



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende A. und die weiteren Mitglieder B., C. und D. über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für den Zeitraum Februar bis Juni 2008 sowie Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Jänner bis Juni 2008 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

## Begründung

I.) Geschäftsgegenstand der Berufungswerberin, einer im Jänner 2008 errichteten und am 3. März 2008 in das Firmenbuch eingetragenen GmbH, ist nach ihrem Gesellschaftsvertrag *„die Vermittlung, Betreuung und Organisation von Glücks- und Wettspielen aller Art, soweit diese vom Glücksspiel und Glücksspielmonopolgesetz ausgenommen sind“*. Laut Niederschrift über die Nachschau vom 26. März 2008 wurde der Betrieb am 25. Jänner 2008 eröffnet und waren die Wett- und Spielautomaten „in einem abgegrenzten Teilbereich“ einer T.-Tankstelle untergebracht. Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Berufungswerberin ist K.G.; dessen Ehegattin H.G. war Pächterin der erwähnten T.-Tankstelle.

II.) Im Bericht vom 26. Juni 2009 über eine die Umsatzsteuer der Monate Jänner bis September 2008 umfassende Außenprüfung hielt der Prüfer u.a. Folgendes fest:

### ***„Andere Geldspielautomaten***

### **Allgemeines**

Am 19.6.2008 wurden gem. § 53 Glücksspielgesetz von der Polizeiinspektion X. zwei Geldspielautomaten mit der Bezeichnung „Comestro RM 5 Evolution“ (ua. Roulette) und „Tristar“ (Poker u. dgl.) beschlagnahmt. Zum Gerät „Tristar“ wäre anzumerken, dass der Münzprüfer nicht angesteckt war, weshalb nur Scheine angenommen werden konnten. Erlöse zu obigen Geräten wurden bisher nicht erklärt. Im Zuge der Prüfung wurden auch keine Aufzeichnungen vorgelegt.

### **Vorlage von Unterlagen anlässlich der Besprechung**

Die in der Besprechung vom 30.3.2009 bzw. mit EMail vom 2.4.2009 nochmals angeforderten Zeugenaussagen von MitarbeiterInnen wurden bislang nicht vorgelegt. Auch diverse andere Unterlagen, welche die Behauptung, die Umsätze wären der Frau zuzurechnen gewesen, wurden nicht vorgelegt.

### **Schätzung (Voranmeldungszeitraum 2-6/2008):**

Da die Bemessungsgrundlage nicht ermittelt werden konnte, musste diese geschätzt werden (§ 184 BAO).

„In“ laut BP (= Geldeinwürfe)	66.000,00
„Out“ lt. BP (= Auszahlungen aufgrund von Gewinnen)	42.000,00
Einspielergebnis lt. BP	24.000,00

Das Einspielergebnis wurde mit 200 Euro/Tag geschätzt (ca. 120 Tage).

Die Auszahlungsquote wurde entsprechend den V-Automaten mit 64,63 % geschätzt. "

Die von der Berufungswerberin zum Normalsteuersatz erklärten Umsätze der Monate Februar bis Juni 2008 seien nach Ansicht des Prüfers daher um einen Nettobetrag von 55.000 € zu erhöhen (Punkt 2 der Beilage zum Prüfungsbericht).

Weiters werde von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen, da auch hinsichtlich des Einspielergebnisses „Differenzen“ vorlägen. Dabei werde davon ausgegangen, dass die KeSt von der GmbH getragen werde. Die Kapitalertragsteuer für die Monate Jänner bis Juni 2008 betrage demnach 7.920 € (33 % von 24.000 €; Punkt 3 der Beilage zum Prüfungsbericht).

III.) Gegen die - den Prüfungsfeststellungen folgenden - Bescheide vom 26. und 30. Juni 2009 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für Februar bis Juni 2008 sowie Kapitalertragsteuer für Jänner bis Juni 2008 wurde Berufung erhoben. Im Berufungsschreiben wird der Sachverhalt wie folgt dargestellt:

Ein „Herr mit ausländischem Akzent“ habe bei Frau H.G., der Pächterin der T.-Tankstelle, vorgesprochen; das genaue Datum des Gespräches könne dem Polizeiprotokoll entnommen werden. Er habe zwei Unterhaltungsgeräte in den Geschäftsräumlichkeiten von Frau G. zurückgelassen. Es sei vereinbart worden, dass die Geräte vorübergehend aufgestellt würden, um die Nachfrage zu testen. Bei mangelnder Nachfrage sollten die Geräte wieder abgeholt werden. Name oder Kontaktadresse habe „der Herr“ nicht zurückgelassen, er habe jedoch zugesagt, demnächst wieder vorbeizukommen. Nach Rücksprache mit ihrem Ehegatten habe

Frau G. entschieden, diese Geräte nicht in ihren Geschäftsräumlichkeiten zu belassen, sondern im Büro, außerhalb des Kundenbereichs, zu verwahren und bei erster Gelegenheit wieder zurückzugeben. Zwischen dem Aufstellen der Geräte und deren Abbau (und Verstauung im Büro von Frau G.) seien ca. drei bis fünf Tage gelegen. In dieser Zeit sei ein geschätzter Umsatz von 350 € bis 400 € erzielt worden. Die beschlagnahmten Geräte seien immer noch in Polizeigewahrsam. Die Geräte seien nie geleert worden. Der „derzeitige Inhalt“ bilde daher den Gesamtumsatz. Diesen Sachverhalt könnten noch mehrere Kunden und Mitarbeiter bestätigen, entsprechende Bestätigungen würden nachgereicht. Die Mitarbeiterin M.S. habe die gegenständlichen Geräte aus Unkenntnis und ohne konkrete Anweisung durch Frau G. in den Kundenbereich zurückgestellt. Am selben Tag habe die Beschlagnahme durch die Polizei stattgefunden. Den Feststellungen der Außenprüfung sei somit in zwei Punkten zu widersprechen: Die Umsätze seien nicht der Berufungswerberin, sondern Frau G. zuzurechnen. Bei der Umsatzschätzung habe der Prüfer einen Betriebszeitraum von Februar bis Juni 2008 unterstellt, obwohl die Geräte tatsächlich nur einzelne Tage in Betrieb gewesen seien; außerdem sei eine Schätzung nicht notwendig, da die Geräte in Polizeigewahrsam stünden und der mit ihnen erzielte Umsatz durch Kassasturz exakt ermittelt werden könne.

Mit Schreiben vom 27. August 2009 legte die Berufungswerberin eine mit 25.8.2009 datierte Bestätigung der M.S. (wonach sie am 19. Juni 2008 zwei im Büro von Frau G. abgestellte Glücksspielgeräte ohne deren Anweisung in den Verkaufsbereich der Tankstelle geräumt habe), zwei weitere Mitarbeiterbestätigungen vom 15. und 18.8.2009 (*„Es ist mir bekannt, dass die Automaten, die von der Polizei am 19.6.2008 beschlagnahmt wurden, kurze Zeit vorher von einem Fremden in den Räumlichkeiten der T.-Tankstelle abgeliefert wurden. Die Automaten waren aber nur einzelne Tage, vielleicht eine halbe Woche, aufgestellt, dann wurden sie im Büro von Frau G. aufbewahrt und sollten laut Frau G. dort bleiben, bis sie wieder abgeholt werden“*) sowie sieben Kundenbestätigungen vor. Vier dieser Kundenbestätigungen lauten:

*„Als Kunde halte ich mich regelmäßig in der T.-Tankstelle X. auf. Frau G. hat mich ersucht, den nachstehenden Sachverhalt zur Vorlage beim Finanzamt zu bestätigen. Am 19.6.2008 war ich in der Tankstelle. Ich habe beobachtet, dass eine Mitarbeiterin der Tankstelle zwei Geräte aus einem Hinterzimmer in den Verkaufsraum transportiert hat. Etwas später kam die Polizei und beschlagnahmte diese Geräte. Als regelmäßiger Besucher der Tankstelle kann ich auch bestätigen, dass mir diese Geräte nur für einen kurzen Zeitraum von ca. einer halben Woche aufgefallen sind“.*

In drei weiteren Kundenbestätigungen (von denen nur eine namentlich identifizierbar ist) sind der dritte, vierte und fünfte Satz (betreffend Beobachtung vom 19.6.2008) nicht enthalten, im Übrigen sind sie wortgleich mit den anderen Kundenbestätigungen.

IV.) Aktenkundig sind polizeiliche Vernehmungsprotokolle, die nach der im Dezember 2008 erfolgten Beschlagnahme weiterer Glücksspielautomaten mit zwei Kunden aufgenommen wurden:

Der Zeuge D.S. sagte am 15. Dezember 2008 in der Polizeiinspektion X. aus, er spiele seit ca. 2002 an den Glücksspielgeräten. In X. seien derartige Geräte erstmals von K.G. im Bereich der T.-Tankstelle zur Verfügung gestellt worden. Früher habe der Zeuge auch Roulette gespielt. Die neueren Geräte hätten dieses Spiel nicht mehr geboten. Bei G. habe es einen kleinen Roulette-Automaten gegeben. Dem Zeugen seien in der Polizeigarage Glücksspielautomaten gezeigt worden. Dazu gebe er an, dass es sich bei dem kleinen, weinroten Spielcomputer um den erwähnten Roulette-Automaten handle.

Der Zeuge M.H. sagte am 8. Jänner 2009 aus, er habe seit sechs bis sieben Jahren an den diversen Glücksspielgeräten im Raum X. gespielt. Bei der T.-Tankstelle in X. seien seines Wissens bereits seit 2002 Glücksspielautomaten aufgestellt gewesen. Er habe dort zu spielen begonnen. Anfänglich seien bei der „G. Tankstelle“ (hohe) Roulette Automaten aufgestellt gewesen. Vor ca. zwei Jahren sei dann ein kleiner, weinroter Roulette Automat aufgestellt worden, der bis zum Sommer 2008 dort gewesen sei. An der T.-Tankstelle seien bis zu vier Geräte gleichzeitig aufgestellt gewesen.

Zur Frage, wie die Gewinnauszahlung erfolgte, sagten beide Zeugen, bei der T.-Tankstelle hätten sowohl die Angestellten als auch die „Chefleute“ die Gewinne ausbezahlt. Man habe den Angestellten bzw. H.G. oder K.G. gerufen. Der Gewinn sei an der Kasse in eine handgeschriebene Liste eingetragen und anschließend ausgezahlt worden.

V.) Aktenkundig ist auch eine mit 1. Jänner 2008 datierte Vereinbarung zwischen der Berufungswerberin und H.G., wonach sich H.G. dazu verpflichtete, der GmbH einen ca. 15 m<sup>2</sup> großen Teilbereich des Verkaufsraumes der Tankstelle zur Mitbenutzung sowie im unbedingt erforderlichen Ausmaß Mitarbeiter der Tankstelle zur Betreuung der aufgestellten Wettautomaten zu überlassen. Weiters habe H.G. für die Reinigung und Reinhaltung dieses Bereiches zu sorgen. Dafür habe die GmbH ein Entgelt von monatlich 3.000 € brutto zu leisten.

VI.) Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 27. April 2010 als unbegründet ab. Die Vereinbarung zwischen der Berufungswerberin und H.G. sei offensichtlich rückdatiert worden. Nach Betriebsbeginn (am 25. Jänner 2008) seien die Einnahmen aus dem Spielbetrieb der Berufungswerberin zuzurechnen. Auf Grund der Vereinbarung (datiert mit 1. Jänner 2008) sei es H.G. nicht mehr möglich gewesen, im Tankstellenbereich Spielautomaten aufzustellen. Die Aussagen der beiden von der Polizei zeitnah einvernommenen Zeugen M.H. und D.S. erschienen dem Finanzamt glaubwürdiger als

die Darstellung eines sehr ungewöhnlichen Sachverhaltes in der Berufung und die vagen, einen vorgeschriebenen Text aufweisenden Bestätigungen der Angestellten sowie der (teilweise nicht namentlich identifizierbaren) Kunden. Nach den Aussagen der Zeugen M.H. und D.S. wären die beiden Geräte bereits seit dem Jahr 2007 in der Tankstelle aufgestellt gewesen. Das Finanzamt gehe davon aus, dass diese Geräte in der Zeit vom 1. Februar bis zum 19. Juni 2008 in dem von der Berufungswerberin angemieteten Bereich aufgestellt gewesen und dort auch betrieben worden seien. K.G. habe sowohl die Schlüssel als auch den für die Geräte erforderlichen Stick bei der Polizei abgegeben. Entgegen den Ausführungen in der Berufung habe er die Automaten daher sehr wohl laufend entleeren können. Der derzeitige Geräteinhalt entspreche damit nicht dem mit diesen Geräten erzielten Gesamtumsatz. Da von Seiten der Partei keine andere plausible Schätzungsmethode bekanntgegeben worden sei, sei die vom Prüfer vorgenommene Schätzung beizubehalten.

VII.) Im Vorlageantrag brachte die Berufungswerberin vor, in der Berufungsvorentscheidung seien Inhalte der Berufung unrichtig wiedergegeben und zu ihrem Nachteil interpretiert worden. So sei in der Berufung nicht zu lesen, dass eine Abrechnung der Automaten nicht möglich gewesen wäre, sondern dass diese effektiv nicht durchgeführt worden sei. Außerdem sei es ein Unterschied, ob technische Kenntnisse über die Funktionsweise eines Gerätes vorhanden seien (was nicht der Fall sei), oder ob nur „Hardware“ (wie in der Berufungsvorentscheidung zitiert: Stick und Schlüssel) vorhanden sei. Die Berufungswerberin beharre darauf, dass der Inhalt der Geräte zum Beschlagnahmezeitpunkt den erzielten Gesamtumsatz darstelle. Weiters stelle sie den Beweisantrag, die in der Berufungsvorentscheidung genannten Personen M.H. und D.S. sowie sechs von der Berufungswerberin genannte Zeugen (Mitarbeiter und Kunden der Tankstelle) zur mündlichen Berufungsverhandlung zu laden und zu befragen.

VIII.) Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz eine Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides (und allfälliger Berufungsvorentscheidungen) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Eine von § 289 Abs. 1 BAO erfasste Unterlassung von Ermittlungen kann sich auch daraus ergeben, dass erstmals in der Berufung oder im Vorlageantrag Umstände releviert werden und die Abgabenbehörde erster Instanz vor der Berufungsvorlage (§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO) keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat (Ritz, BAO, § 289 Tz 11).

IX.) Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn sind jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trägt. Entscheidend ist das Auftreten nach außen (siehe dazu beispielsweise Ruppe, UStG, 3. Auflage, Rz 17 ff zu § 2).).

Wie aus dem Prüfungsbericht hervorgeht, hat der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin schon bei der Außenprüfung vorgebracht, dass die Umsätze aus den beiden streitgegenständlichen Glücksspielautomaten der Pächterin der Tankstelle zuzurechnen seien. Der Prüfungsbericht enthält dazu keinerlei Sachverhaltsfeststellungen, sondern lediglich die Aussage, angeforderte „Zeugenaussagen“ oder sonstige Unterlagen zum Beweis dieses Vorbringens seien nicht vorgelegt worden. Die Zurechnung der Umsätze aus den beiden Glücksspielautomaten an die Berufungswerberin stützt das Finanzamt offensichtlich darauf, dass die (Provisions-)Einnahmen aus anderen, in der Tankstelle aufgestellten Spielautomaten nur bis Jänner 2008 von H.G., anschließend jedoch von der Berufungswerberin erklärt wurden, die laut der mit 1.1.2008 datierten Vereinbarung eine Teilfläche im Verkaufsraum „angemietet“ hatte. Diese Beweiswürdigung erscheint jedoch nicht schlüssig. Zum einen geht das Finanzamt selbst davon aus, dass die Vereinbarung mit der Tankstellenpächterin - die im Übrigen nur ein Mitbenutzungsrecht der Berufungswerberin am Verkaufsraum der Tankstelle beinhaltet - auf den 1. Jänner 2008 rückdatiert wurde; so scheint in der Vereinbarung der erst mit Gesellschafterbeschluss vom 17. Juni 2008 geänderte Firmennamen der Berufungswerberin („K.G. GmbH“; am 1.1.2008 noch „G. – Spiel und Wett GmbH“) auf. Zum anderen spricht das sich dem Kunden bietende äußere Erscheinungsbild dafür, dass der Pächter der Tankstelle auch die im Verkaufsraum aufgestellten Spielautomaten betreibt, vor allem, wenn die Spielgewinne dann aus der Tankstellenkassa ausbezahlt werden. Dass etwa die Spiele - für den Kunden erkennbar - von einem Dritten angeboten worden wären, was offenbar bei anderen, in der T.-Tankstelle aufgestellten Spielautomaten der Fa. V der Fall war, wurde nicht behauptet.

Zur Lösung der (Rechts-)Frage, wem die Umsätze aus den beiden streitgegenständlichen Spielautomaten zuzurechnen sind, sind noch Sachverhaltsfeststellungen erforderlich. Soweit ersichtlich, sind weder K.G. noch dessen Ehegattin H.G. vom Finanzamt zu den beiden am 19. Juni 2008 polizeilich beschlagnahmten Spielautomaten - insbesondere zu den erst in der Berufung vorgebrachten Sachverhaltsbehauptungen - einvernommen worden. Ein Polizeiprotokoll, das - laut Berufung - Aussagen betreffend den Zeitpunkt der behaupteten Übernahme der beschlagnahmten Spielautomaten durch H.G. enthalten soll, ist nicht aktenkundig.

X.) Zur „Betriebsdauer“ der am 19. Juni 2008 im Verkaufsraum der Tankstelle beschlagnahmten Spielautomaten stützt sich das Finanzamt auf die Zeugenaussagen der Kunden D.S. und M.H. (siehe oben unter Punkt IV.). Es ist nicht ersichtlich, dass diese Zeugenaussagen der Berufungswerberin zur Kenntnis gebracht worden wären. Beide Aussagen beziehen sich nur auf einen Roulette-Automaten. Was die im Vorlageantrag gestellten Beweisanträge auf Einvernahme von Mitarbeitern und Kunden der Tankstelle angeht, lagen dem Finanzamt bereits schriftliche Bestätigungen dieser Personen vor, dies es in seine Beweiswürdigung (laut Berufungsvorentscheidung) auch einbezogen hat. Zur Wahrheitsfindung in Bezug auf die Vorgänge bei der Aufstellung sowie der angeblichen Entfernung der Spielautomaten aus dem Verkaufsraum der Tankstelle (und deren zeitlicher Lagerung) könnten weitergehende Zeugenbefragungen dennoch dienlich sein. Auch die Höhe der Geldbeträge, die sich in den beschlagnahmten Geräten befinden, wäre als Ausgangspunkt für eine (neuerliche) Schätzung von Interesse.

XI.) Hinsichtlich der Vorschreibung von Kapitalertragsteuer, die ohne nähere Begründung und abweichend zur Festsetzung der Umsatzsteuer im Übrigen auch den Kalendermonat Jänner 2008 umfasst, enthält der Prüfungsbericht keine eigenständigen Feststellungen.

XII.) Die Aufgabe, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (§ 115 Abs. 1 BAO), kommt in erster Linie der Abgabenbehörde erster Instanz zu. Dies entspricht auch dem Gebot der Verwaltungsökonomie, zumal sich die vorzunehmenden Ermittlungen auf den örtlichen Nahebereich des Sitzes der Abgabenbehörde erster Instanz erstrecken. Nach der in der BAO vorgegebenen Aufgabenteilung (zwischen der Abgabenbehörde erster und zweiter Instanz) liegt der für die Begründung von Abgabenbescheiden erforderliche Ermittlungs- und Darstellungsaufwand schwerpunktmäßig bei der Abgabenbehörde erster Instanz. Hingegen besteht die Aufgabenstellung der Abgabenbehörde zweiter Instanz in derjenigen einer unabhängigen Kontroll- und Rechtsschutzeinrichtung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 27. September 2011

Ergeht auch anFinanzamt als Amtspartei