jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1991/12/16 90/15/0067

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 16.12.1991

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §184 Abs1;
UStG 1972 §2 Abs5 Z2;
UStG 1972 §3 Abs9;
UStG 1972 §4 Abs1;
UStG 1972 §4 Abs5;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Simon und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Steiner, Dr. Mizner und Dr. Fellner als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Lebloch, über die Beschwerde des P in W, vertreten durch Dr. S, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 4. April 1990, Zl. 6/3 - 3096/88-04, betreffend Umsatzsteuer 1981 - 1985, 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 erzielte in den Streitjahren Einnahmen aus der Aufstellung von Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit. Im Zuge einer im Jahre 1987 durchgeführten, die Besteuerungsgrundlagen der Jahre 1981 bis 1985 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung erklärte der Beschwerdeführer, sämtliche Buchhaltungsunterlagen seines Betriebes seien verbrannt; Aufzeichnungen über die Anzahl der Freispiele, der ausbezahlten Gewinne und die "Gamble"-Vorgänge habe er gar nicht geführt. Er habe das "Nettoeinspielergebnis" (den Bargeldeinwurf abzüglich der ausbezahlten Gewinne) der Umsatzsteuer unterzogen. Der Betriebsprüfer ermittelte das "Nettoeinspielergebnis" im Wege der Schätzung gemäß § 184 BAO in der Höhe der vom Beschwerdeführer in den Streitjahren erklärten Entgelte. Diese legte er - ausgehend von einer "Auszahlquote" von 55 % - unter Berücksichtigung eines Vervielfachungsfaktors

von 2,2 der Umsatzsteuerbemessung zugrunde. Dabei ging der Prüfer davon aus, daß entsprechend einer beim Magistrat der Stadt Wien erliegenden Funktionsbeschreibung für die vom Beschwerdeführer verwendeten Automatentypen die Auszahlungsquote durchschnittlich 61 bzw. 60 %, mindestens jedoch 30 % betrage.

Das Finanzamt nahm die Verfahren unter anderem betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 1981 bis 1985 wieder auf und erließ neue Sachbescheide, mit denen es die Umsatzsteuer der oben dargelegten Auffassung des Prüfers folgend festsetzte.

In seiner gegen diese Umsatzsteuerbescheide erhobenen Berufung erklärte der Beschwerdeführer, er wende sich gegen die Ermittlung der zu versteuernden Entgelte, insbesondere gegen die Anwendung eines Vervielfachers. Bei gleichgelagerten Fällen werde nur ein Faktor von 1,5 angewendet. Die von ihm verwendeten Automaten hätten ein "eigens programmiertes Sparprogramm", das eine "Höchstgewinnmöglichkeit" von 25 bis 30 % zuließe. Er habe nunmehr die Geschäftstätigkeit eingestellt, da sein Unternehmen wegen der Umsatzsteuerbelastung keinen Gewinn erzielen könne. In den Jahren 1981 bis 1985 habe er aus der Aufstellung von Automaten ein Einkommen von S 1,310.998,-- erzielt. Für den genannten Zeitraum werde nunmehr Umsatzsteuer von S 4,314.734,-- nachgefordert.

Das Finanzamt hielt dem Beschwerdeführer daraufhin unter anderem vor, es fehle eine Erklärung, welche Änderungen der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage beantragt würden, und deren rechnerische Ermittlung und Ableitung, insbesondere des Vervielfachungsfaktors. Es forderte den Beschwerdeführer auf, Unterlagen vorzulegen, die die behauptete "Höchstgewinnmöglichkeit" bewiesen, und den Verfasser des Sparprogramms zu nennen.

Der Beschwerdeführer erklärte daraufhin, ohne Näheres darzulegen, es werde ein Faktor von 1,3 bis 1,5 beantragt. Über die "Höchstgewinnmöglichkeit" gebe es keine Unterlagen. Als Verfasser des "Sparprogramms" nannte er zwei Unternehmen.

Auf Anfrage des Finanzamtes teilte eines der vom Beschwerdeführer genannten Unternehmen mit, es habe mit diesem keine Geschäfte getätigt. Das andere Unternehmen übermittelte dem Finanzamt eine "Spielbeschreibung", die eine vom Beschwerdeführer verwendete Gerätetype betrifft; danach beträgt die Gewinnchance bei unendlich vielen Spielen "jedenfalls" 30 %. Eine durchschnittliche Gewinnchance wird nicht genannt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung des angefochtenen Bescheides vertrat die belangte Behörde nach Darlegung des Verfahrensganges, der Rechtslage und der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Auffassung, bei der Ermittlung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage seien die branchenüblich gutgebrachten Freispiele und ausbezahlten Gewinne und die Gewinnquoten nach den Funktionsbeschreibungen der vom Beschwerdeführer verwendeten Geräte zugrunde gelegt worden. Einen Beweis für die Verwendung eines Sparprogrammes habe der Beschwerdeführer nicht erbracht. Daß die Summe der Umsatzsteuernachforderungen die Summe der Einkünfte aus dem Automatenbetrieb im Prüfungszeitraum übersteige, sei nicht geeignet, die Automatenaufstellertätigkeit als eine Tätigkeit zu qualifizieren, die, auf Dauer gesehen, Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lasse. Der Beschwerdeführer habe die Betriebseinstellung zum 30. April 1987 nicht mit fehlender Gewinnerzielungsmöglichkeit, sondern mit Krankheit begründet. Ein Abstellen auf die Ertragsfähigkeit während des Bestandes des Betriebes ergebe, daß der Beschwerdeführer in den Jahren 1975 bis 1986 durchwegs Erträge erwirtschaftet habe. Allein damit sei die gute Ertragsfähigkeit des Betriebes dokumentiert. Eine genaue Überprüfung der in den Streitjahren erklärten Betriebsergebnisse sei daran gescheitert, daß die Aufzeichnungen verbrannt seien. Die vom Beschwerdeführer vorgenommene Gegenüberstellung des Gewinnes laut Einnahmen-Ausgabenrechnung mit der Umsatzsteuernachforderung sei nicht geeignet, die objektive Ertragsunfähigkeit darzutun, weil sie jene Umstände außer acht lasse, die entschieden, ob eine Tätigkeit, auf Dauer gesehen, Gewinne erwarten lasse oder nicht. Zu diesen Umständen gehörten auf der Einnahmenseite insbesondere die Variierungsmöglichkeit der Gewinnchance und auf der Ausgabenseite Dispositionen zur Reduzierung der Kosten.

Die vorliegende Beschwerde macht Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt zur Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung der Einspielergebnisse aus Spielautomaten im zeitlichen Geltungsbereich der Vorschrift des § 4 Abs. 5 UStG in der Fassung des zweiten

Abgabenänderungsgesetzes 1977, BGBl. 645, in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, daß jedes Entgelt für jedes einzelne Spiel zur Bemessungsgrundlage zählt. Gewinnt ein Spieler und kann er mit dem Gewinn am Automaten ein neues Spiel ("Freispiel") tätigen, so wird auf Grund der neuerlichen Inbetriebnahme des Geldspielautomaten ein neuer Umsatz ausgeführt; der geldwerte, auch in anderer Weise (zur Konsumation) verwendbare Gewinnanspruch des Spielers bildet das Entgelt für diesen Umsatz (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 14. März 1980, Slg. 5465/F, vom 3. November 1986, Slg. 6166/F, und zuletzt vom 14. Jänner 1991, Zl. 90/15/0064, und vom 8. April 1991, Zl.90/15/0065).

Daraus folgt, daß zur Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer sowohl sämtliche in den Automaten eingeworfene Bargeldbeträge ("Bargeldeinwurf") ungeachtet einer allfälligen Auszahlung von Gewinnen als auch die Freispiel- und "Gamble"-Umsätze zählen. Soweit der Beschwerdeführer unter Hinweis auf Literaturmeinungen die Auffassung vertritt, im Fall des Gewinnes eines Freispieles werde für die neuerliche Inbetriebnahme des Geldspielautomaten nichts aufgewendet; für die Annahme eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustausches fehle es daher an einer Gegenleistung des Leistungsempfängers, genügt es, gemäß § 43 Abs. 2 VwGG auf die hg. Erkenntnisse vom 27. August 1990, Zl. 90/15/0096, und vom 14. Jänner 1991, Zl.90/15/0064, und die dort jeweils zitierte Vorjudikatur zu verweisen; die von den dort genannten Autoren, auf die sich auch die Beschwerde beruft, vorgetragene Kritik bietet auch aus der Sicht des Beschwerdefalles keinen Anlaß, von dieser Rechtsauffassung abzugehen.

Der Beschwerdeführer erklärt ferner, die Schätzungsbefugnis der belangten Behörde im Sinne des§ 184 BAO - auch im Zusammenhang mit der Anwendung eines Vervielfachers - nicht zu bestreiten; er wendet sich jedoch gegen die Ermittlung des Vervielfachers. Die Ausführungen der Beschwerde sind jedoch nicht geeignet, einen bei der Ausübung der Schätzungsbefugnis unterlaufenen Verfahrensmangel aufzuzeigen.

Die belangte Behörde hat ihrer Schätzung die (auf die Ergebnisse eines äußeren Betriebsvergleiches die vom Beschwerdeführer verwendeten Gerätetypen betreffend, der eine durchschnittliche Gewinnauszahlungsquote von 60 bzw. 61 % und eine Mindestauszahlungsquote von 30 % ergab, gegründete) Annahme einer Gewinnauszahlungsquote von 55 % zugrunde gelegt. Der Beschwerdeführer ist im Abgabenverfahren dem ihm vorgehaltenen Ergebnis des äußeren Betriebsvergleiches lediglich mit dem nicht weiter substantiierten Vorbringen, daß das Finanzamt in gleichgelagerten Fällen einen Vervielfacher von 1,5 angewendet habe, und der Behauptung entgegengetreten, die von ihm aufgestellen Automaten seien mit einem eigens entwickelten "Sparprogramm" betrieben worden, das eine "Höchstgewinnmöglichkeit" von nur 25 bis 30 % zugelassen hätte. Die zuletzt erwähnte Behauptung blieb jedoch unbewiesen. Das zieht der Beschwerdeführer auch nicht mehr in Zweifel. Er hat somit nicht dargelegt, daß in seinem Fall nicht von den ihm vorgehaltenen Ergebnissen des äußeren Betriebsvergleiches, sondern von anderen Schätzungsgrundlagen auszugehen gewesen wäre, deren Berücksichtigung zu einem der Realität näherkommenden und für ihn günstigeren Ergebnis hätte führen können.

Die mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers im Abgabenverfahren in Widerspruch stehende Beschwerdebehauptung, es sei allgemein bekannt, daß die "marktübliche Gewinneinstellung" bei Geldautomaten jedenfalls über 80 % betrage und kein Spieler sei bereit, bei einer Gewinnchance von unter 80 % zu spielen, muß schon am Neuerungsverbot (§ 41 VwGG) scheitern. Nur der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, daß die Annahme einer Gewinnchance von 80 % für den Beschwerdeführer nachteilige Folgen hätte, da nach den oben dargelegten Grundsätzen für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage eine höhere Gewinnchance durch den Ansatz eines höheren Vervielfachers für den Bargeldeinwurf zu berücksichtigen wäre. So wird in der Literatur (vgl. SWK 1989 A II 35; FJ 1988, 102; Heidinger in FJ 1988 148) für eine Gewinnchance von 80 % ein Vervielfacher von 5,0 angenommen.

Auch der Hinweis der Beschwerde, Ziel eines äußeren Betriebsvergleiches sei es, zu einem durchschnittlichen Betriebsergebnis zu gelangen, ist nicht geeignet, einen bei der Ermittlung der Gewinnchance als Grundlage der Schätzung zu Ungunsten des Beschwerdeführers unterlaufenen Verfahrensfehler aufzuzeigen, weil die belangte Behörde mit 55 % eine Gewinnchance angenommen hat, die unter der durch äußeren Betriebsvergleich ermittelten durchschnittlichen Gewinnchance von 60 bzw. 61 % liegt. Konkrete Umstände, die es hätten angezeigt erscheinen lassen, eine Gewinnchance im Bereich der durch äußeren Betriebsvergleich ermittelten "Mindestgewinnchance" von 30 % anzunehmen, hat der Beschwerdeführer zwar behauptet ("Sparprogramm"), aber nicht unter Beweis gestellt.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid die Grundlagen der Ermittlung des Vervielfachers ausreichend dargelegt; es kann daher auf sich beruhen, ob - vom Beschwerdeführer kritisierte - Hinweise auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im erwähnten Zusammenhang zielführend waren.

Auch der Hinweis des Beschwerdeführers auf einen Erlaß der belangten Behörde ist nicht geeignet, eine bei der Ermittlung des Vervielfachungsfaktors unterlaufene Rechtswidrigkeit aufzuzeigen, weil es sich beim genannten Erlaß nicht um eine ordnungsgemäß kundgemachte, den Verwaltungsgerichtshof bindende Rechtsquelle handelt. Der Vollständigkeit halber ist jedoch angemerkt, daß die Hinweise des Beschwerdeführers auf eine Verwaltungsübung bzw. Erlaßregelungen in Richtung der Anwendung eines Vervielfachers von 1,5 im vorliegenden Fall auch aus folgendem Grund nicht zielführend sein können: Im Beschwerdefall mußte mit der Anwendung eines Vervielfachers bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht nur dem Umstand Rechnung getragen werden, daß keine Aufzeichnungen betreffend Freispiele und "Gamble"-Vorgänge geführt wurden, sondern daß auch Aufzeichnungen über die ausgezahlten Gewinne nicht vorhanden waren. Die Schätzung hatte im Beschwerdefall somit durch Vervielfachung des "Nettoeinspielergebnisses" zu erfolgen; ein Vergleich mit anderen, vom (die ausbezahlten Gewinne einbeziehenden) "Bargeldeinwurf" ausgehenden Fällen aus Rechtsprechung und Verwaltungspraxis ist schon deshalb nicht aussagekräftig (vgl. hiezu das hg. Erkenntnis vom 8. April 1991, Zl. 90/15/0065).

Die Ausführungen der Beschwerde sind somit nicht geeignet, eine bei der Schätzung der Bemessungsgrundlage unterlaufene Rechtswidrigkeit aufzuzeigen.

Der Beschwerdeführer vertritt auch die Auffassung, seine Tätigkeit als Automatenaufsteller habe im Streitzeitraum weder Gewinne noch Einnahmenüberschüsse erwarten lassen; seine Umsätze seien daher gemäß § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG von der Umsatzsteuer auszunehmen.

Dieses Vorbringen kann der Beschwerde die Jahre 1981 bis 1983 betreffend schon deshalb nicht zum Erfolg verhelfen, weil die zitierte Vorschrift erst durch das Abgabenänderungsgesetz 1983, BGBl. Nr. 587, eingeführt wurde und am 1. Jänner 1984 in Kraft getreten ist. Sie ist daher erst ab dem Veranlagungsjahr 1984 anzuwenden. Nach der bis 31. Dezember 1983 geltenden Regelung war auch bei Vorliegen von "Liebhaberei" Umsatzsteuer zu entrichten (gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. b UStG 1972 war in solchen Fällen lediglich der Vorsteuerabzug ausgeschlossen).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu§ 2 Abs. 5 Z. 2 UStG in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 1983 wird im Einzelfall eine Tätigkeit im Sinne der zitierten Vorschrift anzunehmen sein, wenn unter Bedachtnahme auf den Betriebsgegenstand und die Art der Betriebsführung Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse überhaupt nicht erwirtschaftet werden können. Daher ist eine Person nicht Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, wenn ihre Tätigkeit, auf Dauer gesehen, und unter Anwendung objektiver Kriterien Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten läßt, unabhängig davon ist, ob sie die Erzielung eines Gewinnes anstrebt oder nicht. Für diese Beurteilung steht im Bereich des Umsatzsteuerrechtes kein längerer Beobachtungszeitraum zur Verfügung; die Entscheidung, ob Liebhaberei vorliegt, muß sogleich getroffen werden (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 3. November 1986, Slg. 6168/F, und vom 19. Oktober 1987, Zl. 86/15/0105). Eine Tätigkeit, die bei der "Sofortbeurteilung" Zweifel offen läßt, ob die Ertragsfähigkeit gegeben ist, ist umsatzsteuerlich keine Liebhaberei (vgl. Zorn, Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, ÖStZ 1989, 261, 275).

Den Akten des Verwaltungsverfahrens kann jedoch nicht entnommen werden, daß - bezogen auf den Betriebsgegenstand und die Art der Betriebsführung - der Beschwerdeführer keine Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse erwirtschaften hätte können. Auch die Beschwerde zeigt derartige Umstände nicht auf. Der Beschwerdeführer behauptet in diesem Zusammenhang lediglich, der von der belangten Behörde angewandte Vervielfacher führe "zwangsläufig" dazu, daß, auf Dauer gesehen, Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht zu erwarten seien. Diese Behauptung kann aber nicht allein durch den Hinweis unter Beweis gestellt werden, daß der Beschwerdeführer in den Jahren 1981 bis 1985 aus seiner Tätigkeit als Automatenaufsteller Verluste hatte. Selbst wenn - bei wirtschaftlicher Zuordnung der Umsatzsteuernachforderung zu den Betriebsergebnissen der Streitjahre - in diesen tatsächlich Verluste entstanden sind, rechtfertigt dies allein noch nicht die Annahme von Liebhaberei im Sinne des § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG, weil der Beschwerdeführer konkrete ziffernmäßige Darlegungen, wonach bei der vorliegenden Art der Betriebsführung unter Berücksichtigung der erzielbaren Einnahmen, der Kostenstruktur und der Steuerbelastung keine Einnahmenüberschüsse erwirtschaftet werden könnten, bzw. eine Darstellung der Auswirkungen der Einbeziehung von Freispielumsätzen und Spielgewinnen in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer auf die Ertragssituation seines Betriebes schuldig geblieben ist. Es war daher nicht rechtswidrig, daß die belangte Behörde - unter anderem unter Bedachtnahme darauf, daß der Beschwerdeführer in den Jahren 1975 bis 1980 und 1986 Gewinne auswies - das Vorliegen eines Liebhabereibetriebes verneinte.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.

Schlagworte

Definition von Begriffen mit allgemeiner Bedeutung VwRallg7

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1991:1990150067.X00

Im RIS seit

11.07.2001

Zuletzt aktualisiert am

31.08.2009

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at