzsteuer als auch bei der Körperschaftsteuer in gleicher Höhe zum Ansatz gebracht wurde (vgl. VwGH 16.07.1996, 92/14/0140).

Wie den Akten zu entnehmen ist, hatte die Bw einen „Wirtanteil“ von den Spieleinnahmen zu bezahlen. Dieser „Wirtanteil“ ist auch bei der vorliegenden Schätzung erfolgsmindernd zu berücksichtigen.

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

Veranla- gungs- zeitraum	Erlöse Verleih	Platz- miete	Wirtanteil in Prozent	Zuschlags- betrag lt. BP	Wirtanteil in Euro	Zuschlags- betrag lt. BE
---	---------------------------	-------------------------	--------------------------------------	---	-------------------------------	---

2003	135.444	57.521	42,47%	3.000	1.275	1.725
2004	123.486	52.549	42,55%	3.000	1.277	1.723
2005	120.076	50.832	42,33%	3.000	1.270	1.730
2006	116.493	49.515	42,50%	3.000	1.276	1.724
2007	87.298	36.785	42,14%	3.000	1.265	1.735

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

Darstellung der Berechnung der Körperschaftsteuer (Beträge in Euro):

Veran- lagungs- zeitraum	Einkünfte lt. Erklärung/ Erstbescheid	Zuschlags- betrag lt. BE	Einkünfte lt. BE	Verluste Vorjahre lt. BE	Vortrags- fähiger Verlust lt. BE	Vortrags- grenze
2003	577,71	1.725,00	2.302,71	136.729,00	135.001,97	1.727,03
2004	3.871,27	1.723,00	5.594,27	135.001,97	130.806,27	4.195,70
2005	21.928,67	1.730,00	23.658,67	130.806,27	113.062,27	17.744,00
2006	8.032,47	1.724,00	9.756,47	113.062,27	105.744,92	7.317,35
2007	-10.241,13	1.735,00	-8.506,13	105.744,92	114.251,05	

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

Die Schätzungsmethode der Anwendung eines Sicherheitszuschlages kommt dann in Betracht, wenn es nach den Umständen des Einzelfalles nicht wahrscheinlich ist, dass die vorrangig angestellten Ermittlungen sämtliche steuerlich relevanten Vorgänge ans Tageslicht gebracht haben (vgl. VwGH 24.2.2004, 99/14/0247). Es ist daher im Sinne der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn das Finanzamt bei mangelhaften Aufzeichnungen, wie sie im Berufungsfall vorliegen, den bestehenden Unsicherheiten hinsichtlich des Zuflusses geldwerter Vorteile an Gesellschafter dadurch Rechnung trägt, dass es die Sicherheitszuschläge auch der Kapitalertragsteuer unterzieht. Die Umsatzsteuer war einzubeziehen, weil davon auszugehen ist, dass allfällige nicht aufgezeichnete bzw. nicht

erfasste Leistungsentgelte mit Umsatzsteuer vereinnahmt wurden (vgl UFS 28.01.2009, RV/0043-G/08).

Die Heranziehung zur Haftung für Kapitalertragsteuer ist daher rechtmäßig. Der „Wirtanteil“ ist jedoch zu berücksichtigen.

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

Haftungs-zeitraum	Erlöse Verleih	Platz-miete	Wirtanteil in Prozent	Zuschlags- betrag lt. BP (einschl. USt)	Wirtanteil in Euro	KEST- Bemes- sungs- grundlage
2003	135.444	57.521	42,47%	3.600	1.529	2.071
2004	123.486	52.549	42,55%	3.600	1.532	2.068
2005	120.076	50.832	42,33%	3.600	1.524	2.076
2006	116.493	49.515	42,50%	3.600	1.531	2.069
2007	87.298	36.785	42,14%	3.600	1.517	2.083

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

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Graz, am 30. August 2012