jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2002/9/25 97/13/0125

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 25.09.2002

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §184 Abs1;
BAO §184 Abs3;
UStG 1972 §4 Abs5 idF 1977/645;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Sellner, über die Beschwerde der Z in W, vertreten durch Dr. Michael Graff, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Gonzagagasse 15, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat II) vom 26. Mai 1997, Zl. GA 15-89/1272/10 und 15-96/1152/10, betreffend u. a. Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1984 bis 1986, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin betrieb in den Streitjahren die Aufstellung von Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit und TV-Spielgeräten einerseits in einer Spielhalle im Wiener Prater, andererseits in Gaststätten.

Für die Streitjahre hatte die Beschwerdeführerin in den entsprechenden Umsatzsteuererklärungen Spielerlöse von 20,590.556 S (1984), 23,814.575 S (1985) und 25,349.167 S (1986) erklärt. In den Beilagen zu den entsprechenden Einkommensteuererklärungen hatte sie einen Gewinn von 482.966 S (1985) und einen Verlust von 346.181 S (1984) und 1,010.715 S (1986) erklärt.

Vor Beginn einer Betriebsprüfung teilte sie dem Finanzamt in einem als "Selbstanzeige" bezeichneten Schreiben vom 17. Oktober 1988 mit, dass "in der Automatenbranche bei der Feststellung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage auch theoretische Gewinnzuschläge Anwendung finden, welche ich nie vereinnahmt, sowie bei der Unterziehung der Umsatzsteuer nicht berücksichtigt habe und die ich auch betragsmäßig nicht feststellen kann".

Der Prüfer hielt in seinem Bericht über die durchgeführte Betriebsprüfung u.a. fest, dass bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer sowohl bei den TV-Spielgeräten als auch bei den Geldspielautomaten vom Kasseninhalt ausgegangen worden sei. Auf den Umstand, dass in der Kassa der Geldspielautomaten nur der um die ausbezahlten Gewinne verminderte Betrag enthalten gewesen sei, sei hiebei nicht Bedacht genommen worden. Im Zuge der Prüfung seien die ausbezahlten Gewinne den erklärten Umsätzen aus den Münzgewinnspielautomaten zugerechnet worden. Wie umfangreiche Testläufe der im Unternehmen verwendeten Spielprogramme gezeigt hätten, betrage die Auszahlungsquote dieser Programme 16,67 % des eingeworfenen Betrages (= 20 % des Kasseninhaltes). Der Wert der gebuchten Kasseninhalte aus den Geldspielautomaten sei daher um den Faktor 1,2 zu erhöhen gewesen. Dementsprechend erhöhte der Prüfer die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen gegenüber den erklärten Werten um 20 %. Die sich ergebenden Umsatzsteuernachforderungen von 812.623 S (1984), 941.183 S (1985) und 998.967 S (1986) passivierte er bei der Erstellung der Prüferbilanz, gelangte so bei der Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu Verlusten von 1,161.749 S (1984), 446.957 S (1985) und 2,008.804 S (1986).

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und setzte mit Bescheiden vom 15. Februar 1989 nach Wiederaufnahme der Verfahren die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer entsprechend fest.

In der dagegen erhobenen Berufung führte die Beschwerdeführerin aus, die maßgebliche Feststellung der Betriebsprüfung habe hinsichtlich Umsatzsteuer die Anwendung eines an sich weder dem Grunde noch der Höhe nach bestrittenen Faktors von 1,2 ergeben, woraus sich für die betreffenden drei Jahre eine Umsatzsteuernachforderung von 2,752.773 S ergeben habe. Die durch den Faktor bedingte zusätzliche Umsatzsteuer stelle einen betrieblichen Aufwand dar und ergebe, dass auch künftig in allen Jahren nur mehr Verluste ausgewiesen werden könnten. Daher sei die Tätigkeit der Beschwerdeführerin von Beginn an als Liebhaberei zu werten.

Im Berufungsverfahren hielt die belangte Behörde der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 18. Oktober 1991 vor, der Prüfer habe zur Hinzurechnung der ausbezahlten Gewinne zu den von der Beschwerdeführerin unbestritten aus den Kasseninhalten errechneten Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen den Faktor 1,2 angewendet. Freispiele und "Gamble-Zuschläge" seien dabei vom Prüfer nicht berücksichtigt worden. Die Beschwerdeführerin werde daher aufgefordert, eine Aufzeichnung der Freispiele für sämtliche Geldspielautomaten bezüglich des gesamten Streitzeitraumes und die Zählwerkstände für die Summe der gespielten Spiele auch ohne zusätzlichen Geldeinwurf ebenfalls für den gesamten Streitzeitraum in sämtlichen Geldspielautomaten vorzulegen. Nach den Erfahrungssätzen der Finanzverwaltung sei der vom Prüfer gewählte Faktor 1,2 zu niedrig. Aus der Beobachtung vergleichbarer Betriebe ergäbe sich in der Regel ein Faktor 1,8.

In einem mit 12. November 1991 datierten Antwortschreiben hielt die Beschwerdeführerin u.a. fest, dass sie auszugsweise Ablichtungen ihrer Aufzeichnungen über die Kasseneinnahmen und Freispiele übersende. Die Aufzeichnungen seien umfangreich, weil sie für jede im Einsatz befindliche Maschine geführt würden. Aus den vorgelegten Unterlagen ergebe sich vom Kasseninhalt zum Einwurf ein Faktor von 1,5 und "der Finanzverwaltung Rechnung tragend unter Berücksichtigung von 50 % Freispielen und 50 % Gamble-Möglichkeiten ein Gesamtfaktor von 2,6". Dem Rundschreiben der Finanzverwaltung des Jahres 1991 habe die Beschwerdeführerin bereits in den Streitjahren Rechnung getragen, sämtliche Werte für Einwurf, Auszahlung und Kasseninhalt aufgezeichnet (siehe Kopie) und die Grundaufzeichnungen und Zusammenstellungen auch der Betriebsprüfung vorgelegt.

Diesem Schreiben waren Aufzeichnungen verschiedener Geräte für verschiedene Monate des Jahres 1984 und für Dezember 1986 sowie die Monatsabrechnungen für Mai 1984, Juli 1985 und Dezember 1986 angeschlossen.

Am 8. Jänner 1997 vernahm die belangte Behörde den Prüfer als Zeugen zur Frage der Ermittlung des Faktors 1,2. Als ihm die belangte Behörde die von der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 12. November 1991 übermittelten Aufzeichnungen vorlegte und ihn fragte, ob ihm diese Unterlagen bei der damaligen Betriebsprüfung zur Verfügung gestellt worden seien, konnte er sich an diese Unterlagen nicht erinnern. Wären damals bei der Betriebsprüfung Unterlagen vorgelegen, auf Grund derer sich Abweichungen von dem von ihm angewandten Faktor von 1,2 ergeben hätten, sei seiner Ansicht nach anzunehmen, dass die Beschwerdeführerin im Prüfungsverfahren bereits entsprechende Einwände erhoben hätte.

Mit Schreiben vom 15. Jänner 1997 hielt die belangte Behörde der Beschwerdeführerin u.a. vor, dass die von ihr vorgelegten Aufzeichnungen nicht mit den bei den wöchentlichen und monatlichen Kassenentleerungen vorgenommenen Grundaufzeichnungen identisch seien und auch betraglich nicht übereinstimmten, sondern

offensichtlich nachträglich mit dem Anschein von Grundaufzeichnungen über Kasseninhalte erstellte Belege darstellten. Da die wahren Grundaufzeichnungen über die Zählwerkstände und Kasseninhalte nicht vorgelegt worden seien, seien die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen und mangels geeigneter Anhaltspunkte für die wirkliche Höhe der Kasseninhalte in den Geldspielautomaten die erklärten Einnahmen durch griffweise Schätzung um 10 % zu erhöhen. Auf diese somit ermittelten Glückspielerlöse werde der Faktor 1,8 aufgeschlagen. Gleichzeitig übermittelte die belangte Behörde der Beschwerdeführerin Ablichtungen von mit verschiedenen in der Spielhalle tätigen Personen sowie mit dem Betriebsprüfer aufgenommenen Niederschriften, aus denen die belangte Behörde ihre Folgerungen abgeleitet hatte.

Mit Schreiben vom 24. Jänner 1997 ergänzte die belangte Behörde das genannte vorige Schreiben und gab "die Ergebnisse einer griffweisen Schätzung von 25 % bekannt, welche auch mit den Ergebnissen einer Schätzung nach Durchschnittssätzen" übereinstimmten.

Dazu Stellung nehmend bezeichnete die Beschwerdeführerin in einem mit 25. März 1997 datierten Schreiben die Äußerung der belangten Behörde, dass die eingereichten Unterlagen nachträglich erstellt worden und nicht die wahren Grundaufzeichnungen seien, als unbewiesene Vermutung. Diese Grundaufzeichnungen seien bei einer Besprechung dem Gruppenleiter des Prüfers vorgelegt worden, der sie nicht bemängelt habe. Der Stellungnahme legte die Beschwerdeführerin ein Schreiben des Kanzleileiters der sie damals vertretenden Wirtschaftstreuhandkanzlei vor, worin dieser eidesstattlich bestätigte, dass ihm die Grundaufzeichnungen hinsichtlich der Automatenerlöse im Original in der Belegsammlung monatlich vorgelegen seien. Weiters beantragte sie die neuerliche Vernehmung der Zeugen zur Frage der Vernichtung verschiedener Aufzeichnungen und verlangte eine Begründung der Höhe der Zuschätzung von 10 % bzw. von 25 %.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid änderte die belangte Behörde die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerfestsetzung des Finanzamtes, legte der Ermittlung der Umsätze bzw. der Einkünfte gegenüber den von der Beschwerdeführerin erklärten um 25 % erhöhte Spielerlöse zu Grunde und wandte zur Errechnung der durch die Geldspielautomaten erzielten Umsätze den Faktor 1,8 an.

In der Begründung führte die belangte Behörde nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens aus, dass die über ihre Aufforderung am 27. Jänner 1991 auszugsweise eingereichten, größtenteils mittels PC oder Schreibmaschine erstellten Abrechnungsbelege nicht die ursprünglichen Grundaufzeichnungen seien. Die echten Grundaufzeichnungen, welche durch handschriftliche Eintragung insbesondere der Zählwerkstände erstellt worden seien, seien vernichtet worden. Da keine glaubwürdigen Aufzeichnungen über die Kassainhalte der in der Halle aufgestellten Geldspielautomaten vorgelegen seien, habe die belangte Behörde die Erlöse unter Berücksichtigung aller feststellbaren Umstände zu schätzen gehabt. Dabei habe sie sich auf die Aussagen verschiedener Personen gestützt, welche monatliche Einspielergebnisse von mindestens 50.000 S monatlich bzw. von 60.000 S bis 80.000 S monatlich je Automat angeführt hätten. Zu diesen Beträgen gelange die belangte Behörde, wenn auf die erklärten Kasseninhalte ein Zuschlag von 25 % aufgeschlagen werde. Auf die so erhöhten Kasseninhalte sei ein Faktor 1,8 zur Errechnung der Umsätze anzuwenden.

Schließlich sei die von der Beschwerdeführerin ausgeübte Tätigkeit objektiv ertragsfähig und nicht als Liebhaberei anzusehen. Die belangte Behörde gelangte - die Zuschätzung von 25 % der erklärten Erlöse aus Geldspielautomaten und die sich aus der Anwendung des Faktors 1,8 ergebenden Umsätze und die darauf entfallende Umsatzsteuer berücksichtigend - zu Einkünften aus Gewerbebetrieb der Beschwerdeführerin von 572.807 S (1984), 1,422.395 S (1985) und 207.216 S (1986).

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist u.a. dann zu schätzen, 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.

Die belangte Behörde hatte die Beschwerdeführerin im Vorhalt vom 18. Oktober 1991 aufgefordert, die Aufzeichnungen der Freispiele für sämtliche Geldspielautomaten vorzulegen und die Zählwerkstände für die Summe der gespielten Spiele, auch ohne zusätzlichen Geldeinwurf, bekannt zu geben. Dies mit dem Hinweis, dass der vom

Prüfer angewendete Faktor 1,2 Freispiele und "Gamble-Zuschläge" nicht berücksichtige und nach den Erfahrungssätzen der Finanzverwaltung zu niedrig sei.

Aus den vorgelegten Aufzeichnungsteilen schloss die belangte Behörde auch, dass diese nicht Teile der ursprünglichen Grundaufzeichnungen über die Kassenentleerungen sein könnten. Darauf stützte die belangte Behörde ihre Schätzungsbefugnis auch hinsichtlich der die Erlöse bildenden Kasseninhalte der Geldspielautomaten.

Die belangte Behörde hatte zwar nicht ausdrücklich die Vorlage der Grundaufzeichnungen über die Kassenentleerungen gefordert. Da die Beschwerdeführerin aber auf Vorhalt der von der belangten Behörde gewonnenen Beweisergebnisse, die vorgelegten Aufzeichnungen seien mit den ursprünglichen Aufzeichnungen nicht ident, nicht die Vorlage der ursprünglichen Aufzeichnungen anbot oder deren Verbleib erläuterte, sondern die "Vermutung" der belangten Behörde bestritt, durfte sich die belangte Behörde auf die von der Beschwerdeführerin bemängelte Beweiswürdigung beschränken.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Die dazu von der belangten Behörde vorzunehmende Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 19. Februar 2002, 98/14/0213). Hievon ausgehend, hält die Beweiswürdigung der belangten Behörde der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle stand.

Dass der Prüfer im Prüfbericht die formelle und materielle Richtigkeit der Buchhaltung dokumentiert hätte, wie es die Beschwerdeführerin sieht, geht aus den vorgelegten Verwaltungsakten nicht hervor. Dass die Vordruckstellen über "die Beweiskraft der Aufzeichnungen (nur wenn Mängel festgestellt wurden)" im Prüfbericht nicht ausgefüllt blieben, zwingt nicht zum Umkehrschluss, dass (gerade diese) Aufzeichnungen geprüft und für mängelfrei befunden wurden. Im Übrigen stand es der belangten Behörde offen, auf Grund ihr vorliegender Anhaltspunkte zu einem anderem Ergebnis zu gelangen als der Prüfer.

Mit der Erklärung des Kanzleileiters der damaligen steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin kann sie nichts für sich gewinnen, lässt diese Erklärung doch offen, ob der Kanzleileiter gerade die der belangten Behörde vorgelegten Aufzeichnungen meint und ob die ihm vorgelegten Aufzeichnungen die ursprünglichen Aufzeichnungen über Kassenentleerungen waren.

Die belangte Behörde hat sich einerseits (auch) darauf gestützt, dass die ursprünglichen Aufzeichnungen über die Kassenentleerungen nach den - insoweit unbestrittenen - Aussagen verschiedener in der Spielhalle beschäftigter Personen handschriftlich geführt worden seien und die Entleerungen zweimal wöchentlich erfolgten, während die vorgelegten Aufzeichnungen größtenteils mittels PC oder Schreibmaschine erstellt worden seien. Dem setzt die Beschwerde nichts entgegen.

Andererseits bestünde nach den vorgelegten Aufzeichnungen der Kasseninhalt jeweils aus dem Unterschiedsbetrag zwischen Münzeinwurf und Münzauswurf. Dies könne aber nach Ansicht der belangten Behörde wegen des Münzinhalts im sog. Hopper, aus dem bei den "Wochenentleerungen" (reine Kassenentleerungen) nichts entnommen worden sei, nicht zutreffen. Dem erwidert die Beschwerdeführerin erst in einer Gegenäußerung zur Gegenschrift, dass der Inhalt des Hoppers bei der Errechnung des Kasseninhalts durch Abzug der Auszahlung vom Geldeinwurf völlig gleichgültig sei. Ohne dies einsichtig zu machen, erläutert sie nicht, worin sich ihre Geräte von den üblichen unterscheiden würden, bei denen sich die tatsächlich eingeworfenen Münzen auf den Hopper (Geldauszahlungssammelbehälter) und die Kassenlade verteilen (vgl. etwa Huber, Keine USt für Freispiele in der EU, was nun ?, in SWK 1995, A 444, Punkt 1.2) und daher der Unterschied zwischen Münzeinwurf und Münzauswurf in der Summe aus Kasseninhalt und Hopperinhalt besteht.

Bei dieser Beweislage ist die Frage, ob, wann und von wem die ursprünglichen Aufzeichnungen vernichtet worden seien, nicht mehr ausschlaggebend. Daher kann es auf sich beruhen, ob die von der belangten Behörde herangezogenen Aussagen einander in anderen Punkten widersprechen und dass die belangte Behörde dem ohne Anführung eines Beweisthemas gestellten Beweisantrag auf neuerliche Vernehmung dieser Personen zur Vernichtung von Aufzeichnungen nicht nachgekommen ist.

Der Höhe der Schätzung der Kasseninhalte, welche zu Erlösen führt, die den Aussagen mehrerer Personen

entsprechen, hält die Beschwerde entgegen, dass die Aussage eines fristlos entlassenen Dienstnehmers, die Einspielergebnisse seien zwischen 60.000 und 80.000 S je Automat gelegen, "nicht als realistisch" gesehen werden kann. Sie lässt aber unberücksichtigt, dass auch der Bruder der Beschwerdeführerin angegeben hatte, "wenn ein Automat weniger als 50.000 S im Monat einbringt, dann ist er unwirtschaftlich". Das Schätzungsergebnis der belangten Behörde, welches zu monatlichen Durchschnittserlösen von 61.301 S (1984), 56.800 S (1985) und 61.952 S (1986) je Automat führt, begegnet daher keinen Bedenken des Gerichtshofes.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung des Betreibens von Geldspielautomaten im zeitlichen Geltungsbereich des § 4 Abs. 5 des auch im Beschwerdefall noch anzuwendenden UStG 1972 idF des zweiten AbgÄG 1977, BGBl. Nr. 645, zählt jedes Entgelt für jedes einzelne Spiel zur Umsatzbemessungsgrundlage. Dies gilt auch für gewonnene Freispiele und "Gamble-Einsätze" (vgl. zuletzt das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 2000, 95/15/0189).

Da das Fehlen von Grundaufzeichnungen betreffend Freispiele unbestritten ist, durfte die belangte Behörde die getätigten Freispielumsätze unter Anwendung eines Faktors schätzen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 12. Jänner 1994, 93/13/0164). Die Anwendung des - von der belangten Behörde auch im Beschwerdefall herangezogenen - Vervielfachers von 1,8 auf den Kasseninhalt hat der Verwaltungsgerichtshof des Öfteren als nicht rechtswidrig erkannt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 10. Juli 1996, 94/15/0005, und abermals das erwähnte Erkenntnis vom 14. Dezember 2000).

Angesichts der bei der gegebenen Sach- und Beweislage von der belangten Behörde in unbedenklicher Weise festgestellten, von der Beschwerdeführerin erzielten oben wiedergegebenen Gewinne erübrigt es sich, auf die Beschwerdeausführungen einzugehen, es läge Liebhaberei vor.

Von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Da sich die Beschwerde insgesamt als unbegründet erweist, war sie gem. § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

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

Wien, am 25. September 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:1997130125.X00

Im RIS seit

23.12.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at