

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/2/27 99/15/0068

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 27.02.2003

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

EStG 1988 §23 Z2;

EStG 1988 §4 Abs1;

UStG 1972 §4 Abs3;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 99/15/0069

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Karger und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde 1. des F in F und 2. der M Spielbetreuungs- und Spielverwaltungsges.m.b.H & Co KG in F, beide vertreten durch Mag. German Bertsch, Rechtsanwalt in 6800 Feldkirch, Saalbaugasse 2, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 11. November 1996, 1. Zl. 937- 6/95, betreffend u.a. Wiederaufnahme der Verfahren (Umsatz- und Einkommensteuer 1989 und 1990), und 2. Zl. 939-6/95, betreffend u. a. Wiederaufnahme der Verfahren (Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften 1991), zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 332,-- EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Unternehmensgegenstand der Zweitbeschwerdeführerin, einer GmbH & Co KG, ist u.a. die Betreuung von Spielgemeinschaften, die Vermittlung und Verwaltung von Teilnahmescheinen im Zusammenhang mit dem staatlichen Lotto 6 aus 45 und anderen Spielen sowie die Entwicklung und Verwertung von Spielen jeder Art. Einziger Kommanditist ist der Erstbeschwerdeführer. Er und seine Lebensgefährtin sind Gesellschafter der Komplementär GmbH.

Im Zuge einer bei der Zweitbeschwerdeführerin für den Zeitraum 1991 und 1992 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer die Feststellung, dass die Zweitbeschwerdeführerin das so genannte

"Drei-Länder-Spiel" verwalte und betreue. Dieses Spiel werde folgendermaßen abgewickelt: Jeder neue Mitspieler müsse einen Betrag von 3.340,-- S bezahlen. Wenn sich ein neuer Spieler am Spiel beteilige, würde für neun Personen, die auf einer Liste gereiht seien, jeweils ein (System)Lottoschein gekauft. Zugleich würden drei Listen (Teilnehmerurkunden) erstellt, auf welchen der neu eingetretene Spieler an neunter Stelle gereiht sei. Diese drei Teilnehmerurkunden habe der Mitspieler an von ihm neu zuwerbende Mitspieler weiterzugeben. Sobald ein neuer Mitspieler beigetreten sei, werde eine neue Liste erstellt, auf welcher der neue Spieler auf Platz neun, der ihn werbende Spieler auf Platz acht ausgewiesen ist. Mitspieler, die längere Zeit keinen neuen Mitspieler werben könnten, müssten ausscheiden. Das vom neu eintretenden Spieler zu bezahlende Spielentgelt von 3.340,-

- S werde folgendermaßen verwendet: 1.100,-- S gingen an denwerbenden Spieler, 486,-- S dienten der Bezahlung von jeweils einem (System)Lottoschein für die auf der Liste ausgewiesenen neun Personen, 900,-- S seien Gebühr für die Bearbeitung durch die Zweitbeschwerdeführerin, 800,-- S seien "Spieleinsatz", der im Wege von Verrechnungsschecks a 100,-- S an die erstgereihten acht Personen weitergegeben werde, 54,-- S seien für "Verlosungen und Wettbewerbe" vorgesehen. Die Zweitbeschwerdeführerin habe lediglich die Bearbeitungsgebühr als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt, das übrige Spielentgelt hingegen als steuerlichen Durchlaufer behandelt. Nach Ansicht des Prüfers seien (für das Jahr 1991) auch die Einnahmen laut Verrechnungskonto Lottoscheine (2.989.390,-- S), die Einnahmen laut Verrechnungskonto "Spieleinsätze" (4.295.000,-- S) sowie die Einnahmen laut Verrechnungskonto Verlosungen (334.650,-- S) bei den steuerpflichtigen Umsätzen zu erfassen. Zum 31. Dezember 1992 weise das Verrechnungskonto Spieleinsätze einen Habensaldo von ca. 390.000,-- S aus, obwohl das Drei-Länder-Spiel im Dezember 1992 zusammengebrochen sei; daraus ergebe sich, dass ein Teil der von der Zweitbeschwerdeführerin ausgestellten Verrechnungsschecks nicht eingelöst werde. Das Verrechnungskonto Verlosungen weise zum 31. Dezember 1992 einen Habensaldo von ca. 294.000,-- S aus. Der Erstbeschwerdeführer sei in den Jahren 1991 und 1992 mehrfach als Mitspieler aufgetreten und habe dadurch Einnahmen aus den weiterverrechneten Spieleinsätzen erzielt (1991 1.115.000,-- S, 1992 1.257.700,-- S). Nach Ansicht des Prüfers seien diese Einnahmen Teil des Gewinnes der Zweitbeschwerdeführerin.

Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften 1991 wieder auf und erließ den Prüfungsfeststellungen entsprechende Sachbescheide.

Die Zweitbeschwerdeführerin brachte gegen die Wiederaufnahmebescheide und gegen die Sachbescheide Berufung ein, welche mit dem zweitangefochtenen Bescheid als unbegründet abgewiesen worden ist. Zur Begründung führte die belangte Behörde aus, sie hege keine Zweifel daran, dass die Zweitbeschwerdeführerin Veranstalterin und Betreiberin des Drei-Länder-Spiels sei. Den Spielbedingungen zufolge erhalte sie nicht nur die Bearbeitungsgebühr sondern auch die Beträge für die Lottoscheine, die "Spieleinsätze" und die Beträge für Werbung und Verlosungen. Alle diese Beträge würden in keinem Fall rückerstattet. Die Zweitbeschwerdeführerin profitiere von Mitspielern, die nicht innerhalb einiger Wochen drei neue Spieler ins Spiel bringen könnten und aus diesem Grunde aus dem Spiel ausgeschlossen würden, und in allen Fällen, in denen die einbezahlten Spielentgelte aus welchem Grunde immer "nicht zur Auszahlung" gelangten. Die Zweitbeschwerdeführerin sei nicht nur verwaltendes, betreuendes oder kontrollierendes Organ des Spieles, sondern die eigentliche Nutznießerin. Das Spiel sei keine Lotto-Tipp-Gemeinschaft, sondern ein Pyramidenspiel, beim welchem die Gewinnauszahlungen (jedenfalls zum Teil) durch Einzahlungen späterer Mitspieler finanziert würden. Echte durchlaufende Posten lägen nur vor, wenn sowohl die Vereinnahmung wie auch die Verausgabung in fremden Namen und für fremde Rechnung erfolgten. Der Unternehmer dürfe weder Gläubiger noch Schuldner des bei ihm durchlaufenden Postens sein, sondern bloß Mittelsmann. Den Spielbedingungen für die Teilnahme am Drei-Länder-Spiel zufolge habe jeder neue Mitspieler für jede der letzten neun (auf einer Liste ausgewiesenen) Teilnehmer einen (System)Lottoschein "auszufüllen"; die Zweitbeschwerdeführerin leite diese ausgefüllten Scheine an die Lotto-Gesellschaft weiter, die Mitspieler erhielten die auf ihren Namen ausgefüllten und in der jeweiligen Runde gespielten Lotto-Scheine vor der Ziehung per Post zugesandt. Die Zweitbeschwerdeführerin vereinnahme (mit dem Spielentgelt) auch die (nicht rückforderbaren) Lottoeinsätze. Es bestehe aber keine Gewähr, dass die Lottoscheine auch tatsächlich gespielt würden bzw. den Vorspielern zukämen. Der gegenständliche Fall lasse sich nicht mit einer Lotto-Toto-Annahmestelle vergleichen, bei welcher der für die Teilnahme am Spiel vereinnahmte Preis einen durchlaufenden Posten darstelle. Nutznießerin des von der Zweitbeschwerdeführerin betriebenen Spieles sei vor allem sie selbst. Es könne keine Rede davon sein, dass die Zweitbeschwerdeführerin hinsichtlich der für die Lottoscheine vereinnahmten Beträge nur als Vermittlerin aufgetreten sei bzw. diese Zahlungen außerhalb ihrer

Leistungsbeziehungen stünden. Soweit Lottoscheine überhaupt tatsächlich gespielt würden, liege nach Ansicht der belangten Behörde bloß ein Ersatz der diesbezüglichen Auslagen vor. Das Finanzamt habe sohin zu Recht die für die Lottoscheine vereinnahmten Beträge als Teil des umsatzsteuerpflichtigen Entgeltes angesehen.

Hinsichtlich der Spieleinsätze gehe aus den Spielbedingungen hervor, dass ein Neueinsteiger 1.100,-- S direkt an den ihn anwerbenden Spieler bezahle. 1.700,-- S seien hingegen an die Zweitbeschwerdeführerin (Zentrale) zu entrichten (900,-- S für Bearbeitungs-, Administrations-, Betreuungs- und Vertriebskosten; 800,-- S "Spieleinsatz"). Pro neuem Spieler habe die Zweitbeschwerdeführerin acht Verrechnungsschecks à 100,-- S für jeweils acht auf der Liste gereichte Vorspieler ausgestellt. Abgesehen davon, dass die Einlösung dieser Schecks offensichtlich in einem beträchtlichem Ausmaß nicht erfolgt sei - das Verrechnungskonto Spieleinsätze habe zum 31. Dezember 1991 einen Habensaldo von ca. 252.000,-- S, zum 31. Dezember 1992 einen solchen von ca. 392.000,-- S ausgewiesen - und insoweit durchlaufende Posten von vorneherein ausgeschlossen seien, sei nicht erkennbar, inwieweit bei der von der Zweitbeschwerdeführerin gewählten Vorgangsweise (Einzahlung eines nichtrückforderbaren Spielentgeltes durch neue Spieler und Ausstellung von Verrechnungsschecks durch die Zweitbeschwerdeführerin) eine unmittelbare Rechtsbeziehung zwischen dem neuen Spieler und einem früheren Spieler hätte begründet werden können. Es sei nicht erkennbar, inwiefern die Zweitbeschwerdeführerin in dieser Hinsicht in fremden Namen bzw. auf fremde Rechnung tätig geworden sei. Die unter dem Titel "Spieleinsätze" vereinnahmten Beträge stellten daher keine durchlaufenden Posten dar. Gleiches gelte hinsichtlich der für Wettbewerbe und Verlosungen vereinnahmten Beträge. Von dem unter diesen Titeln vereinnahmten Geldern sei ein Betrag von 424.818,-- S für Spenden (karitative Zwecke), Geldpreise, Münzen, Sachpreise und Konzertveranstaltungen für Mitspieler und für das Sponsoring eines halben Fußballturniers verwendet worden. Der zum 31. Dezember 1992 ausgewiesene Saldo von ca. 294.000,-- S sei nicht mehr verlost worden. Die Zweitbeschwerdeführerin sei auch hinsichtlich dieser Gelder nicht nur als Vermittlerin aufgetreten. Die unter dem genannten Titel vereinbarten Beträge seien vielmehr Bestandteil des "Drei-Länder-Spiels" gewesen. Die Gelder hätten der Werbung des von der Zweitbeschwerdeführerin betriebenen Spiels gedient, wobei sich aus den Spielbedingungen kein wie immer gearteter Anspruch der Mitspieler auf Verlosung und schon gar keine unmittelbare Rechtsbeziehung zum zahlenden (neu eintretenden) Spieler ergebe.

Nach den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht habe sich der Erstbeschwerdeführer mehrfach als Mitspieler am "Drei-Länder-Spiel" betätigt. Er habe in diesem Zusammenhang Einnahmen aus "Spieleinsätzen" (das seien die an die Mitspieler ausgegebenen Verrechnungsschecks) in Höhe von insgesamt 1,115.000,-- S (1991) und 1,257.700,-- S (1992) erzielt. Der Erstbeschwerdeführer habe das "Drei-Länder-Spiel" ursprünglich als Einzelunternehmer "betreut und verwaltet". Zum 1. Jänner 1991 habe er das Einzelunternehmen in die Zweitbeschwerdeführerin eingebracht. Wirtschaftlich komme dem Erstbeschwerdeführer bei der Zweitbeschwerdeführerin die Stellung eines Alleininhabers zu. Bei dem von der Zweitbeschwerdeführerin betriebenen Spiel kämen die Gewinnchancen einseitig der Zweitbeschwerdeführerin zu. Das Gewinnpotenzial werde von jenen ausgeschöpft, die ein derartiges Spiel ins Leben riefen und zu Beginn des Spieles (mehrfach) einstiegen. Hinsichtlich eines solchen Spieles könne nicht von "Glücksspiel" gesprochen werden, der Veranstalter eines solchen Spieles verschaffe sich vielmehr eine erträgliche Einkunftsquelle in Form des professionellen Betreibens des Spieles. Das Spiel sei (ab 1991) dem Betrieb der Zweitbeschwerdeführerin zuzurechnen. Durch die mehrfache Teilnahme am Spiel sei der Erstbeschwerdeführer im Interesse der von ihm beherrschten, zum Zwecke der Abwicklung des Spieles eingeschalteten Zweitbeschwerdeführerin tätig geworden, um auf diese Weise die aus dem Spiel erzielbaren Gewinne realisieren zu können. Das Finanzamt habe daher zu Recht die vom Erstbeschwerdeführer aus dem Spiel lukrierten "Gewinne" im Rahmen der Einkünfte der Zweitbeschwerdeführerin erfasst und im Rahmen der Verteilung der Einkünfte dem Erstbeschwerdeführer zugewiesen.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei eine amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien, und deren Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Im Betriebsprüfungsbericht werde hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1991 und Gewinnfeststellung 1991 auf die Textziffern 16 bis 18 und 24 bis 28 verwiesen. Unter diesen Textziffern fänden sich u.a. die Feststellungen betreffend die Spielentgelte, welche auf Lottoscheine, "Spieleinsätze" und Verlosungen entfielen. Inwieweit die diesbezüglich angeführten Tatsachenfeststellungen dem Finanzamt bereits bekannt gewesen sein sollten, sei im Berufungsverfahren nicht dargetan worden. Die näheren Umstände im Zusammenhang mit dem "Drei-Länder-Spiel", wie beispielsweise die

tatsächliche Verwendung der für Wettbewerbe und Verlosungen vereinnahmten Beträge, die teilweise Nichteinlösung der Verrechnungsschecks oder die Tatsache, dass der Erstbeschwerdeführer selber mehrfach am Spiel teilgenommen habe, seien der Behörde erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bekannt geworden. Das Finanzamt habe erst auf Grund der im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung gewonnenen Erkenntnisse zu der Auffassung gelangen können, die es in den im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheiden vertreten habe. Folglich sei die Wiederaufnahme der Verfahren zu Recht erfolgt, zumal auch ein im Zuge der Ermessensübung allenfalls zu berücksichtigendes Missverhältnis zwischen den Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe und sonstigen steuerlichen Änderungen der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheide nicht gegeben sei.

Das Finanzamt hatte auch beim Erstbeschwerdeführer für den Zeitraum 1989 bis 1992 eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt. Dabei traf der Prüfer die Feststellung, dass der Erstbeschwerdeführer in der zweiten Jahreshälfte 1990 das "Drei-Länder-Spiel" als Einzelunternehmer veranstaltet habe. Entgegen der Vorgangsweise des Erstbeschwerdeführers seien nach Ansicht des Prüfers die umsatzsteuerpflichtigen Entgelte 1990 um folgende Beträge zu erhöhen:

Einnahmen Lottoscheine 614.300,-- S

Einnahmen "Spieleinsätze" 1.016.500,-- S

Einnahmen Verlosungen 68.260,-- S

Nach den Feststellungen des Prüfers habe der Erstbeschwerdeführer auch Provisionen aus der Vermittlung von "Realwertpapieren" erzielt (1989: 133.998,13 S, 1990: 54.710,-- S), welche den umsatzsteuerpflichtigen Erlösen hinzuzurechnen seien. Auch Erlöse aus der Abhaltung von Seminaren (1989: 140.000,- S) seien - entgegen der vom Erstbeschwerdeführer gewählten Vorgangsweise - den umsatzsteuerpflichtigen Erlösen hinzuzurechnen. Hinsichtlich des Gewinnes und damit der Einkommensteuer ergäben sich Änderungen einerseits aus der Änderung der Umsatzsteuerbelastung, andererseits daraus, dass ein Teil der Kfz Kosten (1989 38.472,-- S, 1990 23.743,-- S plus 50.324,-- S) als so genannte Luxustangente von den Betriebsausgaben auszuscheiden sei. Weiters traf der Prüfer hinsichtlich Einkommensteuer 1990 die Feststellung, dass der Erstbeschwerdeführer im Rahmen des von ihm veranstalteten "Drei-Länder-Spiels", auch mehrmals selber als Mitspieler eingestiegen sei. Er habe aus den "Spieleinsätzen" laufend Einnahmen erzielt. Für das Jahr 1990 lägen keine Aufzeichnungen über die Höhe dieser Einnahmen vor, der Prüfer schätze sie aber - der Aussage des Erstbeschwerdeführers folgend - mit 300.000,-- S, die im Rahmen des Gewinnes aus dem Betreiben des Spieles zu erfassen seien.

Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1989 und 1990 wieder auf und ließ den Prüfungsfeststellungen entsprechende Sachbescheide.

Der Erstbeschwerdeführer berief gegen die Wiederaufnahmebescheide und gegen die Sachbescheide. Die Änderungen betreffend die Kfz Kosten ließ er dabei unbekämpft.

Die Berufung wurde mit dem angefochtenen Bescheid als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde gelangte wie im zweitangefochtenen Bescheid zur Auffassung, dass die Spielentgelte, die der Erstbeschwerdeführer unter dem Titel "Lottoscheine", "Spieleinsätze" und "Verlosungen" vereinnahmt habe, keine durchlaufenden Posten seien, sondern zu den umsatzsteuerpflichtigen Entgelten zählten. Ebenfalls wie im zweitangefochtenen Bescheid gelangte die belangte Behörde zur Auffassung, dass im Rahmen des Betriebsgewinnes die Einnahmen zu erfassen seien, die der Erstbeschwerdeführer durch die eigene Teilnahme am Spiel erhalten habe.

Zu den Provisionen aus der Vermittlung von "Realwertpapieren" (Gesellschaftsanteilen) führte die belangte Behörde aus, dass die Befreiungsbestimmung des § 6 Z. 8 lit. e UStG 1972 auf Vermittlungstätigkeiten nicht anwendbar sei, weshalb für die Provisionen Umsatzsteuerpflicht gegeben sei.

Die Behandlung der gegen diese Bescheid erhobenen Beschwerden lehnte der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 23. Februar 1999, B 5060/96, ab. Gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG trat er die Beschwerden dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.

Der Verwaltungsgerichtshof forderte die Beschwerdeführer auf, für das verwaltungsgerichtliche Verfahren das Recht zu bezeichnen, in dem sie sich verletzt erachten. Aus dem in der Folge eingereichten Schriftsatz ergibt sich, dass sich die von den Beschwerdeführern behauptete Rechtsverletzung ausschließlich auf die Wiederaufnahme der Verfahren bezieht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Beschwerden wegen ihres sachlichen und persönlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden und über sie erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Beschwerden wenden sich nicht gegen die Feststellungen in den angefochtenen Bescheiden, wonach im Zuge der bei den beiden Beschwerdeführen durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfungen, somit nach Erlassung der ersten Sachbescheide, hinsichtlich der von den Beschwerdeführen veranstalteten Spiele Tatsachen neu hervorgekommen seien. Sie wenden sich aber insoweit dagegen, dass diese Umstände zu im Spruch anders lautenden Bescheiden führen, als sie bekämpfen, dass jene Teile des Spielentgeltes, die auf die (System)Lottoscheine entfallen (486,-- S) bzw die den "Spieleinsatz" darstellen (800,-- S), von der belangten Behörde nicht als durchlaufender Posten im Sinne des § 4 Abs. 3 UStG 1972 behandelt worden sind. Bekämpft wird auch, dass im zweitangefochtenen Bescheid die vom Erstbeschwerdeführer lukrierten "Spieleinsätze" gewinnerhöhend erfasst worden sind, also im Gewinn der zweitbeschwerdeführenden KG enthalten sind.

Gemäß § 4 Abs. 3 UStG 1972 gehören die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten), nicht zum Entgelt im Sinne des UStG.

Von einem durchlaufenden Posten kann nur dann gesprochen werden, wenn sowohl die Vereinnahmung als auch die Verausgabung in fremden Namen und für fremde Rechnung erfolgt. Das Vorliegen von durchlaufenden Posten setzt voraus, dass unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen dem Zahler und dem Empfänger (Anspruchsberechtigten) des Betrages bestehen. Der (zwischengeschaltete) Unternehmer darf weder Schuldner noch Gläubiger des durchlaufenden Postens sein (vgl. Kolacny/Mayer, UStG, § 4 Anm. 17).

Die Beschwerdeführer bringen vor, jeder neu eintretende Mitspieler habe 800,-- S ("Spieleinsatz") zu erbringen gehabt, die von den Beschwerdeführern in Form von Verrechnungsschecks a 100,-- S an die Vorspieler Nr. 1 bis 8 weitergeleitet worden seien (im Jahre 1991 4,295.000,-- S). Dem neu eintretenden Mitspieler sei bei Einzahlung des Betrages von 800,-- S bekannt gewesen, dass dieser Betrag an die ihm namentlich bekannten Vorspieler in gleicher Höhe weitergegeben werde. Dieser "Spieleinsatz" stelle daher einen durchlaufenden Posten dar.

In den Spielbedingungen für das von den Beschwerdeführen

veranstaltete Spiel ist festgehalten:

"Sie möchten mitmachen? - Das geht so":

Sie leisten einen einmaligen und vorläufigen Spieleinsatz von ÖS 3.340,-- und tragen sich auf dem 10. Platz der Teilnehmerurkunde ihres Vorspielers ein. Der Betrag von ÖS 3.340,--

gliedert sich wie folgt

ÖS 540,-- für 10 SLS (für jeden der neun auf der Teilnehmerliste angeführten Namen wird je ein SLS ausgefüllt) das Geld für den 10. Lottoschein ist für Verlosungen und Wettbewerbe.

ÖS 900,-- an Zentrale (Bearbeitungs-, Administrations-, Betreuungs- und Vertriebskosten)

ÖS 800,-- an Zentrale (Spieleinsatz)

ÖS 1.100,-- an den Vorspieler"

In den "Spielbedingungen" ist festgehalten, dass der neu eintretende Spieler "Betreuungskosten - Spieleinsatz" in Höhe von 1.700,-- S an die Zentrale, also an die Beschwerdeführer als Spielveranstalter, zu leisten hat, und zwar 900,-- S für Bearbeitungs-, Administrations-, Betreuungs- und Vertriebskosten sowie 800,-- S für den "Spieleinsatz".

Bei der gegebenen Sachlage konnte die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden unbedenklich davon ausgehen, dass (auch) hinsichtlich der Verpflichtung zur Leistung des "Spieleinsatzes" ausschließlich zwischen dem neu eintretenden Spieler einerseits und der Zweitbeschwerdeführerin (bzw im Jahre 1990 dem Erstbeschwerdeführer) ein Rechtsverhältnis zu Stande gekommen ist. Den Spielbedingungen ist in keiner Weise zu entnehmen, dass zwischen

dem neu eintretenden Spieler und den ersten acht auf der Teilnehmerurkunde genannten "Vorspielern" ein Rechtsverhältnis begründet würde. Solcherart haben die Beschwerdeführer auch jenen Teil des Spielentgeltes, der den "Spieleinsatz" darstellt, im eigenen Namen vereinnahmt. Der belangten Behörde kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie diesbezüglich das Vorliegen von durchlaufenden Posten im Sinn des § 4 Abs. 3 UStG 1972 verneint hat.

Bereits dieser Umstand bewirkt, dass die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfungen festgestellten tatsächlichen Umstände über die von den Beschwerdeführern veranstalteten Spiele zu im Spruch anders lautenden Umsatzsteuerbescheiden führen. Solcherart ist die belangte Behörde zutreffend davon ausgegangen, dass die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer gegeben sind. Hinsichtlich Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer enthält die Beschwerde kein eigenständiges Vorbringen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften für 1991 (im zweitangefochtenen Bescheid) stützt sich u. a. auf die neuhervorgekommenen Tatsachen betreffend die vom Erstbeschwerdeführer als Gesellschafter der Zweitbeschwerdeführerin vereinnahmten Spieleinsätze (1,115.000,-- S).

Die Zweitbeschwerdeführerin hat bei der Gewinnermittlung für das Jahr 1991 jenen Teil der Spielentgelte, die als "Spieleinsätze" bezeichnet worden sind, gewinnneutral behandelt. Diese Beträge stellten einerseits Betriebseinnahmen, andererseits, weil sie an Teilnehmer am Spiel weitergereicht worden seien, Betriebsausgaben dar. Im Ausmaß von 1,115.000,-- S seien diese Beträge an den Kommanditisten der Zweitbeschwerdeführerin, nämlich den Erstbeschwerdeführer, weitergereicht worden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter einer Personengesellschaft und der Personengesellschaft - von hier nicht vorliegenden Ausnahmen abgesehen - als Entnahmen bzw. Einlagen zu erfassen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 30. Mai 1995, 92/13/0018). Die belangte Behörde ist daher im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die "Spieleinsätze", soweit sie an den Erstbeschwerdeführer als Kommanditisten ausbezahlt worden sind, Niederschlag auf den Gewinn der Zweitbeschwerdeführerin haben, weil sie zwar - wie auch die anderen "Spieleinsätze" - zu Betriebseinnahmen führten, ihre Auszahlung an den Gesellschafter allerdings nicht als Betriebsausgabe, sondern als Entnahme im Sinn des § 4 Abs. 1 EStG zu erfassen ist.

Auf das Beschwerdevorbringen betreffend die gewinnerhöhende Auflösung des Verrechnungskontos "Spieleinsätze" zum 31. Dezember 1992 war nicht einzugehen, weil sich dieser Umstand nur auf den für das Jahr 1992 festgestellten Gewinn niederschlägt, mit dem angefochtenen Bescheid aber nicht über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften für 1992 abgesprochen wird.

Die Beschwerden erweisen sich sohin als unbegründet und waren daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 27. Februar 2003

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2003:1999150068.X00

#### **Im RIS seit**

05.05.2003

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