

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***1***, die Richterin ***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***2*** und ***SenLR1*** in der Beschwerdesache ***3***, als Masseverwalterin im Konkurs der ***4***, über die Beschwerde vom 28. November 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes ***5*** vom 28. Oktober 2014 betreffend Gebühren 01/2007-11/2007, ***6***, nach Durchführung der mündlichen Verhandlung am 20. Juli 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt

I.1. Vorlagebericht

Das Finanzamt legte gegenständliche Beschwerde mit folgender Sachverhaltsdarstellung an das BFG vor:

*Die Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz „Bf“ genannt) bot im Zeitraum Jänner 2007 bis November 2007 über von der Firma ***7*** gemietete Terminals unter anderem „Wetten“ auf aufgezeichnete Hunderennen an, die über einen Router mit einem Server verbunden waren und bei denen durch Zufallszahlen zentralseitig das Spielergebnis herbeigeführt wurde.*

Die Wettgebühr wurde von der Bf für die Monate Jänner bis November 2007 ihrer Rechtsansicht entsprechend gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG (samt Landeszuschlägen) jeweils für jedes Monat mittels Wettgebührenabrechnung (Geb 6) mit 2% des Wetteinsatzes selbstberechnet. Bei den Selbstberechnungen wurden sowohl Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen als auch „Wetten auf aufgezeichnete Hunderennen bzw. Rennen“ der Gebühr

unterzogen. Diese Selbstberechnungen enthalten lediglich Informationen über den Tatbestand („Wetten im Inland angenommen“) und die Bemessungsgrundlagen.

Aus den monatlich an das Finanzamt übermittelten Wettgebührenabrechnungen (Geb 6) war nicht ersichtlich, dass sich die bekanntgegebene Bemessungsgrundlage auch aus Einsätzen auf aufgezeichnete Hunderennen zusammensetzt, welche über Terminals angeboten wurden, die über einen Router mit einem Server verbunden waren und bei denen durch Zufallsgenerator zentralseitig das Spielergebnis herbeigeführt wurde.

Bei einem Telefonat mit der Großbetriebsprüfung bzw. mit Kontrollmitteilung der Großbetriebsprüfung vom 29.02.2012 kam die Tatsache hervor, dass von der Bf im Zeitraum vom 01.01.2007 - 30.11.2007 „Wetten“ auf aufgezeichnete Hunderennen über von der Firma ***7*** gemietete Terminals angeboten wurden, die über einen Router mit einem Server verbunden waren und bei denen durch Zufallszahlen zentralseitig das Spielergebnis herbeigeführt wurde. Im Rahmen einer Außenprüfung ergingen in den Jahren 2012 und 2013 zur Feststellung des Abgabepflichtigen und zur Geltendmachung des Abgabeanpruchs mehrere Ergänzungsersuchen an die Bf sowie an die ***8*** und die ***9***. Bei der Berechnung der Gewinne wurde mangels Vorlage entsprechender Aufzeichnungen von den Gewinnen ein Einsatz des Gewinners in Höhe von 15% des Gewinns im Schätzungsweg abgezogen.

Mit Bescheid vom 28.10.2014 wurde die Gebühr für den Zeitraum 01 – 11/2007 betreffend „Wetten“ auf aufgezeichnete Hunderennen mit 1.165.415,64 € festgesetzt. Die dagegen fristgerecht eingebrachte Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 01.06.2015 als unbegründet abgewiesen. Fristgerecht wurde ein Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gestellt.

Beweismittel: Unterlagen GBP, Arbeitsbogen, Akteninhalt

Das Finanzamt hat hie zu folgende Stellungnahme abgegeben:

„Hinsichtlich des Vorbringens der Bf in ihrem Vorlageantrag wird in Ergänzung zur umfangreichen Begründung der Beschwerdevorentscheidung wie folgt Stellung genommen:

Erweist sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig, kann gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO die Festsetzung erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Aus den für den Zeitraum 01-11/2007 übermittelten Wettgebührenabrechnungen (Geb6) betreffend die Selbstberechnung der Gebühren gemäß §33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG war nicht ersichtlich, dass sich die bekanntgegebene Bemessungsgrundlage auch aus Einsätzen zusammensetzt, die im Zusammenhang mit „Wetten“ auf aufgezeichnete Hunderennen getätigt wurden, welche über Terminals angeboten wurden, die über einen Router mit einem Server verbunden waren und bei denen durch Zufallsgenerator zentralseitig das Spielergebnis herbeigeführt wurde. Es kann wohl nicht zweifelhaft sein, dass es sich hierbei um neu hervorgekommene Tatsachen und nicht um eine neue Rechtsauffassung handelt.

Die Bf vertritt die Ansicht, dass hinsichtlich der gegenständlichen Rechtsfragen eine Änderung der Rechtsmeinung vorliege, da die beiden Tatsachen „aufgezeichnetes Sportereignis“ und „zentralseitige Zufallsentscheidung“ im Hinblick auf die Rechtsauffassung des Jahres 2007 nicht relevant gewesen wären und daher nicht neu hervorgekommen seien.

Dieser Ansicht kann in keinerlei Hinsicht gefolgt werden. Wie bereits in der Bescheidbegründung erläutert, kann eine „Wette“ über ein aufgezeichnetes Hunderennen keine Wette anlässlich einer sportlichen Veranstaltung darstellen. Schon gar nicht dann, wenn im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht einmal feststeht, welches aufgezeichnete Rennen den Gegenstand der Wette bildet. Maßgeblich ist vielmehr ob die Entscheidung über das Spielergebnis (bzw. die Entscheidung über Gewinn und Verlust) ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt. Ist dies der Fall, liegt ein Glücksspiel und keine Wette vor.

Die den Wettgebührenabrechnungen des Jahres 2007 zugrundeliegende Rechtsansicht stützt sich unter anderem auf die These, dass das Glücksspielgesetz nur Spiele im Sinne des ABGB erfasse und Wetten im zivilrechtlichen Sinn vom GSpG ausgenommen seien. Demzufolge hätten die gegenständlichen Wetten schon deshalb keine Glücksspiele sein können, weil die Spielteilnehmer die Entscheidung über Gewinn und Verlust nicht durch eigenes spielendes Verhalten beeinflussen können. Dass die Finanzbehörden eine derartige Rechtsansicht im Jahr 2007 vertreten haben sollen, ist in mehrfacher Hinsicht ausgeschlossen. Eine Auspielung und damit ein Spiel im Sinn des GSpG setzt nicht voraus, dass der Spieler während des Spiels aktiv wird (vgl. etwa die Definition des Glücksspielapparates in § 2 Abs. 2 GSpG idF vor BGBl. I Nr. 54/2010, derzufolge die Entscheidung über Gewinn und Verlust durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung durch den Apparat selbst und daher ohne Zutun des Spielers während des Spiels erfolgt).

Wenn die Bf in ihrem Vorlageantrag vorbringt, die Aussage der Abgabenbehörde auf Seite 3 der Beschwerdevorentscheidung, wonach sich die Rechtsmeinung der Abgabenbehörde nicht geändert habe, sei eine reine Schutzbehauptung, die nicht bewiesen sei und sich mangels veröffentlichter Meinungen der Finanzverwaltung im Jahr 2007 der Überprüfung entziehe, wird auf die nachfolgenden Ausführungen verwiesen: Das BMF hat bereits im verfahrensgegenständlichen Zeitraum auf seiner Homepage die Rechtsmeinung veröffentlicht,

dass es sich bei den "Wetten" auf virtuelle bzw. aufgezeichnete Bewerbe deren Ergebnisse von einem Computer generiert werden um Glücksspiel handelt (vgl. Anfragebeantwortung 817/XXIII.GP, 10. Juli 2007 – abrufbar unter www.parlament.gv.at). Diese Tatsache lässt sich auch durch nachstehende Anfrage und Anfragebeantwortung (ebenfalls abrufbar unter www.parlament.gv.at) belegen:

Die schriftliche Anfrage vom 03.12.2007 an den damaligen Bundesminister für Finanzen (2489/J, XXIII. GP) lautet auszugsweise wie folgt:

„Eine eindeutige Position schon vertrat 2006 auch das BMF bei Wetten auf bereits vor Jahren gelaufene Hunderennen. Weiß der Wettende zum Zeitpunkt des Abschlusses der Wette nicht, um welches Rennen es sich handelt (oder auch wenn während des Rennens der Zieleinlauf eines anderen Rennens eingespielt wird), besteht der Verdacht, dass es sich hierbei nicht um eine erlaubte Sportwette, sondern um ein unzulässiges Glücksspiel handelt. Daher werden und wurden - soweit Fälle den zuständigen Stellen des Ressorts bekannt wurden - durch das BMF Anzeigen erstattet.

Diese Argumentation wurde nun verstärkt: Die Illegalität von virtuellen Hunderennen wurde bekräftigt und sogar auf der Homepage des BMF dargestellt (AB 817/XXIII.GP 10.Juli 2007). Auch der unabhängige Verwaltungssenat Niederösterreich hat diese Rechtsansicht in einer Entscheidung vom 28.11.2006 bestätigt (!) und diese Hundewetten als Glücksspiel bewertet.“

Die daraufhin ergangene Anfragebeantwortung vom 01.02.2008 des damaligen Bundesministers für Finanzen (2582/AB, XXIII. GP) lautet auszugsweise wie folgt:

„Wetten auf virtuelle bzw. aufgezeichnete Bewerbe (egal auf welchem Medium) stellen einen Eingriff in das Glücksspielmonopol des Bundes dar. An dieser Rechtsansicht meines Ressorts hat sich nichts geändert. Folgende Informationen finden sich daher auch auf der Homepage meines Ressorts unter <https://www.bmf.gv.at/Steuern/FAQ/Glücksspielmonopol>:

- *Wetten auf virtuelle Bewerbe (z.B. Pferde- oder Hunderennen), deren Ergebnisse von einem Computer generiert werden, oder*
- *Wetten auf aufgezeichnete Bewerbe*

Bei beiden Wettarten handelt es sich nicht um Wetten aus Anlass einer sportlichen Veranstaltung. Es ist dem Spielteilnehmer nicht möglich, Informationen über Starter, Rennbahn, Datum, Wetter oder andere Rahmenbedingungen in Erfahrung zu bringen. Sie sind unzulässig, weil sie die in der klassischen Sportwette vorherrschenden Geschicklichkeitskomponenten zu Gunsten des Zufalls vermindern. Die Wette wird dadurch zum Glücksspiel im Sinne des Glücksspielgesetzes und ist von einer gewerberechtlichen Bewilligung nicht mehr erfasst. Der UVS Niederösterreich hat die Glücksspieleigenschaften solcher Wetten in einem Erkenntnis vom 28. November 2006 bestätigt.“

Des Weiteren sieht § 7 GSpG in seit 01.01.1990 unveränderter Fassung vor, dass das Toto eine Ausspielung ist, bei der ein Veranstalter Wetten über den Ausgang mehrerer sportlicher Wettkämpfe (Kollektivwetten) annimmt und durchführt. Der Gesetzgeber sieht somit Toto als Ausspielung und daher als Glücksspiel an. Dem entspricht auch die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen, welche besagt, dass bei einer Kombination von mehr als zehn Einzelwetten aufgrund der überwiegenden Zufallsabhängigkeit der Entscheidung über das Spielergebnis die Glücksspieleigenschaft zu bejahen ist. Auf diese Rechtsansicht des BMF (vom 28.11.2000) wird sogar in dem von der Bf der Großbetriebsprüfung vorgelegten Rechtsgutachten (von ***10***, 01.03.2002) Bezug genommen. Dies belegt, dass die Rechtsauffassung, nach welcher die in § 1 GSpG normierte ausschließliche oder vorwiegende Zufallsabhängigkeit der Entscheidung über das Spielergebnis (bzw. die Entscheidung über Gewinn und Verlust) als grundlegendes Unterscheidungskriterium zwischen Spiel und Wette maßgeblich ist, bereits im verfahrensgegenständlichen Zeitraum von Behördenseite angewendet wurde.

Auch der VwGH konnte in seinem Erkenntnis vom 25.09.2012, 2011/17/0296, nicht erkennen an welche Gestaltung gedacht ist, wenn die Auffassung vertreten wird, dass der "Spielausgang zwar vom Verhalten des Spielers bestimmt oder mitbestimmt wird, dass aber das Ergebnis - Gewinn oder Verlust - zumindest vorwiegend vom Zufall" abhängt.

Die Nichtanwendbarkeit der in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG (idF vor BGBl. I Nr. 54/2010) vorgesehenen Ausnahme von der Gebührenpflicht für Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten ist unzweifelhaft gegeben. Eine andere Auffassung wäre mit den eindeutigen gesetzlichen Regelungen schlichtweg nicht vereinbar gewesen, da im gegenständlichen Fall die Terminals über einen Router mit einem Server verbunden waren, bei denen durch Zufallszahlen zentralseitig die Entscheidung über Gewinn und Verlust herbeigeführt wurde.

§ 2 Abs. 2 GSpG (idF vor BGBl. I Nr. 54/2010) lautete:

„Eine Ausspielung mittels eines Glücksspielapparates liegt vor, wenn die Entscheidung über Gewinn und Verlust durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung durch den Apparat selbst, also nicht zentralseitig, herbeigeführt oder zur Verfügung gestellt wird.“

§ 2 Abs. 3 GSpG (idF vor BGBl. I Nr. 54/2010) lautete:

„Ein Glücksspielautomat ist ein Glücksspielapparat, der die Entscheidung über Gewinn und Verlust selbsttätig herbeiführt oder den Gewinn selbsttätig ausfolgt.“

Zusammenfassend lässt sich daher die Feststellung treffen, dass die Rechtsansicht der Bf im verfahrensgegenständlichen Zeitraum mit den soeben erläuterten Gesetzesstellen nicht zu vereinbaren war und im klaren Widerspruch zur Verwaltungspraxis stand. Die Kenntnis der neu

hervorgekommenen Tatsachen hätte daher entgegen der Meinung der Bf jedenfalls einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt. Die von der Bf angeführten Erkenntnisse des VwGH (VwGH 04.11.2009, 2009/17/0158 und 16.10.2014, 2013/16/0239) sind keineswegs als unerwartete Judikaturwende anzusehen. Die im vorliegenden Verfahren durchgeführte Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO erfolgte daher zu Recht. Unter sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO lagen die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vor.

Bezugnehmend auf das Vorbringen in Punkt 3.1.2 des Vorlageantrags wird klargestellt, dass die Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung lediglich angemerkt hat, dass eine festgestellte (!) Uneinbringlichkeit nicht vorlag, da eben keine Überprüfung der Einbringlichkeit vorgenommen wurde.

Die Frage der Einbringlichkeit der im wiederaufgenommenen Verfahren festzusetzenden Mehrsteuern ist bei der Verfügung der Wiederaufnahme grundsätzlich nicht zu prüfen, zumal eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit es nicht ausschließt, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können. Der belangten Behörde kann daher nicht zum Vorwurf gemacht werden, dass sie sich im angefochtenen Bescheid nicht mit der Frage auseinandergesetzt hat, ob die im wiederaufgenommenen Verfahren festzusetzenden Steuern auch einbringlich sein werden (vgl. VwGH 19.03.2008, 2008/15/0017). Zudem spricht die Uneinbringlichkeit nur dann gegen eine Wiederaufnahme, wenn sie sich auf die gesamte Nachforderung bezieht. Ist ein (nicht nur geringfügiger) Teil der Nachforderung einbringlich, so spricht dies nicht gegen die Verfügung der Wiederaufnahme (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl. 2014, § 303, Tz 81).

Ungeachtet der Tatsache, dass zum Zeitpunkt der Selbstberechnung der gegenständlichen Abgaben die damalige Rechtsauslegung der Beschwerdeführerin ohnehin nicht mit jener der Abgabenbehörde übereinstimmte, ist anzumerken, dass der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen in eine bestimmte Rechtsauslegung schützt (vgl. VwGH 24.06.2009, 2009/15/0052 und VwGH 25.03.2015, 2014/13/0027). Im Übrigen wird auf die Begründung der Beschwerdeentscheidung verwiesen. Das Finanzamt beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

I.2. Die Beschwerde

Gegen den streitgegenständlichen Bescheid vom 28. Oktober 2014 wurde Beschwerde eingebracht.

Die steuerliche Vertretung der Bf. wendet ein, mit dem bekämpften Festsetzungsbescheid sei für die Hundewetten eine Gebühr gemäß § 33 TP 17 Abs 1 Z 7 lit b GebG idF ab AbgÄG, BGBl I 2005/105 vor der Glücksspielgesetz-Novelle 2008, BGBl I Nr 54/2010 in Höhe von EUR

1.165.415,64 festgesetzt worden. Diese Bestimmung habe eine Gebührenpflicht für Glücksspiel vorgesehen, wobei der Steuersatz 25% vom Gewinnst betragen habe.

Der Beschwerdeführerin sei jedoch im Jahr 2007 nicht bekannt gewesen, dass es für die Gebührenpflicht darauf ankomme, ob die sportliche Veranstaltung live oder mit zeitlicher Verzögerung wiedergegeben werde. Außerdem habe es eine Befreiung für Glücksspielautomaten (§ 33 TP 17 Abs 1 Z 7 GebG idF Budgetbegleitgesetz 2007 BGBl. I Nr. 24/2007) gegeben und sei für die Beschwerdeführerin auch nicht erkennbar gewesen, dass diese nicht anwendbar sei. Die Beschwerdeführer habe davon ausgehen dürfen, dass die Befreiung anwendbar sei und gar keine Gewinnstgebühr zu entrichten sei und mehr noch habe sie davon ausgehen dürfen, dass bloß die Gebühr für sportliche Wetten und nicht die Gebühr für Glücksspiele zu entrichten sei.

Erst zu einem viel späteren Zeitpunkt habe sich Rechtsprechung dazu entwickelt.

Weiters wendet die Bf. dazu Verjährung ein.

Die Gebühren nach § 33 TP 17 Abs 1 Z 6 bis 8 GebG seien Selbstberechnungsabgaben. Nach § 201 Abs. 1 iVm Abs. 2 Z 3 BAO könne eine selbst zu berechnende Abgabe bescheidmäßig festgesetzt werden, wenn sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweise und bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme vorliegen würden. Ein Verfahren könne von Amts wegen unter anderem dann wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen neu hervorkämen (§ 303 Abs 1 lit b BAO). Allerdings sei die Wiederaufnahme gemäß § 304 BAO und folglich auch die bescheidmäßige Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe nur bis zum Eintritt der Verjährung zulässig. Das Recht eine Gebühr nach § 33 GebG festzusetzen, verjähre gemäß § 207 Abs 2 BAO in fünf Jahren. Die Frist beginne mit Ablauf des Jahres, in dem die Gebühr entstanden sei (§ 208 Abs 1 lit a BAO). Die Verjährungsfrist habe im gegenständlichen Fall folglich am 31.12.2007 zu laufen begonnen und ende daher grundsätzlich bereits am 31.12.2012. Nur wenn innerhalb dieser Frist "nach außen erkennbare Amtshandlungen" zur Geltendmachung des Abgabenspruches unternommen würden, verlängere sich die Frist gemäß § 209 Abs 1 BAO um ein Jahr (bis 31.12.2013). Die Verjährungsfrist verlängere sich um ein weiteres Jahr (bis 31.12.2014), wenn im letzten Jahr der Verjährung (im Jahr 2013) weitere Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruches erfolgt seien (§ 209 Abs 1 BAO).

Aus der Begründung des Bescheides würden sich keine nach außen erkennbaren Amtshandlungen zur Geltendmachung des Gebührenanspruches ergeben, welche vor Ende des Jahres 2012 stattgefunden haben sollen.

Aus dem Bescheid gehe lediglich hervor, dass 2012 offenbar eine Betriebsprüfung durchgeführt worden sei und das Finanzamt zunächst ein Telefonat mit dem Betriebsprüfer geführt und anschließend eine Kontrollmitteilung erhalten habe. Offenbar sei erst im Oktober

2013 eine Anfragebeantwortung durch ***11*** erfolgt. Eine im Jahr 2012 "nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabeananspruches" ergebe sich aus der Begründung des Bescheides hingegen nicht. Die Außenprüfung im Jahr 2012 selbst wäre jedenfalls nur dann als eine nach außen erkennbare Amtshandlung zu qualifizieren, wenn die Gebühr auch Gegenstand der Prüfung gewesen wäre. Aufgrund der Tatsache, dass auf Seite 2 des bekämpften Bescheides von einer 'Kontrollmitteilung' an das Finanzamt ***5*** die Rede ist, lässt die Bescheidbegründung nur den logischen Schluss zu, dass die Gebühr eben nicht Gegenstand der Außenprüfung war. Im Ergebnis konnte somit die Glücksspielabgabe für den Zeitraum Jänner bis November 2007 nicht mehr wirksam festgesetzt werden, da das Recht zur Festsetzung bereits verjährt war.

Als dritten Punkt wendet die Bf die Unzulässigkeit der Festsetzung ein.

Nach § 303 BAO könne das Verfahren unter anderem dann wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkämen. Entscheidend für die Beurteilung ob eine Tatsache neu hervorgekommen sei sei jedoch, ob diese Tatsache im Zeitpunkt der Bescheiderlassung (auf den Fall des § 201 BAO übertragen also im Zeitpunkt der Selbstberechnung) zu einer anderen Festsetzung geführt hätte (vgl dazu Ritz, BAO5 § 303 Rz 24). Dies sei im konkreten Fall jedoch eindeutig zu verneinen, weil nicht nur der Beschwerdeführerin sondern auch der Abgabenbehörde im Jahr 2007 noch nicht bekannt gewesen sei, dass Wetten bei zeitlich verzögert wiedergegebenen Sportereignissen Glücksspiele seien und ein Wettautomat kein Glücksspielautomat ist § 33 TP 17 Abs 1 Z 7 GebG sei. Die von der belangten Behörde zitierte Rechtsprechung stamme nämlich erst aus dem Jahr 2009 und danach. Es liege somit eine Änderung der Rechtsmeinung vor.

Die Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben (so wie die Wiederaufnahme eines Verfahrens) liege grundsätzlich im Ermessen der Abgabenbehörde. Sämtliche Ermessensentscheidungen müssten sich im Rahmen der vom Gesetz gezogenen Grenzen bewegen und müssten unter Berücksichtigung aller relevanten Umstände nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit getroffen werden (§ 20 BAO).

Sofern die Nachforderung gemäß § 235 BAO uneinbringlich oder deren Einhebung nach der Lage des Falles unbillig gemäß § 236 BAO seien, sprächen Erwägungen der Zweckmäßigkeit eindeutig gegen eine Festsetzung nach § 201 Abs 2 Z 3 BAO.

Da die Beschwerdeführerin lediglich Gastronomiebetriebe betreibe und keinerlei Einnahmen aus Glücksspielen generiere, könne sie aus ihren Umsätzen unmöglich die Abgaben in Höhe von EUR 1.165.415,64 entrichten. Dieser Umstand hätte bei der Ermessungsübung berücksichtigt werden müssen. Neben diesen Erwägungen spreche auch der Grundsatz von Treu und Glauben gegen die Festsetzung der Abgaben, denn zum Zeitpunkt der Selbstberechnung der Abgaben habe es noch keinerlei Anhaltspunkte dafür gegeben, dass die angebotenen Wetten als Glücksspiele und nicht als Sportwetten zu qualifizieren wären und

dass der Automat, wenn die Wette ein Glücksspiel wäre, kein Glücksspielautomat iSd § 33 TP 17 Abs 1 Z 7 GebG wäre.

Dass Abgaben bei Uneinbringlichkeit nicht festzusetzen seien, ergebe sich nicht nur aus § 201 iVm § 20 BAO und der Literatur sondern gleichermaßen aus § 206 Abs. 1 lit b BAO. Demnach könne die Behörde von der Festsetzung von Abgaben Abstand nehmen, wenn im Einzelfall auf Grund der der Abgabenbehörde zur Verfügung stehenden Unterlagen und der durchgeführten Erhebungen mit Bestimmtheit anzunehmen sei, dass der Abgabenanspruch gegenüber dem Abgabenschuldner nicht durchsetzbar sein werde. Da die Beschwerdeführerin als Trägerin eines Gastronomiebetriebes nicht EUR 1 Mio an Abgaben aufbringen könne, sei diese Voraussetzung erfüllt.

I.3. Beschwerdeentscheidung

Am 1. Juni 2015 erließ das Finanzamt eine abweisliche Beschwerdeentscheidung und begründete auszugsweise wie folgt:

*„Für den Zeitraum 01 - 11/2007 wurden dem Finanzamt ***5*** monatliche Wettgebührenabrechnungen (Geb 6) betreffend der Selbstberechnung der Gebühren gem. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG mit einem Gesamtbetrag Wettgebühren und Beträgen der jeweiligen Landeszuschläge sowie einem Berechnungsblatt, indem unter Punkt Wetten, im Inland angenommen, die gesamte Bemessungsgrundlage (Wert des bedungenen Entgelts) angeführt wurde, der Steuersatz von 2% und die entsprechende Gebühr, vorgelegt.*

Aus den Abrechnungen und dem Berechnungsblatt konnten lediglich die zahlenmäßigen gebühren relevanten Daten entnommen werden, nicht jedoch war zu erkennen, auf welche Wettereignisse die einzelnen Wetten abgeschlossen wurden, bzw. ob Wetten auf aufgezeichnete Hunderennen" enthalten sind.

Im Berechnungsblatt ist angeführt: Bundesgebühren für im Inland abgeschlossene Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen (ausgenommen Toto) gem. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG.

*Demnach kann davon ausgegangen werden, dass in der Bemessungsgrundlage nur solche Wetten enthalten sind, die sich auf sportliche Veranstaltungen beziehen und keine Glücksspiele. Erst durch die Kontrollmitteilung der Großbetriebsprüfung vom 29.02.2012 und der am 24.07.2012 dazu vorgelegten Unterlagen - Aufstellvereinbarung über ein Computerterminal zur Vermittlung von Hunderennen, Aufstellung über Terminalabrechnungen „Greyhound" je Monat 01-11/2007 sowie Abrechnungen einzelner „Greyhound" Wettterminals - wurde dem Finanzamt ***5*** bekannt, dass Wetten auf aufgezeichnete Hunderennen stattgefunden haben und dafür die Gebühr gem. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG abgeführt worden ist mittels der o.a. monatlichen Wettgebührenabrechnungen.*

*Die Tatsache, dass in den monatlichen Abgabemeldungen für die Monate 01-11/2007 Wetten auf aufgezeichnete Hunderennen enthalten sind und dafür eine Gebühr gem. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG abgeführt wurde, ist somit erst mit Kontrollmitteilung der GroßBP vom 29.02.2012 und der am 24.07.2012 dazu vorgelegten Unterlagen für das Finanzamt ***5*** neu hervorgekommen.*

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen erfolgen, wenn Tatsachen und Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Von der Kenntnis einer Tatsache kann erst dann gesprochen werden, wenn der Abgabenbehörde die Tatsache in ihrem für die abgabenrechtliche Beurteilung im wesentlichen Umfang bekannt ist (vgl. Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 303, E 177).

Entscheidend ist, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (ZB VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186, VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135).

Nach der Judikatur muss, soll eine Tatsache als neu hervorgekommen, damit als Wiederaufnahmsgrund gelten können, aktenmäßig erkennbar sein, dass der Behörde nachträglich tatsächliche Umstände zugänglich gemacht worden sind, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, § 303, S 2932).

Nach Rechtsprechung und Lehre besteht der Zweck des § 303 BAO darin, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen, Ziel ist ein insgesamt richtiges Ergebnis (VfGH 65.12.1990, B 783/89, VwGH vom 2.4.1990, 89/15/0005, VfGH 30.9.1997, B 2/96, Ritz, BAO, § 303, Tz 38).

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben, unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

Gemäß § 20 BAO sind- Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Unter Zweckmäßigkeit ist das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben zu verstehen, unter Billigkeit ist die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen des Steuerpflichtigen zu verstehen.

Der Zweck der gesetzlichen Norm, die Ermessen einräumt, ist nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung von zentraler Bedeutung bei der Ermessensübung, im Fall der Wiederaufnahme ist der Zweck die Rechtsrichtigkeit und somit die Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Dies und auch die Tatsache, dass die steuerlichen Auswirkungen der amtswegigen Wiederaufnahme im gegenständlichen Fall nicht bloß geringfügig sind, führte dazu bei der Ermessensentscheidung dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit Vorrang vor dem Gesichtspunkt der Billigkeit einzuräumen.

*Im Übrigen hat sich die Rechtsmeinung des ***12*** in diesem Bereich nicht geändert, wie in der Beschwerde vorgebracht wird, es gab damals nur noch keine entsprechende Judikatur.*

Dem Vorbringen in der Beschwerde, dass der Grundsatz von Treu und Glauben gegen eine Festsetzung spricht, ist entgegen zu halten, dass die Abgabenbehörde gegen diesen Grundsatz nicht verstoßen hat, da kein unrichtiges Verhalten Ihrerseits vorliegt. Selbst wenn die Abgabenbehörde eine geänderte rechtliche Beurteilung vornimmt, liegt in solchen Fällen nach der Rechtsprechung im Allgemeinen keine Verletzung von Treu und Glauben vor.

Nach der Rechtsprechung liegt nicht nur keine Rechtswidrigkeit, sondern auch kein Verstoß gegen die Ermessensmaßstäbe (insbesondere gegen die Billigkeit) vor, wenn zum Beispiel Abgabenerklärungen jahrelang unbeanstandet geblieben sind und die Sachverhalte erst anlässlich einer späteren behördlichen Prüfung, näher geprüft werden und die hierbei festgestellten tatsächlichen Umstände zum Anlass einer Wiederaufnahme des Verfahrens (VwGH 4.12.1989, 87/15/139) und damit zu einer anders gearteten Tatsachenwürdigung, aber auch unter Umständen einer geänderten rechtlichen Beurteilung genommen werden. In solchen Fällen liegt nach der Rechtsprechung im allgemeinen auch keine Verletzung von Treu und Glauben vor, wenn die Abgabenbehörde längere Zeit hindurch übersehene oder aus anderen Gründen nicht erkannte Unrichtigkeiten im Tatsachenbereich erst im Zuge späterer Abgabenverfahren (beispielsweise anlässlich von Betriebsprüfungen) aufgreift und eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt (vgl VwGH 30.11.1981, 3166, 3225 3227/79 u 20.2.1991, 86/13/47) und damit verbunden in der Folge auch andere (richtige, gesetzmäßige) rechtliche Positionen bezieht.

Ganz allgemein kann Treu und Glauben der gesetzmäßigen Anwendung von Rechtsvorschriften nicht entgegenstehen (zum Beispiel VwGH 5.11.1981, 2814, 2909/80 u 17.6.1982, 1283/79).

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt gemäß § 207 Abs. 1 BAO der Verjährung.

Nach der mit BGBl. I 9/1998 geänderten, ab 10. Jänner 1998 geltenden Fassung des § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Nach § 323 Abs. 18 BAO ist § 209 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004 ab 1. Jänner 2005 anzuwenden.

Der nunmehr für "Verlängerungshandlungen" geltende Gesetzestext "nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden" ist ident mit dem Text der Unterbrechungshandlung nach den bisher geltenden Bestimmungen.

Es kann daher die Rechtsprechung zur Unterbrechungshandlung unmittelbar auch für die Verlängerungshandlung herangezogen werden.

An eine Verlängerungshandlung sind im Sinne dieser Rechtsprechung folgende Anforderungen zu stellen:

- a) Tauglichkeit der Amtshandlung*
- b) Verfolgung eines hinreichend bestimmten Abgabenanspruches*
- c) Wirksamkeit und Erkennbarkeit nach außen*
- d) Nachweispflicht der Abgabenbehörde über die Verlängerungshandlung*
- e) Sachliche Zuständigkeit der Behörde*

In der Literatur und Rechtsprechung sind diese Kriterien wie folgt konkretisiert worden:

Unterbrechungshandlungen müssen aus dem Bereich der Behörde heraustreten, nach außen erkennbar werden und aus den Akten nachweisbar sein, auf die Kenntnisnahme durch den Abgabepflichtigen kommt es nicht an (VwGH 30.10.2003, 99/15/0098, 23.65.92, 92/14/0036).

Amtshandlungen sind - bei Zutreffen der weiteren gesetzlichen Voraussetzungen - dann unterbrechungswirksam, wenn sie in ihrer rechtlichen Gestalt als Behördenmaßnahmen über den Amtsbereich der Behörde hinaustreten und hiefür ein aktenmäßiger Nachweis besteht (VwGH 21.3.95, 94/14/0156).

Nach ständiger hg. Judikatur unterbricht jede zur Geltendmachung des Abgabeananspruches von der Behörde unternommene, nach außen erkennbare Handlung die Verjährung auch dann, wenn sich diese Handlung nicht gegen die schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommene Person gerichtet hat (sogenannte anspruchsbezogene Wirkung von Unterbrechungshandlungen, VwGH 9.11.2000, 2000/16/0336, 18.7.02, 2002/16/0159).

Die Unterbrechungswirkung setzt allerdings die Geltendmachung eines bestimmten Abgabeananspruches voraus (vgl dazu E 25. 5. 2000, 99/16/0379, 23. 5. 1991, 89/17/0183, 27. 4. 1987, 85/15/0323, SlgNF \$211/F ua, ebenso Ritz, BAO- Kommentar³ Rz 3 zu § 209 BAO, und Stoll, aaO 2196 Abs 2, VWGH 17.5.2001, 2000/16/0602).

Der VwGH führt im Erkenntnis vom 29.11 .1988, 86/14/0134, wörtlich aus:

"Jede zur Geltendmachung des Abgabeananspruches von der Behörde unternommene, nach außen erkennbare Handlung, unterbricht die Verjährung. Es ist dazu weder erforderlich, dass diese behördlichen Schritte der schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommenen Person zur Kenntnis gelangt sind, noch dass ihnen etwa eine zutreffende Rechtsansicht zu Grunde liegt, noch dass die behördlichen Schritte zum Beweisthema etwas beizutragen vermögen." Ebenso VwGH 4.3.1999, 98/16/0372.

Auch "prophylaktische" Amtshandlungen sowie jedermann gestattete Tätigkeiten wie die Einsichtnahme in das Firmenbuch unterbrechen die Verjährung (Ritz, BAO-Kommentar², § 209, Tz 6 ff, VwGH 5.4.2001, 2000/1510150).

Die mit Bescheid vom 28.10.2014 gem. § 201 BAO festgesetzten Gebühren gem. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG betreffen die Monate 01 – 11/2007.

Die Verjährung beginnt daher mit Ablauf des Jahres 2007 und endet mit 31.12.2012.

*Am 03.08.2012 erging eine Anfrage an die ***13*** + RsB (übernommen am 08.08.2012) - Verlängerung der Verjährungsfrist bis 31.12.2013.*

*Am 04.10.2013 erging neuerlich eine Anfrage an die ***13*** zH des steuerlichen Vertreters ***14*** + RsB (übernommen am 11.10.2013) - Verlängerung der Verjährungsfrist bis 31.12.2014.*

Die Verjährung betreffend Festsetzung der Gebühren für 01-11/2007 war somit noch nicht eingetreten, da entsprechende Verlängerungshandlungen gesetzt wurden.

Es ist zwar richtig, dass eine festgestellte Uneinbringlichkeit i. S. des § 235 BAO bei der Ermessensentscheidung zu berücksichtigen ist. Dies liegt aber im konkreten Fall nicht vor (§ 235 Abs. 1 BAO: Fällige Abgabenschuldigkeiten können von Amts wegen durch Abschreibung gelöscht werden, wenn alle Möglichkeiten der Einbringung erfolglos versucht worden oder

Einbringungsmaßnahmen offenkundig aussichtslos sind und auf Grund der Sachlage nicht angenommen werden kann, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt zu einem Erfolg führen werden.)

Die Frage der Einbringlichkeit der im wiederaufgenommenen Verfahren festzusetzenden Mehrsteuern ist bei der Verfügung der Wiederaufnahme grundsätzlich nicht zu prüfen, zumal eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit es nicht ausschließt, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können. Der Behörde kann daher nicht zum Vorwurf gemacht werden, dass sie sich bei Bescheiderlassung nicht mit der Frage auseinandergesetzt hat, ob die im wiederaufgenommenen Verfahren festzusetzenden Steuern auch einbringlich sein werden.

Ob der im wiederaufgenommenen Verfahren festzusetzende Mehrbetrag an Abgaben einbringlich ist, ist bei der Verfügung der Wiederaufnahme nicht zu prüfen. VWGH 19.03.2008, 2008/15/0017, ÖStZB 2008/499, 621.“

I.4. Vorlageantrag

Der Vorlageantrag wurde im Sinne der Beschwerde begründet. Neue Argumente wurden keine vorgebracht.

II. Verfahren vor dem BFG

II.1. mündliche Verhandlung

Ein entsprechender Vorhalt zur Sach- und Rechtslage erging durch das BFG am 24. März 2021. Das Finanzamt hat hiezu mitgeteilt, keine weitere Stellungnahme abzugeben. Seitens der Bf. wurde ebenfalls keine Stellungnahme eingebracht.

Am 20.07.2021 wurde die mündliche Senatsverhandlung durchgeführt. Für die Masseverwalterin ist Herr ***15*** unter Berufung auf die von der Masseverwalterin erteilte Vollmacht erschienen. Die Vollmacht enthält keine Zustellvollmacht.

Die Verhandlung hat folgendes Ergebnis gebracht:

„Die Vorsitzende erteilt der Berichterstatterin das Wort. Die Berichterstatterin trägt die Sache vor und berichtet über die Ergebnisse etwa bereits durchgeführter Beweisaufnahmen oder vorangegangener mündlicher Verhandlungen. Die Sachverhaltsdarstellung wird an die Anwesenden ausgeteilt.

Die Parteien führen aus wie in den Schriftsätzen im bisherigen Verfahren.

Auf Frage der Vorsitzenden ob es zum Sachverhalt noch Ergänzungen gibt, antwortet der Vertreter der Bf. „Nein zum Sachverhalt nicht“.

Auch seitens des FA wird verneint, dass es zum Sachverhalt noch Ergänzungen gibt.

Zur rechtlichen Beurteilung verweisen die Parteienvertreter bisher auf die schriftlichen Ausfertigungen. Der Vertreter der Masseverwalterin überreicht eine Stellungnahme zur rechtlichen Situation. Auch dem FA-Vertreter wird ein Exemplar davon ausgehändigt. Diese wird als Beilage ./2 zum Akt genommen. Die zentrale Entscheidung ist das Urteil des OLG Wien GZ 1R 135/2007s vom 27.08.2007.

Stellungnahme FA: Da es offenbar um die Thematik einer allfälligen Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols geht, verweist das FA auf die Rechtsprechung des BFG, wonach das Monopol nicht präjudiziell für die Glücksspielabgaben ist, dies muss auch für die Gebühr gelten. Zur Entscheidung des OLG Wien wird angemerkt, dass zivilgerichtliche Entscheidungen für das Abgabeverfahren nicht präjudiziell sind.

Vertreter der Bf.: Das Glücksspielgesetz ist im Falle der Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols nicht anwendbar, deshalb ist auch § 1 nicht anwendbar, auf welches sich § 33 TP 17 GebG, auch die Zif. 7, bezieht, sodass nur noch der Wettbegriff nach der Zif. 6 maßgeblich sein kann, der sich auf sportliche Veranstaltungen bezieht, jedoch keine Unterscheidung trifft, ob es sich um künftige oder vergangene Sportveranstaltungen handelt. Zu der Nichtpräjudizialität der zivilrechtlichen Entscheidungen ist auszuführen, dass sich die Begriffe im Gebührengesetz der TP 17 einerseits am ABGB orientieren, andererseits auch zivil- und strafrechtliche Entscheidungen der Gerichte zur Auslegung dieser Begriffe herangezogen werden.

FA: Es gibt eine Vielzahl an höchstgerichtlichen Entscheidungen, sowohl Unionskonformität des Monopols als auch der Abgaben und selbst im Falle einer Unionsrechtswidrigkeit würden einzelne Bestimmungen aufgrund des Anwendungsvorranges unanwendbar sein und nicht das gesamte Gesetz.

Vertr. Bf.: Dieses Verfahren bezieht sich auf die Rechtslage vor der Glücksspielnovelle 2008 und 2010. Die beiden Novellen wurden deshalb erlassen, weil es nach der Entscheidung Engelman des EuGH keinen Zweifel daran gegeben hat, dass das gesamte Glücksspielgesetz schon aufgrund der darin enthaltenen Ausschreibungsmodalitäten Unionsrechtswidrig war und erst mit diesen beiden Novellen behoben wurde. Weiters verweise ich auf das ergänzende Vorbringen in der überreichten Stellungnahme.

FA: Ich verweise auf die Rechtsprechung des BFG zur § 33 TP 17 alt.

*Die Parteien stellen keine weiteren Fragen und Beweisanträge.
Schluss des Beweisverfahrens.*

Der Vertreter des Finanzamtes beantragt, das BFG möge die Beschwerde als unbegründet abweisen.

Der steuerliche Vertreter beantragt die Stattgabe der Beschwerde und Aufhebung des Bescheides. Er regt allenfalls ein EuGH Vorentscheidungsersuchen an.

Die Vorsitzende verkündet den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.“

II.2. Rechtsgrundlagen und Erwägungen

II.2.1. Zur Festsetzung von Rechtsgeschäftsgebühren gem. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Gebührengesetz (GebG), BGBl 1957/267, idF des BGBl I 2005/105(vor der GSpG-Novelle 2008, BGBl I 2010/54), anzuwenden auf alle Sachverhalte, für die die Gebührenschild vor dem 1. Jänner 2011 entsteht, unterliegen Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird, einer Rechtsgebühr ua. wie folgt:

Nach Z 6 leg. cit. beträgt die Rechtsgebühr bei im Inland abgeschlossenen Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen, außer im Rahmen des Totos vom Wert des bedungenen Entgelts 2 v.H..

Nach Z 7 lit. b leg. cit. beträgt diese Rechtsgebühr bei Glücksspielen im Sinne des § 1 Abs. 1 GSpG idF BGBl. Nr. 965/1993, die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden, und bei sonstigen Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen, wenn die Gewinne in Geld bestehen, vom Gewinn 25 v.H..

Nach § 1 Abs. 1 Glücksspielgesetz (GSpG), idF vor BGBl 2010/54 (aF), sind Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes Spiele, bei denen Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen (vgl. VwGH 25.9.2012, 2011/17/0299).

Der für den Gebührentatbestand nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG aF wesentliche Glücksspielbegriff des § 1 Abs. 1 GSpG entspricht dem des § 168 Abs. 1 StGB, und zwar insoweit auch im ersten Fall dieser Gesetzesstelle darauf abgestellt wird, dass es dabei um ein Spiel geht, "bei dem Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen". Der strafrechtliche Glücksspielbegriff des § 168 StGB lautet: "Wer ein Spiel, bei dem Gewinn und Verlust ausschließlich oder überwiegend vom Zufall abhängen oder das ausdrücklich verboten ist, veranstaltet oder eine Abhaltung eines solchen Spiels fördert, um

aus dieser Veranstaltung oder Zusammenkunft sich oder einem anderen einen Vermögensvorteil zuzuwenden, ist ... zu bestrafen."

Ein Zufall liegt vor, wenn der Erfolg weder von einem zielbewussten Handeln oder der Geschicklichkeit oder allein vom Belieben der beteiligten Personen abhängt, sondern wenn noch weitere Bedingungen dazu treten müssen, die außerhalb des Willens der beteiligten Personen liegen (VwGH 18.12.1995, 95/16/0047).

Wette ist die Zusage einer Leistung für den Fall, dass sich eine Behauptung über ein beiden Parteien noch unbekanntes Ereignis als richtig erweist (Koziol/Welser, Bürgerliches Recht¹³, II 270).

Bei einer Sportwette handelt es sich darum, dass auf den Ausgang von sportlichen Wettkämpfen gewettet wird, die unabhängig von den Partnern des Wettvertrages stattfinden und im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bekannt sind, sodass dem Wettenden die Möglichkeit der Einschätzung der Stärke der beteiligten Mannschaften, Sportler oder (beim Hunderennen) der Tiere möglich ist (VwGH 24.4.2012, 2008/17/0175).

Bei den "Sportwetten" hängt die Entscheidung über das Spielergebnis nicht vorwiegend vom Zufall ab, weil der Wettende seine Kenntnisse betreffend die Umstände bei der sportlichen Veranstaltung (zB betreffend Hunderennen die Trainingsverfassung und den gesundheitlichen Zustand der einzelnen Tiere, die Stärken der Hunde bei der zu erwartenden Wetterlage etc.) einbringt und diese Kenntnisse im Hinblick auf den Ausgang der jeweiligen sportlichen Ereignisse das Zufallselement überwiegen. Sportwetten in diesem Sinne unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG (VwGH 25.9.2012, 2011/17/0299; VfGH 28.6.2013, B 396/2013).

Eine Sportwette liegt dann nicht vor, wenn nicht auf ein künftiges sportliches Ereignis gewettet werden kann, sondern der Ausgang des Spiels davon abhängt, welches bereits in der Vergangenheit stattgefundenen Rennen abgespielt wurde. Dabei haben nicht die Kenntnisse des Wettenden über die Umstände des Hunderennens, sondern lediglich der Umstand, welches Rennen ausgewählt wird, Einfluss auf das Spielergebnis (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 16. Oktober 2014, 2013/16/0239, sowie das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 26. Juni 2013, B 396/2013 und vom 15. Jänner 2014, 2012/17/0581).

Gemäß § 1 Abs. 1 GSpG ist ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ein Spiel, bei dem Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen.

Nach § 2 Abs. 2 GSpG aF liegt eine Ausspielung mittels eines Glücksspielapparates vor, wenn die Entscheidung über Gewinn und Verlust durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung durch den Apparat selbst, also nicht zentralseitig, herbeigeführt oder zur Verfügung gestellt wird.

Ein Glücksspielautomat ist gemäß § 2 Abs. 3 GSpG aF ein Glücksspielapparat, der die Entscheidung über Gewinn und Verlust selbsttätig herbeiführt oder den Gewinn selbsttätig ausfolgt.

In gegenständlichem Fall bot die Beschwerdeführerin im Zeitraum Jänner 2007 bis November 2007 über von der Firma ***7*** gemietete Terminals unter anderem „Wetten“ auf aufgezeichnete Hunderennen an, die über einen Router mit einem Server verbunden waren und bei denen durch Zufallszahlen zentralseitig das Spielergebnis herbeigeführt wurde.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage hat daher das Finanzamt zu Recht die von der Beschwerdeführerin angebotenen aufgezeichneten Hunderennen als Glücksspiel iSd§ 1 Abs. 1 GSpG qualifiziert und die darauf entfallende Rechtsgebühr für den Zeitraum Jänner bis November des Kalenderjahres 2007 gemäß § 33 TP17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG im Ausmaß von je 25 % vom Gewinn mit dem angefochtenen Bescheid vom 28. Oktober 2014 vorgeschrieben. Aus dem Vorbringen der Bf, ihr wäre im Jahr 2007 nicht bekannt gewesen, dass es für die Gebührenpflicht darauf ankomme, ob die sportliche Veranstaltung live oder mit zeitlicher Verzögerung wiedergegeben werde, kann für vorliegenden Fall nichts gewonnen werden. Auf die ausführliche Bescheidbegründung wird verwiesen.

Auch die Gebührenbefreiung gem. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 Teilstrich drei GebG für Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten ist im gegenständlichen Fall nicht anzuwenden, da es sich zweifellos nicht um Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten im Sinne des § 2 Abs. 3 GSpG idF vor der Novelle BGBl. I Nr. 54/2010 handelt. Bei den gegenständlichen angebotenen aufgezeichneten Hunderennen handelt es sich um Glücksspiele im Sinne des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit.b GebG und fallen somit nicht unter die für Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten vorgesehene Ausnahme von der Gebührenpflicht gem. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 Teilstrich drei GebG aF. (vgl. u.a. BFG 29. 03. 2017, RV/2100738/2013).

Zu dem in der Verhandlung überreichten ergänzenden Schriftsatz wird folgendes ausgeführt:

Zum Argument der Unionsrechtswidrigkeit (C-64/08, Engelmann; sowie OLG Wien, 1R 135/07s)

Zu den Vorwürfen der Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols wird auf die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes, insbesondere VfGH 15.10.2016, G 103/2016 u.a., sowie auf das ausführliche Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022, verwiesen. Durch diese inhaltlichen Entscheidungen sind die durch das Glücksspielmonopol aufgeworfenen unions- und verfassungsrechtlichen Fragen als hinreichend geklärt anzusehen. Dabei wurde auch die Frage eines maßvollen Werbeauftritts der Konzessionäre behandelt, insgesamt aber eine gesamthafte Würdigung aller Auswirkungen auf den Glücksspielmarkt im Sinne der Rechtsprechung des EuGH vorgenommen. Zu den Voraussetzungen der unionsrechtlichen Zulässigkeit des Glücksspielmonopols und der Inanspruchnahme der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit liegt bereits umfangreiche

Rechtsprechung des EuGH vor, die in den oben genannten Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofs und des Verwaltungsgerichtshofs umfassend referiert wurden.

Auch der OGH hat im Einklang mit der Entscheidung des VfGH seine Rsp *dahingehend geändert*, dass kein Anlass besteht, "von der Rechtsprechung des Senats abzugehen" (10 Ob 52/16v), wonach in gesamthafter Würdigung aller tatsächlichen Auswirkungen im Sinn der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs das österreichische System der Glücksspielkonzessionen nicht gegen Unionsrecht verstößt und daher auch kein Anhaltspunkt für eine Inländerdiskriminierung besteht (4 Ob 95/17z mwN). Der Senat hat auch in sämtlichen der Entscheidung 10 Ob 52/16v nachfolgenden Entscheidungen an dieser Rechtsprechung festgehalten; eine Uneinheitlichkeit der Rechtsprechung liegt nicht vor (RIS-Justiz RS0042668 [T5]). Diese gefestigte Rechtsprechung des Senats orientiert sich an der Judikatur des Europäischen Gerichtshofs zu den Kriterien einer allfälligen Unionsrechtswidrigkeit des GSpG (ua EuGH C-390/12, Pfleger; C-347/09, Dickinger/Ömer; C-64/08, Engelmann; vgl die zu RIS-Justiz RS0129945 angeführten Entscheidungen)."

Da eine Unionsrechtswidrigkeit der einschlägigen glücksspielrechtlichen Bestimmungen vor diesem Hintergrund nicht zu erkennen ist, geht die Behauptung, alle dieses Monopol stützenden verwaltungsstrafrechtlichen und abgabenrechtlichen Bestimmungen – somit auch die Bestimmungen des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit.b GebG - seien nicht anwendbar, ins Leere (vgl. zB BFG 12.04.2021, RV/2100055/2016 uva).

II.2.2. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens

Hie zu wird u.a. auf die Ausführungen im Erkenntnis des BFG zu RV/7105879/2016 vom 24.01.2020 verwiesen.

§ 201 BAO lautet: (1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,
2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

Die Festsetzung gemäß § 201 BAO kann demnach dann, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als "nicht richtig" erweist, gemäß Abs. 2 Z 3 erfolgen, "wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden". Die Vorschrift hat insoweit den Zweck, einen Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage herbeizuführen (vgl. VwGH 25.9.2012, 2008/13/0175, und 30.1.2014, 2011/15/0156).

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

In sinngemäßer Anwendung dieser Rechtsprechung zur Wiederaufnahme des Verfahrens ist im vorliegenden Fall einer amtswegigen (Neu)Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO somit entscheidend, ob und gegebenenfalls welche für das Finanzamt seit der Selbstbemessung neu hervorgekommenen Umstände seitens des Finanzamts in seinem Bescheid dargetan wurden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058).

Im Bescheid gemäß § 201 BAO über die Festsetzung der Gebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG vom 28. Oktober 2014 ist diesbezüglich ausgeführt:

"Die Festsetzung erfolgt gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen eines Wiederaufnahmegrundes vorliegen würden. Die Feststellungen der Prüfung laut nachstehenden Ausführungen stellen für das Steuerverfahren neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel dar, die bisher nicht geltend gemacht worden sind. Die Kenntnisse dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens, hätten einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

Für die Monate Jänner bis November 2007 wurden die Wettgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG samt Landeszuschlägen von der Abgabenschuldnerin jeweils für jedes Monat mittels Wettgebührenabrechnungen (Geb 6) selbstberechnet. Bei den Selbstberechnungen wurden sowohl Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen als auch

„Wetten auf aufgezeichnete Hunderennen bzw. Rennen“ der Gebühr unterzogen. In der Selbstberechnung via Geb 6 sind lediglich der Tatbestand (Wetten im Inland angenommen) und die ziffernmäßigen Bemessungsgrundlagen enthalten. Darüberhinausgehende, weitere Tatsachen sind nicht erfasst.

Aus den monatlich an das Finanzamt übermittelten Wettgebührenabrechnungen (Geb 6) war daher nicht ersichtlich, dass auch Wetten auf aufgezeichnete Rennen der Wettgebühr unterzogen wurden.

*Bei einem Telefonat vom 29.02.2012 mit der Großbetriebsprüfung bzw. mit abschließender Kontrollmitteilung der Großbetriebsprüfung vom 29.02.2012, eingelangt am 29.02.2012 15:22, wurde dem Finanzamt ***5*** mitgeteilt, dass bei der ***16*** der Sachverhalt Hunderennen vorliegt.*

*Durch dieses Telefonat und die Kontrollmitteilung vom 29.02.2012 kam die Tatsache hervor, dass von der ***16*** im Zeitraum vom 01.01.2007 - 30.11.2007 Wetten auf aufgezeichnete Rennen angeboten wurden und dass bei der Selbstberechnung diese der Wettgebühr als „Sportwetten“ und nicht wie gesetzlich normiert als Glücksspiele der Gebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG unterzogen wurden.*

Weiters kam durch die am 24.07.2012 vorgelegten Unterlagen - Aufstellvereinbarung über ein Computerterminal zur Vermittlung von Hunderennen, Aufstellung über Terminalabrechnungen „Greyhound“ je Monat 01-11/2007 sowie Abrechnungen einzelner „Greyhound“ Wettterminals - hervor, dass die Wetten auf aufgezeichnete Rennen über Terminals der Firma G., die über einen Router mit dem Server verbunden waren und bei denen durch Zufallszahlen zentralseitig das Spielergebnis herbeigeführt wurde, angeboten wurden.

*Mit Anfragenbeantwortung der ***16*** vom 22.10.2013, übermittelt per Mail vom steuerlichen Vertreter ***17*** am 08.11.2013, wurde der Spielablauf der aufgezeichneten Hunderennen bekanntgegeben, die Allgemeinen Wettbestimmungen der ***16*** für Wetten auf Global Greyhounds Rennen sowie der Vertrag mit der G. über die Miete der Terminals und für die Terminals die Aufstellungen der Monate 01-11/2007, die u. a. die Wetteinsätze und die Auszahlungen beinhalten, vorgelegt.*

*Aufgrund dieser Unterlagen kam die Tatsache neu hervor, dass in den Wettgebührenabrechnungen 01-11/2007 Wetten auf aufgezeichnete Hunderennen enthalten sind, für die von der ***16*** die Wettgebühren mit 2% des Wetteinsatzes gem. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG selbstberechnet wurden, obwohl es sich um Glücksspiele handelt und diese der Gebühr gem. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG unterliegen mit 25% vom Gewinn. Dies stellt den Wiederaufnahmsgrund gem. § 303 BAO dar."*

Die Bf. wendet nun ein, die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme seien nicht vorgelegen, da der Abgabenbehörde im Jahr 2007 nicht bekannt gewesen sei, dass Wetten auf zeitlich verzögert wiedergegebene Sportereignisse als Glücksspiele zu qualifizieren seien und dass ein Wettautomat kein Glücksspielautomat iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG sei. Weiters bringt die Bf. vor, die beiden Tatsachen "*aufgezeichnetes Sportereignis*" und "*zentralseitige Zufallsentscheidung*" seien im Hinblick auf die Rechtsauffassung im Jahr 2007 nicht entscheidungswesentlich gewesen und daher nicht neu hervorgekommen.

Dazu ist zu sagen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei *richtiger rechtlicher Subsumtion* zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. das Erkenntnis vom 28. Februar 2012, 2008/15/0005).

Im Erkenntnis vom 14.04.1990, 88/13/0011 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt:

"Voraussetzung für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO ist unter anderem das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Aus welchen Gründen die Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde bisher unbekannt geblieben sind, ist für das Vorliegen des Wiederaufnahmsgrundes unerheblich. Insbesondere ist es auch unerheblich, ob die neuen Tatsachen oder Beweismittel aus Verschulden der Abgabenbehörde erst nach Abschluss des Verfahrens hervorgekommen sind. Solche Gründe könnten nur im Rahmen der Ermessensübung von Bedeutung sein, und zwar bei Entscheidung der Frage, ob das Vorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes von der Abgabenbehörde auch tatsächlich zum Anlass einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens genommen werden soll. Es kann daher durchaus der Fall sein, dass die Abgabenbehörde einen abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt nicht oder nur unvollständig ermittelt, weil sie ihn zu Unrecht für ausreichend geklärt hält. Dennoch kann das spätere Hervorkommen neuer entscheidungsrelevanter Tatsachen und Beweismittel einen Wiederaufnahmsgrund darstellen. Entscheidend ist nämlich nicht, ob sich die Abgabenbehörde der Relevanz bisher unbekannter Sachverhaltselemente im vollen Ausmaß bewusst war, sondern dass sie bei richtiger rechtlicher Beurteilung des maßgebenden Sachverhaltes zu einem anderen Bescheid gelangt wäre."

Für das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen ist ausschlaggebend, ob im Zeitpunkt des wiederaufzunehmenden Verfahrens - bei Kenntnis der Tatsachen - eine anderslautende Entscheidung erfolgt wäre, wobei auf die damalige Rechtslage, nicht jedoch auf die damalige

Verwaltungsübung oder Rechtsmeinung (Rechtskenntnis) des Organwalters abzustellen ist (vgl. Ritz, BAO⁶ TZ 24 zu § 303).

Unbestritten ist, dass die belangte Behörde nicht in Kenntnis davon war, dass in den Wettgebührenabrechnungen 01-11/2007, für die von der Bf. die Wettgebühren mit 2% des Wetteinsatzes gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG selbst berechnet wurden, Wetten auf aufgezeichnete Hunderennen enthalten waren, die der Gebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG unterliegen.

Im Hinblick auf die zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes war die belangte Behörde berechtigt, einen Bescheid gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO über die Festsetzung der Gebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b. GebG zu erlassen, da die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme aufgrund der neu hervorgekommenen Tatsachen berechtigt war.

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben wird verstanden, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftige Gründe in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertrauen konnten (VwGH 15.3.2001, 2001/16/0063).

Die Anwendung von Treu und Glauben setzt einen Vollzugsspielraum, entweder bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe oder bei der Ermessensübung, voraus (VwGH 9.3.2005, 2001/13/0273).

Ist hingegen eine Rechtsfrage bereits durch den Verwaltungsgerichtshof entweder in ständiger Rechtsprechung oder wie im gegenständlichen Fall durch einen verstärkten Senat entschieden, hat der Grundsatz von Treu und Glauben keine Bedeutung mehr, weil das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker ist als jeder andere Grundsatz.

Durch den Grundsatz von Treu und Glauben wird auch nicht allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit geschützt, da die Behörden verpflichtet sind, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (VwGH 3.11.2005, 2003/15/0136).

Eine Änderung der Rechtslage ist durch das Erkenntnis des VwGH vom 4.11.2009, 2009/17/0158, nicht eingetreten, sondern eine Klarstellung der Rechtsauslegung, nämlich dass bei "Wetten" auf aufgezeichnete Hunde- bzw. Pferderennen keine Wette aus Anlass einer sportlichen Veranstaltung oder eines Hunderennens vorliegt.

Sofern die Bf. vorträgt, dass der Wortlaut des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG dem Rechtsunterworfenen bis zum Ergehen des genannten Erkenntnisses des VwGH keine andere Auslegung zuließ, als die "Wetten" auf aufgezeichnete Hunderennen als Sportwetten zu qualifizieren, ist dem entgegenzuhalten, dass bereits bei Auslegung des Gesetzeswortlautes (Wortinterpretation) "Wetten anlässlich sportlicher

Veranstaltungen", somit aufgrund der Wortinterpretation, von einer Wette auf einen noch nicht beendeten Wettkampf ausgegangen werden muss.

Auf einen bereits abgeschlossenen Wettkampf könnte lediglich anlässlich des Abspielens des Videos gewettet werden, diese "Wette" erfolgt jedoch nicht aufgrund des Anlasses der sportlichen Veranstaltung (zumal bereits beendet, daher kein Anlass mehr vorliegen kann) und ist eine solche "Wette" daher schon aufgrund des Gesetzeswortlautes nicht von § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 erfasst, sondern vielmehr von § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit b GebG idF Budgetbegleitgesetz 2007, BGBl. I Nr. 24/2007, (Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG), die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen, wenn die Gewinne in Geld bestehen,...).

Aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes, kann nicht nachvollzogen werden, weshalb die Bf. (unbewiesener Maßen) davon ausgeht, die belangte Behörde habe bis zum Ergehen des genannten Erkenntnisses des VwGH "Wetten" auf aufgezeichnete Sportveranstaltungen unter § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 subsumiert.

II.2.3. Zur Verjährung

Das Recht eine Abgabe festzusetzen unterliegt gem. § 207 Abs. 1 BAO der Verjährung und beträgt grundsätzlich fünf Jahre (Abs. 2). Die Verjährung beginnt gem. § 208 Abs. 1 lit. a) mit Ablauf des Jahres zu laufen in dem der Abgabeananspruch entstanden ist. Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Am 03.08.2012 erging eine Anfrage mit Rückschein an die ***13*** (RSb übernommen am 08.08.2012), womit die Verlängerung der Verjährungsfrist bis 31.12.2013 eingetreten ist. Am 04.10.2013 erging neuerlich eine Anfrage mit Rückschein an die ***13*** zH des steuerlichen Vertreters ***14*** (Rsb übernommen am 11.10.2013), womit nochmals die Verlängerung der Verjährungsfrist bis 31.12.2014 eintrat.

Das Finanzamt hat in der Beschwerdeverentscheidung vom 1. Juni 2015 betreffend Bescheid gemäß § 201 BAO zur Frage der Verjährung ausführlich Stellung genommen, auf welche Ausführungen u.a. verwiesen wird.

Die Beschwerde war daher nach dem oben Gesagten vollinhaltlich als unbegründet abzuweisen.

III. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit vorliegender Entscheidung ist das Bundesfinanzgericht nicht von der jeweils zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs abgewichen. Die getroffene Entscheidung entspricht sowohl der Judikatur des VwGH als auch der Rechtsprechung des BFG.

Die Revision war daher nichtzuzulassen.

Wien, am 22. Juli 2021