

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Maria Brandstetter Rechtsanwältin, Stephansplatz 4/VIII, 1010 Wien gegen:

1. zwei Bescheide gemäß § 201 BAO betreffend Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG idF vor dem 1.1.2011 für die Kalendermonate Februar bis Dezember 2009 und für die Kalendermonate Jänner bis Juni 2010 (RV/7101543/2013, RV/7101544/2013);
 2. vier Bescheide gemäß § 201 BAO betreffend Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 GebG idF ab dem 1.1.2011 für Jänner 2011 bis April 2011 (RV/7101539/2013, RV/7101540/2013, RV/7101541/2013, RV/7101542/2013);
 3. vier Bescheide gemäß § 201 BAO betreffend Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG für Jänner 2011 bis April 2011 (RV/7101549/2013, RV/7101550/2013, RV/7101551/2013, RV/7101552/2013);
- alle vom 21. Jänner 2013 des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel StNr. ***BF1StNr1*** - Team 15 und
4. gegen die in einem Sammelbescheid zusammengefassten sechs Bescheide über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen vom 11. Februar 2013 betreffend Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG idF vor dem 1.1.2011 und Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG für Jänner bis April 2011 des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel StNr. ***Bf1*** (RV/7100911/2013)

zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) teilweise zulässig. Die Revision wird hinsichtlich der Frage zugelassen, welche Eigenschaften ein Vermittler aufweisen muss, um als Steuerschuldner iSd §

28 Abs. 3 GebG bzw. des § 59 Abs. 5 GSpG herangezogen werden zu können, im Übrigen nicht zugelassen.

Entscheidungsgründe

Strittige Punkte

Welche Eigenschaften muss ein Vermittler aufweisen, um als Steuerschuldner iSd § 28 Abs. 3 GebG bzw. des § 59 Abs. 5 GSpG herangezogen werden zu können?

Liegt Vermittlereigenschaft vor, wenn eine Unternehmung mit fachlichem Wissen über den Betrieb von Spielautomaten vom Wettanbieter (Buchmacher) beauftragt wird, in Österreich in ihrem Namen Bankkonten einzurichten, über die der Zahlungsverkehr zwischen den europäischen Vermittlern und dem Wettanbieter abgewickelt wird, und für den Wettanbieter treuhändig nach dessen Vorgaben zu verwalten?

Unterliegen Wetten auf den Ausgang von „virtuellen Tierrennen“ der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG?

Überblick:

1. Verfahrensgang

1.1. Verfahren vor dem Finanzamt

1.1.1. Chronologische Kurzdarstellung

1.1.2. Detaillierte Darstellung der Verfahrensschritte

1.1.2.1. Wettgebühr

1.1.2.2. Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG

1.1.2.3. Säumniszuschläge

1.2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

1.2.1. Beweiserhebungen

1.2.2. Stellungnahmen des Finanzamtes und der Bf.

2. Festgestellter Sachverhalt

3. Gesetzliche Grundlagen

- 3.1. Wettgebühren vor dem 1.1.2011
- 3.2. Wettgebühren ab dem 1.1.2011
- 3.3. Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG
- 3.4. Erste Säumniszuschläge, § 217 BAO
- 4. Erwägungen
 - 4.1. Wette und Glücksspiel
 - 4.2. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben
 - 4.3. Die Darstellung der Wettvermittlung im Schrifttum
 - 4.4. Gebühren- und glücksspielabgabenrechtliche Judikatur zum Vermittlerbegriff
 - 4.5. Parlamentarische Materialien zum gebühren- und glücksspielabgabenrechtlichen Vermittlerbegriff
 - 4.6. Vermittlung – allgemeiner Bank- und Postdienstleister
 - 4.7. Gesamtschuldner – Ermessen
- 5. Säumniszuschläge
- 6. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen
- 7. Teilzulässigkeit der Revision

1. Verfahrensgang

1.1. Verfahren vor dem Finanzamt

1.1.1. Chronologische Kurzdarstellung

Die *****Bf1*****, die Bf., ist seit 1999 im Firmenbuch unter der *****1***** eingetragen. Nach dem Gesellschaftsvertrag in der Fassung vom 18. März 2011 ist laut Punkt Viertens a) unter anderem Gegenstand des Unternehmens die Verleihung, die Vermietung, die Aufstellung und der Betrieb von Automaten, insbesondere Spielautomaten.

Am **17. November 2008** wurde zwischen der Bf. und der *****2***** in Uruguay, einer Gesellschaft, die berechtigt ist, Wetten abzuschließen, und welcher Wetten von Vermittlern in

europäischen Ländern vermittelt werden, eine **Treuhandvereinbarung** abgeschlossen. Die Bf. wurde beauftragt, in ihrem Namen Bankkonten einzurichten, über die der Zahlungsverkehr zwischen den europäischen Vermittlern und der ***2*** abgewickelt wird, und diese für die ***2*** treuhändisch zu verwalten.

Zu den europäischen Vermittlern der ***2*** gehörte laut **Vermittlungsvertrag vom 1. Oktober 2010** auch die Firma ***3*** (und deren Vorgänger). Hinsichtlich der Firma ***3*** wurde die Bf. beauftragt, ein Inkasso vorzunehmen, bei welchem die inkassierten Einsätze abzüglich der Auszahlungen, der Wettgebühren sowie der Provisionen für den Wettvermittler auf das von der Bf. eingerichtete Treuhandkonto einzuzahlen waren.

Im Jahr 2012 wurde die Firma ***3*** insolvent.

Wettgebühren+

Das Finanzamt erließ **zwei Bescheide gemäß § 201 BAO vom 21. Jänner 2013 über die Festsetzung der Wettgebühren anlässlich sportlicher Veranstaltungen** (Sportwetten, Livewetten, Terastream) gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG aF für den Zeitraum Februar bis Dezember des Jahres 2009, sowie für den Zeitraum Jänner bis Juni 2010.

Das Finanzamt erließ für den Zeitraum Jänner 2011 bis April 2011 **vier Bescheide gemäß § 201 BAO vom 21. Jänner 2013, mit welchen es Wettgebühren** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG festsetzte.

Das Finanzamt zog die Bf. infolge der Weiterleitung der Wetteinsätze über das Treuhandkonto als Vermittlerin von Wetten von der Firma ***3*** an die Firma ***2*** als Gebührensuldnerin iSd § 28 Abs. 3 GebG heran, da trotz verpflichtender Selbstberechnung die Wettgebühren weder bekanntgegeben, noch entrichtet worden waren.

Fristgerecht wurden dagegen **Berufungen/Beschwerden** erhoben, die sich in erster Linie gegen die Heranziehung der Bf. als Vermittlerin zur Bezahlung der Wettgebühren richteten. Die Bf. beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat.

Vorlagebericht: Das Finanzamt erließ – was nach der damaligen Rechtslage noch möglich war - keine Berufungs/Beschwerdevorentscheidung und legte den Akt der Rechtsmittelinstanz mit einer umfangreichen Stellungnahme, die der Bf. auch zugestellt wurde, vor.

Glücksspielabgaben

Nach dem Inhalt der Finanzamtsakten bot die ***3*** im Zeitraum Jänner 2011 bis April 2011 auch überwiegend Wetten auf virtuelle Hunde- und Pferderennen an, die ebenfalls über das Treuhandkonto der Bf. inkassiert wurden.

Das Finanzamt erließ für den Zeitraum Jänner 2011 bis April 2011 **vier Bescheide gemäß § 201 BAO vom 21. Jänner 2013, mit welchen es Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG festsetzte**, da es sich um Wetten auf den Ausgang von virtuellen Hunde- und Pferderennen handelte. Das Finanzamt zog die Bf. infolge der Weiterleitung der Spieleinsätze und –gewinne über das Treuhandkonto als Vermittlerin gemäß § 59 Abs. 5 GSpG von Wetten auf virtuelle Hunde- und Pferderennen von der Firma ***3*** an die Firma ***2*** als Glücksspielabgabenschuldnerin heran, da die Glücksspielabgabe weder selbstberechnet noch entrichtet worden war.

Fristgerecht wurden dagegen **Berufungen/Beschwerden** erhoben, die sich einerseits gegen die Heranziehung der Bf. als Vermittlerin und andererseits gegen die Subsummierung der angebotenen „Virtuellen Tierwetten“ unter „Glücksspiele“ richtete. Die Bf. beantragte die ersatzlose Aufhebung der Bescheide, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat.

Das Finanzamt erließ – was nach der damaligen Rechtslage noch möglich war - keine Berufungs/Beschwerdevorentscheidung und legte den Akt der Rechtsmittelinstanz mit einer umfangreichen Stellungnahme vor und legte einen Ausdruck aus dem Internet vom 20.6.2013 betreffend *Virtual Sports: ***33****) bei.

Mit Schreiben vom 5. September 2013 an den Unabhängigen Finanzsenat ergänzte die Bf. ihre Berufung/Beschwerde, dass § 33 TP 17 GebG ganz allgemein Wetten besteuere und nicht nur Sportwetten. Sonstige Wetten unterlägen aber nicht der Glücksspielabgabe. Die Bf. legte zwei „*Statistisch-mathematische Gutachten über Geschicklichkeit oder Zufall von Wetten auf elektronisch erzeugte Hunde/Pferderennen*“ vom 31.5.2013 und vom 8.8.2013 (Gutachten „Ettl“) vor, da diese belegen, dass der Zufall bei den hier gegenständlichen Wetten nur eine untergeordnete Rolle spiele und der Ausgang dieser Wetten sogar besser vorhersagbar sei als bei echten Hunde/Pferderennen.

Säumniszuschläge

(RV/7100911/2013)

Unter Verweis auf die Begründung ihrer Berufungen/Beschwerden in den Wett- und Glücksspielabgabenangelegenheiten erhob die Bf. gegen den „**Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen**“ vom **11. Februar 2013** betreffend Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG aF für die Zeiträume Februar bis Dezember 2009 und Jänner bis Juni

2010, sowie betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG für Jänner bis April 2011 Berufungen/Beschwerden und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung (und die Entscheidung durch den Senat).

1.1.2. Detaillierte Darstellung der Verfahrensschritte

1.1.2.1. Wettgebühr

Am 3. Jänner 2013 ersuchte das Finanzamt die Bf. um Ergänzung betreffend Wettprovisionsabrechnungen vom Februar 2009 bis Mai 2011:

*„Im Zeitraum Februar 2009 bis Mai 2011 erfolgten mit der ***3*** (***4***) Wettprovisionsabrechnungen über Wetten, an denen auch die ***2*** Uruguay beteiligt war. In diesen Wettprovisionsabrechnungen wurden auch die Wettgebühr und die Landeszuschläge zur Wettgebühr in Abzug gebracht. Der nach Abzug von Wettgebühr und Provision verbleibende Betrag wurde jeweils auf das Konto der „Bf.“ (***5***) überwiesen.*

Unter welcher Steuernummer wurde die ausgewiesene Wettgebühr entrichtet?

Wer hatte die Landesbewilligung zur Annahme von Sportwetten?“

Darauf antwortete die Bf. am 16. Jänner 2013:

*„....Die“Bf.“ wurde von der ***2*** in Uruguay beauftragt, ein Inkasso bei der Firma ***3*** vorzunehmen. **Zu diesem Zwecke wurde von der Firma ein Treuhandkonto eingerichtet, auf welches die inkassierten Einsätze abzüglich der Auszahlungen, der Wettgebühren, der Wettgebühren sowie der Provisionen für den Wettvermittler einzuzahlen waren.***

Der“Bf.“ ist nicht bekannt, ob der Wettvermittler die einbehaltenen Wettgebühren an das Finanzamt abgeführt hat.

*Die Bewilligung zur Annahme von Wetten hat die Firma ***2*** in Uruguay. Die Firma ***3*** war der Vermittler zwischen Buchmacher (***2***) und dem Kunden....“*

Das Finanzamt erließ **zwei Bescheide gemäß § 201 BAO vom 21. Jänner 2013 über die Festsetzung der Wettgebühren anlässlich sportlicher Veranstaltungen** (Sportwetten, Livewetten, Terastream) gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG aF für den Zeitraum Februar bis Dezember des Jahres 2009, sowie für den Zeitraum Jänner bis Juni 2010.

Das Finanzamt erließ für den Zeitraum Jänner 2011 bis April 2011 **vier Bescheide gemäß § 201 BAO vom 21. Jänner 2013, mit welchen es Wettgebühren** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG festsetzte.

Das Finanzamt zog die Bf. infolge der Weiterleitung der Wetteinsätze über das Treuhandkonto als Vermittlerin von Wetten von der Firma ***3*** an die Firma ***2*** **als Gebührenschildnerin iSd § 28 Abs. 3 GebG heran**, da trotz verpflichtender Selbstberechnung die Wettgebühren weder bekanntgegeben, noch entrichtet worden waren.

Fristgerecht wurden dagegen **Berufungen/Beschwerden** erhoben, und beantragt, die Bescheide ersatzlos aufzuheben. Es sei zwar am 17. November 2008 zwischen der Bf. und der ***2*** eine Treuhandvereinbarung abgeschlossen worden, aber erst mit 1. Oktober 2010 sei zwischen der ***2*** und der ***3*** ein Vermittlungsvertrag abgeschlossen worden. Ab diesem Zeitraum seien von der ***3*** Treuhandgelder der ***2*** auf das von der Bf. zur Verfügung gestellte Treuhandkonto einbezahlt worden. Zuvor sei der Vermittler Herr ***4*** gewesen. Im Jahr 2009 habe keine Vermittlungsvereinbarung zwischen der ***3*** und der ***2*** bestanden, sondern allenfalls mit Herrn ***4***. Von der ***2*** sei ab 2010 der ***3*** die Abführung der Wettgebühren an das Finanzamt belassen worden. Daher sei es der Bf. nicht bekannt, ob die Wettgebühren entrichtet worden seien.

Die tatsächlich von der ***3*** auf das Treuhandkonto eingezahlten Beträge seien nach ihrer Eigenschaft von Wetteinsätzen grundsätzlich verschieden zu betrachten, da es sich einfach nur noch um übrig gebliebene, wesentlich niedrigere Restbeträge handle. Es seien von ihrer Eigenschaft als Wetteinsätze völlig losgelöste Gelder. Aus dem Gesetzestext des § 28 Abs. 3 GebG könne eine Vermittlereigenschaft aus der Zurverfügungstellung eines Treuhandkontos jedenfalls nicht abgeleitet werden. Die Bf. habe ausschließlich unbestimmte, keinen Ursprüngen zuordenbare Gelder verwaltet, die „*Annahme und Weiterleitung von Wetteinsätzen*“ träfe nicht zu. Ebenso wenig die „*Mitwirkung am Zustandekommen der Wette auf andere Art und Weise*“. Denn die Einzahlungen des Vermittlers auf diesem Treuhandkonto hätte erst ab 2010 und nach Beendigung und Abwickeln der Wette, also im Nachfeld stattgefunden und hätte auf das Zustandekommen eines Wettvertrages nicht den geringsten Einfluss gehabt. Würde man der Ansicht des Finanzamtes folgen, wären auch der Lieferant, der den Computer, den Drucker, die Büroeinrichtung liefere, ebenso gebührenpflichtig, weil dieser indirekt am Zustandekommen der Wette mitwirke. Letztendlich wäre auch der Handyhersteller, von dessen Gerät aus der Wettkunde etwa telefonisch eine Wette anordnet, für das Zustandekommen, und zwar wirklich für ein Zustandekommen der Wette mitverantwortlich. Es müsse beachtet werden, mit welchen Vertragspartnern der Wettkunde beim einzelnen Abschluss der Wette in Verbindung trete, und das sei eben nur der Buchmacher oder der Vermittler. Es könne nur einen einzigen Vermittler geben, der vom Wettkunden kontaktiert werde und mit dem kontaktiert wird. In diesem Fall sei für den Wettkunden nur eine Interaktion mit dem tatsächlichen Vermittler, nämlich Herrn ***4*** und ab Oktober 2010 mit der ***3*** gegeben, die Bf. habe für das Zustandekommen der Wette nicht die geringste Rolle gespielt.

Die Bf. beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat und legte bei:

- die Kopie der Treuhandvereinbarung vom 17. November 2008 zwischen der Firma ***2*** und der Bf.
- die Kopie des Vermittlungsvertrages zwischen der ***2*** und der ***3***, und
- die Aufstellung der Zahlungen der ***3*** an die Bf.

Vorlagebericht: Das Finanzamt erließ – was nach der damaligen Rechtslage noch möglich war - keine Berufungs/Beschwerdevorentscheidung und legte den Akt der Rechtsmittelinstanz mit einer umfangreichen Stellungnahme, die der Bf. auch zugestellt wurde, vor.

Das Finanzamt beantragte, die Berufung/Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Die ***3*** sei mit Gesellschaftsvertrag vom 22. Juli 2010 gegründet worden. Die Lokale selbst seien aber bereits zumindest im Zeitraum Februar bis Dezember 2009 und Jänner bis Juni 2010 als Wettlokale betrieben worden, in denen die Wetten an die ***2*** vermittelt worden und die Zahlungsflüsse über das Konto der Bf. erfolgt seien. Die Rechnungen seien im Zeitraum Februar bis August 2009 an die ***6*** gerichtet worden. Richtigerweise sollte die Faktura auf ***7*** lauten, welche im Firmenbuch mit ***4*** und ***8*** als Gesellschafter eingetragen war. In den Zeiträumen September bis Dezember 2009 sowie Jänner bis Juni 2010 seien die Rechnungen an ***4***, den späteren Gesellschafter der ***3*** unter der jeweiligen Lokaladresse ausgestellt worden. Insofern sei die Bescheidbegründung unrichtig, wenn sie von „den Wettlokalen der ***3***“ spricht, da diese 2009/2010 „Lokale der ***32***, bzw. des ***4***“ waren und das Inkasso der Bf. daher ebenfalls für die ***2*** bei dieser Gesellschaft bzw. natürlichen Person erfolgt sei.

Die Bestimmung des § 28 Abs. 3 GebG sei geschaffen worden, um der Tendenz, der gewerbsmäßigen Vermittlung ins Ausland und somit der Umgehung der Abgabepflicht entgegenzuwirken. Daher sei der Tatbestand verbreitert worden, als auch die Vermittlung der Abgabe unterliegt. Der Finanzausschuss vertritt dazu die Auffassung, dass die bank- und Postdienstleistung für sich allein noch keine Vermittlung iS des GebG darstellt und daher keine Gebührenpflicht für die Kreditinstitute und die Postdienstleister ausgelöst wird (AB zum BG BGBl. I 2005/105, 1043 BlgNR 22. GP). Der Begriff der Vermittlung wurde daher so weit verstanden, dass es als erforderlich angesehen wurde, diese Einschränkung zu erwähnen. Diese Auffassung stehe offenkundig mit dem klaren Gesetzeswortlaut im Widerspruch und sei daher unbeachtlich. Im gegenständlichen Fall sei eine Vermittlung jedenfalls gegeben, weswegen die Bf. als Abgabenschuldner zur Gebühr herangezogen wurde.

1.1.2.2. Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG

Nach dem Inhalt der Finanzakten bot die ***3*** im Zeitraum Jänner 2011 bis April 2011 auch überwiegend Wetten auf den Ausgang virtueller Hunde- und Pferderennen an, die ebenfalls über das Treuhandkonto der Bf. inkassiert wurden.

Das Finanzamt erließ für den Zeitraum Jänner 2011 bis April 2011 **vier Bescheide gemäß § 201 BAO vom 21. Jänner 2013, mit welchen es Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG festsetzte**, da es sich um Wetten auf den Ausgang virtueller Hunde- und Pferderennen handelte. Das Finanzamt zog die Bf. infolge der Weiterleitung der Spieleinsätze und –gewinne über das Treuhandkonto als Vermittlerin von Wetten auf virtuelle Hunde- und Pferderennen von der Firma ***3*** an die Firma ***2*** als Glücksspielabgabenschuldnerin gemäß § 59 Abs. 4 und 5 GSpG heran. In der Begründung gab das Finanzamt an: In den Wettlokalen der ***3*** wurden Wetten abgeschlossen, bei denen die Firma ***2*** als Buchmacher beteiligt war. Für diese Wetten wurde die Bf. von der Firma ***2*** beauftragt, ein Inkasso bei der Firma ***3*** vorzunehmen. Die in den Lokalen der Firma ***3*** durchgeführten Wetten auf virtuelle Hunde- oder Pferderennen wurden durch Ansage der gewählten Wette am Schalter abgeschlossen und unterliegen daher dem allgemeinen Steuersatz gemäß § 57 Abs. 1 GSpG mit 16% vom Einsatz. Ein selbstberechneter Betrag wurde weder bekanntgegeben, noch entrichtet. Da als Vermittlung gemäß § 59 Abs. 5 GSpG jedenfalls die Annahme und Weiterleitung von Spieleinsätzen oder –gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksvertrages auf andere Art und Weise gilt, hatte die Bf. durch das angeführte Treuhandkonto die Stellung eines Vermittlers inne und ist daher zur Entrichtung der Glücksspielabgabe zur ungeteilten Hand verpflichtet.

Fristgerecht wurden dagegen **Berufungen/Beschwerden** erhoben, dass

- sich die gegenständlichen „Virtuellen Tierwetten“ von denjenigen unterscheiden würden, die in der bisherigen höchstgerichtlichen Judikatur unter „Glücksspiele“ subsummiert worden seien und
- die Bf. weder Wetteinsätze oder –gewinne angenommen noch weitergeleitet habe und auch am Zustandekommen des Glücksspielvertrages nicht mitgewirkt habe, durch das alleinige Zur-Verfügung-stellen eines Bank-Treuhandkontos werde nämlich in keiner Weise am Zustandekommen des Glücksspielvertrages mitgewirkt.

Die Bf. beantragte die ersatzlose Aufhebung der Bescheide, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat und legte bei:

- die Treuhandvereinbarung vom 17. November 2008 zwischen der Firma ***2*** und der Bf.
- die Übersicht der Einzahlungen auf Treuhandkonto und

- Befund und Gutachten des Ing. Manfred Traffler über „das Wettkassensystem der Playmonitor Vertriebsges.m.b.H. zum Abschluss oder Vermittlung von Wetten zur Fa. ***2***“ vom 30. Juli 2012 bei.

Das Finanzamt erließ – was nach der damaligen Rechtslage noch möglich war - keine Berufungs/Beschwerdevorentscheidung und legte den Akt der Rechtsmittelinstanz mit einer umfangreichen Stellungnahme vor und legte einen Ausdruck aus dem Internet vom 20.6.2013 betreffend *Virtual Sports: ***33****) bei.

Mit Schreiben vom 5. September 2013 an den Unabhängigen Finanzsenat ergänzte die Bf. ihre Berufung/Beschwerde, dass § 33 TP 17 GebG ganz allgemein Wetten besteuere und nicht nur Sportwetten. Sonstige Wetten unterlägen aber nicht der Glücksspielabgabe. Die Bf. legte zwei „*Statistisch-mathematische Gutachten über Geschicklichkeit oder Zufall von Wetten auf elektronisch erzeugte Hunde/Pferderennen*“ vom 31.5.2013 und vom 8.8.2013 (Gutachten „Ettl“) vor, da diese belegen, dass der Zufall bei den hier gegenständlichen Wetten nur eine untergeordnete Rolle spiele und der Ausgang dieser Wetten sogar besser vorhersagbar sei als bei echten Hunde/Pferderennen.

1.1.2.3. Säumniszuschläge

Das Finanzamt setzte mit Sammelbescheid „**Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen**“ vom **11. Februar 2013** betreffend Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG aF für die Zeiträume Februar bis Dezember 2009 und Jänner bis Juni 2010, sowie betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG für Jänner bis April 2011 Säumniszuschläge in Höhe von 2.947,83 Euro fest.

Fristgerecht wurde dagegen **Berufung/Beschwerde** erhoben. Die Bf. beantragte die ersatzlose Aufhebung der Säumniszuschlagsbescheide und verwies auf die Begründung ihrer Berufungen/Beschwerden in den Wett- und Glücksspielabgabenangelegenheiten.

Die Bf. beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat.

Mit **Berufungs/Beschwerdevorentscheidung vom 22. März 2013** wies das Finanzamt die Berufung/Beschwerde als unbegründet ab. In der Begründung führte das Finanzamt an: „*Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages ist die nicht (rechtzeitig) entrichtete Abgabenschuldigkeit, unabhängig davon, ob die maßgebliche Abgabenvorschrift rechtskräftig ist. Der Umstand, dass gegen die Abgabenfestsetzung berufen worden ist, steht der Entstehung der Säumniszuschlagsverpflichtung nicht entgegen. Die selbst zu berechnenden Gebühren aus dem Glücksspielmonopol für den Zeitraum 02-12/2009 waren bereits am 20.1.2010, für den Zeitraum 01-06/2010 am 20.7.2010 fällig, die Glücksspielabgabe für den Zeitraum 01/2011, 02/2011, 03/2011 und 04/2011 war am 21.2.2011, 21.3.2011, 20.4.2011*

bzw. 20.5.2011 fällig. Daher besteht der Säumniszuschlag zu Recht. Hinweis: Sollte sich auf Grund der Berufungserledigung eine Herabsetzung der Abgabenschuld ergeben, so wird auf die Möglichkeit eines Antrages gemäß § 217 Abs. 8 BAO hingewiesen.“

Vorlageantrag: Fristgerecht stellte die Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den Unabhängigen Finanzsenat. Gemäß § 217 Abs. 4 BAO seien Säumniszuschläge für Abgabenschuldigkeiten nicht zu entrichten, sofern deren Einhebung gemäß § 212a BAO ausgesetzt sind. In den Berufungen zu den Abgabenschulden seien jeweils Aussetzungsanträge gestellt worden, über die bisher nicht entschieden worden sei. Die Bf. habe einen Rechtsanspruch auf eine diesbezügliche Aussetzung. Es könne nicht hingenommen werden, dass eine Abgabenschuld in Verkennung der Sach- und Rechtslage von der Behörde vorgeschrieben werde, und ohne in irgendeiner Form auf die Anträge in der Berufung einzugehen, der Säumniszuschlag unabhängig davon eingehoben werden solle.

Die Bf. beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

1.2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Mit 1.1.2014 ging das Verfahren der Bf. vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht über. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. August 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....

„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“

1.2.1. Beweiserhebungen

Beweis durch das Bundesfinanzgericht wurde erhoben,

- durch Einsicht in die im Papiermedium vorgelegten Teile der Finanzamtsakten,
- durch Einsicht in das Firmenbuch der Bf.
- durch Vorbereitungsvorhalt/für den Fall der Zurückziehung der Anträge mündliche Verhandlung und Senat/beabsichtigte Entscheidung vom 25. August 2021.

Da die Bf. Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat gestellt hatte, **wurde die mündliche Senatsverhandlung für 18. Oktober 2021 anberaumt und mit der Ladung der Bf. und dem Finanzamt der obgenannte Vorbereitungsvorhalt vom 25. August 2021 mitgereicht**, und beiden Parteien die Möglichkeit gegeben, dazu eine schriftliche Stellungnahme abzugeben oder weitere Beweismittel zu nennen.

1.2.2. Stellungnahmen des Finanzamtes und der Bf.

Zum Vorhalt zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung vom 25.08.2021 wurde seitens des Finanzamtes (FA Ö-DS 10) auf das bisherige Vorbringen verwiesen und keine weitere Stellungnahme abgegeben.

Mit Schreiben vom 11. Oktober 2021 zog die Bf. den Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurück. Des Weiteren verzichtete die Bf. auch auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung überhaupt, dies jedoch unter der Voraussetzung, dass der Entscheidung folgender wesentlicher Sachverhalt zugrunde gelegt werden kann:

Die Bf. hat im Beschwerdezeitraum für die Buchmacherunternehmung das Inkasso von Geldbeträgen von Vermittlern vorgenommen. Bei den inkassierten Geldbeträgen handelte es sich um die von den Wettkunden an die Vermittler bezahlten Wetteinsätze abzüglich der von den Vermittlern entnommenen Auszahlungen gewonnener Wetten, Vermittlerprovisionen und Wettgebühren.

Die genannten Geldbeträge wurden von den Vermittlern entweder direkt auf das Treuhandkonto der Bf. eingezahlt oder, wenn auf diese Weise Zahlung nicht erfolgte, von Beauftragten der Bf. bei den Vermittlern einkassiert und auf das Treuhandkonto der Bf. eingezahlt.

Wann, von wem und in welcher Höhe zu inkassieren war, das wurde der Bf. jeweils von der Buchmacherunternehmung mitgeteilt. Die Bf. erhielt für ihre Tätigkeit von der Buchmacherunternehmung als Honorierung jeweils einen monatlichen Fixbetrag von 450 Euro. Mit dieser Honorierung wurden die Kontoführung und -verwaltung, die Kontrolle der Einzahlungen und, wenn Einzahlungen nicht oder nicht rechtzeitig erfolgten, notwendige Inkassomaßnahmen abgegolten (siehe Treuhandvereinbarung vom 17. November 2008, dem Finanzamt vorliegend).

In rechtlicher Hinsicht ergänzte die Bf.:

„Das Finanzamt unterstellt, dass die Beschwerdeführerin durch die vorbeschriebene Tätigkeit des Inkassos beim Zustandekommen und beim Abschluss der Wette/des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise mitgewirkt habe.

Dieses ist unzutreffend, denn die Beschwerdeführerin hat beim Abschluss der jeweiligen Glücksverträge in keinem Stadium mitgewirkt und war auch zu keinem Zeitpunkt in den Abschluss der Glücksverträge involviert, hatte keinen Einfluss auf die Wettangebote / Inhalt der Glücksverträge, hat auch kein Inkasso von Einsätzen von Wettkunden vorgenommen, war beim Kassieren der Einsätze von den Wettkunden auch gar nicht anwesend, kann auch von keiner der Vertragsparteien des Glücksvertrages für eine Haftung in Anspruch genommen werden.

Das einkassieren der Geldbeträge setzte auch kein besonderes fachliches Wissen voraus, zumal der Beschwerdeführerin von der [....Buchmacherunternehmung....] jeweils vorgegeben wurde, wann, von wem und in welcher Höhe zu inkassieren war.

Der Beschluss vom 25.08.2021 (Seite 5) formuliert unter „Strittige Punkte“ die Frage: Liegt Vermittlereigenschaft vor, wenn eine Unternehmung mit fachlichem Wissen über den Betrieb von Spielautomaten vom Wettanbieter (Buchmacher) beauftragt wird, in Österreich in ihrem Namen Bankkonten einzurichten, über die der Zahlungsverkehr zwischen den österreichischen Vermittlern und dem Wettanbieter abgewickelt wird, und für den Wettanbieter treuhändig nach dessen Vorgaben zu verwalten.

Die Beschwerdeführerin spricht sich gegen diese Fragestellung insofern aus, als darin auf “eine Unternehmung mit fachlichem Wissen über den Betrieb von Spielautomaten” abgestellt wird. Es kommt im gegenständlichen Zusammenhang nicht auf fachliches Wissen an sich an, sondern nur darauf, inwieweit fachliches Wissen für die konkrete Tätigkeit Voraussetzung war, also auf die die konkreten Umstände. Nur allein weil sie sich auch in der Glücksspielbranche auskennt, kann der Beschwerdeführerin nicht unterstellt werden, dass sie gegenständlich beim Abschluss der Glücksverträge auch mitgewirkt habe.

Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin im hier gegenständlichen Bereich setzte gar kein besonderes fachliches Wissen voraus. Es hätte diese Tätigkeit auch ein Inkassobüro ohne Fachkenntnisse im Wett- bzw. Glücksspielbereich durchführen können.

Auch der als Abgeltung der Tätigkeit vereinbarte monatliche Fixbetrag von 450 Euro ist kein Indiz für eine Vermittlerqualifikation. Mit diesem Betrag wurden neben der Kontoführung und -Überwachung auch Zusatzleistungen wie insbesondere notwendige Inkassomaßnahmen abgegolten. Insofern war die Honorierung der Tätigkeit jedenfalls auch angemessen, sie ist auch nicht mit der Honorierung etwa eines Bankdienstleisters vergleichbar.

Der Gesetzgeber hat mit der Formulierung, am „Zustandekommen beim Abschluss der Wette (Glücksspielvertrages) auf andere Art und Weise mitgewirkt zu haben“, sicher nicht jeden Dienstleister, Geschäftspartner, Dienstnehmer, Bank u.a.m. gemeint. Die Beschwerdeführerin hat beim Abschluss der Wetten nicht mitgewirkt.

Alle die angeführten Gründe rechtfertigen daher keineswegs, die Beschwerdeführerin als (weitere) Vermittlerin, also als Gesamtschuldner anzusehen und zur Entrichtung der Wettgebühren und der Glücksspielabgaben heranziehen.

Es wird daher beantragt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.“

2. Festgestellter Sachverhalt

Der Sachverhalt, den die Bf. in ihrer Stellungnahme vom 11. Oktober 2021 vorgelegt hat, ist unstrittig und wird als **Kurzdarstellung** vorangestellt:

Die Bf. hat im Beschwerdezeitraum für die Buchmacherunternehmung, die *****2***** das Inkasso von Geldbeträgen von Vermittlern vorgenommen. Bei den inkassierten Geldbeträgen handelte es sich um die von den Wettkunden an die Vermittler bezahlten Wetteinsätze abzüglich der von den Vermittlern entnommenen Auszahlungen gewonnener Wetten, Vermittlerprovisionen und Wettgebühren. Die genannten Geldbeträge wurden von den Vermittlern entweder direkt auf das Treuhandkonto der Bf. eingezahlt oder, wenn auf diese Weise Zahlung nicht erfolgte, von Beauftragten der Bf. bei den Vermittlern einkassiert und auf das Treuhandkonto der Bf. eingezahlt. Wann, von wem und in welcher Höhe zu inkassieren war, das wurde der Bf. jeweils von der Buchmacherunternehmung, der *****2*****, mitgeteilt. Die Bf. erhielt für ihre Tätigkeit von der Buchmacherunternehmung als Honorierung jeweils einen monatlichen Fixbetrag von 450 Euro. Mit dieser Honorierung wurden die Kontoführung und -verwaltung, die Kontrolle der Einzahlungen und, wenn Einzahlungen nicht oder nicht rechtzeitig erfolgten, notwendige Inkassomaßnahmen abgegolten.

Die *****Bf1*****, die Bf., ist seit 1999 im Firmenbuch unter der *****1***** eingetragen. Nach dem Gesellschaftsvertrag in der Fassung vom 18. März 2011 ist laut Punkt Viertens Gegenstand des Unternehmens

- a) Die Verleihung, die Vermietung, die Aufstellung und der Betrieb von Automaten, insbesondere Spielautomaten,
- b) die Ausübung des Gastgewerbes in allen seinen Betriebsformen,
- c) die Abwicklung von Provisionsgeschäften sowie
- d) die Beteiligung an anderen Unternehmen mit ähnlichem beziehungsweise gleichem Unternehmensgegenstand.

Am **17. November 2008** wurde zwischen der Bf. und der *****2***** in Uruguay eine **Treuhandvereinbarung** abgeschlossen. Nach der Präambel ist die *****2***** eine Aktiengesellschaft, die berechtigt ist, Wetten abzuschließen. Unter anderem werden Wetten zur *****2***** von Vermittlern europäischen Ländern vermittelt. Zur Erleichterung des

Zahlungsverkehrs zwischen den Vermittlern in europäischen Ländern wird folgendes vereinbart: Die Bf. wird beauftragt, in Österreich in ihrem Namen Bankkonten einzurichten und für die ***2***treuhändisch nach deren Vorgaben zu verwalten. Über diese Konten wird der Zahlungsverkehr zwischen den europäischen Vermittlern und der ***2***abgewickelt. Weisungen der ***2*** die treuhändig verwalteten Bankkonten betreffend, sind von der Bf. unverzüglich zu befolgen. Es ist der Bf. untersagt, die Gelder dieser Bankkonten gegen Forderungen, die sie gegen die ***2***hat, aufzurechnen. (Punkt 1). Nach Punkt (4) der Treuhandvereinbarung ist die Bf. verpflichtet, mindestens ein mal wöchentlich der ***2*** Unterlagen zu übermitteln, aus denen die ***2*** alle Kontobewegungen lückenlos nachvollziehen kann. Die Bf. erhält für ihre Tätigkeit eine monatliche Provision in Höhe von 450 Euro. (Punkt 5). Verletzt die Bf. die Punkte 1 und 4 Nachhaltig, ist die ***2*** nach einmaliger schriftlicher Abmahnung zur sofortigen Vertragsauflösung berechtigt. (Punkt 7).

In ihrer **Vorhaltsbeantwortung vom 16. Jänner 2013** teilte die Bf. mit, dass sie von der ***2*** beauftragt wurde, ein Inkasso bei der Firma ***3*** vorzunehmen: *„Zu diesem Zwecke wurde von der Firma ein Treuhandkonto eingerichtet, auf welches die inkassierten Einsätze abzüglich der Auszahlungen, der Wettgebühren, der Wettgebühren sowie der Provisionen für den Wettvermittler einzuzahlen waren.“* Die Bewilligung zur Annahme von Wetten hatte die Firma ***2*** in Uruguay. Die Firma ***3*** war der Vermittler zwischen Buchmacher (***2***) und dem Kunden.

Das Geschäftslokal ***9*** wurde – nach den Feststellungen des Finanzamtes - jedenfalls im Zeitraum Februar bis Dezember 2009 und Jänner 2010 bis Juni 2010 als Wettlokal betrieben, in denen Wetten von der ***2***vermittelt wurden und die Zahlungsflüsse über das Konto der Bf. erfolgten. Die ***2***stellte im Zeitraum Februar bis August 2009 Rechnungen an die „***32***“ aus. Tatsächlich wurde unter dieser Geschäftsadresse die Firma ***32*** mit dem Geschäftszweig Spielautomatenbetrieb geführt, deren Gesellschafter ***4*** und ***8*** waren (***10***).

Im Finanzamtsakt liegen dazu im Wesentlichen gleichlautende Schreiben der ***2***für die Monate Februar 2009 bis August 2009 an die Firma ***32*** betreffend ***11*** mit der Bezeichnung „Provisionsabrechnung“ ein.

Beispielsweise die Rechnung 28. Februar 2009 enthält folgende Aufstellung:

Einsätze	Euro 2.606,50	
Einsätze Livewetten	69.098,42	
Summe der Einsätze		Euro 71.709,92
Auszahlungen	607,12	
Auszahlungen Livewetten	63.216,40	

Summe der Auszahlungen		63.823,52
Zwischensumme		7.881,40
Abzügl. Wettgebühr GMO und WZ		177,03
Hold		7.704,37
Davon 65% Provisionsanteil		5.007,84
Zzgl. einmaliger Investitionszuschuss		1.000,00
Provisionsbetrag		6.007,84
Gesamtbetrag		6.007,84
Zu überweisender Betrag		1.873,56

„Achtung ab sofort neue Bankverbindung – ***12*** Kontowortlaut: ***Bf1***. Samt einer Beilage zur Abrechnung: Kassastand per 2009 treuhändisch in Verwaltung und ... (in den Monaten Februar, März und April 2009: Bitte auf das ***13*** lautend auf ***14*** einzahlen; und ab Mai 2009:) Bitte auf das ***15*** lautend auf ***Bf1***, die Bf., einzahlen.

Von September 2009 bis Dezember 2009 stellte die ***2*** in die Rechnungen an ***4*** betreffend ***11*** mit der Bezeichnung „Provisionsabrechnung“ ein: „Achtung ab sofort neue Bankverbindung – ***12*** Kontowortlaut: ***Bf1***“. Samt einer Beilage zur Abrechnung: Kassastand per 2009 treuhändisch in Verwaltung und ... Bitte auf das ***15*** lautend auf ***Bf1***“, die Bf., einzahlen.

Von Jänner 2010 bis Juni 2010 stellte die ***2*** in die Rechnungen an ***4*** betreffend ***11***, ***16***, ***17***, ***18***, ***19***, ***20***, und ***21***, mit der Bezeichnung „Provisionsabrechnung“ ein: „***12*** Kontowortlaut: ***Bf1***“. Samt einer Beilage zur Abrechnung: Kassastand per 2010 treuhändisch in Verwaltung und ... „Bitte auf das ***15*** lautend auf ***Bf1***“, die Bf., einzahlen.

Laut Firmenbuch wurde die ***3*** (***22***) mit Gesellschaftsvertrag vom 22. Juli 2010, Geschäftszweig Kundenvermittlung, Adresse ***23***, gegründet. Gesellschafter und Geschäftsführer war ***4***.

Im **Vermittlungsvertrag zwischen der ***2*** und der ***3*** (Vermittler) vom 1. Oktober 2010** heißt es in Punkt (8): Der Vermittler nimmt von den Wettkunden die eingezahlten Geldbeträge entgegen. Die treuhändisch verwalteten Gelder sind vom Vermittler auf ein vom Buchmacher angegebenes Bankinstitut einzuzahlen. An welchen Zeitpunkten diese Gelder vom Vermittler einzuzahlen sind, wird gesondert geregelt. In jedem Fall sind sie über gesonderte Aufforderung durch den Buchmacher unverzüglich einzuzahlen.

Dazu liegen im Finanzamtsakt drei im Wesentlichen gleichlautende Schreiben der Firma ***2*** an die Firma ***3*** betreffend Standorten in 1120 Wien, 1050 Wien und 1020 Wien mit der Bezeichnung „Provisionsabrechnung“ ein: Vom 31.1.2011 über die Provisionsabrechnung 01/2011: „Samt einer Beilage zur Abrechnung: Kassastand per 31.1.2011 treuhändisch in Verwaltung und ... Bitte auf das ***12*** lautend auf ***Bf1***,“ die Bf., „einzahlen.“

Beispielsweise enthält die Rechnung 31. Jänner 2011, ***24***, folgende Aufstellung:

Einsätze Sportwetten	Euro 314,00	
Einsätze virtuelle Hunde/Pferdewetten	21.704,89	
Einsätze Terastream	180,50	
Summe der Einsätze		Euro 22.199,39
Auszahlungen	325,93	
Auszahlungen virtuelle Hunde/Pferdewetten	19.381,81	
Auszahlungen Terastream	88,53	
Summe der Auszahlungen		19.796,27
Zwischensumme		2.403,12
Abzügl. Wettgebühr GMO und WZ		441,22
Hold		1.961,90
Davon 15% Provisionsanteil		294,29
Provisionsbetrag		294,29
Gesamtbetrag		294,29

Der an die Bf. zu überweisende Betrag von 1.068,00 Euro wurde in der Beilage zur Abrechnung ***25*** für den Zeitraum Jänner 2011 genannt.

Ebenfalls vom 31.1.2011 gibt es drei Schreiben der Bf. an die Firma ***3*** über die „Leistungsgutschriften“, mit welchen sie die von der Firma ***2*** an die Firma ***3*** vorgeschriebenen Beträge abverlangte. Dabei gab die Bf. das genannte Bankkonto unter Bankverbindung an. Das wiederholte sich von Jänner bis März 2011. Im April 2011 und teilweise schon im März 2011 wurden die „Leistungsgutschriftenschriften“ von der Firma ***26*** verfasst. Dass die Firma ***3*** auf das genannte Bankkonto der Bf. zahlen sollte, daran änderte sich nichts.

Mit der Zahlungserinnerung der Firma ***2*** an die Firma ***3***, zu Handen ***4*** vom 20. Juni 2011 betreffend Standort ***27*** wurde die Firma ***3*** ersucht, prompt zu überweisen, Zahlungseingang binnen 8 Tagen „bei uns“ einlangend auf unser Konto bei der

28, Kontonummer ***29*** lautend auf ***Bf1***, die Bf. Andernfalls würde die Gesamtforderung dem KSV zum Inkasso übergeben.

Laut Firmenbuch wurde über die ***3*** mit Beschluss des ***30*** der Konkurs eröffnet, mit Beschluss vom 30.4.2013 der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben und die Firma gemäß § 40 FBG gelöscht.

Zu virtuelle Hunde/Pferderennen (Angebot *smart race* und *dogbet*): der Spielablauf dieser Wetten erfolgte in den Lokalen der ***3*** folgendermaßen: Zunächst werden dem Kunden auf dem Bildschirm die Quoten für die einzelnen Hunde (Pferde) des nächsten Rennens und die verbleibende Zeit bis zum Rennstart angezeigt. Der Kunde wählt die gewünschte Wette (Sieg, Platz, Einlauf) wobei er nur die Nummer des Hundes oder des Pferdes kennt und dessen Quote, aber keine sonstigen Details wie Namen des Tieres, Züchter usw. Die Wette wird bar am Schalter bezahlt und über den Bondrucker wird das Wetteticket ausgestellt. Danach kann der Kunde innerhalb weniger Minuten das Rennen am Flachbildschirm hinter dem Wettschalter mitverfolgen und erhält im Falle eines Gewinnes diesen sofort ausbezahlt. Auf allen lokalen Terminals werden zum selben Zeitpunkt dieselben Quoten angeboten und vor dem Start des Rennvideos über einen Zufallsgenerator ein bestimmtes Rennen aus den auf den lokalen Geräten gespeicherten Rennen ausgewählt, damit auf allen Terminals auch zum selben Zeitpunkt das gleiche Rennen gezeigt wird. Der Kunde weiß bis zum Rennstart nicht, welches Rennen angezeigt wird. Bei der Auswahl des Rennens per programmiertem Zufallsgenerator steht die Höhe der Gewinnausschüttung im Verhältnis zum Spieleinsatz durch die programmierten Quoten und den Zufallsgenerator auf Basis einer unendlichen Serie von Spielen im Vorhinein fest, während bei den Wetten auf reale Sportveranstaltungen auch ein Verlustrisiko des Wettanbieters besteht. Außerdem können aufgezeichnete Rennen 24 Stunden täglich im Minutentakt angeboten werden, während die realen Sportveranstaltungen zu einem großen Teil nur am Wochenende stattfinden.

3. Gesetzliche Grundlagen

3.1. Wettgebühren vor dem 1.1.2011

§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG idF vor dem 1.1.2011 lautete: *Im Inland abgeschlossene Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen, außer im Rahmen des Totos vom Wert des bedungenen Entgelts 2 vH. Eine Wette gilt auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn sie vom Inland in das Ausland vermittelt (§ 28 Abs. 3) wird.*

§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG idF vor dem 1.1.2011 lautete: *Die Gebühren nach Abs. 1 Z 6 bis 8 sind, auch wenn eine Urkunde nicht errichtet wird, ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten.*

§ 31 Abs. 3 GebG idF vor dem 1.1.2011 lautete: *Sind Gebühren ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten, so sind diese am 20. des dem Entstehen der Gebührenschuld folgenden Kalendermonats fällig. Bis zu diesem Zeitpunkt hat der gemäß § 28 Abs. 3 zur unmittelbaren Gebührenentrichtung Verpflichtete über die abzuführenden Beträge an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern eine Abrechnung vorzulegen. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Wetteinsätze, Spieleinsätze oder Gewinste der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Gebührenanzeige.*

3.2. Wettgebühren ab dem 1.1.2011

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG idgF unterliegen Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird, der Gebühr. Im Inland abgeschlossene Wetten, die nicht dem Glücksspielgesetz unterliegen ... 2 vH.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 2 GebG gilt eine Wette auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn sie vom Inland in das Ausland vermittelt (§ 28 Abs. 3) wird.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 3 GebG ist die Wettgebühr nach Abs. 1 Z 1, auch wenn eine Urkunde nicht errichtet wird, ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten

Gemäß § 28 Abs. 3 GebG (idgF ab BGBl. I 2005/105) sind zur Entrichtung der Gebühr bei Wetten im Sinne des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 die Personen, die gewerbsmäßig Wetten abschließen oder vermitteln, zur ungeteilten Hand verpflichtet. *Die Gebühr ist von diesen Personen unmittelbar zu entrichten. Als Vermittlung im Sinne dieser Bestimmung gilt jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Wetteinsätzen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen der Wette auf andere Art und Weise.*

3.3. Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG

Gemäß § 1 Abs. 1 GSpG idF BGBl. I 2010/54 ist ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.

Gemäß § 57 Abs. 1 Satz 1 GSpG unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz.

Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG haben die Schuldner der Abgaben nach § 57 und § 58 diese jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Steuerschuld folgenden Kalendermonat (Fälligkeitstag) an das Finanzamt zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt haben sie eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der

Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Anzeige..... Trifft die Verpflichtung zur Entrichtung zwei oder mehr Personen, so sind sie zur ungeteilten Hand verpflichtet.

Gemäß § 59 Abs. 4 GSpG haften für die korrekte Entrichtung der Abgaben zur ungeteilten Hand bei Ausspielungen mit Glücksspielautomaten derjenige, der die Aufstellung eines Glücksspielautomaten in seinem Verfügungsbereich erlaubt sowie andere am Glücksspielautomaten umsatz- oder erfolgsbeteiligte Unternehmer sowie ein etwaiger gesonderter Veranstalter der Ausspielung ***und der Vermittler*** (Abs. 5).

Gemäß § 59 Abs. 5 GSpG gelten als Vermittlung jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder –gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise.

3.4. Erste Säumniszuschläge, § 217 BAO

§ 217 Abs. 1 BAO lautet: *Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.*

§ 217 Abs. 2 BAO lautet: *Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.*

§ 217 Abs. 8 BAO lautet: *Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen;*

4. Erwägungen

4.1. Wette und Glücksspiel

Unstrittig ist, dass die ***3*** bzw. ihre Vorgänger in ihren Wettlokalen Wetten zum Buchmacherunternehmen ***2*** in Uruguay vermittelten.

Bestritten wird einerseits, dass Wetten auf den Ausgang virtueller Hunde- oder Pferderennen ein Glücksspiel darstellen und den Glücksspielabgaben unterliegen und andererseits, dass die Bf., die von der ***2*** über Treuhandvertrag beauftragt wurde, die Zahlungen zwischen Vermittlern und der Treugeberin zu inkassieren, als Vermittlerin als Gesamtschuldnerin für die Wettgebühren und Glücksspielabgaben der ***3*** herangezogen werden kann.

Zur Abgrenzung Wette und Glücksspiel nach der Rechtslage ab 1.1.2011 – das Gebührengesetz spricht in § 33 TP 17 nicht mehr von „Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen“, sondern

von „Wetten, die nicht dem GSpG unterliegen“, entschied der Verwaltungsgerichtshof VwGH 2.7.2015, Ro 2015/16/0019 (BFG 19.01.2015, RV/7101560/2013), dass bei „Wetten auf den Ausgang virtueller Tierrennen“ über die ein Zufallsgenerator über das Ergebnis entscheidet, ein Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG vorliegt. Auch die steuerliche Subsumtion unter den allgemeinen Glücksspielabgabentatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG wurde vom Höchstgericht nicht beanstandet.

Da das diesbezügliche Vorbringen der Bf. und die vorgelegten Gutachten im Wesentlichen dem dem Erkenntnis VwGH 2.7.2015, Ro 2015/16/0019 zugrundeliegenden Sachverhalt ähnlich sind, wird auf diese Entscheidungsgründe verwiesen: *„Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Jänner 2010, Zl. 2009/17/0158, liegt keine Sportwette vor, wenn nicht auf ein künftiges sportliches Ereignis gewettet werden kann, sondern der Ausgang des Spiels davon abhängt, welches bereits in der Vergangenheit stattgefundenene Rennen abgespielt wurde (vgl. auch die hg. Erkenntnisse jeweils vom 17. Februar 2010, Zl. 2009/17/0237 und Zl. 2010/17/0006, in denen gem. § 43 Abs. 2 VwGG auf das erwähnte Erkenntnis vom 21. Jänner 2010, Zl. 2009/17/0158 verwiesen wurde). Bei der auch hier vorliegenden Sachlage haben nicht die Kenntnisse des Wettenden über die Umstände des Hunderennens, sondern lediglich der Umstand, welches Rennen ausgewählt wird, Einfluss auf das Spielergebnis. Die belangte Behörde ist daher ausgehend vom diesbezüglich unbestrittenen Sachverhalt zutreffend davon ausgegangen, dass mit den beschlagnahmten Geräten Glücksspiele im Sinne von Ausspielungen gemäß § 2 Abs. 1 GSpG durchgeführt wurden.“*

Die Bf. bringt vor, dass selbst dann, wenn die gegenständlich dargestellten Wetten auf virtuelle Hunde- und Pferderennen als Glücksspiele gelten sollten, die §§ 57 und 59 GSpG denkunmöglich angewendet würden. Diese Gesetzesbestimmungen seien zu unbestimmt, entsprächen nicht dem rechtsstaatlichem Prinzip und seien daher ein Fall für eine Überprüfung durch den Verfassungsgerichtshof.

4.2. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

Nach Art. 144 Abs. 2 B-VG kann der Verfassungsgerichtshof die Behandlung einer Beschwerde bis zur mündlichen Verhandlung durch Beschluss ablehnen, wenn sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat oder von der Entscheidung die Klärung einer verfassungsrechtlichen Frage nicht zu erwarten ist. Die Ablehnungsbeschlüsse gemäß § 144 Abs. 2 B-VG sind in dem Sinn keine Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Rechtmäßigkeit der Besteuerung mit Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG bzw Glücksspielabgaben. (Holoubek, Grundsätze des verfassungsgerichtlichen Verfahrens in Holoubek/Lang [Hrsg.] Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 1998, 26; Pöschl, Die Rechtskraft von Normprüfungserkenntnissen in Holoubek/Lang [Hrsg.], 124-125; Mayer/Muzak, B-VG⁵, 524,

Punkt III.4.: Der Verwaltungsgerichtshof nimmt an, dass er im Fall eines Ablehnungsbeschlusses im weiteren Verfahren einen Antrag auf Normenkontrolle stellen kann).

Allerdings kann nach *Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349 **ein starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit** darin liegen, dass der Verfassungsgerichtshof schon einmal die Behandlung einer Beschwerde nach Art. 144 B-VG, mit der ein vergleichbares Vorbringen erstattet wurde, mit inhaltlich begründetem Beschluss abgelehnt oder der Verwaltungsgerichtshof in einer vergleichbaren Rechtsfrage ein diesbezügliches Beschwerdevorbringen mit näherer inhaltlicher Begründung als nicht zur Normenprüfung durch den Verfassungsgerichtshof antragsbedürftig erachtet hat.

Gerade zu den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG bzw Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG hat der Verfassungsgerichtshof etliche Ablehnungsbeschlüsse gefasst:

Die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (Ablehnungsbeschluss **VfGH 19.2.2015, E 293/2015** zu BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011; ähnlich Ablehnungsbeschluss **VfGH 11.6.2015, E 820/2015** zu BFG 05.03.2015, RV/2100581/2012). Nach den Ablehnungsbeschlüssen **VfGH 8.6.2017, E 1330/2016**, E 1756/2016 (BFG 13. Mai 2016, RV/7101232/2012 und BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012) und **VfGH 26.2.2018, E 3452/2017** zu BFG 21.8.2017, RV/7101181/2013; VfGH 26.2.2018, E 3862/2017 zu BFG 25.09.2017, RV/7100907/2012 und **VfGH 26.2.2018, E 3860/2017** zu BFG 25.09.2017, RV/7100908/2012 verletzen die Regelungen der §§ 57ff GSpG auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. Wenn der Steuergesetzgeber im öffentlichen Interesse liegende Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte und damit eine Verminderung der Rentabilität einhergehen kann, und einige Standorte nicht mehr wirtschaftlich betrieben werden können, führt das nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen. Es liegt keine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes vor, wenn Ausspielungen im Lebendspiel und solche in Form von Elektronischen Lotterien im Rahmen des rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes einer unterschiedlich hohen Glücksspielabgabe unterworfen werden. Die geltend gemachte Unionsrechtswidrigkeit und die daraus allenfalls folgende Gleichheitswidrigkeit („Inländerdiskriminierung“) der Glücksspielmonopolregelungen liegt nicht vor. Die Glücksspielabgaben können mit der Spielbankabgabe nicht verglichen werden, weil die Spielbankkonzessionäre weitgehende Verpflichtungen, wie Spielerschutz, Geldwäscherichtlinien, Tragung der Kosten der staatlichen Aufsicht und Kontrolle gemäß § 31 GSpG treffen und sie neben der Spielbankabgabe einen Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG zu leisten haben.

Ein weiterer Ablehnungsbeschluss **VfGH 12.6.2018, G 73/2018** wird im Beschluss des OGH 21.11.2018, 1Ob209/18v im Zusammenhang mit der Sicherstellung von Glücksspielabgaben zitiert: In der Begründung führte der Oberste Gerichtshof aus, dass die Klägerinnen bereits einen Antrag auf Aufhebung von Bestimmungen des Glücksspielgesetzes an den Verfassungsgerichtshof gestellt hatten. Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss vom 12.6.2018, G 73/2018 die Behandlung des Antrags der Klägerinnen ab. Der Verfassungsgerichtshof führte – auf den vorliegenden Fall bezogen – aus: ***Es liege auch keine Gleichheitswidrigkeit der Regelungen über die Glücksspielabgabe gemäß den §§ 57 ff GSpG vor. Ein Vergleich mit der Konzessionsabgabe nach § 28 GSpG (bzw nach § 17 GSpG) scheide aus, weil den Regelungen – aus näher dargelegten Gründen – keine vergleichbaren Sachverhalte zugrunde lägen. Die Glücksspielabgabe habe auch nicht infolge des Abstellens auf den Umsatz eine Erdrosselungswirkung und verstoße daher nicht gegen Art 47 und 48 GRC. Der Abgabengesetzgeber sei, solange er nicht eine Erwerbstätigkeit vollkommen unterbinde, nicht verpflichtet, die Rentabilität der belasteten Tätigkeit zu garantieren.***

Im Ablehnungsbeschluss **VfGH 24.9.2018, E 4361/2017** zu BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014 traf der Verfassungsgerichtshof folgende Aussagen: Eine Rechtswidrigkeit der Bestimmungen über Glücksspielabgaben in den §§ 57 bis 59 GSpG ist vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes so wenig wahrscheinlich, dass eine Beschwerde keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat. *Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers.“*

Damit liegt infolge der genannten Ablehnungsbeschlüsse nach *Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349 **ein starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit** der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG bzw. der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG vor, **weswegen das Bundesfinanzgericht auch aus diesen Gründen von einer Antragstellung auf Normprüfung Abstand nahm.**

4.3. Die Darstellung der Wettvermittlung im Schrifttum

Im vorliegenden Fall wurde die Bf. in ihrer Eigenschaft als Vermittlerin als Gebührenschildnerin herangezogen. Zu klären ist daher, ob Vermittlereigenschaft iSd §§ 28 Abs. 3 GebG und § 59 Abs. 5 GSpG vorliegt, wenn die Bf. vom Wettanbieter beauftragt wird, in Österreich in ihrem Namen Bankkonten einzurichten, über die der Zahlungsverkehr zwischen den europäischen Vermittlern und dem Wettanbieter abgewickelt wird, und für den Wettanbieter treuhändig nach dessen Vorgaben zu verwalten. Dazu kommt, dass die Bf. jedenfalls im fraglichen Zeitraum, nach dem Unternehmensgegenstand fachliches Wissen über Spielautomaten hatte.

Der Wettkundenvermittler („Wettagent“): Seit 2012 beauftragten international tätige Buchmacherunternehmen Unternehmen, Wettkunden zu akquirieren und dazu Betriebsstätten (Wettcafes) zu eröffnen. Die Aufgabe der Wettkundenvermittler besteht darin, private Wettkunden an in- und ausländische Buchmacher oder Totalisateure zu vermitteln. Dafür erhalten sie eine Provision. Ihre Tätigkeit ist jener des Buchmachers oder Totalisateurs vorgeschaltet. Der wesentliche Unterschied zu den Buchmachern und Totalisateuren liegt darin, dass Wettkundenvermittler Buchmacher- bzw. Totalisatorwetten nicht im eigenen Namen abschließen, sondern einem Totalisateur oder Buchmacher durch eine Vermittlungstätigkeit Kunden verschaffen, wobei in der Praxis hauptsächlich die Vermittlung an Buchmacher eine Rolle spielen dürfte. (*Trentinaglia*, Das Geschäft mit den Wetten. Einige zivil- und verwaltungsrechtliche Aspekte, ÖZW 4/2014, 90).

In der Regel beschränkt sich der Wettkundenvermittler allerdings nicht auf eine Beratung bzw. eine Informationsbeschaffung, sondern nimmt im Namen und auf Rechnung des Buchmachers (Totalisateurs) die Wetteinsätze entgegen, stellt Bestätigungen („Wettscheine“) aus und zahlt einen allfälligen Wettgewinn im Namen des Buchmachers oder Totalisateurs aus. Die Vermittlungsverträge sehen darüber hinaus weitere Leistungspflichten des Wettkundenvermittlers vor, wie etwa Veröffentlichung von Wettquoten, Verwaltung der Einsätze, Aufzeichnung von Transaktionen, Bereitstellen der Infrastruktur usw. Wettkundenvermittler sind zumeist exklusiv für einen Buchmacher tätig. (*Trentinaglia*, Das Geschäft mit den Wetten. Einige zivil- und verwaltungsrechtliche Aspekte, ÖZW 4/2014, 90). Zivilrechtlich schließt der Wettkundenvermittler – wenn er nicht bloß als Berater oder im Rahmen einer Vergleichsplattform tätig wird – als Stellvertreter des Buchmachers Wetten mit den Wettkunden ab. Möglich ist aber auch, dass der Wettkundenvermittler als Bote auftritt, der die Willenserklärungen des Wettkunden (Vertragsangebot) und des Buchmachers bzw. Totalisateurs (Vertragsannahme) überbringt bzw. weiterleitet. (Unter Verweis auf *Binder* in Schwimann 3. Auflage § 1274 Rz 5; OGH 27.10.1954, 3 Ob 548/54; OGH 31.5.1995, 7 Ob 519/94). Eine Tätigkeit als Bote liegt vor allem dann vor, wenn der Wettkundenvermittler nicht selbst über die Annahme der Wette entscheidet, sondern die Annahme durch den Buchmacher bzw. Totalisateur erfolgt. (*Trentinaglia*, Das Geschäft mit den Wetten. Einige zivil- und verwaltungsrechtliche Aspekte, ÖZW 4/2014, 90-91).

4.4. Gebühren- und glückspielabgabenrechtliche Judikatur zum Vermittlerbegriff

Die bisherige gebühren- und glückspielabgabenrechtliche Judikatur befasste sich bis dato mit der Frage des Vermittlerbegriffes in folgenden Zusammenhängen:

- Vermittlung von Wetten vom Ausland in das Inland, Weiterleitung rechtsgeschäftlicher Erklärungen (VwGH 28.6.2012, 2011/16/0148; VwGH 29.5.2013, 2013/16/0042);

- Zugang der Annahmeerklärung an den Empfangsboten (VwGH 13.4.2016, Ra 2016/02/0053);
- Glücksspielabgabe/Sicherstellungsauftrag: Die Spielentscheidung wird bei der Y ermittelt, die als Veranstalter tätig wird, die P ist Vermittler, da sie an dem Zustandekommen des Glücksspielvertrages mitwirkt. Durch die Zwischenschaltung zwischen den Aufstellern der Videolotterieterminals und der Veranstalterin Y erfüllt die P durch die Weiterleitung der eingegangenen Spielaufträge an die Y die Voraussetzungen einer *Vermittlung*. Da die Vertragspartner der Spielteilnehmer keine Berechtigungsverhältnisse hatten, ist die P neben der Y nach § 59 Abs. 2 Z 1 als Vermittlerin zur ungeteilten Hand Schuldnerin der Abgaben. (BFG 15.12.2016, RV/7104056/2014).
- Glücksspielabgabe für Unternehmen mit Sitz in der Slowakei. Zur Erbringung dieser Dienstleistungen bediente es sich österreichischer Vermittler, welche Kunden elektronische Mittel und VLT's zur Verfügung stellten, um Glücksspiele mit dem Betreiber abzuschließen. Die Vermittler arbeiteten auf fremden Namen und fremde Rechnung und erhielten für ihre Vermittlertätigkeit eine branchenübliche Vermittlungsprovision (BFG 28.2.2018, RV/7104866/2015);
- Für die Durchführung der Wetten bediente sich die Bf., die eine österreichische Buchmacherlizenz verfügt, der Wettlokalbetreiber. Die Wettlokalbetreiber stellten der Bf. die Infrastruktur zur Verfügung, die Bf. die erforderliche Software. Die Wettlokalbetreiber vermittelten die Wetten mit den Wettteilnehmern an die Bf., wobei ein Mustervertrag dem BFG vorgelegt wurde. Punkt 2. des in dem Erkenntnis zitierten Mustervertrags laute: *„Der Wettvermittler nimmt die von den Wettkunden gezahlten Wetteinsätze für die vermittelten Wetten zur Weiterleitung an den Buchmacher entgegen. Der Wettvermittler führt dafür eine (Fremd-) Geldkasse. ...“* (BFG 4.5.2020, RV/1100406/2018);
- Abgabe der Wette gegenüber einem Mitarbeiter des Wettunternehmers, der die Wette in einen PC eingibt, ist kein Vertragsabschluss über elektronische Medien. Der Zugang der Annahmeerklärung an den Mitarbeiter bewirkt zugleich den Zugang an den Wettunternehmer. (BFG 24.9.2020, RV/7102342/2012).
- Bemessungsgrundlage beim Onlineglücksspiel: Die Kunden leisteten für die Teilnahme an den Jackpotspielen bestimmte Geldbeträge an die Bf. (Onlineglücksspielanbieterin), die hinsichtlich der Jackpotspiele mit dem jeweiligen Spielehersteller Lizenzverträge abschloss und Lizenzgebühren bezahlte. Dazu das BFG: *Bemerkt wird, dass die Bf. bei den Jackpotspielen, selbst wenn sie nicht die Veranstalterin der Ausspielungen sein sollte, gemäß § 59 Abs. 2 GSpG iVm § 59 Abs. 5 GSpG Abgabenschuldnerin der auf ihre Kunden entfallenden Glücksspielabgabe ist. Nach der Legaldefinition des § 59 Abs. 5*

*GSpG gelten als Vermittlung jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder -gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise. Diese Funktion kommt der Bf. jedenfalls auch hinsichtlich der Jackpotspiele zu. **Es liegt keinerlei Anhaltspunkt dafür vor, dass die Lizenzgeber** (und wurde dies von der Bf. auch nicht einmal behauptet) **für die auf die Jackpotspiele entfallende Glücksspielabgabe eine Selbstberechnung vorgenommen hätte. Die Lizenzgeber treten gegenüber den Kunden der Bf. nicht in Erscheinung** und Vertragspartner der Spieler ist jedenfalls die Bf. auch für die Jackpotspiele.* (BFG 31.05.2021, RV/7104456/2019).

Aus der zitierten Judikatur ist für den vorliegenden Fall jedenfalls zu entnehmen, dass der Vermittler auf fremden Namen und fremde Rechnung arbeitet und dafür eine Vermittlerprovision erhält. (BFG 28.2.2018, RV/7104866/2015). Durch die Zwischenschaltung zwischen den Aufstellern der Videolotterieterminals und der Veranstalterin erfüllt die P durch die Weiterleitung der eingegangenen Spielaufträge an die Veranstalterin die Voraussetzungen einer *Vermittlung*. Nach § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG ist die Vermittlerin zur ungeteilten Hand Schuldnerin der Abgaben. (BFG 15.12.2016, RV/7104056/2014). Schließt die Veranstalterin von Onlineglücksspielen Lizenzverträge für bestimmte Spiele (Jackpot) ab und leisten ihre Kunden für die Teilnahme an den Jackpotspielen an sie bestimmte Geldbeträge, kommt ihr die Funktion einer Vermittlerin zu. (BFG 31.05.2021, RV/7104456/2019).

4.5. Parlamentarische Materialien zum gebühren- und glücksspielabgabenrechtlichen Vermittlerbegriff

Bei den Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG kamen die Vorschriften über die Vermittlung in § 28 Abs. 3 GebG durch das BGBl. I 2005/105. Damals waren auch noch die Vorgängerbestimmungen der Glücksspielabgabe in § 33 TP 17 GebG geregelt, weswegen § 28 Abs. 3 GebG auch diese umfasste. § 28 Abs. 3 GebG lautet in der damaligen Fassung: *Zur Entrichtung der Gebühr bei Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen sind die Vertragsteile und der Vermittler der Wetten und bei Glücksspielen (§ 1 Abs. 1 GSpG) die Vertragsteile sowie die Veranstalter, die Glücksspiele organisieren, zur ungeteilten Hand verpflichtet. Bei Wetten und Glücksspielen hat der Veranstalter und der Vermittler die Gebühr unmittelbar zu entrichten (§ 31 Abs. 3). Als Vermittlung im Sinne dieser Bestimmung gilt jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Wetteinsätzen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen der Wette auf andere Art und Weise.*

In den parlamentarischen Materialien 652/A XXII. GP – Initiativantrag ist dazu folgende Begründung enthalten:

Zu Artikel III (Änderung des Gebührengesetzes 1957): *Derzeit sind bei österreichischen Anbietern abgeschlossene Sportwetten mit einer Wetteinsatzgebühr und einer*

Gewinnstgebühr, deren Höhe sich nach dem Verhältnis des Einsatzes zum Gewinn bestimmt, zu vergebühren. Die Einnahmen aus diesen Gebühren sind in letzter Zeit rückläufig. Dies deshalb, da einerseits immer mehr Kunden direkt zu „Off-Shore“-Anbietern ausweichen und andererseits heimische Unternehmen zunehmend Wetten nicht selbst annehmen, sondern gewerbsmäßig ins Ausland vermitteln, wofür derzeit keine Gebührenpflicht besteht. Um dieser Tendenz entgegenzuwirken und den Standort Österreich auch für Veranstalter von Sportwetten wieder attraktiver zu machen, sollen internationalen Beispielen folgend Sportwetten künftig mit einer einheitlichen Einsatzgebühr von 2% des Einsatzes unter Wegfall der Gewinnstgebühr belastet werden.

*Durch diese einheitliche Besteuerung erfolgt nicht nur eine Anpassung an internationale Rahmenbedingungen sondern tritt für die Abgabepflichtigen auch eine administrative Erleichterung ein und wird die Überwachung der Gebührenentrichtung erleichtert. Gleichzeitig wird der Gebührentatbestand insoweit verbreitert als auch die Vermittlung von Wetteinsätzen ins In- und Ausland der Gebührenpflicht unterliegt. **Bank- und Postdienstleistung durch Kreditinstitute bzw. durch Postdienstleister stellen für sich alleine noch keine Vermittlung im Sinne des Gebührengesetzes dar und lösen daher auch keine Gebührenpflicht für die Kreditinstitute und die Postdienstleister aus.** Durch diese Systemumstellung soll Österreich als Standort für das Anbieten von Sportwetten wieder attraktiver werden und gleichzeitig die Vermittlung von Sportwetten ins Ausland gegenüber der Annahme solcher Wetten im Inland gebührenrechtlich keinen Vorteil mehr bieten. Hiedurch soll künftig vermehrt die mit dem Sportwettengeschäft verbundene Wertschöpfung für das Inland gesichert werden.*

§ 59 GSpG kam mit BGBl. I 2010/54 als Teil der allgemeinen Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG in das Glücksspielgesetz. Die parlamentarischen Materialien RV 658 BlgNR 24. GP. 4 und 9, besagen dazu im Allgemeinen Teil, dass die „Gewinnstgebühren“ für Glücksspiele aus dem Gebührengesetz in das Glücksspielgesetz als Glücksspielabgaben überführt wurden und im Besonderen Teil: „In § 59 sind die Entstehung der Steuerschuld, der Abgabenschuldner, die Bestimmungen zur Selbstbemessungsabgabe und zur Haftung geregelt und bewertungsrechtliche Bestimmungen enthalten.“

4.6. Vermittlung – allgemeiner Bank- und Postdienstleister

Laut *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Stempel- und Rechtsgebühren (10. Aufl. 15. Lfg.) § 28 Rz 16 steht die Auffassung des Finanzausschusses, dass Bank- und Postdienstleistung für sich allein noch keine Vermittlung darstellen, offenkundig mit dem klaren Gesetzeswortlaut im Widerspruch und ist daher unbeachtlich.

Laut *Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren⁹ § 28 Rz 14g, hatte der Gesetzgeber dabei einen eigenen Vermittlerbegriff im Auge und geht damit über den, der sich sonst in der Rechtsordnung findet, hinaus - zur Formulierung „Mitwirkung am Zustandekommen der Wette auf andere Art und

Weise“ habe sich die Begründung des Abgeordnetenanspruchs bemüht gesehen, anzuführen, dass „Bank- und Postdienstleister“ nicht darunterfallen.

Laut *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, Glücksspielgesetz², § 59 Rz 2 **wird der Begriff der Vermittlung in § 59 Abs. 5 GSpG anhand einer demonstrativen Aufzählung konkretisiert.**

Laut *Blum* in Bergmann/Pinetz, GebG² § 28 Rz 17 und Rz 18 fasst der Gesetzeswortlaut das Kriterium der Vermittlung denkbar weit und auch der rein demonstrative Charakter der Aufzählung (arg: *jedenfalls*) derjenigen Vorgänge, die der Gesetzgeber vor Augen hatte, erschwert eine klare Grenzziehung für diesen Tatbestand. Seines Erachtens ist das Tatbestandsmerkmal dahingehend auszulegen, dass die Vermittlungstätigkeit für sich alleine die Gewerbsmäßigkeit in Bezug auf das Anbieten von Wetten begründen muss. Die Tätigkeit muss daher darauf gerichtet sein, an dem Abschluss einer Wette mitzuwirken. Das ist im Fall von Post- und Bankdienstleistern in Bezug auf ihre untergeordnete Mitwirkung am Wettgeschäft wohl nicht der Fall, auch wenn diese natürlich für sich sehr wohl gewerbsmäßig tätig werden. Unter Bezugnahme auf die in § 28 Abs. 3 Satz GebG aufgestellte Bedingung des gewerbsmäßigen Wettanbietens kann daher der Kreis des gesamtschuldnerisch zur Abgabenleistung Verpflichteten in systematischer Art und Weise eingeschränkt werden. Für das derart erzielte einschränkende Auslegungsergebnis sprechen auch verfassungsrechtliche Gründe. Wendet man den vom VwGH entwickelten Gedanken zur verfassungsrechtlichen Grenze der Auslagerung der Steuererhebung an Dritte im Rahmen eines *argumentum e maiore ad minus* auf die Gebührensschuldnerschaft iSd § 28 Abs. 3 GebG an, so muss es dem potenziellen Steuerschuldner zumindest in verhältnismäßiger Art und Weise möglich sein, das Entstehen der Steuerschuld nachzuvollziehen. Das wird im Fall der Verwendung allgemeiner Telekommunikationsmittel und der Inanspruchnahme von Bankdienstleistungen im Rahmen eines Wettgeschäfts nicht der Fall sein.

Im Erkenntnis des VwGH 14.7.2017, Ra 2016/17/0264 ging es zwar um die Übertretung nach dem Glücksspielgesetz und nicht um den abgabenrechtlichen Teil, doch befasst sich der Verwaltungsgerichtshof mit dem Begriffsumfang der Beteiligung, wobei im Erkenntnis folgender Sachverhalt dargestellt ist: Die Mitbeteiligte war handelsrechtliche Geschäftsführerin einer Gesellschaft, die Banknotenlesegeräte, welche fest in den Auftragsterminals verbaut gewesen waren, gegen ein fixes Entgelt vermietet und die Spielaufträge der Kunden an Betreiber vermittelte. Die Mitbeteiligte hatte als Geschäftsführerin eine Art "Dienstleistungsvertrag" und einen Mietvertrag für eine Hardwarekomponente abgeschlossen. Das Landesverwaltungsgericht ging im angefochtenen Erkenntnis davon aus, dass dies noch nicht bedeute, dass damit eine Beteiligung an Ausspielungen oder eine gewinn- und verlustabhängige Verrechnung behauptet worden sei. „Dies begründete es im Wesentlichen damit, dass eine Gewinn- und Verlustbeteiligung der Gesellschaft an den einzelnen Spielen nicht habe festgestellt werden können und diese damit auch keinerlei wirtschaftliches Risiko für die

auf den Geräten angebotenen Spielen getragen habe, zumal die Mitbeteiligte auch keine Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen angestrebt habe. Würde man - so das Landesverwaltungsgericht - zu dem Schluss gelangen, dass schon solche umsatzunabhängigen Tätigkeiten zu der Stellung eines Unternehmers im Sinne des § 2 Abs 2 GSpG und in weiterer Folge zu einer Strafbarkeit gemäß § 52 Abs 1 Z 1 GSpG führte, müssten auch sämtliche Versorgungsunternehmen für Strom und Internet vom genannten Straftatbestand umfasst sein. Eine derart weite Auslegung des Begriffes des Unternehmers im Glücksspielgesetz könne dem Gesetzgeber jedoch nicht zugesonnen werden, weil sonst in nahezu allen Fällen unbeteiligte Dritte von den Strafbestimmungen erfasst würden.“

*Mit diesen Ausführungen verkennt das Landesverwaltungsgericht jedoch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl etwa VwGH vom 21. Dezember 2012, 2012/17/0386, gleichzeitig mit der Vermittlung von Spielaufträgen an die Betreiber sowie jüngst das bereits zitierte hg Erkenntnis vom 19. Mai 2017), nach welcher das vierte Tatbild des § 52 Abs 1 Z 1 GSpG eine Person meint, die nicht Veranstalter ist, sondern sich nur in irgendeiner Weise an der Veranstaltung unternehmerisch im Sinn des § 2 Abs 2 GSpG beteiligt. Damit ist etwa auch die Vermietung von mit den Glücksspielgeräten fest verbundenen Banknotenlesegeräten der Fall erfasst, sofern diese im Rahmen des Unternehmens der Mitbeteiligten erfolgte, was hier unstrittig der Fall ist. (VwGH 14.7.2017, Ra 2016/17/0264 Rn 13). Die vom Landesverwaltungsgericht und von der Mitbeteiligten befürchtete Ausuferung der Reichweite des Straftatbestandes der unternehmerischen Beteiligung im Sinne des § 52 Abs 1 Z 1 viertes Tatbild GSpG, **nach welcher infolge der von der belangten Behörde vertretenen Rechtsauffassung sämtliche Versorgungsunternehmen für Strom und Internet von einer Strafbarkeit im Sinne des § 52 Abs 1 Z 1 GSpG erfasst sein müssten, ist im Übrigen bei rechtsrichtiger Auslegung der genannten Bestimmungen im Sinne der hg Judikatur nicht zu befürchten, weil diese Unternehmer regelmäßig nicht mit Glücksspielgeräten fest verbaute Banknotenlesegeräte vermieten bzw Verträge über die Weiterleitung von Spielaufträgen abschließen, sondern keine Kenntnis von der Tätigkeit ihres Auftragnehmers haben.** (VwGH 14.7.2017, Ra 2016/17/0264 Rn 14).*

In Gegenüberstellung von VwGH 14.7.2017, Ra 2016/17/0264 ist im vorliegenden Fall ist nach dem Gesellschaftsvertrag in der Fassung vom 18. März 2011 Gegenstand des Unternehmens der Bf. die Verleihung, die Vermietung, die Aufstellung und der Betrieb von Automaten, insbesondere Spielautomaten, sowie die Beteiligung an anderen Unternehmen mit ähnlichem beziehungsweise gleichem Unternehmensgegenstand. Die Bf. hatte am 17. November 2008 mit der ***2***, einem Unternehmen in Uruguay, das als Buchmacher tätig und an das Wetten von Vermittlern in europäischen Ländern vermittelt werden, eine Treuhandvereinbarung abgeschlossen. Die Bf. wurde von der ***2*** beauftragt, in ihrem Namen Bankkonten einzurichten, über die der Zahlungsverkehr zwischen den europäischen Vermittlern und der ***2*** abgewickelt wird und diese treuhändig nach den Vorgaben der ***2*** zu verwalten, ihre diesbezüglichen Weisungen zu befolgen, weiters ist die Bf.

verpflichtet, mindestens einmal pro Woche der ***2*** die Unterlagen über die Kontobewegungen zu übersenden. Dafür erhält die Bf. eine monatliche Provision von der ***2*** von 450 Euro. Die ***2*** überreichte in den fraglichen Zeiträumen Schreiben an die ***3*** (und deren Vorgänger) mit der Bezeichnung „Provisionsabrechnung“ „Samt einer Beilage zur Abrechnung: Kassastand per treuhändisch in Verwaltung und ... Bitte auf das ***12*** lautend auf ***Bf1***,“ die Bf., „einzahlen.“

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 16. Jänner 2013 teilte die Bf. mit, dass sie von der ***2*** beauftragt wurde, ein Inkasso bei der Firma ***3*** vorzunehmen: *„Zu diesem Zwecke wurde von der Firma ein Treuhandkonto eingerichtet, auf welches die inkassierten Einsätze abzüglich der Auszahlungen, der Wettgebühren, der Wettgebühren sowie der Provisionen für den Wettvermittler einzuzahlen waren.“* Die Bewilligung zur Annahme von Wetten hatte die Firma ***2*** in Uruguay. Die Firma ***3*** war der Vermittler zwischen Buchmacher (***2***) und dem Kunden.

Auch wenn es um „Beteiligung“ und nicht um Vermittlung von Wetten und Glücksspiel ging, kann VwGH 14.7.2017, Ra 2016/17/0264 Rn 14 iVm *Blum* in Bergmann/Pinetz, GebG² § 28 Rz 17 und Rz 18 für vorliegenden Fall als richtungsweisend angesehen werden. Es soll dem Steuerschuldner der Wettgebühren und Glücksspielabgaben zumindest in verhältnismäßiger Art und Weise möglich sein, das Entstehen der Steuerschuld nachzuvollziehen. Die Unternehmer, die allgemeine Telekommunikationsmittel und Bankdienstleistungen anbieten, werden idR keine Kenntnis von der Tätigkeit ihres Auftragnehmers haben, sie sind insbesondere nicht – im Gegensatz zur Bf. - in der Verleihung, Vermietung, Aufstellung und dem Betrieb von Automaten, insbesondere Spielautomaten, tätig und werden in dieser Eigenschaft auch keine Treuhandvereinbarungen über die Abwicklung des Zahlungsverkehrs über ein Treuhandkonto, auf welches die inkassierten Einsätze abzüglich der Auszahlungen, der Wettgebühren, der Wettgebühren sowie der Provisionen für den Wettvermittler einzuzahlen sind, zwischen den Vermittlern und dem Buchmacher abschließen und eine monatliche Provision dafür erhalten.

Dasselbe gilt für das Vorbringen der Bf. Der Lieferant, der den Computer, den Drucker, die Büroeinrichtung liefert, sowie der Handybetreiber werden idR keine Kenntnis von der Tätigkeit ihres Auftragnehmers haben, sie werden im Gegensatz zur Bf. nicht im Geschäftszweig Spielautomaten tätig sein und keine Treuhandvereinbarung über die Abwicklung des Zahlungsverkehrs zwischen den Wettvermittlern und dem Buchmacher abschließen und eine monatliche Provision von 450 Euro dafür erhalten.

Damit geht die Tätigkeit der Bf., über die eines Unternehmens, das allgemeine Telekommunikationsmittel und Bankdienstleistungen anbietet, hinaus. Die Bf. hat infolge ihres Unternehmensgegenstandes ein fachliches Wissen über den Betrieb von Automaten, insbesondere Spielautomaten, und wird als Treuhänderin für eine Buchmacherunternehmung

tätig. Ihre Tätigkeit als Treuhänderin besteht darin, den Vermittlern, die an die Buchmacherunternehmung Wetten vermitteln, in ihrem Namen Bankkonten einzurichten, zu verwalten und wöchentlich an den Treugeber Unterlagen zu übermitteln, in welchen alle Kontobewegungen lückenlos erfasst sind. Dafür erhielt sie einen monatlichen Fixbetrag (450 Euro). *****2*** stellte an die ***3*** (und deren Vorgänger) Provisionsabrechnungen aus, die pro Wettlokal in Einsätze abzüglich ausbezahlte Gewinne aufgestellt waren,** von der Zwischensumme wurden Wettgebühren (samt Landeszuschlägen) in Abzug gebracht, von diesem Betrag (Hold) wurde der Provisionsanteil von 15% abgezogen und der verbleibende Betrag jeweils auf das Konto der Bf. überwiesen. **Die Tätigkeit der Bf. geht damit über die Funktion einer finanziellen Durchlaufstation bei Weiten hinaus,** auch der Fixbetrag von 450 Euro geht über durchschnittliche Kontoführungskosten bei einem allgemeinen Anbieter von Bankdienstleistungen hinaus. Damit leitete die Bf. Wett- oder Spieleinsätze oder Spielgewinne weiter, darüber hinaus kann die Tätigkeit der Bf. im Zusammenhang mit der *****2***** auf der einen Seite und der *****3***** (und deren Vorgänger) auf der anderen Seite durchaus als Mitwirkung am Zustandekommen des Rechtsgeschäftes Wette bzw. des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise bezeichnet werden.

Damit ist die Bf. als Vermittlerin iSd § 28 Abs. 3 GebG, da sie, einerseits durch Weiterleitung der Wetteinsätze, und andererseits am Zustandekommen der Wette auf andere Art und Weise mitwirkte, sowie als Vermittlerin iSd § 59 Abs. 5 GSpG, da sie, einerseits durch die Annahme und Weiterleitung von Spieleinsätzen oder-gewinnen, und andererseits am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise mitwirkte, anzusehen.

Die Stellungnahme der Bf. vom 11. Oktober 2021 war nicht geeignet, eine andere Beurteilung des Sachverhaltes herbeizuführen.

4.7. Gesamtschuldner - Ermessen

Als Schuldner der Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG iVm § 57 Abs. 3 GSpG GSpG werden bei konzessions- und bewilligungslos durchgeführten Ausspielungen mit Glücksspielautomaten oder konzessionslos durchgeführte Elektronische Lotterien iSd §12a GSpG über Video-Lotterie-Terminals iSd § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG

- der Vertragspartner des Spielteilnehmers
- der Veranstalter der Ausspielung, und
- der Vermittler iSd § 59 Abs. 5 GSpG zur ungeteilten Hand festgelegt.

Die im § 59 Abs. 2 Z 1 Teilstrich 2 GSpG genannten Personen werden als Gesamtschuldner iSd § 6 BAO bestimmt.

Sowohl nach § 28 Abs. 3 GebG, als auch nach § 59 Abs. 4 GSpG ist neben (im Wesentlichen) dem Veranstalter und auch neben einem weiteren Vermittler, der Vermittler zur ungeteilten Hand zur Entrichtung der Wettgebühren bzw. Glücksspielabgaben verpflichtet, das heißt, auch der Vermittler ist Steuerschuldner.

Gemäß § 6 Abs. 1 BAO sind Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB). Wenn ein Gesamtschuldverhältnis bereits unmittelbar kraft Gesetzes (§ 28 Abs. 3 GebG, § 59 Abs. 4 GSpG) entstanden ist, ist es ohne Bedeutung, welchem Gesamtschuldner die Abgabenbehörde die Abgabenschuld vorschreibt. Die Behörde kann also entscheiden, an welchen Gesamtschuldner sie sich halten will. Dies entspricht dem Wesen der solidarischen Haftung (vgl. z.B. VfGH 16.12.1961, G 14/61; VfGH 26.9.1969, B 213/68; VwGH 1. 4. 1971, 1805/69). Es liegt also grundsätzlich im Ermessen der Behörde (§ 20 BAO), ob sie den Abgabenbescheid nur an einen der Gesamtschuldner richtet und an welchen oder an mehrere oder alle Gesamtschuldner richten will (VwGH 14.5.1992, 92/16/0013, VwGH 19.9.2001, 2001/16/0306, VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606, VwGH 21. 3. 2002, 2001/16/0599; VwGH 28.11.2011, 2008/13/0180; VwGH 23.5.2012, 2008/17/0115 uva.).

Im vorliegenden Fall wurde laut Firmenbuch über die ***3*** mit Beschluss des ***31*** eröffnet, mit Beschluss vom 30.4.2013 der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben und die Firma gemäß § 40 FBG gelöscht.

In VwGH 29.3.2007, 2005/16/0108 ist ausgeführt:

„Die Vorschreibung an einen der Gesamtschuldner ist jedenfalls dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist. Wenn die Abgabensforderung bei einem der Gesamtschuldner infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens uneinbringlich geworden ist, liegt darüber hinaus ein Ermessensspielraum für die Behörde gar nicht mehr vor (vgl. das Erkenntnis vom 26. Juni 2003, Zl. 2002/16/0301, mwN).“

Da die Wettgebühren und Glücksspielabgaben bei der ***3***, die als Vermittlerin der Wetten und Glücksspiele zur ***2***tätig und damit Wettgebühren- und Glücksspielabgabenschuldnerin war, im vorliegenden Fall gar nicht mehr einbringlich waren, hat das Finanzamt die Bf. als Vermittlerin zur Entrichtung dieser Abgaben herangezogen. Der Rückgriff auf den verbleibenden Gesamtschuldner liegt bei offenkundiger Uneinbringlichkeit der Abgabensforderung bei dem zunächst herangezogenen Gesamtschuldner nicht mehr im Ermessen der Behörde. Aufgrund ihrer Verpflichtung zur Einbringung der Abgaben, hat sie den (einzig) verbleibenden Gesamtschuldner in Anspruch zu nehmen (VwGH 26.6.1997, 96/16/0137, VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606; vergleiche auch BFG 12.02.2019, RV/7100852/2013 zum Gesamtschuldverhältnis bei der Grunderwerbsteuer und BFG 16.02.2021, RV/7101693/2020 zum Gesamtschuldverhältnis bei der Bestandvertragsgebühr).

5. Säumniszuschläge

Im gegenständlichen Fall handelte es sich um Säumniszuschläge zu den Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG aF für den Zeitraum Februar bis Dezember des Jahres 2009, sowie für den Zeitraum Jänner bis Juni 2010. Diese Gebühren waren ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten. Sind Gebühren gemäß § 31 Abs. 3 GebG in der damaligen Fassung ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten, so sind diese am 20. des dem Entstehen der Gebührenschuld folgenden Kalendermonats fällig. Bis zu diesem Zeitpunkt hat der gemäß § 28 Abs. 3 GebG zur unmittelbaren Gebührenentrichtung Verpflichtete über die abzuführenden Beträge an das Finanzamt eine Abrechnung vorzulegen. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Wetteinsätze, Spieleinsätze oder Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten.

Da die Wettgebühren für den Zeitraum Februar bis Dezember des Jahres 2009, sowie für den Zeitraum Jänner bis Juni 2010 nicht zum jeweiligen Fälligkeitstag entrichtet wurden, wurde automatisch der erste Säumniszuschlag verwirkt.

Die Glücksspielabgaben sind Selbstbemessungsabgaben: Im gegenständlichen Fall handelte es sich um die ab 1.1.2011 eingeführten Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG.

Dementsprechend sieht auch ab 1.1.2011 § 59 Abs. 3 GSpG vor, dass Schuldner der Abgaben nach § 57 GSpG diese jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt zu entrichten haben. Das heißt, die Glücksspielabgaben wurden als Selbstbemessungsabgaben gesetzlich geregelt, die jeweils am 20. des Folgemonats fällig sind. (UFS 05.04.2007, RV/0037-W/02; BFG 24.08.2018, RV/7100612/2012; BFG 24.08.2018, RV/7101865/2012; BFG 26.04.2019, RV/7102176/2012 noch zu Rechtsgeschäftsgebühren).

Da die Glücksspielabgaben für den Zeitraum Jänner bis April 2011 nicht zum jeweiligen Fälligkeitstag entrichtet wurden, wurde automatisch der erste Säumniszuschlag verwirkt.

Die Glücksspielabgaben als Selbstberechnungsabgaben wären

für Jänner 2011 spätestens am 21.2.2011,

für Februar 2011 spätestens am 21.3.2011,

für März 2011 spätestens am 20.4.2011,

für April 2011 spätestens am 20.5.2011

zu entrichten gewesen.

Wird eine Selbstbemessungsabgabe nach ihrer Fälligkeit mit Bescheid festgesetzt, so steht zur Entrichtung einer allenfalls daraus resultierenden Nachforderung gemäß § 210 Abs. 4 BAO eine Nachfrist von einem Monat zu. Ein Säumniszuschlag ist jedoch unabhängig von der Einhaltung dieser Frist wegen der Nichtentrichtung der Abgabe bis zum Fälligkeitstag verwirkt (*Ellinger/Bibus/Ottinger*, Abgabeneinhebung durch die Finanzämter, 158ff). Bei bescheidmäßigen Nachforderungen von Selbstbemessungsabgaben wie den Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG alte und neue Fassung und Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG, die nach ihrer Fälligkeit erfolgen, fällt grundsätzlich ein Säumniszuschlag an, da die Nachfrist des § 210 Abs. 4 BAO nur zur Hemmung der Einbringung führt. (UFS 05.04.2007, RV/0037-W/02; vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 210 Tz 11 und 12).

Abgabenzahlungsschuld ist die Verpflichtung, einen Abgabebetrag bestimmter Höhe bis zu einem bestimmten Zeitpunkt zu entrichten. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Rechtmäßigkeit einer Säumniszuschlagsvorschreibung nämlich außer dem Eintritt des Säumnisfalles nur den Bestand einer formellen Abgabenzahlungsschuld, nicht hingegen auch den einer sachlich richtigen oder bereits rechtskräftigen Abgabenschuld voraus. Lediglich die objektive Voraussetzung der Säumnis, nicht aber die Richtigkeit des zu Grunde liegenden Abgabenbescheides ist zu prüfen (VwGH 17.9.1990, 90/15/0028; VwGH 8.3.1991, 90/17/0503; VwGH 24.11.1993, 90/13/0084; VwGH 30.5.1995, 95/13/0130; VwGH 23.3.2000, 99/15/0145, 0146; BFG 02.09.2014, RV/7101221/2014). Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages ist daher die nicht rechtzeitig entrichtete formelle Abgabenzahlungsschuld (*Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren³ [2021] § 217 Rz 3 unter Verweis auf VwGH 13.11.2019, Ra 2017/13/0022; vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 217 Tz 4 unter Verweis auf VwGH 23.3.2000, 99/15/0145, 0146).

Die Bf. kann in ihren Säumniszuschlagsangelegenheiten nichts für sich gewinnen, wenn sie die Säumniszuschlagsbescheide mit dem Einwand bekämpft, dass gegen die zugrundeliegenden Wettgebühren- und Glücksspielabgabenbescheide (Bescheid gemäß § 201 BAO) Rechtsmittel erhoben worden seien. (VwGH 23.3.2000, 99/15/0145, 0146). In den gegenständlichen Beschwerden wurden keine Gründe vorgebracht, die gegen die objektive Säumnisfolge nach § 217 Abs. 1 und 2 BAO bzw. für eine Aufhebung des Säumniszuschlagsbescheides sprechen würden.

Die Bw. wendet weiters ein, dass eine Zahlungserleichterung besteht, weswegen die Säumniszuschläge nicht festzusetzen seien.

Ein derartiger Zahlungsaufschub hat aber keinen Einfluss darauf, dass die einmal verwirkten Säumniszuschläge nicht festzusetzen sind. Die Bewilligung einer Zahlungserleichterung berührt nämlich eine bereits entstandene Säumniszuschlagspflicht nicht. Werden Wettgebühren oder Glücksspielabgaben als angeordnete Selbstberechnungsabgaben mit Bescheid festgesetzt, weil sie nicht zum gesetzlichen Fälligkeitstag entrichtet wurden, so waren sie bereits fällig. Wird in

den Beschwerden gegen die Wettgebühren- und Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 BAO der Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO gestellt, berührt dieser die bereits verwirkten ersten Säumniszuschläge nicht.

Die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages erweist sich daher grundsätzlich als rechtmäßig (vgl. § 217 Abs. 5 BAO, vgl. auch BFG 22.8.2014, RV/7102354/2014; BFG 18.12.2014, RV/7102596/2011; BFG 14.9.2015, RV/7100706/2013 BFG 24.08.2018, RV/7100612/2012; BFG 24.08.2018, RV/7101865/2012; BFG 17.04.2020, RV/7101771/2013).

Aus all diesen Gründen war diesen Berufungen/Beschwerden gegen die ersten Säumniszuschlagsbescheide kein Erfolg beschieden.

Informativ wird darauf hingewiesen, dass gemäß § 217 Abs. 8 BAO im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld die Berechnung des Säumniszuschlages unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen hat.

6. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen

Unstrittig ist, dass die ***3*** bzw. ihre Vorgänger in ihren Wettlokalen Wetten zum Buchmacherunternehmen ***2*** in Uruguay vermittelten und dass weder Wettgebühr noch Glücksspielabgabe entrichtet wurde. Über das Vermögen der ***3*** wurde 2012 der Konkurs eröffnet, 2013 erfolgte die Einstellung des Konkurses wegen Vermögenslosigkeit, sie ist mittlerweile gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht.

Bestritten wurde einerseits, dass Wetten auf den Ausgang virtueller Hunde- oder Pferderennen ein Glücksspiel darstellen und den Glücksspielabgaben unterliegen:

Zur Abgrenzung Wette und Glücksspiel nach der Rechtslage ab 1.1.2011 – das Gebührengesetz spricht in § 33 TP 17 nicht mehr von „*Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen*“, sondern von „*Wetten, die nicht dem GSpG unterliegen*“, entschied der Verwaltungsgerichtshof VwGH 2.7.2015, Ro 2015/16/0019 (BFG 19.01.2015, RV/7101560/2013), dass bei „Wetten auf den Ausgang virtueller Tierrennen“ über die ein Zufallsgenerator über das Ergebnis entscheidet, ein Glücksspiel iSd §1 Abs. 1 GSpG vorliegt, denn es haben *nicht die Kenntnisse des Wettenden über die Umstände des Hunderennens, sondern lediglich der Umstand, welches Rennen ausgewählt wird, Einfluss auf das Spielergebnis*, wie bei den Wetten auf den Ausgang von aufgezeichneten Hunde- und Pferderennen. (VwGH 21.1.2010, 2009/17/0158, VwGH 17.2.2010, 2009/17/0237).

Bestritten wurde andererseits, dass die Bf. als Vermittlerin als Gesamtschuldnerin für die Wettgebühren und Glücksspielabgaben der *3*** herangezogen werden kann:**

Die Bf. hat infolge ihres Unternehmensgegenstandes ein fachliches Wissen über den Betrieb von Automaten, insbesondere Spielautomaten, und wird als Treuhänderin für eine Buchmacherunternehmung, die ***2*** tätig. Die Tätigkeit der Bf. als Treuhänderin besteht darin, den Vermittlern, die an die Buchmacherunternehmung, die ***2*** Wetten vermitteln, in ihrem Namen Bankkonten einzurichten, zu verwalten und wöchentlich an den Treugeber Unterlagen zu übermitteln, in welchen alle Kontobewegungen lückenlos erfasst sind. Dafür erhielt sie einen monatlichen Fixbetrag (450 Euro). ***2*** stellte an die ***3*** (und deren Vorgänger) Provisionsabrechnungen aus, die pro Wettlokal in Einsätze abzüglich ausbezahlte Gewinne aufgeteilt wurden, von der Zwischensumme wurden Wettgebühren in Abzug gebracht, von diesem Betrag (Hold) wurde der Provisionsanteil von 15% abgezogen und der verbleibende Betrag jeweils auf das Konto der Bf. überwiesen (vgl. Vorhaltsbeantwortung der Bf. vom 16. Jänner 2013).

Die Tätigkeit der Bf. geht damit über die Funktion einer finanziellen Durchlaufstation bei Weitem hinaus, auch der Fixbetrag von 450 Euro geht über durchschnittliche Kontoführungskosten bei einem allgemeinen Anbieter von Bankdienstleistungen hinaus. (vgl. VwGH 14.7.2017, Ra 2016/17/0264 Rn 14 iVm *Blum* in Bergmann/Pinetz, GebG² § 28 Rz 17 und Rz 18). Damit leitete die Bf. Wett- oder Spieleinsätze oder Spielgewinne weiter, darüber hinaus kann die Tätigkeit der Bf. im Zusammenhang mit der ***2*** auf der einen Seite und der ***3*** (und deren Vorgänger) auf der anderen Seite durchaus als Mitwirkung am Zustandekommen des Rechtsgeschäftes Wette bzw. des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise bezeichnet werden.

Die Stellungnahme der Bf. vom 11. Oktober 2021 war nicht geeignet, eine andere Beurteilung des Sachverhaltes herbeizuführen.

Damit ist die Bf. als Vermittlerin iSd § 28 Abs. 3 GebG, da sie, einerseits durch Weiterleitung der Wetteinsätze, und andererseits am Zustandekommen der Wette auf andere Art und Weise mitwirkte, sowie als Vermittlerin iSd § 59 Abs. 5 GSpG, da sie, einerseits durch die Annahme und Weiterleitung von Spieleinsätzen oder-gewinnen, und andererseits am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise mitwirkte, anzusehen.

Die Bf. war als (weitere) Vermittlerin als Gesamtschuldnerin zur Entrichtung der Wettgebühren und Glücksspielabgaben heranzuziehen, da die ***3*** als Vermittlerin der Wetten und Glücksspiele zur ***2*** insolvent wurde.

7. Teilzulässigkeit der 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.

Die Revision wird hinsichtlich der Frage zugelassen, welche Eigenschaften ein Vermittler aufweisen muss, um als Steuerschuldner iSd § 28 Abs. 3 GebG bzw. des § 59 Abs. 5 GSpG herangezogen werden zu können: Liegt eine Vermittlung iSd § 28 Abs. 3 GebG bzw. des § 59 Abs. 5 GSpG vor, wenn eine Unternehmung durch den Wettanbieter beauftragt wurde, in Österreich in ihrem Namen Bankkonten einzurichten, über die der Zahlungsverkehr zwischen den europäischen Vermittlern und dem Wettanbieter abgewickelt wird, und für den Wettanbieter treuhändisch nach dessen Vorgaben zu verwalten. **Im Übrigen wird die Revision nicht zugelassen,** da bereits eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht (Wetten auf den Ausgang von aufgezeichneten Hunde- und Pferderennen: VwGH 21.1.2010, 2009/17/0158, VwGH 17.2.2010, 2009/17/0237; Wetten auf den Ausgang von virtuellen Tierrennen: VwGH 2.7.2015, Ro 2015/16/0019).

Wien, am 25. Oktober 2021