

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache ****Bf.****UND_ADRESSE**** gegen sieben Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 BAO vom 18.6.2012 für die Monate Jänner bis April und August bis Oktober 2011 (RV/7102169/2012, RV/7102170/2012, RV/7102171/2012, RV/7102172/2012, RV/7102173/2012, RV/7102174/2012, RV/7102175/2012) des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, alle zur StNr. ****x1****, betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG (tombolaähnliches Glücksspiel) zu Recht erkannt:

Den Beschwerden gegen vier Glücksspielabgabenbescheide für die Monate Jänner bis April 2011 wird stattgegeben und die Bescheide werden aufgehoben.

Die Beschwerden gegen die drei Glücksspielabgabenbescheide für die Monate August bis Oktober 2011 werden als unbegründet abgewiesen und gemäß § 279 Abs. 1 BAO werden abgeändert und die Glücksspielabgabe festgesetzt:

1. Glücksspielabgabenbescheid für August 2011: Bemessungsgrundlage 5.181,95 x 16% gemäß § 57 Abs. 1 GSpG = **829,11 Euro**.
2. Glücksspielabgabenbescheid für September 2011: Bemessungsgrundlage 13.473,07 x 16% = **2.155,69 Euro**.
3. Glücksspielabgabenbescheid für Oktober 2011: Bemessungsgrundlage 15.545,85 x 16% = **2.487,33 Euro**.

Glücksspielabgabe neu insgesamt: **5.472,14 Euro**

Die Fälligkeit der mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbeträge der Glücksspielabgaben August bis Oktober 2011 ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Glücksspielabgabenpflicht für tombolaähnliche Glücksspiele:

- War das Ziehungsgerät („Kugelmaschine“) tatsächlich im Zeitraum Jänner bis April 2011 kaputt, weswegen diese Glücksspiele nicht durchgeführt wurden?

- Kann die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe für den Zeitraum August bis Oktober geschätzt werden, wenn Aufzeichnungen über die Tombolascheinverkäufe nur in Kopie vorgelegt werden konnten, weil die Originalaufzeichnungen beim Kopiervorgang verloren gegangen waren?

Bemerkt wird, dass das Verfahren des ****Bf.****ADRESSE****, des Beschwerdeführers (Bf.) vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen ist. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

„§ 323 (38) BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....

„§ 323 (39) BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“

I. Verfahren

1. Kurzdarstellung

Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (Finanzamt) führte am 28.10.2011 bei dem Bf. im Vereinslokal eine Nachschau gemäß § 144 BAO betreffend Bemessungsgrundlagen und Höhe der im Jahr 2011 abzuführenden Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG durch. Anlässlich der Nachschau stellte das Finanzamt fest, dass mit einem Glücksspielgerät (Ziehungsgerät, „Kugelmaschine“) Spiele durchgeführt wurden, die es vorerst unter Tombola-Spiele gemäß § 33 GSpG subsumierte. Anhand von Zeugenaussagen und anhand der Auswertungen der anlässlich der Nachschau übergebenen (bereits verkauften und bespielten) Tombolascheine schätzte das Finanzamt die Anzahl der verkauften Tombolascheine sowie die Summe der Einsätze im Zeitraum 1. Jänner 2011 bis 30. April 2011 und vom 19. August bis 28. Oktober 2011 gemäß § 184 BAO und setzte mit sieben Bescheiden gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO vom 18.6.2012 die Glücksspielabgaben für diesen Zeitraum fest. Fristgerecht wurden gegen diese Bescheide Beschwerden erhoben.

2. Verfahrensablauf

2.1. Nachschau am 28.10.2011: Einvernahmen zum Spielablauf und den Aufzeichnungen

Der damalige Vereinsobmann ****OBMANN*1**** gab **anlässlich der Beschuldigtenvernehmung während der Nachschau am 28.10.2011 an**, dass das Vereinslokal meistens nur an vier Tagen die Woche offen habe, die Besucherzahlen lägen zwischen 30 und 100 pro Tag. Die Spieleinrichtung („Kugelmaschine“) habe sich bei Inbestandnahme der Räumlichkeiten dort befunden. Der durchschnittliche Einsatz pro

Spielteilnehmer pro Spiel sei 1,5 Euro. Es werde anlässlich des Spiels alles ausgeschüttet, was eingenommen wurde. Die Spieler würden von den Spielregeln durch Ansage informiert werden. Die Gewinne bestünden manchmal in TV-Geräten oder DVD-Geräten als Bonus. Der Verein habe keine Einnahmen aus dem Spielbetrieb, sondern nur aus den Mitgliedsbeiträgen.

Durch die Zeugeneinvernahme von ****OBMANN*2**** (ehemaliger Vereinsobmann) während der Nachschau am 28.10.2011, wurde der Spielablauf im Wesentlichen bestätigt und ergänzt, dass Bingo mit Scheinverkauf angeboten werden, die Spielregeln seien deshalb nicht schriftlich, weil die spielinteressierten Gäste sich ohnedies auskennen würden. Allerdings informiere der Spielleiter zwischendurch die Spieler über den Stand des Spiels. Dann würden die Zahlen (15 aus 90 mit Joker-1 Zahl) von den Spielern markiert. Die „Kugelmaschine“ werfe die Zahlen, die gewonnen haben, aus. Der Spieler kontrolliere auf seinem Los die bekannt gegebenen Zahlen. Er könne schwer sagen, wieviele Lose am Abend verkauft worden seien, ca. 400-500 Lose. Verkauft worden wären sie zu 10 Cent, 20 Cent oder 30 Cent. Zum Schluss die Roten um 1 Euro. Pro Preis würden ca. 100 Stück verkauft. Pro Tag würden geschätzter Weise 10-11 Spiele durchgeführt. Der durchschnittliche Spieleinsatz pro Spiel (pro Teilnehmer) könne mit 1 Euro geschätzt werden. Der durchschnittliche Gewinn pro Spiel sei ca. von 40 bis 50 Euro. Er schätze, dass am jeweiligen Spiel 70-80 Leute teilnehmen würden, meistens seien es gleich viele.

Die Zeugin ****ZEUGE*1**** gab anlässlich der Einvernahme während der Nachschau am 28.10.2011 an, dass nur Bingo, genannt Tombola gespielt werde. Die Spiele würden nach der Spielregel abgehalten, dass eine Zahl gezogen werde, hat man diese Zahl auf dem Schein, werde diese angekreuzt. Wer fünf richtige Zahlen in einer Reihe oder 15 richtige Zahlen in einem Zahlenkasten habe, rufe „Bingo“. Bei den Scheinen um 1 Euro und 2 Euro werde um 150 Euro Gewinn gespielt. Bei den Scheinen um 5 Euro (=rote Scheine) werde um 250 Euro Gewinn gespielt..... Es gäbe Lose um 1 Euro oder um 2 Euro oder um 5 Euro. Beim Erwerb ab 3 Losen gäbe es jeweils ein Gratislos.

Die Auskunftsperson ****ZEUGE*2**** (Obmann Stellvertreterin) glaubte, dass ein Bingoschein einen Euro koste und dann könne man mitspielen. Über den Gewinn könne sie keine Aussage treffen.

Bei der Vernehmung am 2.12.2011 gab ****OBMANN*1**** an, dass am Einsatztag die Tombolascheine 1, 2, 3 bzw 5 Euro – je nach Farbe gekostet hätten. Dazu kämen die hellblauen Gratisscheine, die bei Kauf von drei Losen gratis hergegeben würden. Zusätzlich zu diesen hellblauen Gratisscheinen (3+1) können durch Rubbeln auf den Tombolascheinen je nach Symbol ein bis fünf weitere Gratisscheine gewonnen werden. Diese Spiele würden nicht immer so, sondern auch anders gespielt. Dieses Spiel werde im Verein seit 19. August 2011 gespielt. Dies deshalb, weil die „Kugelmaschine“ kaputt gewesen sei und ein wichtiger Teil erst in ****LAND**** (*FIRMENNAME**) bestellt werden musste ohne dieses die Maschine nicht funktionsbereit war. Die Einsätze seien deshalb

am 28.10.2011 höher gewesen, da an diesem Tag zusätzlich Sachpreise ausgespielt worden seien.

Bei der Vernehmung am 2.5.2012 sagte ****ZEUGE*1**** aus, dass sie nicht glaube, dass die „Kugelmaschine“ im Mai im Betrieb gewesen sei. Ansonsten habe sie nur ein und zwei Euro-Lose gespielt. Die Auskunftsperson erklärte zu den vorgelegten Fotos das Auszahlungsschema der Gewinne. Bei 1, 2 und 3 Euro Losen gewinne der erste Spieler mit einer vollständigen Linie bzw. mit allen 15 Zahlen. Bei den höherwertigen Losen (5 Euro) gewinne der erste Spieler mit einer Linie, zwei Linien und mit allen 15 Zahlen.

Anlässlich der Beschuldigtenvernehmung am 28.10.2011 gab der Vereinsobmann ****OBMANN*1**** an, er werde noch eine Kopie des Heftes „Kassa-Journal“ mit den Aufzeichnungen über die Mitgliedsbeiträge und eine **Liste über die Tombolascheinverkäufe** beibringen. Am 2.12.2011 übergab er anlässlich seiner Vernehmung als Verdächtiger die Abrechnungen seit Beginn des Spielbetriebes im August 2011. Auf Vorhalt seitens des Finanzamtes, dass Abrechnungen für bestimmte Tage fehlten, gab er zu Protokoll, dass wenn von diesem Tag keine Abrechnung vorliege, auch kein Spiel mangels genug Teilnehmer stattgefunden habe. Der Vereinsobmann ****OBMANN*1**** übergab auch Kopien über die Rückzahlung nicht fertig gespielter Tombolaeinsätze vom 29.10.2011.

Die Listen über die Tombolascheinverkäufe für den Zeitraum 19. August 2011 bis inklusive 28.10.2011 liegen im Finanzamtsakt in Kopie ein. Im Finanzamtsakt liegt eine Fotografie der Abrechnung des Spieltages 28.10.2011 ein.

2.2. Schätzung der Bemessungsgrundlage durch das Finanzamt

Anlässlich der Beschuldigtenvernehmung am 28.10.2011 übergab der damalige Vereinsobmann ****OBMANN*1**** die bereits gespielten Tombolalose (Konvolut von 2 Müllsäcken) sowie eine Liste der Klubmitglieder. Die **Auswertung der Tombolalose** ergab in Summe 1235 Stück für den 27.10 und 28.10.2011.

Die „ausgewerteten Tage: 2“ sind der 27.10. und der 28.10.2011. Das Finanzamt ging von Lospreisen von 1 Euro, 2 Euro und 3 Euro aus.

Zum Beispiel berechnete es die Bemessungsgrundlage für die **Lose um 1 Euro (Grün Tombola 90)** so: In den vom Obmann übergebenen Müllsäcken fand das Finanzamt 100 Stück für den 27.10. (82) und 28.10.2011 (18). Daraus schätzte es den durchschnittlichen Losverkauf für 1 Tag von 50 Stück x 1 Euro ergibt einen Einsatz pro Tag von 50 Euro. Geht man von 4 Spieltagen pro Woche aus, ergibt das einen Einsatz pro Woche von 200 Euro; bei durchschnittlich 16 Spieltagen im **Monat 800 Euro**. Für den Zeitraum Jänner bis April 2011 ging das Finanzamt von 64 Spieltagen aus, wodurch sich ein Einsatz von 3.200 Euro [50x64] ergibt. Für den Zeitraum 19.8.2011 bis 28.10.2011 ging das Finanzamt von 33 Spieltagen aus, wodurch sich ein Einsatz von 1.650 Euro [50x33] ergibt. Das macht einen Einsatz gesamt von 4.850 Euro [50x97 Spieltage].

Die gleiche Berechnung führte das Finanzamt für die **1 Euro Lose (Grün Bum Bum 90)** durch, von welchen es 129 Lose fand. Der Einsatz pro Tag sind 64,50 Euro, was einen Einsatz gesamt von 6.256,50 Euro $[64,50 \times 97 \text{ Spieltage}]$ ausmacht. Der Einsatz beträgt pro **Monat 1.032 Euro**.

Das Finanzamt fand 581 **2 Euro (Dunkelblau Tombola 90)** Tombolalose. Der Einsatz pro Tag sind 581 Euro, was einen Einsatz gesamt von 56.357 Euro $[581 \times 97]$ ausmacht. Der Einsatz beträgt pro **Monat 9.296 Euro**.

Das Finanzamt fand 65 **3 Euro (Rot Tombola 90)** Tombolalose. Der Einsatz pro Tag sind 97,50 Euro $[65:2=32,50 \times 3]$, was einen Einsatz gesamt von 9.457,50 Euro $[97,50 \times 97]$ ausmacht. Der Einsatz beträgt pro **Monat 1.560 Euro**.

Die Bemessungsgrundlage für die Monate jeweils Jänner, Februar, März, April 2011 ergab sich aus der Summe: **800 Euro+1.032 Euro+9.296 Euro+1.560 Euro = 12.688x16% = 2.030,08 Euro**.

Die Bemessungsgrundlage ab 19. August 2011 mit 5 Spieltagen **3.965x16% = 634,40 Euro**

Die Bemessungsgrundlage September 2011 mit 13 Spieltagen **10.309x16% = 1.649,44 Euro**

Die Bemessungsgrundlage Oktober 2011 mit 15 Spieltagen **11.895x16% = 1.903,20 Euro**

2.3. Am 18. Juni 2012 erließ das Finanzamt sieben Bescheide gemäß § 201 BAO:

1. Glücksspielabgabenbescheid für Jänner 2011: Festsetzung der Glücksspielabgabe mit 2.030,08 Euro. Die Glücksspielabgabe wurde berechnet: Ausspielungen an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt gemäß § 57 Abs. 1 GSpG 16% vom Einsatz 12.688,00 Euro.
2. Glücksspielabgabenbescheid für Februar 2011: Festsetzung der Glücksspielabgabe mit 2.030,08 Euro.
3. Glücksspielabgabenbescheid für März 2011: Festsetzung der Glücksspielabgabe mit 2.030,08 Euro.
4. Glücksspielabgabenbescheid für April 2011: Festsetzung der Glücksspielabgabe mit 2.030,08 Euro.
5. Glücksspielabgabenbescheid für August 2011: Festsetzung der Glücksspielabgabe mit 634,40 Euro.
6. Glücksspielabgabenbescheid für September 2011: Festsetzung der Glücksspielabgabe mit 1.649,44 Euro.
7. Glücksspielabgabenbescheid für Oktober 2011: Festsetzung der Glücksspielabgabe mit 1.903,20 Euro.

Die gesonderten Bescheidbegründungen samt Beilage: „Schätzung der Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO“ tragen das Datum 19.6.2012. Die Bescheidbegründung des Finanzamtes enthält die Beschreibung der Funktionsweise

der „Kugelmaschine“ (Ziehungsgerät) und die Darstellung der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Glücksspielabgabe. Das Finanzamt ging davon aus, dass im Vereinslokal zumindest in den Monaten Jänner bis April 2011 und vom 19. August bis zum 28. Oktober 2011 an ca. 4 Tagen pro Woche die betreffenden Tombolaspiele stattfanden. Im betreffenden Zeitraum ergeben sich daher 97 Spieltage. Da die Aufzeichnungen des Obmannes nicht den tatsächlichen Werten und Verhältnissen entsprechen würden, sei die Anzahl der verkauften Tombolascheine sowie die Summe der Einsätze im Zeitraum 01. Jänner bis 30. April 2011 und vom 19. August bis 28. Oktober 2011 anhand der übergebenen (bereits verkauften) Tombolascheine vom 27. und 28. Oktober 2011 geschätzt worden. In der Beilage zur Bescheidbegründung findet sich eine Liste, aus welcher die Berechnung der Schätzung des Finanzamtes zu entnehmen ist.

2.4. Berufung/Beschwerde und Vorlage

Fristgerecht wurde dagegen Berufung/Beschwerde erhoben.

Im Zeitraum vom 1.1.2011 bis 18.8. seien keine Spiele durchgeführt worden, da die „Kugelmaschine“ kaputt gewesen sei. Zu diesem Vorbringen wurde die Kopie einer Rechnung vorgelegt, aus der hervorgehen sollte, dass die für die Reparatur fehlenden Ersatzteile am 3.8.2011 gekauft und vom Obmann des Bf. nach Österreich verbracht worden seien, sodass der Spielbetrieb erst ab dem 19.8.2011 möglich war. Es wurde beantragt, die Vorschreibungen Jänner bis April 2011 zu stornieren und die Glücksspielabgabe für August bis Oktober in Höhe von 688,83 Euro ($4.305,20 \times 16\%$) festzusetzen. Für den Fall der Nichtstattgabe beantragte der Bf. die Vorlage der Berufung an die Rechtsmittelinstanz unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung unter Ladung des Parteienvertreters. Der Bf. bot die Einvernahme von mehreren Zeugen hinsichtlich des tatsächlichen Zeitraumes des Betriebes etc. an.

Das Finanzamt legte dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde vor und beantragte, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Zusätzlich zur ausführlichen rechtlichen Würdigung begründete das Finanzamt den Antrag, dass es Widersprüchlichkeiten zwischen den Aussagen des Vereinsobmannes und der Zeugen gäbe, aber auch die Aussage des Vereinsobmannes sei in sich widersprüchlich. Die Richtigkeit der nachträglich in Kopie vorgelegten Aufzeichnungen werde Seitens des Finanzamtes angezweifelt, da auf Aufforderung diese im Original vorzulegen nicht nachgekommen werde könne mit der Begründung, dass diese beim Kopieren verloren gegangen sei.

2.5. Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichtes in diverse Unterlagen

- **Mitgliedskarten:** Auf der Rückseite der Mitgliedskarten sind Name und Adresse des Mitglieds, sowie Nummer eingetragen, auf der Nebenseite Jahresfelder.
- Vom Finanzamt hergestellte **Fotografien des Computerbildschirms.**
- **Mit E-Mails vom 6. Februar 2014 und vom 13.2.2014 wurden dem Bundesfinanzgericht vom Bf. sowohl zum Rechtsmittel Umsatzsteuer/**

**Körperschaftsteuer (RV/7100529/2014 ua), als auch zum Rechtsmittel
Glücksspielabgabe folgende Beilagen gesendet:**

1 Kopie des Kassa Standes, Abrechnung der Losverkäufe vom 28.10.2011 (in der Anlage zur E-Mail als SKMBT_C22014020512261.pdf bezeichnet)

1 Kopie des Kassa Standes, Abrechnung der Losverkäufe vom 27.10.2011, woraus als Lospreis 20 Cent, 30 Cent, 50 Cent und 1 Euro hervorgehen.

1 Tabelle für die Neuberechnung der Glücksspielabgabe, angelehnt an die Rubbellose der österr. Lotterien.

1 Schreiben im PDF-Format Stand der Recherchen 6.2.2014, kein Verfasser, keine Unterschrift, und „Stand Recherchen 13.2014“, im Zusammenhang mit der E-Mail-Nachricht des steuerlichen Vertreters dürfte es sich um eine von ****OBMANN*1**** aktualisierte Sachverhaltsdarstellung handeln. Zentraler Punkt war, dass die Höhe der Einsätze 0,20, 0,30 0,50 bzw. 1 Euro und nicht so, wie das Finanzamt angenommen habe, 1, 2 und 3 Euro betragen hätten, es sei einem familiären Gesellschaftsspiel gleichzusetzen gewesen. Diese höheren Einsätze seien am 28.10.2010 angesetzt worden, weil für diesen Tag eine besondere Ausspielung vorgesehen war. An diesen Tagen seien nicht die Einsätze der Spieler auf die Gewinner aufgeteilt worden, sondern es seien als Preise 2 Fernseher und 1 DVD zu gewinnen gewesen, deren Kosten durch die höheren Einsätze hereingebracht hätten werden müssen. Außerdem sei die Umrechnung auf die Monate vorgenommen worden, in welchen auf Grund der Lokalsperre bzw. des Nichtfunktionierens des „Ziehungsmechanismus“ (Jänner bis 18.8.2011) keine Spiele stattgefunden hätten. Dazu wurde die „Beilage zur Bescheidbegründung (Verf 67)“ in Kopie gelegt und händisch zu dem Kästchen „Bemessungsgrundlage getrennt nach Monaten“ hinzugefügt: zu Jänner bis April 2011: 0 Lokal gesperrt bzw. Spielautomat kaputt, August bis Oktober 2011 genaue Aufzeichnungen Richtig: 8/11 603 Euro, 9/11 1348,40, 10/11 2353,80 = 4.305,20.

- **Rechnung vom 3. August 2011** über den Kauf von 1 Stk.

Nummernherausgabeschieber und 1 Stk. Schieber zum Hereinschieben in die **Tombolatrommel** von der *FIRMENNAME***

Der Beschwerde gegen die Glücksspielabgabenbescheide wurde als Beweis, dass „die Kugelmaschine“ von Jänner 2011 bis 19. August 2011 defekt war, weshalb keine Spiele durchgeführt werden konnten, die Rechnung vom 3. August 2011 über den Kauf von 1 Stk. Nummernherausgabeschieber und 1 Stk. Schieber zum Hereinschieben in die Tombolatrommel von der *FIRMENNAME*** in Kopie vorgelegt.

Am Kopf ist als Vordruck angegeben: *FIRMENNAME*UND*ADRESSE**** Ebenfalls als Vordruck sind angegeben, die Art der Bezahlung, sowie ein Hinweis auf Verzugszinsen uä für den Fall der verspäteten Zahlung und ein Kästchen für gekauften Artikel und Betrag und zwar alles in ****LAND**** Sprache. Der Kopie ist der Datumstempel 03.AUG. 2011 zu entnehmen. Der Vordruck ist in Maschinschrift (Computer oder Schreibmaschine) in deutscher Sprache bis auf den Hinweis, dass bar gezahlt wurde, ausgefüllt und an den

Verein zuhanden des Obmannes ****OBMANN*1**** adressiert. Als Artikel sind die o.g. Gegenstände genannt.

2.6. Erstes Erörterungsgespräch vom 7. April 2014 vor dem Bundesfinanzgericht

Ladung und Vorhalt: Mit der Ladung zum Erörterungsgespräch am 7. April 2014 wurde dem Bf. und dem Finanzamt der Vorhalt zur Vorbereitung auf den Erörterungstermin vom 11. März 2014 mitgereicht, der eine Sachverhaltsdarstellung und eine vorläufige rechtliche Würdigung enthielt. Weiters wurden die Zeugen ****ZEUGE*3****, ****ZEUGE*4****, ****ZEUGE*5****, ****ZEUGE*6****, ****ZEUGE*2**** und ****ZEUGE*7**** geladen.

Stellungnahme des Finanzamtes: Vor dem Erörterungstermin gab das Finanzamt am 28.3.2014 eine Stellungnahme ab und übersendete die Fotografien von dem Ziehungsgerät „Kugelmachine“. Das Gerät sei eine Marke „Eigenbau“ und daher sei es wenig glaubwürdig, wenn der Obmann behaupte, es sei vor dem 19. August 2011 nicht in Betrieb gewesen. Weiters beantragte das Finanzamt die Zeugeneinvernahmen von ****ZEUGE*7****, sowie, den Beschwerdeakt des ****AMT**** anzufordern. Unter Punkt 2. gab das Finanzamt auch noch eine Stellungnahme zur Schätzung gemäß § 184 BAO ab.

Stellungnahme des Bf.: Vor dem Erörterungstermin gab der Parteienvertreter am 1.4.2014 eine Stellungnahme ab. Die Originale der Listen über die Tombolascheinverkäufe könnten nicht vorgelegt werden, da diese nach dem Kopiervorgang in Verlust geraten seien. Diese Kopien würden trotzdem den Charakter von Grundaufzeichnungen aufweisen. Bestritten wurde die der Schätzung zugrunde gelegte Berechnung des Finanzamtes:

Lose Euro 1 Grün 27.10 seien richtig 32 statt 82, und für 28.10. richtig 202 statt 18, zählte man die Serie 165 (Grün BumBum) dazu, ergäben sich richtig 234 statt 229 (82+18+129)

Lose Euro 2 dunkelblau könnten nur für den 28.10. maximal 143 (Einnahmen 286) sein

Lose Euro 3 rot seine 136 Stück und dies nur am 28.10.

Wenn 1235 Lose ausgewertet würden, entfielen 623 auf verkaufte Lose und 612 auf Gratislose, die durch Rubbeln bezogen wurden. Dazu komme, dass diese Lospreise nicht schlüssig seien, weil die niedrigeren Einsätze 0,20, 0,30 und 0,50 aus den Grundaufzeichnungen hervorgehen würden. Außerdem sei um 5 Euro nie gespielt worden. Der Durchschnittseinsatz pro Tag könne maximal 100 Euro betragen, damit sei der Gesamteinsatz für den Zeitraum von 19.8. bis 28.10 unter der Grenze von 4.000 Euro gelegen. Angekündigt wurde, dass der frühere Vereinsobmann ****OBMANN*1**** nicht geladen sei, aber zum Erörterungsgespräch dennoch kommen werde. Es gehe ihn um die *„die Berichtigung der Antwort zum durchschnittlichen Spieleinsatz pro Teilnehmer (pro Spiel), richtig Euro 1,50 pro Spieltag und den Werdegang des Spielautomaten.“*

Verlauf des 1. Erörterungsgespräches und der Zeugeneinvernahmen:

Für den Bf. waren, abgesehen vom Parteienvertreter, anwesend der frühere Vereinsobmann ****OBMANN*1**** und der Obmann ****OBMANN*2****. Die Durchführung des Glücksspiels und die Funktionsweise des Kugelmischgerätes wurden

anhand des im Vorhalt bekanntgegebenen Sachverhaltes genauer durchbesprochen. Diesbezüglich gab es dagegen, dass überhaupt solche Glücksspiele durchgeführt wurden, bzw. in dieser Weise keine Einwendungen.

Der Bf. wurde im Vorhalt zur Vorbereitung des Erörterungsgespräches vom 11. März 2014 ersucht, die Originale der Listen über die Tombolascheinverkäufe für den Zeitraum 19. August 2011 bis inklusive 28.10.2011, die dem Finanzamt bis dato nur in Kopie vorgelegt wurden, anlässlich des Erörterungsgespräches vorzulegen. In der Niederschrift wurde festgehalten, dass laut Stellungnahme des Bf. vom 1. April 2014 die Originallisten über die Tombolascheinverkäufe für den Zeitraum 19. August 2011 bis inklusive 28.10.2011 beim Kopieren verloren gegangen sind. Die Originalrechnung vom 3. August 2011 über den Kauf von 1 Stk. Nummernherausgabeschieber und 1 Stk. Schieber zum Hereinschieben in die Tombolatrommel von der *FIRMENNAME** wurde vorgelegt. (****OBMANN*1****).

Das Finanzamt bestätigte, dass es die Originalrechnung kennt. Das Finanzamt übergab vier blaue Flügelmappen mit diversen Losen und sonstigen Unterlagen, die im Lokal teilweise in Müllsäcken vom Vortag, teilweise auf den Tischen aufgelegt und in den Boxen enthalten waren, sowie Fotografien, und ergänzt, dass man aus diesem Grund auch bei der Schätzung von zwei Tagen ausgegangen sei. ****OBMANN*1**** sei am 28.10.2011 vom Finanzamt rechtsbelehrt worden, die 4.000 Euro Grenze sei ihm vorher nicht bekannt gewesen.

****OBMANN*1**** und ****OBMANN*2**** beantragten, die Tombolascheine, die aus dem Vereinslokal stammten, anhand der Listen zu überprüfen und einen weiteren Erörterungstermin anzuberaumen.

Die Zeugeneinvernahmen ergaben folgendes: ****ZEUGE*3**** sagte aus, dass die Tombolaspiele ungefähr von Ende August und im September gespielt wurden, die Lose hätten höchstens 30 Cent gekostet. Man sei Donnerstag, Freitag, Samstag und Sonntag im Verein gewesen. ****ZEUGE*5**** konnte sich nicht mehr genau erinnern, er glaube, es wurde im September und Oktober 2011 Tombola gespielt. Am 28.10.2011 habe er Tombola gespielt. Er konnte sich auch nicht mehr genau erinnern, was die Lose gekostet hätten, er glaube, 1 oder 2 Euro, an diesem Abend. ****ZEUGE*6**** sagte aus, dass am 28.12. ein Los 2 und 3 Euro gekostet habe, wieviel ein Los an einem anderen Tag gekostet habe, wisse er nicht, über Befragen durch ****OBMANN*1**** meinte er nochmals, er wisse es nicht, möglicherweise habe es unter einem Euro gekostet. Er glaube, dass im August und im September 2011 Tombola gespielt worden sei. Meistens seien im Lokal 30 oder 40 Leute gewesen, das sei verschieden gewesen. ****ZEUGE*2**** gab an, dass sie nicht wisse, wann die „Kugelmaschine“ das erste Mal eingesetzt worden sei, sie glaube, im September 2011. Sie habe nicht die Lose verkauft, diese hätten ca. 10, 20 bzw. 30 Cent gekostet. Sie wisse nicht, ob die Kugelmaschine vor 2011 schon funktioniert habe, sie wisse auch nicht, ob im Jahr 2010 Tombola gespielt worden sei.

Der vom Finanzamt beantragte Zeuge ****ZEUGE*7**** war geladen worden, ist aber nicht erschienen.

2.7. Zweites Erörterungsgespräch vom 23. April 2014 vor dem Bundesfinanzgericht

Das Thema dieses 2. Erörterungsgespräches war die Durchsicht der Tombolascheine und die Berechnung der Schätzungsgrundlagen, wie von ****OBMANN*1**** und ****OBMANN*2**** beantragt. Im Vorfeld des 2. Erörterungsgespräches wurden die vom Finanzamt anlässlich des ersten Erörterungsgespräches überreichten Mappen vom Bundesfinanzgericht von 1 bis 4 durchnummeriert und die darin enthaltenen, vom Finanzamt gebündelten Tombolascheine durchgezählt. Zu Beginn des Erörterungsgespräches wurde den Beteiligten die Auflistung der Tombolascheine als Beilage zur Niederschrift überreicht, diese Auflistung aber auch in die Niederschrift hineinkopiert.

Der Bf. stellte zu dieser Auflistung fest, dass die aufgelisteten Tombolascheine hinsichtlich der Seriennummer („Flügelmappe 1: Bingo tim grün Bum-Bum: Serie 165, Rot Tombola 90 Serien 103, 104, Grün Tombola 90, Serien 202 und 103, Blaue Flügelmappe 2: Dunkelblau Tombola 90: Serie 104, 105 und 202, Flügelmappe 3: Dunkelblau Tombola 90: Serie 104, 105, 202, und 205; Grün Tombola 90: Serie 103; Grün Bingo tim Bum-Bum: 165; Flügelmappe 4: Dunkelblau Tombola 90: Serien 103, 104, 105, 202, 203, 205; Rot Tombola 90: Serie 104; Grün Tombola 90: Serie 103, 104. Grün Bingo tim Bum-Bum: Serie 165“) mit der Grundaufzeichnung übereinstimmten. Die anderen Tombolaserien seien am 27. oder am 28.10. nicht verkauft oder von Vortagen oder es handelte sich um Gratistombolascheine. Es seien nur die Preise vom 28.10. bei der Schätzung herangezogen worden, ohne Rücksicht darauf, dass an den Vortagen ca. um ein Zehntel des Preises gespielt worden sei.

****OBMANN*2**** gab dazu an, dass die verkauften Lose von den Leuten im Lokal weggeworfen würden, diese würden eingesammelt und weggeworfen. Was die Gratislose anbelange, bekomme man automatisch beim Kauf von drei Losen ein Gratislos dazu, d.h. insgesamt 4 Lose. Diese Gratislose würden sich von den anderen Losen dadurch unterscheiden, dass sie auf matterem Papier gedruckt und auf einem anderen Block seien. Die Gratislose hätten auch kein Rubbelfeld, wie die gekauften Lose, die links oder rechts oben in der Ecke eine Rubbelfläche hätten, unter der verschiedene Symbole seien. Habe man nach dem Rubbeln ein bestimmtes Symbol gefunden, würden an den Spielteilnehmer dementsprechend Gratistombolascheine ausgefolgt. Auf den Tombolascheinen seien unter der Rubbelfläche die Symbole Cowboy, d.h. dieser Käufer bekomme zusätzlich 5 Gratislose, ein Käfer, d.h. ein Käufer bekomme zusätzlich 3 Gratislose, ein Pharao d.h. ein Käufer bekomme zusätzlich 2 Gratislose und ein Buch d.h. ein Käufer bekomme zusätzlich 1 Gratislos. Die Tombolalose würden in Blöcken verkauft (d.i. die Serie) und jedes Los habe eine Nummer.

****OBMANN*1**** gab dazu an, dass der Verein diese Tombolalose aus ****LAND**** zur Verfügung gestellt bekomme „*wir zahlen nichts, d.h. der Verein*“. Es sei immer

alles ausgespielt worden, was eingenommen worden sei. Auch wenn jemand einen Gratistombolaschein bekommen habe und die gespielte Zahlenkombination auf seinem Los gehabt hatte, hätte den entsprechenden Gewinnanteil bekommen. Zum Beispiel sei auch an bestimmten Tagen zu bestimmten Zeiten z.B. von 18 bis 19 Uhr, an den, wer komme, ein Gratistombolaschein ausgegeben worden. Wer nach 19 Uhr gekommen sei, habe das Los bezahlen müssen. Man habe sich hier mehrere Varianten einfallen lassen. Durch die Gratistombolascheine werde der Gewinn nicht erhöht, es seien insgesamt 599 Gratistombolascheine gewesen.

Das Finanzamt beantragte, die Bescheide insoweit abzuändern, als die Gratistombolascheine, die beim Verkauf zusätzlich ausgeteilt worden waren, als auch durch das Rubbeln gewonnen wurden, in die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe miteinzubeziehen. Die Tombolascheine Hellblau 90, d.s. die Gratistombolascheine, seien bis dato nicht gerechnet worden. Nach der Rechtsprechung des UFS (BFG) zum Internetglücksspiel und zu den Internetwetten seien Freispiele, bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stamme, sondern in Form eines Gutscheines oder Gratisloses durch den Spielanbieter zur Verfügung gestellt werde, auch als Einsätze bei der Glücksspielabgabe miteinzubeziehen. So seien auch nach Rechtsprechung des OGH und des VwGH gewonnene Gratisspiele Gewinne und wenn diese in Anspruch genommen werden, auch Einsätze.

Weiters brachte das Finanzamt vor, dass ein Tombolaspiel im Gesetz definiert, und die Tombolakarten im Gesetz umschrieben seien. Würden über die im Gesetz beschriebenen Merkmale hinaus weitere Gewinn- oder Spielmöglichkeiten angeboten, so entspräche das Spiel nicht mehr dem im § 33 GSpG genannten Tombolaspiel. Daher könne keine Begünstigung vom Glücksspielgesetz, etwa gemäß § 4 Abs. 5 GSpG bzw. keine Befreiung von der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 6 GSpG mehr vorliegen.

In der Niederschrift wurde festgehalten, dass der Bf. zu den rechtlichen Würdigungen des Finanzamtes innerhalb eines Monats Stellung nehmen werde.

2.8. Stellungnahmen vom Bf. und dem Finanzamt

1. Stellungnahme des Bf. vom 19.5.2014: Das Finanzamt habe den Tombolakartenkauf nicht vollständig ermittelt. Jeweils vor Beginn des Tombolaspieles werde der Preis der zum Verkauf bereit gestellten Tombolakarten des betreffenden Spieles ausgerufen, dann erfolge der Verkauf der Tombolakarten. Dann würden die Serie und Einzelnummer der verkauften Tombolakarten und die mit dem Kauf als Draufgabe mitgekauften Tombolakarten im Kassabericht registriert und der Gewinn des Spieles aus der Sollsumme aller Einsätze errechnet. Diese Summe werde verkündet. Dann beginne das Spiel. Sei die Summe der Einsätze sehr gering, werde auf „alle 15“ gespielt und dem „Gewinner“ die gesamte Summe ausbezahlt. Erlaube die Summe der Einsätze eine Splittung in „5 in einer Reihe“ und „alle 15“ werde dies vor Spielbeginn bekanntgegeben und je dem Gewinner die gesplittete Summe ausbezahlt. Die Serien und Einzelnummern jener Tombolascheine, welche durch Rubbeln gewonnen würden, würden nicht zur Auszahlung

eines Gewinnes berechtigen. Man könne damit zwar am Spiel teilnehmen, und „fünf in einer Reihe“ oder alle 15“ auch melden, doch gewinne man nichts, sondern sammle damit nur Punkte. Der Teilnehmer, der die meisten Punkte in gewissen Zeiträumen gesammelt habe, werde als „Tombolakönig“ geehrt. Das sei ein weiteres Indiz, dass es sich um Spiele mit Unterhaltungscharakter handle. Auch die Gratistombolascheine seien nur eine „Draufgabe“ für drei gekaufte Tombolascheine. Eine Erhöhung des Spieleinsatzes finde nicht statt. Über die in § 33 Abs. 2 GSpG genannten Gewinnmöglichkeiten würden keinerlei weitere Gewinnmöglichkeiten angeboten. Die Rubbelfelder seien Teil des Tombolakartenkaufes und nicht Teil des Gewinnspieles. Aufgrund der Recherchen zum Spielverlauf würden sich folgende Anhaltspunkte ergeben: Einsätze der verkauften Tombolascheine einschließlich Draufgaben für 27.10.: 69,90 Euro und am 28.10. 896 ergibt die Summe von 965,90 Euro gegenüber dem vom Finanzamt ermittelten Betrag: 1.586 Euro. Aufgrund der Kopien der authentischen Originalaufzeichnungen sei keine Schätzungsbefugnis ableitbar.

Replik des Finanzamtes vom 28.7.2014: Die Ausführungen des Bf. vom 19.5.2014 würden den Vorbringen der beiden Obmänner in den Erörterungsgesprächen widersprechen. Zu den Rubbelfeldern auf den Tombolascheinen wurde im Erörterungstermin nicht dargestellt, dass es sich lediglich um ein „Punktesammelspiel“ handle. Ausführlich stellte das Finanzamt die rechtliche Situation zu Einbeziehung der Gratistombolascheine in die Bemessungsgrundlage dar. Abschließend brachte das Finanzamt vor, dass § 33 Abs. 1 GSpG genau festlege, wie eine Tombolakarte auszusehen habe und dass die Treffer mit jenen Tombolakarten erzielt werden müssten, die eine nach den Spielbedingungen als gewinnend bezeichnete Zahlenkombination aufweisen, weswegen es sich bei diesem Spielverlauf nicht mehr um eine Lotterie ohne Erwerbszweck handle, weswegen das Spiel nicht unter § 4 Abs. 5 GSpG subsummiert werden könne.

2. Stellungnahme des Bf. vom 4.9.2014: Der Bf. betonte, dass es sich um einen Verein mit Schwerpunkt auf Folklorepflege handle. Man hätte Schach, Domino, und Rummy gespielt und **ab Jänner 2011 auch eine Tombola angeboten**. Die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe betrage 86,21% der Einnahmen aus dem Verkauf der Tombolakarten von 4.305,20 Euro. Von diesen 86,21% der Einnahmen, das seien 3.711,08 Euro, betrage die Glücksspielabgabe 16%, d.s. 594,12 Euro. Es werde beantragt, die Glücksspielabgabe mit diesem Betrag festzusetzen. Das tatsächliche Spielkapital sei daher gemäß § 4 Abs. 5 GSpG unter 4.000 Euro. Die aus ****LAND**** stammenden Tombolascheine entsprächen dem § 33 Abs. 1 GSpG, da die dortigen taxativ angeführten Inhalte auf den Tombolascheinen enthalten seien. Aus § 33 Abs. 1 GSpG sei nicht ableitbar, dass darüber hinausgehende, mit dem Spiel selbst nicht unmittelbar zusammenhängende Inhalte oder Werbeaufdrucke zu einer Ungültigkeit des Tombolascheines führen. Außerdem ergäbe sich durch die Zugabe von Gratistombolascheinen zusätzlich zu drei gekauften Tombolalosen noch keine Erhöhung der Bemessungsgrundlage. Dasselbe gelte für die durch Rubbeln gewonnenen

Lose. Diese seien ein wertloses Spielgeld gewesen, mit dem Ziel „Tombolakönig“ zu werden. Der Bf. ersuchte um nochmalige Ladung der Herren ****OBMANN*1**** und ****OBMANN*2****, um die Wertigkeit der einzelnen Losgattungen (die gerubbelten Lose hatten auch eine eigene Farbe bzw. wurden auf matterem Papier gedruckt) festzustellen. Der Vorgang des Tombolaspieles sei nicht vollständig ermittelt.

2.9. Einsichtnahme in den Akt des **AMT****Zahl******

Im Akt liegen ein der Vereinsregisterauszug, der Mietvertrag des Vereins und diverser Schriftverkehr über die Tätigkeiten des Bf. Die Öffnungszeiten des Vereinslokals sind vier Mal die Woche, Donnerstag bis Sonntag, von ca. 19.00 bis Ende der Veranstaltungen. Für das Jahr 2009 wurde von Seiten des Bf. selbst auch angegeben, dass Tombola gespielt wurde. Es heißt nur „Glücksspiel“ oder „Bingo“. Nähere Angaben über den Ablauf der Spiele oder wann die „Kugelmaschine“ in Betrieb war, sind im Schriftverkehr nicht enthalten, nur dass es Veranstaltungen seitens des Bf. gab.

3. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben,

- durch Einsicht in den Glücksspielabgabenakt des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, StNr. ****x1****, dort einliegend in den Vereinsregisterauszug zum Stichtag 21.10.2011 und zum Stichtag 10.4.2012, in die Vereinsstatuten des Bf., in die Kopie der Rechnung vom 3.8.2011;
- durch Einsicht in die Einvernahmen vom Finanzamt anlässlich der Nachschau im Lokal des Bf. am 28.10.2011
- durch Einsicht in die vom Vertreter des Bf. mit E-Mails vom 6.2.2014 und mit E-Mail vom 13.2.2014 an das Bundesfinanzgericht übersendeten Unterlagen
- durch Internetrecherche ****INTERNETADRESSE*1**** med-innovatives.jimdo.com, Abfrage vom 28.2.2014; www.losttrommeln.de , Abfrage vom 28.2.2014; shopit2.de/bingoversand/Losttrommeln...Abfrage vom 28.2.2014; www.amazon.de/losttrommel , Abfrage vom 28.2.2014; sudu-shop.de/de/sudu-Losttrommeln...., Abfrage vom 28.2.2014;
- durch Vorhalt zur Vorbereitung auf den Erörterungstermin am 7. April 2014
- durch Einsicht in die Stellungnahme des Finanzamtes vom 28.3.2014 und des Bf. vom 1.4.2014,
- durch Abhaltung des 1. Erörterungsgespräches am 7. April 2014 und der Zeugeneinvernahmen von ****ZEUGE*3****, ****ZEUGE*4****, ****ZEUGE*5****, ****ZEUGE*6****, ****ZEUGE*2****;
- durch Zählung der vom Finanzamt gebündelten Tombolascheine, die sich im Vereinslokal in Müllsäcken befunden hatten (vier Flügelmappen);
- durch Abhaltung des 2. Erörterungsgespräches am 23. April 2016

- durch Einsichtnahme in zwei weitere Stellungnahmen des Bf. vom 19.5. und 4.9.2014 und eine Stellungnahme des Finanzamtes vom 28.7.2014,
- durch Einsichtnahme in den Akt des ****AMT****Zahl****.

4. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem Sachverhalt aus:

Zum Verein: Der Verein wurde am 6.2.2009 gegründet. Nach den Vereinsstatuten ist Vereinszweck die Teilnahme an sportlichen Wettbewerben in verschiedenen Kategorien, wie Fußball, Schach, Tischtennis, Folklore, Domino und Rummy. Gemäß § 3 dienen zur Erreichung des Vereinszwecks gesellschaftliche Zusammenkünfte, Herausgabe von Publikationen, sowie Vorträge und Versammlungen. Die erforderlichen materiellen Mittel werden durch Mitgliedsbeiträge von monatlich 10 Euro, Spenden, Sponsoren und „Tombola“, sowie Subventionen des Dachverbandes aufgebracht. Laut Vereinsregistrauszug zum Stichtag 21.2.2011 war ****OBMANN*1**** Vereinsobmann, laut Vereinsregistrauszug vom 10.4.2012 war ****OBMANN*2**** Vereinsobmann. Obmann Stellvertreter war durchgehend ****ZEUGE*2****. Am 28.2.2013 wurde der Verein aufgelöst.

Tätigkeiten des Vereins: Das Vereinslokal in der ****ADRESSE**** hatte im Zeitraum 1. Jänner 2011 bis 28. Oktober 2011 jede Woche am Donnerstag, Freitag, Samstag und Sonntag von ca. 18:30 bis maximal 2 Uhr früh offen. Die täglichen Besucherzahlen seit Eröffnung schwanken zwischen 30 und 100 Personen. Wenn ein Besucher „Tombola“ spielen möchte, muss er Mitglied im Verein werden, er hat jedoch einen „Schnuppertag“. Mit Ausweisvorlage wird eine Mitgliedsnummer vergeben. (Niederschrift vom 28.10.2011 mit dem Vereinsobmann ****OBMANN*1****). Der Verein hatte ca. 600 Mitglieder (Niederschrift vom 28.10.2011 mit der Stellvertreterin des Vereinsobmannes ****ZEUGE*2****). Auf der Rückseite der Mitgliedskarten sind Name und Adresse des Mitglieds, sowie die Nummer eingetragen, auf der Nebenseite Jahresfelder. (Kopie der Mitgliedskarte, im Finanzamtsakt einliegend).

Schriftliche Spielbedingungen für das Tombolaspiel gibt es keine, die Spieler erfahren von den gültigen Spielregeln durch Ansage. (Niederschrift vom 28.10.2011 mit dem Vereinsobmann ****OBMANN*1****, Niederschrift vom 28.10.2011 mit dem späteren Vereinsobmann ****OBMANN*2****).

Tombolascheine: Die Teilnehmer leisteten ihren Einsatz durch Erwerb von Tombolascheinen von einem Vereinsmitglied bzw. Vereinsobmann oder Kassier. Auf einem Los sind 6 Tombola Karten aufgedruckt, die jeweils aus 3 Reihen a 5 Zahlen zwischen 1 und 90 bestanden. (Bescheidbegründung des Finanzamtes vom 19.6.2012; Niederschrift vom 28.10.2011 mit dem späteren Vereinsobmann ****OBMANN*2****). Die Tombolascheine bekam der Bf. aus ****LAND**** zur Verfügung gestellt, zu zahlen war für diese nichts. (Aussage ****OBMANN*1**** Niederschrift anlässlich des 2. Erörterungsgespräches). Die Tombolascheine werden in Blöcken verkauft (d.i. die Serie) und jeder Tombolaschein hat eine Nummer (Aussage ****OBMANN*2****

Niederschrift anlässlich des 2. Erörterungsgespräches). Beispiel zu Serie [*serija*] und Nummer [*broji*] (laut Aufstellung zur Neudurchzählung der vom Finanzamt gebündelten Tombolascheine, die sich im Vereinslokal befunden hatten (vier Flügelmappen)) in der Niederschrift anlässlich des 2. Erörterungsgespräches am 23.4.2014: **Blaue Flügelmappe 1 (28.10.2011)**:

| | | | |
|----------------------------|-------------------|----|---|
| Bingo tim grün Bum-Bum: 48 | Serija broji 165: | 47 | Listic broji: 0062, 0045, 0522, 0053, 0056, 0484, 0061, 0060, 0042, 0054, 0516, 0531, 0503, 0504, 0502, 0204, 0040, 0036, 0263, 0223, 0057,0033, 0028, 0026, 0485, 0027, 0041, 0050, 0030, 00??, 0032, 0243, 0208, 0043, 0044, 0538, 0252, 0521, 0496, 0029, 0544, 0482, 0039, 0037, 0038, 0481, 0253. |
| | Serija: 162-2 | 1 | |
| Rot Tombola 90: 14 | Serija: 106-2 | 1 | |
| | Serija: 206-3 | 1 | |
| | Serija: 203 | 10 | Listic: 0125, 0126, 0329, 0455, 0124, 0330, 0337, 0335, 0336, 0328. |
| | Serija:103 | 1 | Listic: 0418 |
| | Serija: 104 | 1 | Listic: 0096 |
| Grün Tombola 90: 18 | Serija: 202-11 | 1 | |
| | Serija: 103 | 17 | Listic: 0416, 0414, 0413, 0415, 0411, 0412, 0429, 0431, 0446, ?????, 0480, 0410, 0418, 0426, 0417, 0478, 0421. |

Usw.

„**Gratistombolascheine I**“: Beim Kauf von 3 Losen bekommt man automatisch ein Gratislos dazu (d.s. insgesamt 4 Lose). Diese Gratislose unterscheiden sich von den anderen Losen dadurch, dass sie auf matterem Papier gedruckt wurden und auf einem anderen Block sind. Die Gratislose haben auch kein Rubbelfeld. „**Gratistombolascheine II**“: Die vorliegenden, gekauften Tombolascheine aller Farben haben links oben in der Ecke eine Rubbelfläche, unter der verschiedene Symbole sind. Hat der Spielteilnehmer nach dem Rubbeln ein bestimmtes Symbol gefunden, bekam er dementsprechend Gratistombolascheine. Auf den Tombolascheinen sind unter der Rubbelfläche die Symbole Cowboy, d.h. dieser Käufer bekommt zusätzlich 5 Gratislose, ein Käfer, d.h. ein Käufer bekommt zusätzlich 3 Gratislose, ein Pharao d.h. ein Käufer bekommt zusätzlich 2

Gratislose und ein Buch, d.h. ein Käufer bekommt zusätzlich 1 Gratislos. (Aussage ****OBMANN*2**** Niederschrift anlässlich des 2. Erörterungsgespräches). **Auch wenn jemand ein Gratislos bekommen hat und die gespielte Zahlenkombination auf seinem Los hatte, bekam den entsprechenden Gewinnanteil**, da immer alles ausgespielt wurde, was eingenommen worden war. Zum Beispiel wurde auch an bestimmten Tagen zu bestimmten Zeiten z.B. von 18 bis 19 Uhr, an den der kommt, ein Gratislos ausgegeben. Wer nach 19 Uhr gekommen ist, musste das Los zahlen. Am 28.10. behielt sich der Verein Geld zurück, weil zwei Fernseher und der DVD-Player vorfinanziert worden waren. (Aussage ****OBMANN*1**** Niederschrift anlässlich des 2. Erörterungsgespräches am 23.4.2014).

Preis der Tombolascheine: Nach den Aussagen von ****OBMANN*1**** (Niederschrift vom 28.10.2011 und 2.12.2011 mit dem Vereinsobmann ****OBMANN*1****), ****OBMANN*2**** (Niederschrift vom 28.10.2011 mit dem späteren Vereinsobmann ****OBMANN*2****), sowie nach den dem Finanzamt vorgelegten Kopien über die Tombolalosverkäufe und dem Bundesfinanzgericht mit E-Mails vom 6.2. und 13.2.2014 übersendeten „Stand der Recherchen 13.2014“ wurden die Lose zu 10 Cent, 20 Cent, 30 Cent und 1 Euro verkauft, nur am 28.10.2011 habe der Einsatz 1 Euro, 2 Euro und 5 Euro betragen. Nach dem vom Finanzamt am Tag der Nachschau vorgefundenen Situation und nach der Aussage von ****ZEUGE*1**** (Niederschrift vom 28.10.2011 mit der Spielteilnehmerin ****ZEUGE*1****) habe der Einsatz grundsätzlich 1 Euro, 2 Euro, 3 Euro und 5 Euro betragen.

Ablauf des Tombolaspiels mit „Kugelmaschine“ und deren Einsatzzeitraum:

Im Vereinslokal befindet sich eine Spieleinrichtung, ein Ziehungsgerät („Kugelmaschine“), die sich zusammensetzte

- aus einem Kugelmischgerät (Trichter) für 90 weiße Kugeln, die von 1 bis 90 durchnummeriert sind,
- einem Elektromotor, mit dessen Hilfe ein Luftstrom erzeugt wurde, durch den die Kugeln im Kugelmischgerät (Trichter) aufgewirbelt wurden,
- einem zweifach gewinkelten undurchsichtigen Plastikrohr, das über dem Kugelmischgerät (Trichter) angebracht war, in welches durch den Luftstrom eine Kugel gewirbelt wurde,
- eine Minikamera am Ende des Plastikrohrs, die die Kugel/Nummer dem Nummernausrufer ersichtlich macht.

Der Nummernausrufer öffnet mit einer elektronischen Vorrichtung eine Klappe, wodurch die Kugel in einen einsehbaren Bereich fällt. In diesem einsehbaren Bereich liegen die „bereits gezogenen“ Kugeln/Nummern hintereinander. Nach jeder Nummernziehung legt der Nummernausrufer den entsprechenden Schalter auf dem Schaltpult mit 90 Schaltern um, wodurch auf einer Tafel an der Wand die jeweilige Zahl aufleuchtet. (Kopie des Fotos Tafelanzeige). Diese Tafel wird auf die 10 Bildschirme im Vereinslokal übertragen und so

allen Spielteilnehmern ersichtlich gemacht. Weder auf die Kugel noch auf den Zeitpunkt des Eintrittes in das Rohr konnte von außen Einfluss genommen werden. (Niederschrift vom 28.10.2011 mit dem Vereinsobmann ****OBMANN*1****; Bescheidbegründung des Finanzamtes vom 19.6. 2012).

Wird über die „Kugelmaschine“ eine Zahl gezogen, kreuzt der Spielteilnehmer, der diese Zahl auf dem Tombolaschein hat, diese an. Es gewinnt der Spielteilnehmer, der als erster die 5 Zahlen in einer Reihe richtig angekreuzt und „Bingo“ gerufen hat. Der Gewinn wird dem Spielteilnehmer ausbezahlt. Dann wird weitergespielt. Es gewinnt der Spielteilnehmer, der als erster die 15 Zahlen in einer Reihe richtig angekreuzt und „Bingo“ bzw. „*dosta*“ gerufen hat. Der Gewinn wird dem Spielteilnehmer ausbezahlt. (Niederschrift vom 28.10.2011 mit der Spielteilnehmerin ****ZEUGE*1****; Aussage von ****OBMANN*1**** anlässlich des Erörterungsgesprächs vom 7. April 2014).

Nach der Aussage von ****ZEUGE*1**** (Niederschrift vom 28.10.2011 mit der Spielteilnehmerin ****ZEUGE*1****) gehe sie seit 5-6 Monaten in dieses Lokal. Laut Niederschrift vom 2.5.2012 (mit der Spielteilnehmerin ****ZEUGE*1****) habe sie im Mai 2011 kein Tombolaspiel feststellen können. Nach der Aussage von ****OBMANN*1**** (Niederschrift vom 2.12.2011 mit dem Vereinsobmann ****OBMANN*1****) und dem Bundesfinanzgericht mit E-Mails vom 6.2. und 13.2.2014 übersendeten „Stand der Recherchen 13.2014“ war die Spieleinrichtung („Kugelmaschine“) vom 1. Jänner 2011 bis 18. August 2011 kaputt.

II. Rechtliche Beurteilung

5. Gesetzliche Grundlagen

5.1. Allgemeine Bestimmungen

*Gemäß § 1 Abs. 1 GSpG ist e in **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 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).*

*Gemäß § 4 Abs. 5 GSpG unterliegen **Tombolaspiele** 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.*

*Gemäß § 33 Abs. 1 GSpG sind **Tombolaspiele Ausspielungen**, bei denen die Spielanteile (Tombolakarten) drei Reihen zu je fünf verschiedenen Zahlen aus*

der Zahlenreihe 1 bis 90 enthalten und die Treffer mit jenen Tombolakarten erzielt werden können, die eine nach den Spielbedingungen als gewinnend bezeichnete Zahlenkombination (Gewinnkombination) aufweisen, wobei die Zahlen dieser Kombination in einer öffentlichen Ziehung ermittelt werden.

(2) Als Gewinnkombination können in den Spielbedingungen festgesetzt werden:

1. Ambo (zwei Zahlen in einer Reihe),
2. Terno (drei Zahlen in einer Reihe),
3. Quaterno (vier Zahlen in einer Reihe),
4. Quinterno (alle Zahlen in einer Reihe),
5. Dezemterno (alle Zahlen von zwei Reihen),
6. Tombola (alle fünfzehn Zahlen einer Tombolakarte).

Gemäß § 40 Abs. 1 GSpG ist das **Spielkapital** das Produkt aus der Anzahl und dem Stückpreis der aufgelegten Spielanteile einer Ausspielung. Auf den Spielanteilen von Tombolaspielen ist der Preis ersichtlich zu machen.

5.2. Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG

„ Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, – vorbehaltlich der folgenden Absätze – einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz.

Gemäß § 59 Abs. 1 Z 2 GSpG entsteht die Abgabenschuld mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht.

Gemäß § 59 Abs. 2 GSpG sind Schuldner bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung zur ungeteilten Hand.

Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG haben die Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 diese jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Die Schuldner der Abgaben nach § 58 Abs. 3 haben diese jeweils für ein Kalenderjahr selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. **Bis zu diesem Zeitpunkt haben sie eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen.Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Anzeige.**

5.3. Verfahrensrechtliche Bestimmungen

Gemäß § 119 BAO sind die für den **Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen** bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen.

Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen (Abs. 1). Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekannt geben (Abs. 2).

Gemäß § 126 BAO haben die Abgabepflichtigen **jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.**

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 5 BAO sollen **die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege** derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist. Gemäß § 132 Abs. 1 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren. Darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende Verfahren von Bedeutung sind.

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

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. **Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, 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 oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.**

6. Bedingter Antrag auf mündliche Verhandlung

Der Bf. hat für den Fall „Nichtstattgabe der Beschwerde“ einen Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt.

Die Abgabenbehörden haben gemäß § 115 Abs. 1 BAO die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu

ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung von Abgaben wesentlich sind. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. (§ 115 Abs. 1 BAO). Der Grundsatz des Parteiengehörs besteht vor allem darin, der Partei Gelegenheit zur Äußerung zu behördlichen Sachverhaltsannahmen sowie zur Kenntnisnahme der Ergebnisse des Beweisverfahrens und zur Stellungnahme hierzu zu geben (*Ritz*, BAO⁵, § 115 Tz 14 und die hierin zitierten Judikate).

Dem Bf. wurde bereits im Vorhalt zur Vorbereitung auf das Erörterungsgespräch vom 11.3.2014 bekanntgegeben, dass der in der Beschwerde „für den Fall der Nichtstattgabe“ gestellte Antrag auf mündliche Verhandlung kein Antrag auf eine mündliche Verhandlung im Sinne des Gesetzes ist (vgl. UFS 29.1.2010, RV/1016-W/03; *Ritz*, BAO⁵ Kommentar, § 274 Tz 5, mit dem Hinweis, dass nach der Rechtsprechung des VwGH 24.9.1993, 91/170139 der Antrag „allenfalls“ eine mündliche Verhandlung durchzuführen, kein ausreichender Antrag ist), da er ein „bedingter“ Antrag ist.

Man spricht ganz generell von der Bedingungsfeindlichkeit des Prozessrechts, denn es ist von einem an Überlegungen der Rechtssicherheit orientierten, dem Verfahrensrecht allgemein innewohnenden Grundsatz der Unzulässigkeit bedingter Prozesshandlungen auszugehen. (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, Band 1, S. 853; Band 3, S. 2574). Ist einem Antrag eine Bedingung beigefügt, gilt er als nicht gestellt (vgl. *Zorn*, SWK 2001, S 570 f, mit Hinweis auf den Beschluss des VfGH 6.10.1997, B 2152/97, ÖStZB 1998, 284). Ebenso vertritt der VwGH diese Rechtsauffassung: Ein Begehren, dass nur dann als erhoben gelten soll, wenn ein anderes Gericht (Anmerkung: oder eine andere Behörde) in einem anderen Verfahren zu einer der Bedingung entsprechenden Rechtsmeinung gelangen sollte, ist nicht zulässig (VwGH 7.6.2001, 2001/16/0016 mwN, siehe UFS 19.10.2005, RV/0228-G/05).

Das Bundesfinanzgericht führte aus diesen Gründen keine mündliche Verhandlung durch. Da aber Zeugeneinvernahmen und die Einvernahmen der beiden Obmänner des Bf. notwendig waren, wurden diese Beweisaufnahmen im Rahmen der beiden Erörterungsgespräche gemäß § 269 Abs. 3 BAO durchgeführt. Ein Nachteil kann sich für den Bf., dem es um das Parteiengehör geht, daraus nicht ergeben, da der Unterschied zwischen der mündlichen Verhandlung und dem Erörterungstermin lediglich darin liegt, dass der Erörterungstermin nicht öffentlich ist und im Rahmen eines Erörterungstermines keine Verkündung eines Erkenntnisses stattfinden kann.

Festgehalten wird, dass dem Bf. im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht bzw. – berechtigung im (Berufungs/Beschwerde-)Verfahren ausreichend Gelegenheit zugekommen ist, zu den Feststellungen und Beweismwürdigungen des Finanzamtes und des Bundesfinanzgerichtes Stellung zu nehmen, seiner Ansicht nach fehlende entscheidungswesentliche Sachverhalte bzw. Vorbringen nachzureichen sowie unterlassene Beweiserhebungen zu beantragen (siehe hierzu u.a. auch die Vorhalte zur Vorbereitung des Erörterungsgesprächs vom 11.3.2014, 1. Erörterungsgespräch vom 7.4.2014 und 2. Erörterungsgespräch vom 23.4.2014).

Dem gegenständlichen Erkenntnis liegen Ermittlungsergebnisse und Feststellungen zugrunde, welche dem Bf. bekannt sind (vgl. BFG 27.02.2014, RV/7102690/2010).

7. „Tombolaähnliche“ Spiele als glücksspielabgabenrechtliche Ausspielung

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG verweisen hinsichtlich des Steuergegenstandes durch das Tatbestandsmerkmal „Ausspielung“ auf § 1 und § 2 GSpG. § 1 Abs. 1 GSpG definiert den Glücksspielbegriff für das Glücksspielgesetz, der nicht nur für den ordnungspolitischen, sondern auch für den abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes maßgeblich ist. Dem Glücksspielbegriff des Glücksspielgesetzes liegt der bürgerlich-rechtliche Abschluss von Spielverträgen iSd § 1267 ABGB zugrunde (UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua; BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011; *Wolff in Klang*² V 982, *Binder* in Schwimann, ABGB³ V § 1267 Rz 1, § 1272 Rz 1; *Manfred Burgstaller*, Grundfragen des Glücksspielstrafrechts, RZ 2004, 214; *Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 699; *Karner* in Koziol/Bydlinski/Bollenberger ABGB⁴ § 1267-1274 Rz 1ff; vgl. *Lehner*, Die Anwendung von Befehls- und Zwangsgewalt im Glücksspielrecht. Auswirkungen der Änderungen auf die Verwaltungspraxis, SWK 25/2015, 1088). Der Spielvertrag iSd § 1272 ABGB ist ein zweiseitig verbindlicher Vertrag, bei dem Pflicht und Gegenpflicht im Austauschverhältnis stehen. (*Koziol-Welser/Kletecka*, Bürgerliches Recht I¹⁴ (2014) Rz 373). *Bresich/ Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG² § 2 Rz 9 bezeichnen das Synallagma der Spielteilnehmer untereinander als „loses Synallagma“ (= **Gewinnchance gegen Entgelt**), da es nicht in einem materiellen Leistungsaustausch begründet, sondern auf einer psychologischen Ebene angesiedelt ist. § 2 Abs. 1 GSpG bezeichnet die in § 1 GSpG definierten Glücksspiele, wenn sie entgeltlich und im unternehmerischen Bereich durchgeführt werden, als Ausspielung. (II. Besonderer Teil 658 BlgNR XXIV. GP, Zu Z 3 und 31 [§ 2 und § 60 Abs. 24 GSpG]; VwGH 22.10.1952, 1631/50; VwGH 27.9.1990, 89/16/0214; BFG 17.7.2015, RV/7101620/2015; BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; *Bresich/ Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989² zu § 2, RZ 9). Die Passagen des § 2 Abs. 1 GSpG, wonach der Spielteilnehmer einen Einsatz erbringt und der andere Spielteilnehmer bzw. Unternehmer einen Gewinn in Aussicht stellt, verankern „die Ausspielung“ im bürgerlich-rechtlichen Spielvertrag, der allerdings entgeltlich (arg. „vermögenswerte Leistung“) sein muss. Im Ausspielungsbegriff des Glücksspielgesetzes sind daher alle Spieltypen enthalten, wie Lotterien, Bingo, Tombola samt Varianten und tombolaähnlichen Spielen, uä, sowie Casinospiele (Roulette usw.) und Kartenspiele, unter der Voraussetzung „*unternehmerischer Mitwirkung*“ (RV 658 BlgNR 24. GP Zu Z 3 und 31 (§ 2 und § 60 Abs. 24 GSpG)). Als Ausspielung unterliegt das Tombolaspiel grundsätzlich der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG, es sei denn es sind Befreiungen oder Begünstigungen von der Glücksspielabgabe vorgesehen.

Laut *Schwartz-Wohlfahrt*, Glücksspielgesetz samt den wichtigsten Spielbedingungen², zu § 33 TZ 1, **ist das Tombolaspiel eine Unterart des Lottos bzw. des Zahlenlottos**. Von diesen beiden Glücksspielen unterscheidet es sich insbesondere dadurch, dass auf

eigens für diese Art Ausspielungen zu verwendenden Tombolakarten eine Anordnung von drei Reihen mit je fünf verschiedenen Zahlen aus der Zahlenreihe 1 bis 90 hervorgehen muss. Während die Anordnung der Zahlenreihen sowie der Zahlen 1 bis 90 zwingend erfolgen müssen, sieht Abs. 2 eine für den Veranstalter lediglich fakultative Anordnung der möglichen Gewinnkombinationen vor. (*Schwartz-Wohlfahrt*, Glücksspielgesetz samt den wichtigsten Spielbedingungen², zu § 33 TZ 4). Auch bei Tombolaspielen iSd § 33 GSpG **und tombolaähnlichen Spielen** sind die Verhältnisse zwischen den Tombolaspieler und dem Veranstalter grundsätzlich nach Privatrecht zu beurteilen. (vgl. VwGH 6.10.1954, 209/52). **Der Spielvertrag kommt dadurch zustande, dass sich einerseits der Veranstalter (der Unternehmer) verpflichtet, einen Gewinn für den Fall zu übergeben, als im Wege eines bestimmten Verfahrens ein durch die Einwirkung des Zufalls herbeigeführter Umstand eintreten soll und andererseits sich der Teilnehmer verpflichtet, eine Leistung, einen Einsatz zu erbringen.** (*Rudolf Sieghardt*, Die öffentlichen Glücksspiele, Wien, 1899, S 2-4).

Das Finanzamt ordnete ursprünglich die vom Bf. veranstalteten den in § 33 GSpG umschriebenen Tombolaspielen zu.

Im gegenständlichen Fall bot der Bf. sogenannte „Tombola- bzw. Bingospiele“ an. Die Teilnehmer, d.h. die Mitglieder des Bf., konnten gegen Entgelt Tombolascheine erwerben. Der gekaufte Tombolaschein enthielt im linken oberen Eck ein Rubbelfeld, auf dem Symbole aufgedruckt sein konnten, z.B. ein Buch oder ein Käfer. War ein Symbol aufgedruckt, bekam der Teilnehmer einen entsprechenden „Gratistombolaschein II“. Unterhalb des Rubbelfeldes befinden sich aufgedruckt 6 Tombola Karten, die jeweils aus 3 Reihen a 5 Zahlen zwischen 1 und 90 bestanden. (Vorgelegte Tombolascheine, Bescheidbegründung des Finanzamtes vom 19.6.2012; Niederschrift vom 28.10.2011 mit dem späteren Vereinsobmann ****OBMANN*2****). Welche fünf bzw. 15 Zahlen pro Spiel (Farbe/Serie/Liste) gewinnen, hängt davon ab, ob diese Zahlen über die Kugelmaschine gezogen werden, d.h. die Gewinnzahlen wurden in einer Ziehung ermittelt und waren zufallsabhängig. Es gewinnt der Spielteilnehmer, der als erster die fünf/15 Zahlen in einer Reihe richtig angekreuzt und „Bingo“ gerufen hat. Der Gewinn wird dem Spielteilnehmer ausbezahlt. (Niederschrift vom 28.10.2011 mit der Spielteilnehmerin ****ZEUGE*1****). Nach der Aussage ****OBMANN*1**** nehmen die Gratistombolascheine am Spiel teil und im Fall eines Gewinnes von auf dem Gratistombolaschein aufgedruckten Zahlen wird der Gewinn voll ausbezahlt. (Niederschrift anlässlich des 2. Erörterungsgespräches am 23.4.2014).

Im 2. Erörterungstermin vom 23.4.2014 und in der Replik vom 28.7.2014 stellte das Finanzamt fest, dass durch die Tombolascheine mit weiteren Spielmöglichkeiten dieses Spiel nicht mehr dem in § 33 GSpG genanntem Tombolaspiel entspreche. Darin wird dem Finanzamt Recht gegeben.

Grundsätzlich sind die Voraussetzungen des § 33 Abs. 1 GSpG durch die Veranstaltung des Bf. erfüllt, aber die gegenständlichen Tombolascheine haben eine Rubbelfläche, die

dem Spielteilnehmer eine weitere Gewinnmöglichkeit durch den „Gratistombolaschein II“ eröffnet. Das ist insgesamt ein anderes Spiel, weil nicht nur derjenige Teilnehmer gewinnen kann, der einen Tombolaschein mit den gewinnenden Zahlenkombinationen hat, sondern auch der Teilnehmer, dessen Tombolaschein im Rubbelfeld ein Symbol aufweist, wodurch er einen „Gratistombolaschein II“ bekommt, mit dem er gewinnen kann, wenn die dort aufgedruckte Zahlenkombination gezogen wird. Der „Gewinn“ des „Gratistombolascheines II“ über ein auf dem gekauften Tombolaschein gerubbeltes Symbol ist nach § 33 Abs. 2 GSpG nicht vorgesehen. Nach dieser Bestimmung können nur, und nur diese können vom Veranstalter frei gewählt werden, sechs verschiedene Gewinnkombinationen von Zahlen festgesetzt werden, aber keine Gratistombolascheine über Rubbelfelder.

****OBMANN*1**** brachte nach dem 2. Erörterungstermin am 19.5.2014 vor, dass die „Gratistombolascheine II“, welche durch Rubbeln gewonnen würden, nicht zur Auszahlung eines Gewinnes berechtigen würden, sondern der Teilnehmer, der die meisten Punkte in gewissen Zeiträumen gesammelt habe, werde lediglich zu Unterhaltungszwecken als „Tombolakönig“ geehrt. Dieses Vorbringen steht im Widerspruch mit seinen eigenen Aussagen:

- anlässlich der Vernehmung am 28.10.2011 bzw. 2.12.2011, dass durch Rubbeln auf den Tombolascheinen je nach Symbol ein bis fünf weitere Gratisscheine gewonnen werden können, dieses Spiel werde im Verein seit 19. August 2011 gespielt, und
- anlässlich des 2. Erörterungstermines am 23.4.2014, als er dezidiert sagte, dass auch auf die Gratistombolascheine, sofern die Zahlenkombinationen gewonnen hatten, ein Gewinn ausbezahlt wurde (Niederschrift 2. Erörterungstermin).

Die Wahl des Tombolakönigs durch Punkte hätte der Bf. auch ohne Kugelmaschine vor dem 19. August 2011 veranstalten können. Die Aussage von ****OBMANN*1****, dass das Spiel in dieser Variante seit 19. August 2011 gespielt wurde, zeigt einerseits, dass die zusätzliche Gewinnmöglichkeit über Rubbelfelder im entgeltlichen Spielvertrag integriert war und wurde andererseits durch seine Aussage über die Gewinnmöglichkeit der Gratistombolascheine II anlässlich des 2. Erörterungsgespräches auch bestätigt.

Von der in der Stellungnahme des Bf. vom 4.9.2014 beantragten weiteren Einvernahme der beiden Obmänner wird abgesehen. Das Parteiengehör dient dazu, den Sachverhalt aufzuklären (*Ritz*, BAO⁵, § 115 Tz 14 und die hierin zitierten Judikate), aber nicht dazu, den Sachverhalt angepasst an den jeweiligen Verfahrensstand zu reformulieren. Im Hinblick darauf, dass der Bf. das ursprüngliche Vorbringen anlässlich seiner Einvernahmen am 2.12.2011 und im 2. Erörterungstermin mit der Stellungnahme vom 9.5.2014 in Abrede stellte, ist festzustellen, dass es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Erfahrungstatsache anzusehen ist, dass die Angaben der ersten Vernehmung der Wahrheit am nächsten kommen (VwGH 15.10.1987, 87/16/0076; UFS 26.7.2005, ZRV/0388-Z2L/03).

Das vom Bf. durchgeführte tombolaähnliche Spiel ist ebenso wie das Tombolaspiel gemäß § 33 GSpG ein Glücksspiel gemäß § 1 Abs. 1 GSpG, weil die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall, nämlich einerseits ob Symbole auf den Tombolakarten gerubbelt wurden, durch welche man Gratistombolascheine gewann, durch die der Spielteilnehmer mit der gewinnbringenden Zahlenkombination zusätzlich gewinnen konnte, und andererseits durch Ziehung der entsprechenden Gewinnzahlen durch die „Kugelmaschine“, abhängt. Da diese Spiele iSd § 2 GSpG im unternehmerischen Bereich vom Bf. als Veranstalter veranstaltet und organisiert wurden und entgeltlich waren, liegt eine den Glücksspielabgaben unterliegende Ausspielung iSd § 57 Abs. 1 GSpG vor.

Da § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG eine Befreiung für die in § 4 Abs. 5 GSpG genannten Spiele vorsieht – in § 4 Abs. 5 GSpG ist auch das Tombolaspiel genannt – kann diese auf vorliegenden Fall keine Anwendung finden, weil der Bf. nicht das Tombolaspiel iSd § 33 GSpG veranstaltete, auf das sich § 4 Abs. 5 GSpG bezieht, sondern ein anderes, nach dem Glücksspielgesetz nicht begünstigtes Glücksspiel.

8. Abhaltung des tombolaähnlichen Spiels während des Jahres 2011

Strittig ist in welchem Zeitrahmen des Jahres 2011 dieses Tombolaspiel gespielt wurde. Das Finanzamt hat Glücksspielabgabe für den Zeitraum Jänner bis April 2011 und 19. August 2011 bis Oktober 2011 vorgeschrieben. Für den Zeitraum Mai 2011 bis 18. August 2011 folgte das Finanzamt dem Vorbringen des Bf., dass die Kugelmaschine kaputt war. In der Berufung/Beschwerde wurde vorgebracht, dass die Kugelmaschine bereits seit 1.1.2011 kaputt gewesen sei.

Aus der vorgelegten Rechnung vom 3. August 2011 über den Kauf von 1 Stk. Nummernherausgabeschieber und 1 Stk. Schieber zum Hereinschieben in die Tombolatrommel von der *FIRMENNAME*** ist jedenfalls nur zu entnehmen, dass damit möglicherweise Ersatzteile gekauft wurden, über den Zeitraum, wie lange die Kugelmaschine tatsächlich nicht in Betrieb war, ist daraus nichts zu gewinnen.

Unstrittig ist, dass die Kugelmaschine ab 1.1.2011 bzw. seit der Inbestandnahme im Lokal des Bf. war, ebenso unstrittig ist, dass die Kugelmaschine ab 19.8.2011 wieder in Betrieb war. Bei der Vernehmung am 2.12.2011 gab ****OBMANN*1**** an, dass dieses oben beschriebene „tombolaähnliche Spiel“ im Lokal des Bf. seit 19. August 2011 so gespielt werde. Auch die meisten Zeugen konnten sich daran erinnern, dass im August, September bzw. Oktober 2011 dieses Spiel in dieser Version mit Kugelmaschine gespielt wurde.

Wenn möglicherweise der vom Finanzamt beantragte Zeuge ****ZEUGE*7**** darüber hätte aussagen können, so ist er trotz Ladung zum 1. Erörterungsgespräch nicht erschienen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wäre es zwar möglich gewesen, dass Varianten des Tombolaspiels mit Kugelmaschine von Jänner bis April 2011 gespielt wurden, doch gab es im Beweisverfahren zu wenige Anhaltspunkte für diese Annahme. Nach den einigermaßen übereinstimmenden Zeugenaussagen konnte aber konkretisiert werden,

dass dieses „tombolaähnliche Spiel“ mit Kugelmaschine jedenfalls von 19. August 2011 bis 28. Oktober 2011 gespielt worden war.

9. Bemessungsgrundlage

Der Bf. bekämpft die Berechnung der Glücksspielabgabe, da nach seiner Meinung die Unterlagen über die Tombolaverkäufe vorgelegt wurden und das Finanzamt deshalb keine Schätzung hätte durchführen dürfen.

9.1. Aufzeichnungen zu den Glücksspielabgaben

Im § 59 Abs. 3 GSpG ist der Begriff der Aufzeichnungen nicht enthalten, es heißt nur, dass die Abrechnung, die gleichzeitig als Anzeige über die abzuführende Glücksspielabgabe gilt, vorzulegen ist und der Abrechnung „**Unterlagen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten**“, anzuschließen sind. § 59 Abs. 3 GSpG sagt nur, dass Abrechnungen samt Unterlagen vorgelegt werden müssen, nicht aber, dass „Aufzeichnungen zu führen sind“. Das ist auch nicht notwendig. Wenn hinsichtlich der Glücksspielabgabenabrechnung fingiert wird, dass sie „als Anzeige gilt“, steht dem nicht entgegen, dass gleichzeitig diese Glücksspielabgabenabrechnung mitsamt den Unterlagen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes zu gewährleisten haben, zu führende Aufzeichnungen sind, die gemäß § 126 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen. (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar 1437; *Tanzer* in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch, 367; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 126 Anm 6). Nach § 132 Abs. 1 BAO sind Aufzeichnungen samt Belegen sieben Jahre aufzubewahren. Zweck der Aufbewahrung von Belegen ist, die verlässliche Prüfung der Richtigkeit von Buchungen im Interesse der Abgabenerhebung zu ermöglichen. (*Ritz*, BAO⁵ § 132 Tz 2 unter Verweis auf VwGH 25.11.1986, 84714/0109). Die Belege zu den Unterlagen gemäß § 59 Abs. 3 GSpG, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten, sind im gegenständlichen Fall sicherlich die Tombolascheine. Auch wenn das vorliegende Glücksspiel kein Tombolaspiel iSd § 33 GSpG war, sondern nur tombolaähnlich, hätte der Bf. sich mit den Aufzeichnungen z.B. an den §§ 40 ff GSpG orientieren können, z.B. durch Ersichtlichmachen des Preises auf den Tombolascheinen (§ 40 Abs. 1 letzter Satz GSpG). Vergleichsweise wären **die gezogenen Zahlen in einem Protokoll festzuhalten**, den Spielern in geeigneter Weise bekanntzugeben und die Gewinne in der Reihenfolge der Anmeldung der Gewinnansprüche **gegen Einziehung der Tombolakarten** zuzuerkennen. (§ 45 Abs. 2 GSpG; *Schwartz-Wohlfahrt*, Glücksspielgesetz samt den wichtigsten Spielbedingungen², zu § 33 TZ 4, vgl. Wettkarten bei den Wettgebühren). Vergleichsweise besteht nach § 48 Abs. 1 GSpG eine Verpflichtung des Veranstalters, über Einnahmen und Ausgaben von abgabenrechtlich begünstigten Lotterien eine Abrechnung zu erstellen. Bemerkt wird, dass auch Aufzeichnungen über Tombolaspiele für die Vergnügungssteuer erstellt werden müssen (z.B. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0095).

Da eine allfällige Befreiung von der Glücksspielabgabe, der Bf. strebt § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG an, nichts anderes bedeutet, als dass das durchgeführte Glücksspiel grundsätzlich unter die Glücksspielabgabe fällt, also glücksspielabgabenbar ist, gilt diese Führung von „Unterlagen“ auch in diesen Fällen. Dazu kommt, dass § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG zwar eine „Freigrenze“ bis zu einem jährlichen Spielkapital von 4.000 Euro vorsieht, aber keine Befreiung von der Verpflichtung zu Aufzeichnungen.

Das bedeutet, dass die „Unterlagen“ des § 59 Abs. 3 GSpG sich im vorliegenden Fall grundsätzlich aus den Aufzeichnungen über verkaufte Tombolascheine (Einsätze) und ausbezahlte Gewinne zusammensetzen, integrierter Bestandteil sind die Tombolascheine zumindest der Gewinner.

9.2. Schätzungsbefugnis

Die in § 59 Abs. 3 GSpG vorgesehene Abrechnung gilt als Anzeige und eine Anzeigepflicht (wenn auch im Rahmen der Selbstberechnung) ist Ausfluss der Offenlegungspflicht iSd § 119 BAO, die aber auch vollständig und wahrheitsgemäß sein muss. (z.B. VwGH 28.5.2008, 2008/15/011). Laut VwGH 20.09.1989, 88/13/0072 bedeutet wahrheitsgemäß offen legen, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen. Was dazu gehört, hat der Abgabepflichtige nach der äußersten, ihm nach seinen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt zu beurteilen. Die Vollständigkeit setzt objektiv die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraus (VwGH 11.04.1991, 90/13/0231; UFS 13.01.2010, RV/0135-L/08). Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (vgl. VwGH 16.5.2002, 98/13/0195). Da die für die Glücksspielabgabe zu führenden Aufzeichnungen solche iSd § 132 BAO sind, sind diese samt dazu gehörigen Belegen aufzubewahren. Sowohl die mangelhafte Führung der Aufzeichnungen, als auch die Nichtaufbewahrung der Belege begründen einen Mangel, der zur Schätzung berechtigt. (zB bei Inventurmangel - VwGH 2.10.1964, 1179/63; VwGH 10.5.1988, 87/14/0104; VwGH 27.4.1994, 92/13/0011; VwGH 31.3.1998, 93/13/0035; UFS 25.11.2013, RV/0011-S/11).

Die Nachschauorgane hatten am 28.10.2011 auch eine Fotografie von den händischen Aufzeichnungen von ****OBMANN*1**** für den Bf. gemacht. Nach der Farbfotografie dürfte es sich einerseits um die Aufzeichnungen über die Mitgliedsbeiträge von 10 Euro pro Monat handeln und andererseits überwiegend um die Aufzeichnungen über die Tombolascheinverkäufe. Die Führung dieser Aufzeichnungen war in blauer Farbe (wahrscheinlich Kugelschreiber) erfolgt. Übereinstimmend dürfte es sich um die Originalaufzeichnungen gehandelt haben. Eine Kopie dieser Fotografie wurde dem Bf. zu Beginn des 2. Erörterungsgespräches am 23.4.2011 übergeben.

Bei seiner Vernehmung am 28.10.2011 gab ****OBMANN*1**** an, es gäbe Aufzeichnungen, die er jetzt nicht finden könne, er werde eine Liste über die

Tombolascheinverkäufe noch beibringen. Er übergab am 2.12.2011 dem Finanzamt Kopien der Aufzeichnungen der Tombolascheinverkäufe und der Gratistombolascheine für den Zeitraum August bis Oktober 2011. Kopien deshalb, weil die Originale verloren gegangen waren. Das Bundesfinanzgericht ersuchte im Vorhalt zur Vorbereitung des Erörterungsgespräches vom 11.3.2014, die Listen über die Tombolascheinverkäufe für den fraglichen Zeitraum vorzulegen. Der Bf. nahm am 1.4.2014 Stellung und brachte vor, dass die Originallisten über die Tombolascheinverkäufe beim Kopieren verloren gegangen seien. Das wurde dann auch beim 1. Erörterungsgespräch am 7.4.2014 wiederholt, zu dem Kopiervorgang soll es dadurch gekommen sein, dass ****OBMANN*1**** zufällig einen der beim Erörterungsgespräch anwesenden Vertreter des Finanzamtes traf und ihm auf der Straße ein Konvolut Unterlagen in einem Plastiksackerl übergeben wollte. Der Vertreter des Finanzamtes wollte auf der Straße nicht Beweismittel übernehmen und ersuchte, die Unterlagen zu kopieren und am nächsten Tag zum ohnehin bereits vereinbarten Termin ins Finanzamt zu bringen. ****OBMANN*1**** gab dazu auch an, dass er sogar die Rechnung (von der Kopienherstellung) habe. Anlässlich des 2. Erörterungsgespräches wies das Finanzamt darauf hin, dass die Kopien der Aufzeichnungen eine abweichende Systematik aufweisen würden (Oktober und „Rest“).

Die vorgelegten Kopien, aus denen auch keine durchlaufende Nummerierung der Originalaufzeichnungen ersichtlich ist, sind ein Konvolut von 69 Blättern. Das heißt, auch die Originalaufzeichnungen werden wohl diesen Umfang gehabt haben. Ein Verlust von Originalaufzeichnungen nach einem Kopiervorgang zeigt einen auffallend sorglosen Umgang mit den Unterlagen und macht eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Aufschreibungen unmöglich, auch in diesem Fall, in dem Kopien vorgelegt wurden. Die Kopien können nicht mehr auf ihre Übereinstimmung mit dem Original überprüft werden. Das zeigt auch die handschriftlich überschriebene Kopie der Tombolascheinverkäufe am 28.10.2011, die an das Bundesfinanzgericht am 6.2.2014 im pdf.Format übersendet und als „Grundaufzeichnungen“ bezeichnet wurde. (Abrechnung der Losverkäufe vom 28.10.201: in der Anlage zur E-Mail als SKMBT_C22014020512261.pdf bezeichnet). Wird diese PDF-Datei nicht in Farbe ausgedruckt, sondern in „schwarz/weiß“, könnte auch diese überschriebene Kopie als Kopie des Originals gelten. Dazu kommt, dass der Bf. zu den Aufzeichnungen keine Belege aufbewahrte. Nach den Aussagen der Obmänner wurden alle bespielten Tombolascheine weggeworfen, bzw. am Tag der Nachschau fand das Finanzamt diese sozusagen wegwerfbereit in Müllsäcken oder auf den Tischen herumliegend. Belege, die die Aufzeichnungen in Kopie hätten irgendwie untermauern können wurden nicht vorgelegt bzw. nicht sorgfältig aufbewahrt.

Es liegen schon formell keine Unterlagen vor, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes iSd § 59 Abs. 3 GSpG gewährleisten. Laut VwGH 10.03.1994, 98/15/0168 sind vernichtete Grundaufzeichnungen immer und in jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen. Auch beim Kopiervorgang verlorene Aufzeichnungen sind vernichtet, da sie

nicht mehr existieren, für den Bf. nicht mehr greifbar sind. Nicht (mehr) vorhandene Originalaufzeichnungen schaffen eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, diese entsteht gemäß § 184 Abs. 3 BAO *ex lege*. (vgl. VwGH 21.12.2010, 2009/15/0040 zu UFS 7.1.2009, RV/1071-L/06 mit dem Betrefftext: Zuschätzung bei Sportwettbetreiber, der Wettscheine nicht aufbewahrte und keine Datensicherung machte; vgl. UFS 25.11.2013, RV/0011-S/11). Der Verwaltungsgerichtshof bestätigte zu einem ähnlich gelagerten Sachverhalt die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörden für die Vergnügungssteuer: ein Verein hatte in seinem Vereinslokal täglich Tombolaausspielungen (Bingo) veranstaltet, da der Abgabenbehörde keine Aufzeichnungen über die steuerpflichtigen Einnahmen vorgelegt wurden, konnte diese zu Recht das Vorliegen der Schätzungsbefugnis annehmen (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0095).

Das Finanzamt konnte daher zur Schätzung schreiten. Nach den Fotografien der Bildschirme (Powerpoint) durch die Nachschauorgane wurden Tombolalose für 1 Euro, 2 Euro, 3 Euro verkauft, die demnach „Gewinnberechtigt“ waren. Das Finanzamt befragte die Obmänner des Bf. und Zeugen zur Anzahl der Spieltage pro Woche, zur Anzahl der Spielteilnehmer pro Spieltag und wieviele Tombolascheine zu welchem Preis durchschnittlich pro Spieltag verkauft wurden.

Bei seiner Vernehmung am 28.10.2011 gab ****OBMANN*1**** auf die Frage, wieviele Lose je Preis durchschnittlich pro Abend verkauft würden, an, dass er das nicht sagen könne, es gäbe Aufzeichnungen, die er jetzt nicht finden könne. **Der durchschnittliche Spieleinsatz pro Spiel/pro Teilnehmer betrage 1,5 Euro.** Bei der Vernehmung am 2.12.2011 gab ****OBMANN*1**** an, dass am Einsatztag die Tombolascheine 1, 2, 3 bzw 5 Euro – je nach Farbe gekostet hätten.

****OBMANN*2**** gab an, es wären an diesem Tag 400-500 Tombolascheine zu **10 Cent, 20 Cent oder 30 Cent, zum Schluss die roten um 1 Euro** verkauft worden. Über den Spielbetrieb gäbe es keine Aufzeichnungen. (Niederschrift vom 28.10.2011 mit dem späteren Vereinsobmann ****OBMANN*2****). Im 2. Erörterungstermin am 23.4.2014 wurde er vom Finanzamt zu dieser Aussage befragt und gab an, dass der Widerspruch dadurch entstand, da er an diesem Tag stundenlang vernommen worden war und Grund zur Beunruhigung hatte.

Die Zeugin ****ZEUGE*1**** gab anlässlich der Einvernahme am 28.10.2014 an, dass es **Lose um 1 Euro oder um 2 Euro oder um 5 Euro** gäbe, beim Erwerb ab 3 Losen gibt es jeweils ein Gratislos. Bei der Vernehmung am 2.5.2012 sagte ****ZEUGE*1**** aus, dass sie ansonsten nur ein und zwei Euro-Lose gespielt habe.

****ZEUGE*2****: **die Tombolascheine hätten ca. 10, 20 bzw. 30 Cent gekostet.** (Zeugeneinvernahme anlässlich des 1. Erörterungsgespräches). Bei ihrer Aussage am 28.10.2011 gab sie allerdings an, die Tombolascheine **hätten 1 Euro** gekostet.

Nach den Zeugenaussagen anlässlich des 1. Erörterungsgespräches hätten laut ****ZEUGE*3**** **die Lose höchstens 30 Cent gekostet**, ****ZEUGE*5**** konnte sich

nicht mehr genau erinnern, er glaubte 1 oder 2 Euro, an diesem Abend, ****ZEUGE*6**** sagte aus, dass am 28.12. ein Los 2 und 3 Euro gekostet habe, wieviel ein Los an einem anderen Tag gekostet habe, wisse er nicht, möglicherweise unter 1 Euro.

Was zur Durchführung des tombolaähnlichen Spiels bereits gesagt wurde, gilt auch hier: ****OBMANN*1**** konnte infolge seiner eigenen widersprüchlichen Aussagen in keiner Weise glaubhaft machen, warum nur am 28.10.2011 die Tombolascheine mehr gekostet hätten als sonst und das im Licht der schon formell mangelhaften Aufzeichnungen.

Die Situation, die am Tag der Nachschau bestand, wurde als generelle Situation von der Zeugin ****ZEUGE*1**** bestätigt. Da die Aussagen der anderen Zeugen und Auskunftspersonen divergieren bzw. diese die Fragen auch nicht beantworten konnten, wird an dem Schätzungsergebnis des Finanzamtes festgehalten und darauf aufbauend eine Neuberechnung unter Einbeziehung der Gratistombolascheine durchgeführt. Darüber ist der Bf. anlässlich des 2. Erörterungsgespräches informiert worden. Ihm wurde die Möglichkeit zweier weiterer Stellungnahmen eingeräumt. In der Stellungnahme vom 29. Juli 2014 legte das Finanzamt dem Bf. die rechtliche Situation, dass die Gratistombolascheine in die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe einzubeziehen sind, ausführlich dar.

Hinsichtlich der Einbeziehung der Gratistombolascheine in die Bemessungsgrundlage wird dem Finanzamt Recht gegeben. Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgaben ist der Einsatz. Der Spieleinsatz ist der vereinbarte Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance. („loses Synallagma“, *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989² zu § 2, Rz 9). Wie der Spieleinsatz tatsächlich erbracht wird, ist gleichgültig. (§ 304 ABGB iVm § 1270 ABGB; EuGH 17.10.2002, C-339/99 (ESTAG), EuGH 17.20.2002, C-138/00 (Solida, Tech Gate); VwGH 14.11.1974, 256/74; VwGH 23.1.1976, 731/74, VwGH 14.3.1980, 2080/79, VwGH 19.3.1990, 89/15/0085 VwGH 20.1.2000, 95/15/0015; VwGH 28.6.2007, 2007/16/0028; VwGH 29.9.2010, 2009/16/0054 ua., UFS 19.3.2009, RV/1548-W/08; UFS 20.2.2009, RV/0947-W/08; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/2013; *Klang* in *Klang*, ABGB II², 45ff; *Klang*, ABGB IV/1², 3ff; *Schwimann*, ABGB³ [2006] § 1055 ABGB, Rz 1 Rz 5; *Larenz*, Methodenlehre, 430; o.V., Der Entgeltsbegriff beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit, FJ 1988, 101; *Fellner*, Grunderwerbsteuer, § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG, Rz 63, Rz 37). Wie der Spieleinsatz tatsächlich erbracht wird, ob der Spielteilnehmer das Geld dafür von einem Angehörigen geschenkt erhalten hat, er einen vom Glücksspielanbieter ausgestellten Gutschein oder Boni verwendet oder für den Spieleinsatz ein Darlehen aufgenommen hat, ist dabei gleichgültig. (z.B. UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013). Der Verwaltungsgerichtshof hat die Einbeziehung von vom Veranstalter gratis zur Verfügung gestellter „Einsätze“ nicht beanstandet. (Vigh 20.11.2014, 2013/16/0085). Aus diesem Grund sind auch die Gratistombolascheine in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Die Glücksspielabgabe wird daher folgendermaßen berechnet:

1. Monate Jänner bis April 2011: Stattgabe mangels Beweises.

2. 19. August bis 28. Oktober 2011: Für diesen Zeitraum wird die Glücksspielabgabe neu berechnet, einerseits wegen der Neudurchzählung der Tombolascheine anlässlich des 2. Erörterungsgespräches am 23.4.2014, andererseits wegen der Einbeziehung der Gratistombolascheine in die Bemessungsgrundlage. Das Bundesfinanzgericht ging von der vom Finanzamt gewählten Berechnungsmethode aus und berechnete das Entgelt pro Spieltag für die Tombolascheine Grün Bum Bum 90, Dunkelblau Tombola 90 und Rot Tombola 90 wegen gezählter Stückzahl neu. Dazu kommen noch 371 Gratistombolascheine hellblau.

| | | | |
|---|--|-----------|------------------|
| Grün Tombola 90 | FAGVG | 100 Stück | |
| Lose um 1 Euro | BFG lt. 2. EÖT pro Spieltag 50 Euro | | 100 Stück |
| Grün Bum Bum 90 | FAGVG | 129 | |
| Lose um 1 Euro | BFG lt. 2. EÖT pro Spieltag 65 Euro | | 130 |
| Dunkelblau Tombola 90 | FAGVG | 581 | |
| Lose um 2 Euro | BFG lt. 2. EÖT pro Spieltag 584 Euro | | 584 |
| Rot Tombola 90 | FAGVG | 65 | |
| Lose um 3 Euro | BFG lt. 2. EÖT pro Spieltag 100,50 Euro | | 67 |
| | FAGVG gesamt | 875 | |
| | BFG lt. 2. EÖT Entgelt pro Tag ohne Gratislose: 799,50 Euro | | 881 Stück |
| Hellblau Tombola 90 | plus 371 Stück | | |
| Gratislose | | | |
| Verkaufte Tombolascheine und Gratistombolascheine | 1.252 Stück | | |

Das auf die Gratistombolascheine entfallende Entgelt kann durch Verhältnisrechnung ermittelt werden:

| | | | |
|---|------------------------|--|------|
| Gesamtstückzahl der am 2. EÖT neu durchgezählten Lose | verhalten sich zu 100% | wie die Gratistombolascheine Hellblau Tombola 90 | zu x |
| 1.252 | 100 | 371 | x |
| <p>$X = 29,63\%$, d.h. 29,63% der 1.252 Lose sind Gratistombolascheine</p> <p>Entgelt pro Tag ohne Gratistombolascheine: $799,50 \times 29,63\% = 236,89$ = Entgelt das auf die Gratistombolascheine</p> <p>pro Tag entfällt, das ergibt in Summe: $799,50 \text{ plus } 236,89 = 1.036,39$ = Entgelt (Einsatz) pro Spieltag</p> | | | |

Glücksspielabgabe August 2011: Pro Spieltag 1.036,39 Euro x 5 Spieltage: 5.181,95 x16% = 829,11 Euro

Glücksspielabgabe September 2011: Pro Spieltag 1.036,39 Euro x 13 Spieltage: 13.473,07 x16% = 2.155,69 Euro

Glücksspielabgabe Oktober 2011: Pro Spieltag 1.036,39 Euro x 15 Spieltage: 15.545,85 x16% = 2.487,33 Euro

Glücksspielabgabe gesamt: 5.472,14. Vorgeschrieben insgesamt war bisher 12.307,36 Vorgebracht wurde, dass man bei der Befreiung bis 4.000 Euro davon ausgegangen sei, dass es sich um den Gewinn handle. (Niederschrift vom 2.12.2011 mit ****OBMANN*1****).

Gemäß § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG iVm § 4 Abs. 5 GSpG sind Tombolaspiele von der Glücksspielabgabe befreit, solange das zusammengerechnete Spielkapital solcher Ausspielungen desselben Veranstalters 4.000 Euro pro Kalenderjahr nicht übersteigt und wenn mit der Ausspielung nicht persönliche Interessen der Veranstalter oder Erwerbszweck verfolgt werden. Die 4.000 Euro orientieren sich nicht nach dem Gewinn, sondern am Spielkapital. Das Spielkapital berechnet sich Anzahl der Lose x Lospreis der aufgelegten Spielanteile einer Ausspielung (§ 40 Abs. 1 GSpG). Die 4.000 Euro fungieren in Bezug auf die Glücksspielabgaben nicht als Freibetrag, sondern als Freigrenze (vgl. GebR Rz 876 zur Vorgängerbestimmung § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7, 4. Spiegelstrich idFv 1.1.2011).

Nach dem Vorbringen des Finanzamtes vom 28.7.2014, Seite 6 wurde die Ausspielung nicht „ohne Erwerbszweck“ durchgeführt. Der Bf. nahm dazu am 4.9.2014 nur insoweit Stellung, als aus den Unterlagen, Aufzeichnungen und persönlichen Unterlagen klar hervorgehe, dass sämtliche Einnahmen aus dem Verkauf der Tombolakarten an die Gewinner ausbezahlt worden seien. Da aber aus ob genannten Gründen die Glücksspielbefreiung bereits verwirkt ist, wird auf dieses Vorbringen des Finanzamtes nicht weiter eingegangen. (Zu Erwerbszweck vgl. VwGH 30.11.1993, 90/14/0094; UVS Steiermark 27.8.2003, 30.5-42/2002).

Die Befreiungsbestimmung des § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG konnte in vorliegendem Fall nicht zur Anwendung gelangen:

1. Weil der Bf. kein Tombolaspiel iSd § 33 GSpG veranstaltete, sondern ein nicht begünstigtes tombolaähnliches Glücksspiel, bei dem nicht nur bei Ziehung bestimmter 5 oder 15 Zahlen, die auf dem Tombolaschein aufgedruckt sind, ein Gewinn in Aussicht gestellt wurde, sondern weitere Gewinnmöglichkeiten durch Gratistombolascheine über „Rubbellose“ geschaffen wurden und
2. das Spielkapital von 4.000 Euro pro Jahr überschritten wurde.

10. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

Im gegenständlichen Fall wurden vom Bf. im Jahr 2011 tombolaähnliche Spiele veranstaltet. Der Bf. verkaufte an seine Mitglieder, die an bestimmten Tagen in das Vereinslokal kamen, Tombolascheine in verschiedenen Farben zu 1 Euro, 2 Euro und 3 Euro. Auf einem Los sind 6 Tombola Karten aufgedruckt, die jeweils aus 3 Reihen a 5 Zahlen zwischen 1 und 90 bestanden. Wer drei Tombolascheine kaufte, bekam einen hellblauen Gratistombolaschein dazu. Die gekauften Gratistombolascheine hatten im linken oberen Eck eine Rubbelfläche. War auf der freigerubbelten Fläche ein Symbol (Cowboy, Buch, Käfer, Pharao) zu sehen, bekam der Spielteilnehmer ebenfalls einen entsprechenden Gratistombolaschein. Die Gratistombolascheine waren wie die gekauften am Gewinn beteiligt. (Einsicht in die Tombolascheine, Aussage von ****OBMANN*1**** anlässlich des 2. Erörterungsgespräches am 23.4.2014). Wenn ein Kontingent an Tombolascheinen verkauft war, begann das Spiel. Der Bf. hatte in seinem Vereinslokal eine „Kugelmaschine“, mit welcher die Ziehung der Kugeln mit aufgedruckten Zahlen erfolgte. Hatte der Spielteilnehmer 5 gezogene Zahlen in einer Reihe, wurde ein Gewinn fällig, hatte ein Spielteilnehmer 15 gezogene Zahlen im Kästchen, hatte er ebenfalls gewonnen.

Das im ordnungspolitischen und abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes begünstigte Tombolaspiel des § 33 Abs. 1 GSpG hat den Spielvertrag zum Inhalt, dass Spielteilnehmer Tombolakarten, die drei Reihen zu je fünf verschiedenen Zahlen aus der Zahlenreihe 1 bis 90 enthalten erwerben und dafür einen Gewinn mit jenen Tombolakarten erzielen können, die eine nach der Spielbedingung als gewinnendbezeichnete Zahlenkombination aufweisen, wobei die Zahlen dieser Kombination in einer öffentlichen Ziehung ermittelt werden. Enthalten sämtliche entgeltlich zu erwerbenden Tombolascheine eine Rubbelfläche, wodurch bei Aufscheinen bestimmter Symbole „Gratistombolascheine“ gewonnen werden können, werden gegenüber dem von § 33 Abs. 1 GSpG geforderten Spielverlauf zusätzliche Gewinnchancen, in Aussicht gestellt. Es handelt sich in einem solchen Fall nicht mehr um das Tombolaspiel iSd § 33 GSpG. Sehr wohl liegt eine den Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegende Ausspielung vor, da vom Ausspielungsbegriff auch die tombolaähnlichen Glücksspiele erfasst sind. Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe ist der Einsatz. Wie der Spieler den Einsatz aufbringt ist gleichgültig, er kann den Einsatz auch vom Spielveranstalter, wie im gegenständlichen Fall die Gratistombolascheine, geschenkt bekommen.

Die Glücksspielabgaben sind gemäß § 59 Abs. 3 GSpG angeordnete Selbstberechnungsabgaben, die Abrechnung gilt als Anzeige und der Anzeige sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Damit sind diese Abrechnungen und Unterlagen Aufzeichnungen iSd § 126 BAO, für die § 132 BAO über die Führung von Aufzeichnungen und Aufbewahrung von Belegen gilt. Diese Belege können ua Tombolascheine sein. Sollte eine Glücksspielabgabenbefreiung bestehen, enthebt das nicht von der Führung der Unterlagen, da dann, wenn das

Spielkapital gemäß § 40 Abs. 1 GSpG die Freigrenze von 4.000 Euro übersteigt die Selbstberechnungsverpflichtung eintreten würde.

Im gegenständlichen Fall bestand eine Unterlagensituation, durch die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele nicht gewährleistet war: trotz Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht konnten nur Kopien von nicht nummerierten Aufzeichnungen vorgelegt werden, da die Originale anlässlich des Kopiervorganges verloren gingen. Die Aufzeichnungen in Kopie konnten nicht belegt werden. Die vom Finanzamt anlässlich der Nachschau zum Teil in Müllsäcken, zum Teil auf den Tischen herumliegenden, vorgefundenen, bespielten Tombolascheine enthielten keine Preisangaben und auch sonstige Belege, die die Aufzeichnungen hätten bestätigen können, wurden nicht aufgefunden und nicht vorgelegt. Gewährleisten die vorgelegten Unterlagen iSd § 59 Abs. 3 GSpG wegen formeller Mängel nicht eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele, besteht eine Schätzungsbefugnis des Finanzamtes gemäß § 163 iVm § 184 Abs. 3 BAO. Da die Aussagen zu den Preisen für die Tombolascheine divergierten, ging das Finanzamt von der am Tag der Nachschau vorgefundenen Situation, die durch eine Zeugenaussage als generelle Situation dargestellt wurde, aus. Hinsichtlich der Monate August, September und Oktober 2011 bestätigte das Bundesfinanzgericht dem Grunde nach die Schätzung des Finanzamtes. Da aber beim 2. Erörterungsgespräch, auf Antrag des Bf. (Stellungnahme des Bf. vom 1. April 2014 mit E-Mail; ****OBMANN*1**** und ****OBMANN*2**** anlässlich des 1. Erörterungsgesprächs), die Tombolascheine neu durchgezählt wurden und außerdem die beiden Obmänner übereinstimmend den Spielverlauf in Bezug auf die Gratistombolascheine darstellten, war eine Neuberechnung der Glücksspielabgaben unter Einbeziehung der Gratistombolascheine erforderlich.

Die Befreiung von der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG iVm § 4 Abs. 5 GSpG konnte nicht gewährt werden, weil ein tombolaähnliches Glücksspiel nicht begünstigt ist, im Übrigen wurde das Spielkapital von 4.000 Euro im Kalenderjahr überschritten.

Aus allen diesen Gründen wurde den Beschwerden betreffend Glücksspielabgaben Jänner bis April 2011 stattgegeben und die Bescheide aufgehoben, die Beschwerden betreffend Glücksspielabgaben August bis Oktober 2011 wurden als unbegründet abgewiesen und die Glücksspielabgaben unter Einbeziehung der Gratistombolascheine neu festgesetzt.

11. Zulässigkeit der 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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Grundsätzliche Rechtsfragen der Glücksspielabgabe wurden nicht aufgeworfen (vgl. Beschluss VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0007). Zu den anderen Beschwerdepunkten gibt es eine ständige Rechtsprechung:

- Bezahlung des Spieleinsatzes durch einen Dritten oder den Veranstalter selbst:

zB VwGH 23.1.1976, 731/74, VwGH 14.3.1980, 2080/79, VwGH 19.3.1990, 89/15/0085 VwGH 20.1.2000, 95/15/0015; VwGH 28.6.2007, 2007/16/0028; VwGH 29.9.2010, 2009/16/0054 ua.

- Schätzungsbefugnis des Finanzamtes: (VwGH 21.12.2010, 2009/15/0040 – Schätzung betreffend KÖSt und USt von Wettbüro/Nichtvorlage der Wettscheine [UFS 7.1.2009, RV/1071-L/06 ua]; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0095 – Vergnügungssteuer/Aufzeichnungen/Tombolaspiele; VwGH 28.5.2008, 2008/15/011; VwGH 20.09.1989, 88/13/0072 – wahrheitsgemäße Offenlegung; VwGH 11.04.1991, 90/13/0231 – vollständige Offenlegung; VwGH 16.5.2002, 98/13/0195; VwGH 2.10.1964, 1179/63; VwGH 31.3.1998, 93/13/0035 – Schätzungsbefugnis bei mangelhafter Führung der Aufzeichnungen).

Das Bundesfinanzgericht ist von dieser Rechtsprechung nicht abgewichen.

Wien, am 23. August 2016