jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1993/10/13 89/13/0078

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 13.10.1993

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §184 Abs1;
BAO §184 Abs3;
BAO §184;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Pokorny, Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Oberkommissärin Dr. Büsser, über die Beschwerde des G in W, vertreten durch Dr. E, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IV) vom 27. Jänner 1989, Zl. 6/1 - 1340/84, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1980 und 1981, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erklärte in den Streitjahren 1980 und 1981 ausschließlich Einkünfte aus der Aufstellung von Automaten. Die Gewinnermittlung erfolgte gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1972. Für die Streitjahre fand in seinem Betrieb eine abgabenbehördliche Prüfung statt. Der Prüfer stellte fest, daß pro eingesetztem Geldspielautomaten lediglich monatliche Erlöse in Höhe von S 5.000,-- bis S 16.000,-- erklärt worden waren, während die durchschnittlichen Einspielergebnisse vergleichbarer Betriebe monatlich S 25.000,-- bis S 35.000,-- betragen hätten. Auch habe der Beschwerdeführer die an die Spieler ausbezahlten Gewinne und die gewonnenen Freispiele nicht aufgezeichnet, sondern diese Teile der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage nur durch einen Aufschlag von 30 % auf die ihm verbliebenen Spieleinsätze berücksichtigt. Weiters hielt es der Prüfer für unglaubwürdig, daß von 11 (neuen) Aufzählgeräten, die sich (während der im verwaltungsgerichtlichen Verfahren strittigen Jahre 1980 und 1981) im Anlagevermögen des Beschwerdeführers befunden hätten, jeweils nur 3 Geräte betrieben worden seien und damit der Einnahmenerzielung gedient hätten.

Auf Grund dieses Sachverhaltes schätzte der Prüfer die Umsätze und Gewinne aus dem Betrieb der Geldspielautomaten. Dabei ging er davon aus, daß der Beschwerdeführer in den Jahren 1980 und 1981 mindestens 5

Aufzählgeräte jeweils 11 Monate hindurch im Einsatz gehabt und pro Automat und Monat Einspielergebnisse in Höhe von S 25.000,-- erzielt hatte. Um den Gewinnauszahlungen und den Freispielgewinnen Rechnung zu tragen, erhöhte er die so ermittelte Ausgangsbasis für Zwecke der Umsatzbesteuerung um einen Aufschlag von 150 %. Da der Beschwerdeführer die aus den Aufzählgeräten erzielten Umsätze nur unvollständig erklärt hatte, nahm der Prüfer an, daß auch die Erlöse aus den anderen Spielautomaten verkürzt worden waren und verhängte einen Gefährdungszuschlag in Höhe von 50 %.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ entsprechende Abgabenbescheide.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung. Es treffe nicht zu, daß mehr Geräte im Anlagevermögen auch mehr Aufstellplätze bedeuten müßten. Wegen der modischen Kurzlebigkeit der einzelnen Modelle kämen zumeist nur die neuesten Geräte zum Einsatz. Die Altgeräte würden oftmals nicht verkauft, sondern auf Lager gehalten, um im Störungsfall Austauschgeräte oder Ersatzteile zur Verfügung zu haben. Er habe sämtliche Aufstellplätze bereits in den Abgabenerklärungen offengelegt und alle Erlöse ordnungsgemäß erfaßt. Die von der Betriebsprüfung herangezogenen Vergleichsbetriebe seien ihm nicht bekannt. Er wisse aber, daß es im Streitzeitraum in Niederösterreich Gegenden gegeben habe, in denen Aufsteller dem Finanzamt "monatliche Pro-Automaten-Umsätze in Höhe von S 5.000,-- bis S 12.000,-- angegeben" hätten, ohne daß diese von den Abgabenbehörden beanstandet worden wären.

Mit Schreiben vom 5. März 1985 forderte die belangte Behörde den Beschwerdeführer u.a. auf, für jedes im Streitzeitraum betriebene Spielgerät (mit oder ohne Gewinnmöglichkeit) gesondert anzugeben, von wann bis wann es wo aufgestellt gewesen sei.

In Beantwortung dieses Schreibens führte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers aus:

"Da es sich bei dem Unternehmen meines Klienten um einen Einmannbetrieb handelt, war die Führung einer entsprechenden Kartei aus arbeitstechnischen Gründen nicht möglich und auch gesetzlich nicht erforderlich. Herr H (= der Beschwerdeführer) muß die Aufstellung und den Austausch der Geräte, Servicearbeiten und auch das Inkasso selbst durchführen und ist daher infolge Arbeitsüberlastung absolut nicht in der Lage, noch weitere Aufzeichnungen außer den gesetzlich vorgeschriebenen zu führen."

Mit weiterem Schreiben vom 11. Juli 1986 hielt die belangte Behörde dem Beschwerdeführer vor, vier im einzelnen angeführte Standorte von Aufzählgeräten nicht angegeben zu haben.

Der Beschwerdeführer trat dieser Feststellung nicht entgegen, meinte aber, daß dadurch keine Erlösverkürzung eingetreten sei. An den genannten Standorten wären auch andere Spielgeräte aufgestellt gewesen, sodaß davon ausgegangen werden könne, daß die Erlöse aus den Aufzählgeräten im Gesamterlös enthalten seien; nur versehentlich sei keine Trennung in Geldspiel- und sonstige Automatenerlöse durchgeführt worden. Das habe lediglich zur Folge gehabt, daß bei Ermittlung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage die Berücksichtigung von Freispielen und Gewinnauszahlungen durch Anwendung eines entsprechenden Faktors unterblieben sei.

Die belangte Behörde führte in der Folge weitere Erhebungen bei den Geschäftspartnern des Beschwerdeführers sowie bei Vergleichsbetrieben - auch den vom Beschwerdeführer angegebenen - durch und brachte dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 21. Juni 1988 das Ergebnis dieser Erhebungen zur Kenntnis. Danach seien für 1980 ausgehend von

24 Vergleichsbetrieben monatliche Erlöse in Höhe von S 5.000,-- bis S 30.000,--, somit ein durchschnittlicher Erlös von S 12.000,-- und für 1981 auf der Grundlage von

18 Vergleichsbetrieben ein solcher von S 15.000,-- (jeweils einschließlich Umsatzsteuer) festgestellt worden.

Weiters teilte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer mit, daß sie folgende Schätzung in Aussicht nehme:

	1980	1981
Monatliches Nettoeinspiel-ergebnis pro Aufzählgerät	S 10.000,--	S 12.700,--
Anzahl der Aufzählgeräte	5	4
Anzahl der Monate	11	11
Jahreseinspielergebnis	S 550.000,--	S 558.800,--

Faktor zur Berücksichtigung der Freispiele	1,8	1,8
Umsatz aus Aufzählgeräten	S 990.000,--	S 1,005.840,--
(laut Betriebsprüfung	S 3,437.400,--	S 3,437.400,--)
(laut Erklärung	S 472.420,--	S 361.499,15)
Umsatz aus sonstigen Spielautomaten	S 245.695,--	S 234.559,--
Sicherheitszuschlag	S 105.674,--	S 117.279,--
Summe	S 351.369,--	S 351.838,--
(laut Betriebsprüfung	S 400.321,--	S 423.349,--)
(laut Erklärung	S 266.881,35	S 282.233,05).

Der Beschwerdeführer bestritt in einer Stellungnahme die Schätzungsberechtigung. Infolge Arbeitsüberlastung sei er nicht in der Lage gewesen, detaillierte Aufzeichnungen, betreffend die Einspielergebnisse, zu führen. Es sei ihm "in keinem konkreten Fall irgendeine Umsatzverkürzung nachgewiesen" worden.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge und setzte die Abgabenbemessungsgrundlagen noch insoweit gegenüber ihrem Schreiben vom 21. Juni 1988 herab, als sie die Anzahl der im Jahr 1981 aufgestellten Geräte statt mit vier nur mit drei Geräten annahm und den Faktor zur Berücksichtigung von Freispielen statt mit 1,8 nur mit 1,6 ansetzte. Die Schätzungsbefugnis sei dem Grunde nach gegeben. Multipliziere man die im Schreiben vom 21. Juni 1988 bekanntgegebenen durchschnittlichen Einspielergebnisse vergleichbarer Betriebe mit der Anzahl der produktiven Aufstellmonate, so ergäben sich kalkulierte Erlöse, die 1980 um 43,01 % und 1981 um 28,66 % über den vom Beschwerdeführer erklärten Erlösen aus Geldspielautomaten lägen. Da die Abweichungen mehr als 10 % betrügen, seien die kalkulierten Erlöse der Besteuerung zugrunde zu legen. Darüber hinaus bestünden auch formelle Aufzeichnungsmängel. Der Beschwerdeführer habe keine Aufzeichnungen darüber geführt, von wann bis wann er an einem Standort Spielgeräte aufgestellt hatte. Weiters seien auf vielen Abrechnungen mit Gastwirten die Abrechnungszeiträume nicht vermerkt. Auch habe der Beschwerdeführer nicht festgehalten, wann die Geräte zwischen den einzelnen Aufstellorten ausgewechselt wurden. Aufzeichnungen über die Höhe der Gewinnauszahlungen, sowie die gewonnenen Freispiele gebe es ebenfalls nicht.

Die belangte Behörde legte daher die anhand von Vergleichsbetrieben ermittelten Einspielergebnisse (gerundet) der Besteuerung zugrunde und bemaß den Gefährdungszuschlag auf die Erlöse aus sonstigen Spielautomaten in Anlehnung an die bei den Aufzählgeräten festgestellten "Kalkulationsdifferenzen" mit 43,01 % für 1980 und 28,685 % für 1981.

Gegen diese Entscheidung richtet sich die Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden. Der Beschwerdeführer bestreitet die Schätzungsbefugnis der belangten Behörde, erachtet sich aber auch durch die Anwendung untauglicher Schätzungsmaßnahmen in seinen Rechten verletzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Schätzungsbefugnis

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung 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.

Von der belangten Behörde wurde festgestellt, daß es im Betrieb des Beschwerdeführers an Unterlagen mangelte, anhand derer die eindeutige Nämlichkeit der einzelnen aufgestellten Geräte, damit aber auch die konkreten Aufstellorte, die Aufstelldauer, die Stehzeiten, die Einspielungen, die Reparaturhäufigkeit, die eingestellten Gewinnchancen etc. exakt zu überprüfen gewesen wären.

Der Beschwerdeführer bestreitet diese Feststellungen nicht, verneint jedoch die Notwendigkeit solcher Aufzeichnungen. Dieser Auffassung ist nicht zuzustimmen. Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zugrundegelegt zu werden.

Die Abrechnungen mit den Gastwirten erfüllen diese Voraussetzungen keineswegs. Wie das Verwaltungsverfahren ergeben hat, wurden nicht einmal die Kasseninhalte, geschweige denn die Münzeinwürfe und Freispiele, nach Geräten getrennt, aufgezeichnet. Selbst die Einnahmen aus den Automaten mit und ohne Gewinnmöglichkeit wurden vielfach in einer Summe zusammengefaßt. Dem Beschwerdeführer ist auch nicht zuzustimmen, wenn er meint, daß sich schon aus der zeitlichen Folge der Abrechnungen die oftmals fehlenden Zeiträume ergäben. Wie aus den Abrechnungen mit dem Restaurant S (Abrechnung vom 18. März 1981 über den Zeitraum 1.II. - 18.III. und Abrechnung vom 29. April 1981 über den Zeitraum vom 1.I. - 29.IV.) hervorgeht, wurden die Zeitfolgen vom Beschwerdeführer selbst nicht eingehalten bzw. einander widersprechende Zeitraumangaben gemacht. Die zuletzt genannte Abrechnung vom 29. April 1981 ist auch insofern unglaubwürdig, als sich zu diesem Zeitpunkt in den Spielautomaten die runde Gesamtsumme von S 30.000,-- befunden haben soll. Es liegt nahe, daß die Einspielergebnisse der einzelnen Geräte zunächst in einer Zwischenaufstellung festgehalten, diese Uraufzeichnungen aber nicht aufbewahrt bzw. vorgelegt wurden; dies insbesondere auch deshalb, weil der Beschwerdeführer wiederholt betont hatte, bestimmte Automaten, die nicht das erhoffte Einspielergebnis gebracht hätten, kurzfristig an andere Aufstellplätze transferiert zu haben - eine Maßnahme, die die Kenntnis der einzelnen Einspielergebnisse voraussetzte.

Die Schätzungsbefugnis der Behörde beruht somit auf festgestellten Aufzeichnungsmängeln. Ohne Belang ist, aus welchem Grund diese aufgetreten sind. Die Behörde darf bei der Beurteilung von Büchern und Aufzeichnungen nicht, je nach den Umständen des Einzelfalles, einen verschieden strengen Maßstab anlegen. Daß der Beschwerdeführer als "Einmannbetrieb" sämtliche anfallenden Arbeiten alleine zu bewältigen hatte, muß somit bei Beurteilung der Schätzungsberechtigung außer Betracht bleiben. Die vom Beschwerdeführer diesbezüglich geltend gemachte Verletzung von Verfahrensvorschriften liegt daher nicht vor.

Auch kommt es bei den festgestellten Aufzeichnungsmängeln nicht mehr darauf an, ob die belangte Behörde schon aufgrund der durch äußeren Betriebsvergleich errechneten Differenz zwischen den erklärten und den vergleichsweise ermittelten Besteuerungsgrundlagen zur Schätzung befugt war.

2. Durchführung der Schätzung

Ist die Schätzungsbefugnis gegeben, so steht die Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (vgl. u. a. das hg. Erkenntnis vom 8. September 1992, 89/14/0014). Zu fordern ist lediglich, daß die Grundlagen der Schätzung in einem einwandfreien Verfahren gewonnen werden und die Abgabenbehörde das Schätzungsergebnis schlüssig begründet.

Die belangte Behörde erhob die Einspielergebnisse von Aufzählgeräten, die in den Streitjahren an 24 (bzw. 18) vergleichbaren Standorten in Wien und Niederösterreich erzielt wurden und bildete daraus einen Durchschnittswert pro Gerät und Monat. In einem weiteren Schritt ermittelte sie die Anzahl der vom Beschwerdeführer in den einzelnen Monaten zum Einsatz gebrachten Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit und errechnete durch Muliplikation der beiden Werte das Einspielergebnis.

Dem Beschwerdeführer ist zuzustimmen, wenn er sinngemäß meint, diese Schätzungsmethode stelle keine Kalkulation im betriebswirtschaftlichen Sinne dar. Daraus ist für die Beschwerde jedoch nichts zu gewinnen. Der Umstand, daß die belangte Behörde sich in der Bezeichnung der von ihr angewandten Methode vergriffen hat, begründet keine Rechtswidrigkeit des Schätzungsvorganges an sich.

Der Beschwerdeführer vertritt weiters die Ansicht, die belangte Behörde habe Verfahrensvorschriften verletzt, indem sie ihm das Ergebnis ihrer Erhebungen vor Erlassung des angefochtenen Bescheides nicht zur Kenntnis gebracht hat.

Dieser Vorwurf ist unberechtigt. Die belangte Behörde hat im Gegensatz zum Betriebsprüfer anhand eines umfangreichen Ermittlungsverfahrens erhoben, wieviele Aufzählgeräte vom Beschwerdeführer in den einzelnen Monaten des Streitzeitraumes aufgestellt waren. Zudem hat sie dem Umstand Rechnung getragen, daß durch Störfälle Geräte üblicherweise nicht während der gesamten Aufstelldauer betrieben werden können. Das Ergebnis dieser Ermittlungen hat die belangte Behörde dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 21. Juni 1988 bekanntgegeben, indem sie für 1980 von fünf und für 1981 von vier Automaten ausgegangen ist, die durchschnittlich jeweils 11 Monate betrieben worden sind. Dadurch, daß die belangte Behörde ihrer Schätzung im angefochtenen Bescheid für das Jahr 1981 nur mehr drei aufgestellte Automaten zugrunde gelegt hat, wurde der Beschwerdeführer in seinen Rechten nicht verletzt.

Der Beschwerdeführer hält es ferner für unzulässig, daß die Einspielergebnisse der von ihm aufgestellten Automaten mit Gewinnmöglichkeit anhand der an Vergleichsstandorten gewonnenen Werte geschätzt wurden. Liegen - wie im Beschwerdefall - entsprechende, ordnungsmäßige Aufzeichnungen nicht vor, so MUß eine Schätzung mitunter weitgehend auf allgemeinen Erfahrungssätzen basieren. Der Beschwerdeführer weiß selbst keine zuverlässigere Methode zu nennen, derer sich die Abgabenbehörde hätte bedienen können. Den Umstand, daß Automatenumsätze starken Schwankungen unterliegen, hat die belangte Behörde durch Heranziehung einer großen Anzahl von Vergleichsstandorten (24 für 1980 und 18 für 1981) berücksichtigt.

Die Rüge des Beschwerdeführers, Standorte in Wien hätten überhaupt nicht miteinbezogen werden dürfen, da er in der Bundeshauptstadt keine Aufzählgeräte in Betrieb gehabt habe und es bekannt sei, daß in Wien höhere Einspielergebnisse als in Niederösterreich zu erzielen wären, ist unverständlich und steht mit dem Inhalt der vorgelegten Verwaltungsakten in Widerspruch. Den Beilagen zu seinen Steuererklärungen ist nämlich zu entnehmen, daß der Beschwerdeführer in beiden Streitjahren im 10. Wiener Gemeindebezirk Geräte mit Gewinnmöglichkeit aufgestellt hatte.

Der Beschwerdeführer wirft der belangten Behörde auch vor, ihm die Namen der Vergleichsbetriebe sowie deren Größe nicht bekanntgegeben zu haben. Dem ist entgegenzuhalten, daß nach der von der belangten Behörde gewählten Schätzungsmethode (Erfahrungswerte betreffend Einspielergebnisse bestimmter Spielautomaten unter Berücksichtigung der Aufstellungsorte) der betriebswirtschaftlichen Größe der Aufstellerbetriebe keine Bedeutung zukommt. Die belangte Behörde brachte dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 21. Juni 1988 den in Aussicht genommenen Schätzungsvorgang zur Kenntnis. Bei dieser Sachlage kann keine Rede davon sein, die belangte Behörde habe das Parteiengehör verletzt bzw. begründete Einwände nicht behandelt.

Soweit der Beschwerdeführer die Anwendung eines Sicherheitszuschlages auf die Erlöse aus den Automaten ohne Gewinnmöglichkeit bekämpft, ist er auf die von der belangten Behörde aufgezeigten groben Aufzeichnungsmängel zu verweisen. Die Aufzeichnungen des Beschwerdeführers bieten, wie bereits zur Schätzungsbefugnis ausgeführt, keine Gewähr für die Vollständigkeit der Einnahmenerfassung, sodaß die belangte Behörde zu Recht einen Sicherheitszuschlag in Ansatz gebracht hat.

Was die Höhe der Sicherheitszuschläge anlangt, ist die belangte Behörde nicht unschlüssig vorgegangen, wenn sie gefolgert hat, daß der Beschwerdeführer die Einnahmen aus den sonstigen Automaten in gleicher Weise bzw. im gleichen Ausmaß unvollständig erfaßt hat, wie jene aus den Aufzählgeräten. Die Höhe der in den Streitjahren angewandten Sicherheitszuschläge ist das Ergebnis einfacher Rechenoperationen, die im angefochtenen Bescheid nachvollziehbar dargestellt sind. Dadurch daß die belangte Behörde die so errechneten Prozentsätze nicht gerundet hat, kann der Beschwerdeführer in keinem Recht verletzt sein.

Die belangte Behörde war schließlich auch nicht gehalten, dem Beschwerdeführer jene Beweisaufnahmen (Einvernahme von Gastwirten) zur Kenntnis zu bringen, die für die Entscheidungsfindung nicht herangezogen wurden. Auch der Beschwerdeführer zeigt nicht auf, welche Bedeutung diese Einvernahmen für den angefochtenen Bescheid gehabt haben sollen.

Dem Beschwerdeführer ist es sohin nicht gelungen, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides darzulegen, weshalb die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers, BGBl. Nr. 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1989130078.X00

Im RIS seit

09.01.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at