

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Anna Radschek und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Anna Mechtler-Höger, KomzlR. Ing. Hans Eisenkölbl und KR Gregor Ableidinger in der Beschwerdesache NameBf AdresseBf, über die Beschwerde vom 26.02.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Magistrat der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs und Abgabewesen vom 16.01.2016 MA 6/ARL-\*\*\*\*, mit dem für das Halten von drei Spielapparaten in Standort, für den Monat September 2015 Vergnügungssteuer sowie ein Verspätungszuschlag und ein Säumniszuschlag vorgeschrieben wurde, in der Sitzung am 22.10.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Beisein der Schriftführerin FOI<sup>in</sup> Andrea Newrkla zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

### Entscheidungsgründe

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde der beschwerdeführenden Gesellschaft (Bf) gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Dem gleichzeitig übermittelten Beschwerdeakt der belangten Behörde ist Folgendes zu entnehmen:

Im Zuge einer von der Finanzpolizei am 10.09.2015 durchgeführten Kontrolle wurden im Lokal Standort, drei Glücksspielgeräte betriebsbereit vorgefunden. Bei jedem Gerät wurde von einem Kontrollorgan ein Testspiel durchgeführt.

Mit Schreiben vom 22.10.2015 wurde der Inhaber des Lokals in Standort, Herr A, aufgefordert, die von der Finanzpolizei vorgefunden Münzgewinnspielapparate nachträglich zur Vergnügungssteuer anzumelden.

Mit Mail vom 14.11.2015 teilte Herr A mit, jener Teil des Lokals, in welchem sich die drei Spielapparate befänden, sei an die Bf vermietet. Er selbst habe mit einer eventuellen Aufstellung und einem Betrieb dieser Geräte nichts zu tun.

In weiterer Folge wurde die Bf mit Schreiben vom 22.12.2015 ersucht, die drei Spielapparate nachträglich zur Vergnügungssteuer anzumelden.

Mit Bescheid vom 18.01.2016, zugestellt am 28.01.2016, wurde der beschwerdeführenden Gesellschaft (Bf) vom Magistrat der Stadt Wien für den Monat September 2015 gemäß § 6 Abs. 1 des Wiener Vergnügungssteuergesetzes (VGSG) für das Halten von drei Spielapparaten für virtuelle Walzenspiele am Standort in Standort, Vergnügungssteuer gemäß § 201 BAO in Höhe von 4.200,00 Euro vorgeschrieben, da die Bf der amtlichen Aufforderung vom 22.12.2015 zur Anmeldung der Spielapparate nicht Folge geleistet habe. Gleichzeitig wurde ein Verspätungszuschlag wegen unterlassener Anmeldung in Höhe von 420,00 Euro festgesetzt und ein Säumniszuschlag wegen nicht fristgerechter Entrichtung der Vergnügungssteuer in Höhe von 84,00 Euro auferlegt.

In der Begründung des Bescheides führte die belangte Behörde aus, im Zuge der am 10.09.2015 durchgeföhrten Kontrolle sei festgestellt worden, dass die Bf im Lokal in Standort, drei Spielapparate in Form von Personalcomputern für virtuelle Walzenspiele bereitgehalten habe. Die Vergnügungssteuer betrage für den Monat September insgesamt 4.200 Euro.

Mit Mail vom 24.01.2016 teilte die Bf in Beantwortung des Schreibens vom 22.12.2015 mit, es habe sich um keine Spielapparate für virtuelle Walzenspiele mit Gewinnmöglichkeit gehandelt, sondern um ganz gewöhnliche PCs, wo sich wettinteressierte Kundschaft über die Quoten hätte informieren bzw. kostenpflichtig im Internet hätte serven können. Die Geräte seien auch nicht direkt mit einem Glücksspiel verlinkt gewesen.

In der fristgerecht eingegangenen Beschwerde führte die Bf aus, im gegenständlichen Fall habe die Behörde weder selbst Ermittlungen durchgeföhrert noch einen konkreten Vorwurf erhoben, weshalb der von der Finanzpolizei festgestellte Sachverhalt zu einer Auslösung der Vergnügungssteuer führe.

In der Bescheidbegründung werde auf die Einwände in der Stellungnahme nicht eingegangen, sondern es werde lediglich ausgeführt, der Sachverhalt sei durch den Bericht der Finanzpolizei und den Kontostand erwiesen. Wie die Vergnügungssteuerpflicht durch den Kontostand erwiesen sei, sei nicht nachvollziehbar.

Ergänzend wurde vorgebracht, jene Geräte, welche als vergnügungssteuerpflichtig festgestellt worden seien, hätten weder über Tasten noch über die Möglichkeit zur Eingabe von Geld verfügt. Es habe sich vielmehr um übliche PCs gehandelt wie sie in jedem Büro zu finden seien. Zur Nutzung des Internets müsse der User die von ihm gewünschte Seite aufrufen. Die Seite "Golden Fruits", "Burning Star" und "Magic Papyrus" würden im Internet nicht existieren. Es sei daher nicht nachvollziehbar, wie die Finanzpolizei zur ihren Feststellungen gelangt sei.

Zum "Geldeinwurf- und Auszahlungsgerät" merkte die Bf an, beim Changer handle es sich um einen Dienstleistungsapparat als virtuellen Marktplatz mit verschiedenen Funktionen. Es sei darauf eine Auswahl von verschiedenen Prepaid-Karten, Telefonwertkarten sowie der Ankauf von Surfuguthaben möglich. Der Changer biete dieselben Dienste wie PayPal, ohne dass der Kunde dafür ein Mitgliederkonto eröffnen müsse. Es handle sich um ein Marktsegment des Payment Processing auf Basis eines Wertkartensystems. Das System funktioniere nicht anders als die Ladebons für die verschiedenen Netzbetreiber.

Der Eigentümer des Changer habe keinen Einfluss darauf, wofür die aufgeladene Wertkarte im Internet verwendet würde. Es stehe nicht fest, dass damit Glücksspiele auf diversen Internetseiten bespielt würden, weil genauso gut auch andere Dienste in Anspruch genommen werden könnten. Würden die PCs mit einem zuvor aus einem Bankomat "ausgedruckten" Bargeld bedient, wäre der Bankomat auch kein Eingriffsgegenstand. Es bestehe keine wie immer geartete Kausalität zwischen dem Changer und den Glücksspielseiten. Derartiges habe die Finanzpolizei auch nicht behauptet.

Mit Beschwerdevorentscheidung wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, anlässlich der Kontrolle der Finanzpolizei am 10.09.2015 seien drei Personalcomputer mit Gewinnmöglichkeit mittels E-Kiosk vorgefunden und in weiterer Folge beschlagnahmt worden. Bei jedem Gerät hätte ein Testspiel durchgeführt werden können, bei dem für einen bestimmten Einsatzbetrag in Verbindung mit bestimmten Symbolkombinationen Gewinne in Aussicht gestellt worden seien. Die virtuellen Walzenspiele hätten an den Geräten durch Betätigung virtueller Bildschirmtasten zur Durchführung aufgerufen bzw. ausgelöst werden können.

Nach Eingabe von Geld, Auswahl eines Einsatzbetrages mittels Tastenbestätigung und Auslösung des Spieles seien bei den virtuellen Walzenspielen die am Bildschirm dargestellten Symbole auf den virtuellen Walzen ausgetauscht oder in ihrer Lage verändert worden, sodass der optische Eindruck von rotierenden, senkrecht ablaufenden Walzen entstanden sei. Nach etwa einer Sekunde sei der Walzenlauf zum Stillstand gekommen. Ein Vergleich mit den nun neu zusammengesetzten Symbolen mit den im Gewinnplan angeführten gewinnbringenden Symbolkombinationen habe einen Gewinn oder Verlust des Einsatzes ergeben. Bei den Walzenspielen habe man keine Möglichkeit, gezielt Einfluss auf das Zustandekommen gewinnbringender Symbolkombinationen zu nehmen. Die Ein- und Auszahlung erfolge durch ein gesondertes Gerät, einen E-Kiosk, der von der Finanzpolizei als "Cashcenter" tituliert worden sei.

Auf Grund der genauen Beschreibung des Spielablaufes und der in der Wahrnehmung und Erkennung von Eingriffen in das Glücksspielmonopol des Bundes besonders geschulten Beamten hege die Abgabenbehörde keinerlei Zweifel an der Richtigkeit des Berichtes der Finanzpolizei.

Nach der ständigen Rechtsprechung sei unter einem Apparat ein aus mehreren Bauelementen zusammengesetztes technisches Gerät zu verstehen, das bestimmte Funktionen erfülle bzw. eine bestimmte Arbeit leiste.

Es liege auch ein betriebsbereites Halten eines Glücksspielapparates vor, wenn potenziellen Spielern über ein im Lokal zur Verfügung stehendes Ein- und Auszahlungsgerät Zugang zu einem bestimmten Glücksspielangebot am PC ermöglicht werde, auch wenn Kunden die entsprechende Internetseite über den Browserverlauf selbst aufrufen müssten.

In Kombination würden die einzelnen Komponenten einen Spielapparat im Sinne des Vergnügungssteuergesetzes ergeben. Dass das Glücksspielangebot auch über andere Zugänge genutzt werden könne, ändere nichts an dieser rechtlichen Betrachtungsweise. Auf Grund der behördlichen Erhebungen seien die beschlagnahmten Geräte eindeutig als Spielapparate im Sinne des § 6 Abs. 1 VGSG zu qualifizieren.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag führte die Bf aus, es werde bestritten, dass es sich bei den beschlagnahmten Computern um Spielapparate gehandelt habe, und außerdem scheitere die Vorschreibung der Steuer schon daran, dass diese nur dann erhoben werde, wenn kumulativ keine Bewilligung oder Konzession nach den §§ 5, 14 oder 21 Glückspielgesetz (GSpG) vorliege. Daraus sei der Schluss zu ziehen, dass diese Steuer dann nicht erhoben werde, wenn eine solche Bewilligung oder Konzession bestehe. Es werde aus unsachlichen Gründen gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz verstossen.

In den verbundenen Rechtssachen C-259/10 und C-260/10 habe der EuGH zu Recht erkannt, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen sei, dass es für die Feststellung einer Verletzung dieses Grundsatzes genüge, dass zwei aus der Sicht des Verbrauchers gleiche oder gleichartige Dienstleistungen, die dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers befriedigen würden, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt würden. Für die Annahme einer solchen Verletzung bedürfe es also nicht der Feststellung, dass die betreffenden Dienstleistungen tatsächlich in einem Wettbewerbsverhältnis zueinander stünden oder dass der Wettbewerb wegen dieser Ungleichbehandlung verzerrt sei.

Wenn zwei Glückspiele hinsichtlich der Gewährung der Mehrwertsteuerbefreiung nach Art. 13 Teil B lit. f der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ungleich behandelt würden, so sei der Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen, dass nicht zu berücksichtigen sei, dass diese beiden Glückspiele zu unterschiedlichen Lizenzkategorien gehörten und unterschiedlichen rechtlichen Regelungen hinsichtlich ihrer Aufsicht und Regulierung unterlägen.

Bei dieser Beurteilung handle es sich um allgemeine Rechtsgrundsätze des Unionsrechtes, die auch auf die Erhebung anderer Steuern und öffentlichen Abgaben anzuwenden seien. Sollte das Bundesfinanzgericht dieser Rechtsauffassung nicht folgen,

werde ein Vorabentscheidungsverfahren angeregt. Würde man nämlich davon ausgehen, dass es sich tatsächlich um ein Glücksspiel handle, für das eine Bewilligung gemäß der §§ 5, 14 oder 21 GSpG erforderlich sei, bleibe dies dem Verbraucher (Spieler) grundsätzlich verborgen und mache es für ihn keinen Unterschied, ob eine Konzession vorliege oder nicht. Für ihn sei es die gleiche oder gleichartige Dienstleistung, um seine Bedürfnisse zu befriedigen. Es mache daher aus der Sicht des Konsumenten keinen Unterschied, ob für solche Spielapparate eine Bewilligung vorliege oder nicht.

Würde man tatsächlich davon ausgehen, dass es sich bei diesen Internetterminals um Spielapparate handle (was bestritten werde), so seien dies nach der Rechtsprechung des VwGH (88/17/0105) Apparate, deren Betätigung aus Freude an der betreffenden Beschäftigung selbst, um der Entspannung oder Unterhaltung willen erfolge. Aus Sicht des Konsumenten mache es also keinen Unterschied, ob für solche Spielapparate eine Bewilligung vorliege oder nicht.

Schon aus diesen Gründen sei die Bestimmung des § 6 Abs. 1 VGSG gleichheits- und damit verfassungswidrig, weil die Steuererhebung darauf abstelle, ob eine Bewilligung oder Konzession nach den §§ 5, 14 oder 21 GSpG vorliege.

Von diesen Bestimmungen sei übrigens nur mehr § 5 GSPG aktuell, die §§ 14 und 21 GSpG seien hingegen durch BGBl I Nr. 105/2014, bereits überholt. § 6 VGSG beziehe sich daher auf eine nicht mehr gültige Fassung der §§ 14 und 21 GSpG, was zur Folge habe, dass § 6 Abs. 1 VGSG nicht mehr angewendet werden könne, weil nicht auf einzelne Tatbestände der §§ 14 und 21 GSpG verwiesen werde, die allenfalls gleichgeblieben seien, sondern pauschal auf diese Bestimmungen verwiesen werde. Einer Rechtsanwendung stehe daher der Grundsatz "nulla poena sine lege" entgegen. Auch aus diesem Grund sei die Vorschreibung rechts- und verfassungswidrig.

Es werde bestritten, dass es sich um Spielapparate handle. Vielmehr handle es sich um Internetterminals. Der Zugang zum Internet sei bekanntermaßen nicht steuer- und abgabepflichtig, sondern es handle sich ausschließlich um eine Serviceleistung, die heute bei anderen Dienstleistungsbetrieben als WLAN (kostenpflichtig oder frei oder mit individuellen Zugangsdaten durch Anerkennung der Nutzungsbedingungen) zur Verfügung gestellt werde. Bei der Bf könne diese Dienstleistung durch die Zurverfügungstellung der Internetterminals kostenpflichtig in Anspruch genommen werden.

An der am 22.10.2019 antragsgemäß durchgeföhrten Verhandlung nahmen die Parteien nicht teil.

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

§ 272 BAO lautet:

(1) Sind für die Erledigung von Beschwerden durch Bundesgesetz oder durch Landesgesetz Senate vorgesehen, so richtet sich das Verfahren, soweit gesetzlich nicht anderes angeordnet ist, nach den folgenden Bestimmungen.

(2) Die Entscheidung obliegt dem Senat,

1. wenn dies beantragt wird

a) in der Beschwerde,

b) im Vorlageantrag (§ 264),

c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder

d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides oder

2. wenn dies der Einzelrichter verlangt.

(3) Ein Verlangen nach Abs. 2 Z 2 ist zulässig, wenn der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Bescheid von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt, die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird oder wenn ein Antrag des Verwaltungsgerichtes beim Verfassungsgerichtshof wegen Gesetzwidrigkeit von Verordnungen oder wegen Verfassungswidrigkeit von Gesetzen gestellt werden soll oder bei Annahme einer Verdrängung nationalen Rechts durch Unionsrecht. Ein solches Verlangen ist weiters zulässig, wenn die Verbindung von Beschwerden, über die der Senat zu entscheiden hat, mit Beschwerden, über die ansonsten der Einzelrichter zu entscheiden hätte, zu einem gemeinsamen Verfahren insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig ist. Das Verlangen ist zu begründen; es kann bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Beschwerde gestellt werden.

Im vorliegenden Fall wurden von der beschwerdeführenden Partei 5 Beschwerden eingebracht, die nach der Geschäftsverteilung des Bundesfinanzgerichtes der Berichterstatterin zur Erledigung zugeteilt worden sind. In zwei Fällen wurde eine Verhandlung vor dem gesamten Senat beantragt. Da die Verbindung von Beschwerden, über die der Senat zu entscheiden hat, mit Beschwerden, über die ansonsten der Einzelrichter zu entscheiden hätte, zu einem gemeinsamen Verfahren insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig ist, war von der Einzelrichterin ein Antrag gemäß § 272 Abs. 2 Z 2 BAO gestellt worden.

#### I. Vergnügungssteuer

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens, der aktenkundigen Unterlagen und der unten stehenden Beweiswürdigung folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf hielt im September 2015 am Standort Standort, drei Spielapparate für virtuelle Walzenspiele betriebsbereit. Bei den Spielapparaten wurden nach Eingabe von Geld, Auswahl eines Einsatzbetrages und Auslösung des Spiels die am Bildschirm dargestellten Symbole ausgetauscht oder in ihrer Lage

verändert, sodass der optische Eindruck von rotierenden, senkrecht ablaufenden Walzen entstand. Nach etwa einer Sekunde kam der Walzenlauf zum Stillstand. Ein Vergleich der neu zusammengesetzten Symbole mit den im Gewinnplan angeführten gewinnbringenden Symbolkombinationen ergab einen Gewinn oder Verlust. Es bestand keine Möglichkeit, gezielt Einfluss auf das Zustandekommen gewinnbringender Symbolkombinationen zu nehmen. Die Entscheidung über das Spielergebnis war vorwiegend vom Zufall abhängig.

Die Bf war nicht im Besitz einer Bewilligung bzw Konzession gemäß §§ 5, 14 oder 21 GSpG und hatte diese Geräte nicht ordnungsgemäß zur Vergnügungssteuer angemeldet.

#### Beweiswürdigung:

Die Feststellungen wurden durch die Kontrollorgane der Finanzpolizei nach Durchführung von Testspielen getroffen. Der Spielablauf wurde von ihnen nachvollziehbar dargestellt. Das Vorbringen der Bf, es habe sich um gewöhnliche Personalcomputer gehandelt, auf denen sich die wettinteressierte Kundschaft über die Quoten habe informieren bzw. kostenpflichtig im Internet habe serven können, mag zwar auch zutreffen, ist aber nicht geeignet, die glaubwürdigen Angaben der auf dem Gebiet des Glücksspiels besonders geschulten Organe zu entkräften.

#### Rechtliche Würdigung:

Zunächst ist auszuführen, dass mit Inkrafttreten des Wiener Glückspielautomatenabgabegesetzes, LGBL 63/2016 am 1. Jänner 2017 gemäß § 6 Abs. 1 dieses Gesetzes das Wiener Vergnügungssteuergesetz 1997- VGSG zwar außer Kraft trat, aber gemäß § 6 Abs. 2 des Wiener Glückspielautomatenabgabegesetzes die bisherigen Bestimmungen des Wiener Vergnügungssteuergesetzes 1997 in der Fassung LGBL 45/2013 weiterhin auf Sachverhalte vor dem 1. Jänner 2017 anzuwenden sind.

Die Übergangsfrist, nach welcher gemäß § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG idF BGBl. I 73/2010 Ausspielungen mit Glücksspielautomaten, die auf Grundlage landesgesetzlicher Bewilligungen in der Vergangenheit zugelassen wurden (§ 5 GSpG), auf Basis der alten Rechtslage innerhalb der Übergangsfrist weiter betrieben werden durften, lief mit 31. Dezember 2014 aus, weshalb diese Automaten ab 1. Jänner 2015 in Wien nicht mehr betrieben werden durften.

Die dagegen von mehreren Automatenbetreibern beim Verfassungsgerichtshof erhobenen Beschwerden wurden mit Erkenntnis vom 12.3.2015, G 205/2014 ua, ab- bzw. zurückgewiesen.

Da der Magistrat der Stadt Wien in weiterer Folge keine Bewilligungen für das Aufstellen von Spielautomaten mehr erteilte, war der Betrieb dieser Geräte in Wien außerhalb von durch den Bundesminister für Finanzen konzessionierten Spielbanken nicht zulässig.

Dies traf daher auch auf die Bf als Inhaberin des für das Halten der drei Apparate benützten Lokals in Standort, zu.

§ 1 Abs. 1 Z 3, § 6 Abs. 1 und § 13 Abs. 1 Wiener Vergnügungssteuergesetz 2005 - VGSG, LGBL Nr. 56/2005, lauten:

*"§ 1. (1) Folgende im Gebiet der Stadt Wien veranstaltete Vergnügungen unterliegen einer Steuer nach Maßgabe dieses Gesetzes:*

...

*3. Halten von Spielapparaten und von Musikautomaten (§ 6); ..."*

*"Halten von Spielapparaten und von Musikautomaten*

*§ 6. (1) Für das Halten von Spielapparaten, durch deren Betätigung ein Gewinn in Geld oder Geldeswert (so zB Jeton- oder Warengewinn) erzielt werden kann und für die keine Bewilligung oder Konzession nach den §§ 5, 14 oder 21 Glücksspielgesetz, BGBl. Nr. 620/1989, in der Fassung BGBl. I Nr. 111/2010, erteilt wurde, beträgt die Steuer je Apparat und begonnenem Kalendermonat 1 400 Euro. Die Steuerpflicht besteht unabhängig davon, ob die Entscheidung über das Spielergebnis durch den Apparat selbst, zentralseitig oder auf eine sonstige Art und Weise herbeigeführt wird."*

*"§ 13. (1) Steuerpflichtig ist der Unternehmer der Veranstaltung. Unternehmer der Veranstaltung im Sinne dieses Gesetzes ist jeder, in dessen Namen oder auf dessen Rechnung die Veranstaltung durchgeführt wird oder die Entgelte gefordert werden. Sind zwei oder mehrere Unternehmer (Mitunternehmer) vorhanden, so sind sie als Gesamtschuldner steuerpflichtig. In den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 3 gelten auch der Inhaber des für das Halten des Apparates benützten Raumes oder Grundstückes und der Eigentümer des Apparates als Gesamtschuldner."*

In den erläuternden Bemerkungen zu § 6 VGSG 2005, LGBl. für Wien Nr. 56 (LGBl. 56/2005, Beilage 29/2005, Erläuternde Bemerkungen) wird ausgeführt:

*"Der Begriff des Spielapparates ist in der Judikatur ausreichend definiert, ua im Erkenntnis des VwGH vom 13.12.1985, 85/17/0111, in dem festgestellt wird, dass dem Ausdruck "Spiel" im zusammengesetzten Hauptwort "Spielapparate" die Bedeutung von "zweckfreier Beschäftigung aus Freude an ihr selbst und/oder ihren Resultaten zur Unterhaltung, Entspannung oder zum Zeitvertreib" zukomme. Spielapparate sind danach Apparate, deren Betätigung aus Freude an der betreffenden Beschäftigung selbst, um der Entspannung oder Unterhaltung willen erfolgt. Auf die Art der technischen Einrichtungen, mit denen dieser Zweck erzielt werden soll, kann es - schon zur Vermeidung von Umgehungen - nicht ankommen."*

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Spielapparate Apparate, deren Betätigung aus Freude an der betreffenden Beschäftigung selbst, um der Entspannung oder Unterhaltung willen erfolgt. Auf die Art der technischen Einrichtungen, mit denen dieser Zweck erzielt werden soll, kann es zur Vermeidung von Umgehungen nicht ankommen. Die beispielsweise Aufzählung der unter § 6 Abs. 1 VGSG fallenden Apparate lässt das Bestreben des Gesetzgebers erkennen, in möglichst umfassender Weise die durch die technische Entwicklung gegebene Möglichkeit des Spiels mit Apparaten zu erfassen. Davon ausgehend ist dem Begriff "Apparat" im gegebenen Bedeutungszusammenhang ein dahingehender weiter Wortsinn zuzumessen. Unter

einem Apparat ist ein aus mehreren Bauelementen zusammengesetztes technisches Gerät zu verstehen, das bestimmte Funktionen erfüllt bzw. eine bestimmte Arbeit leistet. Auch ein mit einer Spieldiskette betriebener Computer ist dem Begriff des Spielapparates zu subsumieren (VwGH 19.12.2006, 2004/15/0092, mwN; VfGH 25.09.1996, V 6/96). Aber auch jene Apparate sind erfasst, bei denen der Benutzer die Auswahl zwischen verschiedenen Spielmöglichkeiten hat und die zu wählenden Spiele unterschiedlichen Steuertatbeständen zu subsumieren sind (VwGH 29.04.1994, 92/17/0257).

Im Erkenntnis vom 28. Juni 2007, B 1895/06, hat der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen, dass der Betrieb von Videolotterieterminals vergnügungssteuerpflichtig sei.

Der Verwaltungsgerichtshof ist im Erkenntnis vom 1. September 2010, ZI. 2010/17/0086, davon ausgegangen, dass der Gesetzgeber versucht hat, dem § 6 Abs. 1 VGSG einen weiten Begriff des Spielapparates zu Grunde zu legen und damit möglichen technischen Entwicklungen gerecht zu werden. Diesem Erkenntnis lag ein Spielapparat in Form eines Internet-Terminals zu Grunde. Dem Benutzer standen hierbei auf einem Tisch ein Monitor, eine Tastatur und eine Maus zur Verfügung gestanden. Der Computer war in einen Metallkasten eingebaut. Nach Geldeinwurf erschienen am Bildschirm Links zu Spielen. Hierbei handelte es sich um die gezielte Verlinkung zu einer Spielwebseite. Nach Spielende erschien der Gewinn als Guthaben am Startbildschirm des Internet-Terminals. Der Verwaltungsgerichtshof ging davon aus, dass die feste Verlinkung (nicht etwa mit einer der üblichen Internetsuchmaschinen sondern) mit den genannten Spielmöglichkeiten diese Geräte zu Spielapparaten im Sinne des VGSG 2005 gemacht hat, da offensichtlich gerade die Spielmöglichkeit, nicht aber etwa eine Internetsuche (mit zufälligem Aufruf einer Spielmöglichkeit) im Vordergrund gestanden ist.

Der Umstand, dass Komponenten des Spielapparates nicht mehr in einem einzigen Gerätekörper verbaut sind, sondern sich im Lokal an verschiedenen Orten befinden und nur durch Kabel oder auf andere Weise verbunden sind, kann nicht zu einer anderen Beurteilung führen (VwGH 15.9.2011, 2011/17/0222).

Die gegenständlichen Personalcomputer ermöglichen den Einstieg ins Internet. Es konnten nach Eingabe von Geld, Auswahl eines Einsatzbetrages und Auslösung des Spiels die am Bildschirm dargestellten Symbole ausgetauscht oder in ihrer Lage verändert, sodass der optische Eindruck von rotierenden, senkrecht ablaufenden Walzen entstand. Nach etwa einer Sekunde kam der Walzenlauf zum Stillstand. Ein Vergleich der neu zusammengesetzten Symbole mit den im Gewinnplan angeführten gewinnbringenden Symbolkombinationen ergab einen Gewinn oder Verlust. Es bestand keine Möglichkeit, gezielt Einfluss auf das Zustandekommen gewinnbringender Symbolkombinationen zu nehmen. Die Entscheidung über das Spielergebnis war vorwiegend vom Zufall abhängig. Die Tatsache, dass die Personalcomputer zum Durchführen von virtuellen Walzenspielen geeignet waren, machte diese Personalcomputer zur Spielapparaten im Sinne des § 6 VGSG.

Nach dem klaren Wortsinn dieser Bestimmung bleibt die Vergnügungssteuerpflicht, sobald der Tatbestand des Haltens von Spielapparaten erfüllt ist, auch dann bestehen, wenn mit den Geräten gleichzeitig auch andere nicht als Vergnügungen anzusehende Zwecke verfolgt werden. Der Einwand der Bf, dass die Geräte dem kostenpflichtigen Internetzugang gedient hätten, geht damit ins Leere.

Dem Vorbringen im Vorlageantrag ist insoweit zuzustimmen, als § 6 Abs. 1 VGSG zwei Voraussetzungen für die Vergnügungssteuerpflicht normiert, die kumulativ vorliegen müssen:

1. Halten von Spielapparaten, durch deren Betätigung ein Gewinn in Geld oder Geldeswert erzielt werden kann und
2. für diese Spielapparate wurde keine Bewilligung oder Konzession nach den §§ 5, 14 oder 21 GSpG erteilt.

Wenn die Bf daraus den Schluss zieht, diese Bestimmung verletze den Gleichheitsgrundsatz, weil eine Steuerpflicht nicht bestehe, wenn eine Bewilligung oder Konzession gemäß den §§ 5, 14 oder 21 GSpG vorliege, weil es für den Spieler bei seiner Bedürfnisbefriedigung grundsätzlich keinen Unterschied mache, ob eine Konzession vorliege oder nicht, so kann ihr darin nicht gefolgt werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes bindet der Gleichheitsgrundsatz des Art. 2 StGG sowie des Art. 7 B-VG auch den Gesetzgeber (vgl. etwa VfSlg 13.327/1993, 16.407/2001). Durch den Gleichheitssatz werden dem Gesetzgeber zusammengefasst inhaltliche Schranken dahingehend gesetzt, als es ihm untersagt ist, unsachliche Differenzierungen zu schaffen, sachlich gebotene Differenzierungen zu unterlassen oder schlechthin unsachliche Regelungen zu treffen. Innerhalb dieser Schranken ist es dem Gesetzgeber jedoch von Verfassungs wegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen (VfGH 12.03.2015, G 205/2014).

Der Verfassungsgerichtshof (06.12.2012, B1337/11 ua; 12.03.2015, G 205/2014-15 ua) führt zu den Zielen der Beschränkung von Glücksspielkonzessionen Folgendes aus: "*Die Ziele der Beschränkung von Glücksspielkonzessionen, nämlich Straftaten zu verhindern, eine übermäßige Anregung zur Teilnahme am Glücksspiel durch unreglementierte Konkurrenz zu vermeiden und zu verhindern, dass Glücksspiel ausschließlich zu gewerblichen Gewinnzwecken veranstaltet wird, liegen angesichts der nachgewiesenen Sozialschädlichkeit des Glücksspiels im öffentlichen Interesse*".

Da es sich bei den genannten Zielsetzungen zweifellos um solche handelt, die Beschränkungen der Glücksspieltätigkeiten rechtfertigen, vermag der Senat nicht zu erkennen, dass der Umstand, dass glücksspielrechtliche Konzessionäre und Bewilligungsinhaber in Bezug auf Glücksspielabgaben steuerlich in anderer Weise als Nichtkonzessionäre behandelt werden, dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgebot widerspricht. Dass es für den Spieler keinen Unterschied mache, ob eine Konzession oder Bewilligung vorliegt, vermag ebenfalls keine Unsachlichkeit der Regelung aufzuzeigen.

In Ansehung der vorstehenden Ausführungen hat das Bundesfinanzgericht keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Bestimmungen des Wiener Vergnügungssteuergesetzes 2005 (VGSG), soweit sie im gegenständlichen Fall zur Anwendung gelangen.

In seinem Erkenntnis vom 21.10.2014, 2013/17/0460, zitierte der Verwaltungsgerichtshof einen Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 06.06.2013, B 486/2013, mit dem dieser die Behandlung einer Beschwerde betreffend Vergnügungssteuer ablehnte, weil - sofern die Rechtswidrigkeit der den angefochtenen Bescheid tragenden Rechtsvorschriften behauptet wurde - übersehen worden sei, dass Vergnügungssteuer auf (Spiel-)Apparate weiterhin erhoben werden dürfe, wenn keine Bewilligungen vorliegen würden. Das heißt aber, dass der Verfassungsgerichtshof selbst keine Bedenken im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit der anzuwendenden Bestimmungen des Vergnügungssteuergesetzes hatte.

Im Erkenntnis vom 14.10.2015, 2013/17/0907, führt der Verwaltungsgerichtshof zur Fragestellung der Ungleichbehandlung von konzessionierten und nicht konzessionierten Glücksspielanbietern aus:

*"Zudem zeigt die beschwerdeführende Partei nicht auf, inwieweit die Vorschreibung der Wiener Vergnügungssteuer zu einer unterschiedlichen Gesamtsteuerbelastung von einem Konzessionär und einem Nichtkonzessionär beiträgt. Denn die Gesamtsteuerbelastung, die beide Marktteilnehmer aufgrund der Ausspielung mittels eines elektronischen Video-Lotterie-Terminals trifft, setzt sich für einen Konzessionär und einen Nichtkonzessionär unterschiedlich zusammen."*

*Ausspielungen für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals unterliegen, wenn sie nicht auf Basis einer Konzession nach § 14 GSpG ausgeführt werden, gemäß § 57 Abs 3 GSpG der Glücksspielabgabe in Höhe von 30 % der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen. Hinzu tritt die Vergnügungssteuer gemäß § 6 Abs 1 VGSG in Höhe von EUR 1.400,-- pro Apparat und begonnenem Kalendermonat.*

*Hingegen unterliegen konzessionierte Ausspielungen in den Ländern Kärnten, Niederösterreich, Steiermark und Wien gemäß § 57 Abs 4 iVm Abs 7 GSpG der Glücksspielabgabe in Höhe von 10 % bis zu 25 % (abhängig davon, ob und wie viele der gemäß § 5 GSpG möglichen Bewilligungen das Land vergeben hat) der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen. Hinzu kommen nach dem Beschwerdevorbringen Zuschläge der Länder in Höhe von bis zu 150 % dieser Stammabgabe (vgl § 13a Abs 2 FAG 2008).*

*Diese von der beschwerdeführenden Gesellschaft zur Darstellung gebrachte gesetzliche Regelung, welchen Abgaben ein Konzessionär und ein Nichtkonzessionär unterliegen, lässt allerdings entgegen dem Beschwerdevorbringen keine Rückschlüsse zu, ob und in welcher Höhe eine steuerliche Schlechterstellung des Nichtkonzessionärs gegenüber dem Konzessionär besteht und inwieweit diese auf die Vorschreibung der Vergnügungssteuer*

*zurückzuführen ist. Umso weniger gelingt es der beschwerdeführenden Gesellschaft aufzuzeigen, inwieweit diese Besteuerungsunterschiede derart gravierend wären, dass ihnen unionsrechtliche Relevanz zukäme. Mit dem Beschwerdevorbringen wird nicht aufgezeigt, dass eine im Sinne des vom EuGH im Urteil in der Rechtssache Viacom, 17. Februar 2005, Rs C-134/03, angewendeten Gravitätsmaßstabes maßgebliche Mehrbelastung vorläge (vgl ein weiteres Mal VwGH vom 9. September 2013, 2013/17/0217 bis 0231 und 0236 bis 0238).*

*Der EuGH hat im genannten Urteil zu einer Abgabe, die unterschiedslos auf alle Dienstleistungen, die mit einer Außenwerbung und öffentlichen Plakatanschlägen im Gebiet der betreffenden Gemeinde verbunden waren, erhoben wurde, ausgesprochen, dass ihr Betrag auf eine Höhe festgesetzt sei, die im Vergleich zum Wert der Dienstleistungen, die ihr unterworfen seien, als niedrig angesehen werden könne. Ihre Erhebung sei somit nicht geeignet, die Werbungsdienstleistungen, die im Gebiet der betreffenden Gemeinden erbracht würden - auch wenn diese wegen des Ortes der Niederlassung des Erbringers oder des Empfängers der Dienstleistungen grenzüberschreitenden Charakter haben sollten - zu verhindern, zu behindern oder weniger attraktiv zu machen. Art 49 EG (nunmehr 56 AEUV) stehe der Erhebung einer derartigen Abgabe nicht entgegen (vgl EuGH vom 17. Februar 2005, Rs C-134/03, Viacom, Rn 37 f.).*

*Es wurde im Beschwerdefall nicht dargelegt, inwieweit allenfalls zwischen konzessionierten und nicht konzessionierten Unternehmen bestehenden Unterschieden in der Besteuerungshöhe in diesem Sinne Relevanz für die aus Unionsrecht ableitbaren Rechte der beschwerdeführenden Gesellschaft zukommen sollte."*

Auch der Hinweis, § 6 Abs. 1 VGSG 2005 beziehe sich auf eine nicht mehr gültige Fassung der §§ 14 und 21 GSpG kann der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen.

Bei der in § 6 Abs. 1 VGSG handelt es sich um eine sogenannte "statische" Verweisung, also eine Verweisung auf eine fremde Rechtsvorschrift (hier: die entsprechenden Normen des Glücksspielgesetzes) in einer bestimmten - feststehenden - Fassung, die somit zum Inhalt des verweisenden Gesetzes werden. Solche statischen Verweisungen sind im Hinblick auf die Kompetenzverteilung zulässig (Walter/Mayer, Bundesverfassungsrecht<sup>9</sup> (2000) [Rz 253]). Spätere Abänderungen (oder auch die Aufhebung) dieser Bestimmungen im Glücksspielgesetz ändern nichts am Inhalt der Verweisung.

Dem Hinweis der Bf auf die verbundenen Rechtssachen C-259/10 und C-260/10, in welchen der EuGH aussprach, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität dann verletzt sei, wenn zwei aus der Sicht des Verbrauchers gleiche oder gleichartige Dienstleistungen, die dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers befriedigen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Der EuGH hat wiederholt entschieden, dass sich der Grundsatz der steuerlichen Neutralität in der Regelung über den Vorsteuerabzug widerspiegelt, die den Unternehmer

vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlasten soll. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität findet aber keine Anwendung auf einen Sachverhalt, dem kein vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasster Umsatz zu Grunde liegt (EuGH vom 13.03.2014, C-204/13, RN 41 und 42).

Zur grundsätzlichen Zulässigkeit der Vorschreibung von Vergnügungssteuer neben der Glücksspielabgabe an nichtkonzessionierte Automatenbetreiber wird auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen (VwGH vom 17.11.2014, 2012/17/0591: "Gemäß § 57 Abs. 3 GSpG können Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und elektronischen Lotterien über Video-Lotterie-Terminals der Glücksspielabgabe unterliegen. Eine Doppelbesteuerung zu vermeiden war dem Bundesgesetzgeber allerdings ausweislich der Materialen zur Glücksspielgesetznovelle 2010 (RV 657 d.B. 24. GP, Seite 8) nur hinsichtlich der nach dem GSpG konzessionierten Ausspielungen ein Anliegen. Noch deutlicher kommt dies bei der mit dem genannten Gesetz vorgenommenen Änderung zum Finanzausgleichsgesetz 2008 zum Ausdruck, wo durch § 15 Abs. 3 Z 1 leg. cit. ausdrücklich die Gemeinden zur Ausschreibung von Lustbarkeitsabgaben (Vergnügungssteuern) ermächtigt werden, wovon nur Ausspielungen gemäß § 2 GSpG durch Konzessionäre und Bewilligungsinhaber nach den §§ 5, 14, 21 und 22 GSpG ausgenommen werden. In der Regierungsvorlage (aaO, Seite 11) wird explizit davon gesprochen, dass diese Änderungen die Länder und Gemeinden nicht hindern, Vergnügungssteuern auf verbotene Ausspielungen zu erheben.")

Da das Halten von Spielapparaten im Gebiet der Stadt Wien gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 VGSG iVm § 6 Abs. 1 VGSG einer Vergnügungssteuer von € 1.400,00 je Apparat und begonnenem Kalendermonat unterliegt, wenn für diese keine Bewilligung oder Konzession nach den §§ 5, 14 oder 21 GSpG erteilt wurde, da ansonsten § 31a GSpG entgegenstünde, und die drei unter § 6 Abs. 1 VGSG fallenden Glücksspielautomaten am 10.09.2015 im von der Bf angemieteten Lokal in Wien 16., Lerchenfelder Gürtel 53-55, von Organen der Finanzpolizei spielbereit und funktionsfähig vorgefunden wurden und zu jeweils einem Probespiel verwendet wurden, war die Vergnügungssteuer für diesen Monat vorzuschreiben.

Die Beschwerde betreffend Vorschreibung von Vergnügungssteuer in Höhe von 4.200,00 Euro für den Monat September 2015 war spruchgemäß abzuweisen.

## II. Verspätungszuschlag

Das Bundesfinanzgericht erachtet folgenden Sachverhalt als erwiesen:

Die drei gegenständlichen Glücksspielautomaten wurden laut Angaben des Magistrat der Stadt Wien nicht gemäß § 17 Abs. 3 VGSG zur Vergnügungssteuer angemeldet.

Gemäß § 14 Abs. 2 VGSG ist das Halten von Apparaten (§ 6) spätestens einen Tag vor deren Aufstellung beim Magistrat anzumelden. Die Anmeldung haben alle Gesamtschuldner (§ 13 Abs. 1) gemeinsam vorzunehmen und dabei auch den

Unternehmer festzulegen, der die Zahlungen zu leisten hat. Jeder Gesamtschuldner hat sich gemäß § 14 Abs. 3 VGSG davon zu überzeugen, dass eine Anmeldung erfolgt ist.

Gemäß § 17 Abs. 3 VGSG gilt die Anmeldung von Apparaten als Steuererklärung für die Dauer der Steuerpflicht.

Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde gemäß § 135 BAO einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag. Dies gilt sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Da das Halten der gegenständlichen Apparate nicht spätestens einen Tag vor deren Aufstellung beim Magistrat gemäß § 14 Abs. 2 VGSG angemeldet wurde, wurde die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung (gemäß § 17 Abs. 3 VGSG gilt die Anmeldung von Apparaten als Steuererklärung) nicht gewahrt und war gemäß § 135 BAO ein Verspätungszuschlag vorzuschreiben.

Dieser war in Höhe von 10% der Vergnügungssteuer zu bemessen, weil im Hinblick darauf, dass die Anmeldung des Spielautomaten bewusst unterlassen wurde, von einem gravierenden Verschulden auszugehen ist. In der Ausschöpfung des gesetzlich möglichen Rahmens war daher kein Ermessensmissbrauch zu erkennen.

### III. Säumniszuschlag

Das Bundesfinanzgericht erachtet folgenden Sachverhalt als erwiesen:

Die Vergnügungssteuer in Höhe von 4.200,00 Euro wurde für die gegenständlichen Glücksspielautomaten für den Monat September 2015 nicht entrichtet.

Gemäß § 17 Abs. 3 VGSG ist die Steuer erstmals zum Termin für die Anmeldung und in der Folge jeweils bis zum Letzten eines Monats für den Folgemonat zu entrichten. Bei der Zahlung ist als Verwendungszweck der Apparat anzugeben, für den die Zahlung geleistet wird; die Zahlung ist diesem Zweck entsprechend zu verrechnen.

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren, nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten (§ 217 Abs. 1 BAO). Der erste Säumniszuschlag beträgt gemäß § 217 Abs. 2 BAO 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

Da die Vergnügungssteuer zum Fälligkeitstag gemäß § 17 Abs. 3 VGSG nicht entrichtet wurde, war gemäß § 217 BAO ein Säumniszuschlag in Höhe von 2% vorzuschreiben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die Beschwerde gegen Verhängung des Verspätungszuschlages und des Säumniszuschlages abzuweisen.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Beurteilung der im Zuge der Kontrolle durch die Finanzpolizei vorgefundenen Geräte als vergnügungssteuerpflichtige Münzgewinnspielapparate orientiert sich an den von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes aufgestellten Kriterien. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher zu verneinen und die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen.

Wien, am 24. Oktober 2019