

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. H.L.K in der Beschwerdesache F GmbH, B.Str. 20, R, vertreten durch Dr. B.I, Rechtsanwalt, E.L, D.W-Str 6, über die Beschwerde vom 20. Dezember 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 29. November 2012 betreffend Festsetzung von Glücksspielabgabe für die Monate Mai 2011 bis Juni 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Gegenstand des Verfahrens ist die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 Glücksspielgesetz (GSpG) für die Monate Mai 2011 bis Juni 2012 vom 29.11.2012 beim Bundesfinanzgericht, GZ. RV/4100177/2013, in folgender Höhe:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Glücksspielabgabe
Mai 2011	€ 21xyz	€ 7xyz
Juni 2011	€ 24xyz	€ 8xyz
Juli 2011	€ 27xyz	€ 9xyz
August 2011	€ 30xyz	€ 9,5xyz
September 2011	€ 32xyz	€ 9,6xyz
Oktober 2011	€ 33xyz	€ 9,7xyz
November 2011	€ 34xyz	€ 9,8xyz
Dezember 2011	€ 35xyz	€ 9,9xyz
Jänner 2012	€ 36xyz	€ 10xyz
Feber 2012	€ 29xyz	€ 8,5xyz
März 2012	€ 26xyz	€ 8,2xyz

April 2012	€ 25xyz	€ 8,1xyz
Mai 2012	€ 23xyz	€ 6,5xyz
Juni 2012	€ 22xyz	€ abc1

Begründend wurde festgestellt, dass im vorliegenden Sachverhalt Ausspielungen mit Glücksspielautomaten ohne die erforderliche Bewilligung gemäß § 5 Glücksspielgesetz vorliegen. Der Berechnung liege das Ergebnis der durchgeföhrten Nachschau zu Grunde. Auf die Begründung und genaue Berechnung im Bericht über das Ergebnis der Nachschau, welche einen integrierenden Bestandteil der Bescheide bilden, wurde verwiesen.

Beamte der Finanzpolizei führten in den Jahren 2011 und 2012 Kontrollen in Gaststättenbetrieben und Tankstellen wegen des Verdachtes der Begehung von Übertretungen des Glücksspielgesetzes durch. Dabei wurden Spielgeräte mit der Bezeichnung "2.F.W.2" vorgefunden und beschlagnahmt.

Im Zuge durchgeföhrter Erhebungen ergab sich, dass die Firma F GmbH der Betreiber der Spielautomaten ist. Gastwirte bzw. Tankstelleninhaber erhalten für das Aufstellen solcher Spielautomaten bis zu 30% des Nettospielerlöses vom Veranstalter.

Bei einer Kontrolle am 20.10.2011 beschrieb ein Tankstellenpächter die Funktionsweise der Spielgeräte, wie folgt:

"Das Gerät kann zunächst einmal Geld wechseln, sowohl Münzen als auch Banknoten. Derzeit können aber keine Banknoten gewechselt werden da die Münzlade leer ist. Weiters kauft man bei jedem Geldeinwurf ein Musikstück, ein weiterer positiver Nebeneffekt ist, dass man die Wertigkeit der Münze bis zum 20fachen erhöhen kann. Man kann mit einem Euro - 20 Euro gewinnen, mit zwei Euro - 40 Euro und mit vier Euro - 80. Ich kann Ihnen bestätigen das das Gerät Gewinne ausgeworfen hat, wie oft kann ich nicht angeben, aber die maximale Höhe von 80 Euro wurde bereits von Spielern gewonnen."

Die Finanzpolizei beschlagnahmte und versiegelte gemäß § 53 Abs. 1 Glücksspielgesetz (GSpG) die Automaten mit nummerierten Versiegelungsplaketten. Nachdem die Finanzpolizei zahlreiche Geräte dieses Bautyps beschlagnahmt und versiegelt hat, übermittelte die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) mit Schriftsatz vom 14.03.2012 nachfolgende Offenlegung des Sachverhaltes und der vertretenen Rechtsmeinung zum Betrieb der Geldwechsel- und Musikwiedergabegeräte:

"F GmbH

Offenlegung

Bezugnehmend auf die Vorladung vom 22. Februar 2012 als Auskunftsperson legen ich als Geschäftsführer der Gesellschaft unseren Rechtsstandpunkt zu den in der Vorladung angeführten Punkten wie folgt offen:

1. Offenlegung des Sachverhaltes und der vertretenen Rechtsansicht

Die F GmbH betreibt seit Mai 2011 Geldwechsel- und Musikautomaten die über eine Geldwechselfunktion und über eine Musikunterhaltungsfunktion verfügen, und die im Wesentlichen folgendes äußere Erscheinungsbild aufweisen:

An der linken Frontseite befindet sich ein Einschub für Banknoten. Auf der rechten Frontseite befinden sich ein Münzeinwurf, eine grüne und eine rote Taste. In der Mitte befindet sich ein Display. Den größten Platz nimmt ein Zahlen- und Notenkreis ein; abgebildet sind mehrfach die Ziffer „2“, sowie die Ziffern „6“, „8“ und „4“ (folgend auch Zahlen- oder Betragsfelder genannt) sowie mehrfach Notenschlüssel mit hinterlegten Zahlen #1 bis #12, die der Auswahl des Musiktitels aus der auf der linken Frontseite angebrachten Musiktiteliste dienen (auch Musiknoten genannt). Im Inneren des Gerätes befinden sich zwei Hopper (= Münzauswerfer). Der eine Hopper enthält 1-Euro-Münzen, der andere Hopper enthält 2-Euro-Münzen.

1. Beschreibung der Musikunterhaltungs- und Geldwechselfunktion

Der Benutzer hat die Möglichkeit 1, 2 oder 4 von ihm auszuwählende Musikstücke zu hören oder einen vorangezeigten Geldbetrag zu erlangen. Wird im Zahlen- und Notenkreis ein Notenschlüssel beleuchtet, so kann bzw. können das bzw. die vom Benutzer ausgewählten Musikstücke abgespielt werden; wird ein Zahlenfeld beleuchtet, so kann der vorangezeigte Geldbetrag erlangt werden.

Der Automat kann sowohl im 1-Euro-Modus als auch im 2-Euro-Modus als auch im 4-Euro-Modus betrieben werden. Die Auswahl zwischen 1-Euro-Modus, 2-Euro-Modus und 4-Euro-Modus erfolgt vor dem Geldeinwurf durch die grüne Taste. Demnach leuchtet oberhalb des Zahlen- und Notenkreises der „1er-Stern“, der „2er-Stern“ oder der „4er-Stern“ auf.

Wird Geld eingegeben, dann wird der Wert in Form einer Zahl im Kreditspeicherdisplay angezeigt. Es bleibt jedoch nur der Betrag in der Höhe von € 1,00 oder € 2,00 in der Anzeige stehen; abhängig vom 1-Euro, 2-Euro oder 4-Euro-Modus. Jeder eingegebene, diesen Wert übersteigende Geldbetrag wird in Form von Münzen vom Gerät wieder ausgefolgt. Im Zahlen- und Notenkreis ist zunächst eine Musiknote beleuchtet. Die Auswahl des bzw. der vom Benutzer gewünschten Musiktitel erfolgt mittels Navigation zur Musiknote mit der der Musiktiteliste entsprechenden hinterlegten #zahl durch jeweils kurzes Drücken der roten Taste, wobei nach jedem kurzen Drücken die im Uhrzeigersinn nächste Musiknote beleuchtet wird, bis der Benutzer bei der von ihm gewünschten Musiktitel#zahl angelangt ist. Das Abrufen des Abspielens dieses Musiktitels erfolgt dann durch langes Drücken der roten Taste. Eine abgerufene Musikwiedergabe kann nicht vorzeitig abgebrochen werden; jeder ausgewählte Musiktitel wird in seiner Gesamtlänge von jeweils ca. 3 Minuten zur Gänze abgespielt.

Nach jedem vom Benutzer ausgewählten Musikstück startet der Automat einen Beleuchtungsumlauf im Zahlen- und Notenkreis nach dessen Abschluss ein anderes Feld beleuchtet wird. Ist ein Betragsfeld beleuchtet und wird die rote Taste gedrückt, so werden so viele Münzen ausgeworfen, wie die Zahl des Betragsfeldes angibt (zB.: 1-Euro-Münze, Betragsfeld „8“: Es werden 8 1-Euro-Münzen ausgeworfen). Jedes Drücken der roten Taste bewirkt die Abbuchung vom Kreditspeicher, der somit nach jeder einzelnen Gerätebenutzung auf Null zurückgesetzt wird.

Mit dieser dargestellten Gerätefunktion werden keine dem GSPrG unterliegenden Ausspielungen durchgeführt.

Der Benutzer muss nach jeder einzelnen Geldeingabe entscheiden, ob er

- 1. die Wiedergabe eines von ihm auszuwählenden Musikstückes anhören möchte (langes Drücken der roten Taste nach Navigation zur gewünschten entsprechend beleuchteten Musiknote), oder*
- 2. die im beleuchteten Betragsfeld allenfalls angekündigte Anzahl von Münzen vom Gerät ausgefolgt haben möchte (Betragsfeld ist beleuchtet und Drücken der roten Taste), oder*
- 3. den eingegebenen Betrag zurückerhalten und von der weiteren Benutzung des Gerätes Abstand nehmen möchte (Drücken der grünen Taste).*

Es steht sohin immer bereits vor der Eingabe von Geld fest, was der Benutzer erhalten wird. Betätigt er die grüne Taste, so bekommt er den im Kreditspeicher stehenden Betrag zurück; dabei spielt es keine Rolle, ob eine Musiknote oder ein Betragsfeld aufleuchtet. Leuchtet eine Musiknote auf und betätigt er die rote Taste, so wird die ausgewählte Musik abgespielt. Leuchtet ein Betragsfeld auf und betätigt er die rote Taste, so erhält er so viele Münzen wie im Betragsfeld angezeigt. Welche Leistung nach einer Gerätebenutzung jeweils in Aussicht gestellt wird (Aufleuchten einer Musiknote - von der, sollte dieser Musiktitel nicht dem Wunsch des Benutzers entsprechen, der Benutzer jederzeit zur Musiknote des gewünschten Musiktitels navigieren kann - oder eines Betragsfeldes), hängt zwar ausschließlich vom Ergebnis eines programmgesteuert entscheidenden Zufallsgenerators ab, es wird jedoch für diese Entscheidung keinerlei vermögenswerte Leistungen bedungen oder erbracht.

*Dementsprechend erhält der Kunde für den von ihm geleisteten Kaufpreis von € 1,00 die jedenfalls **adäquate Gegenleistung**, der*

- o Wiedergabe eines aus zwölf konkret angeführten Musiktiteln von ihm auszuwählenden Musikstückes,*
- o in einer Länge von jeweils circa drei Minuten,*
- o das in voller Länge abgespielt wird und dessen Wiedergabe nicht vorzeitig abgebrochen werden kann.*

Vor Inbetriebnahme dieser Geldwechsel- und Musikautomaten im Mai 2011 wurde die F GmbH vom Automatenproduzenten, der A GmbH, umfassend darüber informiert, dass sich die A GmbH bei der Entwicklung des gegenständlichen Automaten neben dem Glücksspielsachverständigen Ing. M.K auch vom Glücksspielsachverständigen

E.H, der bzw. da er von der SOKO Glücksspiel (nunmehr Finanzpolizei) bei ihren Kontrollen vielfach als Glücksspielsachverständiger beigezogen wurde, beraten ließ, um sicherzustellen, dass es mit diesem Automaten zu keinem Verstoß gegen das Glücksspielgesetz kommt.

Die Entwicklung des Automaten ist entsprechend den Befundaufnahmen und Empfehlungen des Sachverständigen E.H am 11.01.2011 und am 24.01.2011 in den Produktionsräumlichkeiten der A GmbH in R erfolgt.

Mit dem von der A GmbH entwickelten Automaten wurden auch den Ausführungen der vom Sachverständigen E.H als Sachverständiger in einem Beschlagnahmeverfahren abgegebenen Gutachterlichen Stellungnahme vom 28.03.2011 entsprochen. In dieser gutachterlichen Stellungnahme hat der Sachverständige über Auftrag der Abgabenbehörde zwei Versionen von Spielger. speziell im Hinblick darauf begutachtet,
- ob mit Beschlagnahme vorzugehen ist, weil es sich um einen Glücksspielautomaten handelt, oder
- ob von einer Beschlagnahme Abstand zu nehmen ist, da es sich um keinen Glücksspielautomaten handelt.

.....

Mit der Beziehung gerade des für Angelegenheiten des Glücksspiels renommierten Sachverständigen E.H zur Beratung bei der Entwicklung des Automaten der Type „1.2.F.W.3“ wurde der erforderlichen Sorgfalt hinsichtlich der Erkundigung der Rechtslage entsprochen.

Schon aus wirtschaftlichen Gründen war es das ureigenste Interesse der A GmbH Rechtssicherheit darüber zu haben, dass es mit dem verfahrensgegenständlichen Automaten zu keinem Verstoß gegen das GSpG kommt, zumal die Entwicklung und Produktion mit erheblichen Investitionen verbunden ist. Es war daher naheliegend sich von einem Sachverständigen beraten zu lassen, der aufgrund seiner Fachkenntnis regelmäßig von der Finanzpolizei bei den von ihr durchgeführten Kontrollen wegen des Verdachtes einer Übertretung nach dem GSpG zur Beurteilung darüber beigezogen wird, ob bei dem kontrollierten Gerät der Verdacht eines Verstoßes gegen das GSpG besteht oder nicht (Beilage ./1 und Beilage ./2).

Vor Inbetriebnahme der Geldwechsel- und Musikautomaten hat die F GmbH auch eine rechtliche Beurteilung des Rechtsanwaltes Dr. B.I eingeholt, und hat die Rechtsauskunft erhalten, dass mit diesen Automaten keine Ausspielungen im Sinne des Glücksspielgesetzes durchgeführt werden (Beilage./3).

Mangels dem Vorliegen einer Ausspielung iSd des GSpG fallen auch keine Glücksspielabgaben an.

2. Einschränkung der Offenlegungs- und Mitwirkungspflichten

Der Offenlegungs- und Wahrheitspflichten des Abgabepflichtigen im Abgabeverfahren ist durch die Geeignetheit, Möglichkeit, Erforderlichkeit, Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit begrenzt. Eine Tatsache gilt nur dann als geeignet, wenn den Umständen nach gefolgt werden kann, dass damit die Sachaufklärung objektiv gefördert wird. Ist dies nicht der Fall, ist die Tatsache auch nicht erheblich.

Darüber hinaus ist das Einfordern unverhältnismäßiger Beweismittel unzulässig. Dies ist dann der Fall, wenn das Beweismittel möglicherweise erforderlich ist, die Beweismittel jedoch für den Steuerpflichtigen oder andere Personen Nachteile auslösen würden, die nicht im Verhältnis zum erhofften Abgabenaufkommen stehen (bspw Existenzgefährdung einerseits, erhoffter Abgabenerfolg andererseits). Der Belastung des mit der Aufklärung in Anspruch Genommenen ist somit das zu erwartende Ergebnis gegenüber zu stellen. Dabei hat auch der Aspekt der Gleichmäßigkeit und Wettbewerbsneutralität der Besteuerung sowie verfassungsrechtlich gebotene Grundrechte wie die Einschränkung der Erwerbsfähigkeit Eingang zu finden.

Trotz der vorliegenden technischen Gutachten von gerichtlich beeideten Glücksspielsachverständigen, die belegen, dass keine Ausspielung im Sinne des Glücksspielgesetzes vorliegen, liegen der Gesellschaft gegenwärtig Erfahrungswerte der Verwaltungspraxis vor, wonach trotz offenkundiger Nichtbeachtung dieser Gutachten von Seiten der zuständigen Behörde, entsprechende Sanktionierungen gegen die Gesellschaft bzw. vergleichbare Anbieter dieser Dienstleistungen getroffen wurden und (insbesondere Beschlagnahmungen von "1.2.F.W.3" der angeführten Bauart durch die Finanzpolizei sowie die Einleitung von Verwaltungsstrafverfahren).

Im Hinblick auf die gebotene Verhältnismäßigkeit hat eine Beweisaufnahme und Ermittlung von Seiten der Abgabenbehörde unter Abwägung der Schwere des Eingriffes und dem Gewicht der ihn rechtfertigen Gründe zu erfolgen. Dabei ist nach hL insbesondere dem Aspekt der Gleichmäßigkeit und Wettbewerbsneutralität der Besteuerung sowie die verfassungsrechtlich gewährleisteten Recht wie jenem der Einschränkung der Erwerbsfähigkeit Gewicht beizumessen.

Durch die Offenlegung der wie unter Punkt 1 geforderten Miet-, Pacht- und Provisionsverträge unter gleichzeitiger Nennung der Lokalbesitzer bzw. -betreiber, sowie der unter Punkt 2 geforderten Offenlegung der Liste der Standorte der aufgestellten Spielger. für das Jahr 2011 würde durch das im vorliegenden Fall unangemessene behördliche Verhalten, zu einer Einschränkung der Erwerbsfähigkeit einhergehend mit dem Entzug der Geschäftsgrundlage durch drohende Beschlagnahmung dieser Geräte sowie die Einleitung von Verwaltungsstrafverfahren zu einer eindeutigen Verletzung dieser angeführten Grundsätze führen. Dies würde unweigerlich zu einem Eingriff in die verfassungsmäßig gewährleisteten Grundrechte führen und die wirtschaftliche Existenz der Gesellschaft gefährden und somit nicht dem gebotenen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entsprechen.

Weiters ist anzuführen, dass der Abgabepflichtige nur insoweit zur Offenlegung verpflichtet ist, als dies gemäß der von diesem objektiv vertretbaren Rechtsansicht

erforderlich ist. Dass eine solche vorliegt, wurde ausführlich unter Punkt 1 dargelegt. In diesem Fall sind nur solche Umstände offenzulegen, die bei Zugrundelegung dieser Rechtsauffassung abgabenrechtlich maßgeblich sind. In Folge dessen, dass im vorliegenden Fall keine Ausspielungen nach dem GSpG vorliegen, ist unter Anwendung der zu Grunde liegenden objektiv vertretbaren Rechtsansicht auch das Erforderlichkeitsgebot nicht gegeben.

.....

In der Folge fand im Unternehmen der F GmbH in R eine Nachschau für den Zeitraum Mai 2011 bis Juni 2012 statt. Im Zuge der Nachschau wurde ausgehend von den angeführten monatlichen Nettoerlösen die Glücksspielabgabe monatlich festgesetzt, sodass sich in Summe eine Nachforderung in Höhe von € 12abcde ergab.

In der *Beschwerde* gegen die Glücksspielabgabenbescheide wendete die Bf. ein, dass das Finanzamt den Sachverhalt unvollständig festgestellt habe, weil man das Ergebnis des Sachverständigengutachten E.H in der Bescheidbegründung außer Acht gelassen hat. Bei richtiger rechtlicher Würdigung hätte das Finanzamt die Feststellung zu treffen gehabt, dass es sich bei den verfahrensgegenständlichen Geldwechsel- und Musikwiedergabeautomaten nicht um zur Durchführung von Glücksspielen bestimmte Geräte handle, bei denen die Entscheidung über den Spielerfolg vorwiegend oder ausschließlich vom Zufall abhängt.

Diese Feststellung würde rechtlich zur Konsequenz haben, dass es sich mangels ausschließlich vom Zufall abhängigen Spielerfolges um keine Glücksspielautomaten handle und keine Abgabepflicht gemäß § 57 Abs. 3 GSpG bestehe.

In rechtlicher Hinsicht wurde ausgeführt, dass keine Ausspielungen im Sinne des § 2 Abs. 1 GSpG durchgeführt werden. Begründend hielt die Bf. fest, dass der Kunde für den von ihm geleisteten Kaufpreis iHv € 1,00 die adäquate Gegenleistung der Wiedergabe eines aus zwölf konkret angeführten Musiktiteln erhält, die circa drei Minuten lang dauern und in voller Länge abgespielt würden. Der Kunde bezahle für einen ausgewählten Musiktitel, den Kaufgegenstand, einen adäquaten Preis.

Mangels Spieleinsatz werde eine Ausspielung nicht durchgeführt, sodass auch keine Ausspielung mit Glücksspielautomaten im Sinne des § 2 Abs. 3 GSpG vorliege. Es mangle an der Entgeltlichkeit.

Im Zuge des durchgeführten Erörterungsgesprächses beim BFG wurden als Beweismittel zur Untermauerung des Beschwerdevorbringens das Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen K.M vom 11.02.2013 zum neu entwickelten Spielautomaten "a2" vorgelegt, welcher eine Weiterentwicklung der verfahrensgegenständlichen Spielautomaten ist. Darin gelangt der Sachverständige zu der Erkenntnis, dass es sich bei diesem Gerät aufgrund der vorliegenden Gegebenheiten um einen mehrstufigen

Dienstleistungsautomaten (Geldwechseln, Musik hören, Musik downloaden plus Bonuspiel) handle.

Zusätzlich vorgelegt wurden ein Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichtes Ö, welches zum Spielgerät "a2" festgestellt hat, dass es sich bei diesem Gerät im Gegensatz zu den verfahrensgegenständlichen Geräten um ein Gewinnspiel handle, für welches der Kunde keinen Einsatz leisten muss.

Während bei den verfahrensgegenständlichen Geräten lediglich 12 schlecht hörbare Musikstücke angehört werden konnten, stehen bei diesem Gerät "a2" 121 Musiktitel von einer Musikgruppe aus B zur Verfügung. Bei diesem Gerät stehe für Interessenten der digitale Erwerb eines Musikstückes afrikanischer Herkunft im Vordergrund.

Beim Spielautomaten "a2" mit Wiedergabe der gewählten Musiktitel in akzeptabler Qualität werde davon ausgegangen, dass der Einsatz von einem Euro zum Zwecke des Erwerbes von Musiktiteln diene.

Dem hielten die Amtsvertreter das zu diesem Erkenntnis ergangene Judikat des VwGH entgegen, wonach es sich entgegen dem Erkenntnis bei beiden Spielgeräten um Glücksspielgeräte und Ausspielungen im Sinne des § 2 Glückspielgesetz handelt (VwGH 20.04.2016, Ro 2015/17/0020).

Zusätzlich sei das Gutachten des Mag. H.G vom 8.8.2013, wonach im Internet für den Erwerb von Musiktiteln 1 Euro und mehr gezahlt werden, auf gegenständlichen Sachverhalt nicht anwendbar.

Im Zuge des Erörterungsgespräches zog die Bf. den Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat zurück.

Der Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Einzelrichter wurde aufrecht erhalten.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 23.05.2018 führte die Bf. aus, dass es sich bei gegenständlichen Automaten im Sinne der Rechtslage und Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes um Glückspielautomaten im Sinne des Gesetzes handle. Man beantrage jedoch eine Aufsplittung des Münzeinwurfes, in einen Anteil für Musikwiedergabe und einen Anteil Glücksspieleinsatz im Verhältnis 95% zu 5 %. Bei den 12 angebotenen Musiktiteln handle es sich um beliebte Lieder.

Die Amtsvertreterin beantragte die Abweisung der Beschwerde dem Grunde und der Höhe nach und verwies auf die herrschende Rechtslage und Judikatur.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Dem Gericht stehen, neben den Akten des abgabenbehördlichen Verfahrens, der Firmenbuchauszug der Bf. und der am Stammkapital zu 100% beteiligten D.G GmbH, die Typengutachten des Sachverständigen Ing. M.K vom 08.02.2011 und des Herrn E.H, die Beschwerde vom 20.12.2012 gegen die Glücksspielabgabenbescheide vom 29.11.2012, die Offenlegung des Sachverhaltes vom 14.03.2012, das beim Erörterungstermin vorgelegte Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen K.M vom 08.08.2013 zum Nachfolgergerät „a2“, das Kurzgutachten des

SV Mag. H.G mitsamt der Stellungnahme des Finanzamtes vom 14.05.2018, sowie die Erkenntnisse des VwGH vom 28.06.2011, ZI. 2011/17/0068, und vom 20.04.2016, Ro 2015/17/0020, und weitere bezughabende Erkenntnisse, zur Verfügung.

Die im Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen des Glücksspielgesetzes, BGBl. Nr. 620/1989, lauten in der Fassung der Novellen BGBl. I Nr. 54/2010 und BGBl. I Nr. 73/2010 wie folgt:

"Glücksspiele

§ 1. (1) Ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ist ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.

(2) Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungsroulette, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, aus Gründen der Rechtssicherheit durch Verordnung weitere Spiele als Glücksspiele im Sinne des Abs. 1 zu bezeichnen.

Ausspielungen

§ 2. (1) Ausspielungen sind Glücksspiele,

1. die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und
2. bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung im Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz) und
3. bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn).

(2) Unternehmer ist, wer selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein.

Wenn von unterschiedlichen Personen in Absprache miteinander Teilleistungen zur Durchführung von Glücksspielen mit vermögenswerten Leistungen im Sinne der Z 2 und 3 des Abs. 1 an einem Ort angeboten werden, so liegt auch dann Unternehmereigenschaft aller an der Durchführung des Glücksspiels unmittelbar beteiligten Personen vor, wenn bei einzelnen von ihnen die Einnahmenerzielungsabsicht fehlt oder sie an der Veranstaltung, Organisation oder dem Angebot des Glücksspiels nur beteiligt sind.

(3) Eine Ausspielung mit Glücksspielautomaten liegt vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, durch Verordnung bau- und spieltechnische Merkmale von Glücksspielautomaten näher zu regeln sowie Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten festzulegen. Glücksspielautomaten gemäß § 5 sind verpflichtend an die Bundesrechenzentrum GmbH elektronisch anzubinden. Der Bundesminister für Finanzen kann im Wege einer Verordnung den Zeitpunkt dieser Anbindung festlegen. Darüber hinaus kann der Bundesminister für Finanzen zu den Details der elektronischen Anbindung und den zu übermittelnden Datensätzen in dieser

Verordnung Mindeststandards festsetzen, wobei auch der Zugriff der Behörden auf einzelne Glücksspielautomaten (§ 5) zu regeln ist. Die auf 10 Jahre verteilten Kosten für die Errichtung eines Datenrechenzentrums bei der Bundesrechenzentrum GmbH sowie die Kosten für dessen laufenden Betrieb sind durch die konzessions- und bewilligungserteilenden Behörden den Konzessionären und Bewilligungsinhabern auf Grundlage einer von der Bundesrechenzentrum GmbH durchzuführenden Abrechnung über die durch die Konzessionäre und Bewilligungsinhaber verursachten Kosten jährlich bescheidmäßig vorzuschreiben und für die Bewilligungsinhaber von Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten (§ 5) dem Bund zu erstatten. Im Rahmen des laufenden Betriebs des Datenrechenzentrums kann der Bundesminister für Finanzen ferner jederzeit eine technische Überprüfung von Glücksspielautomaten, der auf diesen befindlichen Software sowie einer allfälligen zentralen Vernetzung vornehmen oder die Vorlage eines unabhängigen technischen Gutachtens über die Einhaltung der Glücksspielrechtlichen Bestimmungen verlangen. Mit der Errichtung des Datenrechenzentrums und der elektronischen Anbindung sind dem Bundesminister für Finanzen Quellcodes oder Referenzprogramme der Spielprogramme der daran anzubindenden Glücksspielautomaten gesondert vorab zu hinterlegen.

(4) Verbotene Ausspielungen sind Ausspielungen, für die eine Konzession oder Bewilligung nach diesem Bundesgesetz nicht erteilt wurde und die nicht vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 ausgenommen sind.

Glücksspielmonopol

§ 3. Das Recht zur Durchführung von Glücksspielen ist, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt wird, dem Bund vorbehalten (Glücksspielmonopol).

Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol

§ 4. (1) Glücksspiele unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes, wenn sie

1. nicht in Form einer Ausspielung im Sinne des § 2 Abs. 1 und

2. a) bloß zum Zeitvertreib und um geringe Beträge oder

b.) nur einmalig zur Veräußerung eines körperlichen Vermögensgegenstandes durchgeführt werden.

(2) Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten nach Maßgabe des § 5 unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes.

...

Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten

§ 5. (1) Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten sind Ausspielungen nach § 2 Abs. 3 an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten unter Einhaltung ordnungspolitischer Mindestanforderungen an Bewilligungswerber (Abs. 2) sowie besonderer Begleitmaßnahmen der Spielsuchtvorbeugung (Abs. 3 bis 5), der Geldwäschevorbeugung (Abs. 6) und der Aufsicht (Abs. 7)

1. in Automatensalons mit mindestens 10 und höchstens 50 Glücksspielautomaten oder

2. in Einzelaufstellung mit höchstens drei Glücksspielautomaten.

.....

Gemäß § 57 Abs. 3 GSpG beträgt die Glücksspielabgabe für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen.

Im vorliegenden Sachverhalt steht zwischen den Parteien aufgrund der vorliegenden Sach- und Rechtslage und der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes unstrittig fest, dass es sich bei den Geldwechsel- und Musikwiedergabeautomaten (12 Lieder a 3 Minuten) mit der Bezeichnung "1.2.F.W.3" um Glücksspielgeräte im Sinne des Glücksspielgesetzes handelt. Die angefochtenen Glücksspielabgabenbescheide sind dem Grunde nach nicht strittig.

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 28.06.2011, Zl. 2011/17/0068, zum Vorgängermodell festgestellt, dass man durch den Einsatz von 1 Euro Münzen die Chance erwirbt, bei Aufleuchten einer Zahl im Leuchtkranz, den angezeigten Gewinn (Zahlen 2, 4, 6, 8, 20) durch Einwurf eines weiteren Euros realisieren zu können.

Ob in dem Fall, in dem eine Gewinnchance nicht eröffnet wird, ein Musikstück abgespielt werde oder nicht, sei für die Beurteilung, dass der Apparat eine vom Zufall abhängige Gewinnchance bietet, ohne Belang. Da bei Aufleuchten einer Zahl ein Gewinn in Höhe von 2 bis 20 Euro zu realisieren sei, liege ein aus zwei Teilen bestehendes Spiel vor, dessen Ausgang vom Spieler nicht beeinflusst werden kann: das über einen Gewinn entscheidende Aufleuchten eines Symbols (Note oder Zahl) wird vom Apparat selbsttätig herbeigeführt. Das im zweiten Teil des Spieles für den Spieler kein Risiko mehr vorhanden ist, sondern das Einwerfen eines weiteren Euros jedenfalls zur Auszahlung des angezeigten Betrages führt, ändere nichts daran, dass der Spieler zu Beginn des Spieles, welches ihm eine Gewinnchance bietet, den Ausgang nicht vorhersehen und zu beeinflussen kann.

Schließlich sei auch nicht von Belang, ob überhaupt ein Musikstück abgespielt werde (VwGH 28.6.2011, 2011/17/0068).

Der VwGH hat in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass es für das Vorliegen eines Glücksspiels im Sinne des § 1 Abs. 1 GSpG nicht maßgeblich sei, ob und wie viele Einzelhandlungen erforderlich sind, um das Glücksspiel durchführen zu können (VwGH 26.02.2001, Zl. 99/17/0214).

Die Bf. hat im Erörterungsgespräch zu den verfahrensgegenständlichen Glücksspielautomaten "1.2.F.W.3" das Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen K.M vom 8.8.2013 zum Nachfolgegerät "a2" vorgelegt. Dabei handelt es sich um ein technisches Gutachten zum neu entwickelten Glücksspielautomaten "a2" betreffend die Funktionsweise dieses Gerätes. Der VwGH hat

mit Erkenntnis 20.04.2016, Zl. Ro 2015/17/0020, festgestellt, dass es sich auch bei diesen Geräten um Glücksspielautomaten im Sinne des Glücksspielgesetzes handelt.

Diese Geräte unterscheiden sich technisch vom verfahrensgegenständlichen Gerät dadurch, als bei diesen Geräten 121 Musiktitel afrikanischer Herkunft (anstatt bisher 12 heimische Musiktitel) angehört und auf einen Speicherstick gespeichert werden können. Auch die Abspielqualität der Musikstücke ist besser.

Aus dem Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichtes Ö vom 28.1.2014, welches durch den VwGH aufgehoben wurde, und dem Kurzgutachten des Sachverständigen Mag. H.G, wonach der Verkauf eines Musiktitels in digitaler Form (bspw. als mp3-Datei) zum Preis von 1 Euro an den Endkonsumenten durchaus marktüblich sei, leitet die Bf. ab, dass ein Teil der Leistung des Spielers als Einsatz für die Ausspielung und ein Teil als Gegenleistung für die abgespielten Musikstücke anzusetzen sei.

Dies im Verhältnis 5% für den Einsatz (Glücksspiel) und 95% für die Musik.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung konkretisierte die Bf. dieses Vorbringen zum Sachverhalt dahingehend, dass im Zeitraum Mai 2011 bis Juni 2012 insgesamt € 453.abc in die Geräte eingeworfen worden sind. Davon wären 10 Prozent wiederum als Gewinn ausbezahlt worden, sodass schließlich € 408.abc in den Geräten verblieben sind. Ausgehend davon, dass 5 % des Einwurfes tatsächlich auf das Glückspiel entfallen und als Einsatz für das Glücksspiel zu bewerten sind, ergäbe sich im konkreten Fall eine Bemessungsgrundlage in Höhe von € 226def. Davon wäre nach Ansicht der Bf. die Glücksspielabgabe in Höhe von 30%, das sind € 68ghi zu ermitteln (Berechnung, Vorbringen der Bf.). Die Bf. beantragte die Glücksspielabgabe in dieser Höhe festzusetzen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Anzahl der erforderlichen Spieletappen oder Einzelhandlungen nicht maßgeblich dafür, um an einem im Ergebnis vom Zufall abhängigen Spiel, nämlich Glücksspiel, teilzunehmen. Ob dabei Zusatzfunktionen, wie Geldwechseln oder Musiktitel hören, angeboten werden, ist unerheblich.

Hinsichtlich der Höhe der Glücksspielabgabe kommt aus der Sicht des Richters beim BFG die Aufteilung des Spieleinsatzes und Herabsetzung der Bemessungsgrundlage nicht in Betracht, weil es sich bei der Leistung des jeweiligen Einsatzes um den Einsatz für die Teilnahme am Glücksspiel handelt.

Dieser ist Voraussetzung für die Teilnahme am Spiel. Ausgehend davon, dass nach ständiger Rechtsprechung es sich bei diesen Spielautomaten um Glücksspielgeräte handelt, stellt die Zahlung (der Einwurf) von 1, 2 oder 4 Euro den Einsatz für die Teilnahme an diesem Glücksspiel dar. Demenstprechend ist der geleistete Einsatz auch maßgeblich für den Vervielfacher und damit entscheidend für die Höhe des möglicherweise erzielbaren Gewinnes. Es wird im 1, 2 oder 4 Euro Modus gespielt (Beschreibung des Spielautomaten).

Eine Aufteilung des Spieleinsatzes in Entgelt für den Erwerb eines von 12 Musiktiteln und Spieleinsatz für die Teilnahme am Glückspiel im Verhältnis 5% zu 95% kommt daher nach Ansicht des erkennenden Richters nicht in Betracht, zumal auch der erzielbare Gewinn vom jeweiligen Einsatz (1,2 oder 4 Euro) abhängig ist.

Für die Erfüllung des § 2 Abs 1 Z 2 GSpG ist schließlich Voraussetzung, dass im Zusammenhang mit der Teilnahme an einem Glücksspiel eine vermögenswerte Leistung erbracht werde. Beim vorliegenden Glücksspielgerät wird mit dem Abhören eines von zwölf zur Auswahl stehenden Musiktiteln auch der zufallsabhängige Beleuchtungsumlauf in Gang gesetzt, mit dem dieser Einsatz vervielfacht werden kann. Der Einsatz hängt unmittelbar mit der Teilnahme am Glücksspiel zusammen und ist entscheidend für den Vervielfacher und damit für die mögliche Höhe des Gewinns.

Das Kurzgutachten des Sachverständigen Mag. H.G v.8.8.2013, aus dem sich ergibt, dass es gegenwärtig (Jahr 2013) marktüblich sei für online erworbene Musiktitel je nach Genre und Popularität 1 Euro zu bezahlen, kann auf gegenständlichen Glücksspielautomaten nicht angewendet werden, weil in diesem Gutachten ganz allgemein der aktuelle Kaufpreis für Musiktitel von Musikhändlern im Internet erhoben und bewertet worden ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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. Das Erkenntnis entspricht der angeführten Rechtslage und weicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab. Aufgrund der Sachlage und der Ergebnisse des Beweisverfahrens ergaben sich keine Fragestellungen, deren rechtliche Beurteilung zu einer von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweichenden Rechtsprechung geführt hat.

Klagenfurt am Wörthersee, am 5. Juni 2018