

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

14.03.1980

Geschäftszahl

2080/79

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Raschauer und die Hofräte Dr. Seiler, Dr. Großmann, Dr. Schubert und Dr. Wetzel als Richter, im Beisein der Schriftführerin Kommissär Dr. Gancz, über die Beschwerde des PK in G, vertreten durch Dr. Helmut Klement und Dr. Teja Kapsch, Rechtsanwälte in Graz, Joanneumring 16, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 29. Mai 1979, Zl. B 204-2/79, betreffend Umsatzsteuervorauszahlungen für Jänner bis Mai 1978, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 900,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer stellt Geldspielautomaten bei Gastwirten auf und ermöglicht so den Gästen das Spiel an den Automaten. Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung hielt der Prüfer niederschriftlich fest, daß nach Auskunft des Beschwerdeführers die durchschnittliche Gewinnchance bei 40 % liege. Aus diesem Grunde sei der Umsatz aus den Geldspielautomaten mit einem Vervielfacher von 1,6 zu berechnen, da gemäß § 4 Abs. 5 UStG 1972 Bemessungsgrundlage das Entgelt für den einzelnen Spielabschluß darstelle. Nach den unbestrittenen Feststellungen des angefochtenen Bescheides ging dabei der Prüfer von folgendem Sachverhalt aus:

Ein Spielabschluß könne nur durch die Leistung eines bestimmten Entgeltes erfolgen, das je nach Gerät und ausgewählter Gewinnmöglichkeit verschieden hoch sei. Für die Leistung des Entgeltes stünden dem Spieler zwei Möglichkeiten offen:

- 1) Einwurf von Geldmünzen in das Gerät.
- 2) Verwendung eines bei einem vorangegangenen Spiel erzielten Gewinnes.

Die in das Gerät eingeworfenen Geldmünzen würden beim Entleeren bzw. Abrechnen vom Beschwerdeführer gezahlt bzw. von einem Zählwerk abgelesen. Den sich dabei ergebenden Betrag unterwerfe der Beschwerdeführer der Umsatzbesteuerung. Habe nun ein Spieler gewonnen, so werde ihm dies durch ein am Automaten nach außen hin sichtbar gemachtes Zählwerk angezeigt. Der Spieler könne nun diesen Gewinn in zweifacher Weise nutzen:

- 1) Durch einen vom Gastwirt ausgestellten Bon über die Gewinnsumme, welcher den Spieler zur Konsumation berechtige. Diese Spielgewinne würden auf einem eigenen Zählwerk festgehalten und dem Gastwirt vom Beschwerdeführer rückvergütet.

- 2) Durch Weiterspielen.

In der Verwendung des Gewinnes zum Weiterspielen bzw. zur Konsumation erblickte der Prüfer eine Verfügung des Spielers über den erzielten Gewinn. Werde mit dem erzielten Gewinn weitergespielt, komme es wieder zu neuen Spielabschlüssen mit Gewinnmöglichkeit. Das Entgelt hiefür liege in der Hingabe des vom Spieler erzielten Gewinnes und es sei daher auch hinsichtlich dieser Spiele ein umsatzsteuerpflichtiger Vorgang gegeben. Die Verwendung von Gewinnen für weitere Spielabschlüsse war nach den Feststellungen des Prüfers durch den Beschwerdeführer nicht erfaßbar. Diesem Umstand trug der Prüfer mit der erwähnten Schätzung Rechnung.

Das Finanzamt schloß sich der Auffassung des Prüfers an und erließ für die Monate Jänner bis Mai 1978 einen entsprechenden Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid. Diesen bekämpfte der Beschwerdeführer mit Berufung. Er führte dazu begründend aus, § 4 Abs. 5 zweiter Satz UStG 1972 besage, daß das Entgelt für den einzelnen Spielabschluß die Bemessungsgrundlage sei, wobei ein ausbezahlter Gewinn das Entgelt nicht mindere. Die Spielautomaten des Beschwerdeführers würden aber keine Gewinne auszahlen. In der Kasse des Spielautomaten sei das ganze eingeworfene Geld enthalten, das der Beschwerdeführer auch voll als Umsatz versteuere. Habe ein Spieler gewonnen, so zeige ein Zählwerk dies nach außen hin an. Der Spieler könne für diesen Gewinn vom Gastwirt einen Bon bekommen, der ihn zur Konsumation im Gasthaus berechtige. Der Spieler bekomme somit vom Beschwerdeführer keinen Gewinn ausbezahlt. Beim Entleeren des Spielautomaten werde vom Beschwerdeführer

1) das ganze eingeworfene Geld mittels eines Quittungsblockes festgehalten und die Monatssumme versteuert

2) die auf einem eigenen Zählwerk festgehaltene Gewinnsumme der Spieler dem Wirt bezahlt, wobei diese Summe den Umsatz nicht mindere.

Der Beschwerdeführer verstehe, daß bei Geldspielautomaten, die auch Gewinne in Bargeld auszahlen, nicht jeder Einwurf erfaßt sei und die ausbezahlten Gewinne den Umsatz kürzen. Dies sei aber bei seinen Automaten nicht der Fall.

Das Finanzamt erließ über die Berufung des Beschwerdeführers eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Zu deren Begründung führte es aus, wenn mit einem erzielten Gewinn neuerlich gespielt werde, so komme es wieder zu einem Spielabschluß mit Gewinnmöglichkeit. Das Entgelt hiefür liege in der Verwendung des vom Spieler erzielten Gewinnes und es sei daher ein umsatzsteuerpflichtiger Vorgang gegeben; denn ob der Wert der Gegenleistung dem Wert der Lieferung oder sonstigen Leistung gleichkomme und worin die Gegenleistung bestehe, sei unbeachtlich. Da die Verwendung des Gewinnes für weitere Spielabschlüsse nicht erfaßbar sei, wäre mit einer Schätzung (im Sinne des Prüfers) vorzugehen.

Die Berufungsvorentscheidung verlor jedoch auf Grund eines rechtzeitigen Antrages des Beschwerdeführers auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ihre Wirksamkeit. Der Ansicht des Finanzamtes, daß bei Erzielung eines Gewinnes und dessen Verwendung zum Weiterspielen ein neuer umsatzsteuerpflichtiger Vorgang gegeben sei, hielt der Beschwerdeführer in seinem Vorlageantrag entgegen, bei Geldspielautomaten bestehe das Entgelt - und darauf komme es an - im Einsatz, also in der Summe aller eingeworfenen und nicht bloß der im Geldspielautomaten verbliebenen Geldstücke. Bei den Automaten des Beschwerdeführers werde kein Geldstück ausbezahlt, somit seien alle eingeworfenen Geldstücke als Entgelt erfaßt. Wenn dem Beschwerdeführer bei einem Gewinn das Entgelt für die Überlassung des Spielautomaten nicht verbleiben würde, dann könne er die Auffassung der Finanzbehörde verstehen; dies sei aber nicht der Fall. Das Spiel mit den Automaten sei ein Vertrag zwischen Beschwerdeführer und dem Spieler. In diesem Vertrag sei ein Verlust oder Gewinn enthalten. Es sei ja ein Glücksspiel. Was der Spieler mit seinem Spielerfolg mache, könne doch unmöglich einen neuen umsatzsteuerlichen Vorgang bedeuten. Es entstünden auch keine neuen Spielabschlüsse, weil ja im ersten Spielabschluß schon beide Möglichkeiten (Gewinn oder Verlust) enthalten seien. Der Spieler bekomme ja für seinen Gewinn kein Geld aus dem Automaten. Das eingeworfene Geld = Losung werde nicht gekürzt.

Die belangte Behörde gab der Berufung des Beschwerdeführers mit dem angefochtenen Bescheid gleichfalls keine Folge. Nach einem Hinweis auf die einschlägigen gesetzlichen Vorschriften (§ 4 Abs. 1 und 5 UStG 1972) legte die belangte Behörde in der Begründung ihrer Entscheidung dar, im Beschwerdefall sei nicht die Höhe der vom Finanzamt vorgenommenen Umsatzzuschätzung strittig, sondern die Berechtigung zu einer solchen Zuschätzung dem Grunde nach. Die umsatzsteuerrechtlich maßgebliche Leistung des Automatenaufstellers bestehe in der Einräumung der Benützung des Automaten. Ein Umsatz werde mit jedem Dulden der Benützung des Spielautomaten erbracht, sodaß jede bestimmungsgemäße Benützung (Inbetriebnahme) des Automaten einen Umsatz bewirke. Sehe man entsprechend dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. September 1977, Zl. 2916/76, im Dulden der Inbetriebnahme des Automaten den wesentlichen Leistungsinhalt, dann ändere das Ergebnis dieses Duldens - Verlust oder Gewinn des Spielers - nichts daran, daß geduldet und damit ein Umsatz bewirkt wurde. Um die sonstige Leistung des Automatenaufstellers zu erhalten, müsse der Spieler ein Entgelt aufwenden. Dieses Entgelt bestehe in der Regel in einem Geldstück, das in den Spielautomaten eingeworfen werde. Anstelle des Geldstückes könne ein Spieler bei Automaten der hier in Rede stehenden Art seine Gewinnansprüche aus früheren Spielen als Entgelt hingeben. Der Spieler verzichte mithin auf einen ziffernmäßig bestimmten Anspruch gegen den Automatenaufsteller und erhalte von diesem als Gegenleistung die Möglichkeit, den Spielautomaten in Betrieb zu nehmen. Die Hingabe des Gewinnanspruches stelle daher das Entgelt für die Einräumung weiterer Spielabschlüsse durch den Automatenaufsteller dar. Dem Beschwerdeführer könne daher nicht beigespflichtet werden, wenn er vermeine, daß nur die in den Automaten eingeworfenen Geldstücke als Entgelt anzusehen seien. Nach § 4 Abs. 1 UStG 1972 sei vielmehr Entgelt alles, was der Empfänger einer sonstigen Leistung (hier der Spieler) aufwende, um die sonstige Leistung zu erhalten. Es sei sohin auch die Abtretung von Gewinnansprüchen gegen den Automatenaufsteller Entgelt im Sinne dieser Bestimmung. Da der Umfang,

in welchem eine Benützung des Spielautomaten gegen eine solche Abtretung von Gewinnansprüchen durch den Beschwerdeführer eingeräumt worden sei, nicht feststehe, hätte dieser geschätzt werden müssen. Die vorliegende Beschwerde macht inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides geltend. Die belangte Behörde hat zur Beschwerde eine Gegenschrift erstattet und die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerde enthält entgegen § 28 Abs. 1 Z 4 VwGG 1965 keine Umschreibung des Beschwerdepunktes. Nach der Ausführung der Beschwerdegründe erachtet sich aber der Beschwerdeführer dadurch in einem Recht verletzt, daß die belangte Behörde auf Grund der sogenannten "Freispiele", die sich als Gewinne aus den Spielen ergeben, ein zusätzliches Entgelt annehme, das der Besteuerung zu unterwerfen sei, wobei das Entgelt aus der Hingabe der Gewinnansprüche bestehen solle. Unter Bedachtnahme auf diesen Beschwerdepunkt sind folgende Rechtsvorschriften für die Lösung des Beschwerdefalles bedeutsam:

Nach dem ersten Satz des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Der Umsatz wird im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 zufolge § 4 Abs. 1 UStG 1972 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.

§ 4 Abs. 5 zweiter Satz UStG 1972, in der Fassung des zweiten Abgabenänderungsgesetzes 1977, BGBl. Nr. 645, lautet:

"Beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit und bei der Wette ist Bemessungsgrundlage das Entgelt für den einzelnen Spielabschluß oder für die einzelne Wette, wobei ein ausbezahlter Gewinn das Entgelt nicht mindert."

§ 4 Abs. 5 UStG 1972 in der Fassung des zweiten Abgabenänderungsgesetzes 1977 ist nach dessen Abschnitt VI, Art. II, Abs. 1 lit. a, auf steuerbare Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1972 anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1977 ausgeführt werden, sohin auch auf die in Streit stehenden Umsätze. Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 626 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates, XIV. GP., soll auf Grund des § 4 Abs. 5 zweiter Satz UStG 1972 (neue Fassung) die Bemessungsgrundlage für die Umsätze beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit und bei der Wette nicht in der Summe der gewonnenen oder der dem Unternehmer verbleibenden Einsätze, sondern in der Summe aller Einsätze bestehen.

In diesen Fällen müsse davon ausgegangen werden, daß die sonstige Leistung durch den Abschluß des einzelnen Spieles oder der einzelnen Wette bewirkt werde. Der Verfassungsgerichtshof hat § 4 Abs. 5 zweiter Satz UStG 1972 in der Fassung des zweiten Abgabenänderungsgesetzes 1977 als verfassungsrechtlich unbedenklich angesehen (siehe Erkenntnis vom 14. Dezember 1978, G 82/78).

Nach dem wiedergegebenen Wortlaut und erkennbaren Sinn des § 4 Abs. 5 zweiter Satz UStG 1972 wird mit jedem einzelnen Spiel - bei Spielautomaten mit jedem Dulden ihrer Benützung, also mit jeder bestimmungsgemäßen Inbetriebnahme (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. September 1977, Zl. 2916/76) - ein Umsatz bewirkt; es zählt jedes Entgelt für das einzelne Spiel, das ist bei Geldspielautomaten entsprechend § 4 Abs. 1 UStG 1972 alles, was der Spieler für jede einzelne Inbetriebnahme des Automaten aufzuwenden hat, zur Umsatzsteuerbemessungsgrundlage. Gewinnt ein Spieler und kann er mit dem Gewinn am Automaten ein neues Spiel tätigen, dann 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. Der Betrachtung des Beschwerdeführers, mangels Gewinnauszahlung sei davon auszugehen, daß schon der Abschluß des ersten Spieles für den Gewinnfall die Möglichkeit zu einem weiteren Spiel einschließe und daher beide (und allenfalls weitere) Spiele als Einheit mit einheitlichem (dem für das erste Spiel aufgewendeten) Entgelt anzusehen wären, stehen nicht nur das Gesetz und die zitierte Rechtsprechung, sondern auch der Umstand entgegen, daß der Spieler mit dem Gewinn keinen weiteren Spielabschluß tätigen muß, sondern ihn auch anders (zur Konsumation) verwenden kann.

Der angefochtene Bescheid läßt sohin keine Rechtswidrigkeit erkennen, weshalb die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965, in der Fassung der Novelle BGBl. Nr. 316/1976, als unbegründet abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 sowie auf Art. I Z 4 und 5 der Verordnung des Bundeskanzlers vom 31. Oktober 1977, BGBl. Nr. 542.

Wien, am 14. März 1980

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:1980:1979002080.X00