

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber in den Beschwerdesachen ****Bf.+ADRESSE****, vertreten durch Ploil Krepp Boesch Rechtsanwälte GmbH, Stadiongasse 4, 1010 Wien,

- betreffend **Rechtsgeschäftsgebühren** gegen zwei Bescheide gemäß § 201 BAO vom 21. August 2008, beide StNr. ****x1**** des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern betreffend § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. c GebG idFv BGBl. I 2010/54, für das Kalenderjahr 2004 und 2005, zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird Folge gegeben. Die zwei Bescheide gemäß § 201 BAO werden aufgehoben.

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

- betreffend **Säumniszuschläge gemäß § 217 BAO** gegen zwei Bescheide vom 9. September 2008 beide StNr. ****x1**** des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird Folge gegeben. Die zwei Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Kann an einem Gewinnspiel nur der Spielteilnehmer teilnehmen, der über das Anwählen einer Mehrwerttelefonnummer automationsunterstützt zufallsgeneriert ausgewählt wird, liegt ein Glücksspiel gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG idFv 1.1.2011 vor. (Befreiung gemäß § 15 Abs. 3 GebG aufgrund der „Entweder-Oder“ Regel für entgeltlich/unentgeltlich gemischte Rechtsgeschäfte vor dem 1.8.2008).

Bemerkt wird, dass die Rechtsmittelverfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen sind. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

„§ 323 Abs. 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 Abs. 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. Rechtsgeschäftsgebühren

A.) Verfahren

Die Bf. ist in Österreich ansässig und führte von ****DATUM**** bis Anfang ***DATUM*** im Wege von Mehrwert-Telefonnummern Gewinnspiele durch. Ein automationsunterstütztes System wählte nach dem Zufallsprinzip eine oder mehrere von einer großen Anzahl von Telefonleitungen aus (****NUMMER****). Der Anruf des Spielteilnehmers musste sich in einer auf diese Weise ausgewählten Leitung befinden, um zum Moderator der Sendung und zur Beantwortung einer Quizfrage durchgeschaltet zu werden.

Das Finanzamt führte bei der Bf. eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO durch. Gegenstand der Prüfung waren die Gebühren gemäß § 33 TP 17 GebG im Zeitraum 1.1.2003-31.10.2005.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO vom 21. August 2008 die Glücksvertragsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7c GebG für Juli bis Dezember 2004 fest (Bemessungsgrundlage **BERECHNUNG**).

Das Finanzamt setzte mit Bescheid gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO vom 21. August 2008 die Glücksvertragsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7c GebG für Jänner bis ***DATUM*** fest (Bemessungsgrundlage ***BERECHNUNG**).

Das Finanzamt ging in der Begründung der Bescheide davon aus, dass ein Glücksspiel iSd § 1 GSpG vorliegt, weil die maßgebliche überwiegende Zufallsbestimmtheit der Entscheidung vorliegt. Es entscheide nicht allein die richtige Beantwortung einer allfälligen Gewinnfrage, sondern vielmehr die automationsgestützte Entscheidung, ob der Spielteilnehmer mit seinem Telefonat eine Verbindung zum Veranstalter erhält. Infolge der Mehrwerttelefonnummern sei die Spielteilnahme entgeltlich, da der Spielteilnehmer neben dem Verbindungsentgelt an den Netzbetreiber auch ein weiteres Entgelt an den Besteller der Mehrwertnummer entrichten muss. Weiters verwies das Finanzamt hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung und den Betriebsprüfungsbericht, *die „insoweit einen integrierenden Bestandteil des Bescheides bilden“*.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung/Beschwerde erhoben. Die Bf. beantragte die Aufhebung der bekämpften Bescheide. Eingewendet wurde,

- dass das österreichische Glücksspielmonopol unionsrechtswidrig sei, weswegen an den EuGH ein Vorabentscheidungsersuchen zu stellen sei,

- dass Verfahrensvorschriften verletzt worden seien, da das Finanzamt kein Gutachten eingeholt habe, um zu klären, ob bei Gewinnspielen mit Mehrwerttelefonnummern für den Gewinn oder Verlust eines Spielteilnehmers der Zufall oder der Geschicklichkeitsfaktor überwiege.
- dass der Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes behaftet sei, da der Zufall lediglich über die Chancen für den Eintritt ins Spiel entscheide, nicht aber über Gewinn und Verlust im Spiel selbst, da dieses bestimmte Fähigkeiten, nämlich um das möglichst rasche und richtige Eintippen einer dem Anrufer bekannt gegebenen Zahlenfolge in aufsteigender oder absteigender Reihenfolge und/oder die Lösung von Quiz- bzw Wissensfragen voraussetze. Weiters liege keine Entgeltlichkeit vor, weil der Spielteilnehmer pro Anruf ein übliche Telefonkosten kaum überschreitendes Verbindungsentgelt an den Mehrwertnummeranbieter geleistet habe, nämlich 0,70 Cent pro Anruf.

2. Sachverhalt

Beweis wurde erhoben durch Einsicht in den Bemessungsakt des Finanzamtes StNr. ****x1***, in den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung AuftragsbuchNr. ****x2****, in das Schreiben der Bf. an das Finanzamt vom 8. März 2006 und in das Firmenbuch.

Festgestellt wurde folgender Sachverhalt: Mit Gesellschaftsvertrag vom *DATUM* wurde die ****RECHTSVORGÄNGER1**** gegründet. Mit Verschmelzungsvertrag vom *DATUM*** wurde die Gesellschaft mit der ****RECHTSVORGÄNGER2**** als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Diese wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom selben Tag gemäß § 5 UmwG in die Bf. umgewandelt.

Die Bf. führte im Wege von Mehrwert-Telefonnummern Gewinnspiele (****GEWINNSPIELE****) durch. Die Spieler konnten durch Anwählen einer für Mehrwertdienste zugelassenen Telefonnummer (***NUMMER***) an den Gewinnspielen teilnehmen, wobei 0,70 Euro pro Anruf verrechnet wurden. (Berufung/Beschwerde, Punkt 2.3.5). Weil in der Regel mehr Anrufer als verfügbare Leitungen vorhanden sind, erfolgte die Auswahl der Anrufer durch eine automatisierte Telefonanlage. Für den Anrufer kam es darauf an, ob er auf eine freie Leitung traf, ob er mit dem Anrufbeantworter oder direkt mit dem Moderator im Studio verbunden wurde. Die technische Abwicklung der zufallsabhängigen Bestandteile des Spielablaufes wurde von dem Telefonprovider ****DIENSTENETZBETREIBER**** bereitgestellt.

Die angebotenen Spiele waren Zahlenrätsel, Bilderrätsel, rechnerische Denksportaufgaben, Wortsuchspiele und Spiele bei denen zu bekannten Redewendungen oder Sprichwörtern fehlende Buchstaben eingesetzt oder, bei durcheinandergewürfelten Worten, die Buchstaben in die richtige Reihenfolge gebracht werden mussten („****SPIELE****). Die von den Teilnehmern zu lösenden Aufgaben waren in ihrem Schwierigkeitsgrad unterschiedlich, es war jedoch stets eine gewisse Geschicklichkeit, Aufmerksamkeit, Genauigkeit oder ein bestimmtes Sachwissen erforderlich, um die

Aufgabe zu lösen. (Schreiben der Bf. an das Finanzamt vom 8. März 2006, Berufung/Beschwerde der Bf.).

Die Gewinne bewegten sich zwischen dem Mindestgewinn von 50 Euro und dem Höchstgewinn von 1.500 Euro. Darüber hinaus gab es „Jackpots“ von maximal 7.000 Euro zu gewinnen, dafür war das Lösen einer sehr schwierigen Aufgabe notwendig. Die Bf. gab als durchschnittlichen Gewinn 180 Euro an. Pro Woche wurde unter den Spielteilnehmern, die sich in der vergangenen Woche in der Telefonanlage registriert hatten, ein „****PREIS****“ in Form einer Ware, das idR aus einem elektronischen Gerät bestand, „*durch automationsunterstützte Ziehung (Zufallsgenerator) ausgespielt.*“ Dadurch hatten auch die Spielteilnehmer, die bei einem Anruf keine freie Leitung getroffen hatten, eine Gewinnchance auf den „****PREIS****“. Die Bf. zahlte im Jahr 2004 ****BETRAG**** Euro Barbeträge und im Jahr 2005 für die Sendung „****+BETRAG**** Euro an Gewinnen aus. In letzterem Betrag sind 4.000 Euro Warenpreise enthalten. Darüber hinaus spielte die Bf. wöchentlich Warenpreise unter 200 Euro aus, die von dritter Seite kostenlos zur Verfügung gestellt worden waren. (Schreiben der Bf. an das Finanzamt vom 8. März 2006).

Nach dem Inhalt des Bemessungsaktes führte die Bf. ab Ende 2005 derartige Spiele nicht mehr durch.

B. Rechtliche Beurteilung

3. Gesetzliche Grundlagen

Gemäß **§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7c GebG** in der Fassung vor dem 1.1.2011 BGBl. I 54/2010 unterliegen der Gebühr Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird: *Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG), die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden, und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen, wenn die Gewinne in Geld und in Waren, in Geld und in geldwerten Leistungen, in Geld und in Waren und in geldwerten Leistungen bestehen, vom vierfachen Wert der als Gewinne bestimmten Waren und geldwerten Leistungen 12 vH, sowie von den in Geld bestehenden Gewinnen 25 vH.*

§ 1 Abs. 1 GSpG in der damaligen Fassung lautete: *Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Spiele, bei denen Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen.*

Gemäß **§ 15 Abs. 3 GebG** idF BGBl. 1992/780 sind Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Grunderwerbsteuergesetz, Kapitalverkehrsteuergesetz (I. Teil Gesellschaftsteuer und II. Teil Wertpapiersteuer), Versicherungssteuergesetz oder Beförderungssteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen.

Gemäß **§ 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG** gilt als Schenkung im Sinne dieses Gesetzes - neben der Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes - *jede andere freigiebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.*

Mit Ablauf des 31.7.2008 ist die Erbschafts- und Schenkungssteuer infolge der Erkenntnisse VfGH 7.3.2007, G 54/06 ua; VfGH 15.6.2007, G 23/07 u.a. ausgelaufen.

Im den vorliegenden Beschwerdesachen wurde der Sachverhalt vor dem 31.7.2008 verwirklicht.

Mit dem Schenkungsmeldegesetz 2008 BGBl. I 2008/85 wurde die Stiftungseingangssteuer eingeführt und mit BGBl. I 2009/52 wurde § 15 Abs. 3 GebG angepasst, indem die Gebührenbefreiung auf Rechtsgeschäfte, die unter das StiftEG fallen, erstreckt wurde und die Gebührenbefreiung für Rechtsgeschäfte, die unter das Beförderungssteuergesetz, das nicht mehr dem Rechtsbestand angehörte, entfiel.

Im den vorliegenden Beschwerdesachen wurde der Sachverhalt vor BGBl. I 2009/52 verwirklicht.

Mit der Glücksspielnovelle 2008 BGBl. I 54/2010 wurde § 33 TP 17 GebG geändert. Gemäß § 37 Abs. 27 GebG tritt § 33 TP 17 in der Fassung vor dem BGBl. I 54/2010 mit 1. Jänner 2011 außer Kraft und ist letztmalig auf alle Sachverhalte anzuwenden, für die die Gebührenschild vor dem 1. Jänner 2011 entsteht. Ab 1.1.2011 ersetzt die Glücksspielabgabe gemäß den §§ 57 und 58 GSpG die bisherigen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Z 7 und Z 8 GebG. (658 der Beilagen XXIV. GP).

Im den vorliegenden Beschwerdesachen wurde der Sachverhalt vor dem 1.1.2011 verwirklicht.

4. Erwägungen

4.1. Das Glücksspielmonopol im Lichte des Unionsrechtes

Zum Vorbringen der Bf. betreffend Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols wird bemerkt:

Ab 1.1.2011 ersetzt die Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 ff GSpG, die in das Glücksspielgesetz integriert wurde, die bisherigen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG. (RV 658 BlgNR 24. GP). Die zu unionsrechtlichen Fragen des Glücksspielgesetzes ergangenen Entscheidungen der Höchstgerichte sind zwar nicht zu Rechtsverkehrsteuern ergangen, haben diese jedoch – allerdings bereits in der Variante der Glücksspielabgaben – erwähnt. Da die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG die Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und 8 GebG sind, gilt das im Folgenden Gesagte auch für den Fall der Bf.

Die Bf. ist zwar in Österreich ansässig, jedoch sind nach der Judikatur unionsrechtliche Fragen in Bezug auf das Glücksspiel nicht nur bei „Auslandsbezug“ (grenzüberschreitender Sachverhalt) zu untersuchen, sondern auch als Vorfrage für eine verfassungsrechtlich unzulässige „Inländerdiskriminierung“. Bei

der „Inländerdiskriminierung“ geht es darum, dass bei einem Inländer nicht, wie bei einem Ausländer, unmittelbar das Unionsrecht angewendet wird, sondern der Verstoß einer nationalen Regelung gegen Unionsrecht kann nur über eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof geltend gemacht werden. (OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m, Punkt 3. unter Verweis auf OGH 21.10.2014, 4 Ob 145/14y).

Während der VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/002 Rz 119, 123 eine Unionsrechtswidrigkeit von Bestimmungen des Glücksspielgesetzes nicht erkannte, da es die angestrebten Ziele des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung, der Verhinderung der Beschaffungskriminalität sowie die Verhinderung von kriminellen Handlungen gegenüber Spielern in kohärenter und systematischer Weise verfolgt, stellte der OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m den Antrag an den Verfassungsgerichtshof, Teile des Glücksspielgesetzes wegen Unionsrechtswidrigkeit aufzuheben, da die Werbung der Konzessionäre nicht dazu diene, Spielteilnehmer in kontrollierte Spielernetzwerke zu lenken. **Der Verfassungsgerichtshof** wies diesen Antrag zwar mit Beschluss zurück, **bemerkte** aber, **dass nicht sämtliche Bestimmungen des Glücksspielgesetzes in einem untrennbaren Zusammenhang stehen, wie z.B. die Regelungen betreffend Glücksspielabgaben in §§ 57 ff GSpG.** (Beschluss VfGH 15.10.2016, G 103-104/2016 u.a. Rn 108).

Im Erkenntnis VfGH 15.10.2016, E 945/2016-24, E 947/2016-23, E 1054/2016-19 Rn 49 kam der Verfassungsgerichtshof zu dem Ergebnis, dass keine Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols bzw. der zahlenmäßigen Beschränkungen der Glücksspielkonzessionen vorliegt. Der Verfassungsgerichtshof stellte fest, dass er sich der Auffassung des Obersten Gerichtshofes nicht anschließen vermag, da in diesem Antrag isoliert konkrete Werbetätigkeiten einzelner Konzessionäre betrachtet worden seien, ohne eine gesamthafte Würdigung aller Auswirkungen auf dem Glücksspielmarkt im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union vorzunehmen. (VfGH 15.10.2016, E 945/2016-24, E 947/2016-23, E 1054/2016-19 Rn 50). Der Verfassungsgerichtshof begründete vielmehr in der Rn 51, dass sein Ergebnis durch das Erkenntnis VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 gestützt werde.

Nach der bisherigen Judikatur des Bundesfinanzgerichtes zu den Glücksspielabgaben ist der abgabenrechtliche Teil des Glücksspielgesetzes nicht nur von § 3 GSpG unabhängig, sondern es sind die Glücksspielabgaben Rechtsverkehrsteuern wie das Grunderwerbsteuergesetz, Rechtsgeschäftsgebühren uvam. In- und ausländische, konzessionierte wie nicht konzessionierte Glücksspielanbieter werden gebühren- und verkehrssteuerrechtlich, wenn sie diese Glücksverträge abschließen, gleich besteuert, weswegen steuerlich keine Unionsrechtswidrigkeit verortet wurde. Deshalb konnte bei Inlandssachverhalten auch keine Verfassungswidrigkeit vorliegen. (z.B. BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012).

4.2. Glücksvertragsgebühr

4.2.1. Relation des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG zum Glücksspielgesetz

Die Definition der Glücksverträge in § 33 TP 17 GebG stimmt wortwörtlich mit der des § 1267 ABGB überein (*Fellner*, Kommentar zum Gebührengesetz, § 33 TP 17, Rz 1; *Gaier*, Kommentar zum Gebührengesetz⁴, zu § 33 TP 17 Rz 3), denn gemäß § 33 TP 17 GebG in der Fassung vor dem 1.1.2011 BGBl. I 54/2010 unterliegen der Gebühr Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird, wobei die Z 7 Glücksspiele iSd § 1 Abs. 1 GSpG besteuert, die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden, und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen. Der Gesetzgeber wollte nicht die Veranstaltung als solche, dies steht im Widerspruch zu dem Titel der vorliegenden TP „Glücksverträge“, sondern auch im Rahmen der Gebühr von Ausspielungen Rechtsgeschäfte besteuern. (*Frotz-Hügel-Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz, zu § 33 TP 17 B II 7c).

§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG verweist durch das Tatbestandsmerkmal „Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG)“ auf das Glücksspielgesetz. § 1 Abs. 1 GSpG hat als Regelungsinhalt den Abschluss des Spielvertrages iSd § 1272 ABGB, eingeschränkt auf solche Spiele, bei welchen die Entscheidung über das Spielergebnis **ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall** abhängt. In § 2 GSpG heißt es, dass eine Ausspielung ein solches in § 1 Abs. 1 GSpG genanntes **entgeltliches Glücksspiel** ist, bei denen Spieler eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz) und vom Unternehmer eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn). Im Ausspielungsbegriff des Glücksspielgesetzes sind daher alle Spieltypen enthalten, unter der Voraussetzung „**unternehmerischer Mitwirkung**“ (II. Besonderer Teil 658 BlgNR XXIV. GP, Zu Z 3 und 31 (§ 2 und § 60 Abs. 24 GSpG). Zum Wesen einer Ausspielung gehört das synallagmatische Verhältnis von vermögensrechtlicher Leistung und erhoffter vermögensrechtlicher Gegenleistung. (*Schwartz/Wohlfahrt*, GSpG (1998) § 2 Tz I.4). *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. Die „Gegenleistung“ die sich der Spieler für die Hingabe seines Geldes erwartet, ist die Hoffnung auf eine Gewinnchance. Es kann aber auch sein, dass er nichts bekommt und seinen Einsatz verliert. (Vgl. UFS 5.4.2007, RV/1338-W/05; UFS 30.1.2009, RV/0470-W/02; UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11; BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011; BFG 19.1.2015, RV/7101560/2013; BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012).

Ebenso ist es Intention des Gebührengesetzes, in erster Linie entgeltliche Rechtsgeschäfte zu besteuern (z.B. § 15 Abs. 3 GebG, § 33 TP 5 GebG, § 33 TP 9 GebG, § 33 TP 17 GebG, § 33 TP 21 GebG: Bemessungsgrundlage ist der Preis [der Wettpreis, der Kaufpreis], das Entgelt).

Im gegenständlichen Fall geht es unbestritten um von der Bf. veranstaltete Gewinnspiele, an welchen die Spielteilnehmer nur teilnehmen konnten, wenn

- sie im ersten Schritt eine Mehrwertnummer anwählten und
- in einem zweiten Schritt zufallsgeneriert durch ein computergesteuertes System ihre Telefonleitung aus einer großen Anzahl von Telefonleitungen ausgewählt wurde.

Nur der zufällig ausgewählte Spielteilnehmer gelangte in die Sendung und konnte (danach) an dem Gewinnspiel teilnehmen.

Unbestritten ist auch dem Grunde und der Höhe nach, dass die Bf. für die Teilnahme an den Gewinnspielen Gewinne in Aussicht stellte.

4.2.2. Das Verbindungsentgelt an den Mehrwertnummernanbieter ist der Einsatz für das Inaussichtstellen eines Gewinnes

Die Bf. sieht im Verbindungsentgelt an den Mehrwertnummernanbieter kein Entgelt.

Mehrwertdienste sind Dienste und Geldleistungen, die über die gewöhnlichen Dienste und Leistungen eines Telekommunikationsnetzes hinausgehen bzw. vorhandene Dienste verändern. Das Inkasso für das jeweilige Mehrwertdienstentgelt erfolgt beim jeweiligen Telefonanbieter (Quellnetzbetreiber). Nach Abzug des auf ihn entfallenden Gewinnanteils leitet er den restlichen Betrag an einen allfälligen weiteren, von ihm verschiedenen Netzbetreiber, den Dienstenetzbetreiber, - wie im vorliegenden Fall auch - weiter. Dieser behält sich wiederum seinen Anteil ein und überweist den verbleibenden Rest an den Mehrwertdiensteanbieter. (*Deisenberger*, „Rufen Sie 0900 ... und gewinnen Sie...“). Der Betrieb von Telefon-Mehrwertdiensten im Zuge von Fernsehgewinnspielen aus glücksspielrechtlicher Sicht, MR 2003, 71; *Hasberger*, Mehrwertdienste und das Inkasso der Netzbetreiber, ÖJZ 2003/838).

Im gegenständlichen Fall ist die Bf. der Mehrwertdiensteanbieter, nach ihren Ausführungen wurde ihr die technische Infrastruktur von dem obgenannten Telefonprovider als „Dienstenetzbetreiber“ zu Verfügung gestellt.

Bei den "Telefon-Mehrwertdiensten" sind daher zwingend zwei Verträge zu unterscheiden. Einerseits schließt der Telefonanbieter (Quellnetzbetreiber) mit dem Kunden einen Vertrag zur Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen ab, d.i. die Infrastruktur (Transport-Ebene). Sofern der Kunde einen Mehrwertdienst in Anspruch nimmt, ermöglicht der Vertrag zwischen Telefonanbieter (Quellnetzbetreiber) und Kunden, dass letzterer den technischen Zugang zum Mehrwertdienst erhält, der Telefonanbieter (Quellnetzbetreiber) stellt nur das technische Hilfsmittel zur Verfügung, auf den Mehrwertdienst hat er keinen Einfluss. Andererseits erfolgt die Inanspruchnahme des Mehrwertdienstes auf Basis eines eigenen Vertragsverhältnisses, das zwischen dem Kunden und dem Mehrwertdiensteanbieter geschlossen wird, d.i. der Vertrag des Anschlussbenutzers mit dem Mehrwertdienstleister über den über Mehrwertnummern angebotenen Inhalt (Inhalte-Ebene). (OGH 27.05.2003, 1 Ob 244/02t; OGH 16.03.2004 4 Ob 7/04i; OGH 24.06.2005, 1 Ob 114/05d; OGH 20.03.2007 4 Ob 227/06w; *Hasberger*, Mehrwertdienste und das Inkasso der Netzbetreiber, ÖJZ 2003/838; *Wessely*, Neues von der Mehrwertdienste-Front, MR 2004, 149).

Regelungen bezüglich der Erbringung, Bewerbung und Tarifierung von Mehrwertdiensten enthielt – für den streitgegenständlichen Zeitraum - die von der Regulierungsbehörde erlassene Kommunikationsparameter-, Entgelte- und Mehrwertdienstverordnung (KEM-V), die auf Grund des § 24 Abs. 1 und Abs. 2 Telekommunikationsgesetz 2003 (TKG), BGBl. I 2003/70 erging. Die Möglichkeit der Teilnahme an Gewinnspielen wurde als „eventtarifizierter Dienst“ erbracht, bei welchem das Entgelt vom Dienstanbieter nicht zeitabhängig tarifiert wird, sondern ein fixer Entgeltbetrag einmalig pro Event (Anruf) verrechnet wurde. (Vgl. *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989², § 9 Rz 6; *Ertl /Niesner*, Zur zivilrechtlichen Zulässigkeit von TV-Gewinnspielen über Mehrwertnummern, MR 2006, 278).

Die Zahlung für die Mehrwertnummer, die der Spielteilnehmer als Zugangsvoraussetzung, dass er in den zufallsgenerierten Auswahlprozess für die Spielteilnahme am Gewinnspiel kommt, aufwenden muss, wurde nach der Rechtsprechung der Höchstgerichte VwGH 25.07.1990, 86/17/0062, OGH 18.2.2003, 4 Ob 5/03v, OGH 10.02.2004, 4 Ob 233/03y, OGH 18.11.2008, 4 Ob 167/08z als vermögenswerte Gegenleistung des Spielers iSd § 2 GSpG beurteilt:

Laut VwGH 25.07.1990, 86/17/0062 betreffend das sog. "5 Millionen Rubbel-Puzzle" ist zumindest eine **vorwiegende Zufallsabhängigkeit** gegeben, wenn der Spielteilnehmer, um am Gewinnspiel teilnehmen zu können, vorerst gegen Entgelt Rubbel-Puzzle-Kartenhälften zum Preis von 5 Schilling erwerben muss, deren Inhalt zunächst unbekannt ist, weil durch Abreiben der Schutzschicht auf den Spielkarten erst die Gewinnsymbole sichtbar werden. Allerdings konnte der Spieler „bei Hauptgewinnen“ erst dann am Gewinnspiel teilnehmen, wenn er zwei farbengleiche Spielkarten vorweisen konnte. Der Verwaltungsgerichtshof beurteilte auch die Tauschbemühungen angesichts der Anzahl der ausgegebenen Spielkarten als weitgehend aleatorisch, sowie das Erfordernis, dass es bei bestimmten Preisen auf das Zuvorkommen vor anderen Spielteilnehmern ankommt. Der **Preis** für die Spielkarten wird nach dem gesamten Erscheinungsbild in Erwartung eines in Aussicht gestellten Gewinnes geleistet. Nach § 2 GSpG ist es gleichgültig, an wem der Spielteilnehmer leisten muss.

Nach Ansicht des Obersten Gerichtshofes OGH 18.2.2003, 4 Ob 5/03v handelt es sich bei einem Verbindungsentgelt, das nach Anwählen einer Mehrwert-Telefonnummer zwecks Teilnahme an einem Gewinnspiel anfällt und das nur zu einem kleinen Teil zur Deckung der Dienstleistung des in Anspruch genommenen Telekommunikationsunternehmens dient, während es zum größeren Teil dem Veranstalter des Gewinnspiels zufließt, um eine vermögenswerte Leistung iSd § 2 Abs. 1 GSpG. Auch ist es Teilnahmewilligen in einem solchen Fall nicht möglich, unentgeltlich an dem Gewinnspiel teilzunehmen, weil er für seine Beteiligung immer auch eine Geldleistung an den Veranstalter, also einen vermögenswerten Einsatz, erbringen muss. Auf den subjektiven Eindruck des Spielers, einen vermögenswerten Einsatz zu leisten oder nicht, kommt es dabei nicht an. (Vgl. *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989², § 9 Rz 9).

In der Entscheidung OGH 10.02.2004, 4 Ob 233/03y wurde dazu ergänzt, dass ein Glücksspiel iSd § 3 GSpG vorliegt, wenn der Gewinn telefonisch gefordert werden kann, da jedenfalls diejenigen, die die Mehrwertnummer anrufen, einen Einsatz leisten. Im Zeitpunkt der Zahlung des Einsatzes, ist offen, welchen der Preise verschiedenen Werts der Teilnehmer erhält. Auch insoweit wird daher im Sinne des § 2 Abs. 1 GSpG dem Teilnehmer eine vermögensrechtliche Gegenleistung in Aussicht gestellt.

Nach dem Sachverhalt OGH 18.11.2008, 4 Ob 167/08z veranstaltete eine Zeitung zusammen mit dem X eine Publikumswahl zur Ermittlung beliebter Fernseh- und Bühnenstars, bei der die Teilnehmer "tolle Preise" gewinnen konnten. Letztere konnten ihre Stimme im Internet, per Post oder mit einer an eine Mehrwertnummer zu sendenden Textnachricht (SMS) abgeben, wobei eine solche Nachricht 0,50 Euro kostete, wovon 0,34 Euro an den Netzbetreiber und 0,16 Euro an die Veranstalterin gingen. Aufgrund der geringen Teilnehmerzahl reichten die der Veranstalterin zufließenden Teile des SMS-Entgelts nicht aus, um die Kosten für die Einrichtung des Mehrwertdienstes zu decken. Der Oberste Gerichtshof entschied dazu unter Berücksichtigung seiner Vorjudikatur: Auch bei einem Mehrwertnummernglücksspiel ist die in § 2 Abs. 1 GSpG angesprochene synallagmatische Verknüpfung zwischen der Leistung des Veranstalters und der Gegenleistung der Spieler objektiv zu verstehen. Es kommt nicht darauf an, ob die Spieler ihre Leistung als Gegenleistung für die Teilnahme an einer Ausspielung verstehen. Maßgebend ist vielmehr, ob sie für die Teilnahme tatsächlich eine Leistung an den Spielveranstalter erbringen. Unter Verweis auf VwGH 25.07.1990, 86/17/0062 ist auch jener Teil des Mehrwertentgelts, das dem mit dem Veranstalter zusammenarbeitenden Netzbetreiber zukommt, als Gegenleistung im Sinn des § 2 Abs. 1 GSpG zu werten, da es gleichgültig ist, an wen der Spieler in einem dreipersonalen Verhältnis seine Leistung erbringt. Abgesehen davon dient auch jener Anteil des Mehrwertentgelts, der dem Netzbetreiber des Veranstalters zufließt, ebenfalls der Abgeltung von dessen besonderer, im Interesse des Veranstalters liegender Mühewaltung. *„Denn nur so lässt sich der Umstand erklären, dass der Betreiberanteil am Mehrwertentgelt notorisch höher ist als jenes Entgelt, das ein Spieler nach typischen Mobilfunktarifen seinem eigenen Netzbetreiber zu zahlen hätte. Es liegt daher auch insofern eine Gegenleistung für die Teilnahme am Gewinnspiel vor.“* Es ist gleichgültig, ob es alternative Teilnahmemöglichkeiten gibt oder nicht. Für jene Spieler, die sich aus welchem Grund auch immer für die Inanspruchnahme des Mehrwertdienstes entscheiden, ist der Tatbestand des § 2 Abs. 1 GSpG jedenfalls erfüllt.

Da im gegenständlichen Fall nach den Angaben der Bf. in der Berufung/Beschwerde, Punkt 2.3.5 der Spielteilnehmer pro Anruf 0,70 Euro als Zugangsvoraussetzung zu zahlen hatte, um vorerst einmal in den Auswahlprozess für die Teilnahme am Gewinnspiel zu gelangen, liegt ein entgeltlicher Glücksvertrag im unternehmerischen Bereich, bei dem Gewinn oder Verlust vorwiegend vom Zufall abhängen, vor. Die Bf. stellte für die Teilnahme an den Gewinnspielen Geld- und Warengewinne in Aussicht und die

Spielteilnehmer hatten in Form der Mehrwerttelefonnummer eine vermögenswerte Leistung als Einsatz zu erbringen.

Die Bf. bestreitet nicht, dass das Auswahlverfahren der Spielteilnehmer vom Zufall abhängt, sie sieht die Rechtswidrigkeit der Festsetzung aber darin, dass die Gewinnspiele selbst nicht vom Zufall, sondern von der Geschicklichkeit dominiert waren.

Der Bf. ist entgegenzuhalten, dass es gleichgültig ist, dass einige Spielteilnehmer, die (zufällig) durchgeschaltet wurden, schwierige Fragen zu beantworten hatten. Denn die Verbindung eines vom Zufall abhängigen Spieles mit einem Geschicklichkeitsspiel nimmt dem Spiel nicht den Charakter eines Glücksspiels iSd § 1 Abs. 1 GSpG. (vgl. VwGH 26.02.2001, 99/17/0214). Wenn die Entscheidung über Gewinn oder Verlust in der ersten Phase ausschließlich oder überwiegend vom Zufall abhängig ist, ändert auch eine daran anschließende Phase, in der ein solchermaßen erzielter Gewinn abhängig vom Geschick des Spielers noch verändert werden könnte, nichts am Glücksspielcharakter des Spieles (vgl. VwGH 3.7.2009, 2005/17/0178; OGH 19.11.2011, 4 Ob 125/11b). Die Einholung eines Gutachtens, wie die Bf. forderte, erübrigt sich daher.

Bei den gegenständlichen Gewinnspielen war die Entscheidung über Gewinn und Verlust in der ersten Phase ausschließlich vom Zufall abhängig, denn von den Anrufern musste zunächst ein Zufallsgenerator überwunden werden, um überhaupt die Chance zu erhalten, eine (oder mehrere) Gewinnfrage(n) richtig beantworten zu können. Jene Teilnehmer, die nicht "ins Studio durchgestellt" wurden (das sind typischerweise die Mehrheit der Anrufer), verloren bereits in dieser - zufallsabhängigen - Phase ihre vermögensrechtliche Leistung. Erst in der zweiten Phase war die Entscheidung über den endgültigen Gewinn oder Verlust vom Wissen bzw. Geschick der Teilnehmer abhängig. Damit überwiegt das aleatorische Element. Entgeltlichkeit ist gegeben, weil die Bf. Gewinne in Aussicht stellte und der Spielteilnehmer einen Einsatz in Form der Mehrwerttelefonnummer leistete. Damit handelt es sich bei diesen Gewinnspielen über Mehrwerttelefonnummern um Glücksspiele iSd § 1 Abs. 1 GSpG, die gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG einer Rechtsgebühr unterliegen.

4.3. Befreiung nach § 15 Abs. 3 GebG idF BGBl. 1992/780

Man kann davon ausgehen, dass eine Unternehmung wie die Bf. mit dieser Art von Spielen eher nicht beabsichtigte, „groß in das Glücksspielgeschäft einzusteigen“, sondern damit möglichst viele Zuseher/hörer gewinnen wollte, um für Werbeeinschaltungen für unterschiedlichste Produkte wirtschaftlich attraktiv zu sein und auf diese Weise Einnahmen zu erzielen.

§ 15 Abs. 3 GebG befreit von der Rechtsgeschäftsgebühr, wenn das Rechtsgeschäft dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz unterlag. Die Anwendung des § 15 Abs. 3 GebG setzt die Identität des Rechtsvorganges voraus, wobei es genügt, dass das Rechtsgeschäft grundsätzlich den in dieser Bestimmung genannten Verkehrsteuergesetzen unterliegt. Das bedeutet, dass auch solche Rechtsgeschäfte gebührenfrei sind, die nach den genannten Abgabengesetzen zwar steuerbar, im Einzelfall jedoch steuerbefreit sind (vgl. VwGH 29.1.1990, 87/15/0082; VwGH 27.9.1990,

89/16/0214; VwGH 8.4.1991, 90/15/0163; VwGH 17.2.1994, 93/16/0126; VwGH 16.11.1995, 93/16/0051; VwGH 19.2.2002, 2002/16/0203).

Gemäß § 1267 2. Satz ABGB können Glücksverträge entgeltlich oder unentgeltlich sein. Ein Glücksvertrag kann auch ein aus einem entgeltlichen und einem unentgeltlichen Element gemischter Vertrag sein (§ 935 ABGB), im Zusammenhang mit Verlosungen und Gewinnspielen sind mehrere Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes ergangen (z.B. VwGH 4.11.1994, 94/16/0030; VwGH 29.7.2004, 2004/16/0076).

Preisausschreiben bzw. Verlosungen, bei welchen aus der Summe der Teilnehmer die Gewinner mittels Loses - und nicht nach der Qualität einer bestimmten Leistung (zB Architekten-Wettbewerb: hier echter Leistungslohn) - ermittelt werden, führen grundsätzlich zu freigebigen Zuwendungen, wenn es dem Veranstalter auf die Leistung des Teilnehmers nicht ankommt. In diesen Fällen liegt trotz Förderung geschäftlicher Interessen eine Bereicherung vor (vgl. ua. VwGH 27.9.1990, 89/16/0214, 0215; VwGH 4.11.1994, 94/16/0030; VwGH 15.3.2001, 98/16/0205-0207; VwGH 29.7.2004, 2004/16/0076), das zeigt auch die rückwirkend mit 1. Jänner 2003 in Kraft getretenen Bestimmung des § 15 Abs. 1 Z 6 ErbStG idF des Art XXI AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180, wonach Gewinne aus unentgeltlichen Ausspielungen wie Preisausschreiben und anderen Gewinnspielen, die an die Öffentlichkeit gerichtet sind, von der Erbschaftssteuer befreit sind. (Gemäß § 15 Abs. 1 Z 6 ErbSt- und SchenkStG bleiben außerdem steuerfrei: *Gewinne aus unentgeltlichen Ausspielungen (wie Preisausschreiben und andere Gewinnspiele), die an die Öffentlichkeit gerichtet sind*). Nach den Erläuterungen der Regierungsvorlage zum AbgÄG 2004 (686 BlgNR 22. GP) wird ".... Im Bereich geschäftlicher Beziehungen bei einem objektiv unentgeltlichen Vorgang das subjektive Merkmal der Freigebigkeit trotz vorliegender Kenntnis des Zuwendenden hinsichtlich der Umstände, die seine Leistung zu einer objektiv unentgeltlichen machen, in den Hintergrund treten, wenn die Bereicherung des Zuwendungsempfängers der Förderung des Geschäfts des Zuwendenden dient, dh. objektiv und nahezu ausschließlich auf die Erzielung geschäftlicher Vorteile des Zuwendenden gerichtet ist. Da im Geschäftsleben regelmäßig danach getrachtet wird, für eine Leistung eine mindestens gleichwertige Gegenleistung zu erlangen, kann auch bei objektiv unentgeltlichen, dh. nicht auf einem Rechtsanspruch beruhenden Leistungen subjektiv eine Verfolgung geschäftlicher Interessen des Zuwendenden vorliegen, die sein Bewusstsein von der Unentgeltlichkeit seiner Leistung verdrängt, wobei nicht auf einen einzelnen Vorgang, sondern auf den Geschäftsbetrieb des Zuwendenden insgesamt abzustellen ist. Dies manifestiert sich auch darin, dass die Aufwendungen einer Ausspielung und die darauf entfallende Schenkungssteuer im Ertragssteuerrecht abzugsfähige Aufwendungen sind. **Bei Gewinnen aus unentgeltlichen Ausspielungen handelt es sich um unentgeltliche Erwerbe, in denen das Bewusstsein der Freigebigkeit des Zuwendenden in einem Maße zurückgedrängt ist, dass es gerechtfertigt ist, derartige Vorgänge von der Schenkungssteuer zu befreien.**"

Nach der Rechtslage vor VfGH 7.3.2007, G 54/06 ua; VfGH 15.6.2007, G 23/07 schlossen sich Rechtsgeschäftsgebühr und Erbschafts- und Schenkungssteuer gegenseitig aus. Wenn daher bei „gemischten Schenkungen“ zwar eine Gegenleistung erbracht wurde, diese aber in einem offensichtlichen Missverhältnis zur Leistung (20%-30%) stand, unterfiel das Rechtsgeschäft insgesamt, sozusagen auch mit seinem entgeltlichen Teil dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz oder, wenn kein offensichtliches Missverhältnis bestand auch mit seinem unentgeltlichen Teil unter das Gebührengesetz („Entweder-Oder“ Regel des § 15 Abs. 3 GebG; z.B. VwGH 25.11.1954, 3077/52).

Nach dem Betriebsprüfungsbericht und der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde über die ausbezahlten Barpreise in der Buchhaltung der Bf. ein eigenes Aufwandskonto geführt. Die zugehörigen Buchungsbelege enthielten zwar Angaben über Gewinner und das Datum des Gewinnes, aber nicht über das genaue Spiel. Da die Art der gewählten Einbindung der Zufallselemente abwechselnd gewählt wurde, war eine nachträgliche Zuordnung zu einem bestimmten Spiel nicht mehr möglich. Das Finanzamt konnte die Bemessungsgrundlage der Gebühr daher lediglich zeitraumbezogen ermitteln. Darüber hinaus bemerkte das Finanzamt, dass von den von der Bf. bekannt gegebenen Gewinnen die Einsätze des jeweiligen Gewinners abzuziehen wären, um den jeweiligen Gewinn zu ermitteln, und die 4-fachen Warenpreiswerte wären ebenfalls abzüglich der Einsätze der Gewinner zuzurechnen. *„Da diese zu- bzw. abzurechnenden Beträge nur geschätzt werden könnten, und ihre Auswirkung auf die Höhe der Bemessungsgrundlage nur geringfügig wäre, wurde aus Gründen der Zweckmäßigkeit davon Abstand genommen.“* Diese Bemerkung betrifft zwar nur die Gegenüberstellung Gewinn und Leistung des jeweiligen Gewinners. Insgesamt kann aber davon ausgegangen werden, dass die vermögenswerten Leistungen der Spielteilnehmer gegenüber den in Aussicht gestellten Gewinnen gering waren und es der Bf. nach dem Gesamtbild nicht auf eine Gegenleistung ankam.

Die gegenständlichen Gewinnspiele fallen daher noch unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz und sind daher gemäß § 15 Abs. 3 GebG gebührenfrei.

Im Übrigen wird bemerkt (*obiter dicta*): Nach der Rechtslage 1.8.2008 bis 31.12.2010 würde bei entgeltlich/unentgeltlich gemischten Glücksverträgen iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG, vergleichsweise zu den anderen Rechtsgeschäftsgebühren jener Teil des Entgelts, der im Austauschverhältnis zur erhaltenen Leistung steht, herangezogen. (Vgl. BFG 29.4.2014, RV/7100131/2012, BFG 16.7.2015, RV/7100189/2010). Nach der Rechtslage ab dem 1.1.2011 wären Gewinnspiele über Mehrwerttelefonnummern ein Fall des § 57 GSpG. Das sei nur deshalb erwähnt, weil zu den von der Bf. vorgebrachten Einwendungen bezüglich Unionsrecht zwar BFG-Rechtsprechung existiert, siehe oben, aber bereits zu den Glücksspielabgaben.

5. Schlussfolgerungen

Die Bf. veranstaltete noch vor Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungsteuer und vor der Glücksspielnovelle 2008 BGBl. I 54/2010 Gewinnspiele, bei welchen das

automationsunterstützte Auswählen des Spielteilnehmers nach einem Zufallsgenerator über Mehrwerttelefonnummern Zugangsvoraussetzung für die Teilnahme an den Gewinnspielen war. Wegen dieser zumindest vorwiegenden Zufallsabhängigkeit von Gewinn und Verlust liegt zwar ein Glücksspiel vor, für das die Spielteilnehmer in Form der Mehrwerttelefonnummer auch ein Entgelt leisten mussten (VwGH 25.07.1990, 86/17/0062; OGH 18.2.2003, 4 Ob 5/03v; OGH 10.02.2004, 4 Ob 233/03y; OGH 18.11.2008, 4 Ob 167/08z; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989², § 9 Rz 7) und das grundsätzlich den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG unterliegt. Da insgesamt von gegenüber den in Aussicht gestellten Gewinnen geringen vermögenswerten Leistungen der Spielteilnehmer ausgegangen wurde und es der Bf. nach dem Gesamtbild nicht auf eine Gegenleistung ankam, wurde der Sachverhalt als freigebige Zuwendung iSd § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG beurteilt, die gemäß § 15 Abs. 1 Z 6 ErbStG von der Schenkungssteuer befreit und von der Doppelbesteuerungsvermeidungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG aufgrund der „Entweder-Oder“ Regel erfasst ist (vgl. VwGH 29.1.1990, 87/15/0082; VwGH 8.4.1991, 90/15/0163; VwGH 27.9.1990, 89/16/0214; VwGH 17.2.1994, 93/16/012; VwGH 16.11.1995, 93/16/0051; VwGH 19.2.2002, 2002/16/0203), weswegen auch keine Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7c GebG anfallen.

Aus diesen Gründen war den Beschwerden stattzugeben und die Bescheide aufzuheben.

Das Bundesfinanzgericht folgte damit vorhandenen, aber iSd § 275 Abs. 3 BAO iVm § 23 Abs. 3 BFGG nicht in der FINDOK veröffentlichten Entscheidungen.

6. Zulässigkeit der Revision betreffend Rechtsgeschäftsgebühren

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 eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, des Obersten Gerichtshofes und des Verfassungsgerichtshofes folgte.

II. Säumniszuschläge

A.) Verfahren

In einem (1) Formular erließ das Finanzamt zwei Bescheide über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen vom 9. September 2008, mit welchen es in einem Bescheid für die „Gebühren aus dem Glücksspielmonopol“ 07-12/2004 einen Säumniszuschlag von 2% von 240, 83 Euro und im zweiten Bescheid für die „Gebühren aus dem Glücksspielmonopol“ 01-12/2005 einen Säumniszuschlag von 2% von 1.901,02 Euro festsetzte. In der Begründung der Bescheide gab das Finanzamt an, dass diese Festsetzungen erforderlich gewesen seien, weil die Rechtsgeschäftsgebühren nicht bis 20.1.2005 bzw. 20.1.2006 über Selbstberechnung entrichtet worden seien. Das Finanzamt wies auch darauf hin, dass jede einzelne Säumniszuschlagsfestsetzung einen gesonderten Bescheid darstelle.

Dagegen wurde Berufung/Beschwerde erhoben und gleichzeitig der Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO gestellt. Die Abgabepflichtige treffe kein Verschulden, weil die dem bekämpften Bescheid zu Grunde liegende angebliche Abgabenschuld erst Ende August 2008 mit Bescheid festgesetzt worden sei, somit Jahre nach dem behaupteten Fälligkeitstermin 20.9.2008. Überdies sei die Abgabenschuld rechtzeitig bekämpft worden, weil sie gesetz- aber auch gemeinschaftsrechtswidrig sei. Aufgrund des Vorranges des Gemeinschaftsrechtes hätte § 217 BAO nicht herangezogen werden dürfen.

B.) Rechtliche Beurteilung

1. Erwägungen

Wird gemäß **§ 217 BAO** eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen **Säumniszuschläge** zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages. Beim Säumniszuschlag in Höhe von zwei Prozent des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabebetrages handelt es sich um eine objektive, verschuldensunabhängige Säumnisfolge. Die Bestimmung des § 217 BAO räumt der Abgabenbehörde keinerlei Ermessen ein. Einzige Voraussetzung für die Säumniszuschlagsvorschrift ist daher, dass eine konkrete Abgabenschuld spätestens bis zum Fälligkeitstag nicht bzw. nicht zur Gänze entrichtet worden ist. Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages ist die nicht entrichtete Abgabe (*Ritz*, BAO³, § 217, Tz 2-4).

Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat gemäß § 217 Abs. 8 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

Da der Bf. in der Rechtsgeschäftsgebührenangelegenheit gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG stattgegeben wurde, besteht unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages gemäß § 217 Abs. 8 BAO mangels Nachforderung auch keine Säumnis.

Daher war den Beschwerden stattzugeben und die zwei Säumniszuschlagsbescheide aufzuheben.

2. Zulässigkeit der Revision betreffend Säumniszuschläge

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 eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung.

Wien, am 17. November 2016