

TE Vwgh Erkenntnis 2013/9/18 2009/13/0146

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 18.09.2013

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §163;

BAO §184 Abs3;

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

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): 2009/13/0145 E 18. September 2013

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde der A GmbH in W, vertreten durch alera Wirtschaftsprüfungs GmbH in 1010 Wien, Gonzagagasse 13, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 22. Juni 2009, Zl. RV/2749-W/06, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1999 bis 2003 sowie Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer 1999 bis 2003, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH betrieb in den Streitjahren Spielautomaten an fünf Standorten in Spielhallen in Wien. Strittig sind die Hinzuschätzung von je rund 57 Mio S (1999 und 2000), rund 53 Mio S (2001), rund 3,7 Mio EUR (2002) und rund 2,3 Mio EUR (2003) zu den im Rechenwerk der Beschwerdeführerin festgehaltenen und ihren

Abgabenerklärungen zugrunde gelegten Automaten Erlösen und die Annahme einer Vereinnahmung dieser Beträge durch den Alleingesellschafter der Beschwerdeführerin nach einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten, die fünf Streitjahre betreffenden Außenprüfung.

Auf Grund der von der Beschwerdeführerin (jeweils bezogen auf ihr am 31. März endendes Wirtschaftsjahr) abgegebenen Erklärungen waren 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 ergangen und rechtskräftig geworden.

Nach dem Bericht vom 22. Dezember 2005 über die im November 2004 begonnene Außenprüfung samt den in diesem Bericht enthaltenen Verweisungen auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung am 29. November und 1. Dezember 2005 gelangte der Prüfer im Zuge der Außenprüfung zu der Ansicht, die Beschwerdeführerin ermittle "Wochenerlöse pro Geldspielautomat mittels einer Art Kassasturz (Einwurf - Auszahlung = Wochenerlös)". Aufgezeichnet werde nur ein einziger Vorgang, nämlich das "Ablesen der Zählerstände (Wochenerlös inkl. USt) einzelner Automaten auf ein Diktiergerät wobei diese Aufzeichnungen vom Unternehmen nicht aufgehoben wurden". Vorgelegt worden seien vier Arten von Aufzeichnungen: Erstens "Karteikarten (händische Übertragung der abgelesenen Zählerstände durch die Ehegattin des Konsulenten M. E.)", zweitens "Protokoll" über das Zurückstellen der Zählwerke der Automaten auf Null im Zuge der "Automatenabrechnung", wonach die abgelesenen Daten mit einem Diktiergerät aufgezeichnet und zur Eintragung auf Karteikarten an die Buchhaltung weitergeleitet würden und die anwesenden Personen für die "Richtigkeit der durchgeführten Automatenabrechnungen" zeichneten, drittens "Abrechnungen (abgelesene Automaten Erlöse - Kreditkarten & Bankomat = Kassa)" und viertens "Kassenbuch (Übertragung der in den Abrechnungen ermittelten Kassastände)".

Der Prüfer habe eine "Endzifferanalyse der Wochenerlöse" sämtlicher etwa 350 Automaten durchgeführt und auffällige "Abweichungen von der Gleichverteilung" gefunden. Die Beschwerdeführerin und ein von ihr bestellter Gutachter hätten diese Abweichungen nicht erklären können. Es müsse daher davon ausgegangen werden, "dass die vorgelegten Karteikarten nicht die tatsächlichen Wochenerlöse darstellen" und "die Wochenerlöse sämtlicher Spielautomaten manipuliert worden" seien.

In einem zweiten Schritt seien die Monatserlöse untersucht worden, wobei sich "eine annähernde Gleichverteilung" ergeben habe. Dies unterstütze die Annahme, dass die Wochenerlöse "erfunden worden" seien.

Schließlich seien in einem dritten Schritt die "Schichten" der Wochenerlöse untersucht worden, wobei sich ebenfalls Auffälligkeiten gezeigt hätten.

Die "so festgestellten Mängel" zählten "umso schwerer", als "überhaupt keine Aufzeichnung von Zahlen unterhalb der Wochenerlöseebene" stattgefunden habe, sodass eine Prüfung "auf der Primärebene" nicht möglich gewesen sei. Auf Grund der "schwerwiegenden, tiefgreifenden, in die Systematik des Rechenwerkes und des Aufzeichnungssystems wirkenden Mängel" sei "die Buchführung in ihrer Gesamtheit zu verwerfen" gewesen.

Im Bericht wurde diesen - im Wesentlichen in der Niederschrift festgehaltenen - Ausführungen noch hinzugefügt, 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.

Verwertbare Anhaltspunkte für eine punktuelle oder teilweise Schätzung der Besteuerungsgrundlagen seien aus den vorhandenen Unterlagen nicht zu gewinnen gewesen, weshalb eine Vollschätzung erforderlich gewesen sei. Zu diesem Zweck sei eine Zuschätzung zu den erklärten Erlösen - "in Anbetracht der wie oben angeführten schweren Aufzeichnungsmängel" - in Höhe von 25 % erfolgt. Dabei sei auch auf zur Verfügung gestellte Daten eines Kasinobetreibers als "äußerer Vergleichsbetrieb" Bedacht genommen worden. Der Prüfer halte es für "möglich, ja sogar wahrscheinlich", dass die Beschwerdeführerin Umsätze in der geschätzten Höhe erwirtschaften "hätte können". Die Hinzuschätzungen zuzüglich USt stellten eine verdeckte Ausschüttung an den Alleingesellschafter der Beschwerdeführerin dar.

Bei einer niederschriftlich festgehaltenen Besprechung am 20. Jänner 2005 war dem Prüfer mitgeteilt worden, die aus den Automaten 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. Die Niederschrift hält als Ergebnis u.a. fest, es seien die "gesamten Bankbelege", die "Kassastreifen (Automatenerlöse-Auszählung)" und das "Kassabuch-Hauptkassa (Original)" abverlangt worden.

In einer Stellungnahme vom 17. November 2005 hatte die Beschwerdeführerin der Ziffernanalyse der Beträge auf den Karteikarten nicht nur ein Sachverständigengutachten vom 13. September 2005 über die mangelnde Aussagekraft dieser Analyse entgegengehalten, sondern auch vorgebracht, "Grundaufzeichnung" sei "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 und der Prüfungsbericht enthielten keine über die oben wiedergegebene Erwähnung als "vorgelegt" hinausgehenden Ausführungen über Inhalt und Zustandekommen der "Abrechnungen" und des "Kassenbuchs" und behandelten deren Verhältnis zu den "Karteikarten" und den diesen - vermeintlich - zugrunde liegenden "Tonbändern" nicht. Die Beschwerdeführerin, so der Bericht, habe damit argumentiert, "dass Diktiergeräteaufzeichnungen keine Grundaufzeichnungen im Sinne der BAO sind".

Das Finanzamt erließ jeweils unter Wiederaufnahme der Verfahren mit 1. Februar 2006 datierte neue Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Streitjahre, zog die Beschwerdeführerin mit Bescheiden vom 6. Februar 2006 zur Haftung für Kapitalertragsteuer heran und verwies zur Begründung jeweils auf die Niederschrift und den Prüfungsbericht.

In ihrer (u.a.) gegen diese Bescheide gerichteten Berufung vom 27. Februar 2006 bestritt die Beschwerdeführerin zunächst das Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen, wozu sie ausführte, ihr unverändert gebliebenes Aufzeichnungssystem sei seit Jahren bekannt gewesen und bei der die Vorjahre betreffenden Betriebsprüfung nicht beanstandet worden.

Zu den vom Prüfer nun behaupteten Buchführungsmängeln brachte die Beschwerdeführerin u.a. vor, "Grundaufzeichnung" sei die mit Geldzählautomaten ermittelte Erlössumme, die ins Kassabuch als Kassaeingang eingetragen werde. Dieser - in der Berufung unter Hinweis auf die mehrfache Involvierung von Fremdpersonal nochmals detailliert dargestellte - Vorgang sei die "Uraufzeichnung über die Erlöse", deren "unmittelbare Buchung im Kassabuch" den Vorschriften der BAO entspreche. Die Ausführungen des Prüfers beschäftigten sich daher nicht mit den Uraufzeichnungen. Die später auf Karteikarten übertragenen Sprachaufzeichnungen mithilfe der Diktiergeräte dienten Kontrollzwecken und der Erarbeitung der Grundlagen für unternehmerische Entscheidungen, wobei es der Lebenserfahrung widerspreche, dass Statistiken auf der Basis erfundener Zahlen für wirtschaftliche Entscheidungen herangezogen würden. Zusätzliche Grundaufzeichnungen seien bei einer ordnungsmäßigen Kassabuchführung nicht erforderlich, die Sprachaufzeichnungen nur Bestandteil eines internen Kontrollsystems. Es handle sich auch nicht um Tonbänder, sondern um Diktiergeräte mit einem nicht wechselbaren internen Speicher. Wären diese Sprachaufzeichnungen aufbewahrungspflichtig, so müsste jedes einmal vollgesprochene Gerät als Ganzes archiviert und - bei sonstigem Verlust der Aufzeichnung - dauerhaft mit Strom versorgt werden. Zu kritisieren sei auch die Ansicht des Prüfers, schon der Wochenrhythmus stelle im Vergleich zur Erfassung der einzelnen "Geschäftsfälle" oder einer täglichen Entleerung der Automaten einen Mangel dar. Eine Erfassung der einzelnen "Geschäftsfälle" sei unmöglich, eine tägliche Entleerung aller Automaten nicht zumutbar gewesen.

Selbst bei Vorliegen formeller Mängel der Aufzeichnungen entfalle aber nur die Vermutung ihrer Richtigkeit, ohne dass dies zur Vermutung ihrer Fehlerhaftigkeit führe. Die im Bericht erwähnte Endziffernanalyse sei nur für die Jahre 2001 bis 2003 durchgeführt worden und, wie näher ausgeführt wurde, auch insoweit nicht geeignet, die Fehlerhaftigkeit der Aufzeichnungen hinreichend zu begründen. Hierzu sei auf das dem Prüfer vorgelegte Gutachten und auf Aussagen von Wissenschaftlern zu verweisen, wonach keine "Gleichverteilung der Endziffern" vorliegen müsse. Auch die Glättung von Monatserlösen im Vergleich zu Wochenerlösen sei erwartbar.

Eine Schätzungsbefugnis im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO sei nicht gegeben, die vorgenommene Hinzuschätzung aber auch der Höhe nach nicht nachvollziehbar. Dass sich die geschätzten Beträge mit den Automaten der

Beschwerdeführerin erzielen ließen, sei eine bloße Behauptung des Prüfers und der herangezogene Vergleichsbetrieb aus einer Mehrzahl von Gründen nicht geeignet. Es sei auch unschlüssig, die Buchführung "in ihrer Gesamtheit zu verwerfen" und zugleich eine auf ihr beruhende Hinzuschätzung vorzunehmen. Schließlich könne die Schätzung auch deshalb nicht stimmen, weil Bargeldebeträge in der angenommenen Höhe von durchschnittlich mehr als 1,2 Mio S bzw. rund 90.000 EUR pro Woche weder kumulativ in einem Safe verwahrt noch - ohne Herkunftsnachweis - veranlagt werden könnten. Eine Schätzungsbefugnis im Sinne des Paragraph 184, Absatz 3, BAO sei nicht gegeben, die vorgenommene Hinzuschätzung aber auch der Höhe nach nicht nachvollziehbar. Dass sich die geschätzten Beträge mit den Automaten der Beschwerdeführerin erzielen ließen, sei eine bloße Behauptung des Prüfers und der herangezogene Vergleichsbetrieb aus einer Mehrzahl von Gründen nicht geeignet. Es sei auch unschlüssig, die Buchführung "in ihrer Gesamtheit zu verwerfen" und zugleich eine auf ihr beruhende Hinzuschätzung vorzunehmen. Schließlich könne die Schätzung auch deshalb nicht stimmen, weil Bargeldebeträge in der angenommenen Höhe von durchschnittlich mehr als 1,2 Mio S bzw. rund 90.000 EUR pro Woche weder kumulativ in einem Safe verwahrt noch - ohne Herkunftsnachweis - veranlagt werden könnten.

Diesem Vorbringen hielt der Prüfer in seiner Stellungnahme vom 17. Juli 2006 entgegen, seiner Ansicht nach basierten "alle geführten, erstellten und errechneten Aufzeichnungen auf den ursprünglich auf den Automaten abgelesenen Zählerständen. Genau diese Zählerstände konnten, wie schon mehrfach angeführt, durch die BP nicht passiv überprüft und verprobt werden". Die "Verdichtung auf Wochenerlöse" sei nicht "als Mangel bzw. Grund der Schätzung angeführt" worden.

Zu den mit der Berufung vorgelegten Beispielen für die "Aufzeichnung der 'wöchentlichen' Entleerung pro Halle, gezählt wird der Inhalt der Geldboxen" (Beilage 17/1-7 zur Berufung) führte der Prüfer aus, sie würden "anlässlich der Zählung erstellt" und führten "durch ihre Unüberprüfbarkeit mit den Zählerständen der einzelnen Spielautomaten nicht zur zwingenden Vermutung der Richtigkeit und Vollständigkeit". Die vorgelegten Beispiele für "Aufstellung der Meldung für Kassabucheintragung - Klopfbstreifen" (Beilage 17/37-38) seien "nachgelagerte Aufzeichnungen", die "als Grundlage für die Kassabucheintragungen" dienten. Sie führten aber "durch ihre Unüberprüfbarkeit mit den Zählerständen der einzelnen Spielautomaten nicht zur zwingenden Vermutung der Richtigkeit und Vollständigkeit". Dem Standpunkt, dies seien die Grundaufzeichnungen, könne sich der Prüfer "nicht anschließen". Weiters müsse dazu "aber noch angeführt werden, dass die Kassaeintragungen über die Wochenerlöse einzelner Spielautomaten (Anmerkung: die Eintragungen im Kassabuch hielten den Wochenerlös pro Halle fest) nach dem Wissensstand der BP nicht von den Karteikarteneintragungen abweichen, daher wäre die BP bei der Verprobung dieser Aufzeichnungen auch nicht zu einem anderen Ergebnis gekommen". Die Listen mit der Erstübertragung der in die Diktiergeräte gesprochenen Zählerstände der einzelnen Automaten (Beilage 17/39-43, richtig: 17/39-41) seien "die einzigen Aufzeichnungen in der gesamten Buchhaltung, die die Übertragung der abgelesenen Zählerstände einzelner Spielautomaten wiedergeben". Die "Uraufzeichnungen (Diktiergerät)" seien aber nicht "in irgendeiner überprüfbaren oder verprobaren Form gesichert" worden, was "nach dem heutigen Technologiestand" durchaus möglich wäre. Der Prüfer teile zwar die Ansicht der Beschwerdeführerin, dass "bei einer ordnungsmäßigen Kassabuchführung keine zusätzlichen Grundaufzeichnungen notwendig" seien, bei der Beschwerdeführerin gebe es aber "überhaupt keine Grundaufzeichnungen", weshalb auch "von einer ordnungsmäßigen Kassabuchführung nicht auszugehen" sei.

Die "Sinnhaftigkeit einer Verprobung der Karteikarteneintragungen (die wie schon mehrfach dargestellt an sich passiv nicht überprüfbar sind) mit Erlösen auf Grund von der durch Geldzählmaschine ermittelten Beträgen (die an sich auch nicht passiv überprüft werden können, und eine Entnahme vor dem Zählen mit der Geldzählmaschine auch nicht ausgeschlossen werden kann)" könne der Prüfer nicht erkennen. Diese Verprobung hätte zwar "sehr einfach durchgeführt werden können", der Prüfer sei aber "davon ausgegangen, dass die geprüfte Gesellschaft keine Abstimmungsfehler begangen hat".

Auch in der Auseinandersetzung mit der Kritik der Beschwerdeführerin an der Endziffernanalyse und dem dazu u. a. erstatteten Vorbringen, nicht die später erstellten Karteikarten, sondern die mittels Zählautomaten ermittelten Erlössummen, die jeweils unmittelbar ins Kassabuch eingetragen worden seien, wären "die relevanten Zahlen", führte der Prüfer aus, "nach dem Wissensstand der BP" wichen "die Kassaeintragungen über die Wochenerlöse einzelner Spielautomaten" nicht von den Karteikarteneintragungen ab. Er vertrat in diesem Zusammenhang auch die Auffassung, es sei "bisher behauptet" worden, dass die auf den Diktiergeräten festgehaltenen Wochenerlöse der einzelnen Automaten "unmittelbar in die Karteikarten eingetragen werden, und dann durch Zählen und Abstimmen

mit Wechselkassa und Kreditkartenbeträgen ins Kassabuch eingetragen werden". Wenn es stimme, dass die Eintragungen in den Karteikarten erst viel später erfolgten, dann würden dadurch "die Überlegungen der BP bestätigt, dass die Wochenerlöse leicht manipuliert werden konnten". In der Berufung würden "neue Aufzeichnungsmethoden behauptet, die einmal abgesehen davon, dass sie von früheren Angaben abweichen, zusätzliche Indizien (...) für die Nichtordnungsmäßigkeit darstellen".

Zur Höhe der Schätzung wurde ohne nähere Einzelheiten ausgeführt, eine "Machbarkeitsanalyse" sei "sehr wohl vorgenommen" worden, die Hinzuschätzung von 25 % "nicht ohne Anhaltspunkte" erfolgt und der Vergleichsbetrieb "nach Ansicht der BP durchaus heranzuziehen".

In einer Gegenäußerung vom 27. September 2006 wies die Beschwerdeführerin vor allem darauf hin, dass es keine Kassaeintragungen über die Wochenerlöse einzelner Spielautomaten gebe, sondern im Zuge des näher dargestellten Ablaufs der gesamte Barerlös jeweils einer Spielhalle mittels Geldzählmaschine ermittelt und "in die Kassa eingetragen" worden sei. Dieser Erlös werde später zu Kontrollzwecken mit den Karteikarteneintragungen verglichen. Der Prüfer unterliege einem Irrtum, wenn er nicht zwischen dem Wochenerlös pro Halle (Gesamteinnahmen unter zusätzlicher Berücksichtigung von Kreditkarten und Wechselkassa) und der Zählerstandseintragung pro Spielautomat unterscheide. In Bezug auf die Ansicht, eine Entnahme von Bargeld vor dem Einsatz der Zählmaschine sei nicht ausgeschlossen, verwies die Beschwerdeführerin auf die Vielzahl der jeweils mit der Kassenentleerung befassten Personen ("20-Augen-Prinzip"). Wenn der Prüfer aus dem späten Zeitpunkt der Eintragungen in die Karteikarten auf zusätzliche Manipulationsmöglichkeiten schließe, so übergehe er die Erstübertragung in die von der Beschwerdeführerin aufbewahrten Listen, in die er nie Einsicht genommen habe.

Zur Schätzung verwies die Beschwerdeführerin in ihrer Gegenäußerung u.a. auf die außergewöhnliche Höhe der hinzugeschätzten Bargeldbeträge, die die Beschwerdeführerin Woche für Woche aus den Automaten entnommen haben müsste und die - wie näher dargelegt wurde - nach Ansicht der Beschwerdeführerin schon mit Rücksicht auf die Einführung des Euro während des Prüfungszeitraumes (Hinzuschätzung für den Prüfungszeitraum bis dahin: etwa 250 Mio S) und auf die Unmöglichkeit einer anonymen Umwechslung solcher Beträge nicht dauerhaft als Bargeld gehortet, ihrer Höhe wegen aber auch nicht unbemerkt in den österreichischen oder ausländischen Bankenkreislauf eingebracht oder ohne Niederschlag in sichtbaren Vermögenswerten verbraucht worden sein konnten. Was den Zugriff auf die Barmittel anlange, so hätte er jeweils vor der Entleerung und Abrechnung der Automaten erfolgen müssen, weil diese nicht durch Mitarbeiter der Beschwerdeführerin, sondern durch eine unabhängige Fremdgesellschaft durchgeführt würden. Für den angenommenen Zufluss an den Alleingesellschafter der Beschwerdeführerin fehle es auch an dessen örtlicher und zeitlicher Präsenz im täglichen Geschäftsbetrieb der Beschwerdeführerin.

Nach Vorlage der Berufung im November 2006 richtete die Beschwerdeführerin an die belangte Behörde am 30. Mai 2007 einen Schriftsatz, in dem sie u.a. noch einmal das Zustandekommen der Kassabucheintragungen darstellte und zur Frage des angenommenen Zuflusses an ihren Alleingesellschafter darauf hinwies, dass das Finanzamt dem Prüfer in der Aufforderung, zur Berufung Stellung zu nehmen, vorgehalten habe, bei Zutreffen der Berufungsbehauptungen 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", weshalb "um entsprechende Information" ersucht werde. Darauf habe der Prüfer in seiner Stellungnahme nicht reagiert. Zur mangelnden Eignung des herangezogenen Vergleichsbetriebes legte die Beschwerdeführerin mit diesem Schriftsatz ein Gutachten vom Juli 2005 vor. Die Hinzuschätzung liege weit über dem durchschnittlichen Erlös von Spielautomaten der von der Beschwerdeführerin eingesetzten Art. Zum Thema der mangelnden Vergleichbarkeit werde die Ladung des Verfassers des Gutachtens zur mündlichen Verhandlung beantragt. Nach Vorlage der Berufung im November 2006 richtete die Beschwerdeführerin an die belangte Behörde am 30. Mai 2007 einen Schriftsatz, in dem sie u.a. noch einmal das Zustandekommen der Kassabucheintragungen darstellte und zur Frage des angenommenen Zuflusses an ihren Alleingesellschafter darauf hinwies, dass das Finanzamt dem Prüfer in der Aufforderung, zur Berufung Stellung zu nehmen, vorgehalten habe, bei Zutreffen der Berufungsbehauptungen 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", weshalb "um entsprechende Information" ersucht werde. Darauf habe der Prüfer in

seiner Stellungnahme nicht reagiert. Zur mangelnden Eignung des herangezogenen Vergleichsbetriebes legte die Beschwerdeführerin mit diesem Schriftsatz ein Gutachten vom Juli 2005 vor. Die Hinzuschätzung liege weit über dem durchschnittlichen Erlös von Spielautomaten der von der Beschwerdeführerin eingesetzten "Art". Zum Thema der mangelnden Vergleichbarkeit werde die Ladung des Verfassers des Gutachtens zur mündlichen Verhandlung beantragt.

Die Beschwerdeführerin verwies in diesem Schriftsatz auch auf das im Zuge der Prüfung vorgelegte Gutachten gegen die Eignung der Ziffernanalyse zur Kontrolle der Lösungen von Geldspielautomaten und beantragte die Ladung des Universitätsprofessors, der es erstellt hatte, zum Beweisthema "Aussagekraft der Endziffernanalyse bezüglich Kassenbestandsdaten von Glückspielautomaten".

Der Prüfer nahm zu diesem Schriftsatz und dem damit vorgelegten Gutachten mit Schreiben vom 24. Oktober 2007 Stellung. Darin wiederholte er, "alle geführten, erstellten und errechneten Aufzeichnungen" basierten seiner Ansicht nach "auf den ursprünglich auf den Automaten abgelesenen Zählerständen". Die "neuerlich etwas geändert dargestellte Lösungsermittlung" gewährleiste "weiterhin genauso wenig die Richtigkeit und Vollständigkeit der Aufzeichnungen, wie die ursprüngliche, während der Betriebsprüfung dargestellte Version", und die dargestellten Abläufe seien "weiterhin mangels passiv überprüfbarer oder verprobbarer Unterlagen nicht geeignet die Zweifel der BP an der Richtigkeit und Vollständigkeit der erklärten Wochenerlöse zu entkräften". Auf die (vom Finanzamt) mit der Aufforderung zur Stellungnahme verbundenen Fragen habe er in der Stellungnahme "ausführlich geantwortet". Der Vergleichsbetrieb sei nur "einer der Anhaltspunkte für eine mögliche Schätzung" gewesen, doch teile der Prüfer aus näher dargelegten Gründen auch die Schlussfolgerungen im dazu vorgelegten Gutachten nicht.

Am 11. Februar 2008 richtete die Beschwerdeführerin einen weiteren Schriftsatz an die belangte Behörde, in dem sie zunächst darauf verwies, dass die vom Finanzamt gestellte Frage nach dem angenommenen "Procedere" bei der Lösungsverkürzung weiterhin unbeantwortet sei. Es sei auch weiterhin unbeantwortet, wie die Beschwerdeführerin dazu in der Lage gewesen sein solle, monatlich entnommene Barbeträge in der Höhe von etwa 5 Mio S oder 360.000 EUR als Bargeld zu verwahren oder in den Bankenkreislauf einzubringen, und worauf sich die Annahme des Zuflusses an den Alleingesellschafter gründe. Im Zusammenhang mit der Höhe der Schätzung habe sich der Prüfer im Schreiben vom 24. Oktober 2007 auf neue Erhebungen von September und Oktober 2007 in einem Casino gestützt, das erst 2005 eröffnet worden sei und nicht von der Beschwerdeführerin betrieben werde, während auf die Durchschnittserlöse von Geräten der im Streitzeitraum von der Beschwerdeführerin verwendeten Art nicht eingegangen worden sei.

Nach einer persönlichen Vorsprache ihres Vertreters bei der belangten Behörde am 2. April 2008 übermittelte die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 7. Mai 2008 eine Liste der Namen und Anschriften der an einem von der belangten Behörde gewählten Tag (12. Jänner 2003) im Zusammenhang mit der Entleerung der Automaten Dienst versehenen Personen mit deren Zuordnung zu "Servicepersonal" (acht Personen), "Zählstelle" (zwei Personen), "Geldtransport" (zwei Personen) und "Techniker" (eine Person) und dem Hinweis, keine dieser Personen sei bei der Beschwerdeführerin selbst beschäftigt gewesen.

Mit Schreiben vom 18. Juni 2008 hielt die belangte Behörde der Beschwerdeführerin vor, es fehlten noch die Angabe, welche Person damals jeweils welchen Schritt gesetzt habe, und die Vorlage aller Unterlagen dieses Tages.

Die Beschwerdeführerin antwortete darauf mit Schreiben vom 25. August 2008, die vorgelegte Liste gebe den "gesamten Dienstplan des Tages" wieder. Die Entleerung sei unter der Leitung der "Floormanager" (die beiden unter "Geldtransport" angeführten Personen) gestanden. Ein "Techniker aus dem Servicepersonal" habe jeweils das Gerät aufgesperrt, zwei "Angestellte aus dem Servicepersonal" hätten den vollen Geldbehälter entnommen und auf einen Wagen verfrachtet, dieselben Angestellten hätten einen leeren Behälter in den Automaten gegeben. Sowohl die vollen als auch die leeren Behälter seien verschlossen gewesen. Eine "Person aus dem Servicepersonal" habe den Zählwerksstand abgelesen und auf das Sprachaufzeichnungsgerät gesprochen, einer der beiden Floormanager "optisch und akustisch die Richtigkeit" überprüft. Die im Schreiben vom 7. Mai 2008 als "Techniker" angeführte Person habe das Zählwerk danach auf Null gestellt, der "Aufsperrtechniker aus dem Servicepersonal" das Gerät wieder versperrt. Der Wagen mit den vollen Behältern sei unter der Aufsicht der "Floormanager" in den "Zentralsafe" ("Safegarage") verbracht worden. Am folgenden Tag seien die Behälter von "2 Personen und einer verantwortlichen Person (Floormanager)" zur Geldzählmaschine gebracht worden, mit der das Geld gezählt, sortiert und gebündelt

worden sei. Das Personal der Zählstelle (die zwei im Schreiben vom 7. Mai 2008 genannten Personen) habe den beigelegten Beleg über die gezählte Geldsumme erstellt, der an die Buchhaltung weitergeleitet worden sei. In der Buchhaltung sei darüber der beigelegte EDV-Beleg erstellt worden, der außer dem von der Geldzählmaschine ermittelten Betrag auch die Wechselkassaauszahlung und Kreditkartenzahlungen festgehalten und berücksichtigt habe. Das Ergebnis sei, wie aus einer weiteren Beilage ersichtlich, in das Kassabuch eingetragen worden. Die im Sprachaufzeichnungsgerät festgehaltene Zählung sei in der Buchhaltung händisch in die beigelegte Liste übertragen und mit dem zuvor erwähnten EDV-Beleg verglichen worden, was der Überprüfung der Richtigkeit der Aufzeichnungen gedient habe. Die damit befasste Person in der Buchhaltung sei Frau E. gewesen (keine der mit dem Schreiben vom 7. Mai 2008 bekannt gegebenen Personen). Ergänzend dazu waren dem Schreiben auch die aus den Listen erstellten, "statistischen Zwecken" dienenden Karteikarten, eine statistische Auswertung, eine Frequenz- und Automatenauflistungsliste sowie (offenbar neue) Fotos angeschlossen.

In der Berufungsverhandlung am 27. Mai 2009, zu der die beiden Gutachter der Beschwerdeführerin nicht geladen wurden, legte die Beschwerdeführerin einen Schriftsatz vom selben Tag vor, in dem sie sich nochmals gegen den vom Prüfer herangezogenen äußeren Betriebsvergleich wandte und unter dem Gesichtspunkt eines inneren Betriebsvergleiches darlegte, die Weiterentwicklung der Rechtslage im Zusammenhang mit (zu ergänzen: dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2006, BGBl. I Nr. 99, und) der Barbewegungs-VO (BGBl. II Nr. 441/2006, zu ergänzen: und dem dazu ergangenen Erlass) vom 3. August 2007 habe bei der Beschwerdeführerin u.a. zu computerunterstützten Einzelaufzeichnungen geführt, ohne dass sich daraus eine wesentliche Änderung gegenüber dem Prüfungszeitraum (gemeint: den für diesen Zeitraum erklärten Erlösen) ergeben hätte. Vorgelegt wurden weiters zwei Diktiergeräte, ein während der Prüfung angeschafftes mit PC-Ausgang und ein im Prüfungszeitraum verwendetes ohne solchen Ausgang, sowie u.a. ein weiterer Schriftsatz, in dem der Endziffernanalyse des Prüfers das Gutachten vom September 2005, eine ergänzende Stellungnahme des Gutachters vom Oktober 2005 sowie zwei Fachartikel der Autoren Hackl und Zeger entgegengehalten wurden. In der Berufungsverhandlung am 27. Mai 2009, zu der die beiden Gutachter der Beschwerdeführerin nicht geladen wurden, legte die Beschwerdeführerin einen Schriftsatz vom selben Tag vor, in dem sie sich nochmals gegen den vom Prüfer herangezogenen äußeren Betriebsvergleich wandte und unter dem Gesichtspunkt eines inneren Betriebsvergleiches darlegte, die Weiterentwicklung der Rechtslage im Zusammenhang mit (zu ergänzen: dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2006, BGBl. römisch eins Nr. 99, und) der Barbewegungs-VO Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 441 aus 2006,, zu ergänzen: und dem dazu ergangenen Erlass) vom 3. August 2007 habe bei der Beschwerdeführerin u.a. zu computerunterstützten Einzelaufzeichnungen geführt, ohne dass sich daraus eine wesentliche Änderung gegenüber dem Prüfungszeitraum (gemeint: den für diesen Zeitraum erklärten Erlösen) ergeben hätte. Vorgelegt wurden weiters zwei Diktiergeräte, ein während der Prüfung angeschafftes mit PC-Ausgang und ein im Prüfungszeitraum verwendetes ohne solchen Ausgang, sowie u.a. ein weiterer Schriftsatz, in dem der Endziffernanalyse des Prüfers das Gutachten vom September 2005, eine ergänzende Stellungnahme des Gutachters vom Oktober 2005 sowie zwei Fachartikel der Autoren Hackl und Zeger entgegengehalten wurden.

Mit dem angefochtenen, in der Verhandlung verkündeten Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Sie begründete dies in der schriftlichen Ausfertigung der Entscheidung nach einer kurzen Darstellung des Verwaltungsgeschehens in Bezug auf die Wiederaufnahmen damit, dass "das gesamte Datenmaterial (die Beträge auf den Karteikarten)" im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen sei.

Im nachfolgenden Abschnitt "Zum Aufzeichnungssystem / Grundaufzeichnungen" (Seiten 8 bis 21 des angefochtenen Bescheides) traf die belangte Behörde nach allgemeinen Rechtsausführungen zunächst Feststellungen über die Vorgangsweise von der Entleerung der Automaten bis zur Eintragung in das Kassabuch, wobei die für diese verantwortliche, schon im Zuge der Außenprüfung in einer Besprechung am 4. April 2005 genannte Mitarbeiterin in der Buchhaltung (Frau U., nicht Frau E.) entsprechend einer Darstellung in einer Berufsbeilage festgestellt wurde, und weiters Feststellungen über die Übertragung der Sprachaufzeichnungen durch Frau E. sowie die Faxübermittlung dieser Übertragung von Frau E. an Frau U. zur Kontrolle. Festgehalten wurde, dass die in der Nacht entnommenen Behälter von den damit befassten Personen, überwacht von den beiden Vertrauenspersonen, in den "Zentralsafe" verbracht worden seien, und dass die nicht vom Zählgerät ausgeworfenen, sondern vom Personal erstellten "Kassastreifen" über das Ergebnis der am Morgen des nächsten Tages erfolgten automatischen Zählung "weder mit einer Unterschrift bzw. Unterschriften noch mit einer Paraphe bzw. Paraphen versehen" gewesen seien. Festgestellt wurde in Bezug auf den überprüften Beispielsfall auch, dass die Summe der in den Karteikarten eingetragenen

Wochenerlöse der einzelnen Automaten einer bestimmten Halle mit dem im EDV-Beleg festgehaltenen Ergebnis der automatischen Bargeldzählung abzüglich der im EDV-Beleg auch angeführten Barauszahlungen an die Spieler aus der Wechselkasse übereingestimmt habe.

Zusammenfassend stellte die belangte Behörde fest, es treffe zu, dass das eingehaltene Verfahren geeignet gewesen sei, Malversationen des eingesetzten Personals hintanzuhalten. Die Nachvollziehbarkeit der Entleerungszeitpunkte sowie der die Entleerung und die Geldzählung durchführenden Personen allein stellten "eine richtige Erfassung der Barerlöse bzw. eine richtige Eintragung auf Karteikarten" aber nicht sicher:

"Die Richtigkeit der erfassten bzw. eingetragenen Beträge wäre bei Beibehaltung des gewählten Ablaufes insbesondere dadurch sicherzustellen gewesen, dass die die Entleerung und die Geldzählung durchführenden Personen mit Unterschrift bzw. Paraphie die von ihnen abgelesenen Daten / Beträge bestätigten; die Personen, die die Geldzählung durchgeführt haben, etwa auf den eigens erstellten Kassastreifen bzw. Kassabons. Da somit (irgend)eine taugliche Unterlage, die das/die zahlenmäßige/n Ergebnis/se der Tätigkeit der genannten handelnden Personen belegt, nicht erstellt bzw. vorgelegt wurde, hatte man es seitens der Bw. unterlassen, deren Tätigkeit im Hinblick auf die abgelesenen Daten / Beträge zu belegen.

Der Senat teilt aufgrund dieses Umstandes die Schlussfolgerung der BP, dass 'das Aufzeichnungssystem (trotz des angeführten 20-Augenprinzips) nicht überprüfbar (ist)', weil 'Manipulationen ... möglich (sind)' (Seite 15 der Stellungnahme der BP)."

Es liege ein "manipulationsfreundliches Aufzeichnungssystem" vor, das "abschließend" dahingehend zu qualifizieren sei, dass die Vorkehrungen zum Hintanhalten von Veruntreuungen des Personals zwar "von äußerster Präzision" gewesen, "die dem Schutz des Abgabengläubigers dienende Vorgangsweise" hingegen "so gewählt" gewesen sei, "dass ein solcher Schutz de facto nicht gegeben" gewesen sei, was einen "eklatanten Widerspruch" bedeute. "Demgemäß" sei die Buchhaltung der Beschwerdeführerin "seitens der BP zutreffend als formell nicht ordnungsmäßig bezeichnet" worden und die Schätzungsberechtigung gemäß § 184 BAO gegeben. Es liege ein "manipulationsfreundliches Aufzeichnungssystem" vor, das "abschließend" dahingehend zu qualifizieren sei, dass die Vorkehrungen zum Hintanhalten von Veruntreuungen des Personals zwar "von äußerster Präzision" gewesen, "die dem Schutz des Abgabengläubigers dienende Vorgangsweise" hingegen "so gewählt" gewesen sei, "dass ein solcher Schutz de facto nicht gegeben" gewesen sei, was einen "eklatanten Widerspruch" bedeute. "Demgemäß" sei die Buchhaltung der Beschwerdeführerin "seitens der BP zutreffend als formell nicht ordnungsmäßig bezeichnet" worden und die Schätzungsberechtigung gemäß Paragraph 184, BAO gegeben.

Auf die strittige Frage einer Aufbewahrungspflicht hinsichtlich der Sprachaufzeichnungen ging die belangte Behörde in diesem Abschnitt nur in der Form einer Kritik an Ausführungen der Beschwerdeführerin zu einer im Prüfungsbericht erwähnten Verfügung der Oberfinanzdirektion Nürnberg aus dem Jahr 1963 ein. Die Behauptung der Beschwerdeführerin, Sprachaufzeichnungen seien nach der damals in Bezug auf die "Aufnahme der Inventur mit Tonbandgeräten" geäußerten Ansicht dieser Oberfinanzdirektion nicht aufbewahrungspflichtig, treffe in dieser Allgemeinheit nicht zu.

In einem weiteren, die Seiten 21 bis 150 des angefochtenen Bescheides umfassenden Teil der Bescheidbegründung setzte sich die belangte Behörde mit den "als Kassenbestands-Daten erfassten Beträgen" auseinander. Gegenstand dieser Auseinandersetzung waren die vom Prüfer analysierten Eintragungen auf den Karteikarten. Auf eine Darstellung der "komplexen Mischung von Wahrscheinlichkeitsverteilungen", die den Wochenerlösen zugrunde liegen müsste (Seiten 22 bis 24) und einen Exkurs über großteils aus dem Jahr 2007 stammende Beschreibungen von Vorgängen in Spielhallen im Prater (Seiten 25 bis 33) folgte ab Seite 34 die "Analyse" der Beträge auf den Karteikarten, im Wesentlichen (bis Seite 136) in der Form von Zahlenkolonnen.

Aus diesen Zahlenkolonnen zog die belangte Behörde (auf den Seiten 136 und 137) "Schlussfolgerungen" unter drei Gesichtspunkten: Erstens fehlten runde Beträge, was auf erfundene Beträge hinweise, weil "man beim Zahlenerfinden (...) vollkommen gerade Beträge scheut". Zweitens werde "dieser aussagekräftige Hinweis" dadurch bestätigt, dass der massiven Häufung bestimmter Endziffern das Fehlen anderer Endziffern gegenüber stehe. "Vollständige Aufklärung" biete schließlich drittens folgender Gesichtspunkt:

"Die Beträge der Karteikarten - der jährweise (für 12 Monate vom April bis zum März des nächsten Jahres) geführten Aufstellungen pro Spielmonat - wurden von den für den Monat April bzw. von den in Vormonaten eingetragenen

Beträgen in den Folgemonaten 'entwickelt'.

Im Lichte dieser Ausführungen liegt ein besonders schwerwiegender Buchführungsmangel vor."

Nur der Vollständigkeit halber sei auf die "Endziffernstruktur" beim Vergleichsbetrieb einzugehen (Seiten 137 und 138).

"Auf der Basis dieser Feststellungen" teile der Senat "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". Der Senat habe "keine Zweifel, dass eine komplexe Mischung zufälliger Ursachen bzw. Wahrscheinlichkeitsverteilungen nicht zu den angeführten sehr spezifischen Auffälligkeiten der Wochenerlöse (Wochen-Kassenbestandsdaten) (zu) führen vermag" (Seite 139).

Daran schlossen sich noch Ausführungen, weshalb das von der Beschwerdeführerin vorgelegte Gutachten und der Artikel des Autors Zeger in ÖStZ 2005, Seite 458 ff, zu keinem anderen Ergebnis führten und die Kritik daran, dass der Prüfer für den Beginn des Streitzeitraums keine Analyse der Endziffern vorgenommen habe, nicht berechtigt sei (Seiten 139 bis 150).

Im nachfolgenden Abschnitt über die "Hinzuschätzungs-Höhe" (Seiten 150 bis 160) wurde dargelegt, der von der Beschwerdeführerin kritisierte äußere Betriebsvergleich mit dem Vergleichsbetrieb habe nicht stattgefunden. Es seien nicht die Ergebnisse des Vergleichsbetriebes übernommen worden. Vielmehr sei "zwecks Berücksichtigung der besonders schwerwiegenden Feststellungen eine griffweise Zuschätzung (im 25 %igen Ausmaß) vorgenommen" und dabei nur der Erlös des Vergleichsbetriebes "im Auge behalten" worden, um beurteilen zu können, ob die erzielten Ergebnisse realistisch seien.

Was den Hinweis der Beschwerdeführerin auf die Ergebnisse ihrer jetzigen Aufzeichnungen anlange, bei denen jede Manipulation ausgeschlossen sei, so ließen sich daraus keine Rückschlüsse auf den Prüfungszeitraum ziehen.

Der Prüfer habe sich auf eine von ihm als nachvollziehbar bezeichnete Machbarkeitsanalyse gestützt und "in der Schlussbesprechung angeführt, die zugeschätzten Umsätze seien auf den Geldspielautomaten der Bw. machbar und auf Grund der Besichtigung des Betriebes der Bw. zu erzielen und liege die Machbarkeitsgrenze weit höher".

Zum Argument, Bargeldebeträge in der hinzugeschätzten Höhe könnten weder als Bargeld (auch über die Euro-Umstellung hinaus) aufbewahrt noch unbemerkt in den Bankenkreislauf eingebracht worden sein, führte die belangte Behörde aus:

"Hinsichtlich dieses Vorbringens ist darauf zu verweisen, dass die Abgabenbehörde nicht angehalten ist, Nachweis über den Verbleib oder die Verwendung der Geldmittel zu führen."

Schließlich legte die belangte Behörde - wieder unter Zuhilfenahme von Tabellen - noch dar, auch "das gravierende Abweichen der Schichten" erfordere "ein entsprechendes Ausmaß der Zuschätzung". Hätte die Beschwerdeführerin nur eine Erlösminderung in geringerem Ausmaß "verfolgt", so hätte sie nicht "eine Unsumme von Beträgen erfinden" müssen, sondern sich mit der Reduktion einer sehr beschränkten Anzahl der Beträge begnügen können.

Im letzten Abschnitt der Bescheidbegründung setzte sich die belangte Behörde noch mit der "Möglichkeit der tatsächlichen Vereinnahmung" auseinander (Seiten 160 und 161). Hiezu wurde - nach einer Wiedergabe des diesbezüglichen Vorbringens und einem Absatz darüber, dass der gewählte Ablauf eine Veruntreuung "bis zur Verwahrung der Geldbehälter im Zentralsafe" hintangehalten habe - im letzten Absatz der Bescheidbegründung ausgeführt:

"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 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."

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende, mit weiteren Schriftsätzen ergänzte Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

§ 184 BAO lautet: Paragraph 184, BAO lautet:

"§ 184. (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.

1. (2) Absatz 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. 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 (Absatz eins,) wesentlich sind.
2. (3) Absatz 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.

§ 163 BAO lautete bis zum 1. Jänner 2007: Paragraph 163, BAO lautete bis zum 1. Jänner 2007:

"§ 163. Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlaß gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen." "§ 163. Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des Paragraph 131, entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlaß gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen."

Die gemäß § 323 Abs. 19 BAO am 1. Jänner 2007 in Kraft getretene Neufassung dieser Bestimmung durch das Betrugsbekämpfungsgesetz 2006, BGBl. I Nr. 99, lautet: Die gemäß Paragraph 323, Absatz 19, BAO am 1. Jänner 2007 in Kraft getretene Neufassung dieser Bestimmung durch das Betrugsbekämpfungsgesetz 2006, Bundesgesetzblatt, römisch eins Nr. 99, lautet:

"§ 163. (1) Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen." "§ 163. (1) Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des Paragraph 131, entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen."

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

§ 131 BAO wurde während des Streitzeitraums zweimal geändert und lautete in der am 30. Dezember 2000 in Kraft getretenen Fassung vor dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2006 zuletzt wie folgt: Paragraph 131, BAO wurde während des Streitzeitraums zweimal geändert und lautete in der am 30. Dezember 2000 in Kraft getretenen Fassung vor dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2006 zuletzt wie folgt:

"§ 131. (1) Bücher, die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führen sind oder die ohne gesetzliche Verpflichtung geführt werden, und Aufzeichnungen der in den §§ 126 bis 128 bezeichneten Art dürfen, wenn nicht anderes gesetzlich angeordnet ist, auch im Ausland geführt werden. Derartige Bücher und Aufzeichnungen sind auf Verlangen der Abgabenbehörde innerhalb angemessener Frist in das Inland zu bringen. Den Büchern und Aufzeichnungen zu Grunde zu legende Grundaufzeichnungen sind, wenn sie im Ausland geführt werden, innerhalb angemessener Frist in das Inland zu bringen und im Inland aufzubewahren; diese Verpflichtung entfällt hinsichtlich jener Vorgänge, die einem im Ausland gelegenen Betrieb, einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte oder einem im Ausland gelegenen Grundbesitz zuzuordnen sind. Es muss gewährleistet sein, dass auch bei Führung der Bücher und

Aufzeichnungen im Ausland die Erforschung der für die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse möglich ist."§ 131. (1) Bücher, die gemäß den Paragraphen 124, oder 125 zu führen sind oder die ohne gesetzliche Verpflichtung geführt werden, und Aufzeichnungen der in den Paragraphen 126, bis 128 bezeichneten Art dürfen, wenn nicht anderes gesetzlich angeordnet ist, auch im Ausland geführt werden. Derartige Bücher und Aufzeichnungen sind auf Verlangen der Abgabenbehörde innerhalb angemessener festzusetzender Frist in das Inland zu bringen. Den Büchern und Aufzeichnungen zu Grunde zu legende Grundaufzeichnungen sind, wenn sie im Ausland geführt werden, innerhalb angemessener Frist in das Inland zu bringen und im Inland aufzubewahren; diese Verpflichtung entfällt hinsichtlich jener Vorgänge, die einem im Ausland gelegenen Betrieb, einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte oder einem im Ausland gelegenen Grundbesitz zuzuordnen sind. Es muss gewährleistet sein, dass auch bei Führung der Bücher und Aufzeichnungen im Ausland die Erforschung der für die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse möglich ist.

Für alle auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie für die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher gelten insbesondere die folgenden Vorschriften:

1. Sie sollen in einer lebenden Sprache und mit den Schriftzeichen einer solchen geführt werden. Soweit Bücher und Aufzeichnungen nicht in einer für den Abgabepflichtigen im Abgabeverfahren zugelassenen Amtssprache geführt werden, hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung der vorgelegten Kontoauszüge, Bilanzabschriften oder Belege beizubringen. Soweit es für die Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung (§§ 147 bis 153) erforderlich ist, hat der Abgabepflichtige auf seine Kosten für die Übersetzung der eingesehenen Bücher und Aufzeichnungen in eine für ihn zugelassene Amtssprache Sorge zu tragen; hierbei genügt die Beistellung eines geeigneten Dolmetschers. 1. Sie sollen in einer lebenden Sprache und mit den Schriftzeichen einer solchen geführt werden. Soweit Bücher und Aufzeichnungen nicht in einer für den Abgabepflichtigen im Abgabeverfahren zugelassenen Amtssprache geführt werden, hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung der vorgelegten Kontoauszüge, Bilanzabschriften oder Belege beizubringen. Soweit es für die Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung (Paragraphen 147, bis 153) erforderlich ist, hat der Abgabepflichtige auf seine Kosten für die Übersetzung der eingesehenen Bücher und Aufzeichnungen in eine für ihn zugelassene Amtssprache Sorge zu tragen; hierbei genügt die Beistellung eines geeigneten Dolmetschers.

2. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist. Soweit nach §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden. 2. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist. Soweit nach Paragraphen 124, oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.

3. Die Bezeichnung der Konten und Bücher soll erkennen lassen, welche Geschäftsvorgänge auf diesen Konten (in diesen Büchern) verzeichnet werden. Konten, die den Verkehr mit Geschäftsfreunden verzeichnen, sollen die Namen und Anschriften der Geschäftsfreunde ausweisen.

4. Soweit Bücher oder Aufzeichnungen gebunden geführt werden, sollen sie nach Maßgabe der Eintragungen Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein. Werden Bücher oder Aufzeichnungen auf losen

Blättern geführt, so sollen diese in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten werden.

5. Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, daß die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

6. Die Eintragungen sollen nicht mit leicht entfernbaren Schreibmitteln erfolgen. An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht werden. Es soll nicht radiert und es sollen auch solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit ungewiß läßt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen worden sind.

1. (2) Absatz 2, Werden die Geschäftsvorfälle maschinell festgehalten, gelten die Bestimmungen des Abs. 1 sinngemäß mit der Maßgabe, daß durch gegenseitige Verweisungen oder Buchungszeichen der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen sowie der Zusammenhang zwischen den Buchungen und den Belegen klar nachgewiesen werden sollen; durch entsprechende Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden können. Werden die Geschäftsvorfälle maschinell festgehalten, gelten die Bestimmungen des Absatz eins, sinngemäß mit der Maßgabe, daß durch gegenseitige Verweisungen oder Buchungszeichen der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen sowie der Zusammenhang zwischen den Buchungen und den Belegen klar nachgewiesen werden sollen; durch entsprechende Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden können.
2. (3) Absatz 3, Zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen können Datenträger verwendet werden, wenn die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist; die vollständige und richtige Erfassung aller Geschäftsvorfälle soll durch entsprechende Einrichtungen gesichert werden. Wer Eintragungen in dieser Form vorgenommen hat, muß, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen."

Im vorliegenden Fall beruhten die erstinstanzlichen Bescheide auf der nicht zutreffenden Behauptung des Prüfers, der einzige für das Rechenwerk der Beschwerdeführerin aufgezeichnete Vorgang sei das Ablesen der Zählerstände "auf ein Diktiergerät" gewesen, wobei "diese Aufzeichnungen vom Unternehmen nicht aufgehoben" worden seien. Als "händische Übertragung" führte der Prüfer statt der aufbewahrten Listen nur die darauf beruhenden Eintragungen in die Karteikarten an; der von ihm - wie seine späteren Stellungnahmen zeigten - nicht zur Kenntnis genommene Inhalt des als vorgelegt erwähnten Kassabuchs sowie das Zustandekommen der Eintragungen darin blieben ausgeblendet.

Die belangte Behörde, die ihre Schätzungsbefugnis darauf stützte, dass die Buchführung der Beschwerdeführerin "seitens der BP zutreffend als formell nicht ordnungsmäßig bezeichnet" worden sei, ging nicht vom gleichen Sachverhalt aus wie der Prüfer. Die Eintragungen im Kassabuch und die ihnen zugrunde liegenden Abläufe wurden nun entsprechend dem Vorbringen der Beschwerdeführerin festgestellt, wobei die belangte Behörde es nur (auf Seite 15 des angefochtenen Bescheides) vermied, auch festzustellen, dass es tatsächlich die Beträge der von den Mitarbeiterinnen der Zählstelle erstellten Kassastreifen gewesen seien, die in das Kassabuch Eingang fanden. Eingetragen, so die belangte Behörde, wurde von Frau U. "eine Summe (laut Berufungsvorbringen: 'Die Summe der Zählung')".

Der im angefochtenen Bescheid angenommene Mangel der Buchführung, der eine Sicherstellung der Richtigkeit der "erfassten bzw. eingetragenen" Beträge "bei Beibehaltung des gewählten Ablaufes" nach Ansicht der belangten Behörde (Seite 19 des angefochtenen Bescheides) vereitelte, bestand nun im Fehlen von Unterschriften oder Paraphen der Mitarbeiterinnen der Zählstelle auf den in Kopie vorgelegten Kassastreifen.

Setzt man diese Argumentation in Beziehung zu den dargestellten Vorschriften, so impliziert sie, dass das Fehlen von Unterschriften oder Paraphen dieser Mitarbeiterinnen auf den Kassastreifen einen Verstoß gegen § 131 BAO bedeutete, weshalb die Vermutung ordnungsmäßiger Führung gemäß § 163 (nunmehr: Abs. 1) BAO nach Ansicht der belangten Behörde nicht Platz greifen konnte. Aus welchen formellen Anforderungen des § 131 BAO sich dies

mit Hilfe welcher Überlegungen ableiten lasse, wird von der belangten Behörde jedoch nicht dargelegt, weshalb die Ansicht, die Bücher und Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin hätten nicht den formellen Vorschriften des § 131 BAO entsprochen, im angefochtenen Bescheid nicht nachvollziehbar begründet ist. Setzt man diese Argumentation in Beziehung zu den dargestellten Vorschriften, so impliziert sie, dass das Fehlen von Unterschriften oder Paraphen dieser Mitarbeiterinnen auf den Kassastreifen einen Verstoß gegen Paragraph 131, BAO bedeutete, weshalb die Vermutung ordnungsmäßiger Führung gemäß Paragraph 163, (nunmehr: Absatz eins,) BAO nach Ansicht der belangten Behörde nicht Platz greifen konnte. Aus welchen formellen Anforderungen des Paragraph 131, BAO sich dies mit Hilfe welcher Überlegungen ableiten lasse, wird von der belangten Behörde jedoch nicht dargelegt, weshalb die Ansicht, die Bücher und Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin hätten nicht den formellen Vorschriften des Paragraph 131, BAO entsprochen, im angefochtenen Bescheid nicht nachvollziehbar begründet ist.

Ausgehend davon, dass die Bücher und Aufzeichnungen formell mangelhaft gewesen seien, hat die belangte Behörde die Berechtigung zu der von ihr bestätigten Hinzuschätzung auf statistische Auffälligkeiten in den erklärten Erlösen gestützt. Argumente dieser Art würden nicht ausreichen, um die Richtigkeitsvermutung einer formell ordnungsmäßigen Buchführung zu widerlegen. Sie bedürfen der Absicherung durch weitere Erkenntnisse, etwa im Rahmen einer Geldverkehrs- oder Vermögenszuwachsrechnung (vgl. zu ähnlichen Vorschriften der deutschen Abgabenordnung Seer in Tipke/Kruse, AO, § 158 Tz 21a und § 162 Tz 60). Ausgehend davon, dass die Bücher und Aufzeichnungen formell mangelhaft gewesen seien, hat die belangte Behörde die Berechtigung zu der von ihr bestätigten Hinzuschätzung auf statistische Auffälligkeiten in den erklärten Erlösen gestützt. Argumente dieser Art würden nicht ausreichen, um die Richtigkeitsvermutung einer formell ordnungsmäßigen Buchführung zu widerlegen. Sie bedürfen der Absicherung durch weitere Erkenntnisse, etwa im Rahmen einer Geldverkehrs- oder Vermögenszuwachsrechnung vergleiche , zu ähnlichen Vorschriften der deutschen Abgabenordnung Seer in Tipke/Kruse, AO, Paragraph 158, Tz 21a und Paragraph 162, Tz 60).

Solche Erkenntnisse werden im angefochtenen Bescheid nicht dargestellt. Es hat vielmehr umgekehrt die Beschwerdeführerin zur Widerlegung der auf statistische Argumente gestützten Annahmen und zur Bekämpfung der darauf beruhenden Hinzuschätzung u. a. vorgebracht, es wäre praktisch unmöglich, Bargeld in der hinzugeschätzten Höhe unbemerkt umzuwechseln und/oder zu veranlagen oder ohne Niederschlag in sichtbaren Vermögenswerten auszugeben. Wenn die belangte Behörde darauf nur erwiderte, sie sei "nicht angehalten", einen "Nachweis über den Verbleib oder die Verwendung der Geldmittel zu führen", so ist sie ihrer Begründungspflicht doch in Bezug auf diesen detailliert vorgetragenen Einwand der Beschwerdeführerin nicht nachgekommen.

Im letzten Absatz des angefochtenen Bescheides wurde der Beschwerdeführerin erstmals vorgehalten, von welchem nach Einbeziehung des Kassabuchs noch denkbaren "Procedere" bei der Annahme einer Verkürzung der Erlöse ausgegangen werde. Ob die Beschwerdeführerin dadurch, wie sie geltend macht, in ihrem Recht auf Parteiengehör verletzt wurde, kann nach dem Gesagten auf sich beruhen, weil die Bemerkungen im letzten Absatz der Bescheidbegründung nicht über Andeutungen hinausgehen. Die belangte Behörde hat nicht - im Sinne eines Nachweises von Manipulationen, der ein Urteil über die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung erübrigen könnte, und mit entsprechenden Ausführungen zur Beweiswürdigung - festgestellt, in der bis zur Erstellung des EDV-Beleges und bis zur Bankeinzahlung jeweils zur Verfügung stehenden Zeit seien nach einem die statistischen Auffälligkeiten erklärenden Plan die vom Fremdpersonal erstellten Kassastreifen durch andere ersetzt und die für die Bankeinzahlungen gebündelten Geldmengen reduziert worden. Dass Frau U. andere als die ihr auf Kassastreifen vorliegenden Beträge in den EDV-Belegen erfasst habe, ist den ausschließlich auf Frau E. abzielenden Bemerkungen auch nicht andeutungsweise entnehmbar.

Der angefochtene Bescheid war schon aus diesen Gründen gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war schon aus diesen Gründen gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, Litera c, VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2008. Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2008.

Wien, am 18. September 2013

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2013:2009130146.X00

Im RIS seit

24.10.2013

Zuletzt aktualisiert am

05.10.2017

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at