

# TE Vwgh Erkenntnis 1996/9/12 92/15/0035

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 12.09.1996

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §184 Abs3;

ESTG 1972 §18 Abs1 Z4;

GewStG §6 Abs3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny sowie die Hofräte Dr. Karger und Dr. Steiner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des T in G, vertreten durch Dr. H, Rechtsanwalt in G, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark, Berufungssenat, vom 26. Juni 1991, B 114-3/90, betreffend ua Einkommensteuer für die Jahre 1979 bis 1983, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer betrieb in den Streitjahren ein Hotel und erzielte Einkünfte aus der Vermietung eines Mietwohngrundstückes. Bis zur Aufgabe im Jahr 1980 betrieb er drei Boutiquen. Im Jahr 1980 eröffnete er das Clubcafe L, im Jahr 1982 das Cafe S und im Jahr 1983 das Cafe G. Weiters war er in den Streitjahren an der O Cafehaus GmbH, die seit dem Jahr 1981 das Cafe O betreibt, bis zum Jahr 1981 zu 50 % und sodann zu 100 % beteiligt. Seit dem Jahr 1981 war er alleiniger Geschäftsführer dieser GmbH. In allen eben genannten Kaffeehäusern befanden sich von der AB GmbH bzw der ESG GmbH aufgestellte Geldspielautomaten. An der AB GmbH bzw der ESG GmbH waren stets dieselben Personen beteiligt.

Für die Jahre 1979 bis 1981 reichte der Beschwerdeführer Abgabenerklärungen ein, in denen ua ein monatliches Entgelt für die Aufstellung der Geldspielautomaten in seinen Kaffeehäusern ausgewiesen ist. Für die Jahre 1982 und 1983 unterließ es der Beschwerdeführer, die Betriebsergebnisse seiner Kaffeehäuser zu ermitteln, weswegen er auch keine Abgabenerklärungen einreichte.

Im Zug einer bei der AB GmbH bzw der ESG GmbH durchgeführten finanzstrafbehördlichen Prüfung wurden Originalabrechnungen über die Aufteilung der Einspielergebnisse aus den in den Kaffeehäusern des Beschwerdeführers bzw aus den im Cafe O aufgestellten Geldspielautomaten zwischen dem Beschwerdeführer und der AB GmbH bzw der ESG GmbH für den Zeitraum Februar 1983 aufgefunden. Nach diesen Originalabrechnungen sind die Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten je zur Hälfte zwischen dem Beschwerdeführer und der AB GmbH bzw der ESG GmbH geteilt worden. Der Beschwerdeführer hat für Februar 1983 bestätigt, 210.000 S aus den Geldspielautomaten erhalten zu haben. In den vom Beschwerdeführer geführten Aufzeichnungen scheint jedoch nur ein Entgelt von 40.000 S für die Aufstellung der Geldspielautomaten auf.

Im Juni 1984 wurde gegen den Beschwerdeführer ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, wobei im Zug der daraufhin durchgeführten Hausdurchsuchung neben zahlreichen Unterlagen Originalabrechnungen über die Aufteilung der Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten beschlagnahmt wurden. Nach diesen Originalabrechnungen sind die Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten zu 60 % dem Beschwerdeführer und zu 40 % der AB GmbH bzw der ESG GmbH zugekommen. Die wöchentlichen Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten haben 58.000 S bis 65.736 S betragen. Die Richtigkeit dieser Beträge ist in der Folge von den in den Kaffeehäusern beschäftigten Personen, die mit der Abrechnung der Geldspielautomaten betraut gewesen sind, bestätigt worden.

Im Zug der daraufhin für die Jahre 1979 bis 1983 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung stellten die Prüfer bei Auswertung der beschlagnahmten Unterlagen unter Berücksichtigung der von der Finanzstrafbehörde ermittelten Verhältnisse fest, die vom Beschwerdeführer geführten Bücher und Aufzeichnungen seien nicht ordnungsmäßig. Für die Boutiquen seien keine Inventuren erstellt worden. Lediglich ein Teil einer Inventur mit der Bezeichnung 1979/80 befinde sich bei den beschlagnahmten Unterlagen. Der Wert des darin ausgewiesenen Warenbestandes betrage nur rund ein Drittel der in den Bilanzen ausgewiesenen Werte. Die Kassabücher der Boutiquen wiesen sowohl formelle als auch materielle Mängel auf. So stimmten die Kassastände, die nachträglich mit Bleistift korrigiert worden seien, nicht mit den Buchhaltungen überein. Einlagen von rund 350.000 S seien in den Kassabüchern nachgetragen worden. Bei Aufgabe der Boutiquen seien lt Umbuchungsliste Waren im Wert von 423.728 S um 500.000 S an JS verkauft worden. Unter einem sei die an JS ausgewiesene Forderung mit 480.000 S als uneinbringlich ausgebucht worden. JS habe niederschriftlich erklärt, vom Beschwerdeführer keine Waren gekauft zu haben. Vielmehr habe sie bisher Waren im Wert von rund 10.000 S für den Beschwerdeführer kommissionsweise verkauft. Es seien noch Waren im Wert von rund 28.000 S vorhanden. Die Lieferanteneinzelkonten stimmten mit den Lieferantensammelkonten nicht überein. Die zahlreichen Um- und Nachbuchungen in den Hauptabschlußübersichten seien nicht auf die Kontoblätter übertragen worden, weswegen die Buchhaltungen als nicht abgeschlossen anzusehen seien. Auf Grund der festgestellten Mängel der Bücher und Aufzeichnungen verringerten die Prüfer die vom Beschwerdeführer aus den Boutiquen in den Jahren 1979 und 1980 erklärten Verluste mittels griffweiser Schätzung um 180.000 S und 130.000 S auf 307.191 S und 747.221 S, wobei sie die Ansicht vertraten, die so ermittelten Verluste seien nicht vortragsfähig. Soweit für die dem Beschwerdeführer gehörenden Kaffeehäuser Bücher und Aufzeichnungen geführt worden seien, seien diese nicht ordnungsgemäß. Es seien - abgesehen von den Vorgängen hinsichtlich der Geldspielautomaten - sowohl Wareneingänge als auch Erlöse nicht erfaßt worden. Ab dem Jahr 1982 seien keine Bücher, sondern nur mehr bruchstückhafte Aufzeichnungen geführt worden. Der Beschwerdeführer habe entgegen seinen Erklärungen kein monatliches Entgelt für die Aufstellung der Geldspielautomaten in seinen Kaffeehäusern erhalten, sondern sei an den Einspielergebnissen aus den Geldspielautomaten zu 50 % bis 60 % beteiligt gewesen. Wie sich aus den beschlagnahmten Originalabrechnungen und den Aussagen der in den Kaffeehäusern beschäftigten Personen ergebe, habe die AB GmbH bzw die ESG GmbH nur 17 % bis 40 % der tatsächlich erzielten Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten in ihre Bücher aufgenommen. Die Behauptung des Beschwerdeführers, er habe das Clubcafe L vom 1. Jänner 1983 bis 24. September 1983 verpachtet, entspreche nicht den Tatsachen. Abgesehen davon, daß das behauptete Pachtverhältnis weder gegenüber dem Finanzamt, noch der Krankenkasse, noch der Gewerbebehörde offen gelegt worden sei, lauteten die aufgefundenen Wareneingangsrechnungen auf den Namen des Beschwerdeführers. Betriebsausgaben seien ebenfalls vom Beschwerdeführer beglichen worden. Aus den beschlagnahmten Unterlagen sei ersichtlich, daß die Erlöse nach Abzug von 15 % vom "Pächter" dem Beschwerdeführer überlassen worden seien. Auf Grund ihrer Feststellungen verringerten die Prüfer zunächst den vom Beschwerdeführer aus dem Clubcafe L für das Jahr 1980 erklärten Verlust um einen geschätzten Rohgewinn. Für die Jahre 1982 und 1983 ermittelten sie die Gewinne aus den Kaffeehäusern unter Berücksichtigung der vorhandenen Unterlagen im Schätzungsweg. Hinsichtlich der dem Beschwerdeführer zuzurechnenden Einspielergebnisse aus den

Geldspielautomaten vertraten sie die Ansicht, im Durchschnitt seien nur 33 % der tatsächlich erzielten Beträge in die Bücher der AB GmbH bzw der ESG GmbH aufgenommen worden. Es seien daher die von der AB GmbH bzw der ESG GmbH erklärten Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten zu verdreifachen und das so ermittelte Ergebnis dem Beschwerdeführer zu 50 % für die im Clubcafe L und im Cafe G sowie zu 60 % für die im Cafe S aufgestellten Geldspielautomaten zuzurechnen. Das bisher vom Beschwerdeführer monatlich erklärte Entgelt für die Aufstellung der Geldspielautomaten in seinen Kaffeehäusern sei außer Ansatz zu lassen. Die nunmehr ermittelten Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten seien im Rahmen der vom Beschwerdeführer betriebenen Kaffeehäuser erzielt worden, weswegen sie den bereits - teilweise im Schätzungsweg - ermittelten Gewinnen aus den Kaffeehäusern in den Jahren 1980 bis 1983 mit 781.000 S, 1.364.000 S, 1.592.000 S und 3.172.000 S hinzuzurechnen seien. Da das Clubcafe L vom 1. Jänner 1983 bis 24. September 1983 nicht verpachtet, sondern gegen Umsatzbeteiligung von einem Beauftragten des Beschwerdeführers geführt worden sei, sei dem Beschwerdeführer der für diesen Zeitraum geschätzte Gewinn von 50.000 S zuzurechnen. Hinsichtlich der im Cafe O, das von der O Cafehaus GmbH betrieben worden sei, aufgestellten Geldspielautomaten lägen dieselben Verhältnisse wie bei den in den Kaffeehäusern des Beschwerdeführers aufgestellten Geldspielautomaten vor. Der Beschwerdeführer sei seit Eröffnung des Cafe O alleiniger Geschäftsführer der O Cafehaus GmbH gewesen. Wie sich aus den Originalabrechnungen und den Aussagen zweier im Cafe O beschäftigt gewesener Kellner ergebe, habe die O Cafehaus GmbH 55 % und die AB GmbH bzw die ESG GmbH 45 % von den Einspielergebnissen aus den Geldspielautomaten erhalten. Der Beschwerdeführer habe die der O Cafehaus GmbH zugeflossenen Einspielergebnisse verringert um das bereits von der O Cafehaus GmbH für die Aufstellung der Geldspielautomaten monatlich erklärte Entgelt in seiner Eigenschaft als Gesellschafter-Geschäftsführer für sich behalten. Dem Beschwerdeführer seien daher - unter Abzug des bisher von der O Cafehaus GmbH monatlich erklärten Entgeltes für die Aufstellung der Geldspielautomaten - in den Jahren 1981 bis 1983 verdeckte Gewinnausschüttungen von 595.000 S, 648.000 S und 449.000 S zuzurechnen.

Das Finanzamt schloß sich der Ansicht der Prüfer an und erließ - teilweise in wiederaufgenommenen Verfahren - ua Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1979 bis 1983, wobei es zur Begründung auf den erstatteten Bericht und die darüber aufgenommene Niederschrift verwies.

Mit Berufung wandte der Beschwerdeführer im wesentlichen ein, von ihm als Zeugen zu verschiedenen Beweisthemen geführte Personen seien nicht einvernommen worden. Es entspreche nicht den Tatsachen, daß für die Boutiquen keine Inventuren erstellt worden seien. Vielmehr seien die Inventuren im Zug der durchgeführten Hausdurchsuchung beschlagnahmt worden und müßten daher der Abgabenbehörde zur Verfügung stehen. Die von den Prüfern festgestellten Mängel der Kassabücher seien geringfügig, wobei noch zu berücksichtigen sei, daß die Kassabücher nicht von ihm, sondern von Angestellten geführt worden seien. Es seien auch keine Einlagen in den Kassabüchern nachgetragen worden. Bei Aufgabe der Boutiquen seien Waren um 500.000 S an JS verkauft worden. Die Um- und Nachbuchungen in den Hauptabschlußübersichten seien nicht von ihm vorgenommen worden. Da somit nur geringfügige Mängel bei den Kassabüchern vorlägen, sei die griffweise Verringerung der aus den Boutiquen in den Jahren 1979 und 1980 erklärten Verluste um 180.000 S und 130.000 S unzulässig, weswegen die Verluste aus diesen Jahren vortragsfähig seien. Die Prüfer stützten sich hinsichtlich der von ihnen errechneten Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten auf die Ergebnisse einer bei der AB GmbH bzw der ESG GmbH durchgeführten finanzstrafbehördlichen Prüfung. Diese Ergebnisse seien ihm jedoch nie bekannt gegeben worden, weswegen er hiezu nicht Stellung nehmen könne. Es sei überdies von den Prüfern nicht bewiesen worden, daß er bereits im Jahr 1980 über das erklärte monatliche Entgelt für die Aufstellung der Geldspielautomaten in den Kaffeehäusern weitere Beträge erhalten habe. Die Schätzung des Gewinnes aus seinen Kaffeehäusern im Jahr 1983 mit rund 3,9 Mio S sei schließlich völlig unrealistisch.

In einem ergänzenden Schriftsatz führte der Beschwerdeführer im wesentlichen aus, es entspreche nicht den Tatsachen, daß in den Kaffeehäusern sowohl Wareneingänge als auch Erlöse nicht erfaßt worden seien. Es sei unzulässig, unter Heranziehung von Ergebnissen anderer Prüfungen Rückschlüsse auf seine geschäftliche Tätigkeit zu ziehen. Insbesondere sei der Schluß unzulässig, die Aufteilung der Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten zwischen ihm und der AB GmbH bzw der ESG GmbH sei stets wie im Februar 1983 erfolgt. Die Verhältnisse seien in den Jahren 1980 bis 1983 derart unterschiedlich gewesen, daß eine Schätzung in "analoger Weise" zu völlig unbrauchbaren Ergebnissen führen müsse. Er habe bis September 1982 über ein monatliches Entgelt für die Aufstellung der Geldspielautomaten in seinen Kaffeehäusern hinaus keine weiteren Beträge von der AB GmbH bzw der ESG GmbH

erhalten. Erst sein finanzieller Engpaß im Zusammenhang mit dem Umbau des Cafe S habe ihn bewogen, an die AB GmbH bzw an die ESG GmbH heranzutreten, um Zuschüsse für den Umbau zu erhalten. Die AB GmbH bzw die ESG GmbH hätte ihm vom Oktober 1982 bis Dezember 1983 über die von ihm erklärten Beträge für die Geldspielautomaten hinaus weitere Beträge von insgesamt 300.000 S übergeben, die von ihm nicht aufgezeichnet worden seien. Er habe auch noch im Jahr 1984 derartige Beträge erhalten. Es lägen der Abgabenbehörde keine Beweise für ihre Behauptung vor, er habe bereits vor Oktober 1982 weitere Beträge von der AB GmbH bzw der ESG GmbH erhalten. Die beschlagnahmten Originalabrechnungen über die Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten seien nicht von ihm geschrieben worden, weswegen diese Aufzeichnungen keine tauglichen Beweismittel für eine Schätzung darstellten. Es gebe Unterlagen, wonach das Clubcafe L vom 1. Jänner 1983 bis 24. September 1983 an WE verpachtet gewesen sei. Es sei unerklärlich, weswegen die Prüfer trotz Vorliegens derartiger Unterlagen zu dem Schluß gelangt seien, er habe das Clubcafe L im eben erwähnten Zeitraum nicht verpachtet, sondern gegen Umsatzbeteiligung von einem Beauftragten führen lassen. Der vorgenommenen Gewinnzuschätzung werde daher widersprochen. Er habe als Geschäftsführer der O Cafehaus GmbH keinerlei Bezüge jeglicher Art, somit auch keine Anteile an den Einspielergebnissen aus den im Cafe O befindlichen Geldspielautomaten erhalten. Auf die bisherigen Ausführungen hinsichtlich der in den von ihm betriebenen Kaffeehäusern aufgestellten Geldspielautomaten werde verwiesen. Er habe in den Jahren 1982 und 1983 Aushilfslöhne von 50.000 S und 150.000 S bezahlt, weswegen nunmehr beantragt werde, diese Betriebsausgaben bei der Ermittlung der Gewinne aus den Kaffeehäusern zu berücksichtigen.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt dem Beschwerdeführer ua vor, es hätten sich bei den beschlagnahmten Unterlagen keine Inventuren für die Boutiquen befunden. Überdies seien die beschlagnahmten Unterlagen bereits zurückgegeben worden. JS habe - wie bereits von den Prüfern im erstatteten Bericht ausgeführt - niederschriftlich erklärt, vom Beschwerdeführer keine Waren gekauft zu haben. Im Gegensatz zu den geschäftlichen Gewohnheiten gebe es keine Unterlagen über den vom Beschwerdeführer behaupteten Verkauf der Waren um 500.000 S an JS. Wie sich aus den Aussagen der in den Kaffeehäusern beschäftigten Personen ergebe, seien bedeutende Beträge aus den Geldspielautomaten lukriert worden. So spreche IB davon, im Clubcafe L seien Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten bis zu 100.000 S pro Woche erzielt worden. EW habe angegeben, im Cafe S seien solche bis zu 80.000 S pro Woche erzielt worden. MP habe zugegeben, im Cafe O seien solche von 40.000 S bis 120.000 S pro Woche erzielt worden. Hinsichtlich der Aufteilung der Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten zwischen dem Beschwerdeführer und der AB GmbH bzw der ESG GmbH lägen übereinstimmende Aussagen von PP, EW, MP und FD vor. Die Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten im Clubcafe L und im Cafe G seien zwischen dem Beschwerdeführer und der AB GmbH bzw der ESG GmbH je zur Hälfte, im Cafe S im Verhältnis 60 zu 40 zu Gunsten des Beschwerdeführers aufgeteilt worden. Die Aussagen der genannten Personen stimmten im wesentlichen überein und seien auch plausibel. Dazu komme, daß PP, EW und MP nach ihren Aussagen bis zu 5 % der Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten für deren Betreuung erhalten hätten, die nicht versteuert worden seien. Diese Personen hätten somit gegen ihre eigenen Interessen ausgesagt. Die Behauptung des Beschwerdeführers, er habe abgesehen von Zuschüssen für den Umbau des Cafe S nur ein monatliches Entgelt für die Aufstellung der Geldspielautomaten in seinen Kaffeehäusern erhalten, widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens und sei daher unglaublich. Es sei im Gegensatz zu den Ausführungen des Beschwerdeführers zulässig, auf Grund der festgestellten Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten und deren Aufteilung im Februar 1983 anzunehmen, die Verhältnisse seien in den Jahren 1980 bis 1983 gleichartig gewesen. Wie sich überdies aus den Aussagen der in den Kaffeehäusern beschäftigten Personen ergebe, seien die Verhältnisse hinsichtlich der Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten stets gleich gewesen. Es liege im Wesen einer Schätzung, die in einem bestimmten Zeitraum festgestellten Verhältnisse als gleichartig in anderen Zeiträumen anzusehen. Was die behauptete Verpachtung des Clubcafe L vom 1. Jänner 1983 bis 24. September 1983 betreffe, werde darauf hingewiesen, daß es unüblich sei, ein derartiges Verhältnis weder gegenüber dem Finanzamt, noch der Krankenkasse, noch der Gewerbebehörde offen zu legen, sowie mit dem "Verpächter abzurechnen". Der Beschwerdeführer habe für die Jahre 1979 bis 1981 nur mangelhafte, für die Jahre 1982 und 1983 überhaupt keine Bücher geführt. Die Prüfer seien daher zur Schätzung verpflichtet gewesen. Der Beschwerdeführer trage das Risiko einer unrichtigen Feststellung der Gewinne aus seinen Kaffeehäusern.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz nahm der Beschwerdeführer zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung nicht Stellung.

Die belangte Behörde veranlaßte die Vernehmung der vom Beschwerdeführer namhaft gemachten Personen. Mag. OK gab als ehemaliger Steuerberater des Beschwerdeführers bekannt, er könne sich an eine Rechnung, mit der Waren um 500.000 S an JS verkauft worden seien, nicht mehr erinnern. Wahrscheinlich seien für die Boutiquen Inventuren vorhanden gewesen. Die Kassabücher der Boutiquen seien nicht von ihm geführt worden. Die geschiedene Gattin des Beschwerdeführers bestätigte zunächst die Angaben des Beschwerdeführers. Nach verschiedenen Vorhalten führte sie jedoch aus, sie könne sich nicht mehr erinnern. Beispielsweise behauptete sie nach Vorhalt einer Abrechnung über die Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten, sie habe diese Abrechnung zwar verfaßt, wisse aber nicht mehr, was diese zum Inhalt habe. Nach Vorhalt, auf dieser Abrechnung scheinten die Worte "Kassa Black" auf, meinte sie, dies bedeute vielleicht "Kassa Block". TW gab als ehemaliger Angestellter des Beschwerdeführers bekannt, die Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten seien wöchentlich aufgezeichnet und sodann zwischen dem Beschwerdeführer und der AB GmbH bzw der ESG GmbH aufgeteilt worden. An die Höhe der Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten könne er sich ebenso wie an den Aufteilungsschlüssel nicht mehr erinnern. JK führte aus, der Beschwerdeführer habe die "Miete" aus den im Cafe O aufgestellten Geldspielautomaten vereinnahmt. Nach verschiedenen Vorhalten führte er aus, er könne sich nicht mehr erinnern. Hinsichtlich der bereits der geschiedenen Gattin des Beschwerdeführers vorgehaltenen Abrechnung über die Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten meinte er, die Worte "Kassa Black" sollten wohl "Kassa Block" bedeuten.

In der mündlichen Verhandlung behauptete der Beschwerdeführer, für die Boutiquen seien Inventuren vorhanden gewesen. Allerdings habe bereits im August 1983 eine unzulässige Hausdurchsuchung im Cafe S und im Cafe G stattgefunden, anlässlich derer zahlreiche Unterlagen beschlagnahmt worden seien. Auf Vorhalt des Vorsitzenden des Berufungssenates, weswegen er diese unzulässige Hausdurchsuchung bisher nicht erwähnt und auch keine Strafanzeige erstattet habe, wo doch stets strittig gewesen sei, ob für die Boutiquen Inventuren vorhanden seien, meinte der Beschwerdeführer, er habe ohnehin viele Verfehlungen der Abgabenbehörde aufgezeigt. Hinsichtlich des Verkaufes der Waren um 500.000 S an JS wiederholte der Beschwerdeführer seine bisherigen Ausführungen. Zur Frage der Höhe und der Aufteilung der Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten vertrat der Beschwerdeführer die Ansicht, die Feststellungen der Prüfer seien "absurd". Die Aussagen der in den Kaffeehäusern beschäftigten Personen entsprächen nicht den Tatsachen, weil diese Personen in einem engen Verhältnis zu den Geschäftsführern der AB GmbH bzw der ESG GmbH gestanden seien. Diese Personen seien nämlich Angestellte der AB GmbH bzw der ESG GmbH gewesen. In Beantwortung einer diesbezüglichen Frage gab der Beschwerdeführer bekannt, es sei ein schriftlicher Vertrag über das monatliche Entgelt für die Aufstellung der Geldspielautomaten im Clubcafe L abgeschlossen worden. Er wisse nicht, wo sich dieser Vertrag befinde. Der Beschwerdeführer behauptete schließlich, es gebe auch einen schriftlichen Vertrag über das Pachtverhältnis betreffend das Clubcafe L vom 1. Jänner 1983 bis 24. September 1983. Er wisse aber ebenfalls nicht, wo sich dieser Vertrag befinde.

Im nunmehr angefochtenen Bescheid nahm die belangte Behörde als erwiesen an, die vom Beschwerdeführer in den Jahren 1979 bis 1981 geführten Bücher und Aufzeichnungen seien nicht ordnungsmäßig. Der Beschwerdeführer stelle nicht in Abrede, die Kassabücher der Boutiquen wiesen sowohl formelle als auch materielle Mängel auf. Hierbei spiele es keine Rolle, daß die Kassabücher der Boutiquen von Angestellten des Beschwerdeführers geführt worden seien. Schon auf Grund dieser schwerwiegenden Mängel sei die Verringerung der aus den Boutiquen erklärten Verluste mittels griffweiser Schätzung zulässig. Die Behauptung des Beschwerdeführers, anlässlich der bereits im August 1983 durchgeführten unzulässigen Hausdurchsuchung seien die Inventuren für die Boutiquen beschlagnahmt worden, sei unglaubwürdig. Abgesehen davon, daß die Durchführung einer Hausdurchsuchung beim Beschwerdeführer im August 1983 nicht aktenkundig sei, habe der Beschwerdeführer diese Behauptung erstmals in der mündlichen Verhandlung aufgestellt, obwohl stets strittig gewesen sei, ob für die Boutiquen Inventuren vorhanden seien. Es möge im Endeffekt jedoch dahingestellt bleiben, ob jemals für die Boutiquen Inventuren vorhanden gewesen seien. Da - wie bereits ausgeführt - die griffweise Schätzung insbesondere wegen der mangelhaften Kassabücher zulässig gewesen sei, seien die nunmehr ermittelten Verluste nicht vortragfähig. Bei dieser Sach- und Rechtslage möge es ebenfalls dahingestellt bleiben, ob der Beschwerdeführer Waren um 500.000 S an JS verkauft und diese Forderung unter einem mit 480.000 S als uneinbringlich ausgebucht habe, weil sich hiedurch zwar an der Höhe des nunmehr ermittelten Verlustes im Jahr 1980 geringfügige Änderungen ergeben würden, die jedoch mangels Vortragsfähigkeit dieses Verlustes steuerlich irrelevant seien. Die belangte Behörde unterzog den ihr vorliegenden Sachverhalt hinsichtlich der Geldspielautomaten einer eingehenden Würdigung und nahm sodann als erwiesen an, der Beschwerdeführer sei an den Einspielergebnissen aller in den Kaffeehäusern aufgestellten Geldspielautomaten beteiligt gewesen. Dies ergebe sich

nicht nur aus den vorliegenden Originalabrechnungen über die Aufteilung der Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten, sondern auch aus den Aussagen der in den Kaffeehäusern beschäftigten Personen. Die vorliegenden Originalabrechnungen betreffen zwar ebenso wie die Aussagen der eben genannten Personen nur bestimmte Zeiträume. Es sei jedoch der Schluß zulässig, die Verhältnisse hinsichtlich der Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten und deren Aufteilung seien in den Jahren 1980 bis 1983 gleichartig gewesen. Die Behauptung des Beschwerdeführers, er habe bis September 1982 nur das von ihm erklärte monatliche Entgelt für die Aufstellung der Geldspielautomaten und sodann bis Dezember 1983 über die von ihm erklärten Beträge hinaus solche für den Umbau des Cafe S erhalten, sei durch das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens widerlegt. Die Höhe der insgesamt erzielten Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten sei im Zug der bei der AB GmbH bzw der ESG GmbH durchgeführten finanzstrafrechtlichen Prüfung festgestellt worden. Der Beschwerdeführer habe in der mündlichen Verhandlung behauptet, die in den Kaffeehäusern beschäftigten Personen seien in einem engen Verhältnis zu den Geschäftsführern der AB GmbH bzw der ESG GmbH gestanden. Da nicht auszuschließen sei, es habe sich bei einigen der in den Kaffeehäusern beschäftigten Personen um Vertrauenspersonen der Geschäftsführer der AB GmbH bzw der ESG GmbH gehandelt, die eher zu Ungunsten des Beschwerdeführers ausgesagt hätten, seien dem Beschwerdeführer im Gegensatz zu den Ausführungen der Prüfer im erstatteten Bericht nur 40 % der insgesamt erzielten Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten zuzurechnen. Wie die Prüfer zweifelsfrei festgestellt hätten, sei das Clubcafe L vom 1. Jänner 1983 bis 24. September 1983 nicht vom Beschwerdeführer verpachtet, sondern von ihm selbst durch einen Beauftragten, der hierfür 15 % der Erlöse erhalten habe, geführt worden. Hinsichtlich der im Cafe O, das von der O Cafehaus GmbH betrieben worden sei, aufgestellten Geldspielautomaten lägen dieselben Verhältnisse wie bei den in den Kaffeehäusern des Beschwerdeführers aufgestellten Geldspielautomaten vor. Es seien daher auch der O Cafehaus GmbH nur 40 % der insgesamt erzielten Einspielergebnisse aus den im Cafe O aufgestellten Geldspielautomaten zugeflossen, weswegen dem Beschwerdeführer unter Abzug des bisher von der O Cafehaus GmbH monatlich erklärten Entgeltes für die Aufstellung der Geldspielautomaten in den Jahren 1981 bis 1983 verdeckte Gewinnausschüttungen von 429.000 S, 510.000 S und 310.000 S zuzurechnen seien. Die erst im Berufungsverfahren aufgestellte Behauptung des Beschwerdeführers, er habe in den Jahren 1982 und 1983 Aushilfslöhne von 50.000 S und 150.000 S bezahlt, sei unglaublich. Abgesehen davon, daß diese Betriebsausgaben erstmals im Berufungsverfahren geltend gemacht worden seien, sei nicht angeführt, wofür diese und an wen diese Beträge geleistet worden seien.

Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der zunächst an ihn erhobenen Beschwerde mit Beschluß vom 2. Dezember 1991, B 1015/91-3, ab und trat sie antragsgemäß nach Art 144 Abs 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof ab.

In der iSd § 34 Abs 2 VwGG ergänzten Beschwerde erachtet sich der Beschwerdeführer in seinem Recht verletzt, daß der von ihm zu entrichtenden Einkommensteuer gemäß § 2 EStG 1972 nur Einkommen zu Grund zu legen ist, das er tatsächlich bezogen hat. In Ausführung des so bezeichneten Beschwerdepunktes behauptet der Beschwerdeführer, er habe bei Aufgabe der Boutiquen Waren um 500.000 an JS S verkauft. Unter einem habe er die an JS ausgewiesene Forderung den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend als uneinbringlich ausgebucht. Die in den Jahren 1979 und 1980 aus den Boutiquen nunmehr ermittelten Verluste seien entgegen der Ansicht der belangten Behörde vortragsfähig. Wie der Verfassungsgerichtshof ausgeführt habe, seien Verluste bilanzierender Steuerpflichtiger auch dann vortragsfähig, wenn diese Verluste - allenfalls nach Korrektur der Bücher im Zug einer abgabenbehördlichen Prüfung - ihrer Höhe nach errechnet werden könnten und die Ergebnisse überprüfbar seien. Er habe bis September 1982 nur das von ihm erklärte monatliche Entgelt für die Aufstellung der Geldspielautomaten erhalten. Ab Oktober 1982 gestehe er der Abgabenbehörde die Schätzungsberechtigung zu. Die ab Oktober 1982 vorgenommene Schätzung sei jedoch insofern willkürlich, als die belangte Behörde den unbegründeten Schluß gezogen habe, die Verhältnisse hinsichtlich der Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten und deren Aufteilung seien stets gleichartig gewesen. Der Pächter des Clubcafe L habe keine Berechtigung zur Führung eines Kaffeehauses gehabt, weswegen er das Clubcafe L nach außen hin geführt habe. Die belangte Behörde habe sich mit seinem Vorbringen, er habe in den Jahren 1982 und 1983 Aushilfslöhne von 50.000 S und 150.000 S bezahlt, nicht auseinandergesetzt. Zur Begründung der Nichtanerkennung dieser Betriebsausgaben reiche es nicht aus, sein Vorbringen als unglaublich anzusehen. Der Beschwerdeführer macht daher sowohl Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gemäß § 12 Abs 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

## 1. Boutiquen

Dem Beschwerdeführer ist zuzustimmen, daß der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 3. März 1987, G 170-172/86-10, in bezug auf § 18 Abs 1 Z 4 EStG 1972 ausgesprochen hat, daß ein Verlustvortrag für bilanzierende Steuerpflichtige immer dann zulässig ist, wenn der Verlust - allenfalls auch nach Korrektur der Bücher durch den Steuerpflichtigen oder im Zug einer abgabenbehördlichen Prüfung - seiner Höhe nach errechnet werden kann und das Ergebnis auch überprüfbar ist.

Es kann im Beschwerdefall - wie bereits die belangte Behörde zu Recht ausgeführt hat - dahingestellt bleiben, ob jemals für die Boutiquen Inventuren vorhanden gewesen sind sowie ob der Beschwerdeführer Waren um 500.000 S an JS verkauft und diese Forderung unter einem mit 480.000 S als uneinbringlich ausgebucht hat. Der Beschwerdeführer stellt nämlich nicht in Abrede, daß die Kassabücher der Boutiquen sowohl formelle als auch materielle Mängel aufweisen. Es stimmen die Kassastände nicht mit den Buchhaltungen überein und sind nachträglich mit Bleistift korrigiert worden. Insbesondere sind Einlagen von rund 350.000 S in den Kassabüchern nachgetragen worden. Schon diese Mängel allein haben die Abgabenbehörde zur Schätzung berechtigt. Daran vermag auch der Hinweis des Beschwerdeführers, die Kassabücher seien nicht von ihm, sondern von Angestellten geführt worden, nichts zu ändern. Denn es kommt für die Zulässigkeit einer Schätzung nicht darauf an, welche Personen die Bücher und Aufzeichnungen geführt haben, sondern nur darauf, daß die Bücher und Aufzeichnungen nicht ordnungsmäßig sind. Die eben dargestellten Mängel strahlen auf das gesamte Rechenwerk aus, was zu zahlreichen - ebenfalls unbestrittenen - Um- und Nachbuchungen in den Hauptabschlußübersichten geführt hat, die nicht auf die Kontoblätter übertragen worden sind, was wiederum dazu führt, daß die Buchhaltungen als nicht abgeschlossen anzusehen sind. Der belangten Behörde kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie - den Ausführungen der Prüfer folgend - mittels griffweiser Schätzung (Sicherheitszuschläge) die erklärten Verluste verringert hat. Es kann daher nicht mehr die Rede davon sein, daß die Verluste der Höhe nach errechnet werden konnten und das Ergebnis überprüfbar ist (vgl. das hg Erkenntnis vom 12. August 1994, 93/14/0214, mwA). Die griffweise Schätzung (Sicherheitszuschläge) in den Jahren 1979 und 1980 steht im Verhältnis zu den erklärten Verlusten dieser Jahre in keinem solchen Mißverhältnis, daß gesagt hätte werden können, sie hätte die an Hand des Rechenwerkes ermittelten Verluste nur zu einem verhältnismäßig kleinen Teil geschmälert (vgl. das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 10. Dezember 1992, B 227/91, sowie das eben erwähnte hg Erkenntnis vom 12. August 1994). Die Versagung des Verlustvortrages für die im Schätzungsweg in den Jahren 1979 und 1980 nunmehr ermittelten Verluste erweist sich somit als mit der Rechtslage im Einklang stehend.

Bei der gegebenen Sach- und Rechtslage erübrigte es sich, auf die im Zusammenhang mit der Ermittlung der Verluste aus den Boutiquen aufgezeigten Verfahrensmängel einzugehen.

## 2. Geldspielautomaten

Der Beschwerdeführer bekämpft hinsichtlich der Zurechnung eines Teiles der Einspielergebnisse aus den in den Kaffeehäusern aufgestellten Geldspielautomaten die Beweiswürdigung der belangten Behörde, wobei er ihr ab Oktober 1982 die Schätzungsberechtigung zugesteht. Der Verwaltungsgerichtshof kann im Rahmen der ihm zustehenden Schlüssigkeitsprüfung (vgl. Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit<sup>3</sup>, 548 f) nicht finden, die Beweiswürdigung der belangten Behörde wäre unschlüssig. Zunächst ist festzuhalten, daß die vom Beschwerdeführer in den Jahren 1980 und 1981 geführten Bücher und Aufzeichnungen nicht ordnungsmäßig sind. Für die Jahre 1982 und 1983 hat es der Beschwerdeführer unterlassen, die Betriebsergebnisse seiner Kaffeehäuser zu ermitteln. Aus den vorhandenen Erklärungen und Grundaufzeichnungen ist nicht ersichtlich, aus welchen Mitteln der Beschwerdeführer seinen Lebensunterhalt gedeckt sowie die von ihm getätigten Investitionen finanziert hat. Im Zug der bei der AB GmbH bzw der ESG GmbH durchgeführten finanzstrafrechtlichen Prüfung wurden Originalabrechnungen über die Aufteilung der Einspielergebnisse aus den in den Kaffeehäusern des Beschwerdeführers bzw aus den im Cafe O aufgestellten Geldspielautomaten zwischen dem Beschwerdeführer und der AB GmbH bzw der ESG GmbH für den Zeitraum Februar 1983 aufgefunden. Beim Beschwerdeführer wurden Originalabrechnungen über die Aufteilung der Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten beschlagnahmt. Daß der Beschwerdeführer an den Einspielergebnissen aus den Geldspielautomaten beteiligt gewesen ist, ergibt sich überdies aus den Aussagen der in den Kaffeehäusern beschäftigten Personen, die mit der Abrechnung der Geldspielautomaten betraut gewesen sind. Nach diesen Aussagen

sind die Verhältnisse hinsichtlich der gesamten Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten und deren Aufteilung in den Jahren 1980 bis 1983 stets gleichartig gewesen (vgl beispielsweise die Aussage der vom Jänner 1981 bis September 1982 im Clubcafe L beschäftigten IB, die des vom Oktober 1981 bis März 1983 im Cafe O beschäftigten GP, die des vom September 1981 bis November 1982 sowohl im Clubcafe L als auch im Cafe O beschäftigten MP und die des im Jahr 1982 im Cafe S beschäftigten ER). Der belangten Behörde kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie unter Berücksichtigung der ihr vorgelegenen Originalabrechnungen und den Aussagen der in den Kaffeehäusern beschäftigten Personen zu dem Schluß gelangt ist, daß der Beschwerdeführer stets mit einem fixen Prozentsatz an den Einspielergebnissen aus den Geldspielautomaten in allen Kaffeehäusern beteiligt gewesen ist. Hingegen sind die Behauptungen des Beschwerdeführers, er habe abgesehen von den Zuschüssen für den Umbau des Cafe S nur ein monatliches Entgelt für die Aufstellung der Geldspielautomaten in den Kaffeehäusern erhalten, als bloße Schutzbehauptungen, die mit dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens in Widerspruch stehen, anzusehen. Dem Beschwerdeführer ist es im Verwaltungsverfahren nicht gelungen, die Feststellungen der Abgabenbehörde zu entkräften. Auch im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof zeigt er nicht auf, die Erwägungen der belangten Behörde seien unschlüssig gewesen. Was den Einwand des Beschwerdeführers betrifft, er habe keine Kenntnis von den gesamten Einspielergebnissen aus den Geldspielautomaten gehabt, genügt es auf Tz 12.2 des von den Prüfern erstatteten, dem Beschwerdeführer übermittelten Berichtes hinzuweisen. Dem Umstand, daß es sich bei einigen der in den Kaffeehäusern beschäftigten Personen um Vertrauenspersonen der Geschäftsführer der AB GmbH bzw der ESG GmbH gehandelt hat, die eher zu Ungunsten des Beschwerdeführers ausgesagt hätten, hat die belangte Behörde insofern Rechnung getragen, als sie dem Beschwerdeführer im Gegensatz zu den Ausführungen der Prüfer im erstatteten Bericht nur 40 % der insgesamt erzielten Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten zugerechnet hat. Mit der weiter nicht konkretisierten Behauptung, der Ansatz von 40 % der insgesamt erzielten Einspielergebnisse aus den Geldspielautomaten sei willkürlich, zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

### 3. Verpachtung Clubcafe L

Der Beschwerdeführer bekämpft hinsichtlich der Zurechnung des Gewinnes aus dem Clubcafe L vom 1. Jänner 1983 bis 24. September 1983 ebenfalls die Beweiswürdigung der belangten Behörde. Auf das hinsichtlich der Beweiswürdigung unter

1. Ausgeführte wird verwiesen. Zunächst ist festzuhalten, daß der Beschwerdeführer am 3. August 1983 niederschriftlich erklärt hat, er führe das Clubcafe L seit dem Jahr 1982 wieder selbst. Unbestritten ist, daß das vom Beschwerdeführer behauptete Pachtverhältnis weder gegenüber dem Finanzamt, noch der Krankenkasse, noch der Gewerbebehörde offengelegt worden ist sowie die vorhandenen, auf den Namen des Beschwerdeführers lautenden Rechnungen von ihm beglichen und die Erlöse nach Abzug von 15 % vom "Pächter" dem Beschwerdeführer überlassen worden sind. Wenn die belangte Behörde daher - den Ausführungen der Prüfer folgend - zu dem Schluß gelangt ist, daß der Beschwerdeführer das Clubcafe L im strittigen Zeitraum auf seine Rechnung durch einen Beauftragten, der hierfür 15 % der Erlöse erhalten hat, selbst geführt hat, kann ihr nicht entgegengetreten werden. Die Beschwerdeausführungen, der "Pächter" habe keine Berechtigung zur Führung eines Kaffeehauses gehabt, sprechen eher gegen als für eine Verpachtung des Clubcafe L. Mit den bloßen Behauptungen im Verwaltungsverfahren, es gebe sowohl Unterlagen, wonach das Clubcafe L verpachtet gewesen sei, als auch einen schriftlichen Vertrag über das Pachtverhältnis, hat der Beschwerdeführer die Feststellungen der Abgabenbehörde nicht entkräftet. Auch im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof zeigt er nicht auf, die Erwägungen der belangten Behörde seien unschlüssig gewesen. Wie die belangte Behörde somit zu Recht ausgeführt hat, ist die Möglichkeit, daß tatsächlich ein Pachtverhältnis vorgelegen ist, nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen.

### 4. Verdeckte Gewinnausschüttungen

Das unter 2. Ausgeführte gilt auch hinsichtlich der Zurechnung der um das von der O Cafehaus GmbH monatlich erklärte Entgelt für die Aufstellung der Geldspielautomaten verringerten Einspielergebnisse aus den im Cafe O aufgestellten Geldspielautomaten als verdeckte Gewinnausschüttungen. Festzuhalten ist, daß der Beschwerdeführer aus seiner seit dem Jahr 1981 ausgeübten Tätigkeit als Geschäftsführer der

O Cafehaus GmbH keine Einkünfte erklärt und nach seinen Angaben keinerlei Bezüge jeglicher Art erhalten hat. Die



O Cafehaus GmbH hat auch keine Gewinne ausgeschüttet. Der Beschwerdeführer wäre daher nach seinen Angaben drei Jahre unentgeltlich für die O Cafehaus GmbH tätig gewesen. In der Beschwerde werden keine Einwendungen gegen die Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttungen vorgebracht. Die belangte Behörde ist daher nicht rechtswidrig vorgegangen, wenn sie dem Beschwerdeführer in den Jahren 1981 bis 1983 verdeckte Gewinnausschüttungen von 429.000 S, 510.000 S und 310.000 S zugerechnet hat.

#### 5. Aushilfslöhne

Dem Beschwerdeführer ist zuzustimmen, daß die belangte Behörde auf neues Vorbringen im Berufungsverfahren einzugehen und sich damit auseinanderzusetzen hat. Die belangte Behörde hat sich mit dem erst nach Abschluß einer umfangreichen abgabenbehördlichen Prüfung gemachten Vorbringen des Beschwerdeführers, er habe in den Jahren 1982 und 1983 Aushilfslöhne von 50.000 S und 150.000 S bezahlt, wenn auch knapp, so doch insofern ausreichend auseinandergesetzt, als sie dieses Vorbringen als unglaubwürdig bezeichnet hat. Der belangten Behörde kann nicht entgegengetreten werden, wenn sie mangels jeglicher Konkretisierung wofür und an wen diese Beträge geleistet worden sind, in Anbetracht des gesamten steuerlichen Verhaltens des Beschwerdeführers die Bezahlung der strittigen Beträge als nicht erwiesen angesehen hat. Mit den Beschwerdeausführungen, die belangte Behörde habe hinsichtlich der Aushilfslöhne ihre amtswegige Ermittlungspflicht verletzt, zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Es wäre gerade im vorliegenden Fall Sache des Beschwerdeführers gewesen, die Bezahlung von Aushilfslöhnen zu konkretisieren. Mangels jeglicher Konkretisierung ist die belangte Behörde auch nicht verpflichtet gewesen zu erkunden, ob tatsächlich Aushilfslöhne als Betriebsausgaben in den Jahren 1982 und 1983 zu berücksichtigen seien.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGGI Nr 416/1994.

#### European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1996:1992150035.X00

#### Im RIS seit

20.11.2000

#### Zuletzt aktualisiert am

15.12.2010

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)