

# TE Vwgh Erkenntnis 1991/8/14 90/17/0438

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 14.08.1991

## Index

L34009 Abgabenordnung Wien;  
L37039 Lustbarkeitsabgabe Vergnügungssteuer Wien;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §184 Abs1;  
LAO Wr 1962 §145 Abs1;  
LAO Wr 1962 §145 Abs3;  
VergnügungssteuerG Wr 1963 §13 Abs1 idF 1973/012;  
VergnügungssteuerG Wr 1987 §16 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Kirschner und die Hofräte Dr. Kramer, Dr. Wetzl, Dr. Puck und Dr. Gruber als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Gritsch, über die Beschwerde der B in W, vertreten durch Dr. G, Rechtsanwalt in W gegen den Bescheid der Abgabenberufungskommission der Bundeshauptstadt Wien vom 3. Oktober 1990, Zl. MDR - B 21/90 und B 32/90, betreffend Vergnügungssteuer, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Die Bundeshauptstadt Wien hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 10.430,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

## Begründung

Dem gegenständlichen Verfahren liegt ein Bericht des Magistrates der Stadt Wien, MA 4, Referat 2, vom 9. März 1989 betreffend die Überprüfung der Vergnügungssteuer für die Filmvorführungen im "Revisionszeitraum 1/84 bis 1/89" im S-Kino in W, zugrunde, wobei eingangs dieses Berichtes der Name der Beschwerdeführerin genannt ist. In diesem Bericht heißt es auszugsweise:

"Ein Kassabuch den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend wird nicht geführt. Als Prüfungsunterlagen bzw. Geschäftsaufzeichnungen konnten daher lediglich die Aufstellungen der täglichen und monatlichen Kinoeinnahmen und eine Belegsammlung vorgelegt werden.

Von der Steuerpflichtigen wurden für die Veranstaltungstage

12.3. 13.4., 17.7., 25.10. und 15.12.1988 folgende Besucherzahlen abgerechnet bzw. gemeldet:

12.3.88: 60 Besucher

13.4.88: 50 - " -

17.7.88: 38 - " - 248 Besucher

25.10.88: 52 - " -

15.12.88: 48 - " -

Feststellungen der Revisionsstelle hinsichtlich Besucherzahlen ergaben jedoch an diesen Tagen (Zusammenfassung der Kontrollberichte siehe Beilage A):

12.3.88: 82 Besucher

13.4.88: 72 - " -

17.7.88: 62 - " - 363 Besucher

25.10.88: 70 - " -

15.12.88: 77 - " -

Somit wurden an diesen fünf Tagen nur 68,32 % der tatsächlichen Besucherzahl abgerechnet.

Zu den anonym durchgeführten Kontrollen wird berichtet:

Die Anzahl der Besucher wurde von allen Revisionsbeamten mittels Handzählapparat festgestellt, unter Bedachtnahme darauf, daß erfahrungsgemäß bei Sexfilmvorführungen einige Besucher den Kinosaal verlassen (auch mehrmals) um die Toilette aufzusuchen und daher beim nochmaligen Betreten des Saales keine Wiederholungs- bzw. Mehrfachzählung der jeweiligen Besucher erfolgt.

Weiters wird bemerkt, daß am 15.12.1988 zwei Revisionsbeamten nach Bezahlung des Eintrittspreises von 70.-- keine Eintrittskarte ausgefolgt wurde. Darüberhinaus besteht in keinem einzigen Fall Übereinstimmung hinsichtlich fortlaufender Numerierung der Eintrittskarten laut Tagesrapporten mit den Nummern auf jenen Eintrittskarten, die den Revisionsbeamten ausgehändigt wurden. (Siehe hiezu Beilage A).

\*\*\*

Festzuhalten ist, daß die bereits im Jahre 1982 bei den Überprüfungen durch die Revisionsstelle festgestellten Differenzen hinsichtlich tatsächlicher und abgerechneter Besucherzahlen (siehe Beilage B) und auch die wiederholten anonymen Kontrollzählungen der Besucher an verschiedenen Wochentagen im Jahre 1988 den Schluß zulassen, daß hier eine steuerschonende Vorgangsweise hinsichtlich steuerlicher Abrechnung seit Jahren kontinuierlich ausgeübt wird. Für die Kontinuität spricht auch, daß der Vergleich der monatlichen Besucherzahl und der durchschnittlichen täglich abgerechneten Besucherzahl (siehe Aufstellung in Beilage C) zum Zeitpunkt der Einführung der 20 %igen Vergnügungssteuer für Sexfilme keine abrupte Verminderung der abgerechneten Besucherzahlen erkennen läßt.

\*\*\*

Es wird jedoch für den Zeitraum 1/84 bis 10/86 von einer ziffernmäßigen Beanstandung Abstand genommen, da auf Grund der vorliegenden Unterlagen eine Beweisführung für eine Verkürzung in o.a. Höhe nicht schlüssig begründet werden könnte. ..."

Aus der erwähnten Beilage A zum Bericht vom 9. März 1989 und aus den dieser Beilage angeschlossenen einzelnen Revisionsberichten geht hervor, daß an jedem der genannten Kontrolltage jeweils vier Revisionsbeamte einander ablösen. In diesen Einzelberichten ist zum Teil schlechthin von der Besucheranzahl die Rede, in anderen Berichten von EINTRETENDEN Besuchern o.ä.

Mit mehreren, rechtskräftig gewordenen Bescheiden des Magistrates der Stadt Wien, MA 4/7, aus der Zeit vom 7. Jänner 1987 bis 27. Juli 1988 war schon zuvor der B-GESMBH für die Vorführung von Filmen (Videofilmen) in ihrem Betrieb S-Kino, W, während des Abrechnungszeitraumes November 1986 bis Mai 1988 Vergnügungssteuer in näher genannter Höhe vorgeschrieben worden.

Mit weiterem Bescheid des Magistrates der Stadt Wien, MA 4/7, vom 30. März 1989 wurde die Wiederaufnahme der angeführten, rechtskräftig abgeschlossenen Abgabenverfahren verfügt und es wurden im wiederaufgenommenen Verfahren die erwähnten Abgabenbescheide dahingehend abgeändert, daß der B-Gesellschaft m.b.H. für die Vorführung von Filmen (Videofilmen) in ihrem Betrieb S-Kino während des Zeitraumes 1. November 1986 bis 31. Mai 1988 eine Vergnügungssteuer von insgesamt S 610.110,- zuzüglich eines Säumniszuschlages vorgeschrieben wurde. Weiters wurde mit diesem Bescheid der B-Gesellschaft m.b.H. für den Zeitraum 1. Juni 1988 bis 31. Jänner 1989 aus dem gleichen Grund eine Vergnügungssteuer von S 213.693,- zuzüglich Säumniszuschlag vorgeschrieben.

Über Berufung der B-GesmbH wurde dieser Bescheid mit Bescheid der Abgabenberufungskommission der Bundeshauptstadt Wien vom 13. Juni 1990 behoben, da die B-GesmbH nicht als Unternehmerin des S-Kinos anzusehen sei.

Mit Bescheid vom 7. Mai 1990 schrieb der Magistrat der Stadt Wien, MA 4/7, nunmehr der BESCHWERDEFÜHRERIN "gemäß §§ 1, 2, 6 und 22 Abs. 1, 3 und 5 des Vergnügungssteuergesetzes 1963 in der Fassung des LGBl. für Wien Nr. 35/86, gemäß §§ 1, 3, 4 Abs. 1, 14, 15, 16 und 17 des Vergnügungssteuergesetzes 1987 - VGSG, LGBl. für Wien Nr. 43/87, sowie gemäß § 49 Abs. 2 der Wiener Abgabenordnung - WAO, LGBl. für Wien Nr. 21/1962 in der derzeit geltenden Fassung" für die von ihr veranstalteten Vorführungen von Filmen (Videofilmen) in ihrem Betrieb S-Kino während des Zeitraumes 1. November 1986 bis 31. Jänner 1989 eine Vergnügungssteuer von insgesamt S 823.803,- zuzüglich Säumniszuschlag vor. Sie begründete dies im wesentlichen damit, im vorliegenden Fall seien während der im Spruch angeführten Zeiträume ausschließlich Filme vorgeführt worden, in denen in mehr als 10 % der Filmlänge bzw. Vorführdauer sexuelle Handlungen dargestellt würden, sodaß eine Vergnügungssteuerpflicht im Ausmaß von 20 v.H. der steuerpflichtigen Entgelte gegeben sei. Im Zuge wiederholter anonymer Betriebsbegehungen in der Zeit vom 12. März bis 15. Dezember 1988 sei die jeweilige Besucherfrequenz ermittelt und in weiterer Folge mit den von der Beschwerdeführerin zur Vergnügungssteuer einbekannten Besucherzahlen verglichen worden. Hiebei seien die bereits oben dargestellten Differenzen zutage getreten. Somit seien für diese Veranstaltungstage lediglich 68,32 % der tatsächlichen Besucherzahlen zur Vergnügungssteuer abgerechnet worden. Da nach der Akten- und Sachlage nichts darauf hindeute, daß die Minderabrechnung etwa an anderen Betriebstagen hievon wesentlich abweichen würde, werde diese Verkürzungsquote - im Rahmen der der Behörde gemäß § 145 WAO eingeräumten Schätzungsbefugnis - der Abgabebemessung zugrunde gelegt. Zudem könne ein Zufallsergebnis dergestalt, daß Verkürzungen der genannten Art allenfalls nur an den erwähnten Prüfungstagen, sonst aber nicht stattgefunden hätten, mit absoluter Sicherheit ausgeschlossen werden. Daß es sich bei der Vorgangsweise der Beschwerdeführerin im Sinne des - in der Begründung des genannten Bescheides wiedergegebenen - Berichtes vom 9. März 1989 keineswegs um Einzelfälle handeln könne, erweise sich auch daraus, daß eine gleichartige Praxis der Eintrittskartengebarung von der Behörde bereits in den Jahren 1982 und 1983 festgestellt worden sei. In Anbetracht dieser Sachverhalte sei zwingend davon auszugehen, daß von der Beschwerdeführerin seit Jahren kontinuierlich die Vergnügungssteuer verkürzt worden sei. Da aber ein derartiges Steuerverhalten durch den Tatbestand einer groben Fahrlässigkeit allein nicht ausreichend erklärt werden könne, müsse konsequenterweise das Vorliegen einer fortgesetzten Steuerhinterziehung angenommen werden. Es stehe fest, daß die während des Zeitraumes 1. November 1986 bis 31. Jänner 1989 stattgefundenen Filmvorführungen im Namen und auf Rechnung der Beschwerdeführerin veranstaltet worden seien.

Im weiteren Verlauf der Begründung ihres Bescheides legte die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berechnung dar, bei der sie für den gesamten Abgabenzeitraum die Zahl der abgerechneten Besucher mit 68,32 % der tatsächlichen Besucherzahl annahm und daraus die festzusetzende Vergnügungssteuer berechnete.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Darin brachte sie im wesentlichen vor, die Behörde erster Instanz habe ihr keine Gelegenheit gegeben, zum Ergebnis der Beweisaufnahme Stellung zu nehmen. Die Differenz zwischen den tatsächlich verkauften Karten und dem Ergebnis der Erhebung der Besucheranzahl sei auf folgende Umstände zurückzuführen:

1. Überschneidung der Besucherzahlen wegen des "Nonstop-Betriebes", wodurch es zu Doppelzählungen gekommen sei;
2. Mehrmaliger Besuch an einem Tag: Da die Eintrittskarten nicht an fixe Beginnzeiten gebunden seien, berechtigten sie zum Besuch während der gesamten Vorführzeit von 14.00 bis 20.00 Uhr. Es sei offenbar nicht darauf Bedacht genommen worden, daß wegen der Gültigkeitsdauer der Karte für den gesamten Vorführtag üblicherweise Besucher

den Kinosaal auch für längere Zeit verließen, etwa um eine kurzfristige Besorgung zu machen oder eine Erfrischung zu sich zu nehmen und anschließend die nächste Vorführung wieder zu besuchen. Bei der im Kino herrschenden Dunkelheit sei es für einen Revisionsbeamten unmöglich, die Besucher so genau zu identifizieren, daß auch bei längerer Abwesenheit ein zurückkehrender Besucher wiedererkannt werde.

3. Eine Differenz ergebe sich weiters aus dem Vorverkauf. Karten, die im Vorverkauf vertrieben würden, würden am Tag des Verkaufes abgerechnet. Der Besuch erfolge dann aber an einem anderen Tag, sodaß es hier zwangsläufig zu Differenzen kommen müsse.

Eine weitere Differenz ergebe sich daraus, daß es vor allem in den letzten Jahren leider sicher einigen Personen gelungen sei, ohne Eintrittskarte das Kino aufzusuchen. Wie aus den Erhebungsunterlagen hervorgehe, sei es der Beschwerdeführerin auf Grund der geringen Einnahmen nicht möglich gewesen, einen sicherlich notwendigen Arbeitnehmer anzustellen, der eine Eintrittskartenkontrolle vornehme. Die Beschwerdeführerin habe daher versucht, so gut es eben möglich gewesen sei, eine Kontrolle von der Kassa aus vorzunehmen. Daß eine derartige Kontrolle nicht lückenlos funktioniere, liege auf der Hand. Insbesondere wenn die Beschwerdeführerin während der Vorführzeit kurzzeitig gezwungen gewesen sei, die Kassa zu verlassen, seien sicherlich auch Personen unberechtigt in den Kinosaal gelangt. Wegen des hohen Alters der Beschwerdeführerin sei diese mangelnde Kontrolle auch offensichtlich gewesen und habe sich möglicherweise herumgesprochen. Für den Umstand, daß die mangelnde Kontrolle besonders in den letzten Jahren ausgenützt worden sei, spreche das überdurchschnittliche Abfallen der Besucherzahlen im Jahre 1988. Im Jahr 1986 seien es noch 24.993 Besucher, im Jahr 1987 23.335 Besucher gewesen; im Jahr 1988 habe die Beschwerdeführerin nur 18.861, sohin fast 5.000 Stück weniger Eintrittskarten verkaufen können. Die Aufzeichnungen, die die Beschwerdeführerin gemäß § 16 VGSG zu führen habe, seien von ihr ordnungsgemäß geführt worden. Diese Aufzeichnungen seien auch sachlich richtig. Die Voraussetzungen für eine Schätzung seien nicht gegeben. Eine ausreichende Begründung der Schätzungsbefugnis sei dem Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz nicht zu entnehmen. Völlig im Dunkeln bleibe, weshalb aus einer Differenz von Besucherzahlen und Verkaufszahlen an nur fünf Tagen im Zeitraum März bis Dezember 1988 der Schluß gezogen werde, daß die angegebenen Verkaufszahlen rückwirkend bis November 1986 angezweifelt würden. Hätten die Erhebungen tatsächlich für das Jahr 1988 eine sachliche Unrichtigkeit der Aufzeichnungen ergeben, dann würde allenfalls für dieses Jahr eine Schätzungsbefugnis vorliegen. Man hätte berücksichtigen müssen, daß es im Jahr 1988 zu einem auffallenden Absinken der Verkaufszahlen gekommen sei und daß sich daher Ermittlungsergebnisse des Jahres 1988 nicht einfach auf die davor liegenden Jahre übertragen ließen. Eine Stichprobe von 0,6 % (Hochrechnung von fünf Tagen auf einen Zeitraum von 823 Tagen) sei nicht repräsentativ. Die Behörde hätte allenfalls eine Schätzung für das Jahr 1988 vornehmen können; hiebei hätten die Fehler wegen Doppelzählungen bei der Erhebung der Besucherzahl mit zumindest zehn Personen berücksichtigt werden müssen. Der Umstand, daß Personen unberechtigt und ohne gekaufte Eintrittskarte eine Vorstellung besucht hätten, hätte ebenfalls mit zumindest zehn Personen berücksichtigt werden müssen. Ein viel verlässlicheres Schätzungsergebnis hätte sich etwa durch den Vergleich der Besucherzahlen der vergangenen Jahre unter gleichzeitiger Berücksichtigung des in dieser Branche leider gegebenen Absinkens der Verkaufszahlen ergeben. Hätte man die derzeitigen Verkaufszahlen herangezogen - das Kino werde nunmehr von einer anderen Person, aber in der gleichen Form weitergeführt - hätte sich eindeutig gezeigt, daß die von der Behörde geschätzten Verkaufszahlen völlig wirklichkeitsfremd seien. Die Beschwerdeführerin hätte durch den Vergleich der Verkaufszahlen mit vergleichbaren Kinos und den Vergleich der derzeitigen Verkaufszahlen nachgewiesen, daß die vorgenommene Schätzung bei weitem überhöht sei.

Des weiteren stellte die Beschwerdeführerin den Antrag, "der Berufung aufschiebende Wirkung zuzuerkennen".

Mit Bescheid vom 27. Juni 1990 wies der Magistrat der Stadt Wien, MA 6, das Ansuchen der Beschwerdeführerin um Aussetzung der Einhebung ab. Auch dagegen erhob die Beschwerdeführerin Berufung.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die Abgabenberufungskommission die Berufungen als unbegründet ab. Sie begründete dies hinsichtlich des Spruchpunktes I. (Abgabenfestsetzung) im wesentlichen mit dem Hinweis auf die Bestimmungen des § 145 Abs. 3 WAO sowie der §§ 7, 11 bis 13 und 15 des Vergnügungssteuergesetzes 1963 (VergnStG) und führte hiezu aus, bei der Steuerprüfung sei festgestellt worden, daß die Beschwerdeführerin kein Kassabuch entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen führe. Diese Feststellung habe die Beschwerdeführerin nicht als unrichtig bekämpft. Somit sei die Abgabenbehörde schon deshalb zur Schätzung der Vergnügungssteuer berechtigt, zumal ein Kassabuch zu den unabdingbaren Bestandteilen eines richtigen Rechenwerkes gehöre. Auch die

Finanzbehörde habe eine Schätzung bei der Beschwerdeführerin vornehmen müssen.

Weiters wird in der Begründung des angefochtenen Bescheides der Bericht vom 9. März 1989 auszugsweise wiedergegeben und ausgeführt, die Einwände der Beschwerdeführerin gegen diese Kontrollmethode seien nicht überzeugend bzw. ungeeignet zu erklären, daß nur 68 % der gezählten Besucher in den Abrechnungen aufschienen. Eine solche Divergenz könne nicht auf einzelne, bei dieser Kontrollmethode mögliche Fehler zurückgeführt werden. Der Umstand, daß die Filme im "Nonstop-Betrieb" vorgeführt würden, sei nicht geeignet, eine unrichtige Feststellung der Anzahl der Besucher durch die Kontrollorgane zu bewirken, zumal lediglich die neu eintretenden Besucher gezählt würden. Allerdings erklärten die Besonderheiten des "Nonstop-Betriebes" von Sexfilmen, daß eine Steuerverkürzung in der festgestellten Weise leicht möglich sei. Einerseits bestehe für diese Art von Filmen ein Stammpublikum, bei dem die Nichtausgabe von Eintrittskarten risikolos erscheine, andererseits sei der Besucher an einer Eintrittskarte seinerseits nicht besonders interessiert, da er den Sitzplatz frei wähle und daher einen Einheitspreis entrichte. Daß hier Besonderheiten bestünden, spreche nicht gegen die Richtigkeit der Feststellungen der Revisionsorgane, sondern bestätige "eher" deren Angaben.

Was die Frage der Kontrollmöglichkeit anlange, sei zunächst darauf zu verweisen, daß die Revisionsorgane auf Grund ihrer Tätigkeit nicht veranlaßt gewesen seien, dem Geschehen auf der Filmleinwand besondere Aufmerksamkeit zu schenken. Ferner sei es eine bekannte Erfahrungstatsache, daß das Erkennen von Besuchern nicht bloß anhand des Gesichtes vorgenommen werde, sondern durch weitere Merkmale (Figur, Kleidung) bestimmt sei. Dafür, daß Besucher den Saal für längere Zeit verließen, um Besorgungen zu machen oder Erfrischungen zu sich nehmen, spreche nichts, da erfahrungsgemäß ein Kinobesucher nicht aus dem Handlungsablauf bzw. aus der vom Film erzeugten fiktiven Welt gerissen sein wolle. Einzelne Fälle seien sicherlich denkbar, doch könne damit die festgestellte erhebliche Divergenz nicht erklärt werden.

Gleichermaßen sei der Versuch, den erheblichen Unterschied zwischen der festgestellten und der abgerechneten Besucheranzahl durch den Verkauf von Karten im Vorverkauf zu erklären, nach Auffassung der belangten Behörde untauglich. Ein Vorverkauf finde nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens nur dort statt, wo der Kunde damit rechnen müsse, eine gewünschte Vorstellung deshalb nicht besuchen zu können, da sie vorher ausverkauft sei. Die Aktenlage lasse eine objektive Grundlage dafür, daß ein Besucher hätte fürchten müssen, er könne die Vorstellung nicht besuchen, weil sie ausverkauft wäre, nicht erkennen. Die Beschwerdeführerin habe auch nicht erklärt, welchen Sinn ein Vorverkauf haben solle, wenn ein "Nonstop-Betrieb" stattfinde und außerdem die Eintrittskarte für den Besucher keinen von vornherein festen Sitzplatz vorsehe. Des weiteren übergehe die Beschwerdeführerin die Tatsache, daß den Revisionsorganen in zwei Fällen trotz Bezahlung des Eintrittspreises keine Eintrittskarten ausgefolgt worden seien. Darüber hinaus bestünde in keinem einzigen Fall Übereinstimmung hinsichtlich der fortlaufenden Numerierung der Eintrittskarten laut Tagesrapporten mit den Nummern auf jenen Eintrittskarten, die den Revisionsorganen ausgehändigt worden seien. Einmal seien Eintrittskarten mit dem Datum des Vortages ausgehändigt worden. Das alles spreche dafür, daß die Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin materiell und formell unrichtig seien. Somit bestehe die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde zu Recht. Auch die Schätzungsmethode sei unbedenklich, da nicht davon ausgegangen werden könne, daß die Beschwerdeführerin nicht bloß eine oder mehrere verlockende Gelegenheiten zur Steuerhinterziehung ausgenützt hätte. Wenn die Beschwerdeführerin davon spreche, daß der Schätzung die Ergebnisse von Kontrollen an fünf Tagen zugrunde lägen, lasse sie außer acht, daß sich diese Kontrollen über neun Monate erstreckten, somit ein repräsentatives Bild des Umfanges der Steuerhinterziehung bildeten. Dafür, daß die Beschwerdeführerin gerade an diesen Tagen die Steuerhinterziehung vorgenommen hätte, gebe es nicht den geringsten Anhaltspunkt. Es liege auf der Hand, daß im Hinblick auf die angeführten Besonderheiten des Kinobetriebes der Beschwerdeführerin während des gesamten Zeitraumes eine Steuerverkürzung in ungefähr gleichbleibendem Ausmaß stattgefunden habe. Daß hier objektiv Veränderungen aufgetreten seien, sei weder aus der Aktenlage zu ersehen noch habe die Beschwerdeführerin hiezu ein stichhaltiges Vorbringen erstattet. Der Antrag der Aussetzung sei durch Zeitablauf gegenstandslos geworden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde. Nach dem gesamten Inhalt ihres Vorbringens erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht verletzt, daß ihr gegenüber die Vergnügungssteuer nicht im Wege der Schätzung und nicht in der genannten Höhe festgesetzt werde. Sie beantragt, den angefochtenen Bescheid - gemeint offenbar lediglich in seinem Spruchpunkt I. - wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die belangte Behörde erstattete eine Gegenschrift, in der sie die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 145 Abs. 1 WAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenverwaltung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Zu schätzen ist nach Abs. 3 dieser Gesetzesstelle ferner, 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. In Abgabenvorschriften enthaltene weitergehende Bestimmungen über die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörden bleiben nach Abs. 4 dieser Gesetzesstelle unberührt.

Wer nach der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, "in der derzeit geltenden Fassung" zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, hat gemäß § 97 Abs. 1 WAO diese Verpflichtung auch im Interesse der von den Abgabenbehörden der Stadt Wien verwalteten Abgaben zu erfüllen. Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle bleiben in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über die Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht unberührt.

Die im § 97 Abs. 1 WAO bezogenen Vorschriften der BAO finden sich in deren §§ 124 ff. Nach § 124 BAO hat, wer nach Handelsrecht oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen. Im § 125 BAO sind bestimmte Beträge genannt, bei deren Überschreitung eine Verpflichtung zur Buchführung etc. normiert ist. Gemäß § 126 BAO haben die Abgabepflichtigen und die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichteten Personen jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.

Auf Grund dieser gesetzlichen Bestimmungen ist zunächst die Frage zu beantworten, ob der Behörde im Beschwerdefall überhaupt eine Schätzungsbefugnis zukam oder nicht. Die Beschwerdeführerin bekämpft in diesem Zusammenhang zunächst die Ausführungen in der Begründung des angefochtenen Bescheides, bei der Steuerprüfung sei festgestellt worden, daß die Beschwerdeführerin kein Kassabuch "entsprechend der gesetzlichen Bestimmungen" geführt habe; diese Feststellung habe die Beschwerdeführerin nicht als unrichtig bekämpft. Die Abgabenbehörde sei schon deshalb zur Schätzung der Vergnügungssteuer berechtigt.

Zutreffend weist die Beschwerdeführerin darauf hin, daß im erstinstanzlichen Bescheid keine derartige Feststellung enthalten war und daher auch von der Beschwerdeführerin nicht als unrichtig bekämpft werden konnte. Davon abgesehen hat die belangte Behörde keine "gesetzliche Bestimmung" genannt, auf Grund derer die Beschwerdeführerin zur Führung eines Kassabuches verpflichtet gewesen wäre. Insbesondere finden die Bestimmungen der §§ 38 ff HGB über die Verpflichtung zur Führung von Handelsbüchern gemäß § 4 Abs. 1 leg. cit. auf Personen, deren Gewerbebetrieb nicht über den Umfang des Kleingewerbes hinausgeht, keine Anwendung; dies ganz abgesehen davon, daß die Beschwerdeführerin als Kinounternehmerin nicht als Kaufmann im Sinne des § 1 HGB gilt und auch nicht hervorgekommen ist, daß die Voraussetzungen des § 2 leg. cit. vorlägen. Ebensowenig hat die belangte Behörde festgestellt, daß etwa die Voraussetzungen des § 125 BAO gegeben gewesen wären.

Auf welche gesetzlichen Bestimmungen sich die belangte Behörde zur Begründung ihrer Schätzungsbefugnis im übrigen stützen will, ist der Begründung des angefochtenen Bescheides nicht ausdrücklich zu entnehmen; dort wird nämlich nur der Wortlaut des § 145 Abs. 3 WAO sowie des § 15 VergnStG wiedergegeben, wobei zu bemerken ist, daß eine dem § 15 VergnStG entsprechende Bestimmung über die Schätzungsbefugnis im VGSG nicht mehr aufscheint. Dies - wie anzumerken ist - mit Recht, weil sie lediglich die Bestimmung des § 145 Abs. 3 WAO inhaltlich wiederholt.

Immerhin kann den Ausführungen der belangten Behörde entnommen werden, daß sie ihre Schätzungsbefugnis aus einem Verstoß der Beschwerdeführerin gegen die Bestimmungen des § 13 Abs. 1 erster Satz VergnStG idF LGBl. Nr. 12/1973 bzw. des § 16 Abs. 1 VGSG herleitet. Danach hat der Steuerpflichtige für jede Veranstaltung Nachweise (im

VergnStG findet sich an dieser Stelle noch der Klammersausdruck "Kassenrapporte") zu führen, aus denen die ausgegebenen Eintrittskarten nach Zahl und Preis und alle anderen steuerpflichtigen Einnahmen sowie der Prozentsatz und die Höhe der in Abzug gebrachten Umsatzsteuer ersichtlich sein müssen.

Aufzeichnungen dieser Art hat die Beschwerdeführerin, wie aus dem Revisionsbericht vom 9. März 1989 hervorgeht, vorgelegt, weshalb der erste Fall des § 145 Abs. 3 WAO nicht in Betracht kommt. Wohl aber ist die belangte Behörde grundsätzlich zu Recht davon ausgegangen, daß diese Aufzeichnungen (zumindest zum Teil) sachlich unrichtig seien; sie hat damit ihre Schätzungsbefugnis aus § 145 Abs. 3 zweiter Fall leg. cit. hergeleitet. Diesbezüglich kann der belangten Behörde dem Grunde nach nicht entgegengetreten werden; dies schon allein deshalb, weil nach den diesbezüglich unbestritten gebliebenen Feststellungen der belangten Behörde den Revisionsorganen in zwei Fällen trotz Bezahlung des Eintrittspreises keine Eintrittskarten ausgefolgt wurden und darüber hinaus in keinem einzigen Fall Übereinstimmung hinsichtlich der fortlaufenden Numerierung der Eintrittskarten laut Tagesrapporten mit den Nummern auf jenen Eintrittskarten bestand, die den Revisionsorganen ausgehändigt wurden. Zudem wurden in einem Fall Eintrittskarten mit dem Datum des Vortages ausgehändigt. Die Beschwerdebehauptung, die Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin seien sachlich richtig, ist damit zumindest dem Grunde nach widerlegt.

Für die Frage der Schätzungsbefugnis kommt es daher auch nicht darauf an, ob die Feststellungen der Revisionsbeamten über die Divergenz zwischen den jeweiligen Besucherzahlen und den Zahlen der abgerechneten Eintrittskarten in jedem einzelnen Fall ziffernmäßig richtig sind oder nicht.

Im Recht ist die Beschwerdeführerin allerdings, wenn sie sich gegen die Annahme einer Schätzungsbefugnis auch für die Jahre 1986 und 1987 wendet. Die belangte Behörde hat nämlich nicht schlüssig dargelegt, wieso sie aus den von ihr festgestellten Unregelmäßigkeiten im Jahre 1988 auch eine Schätzungsbefugnis für die Jahre 1986 und 1987 (genauer gesagt: für die Zeit vor dem 12. März 1988) ableitet. Zwar ist aus dem Umstand, daß sich die belangte Behörde auf die Widerlegung des Berufungsvorbringens beschränkt und keine zusätzlichen Begründungselemente herangezogen hat, zu schließen, daß sie sich grundsätzlich die Begründung des erstinstanzlichen Bescheides zu eigen gemacht und sich nur mit den Einwänden dagegen inhaltlich auseinandergesetzt hat.

Aber auch die Begründung des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz ist in dem hier gegenständlichen Punkt nicht schlüssig. Wohl wäre es nicht grundsätzlich unzulässig, aus der Feststellung von Unregelmäßigkeiten im Jahre 1988 einen Schluß darauf zu ziehen, daß solche schon in davor liegenden Zeiträumen vorgefallen wären. Dies würde jedoch jedenfalls Feststellungen über die Kontinuität der Geschäftsvorgänge und ihrer Rahmenbedingungen im Vergleich zu anschließenden Zeiträumen voraussetzen. Solche Feststellungen fehlen. Es fehlt weiters auch jegliche Begründung dafür, wieso die Abgabenbehörde erster Instanz (und mit ihr die belangte Behörde) aus den in den Jahren 1982 und 1983 vorgefallenen Unregelmäßigkeiten zwar den Schluß zieht, solche seien auch ab 1. November 1988 vorgefallen, nicht jedoch hinsichtlich der dazwischen liegenden Zeiträume.

Dazu kommt, daß die Beschwerdeführerin schon in ihrer Berufung ein überdurchschnittliches Abfallen der Besucherzahlen im Jahre 1988 behauptet hat. Sie hat weiters hiezu darauf verwiesen, daß sich deshalb die Ermittlungsergebnisse des Jahres 1988 nicht einfach auf die davor liegenden Jahre übertragen ließen. Auf diese Behauptung ist die belangte Behörde in keiner Weise eingegangen, obwohl sich hieraus - das Zutreffen dieser Behauptung vorausgesetzt - allenfalls der Schluß hätte ziehen lassen, daß die Beschwerdeführerin erst 1988 (abermals) begonnen habe, unrichtige Aufzeichnungen betreffend die Vergnügungsteuer vorzunehmen.

Soweit sich der angefochtene Bescheid sohin auf den Abgabenzeitraum vom 1. November 1986 bis zum 29. Februar 1988 bezieht, war er schon aus diesem Grunde wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG aufzuheben.

Was nun - im sohin noch übrigen Umfang des angefochtenen Bescheides - die Durchführung der Schätzung selbst anlangt, so steht, wenn eine Schätzung grundsätzlich zulässig ist, nach ständiger Rechtsprechung die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im allgemeinen frei, doch muß das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt, die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen besteht, muß mit den Lebenserfahrungen im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muß stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muß die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragene, für die Schätzung relevanten

Behauptungen eingehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muß (vgl. hiezu unter anderem die Erkenntnisse vom 13. Dezember 1985, Zl. 84/17/0034, vom 21. Oktober 1986, Zl. 84/14/0102, vom 17. Februar 1988, Zl. 87/13/0116, und vom 10. November 1989, Zl. 87/17/0128, sowie die dort jeweils angeführte Rechtsprechung).

Diesen Anforderungen hält die von der belangten Behörde vorgenommene Schätzung nicht stand.

Insbesondere ist die belangte Behörde auf die in der Berufung vorgebrachten Einwendungen gegen die Art der Schätzung nicht in hinreichendem Maße eingegangen. Was die von der Beschwerdeführerin in ihrer Berufung behauptete Überschneidung der Besucherzahl wegen des "Nonstop-Betriebes" anlangt, hat die belangte Behörde festgestellt, es seien lediglich die neu eintretenden Besucher gezählt worden. Diese Feststellung läßt sich jedoch aus dem Akteninhalt nicht mit Sicherheit ableiten. Wie oben dargestellt, spricht nur ein Teil der Revisionsberichte von den "eintretenden Besuchern", während ansonsten allgemein von der Besucheranzahl die Rede ist. Da an jedem der fraglichen Tage einander vier Revisionsbeamte ablösten, wäre es im letztgenannten Fall denkbar, daß der neueintretende Revisionsbeamte die bereits anwesenden Besucher nochmals zählte. Diesbezüglich hätte die belangte Behörde in Erfüllung ihrer Pflicht zur amtswegigen Wahrheitserforschung die genannten Revisionsbeamten als Zeugen zu der hier relevanten Frage vernehmen müssen.

Was die Behauptung des mehrmaligen Besuches an einem Tag anlangt, so ist der belangten Behörde zuzubilligen, daß diese Annahme nur eine geringe Wahrscheinlichkeit für sich hat. Die belangte Behörde muß aber selbst zugestehen, daß einzelne Fälle dieser Art sicherlich denkbar seien. Sie hat es dessen ungeachtet unterlassen, daraus entsprechende Schlüsse zu ziehen; sie hat vielmehr die volle Anzahl der von den Revisionsbeamten gezählten Besuchern als gegeben angenommen. In diesem Zusammenhang ist noch darauf zu verweisen, daß durchaus Fälle denkbar wären, in denen ein Besucher den Vorführraum kurz vor der Ablöse der Revisionsbeamten verlassen und nach diesem Zeitpunkt wieder betreten hätte. Es ist nicht erkennbar, ob die Revisionsbeamten diese Fehlerquelle erkannt hätten und wie sie ihr begegnet wären. Hinsichtlich der Verneinung einer praktischen Möglichkeit des Vorverkaufes ist den von der belangten Behörde detailliert vorgetragenen Erwägungen freilich beizupflichten; auch nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes scheidet diese Möglichkeit praktisch aus.

In keiner Weise ist die belangte Behörde jedoch auf die weitere Behauptung der Beschwerdeführerin eingegangen, in den letzten Jahren sei es - nicht zuletzt wegen ihres hohen Alters, der dadurch verminderten Kontrollmöglichkeit und des Umstandes, daß kein eigener Dienstnehmer zur Kontrolle zur Verfügung stand - einigen Personen gelungen, ohne Eintrittskarte das Kino zu betreten. Auch diese Frage hätte durch geeignete Beweismittel geklärt und ein allfälliges positives Ergebnis im Sinne der Beschwerdeführerin berücksichtigt werden müssen.

Wenn die Beschwerdeführerin schließlich behauptet, die nunmehrige Pächterin des Schubert-Kinos habe im Zeitraum Jänner bis September 1990 monatlich nur rund 1.600 Karten verkauft, somit ebensoviel wie die Beschwerdeführerin im Jahre 1988, so widerspricht dieses Vorbringen hinsichtlich seiner ziffernmäßigen Detaillierung dem im verwaltungsgerichtlichen Verfahren herrschenden Neuerungsverbot. Zwar hat die Beschwerdeführerin in ihrer Berufung ganz allgemein die Heranziehung der derzeitigen Verkaufszahlen verlangt, doch war aus den Verkaufszahlen des Jahres 1990 kein verlässlicher Schluß auf jene des Jahres 1988 zu ziehen. Diesbezüglich hat also die belangte Behörde ihre Ermittlungspflicht nicht verletzt.

Der Vollständigkeit halber sei noch bemerkt, daß der Verwaltungsgerichtshof gegen die von der belangten Behörde gewählte Hochrechnung von fünf über einen Zeitraum von zehn Monaten verteilten Stichproben auf den nunmehr noch gegenständlichen Abgabenzitraum keine Bedenken hegt; denn es liegt gerade im Wesen der Schätzung, daß die in ihrem Rahmen zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung Handbuch, Seite 418). Allfällige Verfahrensmängel betreffend die Gewährung des rechtlichen Gehörs im Verfahren erster Instanz sind ohne Bedeutung; die Beschwerdeführerin hatte im Berufungsverfahren hinreichend Gelegenheit, ihren Standpunkt darzulegen.

Aus den oben angeführten Gründen war jedoch der angefochtene Bescheid (Spruchpunkt I.) im verbleibenden Umfang wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b VwGG aufzuheben.

Von der von der Beschwerdeführerin beantragten Verhandlung war aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 3 und 6 VwGG abzusehen.

Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet sich im Rahmen des von der Beschwerdeführerin gestellten Begehrens auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 104/1991. Stempelgebühren waren nur im erforderlichen Ausmaß zuzusprechen.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1991:1990170438.X00

**Im RIS seit**

14.08.1991

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

© 2024 JUSLINE

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

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