

TE Vwgh Erkenntnis 2015/5/27 Ra 2014/13/0031

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 27.05.2015

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §131;

BAO §163;

BAO §184 Abs3;

VwGG §42 Abs2 Z3;

1. BAO § 131 heute
2. BAO § 131 gültig ab 01.01.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. BAO § 131 gültig von 02.08.2016 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016
4. BAO § 131 gültig von 01.01.2016 bis 01.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016
5. BAO § 131 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
6. BAO § 131 gültig von 26.03.2009 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
7. BAO § 131 gültig von 01.01.2007 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2006
8. BAO § 131 gültig von 30.12.2000 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
9. BAO § 131 gültig von 13.01.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
10. BAO § 131 gültig von 01.12.1993 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
11. BAO § 131 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
12. BAO § 131 gültig von 19.04.1980 bis 29.12.1989 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BAO § 163 heute
2. BAO § 163 gültig ab 01.01.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
3. BAO § 163 gültig von 01.01.2007 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2006
4. BAO § 163 gültig von 01.01.1962 bis 31.12.2006
1. BAO § 184 heute
2. BAO § 184 gültig ab 01.01.1962
1. VwGG § 42 heute
2. VwGG § 42 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
3. VwGG § 42 gültig von 01.07.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
4. VwGG § 42 gültig von 01.07.2008 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
5. VwGG § 42 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): Ra 2014/13/0014 E 27. Mai 2015

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Revision der A GmbH in W, vertreten durch die alera Wirtschaftsprüfungs GmbH in 1010 Wien, Gonzagagasse 13, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 10. April 2014, Zl. RV/7102630/2013, betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2003 sowie Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999 bis 2003, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der revisionswerbenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1. Zur Vorgeschichte des Revisionsfalles ist zunächst auf die Darstellung in dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. September 2013, 2009/13/0146, zu verweisen. Wiederholend und zum Teil ergänzend ist hervorzuheben:

Die revisionswerbende GmbH (im Folgenden: Revisionswerberin) betrieb in den Streitjahren 1999 bis 2003 rund 300 Spielautomaten an fünf Standorten in Spielhallen in Wien. Auf Grund der von ihr abgegebenen Erklärungen ergingen im November 2000, 2001 und 2002 (für die Jahre 1999 bis 2001) sowie im Juli 2003 und 2004 (für 2002 und 2003) Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide, die rechtskräftig wurden.

Beginnend im November 2004 fand bei der Revisionswerberin eine Außenprüfung statt. Eine "Liste der Prüfungsschwerpunkte" im Arbeitsbogen enthält u.a. den Punkt "Umsatzverprobung" und dazu handschriftlich die Anmerkungen "Neue Prüfungsmethoden" und "Rest ist aus Prüfungsökonomie nicht so bedeutend".

In einer niederschriftlich festgehaltenen Besprechung am 20. Jänner 2005 teilte der Vertreter der Revisionswerberin dem Prüfer u.a. mit, die Differenzen zwischen Einwurf und Auszahlung würden von den Spielgeräten "elektronisch erfasst". Mit der wöchentlichen Ablesung der Zählerstände und Entnahme der versperrten "Kassaboxen" seien jeweils mehrere Personen befasst. Eine Person lese den Zählerstand ab und teile ihn einer zweiten Person mit, die ihn auf einem Diktiergerät festhalte. Danach stelle ein Techniker das Zählwerk auf Null, das Gerät werde wieder versperrt. Die entnommenen "Kassaboxen" würden zu einer Zählstelle gebracht, dort im Beisein von jeweils mindestens zwei Personen geöffnet und in eine Geldzählmaschine mit gleichzeitiger Sortierung entleert. Der Betrag "pro Halle" werde auf "Kassastreifen" erfasst, das Geld in der Folge zur Bank gebracht. Im Büro würden "die Erlöse erfasst (Kassaeingang) und als Kassaausgang die Bankeinzahlungen". Die auf den Diktiergeräten festgehaltenen Zählerstände der einzelnen Automaten würden zunächst auf Listen übertragen, daraus würden weitere Summen gebildet (fünffache Wochensumme, "Casinosumme" pro Woche und Fünffaches davon), die Listen schließlich auf Karteikarten und zuletzt in Excel-Tabellen mit Monats- und Jahressummen pro Gerät übertragen. Die Diktiergeräte würden wöchentlich neu besprochen.

Bei einer Besprechung am 4. April 2005 wurde dieser Vorgang einer doppelten Erfassung der wöchentlichen Erlöse - einerseits durch die Aufzeichnung der Zählerstände der einzelnen Automaten und andererseits durch die Aufzeichnung der entnommenen und mittels Zählmaschine gezählten Bargeldbeträge pro Halle - auch in einer Skizze festgehalten.

Eine Liste der "abverlangten Belege" am Ende der Niederschrift vom 20. Jänner 2005 führt u.a. die "gesamten Bankbelege", die "Kassastreifen (Automatenerlöse-Auszahlung)" und das "Kassabuch-Hauptkassa (Original)" an. Hauptgegenstand der Prüfung war jedoch die statistische Auswertung ("Neue Prüfungsmethoden") der vom Prüfer in Excel-Dateien erfassten Beträge auf den die abgelesenen Zählerstände der Automaten betreffenden Karteikarten der

Revisionswerberin. In die gleichfalls aufbewahrten Erstübertragungen der auf Diktiergeräten festgehaltenen Zählerstände ("Schmieraufzeichnungen") nahm der Prüfer nach dem unwidersprochenen Vorbringen der Revisionswerberin nicht Einsicht.

In einer Stellungnahme vom 17. November 2005 hielt die Revisionswerberin der vom Prüfer erstellten "Ziffernanalyse" der Beträge auf den Karteikarten nicht nur ein Sachverständigengutachten vom 13. September 2005 über die mangelnde Aussagekraft dieser Analyse entgegen. Sie brachte auch vor, als "Grundaufzeichnung" betrachte sie "die mit Geldzählautomaten ermittelte Erlössumme, welche ins Kassabuch als Kassaeingang eingetragen wird. Das ist die Uraufzeichnung über die Erlöse. Die unmittelbare Buchung im Kassabuch entspricht den Vorschriften der BAO. Die Ausführungen der BP beschäftigen sich daher nicht mit den Uraufzeichnungen."

Die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. November 2005 und 1. Dezember 2005 und der zum Teil darauf verweisende Prüfungsbericht vom 22. Dezember 2005 gingen auf dieses Vorbringen nicht ein, erwähnten jedoch als vorgelegt u. a. ein "Kassenbuch (Übertragung der in den Abrechnungen ermittelten Kassastände)". Im Zusammenhang mit vorangegangenen Erwähnungen der "Protokolle" über die "Automatenabrechnungen" sowie der "abgelesenen Automatenerelöse" als Grundlage der vorgelegten "Abrechnungen" ("Kassa") brachte dies zum Ausdruck, der Inhalt des "Kassenbuches" sei eine "Übertragung" der Auswertung der abgelesenen Zählerstände. Unter der Zwischenüberschrift "Aufgezeichnet werden folgende Vorgänge" wurde nur ein einziger Vorgang erwähnt, nämlich "Ablesen der Zählerstände (Wochenerlös inkl. USt.) einzelner Automaten auf ein Diktiergerät wobei diese Aufzeichnungen vom Unternehmen nicht aufgehoben wurden". Es sei "nicht verbreitet, zur Grundaufzeichnung Tonbänder zu besprechen". Geschehe dies jedoch, so seien sie "zur Kontrolle der Richtigkeit und Vollständigkeit" der Übertragung aufzubewahren. Seien "die Grundlage aller Eintragungen Tonbänder", so seien diese aufbewahrungspflichtig.

Auf Grund der derart - in Verbindung mit einer umfangreichen "Endzifferanalyse der Wochenerlöse" auf den Karteikarten - festgestellten "schwerwiegenden, tiefgreifenden, in die Systematik des Rechenwerkes und des Aufzeichnungssystems wirkenden Mängel" sei "die Buchführung in ihrer Gesamtheit zu verwerfen" gewesen. Die deshalb erforderliche "Vollschätzung" erfolge in der Form einer "Zuschätzung" von 25 % (je rund 57 Mio S für die Jahre 1999 und 2000, rund 53 Mio S für das Jahr 2001, rund 3,7 Mio EUR für das Jahr 2002 und rund 2,3 Mio EUR für das Jahr 2003) zu den in dieser Buchführung festgehaltenen Erlösen.

Auch im Berufungsverfahren über die Bescheide vom Februar 2006, mit denen das Finanzamt dem Prüfungsbericht folgte, vertrat der Prüfer wiederholt die Ansicht, "alle geführten, erstellten und errechneten Aufzeichnungen" basierten "auf den ursprünglich auf den Automaten abgelesenen Zählerständen". Er führte andererseits aus, die "Kassaeintragungen über die Wochenerlöse einzelner Spielautomaten" wichen seines Wissens nicht von den Karteikarteneintragungen ab, weshalb auch eine "Verprobung dieser Aufzeichnungen" zu keinem anderen Ergebnis geführt hätte (Anmerkung: die Eintragungen im Kassabuch hielten den Wochenerlös pro Halle und nicht Erlöse einzelner Automaten fest). Die "Sinnhaftigkeit einer Verprobung der Karteikarteneintragungen (...) mit Erlösen auf Grund von der durch Geldzählmaschine ermittelten Beträgen" könne er "nicht erkennen" (Stellungnahmen vom 17. Juli 2006 und 24. Oktober 2007).

Die Revisionswerberin hielt - neben anderen Einwänden gegen das Prüfungsergebnis - daran fest, dass die Aufzeichnungen über die Ergebnisse der Geldzahlungen die "Grundaufzeichnungen" seien. In der Aufforderung, zur Berufung Stellung zu nehmen, hielt das Finanzamt dem Prüfer vor, bei Zutreffen der Behauptungen der Revisionswerberin über das Zustandekommen der Kassabucheintragungen sei es "unerklärlich, wie eine teilweise Entnahme der 'Automatengelder' ohne Wissen des Fremdpersonals durchgeführt werden" könne, und aus dem Prüfungsbericht gehe "nichts zum Procedere der Lösungsverkürzung hervor". Ausführungen dazu enthielten die Stellungnahmen des Prüfers nicht. Im Berufungsverfahren wurde auch geklärt, dass "Tonbänder" - entgegen den Ausführungen im Prüfungsbericht - nicht im Spiel gewesen waren. Die Diktiergeräte enthielten nicht wechselbare interne Speicher und verfügten über keine PC-Ausgänge, sodass eine "Aufbewahrung" jeweils die Archivierung des ganzen Geräts erfordert hätte.

In dem mit dem Vorerkenntnis aufgehobenen, die Berufung zur Gänze abweisenden und sehr umfangreichen Bescheid des unabhängigen Finanzsenates vom 22. Juni 2009, zu dessen näherer Darstellung auf das Vorerkenntnis verwiesen wird, traf der unabhängige Finanzsenat Feststellungen über das Zustandekommen der von Frau U.

vorgenommenen Kassabucheintragungen im Anschluss an die Geldzählungen sowie über die spätere Fax-Übermittlung der Ergebnisse der in einem anderen Büro durch Frau E. erfolgten Auswertung der Sprachaufzeichnungen an Frau U. Der unabhängige Finanzsenat stellte fest, die nicht vom Zählgerät ausgeworfenen, sondern von dem mit der Geldzählung befassten Fremdpersonal erstellten "Kassastreifen" seien "weder mit einer Unterschrift bzw. Unterschriften noch mit einer Paraphe bzw. Paraphen versehen" worden, und vermied es, festzustellen, dass die in das Kassabuch als Kassaeingang eingetragenen (mit den vorgelegten Kassastreifen-Kopien übereinstimmenden) Beträge die vom Geldzählgerät abgelesenen gewesen seien. Eingetragen worden sei jeweils "eine Summe (laut Berufungsvorbringen: 'Die Summe der Zählung')".

Die "Richtigkeit der erfassten bzw. eingetragenen Beträge" wäre nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates "bei Beibehaltung des gewählten Ablaufes insbesondere dadurch sicherzustellen gewesen, dass die die Entleerung und die Geldzählung durchführenden Personen mit Unterschrift bzw. Paraphe die von ihnen abgelesenen Daten / Beträge bestätigten". Da dies nicht geschehen sei, teile der Senat "die Schlussfolgerung der BP", dass "das Aufzeichnungssystem (trotz des angeführten 20-Augenprinzips) nicht überprüfbar" sei. "Demgemäß" sei die Buchhaltung der Revisionswerberin "seitens der BP zutreffend als formell nicht ordnungsmäßig bezeichnet" worden und die Schätzungsberechtigung gemäß § 184 BAO gegeben gewesen. Die "Richtigkeit der erfassten bzw. eingetragenen Beträge" wäre nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates "bei Beibehaltung des gewählten Ablaufes insbesondere dadurch sicherzustellen gewesen, dass die die Entleerung und die Geldzählung durchführenden Personen mit Unterschrift bzw. Paraphe die von ihnen abgelesenen Daten / Beträge bestätigten". Da dies nicht geschehen sei, teile der Senat "die Schlussfolgerung der BP", dass "das Aufzeichnungssystem (trotz des angeführten 20-Augenprinzips) nicht überprüfbar" sei. "Demgemäß" sei die Buchhaltung der Revisionswerberin "seitens der BP zutreffend als formell nicht ordnungsmäßig bezeichnet" worden und die Schätzungsberechtigung gemäß Paragraph 184, BAO gegeben gewesen.

Im Anschluss an lange Ausführungen über statistische Auffälligkeiten in den erklärten Erlösen (Seiten 21 bis 150 des Bescheides vom 22. Juni 2009) trat der unabhängige Finanzsenat u. a. noch dem Argument der Revisionswerberin entgegen, Bargeldbeträge in der hinzugeschätzten Höhe könnten weder als Bargeld (auch über die Euro-Umstellung hinaus) aufbewahrt noch unbemerkt in den Bankenkreislauf eingebracht worden sein. Zu diesem Vorbringen sei "darauf zu verweisen, dass die Abgabenbehörde nicht angehalten ist, Nachweis über den Verbleib oder die Verwendung der Geldmittel zu führen".

In einem letzten Abschnitt der Bescheidbegründung wurde - erstmals während des Verfahrens - unter dem Gesichtspunkt der "Möglichkeit der tatsächlichen Vereinnahmung" auf das vom Finanzamt angesprochene "Procedere der Losungsverkürzung" eingegangen. Die Ausführungen dazu lauteten:

"Die oben beschriebenen Vorgänge berücksichtigend war es nicht notwendig, dass der Alleingesellschafter, wie eingewendet - weitestgehend unkontrolliert - auf die Geldspielautomaten Zugriff haben musste. Indem Frau E., der Ehegattin des Konsulenten der Bw., der dargestellte Aufgabenbereich (Anmerkung: die Auswertung der Sprachaufzeichnungen) zugewiesen und die von ihr zu besorgenden Tätigkeiten auf die erörterte Art und Weise erledigt wurden, wurde es ermöglicht, dass die Geldmittel, die sich in den im Zentralsafe aufbewahrten Geldbehältern befunden haben, trotz Einschaltung der Vielzahl der tätig gewordenen Personen nicht aufgezeichnet werden mussten. Der (Allein)Gesellschafter war daher nicht - wie eingewendet - angehalten, 'auf die Geldspielautomaten (zuzugreifen)', also auf die Geldbeträge zuzugreifen, solange sie sich noch in den einzelnen Spielautomaten befunden haben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden."

2. Nach Aufhebung dieses Berufungsbescheides mit dem Erkenntnis vom 18. September 2013, 2009/13/0146, auf dessen nähere Begründung verwiesen wird, forderte der unabhängige Finanzsenat das Finanzamt - nach dessen Darstellung in der (auf die Beantwortung der beim Verwaltungsgerichtshof zur Zl. Ra 2014/13/0014 protokollierten Revision verweisenden) Revisionsbeantwortung - auf, zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes Stellung zu nehmen. Das Finanzamt gab diese Aufforderung an den Prüfer weiter, der in einem Schriftsatz vom 3. Dezember 2013 Stellung nahm. Er führte u.a. aus, im Zuge der Außenprüfung seien "sämtliche vorgelegte Unterlagen geprüft und gewürdigt" worden. Entscheidend sei "auch", dass in den über die Ablesung der Zählerstände und deren Zurückstellung auf Null erstellten "Protokollen", die "dann zu den Kassabucheintragungen geführt" hätten, "die Losungsermittlung eindeutig festgehalten" worden sei. "Dieses Aufzeichnungssystem" sei nicht vom Prüfer

"behauptet", sondern "vom Abgabepflichtigen genauso durchgeführt" worden. Wenn "später" behauptet worden sei, die Ablesung der Zählwerke diene nur der Kontrolle, dann sei durch die Nichtaufbewahrung der Tonaufzeichnungen "diese Kontrolle und spätere Überprüfbarkeit durch eine Außenprüfung" vereitelt worden. Nach Löschung der "Erst- und Grundaufzeichnungen" sei auch "die Richtigkeit der Kassabucheintragungen daher passiv nicht mehr überprüfbar gewesen." Der Prüfer sei "weiterhin der Ansicht, dass die Zählwerke und die unmittelbare Erfassung derselben auf den Karteikarten Uraufzeichnungen sind, erst recht dann, wenn diese, wie von der Beschwerdeführerin behauptet, zu Kontrollzwecken des Kassabuchs geführt wurden."

An anderer Stelle führte der Prüfer aus, "das Ablesen der Zählwerke einzelner Spielautomaten, das Austauschen der Geldbehälter, das Zählen des Geldes und die Erfassung all dieser Vorgänge" sei "ein und derselbe Sachverhalt und in seiner Gesamtheit nicht voneinander trennbar".

In Erwiderung auf den in der Aufforderung zur Stellungnahme enthaltenen Vorhalt, nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes würde eine Argumentation mit statistischen Auffälligkeiten nicht ausreichen, um die Richtigkeitsvermutung einer "formell ordnungsmäßigen" Buchführung zu widerlegen, und es bedürfe dazu "der Absicherung durch weitere Erkenntnisse, etwa im Rahmen einer Geldverkehrs- oder Vermögenszuwachsrechnung", legte der Prüfer dar, er halte es für unmöglich, "die Richtigkeitsvermutung einer formell mangelhaften Buchhaltung" durch Geldverkehrs- oder Vermögenszuwachsrechnungen zu widerlegen.

Daran anschließend endete die Stellungnahme mit folgenden Ausführungen:

"Es liegt im Wesen von Schwarzumsätzen, dass diese nicht in der Buchhaltung der Gesellschaft aufgezeichnet werden und eine Geldverkehrsrechnung über diese, im konkreten Fall ausschließlich in Bargeld vereinnahmten Erlösen, erscheint eine Unmöglichkeit darzustellen. Da die Außenprüfung auch nicht feststellen konnte WER genau diese Bargelder an der Buchhaltung der geprüften Gesellschaft vorbei, vereinnahmt hat, konnte auch keine Vermögenszuwachsrechnung angestellt werden. Des Weiteren erscheint es nicht glaubhaft, dass die in Betracht kommenden Schwarzumsätze in Bargeld, anschließend zu Hause oder auf der der Außenprüfung bekannten Bankkonten verwahrt worden wären. Schwarzumsätze stellen bei einer GmbH stets verdeckte Ausschüttungen dar, demgemäß finden sie auch keinen Eingang in irgendwelche Aufzeichnungen der Gesellschaft, sondern vielmehr auf zwar mögliche aber der Außenprüfung in der Regel nicht bekannten oder zugänglichen Bankkonten, Safes, oder andere Versteckmöglichkeiten."

Der Referent des unabhängigen Finanzsenates sah davon ab, diese Stellungnahme der Revisionswerberin zur Kenntnis zu bringen, nahm - nun als Richter des Bundesfinanzgerichtes und Vorsitzender des zuständigen Senates - im Jänner 2014 Kontakt mit dem Prüfer auf, um ihn um fehlende Zahlen zu einem bestimmten Diagramm der statistischen Auswertung ("Lösungsanalyse - Verteilungsprüfung LNV in 1.000-er Schichten") zu ersuchen, die ihm der Prüfer übermittelte ("Auszug aus der Datei AutErlöse_Sortiert.xls"), und lud die Parteien zur Verhandlung über die nunmehr als Bescheidbeschwerde zu behandelnde Berufung gegen die Bescheide vom Februar 2006 am 19. März 2014.

Die vierstündige Verhandlung begann mit einem längeren Referat des Vorsitzenden über "die Ergebnisse der durchgeführten Beweisaufnahmen". Im Anschluss daran richtete der Vertreter der Revisionswerberin "an die entsendeten Beisitzer" die Frage, ob sie die geschilderten Vorgänge verstanden hätten. Das Protokoll vermerkt dazu "Beisitzer: Ja, wenn damit die wesentlichen Vorgänge gemeint sind. (...) Die mathematischen Berechnungen sind nur in der Grundaussage verstanden worden."

Es folgte eine Befragung des Prüfers, der nun angab, ihm sei im Zuge der Außenprüfung "ein Gerät mit mechanischem Zählerstand gezeigt worden. Ob ich eines mit elektronischem Zählerstand gesehen habe, weiß ich nicht". Die Revisionswerberin brachte dazu vor, die Geräte hätten auch nicht rückstellbare mechanische Zählwerke gehabt, die im Streitzeitraum - vor der Beanstandung der Vorgangsweise durch den Prüfer - aber nicht zur Erlösermittlung herangezogen worden und über deren jeweiligen Stand im Streitzeitraum keine Aufzeichnungen geführt worden seien. Ein Bedarf danach habe nicht bestanden, weil sich die Ergebnisse der "elektronischen Ablesung mit den Geldbeständen gedeckt" hätten. Der Prüfer meinte, er habe "bloß gesagt, dass mir bei der ersten Besichtigung gesagt wurde, dass sich nur ein Zähler im Automat befindet". Abschließend gab er an, von ihm seien "nicht die näheren Umstände im Zusammenhang mit der Verbringung der Geldmittel überprüft" worden.

Der Vorsitzende gab sodann zu Protokoll, die "Stellungnahme der BP" sei "nicht zur Äußerung zugeleitet" worden, der

"relevante Teil" sei jedoch verlesen worden, "beginnend mit 'Betreffend die vom Verwaltungsgerichtshof' bis 'einer Schätzungsberechnung' (Seite 181 des vorbereiteten Entwurfes)."

In den vorgelegten Akten des Bundesfinanzgerichtes ist dieser Entwurf nicht enthalten. Auf Seite 100 des angefochtenen, insgesamt 106 Seiten langen und durch Beilagen ergänzten Erkenntnisses lautet die gemeinte Stelle wie folgt (Auslassungen wie im Original):

"Betreffend die vom Verwaltungsgerichtshof angesprochene Geldverkehrs- oder Vermögenszuwachsrechnung äußerte sich das Finanzamt dahingehend, es liege 'im Wesen von Schwarzumsätzen, dass diese nicht in der Buchhaltung der Gesellschaft aufgezeichnet werden und eine Geldverkehrsrechnung über diese, im konkreten Fall ausschließlich in Bargeld vereinnahmten Erlöse, erscheint eine

Unmöglichkeit darzustellen ... und konnte auch keine

Vermögenszuwachsrechnung angestellt werden. Des Weiteren erscheint es nicht glaubhaft, dass die in Betracht kommenden Schwarzumsätze in Bargeld anschließend zu Hause oder auf der Außenprüfung bekannten Bankkonten verwahrt worden wären. Schwarzumsätze ...

finden ... keinen Eingang in irgendwelche Aufzeichnungen der

Gesellschaft, sondern vielmehr auf zwar mögliche aber der Außenprüfung in der Regel nicht bekannte oder zugängliche Bankkonten, Safes oder andere Versteckmöglichkeiten.' In diese Richtung gehende Feststellungen konnten somit nicht getroffen werden. War die Buchführung gemäß den obigen Ausführungen nicht formell ordnungsmäßig, stellen diesbezügliche Feststellungen mangels Bestehen der Richtigkeitsvermutung kein notwendiges Erfordernis bezüglich einer Schätzungsberechtigung dar."

Nur ein Teil dieser dem Protokoll zufolge aus der Stellungnahme des Prüfers verlesenen Ausführungen stammt somit aus dieser. Nicht verlesen wurde dafür - Übereinstimmung mit dem nicht vorgelegten Entwurf vorausgesetzt - u.a. der in der Stellungnahme enthaltene und dort, anders als in der Wiedergabe durch das Bundesfinanzgericht, das Unterbleiben einer Vermögenszuwachsrechnung begründende Satz, es habe nicht festgestellt werden können, wer genau die Bargelder "an der Buchhaltung der geprüften Gesellschaft vorbei" vereinnahmt habe.

3. Mit dem angefochtenen, am Schluss der Verhandlung mündlich verkündeten Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Bescheidbeschwerde teilweise Folge, indem es das Ausmaß der Hinzuschätzung von 25 % auf 7 % reduzierte. Die Entscheidungsgründe wiederholen in modifizierter Form jene des mit dem Vorerkenntnis aufgehobenen Bescheides, weshalb abgesehen von den im Folgenden erwähnten Modifikationen auch insoweit zunächst auf das Vorerkenntnis verwiesen werden kann.

In der Wiedergabe des Verfahrensganges enthält das angefochtene Erkenntnis eine Erwähnung der Aufhebung des Bescheides vom 22. Juni 2009, aber nicht der dafür maßgeblichen Gründe. Unerwähnt bleiben hier auch die Aufforderung an das Finanzamt, dazu Stellung zu nehmen, die Stellungnahme des Prüfers und die Zulieferung einer fehlenden Datei durch diesen. Aus dem Ablauf der Verhandlung wird nur der Inhalt eines von der Revisionswerberin überreichten Schriftsatzes wiedergegeben (Seiten 3 bis 6 des angefochtenen Erkenntnisses).

Es folgt eine Begründung für die neuerliche Bestätigung der Wiederaufnahmen hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Streitjahre. Neu sind hier im Wesentlichen Einfügungen, die sich auf das Vorbringen beziehen, das Aufzeichnungssystem der Revisionswerberin sei bei der vorangegangenen, die Jahre 1996 bis 1998 betreffenden Betriebsprüfung nicht beanstandet worden, und eine Erläuterung der vom Prüfer getroffenen Unterscheidung zwischen "aufgezeichneten Vorgängen" und "vorgelegten Aufzeichnungen" (Seiten 6 bis 10).

Der Abschnitt "Zum Aufzeichnungssystem / Grundaufzeichnungen" (Seiten 10 bis 32; entspricht Seiten 8 bis 21 des aufgehobenen Bescheides) ist um einige Literatur- und Judikaturhinweise ergänzt und enthält neu die unstrittige Feststellung, in den Automaten hätten sich außer den elektronischen Zählwerken (Anmerkung: sie hielten den Saldo aus Ein- und Auszahlung fest) auch jeweils zwei mechanische Zählwerke für "in" und "out" befunden, die nicht rückstellbar gewesen, für das Rechenwerk der Revisionswerberin aber im Streitzeitraum nicht verwendet worden seien. In den Feststellungen zu den "Protokollen" über die Ablesungen der Zählerstände ist die beispielsweise Wiedergabe eines Protokolls vom 18./19. Juli 2000 durch die Wiedergabe gleichartiger Protokolle vom 31. März/1. April 2001, 18./19. Juni 2002 und 31. Jänner/1. Februar 2003 ergänzt. Neu wird - entsprechend einem Vorbringen der Revisionswerberin in der Verhandlung am 19. März 2014 - auch festgestellt, die "Nachtschicht" habe

"das Geld auf dem Wagen mit den Geldboxen im Zentralsafe" deponiert, womit ihre Tätigkeit beendet gewesen sei (Anmerkung: die nunmehr vier wiedergegebenen "Protokolle" nennen als Zeitpunkte der Unterfertigung die Uhrzeiten 00:50, 07:10, 06:50 und 08:00). "Am Morgen" seien "die Beschäftigten der sogenannten Frühschicht" gekommen. Dieses Personal habe am frühen Vormittag die Geldzahlung vorgenommen. An anderer Stelle wird - wie schon im aufgehobenen Bescheid - festgestellt, die vollen Geldbehälter seien "ca. 7 Uhr früh" von zwei Angestellten im Beisein einer Vertrauensperson zur Geldzahlstelle gebracht, dort entleert und mittels Geldzählmaschine gezählt und gebündelt worden.

Den Feststellungen über die von der Revisionswerberin aufbewahrten "Kassastreifen" folgte im Bescheid vom 22. Juni 2009 der Satz, sie seien "weder mit einer Unterschrift bzw. Unterschriften noch mit einer Paraphe bzw. Paraphen versehen" gewesen.

An Stelle dieses Satzes heißt es nun im angefochtenen Erkenntnis (Seite 19):

"Wurden die so genannten 'Kassastreifen - wie Kassabons', es handelt sich wie bereits gesagt um Rechenmaschine-Tippstreifen (mit zwei Beträgen und deren Summe), mangels eines automatisch hergestellten bzw. ausgeworfenen Kassastreifens eigens erstellt, ist unüberprüfbar, ob die tatsächlich vom Geldzählgerät und dem Münzenzählgerät abgelesenen Beträge mit den Beträgen der so genannten 'Kassastreifen - wie Kassabons' ident sind."

Die Feststellung, "mangels eines automatisch hergestellten bzw. ausgeworfenen Kassastreifens" sei ein solcher jeweils "eigens (...) erstellt" worden, war auch im Bescheid vom 22. Juni 2009 enthalten gewesen.

Der auf eine fünf Seiten lange beispielsweise Auflistung von Beträgen gestützten neuen Feststellung, die Beträge in den "Schmieraufzeichnungen - Hilfslisten" über die Zählerstände stimmten mit den darauf beruhenden in den Karteikarten überein, und einer neu eingefügten Wiedergabe nach Ansicht des Prüfers unbeantwortet gebliebener Fragen folgt in diesem Abschnitt der Begründung schließlich die Würdigung des Aufzeichnungssystems durch das Bundesfinanzgericht (Seiten 27 bis 32). Die neuen Ausführungen darin lauten auszugsweise:

"Wurde es unterlassen, die mechanischen Zählwerkstände der Automaten aufzuzeichnen (vgl. nochmals das oben zitierte Erkenntnis vom 28.11.2013, 2010/13/0155), kam den elektronischen Zählwerken bzw. Zählwerkständen wesentliche Bedeutung zu. Stellte man die elektronischen Zählwerke der Geräte auf Null (= Löschung der elektronischen Zählwerkstände) und sprach man diese Zählwerkstände, die Gerätegewinne, auf ein Diktiergerät, handelte es sich um Grundaufzeichnungen und unterlagen als solche der Aufbewahrungspflicht. Wurden die Zählwerkstände der mechanischen Zählwerke nicht aufgezeichnet und blieben - nach dem Nullstellen der Zählwerke der Geräte - nach Abhören des Diktiergerätes weder die elektronischen Zählwerkstände der Geräte noch die auf das Diktiergerät gesprochenen Zählwerkstände (mangels technischer Voraussetzungen des Diktiergerätes bzw. Speichermediums) erhalten, wurde die Ersterfassung der Erlöse - bewusst und systematisch - vernichtet. (...)"

Wurde es unterlassen, die mechanischen Zählwerkstände der Automaten aufzuzeichnen vergleiche , nochmals das oben zitierte Erkenntnis vom 28.11.2013, 2010/13/0155), kam den elektronischen Zählwerken bzw. Zählwerkständen wesentliche Bedeutung zu. Stellte man die elektronischen Zählwerke der Geräte auf Null (= Löschung der elektronischen Zählwerkstände) und sprach man diese Zählwerkstände, die Gerätegewinne, auf ein Diktiergerät, handelte es sich um Grundaufzeichnungen und unterlagen als solche der Aufbewahrungspflicht. Wurden die Zählwerkstände der mechanischen Zählwerke nicht aufgezeichnet und blieben - nach dem Nullstellen der Zählwerke der Geräte - nach Abhören des Diktiergerätes weder die elektronischen Zählwerkstände der Geräte noch die auf das Diktiergerät gesprochenen Zählwerkstände (mangels technischer Voraussetzungen des Diktiergerätes bzw. Speichermediums) erhalten, wurde die Ersterfassung der Erlöse - bewusst und systematisch - vernichtet. (...)

Die systematische Vernichtung der Grund/Erstaufzeichnungen, die der Aufbewahrungspflicht unterliegen, ist eine Mangelhaftigkeit, die zu einer Verletzung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung führt.

Die seitens der Bf. in den Raum gestellte Rechtsmeinung:

'Grundaufzeichnung ist die mit Geldzählautomaten ermittelte Erlössumme (...) steht mit der oben wiedergegebenen Literatur und Judikatur in Widerspruch. Hinsichtlich der Beurteilung des Bereiches Geldzahlung (im Hinblick auf die Einnahmenüberprüfungsmöglichkeit) wird auf die unten folgenden Ausführungen verwiesen.

Die Bücher und Aufzeichnungen der Bf. haben daher nicht die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich (...)

Wurden die (dutzenden) Geldbehälter in der Geldzählstelle unter Aufsicht einer Vertrauensperson entleert und deren Inhalt von 2 Angestellten mittels Geldzählmaschine gezählt und gebündelt und hat das Geldzählgerät und Münzenzählgerät keine Kassastreifen, handelt es sich bei einem (mangels eines automatisch hergestellten bzw. ausgeworfenen Kassastreifens) eigens erstellten Rechenmaschine-Tippstreifen mit zwei addierten Beträgen nicht um einen Beleg, der den Zählvorgang und dessen Ergebnis auf eine einer Überprüfbarkeit zugängliche Weise belegt und dementsprechend über einen bedeutsamen Vorgang keine (sic) Aussage zu machen vermag."

Es folgen Ausführungen darüber, dass die mit der Geldzählung befassten (und hinsichtlich des stichprobenweise geprüften Tages im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat bekanntgegebenen) Personen (der "Frühschicht") entgegen einer Äußerung des Vertreters der Revisionswerberin nicht "aufgrund der Ablesungsprotokolle" feststellbar seien und sich der "Bestätigungsinhalt" dieser Protokolle nicht auf die Ergebnisse der Geldzählung erstreckte. Der gewählte Ablauf, bei dem "neben Vertrauenspersonen auch sonstiges Personal eingesetzt" gewesen sei, habe gewährleistet, dass der gesamte Inhalt sämtlicher Geldbehälter in den Zentralsafe gebracht worden sei. Entgegen dem Vorbringen der Revisionswerberin in der Verhandlung bedeute das - mangels "Aufzeichnungen, die eine diesbezügliche Überprüfbarkeit zulassen" - aber keine Aussage darüber, "ob bzw. 'dass die gesamten Automaten Erlöse zur Geldzählstelle gelang(t)en.'"

Der neue Textteil endet wie folgt:

"Die Nachvollziehbarkeit der Entleerungen (z.B. 19. Juli 2000, 0:50 Uhr; 01. April 2001, 7:10 Uhr) sowie der die Entleerung und die Geldzählung durchführenden Personen allein stellt eine richtige Erfassung der Barerlöse bzw. eine richtige Eintragung auf Listen bzw. Karteikarten nicht sicher. Zeichneten die anwesenden Personen auf Grund des Vorganges 'Die abgelesenen Daten - KASSAINHALT - wurden auf Tonträger (Diktiergerät) aufgezeichnet' 'Für die Richtigkeit der durchgeführten Automatenabrechnungen', und blieb das auf das Diktiergerät Gesprochene, die Zählwerkstände, nicht erhalten, kann die Richtigkeit der erfassten bzw. eingetragenen Beträge wegen der systematischen Vernichtung der Grund/Erstaufzeichnungen nicht geprüft werden. Auf Grund der systematischen Vernichtung der Grund/Erstaufzeichnungen fehlen die Unterlagen, die das/die zahlenmäßige/n Ergebnis/se der Tätigkeit der genannten handelnden Personen belegen. Man hatte es seitens der Bf. bewusst darauf angelegt, dass die Zählwerkstände bzw. die abgelesenen Daten/Beträge auf keinerlei Art und Weise erhalten blieben. Es wurde ein Ablauf gewählt, mit dem die Vernichtung der Ersterfassung der Erlöse verbunden war.

Der Prüfer wies in der mündlichen Verhandlung bezüglich des Umstandes, dass die Aufzeichnungen auf den Diktiergeräten ebenfalls (zu ergänzen: nachdem zuvor die elektronischen Zählwerke jedes einzelnen Aufzählgerätes bei der im 6-Tage-Rhythmus stattgefundenen und durchgeführten Automatenabrechnung (Geldentleerung) auf Null gestellt bzw. gelöscht worden sind) gelöscht wurden zutreffend darauf hin, dass man 'die übertragenen Zahlen auf diesen Karteikarten (Automatenlisten) mit den eben besprochenen Tonbändern (sic) passiv auch nicht überprüfen konnte. Sämtliche nachgelagerte bzw. später erfolgte Aufzeichnungen, die der BP vorgelegt worden sind, sind dementsprechend auch nicht mehr passiv überprüfbar.'

Der Mangel der Buchführung, der eine Sicherstellung der Richtigkeit der erfassten bzw. eingetragenen Beträge vereitelte, besteht wegen der bewussten und systematischen Vernichtung der Grund/Erstaufzeichnungen.

Mittels der gewählten Vorgangsweise wurde sowohl im Bereich Zählwerkstände als auch im Bereich Geldzählung die Einnahmenüberprüfungsmöglichkeit ausgeschlossen."

Dem folgen in diesem Abschnitt noch Wiederholungen alter Textteile, ergänzt um eine weitere Bezugnahme auf die "systematische Vernichtung der Grund/Erstaufzeichnungen" und um Judikaturnachweise zu den Folgen "formeller Fehler der Bücher und Aufzeichnungen".

Der die Seiten 32 bis 89 des angefochtenen Erkenntnisses umfassende Abschnitt "Zu den (als Kassenbestands-Daten) erfassten Beträgen ('Wochenerlöse')"

entspricht den Seiten 21 bis 150 des Bescheides vom 22. Juni 2009, wobei ein Teil der Zahlentabellen (anders als 2009 und offenbar noch in dem in der Verhandlungsniederschrift erwähnten Entwurf) nun in Beilagen ausgelagert ist. Hauptgegenstand dieses Abschnittes ist - wie zuvor - die statistische Auswertung der Beträge auf den Karteikarten der Revisionswerberin und die Auseinandersetzung mit den von ihr dagegen ins Treffen geführten Argumenten und Beweismitteln. Manche Erläuterungen sind verdeutlicht, u.a. ist ein Abschnitt über "gravierendes Abweichen nebeneinander liegender Schichten" mit Hilfe der dem Prüfer abverlangten Datei neu eingefügt.

Das Ergebnis deutet nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes, wie schon des unabhängigen Finanzsenates, darauf hin, "dass es sich bei den Zahlen auf den Karteikarten nicht um die tatsächlichen Automatenerlöse, sondern um manipulierte (erfundene) handelt. Die Ursache des Nichteintragens runder EUR-Beträge ohne Cent-Endung ist nach der aus einer Reihe von Berufungsfällen (betreffend manipulierte Losungen) gewonnenen Erkenntnis darin begründet, dass man beim Zahlenerfinden für Manipulationszwecke von Erlösen (Losungen) vollkommen gerade Beträge scheut" (Seite 73 des angefochtenen Erkenntnisses). Auch anderen Auffälligkeiten "folgend" handle es sich "um manipulierte (erfundene) Beträge: Die Auffälligkeiten der erfassten Beträge sind so gelagert, dass diese außerhalb einer Bandbreite liegen, um sie als tatsächliche Ergebnisse des 6-tägigen Abrechnungszeitraumes zu beurteilen" (Seite 80).

Auf der "Basis dieser Feststellungen" teile das Bundesfinanzgericht - wie schon der unabhängige Finanzsenat - "die Schlussfolgerung der BP, dass es sich bei den vorgefundenen und untersuchten Zahlen (auf den Karteikarten) nicht um die tatsächlichen Automatenerlöse, sondern um manipulierte (erfundene) handelt". Eine "komplexe Mischung zufälliger Ursachen bzw. Wahrscheinlichkeitsverteilungen" könne nicht "zu den angeführten sehr spezifischen Auffälligkeiten der Wochenerlöse" führen (Seite 81). Das von der Revisionswerberin vorgelegte Gutachten vom September 2005 und ein von ihr ins Treffen geführter Aufsatz aus demselben Jahr führten aus (wie im Bescheid vom 22. Juni 2009) näher dargelegten Gründen zu keinem anderen Ergebnis.

Der Abschnitt "Zur Hinzuschätzungshöhe" (Seiten 89 bis 103, entspricht Seiten 150 bis 160 des aufgehobenen Bescheides) enthält als Replik auf das im Rahmen der Machbarkeitsanalyse vorgetragene Argument der Revisionswerberin, es wäre praktisch unmöglich, Bargeld in der hinzugeschätzten Höhe unbemerkt umzuwechseln und/oder zu veranlagen oder ohne Niederschlag in sichtbaren Vermögenswerten auszugeben, wieder den Satz, die Abgabenbehörde sei "nicht angehalten", "Nachweis über den Verbleib oder die Verwendung der Geldmittel zu führen" (Seite 100).

Dem folgt - betreffend "die vom Verwaltungsgerichtshof angesprochene Geldverkehrs- oder Vermögenszuwachsrechnung" - als fallbezogener neuer Textteil das oben (Punkt 2.) schon wiedergegebene und erörterte Zitat aus der Stellungnahme des Prüfers vom Dezember 2013 samt der daran geknüpften Bemerkung des Bundesfinanzgerichtes über die Entbehrlichkeit solcher Rechnungen im vorliegenden Fall.

Die Begründung der Hinzuschätzungshöhe mündet wie in dem mit dem Vorerkenntnis aufgehobenen Bescheid in eine Argumentation mit dem "Abweichen der Schichten".

Der entsprechende Abschnitt in dem Bescheid vom 22. Juni 2009 lautete:

"Auch das aufgezeigte gravierende Abweichen der Schichten - die Schichten 21 (S 20.000 bis S 20.995), 31 (S 30.000 bis S 30.995), 41 (S 40.000 bis S 40.995) und 51 (S 50.000 bis S 50.995) weichen allesamt wesentlich (in Prozentsätzen zwischen 130 % und 528 %) von den davor und danach liegenden Schichten ab - erforderte ein entsprechendes Ausmaß der Zuschätzung.

Mit einer niedrigeren Zuschätzung (Anmerkung: als den mit diesem Bescheid noch bestätigten 25 %), bspw. in Höhe von 10 oder 15 %, konnte auch unter Bedachtnahme auf folgende Überlegungen nicht das Auslangen gefunden werden:

Hätte man seitens der Bw. etwa eine 15 %ige Erlösminderung verfolgt, so wäre es nicht zu den oben detailliert dargestellten manipulierten (erfundenen) Zahlen gekommen. Erlösminderungen in einem derartigen Ausmaß wären zu bewerkstelligen gewesen, indem man lediglich eine (sehr) beschränkte Anzahl der Beträge reduziert hätte. Die weitaus größte Anzahl der Beträge hätte (ohne eine Unsumme von Beträgen erfinden zu müssen) laut den tatsächlichen Beträgen erfasst werden können."

An die Stelle dieser Ausführungen tritt im angefochtenen Erkenntnis eine Berechnung, die erneut vom "Abweichen" der "Schichten" 21, 31, 41 und 51 "in Prozentsätzen zwischen 130% und 528%" ausgeht, unter Einbeziehung weiterer Größen aber zu einem Ergebnis gelangt, das auf Seite 103 des angefochtenen

Erkenntnisses wie folgt präsentiert wird:

"Abweichung Schichten 12 (11.000-11.995) bis 40 (39.000- 39.995) in %: 2,8"

Der Rest dieses Abschnittes lautet:

"Bei Errechnen des Prozentsatzes von 2,8 blieben

zwei Umstände unberücksichtigt und zwar:

1. das hohe Risiko, dass Wochenerlöse laut den Schichten 1 bis 11, die weder mittels der obigen Methode noch auf andere quantifizierbare Weise überprüfbar sind, eingetragen wurden und es sich tatsächlich um Wochenerlöse handelt, die bspw. der Schicht 35 oder 43 angehörten.

2. das hohe Risiko, dass Wochenerlöse nicht nur innerhalb der jeweiligen 10-Tausender-Periode, sondern auch darüber hinausgehend vermindert wurden, bspw. von 33.610 auf 13.330 oder von 43.520 auf

27.350.

Die Orientierung am Umsatz und der Höhe der Zuschlagsbasis einerseits (vgl. VwGH 27.11.2001, 97/14/0110 und 25.1.2006, 2001/13/0274), und den mit der Art und Schwere der Mängel - dem gravierenden Verstoß, indem mittels der gewählten Vorgangsweise sowohl im Bereich Zählwerkstände als auch im Bereich Geldzählung die Einnahmenüberprüfungsmöglichkeit ausgeschlossen wurde - verbundenen Zweifeln an der Richtigkeit der ausgewiesenen Bemessungsgrundlagen andererseits rechtfertigen eine Zuschätzung von 7 (sieben) % der ausgewiesenen Automatenumsätze (vgl. UFS vom 19.1.2011, RV/4049-W/08). "Die Orientierung am Umsatz und der Höhe der Zuschlagsbasis einerseits vergleiche, VwGH 27.11.2001, 97/14/0110 und 25.1.2006, 2001/13/0274), und den mit der Art und Schwere der Mängel - dem gravierenden Verstoß, indem mittels der gewählten Vorgangsweise sowohl im Bereich Zählwerkstände als auch im Bereich Geldzählung die Einnahmenüberprüfungsmöglichkeit ausgeschlossen wurde - verbundenen Zweifeln an der Richtigkeit der ausgewiesenen Bemessungsgrundlagen andererseits rechtfertigen eine Zuschätzung von 7 (sieben) % der ausgewiesenen Automatenumsätze vergleiche, UFS vom 19.1.2011, RV/4049-W/08)."

Das angefochtene Erkenntnis enthält schließlich - wie der mit dem Vorerkenntnis aufgehobene Bescheid (vgl. dazu oben am Ende von Punkt 1.) - auch einen letzten Abschnitt zur "Möglichkeit der tatsächlichen Vereinnahmung" (Seiten 103 und 104). Der entscheidende letzte Teil dieser Ausführungen lautet nun: Das angefochtene Erkenntnis enthält schließlich - wie der mit dem Vorerkenntnis aufgehobene Bescheid vergleiche, dazu oben am Ende von Punkt 1.) - auch einen letzten Abschnitt zur "Möglichkeit der tatsächlichen Vereinnahmung" (Seiten 103 und 104). Der entscheidende letzte Teil dieser Ausführungen lautet nun:

"Auf die vorgebrachten Einwendungen antwortend war es - die oben beschriebenen Vorgänge berücksichtigend - nicht (wie eingewendet) notwendig, dass der '(Allein)Gesellschafter - weitgehend unkontrolliert - auf die Geldspielautomaten Zugriff haben (musste)'. Wurde mittels der gewählten Vorgangsweise sowohl im Bereich Zählwerkstände als auch im Bereich Geldzählung die Einnahmenüberprüfungsmöglichkeit ausgeschlossen, hat das gewählte Abrechnungssystem die Voraussetzung geschaffen, dass die Geldmittel, die sich in den im Zentralsafe aufbewahrten Geldbehältern befunden haben, trotz Einschaltung der Vielzahl der tätig gewordenen Personen nicht aufgezeichnet werden mussten. Der (Allein)Gesellschafter war daher nicht - wie eingewendet - angehalten, 'auf die Geldspielautomaten (zuzugreifen)', also auf die Geldbeträge zuzugreifen, solange sie sich noch in den einzelnen Spielautomaten befunden haben.

Dem Vorbringen, wonach es praktisch unmöglich wäre, Bargeld in der hinzugeschätzten Höhe unbemerkt umzuwechseln und/oder zu veranlagern oder ohne Niederschlag in sichtbaren Vermögenswerten auszugeben, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Dargetan wird weder, worin die Unmöglichkeit bestehen soll, Bargeldbeträge (unbemerkt von wem) umzuwechseln noch warum das Bargeld umzuwechseln war und wogegen. Die praktische Unmöglichkeit die Geldmittel unbemerkt (vor der Abgabenbehörde) zu veranlagern oder ohne Niederschlag in sichtbaren Vermögenswerten auszugeben, geht von der Voraussetzung aus, die Veranlagung oder Verausgabung hätte im Inland erfolgen müssen. Fanden die Beträge keinen Eingang in irgendwelche Aufzeichnungen der Gesellschaft, wird auf das oben zur Geldverkehrs- oder Vermögenszuwachsrechnung Gesagte verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden."

4. Das angefochtene Erkenntnis enthält den Ausspruch, eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei nach Art. 133 Abs. 4 B-VG "nicht zulässig". 4. Das angefochtene Erkenntnis enthält den Ausspruch, eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG "nicht zulässig".

Die Begründung dafür lautet ungekürzt:

"Da zur Rechtsfrage betreffend Aufzeichnungen von Zählwerkständen eine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt (vgl. das oben zitierte Erkenntnis vom 28.11.2013, 2010/13/0155), ist gegen dieses Erkenntnis eine ordentliche Revision nicht zulässig." "Da zur Rechtsfrage betreffend Aufzeichnungen von Zählwerkständen eine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt vergleiche , das oben zitierte Erkenntnis vom 28.11.2013, 2010/13/0155), ist gegen dieses Erkenntnis eine ordentliche Revision nicht zulässig."

Das Erkenntnis vom 28. November 2013, 2010/13/0155, betraf den Betreiber eines kleinen Kiosks, dessen Bareinkäufe in einem Großmarkt den Hauptstreitpunkt des Verfahrens bildeten. Dem Prüfungsbericht nach betrieb der Beschwerdeführer in dem Heim, in dem sich sein Kiosk befand, aber auch drei Getränkeautomaten, wobei er zweimal monatlich Kassaentleerungen durchführte und die Losungen auf ein Bankkonto einzahlte, ohne Aufzeichnungen über Zählerstände vorlegen zu können.

In dem - zur Gänze aufhebenden - Erkenntnis führte der Verwaltungsgerichtshof dazu aus:

"Die belangte Behörde hat sowohl die Schätzungsberechtigung nach § 184 Abs. 3 BAO als auch die Verhängung von Sicherheitszuschlägen (beides in Bezug nicht nur auf die Automatenumsätze) für den gesamten Streitzeitraum auch mit der Nichtaufzeichnung von Zählerständen der vom Beschwerdeführer betriebenen Automaten begründet, ohne darauf Bedacht zu nehmen, ab wann diese aufgestellt worden waren. Die Begründung des angefochtenen Bescheides ist in Bezug auf die ersten Jahre des Streitzeitraumes schon deshalb nicht fehlerfrei." "Die belangte Behörde hat sowohl die Schätzungsberechtigung nach Paragraph 184, Absatz 3, BAO als auch die Verhängung von Sicherheitszuschlägen (beides in Bezug nicht nur auf die Automatenumsätze) für den gesamten Streitzeitraum auch mit der Nichtaufzeichnung von Zählerständen der vom Beschwerdeführer betriebenen Automaten begründet, ohne darauf Bedacht zu nehmen, ab wann diese aufgestellt worden waren. Die Begründung des angefochtenen Bescheides ist in Bezug auf die ersten Jahre des Streitzeitraumes schon deshalb nicht fehlerfrei."

Auf diese im angefochtenen Erkenntnis auf Seite 14 wiedergegebenen, auch in der dargestellten Würdigung des Aufzeichnungssystems mit dem dortigen Zitat gemeinten zwei Sätze bezieht sich die Begründung des Bundesfinanzgerichtes für die Unzulässigkeit einer Revision gegen sein Erkenntnis.

5. Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Revision nach Vorlage der Akten durch das Bundesfinanzgericht und Erstattung einer Revisionsbeantwortung durch das Finanzamt erwogen:

5.1. Die Revision ist im Hinblick auf die zur Begründung ihrer Zulässigkeit vorgebrachten und zum Teil auch vorliegenden schweren Verfahrensmängel zulässig. Der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes und des Finanzamtes, Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes zum vorliegenden Fall erübrigten sich im Hinblick auf das Erkenntnis vom 28. November 2013, 2010/13/0155, steht nicht nur die mangelnde Vergleichbarkeit der Sachverhalte entgegen. Es ist auch zu dem mit jenem Erkenntnis entschiedenen Fall in den zwei zitierten Sätzen der Entscheidungsgründe nur auf die fehlende Berücksichtigung der Aufstellungszeitpunkte verwiesen und die Argumentation mit einer Nichtaufzeichnung der Zählerstände "schon deshalb" für fehlerhaft erklärt worden. Eine Aussage zu den vom vorliegenden Fall aufgeworfenen Fragen ist darin nicht erkennbar.

5.2. In dem den vorliegenden Fall betreffenden Vorerkenntnis vom 18. September 2013, 2009/13/0146, wurde nicht, wie die Revisionswerberin meint, ausgesprochen, ihr Rechnungswesen sei im Streitzeitraum "ordnungsgemäß" gewesen, und es trifft auch nicht zu, dass das Bundesfinanzgericht die erstinstanzlichen Bescheide schon auf Grund seiner Bindung an die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes "ersatzlos aufzuheben" gehabt hätte. Das erst im Zuge der Prüfung geänderte, inzwischen auch durch die Rechtsentwicklung (vgl. etwa das Betrugsbekämpfungsgesetz 2006, BGBl. I Nr. 99, und die Barbewegungs-VO, BGBl. II Nr. 441/2006) überholte Aufzeichnungssystem war zweifellos problematisch, nur trifft dies im vorliegenden Fall auch auf den Verlauf der Prüfung und auf die ursprüngliche Würdigung ihrer Ergebnisse zu. Der mit dem aufgehobenen Bescheid vom 22. Juni 2009 unternommene Versuch, diesen Mangel durch die Behauptung zu beheben, händisch erstellte Kassastreifen bedürften einer Unterfertigung durch die damit Befassten, schien dem Verwaltungsgerichtshof nicht ausreichend begründet, weshalb der Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben wurde. 5.2. In dem den vorliegenden Fall betreffenden Vorerkenntnis vom 18. September 2013, 2009/13/0146, wurde nicht, wie die Revisionswerberin meint, ausgesprochen, ihr Rechnungswesen sei im Streitzeitraum "ordnungsgemäß" gewesen, und es trifft auch nicht zu, dass das Bundesfinanzgericht die

erstinstanzlichen Bescheide schon auf Grund seiner Bindung an die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes "ersatzlos aufzuheben" gehabt hätte. Das erst im Zuge der Prüfung geänderte, inzwischen auch durch die Rechtsentwicklung vergleiche, etwa das Betrugsbekämpfungsgesetz 2006, BGBl. I Nr. 99, und die Barbewegungs-VO, Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 441 aus 2006,) überholte Aufzeichnungssystem war zweifellos problematisch, nur trifft dies im vorliegenden Fall auch auf den Verlauf der Prüfung und auf die ursprüngliche Würdigung ihrer Ergebnisse zu. Der mit dem aufgehobenen Bescheid vom 22. Juni 2009 unternommene Versuch, diesen Mangel durch die Behauptung zu beheben, händisch erstellte Kassastreifen bedürften einer Unterfertigung durch die damit Befassten, schien dem Verwaltungsgerichtshof nicht ausreichend begründet, weshalb der Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben wurde.

5.3. Das Bundesfinanzgericht hat davon abgesehen, das vom unabhängigen Finanzsenat behauptete Erfordernis näher zu begründen. Schon die Feststellung, die Kassastreifen hätten weder Unterschriften noch Paraphen enthalten, ist im angefochtenen Erkenntnis nicht mehr enthalten. Für die Außerachtlassung des Kassabuches soll es nun genügen, dass die Kassastreifen - wie schon im aufgehobenen Bescheid festgestellt - nicht von den Geldzählgeräten automatisch ausgeworfen, sondern von damit befasstem Fremdpersonal "eigens" erstellt wurden. Warum dies nun anders gesehen wird als in dem aufgehobenen Bescheid und welchen Manipulationsmöglichkeiten der Abgabepflichtige, bei sonstigem Verstoß gegen die Vorschriften des § 131 BAO, durch eine Automatisierung des Vorgangs entgegenzuwirken gehabt hätte, wird nicht dargelegt. 5.3. Das Bundesfinanzgericht hat davon abgesehen, das vom unabhängigen Finanzsenat behauptete Erfordernis näher zu begründen. Schon die Feststellung, die Kassastreifen hätten weder Unterschriften noch Paraphen enthalten, ist im angefochtenen Erkenntnis nicht mehr enthalten. Für die Außerachtlassung des Kassabuches soll es nun genügen, dass die Kassastreifen - wie schon im aufgehobenen Bescheid festgestellt - nicht von den Geldzählgeräten automatisch ausgeworfen, sondern von damit befasstem Fremdpersonal "eigens" erstellt wurden. Warum dies nun anders gesehen wird als in dem aufgehobenen Bescheid und welchen Manipulationsmöglichkeiten der Abgabepflichtige, bei sonstigem Verstoß gegen die Vorschriften des Paragraph 131, BAO, durch eine Automatisierung des Vorgangs entgegenzuwirken gehabt hätte, wird nicht dargelegt.

5.4. Das Bundesfinanzgericht spricht in gegenüber dem aufgehobenen Bescheid deutlich verschärften Formulierungen von "systematischer Vernichtung der Grund/Erstaufzeichnungen", womit die Wahl und Wiederverwendung der im Streitzeitraum noch verwendeten Diktiergeräte gemeint ist, und behauptet trotz der zeitnahen Übertragung in die "Schmieraufzeichnungen", in die der Prüfer nie Einsicht nahm, man habe es "seitens der Bf. bewusst darauf angelegt, dass die Zählwerkstände bzw. die abgelesenen Daten/Beträge auf keinerlei Art und Weise erhalten blieben". Unterstellt wird ein gezielt der Täuschung des Abgabengläubigers dienendes Vorgehen. An welches - wie das Finanzamt es ausdrückte - "Procedere" dabei angesichts der festgestellten Abläufe gedacht ist, geht aus dem angefochtenen Erkenntnis aber nicht hervor. Es ersetzt die abschließende Bemerkung über Frau E. in dem aufgehobenen Bescheid durch die nicht näher konkretisierte Behauptung, die "gewählte Vorgangsweise" - gemeint sind die Wiederverwendung der Diktiergeräte und die nicht automatische Erfassung der Ergebnisse der Geldzahlungen - habe "die Voraussetzung geschaffen, dass die Geldmittel, die sich in den im Zentralsafe aufbewahrten Geldbehältern befunden haben, trotz Einschaltung der Vielzahl der tätig gewordenen Personen nicht aufgezeichnet werden mussten". Über eine Andeutung geht das, wie die in Punkt 1. zitierte Bemerkung über Frau E. in dem aufgehobenen Bescheid, nicht hinaus.

Die ersten Streitjahre liegen noch in der Zeit vor der Euro-Umstellung, weshalb sich die Revisionswerberin in ihrem Schriftsatz vom 27. September 2006 im Zusammenhang mit dem Argument, die damals angenommene Entnahme nicht aufgezeichneter Automatenerslöse in der Höhe von durchschnittlich mehr als 1,2 Mio S pro Woche sei unrealistisch, für den Fall der unterstellten heimlichen Verwahrung als Bargeld auch auf das Erfordernis einer Umwechslung in Euro bezog. Im Erkenntnis vom 18. September 2013 war dazu bemerkt worden, mit dem bloßen Hinweis, die Behörde sei "nicht angehalten", einen "Nachweis über den Verbleib oder die Verwendung der Geldmittel zu führen", sei der unabhängige Finanzsenat in diesem Punkt seiner Begründungspflicht nicht nachgekommen.

Wenn das Bundesfinanzgericht nunmehr u.a. ausführt, es sei nicht dargetan worden, "warum das Bargeld umzuwechseln war und wogegen", so fehlt auch in seiner Entscheidung eine ernsthafte Auseinandersetzung mit dem zu diesem Aspekt des Falles erstatteten Vorbringen der Revisionswerberin.

5.5. Im Vorerkenntnis wurde ausgehend davon, dass der Verstoß gegen § 131 BAO nicht ausreichend begründet worden sei, die Frage erörtert, ob die statistischen Auffälligkeiten auch für den Fall einer formell ordnungsmäßigen

Buchführung ausreichen würden, um die Vermutung der Richtigkeit der Buchführung zu widerlegen, und dies nur unter der Voraussetzung einer Absicherung durch weitere Erkenntnisse, etwa im Rahmen einer Geldverkehrs- oder Vermögenszuwachsrechnung, bejaht. Diesbezügliche Feststellungen waren in der Außenprüfung und im Bescheid des unabhängigen Finanzsenates nicht getroffen worden, woran das nunmehr angefochtene Erkenntnis - unter Verweis auf die dazu zitierte Stelle aus der Stellungnahme des Prüfers - ausdrücklich festhält. Die Ausführungen zum nicht dargelegten "Procedere" betrafen im Vorerkenntnis das auch jetzt wieder festzustellende Fehlen eines "Nachweises von Manipulationen, der ein Urteil über die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung erübrigen könnte". 5.5. Im Vorerkenntnis wurde ausgehend davon, dass der Verstoß gegen Paragraph 131, BAO nicht ausreichend begründet worden sei, die Frage erörtert, ob die statistischen Auffälligkeiten auch für den Fall einer formell ordnungsmäßigen Buchführung ausreichen würden, um die Vermutung der Richtigkeit der Buchführung zu widerlegen, und dies nur unter der Voraussetzung einer Absicherung durch weitere Erkenntnisse, etwa im Rahmen einer Geldverkehrs- oder Vermögenszuwachsrechnung, bejaht. Diesbezügliche Feststellungen waren in der Außenprüfung und im Bescheid des unabhängigen Finanzsenates nicht getroffen worden, woran das nunmehr angefochtene Erkenntnis - unter Verweis auf die dazu zitierte Stelle aus der Stellungnahme des Prüfers - ausdrücklich festhält. Die Ausführungen zum nicht dargelegten "Procedere" betrafen im Vorerkenntnis das auch jetzt wieder festzustellende Fehlen eines "Nachweises von Manipulationen, der ein Urteil über die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung erübrigen könnte".

Fragen der Höhe des Schätzungsergebnisses für den Fall etwa des Nachweises von Manipulationen standen im Vorerkenntnis nicht im Vordergrund, doch hat das Bundesfinanzgericht - wie dargestellt, unter gleichzeitiger Zuspitzung des Vorwurfs eines zur Täuschung des Abgabengläubigers errichteten Rechenwerks - die Hinzuschätzung auf weniger als ein Drittel des vom unabhängigen Finanzsenat noch bestätigten Prozentsatzes reduziert.

Dies impliziert, dass die oben wiedergegebene Begründung der Hinzuschätzungshöhe in dem Bescheid vom 22. Juni 2009 nicht tragfähig gewesen sei und der Bescheid auch deshalb aufzuheben gewesen wäre, wozu noch anzumerken ist, dass das Ausmaß der Hinzurechnung vom Prüfer auch auf die Berechnung einer "logarithmischen Normalverteilung" gestützt worden war ("Zusammenfassung Sachverhalt Automatenentlöse" im Arbeitsbogen:

"Ergebnisse der LNV und LNV2: Das Ergebnis weist Differenzen (Verkürzungen) zwischen 22% und 27% auf"). Diese Methode stieß in einer vor Abschluss der Prüfung zu einem anderen Fall ergangenen Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates auf Kritik (Bescheid vom 14. September 2005, RV/0975-W/04; vgl. auch Hübl, SWK 2005, S 929), kam in der Niederschrift über die Schlussbesprechung nur mehr am Rande vor und wurde vom unabhängigen Finanzsenat - zugunsten der oben wiedergegebenen, stattdessen ins Treffen geführten Argumente - nicht herangezogen." "Ergebnisse der LNV und LNV2: Das Ergebnis weist Differenzen (Verkürzungen) zwischen 22% und 27% auf"). Diese Methode stieß in einer vor Abschluss der Prüfung zu einem anderen Fall ergangenen Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates auf Kritik (Bescheid vom 14. September 2005, RV/0975-W/04; vergleiche , auch Hübl, SWK 2005, S 929), kam in der Niederschrift über die Schlussbesprechung nur mehr am Rande vor und wurde vom unabhängigen Finanzsenat - zugunsten der oben wiedergegebenen, stattdessen ins Treffen geführten Argumente - nicht herangezogen.

Im angefochtenen Erkenntnis wird nun ausgehend vom selben Zahlenmaterial und gestützt offenbar auf statistisches Fachwissen des dafür verantwortlichen Senatsmitgliedes, aber ohne Offenlegung des methodischen Ansatzes, eine "Abweichung Schichten" im Ausmaß von 2,8 % errechnet, woraus sich mit Hilfe zweier Zusatzüberlegungen ein Prozentsatz von 7 % ergeben soll.

Vor dem Hintergrund einerseits der ohne Erörterung fallengelassenen Erwägungen des unabhängigen Finanzsenates und andererseits der völlig andersartigen Berechnung des Prüfers, dessen Zahlenwerk dem angefochtenen Erkenntnis im Übrigen zugrunde liegt, wirft dies nicht nur allgemeine Fragen nach der Aussagekraft solcher Berechnungen und nach deren Rolle im Abgabenverfahren, sondern auch die vom unabhängigen Finanzsenat mit Bestimmtheit verneinte Frage auf, ob es realistisch ist, dass die teils ausdrücklich (Erfinden von Beträgen), teils nur in der Form von Andeutungen (Manipulation der Geldzählungen) angenommene Vorgangsweise der Erzielung einer noch weit unter 15 % liegenden Erlösminderung diene. Die der angefochtenen Entscheidung zugrunde liegenden Erwägungen sind angesichts der früheren zum selben Thema auch in dieser Hinsicht nicht ausreichend nachvollziehbar.

5.6. Die Revisionswerberin rügt das Fehlen einer konkreten Begründung der "Senkung der Zuschätzung", ohne allerdings auf das neue "Errechnen" eines Prozentsatzes einzugehen, erhebt gegen das angefochtene Erkenntnis noch

andere - etwa die Annahme des Zuflusses an den Alleingesellschafter betreffende - Einwände und macht mit Rücksicht auf die Person des früheren Referenten des unabhängigen Finanzsenates und nunmehrigen Senatsvorsitzenden des Bundesfinanzgerichtes dabei auch geltend, sein Vorgehen sei parteiisch gewesen und die angefochtene Entscheidung daher schon deshalb rechtswidrig, weil dem Senat nicht nur unbefangene Mitglieder angehört hätten.

Hierauf kommt es in Anbetracht des schon Gesagten nicht mehr an, sodass es sich erübrigt, auf die Vorenthaltung und den selektiven Gebrauch der Stellungnahme des Prüfers, auf die dargestellte Art des Austauschs von Begründungselementen und auf die Ausführungen zur Unzulässigkeit einer Revision auch unter diesem Gesichtspunkt einzugehen.

6. Das angefochtene Erkenntnis war aus den dargelegten Gründen gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. 6. Das angefochtene Erkenntnis war aus den dargelegten Gründen gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 3 VwGG abgesehen werden. Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 3, VwGG abgesehen werden.

Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014. Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

Wien, am 27. Mai 2015

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2015:RA2014130031.L00

Im RIS seit

25.06.2015

Zuletzt aktualisiert am

23.07.2015

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at