

Verwaltungsgerichtshof

Zl. Ro 2015/16/0019-4

I M N A M E N D E R R E P U B L I K !

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfner und die Hofräte Dr. Mairinger und Dr. Thoma, Hofrätin Mag. Dr. Zehetner sowie Hofrat Mag. Straßegger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Berger, über die Revision der P GmbH in W, vertreten durch Dr. Maria Brandstetter, Rechtsanwältin in 1010 Wien, Stephansplatz 4/VIII, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 19. Jänner 2015, RV/7101560/2013, betreffend Glücksspielabgabe, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :

Die Revisionswerberin vermittelt gewerblich Wetten, u.a. solche auf elektronisch generierte, virtuelle Hunde- und Pferderennen.

Hiefür setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit 24 Bescheiden vom 8. Februar 2013 Glücksspielabgaben für die Monate Jänner 2011 bis Dezember 2012 fest, wogegen die Revisionswerberin Berufung erhob und im Rahmen des Berufungsverfahrens statistisch-mathematische Gutachten von Dr. Ettl zur Frage der Zufallsabhängigkeit der Spielergebnisse vorlegte.

Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht - nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung - die als Beschwerde behandelte Berufung als unbegründet ab und sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.

(2. Juli 2015)

Nach Darstellung des Verfahrensganges und des Ergebnisses der Beweisaufnahmen traf das Gericht folgende Sachverhaltsfeststellungen (Schreibung im Original):

"Die *[Revisionswerberin]* vermittelt Wettteilnehmer an den Buchmacher *B s.a.* Die erforderlichen EDV-Geräte samt Software mietet die *[Revisionswerberin]* von der Firma *P V GmbH*. (*Finanzamt*, Niederschrift über die Nachschau vom 6.2.2013, 2). Das Finanzamt überprüfte am 10.12.2012 das Wettangebot der *[Revisionswerberin]* und stellte fest, dass auch Virtuelle Hunde- und Pferderennwetten gespielt wurden.

Diese Virtuellen Hunde- und Pferderennwetten wurden nach Sachverhaltsdarstellung der steuerlichen Vertretung der *[Revisionswerberin]* von der Firma *S* angeboten und können im Internet unter *www..com* abgerufen werden. (*Finanzamt*, Niederschrift über die Nachschau vom 6.2.2013, 3). *S* ist ein englischer Buchmacher, der diese virtuellen Rennen herstellt und darauf selbst Wetten anbietet und abschließt. (*Traffler*, Gutachten 6). Laut Gutachter erstellt die *B s.a.*, der Buchmacher, zu dem die *[Revisionswerberin]* vermittelt, zu diesen virtuellen Rennen jeweils eigene Quoten, zu denen sie Wetten auf den Ausgang der Rennen abschließt. Die *B s.a.* wettet bei diesen Rennen nur auf Sieger. (*Traffler*, Gutachten 37). Die eigenen Quoten der *B s.a.*: hohe Quoten reduziert sie oft, teilweise übernimmt sie die Quoten. (*Traffler*, Gutachten 10). Die Quoten kommen vom Buchmacher teilweise erst kurz vor dem Start des Rennens und werden über einen eigenen Quotenfernseher den Wettteilnehmern angezeigt. (*Traffler*, Gutachten 10, 22, Text zu Abb. 18 Wetteingabemaske für das Echtpferderennen (Schwarz), *Traffler*, Gutachten 26, Text zu Abb. 25).

Die Wettabgabe geht so vor sich: Die Abgabe der Wetten auf den Ausgang der Virtuellen Hunde/Pferderennen ist ausschließlich am Wettschalter der *[Revisionswerberin]* möglich. D.h. der Wettteilnehmer muss den Filialmitarbeiter mit der Vermittlung der Wette beauftragen. Dieser gibt die Wette in das EDV-System händisch ein. Der Vermittler erhält den Wetteinsatz für den Buchmacher und händigt dem Wettteilnehmer sein Wettticket aus. Auf diesem Wettticket ist Einsatz, möglicher Gewinn, Zeit des Ticketausdruckes, Inhalt der Wette und der Buchmacher, zu dem die Wette vermittelt wurde, vermerkt. Wird das Wettticket vom Buchmacher als gewonnen bestätigt, so bezahlt der Vermittler im Namen und Auftrag des Buchmachers den Wettgewinn an den Wettteilnehmer. Alle gewonnenen Wetttickets müssen für die Auszahlung von einem Mitarbeiter der *[Revisionswerberin]* in die Wettanlage zur Abrechnung eingegeben werden. (*Traffler*, Gutachten 6; *Finanzamt*, Niederschrift über die Nachschau vom 6.2.2013, 3).

Virtuelle Hunde/Pferderennen sind Rennen, die von computeranimierten Tierdarstellungen (seltener grafische, die im Papiermodus als 'Zeichentricksfilme' bezeichnet werden, sondern meistens von realen Vorlagen wie z.B. Fotos oder Scans bearbeitete Animationen), die mit Namen, Trainer und Form versehen, nach

mathematischen Funktionen im Computer durchgeführt werden. Das heißt, es handelt sich nicht um 'natürliche' Tiere, sondern um artifiziell geschaffene Tierdarstellungen, die mit Namen individualisiert werden (das entspräche im Papiermodus 'Zeichentrickfiguren'). Die Rennen finden ebenfalls nicht 'natürlich' statt, sondern das Virtual Racing ist laut 'V Rules - Help - S' <https://support.s>, Abfrage des Finanzamtes vom 20.6.2013 'eine computergenerierte Präsentation bei welcher ein Zufallsgenerator über das Ergebnis entscheidet'.

Es bestehen für die Virtuellen Rennen artifiziellen Tierdarstellungen - ebenso wie bei 'natürlichen' Rennen - vereinfacht drei Gruppen von Hunden bzw. Pferden, nämlich Top-Performer, die in 75% der Fälle die Ränge 1-3 belegen, *Underdogs*, jene Hunde und Pferde, die in 75% der Fälle die Ränge 4-6 oder mehr belegen und Mittelmaß, das sind jene Hunde bzw. Pferde, die weder in Gruppe 1 oder Gruppe 2 liegen. Die Ergebnisse des einzelnen Hundes bzw. Pferdes schwanken innerhalb der jeweiligen Gruppe Top-Performer, *Underdogs* oder Mittelmaß. Die Ergebnisse, die die jeweilige virtuelle Tierdarstellung in den letzten vier Rennen erreicht hat, werden als 'Form' bezeichnet, die wie bei den 'natürlichen' Tieren durch eine vierstellige Zahl dargestellt wird. Wurde das 'natürliche' oder 'virtuelle' Tier im 4-letzten Renner Fünfter, dann Vierter, dann Erster und in seinem letzten Rennen Zweiter, so lautet die Zahl: 5412. (*Traffler*, Gutachten 10). Diese Schwankungen werden bei elektronisch erzeugten Rennen innerhalb der jeweiligen Gruppe Top-Performer, *Underdogs* oder Mittelmaß mittels eines Zufallsgenerators simuliert (*Ettl*, Gutachten 8.8.2013, 4). Das heißt, die vierstellige Zahl, die die Form der virtuellen Tierdarstellung wiedergibt, wird jeden Tag um 7:30 für jede virtuelle Tierdarstellung vom Computer vergeben. (*Revisionswerberin*], Sach- und Rechtslage vom 20.9.2012).

Nach den Spielbedingungen der Firma S im Internet finden z.B. die Virtuellen *Greyhound*rennen in *Wimbly Way* und *Moore Street* statt. Von den Virtuellen *Greyhounds* sind jeweils sechs Hunde in jedem Rennen, man kann auswählen, ob man ein Rennen oder einen Hürdenlauf möchte, jedes Rennen dauert ungefähr 30 Sekunden und die Rennen finden bei Sonne, Wolken oder in der Nacht statt, d.h. auch die Wetterlage wird vom Computer simuliert. Maximaler Wetteinsatz sind 25.000 brit. Pfund. ('V Rules - Help - S' <https://support.s>, Abfrage des Finanzamtes vom 20.6.2013). Diese virtuellen Hunde/Pferderennen finden im Vier-Minuten-Takt statt. Vor dem jeweiligen Beginn werden die teilnehmenden virtuellen Hunde- bzw. Pferde mit Namen und Startnummern vorgestellt. Angezeigt wird einerseits die angebotene Quote der jeweils teilnehmenden virtuellen Hunde- bzw. Pferde, andererseits aber auch die 'Form' der jeweiligen teilnehmenden virtuellen artifiziellen Hunde- bzw. Pferdedarstellung. (*Traffler*, Gutachten 9; 'V Rules- Help - S' <https://support.s>, Abfrage des Finanzamtes vom 20.6.2013).

Die Auswahl der einzelnen künftigen virtuellen Rennen steht für die nächsten zwei Stunden fest. Wettteilnehmer können sich darüber informieren und sich die zukünftigen virtuellen Rennen der nächsten zwei Stunden vom Wettvermittler

ausdrucken lassen. Laut [Revisionswerberin] werde dies bei einigen Stammkunden regelmäßig auch so durchgeführt. (Traffler, Gutachten 10)."

Nach weiterer Darlegung der gesetzlichen Grundlagen aus dem Glücksspielgesetz sowie von Rechtsprechung und Literatur zu den Begriffen der Wette und des Glücksspiels gelangte das Gericht zu folgenden Schlussfolgerungen:

"Auf die vorliegenden virtuellen Hunde/Pferderennen angewendet, zeigt sich für das Bundesfinanzgericht folgendes Bild: um bei den von der [Revisionswerberin] zitierten Gutachten 'Ettl' zu bleiben, schwanken die Ergebnisse des einzelnen Hundes bzw. Pferdes innerhalb der jeweiligen Gruppe Top-Performer, *Underdogs* oder Mittelmaß mittels eines Zufallsgenerators simuliert. Damit kämen 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. ('Ettl', Gutachten 8.8.2013, 4).

Vergleicht man eine computeranimierten Tierdarstellung mit einem 'natürlichen' Tier, das zu einem Rennen oder Hürdenlauf gegen andere 'natürliche' Tiere antreten soll, werden zu dem 'natürlichen' Tier bestimmte Informationen wie Startnummer, Trainer, Form, mitgeteilt. Jeder Teilnehmer kann - vielleicht aus persönlichen Interessen - darüber hinaus einiges über das 'natürliche' Tier wissen, vielleicht Alter und Züchtung, z.B. Wiedereinstieg nach einer Verletzung oder das Tier war bereits beim Training in ausgezeichneter Form, handelt es sich um das Debüt dieses Tieres bzw. wie viele ausgebildete Rennhunde dieses Rennhundestalls sind in den letzten Jahren immer wieder unter den 'Top-Ten' gewesen. Das heißt, ein Wettteilnehmer kann durchaus über die vom Wettanbieter gegebene Information hinaus weiteres Wissen haben. Der Wettteilnehmer kann um die Tagesverfassung eines 'natürlichen' Hundes oder Pferdes wissen. Abgabenrechtlich sind Wetten auf solche Rennen ein Fall des § 33 TP 17 Abs. 1 GebG.

Bei diesen gegenständlichen virtuellen Tierrennen werden Tierdarstellungen artifiziell im elektronischen Modus - wie Zeichentricksfiguren im Papiermodus - erzeugt. Die schwankenden Ergebnisse der 'natürlichen' Tiere werden bei den computeranimierten Tierdarstellungen innerhalb der jeweiligen Gruppe Top-Performer, *Underdogs* oder Mittelmaß mittels eines Zufallsgenerators simuliert. Diese Schwankungen werden täglich um 7:30 elektronisch aktiviert. Damit sind die Schwankungen aus Sicht des Wettteilnehmers zufällig und nicht mit Spezialwissen vorhersagbar. Ist dem Wettteilnehmer die Tagesverfassung des 'natürlichen' Hundes/Pferdes bekannt, geht es dem Hund/dem Pferd schlecht oder gut oder es geht ihm sehr gut, d.h. wird er nur Platz 2 oder 3 erreichen oder ist das Tier in Bestform, verfügt er bei den virtuellen Tierrennen über derartige Informationen nicht. Bei elektronisch eingegebenen Schwankungen nützt ein Hintergrundwissen über 'fiktive' Tiere nichts, die Schwankungen sind aus Sicht des Wettteilnehmers zufällig.

Die Erkennbarkeit einer Leistungsfähigkeit, die Prognostizierbarkeit eines Verhalten eines bzw. mehrerer lebendigen Tiere in einer realen Umgebung im Spannungsverhältnis zwischen Geschick und Glück ist mit der Erkennbarkeit der Leistungsfähigkeit einer artifiziellen Tierdarstellung in einer virtuellen Umgebung nicht vergleichbar, zumal im letzteren Fall auf Grund der Willkürlichkeit der vom Programmierer geschaffenen Gesetzmäßigkeiten (Parameter, Gewichtungen etc.) nicht in gleicher Weise empirisch diagnostizierbare natürlichen Gesetzmäßigkeiten vorliegen, die mit entsprechendem Geschick erfassbar wären. Im letzteren Fall könnten wohl Eigenschaften der artifiziellen Tierdarstellungen oder bestimmte Gegebenheiten der virtuellen Umgebung offengelegt werden und so die Zufallskomponente scheinbar verdrängt werden. Dabei handelt es sich aber dann wohl um den Buchmachern und den Spielteilnehmern gleichermaßen bekannte Umstände, die bloß einen Einfluss auf die Quote haben. Auf die Ereignisabläufe im Computer wirken weniger Einflussfaktoren als in der Wirklichkeit, wodurch der Eindruck einer verminderten Komplexität und damit auch Zufälligkeit entstehen mag. Tatsächlich laufen die Einflussfaktoren 'Trainer, Form und Wetter' ebenfalls über den Zufallsgenerator, wodurch der Zufall 'in seiner Fülle' bestehen bleibt. Es mag sein, dass die Wettteilnehmer, die gute Kenntnisse über die virtuellen Rennen haben, häufiger die Wette gewinnen, doch nehmen einzelne Geschicklichkeitsmomente dem Spiel nicht den Charakter eines Glücksspiels iSd § 1 Abs. 1 GSpG ...

Damit ist das Ergebnis aus Sicht des Wettteilnehmers zufällig und nicht mit spezieller 'Kenntnis und Wissen' vorhersagbar. Die Simulation des Zufallsgenerators fließt ohne Umweg in das Ergebnis ein. Das Ereignis findet im Computer statt. Insgesamt wird auf etwas Fiktives gewettet. Den virtuellen Tierdarstellungen werden zwar Name, Startnummer, Trainer und Form zugeteilt. Aus der Form weiß der Wettteilnehmer aber nur, wie der Computer den virtuellen Hund oder das virtuelle Pferd in den letzten vier Rennen abschneiden ließ, über seine Tagesverfassung - sprich welche 'Schwankungen' der Computer eingegeben hat, die sich auf das Ergebnis auswirken, weiß er nichts. Das Ergebnis ist damit zumindest vorwiegend vom Zufall abhängig.

Zur Stellungnahme des Finanzamtes im Vorlagebericht erwiderte die *[Revisionswerberin]*, dass § 33 TP 17 GebG ganz allgemein Wetten besteuere und nicht nur Sportwetten. Sonstige Wetten - wie sie die *[Revisionswerberin]* durchführe - unterlägen aber nicht der Glücksspielabgabe. Im Übrigen habe die *[Revisionswerberin]* zu keinem Zeitpunkt behauptet, dass es sich bei den gegenständlichen Wetten um Sportwetten handle. Die gegenständlichen Wetten seien 'sonstige Wetten' die weder dem Glücksspielgesetz noch der Glücksspielabgabe unterlägen.

Dazu vertritt das Bundesfinanzgericht folgende Meinung: Der *[Revisionswerberin]* wird darin Recht gegeben, das § 33 TP 17 Abs. 1 GebG nicht nur Sportwetten besteuert, sondern 'entgeltliche Wetten mit unternehmerischer

Mitwirkung', soweit sie nicht dem Glücksspielgesetz unterliegen. Richtig ist auch, dass nicht alle Wetten dem Glücksspielgesetz unterliegen.

Es seien die Beispiele von *Stefula*, Klang<sup>3</sup> § 1270-1272 Rz 6 herangezogen, wonach *'Ereignis iSd § 1270 ABGB auch virtueller Art sein [kann], bspw ein Pferderennen am Computer; hier entscheidet das zufallsgenerierte Computerprogramm, welches Pferd gewinnt. Auch eine Unterlassung kann Gegenstand der Wette sein, so wenn A wettet, dass B nicht imstande sei, einen ganzen Tag lang nicht in den Spiegel zu schauen.'*

Hier ist wieder zu sehen, dass bürgerlich-rechtlich beide Glücksverträge Wetten sind. Aus Sicht des § 33 TP 17 GebG sieht das anders aus. Das virtuelle Pferderennen am Computer, weil von Seiten des Wettteilnehmers kaum zufallsminimierendes Wissen eingebracht werden kann, ist 'rechtsverkehrsteuerlich' keine Wette gemäß § 33 TP 17 GebG, sondern es unterliegt als vorwiegend vom Zufall abhängig, den Glücksspielabgaben. Der zweite Fall wäre eine sonstige Wette iSd *[Revisionswerberin]*, die schon mangels Entgeltlichkeit und unternehmerischer Beteiligung weder der Rechtsgebühr, noch den Glücksspielabgaben unterliegt.

Die vorwiegende Zufallsabhängigkeit - das Tatbestandsmerkmal des § 1 Abs. 1 GSpG 'vorwiegend' wird im Sinne der Einheitlichkeit der Steuerrechtsordnung analog zu anderen Verkehrssteuergesetzen, wie § 2 Abs. 1 Z 7 KfzStG als 'nahezu ausschließlich' ausgelegt. Auch in der Literatur ist der mathematisch-statistische Ansatz 49/51 überholt (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich*, GSpG 1989<sup>2</sup> § 1, RZ 5).

Im Gegensatz zu den Sachverhalten, die bisher den VwGH-Erkenntnissen zur Vergnügungssteuer und zum Glücksspielstrafrecht zugrunde lagen, erfolgt hier keine zufällige Auswahl von bereits stattgefunden habenden 'natürlichen' Rennen, sondern virtuelle Tierdarsteller werden artifiziell im elektronischen Modus geschaffen und mit Eigenschaften wie Startnummer, Trainer, Form uä ausgestattet. Die Tagesverfassung der animierten Tierdarstellungen wird einmal pro Tag vom Computer zufallsgeneriert festgelegt und als Form mit einer vierstelligen Zahl mitgeteilt. Tatsächliche Tagesverfassungen der virtuellen Tiere sind dem Wettteilnehmer aber nicht bekannt und können ihm nicht bekannt sein. Dann lässt der Computer seine sechs Tierdarsteller in einem Rennen oder Hürdenlauf gegeneinander antreten und zufallsgeneriert das Ereignis eintreten. Das heißt, hier wird eine Wette auf das Ergebnis eines virtuellen Rennens abgeschlossen und auf ein zukünftiges - zufälliges - Ereignis gewettet.

Die rechtsverkehrsteuerlich Unterscheidung zwischen Spiel und Wette orientiert sich daran, ob Kenntnisse vorhanden sind, die das aleatorische Moment dieser Glücksverträge zurückdrängen. In den vorliegenden Virtuellen Tierrennen werden für die einzelnen animierten Tierdarstellungen jeden Tag fiktive Formschwankungen eingegeben, doch im Gegensatz zu 'natürlichen' Hunde- oder Pferderennen kennt der Wettteilnehmer die Hintergründe dieser Schwankungen (Top-Form, Wiedereinstieg nach einer Verletzung, Debüt, gute oder schlechte

Tagesverfassung) nicht, damit steht das Zufallselement im Vordergrund. Es mag sein, dass im 'natürlichen' Rennen nicht nur durch die individuelle Tagesverfassung der Tiere, sondern z.B. durch Wind- oder Temperaturverhältnisse am Austragungsort die Schwankungen größer sind, aber der Wettteilnehmer kann über diese Hintergründe ein Wissen haben. Ein Teil der Witterungen Sonne, Wolken, Nacht sind ja nach der Spielregel von 'V Rules- Help - S' <https://support.s>, Abfrage des Finanzamtes vom 20.6.2013 ebenfalls in das virtuelle Rennen integriert.

### 5. Zusammenfassung

Um die Wetten auf virtuelle Hunde- und Pferderennen rechtsverkehrsteuerlich entweder dem § 57 GSpG oder dem § 33 TP 17 GebG zuteilen zu können, kommt es darauf an, ob das Ergebnis vorwiegend zufallsabhängig oder durch Geschicklichkeit wie spezielle Kenntnisse und Wissen zustande kommt.

Im vorliegenden Fall handelt es sich nicht um Wetten auf in der Vergangenheit gefilmte Rennen von 'natürlichen' Hunden oder Pferden, die nach Zufallsgenerator eingespielt werden, sondern um Wetten auf virtuelle Rennen von im elektronischen Modus animierten Tierdarstellungen, die mit Namen, Startnummer, Form und Trainer versehen werden und bei welchen täglich die 'Schwankungen der Tagesverfassung' nach dem Zufallsprinzip im Computer festgelegt und Auswirkungen auf das Ergebnis, das eben der Computer festlegt, haben. Der Wettteilnehmer kann sich zwar ein Bild von der jeweiligen virtuellen Tierdarstellung machen, was seine vergangenen Erfolge (vierstellige Formzahl), seine Startnummer und seinen Trainer betrifft, er kann aber nichts über seine aktuelle Verfassung (Top-Form, Wiedereinstieg nach einer Verletzung, Debüt, gute oder schlechte Tagesverfassung, Alter), in der ein 'natürliches' Tier zum Wettrennen antreten würde, wissen. Doch das Ergebnis hängt vom Computerprogramm ab. Nach dem 'V Rules - Help - S' <https://support.s>, Abfrage des Finanzamtes vom 20.6.2013, heißt es, dass das Virtual Racing eine computergenerierte Präsentation ist, bei welcher ein Zufallsgenerator über das Ergebnis entscheidet.

Die von § 1 Abs. 1 GSpG geforderte vorwiegende Zufallsabhängigkeit wird im Sinne der Einheitlichkeit der Steuerrechtsordnung analog zu anderen Verkehrsteuergesetzen (§ 2 KfzStG) ausgelegt, nämlich als 'nahezu ausschließlich', und ist im Kontext mit 'vom Zufall abhängig' zu lesen, was bedeutet - das ist der Anschlussgedanke an das ausgedünnte 'ich gebe, damit du gibst' des Rechtsgeschäftes Spielvertrag, - dass *'sich eine nicht mehr berechnete rationale Erwartung über den Spielausgang entwickelt, sondern letztlich nur auf Grund eines Hoffens, einer irrationalen Einstellung, auf dieses oder jenes einzelne Ergebnis des Spiels gesetzt werden kann'* (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 1989<sup>2</sup> § 1, RZ 5 unter Bezugnahme auf Höpfel, Probleme des Glücksspielstrafrechts, ÖJZ 1978, 421). Wetten auf Virtuelle Hunde- oder Pferderennen sind daher rechtsverkehrsteuerlich ein Spiel, das sowohl auf Unterhaltung als auch auf Gewinn gerichtet ist, Spielzweck ist die Herbeiführung der

'Spannung'. .... Auf die Bezeichnung des Glücksspielvertrages als Wette durch die [Revisionswerberin] kommt es gemäß § 914 ABGB nicht an.

Zur Frage 'Glücksspiel' und Berufsspieler, die im Gutachten 'Ettl' vom 8.8.2013 angeschnitten wird, wird bemerkt, dass sich damit die Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 auseinandersetzt, wonach die Berufsspieler nicht aufgrund besonderer Fähigkeiten und Denkleistungen im Rahmen der Spielregeln des Kartenglücksspiels oder besonderer Kenntnisse des psychologischen Taktierens tatsächlich am Kartenglücksspiel verdienen, sondern dadurch dass sie mit 'low limit' Spielern durch vergleichsweise hohe Einsätze den hohen ökonomischen Druck verwenden, unter dem diese Spieler stehen, das Spiel vorzeitig zu verlassen. Das heißt, ob ein Spiel ein Glücksspiel ist, ist innerhalb der Spielregel zu beurteilen.

#### 6. Schlussfolgerung

'Virtuelle Hunde- oder Pferderennen' sind Rennen, die von artifiziellen Tierdarstellungen, die durch Namen, Trainer und Form individualisiert und meistens von realen Vorlagen wie z.B. Fotos oder Scans bearbeitete und seltener grafische Animationen sind - letztere werden im Papiermodus als 'Zeichentricksfilme' bezeichnet - aufgrund mathematischer Funktionen im Computer, bei welchen nach den Spielbedingungen ein Zufallsgenerator über das Ergebnis entscheidet, durchgeführt werden. Da das Ergebnis dieser Rennen vom Computerprogramm abhängt, - nach dem 'V Rules - Help - S' <https://support.s>, Abfrage des Finanzamtes vom 20.6.2013, heißt es, dass das Virtual Racing eine computergenerierte Präsentation ist, bei welcher ein Zufallsgenerator über das Ergebnis entscheidet - sind für Zwecke der im Gebühren- und Glücksspielgesetz geregelten Rechtsverkehrssteuern diese Wetten auf 'Virtuelle Hunde- oder Pferderennen' nicht als 'Wette' (dann gebührenpflichtig gemäß § 33 TP 17 GebG), sondern als vorwiegend zufallsabhängiges Glücksspiel zu qualifizieren.

Die von der [Revisionswerberin] im Zeitraum Jänner 2011 bis Dezember 2012 angebotenen 'Wetten auf virtuelle Rennen von artifiziellen Tierdarstellungen' unterliegen daher gemäß § 57 Abs. 1 GSpG den Glücksspielabgaben.

Aus all diesen Gründen war der Beschwerde der Erfolg zu versagen."

In der gegen dieses Erkenntnis gerichteten Revision erachtet sich die Revisionswerberin "ganz allgemein in ihrem Recht verletzt, ihre Tätigkeit als Wettvermittler (Vermittlung von Wettkunden zu einem befugten Buchmacher/ Wettbüro unter Ausschluss der den Buchmachern und Totalisateuren vorbehaltenen Tätigkeiten) ausüben zu können. Sie erachtet sich in ihrem Recht insbesondere dadurch verletzt, dass ihr für diese Tätigkeit vom Finanzamt gemäß § 57 GSpG eine

Glücksspielabgabe auferlegt wird. Sie erachtet sich in ihrem Recht verletzt, nicht für diese Abgabe herangezogen zu werden."

Die Zulässigkeit ihrer Revision sieht sie schon darin begründet, dass das Gericht gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG die Revision gegen sein Erkenntnis zugelassen habe, weil es zu § 57 Abs. 1 GSpG im Zusammenhang mit dem virtuellen Tierrennen noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gebe.

Die Revisionswerberin begehrt, das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes unter Zuerkennung von Aufwandsatz aufzuheben.

Die vor dem Gericht belangte Behörde hat eine Revisionsbeantwortung erstattet, in der sie die Abweisung der Revision als unbegründet unter Zuerkennung von Aufwandsatz beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Revision sieht die inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses zusammengefasst darin, die gegenständlichen Wetten seien in ihrer gesamten Abwicklung den Sportwetten analog, der Wettausgang aber besser als bei Sportwetten vorhersagbar und damit weniger als bei diesen vom Zufall abhängig. Bei den gegenständlichen Wetten handle es sich um Wetten auf sonstige Ereignisse, die von der Literatur als "Gesellschaftswetten" bezeichnet würden. Auch das angefochtene Erkenntnis konstatiere, dass grundsätzlich auch das Ergebnis von realen Sportereignissen vom Zufall bestimmt werde. Das Hintergrundwissen, welches dem Wettteilnehmer bei realen Rennen zur Verfügung stehe, sei hier bei weitem überstrapaziert worden. Zum einen sei die Verfügbarkeit so detaillierter Informationen über die Tiere auch bei natürlichen Rennen nicht Standard. Teilweise handle es sich dabei sogar um Insiderwissen. Die computergenerierten Rennen seien den natürlichen nachgebildet, auch hier würden die Gesetzmäßigkeiten der Natur ein- bzw. nachgebaut. Das Abschneiden der Hunde innerhalb der einzelnen Gruppen werde nicht ganz einfach willkürlich ausgetauscht. Wäre dem so, so wäre es doch gar

nicht möglich, dass ein Wettteilnehmer durch Beobachtung und mit Geschicklichkeit seine Wettergebnisse über die Zeit optimieren könne. Dass dies möglich sei, sei durch die vorgelegten Gutachten belegt. Darin sei belegt, dass der Ausgang der virtuellen Rennen sogar besser einschätzbar sei als jener realer Rennen. Die Verwendung eines Zufallsgenerators sei bei der Erzeugung der gegenständlichen virtuellen Rennen unumgänglich notwendig, ohne diesen wären ja die Ergebnisse von vornherein fix vorprogrammiert. Faktum sei aber auch, dass nicht nur bei virtuellen, sondern auch bei realen Rennen letztlich der Zufall entscheide. Auch bei einem realen Rennen könne man selbst unter den allerbesten Bedingungen das Ergebnis nur einschätzen und mit noch so viel Wissen, Erfahrung und ausgeklügelter Methodik nicht voraussagen, welchen konkreten Ausgang ein bestimmtes Rennen tatsächlich nehmen werde. Bei realen Rennen bestimme der Zufall die Realität, bei den virtuellen erledige dies der Zufallsgenerator, der die Realität nachbilde. Vom Wesen her bestehe kein Unterschied zwischen dem von der Realität und dem mit Zufallsgenerator erzeugten. In beiden Fällen sei nicht mit Sicherheit absehbar, wie der Zufall letztlich wirklich entscheide. Somit existiere auch keine sachliche Rechtfertigung dafür, den Zufall in echten sportlichen Ereignissen anders zu behandeln als den Zufall in den gegenständlichen computergenerierten. Die gegenständlichen Wetten auf den Ausgang von virtuellen Hunde- und Pferderennen fielen als Gesellschaftswetten nicht unter das Glücksspielmonopol des Bundes und daher sei das Glücksspielgesetz auf sie nicht anzuwenden.

Nach § 1 Abs. 1 des Glücksspielgesetzes idF der Glücksspielgesetz-Novelle 2008, BGBl. I Nr. 54/2010 - GSpG, ist ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.

Ein Zufall liegt vor, wenn der Erfolg weder von zielbewusstem Handeln oder der Geschicklichkeit oder allein vom Belieben der beteiligten Personen abhängt, sondern wenn auch weitere Bedingungen dazu treten müssen, die außerhalb des

Willens der beteiligten Personen liegen (vgl. etwa schon das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 1995, 95/16/0047).

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

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

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

Eine vorwiegende Abhängigkeit vom Zufall im Sinne des § 1 Abs. 1 GSpG ist etwa dann gegeben, wenn sich nicht eine berechnete rationale Erwartung über den

Spielausgang entwickelt, sondern letztlich nur aufgrund eines Hoffens, einer irrationalen Einstellung, auf dieses oder jenes einzelne Ergebnis des Spieles gesetzt werden kann (vgl. *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich*, Kommentar zum Glücksspielgesetz 1989, Rz 5 zu § 1 GSpG, mwN).

Bei der Prüfung des Ausmaßes der Zufallsabhängigkeit eines Spieles ist nicht auf dessen abstrakte Regeln abzustellen, sondern sind ebenso die konkreten Modalitäten und Rahmenbedingungen der Durchführung des Spieles zu berücksichtigen (vgl. *Bresich/Klingenbrunner/Posch*, aaO, Rz 8 zu § 1 GSpG).

§ 1 Abs. 1 GSpG geht somit nicht von einem ausschließlichen oder vorwiegenden Abhängen vom Zufall in mathematisch-statistischem Sinne, sondern von einem normativen Ansatz aus.

Im vorliegenden Revisionsfall gelangte das Gericht in tatsächlicher wie in rechtlicher Hinsicht zur Schlussfolgerung, dass bei den virtuellen Rennen täglich die Schwankungen der Tagesverfassung nach dem Zufallsprinzip im Computer festgelegt werden und Auswirkungen auf das Ergebnis haben. Der Wettteilnehmer könne sich zwar ein Bild von der jeweiligen virtuellen Tierdarstellung machen, was seine vergangenen Erfolge (vierstellige Formzahl), seine Startnummer und seinen Trainer betreffe, könne aber nichts über seine aktuelle Verfassung (Top-Form, Wiedereinstieg nach einer Verletzung, Debüt, gute oder schlechte Tagesverfassung, Alter), in der ein reales Tier zum Wettrennen antrete, wissen. Den - vom Gericht zitierten - "V Rules" zufolge sei das virtuelle Rennen eine computergenerierte Präsentation, bei welcher ein Zufallsgenerator über das Ergebnis entscheide. Das Ergebnis hänge damit vom Computerprogramm ab. Damit unterlägen die in den verfahrensgegenständlichen Monaten Jänner 2011 bis einschließlich Dezember 2012 angebotenen "Wetten auf virtuelle Rennen von artifiziellen Tierdarstellungen" den Glücksspielabgaben nach § 57 Abs. 1 GSpG.

Soweit nicht Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichtes oder infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften vorliegt (§ 42 Abs. 2 Z 2 und 3 VwGG), hat der Verwaltungsgerichtshof gemäß § 41 erster

Satz VwGG das angefochtene Erkenntnis oder den angefochtenen Beschluss aufgrund des vom Verwaltungsgericht angenommenen Sachverhaltes im Rahmen der geltend gemachten Revisionspunkte (§ 28 Abs. 1 Z 4) bzw. der Erklärung über den Umfang der Anfechtung (§ 28 Abs. 2) zu überprüfen.

Die Revisionswerberin fokussiert in ihrem Revisionspunkt - soweit für das verfahrensgegenständliche Abgabenverfahren von Relevanz - auf eine rechtswidrige Festsetzung von Glücksspielabgaben nach § 57 GSpG. Sie begehrt ausschließlich die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes.

Zufolge des § 41 erster Satz VwGG hat der Verwaltungsgerichtshof daher das angefochtene Erkenntnis aufgrund des vom Gericht angenommenen Sachverhaltes im Rahmen des geltend gemachten Revisionspunktes zu überprüfen. Soweit die vorliegende Revision gegen das Erkenntnis in tatsächlicher Hinsicht ins Treffen führt, dass das Spielergebnis bei den computergenerierten, virtuellen Tierrennen in gleichem Maße vom Zufall abhängt wie bei realen sportlichen Veranstaltungen, handelt es sich hierbei um eine nach § 41 VwGG unbeachtliche Behauptung, zumal die vorliegende Revision in keiner Weise die vom Gericht getroffenen Tatsachenfeststellungen, insbesondere über das Gewicht des Zufalls am Spielergebnis, als eine nach § 41 VwGG notwendige Rüge der Verletzung von Verfahrensvorschriften und - vor dem Hintergrund des Revisionsmodells - als eine Frage grundsätzlicher Bedeutung im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG ausführt.

Legt man gemäß § 41 erster Satz VwGG die eingangs wiedergegebenen Sachverhaltsfeststellungen des Gerichtes zugrunde, so kann den darauf fußenden rechtlichen Schlussfolgerungen des Gerichtes, das in den gegenüber realen Veranstaltungen geringeren Kenntnissen des Wettteilnehmers von erfolgsrelevanten Faktoren die Abhängigkeit des Spielergebnisses vom Computer und damit von außen nicht abschätzbaren Zufällen - als Glücksspiel im Sinn des § 1 Abs. 1 GSpG - sah, nicht entgegen getreten werden.

Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Der Spruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

W i e n , am 2. Juli 2015