

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache

Beschwerdeführer über die Beschwerde vom 30.09.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 31.07.2015, betreffend

Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009-2012 sowie
Einkommensteuer 2009-2012

Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2009-2012 sowie
Umsatzsteuer 2009-2012

und die Bescheide des Finanzamtes vom 13.1.2016 betreffend

Anspruchszinsen 2010-2014

in der Sitzung am 5.10.2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die **Wiederaufnahme des Verfahrens** betreffend Einkommensteuer 2009-2012 sowie gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2009-2012 wird als unbegründet **abgewiesen**.

Die Bescheide betreffend **Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2009 - 2012** werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes **geändert**.

Die Beschwerde gegen die **Anspruchszinsen 2010 - 2014** wird als **unbegründet abgewiesen**.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer hat in den Streitjahren zwei Spiellokale („Spielcafes“) in A und B als Einzelunternehmer betrieben.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung der Jahre 2009 bis 2012 machte das Finanzamt diverse, nunmehr angefochtene Feststellungen die zur Wiederaufnahme des Verfahrens betr. Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2009 - 2012 sowie zu Anspruchszinsenbescheiden 2010 - 2014 führten. Dagegen brachte der Bf. eine Beschwerde ein, die mit Beschwerdevorentscheidung abgewiesen wurde. Im Vorlageantrag sowie im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurden weitere Vorbringen gemacht.

In der Beschwerde brachte der Bf. zunächst seine Bedenken gegen die Rechtmäßigkeit der Prüfung dar, einerseits weil zwei Prüferinnen tätig waren und aufgrund des Prüfungsauftrages bzw. Berichts nicht klar war, wer Haupt- und wer Nebenprüfer war und andererseits weil die Prüferin laut eigenen Angaben ein „gestörtes Verhältnis zur Glücksspielszene“ habe.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung trat das Finanzamt der Behauptung, die Prüferin hätte ein gestörtes Verhältnis zur Glücksspielszene entgegen und erklärte, dass dies nie so geäußert wurde. Es seien sämtliche vorgelegte Unterlagen gewürdigt, ausschließlich sachlich argumentiert und das Parteiengehör gegenüber dem Abgabepflichtigen bzw. seinem steuerlichen Vertreter in vollem Umfang gewahrt worden.

Im Vorlageantrag führte der steuerliche Vertreter zunächst an, dass nach kurzer Recherche festgestellt werden musste, dass der Neffe der Prüferin im Einzugsgebiet des Finanzamts als bekannter „Spieler“ in etlichen Spiellokalen als Mitglied geführt wird und in der Szene bestens bekannt sei. Dieser Umstand alleine ergäbe schon eine familiäre und emotionale Kollision mit den dienstlichen Aktivitäten hinsichtlich Abgabenprüfungen bei eventuellen Automatenherstellern und Automatenbetreibern.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung erklärte die Vorsitzende, dass man die Vorwürfe zur Kenntnis nehme und dass das BFG jedenfalls nur anhand der vorliegenden Fakten seine Entscheidung treffe.

Im einzelnen hat das Finanzamt folgende Feststellungen getroffen, die im Folgenden der Übersichtlichkeit halber gemeinsam mit sämtlichen dazu ergangenen Vorbringen dargestellt werden:

1. Konsulentenhonorare:

Zwischen der „GmbH“ und dem Bf. besteht eine Konsulenten-Vereinbarung hinsichtlich der Akquirierung von Neukunden und der Aufstellung und Installation von Internetterminals. Der Bf. hat im Jahr 2006 gemeinsam mit Herrn X die „GmbH“ gegründet. Die Gesellschaftsanteile an der GmbH hat er zunächst um 1 Euro an seine Ehegattin

abgetreten, die die Anteile im Zuge der Ehescheidung wiederum an Herrn Y (seit 26.5.2010 auch Geschäftsführer der GmbH) abgetreten hat.

Während die „GmbH“ im Jahr 2010 netto 30.000 Euro und im Jahr 2012 netto 60.000 Euro als „Konsulentenaufwand für Bf“ verbucht und davon 20% Vorsteuer in Anspruch genommen hat, hat der Bf. im Jahr 2010 gar keine Einnahmen aus Konsulententätigkeit und im Jahr 2012 netto 55.000 Euro Einnahmen verbucht. Die Betriebsprüfung überprüfte daraufhin die Geldflüsse der GmbH an den Bf. und stellte fest, dass im Jahr 2010 brutto 28.800 Euro (9.3.2010 für Rechnung 2009) und im Jahre 2011 brutto 36.000 Euro (7.10.2011 für Rechnung 2010) an den Steuerpflichtigen ausbezahlt, aber nicht unter den Einnahmen der betreffenden Veranlagungsjahre erklärt wurden. Weiters konnte festgestellt werden, dass bereits bei einer vergangenen Betriebsprüfung Geschäftsführerbezüge (Prüfungsjahr 1999) nicht erklärt wurden.

Der steuerliche Vertreter erklärte dazu, dass die vorgelegten Konsulenten-Honorare vom 31.12.2009 in Höhe von insgesamt 64.800 Euro seinem Mandanten bis zur Betriebsprüfung nicht bekannt waren und ihm auch nicht zugeflossen seien.

Im Zuge der Vorbesprechung über die Betriebsprüfung „GmbH“ am 5.11.2014 wurde von Geschäftsführer Y die Aussage des Steuerberaters folgendermaßen revidiert: „Die nicht erklärt Konsulentenhonorare von Bf wurden sehr wohl ausbezahlt, aber von Bf: nicht erklärt.“ Es liege ein Kommunikationsfehler des Steuerberaters vor.

Die Betriebsprüfung beurteilte sämtliche Konsulentenhonorare als Einkünfte aus selbständiger Arbeit und rechnete die tatsächlich zugeflossenen Beträge von netto 24.000 im Jahr 2010 und netto 30.000 (im Jahr 2011) zum Gewinn hinzu.

Die im Jahr 2012 erklärt Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 55.000 Euro erfasste das Finanzamt als Einkünfte aus selbständiger Arbeit (statt wie vom Bf. erklärt als Einkünfte aus Gewerbebetrieb).

Begründend führte das Finanzamt an, dass der Bf. wirtschaftlicher Eigentümer der an seine Gattin abgetretenen Gesellschaftsanteile sei und daher alle ihm zugeflossenen Honorare Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit darstellen.

Weiters stellte die Betriebsprüfung fest, dass die GmbH dem Bf. dauerhaft einen Personenkraftwagen (auch für private Zwecke) zur Verfügung gestellt hat. Sämtliche Kosten für die Nutzung des Fahrzeugs wurden von der „GmbH“ getragen. Dafür setzte sie jährliche Einnahmen in Höhe von 7.200 Euro als Einkünfte aus selbständiger Arbeit fest.

Der Umsatzsteuer unterwarf das Finanzamt die bisher nicht erfassten Einnahmen aus den bar bezahlten Konsulentenhonoraren von 24.000 bzw. 30.000 Euro

In der Beschwerde erklärte der Bf. dazu, dass er weder handelsrechtlicher noch gewerberechtlicher Geschäftsführer sei und sich zwar ursprünglich an der Firma „GmbH“ beteiligt habe, seine Anteile jedoch nach Vorliegen der ersten Bilanz (mit einem Verlust

von beinahe dem ganzen Stammkapital) abgetreten habe. Treuhandvereinbarung könne keine vorgelegt werden kann, da es keine Treuhandvereinbarung gäbe.

Die der Abgabenbehörde vorliegende Konsulenten-Vereinbarung regelt die Akquirierung von Neukunden sowie für die technische Beratung in Bereich von Internetterminals. Diese Einkünfte wurden ordnungsgemäß unter der Einkunftsart „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ erklärt.

Wie bereits im langen Prüfungsverfahren öfters angemerkt, wurden der steuerlichen Vertretung seitens der GmbH die Honorarnoten für die Konsulenten-Tätigkeit via E-Mail übermittelt. Für die Zahlungen von 28.800 Euro im Jahr 2010 und 36.000 Euro im Jahre 2011 wurden keine Honorarnoten übermittelt, sodass eine Aufnahme ins Rechenwerk nicht erfolgen konnte. Nach Überprüfung des Zahlungseinganges habe er diese Zahlungen im Zweifel bereits als Honorare anerkannt und die betreffende Umsatzsteuer vor Monaten an das Finanzamt überwiesen.

Was die Benutzung des KFZ betrifft sei zu bemerken, dass der Bf. weder Dienstnehmer, noch Gesellschafter der besagten GmbH ist sodass die mündlich abgesprochene Benützung eines Kraftfahrzeuges zur Ausübung der Konsulenten-Tätigkeit nicht als Sachbezug qualifiziert werden könne.

In der Beschwerdevorentscheidung wurden die Konsulentenhonorare auch als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gewertet, weil Vergütungen von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte vorlägen. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Für den mit Notariatsakt vom 22.10.2009 an Herrn Y abgetretenen Gesellschaftsanteil von 50% an der „GmbH“ bestehe aufgrund des vollständig vorliegenden Notariatsaktes vom 22.10.2009 (Abtretungsanbot) gem. § 24 Abs. 1 lit. d BAO wirtschaftliches Eigentum durch den Steuerpflichtigen Bf.

In den Konsulenten-Vereinbarungen wurde die Zurverfügungstellung des Kraftfahrzeuges nicht vereinbart. Für die Möglichkeit der Privatnutzung seien Einnahmen in Höhe von 7.200 Euro jährlich den Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit hinzuzurechnen.

Im Vorlageantrag führte der steuerliche Vertreter aus, dass „gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet werden. Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung rechtfertigen Verwaltungs- und Nutzungsrechte, insbesondere ein Fruchtgenussrecht, nicht, die Sache, an der solche Rechte bestehen, dem Berechtigten zuzurechnen (vgl. z.B. VwGH 17. 2. 1992, 90/15/0117, mwN, sowie Ritz, BAO⁵, § 24 Tz 9, und Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 114). Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch,

Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann (VwGH 20.03.2014, 2011/15/0120; VwGH 25. 11. 2009, 2008/15/0039).

Dementsprechend ist auch die Auslegung des wirtschaftlichen Eigentümers nach § 196 UGB: Für Zwecke der Rechnungslegung erfolgt eine Zurechnung eines Vermögensgegenstandes nicht aufgrund des zivilrechtlichen Eigentums, sondern danach, wer wirtschaftlicher Eigentümer ist. Wirtschaftlicher Eigentümer ist unabhängig vom zivilrechtlichen Eigentum derjenige, der die tatsächliche Sachherrschaft dauerhaft ausübt und „bei dem Besitz, Gefahr und Nutzen sowie Lasten der Sache“ über die gewöhnliche Nutzungsdauer hinweg liegen. Maßgeblich ist die Sachherrschaft (Verfügungsbefugnis am Vermögensgegenstand); liegen Beschränkungen hinsichtlich der Ertragsmöglichkeiten vor, sind diese im Zuge der Bewertung des Vermögensgegenstandes zu berücksichtigen. Demnach muss der zivilrechtliche Eigentümer wirtschaftlich auf Dauer von der Einwirkung ausgeschlossen sein (VwGH 20.03.2014, 2011/15/0120; VwGH 25. 11. 2009, 2008/15/0039, Nowotny in Straube, UGB³ § 196 Rz 32). In der jüngsten und aktuellen Judikatur hat der VwGH fortgeschrieben, dass für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums insbesondere auch von Bedeutung ist, wer die Chance von Wertsteigerungen oder das Risiko von Wertminderungen trägt (VwGH 25.06.2014, 2010/13/0105; VwGH 12. 12. 2007, VwSlg 8295/F).

Mit dem Erkenntnis des VwGH 25.06.2014, 2010/13/0105 sind dem wirtschaftlichen Eigentum enge Grenzen gesetzt. Demnach ist nicht nur die Ausübung von positiven (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung) und negativen (Ausschluss anderer vom Einwirken auf die Sache) Befugnissen gleich einem Eigentümer entscheidend, sondern auch, wem die Risikotragung im Hinblick auf Wertsteigerungen oder Wertminderungen zukommt.

Die Abgabenbehörde geht allein von dem „Abtretungsanbot“ vom 22.10.2009 davon aus, dass unsere Mandantschaft wirtschaftlicher Eigentümer betreffend des 50%-Geschäftsanteils des Herrn Y wurde und wertet daher sämtliche Einkünfte aus dem bestehenden Konsulenten-Vertrag als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit.

Wie sich aus dem Firmenbuchauszug der GmbH zweifellos entnehmen lässt, war unsere Mandantschaft sohin zu keinem Zeitpunkt als Geschäftsführer der GmbH tätig.

Wie in der Beschwerde vom 29. September 2015 zu TZ 1.2 bereits ausführlich angeführt, wurden diese Beträge von unserer Mandantschaft bereits als Honorare anerkannt und die Umsatzsteuer für diese Beträge im Prüfungszeitraum bereits entrichtet. In der Beschwerde wurde lediglich ausgeführt, wie es zu der irrtümlichen Nichterfassung kam.

Nachdem der Bf. weder Dienstnehmer, noch Geschäftsführer, noch Gesellschafter war und auch kein Vorteil im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG von der „GmbH“ zugeflossen ist, ist die Hinzurechnung einer „Privatnutzung“ zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb rechtswidrig.“

Aktenkundig ist weiters:

Laut vorliegender Konsulentenvertrag ist der Bf. mit der Akquirierung von Neukunden und der Aufstellung und Installation von Internetterminals betraut. Dafür soll er monatlich ein Nettoentgelt von 5.000 Euro erhalten, an keine Arbeitszeiten oder einen Arbeitsort gebunden sein und sich auf seine Kosten jederzeit vertreten lassen können. Arbeitsmittel würden ihm keine zur Verfügung gestellt werden. Der Bf. ist ausdrücklich nicht weisungsgebunden, kann sich seine Zeit (inkl. Urlaube) frei einteilen und erklärt, dass er als Unternehmer verpflichtet ist, Umsatzsteuer zu verrechnen.

In der mündlichen Verhandlung erklärte das Finanzamt auf Befragen, dass es keine Feststellungen dazu getroffen hat, dass der Bf. in Art eines Dienstnehmers tätig war (der Bf. bestritt diesen Umstand).

Der steuerliche Vertreter räumte auf Befragen ein, dass die private Nutzungsmöglichkeit des PKW unstrittig gegeben sei, dass es sich jedoch um eine reine Leihgabe handle, deren Nutzungswert mit Null zu beziffern sei.

2. Gastronomieumsätze

Der Bf. hat in den Streitjahren zwei Spiellokale („Spielcafes“) in A und B betrieben. Im Lokal in A waren 7 Spielautomaten und im Lokal in B waren 8 Spielautomaten aufgestellt. Der steuerliche Vertreter teilte mit Schreiben vom 10.07.2015 mit, dass der Bf. niemals „Spiellokale“, sondern nur einen Gastronomiebetrieb mit darin aufgestellten Automaten betrieben hat.

Die diesbezüglich erklärten Gastronomieumsätze (20% und 10%) wurden mittels Kassasturz ermittelt. Das Finanzamt stellte fest, dass die Umsätze in den Jahren 2009 und 2010 die für die Barbewegungsverordnung maßgebliche Umsatzgrenze von 150.000 Euro wesentlich überschritten haben, weshalb ab 2011 jedenfalls die Einzelaufzeichnungspflicht anzuwenden gewesen wäre. Das Finanzamt hat darin einen Aufzeichnungsmangel erblickt und hat auch die sachliche Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen wegen negativer Deckungsbeiträge in Zweifel gezogen. Daher wurden die Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2011 bis 2012 gem. § 184 BAO geschätzt. Der Schätzung wurden täglich 20 verkaufte Getränke mit einem Durchschnittspreis von 3 Euro zugrunde gelegt. Den Gewinnen und den 20%igen Umsätzen des Jahres 2011 wurden damit netto 21.600 Euro, denen des Jahres 2012 netto 20.800 Euro hinzugerechnet.

Laut Beschwerde konnte der Bf. einen negativen Deckungsbeitrag, wie im Prüfungsbericht dargestellt, nicht erkennen. Er könne auch die dargelegten Beträge rechnerisch nicht

nachvollziehen. Eine Kalkulation bzw. ein äußerer Betriebsvergleich sei seitens der Abgabenbehörde nicht durchgeführt worden.

Nach einer zahlenmäßigen Darstellung der Deckungsbeitragsberechnung hinsichtlich der Gastronomieumsätze erläuterte das Finanzamt im Rahmen der abweisenden Beschwerdevorentscheidung, dass es für die Schätzung gem. § 184 BAO darüber hinaus von Bedeutung war, dass laut Barbewegungsverordnung nach zweimaligem Überschreiten der Umsätze von 150.000 Euro innerhalb von 3 Jahren Einzelaufzeichnungspflicht besteht und diese nicht beachtet wurde. Da die Umsätze bereits 2009 und 2010 wesentlich überschritten wurden, hätte jedenfalls ab 1.1.2011 Einzelaufzeichnungspflicht bestanden.

Dazu erklärte der steuerliche Vertreter im Vorlageantrag: Die Befugnis zur Schätzung der Gastronomieumsätzen iSd § 184 BAO beruhe allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen. Wie sich aus der Verwendung des Ausdrucks „soweit“ in der Bestimmung des § 184 Abs 1 BAO ableiten lässt, beschränkt das Gesetz die Möglichkeit der Schätzung im Sinne des Subsidiaritätsprinzips.

Gemäß Durchführungserlass zur Barbewegungsverordnung BMF-010102/0004-IV/2/2006 vom 27. Dezember 2006 ist unter Punkt 2.2.2. eine Anwendung der Umsatzgrenze mittels Beispiel angeführt. Demnach tritt bei zweimaligem Überschreiten innerhalb von 3 Jahren mit Ablauf des folgenden Wirtschaftsjahres die Verpflichtung zu Einzelaufzeichnungen ein.

Nachdem im Jahre 2009 und im Jahre 2010 die Grenzen überschritten wurden bestand eine Pflicht zur Einzelaufzeichnung mit Ablauf des folgenden Wirtschaftsjahres (2011), frühestens somit mit 1.1.2012.

Es erfolgte daher ab 2012 bestenfalls eine Verletzung der Formvorschriften gem. § 131 BAO. In den Informationen zur Barbewegungsverordnung und ergänzenden Ausführungen zum Durchführungserlass ist angeführt, dass bei Verletzung der Formvorschriften gem. § 131 BAO die Bücher und Aufzeichnungen nicht mehr die Fiktion der Ordnungsmäßigkeit des § 163 BAO für sich haben. Dies zieht allerdings nicht eine automatische Schätzungsberichtigung der Behörde nach sich. Es ist vielmehr nach der Sachlage des Einzelfalls anhand der vorhandenen Bücher und Aufzeichnungen, Unterlagen und sonstiger Beweismittel zu prüfen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein begründeter Anlass gegeben ist, auch die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Dies kann auch dann der Fall sein, wenn wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht eine Überprüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich ist (§ 163 Abs. 2 BAO).

Da weder eine Verletzung der Mitwirkungspflicht vorliegt noch die Behörde den wahren Gehalt mittels tatsächlicher Kalkulation oder äußerer Betriebsvergleich ermittelt hat ist die erfolgte Schätzung rechtswidrig.

Im Beschwerdeverfahren wurde das Finanzamt aufgefordert, eine Kalkulation vorzulegen. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde diese (dem Bf. davor zur Kenntnis gebrachte) Kalkulation erörtert. Derzufolge kam es in den Jahren zu erheblichen Schwankungen beim Rohaufschlag (RA gerundet: 2009: 650%, 2010 und 2011: 350%, 2012: 240%).

Der steuerliche Vertreter führte einleitend aus, dass der Bf. Trinklokale betreibt, in denen nur für den kleinen Hunger in untergeordnetem Ausmaß Speisen angeboten werden. Die Automaten sind in gesonderten Räumen untergebracht.

Die eheblichen Schwankungen beim Rohaufschlag erklärte er sich dadurch, dass an die Spieler, die in abgetrennten Räumen spielen, alkoholfreie Getränke gratis ausgeschenkt werden. Außerdem habe sich der Bf. primär um seine Tätigkeit für die GmbH gekümmert und hatte so wenig Zeit, sich um die Lokale zu kümmern. Es könnte Unregelmäßigkeiten durch die Mitarbeiter gegeben haben wobei er ausdrücklich keine Unterstellungen machen wolle.

Die Vertreterin des Finanzamtes zeigte anhand des Beispiels Kaffee auf, wie schwer es war, eine entsprechende Kontrolle durchzuführen: Der Kaffeeeinkauf wurde nämlich überhaupt nicht erfasst, weshalb der Kaffeeumsatz nicht nachkalkuliert werden konnte.

Der steuerliche Vertreter gab zu Protokoll, dass der Kaffee dem Bf. geschenkt wurde weshalb er in der EDV-Liste (das „elektronische Wareneingangsbuch“) nicht erfasst werden konnte. Er erklärte nochmals, dass die Kalkulation im Verfahren vor dem BFG erstmals erstellt wurde und daher während der Prüfung nicht gegenständlich war.

3. Glücksspielumsätze

Laut BP-Bericht hat der steuerliche Vertreter erstmals im Zuge der Schlussbesprechung bekannt gegeben, dass in den Lokalen in B und A Spielautomaten der Firma „AutomatenGmbH“ aufgestellt waren. Diesbezüglich wurden auch erstmals im Zuge einer Vorbesprechung Abrechnungsbelege zu den Automatenerlösen (2009 - 2012 für das Lokal in A und 2009 - 2010 für das Lokal in B) zur Verfügung gestellt, obwohl auf den ursprünglich vorgelegten monatlichen Abrechnungszetteln und in der Buchhaltung des Prüfungszeitraumes die entsprechenden Erlöse als Automatenerlöse bezeichnet wurden.

Den vorgelegten Abrechnungen ist eine monatliche Gesamtsumme für alle Glücksspielautomaten mit dem Vermerk „Standmiete laut Vereinbarung“ zu entnehmen. Die angeführte Vereinbarung mit der AutomatenGmbH konnte der Außenprüfung jedoch nicht ausgehändigt werden, obwohl der steuerliche Vertreter des Bf. auch die Firma „AutomatenGmbH“ vertritt. Trotz Aufforderung konnte weder eine Standliste aller im Prüfungszeitraum aufgestellter Spielautomaten (mit Hinweis auf Identifizierung, Gerätenummer, Inventarnummer, Aufstell-, Stillstands- und Reparaturzeiten, Wechsel

der Aufstellplätze etc.), vorgelegt werden noch bekannt geben werden, welche Einspielergebnisse für welchen Automat innerhalb des Abrechnungszeitraumes erzielt wurden, wie hoch der prozentuelle Anteil des Bf. war, wer die Ablesungen durchgeführt und die Einnahmen entgegen genommen hat usw.

Aufgrund der vorgelegten Abrechnungszeiträume hat das Finanzamt festgestellt, dass für den Monat Jänner 2009 überhaupt keine Betreiberanteile für A und B verbucht wurden. In den Jahren 2011 und 2012 wurde für das Lokal in B kein Betreiberanteil erfasst. Der steuerliche Vertreter erklärte dazu im Schreiben vom 18. Juni 2015, dass die Automatenabrechnungen zwar den Stempel der Filiale A tragen, allerdings aber die Abrechnungen B betreffen, denn das Cafe in A sei 2011 und 2012 nachweislich verpachtet gewesen und würde seit August 2012 überhaupt leer stehen, obwohl es noch immer von Vermieter, gemietet werde. Der Aufforderung des Finanzamtes, die entsprechenden Pachtverträge vorzulegen konnte nicht gefolgt werden, obwohl der steuerliche Vertreter des Bf. auch die im Rechnungswesen aufscheinende "A-GmbH" = "B-GmbH" vertritt. Die von Z geführte "A-GmbH" war ursprünglich in C und in D ansässig und die Hauptlieferantin für sämtliche Komponenten der Spielautomatenproduktion der "GmbH". Zuletzt wurde der Name von "A-GmbH" in "B-GmbH" und der Unternehmenszweig auf Ausübung des Bauträgergewerbes und Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit Baustoffen geändert und der Sitz per 21.2.2014 in die B-Gasse verlegt.

Das Finanzamt erblickte in den mangelhaften Aufzeichnungen, den „zweifelhaften Umständen“ mit dem Vertragspartner (kein Pachtvertrag, Pächter betreibt keine Cafes) und letztlich auch in der Verweigerung der Mitwirkung des Steuerpflichtigen selber eine Schätzungsberechtigung, weil ihm eine Überprüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich war.

Dazu hat das Finanzamt den Umsatz für Jänner 2009 der Lokale in A und B jeweils einen durchschnittlicher Wert von netto 5.000 Euro somit insgesamt 10.000 Euro festgesetzt. (1/12 der gesamten Erlöse 2010 in Höhe von 99.124,25 Euro ergibt 8.260 Euro, die um rund 25% auf 10.000 Euro erhöht wurden, weil die Erlöse im Jahr 2009 im Schnitt insgesamt höher waren). Für die Jahre 2011 und 2012 sah das Finanzamt den Bf. als Betreiber der Automaten im Lokal in A an und schätzte gem. § 184 BAO Einnahmen aus dem Betreiben der Glückspielautomaten des Jahres 2011 auf Basis der Umsätze des Jahres 2010 in Höhe von 40.000 Euro netto und die des Jahres 2012 mit netto 20.000 Euro (das Lokal wurde nur ein halbes Jahr betrieben).

Zusammenfassend stellte das Finanzamt fest, dass für jeden einzelnen Automaten die Erfassung und Aufzeichnung der vereinnahmten Erlöse zu erfolgen hat und auch die diesbezüglichen Grundlagen zur Verfügung zu stellen sind. Aufgrund der mangelhaften Aufzeichnungen, der zweifelhaften Umstände mit dem Vertragspartner und letztlich auch durch die Verweigerung der Mitwirkung des Steuerpflichtigen selber, war dem Finanzamt eine Überprüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich.

Aus diesem Grund schätzt das Finanzamt gem. § 184 BAO Einnahmen aus dem Betreiben der Glückspielautomaten des Jahres 2011 auf Basis des Jahres 2010 in Höhe von 40.000 Euro netto hinzu und zu den Einnahmen des Jahres 2012 netto 20.000 Euro. Für den Abrechnungszeitraum Jänner 2009 hat der Bf. gar keine Einnahmen erklärt, weshalb das Finanzamt für die Lokale in A und B jeweils einen durchschnittlichen Wert von netto 5.000 Euro somit insgesamt 10.000 Euro festsetzte.

In der Beschwerde erklärte der Bf. dazu: Da die Automaten durch einen Fremdaufsteller verwaltet worden seien, könne von keiner Einzelaufzeichnungspflicht des Bf. gesprochen werden. Der Nachweis für die Fremdaufstellung ergäbe sich einerseits aus der Finanzbuchhaltung (Instandhaltungsaufwendungen für Automaten bzw. Lustbarkeitsabgaben für Automaten sind gar nicht vorhanden) und andererseits seien bei der Marktgemeinde B sowie beim Magistrat A die betreffenden Automaten an beiden Standorten nachvollziehbar von der Firma „AutomatenGmbH“ registriert und bewilligt.

Eine Aushändigung von Grundaufzeichnungen bei den Automatenerlösen könne der Abgabenbehörde nicht vorgelegt werden, da diese vom Automatenaufsteller zu führen sind. Weiter sei zu bemerken, dass die geschätzten Aufwendungen und Umsätze für den Zeitraum Juni bis September 2009 sich nur auf jene Beträge beschränken, die durch den Verlust einer Aktentasche nicht mehr zu eruieren waren. Die Belege vom Fremdaufsteller waren nicht in der Aktentasche enthalten und lägen im Original vor.

Die Ausführungen über Verluste in den Monaten Februar bis Mai etc. können nicht nachvollzogen werden, denn es seien im Jahr Netto-Umsätze in Höhe von 127.038,55 Euro verbucht und erklärt worden. Diese würden dem Zeitraum Februar bis Dezember entsprechen. Im Jänner habe es ja keinen Umsatz gegeben weil es im Monat Jänner 2009 durch einen Softwarefehler, möglicherweise auch durch eine kriminelle Handlung eines Gastes, zu einer unerwarteten hohen Einmalauszahlung kam. Nach dieser Auszahlung wurden an beiden Standorten sämtliche Automaten abgeschaltet und an den Aufsteller zurückgegeben. Da mehr ausbezahlt wurde als einbezahlt, könne logischerweise für den Monat Jänner auch kein Umsatz verbucht werden, da es keinen Anteil am Umsatz gab.

Die Feststellung, dass es im Zeitraum Juni - Dezember 2009 generell keine Abrechnungszettel gegeben haben soll, könne ebenfalls nicht nachvollzogen werden, da immerhin in diesem Zeitraum 12 Buchungen (eine pro Monat je Standort) und 12 Belege zu verzeichnen seien. Aufzeichnungsvorschriften in der BAO, aus denen hervorgeht, dass Gerätenummern, Typen etc. bei Fremdautomaten aufzuzeichnen sind, sind dem Bf. nicht bekannt.

Aus den vorgelegten Spielautomatengenehmigungen ergibt sich, für welche Gesellschaft die Genehmigungen erteilt wurden und welche Gesellschaft Eigentümer der betreffenden Automaten war.

Aus den vorerwähnten Erläuterungen sei klar erkennbar, dass eine Schätzung gem. § 184 BAO aus der in Tz. 2.9 angeführten Begründung vollkommen rechtswidrig sei. Es gäbe

keinen aufgelisteten Mangel der Aufzeichnungspflicht hinsichtlich der Automatenerträge, da sämtliche Belege vorhanden und verbucht seien.

Fakt sei vielmehr, dass der Bf. von einem Automatenaufsteller für die Zurverfügungstellung der Räumlichkeiten, der Infrastruktur und Beaufsichtigung monatlich prozentuell einen Anteil erhalten habe und dieser auch ordnungsgemäß ins Rechenwerk der Buchhaltung aufgenommen und die Abgaben wurden dafür ordnungsgemäß abgeführt worden seien.

Im Übrigen würden die Umsätze 2011 und 2012 nur das Lokal in B betreffen. Das Lokal in A wurde 2011 aufgegeben, alle Dienstnehmer nachweislich abgemeldet und der Standort unterverpachtet. Die Verwendung des Grazer Stempels sei ein administrativer Fehler.

Zur Einzelaufzeichnungspflicht bei den Glücksspielumsätzen erläuterte das Finanzamt im Rahmen der abweisenden Beschwerdevorentscheidung nach einer Darstellung der Prüfungsfeststellungen, dass aufgrund der ermittelten Gesamtumstände des Unternehmens davon auszugehen war, dass sämtliche Glücksspielautomaten vom Abgabepflichtigen selber betrieben wurden. Weiters widersprechen die vorgelegten Abrechnungen die Behauptung des Beschwerdeführers, dass er lediglich umsatzbezogene Standmieten erhalten habe, da aus den Abrechnungen die Einspielergebnisse pro Automat und der Anteil „Standmiete“ nicht feststellbar sind, der Abrechnungszeitraum nicht angeführt ist und die Unterschriften der Ableser fehlen.

Der tatsächliche Zeitpunkt der Betriebsaufgabe des Lokals in A konnte im Zuge der Außenprüfung nicht festgestellt, ebenso konnte für die Verpachtung des Lokals in A kein Pachtvertrag mit der „A-GmbH“ = „B-GmbH“ vorgelegt werden. Auch entsprechende Einnahmenverbuchungen beim Pächter für die Jahre 2011 und 2012 waren nicht feststellbar.

Hinsichtlich der Schätzung der Umsätze für den Zeitraum Juni bis September 2009 durch den Abgabepflichtigen selbst aufgrund des Diebstahles der Aktentasche wurde von der Betriebsprüfung keine Änderung der Besteuerungsgrundlagen vorgenommen.

Im Vorlageantrag wiederholte der Bf. sein Vorbringen: „Wie bereits in der Beschwerde vom 29. September 2015 zu den Glücksspielumsätzen angeführt wurde hat unsere Mandantschaft im Prüfungszeitraum über keine eigenen Automaten verfügt. Dies ist auch aus dem Anlageverzeichnis, dass zu Beginn der Außenprüfung der Abgabenbehörde vorgelegt wurde klar ersichtlich. Aus den ebenfalls zu Beginn der Abgabenprüfung vorgelegten Buchhaltungsdaten ist auch klar ersichtlich, dass unsere Mandantschaft niemals einen Automaten gemietet bzw. geleast hat. Weiter ist aus den Unterlagen ersichtlich, dass weder Lustbarkeitsabgaben noch sonstige mit Automaten verbundene Ausgaben entstanden sind.“

Außerdem ist für die Aufstellung von Automaten eine behördliche Bewilligung nötig, die vom Eigentümer der Automaten auch ordnungsgemäß beantragt und auch bewilligt wurde. Dementsprechende Unterlagen vom Magistrat A und der Marktgemeinde B wurden im Prüfungsverfahren der Abgabenbehörde vorgelegt.

Aus der nunmehr vorliegenden Bescheidbegründung zu den Beschwerdevorentscheidungen wird vorgebracht, dass bis zum 28. Mai 2015 eine angebliche Selbstbetreibung der Spielautomaten vermittelt wurde. Dies soll auch aus den zur Verfügung gestellten Aufzeichnungen, wie folgende, angeführte Abrechnung für Mai 2009 dokumentiert sein:

Bei genauer Betrachtung des Ertragkontos „4050 Automatenerlöse“ ist ersichtlich, dass immer am Ende des Monats mit dem Text „Automatenerlös“ die jeweilig erhaltene Automatenstandmiete verbucht wurde. Zu jedem Monat gibt es auch einen eigenen Abrechnungsbeleg seitens der Automaten-Aufstellfirma.

Da der Bf. nicht buchführungspflichtig ist und daher auch nicht verpflichtet ist, täglich eine Kassa zu führen, wurden aus ökonomischen Gründen die täglichen Einnahmen in Summe mit Monatsende verbucht.

Dies wurde auch bei allen sonstigen verbuchten Einnahmen, wie Z.B. auf den Konten „4000 Erlöse 20%“ und 4010 Erlöse 10%“ praktiziert und ist klar ersichtlich.“

Weiter wird darauf hingewiesen, dass auf den Einzelbelegen, wie z.B.: oben angeführter Beleg „Automatenerlös A für Mai 2009“ 2.652,00 Euro klar ersichtlich ist, dass der Beleg am 6. Mai 2009 ausgestellt wurde, die Standmiete laut Vereinbarung brutto 2.652,00 Euro betrug (Umsatzsteuer separat ausgewiesen), der Abrechnungszeitraum 1.4.2009 bis 6.5.2009 lautete und das Aufteilungsverhältnis Aufsteller zu Vermieter 70% zu 30% betrug. Die gleichen Angaben finden sich auch auf allen anderen Automatenabrechnungsbelegen im gesamten Prüfungszeitraum.

Zum Vorwurf der Nichtvorlage einer Standmietenvereinbarung wird hiermit nochmals dargelegt, dass es sich diesbezüglich um keinen Vertrag handelt, sondern lediglich um einer Vereinbarung über die Verteilung der gesamten Spieleinnahmen zwischen Aufstellerin („AutomatenGmbH“) und dem Standplatzvermieter (unsere Mandantschaft) im Verhältnis 70% zu 30%. Dieser Verteilungsschlüssel ist auch auf jeder Abrechnung klar ersichtlich angeführt. In der Beschwerdevorentscheidung ist weiter angeführt, dass die vorgelegten Abrechnungen die Behauptung widerspreche, dass unsere Mandantschaft nur umsatzbezogene Standmieten erhalten habe, weil die Einspielergebnisse pro Automat und der Anteil „Standmiete“ nicht feststellbar sind, der Abrechnungszeitraum nicht angeführt ist und die Unterschriften der Ableser fehle.“

Abgesehen davon, dass rechnerisch bei einer Umsatzverteilung von 70% zu 30% der 100%ige Umsatz klar erkennbar ist, ist auf den Belegen nur der Standmietenanteil (netto und Brutto) angegeben und der Abrechnungszeitraum klar definiert.

Eine Einzelaufzeichnungspflicht der Einspielergebnisse pro Automat obliegt der Aufzeichnungsverpflichtung der Aufstellerin und nicht der des Standplatzvermieters.“

In der mündlichen Verhandlung erklärte der steuerliche Vertreter auf Befragen, dass die „AutomatenGmbH“ die Automaten ausleert und eine Gutschrift erstellt, in der die Standmiete lt. Vereinbarung ausgewiesen ist. Eine schriftliche Vereinbarung darüber gibt es nicht. Dem handschriftlichen Vermerk (70/30) ist das Aufteilungsverhältnis zu entnehmen. Diese Abrechnungen lagen dem FA vor. Die Automaten werden täglich vom Inhaber des Lokals entleert. Der Aufsteller kann anhand des Zählwerks im Automaten die Umsätze feststellen. Davon möchte er 70 % erhalten. Das Geld wird zwischenzeitig verwahrt und zum Teil für Gewinnauszahlungen verwendet. Wenn ein Besucher spielt und beispielsweise einen Gewinn von 500 Euro macht geht er zum Angestellten und bittet ihn, den "Gewinn abzuschreiben". Der Angestellte kommt mit dem Schlüssel, der Automat wird auf 0 gestellt und es erfolgt die Auszahlung des Gewinnes durch den Angestellten. Der Aufsteller kann die Gewinnauszahlung aus dem Zählwerk im Automaten ablesen. Nachweise der Gewinnauszahlungen werden nicht geführt. Eine gesonderte Aufzeichnung ist aufgrund der Zählung im Automaten nicht notwendig.

Zum aufgegebenen Lokal in A, für das (lt. Beschwerde irrtümlich) Erlöse erklärt wurden, führte der steuerliche Vertreter aus, dass Herr Bf. das Lokal in A zu einem besonders günstigen Mietzins mieten konnte. Dieser war mit einer Kaufoption verbunden, sodass er in der Hoffnung das Haus kaufen zu können, weiter Mieter blieb. Diese Hoffnung zerstreute sich nach dem Prüfungszeitraum.

Der Vertreterin des Finanzamtes erschien die monatelange Verwendung eines falschen Stempels derartig unglaublich, dass das Finanzamt von einer Scheinverpachtung ausging, zumal die Pächterin einen anderen Unternehmenszweig ausübt.

4. Betriebsaufgabe Spielsalon, B

Das Lokal in B wurde im Herbst 2012 an einen neuen Pächter übergeben, der vorher als Dienstnehmer für den Bf. tätig war. Ein Eigentumsübergang der betreffenden Wirtschaftsgüter wurde schriftlich nicht festgehalten. Ablöse wurde auch keine verbucht.

Nach Ansicht des Finanzamtes entspricht es nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass für die Übernahme der Ausstattung des Lokals bzw. für bestehende Warenvorräte keine Ablöse bezahlt wurde. Per 31.12.2012 wurde ein außerordentlicher Aufwand für die Geschäftsauflösung B in Höhe von 6.111,70 Euro (Abgang Restbuchwert hinsichtlich baulicher Investitionen und Betriebs- und Geschäftsausstattung) geltend gemacht.

Das Finanzamt schätzte einen Entnahmewert in Höhe von netto 10.000 zum Umsatz und zum Gewinn hinzu.

In der Beschwerde erklärte der Bf., dass er froh gewesen sei, bei den sinkenden Umsätzen überhaupt jemanden gefunden zu haben, der den Betrieb übernimmt. Durch die unentgeltliche Übernahme eines Mitarbeiters (der Warenvorrat habe sich lediglich auf ein paar Getränkeflaschen beschränkt, die beim sogenannten „Restlrinken“ an die Stammgäste gratis ausgeschenkt worden seien) seien Leerstehungskosten vermieden worden, die durch die Kündigungsfrist entstanden wären.

Für das Finanzamt war es nach der abweisenden Beschwerdeentscheidung nicht glaubhaft, dass die Geschäftsausstattung des Lokals in B unentgeltlich an dessen Nachfolger erfolgte. Aus diesem Grund wurde der diesbezügliche Entnahmewert geschätzt. Mit Beschwerdeschreiben vom 29.9.2015 wurden keine neuen Beweise hervorgebracht, die zu Änderungen der bisher durch die Finanzbehörde ermittelten Besteuerungsgrundlagen führen.

In der mündlichen Verhandlung stellte sich heraus, dass sich das übertragene Anlagevermögen im Wesentlichen aus den baulichen Verbindungen zwischen dem Lokal und dem Raum in dem die Automaten aufgestellt wurden, zusammensetzt.

5. „Cafe“ in E

Am 25.02.2013 wurde von der Finanzpolizei im „Cafe“ in E eine Niederschrift mit Herrn W aufgenommen. Dieser gab zu Protokoll, dass Herr Bf zumindest für einen Glücksspielautomaten als Eigentümer, Betreiber und Aufsteller agiert hat. Da weder Abrechnungszettel noch entsprechende Buchungen vorhanden sind, geht die Betriebsprüfung davon aus, dass die diesbezüglichen Einnahmen nicht erfasst wurden.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse bestand für das Finanzamt der begründete Anlass, dass nicht nur die formelle, sondern auch die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen ist und es hat daher zu den Besteuerungsgrundlagen 2009 - 2012 für einen Automaten monatlich je netto 1.000 Euro (entspricht einer Gesamtsumme von jährlich 12.000 Euro) hinzugerechnet und der 20%igen Umsatzsteuer unterworfen.

Der Bf. erklärte in der Beschwerde: Aus der Niederschrift gehe keinesfalls hervor, dass der Bf. für einen Glücksspielautomaten Eigentümer, Betreiber oder Aufsteller war. Die diesbezüglichen Bewilligungen über den Eigentümer und Aufsteller sind jederzeit bei der Gemeinde E abrufbar. Weiters sei eine diesbezügliche schriftliche Bestätigung vom

Geschäftsführer der „Cafe“ seitens der Abgabenbehörde weder im Abschlussbericht erwähnt noch gewürdigt worden.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung heißt es dazu: Für die Finanzbehörde ist die am 25.02.2013 aufgenommene Niederschrift durch die Finanzpolizei mit Herrn W (Geschäftsführer des Lokals „Cafe W. GmbH“) im Zusammenhang mit den zahlreichen Mängeln bei den Aufzeichnungen der Glücksspielumsätze während des Prüfungszeitraumes von Relevanz. Das durch Herrn W übermittelte Schreiben vom 2.6.2015, in dem er anführt, dass Herr Bf nicht als Aufsteller von Glücksspielapparaten fungiert haben soll, sei für die Abgabenbehörde nicht mehr glaubhaft, da den Antworten einer Erstbefragung mehr Bedeutung zukomme. Auf die Frage „Wer ist der Veranstalter („Aufsteller“, „Betreiber“ der Geräte), also auf wessen Rechnung gehen Gewinn und Verlust durch den Betrieb dieser Geräte?“ antwortete Herr W.: „Herr Bf.“. Auf die Frage „Wer ist Eigentümer der Geräte“ antwortete er ebenfalls: „Herr Bf. aus XY“. Des Weiteren wurde gefragt „Wer kommt in welchen Abständen in das Lokal, um die Gerätekassen zu leeren und mit ihnen die ausbezahlten Gewinne abzurechnen? Herr W. antwortete: „Herr Bf: kommt alle 4-6 Wochen einmal vorbei, er ruft vorher immer an.“ Zur Frage „In welchem Verhältnis wird abgerechnet? Es wird ihnen vorgehalten, dass, bei Glücksspielen üblicherweise die Aufteilung der Erlöse im Verhältnis 50:50 erfolgt“ antwortete er: „Ich erhalte lediglich eine Miete von € 240,- für beide Geräte pro Monat.“ Zur Frage „Gibt es einen (schriftlichen) Vertrag mit dem Aufsteller? Sie werden aufgefordert diesen Vertrag vorzulegen?“ wurde festgehalten: „Ich habe einen Aufstellervertrag unterschrieben, den hat aber Herr Bf: ich habe davon keine Kopie. Herr Bf: kommt alle 4-6 Wochen einmal vorbei, er ruft vorher immer an.“ Damit war für das Finanzamt von der bisherigen Schätzung gem. § 184 BAO nicht abzuweichen.

Im Vorlageantrag erklärte der Bf. dazu: „Aus der am 25.2.2013 von der Finanzpolizei im „Cafe“ in E aufgenommenen Niederschrift ergäbe sich, dass der Bf. zumindest für einen Glückspielautomaten als Eigentümer, Betreiber und Aufsteller agiert haben soll. Dazu wird bemerkt, dass die zweite Frage lautet: „Wer hat die Geräte geliefert, wer hat die Aufstellung vermittelt?“ Die Antwort darauf lautet: „Vermittelt hat die Geräte Hr. Bf.: ein Gerät hängt im Internet und das andere Gerät ist ein normales Glückspielgerät (nur mit Strom betrieben)“.

Bereits aus dieser Antwort ist zu entnehmen, dass der Bf. lediglich die Vermittlung der Geräteaufstellung übernommen hat. Eine Nachvollziehbarkeit durch behördliche Nachfrage bei der Gemeinde E über den Eigentümer der genehmigten Automaten hätte für die Abgabenbehörde kein Problem dargestellt, unserem Mandanten war dies auf Grund der Amtsverschwiegenheit im Verfahren nicht möglich.

Weiter wurde seitens der Auskunftsperson schriftlich dargelegt, dass unsere Mandantschaft nicht Eigentümer besagter Automaten ist. Eine Würdigung dieses Schreiben ist nicht erfolgt.

Ergänzend ist noch zu vermerken, dass, auf Grund der Niederschrift durch die Finanzpolizei und einer durch die Finanzpolizei zur Gz erstatteten Anzeige, am 25.2.2013 die BH mit Straferkenntnis vom 17.4.2014, GZ gegenüber unserer Mandantschaft wegen einer Verwaltungsübertretung eine Geldstrafe von 2.000,00 Euro verhängte.

Gegen diese Erkenntnis wurde das ordentliche Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht und der Beschwerde wurde am 25. Juni 2015 durch das Landesverwaltungsgericht Steiermark mittels Beschluss stattgegeben. In diesem Verfahren wurde am 19. August 2014 eine öffentliche mündliche Gerichtsverhandlung durchgeführt, anlässlich welcher drei Kontrollorgane der Finanzpolizei sowie der „Vermittler“ unter Zugrundelegung der in der mündlichen Verhandlung vorgekommenen Urkunden, insbesondere der Anzeige der Finanzpolizei festgestellt wurde, dass unsere Mandantschaft nicht der Aufsteller und Eigentümer besagter Automaten sei und die Firma W. Gesellschaft lediglich von der tatsächlichen Aufstellerfirma ein monatliches Entgelt in Höhe von € 240,00 erhalten hat. Weiter wurde in dieser Verhandlung festgestellt, dass unsere Mandantschaft an den beim Automatenspielen erzielten Erlösen keine Beteiligung bestand“.

In der mündlichen Verhandlung erklärte der steuerliche Vertreter auf Befragen, dass der Bf. nur als Vermittler bei seinem alten Freund W. tätig war. Aus dem vorgelegten Schreiben des LVG Stmk. ergibt sich, dass die rumänische Firma Ro der Aufsteller der Automaten war.

6. Schadensfall Automaten

Per 30.01.2009 wurde ein Aufwand in Höhe von netto 33.316,67 Euro als „Schadensfall Automaten“ verbucht. Dieser Aufwand ist laut Bf. durch eine Falscheinstellung bei den Spielautomaten im Jänner 2009 entstanden wodurch die Spielautomaten zu hohe Spielgewinne ausgeworfen haben und diese Gewinne auch ausbezahlt werden mussten.

Bei einem durchschnittlichen Einspielergebnis von monatlich 16.405,04 Euro erschien dem Finanzamt dieser Verlust als zu hoch angesetzt. Außerdem konnte der Schaden nicht nachgewiesen werden (zB durch eine Schadensabrechnung durch den Softwarebetreuer oder sonstige internen Aufzeichnungen wie einer Dokumentation des Zählerstandes bzw. Fotos von den Input- oder Outputständen der Spielautomaten). Die diesbezüglich vorgelegte Klagschrift der Kanzlei betrifft einerseits eine andere Firma („C-GmbH“) und andererseits nicht den strittigen Zeitraum.

Dem Finanzamt konnte nicht erklärt werden, warum der Automat nicht rechtzeitig abgeschaltet wurde. Im Übrigen sei nicht glaubhaft, dass der Bf. in so einem Fall die Kosten selber tragen müsste und nicht der Aufsteller der Automaten.

Weil der geltend gemachte Aufwand weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht wurde, versagte das Finanzamt den Abzug bzw. die geltend gemachte Umsatzsteuerkorrektur.

In der Beschwerde ergänze der Bf. den Sachverhalt wie folgt: Im Jänner 2009 sei es sowohl in B als auch in A bei einer ganz bestimmten Automatentyp zu einer unerklärlichen und unerwünschten einmaligen Gewinnauszahlung in nicht unbeträchtlichem Ausmaß gekommen. Danach seien die betroffenen Automaten vom Aufsteller abgezogen und mit einer neuen Software versehen worden.

Wie aus der Automatenindustrie zu hören und zeitweise in den Median zu lesen sei, sind solche Fehler grundsätzlich selten, kommen aber immer wieder vor.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung begründete das Finanzamt damit, dass die geltend gemachten Ausgaben mit der Bezeichnung „Schadensfall Automaten“ nicht nachgewiesen werden konnten. Im Falle eines tatsächlich gemieteten Glücksspielautomaten trägt erfahrungsgemäß nicht der Mieter, sondern der Vermieter das Risiko eines Softwarefehlers. Daher stellt auch der angebliche Schadensfall ein weiteres Indiz für die Selbstbetreibung der Spielautomaten dar.

Im Vorlageantrag konnte der Bf. auf Grund des inzwischen vergangenen Zeitraums leider keine weiteren zusätzlichen Unterlagen zur Glaubhaftmachung vorlegen. Wie im laufenden Verfahren und in der Beschwerde bereits ausführlich dargelegt, seien die Lokale an beiden Standorte zu den angegebenen Zeitpunkten geschlossen gewesen.

In der mündlichen Verhandlung räumte der steuerliche Vertreter ein, dass über Gewinnauszahlungen keine Aufzeichnungen geführt wurden. Vom Schaden sollte der Bf. zwar nur 30% tragen. Weil der Aufsteller jedoch nicht finanziell genug war, ist der Bf. auf der Gesamtsumme sitzen geblieben. Hätte er auf eine Tragung durch den Aufsteller bestanden, hätte er in Folge nur 20% (statt 30%) der Umsätze bekommen.

7. Anschaffung Quadzilla 2012

Der Bf. hat im Jahr 2012 für die Anschaffung eines Golffahrzeugs Abschreibung für Abnutzung in Höhe von 1.650,44 Euro als Werbeaufwand geltend gemacht. Die als Nachweis der betrieblichen Verwendung zur Verfügung gestellten Fotos (die in einer

Garage aufgenommen wurden) geben wieder, dass auf dem Rücksitz ein Holzkasten befestigt ist, auf dem eine „unprofessionelle Aufschrift“ „Spiellokal“ angebracht ist. Mit dieser Aufschrift konnte für das Finanzamt nicht glaubhaft gemacht werden, dass das Fahrzeug tatsächlich für die Werbung eingesetzt wurde. Das Finanzamt versagte daher den Abzug des Aufwands.

Dazu erklärte der Bf. in der Beschwerde: Die zur Verfügung gestellten Fotos resultieren aus einem Vorhalt vom 27. 2. 2014 und wurden dadurch im Winter erstellt. Naturgemäß befinden sich Fahrzeuge zu dieser Zeit, wenn sie nicht gebraucht werden, in einer Garage, falls eine vorhanden ist. Ob eine unprofessionelle Aufschrift vorliegt oder nicht, entzieht sich der Kenntnis des steuerlichen Vertreters.

Fatum sei, dass das betreffende Kraftfahrzeug Betriebsvermögen des Unternehmens war und für Werbezwecke an den Standorten A und B eingesetzt worden sei. Durch Aufgabe beider Betriebsstätten sei das Fahrzeug 2013 steuerpflichtig aus dem Betrieb wieder entnommen worden.

Für das „Golffahrzeug Quadzilla“ konnte die betriebliche Veranlassung laut abweisender Beschwerdevorentscheidung nicht nachgewiesen werden, da die angebrachte Werbeaufschrift auf der Holzkiste weder auf eine Lokaladresse noch auf den Inhaber des Lokals hinweist. Die Holzkiste ist auch nicht mit dem Fahrzeug untrennbar verbunden. Des Weiteren sei auch nicht glaubhaft, dass dieses Fahrzeug für Werbezwecke auf dem freien Gelände in B aufgestellt war. Vielmehr sei davon auszugehen, dass dieses Fahrzeug ausschließlich für private Zwecke (Golfspielen) eingesetzt wurde.

Dazu erklärte der Bf. im Vorlageantrag: Aus den im Prüfungsverfahren vorgelegten Fotos vom Fahrzeug Quadzilla ist schon auf Grund der äußerer Erscheinungsform (Nummerntafel für den Straßenverkehr, Gewicht, Reifenprofile etc.) zu erkennen, dass mit diesem Fahrzeug niemand auf einem Golfplatz weltweit die Genehmigung erhalten würde den Rasen zu betreten.

Unabhängig davon spielt der Bf. weder Golf, noch besitzt sie einen Golfschläger oder ist bei irgendeinem Golfclub Mitglied. Besagter „LKW“ sei ausschließlich auf Grund seiner Wendigkeit und Robustheit und Auffälligkeit zu Werbezwecken und Transportzwecken (Kisten-, Tisch- und Sitzbanktransport etc.) angeschafft und verwendet worden. Weiter wurde besagtes Fahrzeug auch im Zuge der Betriebsaufgabe aus dem Anlagevermögen steuerwirksam ins Privatvermögen entnommen.

Auf die Frage, wie mit dem Quadzilla ein Werbeeffekt erzielt werden sollte, der im Winter er in der Garage war und dessen Aufschrift nicht einmal die Adresse des Lokals, einen Internetkontakt o.ä. verrät erklärte der steuerliche Vertreter in der mündlichen

Verhandlung, dass das „Kraftrad“ (Quadzilla) zum Transport, Schneeräumung u.a. gewerblichen Tätigkeiten eingesetzt werden könne.

Das Finanzamt ergänzte, dass in diesem Fall der Vorsteuerabzug gem. § 12 UStG 1994 ohnedies ausgeschlossen wäre.

8. Anspruchszinsen

Aufgrund der Hinzurechnungen erließ das Finanzamt Anspruchszinsenbescheide, die der Bf. (nur) mit der Begründung bekämpfte, dass die Hinzurechnungen rechtswidrig seien.

Rechtslage

§ 303 Bundesabgabenordnung

(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wieder aufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(...)

§ 22 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988:

(1) (...)

2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Darunter fallen nur:

- Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (zB für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied).
- Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25%

beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind. (...)

§ 138 Bundesabgabenordnung (BAO)

(1) Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. (...)

§ 184 BAO (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.

§ 205 BAO (1) Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). (...)

Das BFG hat erwogen

Kommen in einem abgeschlossenen Verfahren Tatsachen oder Beweismittel neu hervor und würde die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführen so ist das Finanzamt gem. § 302 BAO berechtigt, das Verfahren wieder aufzunehmen. Im Beschwerdefall hat das Finanzamt die Wiederaufnahme mit diversen Aufzeichnungsmängeln, negativen Deckungsbeiträgen, nicht erfassten Einnahmen, Buchungen ohne belegmäßigen Nachweis (Schadensfall Automaten) sowie dem fehlenden beruflichen Zusammenhang des Fahrzeugs Quadzilla begründet. Der Bf. konnte dem nicht substantiiert entgegentreten. Die Anfechtung gründet sich viel mehr auf die behaupteten Rechtswidrigkeiten der neu ergangenen Sachbescheide. Die angeführten Feststellungen führen auch in diesem Verfahren zu einem anders lautenden Bescheid (siehe im Folgenden) weshalb die Wiederaufnahme zu Recht erfolgte.

Zu den einzelnen Feststellungen hat das BFG erwogen:

1. Konsulentenhonorare

a) Einkünftequalifikation:

Gem. § 22 Abs 1 Z 2 EStG 1988 zählen nur die Vergütungen zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit, die an wesentlich Beteiligte für ihre „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung“ gewährt werden. Das Finanzamt hat nicht festgestellt, dass der Bf. tatsächlich in Art eines Dienstnehmers beschäftigt war. Dem schriftlich vorliegenden Konsulentenvertrag ist demgegenüber eine selbständige Betätigung zu entnehmen. Die erzielten Einkünfte zählen daher ungeachtet des Beteiligungsausmaßes zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

b) Höhe der Einkünfte:

Der Bf. hat im Verfahren eingeräumt, dass ihm in den Jahren 2010 brutto 28.800 Euro und 2011 brutto 36.000 Euro zugeflossen sind. Dieser Zufluss führt zu Betriebseinnahmen von 24.000 Euro bzw. 30.000 Euro und steuerbaren Umsätzen in derselben Höhe.

Zusätzlich zu dem Barentgelt wurde dem Bf. das auch private Nutzungsrecht an einem PKW eingeräumt. Dieses Nutzungsrecht stellt einen Sachwert dar, der ebenfalls für die Tätigkeit des Bf. geleistet wird. Soweit das Finanzamt die Nutzungsmöglichkeit mit den Sachbezugswerten angesetzt hat, ist der Bf. diesem Wertansatz nicht entgegen getreten. Zusätzlich zu den bar überwiesenen Beträgen sind daher in den Jahren 2010, 2011 und 2012 jeweils Betriebseinnahmen von 6.000 Euro und steuerbare Umsätze in derselben Höhe anzusetzen.

2. Gastronomieumsätze

Wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder wenn die Aufzeichnungen solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, ist die Abgabenbehörde gem. § 184 BAO berechtigt, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen.

Im Beschwerdefall wurde der Wareneinsatz einer für Gastronomiebetriebe essentiellen Produktgruppe, nämlich dem Kaffee (die vom Bf. betriebenen Lokale nennen sich lt BP-Bericht „Spielcafes“), überhaupt nicht aufgezeichnet. Bereits dieser Umstand macht es für das Finanzamt unmöglich, die Richtigkeit der erklärten Umsätze zu überprüfen. Außerdem schwankt der Rohaufschlag so stark (nämlich zwischen 240% und 650%), dass Zweifel an der Richtigkeit der Aufzeichnungen evident sind. Der Bf. konnte dazu keine ausreichende Aufklärung geben: An Spieler wurden lt. Angaben in der mündlichen Verhandlung nämlich nur alkoholfreie Getränke, zu denen Kaffee gehört, gratis abgegeben. Darüber gibt es jedoch keine Aufzeichnungen. Alkoholische Getränke mussten hingegen bezahlt werden weshalb die Gratis-Abgabe nur einen durchschnittlich niedrigeren Rohaufschlag, nicht jedoch einen stark schwankenden Rohaufschlag zu erklären vermag. Das Finanzamt war daher berechtigt, den Umsatz zu schätzen.

Die Zuschätzung des Finanzamtes in Form von 20 Getränke/Tag wurde auf Befragen als eine Art „Sicherheitszuschlag“ begründet.

Die Abgabenbehörde ist bei der Wahl der Schätzmethoden grundsätzlich frei (zB VwGH 21.12.2010, 2009/15/0006). Es ist jedoch die Methode zu wählen, die dem Ziel, die wahren Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, am nächsten kommt (vgl Ritz, BAO, § 184 Tz 12 und die dort angeführte Judikatur des VwGH). Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung und geht davon aus, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge (im Beschwerdefall der Einkauf von Kaffee), sondern auch andere Vorgänge nicht erfasst wurden. Insoweit ist diese Schätzmethode im Beschwerdefall geeignet, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen.

Das BFG hat in vergleichbaren Fällen Sicherheitszuschläge im Ausmaß von 30% (BFG 16.02.2016, RV/1100312/2014) und sogar 50% (BFG 12.06.2014, RV/7100739/2011) als angemessen beurteilt. In Hinblick darauf, dass zwar diverse Aufzeichnungsmängel vorliegen, der Wareneinkauf aber mit Ausnahme des Kaffees grundsätzlich erfasst wurde, erachtet es das BFG als angemessen, in den Jahren 2010, 2011 und 2012 einen Sicherheitszuschlag im Ausmaß von 10% der erklärten Getränkeumsätze zu verhängen (vgl. BFG 5.10.2015, RV/7103292/2014 in dem ein Sicherheitszuschlag von 10% bis 15% verhängt wurde).

Die mit 20% MwSt zu versteuernden Umsätze erhöhen sich um denselben Betrag.

Tabelle: erklärte Umsätze, Zuschätzung

Jahr	erklärte Umsätze	Zuschätzung iHv 10% (gerundet)
2010	94.733,25	9.475 Euro
2011	54.307,34	5.430 Euro
2012	35.428,93	3.540 Euro

3. Glücksspielumsätze

Fest steht, dass in den Lokalen des Bf. Spielautomaten der Firma „AutomatenGmbH“ aufgestellt waren, die auch über die dafür notwendige Lizenz verfügt. Die Abrechnung zwischen dem Bf. und der „AutomatenGmbH“ konnte den Ausführungen des steuerlichen Vertreters zufolge durch das im Automaten angebrachte Zählwerk kontrolliert werden. Das Lokal in A wurde aktenkundig verpachtet. Gegenteilige Feststellungen, die über Mutmaßungen hinausgehen, konnten vom Finanzamt nicht getroffen werden.

Selbst wenn der Bf. bei seinen Aufzeichnungen offenkundig sorglos war (keine schriftliche Vereinbarung, Abrechnung auf „Vertrauensbasis“, Verwendung falscher Stempel etc.) sind keine konkreten Anhaltspunkte gegeben, die auf eine Nichterfassung von Umsätzen schließen lassen. Es kommt zu keiner Hinzurechnung von Glücksspielumsätzen.

4. Betriebsaufgabe Spielsalon, B

Der Bf. hat im Jahr 2012 seinen Spielsalon in B an einen ehemaligen Mitarbeiter übergeben und dafür laut seinen Erklärungen kein Entgelt erhalten. Tatsächlich setzt sich der Buchwertabgang aus baulichen Veränderungen zusammen. Es entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Pächter eines nicht besonders gut gehenden Lokales nicht bereit ist, hohe Ablösen zu zahlen. Bedenkt man weiters, dass der neue Pächter nur bauliche Adaptionen übernehmen konnte, die für ihn (anders als beispielsweise die Übernahme von Waren) keine Kostenersparnis bedeuteten, so ist das Vorbringen des Bf., er habe keine Ablöse erhalten, glaubhaft. Es kommt zu keiner Zuschätzung.

5. „Cafe“ in E

Der Bf. ist seinem „alten Freund W.“ offenbar mit Rat und Tat beim Aufstellen der Automaten zur Seite gestanden. Tatsächlich hat er jedoch keine Berechtigung, an diesem

Standort Automaten zu betreiben. Eine Zurechnung von Glückspielumsätzen ist mangels Eigentümerschaft nicht möglich.

6. Schadensfall Automaten

Der Bf. möchte den nicht unwesentlichen Betrag von 33.316,67 Euro als Schadensfall geltend machen, ohne irgendeinen Nachweis erbringen zu können. Der Bf. ist jedoch gem. § 138 BAO auf Verlangen der Abgabenbehörde verpflichtet, die Richtigkeit seiner Behauptungen zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Einem Unternehmer ist es jedenfalls zumutbar, die Auszahlung von über 30.000 Euro zu dokumentieren. Der „Schadensfall“ bleibt somit auf der Behauptungsebene und kann von den Einnahmen nicht in Abzug gebracht werden.

7. Anschaffung Quadzilla 2012

Der Bf. konnte im Verfahren die betriebliche Verwendung des Fahrzeugs nicht nachweisen: Zunächst gab er an, den Quadzilla zu Werbezwecken zu nutzen. Nachdem das Finanzamt festgestellt hat, dass ein Werbeeffekt damit nicht erzielbar ist, behauptete der Bf. in der mündlichen Verhandlung, dass sich der Quadzilla zum Transport, Schneeräumung u.a. gewerblichen Tätigkeiten nutzen lasse. Dem widerspricht der Umstand, dass das Fahrzeug im Winter in einer Garage untergeracht war und nicht im Freien genutzt wurde.

Insgesamt ist es dem Bf. nicht gelungen, die betriebliche Veranlassung nachzuweisen. Ein Abzug der AfA ist daher nicht möglich.

8. Anspruchszinsen :

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieses Bescheides zu verzinsen (Anspruchszinsen). Mit anderen Worten: Verzinst wird die Differenz von Einkommensteuer, die sich aus dem rechtswirksam erlassenen Jahresbescheid ergibt und entrichteten Vorauszahlungen (einschließlich Anzahlungen gem. § 205 Abs 3 BAO) bzw. bisher rechtswirksam festgesetzten Abgabenbeträgen.

Anspruchszinsenbescheide sind damit an die Höhe der im Bescheidspruch der entsprechenden Einkommensteuerbescheide ausgewiesenen Nachforderungen gebunden. Zinsenbescheide setzen jedoch nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, wohl aber einen solchen rechtswirksam erlassenen Bescheid voraus. Daher sind Anspruchszinsenbescheide auch nicht mit der Begründung anfechtbar, der Stammabgabenbescheid bzw. ein abgeänderter Bescheid wäre rechtswidrig.

Aus der Konzeption des § 205 BAO folgt allerdings auch, dass jede Gutschrift gegebenenfalls einen weiteren Anspruchszinsenbescheid auslöst. Damit wird der Abänderung der ebenfalls angefochtenen Einkommensteuerbescheide aus der Sicht der Anspruchsverzinsung dadurch Rechnung getragen, dass im Zuge dieser Entscheidung von Amts wegen an den Spruch des Erkenntnisses gebundene (Gutschriften-)Zinsenbescheide ergehen (vgl. Ritz, BAO, § 205 Tz 35). Diese Vorgangsweise ist auch den parlamentarischen Materialien zur Schaffung der Bestimmung des § 205 BAO zu entnehmen (siehe *Erläuternde Bemerkungen* RV 311 BlgNR 21. GP zu Art. 27 Z 8).

Die betragsmäßige Darstellung und die steuerlichen Folgen sind den Berechnungsblättern zu entnehmen bei denen auch der Verlustvortag berücksichtigt wurde.

Zulässigkeit einer Revision

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

Graz, am 5. Oktober 2016