

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde vom 10. Juli 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr zuständig: Finanzamt Österreich) vom 18. Juni 2018 betreffend Aussetzung § 212a BAO 2018 Steuernummer ***BFStNr*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die Aussetzung der Einhebung der mit den Bescheiden des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18.1.2018, StNr. ***BFStNr***, festgesetzten Glücksspielabgaben für August 2011 bis April 2012 i.H.v. je € 1.620,00 sowie für Mai 2012 bis September 2014 i.H.v. je € 4.860,00 wird gem. 212a BAO bewilligt.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang und Sachverhalt

Die gegenständliche Entscheidung ist ausschließlich verfahrensrechtlicher Natur. Der Verfahrensgang stellt gleichzeitig den entscheidungswesentlichen Sachverhalt dar, sodass auf eine getrennte Darstellung verzichtet wird.

A. Festsetzungsverfahren

Mit insgesamt 38 Bescheiden vom 18.1.2018 setzte die belangte Behörde (damals: Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel) gegenüber dem Beschwerdeführer Glücksspielabgaben für August 2011 bis April 2012 i.H.v. je € 1.620,00 sowie für Mai 2012 bis September 2014 i.H.v. je € 4.860,00 fest. Sie ging hierbei davon aus, dass in den Lokalen des Beschwerdeführers in ***Adr-L1***, und ***Adr-L2***, im Zeitraum August 2011 bis April

2012 insgesamt zwei und im Zeitraum Mai 2012 bis September 2014 insgesamt sechs Glücksspielautomaten betrieben wurden, die Spieleinnahmen i.H.v. € 2.700,00 pro Monat und Gerät erbracht haben. Diese Zahl beruhte auf einer Schätzung, wobei die belangte Behörde die vom Kläger geführten Aufzeichnungen als nicht als den Anforderungen der §§ 124 bis 126 BAO i.V.m. § 131 BAO genügend erachtete, weil sich aus ihnen die einzelnen Geschäftsfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung nicht verfolgen lassen. Sie erachtete die Aufzeichnungen auch als sachlich unrichtig. Die vom Beschwerdeführer für den Zeitraum Mai 2012 bis September 2014 aufgezeichneten Einspielergebnisse belaufen sich durchschnittlich auf ca. € 906,00 pro Gerät und Monat. Da die Abrechnung von Erlösen aus Spielautomaten an den beiden Standorten mit der ***XXX*** GmbH & Co. KG im Zeitraum Jänner 2011 bis Juli 2011 ein durchschnittliches Einspielergebnis von € 2.745,00 pro Gerät und Monat erbracht haben, ging die belangte Behörde davon aus, dass die Aufzeichnungen des Beschwerdeführers zu niedrig sind und berechnete die 30-prozentige Glücksspielabgabe von einem geschätzten Betrag von € 2.700,00. Weiters ging die belangte Behörde davon aus, dass der Beschwerdeführer auch im Zeitraum August 2011 bis April 2012, für den keine entsprechenden Erlöse aufgezeichnet wurden, zumindest zwei Glücksspielautomaten betrieb, da er am 23.3.2011 vier Geräte mit der Bezeichnung „Golden Island Casino“ erwarb, von denen anlässlich einer Kontrolle im Lokal in ***Adr-L1*** am 27.2.2013 noch zwei vorhanden waren.

Gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 22.2.2018 - ergänzt durch einen Schriftsatz vom 26.3.2018 - Beschwerde, die mit Beschwerdevereentscheidung vom 4.5.2018 als unbegründet abgewiesen wurde. Dagegen brachte der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 7.6.2018 Vorlageantrag ein. Die Einwendungen des Beschwerdeführers in diesen Schriftsätzen sowie in den vorangegangenen Schriftsätzen (Schreiben vom 18.1.2017, E-Mail vom 3.3.2017, E-Mail vom 14.7.2017) lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Die Bescheide seien schon allein deswegen aufzuheben, weil sie zur Begründung auf andere Aktenteile (gemeint ist offenbar die Niederschrift über die Nachschau vom 17.1.2018, welche auch vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers unterfertigt wurde) verweisen (dieser Einwand wird im Vorlageantrag offenbar nicht mehr aufrechterhalten).
2. Der Beschwerdeführer sei nicht Schuldner der Glücksspielabgabe. Bei den Automaten handle es sich um Terminals, die mit einem von der ***YYY*** GmbH betriebenen Server in der Steiermark verbunden seien. Diese habe die Geräte an einen lokalen Aufsteller vermietet, der sie sodann in den Lokalen des Beschwerdeführers aufgestellt habe. Als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Räumlichkeiten gebühre dem Beschwerdeführer vereinbarungsgemäß die Hälfte der Einnahmen aus den Automaten. Schuldner der Glücksspielabgabe sei daher die ***YYY*** GmbH, die dem Beschwerdeführer auch zugesichert habe, die Glücksspielabgabe ordnungsgemäß monatsweise zu entrichten. Zum Beweis hierfür beantragte der Beschwerdeführer die zeugenschaftliche Einvernahme des ***ZG*** (Mitarbeiter der ***YYY*** GmbH) sowie des zwischengeschalteten lokalen

Aufstellers, wobei letzterer Beweisantrag bis zur mündlichen Verhandlung konkretisiert werden sollte.

3. Bei den Geräten des Typs „ACT“ handle es sich nicht um Glücksspielautomaten, sondern um Geschicklichkeitsgeräte. Ein diesbezügliches Gutachten sei jedoch nicht auffindbar.

4. Der Beschwerdeführer habe ausreichende Aufzeichnungen über die Automatenerlöse geführt, sodass die belangte Behörde nicht zu deren Schätzung berechtigt gewesen sei. Er verfüge über einen sog. „Wirtsschlüssel“, der ihm lediglich insofern Zugang zum Zählwerk der Automaten verschafft, als er die Einwürfe und Auszahlungen ablesen kann. Dies habe er täglich getan und auch die Differenz („Hold“) notiert. Weitergehenden Zugang zur Gerätebuchhaltung (mit Ablesung sämtlicher Bewegungen) habe nur die ***YYY*** GmbH. Zudem habe im Jahr 2014 eine Prüfung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2009-2011 sowie eine Nachschau betreffend Umsatzsteuer 2012 und 2013 durch das (damalige) Finanzamt Grieskirchen ***Adr-L3*** stattgefunden. Diese Prüfung bzw. Nachschau habe auch die Automatenerlöse zum Gegenstand gehabt und sei das Finanzamt Grieskirchen Wels zum Ergebnis gekommen, dass keine Schätzung erforderlich sei, da ausreichende Aufzeichnungen vorliegen.

5. Die vom Beschwerdeführer geführten Aufzeichnungen über die Einnahmen umfassen auch Einnahmen aus (anderen) Geschicklichkeitsautomaten wie Flipperautomaten und Dartautomaten und seien für das Jahr 2012 zudem nicht um den 50-prozentigen Erlösanteil des Aufstellers gekürzt worden.

6. Die Schätzung sei auch überhöht, da in der Abrechnung mit der ***XXX*** GmbH & Co. KG auch und vor allem Automaten enthalten seien, die am Standort ***Adr-L3***, betrieben wurden und aufgrund der besseren Lage und höheren Kundenfrequenz deutlich höhere Erlöse abgeworfen haben, als die Automaten in ***Adr-L2*** und ***Adr-L1***. Zudem beruhe die Abrechnung mit der ***XXX*** GmbH & Co. KG auf Geräten des Typs „Golden Island Casino“, während es sich bei den vom Beschwerdeführer im verfahrensgegenständlichen Zeitraum betriebenen Automaten auch um solche des Typs „ACT“ gehandelt habe. Letztlich habe die Abrechnung mit der ***XXX*** GmbH & Co. KG auch mehr Automaten umfasst, als von der belangten Behörde veranschlagt. Von dieser Abrechnung könne daher mangels Vergleichbarkeit nicht auf die Erlöse aus den Automaten in den Lokalen des Beschwerdeführers geschlossen werden,

7. Entgegen der Annahme der belangten Behörde habe der Beschwerdeführer im Zeitraum August 2011 bis April 2012 keine Automaten betrieben. Automaten des Typs „Golden Island Casino“ seien vormals von der ***XXX*** GmbH & Co. KG in seinen Lokalen aufgestellt, jedoch nach Beendigung der Geschäftsbeziehung mit dieser nicht weiter betrieben worden. Jene vier Geräte dieses Typs, die der Beschwerdeführer am 23.3.2011 gekauft hat, seien per 12.8.2011 außer Betrieb genommen, danach nicht mehr aufgestellt und im Jahr 2017

verschrottet worden. Erst ab Mai 2012 seien wieder Geräte (nunmehr solche des Typs „ACT“) aufgestellt und betrieben worden.

B. Aussetzungsverfahren

Im Vorlageantrag vom 7.6.2018 stellte der Beschwerdeführer auch den Antrag, die mit Bescheiden vom 18.1.2018 festgesetzte Glücksspielabgabe in voller Höhe bis zum rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens gem. § 212a BAO auszusetzen.

Diesen Antrag wies die belangte Behörde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 18.6.2018 ab, da sie die Beschwerde nach der Lage des Falles als wenig erfolgsversprechend erachtete (§ 212a Abs. 2 lit. a BAO).

Dagegen richtet sich die gegenständliche Beschwerde vom 10.7.2018. Darin wird geltend gemacht, dass die Beschwerde im Festsetzungsverfahren nicht wenig erfolgsversprechend sei, da die Abgabenschuldneigenschaft des Beschwerdeführers „mehr als fraglich“ sei, der Aufstellungszeitraum offenbar unrichtig angenommen worden sei, eine Schätzungsbefugnis für die Festsetzung der Glücksspielabgabe nicht bestanden habe und die Schätzung zudem offenbar überhöht erfolgt sei.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 9.8.2018 wurde diese Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde ging nach wie vor davon aus, dass die Beschwerde im Festsetzungsverfahren als wenig erfolgsversprechend einzuschätzen ist. Der Beschwerdeführer sei Betreiber des Wettbüros und Eigentümer der Glücksspielautomaten. Darüber hinaus habe er die Automaten selbst entleert und täglich den Erlös („Hold“) aufgezeichnet, sodass er als Veranstalter der Ausspielung und damit als Abgabenschuldner zu betrachten sei. Die Schätzungsberechtigung sei in den im Festsetzungsverfahren ergangenen Bescheiden dargelegt und ergebe sich daraus auch die (geschätzte) Höhe der Bemessungsgrundlage. Hinsichtlich des Aufstellungszeitraumes führte die belangte Behörde aus, dass es nicht nachvollziehbar sei, dass die am 23.3.2011 gekauften Automaten (vier Geräte des Typs „Golden Island Casino“) erst ab Mai 2012 aufgestellt worden seien.

Mit Schriftsatz vom 14.9.2018 stellte der Beschwerdeführer Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag).

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffen ausschließlich den Gang des gegenständlichen Aussetzungsverfahrens sowie des vorgelagerten Gebührenfestsetzungsverfahrens. Sie ergeben sich daher aus dem Akteninhalt und sind im Übrigen zwischen den Parteien auch nicht strittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung auf einen Bescheid zurückzuführen ist, der von einem Anbringen abweicht oder dem kein Anbringen zugrunde liegt, höchstens jedoch in jenem Ausmaß, in dem sich die Abgabenschuld bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung reduzieren würde.

Gemäß § 212a Abs. 2 lit. a BAO ist die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen, soweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint. Von geringen Erfolgsaussichten im Sinne dieser Gesetzesbestimmung kann nur dann gesprochen werden, wenn die Erfolglosigkeit des Rechtsmittels offenkundig ist, wenn also dessen Aussichtslosigkeit für jede mit der Sache vertraut gemachte urteilsfähige und objektiv urteilende Person erkennbar ist (VwGH 31.8.2000, 98/16/0296; 17.5.2001, 2000/16/0383). Die Erfolgsaussichten sind anhand des Rechtsmittelvorbringens zu beurteilen (z.B. VwGH 16.5.2002, 2000/13/0100; 24.9.2003, 2001/13/0129; 11.5.2005, 2002/13/0216; 15.3.2012, 2011/17/0175), wobei im Rechtsmittel nicht dargelegte Fragen der rechtlichen Beurteilung, die zum Erfolg des Rechtsmittels führen könnten, bei dieser Prüfung nicht auszuklammern sind (VwGH 17.4.2000, 99/17/0437). Hierbei darf die Rechtsmittelentscheidung im Abgabenfestsetzungsverfahren nicht vorweggenommen werden (zB VwGH 16.5.2002, 2000/13/0100; 24.9.2003, 2001/13/0129; 11.5.2005, 2002/13/0216). In diesem Sinne ist eine Beschwerde etwa dann als wenig erfolgversprechend einzuschätzen, wenn sie gemäß § 252 BAO oder als Folge der Bindung gemäß § 63 VwGG oder wegen der Bindung an eine Entscheidung über eine Vorfrage i.S.d. § 116 BAO abzuweisen wäre, oder wenn sie einen Standpunkt vertritt, der mit zwingenden Bestimmungen ganz eindeutig und ohne jeden Zweifel unvereinbar ist oder mit der ständigen Rechtsprechung in Widerspruch steht (Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. [2021], Rz 9 zu § 212a; Capek in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar - Digital First 2.02 [2021], Rz 28 zu § 212a; VwGH 28.4.2003, 2002/17/0211; 31.7.2003, 2002/17/0212).

Im vorliegenden Fall mag allenfalls das Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach er deswegen nicht Schuldner der Glücksspielabgabe sei, weil es sich bei den Geräten um Terminals handle, die mit einem Server in der Steiermark verbunden seien und von einem lokalen Aufsteller von der ***YYY*** GmbH angemietet und in den Lokalen des Beschwerdeführers aufgestellt worden seien, als nicht sehr erfolgversprechend einzuschätzen sein. Mit diesem Vorbringen setzt er sich nämlich mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes in Widerspruch, wonach als Vermittler i.S.d. § 59 Abs. 2 Z. 1 2. TS GspG und damit als Schuldner der Glücksspielabgabe anzusehen ist, wer einem Dritten die Aufstellung und den Betrieb von Glücksspielautomaten (einschließlich Terminals) in seinen Räumlichkeiten gestattet und so i.S.d. § 59 Abs 5 GspG auf andere Art und Weise am Zustandekommen des Glücksspielvertrages mitwirkt (BFG 12.4.2021, RV/2100040/2016; 12.4.2021, RV/2100055/201; Rechtsprechung des VwGH zu dieser Frage existiert - soweit ersichtlich - allerdings noch nicht). Selbst wenn das Vorbringen zutreffen sollte, wäre der Beschwerdeführer daher - vorausgesetzt bei den Geräten handelt es sich um Glücksspielgeräte - Vermittler und damit (allenfalls zur ungeteilten Hand mit anderen Beteiligten) Schuldner der Glücksspielabgabe.

Weiters dürfte der Hinweis des Beschwerdeführers auf die Prüfung bzw. Nachschau im Jahr 2014 (betr. ESt und USt) nicht allzu erfolgversprechend sein, da deren Verlauf und Ergebnis nicht bindend für die nunmehrige Festsetzung der Glücksspielabgabe sind. Dass das damalige Finanzamt Grieskirchen Wels die Aufzeichnungen nicht beanstandet und keine Schätzung vorgenommen hat, steht einer abweichenden Beurteilung durch das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel daher nicht entgegen (vgl. VwGH 22.9.1987, 87/14/0079; 28.5.2002, 99/14/0021; 22.11.2012, 2008/15/0265, wonach eine derartige Änderung der Beurteilung - auch durch dieselbe Behörde - nicht einmal eine Verletzung von Treu und Glauben darstellt).

Auch der in der Beschwerde erhobene (im Vorlageantrag aber offenbar nicht mehr aufrechterhaltene) Einwand, wonach die Bescheide schon allein deswegen aufzuheben seien, weil sie zur Begründung auf andere Aktenteile verweisen, ist rechtlich unzutreffend und damit wenig aussichtsreich (VwGH 20.10.1999, 93/13/0063).

In Bezug auf die übrigen Einwendungen des Beschwerdeführers lässt sich jedoch anhand des Beschwerdevorbringens nicht abschätzen, ob diese wenig erfolgversprechend sind. So erfordert etwa die Beurteilung, ob es sich bei den Automaten des Typs „ACT“ um Geschicklichkeitsgeräte handelt, also um Geräte, bei denen nicht der Zufall, sondern überwiegend Geschicklichkeit und Können des Spielers über Gewinn oder Verlust entscheiden (derartige Spiele sind keine Glücksspiele und unterliegen nicht der Glücksspielabgabe; vgl. VwGH 2.7.2015, Ro 2015/16/0019), Ermittlungen hinsichtlich Art und Funktionsweise der Automaten. Sofern die „ACT“-Automaten als Glücksspielgeräte zu qualifizieren sein sollten erfordert weiters die Beurteilung, ob die vom Beschwerdeführer geführten Aufzeichnungen

auch Einnahmen aus Automaten umfassen, bei denen es sich unzweifelhaft um Geschicklichkeitsgeräte handelt, wie Flipperautomaten und Dartautomaten (vgl. VwGH 6.8.1996, 93/17/0128) entsprechende Beweisaufnahmen, z.B. zur Frage, ob und in welcher Zahl derartige Automaten in den Lokalen des Beschwerdeführers vorhanden waren, ob die Erlöse tatsächlich nur für alle Automaten gemeinsam aufgezeichnet wurden und wie sich diese auf Glücksspiel- und Geschicklichkeitsautomaten verteilen, um allfällige Erlöse aus Geschicklichkeitsautomaten aus der Bemessungsgrundlage ausscheiden zu können. Dasselbe gilt für das Vorbringen, wonach die Schätzung überhöht sei, weil in der Abrechnung mit der ***XXX*** GmbH & Co. KG mehr und andere Automaten als von der belangten Behörde angenommen und zudem auch Automaten an Standorten mit höherer Kundenfrequenz (**Adr-L3**) enthalten seien, sodass diese Abrechnung insoweit nicht mit den vom Beschwerdeführer in **Adr-L2** und **Adr-L1** erzielten Erlösen vergleichbar sei. Auch dies erfordert Erhebungen, wie viele und welche Automaten an welchen Standorten in der Abrechnung mit der ***XXX*** GmbH & Co. KG erfasst sind. Letztlich ist durch entsprechende Ermittlungen zu erheben, ob im Zeitraum August 2011 bis April 2012 - wie vom Beschwerdeführer behauptet - tatsächlich keine Automaten in den Lokalen in **Adr-L2** und **Adr-L1** vorhanden waren, in welchem Fall für diesen Zeitraum naturgemäß keine Glücksspielabgabe anfallen kann. Der Umstand, dass er am 23.3.2011 vier Geräte gekauft hat, mag ein gewisses Indiz dafür sein, dass sie zeitnah zum Erwerb auch aufgestellt und betrieben wurden, doch ist freilich nicht ausgeschlossen, dass diese Automaten kurz danach außer Betrieb genommen und dann - obwohl sie vorhanden waren - für eine längere Zeit nicht wieder aufgestellt wurden.

All diese Fragen lassen sich anhand des Beschwerdevorbringens (und des sonstigen Akteninhalts) nicht beurteilen. Ebenso wenig können die Tatsachenbehauptungen des Beschwerdeführers von vornherein als unglaubwürdig qualifiziert werden (dies wäre eine unzulässige vorgreifende Beweismwürdigung), sondern erfordert die Klärung der strittigen Tatsachenfragen entsprechende Sachverhaltsermittlungen. Diese Ermittlungen und Beweisaufnahmen (einschließlich Beweismwürdigung) im Aussetzungsverfahren zu führen, darauf beruhende Sachverhaltsfeststellungen zu treffen und den festgestellten Sachverhalt einer rechtlichen Beurteilung zu unterziehen, hieße aber das Ergebnis des Festsetzungsverfahrens unzulässigerweise vorwegzunehmen. Wie bereits ausgeführt ist dies nicht die Aufgabe des Aussetzungsverfahrens, sondern muss die Klärung dieser offenen Fragen dem Festsetzungsverfahren vorbehalten bleiben. Für das Aussetzungsverfahren bleibt daher festzuhalten, dass es nicht ausgeschlossen ist, dass die Behauptungen des Beschwerdeführers zutreffen und gegebenenfalls eine Herabsetzung der Abgabenschuld bewirken können. Demnach kann die Beschwerde nicht als wenig erfolgversprechend i.S.d. § 212a Abs 2 lit. a BAO qualifiziert werden. Nachdem die Behauptung, bei den Automaten handle es sich um Geschicklichkeitsgeräte, die vorgeschriebene Glücksspielabgabe in ihrer vollen Höhe betrifft, scheidet eine teilweise Aussetzung (also nur insoweit, als die Abgabe nicht auf den vom

Beschwerdeführer selbst aufgezeichneten Erlösen beruht) aus, sodass die Einhebung der Glücksspielabgabe im gesamten festgesetzten Ausmaß auszusetzen ist.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da die hier maßgeblichen Rechtsfragen durch die unter Pkt. 3.1. zitierte Rechtsprechung hinreichend geklärt erscheinen und die Einschätzung der Erfolgsaussichten einer Beschwerde (zumal wenn - wie hier - hauptsächlich Sachverhaltsfragen strittig sind) immer von den konkreten Umständen des Einzelfalles abhängt, waren Rechtsfragen von grundlegender Bedeutung im vorliegenden Fall nicht zu entscheiden.

Wien, am 20. Juli 2022