

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Andrea Müller-Dobler MBA MSc in der Beschwerdesache Bf., Adresse, über die Beschwerde vom 28.03.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Magistrat der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs- und Abgabewesen vom 24.02.2017, MA 6/ARL - 1047345/2016 betreffend Vergnügungssteuer für den Monat Dezember 2016, Verspätungszuschlag und Säumniszuschlag nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 07.06.2019

zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Am 15.12.2016 erfolgte in Ort im Xy eine Kontrolle durch die Finanzpolizei, wobei folgende Gegenstände gemäß § 53 Abs. 2 GSpG vorläufig beschlagnahmt wurden:

Geräte-nummer	Gehäusebezeichnung	Seriennummer	Versiegelungs-plaketten-Nr.
1	Nokia NFC Tablet		A080014
2	Denver Tablet	WIQ-10024 MK2	A080013
3	ASUS	F5N0BC04988422	A080011
4	ASUS	F4N0BC011849149	A080012
5	E-Kiosk	60070028	A080010

Die Beschlagnahme wurde vorgenommen, um sicher zu stellen, dass mit den genannten Gegenständen nicht fortgesetzt oder wiederholt gegen eine oder mehrere Bestimmungen des § 52 Abs. 1 GSpG verstoßen werde.

Die Beschlagnahme erfolgte nach § 53 Abs. 2 GSpG im Wege einer selbständigen Beschlagnahme durch die Organe der Abgabenbehörde als Organe der öffentlichen Aufsicht.

Neben diesen Geräten wurde in einem weiter hinten gelegenen Nebenraum auch ein "E-Kiosk" (Ein- und Auszahlungsgerät) vorgefunden. Alle Geräte waren eingeschaltet und es wurde von den Organen der öffentlichen Aufsicht beobachtet, wie ein Gast an einem der Geräte spielte, weiters wurden auch zwei Gäste beobachtet, die sich ihre Guthaben auszahlen ließen.

Anlässlich der Beschlagnahme des Glückspielapparates wurde die Kassenlade im Beisein des Inhabers des Lokales MM nicht geöffnet, da der Verantwortliche des Lokales angab, über keinen Schlüssel zu verfügen. Der Kassainhalt verblieb versiegelt und unkontrolliert in den Geräten. Der Betreiber der Glückspielgeräte (Veranstalter) wurde aufgefordert, den Schlüssel an die Behörde abzuliefern. Widrigenfalls erfolge eine gewaltsame Eröffnung der Geräte (Bescheinigung über die vorläufige Beschlagnahme gemäß § 53 Abs. 2 GSpG vom 15.12.2016).

Am 29.12.2016 stellte die LPD an die MA 6 eine Anfrage, ob allenfalls und durch wen die Spielapparate/Glückspielgeräte gemäß § 14 Abs. 1 Vergnügungssteuergesetz angemeldet wurden und wer als steuerpflichtiger Unternehmer gemäß § 13 Abs. 1 Vergnügungssteuergesetz aufscheint.

Mit Bescheid der MA 6 des Magistrat der Stadt Wien Rechnungs- und Abgabenwesen vom 10.01.2017 wurde die Bf. aufgefordert, die im eigenen Betrieb (Xy) in Ort, gehaltenen, aber nicht ordnungsgemäß zur Vergnügungssteuer angemeldeten vier Spielapparate (1 Gerät der Type Nokia NFC Tablet, 1 Gerät der Type Denver Tablet, 2 Geräte der Type ASUS und einen E-Kiosk) binnen zwei Wochen nach Zustellung dieses Schreibens nachträglich anzumelden.

Mit Bescheid der MA 6 des Magistrat der Stadt Wien Rechnungs- und Abgabenwesen vom 24.02.2017 wurde der Bf. als Lokalinhaberin gemäß § 6 Abs. 1 Vergnügungssteuergesetz 2005 - VGSG, LGBl. für Wien, Nr. 56/2005, in der Fassung des Gesetzes, LGBl. für Wien Nr. 45/2013, für das Halten von vier Spielapparaten im Betrieb "Xy" in Ort, für den Monat Dezember 2016 Vergnügungssteuer in Höhe von 5.600,00 € vorgeschrieben.

Weiters wurde gemäß § 135 BAO wegen unterlassener Anmeldung der Spielapparate ein Verspätungszuschlag von 560,00 € festgesetzt.

Weiters wurde gemäß § 217 Abs. 1 und 2 BAO wegen nicht fristgerechter Entrichtung der Vergnügungssteuer ein Säumniszuschlag von 112,00 € auferlegt.

Begründend wird ausgeführt, dass die Bf. im Betrieb "Xy" in Ort, im Dezember 2016 vier Spielapparate (1 Gerät der Type Nokia NFC Tablet, 1 Gerät der Type Denver Tablet, 2 Geräte der Type ASUS und einen E-Kiosk) gehalten habe, durch deren Betätigung

ein Gewinn in Geld oder Geldeswert (so z.B. Jeton- oder Warengewinn) erzielt werden könne, die nicht zur Vergnügungssteuer angemeldet wurden.

Die Apparate wurden von der Finanzpolizei im Zuge der Amtshandlung beschlagnahmt. Der Sachverhalt sei durch den Bericht der Finanzpolizei vom 15.12.2016 und dem Kontostand erwiesen.

Den amtlichen Aufforderungen vom 10.01.2017 zur Anmeldung der Spielapparate zur Vergnügungssteuer habe die Abgabepflichtige nicht Folge geleistet, so dass ihr gemäß § 201 BAO Vergnügungssteuer bescheidmäßig vorgeschrieben werden müsse.

Die Vergnügungssteuer für die an diesen Standort gehaltenen Apparate betrage für Dezember 2016 insgesamt 5.600,00 € (= 1.400,00 € x 4 Apparate x 1 Monat).

Gemäß § 135 BAO wird für den Monat Jänner 2016 ein Verspätungszuschlag von 10% des festgesetzten Steuerbetrages auferlegt, weil die Frist für die Einreichung der Steuererklärungen (Anmeldungen) nicht gewahrt wurde,

Der Säumniszuschlag in Höhe von 2% war nach der zwingenden Vorschrift des § 217 BAO vorzuschreiben.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. innerhalb offener Frist Beschwerde und führte begründend aus:

Bei den beschlagnahmten Geräten handle es sich um keine Spielapparate, sondern um PC's mit Internetzugang. Die Geräte seien auf Verdacht beschlagnahmt worden, gegen den Beschlagnahmebescheid vom 15.03.2017, GZ A2/427787/2016, sowie gegen den Beschlagnahmebescheid vom 15.03.2017, GZ A2/4277/87/2016, wurde Beschwerde erhoben. Es liege noch keine rechtskräftig Entscheidung vor, so dass noch nicht erwiesen ist, dass mit den Geräten in das Glücksspielmonopol eingegriffen worden sei.

Die Ansicht der Behörde, dass die 4 Geräte Spielapparate im Sinne des VStG seien und hierfür jeweils Vergnügungssteuer anzumelden und zu entrichten sei, sei unrichtig. Vielmehr sei hier die Ausführung des VwGH im Erkenntnis vom 01.09.2010, 2010/17/0086 hervorzuheben, wonach Geräte zu Spielapparaten im Sinne des Vergnügungssteuergesetzes 2005 zählen, wenn bei ihnen eine feste Verlinkung zu einer Internetseite bestehe, *"... steht dabei doch offensichtlich gerade die Spielmöglichkeit, nicht aber etwa eine Internetsuche (mit zufälligen Aufruf einer Spielmöglichkeit) im Vordergrund"*.

Dies sei bei den gegenständlichen Apparaten nicht der Fall. Bei diesen Geräten handle es sich um handelsübliche PC's mit Internetzugang. Diese Funktion stehe hierbei auch im Vordergrund. Selbstverständlich können mit den PC's sämtliche im Internet angebotenen Seiten aufgerufen werden, sei gerade die Funktion der PC's jene, den Kunden des Bf. den Internetzugang in seinem "Internet-Café" zu ermöglichen. Bei den PC's bestand keine feste Verlinkung zu irgendeiner Internetseite mit einem Glückspielangebot.

Als Beweis dafür wird die Einvernahme sämtlicher bei der Amtshandlung vom 15.12.2016 anwesender Organe der Finanzpolizei beantragt.

Abschließend stellte die Bf. einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und den angefochten Bescheid des Magistrats der Stadt Wien Magistratsabteilung 6 vom 24.02.2017, GZ MA 6/ARL - 1047345 E ersatzlos aufzuheben und das Verfahren einzustellen, in eventu das Verfahren bis zum Vorliegen einer rechtskräftigen Entscheidung bezüglich der Beschwerde gegen den Beschlagnahmebescheid vom 15.03.2017, GZ A2/427787/2016 sowie der Beschwerde gegen den Bescheid vom 15.03.2017, GZ A2/427787/2016 zu unterbrechen.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.04.2017 als unbegründet abgewiesen. Weiters wurde der Spruch des Bescheides dahingehend präzisiert, dass der Bf. als Lokalinhaberin und als Eigentümerin der Spielapparate die Vergnügungssteuer für das Halten der verfahrensgegenständlichen vier Spielapparate vorgeschrieben wurde.

Begründend wurde ausgeführt, das nach der ständigen Rechtsprechung unter einem Apparat ein aus mehreren Bauelementen zusammengesetztes Gerät, das bestimmte Funktionen erfülle bzw. eine bestimmte Arbeit leiste, zu verstehen sei.

Es liege auch ein betriebsbereites Halten eines Spielapparates vor, wenn potentiellen Spielern über ein im Lokal zur Verfügung stehendes Ein- und Auszahlungsgerät (E-Kiosk) Zugang zu einem bestimmten Glücksspielangebot am PC ermöglicht werde, selbst wenn Kunden die entsprechende Internetseite über den Browserverlauf selbst aufrufen müssen. In Kombination ergeben die einzelnen Komponenten Ein- und Auszahlungsgerät (E-Kiosk) und PC einen Spielapparat im Sinne des Vergnügungssteuergesetzes. Dass das Glücksspielangebot der Internetseite auch über andere Zugänge genutzt werden könne, ändere nichts an der rechtlichen Betrachtungsweise.

Daran ändere auch nichts, dass die gegenständliche Beschaffenheit der Anlage(n) vom "klassischen" Spielapparat, bei dem der Spieler ein einzelnes Gerät bestehend aus einem Gerätekörper mit Geldeinwurf- und Geldauszahlungsmechanismus samt verbauter Elektronik und Software gegenübersteht, abweiche.

Bereits § 6 Abs. 1 VGSG gehe davon aus, dass die Steuerpflicht unabhängig davon bestehe, ob die Entscheidung über das Spielergebnis durch den Apparat selbst, zentralseitig oder auf eine sonstige Art und Weise herbeigeführt werde. Der Gesetzgeber hatte bei der Definition des Spielapparates somit nicht nur "klassische" Spielapparate vor Augen, sondern z.B. auch über Internet verbundene Apparate.

Die am 15.12.2016 beschlagnahmten Geräte, bei denen ein Gewinn in Geld oder Geldeswert erzielt werden könne, seien daher eindeutig als Spielapparate im Sinne des § 6 Abs. 1 VGSG, in der Fassung des Gesetzes LGBl. für Wien Nr. 45/2013, zu qualifizieren.

Im gegenständlichen Verfahren sei nicht zu überprüfen, ob mit den Geräten in das Glücksspielmonopol eingegriffen worden sei, sondern ausschließlich, ob der in § 6 VGSG normierte Tatbestand erfüllt worden sei. Dass die Geräte der Bf. im Lokal betrieben wurden, sei nicht in Abrede gestellt worden. Aus dem Umstand, dass unterschiedliche Abgabentatbestände an die Verwirklichung desselben Sachverhaltes anknüpfen, könne

nicht auf eine unrichtige Vorschreibung der Vergnügungssteuer im angefochtenen Bescheid geschlossen werden und müsse daher auch nicht der Ausgang des anhängigen Beschlagenahmeverfahren abgewartet werden.

Gegen diese Beschwerdevorentscheidung wurde innerhalb offener Frist ein Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht gestellt sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Ansonsten wird auf die Beschwerde vom 28.03.2017 verwiesen, in der die Einvernahme sämtlicher an der Amtshandlung vom 15.12.2016 anwesenden Organe der Finanzpolizei beantragt wurde.

Mit Schreiben vom 05.03.2018 wurde die steuerliche Vertreterin aufgefordert, die an der Amtshandlung anwesenden Personen namentlich mit ladefähiger Adresse zu benennen. Die steuerliche Vertreterin wurde weiters aufgefordert, anzugeben, zu welchen Themen die Organe der Finanzpolizei befragt und welche Tatsachen damit bewiesen werden sollen.

Mit Eingabe vom 04.04.2018 wurde der Beweisantrag insofern verbessert, dass der Name und die ladungsfähige Adresse der Leiterin der Amtshandlung bekanntgegeben wurde. Weiters wurde beantragt, das Bundesfinanzgericht möge die vollständigen Namen der weiteren beantragten Zeugen der Finanzpolizei, die im Aktenvermerk über die Kontrolle nur mit ihren Nachnamen angeführt waren, vom Bundesfinanzgericht zu erheben und als Zeugen zu laden.

Die zeugenschaftliche Einvernahme der anlässlich der Kontrolle im Xy am 15.12.2016 amtshandelnden Organe der Finanzpolizei werde zum Beweis dafür beantragt, dass bei den verfahrensgegenständlichen Pc's keine feste Verlinkung zu einer Glücksspielseite bestanden habe und diese sohin nicht als steuerpflichtige Spielapparate im Sinne des Vergnügungssteuergesetzes qualifiziert werden können (Verweis auf VwGH 01.09.2010, 2010/17/008 sowie auf die beigelegte Entscheidung des BFG vom 04.12.2017, GZ RV/7500020/2017).

Mit Schreiben vom 13.05.2019 wurden die beantragten Zeugen, nämlich:

- 1.yXX, Dienstort1
- 2.YYX, Dienstort2
- 3.ZZZ, Dienstort3

vom Bundesfinanzgericht unter Wahrheitspflicht bis zum 29.05.2019 aufgefordert folgende Fragen zu beantworten:

Im gegenständlichen Verfahren beantragte die steuerliche Vertreterin Ihre zeugenschaftliche Einvernahme der anlässlich der Kontrolle im Xy am 15.12.2016 als amtshandelndes Organ der Finanzpolizei zum Beweis dafür, dass bei den verfahrensgegenständlichen Pc's **keine feste Verlinkung zu einer Glücksspielseite bestanden habe**.

Die Bf. folgert aus diesem Umstand, dass diese sohin nicht als steuerpflichtige Spielapparate im Sinne des Vergnügungssteuergesetzes qualifiziert werden können

(Verweis auf VwGH 01.09.2010, 2010/17/0086, sowie BFG vom 04.12.2017, RV/7500020/2017).

Bei dieser Beschlagnahme handelt es sich um folgenden Sachverhalt:

Am 15.12.2016 wurde von der Finanzpolizei Team 7 eine Bescheinigung über die vorläufige Beschlagnahme gemäß § 53 Abs. 2 Glücksspielgesetz ausgestellt.

Leiter der Amtshandlung war Herr ZZ, weiters anwesend waren Frau XX und Herr X. Ort der Amtshandlung war Ort.

Hierbei handelt es sich um folgende Geräte:

Geräte- nummer	Gehäusebezeichnung	Seriennummer	Versiegelungs- plaketten-Nr.
1	Nokia NFC Tablet		A080014
2	Denver Tablet	WIQ-10024 MK2	A080013
3	ASUS	F5N0BC04988422	A080011
4	ASUS	F4N0BC011849149	A080012
5	E-Kiosk	60070028	A080010

Hat bei den verfahrensgegenständlichen Pc's eine feste Verlinkung zu einer Glücksspielseite bestanden?

In Beantwortung dieser Zeugeneinvernahme hat Herr AR Z ZZ auf seine Zeugeneinvernahme im Gerichtsverfahren vor dem Verwaltungsgericht in selbiger Sache der Bf. verwiesen. Beigelegt wurde das Verhandlungsprotokoll vom 17.01.2018 sowie das Erkenntnis vom VwG vom 02.02.2018. Angekündigt wurde ein Folgemail, hinsichtlich der Ablehnung der Revision durch den VfGH. Die Revision wurde an den VwGH weitergeleitet. Angemerkt wurde, dass im damaligen Gerichtsverfahren vom Richter des Verwaltungsgerichtes auf die Zeugeneinvernahme des AR Z ZZ und AR YY X verzichtet wurde, da mit der Aussage der Zeugin VB y XX das Auslangen gefunden wurde (Mail vom 29.05.2019).

In Beantwortung dieser Zeugeneinvernahme hat AR YY X auf seine Zeugeneinvernahme im Gerichtsverfahren vor dem Verwaltungsgericht in selbiger Sache der Bf. verwiesen. Beigelegt wurde das Verhandlungsprotokoll vom 17.01.2018 sowie das Erkenntnis vom Landesverwaltungsgericht vom 02.02.2018 (Mail vom 05.06.2019).

In Beantwortung dieser Zeugeneinvernahme hat y XX auf ihre Zeugeneinvernahme im Gerichtsverfahren vor dem Landesverwaltungsgericht in selbiger Sache der Bf. vom 17.01.2018 verwiesen. Beigelegt wurde das Verhandlungsprotokoll vom 17.01.2018 sowie das Erkenntnis vom Landesverwaltungsgericht vom 02.02.2018 (Mail vom 06.06.2019).

In der Verhandlung vor dem Verwaltungsgericht Wien am 17.01.2018 sagte die Zeugin Frau y XX als amtshandelndes Organ der gegenständlichen Amtshandlung unter Wahrheitspflicht aus:

"Die Kontrolle war in den Abendstunden. Drei Kontrollorgane betraten das Lokal. Wir stellten hinten rechts einen Gast vor einem Tablet fest, dieser führte gerade ein Glückspiel, das Walzenspiel durch. Wir wussten somit, dass die anonyme Anzeige, die uns in das Lokal geführt hatte, stimmte.

Es waren insgesamt 4 Tablets im Lokal und forderten die Kellnerin auf, uns die Tablets zu überreichen. Wir wiesen uns als Kontrollorgane aus. Bei dem E-Kiosk lösten wir eine M-Card. Wir klickten dann das Internet an, und sofort ging die Seite Minky-Games auf. Mit der M-Card konnten wir dann durch den Code ein Guthaben aufbuchen und die Tablets bespielen.

Über Vorhalt, dass dem BfV eine Anzeige der Omnia-Online Group vorliegt, wiederholt die Zeugin: Es war eine anonyme Anzeige.

Die Seite Minky-Games wurde im Lokal nicht beworben und gab es auch keinen Hinweis darauf. Die Kellnerin hatte die übrigen Tablets hinter der Schank aufgehoben. Jenes das gerade vom Gast gespielt wurde und ein weiteres Tablet waren eingeschalten, zwei weitere hat die FinPol eingeschaltet.

Andere Karten druckten wir am E-Kiosk nicht aus. Wir versuchten auch keine anderen Internetseiten aufzurufen. Allerdings versuchten wir schon in den Spielverlauf einzugreifen. Die Walzen ließen sich manuell nicht stoppen. Die Erhebungsorgane versuchten direkt auf den Bildschirm bzw. die darunter befindlichen Walzen einzuwirken. Eine spezielle Taste gab es dafür nicht. Die Geräte funktionierten nicht alle gleich, die einzelnen Spielmodi sind in den Dokumentationsblättern erfasst. Wenn ich konkret nach dem Gerät FA01 gefragt werde, so kann ich dazu nur auf die Dokumentationsblätter verweisen. Ebenso bei den anderen Geräten. Die Amtshandlung liegt ein Jahr zurück und gab es eine Vielzahl gleichgelagerte.

Es waren sieben Gäste im Lokal, während der Amtshandlung ein Kommen und Gehen. Gespielt hat ein Gast. Wir fragten die Kellnerin, ob Tablets im Lokal aufliegen, dies bejahte sie und händigte diese aus.

Der BfV beharrt auf der Protokollierung, dass die Kellnerin gebeten wurde, die Tablets auszuhändigen.

Beim Öffnen des Internets erschien keine Warnung (disclaimer), dass GSpG verboten wäre. Das Walzenspiel war nur auf drei Tablets möglich. Ein Tablet war irgendwie blockiert. Minky-Game ließ sich öffnen, dann erschien eine Fehlermeldung.

Den Gast, der das illegale GSpG durchführte, beobachteten wir, bevor wir selbst die Bespielung vornahmen. Welches Tablet er konkret benutzte, kann ich nicht angeben.

Befragt von der LPD gibt die Zeugin an: Nach Eingabe des Codes von der M-Card, war auf dem jeweiligen Tablet (der drei beispielbaren) das Guthaben ersichtlich. Nach jedem Spiel, das heißt nach jedem Einsatz, wurde das Guthaben verringert.

Auf allen anderen Tablets war die Internetseite Minky-Games voreingestellt, das heißt beim Anklicken des Internets Icon öffnete sich diese Seite automatisch."

In der am 07.06.2019 vorm Bundesfinanzgericht durchgeführten Verhandlung wurde ergänzend vorgebracht:

Die Richterin trägt die Sache vor, berichtet über die Ergebnisse der durchgeführten Beweisaufnahmen und erteilt der Vertreterin der Bf. das Wort.

Der Vertreter der belangten Behörde verweist auf ein Erkenntnis vom BFG RV/7400093/2018 vom 15.05.2019 betreffend Aufstellung von fünf Spielapparaten in Form von Terminals virtueller Walzen. Vorgelesen wird aus diesem Erkenntnis Seite 10 zweiter Absatz.

Steuerliche Vertreterin: In diesem Café befand sich ein so genannter E-Kiosk, der die Möglichkeit bietet, verschiedene Bons zu erwerben, unter anderem eine M-Card. Mit dieser Karte kommt man ins Internet und die Benutzer können im Internet kostenpflichtig surfen. Welche Seiten der Nutzer aufruft, obliegt diesem. Der E-Kiosk bietet überhaupt keine Möglichkeit das Internet zu nutzen beziehungsweise auch keine Möglichkeit Spiele aufzurufen. Nach Ansicht der Vertreterin der Bf. unterliegt der E-Kiosk nicht der Vergnügungssteuer, da es sich bei diesen Geräten um keinen Spielapparat handelt.

Einwand der Richterin: Für den E-Kiosk wurde keine Vergnügungssteuer bemessen.

Was kann mit diesem E-Kiosk gemacht werden, er nennt sich Ein-und Auszahlungsgerät?

Steuerliche Vertreterin: Dazu kann ich keine Aussage machen.

Amtspartei: Ein E-Kiosk funktioniert folgendermaßen: Auf dem Gerät scheinen ca. 6-12 Möglichkeiten auf, um Karten zu erwerben beziehungsweise verschiedene Funktionen aufzurufen so auch die M-Card. Für mich ist entscheidend, wenn Seiten mit virtuellen Walzenspielen aufscheinen, scheint das auf die M-Card gebuchte Guthaben am Bildschirm als Spielguthaben auf. Erklärend wird erläutert, eine Person kauft um einen gewissen Betrag eine Karte um einen bestimmten Betrag, mit dem sie eine gewisse Zeit spielen kann. Einerseits vermindert sich dieser Betrag durch die Zeit am Computer, auf der anderen Seite vermehrt sich der Betrag durch Gewinne beziehungsweise vermindert er sich durch Verluste.

Steuerliche Vertreterin: Es wird ersucht zu protokollieren, dass Herr KKK als Vertreter der Amtspartei ein derartiges Gerät in der Realität noch nie gesehen hat, sondern deren Funktionsweise aus Zeugenaussagen erfragt hat beziehungsweise aus schriftlichen Dokumentationen.

Herr KKK bestätigt dies.

Die steuerliche Vertreterin bestreitet, dass im Lokal eine Auszahlungsmöglichkeit für Gewinne aus Glücksspielen bestanden hat.

Steuerliche Vertreterin: Technisch lassen sich diese Ausführungen nicht nachvollziehen, weil im Internet tausende Seiten mit virtuellen Walzenspielen angeboten werden und die M-Card automatisch erkennen müsste, dass ein Guthaben besteht oder auszuzahlen ist. Die M-Card müsste erkennen, dass man sich auf einer Glücksspielseite befindet. Umgekehrt müsste die Glücksspielseite die M-Card als Zahlungsmöglichkeit erkennen.

Vertreter der Amtspartei: Die Spieler informieren sich vorher, welche Seiten zur Zeit die größte Auswahl haben und diese Seite erkennen in der Folge die M-Card.

Zu diesen Kontrollen kommt es in den meisten Fällen durch Anzeigen von der NN, worauf in weiterer Folge die Finanzpolizei eine Nachschau durchführt.

Ob Probespiele durchgeführt wurden, fragt die steuerliche Vertreterin. Laut Dokumentation der Finanzpolizei wurden auf zwei Geräten eine Internetseite mit Glücksspielen geöffnet und auch gespielt.

Amtspartei: Dieses Spiel nennt sich Minky Games, welches zur damaligen Zeit aktuell war.

Steuerliche Vertreterin: Auf diesen Fotodokumentationen ist nicht ersichtlich, ob es möglich war sich Gewinne auszahlen zu lassen. Bei einem Gerät konnte überhaupt kein Glücksspiel durchgeführt werden, weil auf dem Gerät die Meldung "Error" aufschien.

Auf die Frage der Feststellung der Finanzpolizei, dass zwei Gäste beobachtet wurden, die sich ihr Guthaben auszahlen ließen, antwortet die steuerliche Vertreterin: "Das muss nicht heißen, dass diese Auszahlung aus einem Gewinn aus einem Gewinnspiel stammt. Diese Auszahlung kann aus einem nicht verbrauchten Guthaben der Karte stammen."

Steuerliche Vertreterin: Es wird ein weiterer Beweisantrag gestellt. Die Einvernahme der an der Amtshandlung beteiligten Finanzpolizei wird aufrecht erhalten, zum Beweis dafür, dass ein Spielangebot bei den gegenständlichen PC's nicht im Vordergrund bestand und dass über den E-Kiosk über das Lokal kein Gewinn aus Glücksspielen ausbezahlt wurde.

Das Beweisverfahren wurde nicht geschlossen, es wird mit der Finanzpolizei Kontakt aufgenommen, um den Sachverhalt eindeutig feststellen zu können.

Das Protokoll der mündlichen Verhandlung wird den Parteien zugeschickt inklusive der schriftlichen Zeugeneinvernahme und der weiteren Beweisaufnahmen.

Am 23.08.2019 wurde auf Antrag der steuerlichen Vertreterin der beschwerdeführenden Partei Frau y XX, Herr Z ZZ und Herr YY X als Zeugen einvernommen.

y XX:

Der Gegenstand der Einvernahme der Frau y XX als Zeugin ist folgendes Beweisthema:

In der Verhandlung vom 07.06.2019 wurde ein weiterer Beweisantrag von der Vertretung der beschwerdeführenden Partei gestellt:

Stand bei den gegenständlichen Tablet's ein Spielangebot im Vordergrund?

Grundsätzlich können die Kunden auch im Internet surfen, ob ein Glückspiel im Vordergrund steht oder nicht, ist keine Bedingung für den Verstoß gegen das Glückspielgesetz oder gegen einen Eingriff in das Glückspielmonopol.

Wurde über den E-Kiosk ein (kein) Gewinn ausbezahlt?

Antwort: ja!

In diesem Zusammenhang sind folgende Fragen zu beantworten:

1. Wie funktioniert grundsätzlich ein E-Kiosk?

Antwort : Der Kunde kauft sich eine sogenannte M-Card, auf dieser M-Card ist ein Code oder eine Quittungsnummer vermerkt. Diese Nummer gibt man dann auf der Glückspielseite im Tastenfeld ein und dadurch wird mein vorher gekauftes Guthaben als ein Spielguthaben aufgebucht. Möchte der Kunde das Spiel beenden und es ist noch Kredit vorhanden, geht er mit seiner M-Card zu genau diesem E-Kiosk, wo er die Karte gezogen hat, gibt dann erneut die Quittungsnummer ein und kann sich dann das Guthaben auszahlen lassen.

2. Kann man ein Spielguthaben (Gewinn) erzielen, wird dieses ausbezahlt?

Antwort : Man kann einen Gewinn erzielen, das Guthaben wird dadurch erhöht. Im Vordergrund für die Kunden steht das Spielvergnügen. Der Ausgang des Spiels ist nicht maßgeblich, ob es sich um ein Glückspiel handelt oder nicht.

3. Wie kam man auf die Spiele-Seiten?

Antwort: Entweder war der Link direkt gegeben über das Internet Icon oder man musste die Internetadresse von Minky-Games eingeben.

4. Wurde ein Probespiel durchgeführt, wenn ja, in welcher Art?

Antwort : Der Kollege X führte mehrere Testspiele an den Geräten 1, 3, und 4 durch. Er hat mehrere M-Cards mit jeweils 10 € erworben. So auch einen mit folgender Nummer aufgebucht: 14 2273 6953 3259 7807. Er spielte Mystery of RA mit einem Mindesteinsatz von 0,10 €. Am Desktop am Gerät 1 waren 6 Screens offen. Einer davon war Minky-Games.

Wir haben an den Geräten 1, 3 und 4 gespielt, aber auf allen Geräten die Seite Minky-Games starten können. Es wurde an diesen Geräten jemals 1 Guthaben aufgebucht und haben es uns auszahlen lassen (über den im Cafe befindlichen E-Kiosk).

5. Im Bericht wurde angegeben, dass Sie 2 Spieler beobachtet haben, die sich ihre Guthaben ausbezahlen ließen. Haben Sie mit diesen Personen gesprochen, handelte es sich tatsächlich um Spiel-Guthaben (Gewinn) oder könnte es sein, dass es sich um ein nicht verbrauchtes Guthaben aus dem Gutschein handelte?

Anlässlich der Einvernahme legte die Zeugin Fotos aus der Fotodokumentation vor. Das erste Bild zeigt den Bildschirm des E-Kiosk, auf dem ein Guthaben von € 40,10 zur Auszahlung aufscheint.

Antwort: Es besteht im Bereich der Möglichen, dass ein Kunde sich nur das Guthaben auszahlen lässt.

Beim Glückspiel geht es nur um die Möglichkeit einer Ausspielung, dies wurde in diesem Fall bereits vorm LVwG in seinem Erkenntnis bestätigt.

6. Aufbau und Funktionsweise des Spielapparates und des darauf konkret angebotenen Spielablaufs

Antwort: Ist ersichtlich aus den nachzureichenden Protokollen.

7. Konnte auf den gegenständlichen Geräten ein Spielguthaben erworben werden?

Antwort: ja (im gegenständlichen Fall, auf den Geräten 1, 3 und 4). Auf dem Gerät 2 kamen wir auf die Seite, bei Eingabe des Codes erschien eine Fehlermeldung. Ein Jackpot war ersichtlich.

Angeboten wurde das Nachgereichen des Gedankenprotokolls bzw. der Fotodokumentation vom 15.12.2016 und die GSp26-Protokolle zu jedem Eingriffsgegenstand.

Auf die Frage, ob der Bf. diese Dokumentationen bekannt sind: Die liegen vom Anfang an im Glückspielakt zunächst einsehbar bei der LPD Wien und in der Folge beim LVwG Wien.

Z ZZ:

Dem Zeugen wird die Zeugenaussage von Frau XX vorgelesen und die Möglichkeit gegeben, ergänzendes vorzubringen.

Herr ZZ: Ein E-Kiosk ermöglicht einen geldwerten Gutschein zu erstellen, mit welchem auf der gegenständlichen Internetseite ermöglicht wird, ein Guthaben aufzubuchen.

Ohne diesen geldwerten Gutschein ist es nicht möglich, ein Guthaben auf der Glückspielseite aufzubuchen. Insofern war das Ein- und Auszahlungsgerät von seinem Wesen nach für das Durchführen von Glückspielen an den gegenständlichen Tablets unabdingbar. Umgekehrt wäre es ohne die Tablets oder einen anderen PC nicht möglich gewesen, die beim E-Kiosk erworbenen M-Cards zu verwenden. Man kann mit diesen E-Kiosks auch andere Wertkarten ausdrucken lassen (Handykarten, in diesem Verfahren wurde es nicht versucht, eine Handy-Wertkarte zu erwerben).

YY X

Dem Zeugen wurde die Zeugenaussage von Frau XX und Herrn ZZ vorgelesen und die Möglichkeit gegeben ergänzendes vorzubringen.

Ich habe dem nichts hinzuzufügen.

Mit E-Mail vom 23.08.2019 wurden die versprochenen Unterlagen (Gedankenprotokoll/ Fotodokumentation vom 15.12.2016 und die GSp26-Protokolle) von Frau y XX dem Bundesfinanzgericht übermittelt:

1. Dokumentation der Überprüfung elektronischer Geräte anlässlich der Kontrolle gemäß GSpG - FA 01:

- Testspiele möglich: ja
- "Unter Spielguthaben hergestellt durch:" findet sich der Vermerk: "€ 10, eingesetzt/ ausbezahlt, M-Card 14 2273 6953 3259 7807"
- Art und Bezeichnung des Testspiels bzw. beobachteten Spiels: Walzenspiel mit der Bezeichnung "Mystery of RA"
- Sonstige Feststellungen: "Tablets waren hinter der Schank; im Gastraum haben 2 Gäste an den Tablets gespielt. Am Desktop sind 6 Screens offen, einer davon ist Minky-Games. Mit einem Klick auf das Symbol öffnet sich "minkygames.com - Login".

2. Dokumentation der Überprüfung elektronischer Geräte anlässlich der Kontrolle gemäß GSpG - FA 02:

- Testspiele möglich: Nein, weil "Guthaben konnte nicht hergestellt werden".
- "Unter Spielguthaben hergestellt durch:" findet sich der Vermerk: "Ticket, M-Card 14 7814 2440 7613 2928"
- Sonstige Feststellungen: "Am Desktop befindet sich das Icon "Microsoft Edge", mit Doppelklick wird gleich die Seite "minkygames.com" geöffnet. Nach Eingabe der PIN-Nummer der M-Card wurde ein ERROR ausgelöst.
- Testspielgeld wurde bereitgestellt durch Finanzamt, das vorgelegte Spielguthaben in Höhe von 10 € wurde am E-Kiosk wieder ausbezahlt.

3. Dokumentation der Überprüfung elektronischer Geräte anlässlich der Kontrolle gemäß GSpG - FA 03:

- Testspiele möglich: ja
- "Unter Spielguthaben hergestellt durch:" findet sich der Vermerk: "€ 10, eingesetzt/ ausbezahlt, M-Card 14 7814 24407613 2928"
- Art und Bezeichnung des Testspiels bzw. beobachteten Spiels: Walzenspiel mit der Bezeichnung "Mystery of RA"
- Sonstige Feststellungen: "Inbetriebnahme wie bei Gerät FA 01, 10 € wurden rückerstattet."

4. Dokumentation der Überprüfung elektronischer Geräte anlässlich der Kontrolle gemäß GSpG - FA 04:

- Testspiele möglich: ja
- "Unter Spielguthaben hergestellt durch:" findet sich der Vermerk: "€ 10, eingesetzt/ ausbezahlt, M-Card 14 3676 6675 8581 7453"
- Art und Bezeichnung des Testspiels bzw. beobachteten Spiels: Walzenspiel mit der Bezeichnung "Mystery of RA" (mit Gamblefunktion)
- Sonstige Feststellungen: "Inbetriebnahme wie bei Gerät FA 01."

5. Dokumentation der Überprüfung elektronischer Geräte anlässlich der Kontrolle gemäß GSpG - FA 05:

- Gehäusebezeichnung: E-Kiosk
- Betriebsbereit: ja

Im Gedankenprotokoll, in dem sich 9 Fotos über die beschlagnahmten Geräte befinden, wurde bezüglich der Amtshandlung/Beschlagnahme schriftlich festgehalten.

"...

Am E-Kiosk wurden nacheinander M-Card Gutscheine mit einem Wert von jeweils 10 € gelöst (3 Stück zum Bespielen der Geräte). Außerdem hätten auch andere Karten/Bons, wie zB Handywertkarten gelöst werden können. Im Laufe der Kontrolle konnte sich das Kontrollorgan XX auch einen "Gutschein" (10 €) wieder auszahlen lassen. Ebenso wurde seitens der Erhebungsorgane XX und ZZ wahrgenommen, wie sich zwei im Lokal unbekannte, anwesende Gäste ihre Guthaben auszahlen haben lassen.

Foto 1: Auszahlung des Guthabens eines Gastes (Foto von Desktop)

Das erste Gerät der Marke NOKIA NFS-Tablet wurde mit der FA-Kontrollnummer FA 01 versehen, die Seite Minky Games wurde gestartet und das Guthaben durch Eingeben des Pincodes, welcher auf der M-Card aufgedruckt ist, aufgebucht. Danach wurde das Walzenspiel "Mystery of RA" gewählt, gestartet und gespielt. Am Tablet links unten wurde ein Jackpot als Gewinn in Aussicht gestellt.

Foto 2: Anzeige des Jackpots in Höhe von 243,04 €

Foto 3: Abbildung des Desktops: Walzenspiel

Am zweiten Tablet der Marke Denver Intel Inside versehen mit der Kontrollnummer FA 02 befindet sich ein Icon "Microsoft Edge", durch dessen Doppelklick man direkt auf die Seite minkygames.com einsteigen kann, auf dem diverse virtuelle Walzenspiele angezeigt waren. Oben links am Bildschirm ist auch ein Jackpot als Gewinn in Aussicht gestellt. Nach Eingabe der Pin-Code Nummer der M-Card wurde jedoch eine Fehlermeldung ausgelöst. Ein Testspiel konnte nicht durchgeführt werden.

Foto 4: Desktop mit Spielen

Foto 5: Fehlermeldung

Mit dem dritten Tablet der Marke ASUS, versehen mit der Kontrollnummer FA 03 wurde die Seite Minky Games gestartet und das Guthaben von 10 € durch Eingeben des Pincodes, welcher auf der M-Card aufgedruckt ist, aufgebucht. Danach wurde das Walzenspiel "Mystery of RA" gewählt, gestartet und gespielt. Am Tablet links unten wurde ein Jackpot angezeigt (zu diesem Zeitpunkt mit 0,00 €).

Foto 6: Anzeige des Jackpots in Höhe von 0,00 €

Foto 7: Abbildung des Desktops: Walzenspiel

Mit einem weiteren Tablet der Marke ASUS, versehen mit der Kontrollnummer FA 04 konnte das Walzenspiel "Mystery of RA" über die Seite Minkygames, nach Aufladen eines Guthabens von 10 €, durch Eingeben des Pincodes, welcher auf der M-Card aufgedruckt ist, gestartet werden. Danach wurde das Walzenspiel "Mystery of RA" gewählt, gestartet und gespielt. Am Tablet links unten wurde ein Jackpot als Gewinn in Aussicht gestellt.

Foto 8: Anzeige des Jackpots in Höhe von 445,25 €

Foto 9: Abbildung des Desktops: Walzenspiel

Mit dem Bruder der Chefin, Herrn SE, wurde nach den durchgeführten Testspielen eine Niederschrift aufgenommen.

In dieser gab er an, dass die Tablets und der E-Kiosk im August 2016 von der Firma VV geliefert und aufgestellt wurden. Die beschwerdeführende Partei erhält dafür ein monatliches Standgeld zwischen 300 € und 400 €. Die Betreuung und Wartung der Geräte erfolgt durch die Fa. VV.

..."

Mit Beschluss vom 23.08.2019 übermittelte das Bundesfinanzgericht der beschwerdeführenden Partei und der belangten Behörde die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 07.06.2019, die Niederschrift über die Zeugeneinvernahme der y XX als Zeugin am 23.08.2019, die Niederschrift über die Zeugeneinvernahme des YY X als Zeuge am 23.08.2019 und die Niederschrift über die Zeugeneinvernahme des Z ZZ als Zeuge am 23.08.2019. Den Parteien wurde die Möglichkeit eingeräumt innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses eine Stellungnahme abzugeben.

Dieser Beschluss wurde der Bf. am 27.08.2019, der Amtspartei am 29.08.2019 nachweislich zugestellt. Dieser Beschluss blieb von beiden Parteien unbeantwortet.

Mit Eingabe vom 02.09.2019 gab die steuerliche Vertretung die Vollmachtsauflösung dem Bundesfinanzgericht bekannt.

Das Bundesfinanzgericht hat hierzu erwogen:

1. Spielapparat im Sinne des Vergnügungssteuergesetz

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens, der aktenkundigen Unterlagen, der mündlichen Verhandlung und der unten stehenden Beweiswürdigung folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf. betreibt als Lokalinhaberin und als Eigentümerin am Standort Ort ein Lokal namens "Xy".

Anlässlich eines Lokalausgangs durch die Finanzpolizei wurden vier Geräte der Marken Nokia NFC Tablet, Denver Tablet und (zwei) ASUS und ein Ein- und Auszahlungsgerät mit installierten Spieleverknüpfungen (E-Kiosk) beschlagnahmt.

Beweiswürdigung:

Das Bundesfinanzgericht hat Beweis erhoben durch die Einsicht in die vorgelegten Verwaltungsakten der Landespolizeidirektion und des Verwaltungsgerichtes Wien und der am 07.06.2019 durchgeführten mündlichen Verhandlung.

Die Feststellungen zur Funktionsweise der Geräte und zu den sich auf diesen Geräten befindlichen Spielen gründen auf dem Gedankenprotokoll vom 15.12.2016, der Fotodokumentation der Finanzpolizei und der schriftlichen Zeugenaussagen vom 13.05.2019 und den mündlichen Zeugenaussagen vom 23.08.2019 der an der Amtshandlung beteiligten Organen der Finanzpolizei, Frau y XX, des Herrn Z ZZ und des Herrn YY X.

Gegen den Beschlagenahmebescheid der LPD Wien vom 15.03.2017 GZ A2/427787/2016) erhob die beschwerdeführende Partei Beschwerde. In der mündlichen Verhandlung vor dem Verwaltungsgericht Wien wurde Frau y XX als Organ der amts handelnden Finanzpolizei als Zeugin einvernommen. Auf die Einvernahme der beiden anderen an der Amtshandlung anwesenden Organe der Finanzpolizei wurde vom Richter des Verwaltungsgerichtes Abstand genommen.

Mit Erkenntnis vom 02.02.2018 des Verwaltungsgericht Wien wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Hinsichtlich des Vorliegens verbotener Ausspielungen wurde ausgeführt:

"3.6.3. Zum Vorliegen verbotener Ausspielungen

...

Die beschwerdeführende Partei ermöglichte Spielern die Teilnahme an virtuellen Walzenspielen, um damit regelmäßig Einnahmen zu erzielen; sie handelte daher unternehmerisch. Bei den Glücksspielen konnten geldwerte Einsätze in Höhe von 0,10 bis 11,00 €, die von einem zuvor erworbenen Guthaben abgebucht wurden, geleistet werden; dafür wurde den Spielern ein geldwerter Gewinn in Aussicht gestellt. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 2 Abs. 1 GSpG sind daher erfüllt; es liegen Ausspielen vor.

...

Für den Betrieb der verfahrensgegenständlichen Geräte wurde keine Bewilligung oder Konzession nach dem Glückspielgesetz erteilt, es liegt auch keine Ausnahme vom Glückspielmonopol des Bundes vor. Es handelt sich daher um verbotenen Ausspielungen iSd § 2 Abs. 4 GSpG, wobei unerheblich ist, ob diese mit Glückspielautomaten iSd § 2 Abs. 3 GSpG oder sonstigen Eingriffsgegenständen (zB Video-Lotterie-Terminals) veranstaltet wurden (vgl. VwGH 28.05.2013, 2012/17/0195).

Unstrittig steht fest, dass die beschwerdeführende Partei für die gegenständlichen Geräte nicht im Besitz einer Konzession oder Bewilligung nach dem Glückspielgesetz war.

Die beschwerdeführende Partei ermöglichte nach den getroffenen Feststellungen Spielern mit den verfahrensgegenständlichen, in dem von ihr betriebenen Lokal aufgestellten Geräten, die sich in ihrer Gewahrsame befanden, die Teilnahme an virtuellen Walzenspielen, um damit regelmäßig Einnahmen zu erzielen. Mit diesem Verhalten hat die Bf die verbotenen Ausspielungen unternehmerisch zugänglich gemacht.

..."

Die Behandlung der gegen dieses Erkenntnis gerichteten Beschwerde wegen behaupteter Rechtsverletzungen, aber auch die Verletzung in einem verfassungsgesetzlich gewährleiteten Recht, oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes wurde mit Erkenntnis vom 12.06.2018, E 1508/2018 abgelehnt.

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes Wien vom 02.02.2018 ist mit 12.03.2018 in Rechtskraft erwachsen und unterliegt keinem die Vollstreckbarkeit hemmenden Rechtszug (Rechtskraftbestätigung vom 18.07.2018 des Verwaltungsgericht Wien).

Rechtsgrundlagen:

Die maßgeblichen Bestimmungen des Gesetzes über die Besteuerung von Vergnügungen im Gebiete der Stadt Wien (VGSG) lauten auszugsweise:

"Steuergegenstand

§ 1. (1) Folgende im Gebiet der Stadt Wien veranstaltete Vergnügungen unterliegen einer Steuer nach Maßgabe dieses Gesetzes:

...

3. Halten von Spielapparaten und Musikautomaten (§ 6);

...

Halten von Spielapparaten und von Musikautomaten

§ 6. (1) Für das Halten von Spielapparaten, durch deren Betätigung ein Gewinn in Geld oder Geldeswert (so zB Jeton oder Warengewinn) erzielt werden kann und für die keine Bewilligung oder Konzession nach §§ 5, 14 oder 21 Glücksspielgesetz, BGBl. Nr. 620/1989, in der Fassung BGBl. I Nr. 11/2010, erteilt wurde, beträgt die Steuer je Apparat und begonnenem Kalendermonat 1.400 Euro. Die Steuerpflicht besteht unabhängig davon, ob die Entscheidung über das Spielergebnis durch den Apparat selbst, zentralseitig oder auf eine sonstige Art und Weise herbeigeführt wird.

...

(4) Die Verpflichtung zur Entrichtung der Steuer endet erst mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Abmeldung des Apparates erfolgt oder die Abgabenbehörde sonst davon Kenntnis erlangt, dass der Apparat vom Steuerpflichtigen nicht mehr gehalten wird.

Steuerpflicht und Haftung

§ 13. (1) Steuerpflichtig ist der Unternehmer der Veranstaltung. Unternehmer der Veranstaltung im Sinne dieses Gesetzes ist jeder, in dessen Namen oder auf dessen Rechnung die Veranstaltung durchgeführt wird oder die Entgelte gefordert werden. Sind zwei oder mehrere Unternehmer (Mitunternehmer) vorhanden, so sind sie als

Gesamtschuldner steuerpflichtig. In den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 3 gelten auch der Inhaber des für das Halten des Apparates benützten Raumes oder Grundstückes und der Eigentümer des Apparates als Gesamtschuldner.

...

Anmeldung und Eintrittskarten

...

§ 14. (2) Das Halten von Apparaten (§ 6) ist spätestens einen Tag vor deren Aufstellung beim Magistrat anzumelden. Die Anmeldung haben alle Gesamtschuldner (§ 13 Abs. 1) gemeinsam vorzunehmen und dabei auch den Unternehmer festzulegen, der die Zahlungen zu leisten hat.

§ 14. (3) Jeder Gesamtschuldner hat sich gemäß § 14 Abs. 3 VGSG davon zu überzeugen, dass eine Anmeldung erfolgt ist.

...

Festsetzung und Fälligkeit der Steuerschuld

§ 17. (3) Die Anmeldung von Apparaten (§ 14 Abs. 2) gilt als Steuererklärung für die Dauer der Steuerpflicht. ... Die Steuer ist erstmals zum Termin für die Anmeldung und in der Folge jeweils bis zum Letzten eines Monats für den Folgemonat zu entrichten. Bei der Zahlung ist als Verwendungszweck der Apparat anzugeben, für den die Zahlung geleistet wird; die Zahlung ist diesem Zweck entsprechend zu verrechnen. Ansuchen um Zahlungserleichterung führen nicht zur Aufhebung der Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages und nicht zur Hemmung der Einbringung der Steuer für das Halten von Apparaten (§ 6).

Daraus folgt rechtlich:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob es sich bei den beschlagnahmten Geräten um Spielapparate im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 3 iVm § 6 VGSG handelt.

In den erläuternden Bemerkungen zu § 6 VGSG 2005, LGBl. für Wien Nr. 56 (LGBl. 56/2005, Beilage 29/2005, Erläuternde Bemerkungen) wird zu § 6 ausgeführt:

Der Begriff des Spielapparates ist in der Judikatur ausreichend definiert, ua im Erkenntnis des VwGH vom 13.12.1985, 85/17/0111, in dem festgestellt wird, dass dem Ausdruck "Spiel" im zusammengesetzten Hauptwort "Spielapparate" die Bedeutung von "zweckfreier Beschäftigung aus Freude an ihr selbst und/oder ihren Resultaten zur Unterhaltung, Entspannung oder zum Zeitvertreib" zukomme. Spielapparate sind danach Apparate, deren Betätigung aus Freude an der betreffenden Beschäftigung selbst, um der Entspannung oder Unterhaltung willen erfolgt. Auf die Art der technischen Einrichtungen, mit denen dieser Zweck erzielt werden soll, kann es - schon zur Vermeidung von Umgehungen - nicht ankommen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 19.12.2006, 2004/15/0092, VwGH 01.09.2010, 2010/17/0086) lässt die beispielhafte Aufzählung der unter § 6 Abs. 1 VGSG fallenden Apparate das Bestreben des Gesetzgebers erkennen, in möglichst umfassender Weise die durch die technische Entwicklung gegebene Möglichkeit des Spiels mit Apparaten zu erfassen. Davon ausgehend sei dem Begriff "Apparat" im gegebenen Bedeutungszusammenhang ein dahin gehender weiter Wortsinn zuzumessen. Der Verwaltungsgerichtshof versteht unter einem Apparat "ein aus mehreren" Bauelementen zusammengesetztes technisches Gerät", das bestimmte Funktionen erfüllt bzw. eine bestimmte Arbeit leistet.

Dem § 6 VGSG liegt eben - um möglichen technischen Entwicklungen gerecht zu werden - ein weiterer Begriff des Spielapparates zu Grunde. So hat er in dem Erkenntnis vom 15.9.2011, 2011/17/0222 ausgesprochen, dass der Umstand, dass Komponenten des Spielapparates nicht mehr in einem einzigen Gerätekörper verbaut würden, sondern sich im Lokal an verschiedenen Orten befänden und nur durch Kabel oder auf andere Weise verbunden seien, nicht zu einer anderen Beurteilung führen könne.

In seinem Erkenntnis vom 01.09.2010, 2010/17/0086 teilte der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht der belangten Behörde, wonach die feste Verlinkung (nicht etwa mit einer der üblichen Internetsuchmaschinen sondern) mit den genannten Spielmöglichkeiten, die dort gegenständlichen Geräte zu Spielapparaten im Sinne des Vergnügungssteuergesetzes 2005 macht, "steht dabei doch offensichtlich gerade die Spielmöglichkeit, nicht aber etwa eine Internetsuche (mit zufälligem Aufruf einer Spielmöglichkeit) im Vordergrund", dass aber der solcherart Spielende einen Gewinn zumindest in Geldeswert erzielen könnte, sei unbestritten.

Entscheidungswesentlich für die Vorschreibung für das Halten von Spielapparaten sind daher der Aufbau und die Funktionsweise des Spielapparates und der darauf konkret angebotene Spielablauf.

Ein Spielapparat des § 6 VGSG liegt auch vor, wenn durch dessen Betätigung ein Gewinn in Geld oder Geldeswert erzielt werden kann und zwar unabhängig davon, ob die Entscheidung über das Spielergebnis durch den Apparat selbst, zentralseitig oder auf eine sonstige Art und Weise herbeigeführt wird.

Im gegenständlichen Verfahren haben die amtshandelnden Organe der Finanzpolizei übereinstimmend ausgesagt, dass in dem Lokal die Möglichkeit bestand Gutscheine, die mit einer Pincode-Nummer versehen sind, zu erwerben. Die Tablets ermöglichten mit diesen Gutscheinen den Einstieg ins Internet. Nach Aufruf der Glücksspielseiten - entweder direkt über den Desktop oder über das Internet - und nach Eingabe des auf dem zuvor in diesem Lokal käuflich erworbenen Gutschein versehenen Pincode war es den Usern möglich eines der angebotenen Spiele aufzurufen und zu spielen. Durch das Spielen konnte ein Gewinn erzielt werden bzw wurde ein derartiger in Aussicht gestellt.

Aufgrund der Tatsache, dass die Kunden einen Gutschein mit einer Nummer erwerben konnten, die es ihnen ermöglichte unter vorgegebenen Spiele auszuwählen, bei denen ein

Gewinn in Aussicht gestellt wurde und den sie nur bei dem im verfahrensgegenständlichen Lokal befindlichen E-Kiosk, der den Gutschein verkaufte, einlösen können, ist in diesem Zusammenspiel - auch wenn die Geräte getrennt sind - ein Spielapparat gegeben.

Das Spielen auf dem Desktop der Tablets diene zweifelsfrei der Unterhaltung, Entspannung und dem Zeitvertreib. Der Bildschirm und die Eignung des Gerätes zum Durchführen von Spielen sowie die Verknüpfung der M-Card mit dem E-Kiosk machte die Tablets zu einem Spielapparat im Sinne des § 6 VGSG. Für diese Apparate war daher Vergnügungssteuer vorzuschreiben.

Der Sachverhalt wurde von den Organen der Finanzpolizei, die sowohl Testspiele durchgeführt haben als auch sich zumindest einen erworbenen Gewinn auszahlen ließen, bestätigt.

Im Erkenntnis vom 15.09.2011, 2011/17/0222 sieht der Verwaltungsgerichtshof bei der Qualifizierung als Spielapparat auch dann keine Bedenken, selbst wenn das Gerät nicht vom Spielenden selbst, sondern von einem Mitarbeiter bedient wird, nachdem der Spieler ein Angebot gelegt hatte, an einem Glückspiel teilzunehmen. Umso mehr ist von einem Spielapparat auszugehen, wenn der Spieler die Seite über eine Internetadresse aufrufen kann, zu der der Spieler nur über eine in diesem Lokal erworbenen M-Card gelangen kann und die ihm die Möglichkeit gibt unter bestimmten vorgegebenen verschiedenen virtuellen Walzenspielen auszuwählen.

Die feste Verlinkung ergab sich durch das Zusammenwirken von aus dem im Lokal befindlichen E-Kiosk erworbenen Gutscheinen, des sich darauf befindlichen Pincodes und die Möglichkeit der Auszahlung eines Guthabens eben nur auf diesem bestimmten, im Lokal befindlichen E-Kiosk (Ein- und Auszahlungsgerät).

Ob im gegenständlichen Verfahren tatsächlich Gewinne ausbezahlt wurden, ist nicht entscheidungsrelevant, da das Tatbestandsmerkmal nicht in der Auszahlung liegt, sondern das Halten von Spielapparaten, durch deren Betätigung ein Gewinn in Geld oder Geldeswert erzielt werden kann. Gleiches gilt für das Gerät, das wegen eines Fehlers anlässlich der Kontrolle nicht eingeschaltet werden konnte.

Wenngleich auch die hier gegenständlichen Terminals (Displays) unter Umständen für Zwecke des Internetsurfens und des üblichen Internetgebrauches benutzt werden konnten, besteht für das Bundesfinanzgericht nach dem Gesamtbild kein Zweifel daran, dass diese in Verbindung mit dem Ein- und Auszahlungsgerät, über welches zweifelsfrei Spielguthaben erworben werden konnte, als Spielapparate verwendet werden, durch deren Betätigung ein Gewinn in Geld oder Geldeswert erzielt werden konnte. Diese Gewinnmöglichkeit wurde durch das Ergebnis des Testspiels vom 15.12.2016 um 18.00 Uhr auf dem Gerät FA 02, 18.01 Uhr auf dem Gerät FA 02, 18.08 Uhr auf dem Gerät FA 03, 18.13 Uhr auf dem Gerät FA 04 und 18.29 Uhr auf dem E-Kiosk - FA 05 eindeutig nachgewiesen.

Der Gesetzgeber hatte bei der Definition des Spielapparates somit nicht nur "klassische" Spielapparate vor Augen, sondern zB auch über Internet verbundene Apparate. Der

Umstand, dass Komponenten des Spielapparates, in Abweichung vom klassischen Spielapparat, nicht mehr in einem einzigen Gerätekörper verbaut sind, sondern sich im Spiellokal an verschiedenen Orten befinden, kann ebenso wenig wie ein allfälliger Aufruf eines Links zu einem Internetglücksspiel zu einer anderen Beurteilung führen. Der Wille des Gesetzgebers war es bei dieser Definition ausdrücklich, dass es auf die Art der technischen Einrichtungen, mit welchem dieser Zweck erzielt werden soll, schon aus Gründen der Vermeidung von Umgehungen nicht ankommt.

Die gegenständlichen Terminals (Displays) samt Ein- und Auszahlungsterminal, mit welchen Glücksspiele mit Spieleinsätzen und Gewinnmöglichkeiten samt Auszahlung der Gewinne durchgeführt werden konnten und auch durchgeführt wurden, sind daher - entgegen dem Beschwerdevorbringen - zweifelsfrei Spielapparate im Sinne des § 1 Abs. 1 VGSG. Im vorliegenden Fall kam es bereits durch den Kauf eines Guthabens und Eingabe des Gutscheincodes am Spielapparat zur entscheidenden Einräumung einer Spielmöglichkeit, die im Vordergrund stand. Einem virtuellen Walzenspiel auf einem Spielapparat kann nach der festgestellten Funktion auch der Unterhaltungswert nicht abgesprochen werden, womit den gegenständlichen Apparaten auch eine Vergnügungskomponente innewohnt. Damit handelt es sich bei den gegenständlichen Spielapparaten um solche im Sinne des Vergnügungssteuergesetz.

In diesem Punkt war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

2. Verspätungszuschlag

Die maßgeblichen Bestimmungen des Gesetzes über die Anmeldung von Apparaten im Sinne des VGSG im Gebiete der Stadt Wien lauten auszugsweise:

"Anmeldung und Eintrittskarten

§ 14. (1) ...

(2) Das Halten von Apparaten (§ 6) ist spätestens einen Tag vor deren Aufstellung beim Magistrat anzumelden.....

....

Festsetzung und Fälligkeit der Steuerschuld

§ 17. (1) Der Unternehmer hat dem Magistrat längstens bis zum 15. des Folgemonates für den unmittelbar vorausgehenden Monat die Steuer zu erklären und zu entrichten..

....

(3) Die Anmeldung von Apparaten (§ 14 Abs. 2) gilt als Steuererklärung für die Dauer der Steuerpflicht. Die durch die Anmeldung erfolgte Selbstbemessung durch den Inhaber des für das Halten des Apparates benutzten Raumes oder Grundstückes wirkt im Falle eines Wechsels in der Person unmittelbar auch gegen den neuen Inhaber, wenn der Apparat weiterhin gehalten wird."

§ 135 Bundesabgabenordnung (BAO):

Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist;

Daraus folgt rechtlich:

Zweck des Verspätungszuschlages ist es, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen. Nach Ansicht des VfGH hat der Verspätungszuschlag auch die Funktion der Abgeltung von Verzugszinsen und der Abgeltung von erhöhtem, durch die nicht rechtzeitige Einreichung der Abgabenerklärungen verursachten Verwaltungsaufwand (Ritz, BAO⁶, § 135, Tz. 1). Weiters stellt er die Einhaltung einer geordneten Abgabenfestsetzung sicher.

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Behörde und setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist zur Einreichung einer Erklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist.

Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft. Bereits der leichteste Grad der Fahrlässigkeit (*culpa levissima*) schließt die Entschuldbarkeit aus (vgl. Ritz, BAO⁶, § 135, Tz. 4 und 10).

Leichte Fahrlässigkeit liegt vor bei Fehlern, die auch einem sorgfältigen Menschen gelegentlich unterlaufen.

Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind nur dann entschuldbar und als Fahrlässigkeit nicht zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. Der Abgabepflichtige hat bei Beurteilung des Sachverhaltes und der Rechtslage jenes Maß an Sorgfalt aufzuwenden, das von ihm objektiv nach den Umständen gefordert werden muss und das ihm nach seinen persönlichen Verhältnissen zugemutet werden kann. In der Unterlassung einer entsprechenden oder gebotenen oder zumutbaren Erkundigung liegt ein Verschulden. Bei Zweifeln über die Gesetzeslage und die Richtigkeit einer rechtlichen Beurteilung ist von einer Verpflichtung, sich fachkundig informieren und beraten zu lassen, auszugehen. Unter solchen Voraussetzungen sind objektive Verletzungen der Erklärungspflicht durch den Abgabepflichtigen nicht entschuldbar (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Seite 1530).

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens der Behörde ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. Die im § 20 BAO erwähnten Ermessenskriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit sind grundsätzlich und subsidiär zu beachten. Zu berücksichtigen ist auch der Grundsatz der gleichmäßigen Behandlung (Ritz, BAO⁶, § 20, Tz. 6).

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben.

Der Verspätungszuschlag ist eine administrative Ungehorsamsfolge und Druckmittel eigener Art (Ritz, BAO ⁶, § 135, Tz. 3). Entsprechend herrschender Lehre und Judikatur sind bei der Ermessensübung folgende Kriterien zu berücksichtigen:

- Ausmaß der Fristüberschreitung
- Höhe des durch die verspätete Einreichung erzielten Vorteils
- bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen
- Grad des Verschuldens

Die Bf. hat die Pflicht zur rechtzeitigen Abgabenerklärung verletzt. Die Spielapparate hätten einen Tag vor der Aufstellung bei der Behörde angemeldet werden müssen. Die Fristüberschreitung ist insofern unbegrenzt, als die Bf. die Erklärung nicht verspätet, sondern gar nicht eingereicht hat. Durch das Verhalten der Bf. wurden der Gang des Abgabenvorgangs und die Sicherheit des Abgabenaufkommens berührt. Die Behörde musste ein Aufforderungsverfahren zur Erklärungsabgabe in Gang setzen und die selbst zu berechnenden Abgaben mittels Bescheides festsetzen. Es erwuchs ihr damit ein zusätzlicher Verwaltungsaufwand. Im Hinblick auf den Zweck des Verspätungszuschlages und die ordnungspolitische Funktion desselben war angesichts der vorliegenden mehrfachen Pflichtverletzungen (fehlende vorhergehende Anmeldung der Geräte, keine Reaktion auf die Aufforderung zur Anmeldung und fehlende laufende Selbstberechnung) und der Dauer der Pflichtverletzungen über mehrere Monate die Verhängung eines Verspätungszuschlages im Höchstausmaß angemessen.

Der Verspätungszuschlag in dieser Höhe erscheint zweckmäßig zur Erreichung des Zieles, die Bf. zur Einhaltung von Fristen und zur rechtzeitigen Abgabe von Abgabenerklärungen anzuhalten.

Dass der Verhängung des Verspätungszuschlages berechnete Interessen der Bf. entgegenstünden, ist aus dem Akteninhalt nicht erkennbar. Die Bf. hat diesbezüglich auch nichts vorgebracht. Die Verhängung des Verspätungszuschlages erscheint dem Bundesfinanzgericht damit auch nicht unbillig.

In diesem Punkt war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

3. Säumniszuschlag

§ 217 BAO:

(1) Wird eine Abgabe ... nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

(2) Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages.

....

(5) Die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages gemäß Abs. 2 entsteht nicht, soweit die Säumnis nicht mehr als fünf Tage beträgt und der Abgabepflichtige innerhalb

der letzten sechs Monate vor dem Eintritt der Säumnis alle Abgabenschuldigkeiten zeitgerecht entrichtet hat.

....

(7) Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt."

Wie dem eindeutigen Wortsinn der zitierten Gesetzesbestimmung zu entnehmen ist, sind Säumniszuschläge bei verspäteter Entrichtung der Abgabenschuld zwingend festzusetzen. Der Behörde ist in diesem Fall kein Ermessen eingeräumt.

Die Bf. hätte am 15. Jänner 2017 die Vergnügungssteuer entrichten müssen. Wie dem bekämpften Bescheid vom 24.02.2017 entnommen werden kann, ist bis zur Erlassung des Bescheides keine Entrichtung der Steuer erfolgt. Die Säumnis betrug damit mehr als fünf Tage. Der Tatbestand des § 217 Abs. 1 und 2 BAO wurde damit verwirklicht und die Voraussetzungen einer ausnahmsweisen Säumnis, bei der keine Verpflichtung zur Verhängung eines Säumniszuschlages entstanden wäre, waren nicht erfüllt. Ein Säumniszuschlag in Höhe von 112 €, das sind 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages, nämlich 5.600 €, war somit zu verhängen.

Das Antragsrecht auf Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen setzt voraus, dass den Abgabepflichtigen kein grobes Verschulden an der Säumnis trifft.

Bei der Rechtsansicht der Bf., dass eine Vergnügungssteuer nicht geschuldet werde, handelt es sich nicht um eine vertretbare Rechtsansicht. Die Tablets waren den Spielapparaten im Sinne des Vergnügungssteuergesetz zuzuordnen. Wie den Ausführungen zum Verspätungszuschlag entnommen werden kann, trifft die Bf. auf Grund der Tatsache, dass der behördlichen Aufforderung zur Anmeldung nicht Folge geleistet wurde, ein grobes Verschulden. Dem Antrag auf Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages kann daher nicht gefolgt werden.

In diesem Punkt war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Revision:

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist zu kurz zu begründen.

Die Revision ist nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung. Weiters ist die

vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war die rechtliche Beurteilung der von der Bf. verwendeten Geräte und deren Zuordnung zu Spielapparaten im Sinne des VGSG strittig. Da die Definition der Spielapparate durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und durch die Ausführungen in den erläuternden Bemerkungen zu § 6 VGSG und hinreichend geklärt erscheint (VwGH 13.12.1985, 85/17/0111; VwGH 01.09.2010, 2010/17/0086; VwGH 15.09.2011, 2011/17/0222; VwGH 19.12.2006, 2004/15/0092), lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Die zu lösenden Rechtsfragen hinsichtlich des verhängten Verspätungszuschlages und des Säumniszuschlages ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz, weshalb auch diesbezüglich die ordentliche Revision nicht zuzulassen ist.

Wien, am 1. Oktober 2019