

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch V, über die Beschwerde vom 10.08.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Magistrat der Stadt Wien, MA 6, Rechnungs- und Abgabenwesen, vom 12.07.2012, MA 6/DII/R2-xxxxxxx, betreffend Vergnügungssteuer für den Zeitraum Mai 2009 bis Juli 2012 samt Verspätungs- und Säumniszuschlag, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

Im gegenständlichen Verfahren ist strittig, ob das Ausspielen von Wetten auf virtuelle Hunde- und Pferderennen eine vergnügungssteuerpflichtige Tätigkeit nach dem Gesetz über die Besteuerung von Vergnügungen im Gebiete der Stadt Wien (Vergnügungssteuergesetz 2005 - VGSG) darstellt.

Die Berufung (nunmehr: Beschwerde) der Beschwerdeführerin (Bf.) gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien vom 12.7.2012, MA 6/DII/R2-xxxxxxx, mit welchem für den Zeitraum Mai 2009 bis Juli 2012 Vergnügungssteuer in Höhe von 54.600 € sowie ein Verspätungszuschlag in Höhe von 4.368 € und ein Säumniszuschlag in Höhe von 1.092 € vorgeschrieben wurden, wurde von der Abgabenberufungskommission der Stadt Wien mit Berufungsbescheid vom 25.6.2013, xxxxxxxxxx, als unbegründet abgewiesen. Der Berufungsbescheid vom 25.6.2013 wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 18.11.2014, 2013/17/0594, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

**Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde im fortgesetzten Verfahren erwogen:**

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die Bf. übte im Lokal in Wien xx, A-Straße, das freie Gewerbe „Vermittlung von Wettkunden zu einem befugten Buchmacher/Wettbüro unter Ausschluss der den Buchmachern und Totalisateuren vorbehaltenen Tätigkeiten“ aus. In Ausübung

ihres Gewerbes hatte sie einen Vermittlungsvertrag für Wetten mit der Fa. B s.a. abgeschlossen.

Die für die Wettannahme und -vermittlung erforderlichen handelsüblichen EDV-Geräte (PC, Monitor, Ticketdrucker, Maus, Tastatur etc.) hatte die Bf. von der Fa. P-GmbH gemietet. Diese war auch Herstellerin der auf diesen Geräten verwendeten Wettsoftware.

Die Bf. vermittelte unter Einsatz dieser Geräte und der Wettsoftware die von den Kunden gewünschten Wetten zur Fa. B s.a. Diese hat ihren Sitz in Uruguay und nimmt die Wetten dort an, weshalb der Wettabschluss in Uruguay erfolgte.

Als technische Ausstattung waren im Lokal neben der o.a. EDV-Anlage (zur Vermittlung von Wetten) eine Vielzahl an Fernsehgeräten (Flachbildschirmen) vorhanden, welche im Eigentum der Bf. standen, sowie Decoder um das Satellitenprogramm xxxxx empfangen zu können. Die Fernsehgeräte wurden einerseits dazu verwendet, Informationen des Buchmachers wie Quoten und Resultate für die Wettkunden anzuzeigen, und andererseits, um Ereignisse wie z.B. Fußballspiele oder virtuelle Hunde- und Pferderennen darzustellen, auf die gewettet werden konnte.

Unter den von der Bf. vermittelten Wetten befanden sich auch Wetten auf virtuelle Hunde- und Pferderennen. Diese virtuellen Hunde- und Pferderennen wurden von S veranstaltet. S ist ein englischer Buchmacher, auf dessen Homepage [www.S.com](http://www.S.com) auch direkt auf die virtuellen Rennen gewettet werden kann.

Die virtuellen Rennen fanden täglich rund um die Uhr regelmäßig in einem Abstand von ca. drei Minuten statt. Innerhalb dieser drei Minuten war anfänglich am Bildschirm der Beginn des darauffolgenden Rennens ersichtlich. Weiters wurden die teilnehmenden virtuellen Hunde mit ihrem jeweiligen Namen und der Startnummer vorgestellt.

Zu jedem Tier wurden Informationen wie der Name, die Startbox, der Trainer, die aktuelle, in einer vierstelligen Zahl ausgedrückte Form und die Wettquote von xxxxx angezeigt.

Diese vierstellige Zahl (Form) zeigte die vom jeweiligen Tier in den letzten vier Rennen erreichten Plätze an. Diese Angaben wurden täglich aktualisiert. Zu Beginn des Rennens verschwanden die Quotenanzeigen.

Auf der Homepage [www.S.com](http://www.S.com) bestand die Möglichkeit, sich über die beginnenden Rennen und die vergangenen zehn Rennen zu informieren. Die Rennen konnten von jedermann auch jederzeit auf dieser Homepage aufgerufen werden.

Auf den Fernsehgeräten im Lokal der Bf. wurde ein Ausschnitt der Homepage bzw. des Programms xxxxx bzw. S gezeigt, auf welchem jeweils das virtuelle Rennen zu sehen war.

Informationsquelle für den Wettkunden war neben Namen, Startbox, Trainer, Form und der von S für das jeweilige Tier festgesetzten Quote weiters die vom Buchmacher (B s.a.) festgesetzte Quote.

Dieser Buchmacher errechnete selbst eine Wettquote aufgrund der prinzipiellen Leistungsstärke, der aktuellen Form, des Trainers und der aktuell konkurrierenden Tiere. Diese Informationen standen auf gesonderten Bildschirmen im Lokal der Bf. zur Verfügung.

Die Buchmacherquoten der B s.a. waren durch die Bf. nicht veränderbar. Sie orientierten sich an den Wettquoten von S, waren jedoch bei höheren Gewinnmöglichkeiten häufig etwas niedriger.

Zwischen der Vorführung der virtuellen Rennen über Fernsehgeräte und der für die Wettannahme und -vermittlung erforderlichen EDV-Anlage bestand keine technische Verbindung.

Die Rennen fanden unter einem fixen Bestand von ca. 1080 virtuellen Hunden statt. Diese Hunde hatten jeweils einen individuellen Namen. Es gab Hunde, die bessere und Hunde, die schlechtere Rennleistungen erbrachten.

Mehrere Hunde waren jeweils einem bestimmten Trainer zugeordnet. Dabei gab es Trainer mit tendenziell eher erfolgreichen und Trainer mit tendenziell eher erfolglosen Hunden. Diese Hunde wurden abwechselnd in Konstellationen zu je sechs Hunden gegeneinander in die Wettbewerbe geschickt.

Es handelte sich bei diesen virtuellen Rennen um jeweils elektronisch erzeugte (computer-generierte) Rennen und nicht um Aufzeichnungen.

Die Vermittlung der Wetten auf die virtuellen Rennen im Lokal der Bf. erfolgte ausnahmslos über Filialmitarbeiter.

Der Wettabschluss erfolgte, indem der Wettkunde einen Mitarbeiter im Lokal der Bf. mit der Vermittlung einer Wette auf ein virtuelles Rennen beauftragte. Dieser Filialmitarbeiter gab die Wette manuell in das EDV-System der Bf. ein und händigte dem Kunden einen Ticketausdruck mit einem Barcode aus. Im Fall eines Gewinnes wurde mittels eines Barcode-Scanners der Wettschein überprüft, verbucht und ausbezahlt.

Der Mindesteinsatz betrug 1,00 €.

Der Wettvorgang unterschied sich für den Kunden nicht vom Vorgang bei anderen Wetten, etwa Wetten auf Rennen von echten Hunden oder Pferden oder z.B. auf Fußballspiele. Mit der genannten EDV-Anlage wurden unter Vornahme der gleichen manuellen Handlungen auch die im Lokal angebotenen Sportwetten und Sport-Livewetten erfasst.

Der Ausgang der von S veranstalteten virtuellen Hunde- und Pferderennen und die Vorhersagbarkeit des bewetteten Ereignisses waren nicht ausschließlich oder überwiegend vom Zufall abhängig.

Mit entsprechendem Geschick konnten die Gewinnchancen entsprechend der Erfahrung des Wetteilnehmers deutlich vom Mittelwert abweichen.

Bei den virtuellen Rennen gab es vereinfacht drei Gruppen von Hunden bzw. Pferden:

(1) Top-Performer: jene Hunde bzw. Pferde, die in 75 % der Fälle die Ränge 1-3 belegten.

(2) Underdogs: jene Hunde bzw. Pferde, die in 75 % der Fälle die Ränge 4-6 oder mehr belegten.

(3) Mittelmaß: jene Hunde bzw. Pferde, die weder in Gruppe 1 oder Gruppe 2 lagen.

Die Ergebnisse des einzelnen Hundes bzw. Pferdes schwankten innerhalb der jeweiligen Gruppe. Diese Schwankungen wurden innerhalb der jeweiligen Gruppe mittels eines Zufallsgenerators simuliert. Dabei kamen die elektronisch erzeugten Rennen den „natürlichen“ Rennen mehr als nahe, da diese „natürlichen“ Rennen weit größere Schwankungen innerhalb der gleichen Gruppen ausweisen, weil Einflüsse des Wetters und der Tagesverfassung des einzelnen Tieres erheblich sein können.

Aus den zur Verfügung gestellten Informationen ließ sich die Leistungsstärke der an den virtuellen Rennen teilnehmenden Tiere einschätzen und damit eine ernsthafte Voraussage des wahrscheinlichen Rennausgangs treffen.

Es bestand kein technischer Zusammenhang zwischen dem Ausgang der virtuellen Rennen und der EDV-Anlage, welche der Wettvermittlung diente. Auf den Inhalt des übertragenen Fernsehprogrammes bzw. der wiedergegebenen Homepage hatte weder die Bf. noch der Buchmacher Einfluss. Das Abspielen der Rennen auf den Bildschirmen im Lokal erfolgte unabhängig von diesbezüglichen Wettabschlüssen.

Die Bf., der Buchmacher und die P-GmbH hatten keinen Einfluss auf den Ausgang der Rennen. Dieser Ausgang war ihnen nicht bekannt, ebenso wenig den Kunden.

Der Ausgang des virtuellen Rennens lag bei Wettabschluss für alle Beteiligten in der Zukunft.

Zu dieser Sachverhaltsfeststellung gelangt das Bundesfinanzgericht aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Sie gründet sich zum einen auf im Verfahren unstrittige aktenkundige Feststellungen der belangten Behörde selbst und zum anderen auf das entsprechende Vorbringen der Bf., insbesondere auf die von ihr im Vorverfahren vorgelegten Gutachten. Seitens der belangten Behörde wurden keine diesen Befunden und Schlussfolgerungen der Gutachten widersprechenden Beweismittel beigebracht. Es sind auch keine Gründe hervorgekommen, die Anlass gäben, an der Richtigkeit dieser Gutachten zu zweifeln.

Die maßgeblichen Bestimmungen des VGSG lauten auszugsweise wie folgt:

*„Steuergegenstand*

*§ 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);*

...

*(2) Bei Verwirklichung eines der Tatbestände des Abs. 1 wird die Steuerpflicht nicht dadurch ausgeschlossen, dass gleichzeitig auch erbauende, belehrende oder andere nicht als Vergnügungen anzusehende Zwecke verfolgt werden oder dass der Unternehmer nicht die Absicht hat, eine Vergnügung zu veranstalten.*

...

#### *Halten von Spielapparaten und von Musikautomaten*

*§ 6 (1) [In der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung des LGBl 2009/52] Für das Halten von Spielapparaten, durch deren Betätigung ein Gewinn in Geld oder Geldeswert (so z.B. Jeton- oder Warengewinn) erzielt werden kann, 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.*

*(2) Für das Halten von Spielapparaten mit Bildschirmen, durch deren Betätigung ein Gewinn in Geld oder Geldeswert (so z.B. Jeton- oder Warengewinn) nicht erzielt werden kann, beträgt die Steuer je Apparat und begonnenem Kalendermonat 100 Euro.*

...

*(4) Die Verpflichtung zur Entrichtung der Steuer endet erst mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Abmeldung des Apparates erfolgt oder die Abgabenbehörde sonst davon Kenntnis erlangt, dass der Apparat vom Steuerpflichtigen nicht mehr gehalten wird.*

...

#### *Steuerpflicht und Haftung*

*§ 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. “*

Im Erkenntnis vom 13.6.2012, G 6/12, hat der Verfassungsgerichtshof zur kompetenzrechtlichen (finanzverfassungsrechtlichen) Grundlage der Besteuerung von Vergnügungen bzw. Lustbarkeiten iSd finanzausgleichsrechtlichen Ermächtigung des § 14 Abs. 1 Z 8 und 9 FAG im Zusammenhang mit Wettterminals iSd Vorarlberger Kriegsopferabgabegesetzes Folgendes ausgeführt:

*„Der Verfassungsgerichtshof hat - worauf die Bundesministerin für Finanzen zu Recht hinweist - in ständiger Judikatur die Auffassung vertreten, dass der Begriff der Vergnügung bzw. Lustbarkeit iSd finanzausgleichsrechtlichen Ermächtigung (derzeit § 14 Abs. 1 Z 8 und 9 FAG 2008) zwar nicht unbedingt das Vorliegen einer*

*Veranstaltung voraussetze (vgl. schon VfSlg. 14.147/1995), wohl aber seitens des Anbieters eine Art von Unterhaltung geboten werden müsse. Im Erkenntnis VfSlg. 14.592/1996 hat der Verfassungsgerichtshof (vor dem Hintergrund der Regelungen des OÖ LustbarkeitsabgabeG 1979) bei der Beurteilung von Brieflosautomaten darauf abgestellt, ob die Betätigung eines Apparates selbst die Eignung besitzt, den Benützer zu unterhalten, ob also die von ihm ausgeübte Tätigkeit im Wesentlichen einem Spiel, also einer bloß dem Vergnügen und Zeitvertreib dienenden Vorgangsweise gleichkommt. Im Hinblick darauf hat er das Betätigen eines Brieflosautomaten dem Erwerb eines Gegenstandes aus einem Warenautomaten gleichgestellt und den Vergnügungscharakter verneint. Das für den Erwerber spannende aleatorische Moment trete erst nach dem Loserwerb in Erscheinung, sodass das mit einem Münzeinwurf verbundene Betätigen eines Ausgabeautomaten als eines technischen Hilfsmittels zum Loserwerb grundsätzlich gleich zu werten sei wie der Kauf eines Loses in einer Verschleißstelle“.*

Nach diesem finanzausgleichsrechtlichen Begriffsverständnis der Vergnügung bzw. Lustbarkeit muss demnach zwar nicht zwingend eine Veranstaltung vorliegen, aber seitens des Anbieters eine Art von Unterhaltung geboten werden. Bei der Betätigung eines Apparates ist darauf abzustellen, ob diese Betätigung selbst die Eignung besitzt, den Benützer zu unterhalten, ob also die von ihm ausgeübte Tätigkeit im Wesentlichen einem Spiel, also einer bloß dem Vergnügen und Zeitvertreib dienenden Vorgangsweise gleichkommt. Bei Wettterminals, die keine über eine dezentrale elektronische Wettannahmestelle hinausgehende Funktion erfüllen, tritt das spannende und unterhaltende Element indes erst nach Vertragsschluss ein, nämlich in dem Zeitpunkt, wenn das Sportereignis, auf das die Wette abgeschlossen worden ist, stattfindet. Bei (der Betätigung von) solchen Geräten handelt es sich daher nicht um eine Lustbarkeit iSd § 14 Abs. 1 Z 8 und 9 FAG 2008, die der Landesgesetzgeber unter diesem Titel einer Vergnügungssteuer unterwerfen darf.

Von der in § 1 Abs. 1 Z 3 VGSG festgelegten Steuerpflicht für die „veranstaltete Vergnügung“ des Haltens von Spielapparaten sind somit nur Spielapparate umfasst, denen nach ihrer Funktion ein ausreichender, eigenständiger Unterhaltungswert (eine Vergnügungskomponente) im Sinne jenes finanzausgleichsrechtlichen Begriffsverständnisses innewohnt (vgl. hierzu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.9.2014, 2013/17/0593).

So bejahte der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 24.4.2013, 2011/17/0129, ausdrücklich das Vorliegen eines solchen „Spielapparates“, wenn bei dem Spielprogramm nicht auf ein künftiges sportliches Ereignis gewettet werden könne, sondern der Ausgang des Spieles davon abhängt, welches bereits stattgefundene Rennen nach bzw. vor dem Setzen ausgewählt werde. Im Gegensatz dazu hänge bei einer „Sportwette“ die Entscheidung über das Spielergebnis nicht vorwiegend vom Zufall ab, weil der Wettende seine Kenntnisse betreffend die Umstände bei der sportlichen Veranstaltung (z.B. betreffend Hunderennen die Trainingsverfassung und den gesundheitlichen Zustand der einzelnen Tiere, die Stärken der Hunde bei der zu erwartenden Wetterlage etc.) einbringe

und diese Kenntnisse im Hinblick auf den Ausgang des jeweiligen sportlichen Ereignisses das Zufallselement überwiegen würden.

Im Streitfall lagen entsprechend dem oben festgestellten Sachverhalt eindeutig keine Wetten auf in der Vergangenheit stattgefundene bzw. aufgezeichnete Rennen vor. Es handelte sich bei den streitgegenständlichen virtuellen Hunde- und Pferderennen vielmehr um elektronisch erzeugte Rennen, die so noch nicht stattgefunden hatten und für alle Beteiligten in der Zukunft lagen, und demgemäß im Sinne der obigen Ausführungen um Wetten auf bestimmte in der Zukunft liegende Ereignisse (mit ungewissem Ausgang).

Der obigen Sachverhaltsfeststellung ist weiters zu entnehmen, dass zwischen diesen von S veranstalteten virtuellen Rennen und der EDV-Anlage der Bf. kein technischer Zusammenhang bestand. Ebenso bestand kein technischer Zusammenhang zwischen der Darstellung dieser virtuellen Rennen im verfahrensgegenständlichen Lokal und der EDV-Anlage, wobei die virtuellen Rennen nicht vom Wettvermittler (Lokalinhaber) oder vom Buchmacher (B s.a.), sondern von einem unbeteiligten Dritten (S) veranstaltet wurden. Die virtuellen Rennen fanden zudem unabhängig vom allfälligen Abschluss einer Wette statt. Auch die Wiedergabe der virtuellen Rennen auf den Bildschirmen im Lokal erfolgte unabhängig von diesbezüglichen Wettabschlüssen. Die EDV-Anlage der Bf. erfüllte damit aber keine über eine dezentrale Wettannahme hinausgehende Funktion, da sie lediglich dazu diente, den Wettvertrag abzuschließen.

Im Ergebnis wohnte der Anlage ihrer Funktion nach kein ausreichender Unterhaltungswert (keine Vergnügungskomponente) inne bzw. besaß die Abgabe einer Wette auf diese virtuellen Rennen nicht die Eignung, den Wettkunden zu unterhalten.

Der im Streitfall vorliegende Sachverhalt weicht damit in den wesentlichen Punkten nicht von dem dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs vom 13.6.2012, G 6/12, zugrundeliegenden Sachverhalt ab.

Entgegen der Ansicht der belangten Behörde ist demnach im beschwerdegegenständlichen Fall keine Vergnügungssteuerpflicht für die Bf. gegeben.

Der angefochtene Bescheid war daher unter Hinweis auf die einschlägigen Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes (vgl. z.B. BFG 20.5.2015, RV/7400051/2014; BFG 27.5.2016, RV/7400024/2016; sowie die entsprechenden Zurückweisungsbeschlüsse des VwGH vom 24.1.2017, Ra 2015/17/0056, und vom 1.2.2017, Ra 2016/17/0288) aufzuheben.

Die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurden mit Schreiben vom 2.7.2018 zurückgezogen.

### **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.

Eine solche Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist im vorliegenden Fall im Hinblick auf die im Erwägungsteil dargelegte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. insbesondere das Erkenntnis vom 17.9.2014, 2013/17/0593) nicht gegeben.

Wien, am 2. Juli 2018