



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 14

GZ. RV/0687-W/02,
miterledigt RV/0686-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften (nunmehr Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg) betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1992, Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1994 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1992 bis 1995 nach der am 30. August 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1992, Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1994 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1992 bis 1994 wird teilweise Folge gegeben. Diese Bescheide werden abgeändert, wobei die Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide für endgültig erklärt werden.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 1995 wird als unbegründet abgewiesen. Dieser Bescheid bleibt unverändert.

Die Abgaben werden wie folgt (in Euro bzw. Schilling) festgesetzt:

Körperschaftsteuer	1992:	0,00 €	0,00 S
Umsatzsteuer	1992:	96.122,10 €	1.322.669,00 S
	1993:	141.282,09 €	1.944.084,00 S
	1994:	122.666,95 €	1.687.934,00 S
Kapitalertragsteuer	1992:	2.534,83 €	34.880,00 S
	1993:	2.953,42 €	40.640,00 S
	1994:	1.940,73 €	26.705,00 S
	1995:	2.066,16 €	28.431,00 S

Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

I.) Der Betriebsgegenstand der Bw (in der Folge mit Bw bezeichnet) besteht im Aufstellen von Geldspiel- und Unterhaltungsautomaten in Gastgewerbebetrieben, wobei als Entgelt für die Aufstellberechtigung an den Gastwirt idR ein Anteil am Nettoeinspielergebnis (im Raum Wien meist 50 %, außerhalb Wiens zwischen 20 und 30 %) gewährt wird.

Im Zuge einer die Jahre 1992 bis 1995 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung hat die Betriebsprüfung (Bp) laut Bericht vom 27. November 1998 folgende Feststellungen getroffen:

Tz 18 Feststellungen zur Buchführung

- ***Allgemeines***

Geschäftsführer der Bw ist Herr KM. Steuerlich wird die Firma von Herrn RB vertreten, der als Einzelprokurist auftritt.

- ***Buchführungsmängel***

Die im Folgenden näher angeführten, durch die Rechtsprechung anerkannten, bei Automaten-aufstellern zu führenden Grundaufzeichnungen gemäß dem Erkenntnis des VwGH vom 13.10.1993, 89/13/0078, sind bei der geprüften Gesellschaft entweder gar nicht oder nur in einem geringen Ausmaß vorhanden.

Darin und in den sonstigen ua Feststellungen sind formelle Mängel der Buchhaltung zu sehen, die die materielle Richtigkeit derselben in Frage stellen.

- ***Anlageverzeichnis***

Das vorgelegte Anlageverzeichnis enthält insgesamt 450 Spielautomaten. Eine Vielzahl dieser Geräte wurde bereits bei der Eröffnung der Firma (1980) bzw. innerhalb der ersten fünf Jahre in das Anlagevermögen aufgenommen. Lediglich 39 Automaten wurden bis zum Zeitpunkt des Prüfungsbeginns (Mai 1996) ausgebucht.

Daneben ist es nicht möglich, anhand des Anlageverzeichnisses das einzelne Anlagegut eindeutig zu identifizieren, da für gleichartige Geräte dieselbe Bezeichnung verwendet wird. Das heißt, dass sich kein weiteres Unterscheidungskriterium im Anlageverzeichnis wiederfindet, sondern nur der gebräuchliche Gerätenamen darin Anwendung findet (zB 25 Geldspielautomaten mit der Bezeichnung "Ambassador").

Dies hat bei der Erfassung von Spielautomaten besondere Bedeutung, weil aus den Eintragungen im Anlageverzeichnis Rückschlüsse über die dem Aufsteller zur Verfügung stehenden Automaten gezogen werden können. Im Falle der Anschaffung mehrerer gleichartiger oder gleichnamiger Spielautomaten wäre es angezeigt, diese durch eine unterscheidbare Kennzeichnung einzeln identifizierbar zu machen.

Im Zuge der Bp wurden aus dem Anlageverzeichnis die der Bw zur Verfügung stehenden Spielautomaten ermittelt. Dieser Summe wurden die Geräte laut Abrechnung gegenübergestellt. Hierbei ergaben sich rechnerische Lagerbestände.

Gemeinsam mit dem Geschäftsführer wurden zweimal die Lagerbestände ermittelt. Bei dem Lager handelte es sich um eine ca. 100 qm große Halle, welche vom Eingang bis unter den Plafond vollgestellt mit Automaten war, sodass sich die Erfassung durch die Bp in der Hauptsache auf die Notierung der durch den Geschäftsführer bekanntgegebenen Anzahl beschränkte, welcher sich über die Automaten hinweg unter dem Hallenplafond entlang in die einzelnen Hallenbereiche begab und die Geräte zählte. Zu einer nachvollziehbaren, körperlichen Inventarisierung der Geräte hätte die Halle und der Platz links der Halle, auf welchem gleichfalls zugedockte Geräte gelagert werden, entleert werden müssen, welches nach Angabe des Geschäftsführers etwa drei Tage Arbeit bedeutet hätte. Aus Zweckmäßigkeitsüberlegungen wurde die von der Bw bekanntgegebene Anzahl deshalb von der Bp zur Kenntnis genommen. Unter der Einbeziehung der Gerätezugänge laut Eingangsrechnungen wurde rückwirkend ein tatsächlicher Lagerbestand für den Bp-Zeitraum ermittelt. Bei Gegenüberstellung dieser Ziffern mit den rechnerischen Lagerbeständen ergaben sich Fehlbestände von bis zu 100 Geräten bei der erstmaligen Zählung und ein Überbestand von über 200 Automaten aufgrund der ermittelten Werte bei der zweiten Betriebsbesichtigung am 14. August 1996. Diese Feststellungen wurden der Bw am 26. September 1997 mitgeteilt. Die Bw nahm zu diesen Feststellungen am 17. März 1997 Stellung, aufgrund des Vorhalts vom 7. Februar 1997. In dieser Vorhaltsbeantwortung erklärte sie zum Punkt Anlageverzeichnis, dass alle Geräte zurückgreifend auf Betriebsbeginn 1980 mit Hilfe eines neuen EDV-Programmes neu erfasst und nummeriert werden.

Zusammenfassend kann also festgestellt werden, dass die Anlagengebarung der Bw im Sinne der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als nicht ordnungsmäßig zu betrachten ist und der Anlagenspiegel zu keinem Zeitpunkt des Bp-Zeitraumes die wahren Verhältnisse bei den Anlagegütern widerspiegelt. Wie schon ausgeführt, ist dies im gegenständlichen Fall des Gewerbes der Aufstellung von Spielautomaten besonders schwerwiegend.

Darüberhinaus ist für eine große Anzahl der Geräte (jedenfalls für alle Unterhaltungsautomaten) die eindeutige Identifizierbarkeit aus dem Anlagevermögen heraus in eine Standliste oder in die Abrechnungsbelege unmöglich.

- **Zählwerkstände**

Von der Bw wurde für die betriebenen Geldspielautomaten eine Blattsammlung mit Zählwerkständen für die einzelnen Geräte vorgelegt. Diese Blätter weisen jeweils die Anfang- und Endstände der Ein- und Aus-Zählwerke, die Salden und die rechnerischen Kassenbeträge aus.

Diese Zählwerkstandsaufzeichnungen gibt es etwa bis August 1995. Danach wurden die Stände nicht mehr festgehalten, da sich dies (laut Aussage des Prokuristen RB) durch die Änderung des § 4 Abs. 5 UStG erübrigte. Da ab 1995 keine Besteuerung der verspielten bzw. eingesetzten Gewinne mehr stattfand, brauchten diese seiner Ansicht nach auch nicht mehr aus den Zählwerkständen ermittelt werden.

Sämtliche Blätter mit Zählwerkständen sind durch den Prokuristen der Bw, RB, beschrieben worden. Laut seiner niederschriftlich festgehaltenen Aussage lief die Notierung der Zählwerkstände so ab, dass der Geschäftsführer KM bei oder nach Inkasso ihm selbst die Zählwerkstände telefonisch durchgab und er sie notierte. Manchmal fuhr er auch selbst mit. Dies würde bedeuten, dass RB an den Tagen, an welchen er nicht mitfuhr, entweder den gesamten Tag über in seiner Kanzlei die Anrufe des Geschäftsführers KM abwartete, um die Zählwerkstände zu notieren, oder dass der Geschäftsführer die Stände auf Zetteln festhielt und sie anschließend RB telefonisch durchgab.

Der erste Fall scheint eher unwahrscheinlich zu sein, da RB kein Buchhalter der Bw im herkömmlichen Sinne ist, sondern ein Buchhaltungsbüro betreibt, an dessen Adresse sich ua auch die Geschäftsadresse der Bw befindet.

Im zweiten Falle müsste es (gemäß § 132 BAO aufbewahrungspflichtige) Schmieraufzeichnungen geben, deren Inhalt in die Zählwerkblätter übertragen wurde. Diese konnten der Bp nicht vorgelegt werden, da diese, niederschriftlich festgehalten, weggeworfen werden.

Durch die Einstellung der Aufzeichnung der Zählwerkstände fehlt der Bp jegliche Möglichkeit der Plausibilitätskontrolle derselben durch Ablesen der Zählwerkstände auf einem aufgestellten Automaten und Vergleich mit den tatsächlichen Ständen, sodass über die materielle Übereinstimmung der aufgezeichneten Zählwerkstände mit den tatsächlichen Zählwerkständen keine Aussage möglich ist.

Die Richtigkeit der aufgezeichneten Zählwerkstände, für welche einerseits eine vom VwGH anerkannte grundlegende Aufzeichnungspflicht gilt und welche nicht nur zur Ermittlung der ausbezahlten Gewinne, sondern zum Nachweis der erklärten Einspielergebnisse selbst festzuhalten sind, muss im gegenständlichen Fall in Frage gestellt werden.

Gleichzeitig in Frage zu stellen sind damit auch die erklärten Einspielergebnisse, die zur Umsatzsteuerberechnung herangezogenen Gewinnauszahlungen und die unter Zugrundelegung der Einspielergebnisse ermittelten verspielten Gewinne.

- **Standlisten**

Eine tatsächliche Aufzeichnung über Aufstellplätze, Stillstands- und Reparaturzeiten der einzelnen, identifizierbaren Geräte als solche gibt es nicht.

Bei den Geldspielautomaten besteht laut Auskunft der Bw (RB) die Möglichkeit, durch die den Geldspielautomaten vergebenen Kontrollnummern eine Verbindung zwischen Anlageverzeichnis, Zählwerkblätter und Abrechnungsbelegen zu ermitteln. Das ist aber nur bedingt möglich. Auf den Abrechnungsbelegen finden sich Vermerke hinsichtlich der Inventurnummern der Geldspielautomaten erst seit März 1993. Ab August 1994 ist die Angabe der gerätespezifischen Nummer jedoch lückenhaft. Zum Problem der Aufzeichnung angesprochen, gab der Geschäftsführer im Rahmen der Betriebsbesichtigung niederschriftlich bekannt, dass es deshalb keine Aufzeichnungen über Standplätze, Lagerung und Verwendung der alten Geräte gäbe, weil dies ein übermäßiger Verwaltungsaufwand sei. Er habe aber alle Standplätze und -zeiten im Kopf und könne sich anhand der an den Automaten Schlüsseln befindlichen Adressenplättchen erinnern und alle Daten festhalten. Der Sinn von Aufzeichnungen über Aufstellplätze, Stillstand- und Betriebszeiten ist es vor allem, die in der Buchhaltung niedergeschlagenen Einspielergebnisse einer Plausibilitätsprüfung zugänglich zu machen. Eine solche sollte durch die Bp aber so durchführbar sein, dass das der Überprüfung zugrundeliegende Vergleichsmaterial (Standliste gehört zu den Grundaufzeichnungen) körperlich vorhanden ist und nicht erst im Rahmen der Bp durch den Prüfer ermittelt werden muss. Daneben erscheint es unwahrscheinlich bis unmöglich, dass sich jemand, der ca 100 Automaten aufstellt, ca 300 Automaten im Anlageverzeichnis hat und ca 400 Automaten im Firmenbesitz hat, tatsächlich an alle Aufstellplätze und -zeiten fünf Jahre zurück in die Vergangenheit anhand der Automaten Schlüsseln erinnern könnte.

- **Abrechnungszettel**

Wie oben ausgeführt ist bei Geldspielautomaten teilweise eine Identifizierung anhand der selbstvergebenen Geldspielautomaten-Nummern möglich, die Unterhaltungsautomaten sind nur allgemein (zB als "Flipper" u.ä.) bezeichnet, bei einigen Abrechnungszettel sind die handschriftlichen Bezeichnungen nicht zu lesen.

Für die Unterhaltungsautomaten fehlt jegliche Festhaltung von Betriebszeiten und Aufstellplätzen, aus denen (u.U. auch unter erheblichem Zeitaufwand) gerätebezogen eine plausible Ableitung der erklärten Erlöse erstellbar wäre.

Von einer eindeutigen Zuordnung bzw. einer aus dem Anlagevermögen oder einer Standliste ableitbaren Kennzeichnung des einzelnen abgerechneten Gerätes kann daher bei den Unterhaltungsautomaten keine Rede sein.

Die Entleerung der Spielautomaten sowie die Ausstellung der Barbelege (Eigenbelege) erfolgte meistens durch KM, den Geschäftsführer.

- **Auswertung der Verteilungsliste**

Die durchschnittlich monatlichen Einspielergebnisse pro abgerechneten Automaten (Geldspiel- und Unterhaltungsautomaten) steigen über den Prüfungszeitraum an, d.h. die durch-

schnittlichen monatlichen Gesamteinspielergebnisse bleiben annähernd gleich, die abgerechneten Automaten werden weniger, während die laut Anlageverzeichnis und (auch nach Angaben des Geschäftsführers) zur Verfügung stehenden Geräte mehr werden.

Bei Ermittlung der durchschnittlichen Einspielergebnisse pro zur Verfügung stehenden Automaten fallen diese diametral zur o. a. Feststellung ab. Besonders auffällig ist dies bei den Geldspielautomaten im Jahre 1995, also nach Abschaffung der Faktorregelung. Dies bedeutet, dass die Automaten im Durchschnitt am Ende des Bp-Zeitraumes mehr einspielten.

Bei den Unterhaltungsautomaten bewegten sich die monatlichen Durchschnittseinspielergebnisse zu Beginn des Bp-Zeitraumes (1992) zwischen S 2.500,00 und S 3.000,00, bei den Geldspielautomaten um etwa S 25.000,00, bei beiden Gruppen gemeinsam gerechnet zwischen S 6.000,00 und S 7.000,00. Gegen Ende des Bp-Zeitraumes (1995) lagen diese bei den Unterhaltungsautomaten um die S 5.000,00, bei den Geldspielautomaten um etwa S 45.000,00 (April 1995 sogar S 55.000,00), bei beiden Gruppen gemeinsam gerechnet über S 12.000,00.

Dies bedeutet in allen drei Fällen, dass sich die monatlichen Durchschnittseinspielergebnisse über den Bp-Zeitraum nahezu verdoppelt haben.

Die Aufstellstruktur der Bw hat sich in diesem Zeitraum nur unmaßgeblich geändert, dh laut Buchhaltung werden weniger Automaten aufgestellt, diese aber an den gleichen Plätzen wie früher.

Auch wenn allgemeine Untersuchungen über das Spielverhalten der Spieler nicht vorliegen, kann davon ausgegangen werden, dass dieses sich in den letzten fünf Jahren nicht so grundlegend geändert hat, dass 1994 und 1995 allgemein mehr auf den einzelnen Geräten gespielt worden wäre als in den Jahren davor.

Diese Differenzen sind tiefgreifend und ohne eine Standliste bzw. die Identifizierbarkeit der Geräte aus dem Anlageverzeichnis heraus nicht aufklärbar.

- **Statistische Auswertung**

Sämtliche Lösungen laut vorgelegten Abrechnungsbelegen pro Automat wurden EDV-mäßig erfasst und in eine Datei kopiert. Danach wurden diese Zahlen jahrweise der Höhe nach sortiert. Das sich daraus ergebende Resultat ist laut mathematischer Statistik sehr unwahrscheinlich.

Jedes Jahr wurden sowohl bei den Unterhaltungsautomaten als auch bei den Geldspielautomaten Mehrfachlösungen vorgefunden. Das bedeutet, dass ein bestimmter Betrag mindestens zweimal auf den Schilling genau sich in den Abrechnungszetteln wiederfindet. Bei der Unzahl an Einwurfmöglichkeiten kann die Wiederholung ein und derselben Lösung in einem Jahr praktisch ausgeschlossen werden. Es besteht daher der dringende Verdacht, dass die

Losungen laut Abrechnung nicht den wahren Werten entsprechen, sondern es sich um frei erfundene Beträge handelt.

Tz 19 Schätzungsverfahren

Aufgrund der oben angeführten formellen und materiellen Mängel ergibt sich für die Bp die Schätzungsverpflichtung gemäß § 184 BAO; es sind somit die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln.

Als Schätzungsverfahren wurde die Methode des Sicherheitszuschlages angewandt. Der Sicherheitszuschlag soll der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen dienen, da aufgrund der obigen Ausführungen anzunehmen ist, dass die Besteuerungsgrundlagen zu niedrig ausgewiesen wurden. Dieser hier angewandte Sicherheitszuschlag von in den Jahren 1992 bis 1994 5 %, im Jahre 1995 von 2 % als Umsatzzuschätzung auf die Umsätze der Geldspielautomaten soll den aufgedeckten Fehlerquellen Rechnung tragen und korrigierend wirken.

Die Umsatzzuschätzungen netto betragen für die einzelnen Jahre (in Schilling):

1992	218.000,00	
1993	254.000,00	
1994	197.000,00	
1995	84.000,00	(Anm.: nicht mit Berufung angefochten)

Tz 20 Umsatzzuschätzung

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH besteht die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage bei Erlösen aus Geldspielautomaten bis inklusive 1994 aus dem Bargeldeinwurf, ungeachtet einer Geldauszahlung, sowie aus Freispielen und Gamble.

Somit wird neben der Erhöhung der Entgelte der Geldspieler in den Jahren 1992 bis 1994 der Faktor in Höhe von 1,8 der Entgeltserhöhung hinzugerechnet.

Für den Teil der Automatenerlöse, der auf Geldspieler entfällt, wird ein Vervielfacher von 1,8 angewandt, das heißt die schätzungsweise ermittelten Einspielergebnisse aus Geldspielautomaten werden um ihr 0,8-faches erhöht.

<i>(in Schilling)</i>	<i>1992</i>	<i>1993</i>	<i>1994</i>
<i>Erhöhung der Entgelte netto</i>	<i>218.000,00</i>	<i>254.000,00</i>	<i>197.000,00</i>
<i>+ Faktor 1,8</i>	<i>174.400,00</i>	<i>203.200,00</i>	<i>157.600,00</i>
<i>Erhöhung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage</i>	<i>392.400,00</i>	<i>457.200,00</i>	<i>354.600,00</i>

Tz 28 Berechnung der verdeckten Ausschüttungen

Die obigen Umsatzzuschätzungen stellen inklusive Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer in den einzelnen Jahren verdeckte Ausschüttungen an den Geschäftsführer dar und werden der Kapitalertragsteuer unterzogen. Dem Geschäftsführer deswegen, da dieser mit dem Aufstellen

und Entleeren der Automaten betraut war und somit für die Ordnungsmäßigkeit des Geschäftsablaufes verantwortlich war.

(in Schilling)	1992	1993	1994	1995
Umsatzzuschätzung lt. Bp netto	218.000,00	254.000,00	197.000,00	84.000,00
20 % USt	43.600,00	50.800,00	39.400,00	16.800,00
Umsatzzuschätzung lt. Bp brutto	261.600,00	304.800,00	236.400,00	100.800,00
Kapitalertragsteuer	87.200,00	101.600,00	66.677,00	28.431,00
verdeckte Ausschüttung lt. Bp	348.800,00	406.400,00	303.077,00	129.231,00

II.) Das Finanzamt für Körperschaften erließ daraufhin unter Hinweis auf diese Feststellungen der Bp am 11. Dezember 1998 die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1992 bis 1995 sowie am 4. Februar 1999 (unter anderem) die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1992 bis 1994 sowie den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1992, wobei letztere Bescheide vorläufig ergingen.

III.) Innerhalb erstreckter Frist erhob die Bw mit Schriftsatz vom 28. April 1999 **Berufung** und bemängelte zum einen, dass die Bp insgesamt 29 Monate gedauert habe, das Prüfungsorgan zweimal gewechselt worden sei und die im Bp-Bericht angeführte Prüferin die Grundaufzeichnungen, die von ihr als mangelhaft bezeichnet würden, überhaupt nicht eingesehen habe. Zum anderen führte die Bw aus, dass die Bp nur auf die Geldspielautomaten einen Sicherheitszuschlag verhängt habe. Die Umsätze der Unterhaltungsautomaten seien unangetastet geblieben. Der Beweis über die Unrichtigkeit der Prüfungsfeststellungen würde deshalb nur in Bezug auf die Geldspielautomaten geführt werden. Diesbezüglich heißt es wie folgt:

- **Buchführungsmängel**

Die vom VWGH in seinem Erkenntnis vom 13.10.1993, 89/13/0078, normierten Grundaufzeichnungen sind entgegen der Darstellung des Prüfers bzw. der Prüferin vorhanden.

- **Anlageverzeichnis**

Das Anlageverzeichnis wird seit dem Jahre 1980 handschriftlich geführt und wurde bei zwei Vorbetriebsprüfungen für ordnungsmäßig befunden. Es weist einen lückenlosen Zu- bzw. Abgang jedes einzelnen Automaten und aller sonstigen Anlagegüter aus.

Das Anlageverzeichnis soll nach Aussage der Prüferin 450 Spielautomaten umfassen. Von 1980 an bis Prüfungsbeginn wären nur 39 Automaten ausgebucht worden. Richtig ist jedoch, dass das Anlageverzeichnis nur 416 Automaten umfasst und bis zum Prüfungsbeginn nicht 39 Automaten ausgebucht worden sind, sondern 92 (Beweis: Anlageverzeichnis).

Einen Sammelposten "25 Geldspielautomaten Ambassador" gibt es im Anlageverzeichnis nicht. Allerdings gibt es einen Zugang vom 30. Dezember 1983 mit 10 Ambassadors und wurden diese am 31. Dezember 1987 wegen Unbrauchbarkeit abgeschrieben. Diese "Ambassador"-

Automaten sind allesamt sogenannte Aufzählgeräte und hatten im Prüfungszeitraum überhaupt keine wirtschaftliche Bedeutung mehr, da sie seit langem aus veranstaltungsrechtlichen Gründen (Wiener Glücksspielgesetz) nicht mehr aufgestellt werden konnten. Diese Automaten sind seit einem Jahrzehnt unbrauchbar und scheinen im Anlageverzeichnis, soweit sie noch vorhanden sind, entweder mit S 1,00 Erinnerungswert auf, oder sind bereits auf Null abgeschrieben. Das Gleiche gilt noch für eine beträchtliche Anzahl anderer Aufzählgeräte.

Die Ermittlung der Automatenbestände durch das Prüfungsorgan erfolgte ebenso sorglos. Beim erstenmal fehlten dem Prüfer 100 Automaten, beim zweitenmal waren es 200 Stück zuviel.

Unsere Vorhaltsbeantwortungen vom 24. Juli 1996, vom 14. März 1997 und vom 2. Juli 1998 blieben unbeachtet, lediglich unsere Ankündigung, das Anlageverzeichnis werde ab 1. Jänner 1996 EDV-unterstützt geführt, ist im Bericht erwähnt.

- **Zählwerkstände**

Ausnahmslos für jeden im Prüfungszeitraum vorhandenen Geldspielautomaten ist ein handschriftlich, fortlaufend geführtes, nummeriertes Buch vorhanden, das Aufschluss über Automatenbezeichnung (zB Pokerautomat, Poker Magic Card, Vienna Star etc.), Standort des Automaten, Aufstelltag, Standortwechsel, Lagerung, Zählwerkstände "Ein-Aus", Umsatz im Abrechnungszeitraum, sowie eine Faktorberechnung für die Ermittlung der Umsatzsteuer der Spielergewinne dokumentiert. Zur eindeutigen Identifizierung ist auf dem jeweiligen Automat die gleiche Nummer wie auf dem Buch angebracht. Zählwerkstände gibt es für nahezu den gesamten Prüfungszeitraum. Die Stände wurden dem Prokuristen RB immer vom Geschäftsführer KM telefonisch durchgegeben. An dieser Stelle werden vom Prüfer Vermutungen über die Glaubwürdigkeit dieser Methode angestellt, weil RB kein Buchhalter unserer Firma gewesen sei. In diesem Argument ist erstens kein logischer Zusammenhang zu erkennen und außerdem ist RB seit 1981 bei uns als Buchhalter mit Einzelprokura im Angestelltenverhältnis beschäftigt. Da RB, wie auch im Prüfungsbericht festgehalten, ein Buchhaltungsbüro auf der gleichen Geschäftsanschrift betreibt, ist er in der Regel ohnehin den ganzen Tag dort telefonisch erreichbar.

Auch der Schluss, es hätte aufbewahrungspflichtige Schmieraufzeichnungen gegeben, ist unrichtig; es hat keine solchen Schmierzettel gegeben, weil eben die Zählwerkstände telefonisch durchgesagt wurden.

- **Standlisten**

Da die Schätzung nur die Umsätze der Münzgewinnspielautomaten betrifft, beschränken wir uns auch bezüglich der Standlisten auf diese Automatenkategorie.

Aufgrund des für jeden Geldspielautomaten geführten Buches ist eine Zusammenfassung in Listenform innerhalb ein bis zwei Stunden jederzeit möglich. Diese Liste kann selbstverständlich vorgelegt werden.

Eine Diskette mit Aufzeichnungen aller im Prüfungszeitraum vorhandenen Aufstellplätze samt Aufgliederung aller dort getätigten Einnahmen wurde dem Prüfer zusammen mit der Vorhaltsbeantwortung vom 2. Juli 1998 übermittelt.

- **Abrechnungszettel**

Da in diesem Absatz nur von Unterhaltungsautomaten die Rede ist, deren Einspielergebnisse ohnehin anerkannt wurden, verzichten wir zu diesem Punkt auf eine Stellungnahme.

- **Auswertung der Verteilungsliste**

Durch die Notwendigkeit des zeitweisen Umstiegs auf modernere Geräte ist es klar, dass der Gesamtbestand an Geräten höher wird.

Die Methode der Aufteilung der Einnahmen auf die insgesamt zur Verfügung stehenden Automaten ist sachlich unrichtig, da die gelagerten Geräte, für die kein Standort zur Verfügung war, nicht in die Verteilungsliste einbezogen werden sollten.

Der Anstieg bei den Umsätzen der Geldspielautomaten ist in den technischen Veränderungen der Geräte zu erklären, die das Spielverhalten der Spieler sehr wohl stark beeinflussen. Höhere Gewinnmöglichkeiten einerseits, sowie Banknoteneinzüge und Remoteschlüssel andererseits, bewirken mehr Einspielergebnis, weil der zeitraubende Münzeinwurf zum Großteil entfällt.

- **Statistische Auswertung**

Bei Geldspielautomaten mit Banknoteneinzug oder Remoteschlüssel erhöht sich die Möglichkeit von Wiederholungen (Mehrfachlosungen) beträchtlich, weil der größte Anteil am Kasseneinhalt nicht auf Münzen kommt, sondern auf Hunderter oder Fünfziger.

In diesem Zusammenhang erlauben wir uns auch auf die Ansicht von Universitätsassistent Dr. Maximilian Jung in SWK 35/36/1997 (S 728) hinzuweisen.

- **Schätzungsverfahren**

Da die Grundaufzeichnungen für die Geldspielautomaten die im VwGH-Erkenntnis vom 13.10.1993, 89/13/0078, normierten Voraussetzungen erfüllen, ist keine Schätzungsbefugnis gegeben.

IV.) In einer **Stellungnahme** zu diesen Berufungsausführungen schilderte die Bp zum einen detailliert den Prüfungsablauf - so sei ua die Schlussbesprechung schon für den 16.10.1997 festgesetzt, aber erst am 24.9.1998 durchgeführt worden, da die Bw sämtliche Automaten nachträglich in einer Aufstelldatei erfassen wollte und sich diesbezüglich Computerprobleme ergaben hätten - und stellte fest, dass entgegen den Vorhaltungen der Bw keine Prüfungs-

unterbrechung stattgefunden habe. Zum anderen wies die Bp darauf hin, dass nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, geeignet seien, der Abgabenerhebung zugrunde gelegt zu werden. Bei einem Automatenaufsteller seien dies Unterlagen, anhand derer die eindeutige Nämlichkeit der einzelnen aufgestellten Geräte, die konkreten Aufstellorte, die Aufstelldauer, die Stehzeiten, die Einspielungen, die Reparaturhäufigkeit, die Zählwerkstände, die eingestellten Gewinnchancen etc. exakt überprüft werden könnten.

Im konkreten Fall sei es anhand des Anlageverzeichnisses aber nicht möglich, das einzelne Anlagengut zu identifizieren, da für gleichartige Geräte dieselbe Bezeichnung verwendet werde. Es gäbe keine Aufzeichnungen über Standplätze, Lagerung und Verwendung der alten Geräte. Überdies seien ab August 1995 die Zählwerkstände nicht mehr aufgezeichnet worden.

V.) In einer **Gegenäußerung** hiez zu nahm die Bw zu den Ausführungen der Bp bezüglich des Prüfungsablaufes Stellung und bemängelte, dass ihre schriftlichen Vorhaltsbeantwortungen im Wesentlichen unbeachtet geblieben seien. Zudem handle es sich bei der Excel-Datei nicht um eine Nacherfassung der Automaten, sondern um eine nach Datum erstellte Auflistung aller Automatenerlöse im Prüfungszeitraum. In Bezug auf die Ausführungen der Bp hinsichtlich Anlageverzeichnis, Standlisten, Zählwerkstände und Schätzungsverfahren brachte die Bw vor, dass sie sich "erlaube", diesbezüglich auf ihre Berufungsausführungen hinzuweisen.

VI.) Im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat (UFS) legte die Bw eine Reihe von Unterlagen, ua das Anlageverzeichnis und die Aufzeichnungen über die Zählwerkstände, zur Einsichtnahme vor.

VII.) In der **mündlichen Berufungsverhandlung** vom 30. August 2006, zu der kein Vertreter des nunmehr zuständigen Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg erschienen ist, wurden die einzelnen Prüfungsfeststellungen der Bp mit dem nunmehrigen Geschäftsführer der Bw, RB, eingehend erörtert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. 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 im Zweifel zu ziehen (§ 184 Abs. 3 BAO).

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.

§ 131 Abs. 1 BAO wiederum sieht für alle auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden oder freiwillig geführten Bücher und Aufzeichnungen ua vor, dass die Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden sollen, wobei die Bareinnahmen und Barausgaben täglich geeigneter Weise festgehalten werden sollen (Z 2) und die zu den Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart geordnet aufbewahrt werden sollen, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist (Z 5).

Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind somit geeignet, der Abgabenerhebung zugrunde gelegt zu werden (vgl. VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003). Bereits formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher hervorrufen, begründen die Schätzungsbefugnis der Behörde. Eines Nachweises, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, bedarf es nicht. Dem Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken (vgl. VwGH 30.11.1999, 94/14/0173). Berechtigen formelle und materielle Mängel zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, dann steht die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei; sie muss jedoch stets auf das Ziel gerichtet sein, der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage möglichst nahe zu kommen (vgl. VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003).

Da sich die Bp in ihren Feststellungen auf das Erkenntnis des VwGH vom 13.10.1993, 89/13/0078, stützt und diesbezüglich ausführt, dass darin der VwGH eindeutig festgelegt habe, welche Grundaufzeichnungen ein Automatenaufsteller zu führen habe, werden zuerst die grundlegenden Aussagen dieses Erkenntnisses zusammengefasst. Danach müssen die Bücher und Aufzeichnungen eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen. Dazu gehört, dass Unterlagen vorhanden sind, anhand derer die eindeutige Nämlichkeit der einzelnen aufgestellten Geräte, damit aber auch die konkreten Aufstellorte, die Aufstelldauer, die Stehzeiten, die Einspielungen, die Reparaturhäufigkeit, die eingestellten Gewinnchancen etc. exakt zu überprüfen sei. Weiters müssen auf den Abrechnungen mit den Gastwirten die Kasseninhalte, die Münzeinwürfe und Freispiele, nach Geräten getrennt aufgezeichnet werden.

Ob im konkreten Fall diese Aufzeichnungsverpflichtungen in den berufsgegenständlichen Jahren erfüllt worden sind, wird im Folgenden - anhand der Feststellungen der Bp sowie der Berufungsausführungen - erörtert.

An dieser Stelle muss darauf hingewiesen werden, dass die Bp lediglich auf die Umsätze der Geldspielautomaten einen Sicherheitszuschlag verhängt hat und in Bezug auf die Unterhaltungsautomaten (so ausdrücklich in der Stellungnahme zur Berufung) ausgesprochen hat, dass diesbezüglich jegliche Festhaltung von Betriebszeiten und Aufstellplätzen fehle, aus denen (uU auch unter erheblichem Zeitaufwand) gerätebezogen eine plausible Ableitung der erklärten Erlöse erstellbar gewesen wäre und von einer eindeutigen Zuordnung bzw. einer aus dem Anlagevermögen oder einer Standliste ableitbaren Kennzeichnung des einzelnen abgerechneten Gerätes keine Rede sein könne, weshalb diese Unterhaltungsautomaten vom Schätzungsverfahren ausgenommen worden seien. In diesem Sinne hat die Bw in der Berufung auch nur in Bezug auf die Geldspielautomaten den "Beweis über die Unrichtigkeit der Prüfungsfeststellungen" zu führen versucht.

- **Anlageverzeichnis**

Das dem UFS vorgelegte, seit 1980 handschriftlich geführte Anlageverzeichnis betreffend die Spielautomaten (für die anderen Anlagegüter gibt es ein eigenes Anlageverzeichnis) enthält bis Ende 1995 insgesamt 450 Positionen, wobei die Bp diese Zahl mit den bei der Bw vorhandenen gewesenen Spielautomaten gleichgesetzt hat. Die von der Bw in der Berufung demgegenüber vorgebrachte Anzahl von 416 vorhandenen Spielautomaten wurde im Zuge des Verfahrens vor dem UFS dahingehend erläutert, dass von den insgesamt 450 Positionen jene Anlagegüter abgezogen werden müssten, bei denen es sich nicht um vollwertige Spielautomaten, sondern nur um entsprechende Bestandteile (zB Gehäuse ohne Technik, Platine uä) handelt.

Nach der weiteren Feststellung der Bp seien lediglich 39 Automaten bis zum Zeitpunkt des Prüfungsbeginns (Mai 1996) ausgebucht worden. Diesbezüglich kann dem Arbeitsbogen entnommen werden, dass sich diese Zahl auf die in den berufsgegenständlichen Jahren 1992 bis 1995 ausgebuchten Automaten bezieht. Dass - wie von der Bw in der Berufung vorgebracht - im Gesamtzeitraum des Bestehens der Bw wesentlich mehr als 39 Automaten ausgebucht wurden, erweist sich demnach als richtig.

Die Bp hat in Bezug auf das Anlageverzeichnis insbesondere moniert, dass für gleichartige Spielautomaten dieselbe Bezeichnung verwendet werde. So gäbe es etwa 25 Geldspielautomaten mit der Bezeichnung "Ambassador". Die Bw bringt dagegen vor, dass im Anlageverzeichnis nirgends ein Sammelposten "25 Geldspielautomaten Ambassador" vorhanden sei. Die Bp hat nun aber auch nie von einem "Sammelposten" gesprochen, sondern die in den berufsgegenständlichen Jahren theoretisch zur Verfügung gestandenen (dh nicht im Anlageverzeichnis ausgebuchten) Spielautomaten erfasst und diesbezüglich festgehalten, dass insgesamt 25 gleichnamige, nicht unterscheidbare Automaten mit dieser Bezeichnung "Ambassador" vorhanden sind.

Die weiteren Ausführungen der Bw, wonach es sich bei diesen "Ambassador-Geräten" um sogenannte Aufzählgeräte handle, die in diesen Jahren überhaupt keine wirtschaftliche Bedeutung mehr gehabt hätten, und zudem unbrauchbar gewesen seien, gehen insoweit an den Feststellungen der Bp vorbei, als die Bp die mangelnde Identifizierbarkeit der einzelnen Spielautomaten im Anlageverzeichnis kritisiert hat. Zu diesem konkreten "Vorwurf" der Bp hat die Bw aber nicht Stellung genommen.

Dieser "Vorwurf" erweist sich auch nach Einsichtnahme in das vorgelegte Anlageverzeichnis als berechtigt. Dem Anlageverzeichnis kann nämlich neben dem Anschaffungsdatum, der Anschaffungskosten sowie der Nutzungsdauer unter der Rubrik "Beschreibung des Gegenstandes, Stück, Lieferant, Eing. Fa-Nr., Beleg Nr." nur die Bezeichnung des Spielautomaten (zB 1 Ambassador) entnommen werden.

Alleine dieser Punkt bedeutet nach Ansicht des UFS, dass die Grundaufzeichnungen im Sinne des oben erwähnten Erkenntnisses des VwGH mangelhaft sind. Auch Huber, SWK 1995, A 444 ("Keine USt für Freispiele in der EU, was nun?"), führt unter dem Titel "Grundaufzeichnungen in der Praxis" betreffend das Anlageverzeichnis wie folgt aus: "Für eine lückenlose Erfassung der Einspielergebnisse bedarf es der Kenntnis, wie viele Automaten aufgestellt bzw. zur Aufstellung überhaupt vorhanden waren, was eindeutig nur aus einem ordnungsgemäß geführten Anlageverzeichnis hervorgeht, in welchem die erfassten Geräte nämlich identifizierbar sind (nicht "Geldspieler" oder "Mega Z II"), sondern "Mega Z II" und Gerätenummer oder Inventarnummer.

Im Bp-Bericht wird weiters dargelegt, dass die Bp die der Bw in den berufsgegenständlichen Jahren theoretisch zur Verfügung gestandenen Spielautomaten ermittelt habe. Zu diesem Zweck mussten die im Prüfungszeitpunkt auf Lager stehenden Spielautomaten erfasst werden. Diesbezüglich hielt die Bp fest, dass sich bei der erstmaligen Zählung ein Fehlbestand von über 100 Geräten, bei der zweiten Zählung dagegen ein Überbestand von über 200 Automaten ergeben habe.

In der Berufung wird in Bezug auf die Ermittlung der Automatenbestände dem Prüfungsorgan "Sorglosigkeit" vorgeworfen. Hiezu muss vom UFS mit aller Deutlichkeit festgehalten werden, dass in keiner Weise von Sorglosigkeit gesprochen werden kann, sondern dass die Probleme der Bp anlässlich der Feststellung der Automatenbestände in der Lagerhaltung sowie in der Buchführung der Bw begründet sind. Hingewiesen sei in diesem Zusammenhang auf die beiden, anlässlich der Betriebsbesichtigungen erstellten Niederschriften mit KM vom 13. Juni bzw. 12. August 1996. So musste dieser bei der zweiten Befragung ua zugestehen, dass eine Reihe von Automaten an der Wohnadresse (18 Stück) bzw. in Straßhof (60 Stück) gelagert sind. Der Bw ist zur Last zu legen, dass aus ihren Unterlagen, insbesondere aus dem Anlageverzeichnis, in keiner Weise hervorgeht, was mit den - ihren eigenen Angaben nach -

nicht mehr gebrauchsfähigen Spielautomaten geschehen ist, wobei in diesem Zusammenhang auch auf die fehlende Standliste (siehe unten) verwiesen werden muss.

- **Zählwerkstände**

Die Bw hat bis August 1995 für die betriebenen Geldspielautomaten Zählwerkstandsaufzeichnungen geführt. Die Ansicht der Bw, aufgrund des Umstandes, dass ab 1995 keine Besteuerung der Freispiele mehr erfolge, bräuchten die Zählwerkstände auch nicht mehr aufgezeichnet werden, ist nicht nachvollziehbar.

Huber (aaO) führt diesbezüglich nämlich - unter Verweis auf die Rechtsprechung des VwGH - wie folgt aus: "Zur Qualifizierung der Vermutung der Richtigkeit der in den Abrechnungszetteln ausgewiesenen Ziffern nur aus der Tatsache ihres Festhaltens auf einer Abrechnung und der Unterschriften des Aufstellers (und gegebenenfalls seines Vertragspartners) sollen die Zählwerkstände der abgerechneten Automaten mitaufgezeichnet werden. Die tatsächliche Richtigkeit dieser Stände ist zwar zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr nachvollziehbar, doch können im Rahmen einer Betriebsprüfung die Zählwerke bei aufgestellten Geräten abgelesen und daraus Rückschlüsse auf die Plausibilität der aufgezeichneten Stände gezogen werden. ... Bei Zählwerkständen handelt es sich um EDV-Daten, die Grundaufzeichnungen im Sinne des § 131 BAO zugrunde liegen und für die daher auch die dort angeführten technischen Voraussetzungen gelten."

Nach der weiteren Feststellung der Bp müsste es im Falle, dass KM die Zählwerkstände abgelesen und in der Folge an RB telefonisch durchgegeben habe, aufbewahrungspflichtige Schmieraufzeichnungen geben, deren Inhalt in die Zählwerkblätter übertragen worden sei. Dies wird in der Berufung als unrichtig dargestellt. Demgegenüber hat die Bp aber ausdrücklich auf eine entsprechende niederschriftlich festgehaltene Aussage verwiesen. Dabei handelt es sich wohl um die Aussage von KM, getätigt am 13. Juni 1996, in der dieser die "Abrechnung" wie folgt erläutert:

"Inkasso erfolgt durch mich, einen Mechaniker und Herrn RB. Bei einem Inkasso wird der Automat entleert, der Inhalt der Kassenlade wird abgerechnet, gezählt. Darüber wird ein Eigenbeleg erstellt.

Eigenbeleg: Datum, Aufstellplatz, Gerät, Summe pro Gerät, Bestätigung des Erhalters. Dieser Beleg dient zur Kontrolle für den Wirt, damit dieser weiß, was er bekommen muss. Die Eigenbelege werden Herrn RB für die Buchhaltung (Kassa) gebracht. Am Monatsende erstellt dieser eine Gesamtabrechnung und der Wirt kommt mit seinen Kontrollzetteln, es erfolgt eine Abstimmung, dann erhält der Wirt die Abrechnung für den Monat und seine Prozente in bar (bei Herrn RB). Wenn der Wirt Kleingeld braucht (Wechselgeld), bekommt er ein Aconto (zB 50 - 10 S Münzen).

Auf den Eigenbelegen wird dies festgehalten als Aconto. Wenn der Hopper leer wird, gibt er die Anzeige, dass ein Gewinn nicht ausgezahlt werden konnte und der Wirt streckt das Geld vor. Ich kontrolliere die Anzeige und stimme mit dem Wirt ab. Die elektronischen Zählwerkstände dienen zur Kontrolle der Wirte und werden abgelesen, dann aber nicht aufgehoben."

In Bezug auf diesen letzten Satz der Aussage von KM muss der UFS zugestehen, dass sich dieser uU lediglich auf die Situation ab August 1995 beziehen könnte, wo überhaupt keine Aufzeichnung der Zählwerkstände mehr erfolgte (siehe oben). Andererseits erscheint es auch dem UFS als unwahrscheinlich, dass bei einer telefonischen Durchgabe der Zählwerkstände - insbesondere angesichts der Menge der von der Bw aufgestellten Spielautomaten - keine entsprechenden "Schmieraufzeichnungen" vorhanden sind. In Bezug auf diese Aufzeichnungen hat die Bp zu Recht auf die Bestimmung des § 132 BAO hingewiesen.

- **Standlisten**

Die Bp hat weiters die Feststellung getroffen, dass es keine tatsächliche Aufzeichnung über Aufstellplätze, Stillstands- und Reparaturzeiten der einzelnen Geräte gibt. Nach dem von der Bp zitierten Erkenntnis des VwGH gehört eine solche Standliste aber zu den maßgeblichen Grundaufzeichnungen eines Automatenaufstellers. Huber (aaO) spricht in diesem Zusammenhang vom "Lebenslauf" eines Spielautomaten.

Wenn KM in der Niederschrift vom 12. August 1996 vorbringt, dass die Führung von genauen Aufzeichnungen über Standplätze, Lagerung, Verwendung der alten Geräte deshalb nicht erfolgt sei, weil dies ein übergroßer Verwaltungsaufwand wäre, muss dem entgegengehalten werden, dass der VwGH im schon mehrfach angesprochenen Erkenntnis vom 13.10.1993, 89/13/0078, die Führung solcher Aufzeichnungen ausdrücklich fordert und davon spricht, dass es ohne Belang sei, aus welchem Grund diese Aufzeichnungen nicht geführt würden. Die Behörde dürfe bei der Beurteilung von Büchern und Aufzeichnungen nicht, je nach den Umständen des Einzelfalles, einen verschieden strengen Maßstab anlegen. Bei der Beurteilung der Schätzungsberechtigung müsse demnach außer Betracht bleiben, dass etwa - wie in diesem Beschwerdefall - ein Automatenaufsteller als "Einmannbetrieb" sämtliche anfallenden Arbeiten alleine zu bewältigen hätte.

Die weitere Aussage von KM, wonach er sämtliche Standplätze im Kopf habe, erweist sich angesichts der Anzahl der im berufsgegenständlichen Zeitraum theoretisch zur Verfügung gestanden Spielautomaten (nach einer entsprechenden Liste im Arbeitsbogen insgesamt 340) als absolut unglaublich. Im Übrigen soll eine solche Standliste auch anzeigen, wann ausrangierte, noch im Anlagevermögen befindliche Automaten auf Lager standen. Dass diesbezüglich im Betrieb der Bw keine für die Bp nachvollziehbaren Unterlagen geführt wurden, wurde oben unter dem Punkt "Anlageverzeichnis" schon erwähnt.

Die Bp hat betreffend die Geldspielautomaten zwar zugestanden, dass die Möglichkeit bestehe, durch die den Geldspielautomaten vergebenen Kontrollnummern eine Verbindung zwischen Anlageverzeichnis, Zählwerkblätter und Abrechnungsbelegen zu ermitteln. Die Bp hat im Bericht aber weiters festgehalten, dass sich auf den Abrechnungsbelegen Vermerke hinsichtlich der Inventurnummern der Geldspielautomaten erst seit März 1993 befänden sowie dass sich ab August 1994 die Angabe der gerätespezifischen Nummern als lückenhaft erweise. Zu dieser Feststellung hat sich die Bw in keiner Weise geäußert, weshalb es auch für den UFS nicht nachvollziehbar ist, wenn die Bw in der Berufung meint, dass nachträglich entsprechende Standlisten vorgelegt werden könnten. Die Bp hat zu Recht der Bw vorgehalten, dass der Sinn dieser Aufzeichnungen vor allem darin besteht, die in der Buchhaltung aufscheinenden Einspielergebnisse einer Plausibilitätsprüfung zugänglich zu machen, wobei diese Aufzeichnungen - wie vom VwGH ausdrücklich gefordert - schon ursprünglich vorhanden sein müssen.

- **Auswertung der Verteilungsliste**

Diesbezüglich ist dem Bp-Bericht zu entnehmen, dass in den berufsgegenständlichen Jahren die monatlichen Durchschnittseinspielergebnisse pro Automat stark angestiegen sind. Die Bw versucht dies im Wesentlichen damit zu erklären, dass sich insbesondere die Geldspielautomaten von der technischen Seite her gesehen stark verändert hätten, wodurch auch das Spielverhalten der Spieler stark beeinflusst worden sei. Nach Ansicht des UFS kann diese Begründung vor dem Hintergrund der übrigen, oben schon erwähnten Feststellungen der Bp (hinsichtlich des mangelhaften Anlageverzeichnisses und der überhaupt fehlenden Standlisten) in dieser Form allein keine Erklärung sein, warum insbesondere - wie es im Bp-Bericht heißt - 1994 und 1995 allgemein mehr auf den einzelnen Geräten gespielt worden wäre, als in den Jahren davor.

- **Zusammenfassung und Schätzungsverfahren**

Der UFS teilt demnach grundsätzlich die Ansicht der Bp, dass die von der Bw geführten Aufzeichnungen solche formellen Mängel aufweisen, die die materielle Richtigkeit derselben in Frage stellen. Aufgrund der obigen Ausführungen, die zur Schätzungsberechtigung führen, erübrigt sich hinsichtlich der von der Bp zusätzlich festgestellten Mehrfachlosungen eine eingehendere Stellungnahme. Es sei aber der Bw zugestanden, dass ihre diesbezüglichen Berufungsausführungen nicht von der Hand zu weisen sind.

Was das Schätzungsverfahren anbelangt wurde schon erwähnt, dass die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde frei steht. Eine anerkannte Schätzungsmethode ist die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (bzw. Gefährdungs- oder Risikozuschlages). In Bezug auf die Höhe des Sicherheitszuschlages (auf die Umsätze der Geldspielautomaten) ist die Bp von 5 % in den Jahren 1992 bis 1994 sowie von 2 % im Jahre 1995 ausgegangen. Hier

vertritt der UFS die Ansicht, dass ein gleich hoher Zuschlag von 2 % für sämtliche berufsgegenständlichen Jahre den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) näher kommt und deshalb am geeignetsten erscheint. Zudem hat auch die Bp, wie aus dem Arbeitsbogen ersichtlich ist, diese einheitliche Schätzung mit jeweils 2 % Zuschlag als "Lösungsvariante" durchgerechnet. Warum sie in der Folge den Sicherheitszuschlag - wie aus dem Bp-Bericht ersichtlich - gesplittet hat, ist dem Arbeitsbogen selbst nicht zu entnehmen.

In diesem Zusammenhang ist der Bw zuzugestehen, dass sie im Bp-Verfahren den entsprechenden Feststellungen der Bp umfangreiche Vorhaltsbeantwortungen unter Beilage von eigens angefertigten Excel-Dateien entgegengehalten hat. Auf diese Weise gelang es der Bw, einige Unklarheiten ihrer Buchhaltung zu beseitigen. Die übriggebliebenen Feststellungen erweisen sich aber - wie oben dargestellt - auch nach Ansicht des UFS als geeignet, Zweifel am Rechenwerk der Bw zu erwecken.

Der Berufung gegen die Abgabenbescheide betreffend die Jahre 1992 bis 1994 ist demnach teilweise Folge zu geben, wobei die Umsatzzuschätzungen für diese Jahre unter Berücksichtigung des unstrittig anwendbaren Faktors von 1,8 sowie die verdeckten Ausschüttungen (jeweils in Schillingbeträgen) wie folgt neu festzusetzen sind:

	1992	1993	1994
Nettoeinspielergebnisse der Geldspielautomaten	4,362.790,83	5,080.621,67	3,948.948,33
2 % Sicherheitszuschlag (gerundet)	87.200,00	101.600,00	78.900,00
+ Faktor 1,8	69.760,00	81.280,00	63.120,00
Umsatzerhöhungen	156.960,00	182.880,00	142.020,00
Umsatzzuschätzung netto	87.200,00	101.600,00	78.900,00
20 % Umsatzsteuer	17.440,00	20.320,00	15.780,00
Umsatzzuschätzung brutto	104.640,00	121.920,00	94.680,00
Kapitalertragsteuer	34.880,00	40.640,00	26.705,00
verdeckte Ausschüttungen	139.520,00	162.560,00	121.385,00

Zuletzt sei noch auf die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1992 eingegangen. Diesbezüglich ist nämlich zu beachten, dass das Finanzamt für Körperschaften im ursprünglichen Körperschaftsteuerbescheid vom 7. September 1994 im Zusammenhang mit der Rückgängigmachung eines Forderungsverzichtes eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von S 1,972.000,00 festgestellt hat. Die Berufung der Bw vom 17. Oktober 1994 gegen diesen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1992 wurde mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 21. Oktober 1997 als unbegründet abgewiesen. Gegen diese Entscheidung erhob die Bw Beschwerde an den VwGH. Mit dem berufsgegenständlichen Bescheid vom 4. Februar 1999 wurde das Kör-

perschaftsteuerverfahren für das Jahr 1992 wiederaufgenommen und die Körperschaftsteuer unter Zugrundelegung der Feststellungen der Bp betreffend Verhängung eines Sicherheitszuschlages sowie dieser verdeckten Ausschüttung in Höhe von S 1.972.000,00 (vorläufig) neu festgesetzt. Mit dem Erkenntnis des VwGH vom 31. Mai 2000, 97/13/0240, wurde die Berufungsentscheidung vom 21. Oktober 1997 wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Ungeachtet der verfahrensrechtlichen Problematik (die Berufungsentscheidung gehörte im Zeitpunkt des Ergehens des Erkenntnisses des VwGH nicht mehr dem Rechtsbestand an) ist im Rahmen des gegenständlichen Berufungsverfahrens keine verdeckte Ausschüttung im Zusammenhang mit dem Forderungsverzicht anzusetzen.

Auf Grund dieser Ausführungen ergeben sich betreffend die Körperschaft- und Umsatzsteuer (zur Kapitalertragsteuer siehe oben) folgende Bemessungsgrundlagen:

a) Körperschaftsteuer für das Jahr 1992:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Erklärung	- 1.738.644,00
Umsatzsteuerpassivierung	- 31.392,00
Kapitalertragsteuerpassivierung	- 34.880,00
verdeckte Ausschüttung	139.520,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	- 1.665.396,00

b) Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1994:

	1992	1993	1994
Gesamtbetrag der Entgelte	11.267.140,32	12.284.541,14	10.995.560,91
mit 20 % zu versteuern	11.032.359,75	12.053.131,70	10.641.089,32
mit 10 % zu versteuern	234.780,57	231.409,44	354.471,59
Umsatzsteuer	2.229.950,01	2.433.767,28	2.163.665,02
Vorsteuer (inkl. EUST)	- 907.280,98	- 489.683,53	- 475.731,36
Zahllast (gerundet)	1.322.669,00	1.944.084,00	1.687.934,00

Wien, am 12. September 2006