



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch StB., vom 31. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 25. Juni 2008 betreffend Umsatzsteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) wurde mit Erklärung des Alleingesellschafters am 1. September 1998 gegründet.

Unternehmensgegenstand der Gesellschaft ist:

1. Das Aufstellen von Automaten zum Betrieb für die Annahme von Wetten im Bereich des Sports.
 2. Der Betrieb, die Pacht von Unternehmen des Gastronomiegewerbes
 3. Der Handel mit Waren aller Art, insbesondere der Import und Export von Waren aller Art.
- Außerdem ist die Gesellschaft zu allen Handlungen, Geschäften und Maßnahmen berechtigt, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes förderlich erscheinen, insbesondere zum Erwerb und zur Pachtung von Liegenschaften, sowie zur Beteiligung an anderen Unternehmen und Gesellschaften und zur Vertretung solcher Unternehmen und Gesellschaften.

Über Ansuchen der GmbH wurde ihr mit Bescheid der steiermärkischen Landesregierung vom 23. November 1998, GZ. 2-5.3 W/3-98 und 3. März 2000, GZ. 2 -5.3T/60-99/5 die Bewilligung an den näher bezeichneten Standorten zum gewerblichen Abschluss von Wetten

(Buchmachen) aus Anlass sportlicher Veranstaltungen, mit Ausschluss der entgeltlichen Annahme solcher Akkumulativ- und Kombinationswetten, die dem Glücksspielmonopol unterliegen, auf Grund des § 1 Abs. 1 des Gesetzes vom 28. Juli 1919, StGBI. Nr. 388 erteilt.

Der angefochtene Bescheid erfolgte im wiederaufgenommenen Verfahren. Der Bescheid über die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens verwies auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, sodass mittelbar dieser als integrierende Bescheidbegründung erachtet werden kann.

Streitpunkt bilden die von der Berufungswerberin als steuerfrei behandelten Umsätze aus „Hundewetten“, die vom Finanzamt als steuerpflichtig angesehen wurden.

In seinem Bericht vom 7. November 2007 über die Umsatzsteuersonderprüfung führte der Prüfer zu den angebotenen Wetten auf Hunderennen Folgendes aus:

„Grundlage der „Hundewetten“ ist eine Vereinbarung zwischen der Global Draw Ltd. und der Bw.

Global Draw verfügt über die technische und computermäßige Ausstattung zur Veranstaltung (Sendung) von aufgezeichneten Hunderennen, auf deren Ausgang von Buchmachern Wetten entgegengenommen werden können.

Die Hunderennen und die Wettquoten werden in periodischen Abständen via Satellit in Wettlokale übertragen, wobei Wettkunden nach einem Quotenschlüssel zu fixen Gewinnquoten ihre Wetten und Einsätze auf den Ausgang der übertragenen Ereignisse platzieren können.

Der Ausgang der einzelnen Rennen ist aufgrund der Vielzahl der eingespeisten Aufzeichnungen sowie der nicht beeinflussbaren computergesteuerten Auswahl der Einzelrennen weder dem Buchmacher noch dem Wettkunden vor Vertragsabschluss bekannt. Die Wetten werden entweder an eigenen Standorten des Buchmachers oder an fremden Standorten vom Buchmacher abgewickelt, wobei Global Draw die Hunderennen samt Zubehör auf zwei Arten anbietet, nämlich einerseits in Form von Wettterminals und andererseits auf Leinwand mit Einbezahlung bei einer Kasse (Kassensystem).

Global Draw vermietet und übergibt und der Buchmacher mietet und übernimmt diese Terminals samt Server und zwar zum Betrieb in eigenen Buchmacherstandorten oder zur Überlassung an fremde Standortinhaber.

Laut Erhebungen der Steuerfahndung – Team Graz kann bei Hundewetten in Wettlokalen der Einsatz zwischen € 1 und € 100 betragen und der Gewinn ist abhängig von der Quote des jeweiligen Ereignisses. Eine Hundewette kann somit nicht unter das „kleine Glücksspiel“ fallen und ist somit illegal.

Die Hundewetten gestalten sich (ebenfalls wie in der Vereinbarung besprochen) auf zwei Arten:

1. Ein eigener Hundewettautomat (ev. auch mit anderen Sportwetten) befindet sich in einem Wettlokal. Beim Aufruf einer Wette „Hunderennen“ erscheint am Bildschirm entweder ein derzeit abgespieltes Rennen oder die Vorschau auf das nächste Rennen. Der Spieler sucht sich einen oder maximal 2 Hunde aus und wettet am Automaten durch Bezahlung und Drücken von bestimmten Tastenkombinationen.

Nach erfolgter Wette bekommt der Spieler einen Wettschein, welcher bei einem Gewinn nach Ablauf des Rennens durch Eingabe einer Zahlenkombination vom Automaten eingelesen wird und der Automat druckt einen dementsprechenden Gewinnschein. Mit diesem Gewinnschein kann der Spieler an der Kasse seinen Gewinn in bar beheben.

2. Im Wettlokal ist eine Wettannahmestelle, wobei auf einem Bildschirm im Lokal ständig (Start alle 4 – 5 Minuten) ein Hunderennen abgespielt wird und in den Pausen zwischen den Starts die Quoten der danach laufenden Hunde eingeblendet werden. Der Spieler sucht sich ein Rennen aus und geht zur Kasse, wo seine Wette vom anwesenden Personal angenommen und in den Computer eingegeben wird. Der Spieler erhält einen Wettschein und bekommt nach erfolgtem Rennen bei Gewinn nach Einscannen des Wettscheins den Gewinn in bar ausbezahlt.

Bei dieser Variante sind am Server ca. 800 Hunderennen gespeichert und werden diese in einer ständig wechselnden Reihenfolge 24 Stunden online abgespielt. Der Spieler weiß vor dem Start des Rennens nicht, um welches Rennen es sich handelt, da weder der Ort des Rennens noch die Namen der Hunde eingeblendet sind.

In den Pausen zwischen den Rennen sieht der Spieler nur die jeweiligen Quoten und die Zeit bis zum Start des nächsten Rennens. Sekunden vor dem Start wechselt der Bildschirm von den Quoten zu den Startboxen der Hunde und ändert sich sofort nach dem Zieldurchlauf auch wieder in das Ergebnis des Laufes bzw. danach in die Quoten für das nächste Rennen.

Es wurde von Prüfern der Steuerfahndung auch ermittelt, ob die Hunderennen auf dem Spielterminal gespeichert sind oder online zugespielt werden, dies dadurch, dass nach dem Start eines Rennens die ETHERNET-Lan-Verbindung getrennt wurde, dabei wurde das aktuell laufende Rennen ohne Beeinträchtigung des Rennverlaufs abgespielt und auch beendet. Es ließ sich nach Beendigung des Rennens kein weiteres Rennen starten, dies wurde durch eine Fehlermeldung am Bildschirm ersichtlich gemacht. Dies ergibt den Schluss, dass nur das aktuelle Rennen auf dem Wettterminal zwischengespeichert wird und ein neuerliches Rennen erst wieder über das Netzwerk geladen werden muss.

Neben dem Wettterminal ist an der Wand ein schriftlicher Hinweis angebracht, der dem Spieler ersichtlich macht, dass es sich bei Hunderennen um Videoaufzeichnungen und nicht

um aktuelle Live-Rennen handelt.

Bei den Wetten kann zwischen „Siegwette“, „Platzwette“ und „Einlaufwette“ unterschieden werden. Der Erlös des Aufstellers („HOLD“) beträgt bei Hundewetten zwischen 13 und 17% und wird im Voraus vom Anbieter für ca. 1.000.000 Spiele berechnet.

Grundsätzliches zu Spielautomaten:

Bei Glücksspielautomaten ist der Spielerfolg nicht von den Handlungen des Spielers bestimmt, sondern von der jeweiligen Programmierung (Einstellung) des Gerätes. Beim Spielautomaten nimmt der Spieler nur insofern Einfluss auf den Spielerfolg, als er etwa entscheidet, bei einem eingetroffenen Spielgewinn von der dann gebotenen Gamble- Möglichkeit Gebrauch zu machen. Über das tatsächliche Eintreffen von Gewinn oder Verlust entscheidet beim Automaten aber grundsätzlich niemals eine Handlung des Spielers, sondern ausschließlich die (veränderbare) Programmierung des jeweiligen Spieles. Es ist im gegenständlichen Fall aufgrund der Darstellungen davon auszugehen, dass die Wettterminals dann Glücksspielautomaten darstellen, wenn damit Glücksspiele (Hunderennen, etc.) durchgeführt werden.

Bedingung für die ordnungsgemäße Abwicklung der „Quick Draw“-Funktion der iBet-Greyhound ist der Bestand sowohl einer Satellitenempfangsantenne als auch einer ADSL – Datenleitung. Dies sei zur Beurteilung des Glücksspielautomaten insofern entscheidend, als in der Beschreibung der Glücksspielaktionen durch den Unternehmer die Ergebnisse aller Spiele per Satelliten direkt auf die Terminals übertragen werden und die Ziehung im Sekundenabstand dem Kunden eine „rasante Interaktion mit dem Terminal“ ermöglichen. Dies könne insofern nicht richtig sein, als laut Beschreibung der technischen Einrichtung jede Sekunde eine Zahl zufällig generiert und per Satellit an alle „Annahmestellen“ versandt wird. Dann erst werden diese Zahlen an einen lokalen Server weitergeleitet, der sie zeitgleich an alle angeschlossenen Terminals sendet.

Eine direkte Verbindung zwischen Satellitenausstrahlung und Terminal sei somit nicht gegeben und schon gar nicht werden die Ergebnisse der „Events“ übertragen, zumindest nicht bei den Hunderennen (da diese realiter nicht existieren).

Es werden jede Sekunde von zwei unabhängigen Systemen zwei Zahlen aus einer Unzahl von durch Zufallsgeneratoren generierten Zahlen ausgewählt und als Steuerimpuls per Satellit (per Funk) an einen Server übertragen. Dieser Server steht in der Unternehmenszentrale in Deutschlandsberg.

Der jeweilige Server leite (über ADSL) die jeweils aktuellen Impulse nach Ende der Setzmöglichkeit (bei Hunderennen nach 4 Min 30 Sekunden) zeitgleich an die PC´s der angeschlossenen Terminals weiter. Dort werde – entsprechend der getätigten Einsatzbeträge und der dazu vermuteten Gewinnkombinationen sowie unter Berücksichtigung des festgelegten

und zu erreichenden „Holds“ für den Unternehmer entschieden, welches der gespeicherten Rennen am Bildschirm wiedergegeben wird.

Wetten auf virtuelle Bewerbe (z.B. Pferde- oder Hunderennen), deren Ergebnisse von einem Computer generiert werden, oder auf aufgezeichnete Bewerbe, bei beiden Wettarten handle 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, sind unzulässig, weil sie die in der klassischen Sportwette vorherrschenden Geschicklichkeitskomponente vermindern. Die Wette wird dadurch zum Glücksspiel im Sinne des Glücksspielgesetzes und ist von einer gewerberechtlichen Bewilligung nicht mehr erfasst.

Die Ausspielungen dieser Glücksspielautomaten unterliegen nicht der unechten Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. Dd, sondern sind der 20%igen Umsatzsteuer zu unterwerfen. Im Gegensatz dazu sind Sportwetten gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa, unecht umsatzsteuerbefreit und unterliegen nur der 2 %-igen Gebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6."

In ihrer Berufung bestritt die Bw. die Qualifizierung der von ihr mittels Wettterminals angebotenen Wetten auf Hunderennen als umsatzsteuerpflichtiges Automatenglücksspiel, weil diese als umsatzsteuerfreie Sportwetten (§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a sublit.aa UStG 1994) zu betrachten wären. Selbst wenn es sich um Glücksspiel handelte, wären diese Umsätze steuerfrei zu behandeln, da nach Art 135 lit. i MwSt-Systemrichtlinie alle Glücksspiele steuerfrei zu stellen seien.

Außerdem widerspreche die Umsatzsteuerfestsetzung dem Verfassungsrecht, da bereits Gebühren gemäß § 33 TP 17 erhoben wurden und dies zu einer exzessiven Besteuerung (Erdrosselungssteuer) führt. Diese Doppelbesteuerung (Gebühr und Umsatzsteuer) führe zu einer unsachlichen Ungleichbehandlung, weshalb das UStG so auszulegen wäre, dass die Steuerbefreiung anzuwenden sei, wenn die Gebühr erhoben wurde. Eine weitere ausführliche Begründung werde noch erfolgen.

In ihrer weiteren Begründung führte die Bw. noch Folgendes aus:

„I. Sachverhalt

Unser Mandant, die GmbH, bietet in Wettlokalen den Abschluss von Hundewetten an.

Bei einer Variante kann ein Wettteilnehmer an einem im Wettlokal aufgestellten Gerät eine Wette abgeben. Entscheidet sich der Wettteilnehmer für eine Wette zu einem Hunderennen, ruft er hierfür die Wette „Hunderennen“ auf. In weiterer Folge erscheint am Bildschirm entweder ein derzeit abgespieltes Hunderennen oder die Vorschau auf das nächste Rennen. Weiters werden vor Abspielen des Rennens die aktuellen Quoten übermittelt. Der Teilnehmer

stellt die Wette an Hand der Quoten zusammen und wettet durch Bezahlung und Drücken von bestimmten Tastenkombinationen. Das abzuspielende Hunderennen wird mittels Zufallsgenerator in der Sendeanlage ausgewählt, wobei das Signal von einem digitalen Satellitenreceiver weiterverarbeitet und an einen lokalen Server weitergeleitet wird. Nach erfolgter Wette erhält der Teilnehmer einen Wettschein, welcher bei einem Gewinn nach Ablauf des Rennens durch Eingabe einer Zahlenkombination eingelesen wird und das Gerät druckt einen dementsprechenden Gewinnschein. Mit diesem Gewinnschein kann der Spieler an der Kasse seinen Gewinn in bar beheben.

Eine weitere Möglichkeit, eine Hundewette abzugeben, besteht an einer zentralen Wettannahmestelle im Wettlokal. Bei dieser Variante wird auf einem Bildschirm im Lokal ständig (Start alle 4 – 5 Minuten) ein Hunderennen abgespielt. In den Pausen zwischen den Starts werden die Quoten der danach laufenden Hunde eingeblendet, wobei auf dem Server ca. 800 Hunderennen gespeichert sind. Der Teilnehmer kennt vor dem Start des Rennens weder den Ort noch die Namen der Hunde. Der Wettende sucht sich ein Rennen aus und geht zur Kasse, an der seine – an Hand der übermittelten Quoten zusammengestellte – Wette vom anwesenden Personal angenommen und in den Computer eingegeben wird. Anschließend erhält er einen Wettschein und bekommt nach erfolgtem Rennen und Einscannen des Wettscheines einen allfälligen Gewinn vom Betreiber (= Bw.) bar ausbezahlt.

Für die durchgeführten Wetten anlässlich der Hunderennen wurde bzw. wird bis dato die Gebühr für Wetten anlässlich einer sportlichen Veranstaltung („Sportwetten“) nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG entrichtet. Im Zuge der im November 2007 durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung betreffend das Jahr 2005 wurden die gegenständlichen Hundewetten als umsatzsteuerpflichtige Umsätze im Zusammenhang mit Glücksspielautomaten, welche nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. d sublit. dd UStG von der Umsatzsteuerbefreiung ausgenommen sind, qualifiziert.

II. Rechtliche Begründung

1. Hundewetten sind Sportwetten

Nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG sind Umsätze, die unter die Bestimmungen des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6, 7 und 8 des Gebührengesetzes 1957 fallen, von der Umsatzsteuerpflicht befreit. Diese Umsätze betreffen grundsätzlich im Inland abgeschlossene Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen („Sportwetten“), Glücksspiele iSd § 1 Abs. 1 GSpG sowie bestimmte Ausspielungen. Demgegenüber unterliegen Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten stets der Umsatzsteuerpflicht (vgl. Ruppe, UStG³, § 6 Tz 279). Dies gilt auch für Spielbanken, denen eine Bewilligung gemäß § 21 GSpG erteilt wurde (vgl. § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. dd UStG; EuGH 17.2.2005, Rs C-453/02, Linneweber).

Im konkreten Fall ist somit für die umsatzsteuerliche Beurteilung insbesondere zwischen den

steuerfreien Umsätzen im Zusammenhang mit Sportwetten iSd GebG einerseits und den umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen im Zusammenhang mit Glücksspielautomaten andererseits zu unterscheiden. Da das UStG auf die gebührenrechtliche Determinierung abstellt, welche wiederum an glücksspielrechtliche Begriffe anknüpft, ist die Frage, ob im berufsgegenständlichen Fall ein Glücksspielautomat vorliegt, an Hand glücksspielrechtlicher Grundlagen zu beurteilen.

Nach § 1 Abs. 1 GSpG sind Glücksspiele Spiele, bei denen Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen.

Für das Vorliegen eines Glücksspieles ist somit ein Spiel erforderlich, welches auf Gewinn oder Verlust ausgerichtet ist, wobei der Gewinn oder Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt. Davon zu unterscheiden sind Wetten, welche nicht vom Glücksspielbegriff iSd § 1 Abs. 1 GSpG erfasst sind. Da das GSpG den Begriff des Spiels nicht definiert, ist auf das zivilrechtliche Begriffsverständnis abzustellen, welches zwar ebenfalls keine Begriffsdefinition beinhaltet, jedoch das Verhältnis zwischen Spiel und Wette darstellt und insofern eine Abgrenzung zwischen Spiel und Wette ermöglicht. Demnach ist das Spiel eine Art von Wette (§ 1272 ABGB). Ist somit jedes Spiel eine Art von Wette, erkennt man, dass jedes Spiel die gesetzlichen Merkmale einer Wette erfüllen muss, dass aber – umgekehrt – nicht jede Wette ein Spiel ist. Das Spiel ist also gleichsam eine Teilmenge des Begriffs Wette und muss daher ein zusätzliches qualifizierendes Element aufweisen, das von den übrigen Wetten unterscheidet. Die Wette im engeren Sinn unterscheidet sich vom Spiel dadurch, dass der Ausgang eines Spiels vom spielenden Verhalten der Vertragspartner abhängt, wohingegen der Ausgang einer Wette von einer solchen spielenden Einflussnahme der Vertragspartner regelmäßig unabhängig ist (Schwartz/Wohlfahrt, GSpG, § 1 Rz 13 mwN).

Bei den gegenständlichen Hundewetten haben weder Wettanbieter noch der Teilnehmer Einfluss auf den Ausgang der abgeschlossenen Wette. Insbesondere wird dem Wettteilnehmer auch vor Tippabgabe eine Vorschau des abzuspielenden Hunderennens gezeigt bzw. die Quoten vor Abspielen des nächsten Hunderennens bekannt gegeben. Weiters wird das abzuspielende Hunderennen mittels Zufallsgenerator durch die Sendeanlage ermittelt, wobei das Signal von einem digitalen Satellitenreceiver weiterverarbeitet und an einen lokalen Server weitergeleitet wird. Eine Einflussnahme durch den Wettanbieter nach Tippabgabe ist somit nicht möglich. Auch der Wettende kann nach Auswahl des Hunderennens und Abgabe des Tipps keinen Einfluss auf das Ergebnis des Rennens und damit auf den Ausgang der Wette (Gewinn oder Verlust) nehmen. Beide Vertragspartner können somit lediglich den Schluss des Rennens passiv abwarten und anschließend das Ergebnis zur Kenntnis nehmen. Mangels spielerischen Verhaltens der Vertragspartner besteht kein Spiel und somit kein Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG, sodass auch keine Ausspielung mittels eines Glücksspielautomaten vorliegt.

Die gegenständlichen Hundewetten sind vielmehr als Wetten zu qualifizieren, welche anlässlich einer sportlichen Veranstaltung abgeschlossen werden. Da das der Wette zu Grunde liegende Ereignis auch ein vergangenes sein kann (vgl. Krejci in Rummel, ABGB², § 1267 – 1274 Rz 13), ist der Umstand, dass es sich bei den gegenständlichen Hunderennen um Aufzeichnungen von bereits stattgefundenen Hunderennen handelt, für das Vorliegen einer Wette bedeutungslos. Des Weiteren findet bei den Hunderennen ein Kräfteressen statt, sodass ein – für ein sportliches Ereignis charakteristischer – Wettkampf ausgetragen wird. Insgesamt kommt es somit primär auf das sportliche Ereignis an, sodass eine Wette anlässlich einer sportlichen Veranstaltung iSd § 33 TP 17 Abs 1 Z 6 GebG vorliegt. Folglich sind die damit verbundenen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG von der Umsatzsteuer befreit.

Für die Beurteilung als umsatzsteuerfreie Wette anlässlich sportlicher Veranstaltungen spricht auch, dass das Gebührenfinanzamt die im Jahr 2005 für die gegenständlichen Hundewetten entrichteten Gebühren für Sportwetten nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG nicht beanstandet hat (vgl. Niederschrift vom 23.5.2007). Im Rahmen der Nachschau im Jahr 2007 wurde die Gebührenpflicht nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG und somit das Vorliegen von Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen bestätigt. Bei der gebühren-rechtlichen Qualifikation der Hundewetten handelt es sich aus Sicht des UStG um eine Vorfrage, für deren Beurteilung eine andere Behörde (nämlich das Gebührenfinanzamt) zuständig ist. Wurde nun die Vorfrage von der dafür zuständigen Behörde in einer bestimmten Weise beantwortet, so ist das Finanzamt uE daran gebunden; wenn nämlich die Behörde bei späterer abweichender Beurteilung der Vorfrage durch die dafür zuständige Behörde zur Wiederaufnahme verpflichtet ist (§ 303 BAO), muss dies im Größenschluss auch für den Fall gelten, dass die zuständige Behörde schon vorher beurteilt hat. Wurde daher – wie im gegenständlichen Fall – die Behandlung der Hundewetten als Sportwetten vom Gebührenfinanzamt in der Nachschau nicht beanstandet, so ist das Umsatzsteuerfinanzamt u.E. daran insoweit gebunden, als es die Hundewetten ebenfalls als Sportwetten behandeln muss.

Schließlich ist die zwischenzeitig ergangene Berufungsvorentscheidung der Bezirkshauptmannschaft Wiener Neustadt vom 20.8.2008 zu berücksichtigen. Mit dieser Entscheidung wurde der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Beschlagnahme des Wettautomaten wegen Verstoß gegen das GSpG stattgegeben, da eine Übertretung nach § 53 GSpG nicht nachgewiesen werden konnte.

2. Wettgerät bzw. -terminal ist kein Glücksspielautomat

Selbst wenn man – entgegen unserer Auffassung – die gegenständlichen Hundewetten als Glücksspiel betrachten würde, bestünde keine USt-Pflicht, da es sich bei den Wettterminals um keine Glücksspielautomaten iSd § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. dd UStG handelt.

Nach § 2 Abs. 3 GSpG ist ein Glücksspielautomat ein Glücksspielapparat, der die Entscheidung über Gewinn und Verlust selbsttätig herbeiführt (Variante 1). Die selbsttätige Herbeiführung des Gewinnes oder Verlustes ist dann gegeben, wenn die diesbezügliche Entscheidung durch den Apparat selbst getroffen wird (Schwartz/Wohlfahrt, GSpG, § 2 Rz 26). Fehlt eine selbsttätige Herbeiführung des Gewinnes oder Verlustes, bedarf es der selbsttätigen Ausfolgung des allfälligen Gewinnes durch den Automaten, um von einem Glücksspielautomaten sprechen zu können (Variante 2). In diesem Fall ist das selbsttätige Ausfolgen eines Gewinns durch den Automaten (und nicht: durch den Unternehmer/Veranstalter) notwendiges Begriffsmerkmal, dessen Fehlen zur Verneinung der Automatenqualität eines Glücksspielapparats führt (Schwartz/Wohlfahrt, GSpG, § 2 Rz 27). Bei den gegenständlichen Hundewetten erfolgt die Auswahl des abzuspielenden Hunderennens zentralseitig über Satellitensignal, wobei das Signal von einem digitalen Satellitenreceiver weiterverarbeitet und an den lokalen Server weitergeleitet wird. Da somit weder das Gerät im Lokal noch das Wettterminal bzw. der Server einen Einfluss auf die Entscheidung des abzuspielenden Hunderennens nehmen können, kann das Gerät, an welchem die Hundewetten abgegeben werden, keine Entscheidung über Gewinn oder Verlust treffen. Mangels möglicher Einflussnahme auf Gewinn oder Verlust liegt kein Glücksspielautomat iSd ersten Variante vor.

Weiters erfolgt die Auszahlung des allfälligen Gewinnes nicht durch das Gerät selbst, sondern vielmehr durch den Betreiber bzw. dessen Personal vor Ort (Bw.), sodass die Geräte auch nicht als Glücksspielautomat iSd zweiten Variante qualifiziert werden können. Daran ändert auch der Umstand, dass der Automat einen Wettschein ausdruckt, nichts, da der bloße Ausdruck eines Wettscheines noch zu keiner selbsttätigen Ausfolgung des Gewinnes führt. Insgesamt besteht somit weder beim Wettgerät im Lokal noch beim Wettterminal ein Glücksspielautomat iSd GSpG, sodass selbst dann keine Umsatzsteuerpflicht besteht, wenn die gegenständlichen Hundewetten als Glücksspiel iSd GSpG qualifiziert würden.

3. Steuerbefreiung für Hundewetten als Ausspielung mittels Glücksspielautomaten ist gemeinschaftsrechtlich und verfassungsrechtlich geboten

a) Gemeinschaftsrecht

Nach Art. 135 lit. i MWSt-Systemrichtlinie (früher Art. 13 Teil B lit. f der 6. MwSt-RL) sind Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden, von der Umsatzsteuer befreit. Folglich sind grundsätzlich sämtliche Glücksspiele mit Geldeinsatz von der Umsatzsteuerpflicht auszunehmen.

Demgegenüber sieht das österreichische UStG grundsätzlich die Steuerpflicht von Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen vor und normiert eine Umsatzsteuerbefreiung lediglich

für bestimmte Arten von Wetten bzw. Glücksspielen (vgl. § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d UStG). Die nationale Bestimmung, welche die Umsatzsteuerbefreiung auf bestimmte Bereiche beschränkt, ist somit bereits im Hinblick auf die gewählte Gesetzessystematik – grundsätzliche Steuerpflicht und ausnahmsweise Steuerbefreiung – gemeinschaftsrechtlich bedenklich (vgl. Fraberger/Petritz, SWK 2006, S 47; krit auch Lehner, taxlex 2006, 106).

Hinzu kommt, dass aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht eine Ausnahme von der Umsatzsteuerbefreiung nur unter bestimmten Bedingungen und Beschränkungen in Betracht kommt, wobei die Befugnis der Mitgliedstaaten zur Erlassung von Ausnahmen von der Befreiung unzweifelhaft noch restriktiver als die grundsätzliche Umsatzsteuerbefreiung anzuwenden ist (Fraberger/Petritz, SWK 2006, S 47). Liegt somit eine Wette, Lotterie bzw. ein sonstiges Glücksspiel vor, ist eine Umsatzsteuerpflicht nur ausnahmsweise und in eng begrenztem Umfang zulässig.

Bei den gegenständlichen Hundewetten handelt es sich zweifellos um eine Wette, Lotterie bzw. ein sonstiges Glücksspiel iSd Art. 135 lit. i MWSt-Systemrichtlinie. Die damit verbundenen Umsätze sind somit aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht grundsätzlich nicht der Umsatzsteuerpflicht zu unterwerfen. Die im österreichischen UStG normierte Steuerpflicht von Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten ist aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht jedoch unter engen Bedingungen und Beschränkungen zulässig. Hierbei ist insbesondere der Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu beachten. Wie aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes hervorgeht, verbietet dieser Grundsatz insbesondere, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (EuGH 17.2.2005, Rs C-453/02 und C-462/02, Linneweber mwN).

Die Gleichartigkeit ist entsprechend den Schlussanträgen der GA Stix-Hackl zu den Urteilen Linneweber und Akritidis (EuGH 17.2.2005, Rs C-453/02 und C-462/02 Rn 51 ff) danach zu beurteilen, ob die Dienstleistungen ähnliche Eigenschaften haben und bei den Verbrauchern den gleichen Bedürfnissen dienen. Dies ist dabei nicht an Hand eines Kriteriums der strengen Identität, sondern der Ähnlichkeit und Vergleichbarkeit in der Verwendung zu prüfen. Bestehen Unterschiede zwischen zwei Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen desselben Typs, dienen sie den gleichen Bedürfnissen, wenn die Unterschiede für die Entscheidung des Verbrauchers, an der einen oder anderen Wette, Lotterie und sonstigem Glücksspiel teilzunehmen, nicht maßgeblich sind.

Die Gleichartigkeit liegt im gegenständlichen Fall bereits im Motiv zum Abschluss einer Wette anlässlich einer sportlichen Veranstaltung. Sowohl bei den nach Auffassung des Finanzamts umsatzsteuerfreien Wetten anlässlich künftiger sportlicher Veranstaltungen als auch bei den gegenständlichen Wetten anlässlich eines bereits stattgefundenen Hunderennens steht das

sportliche Ereignis im Vordergrund. Beide Wettformen zielen darauf ab, den schnellsten Rennteilnehmer zu ermitteln, auf diesen zu wetten und dabei einen Gewinn zu erzielen. Insbesondere wird dem Wettteilnehmer auch bei den Hundewetten die Quote des abzuspielenden Hunderennens bekannt gegeben bzw. wird eine Vorschau des künftigen Hunderennens abgespielt. Der Abschluss der Wette dient somit in beiden Fällen den gleichen Bedürfnissen des Wettteilnehmers.

Gegen die Gleichartigkeit spricht auch nicht, dass auf Grund der zeitlichen Abfolge eine größere Anzahl von Hundewetten abgeschlossen werden kann. Auch bei anderen Sportveranstaltungen, wie zB Fußballspielen, können in kurzen zeitlichen Abständen zahlreiche Sportwetten (auch während des Spielverlaufes) abgeschlossen werden.

Für die Gleichartigkeit der Hundewetten mit den steuerfreien Sportwetten spricht nicht nur das Motiv zum Abschluss einer Wette, sondern auch der konkrete Ablauf des Wettabschlusses. Bei der Hundewette werden die Hunde vor dem Rennen quotiert und der Wettende kann sich seine Wette an Hand der übermittelten Quoten selbst zusammenstellen und bekommt dafür einen Wettbon mit der ausgewählten Wette. Diese Vorgangsweise entspricht dem Ablauf von allen Sportwetten. Auch bei anderen Sportwetten sind dem Teilnehmer vor Wettabschluss die Quoten bekannt, und er gibt auf deren Basis einen Tipp ab. Ein allfälliger Gewinn wird in beiden Fällen nach dem Wettbewerb durch den Veranstalter ausbezahlt. Beim Abschluss der gegenständlichen Hundewetten und den sonstigen Sportwetten handelt es sich somit um einen gleichen Vorgang (selbständiges Zusammenstellen der Wette an Hand der Quoten), welcher aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht gleich zu behandeln ist.

Hinzu kommt, dass sich aus der konkreten Durchführung der Hundewetten ein stärkeres Wettbewerbsverhältnis zwischen den Hundewetten und den anderen – steuerfreien – Sportwetten ergibt. Die Hundewetten sind somit auch unter Berücksichtigung des Wettbewerbsverhältnisses wie die sonstigen Sportwetten zu behandeln.

Hingegen sind die Hundewetten nicht mit Glücksspielautomaten vergleichbar. Bei Glücksspielautomaten wird zunächst das Entgelt durch den Automaten eingezogen und gut gebucht. Anschließend wird das Glücksspiel gestartet (entweder automatisch oder durch Drücken einer Taste). Nach Beendigung des Spiels werden eventuelle Gewinne angezeigt und wiederum gut gebucht. Das Guthaben kann jedoch auch durch das Personal ausgezahlt werden, wobei der Automat auf „Null gestellt“ wird. Da sich die Hundewetten – unter Berücksichtigung des oben angeführten Ablaufs der Hundewetten – deutlich von der Durchführung von Glücksspielen an Automaten differenzieren, besteht kein Wettbewerbsverhältnis zwischen den steuerfrei zu behandelnden Hundewetten und den steuerpflichtigen Glücksspielautomaten.

Wenn somit die gegenständlichen Hundewetten vom Finanzamt als umsatzsteuerpflichtig

behandelt werden, führt das zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Differenzierung zwischen den Sportwetten und den gegenständlichen Hundewetten. Dadurch würde die Gleichartigkeit in der tatsächlichen Durchführung der gegenständlichen Hundewetten mit den anderen Sportwetten missachtet und damit gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßen.

Sollte die österreichische Regelung (Umsatzsteuerpflicht) so auszulegen sein, dass eine Umsatzsteuerpflicht besteht, so wäre dies aus den dargelegten Gründen mit den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben (Umsatzsteuerbefreiung) nicht vereinbar, womit eine unmittelbare Berufung auf diese Steuerbefreiung zulässig ist (vgl. EuGH 17.2.2005, Rs C-453/02 und C-462/02, Linneweber; Frabberger/Petritz, SWK 2006, S 47). Folglich sind die gegenständlichen Hundewetten unter Berücksichtigung der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben selbst dann umsatzsteuerfrei zu belassen, wenn sie als Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten iSd UStG qualifiziert werden.

b) Erdrosselungssteuer

Im Jahr 2005 wurde bereits die Gebühr für Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG iHv EUR 153.770,25 entrichtet.

Wird für die gegenständlichen Hundewetten sowohl die Umsatzsteuer für Glücksspielautomaten als auch die Gebühr für Sportwetten eingehoben, führt dies zu einer zweifachen Besteuerung von ein und derselben Tätigkeit, welche auch aus verfassungsrechtlicher Sicht unzulässig ist.

Zwar darf der Abgabengesetzgeber mit einer Abgabe grundsätzlich auch andere als nur fiskalische Zwecke verfolgen. Wird jedoch der Abgabepflichtige auf Grund der Höhe der Abgabenbelastung geradezu dazu gezwungen, das unerwünschte Verhalten abzustellen, besteht eine verfassungsrechtlich unzulässige Erdrosselungssteuer (vgl. Walzel, SWK 2005, S 877; VfGH 26.9.1996, G 12/95), welche gegen den Gleichheitsgrundsatz sowie gegen das Grundrecht auf Eigentum verstößt (vgl. Novacek, FJ 1996, 255). Weiters führt die doppelte Besteuerung (Gebühr und Umsatzsteuer) zu einer derart hohen wirtschaftlichen Belastung, dass die tatsächliche Durchführung der gegenständlichen Hundewetten praktisch nicht mehr möglich ist, sodass die Doppelbesteuerung auch mit dem Grundrecht auf Freiheit der Erwerbsbetätigung in Widerspruch steht (vgl. Novacek, RdW 2003, 389; Doralt, SWK 1978, A VI 1).

Hinzu kommt, dass selbst die Steuerbefreiung der Glücksspiele in § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d UStG die Vermeidung einer Doppelbesteuerung bezweckt (vgl. Initiativantrag IA 652/A 22. GP und Bericht des Finanzausschusses 1043 BlgNR 22. GP; UFS 10.12.2007, RV/1824-W/05). Die umsatzsteuerliche Befreiung ist nämlich damit zu rechtfertigen, dass die befreiten Vorgänge anderen Gebühren bzw. Steuern unterliegen (vgl. Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG, § 6 Rz 348).

Insgesamt ist das UStG somit dahingehend verfassungskonform auszulegen, als jene Umsätze im UStG steuerfrei gestellt werden, welche in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6, 7 und 8 GebG angeführt sind und damit einer Besteuerung nach dem GebG unterliegen (vgl. auch Lehner, taxlex 2006, 106). Da die gegenständlichen Hundewetten bereits der Gebühr für Sportwetten nach § 33 TP 17 Z 6 GebG unterworfen wurden, ist die zusätzliche Umsatzbesteuerung unzulässig."

Mit Schreiben vom 26. Jänner 2009 wurde die Bw. aufgefordert, eine vollständige technische Beschreibung des Spielsystems insbesondere über das Zusammenwirken von Satellitenreceiver mit diversen Servern (Firmenzentrale und Wettcafés) und der Internetvernetzung bis hin zu den Wettterminals, der Firmeninformation der englischen Firmen sowie allfällige Sachverständigenexpertisen in deutscher Sprache beizubringen.

Weiters wurde angefragt, da die Rechtsbehauptung aufgestellt wurde, keine Ausspielung durch Glücksspielautomaten zu betreiben und damit auch nicht die Ausnahmen vom Glücksspielmonopol in Anspruch nehmen zu können, inwieweit eine Meldung und vollständige Offenlegung des Sachverhaltes der Veranstaltung von virtuellen Hundewetten durch Wettterminals und Wettcomputer, die mittels Zufallsgeneratoren ausgewählt werden, an die zuständige Bezirksverwaltungsbehörde seitens der Bw. erfolgt ist.

Hinsichtlich der technischen Beschreibung wurde von der Bw. ein sog. „Certification Report“ vom 25. Juni 2007 einer Software- und Messtechnik Firma eingereicht.

In Punkt 9 Spielbeschreibung wird wörtlich ausgeführt:

„Spielablauf

1. Kredit: Wettkredite werden auf die Kreditanzeige aufgebucht. Diese könne in Form von „Banknoten“, „Münzen“ oder Remote eingebracht werden.

2. Einsatz pro Wette

Mit den entsprechenden Tasten am Touchscreen wird der Wetteinsatz vom Spieler festgelegt. Der Mindesteinsatz und der Höchsteinsatz werden vom Betreiber festgelegt.

3. Wettstart

Durch Betätigen der Start-Taste (Bet-Taste am Automaten) wird der vom Spieler gewählte Einsatz vom Credit abgebucht und gleichzeitig die Wette gestartet. Damit eine Wette vom System angenommen wird, muß ein Satellitensignal empfangen werden.

Anmerkung:

Wird an mehreren Terminals gleichzeitig der Taster „Neues Rennen“ und danach gleichzeitig der Taster „Start“ an den Bildschirmen der Terminals gedrückt, so wird an all diesen Terminals dasselbe Wettergebnis erzielt.

4. Wette

In der Sendeanlage errechnet ein computergesteuerter Zufallsgenerator jede Sekunde eine Zufallszahl. Diese Zufallszahl wird dann über den Satelliten Sirius ([http:// www.....](http://www.....)) verschlüsselt abgestrahlt und kann von allen Quick Draw Terminals verarbeitet werden. Das Signal wird dann von einem digitalen Satellitenreceiver weiterverarbeitet und an einen lokalen Server weitergeleitet.

Der Server übermittelt sodann gleichzeitig das Ergebnis zur Empfangsanlage, wo die Aufbereitung, Decodierung und Entschlüsselung der Signale stattfindet. Das POS PC verbindet den Satellitenreceiver über eine Hub (Netzwerkverteiler) mit den einzelnen Terminals sowie einem Ticket Reader, einem Barcode Scanner und einem Slip Printer.

Der POS PC dient zur Verarbeitung, Anzeige und Abrechnung der getätigten Wetten. Im Einzelnen werden die aktuellen Zählerstände der Position „Credit“, „Total In“, „Coins“ und „Remote In“ am Touchscreen angezeigt. Weiters können in einer „History“ Datum, Uhrzeit und die bereits ausgezahlten Tickets mit Ticket-Nummer eingesehen werden.

Es besteht über den POS PC eine Internetverbindung, um die aktuellen Buchhaltungsdaten abzurufen bzw. Fernwartungen durchführen zu können.

Von der Software des Terminals wird eine CRC-32 Checksumme gebildet. Das unten abgebildete Strukturdiagramm (Bild 1, Bild 2) erläutert den Aufbau der Sende- und Empfangsanlage.

5. Wettende

Es wurde kein Gewinn erzielt.

Ein Gewinn wurde auf die Credit-Anzeige übertragen.

...

13. Abschließende Bewertung

Dieser Report wurde aufgrund der Softwareanalyse, sowie der Funktionen der übergebenen Empfangsanlagen und Terminals erstellt.

Wird an mehreren Terminals gleichzeitig der Taster „Neues Rennen“ und danach gleichzeitig der Taster „Start“ an den Bildschirmen der Terminals gedrückt, so wird an all diesen Terminals dasselbe Wettergebnis erzielt.

Wett-Terminals können von sich aus keine Entscheidung über Gewinn und Verlust herbeiführen (nur zentralseitig über Satellitensignal).

Für das Tätigen eines Wetteinsatzes bzw. Durchführen einer Wette ist zwingend der Empfang eines gültigen Satellitensignals erforderlich."

Mit Vorladung vom 29. Jänner 2010 wurde die Bw. zu der von ihr beantragten mündlichen Verhandlung für 25. Februar 2010 vorgeladen. Mit Telekopieeingabe vom 19. Februar 2010 wurde der in der Berufung gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurückgenommen und in der Anlage eine Stellungnahme

des Österreichischen Buchmacherverbandes sowie zwei Rechtsgutachten, aus denen hervorgehe, dass es sich im vorliegenden Fall um kein Glücksspiel, sondern um Sportwetten handle, vorgelegt.

Im Schreiben des Buchmacherverbandes wird im Wesentlichen die Rechtsansicht vertreten, wenn von den Teilnehmern nur ein Tipp (über den Ausgang des Rennens) abgegeben werde, tatsächlich eine Wette vorliegen kann, auch wenn diese Wette natürlich stark zufallsabhängig ist. Weitere Voraussetzung sei, dass Buchmacher und Veranstalter (Bildgeber) vollkommen getrennt sind und dass jedenfalls der Buchmacher keinen wie immer gearteten Einfluss auf den Ablauf und den Ausgang der Rennen habe. Der Buchmacher dürfe nur als Person auftreten, die eben die Wetten hält und nicht etwa die Hunderennen veranstaltet. Nach Verbandsmeinung könne somit nur eine Wettgebühr und keine Umsatzsteuer anfallen.

Das von der Bw. beigebrachte Rechtsgutachten von Univ.-Prof. DDr. Heinz Mayer vom 17. Dezember 2007 führt auf Seite 4 Folgendes wörtlich aus:

„Schließlich ist das Vorliegen eines Glücksspiel erforderlich, dass Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen. Dies bedeutet, dass der Spielausgang zwar vom Verhalten des Spielers bestimmt oder mitbestimmt wird, dass aber das Ergebnis – Gewinn oder Verlust – zumindest vorwiegend vom Zufall abhängt (VwGH 11.2.1994, 93/17/0091); die aleatorischen Momente müssen also insgesamt überwiegen, sonst liegt kein Glücksspiel, sondern ein Geschicklichkeitsspiel vor (...). Für ein Glücksspiel ist also qualifizierend, dass der Spielausgang zwar vom Verhalten eines oder mehrerer Spieler zumindest mitbestimmt wird, dass aber das Ergebnis – Gewinn oder Verlust – vom Spieler überwiegend nicht beeinflussbar ist.

...

Unter II, wurde als kennzeichnend für das Vorliegen eines „Spieles“ herausgearbeitet, dass das Ergebnis eines Spieles im Regelfall 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 oder das Ergebnis eines Rennens. Der Kunde gibt seinen Tipp auch mit dieser Erwartungshaltung ab. Daraus folgt, dass derartigen Wetten der Charakter eines Spieles fehlt und damit auch ein Glücksspiel nicht vorliegt.

In der weiteren Begutachtung des Rechtsanwalts Dr. Grubmüller vom 19.12.2007 wird eine zivil- und strafrechtliche sowie gebührenrechtliche Beurteilung von Wetten über

vorausgezeichnete durch einen Zufallsgenerator ausgewählte Hunderennen vorgenommen.
Wörtlich führt sie auf Seite 4, Absatz 5 aus:

„Koziol-Welser (Grundriss des Bürgerlichen Rechts II¹³, Seite 270) führen zu Recht aus, dass bei der Wette die Parteien keinen Einfluss darauf haben, ob sich ihre Behauptung als wahr erweist, während beim Spiel der Einfluss auf den Erfolg nicht ausgeschlossen ist. Damit ist wohl eine eindeutige Grenzlinie gezogen und kann ergänzend weiter ausgeführt werden:

Erschöpft sich die Tätigkeit der Vertragspartner lediglich in der Abgabe eines Tipps, ohne dass durch ein weiteres Verhalten eines oder beider Vertragspartner der Ausgang beeinflusst wird, so liegt Wette vor.“

Weiters auf Seite 5 Abs. 3:

„Bemerkenswert in diesem Zusammenhang ist der Umstand, dass in dem ab 1.1.2008 in Geltung stehenden Oberösterreichischen Spielapparate- und Wettgesetz nunmehr ausdrücklich Wetten (Preisvereinbarungen) über Ereignisse, die zum Zeitpunkt der Preisvereinbarung bereits stattgefunden haben, wie vorausgezeichnete oder virtuelle Sport- oder sonstige Ereignisse ausdrücklich verboten sind. Mit diesem Verbot anerkennt immerhin der Oberösterreichische Gesetzgeber, dass es sich beim gegenständlichen Wettprodukt tatsächlich um eine Wette handelt. Inwieweit - dieser überhaupt – auch aus dem Blickwinkel des Verfassungsrechts – befugt ist, derartige Glücksverträge, die er immerhin als Wette anerkennt und einstuft, zu verbieten, ist nicht Gegenstand des vorliegenden Gutachtens.“

Zum Begriff „sportliche Veranstaltung“ wird auf Seite 6 ausgeführt:

„Hunderennen erfreuen sich etwa in England oder Irland großer Beliebtheit und sich dort selbstredend auch ständiger Bestandteil buchmacherischer Aktivitäten. ... Letztlich ist den (wenigen) Vertretern der Theorie, wonach ein Hunderennen kein Sportergebnis sei, weil es an einem menschenbezogenen Element fehle, entgegenzuhalten, dass selbstverständlich auch bei Hunderennen der Mensch die wesentlichen Impulse gibt und Leistungen erbringt, nämlich dadurch, dass er die Hunde züchtet, ernährt, trainiert, betreut etc.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgende Normen sind für die gegenständliche Entscheidung maßgeblich:

UStG 1994

§ 6 Abs. 1: Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

Z 9 lit. d sublit. aa: die Umsätze, die unter die Bestimmungen des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6, 7 und 8 des Gebührengesetzes 1957 fallen,
bb) die vom Konzessionär (§ 14 des Glücksspielgesetzes, BGBl. Nr. 620/1989) auf Grund der vom Bundesminister für Finanzen bewilligten Spielbedingungen für die Mitwirkung im Rahmen der Ausspielungen gemäß den §§ 6 bis 13 des Glücksspielgesetzes gewährten Vergütungen sowie die vom Konzessionär geleisteten Vergütungen an die österreichische Postsparkasse für die Mitwirkung an der Abwicklung dieser Ausspielungen,
cc) die Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 3 des Glücksspielgesetzes und
dd) die mit dem Betrieb von Spielbanken, denen eine Bewilligung gemäß § 21 Glücksspielgesetz erteilt wurde, unmittelbar verbundenen Umsätze, ausgenommen Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten;

Glücksspielgesetz (GSpG):

§ 1 Abs. 1

Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Spiele, bei denen Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen.

§ 2 Abs. 1: Ausspielungen sind Glücksspiele, bei denen der Unternehmer (Veranstalter) den Spielern für eine vermögensrechtliche Leistung eine vermögensrechtliche Gegenleistung in Aussicht stellt.

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

Abs. 3: Ein Glücksspielautomat ist ein Glücksspielapparat, der die Entscheidung über Gewinn und Verlust selbsttätig herbeiführt oder den Gewinn selbsttätig ausfolgt.

Abs. 4: Eine Ausspielung liegt auch dann vor, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung (Abs. 1) zwar nicht vom Unternehmer (Veranstalter) erbracht wird, aber von diesem oder einem Dritten entsprechend organisiert, veranstaltet oder angeboten wird.

§ 4 Abs. 1: Glücksspiele, die nicht in Form einer Ausspielung durchgeführt werden, unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol, wenn kein Bankhalter mitwirkt oder der Einsatz 0,50 Euro nicht übersteigt.

Abs. 2: Ausspielungen mittels eines Glücksspielautomaten unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol, wenn

1. die vermögensrechtliche Leistung des Spielers den Betrag oder den Gegenwert von 0,50 Euro nicht übersteigt und

2. der Gewinn den Betrag oder den Gegenwert von 20 Euro nicht übersteigt.

Abs. 3: Warenausspielungen mittels eines Glücksspielapparates unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol, wenn die vermögensrechtliche Leistung den Betrag oder den Gegenwert von 1 Euro nicht übersteigt und es sich um die Schaustellergeschäfte des „Fadenziehens“, „Stoppelziehens“, „Glücksrades“, „Blinkers“, „Fische- oder Entenangelns“, „Plattenangelns“, „Fische- oder Entenangelns mit Magneten“, „Plattenangelns mit Magneten“,

„Zahlenkesselspiels“, „Zetteltopfspiels“ sowie um diesen ähnliche Spiele handelt. Eine Warenausspielung liegt nicht vor, wenn die Einlösung des Gewinns in Geld möglich ist.

Abs. 4: Lebensversicherungsverträge, nach denen die in Ab- und Erlebensfall zu leistende Versicherungssumme für den Fall der Auslosung vorzeitig zu zahlen ist, unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol.

Abs. 5: Glückshäfen, Juxausspielungen und Tombolaspiele unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol, solange das zusammengerechnete Spielkapital solcher Ausspielungen desselben Veranstalters 4 000 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt und wenn mit der Ausspielung nicht persönliche Interessen der Veranstalter oder Erwerbszwecke verfolgt werden.

MWSt-Systemrichtlinie

*Artikel 135 Abs. 1:**Die Mitgliedsstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:**...**lit. i) Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden;*

Sachverhaltsmäßig stellen sich die angebotenen zwei Spielvarianten wie folgt dar:

Die Bw. verfügt über technische Möglichkeiten zur Veranstaltung (Ausstrahlung) von bereits aufgezeichneten Hunderennen, auf deren Ausgang von ihr Geldeinsätze, welche entweder an eigenen Standorten der Bw. oder an fremden von Gastronomiebetrieben, in Form der Einbezahlung bei einer Kasse (Kassensystem) oder in Form von Wettterminals (Wettgerät) entgegengenommen werden. Die technische Ausstattung wird von einer englischen Firma angemietet und zur Verfügung gestellt. Neben dem Wettterminal ist an der Wand ein schriftlicher Hinweis angebracht, der dem Spieler ersichtlich macht, dass es sich bei den Hunderennen um Videoaufzeichnungen und nicht um aktuelle Live-Rennen handelt.

Bedingung für die ordnungsgemäße Abwicklung der Quick Draw-Funktion ist der Bestand sowohl einer Satellitenempfangsantenne als auch einer ADSL-Datenleitung.

Die Spielteilnahme erfolgt auf zwei Varianten:

1. Wettgerät:

Am Wettgerät wird die „Wette“ Hunderennen aufgerufen, wobei am Bildschirm entweder ein derzeit abgespieltes Hunderennen oder die Vorschau auf das nächste aufscheint. Vor dem Abspielen des Rennens werden die aktuellen Quoten übermittelt. Der Spielteilnehmer stellt die „Wette“ anhand der Quoten zusammen und wettet durch Bezahlung und Drücken von bestimmten Tastenkombinationen. Das abzuspielende Hunderennen wird mittels Zufallsgenerator in der Sendeanlage ausgewählt, wobei das Signal von einem digitalen Satellitenreceiver weiterverarbeitet und an einen lokalen Server weitergeleitet wird. Es werden jede Sekunde von zwei unabhängigen Systemen zwei Zahlen aus einer Unzahl von durch Zufallsgeneratoren generierten Zahlen ausgewählt und als Steuerimpuls per Satellit an einen Server übertragen. Bei Trennung der Serververbindung wird (lediglich) das begonnene Spiel noch beendet. Nach erfolgter Wette erhält der Teilnehmer einen Wettschein, welcher bei einem Gewinn nach Ablauf des Rennens durch Eingabe einer Zahlenkombination eingelesen wird und das Gerät druckt einen Gewinnschein, mit dem der Gewinn an der Kasse in Barem behoben werden kann.

2. Kassensystem/Lokalwette:

Im Wettlokal besteht an einer zentralen Wettannahmestelle die Möglichkeit Spiel-/ Wetteinsätze zu leisten. Im Lokal wird ständig alle 4-5 Minuten ein Rennen gestartet/ abgespielt. In den Pausen zwischen den Starts werden die Quoten der danach laufenden Hunde eingeblendet, wobei auf dem Server ca. 800 Hunderennen gespeichert sind, die in einer ständig wechselnde Reihenfolge 24 Stunden online abgespielt werden. Der Spieler weiß vor dem Rennen nicht, um welches Rennen es sich handelt, da weder der Ort des Rennens noch die Namen der Hunde eingeblendet sind. Er sucht sich ein Rennen aus und geht zur Kasse, an der seine – an Hand der übermittelten Quote zusammengestellte - Wette vom Personal entgegengenommen und in den Wettcomputer eingegeben und ihm anschließend ein Wettschein ausgefolgt wird.

Die von *Mayer* in seiner Expertise dargestellten Schlussfolgerungen bleiben letztendlich undeutlich und nicht näher verständlich, in dem er das Ergebnis eines Spieles im Regelfall zumindest auch vom Verhalten der Teilnehmer abhängig macht und Wette dann kein Spiel sei, wenn das Verhalten der Teilnehmer auf das Ergebnis keinen Einfluss hat. Übertragen auf das nach der allgemeinen Verkehrsauffassung unzweifelhaft als Glücksspiel zu wertende Roulette könnte dieses genauso als Wette (um-)qualifiziert werden, da der Teilnehmer auf das Ergebnis keinen Einfluss hat. Am Spieltisch „wettet“ der Teilnehmer gleichsam mit der Spielbank auf eine bestimmte Zahl, Zahlenreihe etc. Daher erweisen sich derartige Abgrenzungsversuche als wenig hilfreich. Abgesehen davon übersieht er in seiner Schlussfolgerung das gegenständlich wohl überwiegende Zufallsmoment, zumal der Zufallsgenerator das abgespielte (Hunde-)Rennen auswählt. Das von ihm betonte aleatorische Element wird überwiegend vom Zufall bestimmt, sodass der im allgemeinen Sprachgebrauch (*„Eine Wette bezeichnet einen Vertrag, durch den zur Bekräftigung bestimmter einander widersprechender Behauptungen ein Gewinn oder Sieg für denjenigen vereinbart wird, dessen Behauptung sich als richtig erweist.“* Vgl. <http://de.wikipedia.org/wiki/Wette>) verwendete Wettbegriff, ob eine Tatsache eintritt oder nicht, völlig in den Hintergrund tritt. Im Übrigen werden die seit Jahrhunderten bestehenden ordnungspolitischen Zielsetzungen einer Regulierung des Glücksspielwesens völlig negiert und vordergründig anhand sprachlicher Unvollkommenheit zivilrechtlicher Definitionsversuche operiert.

Ebenfalls kann der von *Grubmüller* in seinem Gutachten vertretene Deutung des Wettbegriffes dahingehend, dass oberösterreichische Landesgesetzgeber ausdrücklich „Wetten über Ereignisse, die zum Zeitpunkt der Preisvereinbarung bereits stattgefunden haben, wie vorausgezeichnete oder virtuelle Sport- oder sonstige Ereignisse“ verboten hat, die dieser als Beleg seiner Rechtsansicht anführt, nicht näher getreten werden, weil diese Erweiterung des Verbotes von Wetten, die nicht unter das Glücksspielmonopol des Bundes fallen, wohl eher klarstellende Bedeutung haben. Im Übrigen darf nicht die Tatsache verkannt

werden, dass lediglich die Länder Wien, Niederösterreich, Steiermark und Kärnten Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten, die nicht in den Regelungsbereich des GSpG fallen, unter gewissen Bedingungen gestatten (und in der Folge mit Gemeinde- und Landesabgaben belastet werden, die „aufgrund ihrer Höhe einen beachtlichen Kostenfaktor“ darstellen), haben die anderen Bundesländer das „kleine Glücksspiel mittels Glücksspielautomaten“ gänzlich verboten (*Schwartz, Wohlfahrt, GSpG² (2006), § 4, Rz 9*). Damit soll angedeutet werden, dass aus der Formulierung im oberösterreichischen Spielapparate- und Wettgesetz LGBL Nr. 106/2007 – abgesehen von deren allfälligen möglichen kompetenzrechtlichen Überschreitung in Form der Überregulierung - keine wie immer gearteten brauchbaren Rückschlüsse auf den Wettbegriff gezogen werden können und diese einen Versuch einer Reglementierung des dem Landesgesetzgeber vorbehaltenen Wettwesens, der übrigens auch das sog. „kleine Glücksspiel“ ausschließt, darstellt. Warum gerade ein auf dem Gebiet des Wett- und Glücksspielwesens eher restriktiverer Landesgesetzgeber als Beleg für die von der Bw. vertretene weite Auslegung des „Wettbegriffes“ herangezogen werden soll, bleibt unklar und stellt bloß einen Versuch dar, das intendierte Interpretationsergebnis zu stützen.

Was die von der Bw. angestrebte Unterscheidung zwischen Wette und Spiel unter Hinweis auf zivilrechtliche Bestimmungen der §§ 1267-1274 ABGB anlangt, wonach jedes Spiel eine Art Wette sei, so erkenne man, dass jedes Spiel die gesetzlichen Merkmale der Wette erfüllen muss, dass aber – umgekehrt – nicht jede Wette ein Spiel ist; es sei unter Bezugnahme auf *Schwartz/Wohlfahrt, GSpG, § 1 Rz. 13* davon auszugehen, dass sich Wette und Spiel dadurch von einander unterscheiden, dass der Ausgang des Spiels vom spielenden Verhalten der Vertragspartner abhängt, wohingegen der Ausgang der Wette von einer solchen spielenden Einflussnahme der Vertragspartner regelmäßig unabhängig ist; nach den Materialien und der verwaltungsgerichtlichen Judikatur ist der (glücksspielrechtliche) deckungsgleich mit dem strafrechtlichen Glücksspielbegriff des § 168 StGB, welcher lautet:

„Wer ein Spiel, bei dem Gewinn und Verlust ausschließlich oder überwiegend vom Zufall abhängen oder das ausdrücklich verboten ist, veranstaltet oder eine Abhaltung eines solchen Spiels fördert, um aus dieser Veranstaltung oder Zusammenkunft sich oder einem anderen einen Vermögensvorteil zuzuwenden, ist ... zu bestrafen.“

Es ist daher davon auszugehen, dass die österreichische Rechtsordnung von einem einheitlichen Glücksspielbegriff ausgeht (*Schwartz/Wohlfahrt, GSpG, § 1 Rz 3*). Die Bw. übersieht in ihrer Argumentation dabei, dass zwar die Begriffe Wette und Spiel im ABGB genannt sind, der Begriff des Glücksspiels jedoch nicht näher definiert wird. Abgesehen davon, vermeint *Krejci in Rummel, ABGB², §§ 1267-1274, Rz 16*, dass bereits zivilrechtlich Wette und Spiel schwer auseinander zu halten wären, weil das ABGB nicht sage, was unter

Spiel zu verstehen sei. Angeblich unterschieden sich Spiel und Wette durch ihren unterschiedlichen Zweck; das Spiel diene der Befriedigung des Spieltriebes, solle unterhalten bzw. Gewinn bringen (s. OGH vom 30. Oktober 1998, 1 Ob 107/98; 31. August 1995, 6 Ob 560/95, 27. Jänner 1960, 5 Ob 624/59); die Wette hingegen diene der Austragung eines Meinungsstreites bzw. der „Bekräftigung“ oder „Bewährung“ einer Behauptung. Aus derartigen Überlegungen lasse sich für den Unterschied von Spiel und Wette jedoch wenig gewinnen. Unrichtig sei, dass beim Spiel durch eine Tätigkeit der Beteiligten Einfluss auf die Herbeiführung des für den Gewinn entscheidenden Ereignisses ausgeübt werde, bei der Wette jedoch nicht. Das Bemühen um eine klare Abgrenzung von Spiel und Wette sei insoweit überflüssig, als beide demselben zivilrechtlichen Regime unterstellt seien. Soweit es hingegen um die Eingrenzung verbotener Spiele gehe, komme es nicht auf den Unterschied von Spiel und Wette an, sondern auf jene Kriterien sowohl bei Spiel als auch bei Wette, welche das Verbot rechtfertigen. Insofern ist aus rein zivilrechtlicher Betrachtungsweise, die Wetten und Spiele als Glücksverträge qualifiziert, nichts zu gewinnen. *Schwartz/Wohlfahrt, GSpG, § 1, Rz 12* zitieren hier bspw. *Seelig, Glücksspielstrafrecht, 66*, der in diesem Zusammenhang zutreffend von einer „Fundgrube gelehrter Spitzfindigkeiten der Begriffsjurisprudenz“ spreche.

Der vorhin erwähnte Ausgangspunkt ordnungspolitischer Zielsetzungen der Glücksspieldefinition ist ein Spielbegriff, der jenem in der vorhin erwähnten Glücksvertragsregelung nach §§ 1267 ff ABGB entspricht und jedes Spiel als eine Art von Wette ansieht (§ 1272 ABGB). Eine Wette ist nur dann nicht Spiel (und daher auch kein Glücksspiel), wenn damit punktuell eine Meinungsverschiedenheit ausgetragen wird. Verhaltensweisen, die der Befriedigung des Spieltriebes, der Unterhaltung oder dem Gewinnstreben dienen, sind auch dann Spiele, wenn sie in der äußeren Form von Wetten abgewickelt werden: Man kann zB beim Würfeln wetten, ein höheres Ergebnis zu erzielen. Mit einer ausschließlich am Wortsinn und zivilrechtlichen Spielbegriff klebenden Interpretation ist letztendlich nichts zu gewinnen, zumal sich hierbei selbst das von den genannten Autoren *Schwartz/Wohlfahrt* unstreitig als Glücksspiel zu qualifizierende Roulette unschwer in eine Wette umdeuten und damit die gesetzlichen Bestimmungen aushebeln ließen (*Lehner, taxlex 2007, 337*). Das Gesetz definiert verpöntes „Glücksspiel“ als ein Spiel, bei dem Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen (*Höpfel/Ratz, Wiener Kommentar² zum Strafgesetzbuch, § 168 StGB, Rz 2*).

Was diese Normen des Glücksspielrechts anlangt, ist der Begriff des Spiels auch nach den Gesetzesmaterialien zu klären. Zentraler Inhalt dieses Begriffes ist danach die Beteiligung an einem Vertrag, kraft dessen als Gegenleistung für einen eingesetzten Vermögenswert ein Vermögensvorteil erhofft wird, wobei die Realisierung dieser Hoffnung noch ungewiss ist. Im strafrechtlichen Schrifttum wurde versucht, den Spielbegriff über die vorhin erwähnten

allgemeinen Merkmale hinaus noch mit Elementen des psychologischen Spielbegriffs anzureichern und demgemäß auch ein besonderes „spielerisches Verhalten“ der Beteiligten zu verlangen. Von dieser Betrachtungsweise ist der OGH nach der Qualifizierung von Pyramidenspielen als Glücksspiele wieder abgerückt. Über die Kriterien, die für die Unvorstellbarkeit von Wetten unter den Spielbegriff maßgeblich sein sollen, wird intensiv und kontrovers diskutiert. *Kirchbacher-Presslauer* formulieren es für den Strafrechtsbereich bspw. so: „Eine Wette ist nur dann nicht Spiel (und daher auch kein Glücksspiel), wenn damit punktuell eine Meinungsverschiedenheit ausgetragen wird. Verhaltensweisen, die der Befriedigung des Spieltriebes, der Unterhaltung und dem Gewinnstreben dienen, sind auch dann Spiele, wenn sie in der äußeren Form von Wetten abgewickelt werden“. Diese Position ist gemäß den Schutzzwecken des in Rede stehenden Delikts durchaus sachgerecht. Denn dass Ausbeutbarkeit des menschlichen Spiel- und Gewinntriebs sowie die Attraktivität für Kriminelle auch den Wettbereich als gefährlich erscheinen lassen, liegt auf der Hand (*Burgstaller, RZ 2004, 214*).

Sportwetten gelten nach übereinstimmender Meinung namhafter Autoren, wenn auch mit unterschiedlicher Begründung als nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes unterliegende Wetten (*Schwartz/Wohlfahrt, GSpG, § 3, Anm. 31*). Gesichert ist, dass diese Materie, insoweit als es um Wetten aus Anlass sportlicher Veranstaltungen geht, prinzipiell nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes unterliegen, sondern in die Regelungskompetenz der Länder fällt. Z.T. wurde in einigen Bundesländern (Oberösterreich, Steiermark und Vorarlberg) die traditionelle Beschränkung auf den Sportbereich aufgegeben und in das jeweilige Bewilligungsregime auch *Wetten aus Anlass jedweder sonstiger für Wetten geeigneter Ereignisse* einbezogen (*Burgstaller, RZ 2004, 214*). Zum andern führen sie auch entstehungsgeschichtliche Gründe des von der seinerzeitigen Nationalversammlung als Bundesgesetz beschlossenen Gesetzes vom 28. Juli 1919, StGBI 388/1919, betreffend die Gebühren von Totalisateur- und Buchmacherwetten sowie Maßnahmen zur Unterdrückung des Winkelwettwesens, welches auf Grund der Erkenntnisse des VfGH als Landesgesetz zu gelten habe, an (*Lehner, taxlex 2007, 337*). Diese Tatbestände kommen den Ausnahmen vom Glücksspiel analog dem sog. „kleinen Glücksspiel“ gleich, wobei allerdings interpretativ auf die Überlegungen des historischen Gesetzgebers zurückgegriffen werden muss. Eine Wette in Zusammenhang mit der Wiedergabe einer Aufzeichnung eines (sportlichen) Ereignisses ist keine Wette aus Anlass sportlicher Veranstaltungen, sondern aus Anlass der Wiedergabe einer Aufzeichnung. Die Wiedergabe selbst ist keine sportliche Veranstaltung, sondern lediglich eine Abfolge elektronischer Funktionen bzw. ein Abspielen von Ton- oder Bildträgern (vgl. in diese Richtung gehend auch die Rechtsansicht der belangten Behörde, VfGH 21.5.2007, 2006/05/0256). Ob dabei sportliche oder sonstige Ereignisse wiedergegeben

werden oder der Wettlustige oder Spieler gewinnt oder verliert, ist nebensächlich, denn bei einer solchen Wette hängt es nicht vom Zutreffen des vermuteten Ausgangs einer (sportlichen) Veranstaltung, sondern davon ab, welche der aufgezeichneten Ereignisse von einem EDV-Programm nach Wettannahmeschluss ausgewählt und wiedergegeben wird. Dies wird von der Bw. sogar ausdrücklich zugestanden, wenn sie selbst davon spricht, dass das abzuspielende Hunderennen mittels Zufallsgeneratoren ausgewählt werde. Derartige Annahmen können auf Grund des Standes der Technik im Jahr 1919, wo nicht einmal Tonfilme geschweige denn analoge oder gar digitale Bildwiedergabeverfahren bekannt waren, ausgeschlossen werden. Somit hatte der historische Gesetzgeber ausschließlich gegenwärtige sportliche Veranstaltungen wie Rennen und Regatten (vgl. Klammerausdruck, § 1 Abs. 1 leg. zit.) im Auge. Abgesehen davon tritt der sportliche Aspekt bei bloßer Wiedergabe der Ereignisse völlig in den Hintergrund, und alleine das aleatorische Moment - das wiederum ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt - wird für den Kunden entscheidend. Theoretisch könnten auch Aufzeichnungen von Roulette- oder Kartenspielen gezeigt werden.

Was den Einwand bisheriger Beurteilung als umsatzsteuerfreie Wette, der Entrichtung von Gebühren für Sportwetten und deren Hinnahme durch das für die Erhebung der Gebühr zuständige Finanzamt anlangt, ist der Bw. dahin gehend zu entgegnen, dass eine Bindungswirkung einer aus unvollständiger Sachverhaltsermittlung resultierenden Beurteilung für das gegenständliche Verfahren nicht besteht, zumal eine bloße Abfuhr einer Gebühr und deren konsensuale Hinnahme durch die Behörde nicht die Wirkungen eines Feststellungsbescheides auszulösen vermögen. Ebenso kann die Aufhebung eines Beschlagnahmebescheides durch eine Verwaltungsbehörde, weil eine Verwaltungsstraftat nicht mit ausreichender Sicherheit zur Last gelegen werden konnte, keine Rückschlüsse für eine abgabenrechtliche Qualifikation vermitteln.

Die Rechtsansicht der Bw., wonach sowohl im Falle der „Automatenwette“ als auch der „Lokalwette“ von keiner Ausspielung durch den Glücksspielautomaten iSd. § 2 Abs. 3 GSpG ausgegangen werde könne, wird nicht geteilt, weil die selbsttätige Herbeiführung der Entscheidung über Gewinn oder Verlust gegeben ist. Ob nun die Entscheidung im „Innenleben“ des Automaten oder durch Auffangen von permanent von einem Zufallsgenerator über Satellitensender ausgesendeten Signalen stattfindet, erweist sich nach dem Gesetzeszweck als nebensächlich.

Zu der von der Bw. beigebrachten Expertise der Softwarefirma vom 25.6.2007 ist auszuführen, dass sie sich wie die Bw. des Begriffes „Wette“ bedient, in Wahrheit aber von einem Glücksspiel ausgeht, zumal sie in Punkt 4 ihrer Beschreibung von einem

„Zufallsgenerator“ die Rede ist. Im Übrigen wird der von ihr verwendete (behauptete) Begriff „Wette“ nicht näher umschrieben und ist wenig aussagekräftig.

Die Bw. ist in diesem Zusammenhang mit Bezug auf die in Form einer Urkundenvorlage gekleideten Ausführungen der Sachverständigenexpertise zunächst darauf hinzuweisen, dass einem Sachverständigen keinesfalls die Lösung von Rechtsfragen zukommt und er auch nicht in den Bereich der Beweiswürdigung vordringen darf (VwGH 17.12.1993, 93/15/0094, Walter-Mayer, Grundriß des österreichischen Verwaltungsverfahrens⁵ Rz 358 und die dort zitierte hg. Judikatur sowie das hg. Erkenntnis vom 13. Juli 1956, Zl. 1578/55, Slg. N.F. Nr. 1469/F). Das hat nicht nur für einen von der Behörde beigezogenen Sachverständigen zu gelten, sondern auch für einen Privatgutachter.

Ebenso verhält es sich mit der Rechtsbehauptung „Wett-Terminals können von sich aus keine Entscheidung über Gewinn oder Verlust herbeiführen (nur zentralseitig über Satellitensignal)“. Auch hier werden bloß Begriffe in einer Weise verwendet, die zwar bei wörtlicher Auslegung in einem Gesetzestext Deckung finden, aber völlig anders zu verstehen sind. Ob das Zufallsmoment nun durch einen eingebauten Zufallsgenerator oder einen solchen über Satelliten empfangen wird, erscheint gegenständlich von untergeordneter Bedeutung, zumal dies für den durchschnittlichen Spielkonsumenten nebensächlich ist.

Abgesehen davon ist dem Gesetzgeber keine andere Überlegung zuzusinnen, wenn er sich in die Spielsituation eines Durchschnittsverbrauchers begibt, der in der Regel nach dem Leisten seines Spieleinsatzes durch Münzeinwurf oder Aufbuchen entsprechender Spielguthaben mit dem Spielapparat, Spielterminal und dgl. durch Drücken von Tasten und Tastenkombinationen, womit er seine vermuteten Spielergebnisse bekannt gibt, kommuniziert. Ob nun das auszuwählende Spiel durch einen Zufallsgenerator im Terminal selbst oder über einen externen gesteuert wird, macht für ihn keinen Unterschied. Abgesehen davon kommt der Spielvertrag dadurch schlüssig zustande, wenn der Unternehmer das vom Kunden angebotene Spielangebot durch Realannahme akzeptiert.

Eine Vertragsbeziehung zwischen dem Spieler und dem Betreiber des im Ausland befindlichen Zufallsgenerators, wurde nicht einmal von der Bw. behauptet. Daher muss die Anlage in ihrer Gesamtheit betrachtet werden, die dem Kunden gegenübertritt. Abgesehen davon hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 21. April 1997, 96/17/0488, ausgeführt, dass das „In-Aussicht-Stellen“ von vermögenswerten Gegenleistungen in Form eines Realoffertes durch Aufstellung eines Automaten geschehen könne, weil nach dessen äußeren Erscheinungsbild der Spieler berechtigterweise erwarten könne, er werde für seine vermögensrechtliche Leistung (Einsatz) im Falle eines Gewinnes eine vermögensrechtliche Gegenleistung erhalten, da nicht angenommen werden kann, dass Spieler zur Durchführung eines Spieles an diesen

Automaten einen Einsatz leisten, um an einem bloß zufallsabhängigen Spiel teilzunehmen, bei dem unabhängig vom Spielergebnis eine Gewinnauszahlung nicht erfolgt. In einem anderen Erkenntnis vom 27. November 2000, 98/17/0136, hat der VwGH ausgesprochen, dass es auf das Vorhandensein eines Selbstauszahlungsmechanismus nicht ankomme und verwies auf § 2 Abs. 3 GSpG, dem zufolge die selbsttätige Ausfolgung des Gewinns kein konstitutives Merkmal eines Glücksspielautomaten darstellt, sofern der Glücksspielapparat die Entscheidung über Gewinn und Verlust selbsttätig herbeiführt.

Was die Gesetzesvoraussetzung – „das Selbsttätige Ausfolgen des Gewinnes“ – anlangt, die von der Bw. bestritten wird, weil der bloße Ausdruck eines Wett- und Gewinnscheines noch zu keiner selbsttätigen Ausfolgung des Gewinnes führe, wird diese Ansicht nicht geteilt, weil sich eine derartige Beurteilung derart von der Spielwirklichkeit abhebt und daher nicht mit einer Beurteilung nach dem von der Judikatur geprägten äußeren Erscheinungsbild in Einklang zu bringen sein wird; denn der ausgedruckte Gewinnschein ist in diesem Zusammenhang der Ausfolgung von Bargeld gleichzuhalten. Abgesehen davon sehen die „Allgemeinen Wettbestimmungen der Bw. unter Punkt 10“ wörtlich Folgendes vor: *„Werden Wettscheine oder Wettanbotsbestätigungen nicht innerhalb von 90 Tagen ab dem auf die Beendigung des Wettereignisses folgenden Tag vorgelegt, so erlischt der Anspruch des Wettkunden auf Auszahlung.“* Daher geht selbst die Bw. von einer Verbriefung eines vermögensrechtlichen Vorteils durch den Gewinnschein aus, der innerhalb bestimmter Fristen zur Auszahlung vorgelegt werden müsse. Daran vermag auch die Bezugnahme auf die bei *Schwartz/Wohlfahrt, GSpG, § 2, Rz 27*, geäußerte Rechtsansicht, wonach der Glücksspielautomat einen allfälligen Gewinn selbsttätig und nicht der Unternehmer ausfolgen müsse, nichts zu ändern, da diese im Übrigen in der dort angeführten oa. Judikatur nicht in der Weise bestätigt wird, wenngleich der Bw. durchaus einzuräumen ist, dass die der do. Beurteilung unterzogenen Glücksspielapparate einer anderen technischen Generation zuzuordnen waren.

Wenn sich nun die Bw. auf die durch die Glücksspielgesetz-Nov. BGBl. Nr. I 69/1997 durch die Einfügung der Wortfolge in § 2 Abs. 2 GSpG: *„Durch den Apparat selbst, also nicht zentralseitig“* bezieht, ist davon auszugehen, dass die sich schon bisher aus dem Gesetz ergebende Abgrenzung von Ausspielungen mittels Glücksspielapparaten von elektronischen Lotterien, die unter Zuhilfenahme modernster Technologien aus dem Telekommunikationsbereich durchgeführt werden, ausdrücklich im Gesetzestext festgeschrieben sei (*Schwartz/Wohlfahrt, GSpG, § 2, Tz. 22, Erl. zu § 2 Abs. 2, § 12a und § 12b, GP XX, RV 680*). Es wurden damit weder - wie es der Bw. vor zu schweben scheint - modernere Technologien von Glücksspielapparaten-/automaten ausgenommen noch das Glücksspielmonopol des Bundes ausgeweitet. Eine Ausnahme gerade modernerer

Generationen von elektronischen Glücksspielapparaten durch die Beifügung der Wortfolge „also nicht zentralseitig“ für die von der Bw. betriebenen Spielgeräte kann dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden und erschiene gänzlich unverständlich.

Abgesehen davon erscheint die von der Bw. angestrebte rechtliche Würdigung, die von ihr betriebenen Glücksspielgeräte nicht als Glücksspielautomaten zu qualifizieren, unverständlich, weil eine derartige Auslegung die Annahme unerlaubten Glücksspiels iSd § 52 Abs. 1 Z 5 GSpG (vgl. *Schwartz/Wohlfahrt, GSpG, § 23, Rz 10*) zur Folge hätte. Abgesehen davon kann seitens der Abgabenbehörde nicht von vornherein eine offenkundige Gesetzesverletzung durch das Veranstellen von unter das Glücksspielmonopol (§ 3 GSpG) fallenden Spielen durch die Bw. vermutet werden.

Da sich die Lokalwette im Spielmodus von der Terminalwette nicht wesentlich unterscheidet, erscheinen weitergehende Ausführungen entbehrlich, denn entsprechend dem Berufungsvorbringen wird in beiden Fällen ein Wettschein ausgedruckt, der im Falle eines Gewinnes zu dessen Auszahlung berechtigt.

Gemäß Art. 13 Teil B Buchstabe f der 6. EG-RL (Art. 135 Abs. 1 Buchstabe i der RL 2006/112 EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem) befreien die Mitgliedstaaten unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden, von der Steuer.

Nach dem Urteil des EuGH vom 17.2.2005, C-453/02, *„Linneweber“*, ist Art. 13 Teil B Buchstabe f) der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass er nationalen Rechtsvorschriften entgegensteht, wonach die Veranstaltung oder der Betrieb von Glücksspielen und Glücksspielgeräten aller Art in zugelassenen öffentlichen Spielbanken steuerfrei ist, während diese Steuerbefreiung für die Ausübung der gleichen Tätigkeit durch Wirtschaftsteilnehmer, die nicht Spielbankbetreiber sind, nicht gilt.

Zufolge § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. dd UStG 1994 in der Fassung des Ausspielungsbesteuerungsänderungsgesetzes (ABÄG), BGBl. I Nr. 105/2005 (wirksam ab 1. Jänner 1999) sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen, die mit dem Betrieb von Spielbanken, denen eine Bewilligung gemäß § 21 Glücksspielgesetz erteilt wurde, unmittelbar verbundenen Umsätze, **ausgenommen Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten**, steuerfrei.

Nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. dd UStG 1994 sind Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten, auch wenn sie von konzessionierten Spielbanken betrieben werden, jedenfalls steuerpflichtig. Damit trägt das UStG 1994 der vom EuGH im vorhin zitierten Urteil unter Rn. 24 der Begründungserwägungen geforderten Verpflichtung der Mitgliedstaaten den Grundsatz der steuerlichen Neutralität - Verbot, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln - zu beachten, Rechnung. Denn Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten sind demnach unabhängig davon, ob sie von konzessionierten Spielbanken oder von Unternehmern, die nicht Spielbankbetreiber im Sinne des § 21 Glücksspielgesetzes sind, veranstaltet werden, jedenfalls umsatzsteuerpflichtig (*Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d, Anm. 40, Juli 2006 und wohl auch Ruppe, Umsatzsteuergesetz³, § 6, Tz 282*).

Die Umsetzung der Überlegungen des EuGH vom 17.2.2005, C-453/02, "*Linneweber*" erfolgt in ähnlicher Weise wie in der Bundesrepublik Deutschland. Aus wettbewerbsrechtlichen Gründen erfolgte ebenfalls die Einbeziehung der von konzessionierten Spielbanken erzielten umsatzsteuerfreien Umsätzen in die Umsatzsteuerpflicht. Aus der Formulierung der Richtlinie folgt zunächst, dass die Richtlinienvorschrift die Mitgliedstaaten nicht dazu verpflichtet, sämtliche Glücksspiele mit Geldeinsatz steuerfrei zu stellen, sondern im Gegenteil können die Mitgliedstaaten Einschränkungen vornehmen. Sie sind daher befugt, Art und Umfang der Steuerbefreiung für die erfassten Glücksspiele eigenständig zu bestimmen. Dabei ist zu beachten, dass nach ständiger Rechtsprechung des EuGH Befreiungsvorschriften eng auszulegen sind, da Grundsatz der Mehrwertsteuerrichtlinie ist, dass sämtliche Umsätze besteuert werden. Der Neutralitätsgrundsatz verbietet daher die Besteuerung bestimmter Glücksspielumsätze nicht, sofern alle gleichartigen Glücksspielumsätze erfasst werden. EU-rechtliche Bedenken bestünden gegen die Neuregelung nicht, da – Glücksspielumsätze in Form von Rennwetten, Lotterien und Oddset-Wetten auch weiter als steuerfrei behandelt werden können (*Rau/Dürrwächter/Flick/Geist: Kommentar zum (d)Umsatzsteuergesetz, Loseblattausgabe, § 4 Nr. 9, Rz 133*). Für den österreichischen Rechtsbereich gilt dies somit für Wetten iSd Steiermärkischen Wettgesetzes LGBl. Nr. 79/2003; 56/2006, welches das bereits erwähnte Gesetz StGBL. Nr. 388/1919 abgelöst hat.

Die von den von Bw. ins Treffen geführten Autoren *Fraberger/Petritz, SWK 2006, S 47* weitwendig vorgetragenen Ausführungen betreffen vorwiegend die Rechtslage vor dem zit. EuGH-Urteil und behaupten unter Berufung auf *Ruppe, UStG 1994³, § 6, Tz. 282, 288* und den *BFH* die gemeinschaftswidrige Umsetzung, weil die Grenzziehung zwischen verschiedenen Arten und Formen von Glücksspielen schwer zu ziehen wäre, wobei auf den gleichen Grundtypus abzustellen wäre. Bei gleichem Grundtypus wäre auf die mögliche Gewinnhöhe

und das Spielrisiko abzustellen. Warum letztlich die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung gegeben sei, wenn Geldspielautomatenumsätze sowohl von privaten Aufstellern und konzessionierten Spielbanken derselben Umsatzsteuerbelastung unterliegen, wird nicht näher erklärt. Ebenfalls wenig nachvollziehbar bleiben ihre Hinweise, wonach in Österreich und Deutschland von konzessionierten Betreibern eine Spielbankenabgabe erhoben wird. Wodurch so eine Besserstellung von Spielautomatenerlösen, die von einer Spielbank erzielt werden, erfolgt, bleibt unklar, zumal diese im Endeffekt (unter Einbeziehen der Spielbankenabgabe) höher besteuert werden als Umsätze privater Spielautomatenbetreiber, die keine Spielbanken sind.

Wie bereits erwähnt ermöglicht die Richtlinie den Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung der Bedingungen an eine Steuerbefreiung weitgehende Gestaltungsfreiheit, die aus verschiedensten Gründen unterschiedlich wahrgenommen wird.

Die von der Bw. für ihre Rechtsansicht geäußerte Behauptung der Gleichartigkeit der von ihr angebotenen und unzweifelhaft als Glücksspiel anzusehenden virtuellen Hundewetten und den Wetten anlässlich einer sportlichen Veranstaltung wird nicht geteilt, zumal aus historischen und verfassungsmäßigen Gründen der Nichteinbeziehung echter Sportwetten ins Glücksspielmonopol keine wie immer geartete Verpflichtung des Gesetzgebers abgeleitet werden kann, Automatenspiele, deren Ausgang vorwiegend vom Zufall abhängt, unter die Steuerbefreiung fallen zu lassen. Was den Sportwettenbegriff anlangt, darf in diesem Zusammenhang auf die zum deutschen Rennwettbegriff geprägte Judikatur verwiesen werden, die zur Überzeugung gelangt, die der Rennwettsteuer unterliegenden Wetten seien keine solchen iS des § 762 BGB, da es um die „Bewettung“ zukünftiger und nicht vergangener Ereignisse geht, da die Gewinnvereinbarung Hauptzweck der Rennwette sei, während es bei der Wette iSd § 762 BGB lediglich der Bekräftigung widerstreitender Behauptungen geht. Sie hat auch Pferderennwetten grundsätzlich als verbotene Glücksspiele angesehen, die erst durch das Rennwett- und Lotteriesgesetz legalisiert wurden. Somit erscheint im österreichischen Rechtsbereich eine steuerlich unterschiedliche Beurteilung echter Wetten aus Anlass sportlicher Veranstaltungen, die dem G vom 28. Juli 1919, StGBI. Nr. 388/1919, bzw. den Wettengesetzen der Bundesländer und nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes unterliegen, gegenüber bloß virtueller Automatenwetten hinreichend begründet.

Die von der Bw. aufgestellte Behauptung des Vorliegens einer so genannten Erdrosselungssteuer kann insgesamt nicht nachvollzogen werden, als weder das Bescheid erlassende Finanzamt noch der unabhängige Finanzsenat im gegenständlichen Umsatzsteuerverfahren darüber zu befinden haben, ob die von der Bw. aufgrund eigener Rechtsanschauung entrichteten Wettgebühren nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG als

rechtmäßig anzusehen gewesen waren, zumal die von der Bw. getroffene Qualifikation als Sportwetten nicht geteilt wird.

Graz, am 12. März 2010