

TE Vwgh Erkenntnis 1986/11/3 85/15/0270

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 03.11.1986

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

ABGB §1270;
ABGB §1272;
ABGB §860;
ABGB §861;
AVG §37 impl;
AVG §45 Abs2;
BAO §115 Abs1;
BAO §115 Abs4;
BAO §161;
BAO §167 Abs2;
BAO §184 Abs1;
B-VG Art133 Z1 idF 1984/296;
B-VG Art144 Abs2 idF 1984/296;
B-VG Art144 Abs3 idF 1984/296;
B-VG Art18 Abs1;
B-VG Art18;
EStG 1972 §1 Abs1 Z1;
UStG 1972 §1 Abs1 Z1;
UStG 1972 §2;
UStG 1972 §3 Abs9;
UStG 1972 §4 Abs5 Satz2 idF 1977/645;
VwGG §34 Abs1;

VwGG §41 Abs1;

VwRallg;

1. ABGB § 1270 heute
2. ABGB § 1270 gültig ab 01.01.1812

1. ABGB § 1272 heute
2. ABGB § 1272 gültig ab 01.01.1812

1. ABGB § 860 heute
2. ABGB § 860 gültig ab 01.01.1917 zuletzt geändert durch RGBl. Nr. 69/1916

1. ABGB § 861 heute
2. ABGB § 861 gültig ab 01.01.1917 zuletzt geändert durch RGBl. Nr. 69/1916

1. AVG § 37 heute
2. AVG § 37 gültig ab 01.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 158/1998
3. AVG § 37 gültig von 01.02.1991 bis 31.12.1998

1. AVG § 45 heute
2. AVG § 45 gültig ab 01.02.1991

1. BAO § 115 heute
2. BAO § 115 gültig ab 16.09.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 136/2017
3. BAO § 115 gültig von 01.01.1962 bis 15.09.2017

1. BAO § 115 heute
2. BAO § 115 gültig ab 16.09.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 136/2017
3. BAO § 115 gültig von 01.01.1962 bis 15.09.2017

1. BAO § 161 heute
2. BAO § 161 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 167 heute
2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 184 heute
2. BAO § 184 gültig ab 01.01.1962

1. B-VG Art. 133 heute
2. B-VG Art. 133 gültig von 01.01.2019 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 138/2017
3. B-VG Art. 133 gültig ab 01.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2018
4. B-VG Art. 133 gültig von 25.05.2018 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2018
5. B-VG Art. 133 gültig von 01.08.2014 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 164/2013
6. B-VG Art. 133 gültig von 01.01.2014 bis 31.07.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
7. B-VG Art. 133 gültig von 01.01.2004 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
8. B-VG Art. 133 gültig von 01.01.1975 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 444/1974
9. B-VG Art. 133 gültig von 25.12.1946 bis 31.12.1974 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 211/1946
10. B-VG Art. 133 gültig von 19.12.1945 bis 24.12.1946 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
11. B-VG Art. 133 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934

1. B-VG Art. 144 heute
2. B-VG Art. 144 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
3. B-VG Art. 144 gültig von 01.01.2004 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
4. B-VG Art. 144 gültig von 01.01.1991 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/1999
5. B-VG Art. 144 gültig von 01.01.1991 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 685/1988
6. B-VG Art. 144 gültig von 01.08.1984 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 296/1984
7. B-VG Art. 144 gültig von 01.08.1981 bis 31.07.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 350/1981
8. B-VG Art. 144 gültig von 01.07.1976 bis 31.07.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 302/1975
9. B-VG Art. 144 gültig von 25.12.1946 bis 30.06.1976 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 211/1946

10. B-VG Art. 144 gültig von 19.12.1945 bis 24.12.1946 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
11. B-VG Art. 144 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934
 1. B-VG Art. 144 heute
 2. B-VG Art. 144 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
 3. B-VG Art. 144 gültig von 01.01.2004 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
 4. B-VG Art. 144 gültig von 01.01.1991 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/1999
 5. B-VG Art. 144 gültig von 01.01.1991 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 685/1988
 6. B-VG Art. 144 gültig von 01.08.1984 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 296/1984
 7. B-VG Art. 144 gültig von 01.08.1981 bis 31.07.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 350/1981
 8. B-VG Art. 144 gültig von 01.07.1976 bis 31.07.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 302/1975
 9. B-VG Art. 144 gültig von 25.12.1946 bis 30.06.1976 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 211/1946
10. B-VG Art. 144 gültig von 19.12.1945 bis 24.12.1946 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
11. B-VG Art. 144 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934
 1. B-VG Art. 18 heute
 2. B-VG Art. 18 gültig ab 01.07.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
 3. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.2004 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
 4. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.2002 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 121/2001
 5. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.1999 bis 31.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 121/2001
 6. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.1999 bis 31.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/1999
 7. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.1997 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 121/2001
 8. B-VG Art. 18 gültig von 19.12.1945 bis 31.12.1996 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
 9. B-VG Art. 18 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934
1. B-VG Art. 18 heute
2. B-VG Art. 18 gültig ab 01.07.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
3. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.2004 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
4. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.2002 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 121/2001
5. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.1999 bis 31.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 121/2001
6. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.1999 bis 31.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/1999
7. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.1997 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 121/2001
8. B-VG Art. 18 gültig von 19.12.1945 bis 31.12.1996 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
9. B-VG Art. 18 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934
1. EStG 1972 § 1 gültig von 13.12.1972 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
1. UStG 1972 § 1 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.1994 aufgehoben durch BGBl. Nr. 663/1994
2. UStG 1972 § 1 gültig von 11.01.1983 bis 29.07.1988 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 7/1983
3. UStG 1972 § 1 gültig von 30.12.1977 bis 10.01.1983 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 645/1977
4. UStG 1972 § 1 gültig von 31.12.1975 bis 29.12.1977 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 636/1975
5. UStG 1972 § 1 gültig von 01.01.1973 bis 30.12.1975
1. UStG 1972 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1994 aufgehoben durch BGBl. Nr. 663/1994
2. UStG 1972 § 2 gültig von 01.01.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 410/1988
3. UStG 1972 § 2 gültig von 22.12.1984 bis 31.12.1988 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
4. UStG 1972 § 2 gültig von 14.12.1983 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 587/1983
5. UStG 1972 § 2 gültig von 20.12.1980 bis 13.12.1983 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
6. UStG 1972 § 2 gültig von 01.01.1973 bis 19.12.1980
1. UStG 1972 § 3 gültig von 01.07.1990 bis 31.12.1994 aufgehoben durch BGBl. Nr. 663/1994
2. UStG 1972 § 3 gültig von 22.12.1984 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
3. UStG 1972 § 3 gültig von 31.12.1975 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 636/1975
4. UStG 1972 § 3 gültig von 01.01.1973 bis 30.12.1975
1. UStG 1972 § 4 gültig von 30.12.1989 bis 31.12.1994 aufgehoben durch BGBl. Nr. 663/1994
2. UStG 1972 § 4 gültig von 31.12.1981 bis 29.12.1989 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 620/1981

3. UStG 1972 § 4 gültig von 20.12.1980 bis 30.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
4. UStG 1972 § 4 gültig von 30.12.1977 bis 19.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 645/1977
5. UStG 1972 § 4 gültig von 31.12.1975 bis 29.12.1977 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 636/1975
6. UStG 1972 § 4 gültig von 01.01.1973 bis 30.12.1975

1. VwGG § 34 heute
2. VwGG § 34 gültig ab 01.07.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2021
3. VwGG § 34 gültig von 01.01.2014 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
4. VwGG § 34 gültig von 01.03.2013 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
5. VwGG § 34 gültig von 01.07.2008 bis 28.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
6. VwGG § 34 gültig von 01.08.2004 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 89/2004
7. VwGG § 34 gültig von 01.09.1997 bis 31.07.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 88/1997
8. VwGG § 34 gültig von 05.01.1985 bis 31.08.1997

1. VwGG § 41 heute
2. VwGG § 41 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
3. VwGG § 41 gültig von 01.03.2013 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
4. VwGG § 41 gültig von 01.07.2012 bis 28.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
5. VwGG § 41 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
6. VwGG § 41 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Großmann, Dr. Närr, Dr. Wetzel und Dr. Kremla als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Samonig, über die Beschwerde der HD in G, vertreten durch Dr. Guido Held, Rechtsanwalt in Graz, Joanneumring 16, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 12. Dezember 1984, GZ. B 221-3/84, betreffend Umsatzsteuer 1978 - 1980, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Anschluß an eine bei der Beschwerdeführerin durchgeführte Betriebsprüfung nahm das Finanzamt Graz-Stadt mit gesondert ausgefertigten Bescheiden je vom 23. Februar 1983, u.a. die die Beschwerdeführerin betreffenden Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1978, 1979 und 1980 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte gleichzeitig gegenüber der Beschwerdeführerin Umsatzsteuer fest (für 1978: S 496.125,--, für 1979: S 537.795,-- und für 1980: S 2,851.508,--). Im Anschluß an eine bei der Beschwerdeführerin durchgeführte Betriebsprüfung nahm das Finanzamt Graz-Stadt mit gesondert ausgefertigten Bescheiden je vom 23. Februar 1983, u.a. die die Beschwerdeführerin betreffenden Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1978, 1979 und 1980 gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO wieder auf und setzte gleichzeitig gegenüber der Beschwerdeführerin Umsatzsteuer fest (für 1978: S 496.125,--, für 1979: S 537.795,-- und für 1980: S 2,851.508,--).

Die Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) wies mit Berufungsentscheidung vom 12. Dezember 1984 die von der Beschwerdeführerin - innerhalb der gemäß § 245 Abs. 4 erster Satz BAO gehemmten Frist - rechtzeitig eingebrachte Berufung gegen die oben angeführten erstinstanzlichen Sachentscheidungen (§ 307 BAO) hinsichtlich der Umsatzsteuer als unbegründet ab und änderte die betreffenden Umsatzsteuerfestsetzungen ab (für 1978: S 675.908,--, für 1979: S 717.577,-- und für 1980: 3,031.291,--). Dies - soweit für das vorliegende verwaltungsgerichtliche Verfahren von Bedeutung - im Wesentlichen mit folgender Begründung: Die Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) wies mit Berufungsentscheidung vom 12. Dezember 1984 die von der Beschwerdeführerin - innerhalb der gemäß Paragraph 245, Absatz 4, erster Satz BAO gehemmten Frist - rechtzeitig eingebrachte Berufung gegen die oben angeführten erstinstanzlichen Sachentscheidungen (Paragraph 307, BAO) hinsichtlich der

Umsatzsteuer als unbegründet ab und änderte die betreffenden Umsatzsteuerfestsetzungen ab (für 1978: S 675.908,--, für 1979: S 717.577,-- und für 1980: 3.031.291,--). Dies - soweit für das vorliegende verwaltungsgerichtliche Verfahren von Bedeutung - im Wesentlichen mit folgender Begründung:

Die Beschwerdeführerin stelle bei Gastwirten gegen entsprechende Beteiligung am Nettoeinspielergebnis neben Geschicklichkeits- auch Geldspielautomaten (Konsumationsgeräte) auf. Die Abrechnung des Einspielergebnisses werde von der Beschwerdeführerin, die schließlich auch die Einstellung der Gewinnchancen, sowie die Reparatur- und Servicearbeiten auf eigene Kosten durchführe, vorgenommen.

Die Obliegenheiten des Gastwirtes erschöpften sich im Anschluß an das Stromnetz, in der Meldung von Störungen, Bereitstellung von Wechselgeld, Entleerung und Verwahrung des Kasseninhaltes.

Die von der Beschwerdeführerin seit 1. Jänner 1978 gewählte Konstruktion "Mietverhältnis mit dem jeweiligen Gastwirt" mit der Folge, daß sie selbst nur mehr den Aufstelleranteil (= Einspielergebnis abzüglich Konsumation und Platzmiete für den Wirt) der Umsatzsteuer unterworfen habe, sei vom Betriebsprüfer unter Bezugnahme auf die bei der Beurteilung abgabenrechtlicher Sachverhalte gebotene wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht anerkannt worden. Es könne nicht ausschließlich auf das Außenverhältnis abgestellt werden. Dies würde nämlich bedeuten, etwa ein an der Friedhofsmauer angebrachter Blumenautomat sei der Friedhofsverwaltung zuzurechnen.

Abgesehen von nur zwei Automaten seien mangels vorhandener Zählwerke hinsichtlich der Summe der durchgeführten Spiele (= Umsatzsteuerbemessungsgrundlage) die Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO unter Heranziehung der im äußeren Betriebsvergleich gewonnen Vervielfacher (1978: 1,6; 1979: 1,8; 1980: 2,2) geschätzt worden. Dabei seien die nichtverbrauchten Einwürfe mit S 20.000,-- jährlich berücksichtigt worden. Abgesehen von nur zwei Automaten seien mangels vorhandener Zählwerke hinsichtlich der Summe der durchgeführten Spiele (= Umsatzsteuerbemessungsgrundlage) die Bemessungsgrundlagen gemäß Paragraph 184, BAO unter Heranziehung der im äußeren Betriebsvergleich gewonnen Vervielfacher (1978: 1,6; 1979: 1,8; 1980: 2,2) geschätzt worden. Dabei seien die nichtverbrauchten Einwürfe mit S 20.000,-- jährlich berücksichtigt worden.

Die in der Platzmiete enthaltene Vorsteuer sei bei Ermittlung der Zahllast abgezogen worden.

Über die Berufung der Beschwerdeführerin habe der Berufungssenat unter Bedachtnahme auf § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972, auf das Urteil des Reichsfinanzhofes vom 2. November 1983 (richtig offensichtlich: 1934), V A 339/34, RStBl. 1935, S. 310 ff, sowie auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 14. Dezember 1978, G 82/78 (Slg. Nr. 8457), folgendes erwogen: Über die Berufung der Beschwerdeführerin habe der Berufungssenat unter Bedachtnahme auf Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins, UStG 1972, auf das Urteil des Reichsfinanzhofes vom 2. November 1983 (richtig offensichtlich: 1934), V A 339/34, RStBl. 1935, S. 310 ff, sowie auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 14. Dezember 1978, G 82/78 (Slg. Nr. 8457), folgendes erwogen:

Zurechnung der Umsätze Streitentscheidend sei nach Ansicht des Berufungssenates die Frage, wer das mit der Aufstellung und dem Betrieb der Automaten verbundene Risiko trage.

Es sei unbestritten, daß die Beschwerdeführerin die Einstellung der Gewinnchancen vornehme und auf ihre Kosten Reparatur- und Servicearbeiten durchführe. Demgegenüber erschöpfe sich die Tätigkeit der Lokalinhaber in Obliegenheiten, die sich mit der Abwesenheit der Beschwerdeführerin und der Anwesenheit des Gastwirtes, in dessen Räumen der Automat aufgestellt sei, erklärten.

In Würdigung des wirtschaftlichen Gehaltes des vorliegenden Sachverhaltes lasse sich keineswegs eine Gerätemiete durch den Gastwirt, sondern vielmehr nur eine Gestattung des Lokalinhabers zur Aufstellung von Spielautomaten ableiten, und zwar verbunden mit der Verpflichtung zu gewissen für den Betrieb unerläßlichen Verrichtungen, wie etwa Anschluß an das Stromnetz, Ein- und Ausschalten, Meldung von Störungen, Bereithalten von Wechselgeld, Entnahme und Verwahrung des Kasseninhaltes.

An dieser Beurteilung vermöge auch die Gestaltung der Abrechnungsformulare nichts zu ändern, und es erübrige sich eine Prüfung der zivilrechtlichen Frage, ob ein Mietvertrag überhaupt zustande gekommen sei. Hinzukomme, daß bei einem ernstgemeinten Mietvertrag der Vermieter keinesfalls die vom Mieter durch Nutzung des Mietobjektes "ausgelöste" Umsatzsteuer tragen würde.

Weiters lasse sich aus dem Hinweis auf die Handhabung bei Bürogeräten nichts für die Beschwerdeführerin gewinnen. Es spreche nämlich nicht die Abhängigkeit des "Mietentgeltes" vom Einspielergebnis gegen eine Zurechnung der

Automatenumsätze an den Gastwirt, sondern vielmehr dessen Unvermögen, durch individuelle Änderung der Gewinnchance Einfluß auf das Einspielergebnis zu nehmen. Dadurch sei es ihm unmöglich, auf die Höhe der Einnahmen Einfluß zu nehmen bzw. unternehmerisch zu disponieren. Vielmehr lasse er sich die Güte des Aufstellplatzes, die sich in der Höhe des Einspielergebnisses ausdrücke, durch eine prozentuelle Beteiligung am Nettoeinspielergebnis abdecken.

Wenn sich der Spieler zur Einlösung der Gewinne oder zur Reklamation an den Gastwirt wende, ergebe sich dies aus der durch die Abwesenheit der Aufstellerin bedingten Vereinbarung mit dem Gastwirt, Gewinnbons auszustellen und einzulösen, was aber auf die Zurechnung der Umsätze aus den angeführten Gründen keinen Einfluß habe.

Bekämpfung des Vervielfachers

Was den von der Beschwerdeführerin behaupteten Widerspruch in Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - gemeint einerseits das zum Glückspielgesetz 1962 ergangene Erkenntnis vom 29. September 1978, Zl. 187/78 (ÖStZB 11/1979, S. 143) und andererseits das zu § 4 Abs. 5 zweiter Satz UStG 1972 in der Fassung des 2. Abgabenänderungsgesetzes 1977, BGBl. Nr. 645, ergangene Erkenntnis vom 14. März 1980, Zl. 2080/79 (Slg. Nr. 5465/F) - anlange, so könne dieser wegen der unterschiedlichen Regelungsgehalte dahingestellt bleiben. Was den von der Beschwerdeführerin behaupteten Widerspruch in Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - gemeint einerseits das zum Glückspielgesetz 1962 ergangene Erkenntnis vom 29. September 1978, Zl. 187/78 (ÖStZB 11 aus 1979,, S. 143) und andererseits das zu Paragraph 4, Absatz 5, zweiter Satz UStG 1972 in der Fassung des 2. Abgabenänderungsgesetzes 1977, BGBl. Nr. 645, ergangene Erkenntnis vom 14. März 1980, Zl. 2080/79 (Slg. Nr. 5465/F) - anlange, so könne dieser wegen der unterschiedlichen Regelungsgehalte dahingestellt bleiben.

Dem von der Beschwerdeführerin in der Berufung angeführten Beispiel einer konfiskatorischen Besteuerung (wonach dem Gastwirt und dem Aufsteller nach eingeworfenen Münzen im Gesamtwert von S 10.000,- abzüglich der konsumierten Gewinne und der Umsatzsteuer bloß S 425,- verbleiben würden, wovon noch alle übrigen Betriebskosten, Steuern, Abgaben, Amortisation und Zinsen gedeckt werden müßten) liege der Vervielfacher 3 zugrunde. Demgegenüber sei im konkreten Fall, und zwar lediglich für das Jahr 1980, ein solcher von 2,2 angewendet worden. Im übrigen - auch zur Frage der Rentabilität des Unternehmens angesichts der Umsatzsteuerbelastung - werde auf das zitierte Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 14. Dezember 1978 verwiesen.

Dem Eventualantrag auf Verminderung der Bemessungsgrundlagen um die den Gastwirten zugerechneten Umsätze könne nicht stattgegeben werden, da eine gesetzwidrige Zurechnung der Umsätze der Beschwerdeführerin an andere Unternehmer nichts daran ändere, daß sie den Tatbestand verwirklicht habe, der zur Entstehung des Abgabenanspruches geführt habe. Daher sei sie als Abgabenschuldner der Umsatzsteuer zu behandeln.

Da in den angefochtenen erstinstanzlichen Bescheiden dieser Umstand durch einen Abschlag in Höhe von S 998,791,- jährlich Rechnung getragen worden sei, seien diese Bescheide dementsprechend zum Nachteil der Beschwerdeführerin zu ändern.

Was die Höhe der angewendeten Vervielfacher betreffe, so habe der Berufungssenat auf Grund des sich im Hinweis auf angeblich in anderen Bundesländern übliche Vervielfacher erschöpfenden und somit nicht auf den konkreten Sachverhalt beziehenden Vorbringens der Beschwerdeführerin keine Veranlassung gehabt, das Schätzungsergebnis zu bezweifeln. Mangels vorhandener Zählwerke und Unterlagen über die Summe der durchgeführten Spiele habe das Finanzamt nur die Möglichkeit der Schätzung gehabt. Dabei sei auf die im äußeren Betriebsvergleich durch Auswertung von Zählwerkdaten gewonnenen Erfahrungssätze zurückgegriffen worden. Da die Höhe des Vervielfachers einerseits vom Gerätetyp und andererseits von der eingestellten Gewinnchance abhängig sei, gehe das (zuletzt erwähnte) Vorbringen der Beschwerdeführerin schon dem Grunde nach ins Leere.

Dem von der Beschwerdeführerin in der Ergänzung ihrer Berufung vom 11. Dezember 1984 geäußerten Vorwurf einer weitgehend willkürlichen Schätzung sei entgegenzuhalten, daß der Abgabenbehörde mangels vorhandener Zählwerke nur die Möglichkeit bleibe, auf durch Zählwerkkontrolle bei anderen Aufstellern gewonnene Erfahrungswerte zurückzugreifen. Die dadurch verursachten Unsicherheiten, die naturgemäß jeder Schätzung anhafteten, habe die Beschwerdeführerin zu vertreten, da sie ja durch Einbau geeigneter Zählwerke die Möglichkeit gehabt hätte, einer Schätzung zu entgehen.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der an ihn gerichteten Beschwerde gegen diese Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Steiermark mit Beschluß vom 17. Juni 1985, B 184/85-7, abgelehnt und die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Die Beschwerdeführerin behauptet im Sinne des § 28 Abs. 1 Z. 4 VwGG (Beschwerdepunkte), sie sei durch den angefochtenen Bescheid in ihrem subjektiv-öffentlichen Recht verletzt, daß ihr gegenüber für Spielumsätze, die mit ihren in Gastlokalen aufgestellten Geldspielautomaten von den Gastwirten mit deren Gästen getätigt worden seien, im Umsatzsteuergesetz 1972 nicht begründete Umsatzsteuer in gesetzwidriger Höhe von S 4,029.629,-- (inklusive "Vervielfacher") nicht festgesetzt werde. Die Beschwerdeführerin macht Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides sowie dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Die Beschwerdeführerin behauptet im Sinne des Paragraph 28, Absatz eins, Ziffer 4, VwGG (Beschwerdepunkte), sie sei durch den angefochtenen Bescheid in ihrem subjektiv-öffentlichen Recht verletzt, daß ihr gegenüber für Spielumsätze, die mit ihren in Gastlokalen aufgestellten Geldspielautomaten von den Gastwirten mit deren Gästen getätigt worden seien, im Umsatzsteuergesetz 1972 nicht begründete Umsatzsteuer in gesetzwidriger Höhe von S 4,029.629,-- (inklusive "Vervielfacher") nicht festgesetzt werde. Die Beschwerdeführerin macht Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides sowie dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Der Bundesminister für Finanzen legte die Verwaltungsakten und die von der belangten Behörde erstattete Gegenschrift vor. In dieser wird die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Zu dieser Gegenschrift erstattete die Beschwerdeführerin unaufgefordert eine schriftliche Äußerung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zur Frage der Zurechnung der Leistung

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 erster Satz UStG 1972 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Gemäß Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins, erster Satz UStG 1972 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Nach § 2 Abs. 1 erster Satz UStG 1972 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Nach Paragraph 2, Absatz eins, erster Satz UStG 1972 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Auf Grund des § 2 Abs. 2 Z. 1 UStG 1972 wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind. Auf Grund des Paragraph 2, Absatz 2, Ziffer eins, UStG 1972 wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.

Gemäß § 3 Abs. 9 UStG 1972 sind sonstige Leistungen Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen. Gemäß Paragraph 3, Absatz 9, UStG 1972 sind sonstige Leistungen Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

Ausgehend von dieser Rechtslage vermag der Verwaltungsgerichtshof keine Rechtswidrigkeit darin zu erblicken, wenn die belangte Behörde nicht die Gastwirte als Aufsteller, sondern die Beschwerdeführerin als Aufstellerin der gegenständlichen Geldspielautomaten und als Vertragspartnerin der jeweiligen Spieler annahm. Bedenkt man nämlich, daß die Beschwerdeführerin bei ihrer Vernehmung am 23. April 1982 ausdrücklich erklärt hatte, schriftliche Mietverträge seien nicht abgeschlossen worden, und daß die am 9. bzw. 11. Juni 1982 vernommenen Gastwirte als Zeugen - unter Wahrheitspflicht - ausgesagt hatten, nicht Mieter der Geräte, sondern lediglich Vermieter der Standplätze für diesen gegen Ersatz der von den Spielern gewonnenen Konsumationsbeträge sowie einer Platzmiete von 30 % des Nettoeinspielergebnisses gewesen zu sein, dann erscheint es nicht unschlüssig, wenn die belangte Behörde den von der Beschwerdeführerin verwendeten vorgedruckten Formularen "Mietabrechnung Nr für Spielautomaten" keine ausreichende Beweiskraft für einen Mietvertrag im Sinne der Beschwerde - der grundsätzlich denkbar wäre (dem, nicht zum Umsatzsteuergesetz 1972 sondern zum Getränkesteuergesetz für Wien 1971

ergangenen, Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Oktober 1983, Zl. 83/17/0146, ÖStZB 15/1984, S. 286, liegt allerdings ein gemischter Vertrag - siehe diesbezüglich auch das einen Musikautomaten betreffende Urteil des Obersten Gerichtshofes vom 24. September 1958, AZ. 6 Ob 204/58, SZ 31/116 - hinsichtlich eines Getränkeautomaten zugrunde) - zuerkannte. Ausgehend von dieser Rechtslage vermag der Verwaltungsgerichtshof keine Rechtswidrigkeit darin zu erblicken, wenn die belangte Behörde nicht die Gastwirte als Aufsteller, sondern die Beschwerdeführerin als Aufstellerin der gegenständlichen Geldspielautomaten und als Vertragspartnerin der jeweiligen Spieler annahm. Bedenkt man nämlich, daß die Beschwerdeführerin bei ihrer Vernehmung am 23. April 1982 ausdrücklich erklärt hatte, schriftliche Mietverträge seien nicht abgeschlossen worden, und daß die am 9. bzw. 11. Juni 1982 vernommenen Gastwirte als Zeugen - unter Wahrheitspflicht - ausgesagt hatten, nicht Mieter der Geräte, sondern lediglich Vermieter der Standplätze für diesen gegen Ersatz der von den Spielern gewonnenen Konsumationsbeträge sowie einer Platzmiete von 30 % des Nettoeinspielergebnisses gewesen zu sein, dann erscheint es nicht un schlüssig, wenn die belangte Behörde den von der Beschwerdeführerin verwendeten vorgedruckten Formularen "Mietabrechnung Nr für Spielautomaten" keine ausreichende Beweiskraft für einen Mietvertrag im Sinne der Beschwerde - der grundsätzlich denkbar wäre (dem, nicht zum Umsatzsteuergesetz 1972 sondern zum Getränkesteuergesetz für Wien 1971 ergangenen, Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Oktober 1983, Zl. 83/17/0146, ÖStZB 15 aus 1984,, S. 286, liegt allerdings ein gemischter Vertrag - siehe diesbezüglich auch das einen Musikautomaten betreffende Urteil des Obersten Gerichtshofes vom 24. September 1958, AZ. 6 Ob 204/58, SZ 31/116 - hinsichtlich eines Getränkeautomaten zugrunde) - zuerkannte.

Die verwaltungsgerichtliche Kontrolle eines angefochtenen Bescheides beinhaltet zwar u.a. die Aufgabe, zu überprüfen, ob die bei der Beweiswürdigung angestellten Überlegungen der belangten Behörde schlüssig sind, d.h. ob sie u.a. den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen. Ob der Akt der Beweiswürdigung richtig in dem Sinn ist, daß z. B. eine die Beschwerdeführerin belastende Darstellung und nicht deren (früheres oder späteres) Vorbringen den Tatsachen entspricht, kann der Verwaltungsgerichtshof in einem Verfahren über eine Bescheidbeschwerde nicht überprüfen (siehe z.B. das Erkenntnis eines verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Oktober 1985, Zl. 85/02/0053, sowie die Erkenntnisse vom 14. April 1986, Zl. 84/15/0140, und vom 15. September 1986, Zl. 84/15/0134).

Daß die Sachlage bei den anderen Gastwirten, deren Vernehmung von der Beschwerdeführerin auch nicht beantragt worden war, in wesentlichen Punkten anders sein sollte als bei den vier im Beweisaufnahmeverfahren gehörten, kann nach dem Akteninhalt nicht angenommen werden.

Dem Umstand, daß auf den Geldspielautomaten kein Hinweis auf die Beschwerdeführerin als Unternehmerin angebracht gewesen sei, kommt deshalb keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu, weil nach der Verkehrsauffassung (siehe z.B. Stoll, Bundesabgabenordnung, Handbuch, Wien 1980, S. 50 letzter Absatz) regelmäßig zwei Umsätze bewirkt werden, wenn ein Gastwirt einem Geldspielautomatenaufsteller die Aufstellung eines Automaten in seiner Gastwirtschaft gestattet: Der Gastwirt bewirkt eine sonstige Leistung an den Aufsteller, die darin besteht, daß er gegen Entgelt die Aufstellung des Automaten in seinen Räumen gestattet. Der Aufsteller bietet jedem dazu berechtigten Gasthausbesucher seine sonstige Leistung, nämlich Aussicht auf Konsumationsgewinn bzw. auch auf Unterhaltung, an. Jedenfalls für Geldspielautomaten ergibt sich dies in Übereinstimmung mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. April 1976, Zl. 588/76, Slg. Nr. 4966/F, sowie Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Wien 1974, Stand nach der 22. Lieferung - April 1986, Band II, Anm. 335 zu § 3 UStG 1972, aus der (auch Warenautomaten umfassenden) die gleiche Sach- und Rechtslage betreffenden Lehre und Rechtsprechung in der Bundesrepublik Deutschland (siehe z.B. Rau-Dürwächter-Flick-Geist, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Band I4, Stand nach der 50. Lieferung - Juli 1986, Anm. 405 zu § 2 Abs. 1 und 2 dUStG auf S. 149, Plückebaum-Malitzky, Umsatzsteuergesetz, Kommentar¹⁰, Köln-Berlin-Bonn-München 1978, Stand nach der 111. Ergänzungslieferung - 1986, Band II/1, RZ 29 und 34 zu §§ 1 bis 3 dUStG; das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 14. Mai 1981, V R 123/74, UStR 10/1981, S. 227, mit ausführlicher - die Auffassung von Eggesiecker/Hofmeister, Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Automatenaustellern, UStR 17/1974, S. 93, begründet ablehnender - Besprechung von Weiss; insbesondere aber S. 4-7 der ausführlichen Gründe des nichtveröffentlichten Urteiles des Bundesfinanzhofes vom 27. Mai 1971, V R 70/67, von dem den Parteien des vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gleichzeitig mit der Erkenntnisausfertigung eine Ablichtung zugestellt wird; die Urteile des Reichsfinanzhofes vom 2. November 1934, V A 339/34, RStBl. 1935, S. 310, und vom 17. November 1933, V A 534/33, RStBl. 1934, S. 174). U.a. bestätigt die

Aussage des Zeugen Hochstrasser vom 11. Juni 1982 diese Verkehrsauffassung und die Ausführungen in dem Bericht gemäß § 150 BAO vom 26. November 1982 über das Spielerpublikum stehen mit ihr völlig in Einklang. Dem Umstand, daß auf den Geldspielautomaten kein Hinweis auf die Beschwerdeführerin als Unternehmerin angebracht gewesen sei, kommt deshalb keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu, weil nach der Verkehrsauffassung (siehe z.B. Stoll, Bundesabgabenordnung, Handbuch, Wien 1980, S. 50 letzter Absatz) regelmäßig zwei Umsätze bewirkt werden, wenn ein Gastwirt einem Geldspielautomatenaufsteller die Aufstellung eines Automaten in seiner Gastwirtschaft gestattet: Der Gastwirt bewirkt eine sonstige Leistung an den Aufsteller, die darin besteht, daß er gegen Entgelt die Aufstellung des Automaten in seinen Räumen gestattet. Der Aufsteller bietet jedem dazu berechtigten Gasthausbesucher seine sonstige Leistung, nämlich Aussicht auf Konsumationsgewinn bzw. auch auf Unterhaltung, an. Jedenfalls für Geldspielautomaten ergibt sich dies in Übereinstimmung mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. April 1976, Zl. 588/76, Slg. Nr. 4966/F, sowie Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Wien 1974, Stand nach der 22. Lieferung - April 1986, Band römisch zwei, Anmerkung 335, zu Paragraph 3, UStG 1972, aus der (auch Warenautomaten umfassenden) die gleiche Sach- und Rechtslage betreffenden Lehre und Rechtsprechung in der Bundesrepublik Deutschland (siehe z.B. Rau-Dürnwächter-Flick-Geist, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Band I4, Stand nach der 50. Lieferung - Juli 1986, Anmerkung 405, zu Paragraph 2, Absatz eins und 2 dUStG auf S. 149, Plückebaum-Malitzky, Umsatzsteuergesetz, Kommentar 10, Köln-Berlin-Bonn-München 1978, Stand nach der 111. Ergänzungslieferung - 1986, Band II/1, RZ 29 und 34 zu Paragraphen eins bis 3 dUStG; das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 14. Mai 1981, V R 123/74, UStR 10 aus 1981, S. 227, mit ausführlicher - die Auffassung von Eggesiecker/Hofmeister, Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Automatenaustellern, UStR 17 aus 1974, S. 93, begründet ablehnender - Besprechung von Weiss; insbesondere aber S. 4-7 der ausführlichen Gründe des nichtveröffentlichten Urteiles des Bundesfinanzhofes vom 27. Mai 1971, V R 70/67, von dem den Parteien des vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gleichzeitig mit der Erkenntnisausfertigung eine Ablichtung zugestellt wird; die Urteile des Reichsfinanzhofes vom 2. November 1934, V A 339/34, RStBl. 1935, S. 310, und vom 17. November 1933, V A 534/33, RStBl. 1934, S. 174). U.a. bestätigt die Aussage des Zeugen Hochstrasser vom 11. Juni 1982 diese Verkehrsauffassung und die Ausführungen in dem Bericht gemäß Paragraph 150, BAO vom 26. November 1982 über das Spielerpublikum stehen mit ihr völlig in Einklang.

Ganz abgesehen davon, daß Angebote an unbestimmte Personen möglich sind und in der Regel bei Automaten vorliegen (siehe z. B. Rummel, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch,

1. Band, Wien 1983, S. 821, Rdz 8 zu § 861 ABGB, und Koziol-Welser, Grundriß des bürgerlichen Rechts, Band I7, Wien 1985, 1. Band, Wien 1983, S. 821, Rdz 8 zu Paragraph 861, ABGB, und Koziol-Welser, Grundriß des bürgerlichen Rechts, Band I7, Wien 1985,

S. 100 Mitte) und die Abgrenzung zur Auslobung nicht immer einfach ist (siehe z.B. Rummel, a.a.O.), tritt bei Geldspielautomaten die Frage, wer Vertragspartner ist, zumindest für die Dauer des reibungslosen Spielablaufes gänzlich zurück.

Im übrigen handelte die belangte Behörde nicht rechtswidrig, wenn sie das primär für die Frage der Selbständigkeit im Sinne des § 2 UStG 1972 bedeutungsvolle Risiko in Verbindung mit der Aufstellung und dem Betrieb der Geldspielautomaten auch als Indiz dafür wertete, wer von den je selbständigen Vertragspartnern (Beschwerdeführerin und Gastwirt) als Unternehmer in Bezug auf die Spiele anzusehen ist. Im übrigen handelte die belangte Behörde nicht rechtswidrig, wenn sie das primär für die Frage der Selbständigkeit im Sinne des Paragraph 2, UStG 1972 bedeutungsvolle Risiko in Verbindung mit der Aufstellung und dem Betrieb der Geldspielautomaten auch als Indiz dafür wertete, wer von den je selbständigen Vertragspartnern (Beschwerdeführerin und Gastwirt) als Unternehmer in Bezug auf die Spiele anzusehen ist.

Zur Frage des sogenannten Freispiels

Gemäß dem durch Art. I Z. 2 des VI. Abschnittes des 2. Abgabenänderungsgesetzes 1977, BGBl. Nr. 645, dem § 4 Abs. 5 UStG 1972 angefügten zweiten Satz ist beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit und bei der Wette Bemessungsgrundlage das Entgelt für den einzelnen Spielabschluß oder für die einzelne Wette, wobei ein ausbezahlter Gewinn das Entgelt nicht mindert. Gemäß dem durch Artikel römisch eins, Ziffer 2, des römisch sechs. Abschnittes des

2. Abgabenänderungsgesetzes 1977, Bundesgesetzblatt , Nr. 645, dem Paragraph 4, Absatz 5, UStG 1972 angefügten zweiten Satz ist beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit und bei der Wette Bemessungsgrundlage das Entgelt für den einzelnen Spielabschluß oder für die einzelne Wette, wobei ein ausbezahlter Gewinn das Entgelt nicht mindert.

Den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des zitierten Abgabenänderungsgesetzes (626 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates XIV. GP) ist folgendes zu entnehmen: Den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des zitierten Abgabenänderungsgesetzes (626 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates römisch vierzehn. Gesetzgebungsperiode ist folgendes zu entnehmen:

"Durch § 4 zweiter Satz wird klargestellt, daß die Bemessungsgrundlage für die Umsätze beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit und bei der Wette nicht in der Summe der gewonnenen oder der dem Unternehmer verbleibenden Einsätze, sondern in der Summe aller Einsätze besteht. In diesen Fällen muß davon ausgegangen werden, daß die sonstige Leistung durch den Abschluß des einzelnen Spieles oder der einzelnen Wette bewirkt wird. Diese klarstellende Regelung war im Hinblick auf die vom Verwaltungsgerichtshof in seinen zum ‚Optischen Kugelkarussell‘ ergangenen Erkenntnissen vertretene Rechtsansicht erforderlich." "Durch Paragraph 4, zweiter Satz wird klargestellt, daß die Bemessungsgrundlage für die Umsätze beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit und bei der Wette nicht in der Summe der gewonnenen oder der dem Unternehmer verbleibenden Einsätze, sondern in der Summe aller Einsätze besteht. In diesen Fällen muß davon ausgegangen werden, daß die sonstige Leistung durch den Abschluß des einzelnen Spieles oder der einzelnen Wette bewirkt wird. Diese klarstellende Regelung war im Hinblick auf die vom Verwaltungsgerichtshof in seinen zum ‚Optischen Kugelkarussell‘ ergangenen Erkenntnissen vertretene Rechtsansicht erforderlich."

Zur Vermeidung unnötiger Länge der Entscheidungsgründe wird zunächst darauf hingewiesen, daß die Beschwerdeführerin im Abgabenverfahren durch den Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Universitätsdozent Dr. GH vertreten war. Zur Frage des Freispiels deckt sich der Inhalt der Beschwerde mit seinem im FJ 1985/7/8, S. 124 ff, und FJ 1985/9, S. 142 ff, veröffentlichten Aufsatz "Geldspielautomaten: Umsatzsteuer für Freispiele verfassungswidrig?" Die Äußerung der Beschwerdeführerin zu der von der belangten Behörde erstatteten Gegenschrift deckt sich hinsichtlich der Frage des Freispiels mit dem von demselben Autor verfaßten in der SWK 1986/7, S. 17 ff, veröffentlichten Aufsatz "Nochmals zur Umsatzsteuer für Spielautomaten".

In diesen Aufsätzen wird in gleicher Weise wie von Lechner, Umsatzsteuerliche Behandlung von Freispielen von Glückspielautomaten, ÖStZ 1983/22, S. 264 ff, an dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. März 1980, Zl. 2080/79, Slg. Nr. 5465/F, Kritik geübt.

In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof zu dem neugeschaffenen zweiten Satz des § 4 Abs. 5 UStG 1972 im wesentlichen folgendes dargetan: In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof zu dem neugeschaffenen zweiten Satz des Paragraph 4, Absatz 5, UStG 1972 im wesentlichen folgendes dargetan:

Gewinnt ein Spieler und kann er mit dem Gewinn am Automaten ein neues Spiel tätigen, dann wird auf Grund der neuerlichen Inbetriebnahme des Geldspielautomaten ein neuer Umsatz ausgeführt; der geldwerte auch in anderer Weise (zur Konsumation) verwendbare Gewinnanspruch des Spielers bildet das Entgelt für diesen Umsatz.

Gemäß § 1272 erster Satz ABGB ist jedes Spiel eine Art von Wette. Nach § 1270 erster Satz ABGB entsteht eine Wette, wenn über ein beiden Teilen noch unbekanntes Ereignis ein bestimmter Preis zwischen ihnen für denjenigen, dessen Behauptung der Erfolg entspricht, verabredet wird. Spiel und Wette sind schwer auseinander zu halten. Das Bemühen um eine klare Abgrenzung von Spiel und Wette ist aber insoweit überflüssig, als beide Verträge demselben Regime unterstellt sind (siehe z.B. Krejci in Rummel, a. a.O., 2. Band, Wien 1984, S. 2075, Rdz. 15 zu §§ 1267 bis 1274 ABGB). Gemäß Paragraph 1272, erster Satz ABGB ist jedes Spiel eine Art von Wette. Nach Paragraph 1270, erster Satz ABGB entsteht eine Wette, wenn über ein beiden Teilen noch unbekanntes Ereignis ein bestimmter Preis zwischen ihnen für denjenigen, dessen Behauptung der Erfolg entspricht, verabredet wird. Spiel und Wette sind schwer auseinander zu halten. Das Bemühen um eine klare Abgrenzung von Spiel und Wette ist aber insoweit überflüssig, als beide Verträge demselben Regime unterstellt sind (siehe z.B. Krejci in Rummel, a. a.O., 2. Band, Wien 1984, S. 2075, Rdz. 15 zu Paragraphen 1267 bis 1274 ABGB).

Abgesehen davon, daß Lechner und Heidinger (dieser in beiden Aufsätzen) den zweiten Satz der zitierten Erläuterungen bei deren Wiedergabe auslassen, vermag der Verwaltungsgerichtshof nicht zu erkennen, daß durch die zitierte Novelle entgegen dem ausdrücklichen Wortlaut "einzelnen Spielabschluß" oder "einzelne Wette" eine

Auslegung zulässig wäre, wonach "einzelne" Spielabschlüsse oder Wetten zu einer größeren Einheit zusammengefaßt werden könnten.

Die Beschwerdeführerin scheint vor allem zu übersehen, daß der Spieler nach gewonnener Konsumation je nach seinem freien Willensentschluß ein weiteres Spiel abschließt oder den Gewinn konsumiert. Der Verwaltungsgerichtshof vermag auch - abgesehen von der Frage der Erlaubtheit - wirtschaftlich keinen Unterschied darin zu erblicken, ob bei einem Geldspielautomaten der gewonnene Geldbetrag ausgeschüttet wird und damit durch neuen Einwurf ein weiterer Spielabschluß getätigt wird oder ob sich der Gewinner eines Konsumationsanspruches nicht zur Konsumation, sondern zum Abschluß eines weiteren Spieles entschließt.

Soweit die Beschwerdeführerin mit Lehre und Rechtsprechung zur Rechtslage vor § 4 Abs. 5 zweiter Satz UStG 1972 argumentiert, geht sie daran vorbei, daß diese seit dem mit dem zweiten Satz des § 4 Abs 5 UStG 1972 geschaffenen Sondertatbestand für Spiel und Wette, der im übrigen auf Grund vorstehender Ausführungen gar keine Ausnahme von dem im Umsatzsteuerrecht geltenden Grundsatz der einheitlichen Leistung (siehe z.B. Doralt-Ruppe, Grundriß des Österreichischen Steuerrechts, Band I3, Wien 1986, S. 274 f) darstellt, in dem hier wesentlichen Zusammenhang ihre Bedeutung verloren haben. Soweit sich die Beschwerdeführerin hier auf Lehre und Rechtsprechung in der Bundesrepublik Deutschland beruft, übersieht sie, daß das dUStG eine dem zweiten Satz des § 4 Abs. 5 UStG 1972 entsprechende Sonderregelung nicht enthält. Soweit die Beschwerdeführerin mit Lehre und Rechtsprechung zur Rechtslage vor Paragraph 4, Absatz 5, zweiter Satz UStG 1972 argumentiert, geht sie daran vorbei, daß diese seit dem mit dem zweiten Satz des Paragraph 4, Absatz 5, UStG 1972 geschaffenen Sondertatbestand für Spiel und Wette, der im übrigen auf Grund vorstehender Ausführungen gar keine Ausnahme von dem im Umsatzsteuerrecht geltenden Grundsatz der einheitlichen Leistung (siehe z.B. Doralt-Ruppe, Grundriß des Österreichischen Steuerrechts, Band I3, Wien 1986, S. 274 f) darstellt, in dem hier wesentlichen Zusammenhang ihre Bedeutung verloren haben. Soweit sich die Beschwerdeführerin hier auf Lehre und Rechtsprechung in der Bundesrepublik Deutschland beruft, übersieht sie, daß das dUStG eine dem zweiten Satz des Paragraph 4, Absatz 5, UStG 1972 entsprechende Sonderregelung nicht enthält.

Wenn sich die Beschwerdeführerin mit ihren Ausführungen gegen den Vervielfacher auf einfachgesetzlicher Ebene wendet (auf die verfassungsrechtlichen Bedenken der Beschwerdeführerin hat der Verfassungsgerichtshof - offensichtlich unter Bedachtnahme auf sein Erkenntnis vom 14. Dezember 1978, G 82/78, Slg. Nr. 8457 - ja mit dem eingangs zitierten Beschluß geantwortet und der Verwaltungsgerichtshof ist nicht befugt, die behaupteten Verletzungen verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte zu prüfen - siehe z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Oktober 1985, Zl. 85/17/0045), bekämpft sie in Wahrheit nochmals die bereits vorstehend nicht als rechtswidrig erkannte Auslegung des Begriffes "einzelnen Spielabschluß" durch die belangte Behörde. Wenn dabei auch mit Schach und DKT (offensichtlich gemeint: Das kaufmännische Talent) argumentiert wird, so übersieht die Beschwerdeführerin vor allem, daß Abschlüsse zu diesen Spielen schon mangels eines Entgeltes und ausbezahlter Gewinne durch einen Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1972 zumindest im allgemeinen offensichtlich nicht dem § 4 Abs. 5 zweiter Satz UStG 1972 unterliegen. Wenn sich die Beschwerdeführerin mit ihren Ausführungen gegen den Vervielfacher auf einfachgesetzlicher Ebene wendet (auf die verfassungsrechtlichen Bedenken der Beschwerdeführerin hat der Verfassungsgerichtshof - offensichtlich unter Bedachtnahme auf sein Erkenntnis vom 14. Dezember 1978, G 82/78, Slg. Nr. 8457 - ja mit dem eingangs zitierten Beschluß geantwortet und der Verwaltungsgerichtshof ist nicht befugt, die behaupteten Verletzungen verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte zu prüfen - siehe z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Oktober 1985, Zl. 85/17/0045), bekämpft sie in Wahrheit nochmals die bereits vorstehend nicht als rechtswidrig erkannte Auslegung des Begriffes "einzelnen Spielabschluß" durch die belangte Behörde. Wenn dabei auch mit Schach und DKT (offensichtlich gemeint: Das kaufmännische Talent) argumentiert wird, so übersieht die Beschwerdeführerin vor allem, daß Abschlüsse zu diesen Spielen schon mangels eines Entgeltes und ausbezahlter Gewinne durch einen Unternehmer im Sinne des Paragraph 2, UStG 1972 zumindest im allgemeinen offensichtlich nicht dem Paragraph 4, Absatz 5, zweiter Satz UStG 1972 unterliegen.

Gemäß § 18 Abs. 1 UStG 1972 ist der Unternehmer verpflichtet, zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung im Inland Aufzeichnungen zu führen. Gemäß Paragraph 18, Absatz eins, UStG 1972 ist der Unternehmer verpflichtet, zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung im Inland Aufzeichnungen zu führen.

Da sich diese Aufzeichnungspflicht aus vorstehend dargelegten Gründen entgegen der von der Beschwerdeführerin

vertretenen Auffassung auch auf Freispiele bezieht, war die belangte Behörde gemäß § 184 Abs. 3 BAO zur Schätzung berechtigt. Da sich diese Aufzeichnungspflicht aus vorstehend dargelegten Gründen entgegen der von der Beschwerdeführerin vertretenen Auffassung auch auf Freispiele bezieht, war die belangte Behörde gemäß Paragraph 184, Absatz 3, BAO zur Schätzung berechtigt.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Dieser Verfahrensgrundsatz schließt jedoch die Verpflichtung der Partei, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen, nicht aus. Umfang und Intensität der amtswegigen Ermittlungspflicht sind sogar nur unter Bedachtnahme auf die korrespondierenden Pflichten der Partei bestimmbar. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterläßt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (siehe z.B. Stoll, a.a.O., S. 269, und die dort zahlreich zitierte Rechtsprechung). Gemäß Paragraph 115, Absatz eins, BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Dieser Verfahrensgrundsatz schließt jedoch die Verpflichtung der Partei, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen, nicht aus. Umfang und Intensität der amtswegigen Ermittlungspflicht sind sogar nur unter Bedachtnahme auf die korrespondierenden Pflichten der Partei bestimmbar. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterläßt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (siehe z.B. Stoll, a.a.O., S. 269, und die dort zahlreich zitierte Rechtsprechung).

Nun gilt die Pflicht der Partei zur Mitwirkung im Besteuerungsverfahren auch für die behördliche Schätzung (siehe z. B. Weinzierl, Die "Schätzung" in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (3) FJ 1980/5, S. 78 rechts vorletzter Absatz) und diese Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist umso größer, je mehr die Möglichkeit der Behörde, den Sachverhalt zu erforschen, durch die Umstände eingeschränkt werden (siehe z. B. Weinzierl, a.a.O., S. 80 rechts vorletzter Absatz).

In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, daß die Beschwerdeführerin nach den Aussagen des Zeugen R (vom 9. Juni 1982) und des Zeugen H (vom 11. Juni 1982) Unterlagen mit dem jeweils letzten Stand der Zählwerke mitgenommen oder vernichtet hatte, und zwar auch mit der Bemerkung, dieser Zettel ginge niemandem etwas an.

Der belangten Behörde ist auch darin beizupflichten, daß die Beschwerdeführerin nicht einmal den Versuch unternommen hatte, das Ergebnis des bei sieben Automaten aufstellern in 65 Aufstellungsbetrieben (insgesamt 77 Automaten) durchgeführten äußeren Betriebsvergleiches - siehe dazu z.B. Weinzierl, a.a.O.,

(4) FJ 1980/6, insbesondere S. 94 rechts - durch konkrete Behauptungen oder Beweisanträge zu entkräften.

Entgegen der von der Beschwerdeführerin offensichtlich vertretenen Ansicht ist das im Art. 18 Abs. 1 B-VG normierte Legalitätsgebot stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben. Da die "Durchsetzung der Rechtsordnung" Vorrang hat, kommt dem Grundsatz von Treu und Glauben nur dann Bedeutung zu, wenn die betroffene Vorgangsweise der Behörde nicht gegen zwingendes Recht verstößt. Die Behörde ist nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkennt. Dies gilt auch für den Fall, daß die Berichtigung zu Lasten des Abgabepflichtigen geht. Eine Behörde, die früher eine gesetzlich nicht vorgesehene Auskunft erteilte, kann jederzeit von dieser Rechtsmeinung abgehen, wenn sie die Unrechtmäßigkeit ihrer bisherigen Einstellung erkennt (siehe z.B. das ausführlich - auch mit Vorjudikatur - begründete Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. April 1986, Zl. 84/15/0221). Das von der Beschwerdeführerin zitierte Erkenntnis vom 25. Juni 1985, Zl. 85/14/0028, bringt schon deshalb nichts für ihren Standpunkt, weil es zu § 90 EStG 1972, also im Zusammenhang mit einer im Gesetz vorgesehenen Auskunft, ergangen ist. Entgegen der von der Beschwerdeführerin offensichtlich vertretenen Ansicht ist das im Artikel 18, Absatz eins, B-VG normierte Legalitätsgebot stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben. Da die "Durchsetzung der Rechtsordnung" Vorrang hat, kommt dem Grundsatz von Treu und Glauben nur dann Bedeutung zu, wenn die betroffene Vorgangsweise der Behörde nicht gegen zwingendes Recht verstößt. Die Behörde ist nicht nur berechtigt,

sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkennt. Dies gilt auch für den Fall, daß die Berichtigung zu Lasten des Abgabepflichtigen geht. Eine Behörde, die früher eine gesetzlich nicht vorgesehene Auskunft erteilte, kann jederzeit von dieser Rechtsmeinung abgehen, wenn sie die Unrechtmäßigkeit ihrer bisherigen Einstellung erkennt (siehe z.B. das ausführlich - auch mit Vorjudikatur - begründete Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. April 1986, Zl. 84/15/0221). Das von der Beschwerdeführerin zitierte Erkenntnis vom 25. Juni 1985, Zl. 85/14/0028, bringt schon deshalb nichts für ihren Standpunkt, weil es zu Paragraph 90, EStG 1972, also im Zusammenhang mit einer im Gesetz vorgesehenen Auskunft, ergangen ist.

Wenn die Beschwerdeführerin schließlich noch die Frage der Liebhaberei im Sinne des § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1972 aufwirft, so ist darauf hinzuweisen, daß sie diesen Einwand im Abgabenverfahren ausschließlich in dem Ergänzungsschriftsatz vom 11. Dezember 1984 zu ihrer Berufung erhob, und zwar ausdrücklich nur für die Zeit ab 1984 unter Anschluß des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1983. So ist auch der im Gesetz nicht vorgesehene Antrag in der Äußerung zur Gegenschrift zu verstehen, wonach im Falle der Abweisung der Beschwerde die Frage geprüft werden möge, ob die durch die hohe Umsatzsteuer zwangsläufig anhaltenden Verluste nicht dazu führten, daß die Beschwerdeführerin zumindest ab dem 1. Jänner 1984 nach § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1972 nicht mehr als Unternehmer gelte. Die Beschwerdeführerin scheint im Zusammenhang mit den im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Verfahren allein maßgebenden Jahren 1978 bis 1980 zu übersehen, daß unter das Neuerungsverbot des § 41 Abs. 1 VwGG auch Rechtsausführungen fallen, wenn deren Richtigkeit nur auf Grund von Feststellungen überprüft werden kann, die im Verwaltungsverfahren deswegen unterblieben sind, weil die Beschwerdeführerin in diesem Verfahren untätig blieb (siehe z. B. die von Klecatsky-Öhlinger, Die Gerichtsbarkeit des öffentlichen Rechts, Wien 1984, auf S. 284 unter E 19 zitierte Rechtsprechung). Wenn die Beschwerdeführerin schließlich noch die Frage der Liebhaberei im Sinne des Paragraph 2, Absatz 5, Ziffer 2, UStG 1972 aufwirft, so ist darauf hinzuweisen, daß sie diesen Einwand im Abgabenverfahren ausschließlich in dem Ergänzungsschriftsatz vom 11. Dezember 1984 zu ihrer Berufung erhob, und zwar ausdrücklich nur für die Zeit ab 1984 unter Anschluß des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1983. So ist auch der im Gesetz nicht vorgesehene Antrag in der Äußerung zur Gegenschrift zu verstehen, wonach im Falle der Abweisung der Beschwerde die Frage geprüft werden möge, ob die durch die hohe Umsatzsteuer zwangsläufig anhaltenden Verluste nicht dazu führten, daß die Beschwerdeführerin zumindest ab dem 1. Jänner 1984 nach Paragraph 2, Absatz 5, Ziffer 2, UStG 1972 nicht mehr als Unternehmer gelte. Die Beschwerdeführerin scheint im Zusammenhang mit den im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Verfahren allein maßgebenden Jahren 1978 bis 1980 zu übersehen, daß unter das Neuerungsverbot des Paragraph 41, Absatz eins, VwGG auch Rechtsausführungen fallen, wenn deren Richtigkeit nur auf Grund von Feststellungen überprüft werden kann, die im Verwaltungsverfahren deswegen unterblieben sind, weil die Beschwerdeführerin in diesem Verfahren untätig blieb (siehe z. B. die von Klecatsky-Öhlinger, Die Gerichtsbarkeit des öffentlichen Rechts, Wien 1984, auf S. 284 unter E 19 zitierte Rechtsprechung).

Aus allen dargelegten Erwägungen erweist sich die vorliegende Beschwerde als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen ist. Aus allen dargelegten Erwägungen erweist sich die vorliegende Beschwerde als unbegründet, weshalb sie gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen ist.

Ungeachtet des Antrages der Beschwerdeführerin konnte der Verwaltungsgerichtshof gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG von einer Verhandlung absehen, weil die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens erkennen ließen, daß die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten läßt. Ungeachtet des Antrages der Beschwerdeführerin konnte der Verwaltungsgerichtshof gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG von einer Verhandlung absehen, weil die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens erkennen ließen, daß die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten läßt.

Die Entscheidung über den Aufwendersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 243/1985. Die Entscheidung über den Aufwendersatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers Bundesgesetzblatt Nr. 243 aus 1985,.

Wien, am 3. November 1986

Schlagworte

Rechtsgrundsätze Treu und Glauben erworbene Rechte VwRallg6/2 freie Beweiswürdigung Offenbare Unzuständigkeit des VwGH Angelegenheiten die zur Zuständigkeit des VfGH gehören (B-VG Art133 Z1) Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte Sachverhalt Sachverhaltsfeststellung Mitwirkungspflicht Sachverhalt Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1986:1985150270.X00

Im RIS seit

29.01.2002

Zuletzt aktualisiert am

14.02.2019

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at