jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1995/9/20 92/13/0110

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.09.1995

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §184;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde der X-GmbH & Co KG in W, vertreten durch Dr. E, Rechtsanwältin in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 30. April 1991, Zlen 6/3-3094/90-05 und 6/3-3198/88-05, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1979, Umsatz- und Gewerbesteuer für die Jahre 1980 bis 1983 sowie die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1980 bis 1983, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Zum Sachverhalt und zur Vorgeschichte des Beschwerdefalles wird auf das Vorerkenntnis vom 7. Februar 1990, 88/13/0055, verwiesen. In diesem Erkenntnis gelangte der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der - abgesehen von der Umsatzsteuer 1979 - auch im nunmehrigen Beschwerdeverfahren den Verfahrensgegenstand bildenden Abgaben und Feststellungen zur Ansicht, daß der belangten Behörde im Hinblick auf die im Detail angeführten Aufzeichnungsmängel nicht mit Erfolg entgegengetreten werden könne, wenn sie die Auffassung vertreten hat, daß die Grundlagen für die konkrete Abgabenerhebung nicht schlüssig überprüft und ermittelt werden konnten und deshalb dem Grunde nach eine Schätzung gemäß § 184 BAO vorzunehmen war. Eine zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides führende Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erblickte der Verwaltungsgerichtshof jedoch darin, daß die Abgabenbehörde bei Durchführung der Schätzung zwar ständig auf Erfahrungswerte und Vergleichsbetriebe verwiesen habe, ohne der Beschwerdeführerin aber Gelegenheit zu geben, festzustellen, wie diese sogenannten Erfahrungswerte ermittelt wurden und inwieweit die bezogenen Vergleichsbetriebe hinsichtlich ihrer wirtschaftlichen Situation tatsächlich mit der Beschwerdeführerin vergleichbar waren. Außerdem habe sich die belangte Behörde mit der ausdrücklich in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebrachten Frage der Einbringung von Einlagen der Gesellschafter in die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem Ergebnis der durchgeführten Schätzung konkret nicht auseinandergesetzt.

Im fortgesetzten Verfahren lud die belangte Behörde das Finanzamt ein, "die nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes vorliegenden Mängel zu beseitigen (zB eigene Stellungnahme hiezu, die der berufungswerbenden Seite zur Kenntnis zu bringen wäre, und sonst Zweckdienliches), wobei auch auf die bisher nicht abgesprochene Umsatzsteuer 1979 Bedacht zu nehmen ist". Der Prüfer erstattete hierauf die Stellungnahme vom 28. Juni 1990, in welcher insbesondere zu den "Vergleichsbetrieben" ausgeführt wurde, daß die Verwendung des Begriffes des Vergleichsbetriebes im vorliegenden Fall und bezogen auf die Einspielergebnisse nicht ganz zutreffend sei. Dem Abgabepflichtigen seien keine "Betriebsergebnisse" anderer Unternehmen vorgehalten worden; sie hätten auch keinen Eingang in die Berechnungsgrundlagen gefunden. Die sprachtechnische Ungenauigkeit habe sich daraus ergeben, daß auf Grund der "Ausführungen" während der Prüfung die Anwendung dieses Wortes beibehalten worden sei. Die in Frage stehenden Geräte ("Geldspielautomaten") würden auch in anderen Unternehmen an "guten" und "schlechten" Aufstellplätzen in Kaffeehäusern, Spielhallen usw betrieben. Sie erzielten dabei Einnahmen (Einspielbeträge). Die im Bericht angeführten "Einspielergebnisse aus Vergleichsbetrieben" stellten also den durchschnittlichen Wert der Einspielungen von Geldspielgeräten in anderen Betrieben dar. Hier handle es sich nicht um einen Vergleichsbetrieb, sondern (im Durchschnitt aller Werte) wurde lediglich ein "aufgestelltes Geldspielgerät" mit einem anderen "aufgestellten Geldspielgerät" verglichen. Maßgeblich für den Fremdvergleich sei hier nicht die wirtschaftliche Situation des zu vergleichenden Betriebes, sondern die vergleichbar aufgestellten Geräte. Für die Vergleichbarkeit komme es nicht darauf an, welcher Betrieb das Gerät aufgestellt habe, sondern welche Art von Geräten wo aufgestellt sei. Das geprüfte Unternehmen habe infolge der Mangelhaftigkeit seiner Aufzeichnungen nicht nachweisen können, welches einzelne Gerät wann und wo aufgestellt gewesen sei, sodaß auf die durchschnittlichen Einspielergebnisse von an den verschiedensten Orten aufgestellten vergleichbaren Geldspielgeräten habe zurückgegriffen werden müssen. Die einzig vergleichbaren Merkmale seien die Vergleiche von aufgestellten Geräten und deren Einspielergebnisse sowie die Eigenschaft als Geldspielgeräte gewesen. Diese vergleichbaren Größen seien dem Abgabepflichtigen bekanntgegeben worden. Auf die namentliche Bekanntgabe der Betriebe habe der Abgabepflichtige keinen Anspruch und würde eine solche aus den vorstehend genannten Gründen zur Aufhellung des Sachverhaltes nichts beitragen. Zu den im Vorerkenntnis "mit S 3,000.000,--" angeführten Einlagen führte der Prüfer aus, daß diese aus den Zahlenmaterial der Beschwerdeführerin nicht nachvollziehbar seien. Da diese Einlagen im Prüfungszeitraum nicht stattgefunden hätten, könnten sie schon aus diesem Grund in keinem Zusammenhang mit dem Ergebnis der durchgeführten Schätzung stehen. Eine vorgenommene Umsatz- und Gewinnzuschätzung spreche ja aus, daß dem Betrieb Mittel vorenthalten worden sein müßten, sodaß die Abdeckung von Verbindlichkeiten, die durch die erklärten Einnahmen nicht bezahlbar seien, nur durch buchmäßig außerbetriebliche Geldmittel erklärbar sei.

Über Vorhalt dieser Stellungnahme führte die Beschwerdeführerin aus, daß der Prüfer den vom Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis gerügten Fehler abermals begehe. Er sei offensichtlich nach wie vor nicht bereit, die von ihm herangezogenen Daten der Vergleichsbetriebe offenzulegen. Solange der Beschwerdeführerin keine Daten über den Zeitraum der verglichenen Einspielergebnisse, über die Betriebsgröße der Vergleichsbetriebe sowie über die Frage, ob es sich bei den Vergleichsbetrieben um reine Aufstellbetriebe oder wie im gegenständlichen Fall auch um einen Handelsbetrieb handle und ob die Einspielergebnisse auf Grund geführter Aufzeichnungen oder auf Grund von Schätzungen durch die Finanzbehörde ermittelt worden seien, bekanntgegeben würden, sei auch dieses Verfahren mit einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet. Zu den Einlagen bestritt die Beschwerdeführerin, daß diese aus ihrem Zahlenmaterial nicht nachvollziehbar seien. Überdies unterliege der Prüfer einem Irrtum, wenn er meine, daß die nicht im Prüfungszeitraum getätigten Einlagen in keinem Zusammenhang mit dem Ergebnis der Schätzung stehen könnten. Da gemäß § 184 Abs 1 BAO bei einer Schätzung alle Umstände zu berücksichtigen seien, die für die Schätzung von Bedeutung seien, müsse auch berücksichtigt werden, daß der Betrieb der Gesellschaft wegen Ertraglosigkeit bereits vor Beginn der Betriebsprüfung eingestellt worden sei und vom Gesellschafter zur Konkursvermeidung hohe Einlagen getätigt worden seien.

In weiterer Folge wurde der Beschwerdeführerin "Spielautomaten-Vergleichsmaterial" in Form eines von einem anderen als dem im Beschwerdefall eingeschrittenen Finanzamt an die belangte Behörde gerichteten Berichtes bekanntgegeben, worin neben weiteren Angaben, insbesondere zur Form der Ermittlung (überraschende Ablesungen an Geldspielautomaten, im Rahmen einer Hausdurchsuchung aufgefundene Schwarzaufzeichnungen), aufgegliedert nach Spielgeräten "COIN-IN"-Ergebnisse/pro Monat zwischen rund S 40.000,-- (Ambassador) und S 436.000,-- (Admiral 3000) aufgelistet werden, woraus das berichtende Finanzamt durchschnittliche Einspielergebnisse von S 30.000,-- ableitete.

Hiezu nahm die Beschwerdeführerin insbesondere dahingehend Stellung, daß in diesen Unterlagen entgegen der Auflistung im Betriebsprüfungsbericht (neun Betriebe) nur zwei Betriebe aufscheinen, nähere Angaben der bisher geforderten Art und jedenfalls alle Angaben der restlichen sieben im Betriebsprüfungsbericht angeführten Vergleichsbetriebe fehlten.

In weiterer Folge wurden der belangten Behörde vom Prüfer mit Stellungnahme vom 10. Dezember 1990 die konkreten, nach Finanzämtern, Namen der Abgabepflichtigen und Steuernummern konkretisierten Betriebsprüfungsverfahren sowie der Umstand bekanntgegeben, daß die bei der Betriebsprüfung herangezogenen Vergleichswerte nicht auf Einspielergebnissen einzelner Automaten beruht hätten, weil solche nicht vorlägen. Überdies vertrat der Prüfer die Ansicht, daß die Betriebsgröße auf die Art des gewählten Vergleiches keinen Einfluß habe. Da die Beschwerdeführerin die Aufstellorte ihrer Geräte nicht darstellen könne (außer Gasthaus, Spielhalle usw), sei das Verlangen um Bekanntgabe von Aufstellorten nicht einsichtig. Bei den im Betrieb der Beschwerdeführerin verwendeten Geldspielgeräten handle es sich um die in der Automatenbranche üblichen. Im Hinblick auf die Höhe der möglichen Einzelgewinne, Einstellungsmöglichkeit der Gewinnchance usw seien diese Geräte alle als ähnlich bis nahezu ident zu bezeichnen. Nur die Aufmachung sei unterschiedlich.

Die belangte Behörde übermittelte der Beschwerdeführerin dieses Schreiben der Betriebsprüfung nach Anonymisierung hinsichtlich der Vergleichsbetriebe im vollen Wortlaut zur Stellungnahme, worauf sich die Beschwerdeführerin im wesentlichen darauf beschränkte, auf die im Vorerkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes aufgezeigten Verfahrensmängel hinzuweisen, welche ihrer Ansicht nach nach wie vor nicht behoben seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung im Umfang der Aufhebung durch das Vorerkenntnis ab. Darüber hinaus sprach die belangte Behörde auch über die Berufung gegen die Umsatzsteuer 1979 ab, wobei sie festhielt, daß "die den Umsatzsteuerbescheid 1979 umfassende Berufung das Schicksal der gesamten Berufungserledigung teile, weil diesbezüglich nichts vorgebracht worden sei, was sachlich nur das Jahr 1979 betroffen hätte".

Die Beschwerdeführerin erhob dagegen zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, welcher deren Behandlung mit Beschluß vom 24. Februar 1992, B 721/91-12, ablehnte und sie gleichzeitig zur Entscheidung an den Verwaltungsgerichtshof abtrat.

Im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof erachtet sich die Beschwerdeführerin durch den angefochtenen Bescheid in ihrem Recht auf gesetzmäßige Besteuerung der Umsätze 1979 bis 1983, gesetzmäßige Gewinnfeststellung und gesetzmäßige Besteuerung der Gewerbeerträge 1980 bis 1993 verletzt und beantragt dessen Aufhebung.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und erstattete eine Gegenschrift, in welcher sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt. Die Beschwerdeführerin replizierte auf die Gegenschrift.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nicht gefolgt werden kann der in der Beschwerde vertretenen Ansicht, daß die Schätzungsberechtigung nicht gegeben gewesen wäre. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits im Vorerkenntnis dargetan hat, hat die Beschwerdeführerin die vom Prüfer festgestellten Aufzeichnungsmängel konkret nicht bestritten, sondern sie indirekt in einem an den Bundesminister für Finanzen gerichteten Schreiben bestätigt. Auch im fortgesetzten Verfahren hat die Beschwerdeführerin nicht einmal behauptet, daß die zur Schätzungsberechtigung führenden Buchführungsmängel nicht vorliegen. Dies auch nicht bezogen auf das Jahr 1979, bezüglich dessen hinsichtlich der Umsatzsteuer die belangte Behörde erstmals abgesprochen hat.

Zu Unrecht rügt die Beschwerdeführerin auch, daß die belangte Behörde ihr keine Gelegenheit zur "Feststellung" gegeben hätte, wie die im Prüfungsverfahren herangezogenen Erfahrungswerte ermittelt wurden. In diesem Zusammenhang ist auf die der Beschwerdeführerin zur Kenntnis gebrachte Stellungnahme des Prüfers vom 28. Juni 1990 zu verweisen, worin ausdrücklich ausgeführt wurde, daß die im Betriebsprüfungsbericht angeführten Einspielergebnisse aus Vergleichsbetrieben den durchschnittlichen Wert der Einspielungen von an "guten" und "schlechten" Aufstellplätzen in Kaffeehäusern, Spielhallen usw betriebenen Geldspielgeräten in anderen Betrieben darstellen. Der Zulässigkeit dieser Schätzungsmethode tritt die Beschwerdeführerin grundsätzlich nicht entgegen und ist diese auch für den Verwaltungsgerichtshof nicht zweifelhaft. Liegen - wie im Beschwerdefall - entsprechende ordnungsmäßige Aufzeichnungen nicht vor, so muß eine Schätzung mitunter weitgehend auf allgemeinen

Erfahrungssätzen basieren (vgl das hg Erkenntnis vom 13. Oktober 1993, 89/13/0078). Die Beschwerdeführerin meint lediglich, diese Schätzungsmethode stehe und falle mit der Frage, ob Einspielergebnisse vergleichbarer Geräte für die Ermittlung der Schätzungsgrundlage herangezogen wurden, oder ob sich die von der Betriebsprüfung für den beschwerdeführenden Betrieb herangezogenen Einspielgrößen pro Gerät aus der Rückrechnung des Betriebsergebnisses von Vergleichsbetrieben auf die Anzahl aller in diesen Betrieben eingesetzten Geräte ergibt. Zur Frage der Vergleichbarkeit der Geräte meinte der Prüfer in seiner der Beschwerdeführerin am 18. Dezember 1990 von der belangten Behörde bekanntgegebenen Stellungnahme vom 10. Dezember 1990 unter Anführung der im Betrieb der Beschwerdeführerin verwendeten Geräte Ambassador, IPM Casino, Gold und Silber, IPM Casino de Luxe, IPM Royal, Lucky Casino und Joker Champion, bei diesen Geräten handle es sich um die in der Automatenbranche üblichen. Im Hinblick auf die Höhe der möglichen Einzelgewinne, Einstellungsmöglichkeit der Gewinnchance usw seien diese Geräte alle als ähnlich bis nahezu ident zu bezeichnen. Dem hielt die Beschwerdeführerin im Verfahren in Kenntnis des Umstandes, daß es sich bei den am 30. Oktober 1990 konkret vorgehaltenen Geräten NICHT um die vom Betriebsprüfer herangezogenen Vergleichsgeräte handelte, entgegen, daß die von ihr "verwendeten Geräte und die uns als Vergleichsgeräte vorgehaltenen nicht direkt" verglichen werden könnten, und es daher falsch sei, diese als ident zu bezeichnen, weil es sich bei den von der Beschwerdeführerin verwendeten Geräten um sehr störungsanfällige und reparaturanfällige Geldspielautomaten der ersten Generation handle, während die Geräte Royal, Admiral 3000 und Admiral Poker solche der technisch ausgereifteren zweiten und dritten Generation seien. Die belangte Behörde hielt diese Argumentation nach Ansicht des Gerichtshofes zu Recht nicht für zielführend, weil der Durchschnittswert bei den der Beschwerdeführerin am 30. Oktober 1990 vorgehaltenen Vergleichsgeräten, welche teilweise auch in solchen Geräten der "zweiten und dritten Generation" bestanden, erheblich über den von der Betriebsprüfung tatsächlich herangezogenen Vergleichswerten lag. Soweit die Beschwerdeführerin die Frage für entscheidend hielt, ob die Einspielgrößen aus der Rückrechnung von Betriebsergebnissen herangezogen wurden, hat die belangte Behörde im Einklang mit der Aktenlage darauf hingewiesen, daß die Einspielergebnisdurchschnitte mehrerer vergleichbarer Geräte verschiedener anderer Betriebe als Vergleichsbasis herangezogen wurden und die Betriebsgröße dieser Betriebe bei dieser Art des Vergleiches irrelevant sei. Daß der betriebswirtschaftlichen Größe der Aufstellerbetriebe bei dieser Erfahrungswerte betreffend Einspielergebnisse heranziehenden Art der Schätzungsmethode keine Bedeutung zukommt, hat der Gerichtshof bereits in einem vergleichbaren Fall als nicht unschlüssige Erwägung zur Beweiswürdigung beurteilt (vgl abermals das oben zitierte hg Erkenntnis vom 13. Oktober 1993). Unter Berücksichtigung der unbestrittenen Aufzeichnungsmängel ua hinsichtlich der Aufstellorte der von der Beschwerdeführerin verwendeten Geräte kann auch der Umstand, daß der Beschwerdeführerin nicht bekanntgegeben wurde, an welchen konkreten Aufstellungsorten die im Durchschnitt zum Vergleich herangezogenen Geräte aufgestellt waren, nicht als wesentlicher Verfahrensmangel erkannt werden. Unberechtigt ist im Zusammenhang mit den auch die Zeiträume der Geräteaufstellung betreffenden Aufzeichnungsmängeln der Beschwerdeführerin weiters das Beschwerdevorbringen, der Sachverhalt bedürfe einer Ergänzung zur Frage, ob der Zeitraum der Einspielergebnisse mit dem "Prüfungszeitraum" ident sei und ob die "Betriebsergebnisse" auf Grund geführter Aufzeichnungen oder im Schätzungsweg zustandegekommen sind, zumal der Beschwerdeführerin diese Daten teilweise bekanntgegeben wurden, ohne daß sie aber hiezu substantielle Einwendungen erhoben hätte.

Wenn die Beschwerdeführerin in den Ausführungen der belangten Behörde auf S 22 des angefochtenen Bescheides einen Widerspruch zu der Stellungnahme des Prüfers vom 10. Dezember 1990 zu erblicken vermeint, so kann ihr insofern nicht gefolgt werden, als in der Aussage, daß (hinsichtlich der vom Prüfer herangezogenen Vergleichswerte) Einspielergebnisse EINZELNER Geräte nicht vorliegen, kein Widerspruch dazu zu erkennen ist, daß Einspielergebnisse als Gesamtsumme von mehreren Geräten vorliegen. Bei Kenntnis der Anzahl der Geräte kann nämlich problemlos das DURCHSCHNITTLICHE Einspielergebnis eines Gerätes errechnet werden. Auf das durchschnittliche Einspielergebnis hat im übrigen die Anzahl der im Betrieb aufgestellten Geräte keinen Einfluß, wenn das gesamte Einspielergebnis durch die Anzahl der aufgestellten Geräte dividiert wird.

Im fortgesetzten Verfahren hat sich die belangte Behörde - entgegen den Beschwerdeausführungen - auch mit der Tätigung von Einlagen auseinandergesetzt und folgte diesbezüglich abgesehen davon, daß die Meinung vertreten wurde, die Einlagen wären nicht im Prüfungszeitraum erfolgt, der Ansicht des Prüfers, wonach dann, wenn eine Umsatz- und Gewinnzuschätzung erfolge, diese ja ausspreche, daß dem Betrieb Mittel vorenthalten worden seien, sodaß die Abdeckung von Verbindlichkeiten, die durch erklärte Einnahmen nicht bezahlbar seien, nur durch "buchmäßig außerbetriebliche" Geldmittel erklärbar sei. Diese somit darauf hinauslaufende Ansicht, daß Einlagen in

eine Gesellschaft nicht gegen eine erforderliche Zuschätzung sprächen, kann nicht als unschlüssig angesehen werden. Die Beschwerdeführerin meint in diesem Zusammenhang, es wäre "geradezu absurd", einer Gesellschaft so viel schwarzes Geld "zu entziehen", daß der dadurch entstehende Kapitalbedarf durch die Einlage von ordnungsgemäß versteuerten Geldern ausgeglichen werden müsse. Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden, weil es keinen Unterschied macht, ob in eine Gesellschaft aus unversteuert bezogenen Geldbeträgen teilweise Einlagen geleistet werden und die Lebenshaltungskosten auch aus ordnungsgemäß versteuerten Geldern bestritten werden, oder ob die Lebenshaltungskosten aus unversteuerten Geldbeträgen bestritten werden und die Einlagen aus ordnungsgemäß versteuerten Geldern bestritten werden. Der Vorteil der durch nur teilweise Versteuerung entstandenen Steuerersparnis bleibt in beiden Fällen der gleiche. Dies ganz abgesehen von der Steuerersparnis an Umsatzsteuer. Daran vermag auch eine in einem anderen Abgabenverfahren erstellte "Lebenshaltungskostendeckungsrechnung" nichts zu ändern, weil auch diese nichts anderes als eine - grobe - Schätzungsgrundlage sein kann, die von zahlreichen Unsicherheitsfaktoren geprägt ist. Es geht daher auch das Beschwerdevorbringen ins Leere, die belangte Behörde hätte sich zu Unrecht mit der behaupteten Ertragslosigkeit der Gesellschaft und der deswegen erfolgten Einstellung des Unternehmens nicht auseinandergesetzt.

Da eine (abermalige) Verletzung von Verfahrensvorschriften durch den angefochtenen Bescheid somit zu Unrecht gerügt wurde, war die Beschwerde gemäß § 42 Abs 1 VwGG als unbegründet abzuweisen, wobei aus dem Grund des § 39 Abs 2 Z 6 VwGG von der Durchführung der beantragten Verhandlung abgesehen werden konnte.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1995:1992130110.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at