



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-GmbH, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 30. März 2010 betreffend Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit b GebG für die Jahre 2006, 2007 und 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Firma X-GmbH (= Berufungswerberin, Bw) mit Sitz im Inland in W wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 31. Mai 1995 gegründet; Unternehmensgegenstand ist der "Spielautomatenbetrieb".

Laut "Information aus dem Zentralen Gewerberegister" (beinhaltet im aktuellen Firmenbuch-Auszug) besteht für die Bw eine aufrechte Gewerbeberechtigung zur "Vermittlung von Kunden zu Buchmachern/Wettbüros, unter Ausschluss der Tippannahme" sowie zum "Automatenverleih" an näher bezeichneten Standorten.

Anlässlich einer bei der Bw ua. betreffend "Gebühren 2005-2008" durchgeführten Betriebsprüfung hat der Prüfer in Tz. 6 des Schlussberichtes vom 30. März 2010, AB1, folgende Feststellung getroffen:

*"Glücksspiele (§1 (1) GSpG) gem. § 33 TP 17 (1) Zi 7b
Die als Wetten auf bereits stattgefundene Ereignisse angebotenen Hunderennen (6 oder 8*

Hunde) oder Pferderennen sind Glücksspiele (§ 1 (1) GSpG), welche von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden und unterliegen gemäß § 33 TP 17 (1) Zi. 7b der Gebühr von 25 % vom Gewinn.

Die betreffenden Glücksspiele werden über jeweils eigene Server als Aufzeichnungen echter Rennen online auf die dafür vorgesehenen Terminals gespielt. Diese Online-Spiele gelten als Ausspielungen mittels elektronischer Lotterie gem. § 12a GSpG.

Bisher wurden durch die Gesellschaft diese Spiele als Sportwetten angesehen und auch dem entsprechend im Rahmen der Selbst-Abrechnung gem. § 33 TP 17(2) GebG mit 2 % vom bedungenen Entgelt vergewährt.

Für die betreffenden Glücksspiele ergibt sich eine Gebühr von € 685.695,05. In Anrechnung der bereits abgeführten Gebühr für Sportwetten in Höhe von € 106.207,50 ergibt sich eine Nachforderung von € 579.487,55."

Dem beigeschlossen ist ein Konvolut an Aufstellungen hinsichtlich Gesamteinsatz, Gewinn und daraus ermittelter Gebühr zu den Hunderennen (6er, 8er, 6er-Datensatz P) und Pferderennen (6er) sowie eine Gesamtübersicht und Summenzusammenstellung betr. die Jahre 2006, 2007 und 2008. Demnach beträgt der Gesamteinsatz der Spielteilnehmer in diesem Zeitraum € 5,310.374,85, der Gesamtgewinn (= Quote x Einsatz) € 2,742.780,19 sowie die sich hieraus ergebende Gebühr (25 % vom Gewinn) € 685.695,05. Die bislang selbst berechnete und abgeführte Gebühr (2 % vom bedungenen Entgelt = Einsatz) betrug € 106.207,50.

Laut der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19. März 2010 wurde seitens der Bw samt Vertretern "die Ermittlung und das Ergebnis aus der Bemessungsgrundlage als unstrittig zur Kenntnis genommen".

In einem Aktenvermerk führt der Prüfer aus:

"Anlässlich der Betriebsprüfung (Gebühren und Verkehrsteuern) bei der Firma X-GmbH wurde festgestellt, dass durch die Gesellschaft Online-Spiele in Form von Wetten auf aufgezeichnete Hunde- bzw. Pferderennen angeboten werden.

Es handelt sich bei den betreffenden Spielen um Filmclips von Rennen, welche tatsächlich stattgefunden haben und deren Ergebnis nicht etwa durch einen Computer/Server herbeigeführt wurde. Außer der zufallsgeneriert veränderten Originalquote werden keinerlei Informationen (zB Name der Hunde, Zeitpunkt des Originalrennens, Name der Rennbahn etc.) an den Spieler vermittelt. Bisher wurden durch die Gesellschaft diese Spiele als Sportwetten angesehen und dementsprechend im Rahmen der Selbst-Abrechnung gem. § 33 TP 17 Abs. 2 GebG mit 2 % vom bedungenen Entgelt vergewährt.

Nach Ansicht der Betriebsprüfer fallen die als Wetten auf bereits stattgefundenere Ereignisse angebotenen Hunde- oder Pferderennen jedoch unter Glücksspiele gem § 1 Abs. 1 GSpG, welche von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden.

Diese Online-Spiele müssen nach Ansicht der Betriebsprüfer unter Ausspielungen mittels elektronischer Lotterie gem. § 12 a GSpG subsumiert werden.

Bei den gegenständlich aufgezeichneten Rennen werden durch den dafür vorgesehenen Server die Spielterminals mit den Rennen beschickt. Zum jeweiligen Rennen werden Quoten und Rennnummer mitgesandt. Die Rennnummer ist eine fortlaufende Numer von 1 bis 512. Diese Nummern entfallen nacheinander auf die sich aus den 3 Möglichkeiten (6er-, 8er-Hunde und Pferderennen) ergebenden etwa 2500 verschiedene Rennen, welche hinzugeneriert werden.

Als nächster Schritt wird ein Ticket (Mindesteinsatz 1 Euro) gespielt – Platz (bestimmter Hund wird 1. oder 2.), Sieg oder Einlauf (zB Hund 2 vor 4).

Das ursprüngliche originale Rennen hatte andere Quoten als im angebotenen Zustand. Die

*Quoten werden abgeändert, damit der Wiedererkennungswert durch die Spieler minimiert wird. Die Quoten werden jedesmal vor Besetzung der Terminals zufallsgeneriert neu festgelegt: Die Veränderung erfolgt nach Wettart (Platz, Sieg, Einlauf) und gemäß den Originalquoten in bestimmten Grenzen per Zufallsgenerator.
Der jeweilige Server steht am Firmensitz, demgemäß im Inland."*

Das Finanzamt hat daraufhin gegenüber der Bw mit Bescheiden gem. § 201 BAO je vom 30. März 2010, StrNr, zum "Betreff: Glücksspiele (§1 (1) GSpG), die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden in Form aufgezeichneter, animierter Hunde- und Pferderennen" die Gebühr gem. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b Gebührengesetz (GebG), BGBl 1957/267, idGF, wie folgt festgesetzt:

für das Jahr 2006: mit € 274.293,82

für das Jahr 2007: mit € 168.718,49

für das Jahr 2008: mit € 242.682,74.

Begründend wurde jeweils ua. ausgeführt, die Festsetzung habe zu erfolgen, da bislang die selbstberechneten Beträge fälschlich auf Basis des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG zu im Inland durchgeführten Sportwetten abgeführt worden seien. Hinsichtlich der Bemessung werde auf den Prüfbericht verwiesen (im Einzelnen: siehe Bescheide vom 30. März 2010).

In der dagegen erhobenen Berufung wird vorgebracht, entgegen dem angeführten Bescheidbetreff handle es sich hier nicht um animierte bzw. virtuelle Bewerbe, deren Ergebnisse von einem Computer generiert würden, sondern um reale Hunde- oder Pferderennen. Es sei daher – wie bereits in der Schlussbesprechung angesprochen – die Sachverhaltsgrundlage unrichtig ermittelt worden. Das Finanzamt berufe sich auf die Homepage des BMF mit folgendem Passus:

"Vermittlung und Abschluss von "Wetten" auf virtuelle bzw. aufgezeichnete Bewerbe – Eingriff in das Glücksspielmonopol ?

Ja ! Der Abschluss auf Wetten auf virtuelle Bewerbe, deren Ergebnisse von einem Computer generiert werden oder auf aufgezeichnete Bewerbe – bei beiden Wettarten handelt es sich nicht um Wetten aus Anlass einer sportlichen Veranstaltung und ist es dem Spielteilnehmer nicht möglich, Informationen über Starter, Rennbahn, Datum, Wetter oder andere Rahmenbedingungen in Erfahrung zu bringen – ist unzulässig, weil sie die in der klassischen Sportwette vorherrschenden Geschicklichkeitskomponenten zu Gunsten des Zufalls vermindern ..."

Eine Homepage sei weder ein Gesetz noch eine Verordnung noch ein Erlass. Gegenständlich handle es sich zwar um aufgezeichnete Bewerbe, allerdings sei es dem Spielteilnehmer möglich, Rahmenbedingungen über Starter, Rennbahn, Datum, Wetter in Erfahrung zu bringen, weshalb ein anderer Sachverhalt vorliege. Das dazu seitens der Bw vorgelegte Gutachten sei vom Finanzamt nicht gewürdigt worden, das Verfahren sei daher mangelhaft. Sollten Zweifel an der Richtigkeit des Gutachtens bestehen, sei von der Behörde ein weiteres

Gutachten aufzunehmen zum Beweis dafür, dass aufgrund des tatsächlichen Sachverhaltes (dh. kein virtueller Bewerb, kein computergeneriertes Ergebnis, Information über Rahmenbedingungen für die Spielteilnehmer) kein Glücksspiel vorliege. Lt. dem beigelegten BMF-Erlass vom 28. November 2000 seien "entgeltliche Wetten auf sportliche Ereignisse keine unter das Glücksspielmonopol fallende Glücksspiele". Es werde auf weitere im Akt erliegende Gutachten von DrA und von DrB sowie auf ein beiliegendes Schreiben der XX-Landesregierung vom 22. Mai 2007 hingewiesen.

Aus diesem Schreiben geht zunächst hervor, dass "auch Hunderennen als sportliche Veranstaltungen" anzusehen seien und wird weiters ausgeführt:

"Die weitere grundsätzliche Frage besteht darin, ob Wetten auf bereits vergangene Sportereignisse zulässig sind oder ob es sich dabei um Glücksspiele handelt. In einem Erlass vom 7.3.2006 hat das Bundesministerium für Finanzen seine Rechtsansicht zu aufgezeichneten Hundewetten bekannt gegeben und dabei ausgeführt, dass solche Wetten, bei denen Starter, Rennbahn, Datum oder andere Rahmenbedingungen den Spielteilnehmern nicht genannt werden, "tendenziell unzulässig" sind, weil sie die in der klassischen Sportwette vorherrschende Geschicklichkeitskomponente zugunsten des Zufalls vermindern. Daraus ergibt sich der Umkehrschluss, dass Wetten auf aufgezeichnete Sportveranstaltungen selbst nach Ansicht der obersten Glücksspielbehörde dann zulässig sind, wenn den Spielteilnehmern Rahmenbedingungen bekannt sind. ..."

Die Bescheide seien daher ersatzlos aufzuheben.

Die Berufung wurde dem UFS direkt (ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) zur Entscheidung vorgelegt.

Der UFS hat Einsicht genommen in den Prüfungsakt, AB1, woraus ua. hervorgeht:

1.) Vom Prüfer waren ua. folgende Daten zur Bw erhoben worden:

"Aufgezeichnete Rennen: Eigenentwicklung, Server + Werkstätte am Firmensitz; Andere VLT: keine; agiert als Wettanbieter/Aufsteller, auch echter Sportwetterterminal, für diverse Abnehmer/Lokale".

2.) Zur Datenverarbeitung war der zuständige Programmierer/EDV-Zuständiger der Bw, Herr H, als Auskunftsperson befragt worden und hat er am 6. Oktober 2009 ua. zu Protokoll gegeben:

"An Hardware sind 3 Server für Sportwetten, Livewetten, aufgezeichnete Wetten (6er, 8er, Pferde), ein weiterer Server für aufgezeichnete Wetten der Franchisenehmer, momentan nur P ... (vorhanden). Die Server sind alle vor Ort. ... Die beiden Programme (aufgezeichnete und Sportwetten) wurden in der Firma selbst entwickelt."

Für das Gebührenjournal verwendet wird das "Wettbuch mit Summenzeilen", welches eine Datenbankabfrage über einen bestimmten Zeitraum darstellt (je Wettmaschine bzw. Terminal eine Zeile).

Durch die fortlaufende Nummerierung der Tickets ist garantiert, dass alle Wetten/Spiele lückenlos erfasst sind. ...

Für einen neu hinzukommenden Automaten wird ein Standortdatensatz angelegt (Aufstellungorte erstellen/bearbeiten). Danach wird der Terminal angelegt – eine Nummer vergeben. ...

Die AGBs werden zusätzlich zum Aufhängen im Lokal im Terminal der echten Sportwetten angezeigt ("Wettbestimmungen"). ...

Bei aufgezeichneten Rennen wird durch den Server das Terminal mit Rennen beschickt. Zum jeweiligen Rennen werden Quoten und die RennNr. mitgesandt. Die RennNr. ist eine fortlaufende Nr. von glaublich 1-512. Als nächster Schritt wird ein Ticket gespielt – Platz (bestimmter Hund wird 1. oder 2.), Sieg oder Einlauf (zB Hund 2 vor 4). Das ursprüngliche, originale Rennen hatte andere Quoten als im angebotenen Zustand. Die Quoten werden abgeändert, damit der Wiedererkennungswert minimiert wird. Die Quoten werden jedes Mal vor Besendung der Terminals zufallsgeneriert neu festgelegt: Die Veränderung erfolgt nach Wettart (Platz, Sieg, Einlauf) und nach Höhe der Originalquote in bestimmten Grenzen per Zufallsgenerator."

3.) Homepage des Unternehmens:

Laut im BP-Akt erliegenden Ausdrucken wird den potentiellen Kunden (dh. Aufstellern/ Lokalen) unter der Rubrik "Über uns" ein Terminal "XY-Racing" als "perfekte Plattform für die Verwaltung und Abwicklung von Hundewetten über die relevanten Wettannahmemedien wie Terminals" angeboten und die Kunden wie folgt angesprochen:

"Wir unterhalten Ihre Gäste !

Immer größerer Beliebtheit erfreut sich die ursprünglich aus England stammende Wettart des Hundewettens. Hierbei wird im klassischen Sinn auf den Ausgang des Rennens getippt. Da es sich bei den Hunderennen immer um Windhunde handelt, werden die Rennen auch Greyhound-Rennen genannt. Sie erhalten einen prozentuellen Anteil an den Einspielergebnissen und sind zu keinerlei Zahlungen an uns verpflichtet. ...

Die Wettarten

Man unterscheidet zwischen Siegwette, Platzwette, Kombi "Einlaufwette", Triple und Systemwette.

Bei der Kombiwette müssen Sie voraussagen, welcher Hund erster und welcher zweiter wird. Die Triplewette ist vom System her wie die Zweierwette aufgebaut, nur dass Sie hier die ersten 3 Hunde in der richtigen Reihenfolge tippen müssen. Die Platzwette bietet die mit Abstand höchsten Gewinnchancen. Der von Ihnen getippte Hund muss nicht unbedingt als Gewinner durchs Ziel laufen. Mit einer Platzwette wetten Sie darauf, welcher Hund unter den ersten zweien durchs Ziel läuft ...

Benötigt wird ein ADSL bzw. DSL Anschluss, der vom Kunden zur Verfügung gestellt wird. ..."

Unter der Rubrik "Software" heißt es zur "Hundewettenapplikation":

"Die Rennen sind aufgezeichnet. Welches der aufgezeichneten Rennen abgespielt wird, ermittelt ein Zufallsgenerator am zentralen Server. Der Server stellt das Ereignis (Rennen) und

die Quoten vor Beginn der Wettannahme zur Verfügung. Der Computer bzw. das Terminal in der Wettannahme hat darauf keinen Einfluss.

Grundbegriffe des Hundewettens

Das Prinzip von Hundewetten ist an sich sehr einfach: Buchmacher bieten für jeden Ausgang eines Hunderennens Quoten an. Für jede Sieg-, Einlaufwette oder deren Kombinationen gibt es eine Quote. Die Quoten werden bis zum Start des Rennens angezeigt. Die Quote gibt an, wieviel Sie im Falle einer gewonnenen Wette für 1 Euro ausbezahlt bekommen. Die Quote des Favoriten wird dabei niedriger sein, als die Quote des Außenseiters. Es werden immer fixe Quoten angeboten und angezeigt ...

Der Gewinn

Kein Personal erforderlich, schnelle und optimierte Annahme von Wetten, geringe Anschaffungskosten für höchste Einspielergebnisse, sichere, langfristige Einnahmequelle, schnelle und einfache Abwicklung.

Die Software

Hunderennen alle 5 Minuten, Ergebnisse der letzten Rennen, Anzeige der Quoten und Rennen auf externen TV-Monitoren ..."

4.) Von der BP wurden verschiedene "Kontrollspiele" durchgeführt, wobei am Ende des 5minütigen Hunderennens ein Ticket vom Terminal ausgedruckt wird, welches die Wettart, die Quote, den Gesamteinsatz und den Auszahlungsbetrag, den Ort und die Terminalnummer beinhaltet. Die Tickets (Wettbelege) behalten die Gültigkeit für 90 Tage, Gewinn-Tickets werden im Zeitpunkt der Auszahlung verbucht.

5.) Im BP-Akt erliegen die in der Berufung angesprochenen Gutachten

a) des DrA vom 17. Dezember 2007 zur Frage, "ob Wetten auf den Ausgang von voraufgezeichneten Hunderennen vom Glücksspielmonopol des Bundes erfasst sind", mit folgendem Ergebnis:

"III. 2. Wetten auf Hunderennen sind kein "Spiel"

Unter II. wurde als kennzeichnend für das Vorliegen eines "Spieles" herausgearbeitet, dass das Ergebnis eines Spieles im Regelfall zumindest auch vom Verhalten der Teilnehmer abhängig ist. Eine Wette ist dann kein Spiel, wenn das Verhalten der Teilnehmer auf das Ergebnis keinen Einfluss hat. Geht man von dieser Einsicht aus, so zeigt sich, dass Wetten auf Hunderennen – wie unter I. dargestellt – kein Spiel darstellen. Nach dem mir mitgeteilten Sachverhalt haben weder der Kunde noch der Buchmacher einen Einfluss auf die Auswahl, den Ablauf oder das Ergebnis eines Rennens. Der Kunde gibt seinen Tipp auch mit dieser Erwartungshaltung ab. Daraus folgt, dass derartigen Wetten der Charakter des Spieles fehlt und damit auch ein Glücksspiel nicht vorliegt. ...".

b) des DrB vom 1. März 2002 "betreffend die glücksspielrechtliche Zulässigkeit von XY-Hundewetten":

"C. ... Wette: ... scheidet eine Subsumption der XY-Hundewetten unter den Glücksspielbegriff daher schon deshalb aus, weil die Wetteilnehmer nicht durch spielendes Verhalten Einfluss auf die der Wette zugrunde liegende Veranstaltung nehmen können.

Zufall oder Können: Fraglich könnte überdies sein, ob bei den gegenständlichen Wetten

überhaupt das – von der Judikatur in Auslegung des § 1270 erster Satz ABGB geforderte – aleatorische Element der Ungewißheit über den Ausgang gegeben ist. Immerhin wird nicht auf den Ausgang zukünftiger oder aktuell gerade laufender sportlicher Veranstaltungen, sondern auf bereits Vergangenes gewettet. Aufgrund der Vielzahl der im Voraus aufgezeichneten Hunderennen und der Zufälligkeit ihrer Übertragung mittels eines computergesteuerten Systems auf die Monitore der österreichischen Wettlokale ist es aber nahezu ausgeschlossen, dass Wettkunde oder Bookmaker den Ausgang des konkreten Einzelrennens im vorhinein kennen. Im Zweifel wird daher keine Beherrschbarkeit des Gewinnrisikos gegeben sein; es liegt daher tatsächlich ein Glücksvertrag – eine Wette – vor. ...

Sportwette: Es kann auch keine Zweifel geben, dass die XY-Hundewetten als Sportwette zu qualifizieren ist. Schließlich wird auf den Ausgang einer Veranstaltung gewettet, bei der es zu einem Kräfteressen – und mithin zu einer sportlichen Betätigung – kommt. ..."

c) des Rechtsvertreters der Bw, RA PP, vom 9. Jänner 2010 im Auftrag der Bw konkret zu gegenständlichem Sachverhalt unter ausdrücklicher Auseinandersetzung mit dem Aufsatz von *Lehner* in taxlex 2007, S. 337 ff. Der Gutachter kommt - ua. nach Darlegung gesetzlicher Grundlagen, begrifflicher Definitionen und des Umstandes, dass auch Hunderennen als "Sportveranstaltungen" anzusehen seien - unter dem Abschnitt "Wetten auf aufgezeichnete Sportereignisse" zum Ergebnis:

"... Die irrige Rechtsmeinung von Lehner beruht offenbar (zumindest für gegenständliche Hundewetten) auch auf einem Recherchefehler. Lehner schreibt: "Eine Wette auf ein solches aufgezeichnetes Ereignis hat nicht das aufgezeichnete Ergebnis eines Wettkampfes (mit allenfalls sogar sportlichem Charakter) zum Gegenstand. Ob der Wettlustige gewinnt oder verliert, hängt bei einer solchen Wette nicht vom Zutreffen eines vermuteten Ausganges einer sportlichen Veranstaltung, sondern davon ab, welches der aufgezeichneten Ereignisse von einem EDV-Programm nach Wettannahmeschluss ausgewählt und wiedergegeben wird". Ein derartiger Sachverhalt liegt jedoch gegenständlich nicht zugrunde. Bereits vor Wettannahmeschluss, genauer gesagt vor Beginn der Setzmöglichkeiten steht im konkreten Fall fest, um welches sportliche Ereignis es geht ... Aus dieser Sicht unterscheidet sich die Wette über ein zukünftiges von der Wette über ein vergangenes Ereignis also nicht. Lehner meint weiters, dass "bei solchen Wetten (auf aufgezeichnete Hunderennen) dem Wettkunden weder der Austragungsort, noch die Namen der Wettkampfteilnehmer mitgeteilt werden, bei derartigen Wetten trete also der sportliche Aspekt völlig in den Hintergrund und alleine das aleatorische Moment wird für den Wettkunden entscheidend". Auch diese Aussage von Lehner ist zu oberflächlich und im Ergebnis nicht zutreffend.

Der Buchmacher selbst setzt bei der Oddsetwette Wahrscheinlichkeiten ein und setzt seine Erfahrung über den Ausgang aufgrund der Spielstärke bzw. Rennstärke der "Sportler" an. Grundlage der Quotengestaltung ist die eigene Expertenmeinung des Buchmachers. Die Auswahl der Quote durch den Buchmacher bildet umgekehrt die wesentliche Entscheidungsgrundlage für den Wettkunden. Kann man zB auf ein Fußballspiel Salzburg gegen Natters wetten, so kann der Buchmacher Quoten wie folgt festsetzen: Sieg Salzburg 1,2, Unentschieden 3,0, Sieg Natters 20,0. Aus diesen vom Buchmacher festgesetzten Quoten ergibt sich die vom Buchmacher selbst beurteilte Spielstärke der beiden Mannschaften (eine Quote gibt das Verhältnis vom Einsatz zu dem möglichen Gewinn an: zB "Zahle 1,2 für 1 € Einsatz"; die Multiplikation der Quote mit dem Wetteinsatz ergibt den möglichen Gewinn).

Wesentliches Element für den Wettkunden ist also die vom Buchmacher vorgenommene Einschätzung der Spielstärke, zum Ausdruck gebracht durch die Quoten. Die Information des Wettkunden für den Austragungsort oder die Namen der Wettkampfteilnehmer hat, wenn überhaupt, nur völlig untergeordnete Bedeutung und kann das Unterlassen derartiger Mitteilungen am Charakter einer Wette nichts ändern. Wenn man am Dienstag auf ein Spiel wettet, das erst am kommenden Samstag stattfindet, und der Austragungsort ändert sich, wird auch nicht aus der Wette ein Glücksspiel, ebensowenig, wenn die Aufstellung der beiden Fußballmannschaften erst eine Stunde vor dem Spiel bekannt gegeben wird.

Nicht anders verhält es sich bei Hunderennen. Dem Buchmacher sind bei Festlegung der Quoten die Rennstärken der Hunde bekannt. Wenn also beispielsweise der Hund "1" die letzten fünf Rennen vor dem sportlichen Ereignis, das gezeigt wird, gewonnen hat, so wird der Hund vom Buchmacher mit einer niedrigeren Quote bewertet als der Hund "2", der noch nie ein Rennen gewonnen hat; dieser erhält eine hohe Quote. Diese vom Buchmacher festgesetzten Rennstärken, wiederum zum Ausdruck gebracht in den Quoten, bilden die Grundlage der Informationen für den Wettkunden. Ob das Rennen in London oder in Dublin stattfindet, der Hund "Foxi" oder "Strolchi" heißt, ist irrelevant.

Schließlich muss Lehner noch widersprochen werden, wenn er Wetten, bei denen Gewinn oder Verlust vorwiegend vom Zufall abhängen, als Glücksspiel interpretiert. Immer wieder kommt es bei Sportwetten vor, dass Sportler ... Weltmeister, Olympiasieger werden, womit niemand (auch kein Experte) gerechnet hat, auch nicht der Buchmacher. ... War die Wette, Österreich wird Europameister 2008, mit einer Quote von bwin 1:101 von vorneherein ein in Aussichtstellen eines Gewinnes im Rahmen eines Glücksspieles ?

Zusammenfassung

Das gewerbsmäßige Anbieten oder Vermitteln von Sportwetten ist im Rahmen landesgesetzlicher Bestimmungen legitim; insofern auch das Anbieten und Vermitteln von Wetten auf vergangene Sportereignisse. Die von der betroffenen Gesellschaft angebotenen Sportwetten auf Hunderennen wurden im Rahmen ihrer Buchmacherbewilligung als Sportwetten angeboten und stellen keine Glücksspiele dar.

Es liegt auch keine zentralseitige Ausspielung im Sinne des § 12a GSpG vor.

Wie jede Sportwette ist daher auch eine landesgesetzlich legale Sportwette nicht gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG mit einem Steuersatz von 25 % vom Gewinn, sondern gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG (2 % vom bedungenen Entgelt) zu besteuern."

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit gezogen ist gegenständlich allein die Frage, ob die angebotenen, aufgezeichneten Hunde- oder Pferderennen als Sportwette oder als Glücksspiel zu qualifizieren sind.

1.) Gesetzliche Grundlagen:

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

Z. 6

Im Inland abgeschlossene *Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen*, außer im Rahmen des Totos vom Wert des bedungenen Entgelts mit 2 v.H. ...

Z. 7

Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG), die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden, und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen,

...

b) wenn die Gewinne in Geld bestehen, vom Gewinn 25 v.H.

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

2.) Definition "Glücksspiel" und "Wette/Sportwette":

Der für den Gebührentatbestand nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG aF wesentliche **Glücksspielbegriff** des § 1 Abs. 1 GSpG entspricht dem des § 168 Abs. 1 StGB, und zwar insoweit auch im ersten Fall dieser Gesetzesstelle darauf abgestellt wird, dass es dabei um ein Spiel geht, "bei dem Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen". Ein Zufall liegt vor, wenn der Erfolg weder von einem zielbewussten Handeln oder der *Geschicklichkeit* oder allein vom Belieben der beteiligten Personen abhängt, sondern wenn noch weitere Bedingungen dazutreten müssen, die außerhalb des Willens der beteiligten Personen liegen (VwGH 18.12.1995, 95/16/0047).

Wette ist die Zusage einer Leistung für den Fall, dass sich eine Behauptung über ein beiden Parteien noch unbekanntes Ereignis als richtig erweist (*Koziol/Welser, Bürgerliches Recht*¹³, II 270).

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

Bei den "Sportwetten" hängt die Entscheidung über das Spielergebnis nicht vorwiegend vom Zufall ab, weil der Wettende seine *Kenntnisse betreffend die Umstände* bei der sportlichen Veranstaltung (zB betreffend Hunderennen die Trainingsverfassung und den gesundheitlichen Zustand der einzelnen Tiere, die Stärken der Hunde bei der zu erwartenden Wetterlage etc.) einbringt und diese Kenntnisse im Hinblick auf den Ausgang der jeweiligen sportlichen Ereignisse das Zufallselement überwiegen. Sportwetten in diesem Sinne unterliegen nicht dem

Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG (VwGH 25.9.2012, 2011/17/0299; VfGH 28.6.2013, B 396/2013).

3.) Vorliegender Sachverhalt:

Im Gegenstandsfall ist anhand des Akteninhaltes von folgendem Sachverhalt auszugehen: Die Bw bietet auf ihrer Homepage potentiellen Kunden (dh. Aufstellern/Lokalen) Terminals (ua. mit der Bezeichnung XY-Racing) zum Zweck der "Verwaltung und Abwicklung von Hundewetten", dies als Unterhaltung für die Gäste, zur Aufstellung an. Vom Kunden ist ein ADSL bzw. DSL-Anschluss zur Verfügung zu stellen. Laut dem Programmierer/ EDV-Zuständigen der Bw, Herrn H, wurden in der Firma der Bw zwei Programme für aufgezeichnete Wetten und Sportwetten entwickelt; an Hardware sind 3 Server (für Sportwetten, Livewetten, aufgezeichnete Wetten/Hunde- und Pferderennen) im Inland vorhanden. Aus den Angaben des Programmierers in Zusammenhalt mit den Angaben der Bw auf der Homepage sowie den Feststellungen der Betriebsprüfung ergibt sich Folgendes: Bei den aufgezeichneten Rennen (Filmclips von tatsächlich stattgefundenen Rennen) wird durch den Server das jeweilige Terminal (online) in einem Abstand von 5 Minuten laufend mit Rennen beschickt. Welches der aufgezeichneten Rennen abgespielt wird, ermittelt ein Zufallsgenerator am zentralen Server. Dazu werden vor Beginn der Wettannahme jeweils Quoten und die RennNummer (fortlaufende Nummer von 1-512) mitgesandt; das jeweilige Terminal hat darauf keinen Einfluss. Die Quote, di. der Auszahlungsbetrag pro Wette für Einsatz je € 1, wird beim originalen Rennen vom Buchmacher bis vor dem Start festgesetzt, wobei diese für einen Außenseiter höher ist als für den Favoriten. Das ursprüngliche, originale Rennen hatte andere Quoten als in dem am Terminal (seitens des zentralen Servers) angebotenen Zustand. Die Quoten werden abgeändert, damit der Wiedererkennungswert minimiert wird. **Die Quoten werden jedes Mal vor Besendung der Terminals zufallsgeneriert neu festgelegt:** Die Veränderung erfolgt nach Wettart (Platz, Sieg, Einlauf) und nach Höhe der Originalquote in bestimmten Grenzen **per Zufallsgenerator**. Mögliche Wettarten sind die Siegwette, Platzwette (= höchste Gewinnchance; welcher Hund ist unter den ersten zwei im Ziel), Kombi-"Einlaufwette" (welcher Hund wird erster und welcher zweiter), Triplewette (Reihenfolge der ersten drei Hunde) und Systemwette. Als nächster Schritt wird vom Wettenden/Spielteilnehmer ein Ticket (Mindesteinsatz € 1) gespielt, dh. der Tip abgegeben, zB Platz (bestimmter Hund wird 1. oder 2.), Sieg oder Einlauf (zB Hund 2 vor 4). Durch fortlaufende Nummerierung der Tickets ist die lückenlose Erfassung aller Wetten/Spiele garantiert. Nach Beendigung des 5minütigen Hunderennens wird vom Terminal ein Ticket ausgedruckt, das die Wettart, die Quote, den Gesamteinsatz und den Auszahlungsbetrag, den Ort und die Terminalnummer beinhaltet. Die Tickets (Wettbelege)

behalten die Gültigkeit für 90 Tage, Gewinn-Tickets werden im Zeitpunkt der Auszahlung verbucht.

4.) Judikatur:

Dem VwGH-Erkenntnis vom 27.4.2012, 2008/17/0175, lag an Sachverhalt – vergleichbar zum gegenständlichen Berufungsfall - zugrunde, dass auf einem Automat willkürlich startbare Rennen abgespielt wurden, wobei es sich nicht um Live-Übertragungen von Hunderennen gehandelt hat. Eine bestimmte Anzahl von aufgezeichneten Rennen wurde immer wieder in unterschiedlicher Reihenfolge jeweils mit anderen Quoten im Abstand von rund 5 Minuten am Bildschirm gezeigt, wobei weder der Austragungsort noch die Namen der teilnehmenden Hunde etc. dem Wettkunden bekannt waren und sich die Vergabe der Quoten nicht nach der Leistung der Hunde gerichtet hat. Der VwGH hat im Ergebnis ausgeführt:

*"2.4. Soweit sich die Beschwerde gegen die Qualifikation der (vom Beschwerdeführer so bezeichneten) "Wetten", die mit dem in Rede stehenden Terminal entgegengenommen wurden, als Glücksspiel im Sinne des § 1 Abs. 1 GSpG wendet, ist auf die zutreffende Begründung im angefochtenen Bescheid zu verweisen. Die weitwendigen Ausführungen in der Beschwerde zum Begriffsverständnis der §§ 1069 und 1272 ABGB sind nicht zielführend. Die zivilrechtliche Begriffsbildung, die für die Anwendung der Vorschriften des ABGB maßgeblich ist, ist im vorliegenden Zusammenhang nicht von entscheidender Bedeutung. ... Maßgeblich ist, wie die Begriffsbestimmung des § 1 Abs. 1 GSpG zu verstehen ist. Dieser zufolge ist das Vorliegen eines entgeltlichen Glücksvertrages, bei dem die Entscheidung über Gewinn oder Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen, erforderlich (vgl. Erlacher, Glücksspielgesetz, Anm. zu § 1 GSpG). Wie die belangte Behörde bereits hervorgehoben hat, **hängt das Spielergebnis ausschließlich von der per Zufall erfolgenden Auswahl der gezeigten Rennen ab. Die Entscheidung über Gewinn oder Verlust ist daher vom Zufall abhängig, sodass ein Glücksspiel im Sinn des § 1 Abs. 1 GSpG vorliegt.** Wenn in der Beschwerde demgegenüber die Auffassung vertreten wird, dass kein "Spiel" vorliege, sondern eine vom Spiel abzugrenzende Wette, so genügt es darauf hinzuweisen, dass es sich bei einer Sportwette darum handelt, dass auf den Ausgang von sportlichen Wettkämpfen gewettet wird, die unabhängig von den Partnern des Wettvertrages stattfinden und im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bekannt sind, sodass dem Wettenden die Möglichkeit der Einschätzung der Stärke der beteiligten Mannschaften, Sportler oder (beim Hunderennen) der Tiere möglich ist. **Das "Setzen" auf eine bestimmte Reihenfolge des Einlaufes von Hunden bei maschinell zufällig ausgewählten aufgezeichneten Rennen unterscheidet sich nicht wesentlich vom Spiel an elektronischen Apparaten, die zufällig bestimmte Zahlen- oder Symbolkombinationen kreieren.** Der Unterschied, dass im letzteren Fall von vornherein durch die Spielregel festgelegt ist, bei welcher aufscheinenden Kombination ein Gewinn eintritt, während bei den virtuellen Hunderennwetten der Spieler durch die Nennung von Hunden (bzw. deren diesen zugeordneten Nummern) selbst diese Kombination festlegt, **ändert nichts daran, dass die Entscheidung, ob diese Kombination eintritt, von der Auswahl (des gezeigten Rennens) mittels Zufallsgenerator abhängt. Der Spieler hat somit keinen Einfluss auf das***

Spielergebnis, welches ausschließlich von der zufälligen Auswahl durch den Apparat abhängt.

Zu einem Münzgewinnspielautomat ("Bet-O-Mat"), auf dem virtuelle Hunde- und Pferderennen angeboten wurden, ist der VwGH im Erkenntnis vom 21.1.2010, 2009/17/0158, zum Ergebnis gelangt, dass keine Sportwette vorlag, weil bei dem Spielprogramm – nämlich in der Vergangenheit aufgezeichnete Hunderennen, die automatisch alle paar Minuten starteten, wobei man jeweils nur auf das nächste startende virtuelle Hunderennen setzen konnte - **nicht auf ein künftiges sportliches Ereignis gewettet werden konnte**, sondern der Ausgang des Spiels davon abhing, welches bereits stattgefundene Rennen nach dem Setzen ausgewählt wurde (vgl. auch VwGH 17.2.2010, 2009/17/0237 und 2010/17/0006). Da sich die Tipps nicht auf ein bestimmtes, in der Zukunft liegendes Ereignis (mit ungewissem Ausgang) bezogen, die gezeigten Rennen nur zufällig ausgewählt waren **und den Spielern nur die "Quoten" und Startnummern für die einzelnen Hunde zur Verfügung standen**, nicht aber nähere Angaben über Zeit und Ort der Rennen oder über die Namen der Hunde, lag "jedenfalls keine Wette aus Anlass einer sportlichen Veranstaltung oder eines Hunderennens vor". Bei Sportwetten – so der VwGH – sind nicht nur die Quoten die einzigen Anhaltspunkte für die Entscheidung der Spieler, sondern eine Reihe von weiteren Faktoren (zB Wissen um aktuelle Form von Pferden oder Hunden, frühere Rennerfolge, zu erwartende Wetterbedingungen etc.), die das Wettverhalten beeinflussen, welche Momente bei einem Ablauf, wie er bei den Spielen auf dem Apparat des Bf stattfindet, ausgeblendet werden.

Gleichlautend dazu haben der VwGH im Erkenntnis vom 25.9.2012, 2011/17/0299, sowie auch der VfGH im Erk. vom 26.6.2013, B 396/2013, unter Verweis auf obige Erkenntnisse dahin entschieden, dass dann, wenn nicht auf ein künftiges sportliches Ereignis gewettet werden kann und nicht die Kenntnisse des Wettenden über die Umstände des Hunderennens Einfluss auf das Spielergebnis haben, keine Sportwette, sondern ein Glücksspiel vorliegt. Der VwGH stellt wiederum deutlich heraus, dass es zur Beurteilung der Frage, ob ein Glücksspiel vorliegt, "nicht auf die Unterscheidung von "Spiel" und "Wette" im Sinne der zivilrechtlichen Begriffe nach dem ABGB ankommt".

5.) Rechtliche Beurteilung:

Nachdem im Gegenstandsfall ebenso von der Bw "Wetten" auf aufgezeichnete Hunde- bzw. Pferderennen und nicht auf ein zukünftiges Ereignis mit ungewissem Ausgang angeboten werden, wobei die Beschickung der Terminals in fünfminütigem Abstand mit zufallsgeneriert ausgewählten Rennen erfolgt und dem Wettenden/Spielteilnehmer nur die durch den Server zufallsgeneriert veränderte Originalquote sowie eine RennNummer, ansonsten jedoch keinerlei

Informationen (zB Name der Hunde, Zeitpunkt des Originalrennens, Name der Rennbahn, Wetterlage etc.) übermittelt wird, ist in Anbetracht obiger einhelliger höchstgerichtlicher Rechtsprechung davon auszugehen, dass ein Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG vorliegt. Insbesondere hatte der "Wettende" bei der gegebenen Sachlage keine Möglichkeit, umfassende Kenntnisse über die Umstände des Renngeschehens in seine Entscheidung über das Spielergebnis einzubringen, sodass von einem überwiegenden Zufallselement auszugehen ist. Der Kenntnis allein der Quote, die zudem gegenständlich ebenfalls zufallsgeneriert durch den Server laufend verändert wurde und wodurch kein Rückschluss etwa auf die tatsächliche Stärke eines Hundes gezogen werden konnte, kommt insoweit laut obiger Judikatur keine entscheidende Bedeutung zu.

Entgegen dem Berufungsvorbringen, es handle sich hier zwar um aufgezeichnete Bewerbe, allerdings sei es den Spielteilnehmern möglich, Rahmenbedingungen über Starter, Wetter, Rennbahn, Datum etc. in Erfahrung zu bringen, sodass ein anderer Sachverhalt vorliege, steht aber aufgrund der Angaben des Programmierers der Bw, Herrn H, zum technischen Ablauf fest, dass dem Spielteilnehmer lediglich die Quote sowie eine Rennnummer und ansonsten keinerlei Informationen zum Rennen übermittelt wurden. Abgesehen davon, dass nach dem Dafürhalten des UFS bei einem im 5-Minuten-Takt ablaufenden Spielvorgang das In-Erfahrung-Bringen aller Rennbedingungen nicht möglich scheint und überhaupt fraglich ist, von wem bzw. woher der Spielteilnehmer diese Auskünfte erhalten sollte, wird dieses Vorbringen in dem vom Rechtsvertreter PP beigebrachten Gutachten (S. 13) selbst dahin relativiert bzw. die Bedeutung der Kenntnis dieser Umstände in Abrede gestellt, wenn er dort ausführt: *"Die Information des Wettkunden für den Austragungsort oder die Namen der Wettkampfteilnehmer hat, wenn überhaupt, nur völlig untergeordnete Bedeutung und kann das Unterlassen derartiger Mitteilungen am Charakter einer Wette nichts ändern. Wenn man am Dienstag auf ein Spiel wettet, das erst am kommenden Samstag stattfindet, und der Austragungsort ändert sich, wird auch nicht aus der Wette ein Glücksspiel, ... Ob das Rennen in London oder Dublin stattfindet, der Hund "Foxi" oder "Strolchi" heißt, ist irrelevant."* Damit wird augenscheinlich nicht nur zugestanden, dass die diesbezüglichen Informationen tatsächlich nicht vorgelegen haben, sondern werden die lt. obiger Judikatur erforderlichen Voraussetzungen für eine Beurteilung als "Sportwette" völlig verkannt.

Im Übrigen geht der UFS – wie oben dargelegt – an Sachverhalt davon aus, dass ein aufgezeichneter (kein rein virtueller) Bewerb, kein computergeneriertes Ergebnis, sondern die computergenerierte Auswahl an abgespielten Rennen und der Höhe der Quote vorliegt; Informationen über Rahmenbedingungen für die Spielteilnehmer lagen nachweislich nicht vor. Insoferne kann von einer "unrichtigen Sachverhaltsgrundlage" nicht gesprochen werden.

Der Gutachter PP erblickt weiters darin einen anders gelagerten Sachverhalt, als gegenständlich bereits "vor Wettannahmeschluss" bzw. "vor Beginn der Setzmöglichkeiten" feststehe, um welches sportliche Ereignis es gehe, sodass sich "aus dieser Sicht die Wette über ein zukünftiges von der Wette über ein vergangenes Ereignis nicht unterscheidet" (Gutachten S. 12); dies im Gegensatz zu den Ausführungen von *Lehner* (in taxlex 2007, S. 337 ff.), der von der Auswahl und Wiedergabe aufgezeichneter Ereignisse von einem EDV-Programm *nach* Wettannahmeschluss ausgehe.

Nach dem Dafürhalten des UFS kann dem keine entscheidungswesentliche Bedeutung zukommen, da sich die "Kenntnis über das sportliche Ereignis" auch *vor* der Wettannahme (dem Setzen) hier auf die Merkmale "Hunderennen, Rennnummer und (Zufalls)Quote" beschränkt, sodass auch hier Verlust oder Gewinn nicht vom Zutreffen eines vermuteten Ausganges der sportlichen Veranstaltung anhand genauer Kenntnis der Rahmenbedingungen abhängt. Insofern ist - abgesehen von der Quote, die für sich allein aber unmaßgeblich und noch dazu eine zufällige ist – kein wesentlicher Unterschied darin zu erkennen, ob das aufgezeichnete Rennen vor oder nach der Wettannahme vom Server ausgewählt und auf dem Terminal wiedergegeben wird.

Im vorgenannten Gutachten wird als DIE wesentliche Entscheidungsgrundlage für den Wettkunden die Quote, dh. die vom Buchmacher vorgenommene Einschätzung der Rennstärke, bezeichnet. Dem ist nochmals obiges VwGH-Erk. vom 21.1.2010, 2009/17/0158, entgegenzuhalten, wonach die Quote allein nicht genügt. Zudem wird außer Acht gelassen, dass gegenständlich nicht die vom Buchmacher zum realen Rennen in der Vergangenheit festgelegte, sondern eine zufallsgeneriert abgeänderte Quote bekannt gegeben wird, die sohin keinerlei Rückschluss auf die Rennstärke zulässt.

Den Ausführungen im Gutachten (S. 9 f. samt beil. "Reglement") mit dem Ergebnis, dass es sich bei Hunderennen um Sportveranstaltungen handle, wird nicht entgegen getreten.

Zum Inhalt der beigebrachten Gutachten des DrA und des DrB genügt es zu erwidern, dass die darin vorgenommene Unterscheidung zwischen "Spiel" und "Wette" im Rahmen einer zivilrechtlichen Betrachtung im Hinblick auf die Begriffsbestimmung nach § 1 Abs. 1 GSpG irrelevant ist (siehe VwGH 27.4.2012, 2008/17/0175; VwGH 25.9.2012, 2011/17/0299). Zudem beschränkt der Gutachter DrB die Betrachtung, ob ein Hunderennen als Sportwette zu qualifizieren sei, allein auf das Vorliegen einer "sportlichen Betätigung" und schließt weiters aufgrund "*keiner Beherrschbarkeit des Gewinnrisikos*", sohin bei Abhängigkeit des Rennausganges vom Zufall, auf das Vorliegen einer "Wette", was nach Ansicht des UFS insgesamt völlig verfehlt erscheint.

Mit dem Verweis auf das beigebrachte Schreiben der XX-Landesregierung vom 22. Mai 2007 ist für die Berufung ebenso nichts zu gewinnen, da darin gerade festgehalten wird, dass es sich – im Gegensatz zur klassischen Sportwette mit überwiegender Geschicklichkeitskomponente – bei Wetten auf bereits vergangene/aufgezeichnete Sportereignisse, ohne dass den Spielteilnehmern Rahmenbedingungen bekannt sind, um Glücksspiele handelt. Dem vorgelegten BMF-Erlass vom 28. November 2000 ist lediglich zu entnehmen, dass "Wetten auf sportliche Ereignisse", sohin die klassischen Sportwetten, keine Glücksspiele sind.

6.) Ergebnis:

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage hat daher das Finanzamt zu Recht die von der Bw angebotenen aufgezeichneten Hunde- oder Pferderennen als Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG qualifiziert und die darauf entfallende Rechtsgebühr für die Jahre 2006, 2007 und 2008 gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit b GebG im Ausmaß von je 25 % vom Gewinn mit den angefochtenen Bescheiden vom 30. März 2010 vorgeschrieben.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und der sich hieraus ergebenden Gebühren ist unbestritten

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 22. November 2013