

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X-GmbH, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt , über die Beschwerden vom 07.12.2012 gegen die (Sammel)Bescheide der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17.10.2012, StrNr, betreffend die Festsetzung der Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG ("Ausspielungen an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt") für die Zeiträume Jänner 2011 bis Mai 2011 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG werden festgesetzt für die Zeiträume

a) Jänner 2011:

ausgehend von der Bemessungsgrundlage (Einsatz) € 92.206 mit 16 v. H., sohin im Betrag von € 14.752,96, ergibt eine Nachforderung von € 12.908,84;

b) Februar 2011:

ausgehend von der Bemessungsgrundlage (Einsatz) € 105.968 mit 16 v. H., sohin im Betrag von € 16.954,88, ergibt eine Nachforderung von € 14.835,52;

c) März 2011:

ausgehend von der Bemessungsgrundlage (Einsatz) € 110.032 mit 16 v .H., sohin im Betrag von € 17.605,12, ergibt eine Nachforderung von € 15.404,48;

d) April 2011:

ausgehend von der Bemessungsgrundlage (Einsatz) € 117.034 mit 16 v .H., sohin im Betrag von € 18.725,44, ergibt eine Nachforderung von € 16.384,76;

e) Mai 2011:

ausgehend von der Bemessungsgrundlage (Einsatz) € 136.908 mit 16 v .H., sohin im Betrag von € 21.905,28, ergibt eine Nachforderung von € 19.167,12.

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

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer, beginnend im Juni 2011, bei der Fa. X-GmbH (= Beschwerdeführerin, kurz Bf) betreffend "Gebühren und Glücksspielabgabe" im Zeitraum 2008 – 31.5.2011 durchgeföhrten Betriebsprüfung wurde in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2.10.2012, ABNr. unter Tz. 2, dies übereinstimmend mit Tz. 7 des Schlussberichtes vom 18.10.2012, folgende Feststellung getroffen:

"Tz. 2

Aufgezeichnete Rennen 01 – 05/2011

| | |
|-------------------------------------|-------------|
| Jahreseinsatz | 562.148,00 |
| nach USt | |
| Zuschätzung 10 % | 56.214,80 |
| Glücksspielabgabe | 98.938,05 |
| abzüglich Sportwettenansatz | - 11.242,96 |
| Nachforderung aufgezeichnete Rennen | 87.695,09 |

Anschließend findet sich folgender handschriftlicher, vom Geschäftsführer der Bf, Herrn A, unterfertigter Vermerk des Prüfers:

"Tz. 2 Berufung in Aussicht gestellt; Rechtsfrage als Grund für Berufung, betragsmäßig besteht kein Einwand (Jahreseinsatz ist unstrittig)."

Betreffend die "*Feststellung zur Glücksspielabrechnung XX-Games – aufgezeichnete Hunderennen*" wurde vom Prüfer folgende detaillierte Berechnung erstellt (= Beilage zur Niederschrift):

| 2011 | Einsatz | GspAbg. 16 % | Zuschätzung 10 % | Summe Bemessung | GspAbg. Gesamt |
|---------|----------------|------------------|------------------|--------------------|-------------------|
| Jänner | 92.206 | 14.752,96 | 9.220,60 | 101.426,60 | 16.228,26 |
| Februar | 105.968 | 16.954,88 | 10.596,80 | 116.564,80 | 18.650,37 |
| März | 110.032 | 17.605,12 | 11.003,20 | 121.035,20 | 19.365,63 |
| April | 117.034 | 18.725,44 | 11.703,40 | 128.737,40 | 20.597,98 |
| Mai | 136.908 | 21.905,28 | 13.690,80 | 150.598,80 | 24.095,81 |
| SUMME | 562.148 | 89.943,68 | 56.214,80 | 618.362,80 | 98.938,05 |

Das Finanzamt hat daraufhin der Bf mit fünf (Sammel)Bescheiden gemäß § 201 BAO vom 17.10.2012, StrNr, für die Monate Jänner 2011 bis Mai 2011 ua. zu den "Ausspielungen an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt" jeweils ausgehend von einem Einsatz in Höhe von € 109.618,86 gemäß § 57 Abs. 1 GSpG die 16 %ige Glücksspielabgabe im Betrag von je € 17.539,02 vorgeschrieben. In der Begründung wurde auf den Prüfungsbericht hingewiesen.

Die gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen (nunmehr Beschwerden) wurden am 7.12.2012 beim Finanzamt eingebracht, wobei die Zustellung der Bescheide (erst) am 9.11.2012 behauptet wurde. Mangels vorhandenem Zustellnachweis (RSb) ist Gegenteiliges nicht mehr zu erweisen, sodass von der Rechtzeitigkeit der erhobenen Berufungen auszugehen sein wird.

Darin wird im Wesentlichen vorgebracht bzw. eingewendet:

Die Bf sei eine im Firmenbuch eingetragene GmbH mit Sitz im Inland, die ua.

Wettprodukte für die Fa. XX-Games, einer Gesellschaft maltesischen Rechts, vermitte. Es handle sich dabei um Hunderennwetten, die über Wettkassen angeboten würden.

Eine Schätzung könne nur vorgenommen werden, wenn die Behörde die Grundlage für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen könne, dh. wenn der Pflichtige keine Erklärung abgebe oder Auskünfte zur Ermittlung verweigere, wobei diesfalls hohe Anforderungen an die Begründungspflicht bestünden. Diese Voraussetzungen lägen hier nicht vor. Die Bf habe alle notwendigen Unterlagen zur Verfügung gestellt und diese unter persönlicher Mitwirkung, verbunden mit erheblichen Schwierigkeiten, im Ausland beim Unternehmen in Y beigeschafft. Der große Umfang der Unterlagen dürfe nicht zu einer pauschalen Schätzung führen. Aufgrund der rechtsgrundlosen Zuschätzung von 10 % zu den monatlich vom Finanzamt ermittelten Einsätzen bezüglich der Hunderennwetten liege eine fehlerhafte Berechnung der Bemessungsgrundlagen vor.

Formell fehle den Bescheiden eine nachvollziehbare Begründung, dh. die Darstellung des zugrundegelegten Sachverhaltes als auch die diesbezüglich rechtlichen Erwägungen, insbesondere zur vorgenommenen, jedoch unzulässigen Zuschätzung. Weder die betragsmäßige Festsetzung noch die Subsumierung des Wettproduktes unter § 57 Abs. 1 GSpG sei nachvollziehbar. Die Bescheide seien daher inhaltlich gesetzwidrig.

Zu den Sportwetten: Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 27.4.2012, 2008/17/0715, zwar ausgesprochen, dass es sich bei Wetten auf aufgezeichnete Hunderennen um Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG handle, wobei maßgebend auf diese Bestimmung, nicht aber auf die Begriffsbildung von "Wette" und "Spiel" laut ABGB abzustellen sei. Diese Ansicht sei inkonsistent, da es sich bei beiden um Glücksverträge nach § 1269 ABGB handle. Das erforderliche aleatorische Element der Ungewissheit über den Wettausgang sei laut zivilrechtlicher Literatur (mit mehreren Verweisen) sowohl bei Wetten auf zukünftige Ereignisse als auch bei solchen auf vergangene Ereignisse gegeben. Nach herrschender Lehre sei die Unterscheidung zum "Spiel" darin zu erblicken, dass der Ausgang des Spiels vom spielerischen Verhalten bzw. Einfluss der Vertragspartner abhänge. Die Ansicht des VwGH, Glücksspiel liege immer dann vor, wenn Gewinn oder Verlust vom Zufall abhängig seien (und diesfalls keine Wette

vorliegt), sei daher verfehlt und stehe in Widerspruch zum klaren Wortlaut des GSpG und diesbezüglichen Gesetzesmaterialien. Die von der Bf angebotene Hunderennwette sei daher als Sportwette zu qualifizieren, richtigerweise unter § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 Gebührengesetz (und nicht unter § 57 Abs. 1 GSpG) zu subsumieren und mit einer Rechtsgeschäftsgebühr von nur 2 % vom Wetteinsatz zu belasten. Dem entsprechend habe die Bf die Selbstberechnung vorgenommen und die Steuerschuld ordnungsgemäß entrichtet.

Abgesehen davon sei Abgabenschuldner gemäß § 57 Abs. 1 GSpG der Konzessionär oder Bewilligungsinhaber, somit hier nicht die Bf, sondern die XX-Games als Inhaberin der nach maltesischem Recht erteilten Lizenz mit der Berechtigung, von Y aus Gaming Aktivitäten zur Verfügung zu stellen.

Es werde daher die ersatzlose Bescheidaufhebung, in eventu die Besteuerung der betr. Hunderennwetten als Sportwetten sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Die Berufungen wurden vom Finanzamt (vormals verfahrensrechtlich zulässig) ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen, dh. direkt dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorgelegt.

Vom BFG wurden folgende Erhebungen getätigt:

- 1.) Einsichtnahme in das Firmenbuch, woraus als Unternehmenszweck der Bf der "Betrieb eines Sportwettbüros und eines Cafes" hervorgeht.
- 2.) Mit Vorhaltschreiben des BFG vom 10.2.2016 wurde das Finanzamt um Stellungnahme zum Berufungsvorbringen, um detaillierte Sachverhaltsdarstellung, um Begründung der Schätzungsberichtigung und um Aufklärung ersucht, warum die Abgabenfestsetzung für alle Monate in selbiger Höhe erfolgte.
- 3.) Im Antwortschreiben vom 26.2.2016 führt das Finanzamt – gleichlautend seinen Angaben in den Vorlageberichten (Verf 46) - aus wie folgt:

" Berufen wird gegen die Vorschreibung zu den aufgezeichneten Hunderennen. In der Schlussbesprechung zur gegenständlichen Prüfung wurde am 2.10.2012 durch die Partei zum betreffenden Punkt in der Sache selbst das Rechtsmittel in Aussicht gestellt. Über die Beträge bestand Einvernehmen. Der für die Bemessungsgrundlage maßgebliche Jahreseinsatz war unstrittig. Auch die Zuschätzung von 10 % des Jahreseinsatzes wurde nicht in Zweifel gezogen.

Der Berufungswerber stellt fest, dass die Voraussetzungen unter denen eine Schätzung vorgenommen werden darf, nicht erfüllt wären. Es wird behauptet, der Behörde alle zur Betriebsprüfung erforderlichen Unterlagen zur Verfügung gestellt zu haben und neben der persönlichen Mitwirkung sämtliche Unterlagen der XX-Games., die das gegenständliche Wetprodukt betreffen, zur Verfügung gestellt zu haben.

Es ist richtig, dass die Bemühungen der Firma dazu geführt haben, dass die Finanz über einen externen Link zu den relevanten Buchhaltungsdaten der maltesischen Firma

zugreifen konnte und diese über die Prüfsoftware ACL eingelesen und ausgewertet werden konnte.

Durch die Tatsache, dass die betreffenden Daten nicht gegenprüfbar übernommen werden mussten und von einem Dritten mit Sitz im Ausland erstellt wurden, war ein Zuschlag zu den Grunddaten geboten. Es ließ sich im Rahmen der Prüfung systemimmanent kein überprüfbarer Konnex herstellen zw. den Vorgängen am Eingabeterminal an der Theke der Annahmestellen und den Buchhaltungsdaten der maltesischen Anbieterfirma.

Aus den obgenannten Gründen erscheinen die 10 % Zuschlag als an der unteren Grenze liegend. Dies wurde auch im Rahmen der Schlussbesprechung vom 2.10.2012 so an den Abgabepflichtigen transportiert, und sollte vereinbarungsgemäß keinen Einwand nach sich ziehen (siehe Niederschrift über die Schlussbesprechung TZ 2).

Weiters wird durch die Berufungswerberin beanstandet, dass eine weitergehende Begründung fehlt. In der Begründung des Bescheides wird auf den Prüfungsbericht hingewiesen. Durch die niederschriftliche Einigung auf die Bemessungsgrundlage bzw. die Nachforderung wurde auf eine Aufgliederung der betreffenden Glücksspielabgabe verzichtet und stellt diese die Summe der Nachforderung von € 87.695,09, zu gleichen Teilen aufgeteilt auf die 5 gegenständlichen Monate Jänner bis Mai 2011 dar. Eine Aufgliederung des Einsatzes auf die betreffenden Monate lässt sich der Beilage zur Niederschrift der Schlussbesprechung vom 2.12.2012 entnehmen.

Zur Begründung und Darstellung, warum das gegenständliche Spiel nicht unter § 33 TP 17 (1) Ziff. 1 GebG zu subsummieren ist, sondern unter § 57 Abs. 1 GSpG fällt, wird Folgendes festgestellt:

In den Niederlassungen der Firma werden Spiele angeboten, welche es ermöglichen den Ausgang aufgezeichneter Hunderennen zu erraten.

Die betreffenden Spiele stammen von der Firma XX-Games (FN ...). Der Zentralserver mit der Datenbank zu den betreffenden Rennen steht auf Y, eine lokale Datenbank existiert nicht.

Das Spiel wird jeweils an der Theke gebucht und von den Bediensteten nach Kundenwunsch in das Terminal eingegeben. Diese Art der Ausspielung unterliegt gem. § 57 Abs. 1 GSpG einer Glücksspielabgabe von 16 % vom Einsatz.

Die betreffenden Rennen haben in der Vergangenheit tatsächlich stattgefunden und dienen als Aufzeichnungen dem Glücksspielbetrieb. Von diesen aufgezeichneten Rennen sind dem Spieler keinerlei relevante Daten bekannt. Jedem Rennen wird eine zeitlich begrenzt wechselnde Nummer mittels Zufallsgenerator zugewiesen. Einzige (fiktive) Orientierungshilfe ist das Vorliegen von Quoten, welche jedoch nicht den Originalquoten des seinerzeitigen Rennens entsprechen, sondern per Zufallsgenerator abgeändert werden.

Der Spieler hat demnach, anders als bei einer echten Sportwette, keine Möglichkeiten der Einschätzung der Stärke der beteiligten Hunde:

Die Quote ist ein untaugliches Hilfsmittel, es sind weder Hund (Name) noch Zwinger, Halter, Rennort etc. bekannt. Um unter den § 33 TP 17 (1) Ziff. 1 GebG zu fallen und damit

die aufgezeichneten Hunderennen der Gebühr von 2 % vom Wettkapital unterziehen zu können, dürfte die betreffende Wette nicht dem Glücksspielgesetz unterliegen. Durch die obigen unbekannten Parameter ist es denkunmöglich, diese Art des Spiels nicht als Glücksspiel gem. § 1 GSpG anzusehen. Verwiesen wird dabei insbesondere auf das von der Beschwerdeführerin ebenfalls zitierte VwGH-Erkenntnis vom 27.4.2012, 2008/17/0175.

Maßgeblich ist einzig, wie die Begriffsbestimmung des § 1 Abs. 1 GSpG zu verstehen ist. Dem zufolge ist das Vorliegen eines entgeltlichen Glücksvertrages, bei dem die Entscheidung über Gewinn oder Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen, erforderlich.

Dass dieser Glücksvertrag durch den Spielbeginn tatsächlich geschlossen wird und die Entscheidung über Gewinn oder Verlust ausschließlich vom Zufall abhängt, ist spielimmanent. Das grundsätzliche Spielergebnis/Rennausgang hängt immer von der zufälligen Auswahl des Rennens durch die Programmierung ab. Durch die Verwendung der Aufzeichnungen stehen die Ergebnisse bereit fest und kann der Spieldurchgang nur geraten werden."

4.) In Beantwortung des weiteren BFG-Vorhaltschreibens vom 12.6.2017 zur Frage des chronologischen Spielablaufes hat das Finanzamt am 2.8.2017 ergänzend folgende Stellungnahme abgegeben:

"Der Server (der Anbieterfirma XX-Games) sendet alle 5 Minuten 1 bestimmtes Rennen an sämtliche angeschlossenen Abnehmer des Produktes (Hunde/Pferderennen) gleichzeitig. Das Spiel ist abhängig von einer Satellitenverbindung (Sirius II), welche auch das Rennen auf den Bildschirmen ersichtlich macht.

Die Daten für die Rennen (Quoten, Nr., Bild ...) werden ebenfalls über Satellit übermittelt. Für den Router der xxx gibt es je Standort eine fixe IP-Adresse. Jeder Standort hat eine eigene Nummer (POS/Point of sale-System von EPSON).

Für jedes Rennen wird eine eigene Nummer, vermutlich um Mitternacht eines jeden Tages neu begonnen, mittels ZUFALLSGENERATOR zugewiesen.

Dem Spieler sind die Rennen bzw. Hunde/Pferde, Rennorte etc. üblicherweise und systemimmanent nicht bekannt.

Die Originalquote wird per Zufallsgenerator verändert.

Die möglichen Einsätze haben Höhen von € 1,00 bis € 100,00.

Die Wettannahme erfolgt meistens über ein "Thekenterminal" und nicht an einem Standgerät. Die "Theke" hat über eine serielle Schnittstelle eine Verbindung zum Satellitenreceiver, es wird die "Wette" angenommen und ein Ticket ausgedruckt. Nach Abschluss des Rennens checkt der Server das Wettspiel bzw. Ergebnis, das Ticket wird vom Personal eingescannt und bei entsprechendem Gewinn erfolgt die Auszahlung."

5.) Im Vorhaltschreiben des BFG vom 30.6.2017 wurde der Bf die Rechtslage betreffend "aufgezeichnete Hunderennen" sowie zur Frage, wer Abgabenschuldner ist, umfassend dargelegt und ein vorläufiges Ergebnis samt Berechnungsdarstellung zur Kenntnis gebracht.

6.) Mit Antwortschreiben vom 21.8.2017 wurde seitens der Bf der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Bescheidbegründung:

Es ist der Bf zunächst dahin beizupflichten, dass ein Bescheid nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit a Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI 1961/194 idgF., eine nachvollziehbare und kontrollierbare Begründung zu enthalten hat.

Nach der hg. Rechtsprechung ist es zwar zulässig, in der Bescheidbegründung zB auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung oder auf einen Betriebsprüfungsbericht zu verweisen, was allerdings nur dann genügt, wenn dieser Bericht den Anforderungen an die Begründung eines Bescheides vollinhaltlich gerecht wird (vgl. VwGH 27.5.1998, 95/13/0282, 0283).

Begründungsmängel im Abgabenverfahren können jedoch im Rechtsmittelverfahren **saniert** werden (vgl. VwGH 14.12.2005, 2001/13/0281, 0282; siehe zu vor in: *Ritz*, BAO-Kommentar, 5. Aufl., Rz 10 f. und insbes. Rzn. 15 – 16 zu § 93).

2.) aufgezeichnete Hunderennen:

a) Sachverhalt:

An Sachverhalt ist – von der Bf völlig unbestritten - davon auszugehen, dass die Bf in ihrer inländischen Betriebsstätte ("Sportwettbüro samt Cafe") so bezeichnete "Wetten" auf aufgezeichnete Hunderennen anbietet.

Dieses Wettpunkt stammt von der Firma XX-Games mit dem Sitz auf Y, wo auch der Zentralserver mit der Datenbank zu den betreffenden Rennen steht. Von diesem Zentralserver aus werden sämtliche angeschlossenen Abnehmer des Produktes – wie ua. die Bf - über eine Satellitenverbindung, die das Rennen auch auf den Bildschirmen auf den Terminals der Abnehmer ersichtlich macht, alle fünf Minuten mit 1 Rennen beschickt. Damit verbunden ist die Übermittlung der einzig bekannten Daten zu den Rennen, nämlich einer Nummer und einer Quote. Die Nummer wird jedem Rennen – zeitlich begrenzt wechselnd - mittels Zufallsgenerator zugewiesen; die aufscheinende Quote entspricht nicht der ursprünglichen Originalquote, sondern wird ebenfalls per Zufallsgenerator abgeändert.

Vom Wettkunden wird das Wettpunkt an einer "Theke" im Lokal der Bf – von der Bf als "Wettkassen" bezeichnet - gebucht und ein Ticket ausgedruckt, wodurch die Wettannahme erfolgt. Die Höhe der möglichen "Wetteinsätze" bewegt sich im Rahmen von € 1 bis € 100. Die "Theke" verfügt anhand einer seriellen Schnittstelle über eine Verbindung zum Satellitenreceiver, sodass anschließend von den Bediensteten der Bf an der "Theke"

das gebuchte Wettpunkt/aufgezeichnete Hunderennen in ein Terminal/Standgerät eingegeben wird. Nach Abschluss eines oder mehrerer Hunderennen wird das Ergebnis vom Server verzeichnet ("gecheckt"), das ausgegebene Ticket an der "Theke" eingescannt und vom Personal der Bf ein allfälliger Gewinn dem Wettkunden ausbezahlt.

Bei dem Wettpunkt handelt es sich um aufgezeichnete Hunderennen, die in der Vergangenheit tatsächlich stattgefunden haben. Abgesehen von der per Zufallsgenerator zugewiesenen Quote, die nicht der Originalquote entspricht, sind dem Wettkunden zum jeweiligen Rennen keinerlei sonstigen relevanten Daten - wie etwa der Name des Hundes, der Halter, Zwinger oder der Rennort etc. - bekannt.

In Streit gezogen ist die Frage, ob die angebotenen "Wetten" auf aufgezeichnete Hunderennen als Wette/Sportwette oder als Glücksspiel zu qualifizieren sind.

b) Gesetzliche Grundlagen:

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Gebührengesetz (GebG), BGBI 1957/267 idG, unterliegen Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird, ua. nach Z 1 dieser Bestimmung im Inland abgeschlossene Wetten, die nicht dem GSpG unterliegen, einer Rechtsgebühr im Ausmaß von 2 % vom Wetteinsatz.

Gemäß **§ 1 Abs. 1 Glücksspielgesetz** (GSpG), BGBI Nr. 620/1989 idF der GSpG-Novellen BGBI I Nr. 54/2010 und BGBI I Nr. 73/2010, ist Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.

Gemäß § 2 Abs. 1 GSpG idG sind Ausspielungen Glücksspiele,

1. die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und
2. bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung in 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).

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

c) Definition "Glücksspiel" und "Wette/Sportwette":

Der wesentliche Glücksspielbegriff des § 1 Abs. 1 GSpG entspricht dem des § 168 Abs. 1 StGB, und zwar insoweit auch im ersten Fall dieser Gesetzesstelle darauf abgestellt wird, dass es dabei um ein Spiel geht, "*bei dem Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen*".

Ein **Zufall** liegt demgemäß vor, wenn der Erfolg weder von einem zielbewussten Handeln oder der Geschicklichkeit oder allein vom Belieben der beteiligten Personen abhängt,

sondern wenn noch weitere Bedingungen dazutreten müssen, die außerhalb des Willens der beteiligten Personen liegen (VwGH 18.12.1995, 95/16/0047).

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

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

Bei den (echten) "Sportwetten" hängt die Entscheidung über das Spielergebnis nicht vorwiegend vom Zufall ab, weil der Wetttende seine *Kenntnisse* betreffend die Umstände bei der sportlichen Veranstaltung (zB betreffend Hunderennen die Trainingsverfassung und den gesundheitlichen Zustand der einzelnen Tiere, die Stärken der Hunde bei der zu erwartenden Wetterlage etc.) einbringt und diese Kenntnisse im Hinblick auf den Ausgang der jeweiligen sportlichen Ereignisse das Zufallselement überwiegen. Sportwetten in diesem Sinne unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG (VwGH 25.9.2012, 2011/17/0299; VfGH 28.6.2013, B 396/2013).

d) Judikatur:

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

"2.4. Soweit sich die Beschwerde gegen die Qualifikation der (vom Beschwerdeführer so bezeichneten) "Wetten", die mit dem in Rede stehenden Terminal entgegengenommen wurden, als Glücksspiel im Sinne des § 1 Abs. 1 GSpG wendet, ist auf die zutreffende Begründung im angefochtenen Bescheid zu verweisen. Die weitwendigen Ausführungen in der Beschwerde zum Begriffsverständnis der §§ 1069 und 1272 ABGB sind nicht zielführend. Die zivilrechtliche Begriffsbildung, die für die Anwendung der Vorschriften des ABGB maßgeblich ist, ist im vorliegenden Zusammenhang nicht von entscheidender Bedeutung. ... Maßgeblich ist, wie die Begriffsbestimmung des § 1 Abs. 1 GSpG zu verstehen ist. Dieser zufolge ist das Vorliegen eines entgeltlichen Glücksvertrages, bei dem die Entscheidung über Gewinn oder Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen, erforderlich (vgl. Erlacher, Glücksspielgesetz,

Anm. zu § 1 GSpG). Wie die belangte Behörde bereits hervorgehoben hat, hängt das Spielergebnis ausschließlich von der per Zufall erfolgenden Auswahl der gezeigten Rennen ab. Die Entscheidung über Gewinn oder Verlust ist daher vom Zufall abhängig, sodass ein Glücksspiel im Sinn des § 1 Abs. 1 GSpG vorliegt. Wenn in der Beschwerde demgegenüber die Auffassung vertreten wird, dass kein "Spiel" vorliege, sondern eine vom Spiel abzugrenzende Wette, so genügt es darauf hinzuweisen, dass es sich bei einer Sportwette darum handelt, dass auf den Ausgang von sportlichen Wettkämpfen gewettet wird, die unabhängig von den Partnern des Wettvertrages stattfinden und im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bekannt sind, sodass dem Wettenden die Möglichkeit der Einschätzung der Stärke der beteiligten Mannschaften, Sportler oder (beim Hunderennen) der Tiere möglich ist. **Das "Setzen" auf eine bestimmte Reihenfolge des Einlaufes von Hunden bei maschinell zufällig ausgewählten aufgezeichneten Rennen unterscheidet sich nicht wesentlich vom Spiel an elektronischen Apparaten, die zufällig bestimmte Zahlen- oder Symbolkombinationen kreieren.** Der Unterschied, dass im letzteren Fall von vornherein durch die Spielregel festgelegt ist, bei welcher aufscheinenden Kombination ein Gewinn eintritt, während bei den virtuellen Hunderennwetten der Spieler durch die Nennung von Hunden (bzw. deren diesen zugeordneten Nummern) selbst diese Kombination festlegt, ändert nichts daran, dass die Entscheidung, ob diese Kombination eintritt, von der Auswahl (des gezeigten Rennens) mittels Zufallsgenerator abhängt. Der Spieler hat somit keinen Einfluss auf das Spielergebnis, welches ausschließlich von der zufälligen Auswahl durch den Apparat abhängt."

- Zu einem Münzgewinnspielautomat ("Bet-O-Mat"), auf dem virtuelle Hunde- und Pferderennen angeboten wurden, ist der VwGH im Erkenntnis vom 21.1.2010, **2009/17/0158**, zum Ergebnis gelangt, dass keine Sportwette vorlag, weil bei dem Spielprogramm - nämlich **in der Vergangenheit aufgezeichnete Hunderennen**, die automatisch alle paar Minuten starteten, wobei man jeweils nur auf das nächste startende virtuelle Hunderennen setzen konnte - nicht auf ein künftiges sportliches Ereignis gewettet werden konnte, sondern der Ausgang des Spiels davon abhing, welches bereits stattgefundene Rennen nach dem Setzen ausgewählt wurde (vgl. auch VwGH 17.2.2010, 2009/17/0237 und 2010/17/0006). Da sich die Tipps nicht auf ein bestimmtes, in der Zukunft liegendes Ereignis (mit ungewissem Ausgang) bezogen, die gezeigten Rennen nur zufällig ausgewählt waren und den Spielern **nur die "Quoten"** und Startnummern für die einzelnen Hunde zur Verfügung standen, nicht aber nähere Angaben über Zeit und Ort der Rennen oder über die Namen der Hunde, lag "jedenfalls keine Wette aus Anlass einer sportlichen Veranstaltung oder eines Hunderennens vor".

Bei Sportwetten - so der VwGH - sind nicht nur die Quoten die einzigen Anhaltspunkte für die Entscheidung der Spieler, sondern eine Reihe von weiteren Faktoren (zB Wissen um aktuelle Form von Pferden oder Hunden, frühere Rennerfolge, zu erwartende Wetterbedingungen etc.), die das Wettverhalten beeinflussen, welche Momente bei einem Ablauf, wie er bei den Spielen auf dem Apparat des Bf stattfindet, ausgeblendet werden.

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

- In seinem Erkenntnis vom 16.10.2014, **2013/16/0239**, hat der VwGH zu einem im Wesentlichen identen Sachverhalt ebenso wie folgt abgesprochen:

"... Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgeführt hat, liegt eine Sportwette nicht vor, **wenn nicht auf ein künftiges sportliches Ereignis gewettet werden kann**, sondern der Ausgang des Spiels davon abhängt, welches bereits in der Vergangenheit stattgefundene Rennen abgespielt wurde (vgl. für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 15. Jänner 2014, 2012/17/0581).

Die Revisionswerberin trägt vor, die belangte Behörde hätte ihrer Entscheidung einen unrichtigen Sachverhalt zugrunde gelegt. Die Teilnehmer hätten nämlich sehr wohl die Möglichkeit gehabt, nähere Rahmenbedingungen des Hunderennens in Erfahrung zu bringen, weil ihnen das Land der Rennveranstaltung, der nähere Ort der Rennaustragung, das Datum des Rennens sowie die tatsächliche Rennummer bekannt gegeben worden wären. Weitere Informationen über die Wetterverhältnisse am Renntag, die tatsächlichen Namen der Hunde oder die Leistungsform der teilnehmenden Hunde könne man über eine auf dem Terminal ersichtliche Homepage nach einfacher und schneller Registrierung erheben. Der einzige Unterschied zu "live-Wetten" hätte darin bestanden, dass die angebotenen Wettquoten aufgrund des unabdingbaren wesensimmanenten Erfordernisses bei Wetten auf in der Vergangenheit stattgefundenen Sportereignisse - innerhalb gewisser Bandbreiten - von den ursprünglich tatsächlichen Quoten abgewichen seien.

*Die von der Revisionswerberin ins Treffen geführten Informationen, die die Teilnehmer in Erfahrung bringen könnten und nach Auffassung der Revisionswerberin jenen entsprächen, die ein Wettkunde bei "live-Wetten" hätte, **vermögen nichts daran zu ändern, dass es sich bei den "Wetten" um solche betreffend aufgezeichnete Hunderennen und nicht um "Sportwetten" auf ein bestimmtes künftiges Ereignis** (im Sinne des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG) **handelt** (vgl. ausdrücklich die hg. Erkenntnisse vom 27. Februar 2013, 2012/17/0352 und 2012/17/0433). Die von der Revisionswerberin hervorgehobene Möglichkeit des Teilnehmers, sich Kenntnisse über die Umstände des Hunderennens zu verschaffen, hat die belangte Behörde im Ergebnis schlüssig als nicht ausschlaggebend für das Spielergebnis gewertet, sondern darauf abgestellt, dass lediglich der Umstand, welches Rennen ausgewählt wird, Einfluss auf das Spielergebnis hat (vgl. die erwähnten hg. Erkenntnisse vom 25. September 2012, 2011/17/0299, und vom 15. Jänner 2014, 2012/17/0581)."*

- Im Erkenntnis vom 2.7.2015, **Ro 2015/16/0019**, führt der VwGH im Ergebnis aus:

"... Wetten unterliegen dem Gebührengesetz, wenn diese nicht dem Glücksspielgesetz unterliegen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes handelt es sich bei einer - dem Gebührengesetz unterliegenden - Sportwette darum, dass auf den Ausgang von sportlichen Wettkämpfen gewettet wird, die unabhängig von den Partnern des Wettvertrages stattfinden und im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bekannt sind, sodass dem Wettenden die Möglichkeit der Einschätzung der Stärke der beteiligten Mannschaften, Sportler - oder bei Hunde- oder Pferderennen - der Tiere offen steht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. April 2012, 2008/17/0175).

Bei Sportwetten hängt die Entscheidung über das Spielergebnis nicht vorwiegend vom Zufall ab, weil der Wettende seine Kenntnisse über die Umstände der sportlichen Veranstaltung (z.B. betreffend Hunderennen die Trainingsverfassung und den gesundheitlichen Zustand der einzelnen Tiere, die Stärken der Hunde bei der zu erwartenden Wetterlage etc.) einbringt und diese Kenntnisse in Hinblick auf den Ausgang der jeweiligen sportlichen Ereignisse das Zufallselement überwiegen (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 25. September 2012, 2011/17/0299, vom 16. Oktober 2014, 2013/16/0239, sowie das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 26. Juni 2013, B 396/2013).

Eine Sportwette liegt dagegen etwa dann nicht vor, wenn nicht auf ein künftiges sportliches Ereignis gewettet werden kann, sondern der Ausgang des Spiels davon abhängt, **welches bereits in der Vergangenheit stattgefundene Rennen abgespielt** wurde. Dabei haben nicht die Kenntnisse des Wettenden über die Umstände des Hunderennens, sondern lediglich der Umstand, welches Rennen ausgewählt wird, Einfluss auf das Spielergebnis (vgl. etwa das zitierte Erkenntnis vom 16. Oktober 2014, mwN)."

Zusammengefaßt hat also der Verwaltungsgerichtshof in einer Vielzahl von Erkenntnissen, dh in langjähriger und einhelliger Rechtsprechung bereits in dem alleinigen Umstand, dass es sich – wie im Gegenstandsfall – um *aufgezeichnete* und *nicht um in der Zukunft liegende Rennen* handelt, das wesentliche Kriterium erblickt, weshalb aufgezeichnete Hunderennen NICHT als (echte) Sportwetten zu qualifizieren sind. Sie unterliegen daher nach der geltenden Rechtslage als Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG der 16%igen Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG.

Des Weiteren ist nach obiger RSpr die – von der Bf im Wesentlichen argumentierte – zivilrechtliche Betrachtung dahin, ob eine "Wette" oder etwa ein davon abzugrenzendes "Spiel" iSd ABGB vorliege, hier ohne jeden Belang, da ausschließlich die Begriffsbestimmung nach § 1 Abs. 1 GSpG von maßgeblicher Bedeutung ist.

Festgehalten wird, dass entgegen dem Dafürhalten der Bf, welche die diesbezüglich eindeutige höchstgerichtliche Rechtsprechung als "inkonsequent" und "verfehlt" erachtet,

das Bundesfinanzgericht seine Entscheidung in Anwendung der oben dargelegten, geltenden hg. Judikatur zu treffen hat.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage sind daher die beschwerdegegenständlichen aufgezeichneten Hunderennen nicht als Sportwetten sondern als Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG zu qualifizieren und unterliegen damit der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG.

Die Beschwerden sind daher dem Grunde nach abzuweisen.

3.) Abgabenschuldner:

In den Beschwerden wird weiters eingewendet, Abgabenschuldner gemäß § 57 Abs. 1 GSpG seien nur der Konzessionär oder der Bewilligungsinhaber, sohin gegenständlich die maltesische Firma XX-Games als Lizenzinhaberin, nicht jedoch die Beschwerdeführerin.

Dem ist entgegenzuhalten, dass nach **§ 59 Abs. 2 Z 1**, zweiter Teilstrich, GSpG idgF ua. auch der **Veranstalter** der Ausspielung sowie der **Vermittler** (Abs. 5) Schuldner der Abgaben ua. nach § 57 GSpG sind.

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

In den Beschwerden selbst (siehe S. 2 oben) wird ausdrücklich ausgeführt, "*die X-GmbH vermittelt unter anderem Wettprodukte für die XX-Games, ... Bei diesen Wetten handelt es sich um Hunderennwetten ...*".

Entgegen dem Dafürhalten der Bf ist sie damit als "Vermittlerin" zweifellos als Abgabenschuldnerin iSd § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG zu betrachten.

4.) Schätzung:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind (§ 184 Abs. 3 BAO).

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der **Unmöglichkeit**, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (vgl.

VwGH 1.6.2006, 2002/15/0174; VwGH 23.2.2010, 2008/15/0027; VwGH 4.12.2003, 2003/16/0148, Schätzung als ultima ratio; siehe in *Ritz*, aaO, Rz 6 zu § 184 BAO). Schätzungsergebnisse unterliegen nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit a BAO der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethoden, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse (Darstellung der Berechnung) darzulegen (zB VwGH 28.2.2012, 2009/15/0181 u.v.a.; *Ritz*, aaO, Rz 21 zu § 184).

Wie aus der nachträglich vom Finanzamt erstellten Begründung zur vorgenommenen "Zuschätzung von 10 % zum Jahreseinsatz" in seiner Stellungnahme vom 26.2.2016 (gleichlautend im Vorlagebericht, siehe eingangs) hervorgeht, haben die "Bemühungen der Firma", also der Bf, dazu geführt, dass das Finanzamt auf die Buchhaltungsdaten der maltesischen Spieleanbieterfirma zugreifen konnte und diese Daten eingelesen und in der Folge ausgewertet werden konnten. Damit wird seitens des Finanzamtes zugestanden, dass allein durch die Mitwirkung und das Bemühen der Bf – glaublich verbunden mit "erheblichen Schwierigkeiten" aufgrund des Auslandsbezuges - es überhaupt möglich gemacht wurde, Zahlenmaterial hinsichtlich der monatlich gespielten Einsätze zu eruieren. Wenn auch, wie vom Finanzamt ins Treffen geführt, eine (zusätzliche) Gegenprüfbarkeit der gelieferten "Grunddaten/Buchhaltungsdaten" EDV-mäßig nicht gegeben gewesen sein sollte, ändert dies nach dem Dafürhalten des Bundesfinanzgerichtes nichts daran, dass sohin – offenkundig durch das Zutun der Bf – die monatlichen Besteuerungsgrundlagen durchaus ermittelt werden konnten. In diesem Fall kann aber von einer zwecks Schätzungsberechtigung erforderlichen "objektiven Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen" keine Rede sein.

Aus diesem Grund liegen – wie von der Bf eingewendet – die Voraussetzungen für eine (Zu)Schätzung iSd § 184 BAO nicht vor.

Den Beschwerden ist demnach der Höhe nach Folge zu geben.

5.) Ergebnis:

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage ist den Beschwerden insgesamt teilweise Folge zu geben.

Die Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 1 GSpG für die Monate 01 – 05/2011 bemäßt sich ausgehend von den (entgegen der bisherigen Ermittlungsmethode = gleichteilige Aufteilung der Gesamnnachforderung auf fünf Monate) *tatsächlich* pro Monat ermittelten Einsätzen und unter Berücksichtigung der diesbezüglich pro Monat selbstberechneten und entrichteten Gebühren (gem. § 33 TP 17 GebG) zutreffend wie folgt (in Euro), woraus sich eine Nachforderung von nunmehr gesamt € 78.700,72 ergibt:

| Jahr 2011 | Einsatz | Glücksspielabgabe 16 % | abzügl. selbstberechnete Gebühr 2 % | verblebt Nachforderung |
|------------------|----------------|-----------------------------------|--|-------------------------------|
| Jänner | 92.206 | 14.752,96 | - 1.844,12 | 12.908,84 |
| Feber | 105.968 | 16.954,88 | - 2.119,36 | 14.835,52 |
| März | 110.032 | 17.605,12 | - 2.200,64 | 15.404,48 |
| April | 117.034 | 18.725,44 | - 2.340,68 | 16.384,76 |
| Mai | 136.908 | 21.905,28 | - 2.738,16 | 19.167,12 |
| gesamt | 562.148 | 89.943,68 | - 11.242,96 | 78.700,72 |

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.

Zur vorrangig zu lösenden Frage der Differenzierung zwischen "Sportwette" und "Glücksspiel" bzw. aufgrund welcher maßgebenden Kriterien "aufgezeichnete Hunderennen" als Glücksspiel zu beurteilen sind, liegt oben umfassend dargelegte, langjährige und einheitliche VwGH-Rechtsprechung vor, in deren Anwendung das BFG seine Entscheidung getroffen hat. Gleiches gilt hinsichtlich der für eine Schätzungsbefugnis erforderlichen Voraussetzung. Die Lösung der Frage, wer Abgabenschuldner der Glücksspielabgabe ist, ergibt sich bereits aus dem Gesetz. Mangels Rechtsfragen von "grundsätzlicher Bedeutung" ist daher eine Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 2. Oktober 2017

