

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache Bf+Adr vertreten durch PwC Pricewaterhouse Coopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Erdbergstrasse 200, 1030 Wien, StNr.x1 wegen Verletzung der Entscheidungspflicht gemäß § 284 BAO durch das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 Glücksspielgesetz zu Recht erkannt:

Der Säumnisbeschwerde wird stattgegeben.

Folgende erstmalige Festsetzungen der selbstberechneten Glücksspielabgaben ergehen:

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Februar 2011** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 3 GSpG $129.611,78 \times 30\% = 38.883,53$ Euro.

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für März 2011** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 3 GSpG $182.283,40 \times 30\% = 54.685,02$ Euro.

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für April 2011** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 3 GSpG $161.433,79 \times 30\% = 48.430,14$ Euro.

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Juni 2011** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 3 GSpG $196.813,83 \times 30\% = 59.044,15$.

Gemäß § 210 Abs. 4 BAO werden die festgesetzten Glücksspielabgaben mit Ablauf eines Monats ab Zustellung fällig (Nachfrist).

Die Einzahlung erfolgt auf das Konto des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel. Die selbstberechneten Glücksspielabgaben für diese Zeiträume werden angerechnet.

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

Entscheidungsgründe

Die Bf. wendet gegen die Selbstberechnung der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG ein, es verstoße nicht gegen das Glücksspielmonopol, wenn die Bf. ohne Konzession gemäß § 14 GSpG und ohne landesrechtliche Bewilligung den Spielteilnehmern Spiele über Terminals, die sich mit Spielautomaten in welchen das Spielergebnis getroffen wird, verbinden, anbietet. Das Glücksspielmonopol sei verfassungs- und unionsrechtswidrig, da es innerstaatlich gegen den Gleichheitsgrundsatz und die Freiheit der Erwerbstätigkeit und unionsbezogen gegen die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit verstoße, was von den nationalen Gerichten zu beurteilen sei.

Im Einzelnen geht es der Bf. um folgende Fragen:

1. Welche Auswirkungen hätte eine allfällige Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols gemäß § 3 GSpG wegen Beschränkung der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit, die „sofort“ wahrgenommen werden müsste, auf die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG?
2. Liegt eine verfassungswidrige bzw. unionsrechtswidrige Ungleichbehandlung zwischen Konzessionär und Nichtkonzessionär vor, wenn – wie 6. – der Konzessionär gemäß § 14 GSpG 25% Glücksspielabgabe, der Konzessionär gemäß § 21 bzw. § 22 GSpG mit 30% Spielbankabgabe und der Nichtkonzessionär mit 30% Glücksspielabgabe belastet ist?
3. Ist die Erhebung von Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG Folge eines verbotenen Eingriffes in das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG?
4. Welche Auswirkungen hätte eine allfällige Verfassungswidrigkeit des Glücksspielmonopols gemäß § 3 GSpG wegen Eingriffes in das Grundrecht der Erwerbsfreiheit, die der Verfassungsgerichtshof feststellen muss, auf die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG?
5. Ist die Übergangsregelung gemäß § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG idF 73/2010, wonach die landesrechtlichen Bewilligungen für Glücksspielautomaten iSd § 2 Abs. 3 GSpG iVm § 4 Abs. 2 GSpG idF vor 54/2010 und 73/2010 mit 31.12.2014 ihre Gültigkeit verlieren, verfassungswidrig?
6. Löst der Abschluss von Glücksverträgen (hier: Ausspielungen) über ein Eingabegerät (Video-Lotterie-Terminal), welches mit einem bewilligten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland elektronisch verbunden ist, bei einem Nichtkonzessionär 30% Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG aus?

Bemerkt wird, dass die Devolutionsantrags/Säumnisbeschwerdeverfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) betreffend erstmalige Festsetzung gemäß § 201 BAO der selbstberechneten Glücksspielabgaben über die Monate Februar, März, April und Juni

2011 vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen sind. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

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

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

1. Verfahren (chronologische Darstellung)

Es geht in diesem Erkenntnis ausschließlich um die erstmaligen Festsetzungen, xy .

Die Bf. ist eine in Z ansässige Unternehmung, die in Österreich im Bereich der Glücksspielautomatenaufstellung tätig ist.

Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (in der Folge „Finanzamt“) erhielt am 20.5.2011 eine „Kontrollmitteilung Glücksspiel“ vom Finanzamt x2 mit folgenden Angaben:

Im Zuge der Kontrolle nach dem Glücksspielgesetz am 13.5.2011 wurden zwei Glücksspielgeräte FANr.1 FANr.2 gemäß den Bestimmungen nach §§ 50 ff GSpG zur Anzeige gebracht und beschlagnahmt, da mit diesen beiden Automaten wiederholt verschiedene Walzenspiele, Kartenpokerspiele, Zahlenratespiele und Kartenspiele mit anderen Symbolen durchgeführt wurden. Die Bf. wurde über einen Aufkleber auf der Rückseite der Automaten eruiert.

Die Erhebungsorgane des Finanzamtes x2 ermittelten folgenden Spielablauf: Gerät FANr. 1: Virtuelles Walzenspiel mit der Bezeichnung „*Magic of Fire*“ mit einem Höchsteinsatz von 9,50 Euro pro Einzelspiel, dem ein Höchstgewinn von 20 Euro und 1998 *Supergames* gegenüberstand. Gerät FANr. 2: Virtuelles Walzenspiel mit der Bezeichnung „*Wild Seven*“, mit einem Höchsteinsatz von 9,50 Euro pro Einzelspiel, dem ein Höchstgewinn von 20 Euro und 998 *Supergames* gegenüberstand. Durch Antippen des entsprechenden Logos am *Touch-Screen*-Bildschirm oder Tastenbedienung konnte das gewählte Glücksspiel zur Durchführung aufgerufen werden. Der Spielteilnehmer konnte nur einen Einsatz und den dazugehörenden Gewinnplan auswählen und die Start-Taste bestätigen. Bei dem dadurch ausgelösten Walzen- oder Kartenspiel wurden für die Dauer einer Sekunde die am Bildschirm dargestellten Symbole ausgetauscht oder ihre Lage verändert. Die neue Symbolkombination konnte nun einer im Gewinnplan dargestellten Kombination entsprechen, womit ein Gewinn eingetreten wäre, oder eben nicht, womit ein Verlust eingetreten wäre. Bei den Zahlenratespielen wurden Zahlen eingeblendet, die mit den vom Spieler durch Antippen der entsprechenden Bildschirmfelder zuvor ausgewählten Zahlen übereinstimmen konnten oder nicht, wodurch ein Gewinn oder Verlust des

Einsatzes feststand. Die Spiele konnten an den beiden Geräten nur nach Eingabe von Geld durchgeführt werden. Die möglichen Einsätze betrugen mindestens 0,25 Euro und höchstens 9,50 Euro pro Einzelspiel. Für jedes Spiel wurde ein Mindesteinsatz bedungen, der durch Tastenbetätigung gesteigert werden konnte. Im jeweiligen Gewinnplan wurden die mit dem gesteigerten Einsatz gestiegenen Gewinne in Verbindung mit bestimmten Symbolkombinationen in Aussicht gestellt. Mit jeder Spielauslösung durch Betätigung der Start-Taste wurde der gewählte Einsatz vom Spielguthaben abgezogen.

Die Erhebungsorgane des Finanzamtes ermittelten zur Person der Bf., dass sie

- keine Konzession des Bundesministers für Finanzen zum Betrieb von Glücksspielen und
- keine landesrechtliche Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 GSpG iVm § 5 GSpG habe.

Die Erhebungsorgane des Finanzamtes ermittelten zur rechtlichen Einordnung dieser Spiele, dass

- wegen Überschreitens der Freigrenze keine Ausnahme vom Glücksspielmonopol gemäß § 4 GSpG vorliegt und
- die Wertgrenzen iSd § 5 GSpG (maximale Einsatz- und Gewinnmöglichkeiten) mangels landesrechtliche Bewilligung ohne Belang sind.

1.1. Antrag, die Glücksspielabgabegemäß § 201

Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid festzusetzen.

Mit Schreiben vom 20.6.2011 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.) die Zuweisung einer Steuernummer zur Erklärung bzw. Entrichtung der Glücksspielabgabe. Über Anfrage des Finanzamtes vom 1.7.2011 gab die Bf. mit Schreiben vom 18.7.2011 die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe bekannt:

Februar 2011: Bemessungsgrundlage: Euro 63.103,71 x 30% = Euro 18.931,12

März 2011: Bemessungsgrundlage: Euro 154.751,56 x 30% = Euro 46.425,47

April 2011: Bemessungsgrundlage: Euro 180.003,03 x 30% = Euro 54.000,91

und stellte den Antrag, die **Glücksspielabgabe für Februar, März und April 2011** gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid festzusetzen. In der Beilage zu diesem Schreiben überreichte die Bf. die detaillierte Zusammenstellung über die mit selbem Tag elektronisch eingereichte Glücksspielabgabe für den Monat Juni 2011 in Höhe von 52.387,74 Euro und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für Juni 2011 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

- da von den Terminals weder eine Teilnahme an vom Inland aus angebotenen verbotenen Ausspielungen iSd § 2 Abs. 4 GSpG,
- noch die Teilnahme an einer Ausspielung, für die eine Konzession oder Bewilligung nach dem Glücksspielgesetz nicht erteilt wurde und die nicht vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 GSpG ausgenommen ist, möglich sei.

Mit Schreiben vom 11.11.2011 ersuchte das Finanzamt um Übermittlung sämtlicher Abrechnungsbelege aller Automaten in Kopie für den Zeitraum Jänner bis November 2011.

Zum Ersuchen des Finanzamtes vom 11.11.2011 legte die Bf. am 23.12.2011 ein Gutachten des Herrn A (IT-Consulter und allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Informationstechnologie) und teilte folgendes mit:

Sie sei der Rechtsauffassung, dass eine Glücksspielabgabe nicht anfalle, da keine Ausspielungen in Form von elektronischen Lotterien iSd § 12 GSpG vorlägen, sondern Ausspielungen über Eingabeterminals, die es ermöglichten, an Ausspielungen teilzunehmen. Diese Ausspielungen würden auf in der Steiermark befindlichen landesrechtlich genehmigten Glücksspielautomaten gemäß § 2 Abs. 3 GSpG iVm § 4 Abs. 2 GSpG idF vor dem BGBl. I 2010/54 und BGBl. I 2010/73 stattfinden, auf die die Übergangsregelung gemäß § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG idF BGBl. I 2010/73 Anwendung finde. Die Ausspielung finde dort statt, wo das Spielergebnis generiert werde, d.h. in der Steiermark, weswegen der Ort der Aufstellung der Eingabeterminals völlig unerheblich sei. Das Glücksspielgesetz enthalte keine Bestimmung, dass Spielergebnisse von landesrechtlich genehmigten Glücksspielautomaten, die nicht zentralseitig generiert seien, nicht an andere Bundesländer übertragen werden dürften. Da z.B. nach § 5a Abs. 3 Stmk. Veranstaltungsgesetz der Gewinn nicht vom Glücksspielautomat selbst, sondern auch auf andere Weise ausgefolgt werden könne, dürfe die Ausgabe des Gewinnes auch bundesländerübergreifend durchgeführt werden. Nach dem Erkenntnis des VwGH 19.7.2011, 2011/02/0127 sei für einen Eingabeterminal, welcher die Begriffsbestimmung „Glücksspielautomat“ iSd § 2 Abs. 3 GSpG nicht erfülle, eine landesrechtliche Genehmigung nicht erforderlich. Aus diesem Grund liege auch keine elektronische Lotterie iSd § 12a GSpG vor. Jeder dieser Glücksspielautomaten iSd § 2 Abs. 3 GSpG verfüge über eine entsprechende steirische Bewilligung, für welche die in der Steiermark vorgeschriebenen Landes- und Gemeindeabgaben bis zum Ablauf der Übergangsfrist gemäß § 60 Abs. 25 GSpG ordnungsgemäß entrichtet würden.

Da nach Ansicht der Bf. kein Eingriff in das Glücksspielmonopol des Bundes vorliege, scheide die Erhebung von Glücksspielabgaben und damit die Anwendung des § 57 GSpG aus. Werde dennoch von der Finanzverwaltung davon ausgegangen, dass im vorliegenden Fall Glücksspielabgabe abzuführen sei, liege infolge verfassungsrechtlichen Verstoßes auch ein Verstoß gegen das Unionsrecht vor.

Vor dem Zeitraum Februar 2011 bis November 2011 seien keine Geschäftsaktivitäten erfolgt.

Weiters legte die Bf. eine Verständigung der Stadt Graz, Referat Gewerbeverfahren vom 22.1.2009 vor, wonach die Anzeige der Aufstellung und des Betriebes genau bestimmter Spielapparate zur Kenntnis genommen wurde.

1.2. Privatgutachten über Aufbau des „DET-Systems“

Das DET-System bestehe grundsätzlich aus drei Hauptkomponenten, Annahmematerial, Spielmaschinen und einer Vielzahl an *Routern*, bestehend aus Standard PC, bzw. Router Hardware. Als Betriebssystem werde *Linux* und als Programmiersprache C++ verwendet.

Möchte ein Spielteilnehmer einen Annahmeterminal benutzen, lade er den Betrag mittels Banknotenleser auf. Im System werde dann über einen freien *Router* ein unbespieltes Muttergerät gesucht und der Annahmeterminal mittels verschlüsselter Verbindung (*Blowfish* Algorithmus) mit dem Muttergerät verbunden. Wenn das Geld aufgebraucht sei, werde die Verbindung wieder getrennt.

Der Annahmeterminal bekomme über einen der in Verwendung stehenden *Routern* die generierten Zufallszahlen und die damit verbundene Spielentscheidung des konzessionierten Muttergerätes. Am Terminal werde nur mehr das Ergebnis angezeigt, aber keine Entscheidung über den Ausgang des Spiels wird am Terminal getroffen. Die *Router* dienen dabei nur als Vermittler für das gesamte System. Die Annahmegeräte seien von ihrer Funktion her nur interaktive Video-Betrachter auf denen die Software nur angezeigt werde und bestünden aus einem *Touchscreen*, einen weiteren Anzeigenmonitor sowie Tasten und Notenleser.

Die Muttergeräte seien herkömmliche Spielautomaten, auf welchen die Zufallszahlen berechnet und somit die Entscheidung über das Spiel statfinde. Die Bildschirminformation werde vom Muttergerät auf den Annahmeterminalmittels Video- Streams übertragen. Der auf den *Routern* verankerte *IO* Servicedienst aktiviere die Tasten, Lampen und den Notenleser, sodass diese Elemente immer synchron seien.

1.3. Devolutionsantrag/Säumnisbeschwerde

Das Finanzamt führte bei der Bf. eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO durch. Gegenstand der Prüfung war die Feststellung der Höhe der im Zeitraum 1.2.2011 bis 31.3.2012 abzuführenden Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG. Während das Finanzamt bei der Bf. diese Außenprüfung durchführte, stellte die Bf. am 16.3.2012 einen Devolutionsantrag gemäß § 311 BAO aF auf Festsetzung der Glücksspielabgabe für die Kalendermonate Februar, März, April und Juni 2011 auf Basis des eingereichten Schreibens vom 18.7.2011, beim Finanzamt laut Stempel am 20.7.2011 eingelangt.

Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurden im Devolutionsantrag nicht gestellt.

Die Frist begann mit dem Einlangen des Devolutionsantrages bei der Rechtsmittelinstanz zu laufen. Der gegenständliche Devolutionsantrag wurde laut Eingangsstempel am 21.3.2012 eingebracht, die Dreimonatsfrist endete am 21.6.2011. Das Finanzamt wurde mit Schreiben vom 2.4.2012, dort eingelangt am 5.4.2012, ersucht, innerhalb von 8 Wochen ab Zustellung des Vorhaltes die entsprechenden Maßnahmen zu setzen. Das Finanzamt meldete sich am 19.7.2012, dass infolge einer laufenden Betriebsprüfung bei der Bf. verabsäumt wurde, eine Fristverlängerung zu beantragen. Damit ging die Zuständigkeit zur Erlassung der erstinstanzlichen Bescheide auf die Rechtsmittelinstanz

über. Nach den Unterlagen des Finanzamtes, die Schlussbesprechung über die Außenprüfung erfolgte am 25.7.2012, ergab sich für diese Monate eine Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG:

Februar 2011: Bemessungsgrundlage Euro 129.611,78 x 30% = 38.883,53.

März 2011: Bemessungsgrundlage Euro 182.283,40 x 30% = 54.685,02.

April 2011: Bemessungsgrundlage Euro 161.433,79 x 30% = 48.430,14.

Juni 2011: Bemessungsgrundlage Euro 196.813,83 x 30% = 59.044,15

1.4. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25.7.2012

In der umfangreichen Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25.7.2012 über die Außenprüfung wurde der Sachverhalt dargelegt, auszugsweise wird die rechtliche Beurteilung wiedergegebenen:

„Für die Frage, ob die durchgeführten Ausspielungen der Glücksspielabgabe unterliegen (dass es sich bei den Spielen um Ausspielungen iSd § 2 GSpG handelt, wird seitens des Abgabepflichtigen nicht in Abrede gestellt), ist zu untersuchen, ob es sich im gegenständlichen Fall um Ausspielungen mittels bewilligter Glücksspielautomaten (§ 4 Abs. 2 GSpG idFv BGBl. I 2010/73) handelt, und somit die Befreiungsbestimmung des § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG anzuwenden ist, oder ob es sich um Ausspielungen mittels Video Lotterie Terminals handelt.

§ 60 Abs. 25 GSpG enthält bezüglich der Zulässigkeit der nach § 4 Abs. 2 GSpG idFv BGBl. I 2010/73 bewilligter Glücksspielautomaten, die aber die Grenzen des § 4 Abs. 2 GSpG idFv BGBl. I 2010/73 nicht einhalten, eine Übergangsbestimmung: “

Zitat Gesetzestext....

„Für die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG bzw. die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 4 GSpG bezüglich der Besteuerung gemäß § 57 Abs. 3 GSpG müssen zwei Voraussetzungen erfüllt sein:

- Es muss sich um eine Ausspielung mittels Glücksspielautomaten handeln, und*
- der Standort des Glücksspielautomaten muss eine landesgesetzliche Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 GSpG idFv der Novelle 2008 besitzen.“*

Das Finanzamt setzte sich zuerst mit der Verortung der Geräte der Bf. im Rahmen der landesgesetzlichen Bewilligung auseinander:

Für die Standorte der Spielgeräte der Bf. wurden derartige Bewilligungen nicht vorgelegt. Zwischen 95 und 146 der betriebenen Geräte wurden von der Firma B gemietet.

Den Ausführungen der Abgabenschuldnerin ist entgegen zu halten, dass eine Ausspielung dort stattfindet, von wo aus die Teilnahme erfolgt. Der Tatbestand der Ausspielung wird durch die Einsatzleistung des Spielers ausgelöst.“

Hinweis auf VwGH 16.10.2009, 2009/02/0065....

„Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes findet ein Teil des Geschehensablaufes in dem Bundesland statt, in dem das Eingabegerät aufgestellt ist.

Dass der Spieler im Aufstellungsbundesland über das dort befindliche Gerät lediglich über eine Internetverbindung das von ihm ausgelöste aber gesteuerte, an einem anderen Ort entsprechend seinen Entscheidungen bzw. Tasteneingaben durchgeführte Spiel im engeren Sinn, nämlich die Positionierung der virtuellen Walzen, beobachtet, ändert nichts an dem Umstand, dass durch diesen Geschehnisablauf eine Ausspielung im Aufstellungsbundesland stattfindet. (VwGH 14.12.2011, 2011/17/0155). Die „Auslagerung“ der genannten Spielbestandteile in ein anderes Bundesland, die aber am Aufenthaltsort des Spielers via Internet gesteuert und beobachtet werden, vermag an dem Umstand, dass Ausspielungen im Aufstellungsbundesland stattfinden, nichts zu ändern.“

Zitat § 57 Abs. 3 GSpG....

„Ein Gerät, das in Wien, Niederösterreich oder Im Burgenland aufgestellt ist und eine Geldeingabe vor Ort ermöglicht, danach via Internet eine Verbindung zu einem Glücksspielgerät in der Steiermark herstellt und damit das Aufrufen von Glücksspielen ermöglicht, kann daher niemals der restriktiven Definition des Glücksspielautomaten gemäß § 2 Abs. 3 GSpG entsprechen.

Die Geräte im gegenständlichen Fall treffen - wie auch von der Abgabenschuldnerin bestätigt – die Entscheidung über das Spielergebnis eben nicht im Gerät. Derartige Eingriffsgegenstände können daher auch niemals von einer landesrechtlichen Bewilligung iSd § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG gedeckt sein.

Das Gerät ermöglicht vielmehr die Teilnahme an einer verbotenen Ausspielung gemäß § 2 Abs. 4 GSpG, da diese Ausspielung weder durch eine Konzession oder Bewilligung nach dem GSpG erfasst ist und auch nicht vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 GSpG ausgenommen ist.

Diese Geräte sind vielmehr bereits auf Grund der ihnen eigenen Geräteeigenschaften als Eingriffsgegenstände zu qualifizieren und können schon deshalb nicht von Landesbewilligungsbescheiden umfasst sein (vgl. dazu UVS NÖ Senat- WU-09-1051).

§ 4 Abs. 2 GSpG idFv BGBl. I 2010/73 sah als Ausnahme aus dem Glücksspielmonopol lediglich die Möglichkeit der landesrechtlichen Bewilligung von Glücksspielautomaten vor und definierte diesen im § 2 Abs. 3 GSpG idFv BGBl. I 2010/73 als „Glücksspielapparat, der die Entscheidung über Gewinn und Verlust selbsttätig herbeiführt oder den Gewinn selbsttätig ausfolgt“.

Das treffe auf die gegenständlichen Geräte aber nicht zu.

„Einer landesrechtlichen Bewilligung steht auch entgegen, dass aufgrund der örtlich beschränkten Kompetenzen der Landesbehörden eine Standortbewilligung für einen Glücksspielautomaten nur innerhalb des eigenen Wirkungsbereiches erteilt werden kann....“

Das Land Steiermark könne nicht über ein Gerät absprechen, das eine Teilnahme aus einem anderen Bundesland ermögliche. Dazu komme, dass in der Steiermark die Vernetzung mit gleichartigen Apparaten untersagt sei.

Die als „Spielterminal“ bezeichneten Geräte seien weder Glücksspielautomaten mit landesgesetzlicher Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 GSpG idFv BGBl. I 2010/73, für welche die Ausnahmeregelung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG anzuwenden sei, noch um Ausspielungen, die gemäß § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG von der Glücksspielabgabe befreit seien.

Als Zweites untersuchte das Finanzamt, ob Ausspielungen mittels Video Lotterie Terminals vorliegen:

Unter Zugrundelegung des obzitierten Gutachtens zum „DET-System“ habe der OGH 11.3.2010, 4 Ob 17/10v zur Auslegung des Begriffes der „zentralseitigen“ Spielentscheidung ausgeführt, dass dann zentralseitig über Gewinn und Verlust entschieden werde, wenn diese Entscheidung nicht ein vom Spielteilnehmer bedienter Apparat selbst herbeiführt. *„Dieser Entscheidung lag ein mit dem gegenständlichen Sachverhalt vergleichbarer Sachverhalt zugrunde. Hierzu führte der OGH weiters aus, dass bei dem entscheidungsgegenständlichen Sachverhalt zweifelsfrei die Zentralseitigkeit gegeben sei, weil sich die Entscheidungseinrichtung nicht in den von den Spielteilnehmern bedienten Terminals (Endgeräten), sondern in jenen Automaten stattfindet, der von den Terminals disloziert aufgestellt mit letzteren aber vernetzt ist.“* (vgl. VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147; VwGH 10.5.2010, 2009/17/0202; VwGH 19.7.2011, 2011/02/0127; VwGH 14.12.2011, 2011/17/0148).

Im letztzitierten Erkenntnis habe der VwGH festgestellt, dass bei den Geräten, die denen der Bf. vergleichbar seien, eine elektronische Lotterie iSd § 12a Abs. 1 Satz 1 GSpG gegeben sei. Dabei bedeute „Zentralseitigkeit“, dass eine Verbindung zu einem Rechner, der das Spielergebnis durch Rechenvorgänge ermittle und an das Endgerät weiterleite, ausreiche, um eine zentralseitige Entscheidung zu begründen. Der Begriff „zentralseitig“ stelle nicht darauf ab, dass eine Verbindung zu mehreren Geräten bestehen müsse.

Das Finanzamt kam zum Ergebnis, dass es sich bei den Geräten um Video Lotterie Terminals gemäß § 12a Abs. 2 GSpG handelt.

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage gelangte das Finanzamt zu folgenden Feststellungen:

„Über die im Prüfungszeitraum durchgeführten Ausspielungen konnten keine Grundaufzeichnungen im Sinne des § 131 BAO vorgelegt werden, die „die einzelnen Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen“. Darunter

wären im Falle von Glücksspielautomaten Aufzeichnungen über jedes einzelne durchgeführte Spiel zu verstehen, da diese von den Einschränkungen der zu führenden Aufzeichnungen durch die Barbewegungsverordnung ausdrücklich ausgenommen sind.

Vorgelegt wurde aber die geführte Buchhaltung der Gesellschaft, die insbesondere Belege über jede (im Schnitt 1x pro Monat je Automat) durchgeführte Automatenabrechnung enthält. Die Abrechnung enthält (bis auf einzelne Ausnahmen) für den Abrechnungszeitraum die Summe der Geldeinwürfe und Gewinnauszahlungen, das Bruttospielergebnis, die abzuführende USt, den Anteil des Vertragspartners, Name und Adresse des Aufstellungsortes und Datum der Abrechnung. Anhand dieser Belege konnte die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe ermittelt werden.“

Landesrechtliche Bewilligungen seien keine vorgelegt, der Nettoertrag sei zwischen Aufsteller und Vertragspartner 50:50 aufgeteilt worden.

Die gegenüber den von der Bf. vorgelegten Monatssummen Abweichungen ergäben sich einmal aus der Zuordnung der Bruttospieleinnahmen zu den richtigen Zeiträumen, da anders als für die Umsatzsteuer für die Glücksspielabgabe nicht der Zeitpunkt der Abrechnung mit dem Vertragspartner für das Entstehen der Abgabenschuld bei Ausspielungen maßgeblich sei, sondern die Glücksspielabgabenschuld spätestens mit der Leistung des Einsatzes und der Fälligkeit eines eventuellen Gewinnes entstehe. Da eine tageweise Zuordnung mangels Aufzeichnungen nicht möglich gewesen sei, seien die Bruttospieleinnahmen über die einzelnen Tage des Abrechnungszeitraumes aliquot verteilt und den entsprechenden Kalendermonaten zugeordnet worden.

„Da die Geräte im Februar 2011 das erste Mal abgelesen wurden (und der tatsächliche Zeitpunkt der Inbetriebnahme nicht bekannt war), wurde ein Abrechnungszeitraum von einem Monat angenommen.

Da in der vorgelegten Monatsliste ein Teil der Februar-Umsätze erst mit der Abrechnung im März erfasst wurde, ergibt sich durch die periodengerechte Abgrenzung eine Verschiebung des Fälligkeitszeitraumes auf den Februar (und in den Folgemonaten ebenso jeweils in den Vormonat).

Die Geräte werden teilweise nur alle zwei Monate abgerechnet, weshalb die Abrechnungsbelege von mindestens zwei Folgemonaten vorliegen müssen, um ein Monat vollständig erfassen zu können.

Das Datum der einzelnen Abrechnungen je Standort ist aus der Beilage „Abrechnungsdatum“ zur Niederschrift ersichtlich.

Detailliert ist die Abgrenzung der Abrechnungen aus der Beilage „Automaten abgegr.“ Ersichtlich.

....

Von den durchgeführten Abrechnungen wurden bei der Erstellung der Monatsliste 9 Abrechnungen vergessen, die aber in der Buchhaltung ordnungsgemäß erfasst sind. Es handelt sich dabei um folgende Abrechnungen:

....“

Weiters sei ein Rechenfehler durch einen Kommafehler bei der Erstellung der Monatsliste für November 2011 passiert und aufgrund der Vielzahl von Standorten eine Abrechnung aller Geräte am Monatsletzten nicht durchführbar, weswegen das Finanzamt eine periodenbereinigte Berechnung vornahm.

1.5. Beschwerdeeinwendungen der Bf. anlässlich weiterer monatlicher Selbstberechnungen von Glücksspielabgaben, die sich auf die vorliegenden Festsetzungen beziehen

Ausdrücklich wird festgehalten, dass sich das vorliegende Erkenntnis nur auf die erstmaligen Festsetzungen Februar, März, April und Juni 2011 bezieht. Die 31 Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 BAO sind nicht Gegenstand dieses Verfahrens, müssen hier aber ergänzend erwähnt werden.

Die vorliegenden erstmaligen Festsetzungen wurden bis dato mit 31 Bescheiden gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO, mit welchen die Glücksspielabgaben für die Monate Mai 2011, Juli bis Dezember 2011, Jänner bis Dezember 2012, Jänner bis Dezember 2013 festgesetzt und dagegen Bescheidbeschwerden erhoben wurden, verfahrensrechtlich gemeinsam behandelt. Die Vorbringen der Bf., Bescheidbeschwerden, Ersuchen um Anberaumung eines Erörterungstermines usw. beziehen sich auch auf die vorliegenden erstmaligen Festsetzungen.

In diesen Berufungen/Beschwerden wendete die Bf. ein, dass es sich bei den Glücksspielapparaten um Terminals zu einem Glücksspielapparat in der Steiermark handle, weswegen auch keine Glücksspielabgabe anfalle:

- Für die Frage, ob es sich um eine verbotene oder erlaubte Ausspielung iSd § 2 Abs. 4 GSpG handle, sei sowohl nach der systematischen als auch nach der historischen Interpretation des GSpG sowie nach ständiger Rechtsprechung alleine entscheidend, wo die Ausspielung stattfinde, die wiederum dort stattfinde, wo die Entscheidung über Gewinn und Verlust falle. Demgegenüber können Handlungen, wie die Teilnahme an der Ausspielung, die Entgegennahme von Einsätzen, die Bereithaltung von Einrichtungen etc. gerade beim Einsatz von elektronischen Medien an unterschiedlichen Orten, auch unterschiedlich von der Ausspielung erfolgen. Deswegen handle es sich keineswegs um eine verbotene Ausspielung. Es komme zu keiner Auslagerung des Spiels, sondern umgekehrt fänden Handlungen, die im Zusammenhang mit dem Spiel stünden, an einem anderen Ort statt.
- Ausdrücklich werde festgehalten, dass keine Vernetzungen der Glücksspielautomaten in der Steiermark mit gleichartigen Apparaten erfolge. Es handle sich lediglich um Terminals und um keine „gleichartigen Apparate“, da der Unterschied darin liege, dass auf einem konzessionierten Glücksspielgerät die Entscheidung über Gewinn und Verlust falle, während der Terminal nur die Funktion einer Fernbedienung habe und eben keine Entscheidung im Gerät selbst erfolgen könne.

- Daher könnten Terminals, mittels deren an landesrechtlich bewilligten und daher erlaubten Ausspielungen teilgenommen werde, eine erlaubte Ausspielung nicht zu einer verbotenen Ausspielung iSd 2 Abs. 4 GSpG werden lassen, nur weil sich der Teilnehmer in einem anderen Bundesland aufhalte und via Eingabeterminal mittels elektronischem Medium mit dem Glücksspielautomat in der Steuermark kommuniziere und das Spielergebnis mittels dieses Mediums übertragen werde, insbesondere, da diese Art der Kommunikation durch keinerlei gesetzliche Regelung verboten sei.

- Es liege eine **steuerliche Ungleichbehandlung** und unionsrechtswidrige Besteuerung von Nichtkonzessionären vor, da Glücksspielanbieter mit einer österreichischen Konzession gemäß § 14 GSpG einer Abgabenbelastung von höchstens 25% unterlägen, während Anbieter ohne österreichische Konzession einer Abgabenbelastung von jedenfalls 30% zuzüglich möglicher Landeslustbarkeitsabgaben unterlägen.

- Verletzung des verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatzes und des verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechtes der unternehmerischen Freiheit:

In Bezug auf Glücksspielunternehmen die Glücksspiel in Österreich anbieten, sei dabei zwischen Glücksspielunternehmen mit Konzession einerseits und Glücksspielanbietern ohne österreichische Konzession, die aufgrund des Unionsrechtes Glücksspiel in Österreich wie Konzessionäre anbieten dürfen, andererseits unterscheiden. Diese beiden Fallkonstellationen seien miteinander vergleichbar, da beide Gruppen von Unternehmen in Österreich dieselben Glücksspieldienstleistungen anbieten dürfen. Ein in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenes Glücksspielunternehmen dürfe, wie die Österreichische Lotterien GmbH in Österreich, eine Videolotterie mittels Video Lotterie Terminals betreiben. Doch beide Gruppen seien von Ungleichbehandlung betroffen. Während der Konzessionär gemäß § 57 Abs. 4 GSpG eine Glücksspielabgabe von höchstens 25% zahlen muss, müssten Nicht- Konzessionäre eine Glücksspielabgabe von 30% zahlen. Dabei sei diese Art von Ungleichbehandlung unionsrechtlich verboten, da auch Nichtkonzessionäre aufgrund des Unionsrechtes Glücksspiel in Österreich veranstalten dürften.

- Das Glücksspielmonopol stelle sich als Beschränkung der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit dar.

Die Bf. legte der Berufung eine Kopie des Beschlusses des VfGH 28.2.2012, B 1025/11 bei, wonach die Behandlung der Beschwerde gegen den Bescheid der Abgabenberufungskommission abgelehnt wurde. Als Begründung stellte der Verfassungsgerichtshof fest, dass die Beschwerde übersehe, dass auf den Beschwerdefall die Übergangsregelung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG zur Anwendung kommt, wonach für die betreffenden Glücksspielapparate bis Ende 2015 weiterhin Vergnügungssteuer gegeben ist.

1.6. Stellungnahme des Finanzamtes im Vorlagebericht zu Bescheidbeschwerden

Im Vorlagebericht gab das Finanzamt eine ausführliche Stellungnahme ab, die der Bf. auch zugestellt wurde:

Entsprechend VwGH 16.10.2009, 2009/02/0065 finde ein Teil des Geschehnisablaufes in dem Bundesland statt, in welchem das Eingabegerät aufgestellt sei. Die Auslagerung von Spielbestandteilen in ein anderes Bundesland ändere nichts daran. Im Hinblick auf VwGH 19.7.2011, 2011/02/0127 liege auch bei den Geräten der Bf. eine elektronische Lotterie vor, da für die „Zentralseitigkeit“ die Verbindung zu einem Rechner genüge. Da es sich bei den Geräten der Bf. um Video Lotterie Terminals gemäß § 12a Abs. 2 GSpG handle komme für die Bf. weder die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG, noch § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG zur Anwendung.

Der Verfassungsgerichtshof habe in ständiger Rechtsprechung einen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum anerkannt, wie, ob eine Tätigkeit mit oder ohne Konzession ausgeübt werde, unterschiedlich behandelt werde (vgl. VfSlg 12.416/1990).

Die Zulässigkeit einer Monopolisierung des österreichischen Glücksspielmarktes sei auch europarechtlich gedeckt:

- Ein nationales Konzessionssystem stelle einen wirksamen Mechanismus dar, um Gelegenheit zum Spiel zu vermindern und Straftaten vorzubeugen und somit den Spielerschutz zu gewährleisten. (EuGH 8.9.2010, C-46/08, Rs *Carmen Media Group* Rn 84; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 53; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 35f; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli* Rn 62 und 67; EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs *Läära* Rn 37).
- Der Schutz des Verbrauchers und der Schutz der Sozialordnung gehörten zu denjenigen Gründen, die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs rechtfertigen könnten. Angesichts der besonderen Natur des Glücksspiels seien diese Gründe geeignet, Beschränkungen bis hin zum Verbot von Glücksspielen im gebiet eines Mitgliedstaates zu rechtfertigen (EuGH 24.3.1994, C-275/92, Rs *Schindler*).
- Die staatlichen Stellen verfügen über ausreichendes Ermessen, um die Art und Weise der Veranstaltung von Glücksspielen, die Höhe der Einsätze, die Verwendung der Gewinne zum Schutz des Spielers und nach Maßgabe der soziokulturellen Besonderheiten jedes Mitgliedstaates zum Schutz der Sozialordnung festzulegen. (EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs *Läära* Rn 37).
- Eine begrenzte Erlaubnis von Glücksspielen im Rahmen von bestimmten Einrichtungen gewährten oder zur Konzession erteilten besondere Rechten oder Ausschließlichkeitsrechten, biete den Vorteil, die Spiellust und den Betrieb der Spielerin in kontrollierte Bahnen zu lenken, die Risiken eines solchen Betriebes im Hinblick auf Betrug und andere Straftaten auszuschalten und die sich daraus ergebenden Gewinne gemeinnützigen Zwecken zuzuführen. (EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 35f).
- Im Hinblick darauf seien Beschränkungen des Glücksspielmarktes gerechtfertigt, soweit sie keine Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit enthielten. Die im Glücksspielgesetz vorgesehenen Beschränkungen würden ausländische Veranstalter daran hindern, im Inland Glücksspiele anzubieten, womit die Dienstleistungsfreiheit berührt sei. Eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit kann aus bestimmten Gründen

gerechtfertigt sein: Die Zulässigkeit eines Konzessionssystems sei vom EuGH 9.9.2010, C-64/08, Rs *Engelmann* und EuGH 15.9.2012, C-347/09, *Dickinger/Ömer* bestätigt worden. Laut EuGH sei die Beschränkung der Konzessionen auf 15 Jahre und auf eine gewisse Anzahl zulässig. Der EuGH 9.9.2010, C-64/08, Rs *Engelmann* habe das österreichische Glücksspielgesetz in zwei Punkten kritisiert, nämlich der fehlenden Transparenz bei der Vergabe der Spielbankkonzession und der Unvereinbarkeit des inländischen Sitzfordernisses für Spielbanken mit der Niederlassungsfreiheit.

- Das Glücksspielgesetz normiere in § 14 GSpG eine Reihe von Mindestanforderungen als Voraussetzung für eine Lotteriekonzession, die den ordnungspolitischen Zielen der Kriminalitätsabwehr und dem Spielerschutz diene. Denke man sich die vom EuGH kritisierten Bestimmungen weg, hätte die Bf. im Licht des § 14 GSpG trotzdem keine Konzession erwerben können, eine abgabenrechtliche Gleichstellung mit einem konzessionierten Betreiber komme nicht in Betracht.

- Wenn die Bf. vorbringe, dass durch den „exzessiven Medienauftritt der Konzessionsinhaber der Schutzgedanke des Konzessionssystems konterkariert werde und den Vorgaben des EuGH bezüglich der Beschränkungen der Dienstleistungsfreiheit widerspräche, so halte das Finanzamt dem entgegen, dass es dem Gesetzgeber grundsätzlich freistünde, die Ziele der Politik auf dem Glücksspielsektor festzulegen und das angestrebte Schutzniveau genau zu bestimmen. (EuGH 8.9.2010, C-316/07 ua. Rs *Stoß* Rn 81 und 83, EuGH 30.6.2011, C-212/08, Rs *Zetruf* Rn 41).

- Mangels eines einheitlichen europäischen Rechtsstandards im Glücksspielbereich bestehe keine Verpflichtung, ausländische und inländische Konzessionäre gleich zu behandeln, weswegen eine im Ausland entrichtete Konzessionsabgabe für die Bemessung der inländischen Glücksspielabgabe nicht berücksichtigt werden müsse.

- Daher sei in der unterschiedlichen Besteuerung zwischen konzessionierten und nicht konzessionierten Glücksspielveranstaltern kein Verstoß gegen die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit zu erblicken.

- Im Übrigen stehe es dem Gesetzgeber frei, unterschiedliche Sachverhalte einer unterschiedlichen Besteuerung zu unterwerfen.

1.7. Verfahren betreffend Zeitraum nach 30.9.2012:

Einwand „Werbeaufwand der Konzessionäre“

Gegen die Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 BAO vom 24.7.2014 erhob die Bf. Beschwerde und ergänzte ihr bisheriges Vorbringen, das sich auch auf vorliegende erstmalige Festsetzungen bezieht:

Die Bf. stellte ausführlicher anhand von Beispielen („Magic Money“, „Lucky Joker“ oder „Cherry Star“) dar, dass die Konzessionsinhaber mit ihren Werbekampagnen zur aktiven Teilnahme am Spiel anregen und bei den Werbeausgaben in Österreich an 7. Stelle in

2010 (35,5 Mio Euro, Focus Media Research 2010) und an 6. Stelle in 2012 (41,3 Mio Euro; Focus Media Research 2012) seien.

Dem Spielen als solchem werde ein positives Image zugeschrieben (zB Werbebotschaften wie „Gewinnen macht schön“ „Das Glück steht ihnen gut“ „Gewinne Ruhm für die Ewigkeit beim Hörsaal-Poker). Bildliche Verknüpfungen mit erfreulichen Ereignissen wie z.B. einer Hochzeit, würden das Spielen ebenfalls positiv konnotieren. Das geschehe auch durch das Suggestieren der vermeintlich gemeinnützigen Verwendung der Erlöse der Konzessionäre z.B. zur Unterstützung des Wiener Burgtheaters mit „Ein Gewinn für die Kultur“ und „Gut für Österreich“.

Bedeutende Gewinne würden verführerisch in Aussicht gestellt (z.B. bei den Euro-Millionen Gewinne bis zu 120 Millionen Euro), neue Zielgruppen würden zum Spielen animiert (z.B. junge Menschen der „Generation Facebook“ durch die an das populäre Facebookspiel „Farmville“ angelehnte Internet Slotmaschine „Farmwin“, Einrichtung einer win2day-Facebook-Seite), Frauen („Damentag“), generell neue Gruppen (Erklärungen in Annoncen „Wie funktioniert Roulette/Poker“).

Nach den Eigenangaben der Konzessionäre solle schließlich durch eine neue „stylistische“ Werbelinie im Internetauftritt auch der moderne, selbstbewusste Gast angesprochen werden. (Verweis auf Werbevideo in „Youtube.com“).

- Das deutsche Bundesverwaltungsgericht habe kürzlich eine Prüfung hinsichtlich der unionsrechtlichen Grenzen zulässiger Werbung vorgenommen. (BVerwG 20.6.2013, 8 C 10.12.)

1.8. Stellungnahme des Finanzamtes im Vorlagebericht 2014:

„Glücksspiel-Bericht 2010-2013“

Das Finanzamt ergänzte die Stellungnahme im Vorlagebericht zu weiteren Bescheidbeschwerden, in dem es z.B. auf den auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen seit 29.4.2014 abrufbaren „Glücksspiel-Bericht 2010-2013“ hinwies. Dort stelle das BMfF die kohärente Politik im österreichischen Glücksspielmonopol dar, in den Bereichen Spielerschutz, Konzessionserteilungen, Aufsicht über die Konzessionäre, Werbung und Verhinderung der Geldwäsche. Dem Bericht lasse sich entnehmen, dass Spielsucht und damit einhergehende Kriminalität in Österreich ein Problem darstellten und nur durch das bestehende gesetzliche Regelwerk hintan gehalten werden könne. Das nationale Gericht müsse zwar eine Gesamtwürdigung der Umstände vornehmen, unter denen es eine restriktive Regelung erlasse, so der EuGH in der Rs Pfleger, Rn 51 bis 53, doch die Annahme des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich, dass eine Beweispflicht einer Behörde oder staatlichen Stelle dafür bestehe, ob die Maßnahme tatsächlich aus dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ergebenden Anforderungen genüge, lasse sich aus dem EuGH Urteil nicht ableiten. Weiters habe das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich entgegen dem zitierten Urteil keine Gesamtwürdigung aller Umstände vorgenommen, so habe es den „Glücksspiel-Bericht 2010-2013“ nicht berücksichtigt. Hätte das Landesverwaltungsgericht

Oberösterreich im fortgesetzten Verfahren ein umfassendes Ermittlungsverfahren wie vom EuGH gefordert „Gesamtwürdigung der Umstände“, vorgenommen, hätte es zu einem anderen Ergebnis kommen müssen, nämlich dazu, dass die tragenden Bestimmungen dem Unionsrecht entsprechen, zumal es den Bericht und die darin referenzierten Berichte und Studien seiner Würdigung zugrunde legen hätte müssen.

1.9. Ersuchen der Bf. um Anberaumung eines Erörterungstermines gemäß § 269 Abs. 3 BAO

Mit Eingabe vom 3.9.2014 ersuchte die Bf. um Anberaumung eines Erörterungstermines gemäß § 269 Abs. 3 BAO hinsichtlich des Devolutionsantrages/Säumnisbeschwerde vom 16. März 2012 betreffend den Zeitraum Februar bis Juni 2011 hinsichtlich der Festsetzung der Glücksspielabgabe, hinsichtlich der Berufung/Beschwerde vom 9. Oktober 2012 betreffend die Bescheide über die Festsetzung der Glücksspielabgabe für die Monate Mai 2011 sowie Juli 2011 bis März 2012 und hinsichtlich der Berufung/Beschwerde vom 7.1.2013 betreffend die Bescheide über die Festsetzung von Glücksspielabgabe für die Monate April –August 2012. Die Bf. habe diese Zeiträume deshalb zusammengefasst, da diese Verfahren die Zeiträume umfassten, in welchen die 1997 rechtswidrig vergebene Lotterienkonzession bis 30.9.2012 aufrecht gewesen sei, weshalb eine gemeinsame Erörterung dieser Zeiträume sinnvoll erscheine:

- Das Glücksspielmonopol sei eine Beschränkung der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit, durch welche ausländische Wirtschaftsteilnehmer schlicht und einfach gehindert würden, am Markt teilzunehmen. Damit würde den unionsrechtlichen Grundfreiheiten die praktische Wirksamkeit genommen.
- Eine Monopol- oder Alleinkonzessionsregelung verstoße nicht per se gegen das Unionsrecht, es habe aber dem Kohärenzgebot zu genügen. Aufgrund der unionsrechtswidrigen Vergabe der Lotterienkonzession 1997 in Folge der Verletzung des Transparenzgebotes stehe sohin fest, dass das Monopol als solches sowie die daraus resultierende steuerliche Schlechterstellung für nicht konzessionierte Anbieter bis zum 30.9.2012 unanwendbar bleibe.
- Der EuGH habe ein Prüfprogramm vorgegeben, doch wie aus dem Vorlageantrag des UVS Oberösterreich an den EuGH und aus dem mittlerweile ergangenen Urteil des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich hervorgehe, habe die Behörde den ihr vom EuGH auferlegten verifizierbaren Nachweis, dass im entscheidungserheblichen Zeitraum kriminelle und betrügerische Aktivitäten im Zusammenhang mit den Spielen und die Spielsucht in Österreich tatsächlich ein Problem dargestellt hätten, nicht erbracht. (LVG OÖ – 410287/4/Gf/RT, 9.5.2014, Punkt III.3.).
- Die im Jahr 2011 auf Basis der GSpG-Novelle 2011 (BGBl. I 2010/111) durchgeführte Neuvergabe der Konzession für Ausspielungen gemäß § 14 GSpG habe den Anforderungen des EuGH an ein nicht-diskriminierendes und transparentes Verfahren ebenfalls nicht Genüge getan. Die im Urteil EuGH 9.9.2010, C-64/08, Rs *Engelmann* festgestellten Unionsrechtswidrigkeiten habe der Gesetzgeber noch immer nicht beseitigt.

Daher müsse auch das Bundesfinanzgericht in Folge der Klarstellung in der Rs Pfleger jedenfalls im Zeitraum nach Wirksamwerden der Vergabe der neuen Lotterienkonzession eine analoge Prüfung durchführen, ob die betreffenden Werbemaßnahmen des Monopolisten in ihrer Gesamtheit allein der sachlichen Information über das bestehende Angebot des Monopolisten dienen sollen oder ob die Werbebotschaften nicht eher darauf abzielen, das Glücksspiel als unterhaltsame Aktivität darzustellen, zum Spiel anzureizen oder zu ermuntern und so den bestehenden Markt zu erweitern.

Im Übrigen wiederholte die Bf. ihr bisheriges Berufungs/Beschwerdevorbringen.

2. Erörterungstermin gemäß § 269 Abs. 3 BAO vor dem Bundesfinanzgericht am 17. November 2014

Nachdem das Bundesfinanzgericht mit einem Vorbereitungsvorhalt vom 28. Oktober 2014, der sachliche und rechtliche Erwägungen umfasste, unvorgreiflich der Ergebnisse des Erörterungstermines mitgeteilt hatte, dass aus der Sicht der Berichterstatterin keine erstmaligen Nullfestsetzungen vorzunehmen wären, fand am 17. November 2014 das Erörterungsgespräch mit der Bf. und dem Finanzamt statt und wird auszugsweise wiedergegeben:

„PV: Zu Punkt 3. und 5. (fett gedruckt) des Vorhaltes: Absatz 25 wurde im Vorhalt nicht behandelt. Unser Kernvorbringen ist: Es gab das Judikat 14.12.2011, 2011/17/0155 des VwGH, dass die Ausspielung in dem Land stattfindet, in welchem der Spieler spielt, und sich der Glücksspielapparat in einem anderen Bundesland befindet. Das im Vorhalt zitierte VfGH-Erkenntnis betrifft aber nicht die Glücksspielabgabe, sondern die Vergnügungssteuer. (VfGH 28.2.2012). Danach ist auf diese Geräte die Übergangsfrist anwendbar. Es ist definitiv vergleichbar, weil derselbe Sachverhalt zugrunde liegt. Und auch weil die Anwendung der Übergangsregelung explizit mit der Bezahlung der Vergnügungssteuer verbunden ist, genauso wie mit der Bezahlung der Glücksspielabgabe.

....

Zu verbotene Ausspielung: Ort der Ausspielung ist dort, wo die Entscheidung über Gewinn und Verlust fällt. Daran ist zu messen, ob die Ausspielung verboten ist. In unserem Fall würde die Entscheidung über Gewinn und Verlust im Glücksspielautomat in der Steiermark fallen. Dort aber war der Glücksspielapparat bewilligt. Im Fall des VwGH 27.4.2012, 2008/17/0175 ging es um einen ausländischen Server, der mit einem österreichischen Terminal verbunden war, und der VwGH entschied, dass es sich um ein ausländisches Glücksspiel handelt. Nach meiner Ansicht handelt es sich hier um eine widersprüchliche Rechtsprechung des VwGH, die dem Gesetz widerspricht. Ort der Ausspielung bei Sofortlotterien: dort ist der Ort der Ausspielung nicht dort, wo der Spieler spielt, sondern dort, wo die Einmischung der Lose stattfindet, also in der Zentrale des Konzessionärs.

Es gibt weder ein landesrechtliches, noch ein bundesrechtliches Gesetz, das besagt, dass man nicht mit einem Eingabeterminal in einem Bundesland, der mit einem Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland verbunden ist, spielen darf.

Daraus folgt, dass § 60 Abs. 25 sich nur auf den bewilligten Glücksspielautomaten in der Steiermark und nicht auf den Eingabeterminal in einem anderen Bundesland beziehen kann.

Das ist nach unserer Meinung die Kernfrage, ist das eine verbotene Ausspielung – ja oder nein.

FAGVG: Da es sich um eine Ausspielung mit VLT handelt, ist eine Anwendung des § 60 Abs. 25 Z 2 ausgeschlossen, es geht nicht um eine verbotene Ausspielung. Sonst wird auf das bisherige Vorbringen verwiesen.

PV: Es geht darum, ob es eine Video-Lotterie iSd § 12a Abs. 2 ist oder nicht. Das ist eine rechtliche Frage. Damit sind wir aber wieder bei der verbotenen Ausspielung durch den Glücksspielautomaten, wenn die Frage mit nein zu beantworten ist.

FAGVG: Nach der gesetzlichen Definition des § 12a Abs. 2 liegt ein VLT vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt wird. Dies liegt im gegenständlichen Fall vor, daher ist der gegenständliche Sachverhalt hierunter zu subsummieren und schließt die Zentralseitige Entscheidung nach dem Gesetzeswortlaut des § 2 Abs. 3 eindeutig die Möglichkeit des Vorliegens eines Glücksspielautomaten aus.

PV: Die Frage der Zentralseitigkeit einer Ausspielung, sofern der Eingabeterminal auf einem bewilligten Glücksspielautomaten der Steiermark zugreift und es gleichzeitig nicht möglich ist, dass ein anderer Terminal auf diesen Glücksspielautomaten zugreift, ist nicht ausjudiziert. Nach unserer Ansicht liegt in dem Fall, wenn nur 1 Terminal auf 1 Glücksspielautomaten zugreifen kann, eine Ausspielung mit einem Glücksspielautomat vor. In allen anderen Fällen liegt eine Video Lotterie vor.

FAGVG: Diesbezüglich wird auf die in den bisherigen Vorbringen zitierte Rechtsprechung verwiesen.

PV: Die anderen Punkte des Vorhaltes sind nur dann beachtlich, wenn man zu der Ansicht kommt, dass eine Video Lotterie vorliegt. Denn nur dann stellt sich die Frage der Anwendung des § 57 Abs. 3 bzw. § 57 Abs. 4 aus europarechtlicher Sicht.

Zu Punkt 1 des Vorhaltes:

Wir sind der Ansicht, dass eine Präjudizialität gegeben ist, als sich die Glücksspielabgaben auf die Konzessionen beziehen – gerade in § 57 Abs. 4 wird darauf sehr wohl Bezug genommen. Die Auswirkungen der Steuerlast sind unmittelbar davon abhängig, ob eine Konzession vorliegt oder nicht. Und die Konzession wird als Ausführung des Monopols vergeben. Daher ist die Besteuerung unmittelbare Folge des Monopols.

FAGVG: Das FA schließt sich den Ausführungen des BFG an, dass selbst wenn das Monopol die Dienstleistungsfreiheit verletzen würde – dass es das nicht tut wird dazu auf die Stellungnahme des FA zum Vorlageantrag verwiesen – würde das zu keiner anderen Besteuerung der Abgabenschuldnerin führen.

PV: Dem ist nicht zuzustimmen, weil eine effektive Diskriminierung anhand der bezahlten Steuern und Abgaben gegenüber dem Konzessionär gemäß § 14 vorliegt. Der Konzessionär gemäß § 14, der VLTs anbietet, ist ausschließlich als Vergleichsmaßstab aus europa- und verfassungsrechtlicher Sicht heranzuziehen. Die Automaten aus dem Spielbankbetrieb sind nicht als Vergleich heranzuziehen. Das Gesetz normiert ja die unterschiedlichen Begrifflichkeiten des Glücksspielautomaten und der Video Lotterie. Das ist dadurch ersichtlich, dass die Bf. 2011 bis 2013 mit einer zusätzlichen Abgabenlast von Vergnügungssteuern und Glücksspielabgabe mit 400.000 Euro in diesem Zeitraum mehr belastet war als der Konzessionär gemäß § 14. Somit kann einer Argumentation, dass eine Gleichbehandlung vorliege und die Abgabenbelastungen im Wesentlichen vergleichbar wären, nicht entsprochen werden.

FAGVG: Das FA führte in der Stellungnahme zur Vorlage aus, dass es dem Gesetzgeber frei steht, unterschiedliche Sachverhalte auch einer unterschiedlichen Besteuerung zu unterwerfen, insbesondere wenn nicht vergleichbare Voraussetzungen und Auflagen erfüllt werden müssen. Aus der geringfügig unterschiedlichen Besteuerung eines Konzessionierten, der strengsten Regelungsgrundlagen unterliegt, aus denen ihm etliche Kosten entstehen, kann daher keine Gleichheitswidrigkeit abgeleitet werden. Sollte man zu dem Ergebnis kommen, dass eine allfällige Auswirkung zwischen Monopol und Abgabe gegeben sei.

PV: Dem ist jedoch nur insofern beizupflichten, sofern das zugrundeliegende Monopol, das unmittelbare Auswirkung auf die unterschiedliche Besteuerung hat, dem vom EuGH vorgegebenen Kriterien entspricht. Dazu wird auf die ausführliche Eingabe zum Erörterungstermin verwiesen und zusätzlich folgendes ausgeführt:

Bezugnahme auf den Zeitraum vor 30.9.2012: In seiner Rechtsprechung zu den Rechtssachen Engelman hat der EuGH ausgeführt, dass das österreichische Glücksspielmonopol aufgrund der intransparenten Vergabe 1997 europarechtswidrig ist und daher ausländische Anbieter dem inländischen Konzessionär in jeder Hinsicht gleichzustellen sind. Dadurch dass diese Anbieter jedenfalls bis 30.9.2012 in Österreich legal anbieten durften, kann auch die Steuerlast im Inland nicht höher sein - aus europarechtlicher Sicht - als jene die der Konzessionär zu tragen hatte. Etwaige Kosten, die im Zusammenhang mit dem europarechtswidrigen Monopol stehen, können keine Auswirkungen auf die Steuerbelastung der Bf. im Zeitraum vor 30.9.2012 haben. Dies ergibt sich auch daraus, dass der EuGH in seiner Rechtsprechung C-72/10 16.2.2012 klargestellt hat, dass Wirtschaftsteilnehmer, die rechtswidrig von der Vergabe ausgabeschlossen waren, nicht dadurch benachteiligt werden dürfen, dass dadurch dem Konzessionär ein Wettbewerbsvorteil (zu niedrige Besteuerung) verschafft wird.

Dem Argument des "späteren" Eintretens im Vorhalt wird nicht beigespflichtet, da gerade das Urteil Engelman sich auf Sachverhalte 2004 bis 2006 bezog. Daher liegt hier durch die Besteuerung eine Beschränkung des Unionsrechtes vor. Auch Dickinger/Ömer – der Sachverhalt fand ungef. 2006/2007 statt.

Aus unserer Sicht ist aufgrund der ständigen Rechtsprechung des EuGH diese Auslegung nicht möglich.

FAGVG: Das FA verweist auf die Stellungnahme zur Vorlage, wo es die Rechtsprechung des EuGH ausführlich anführt. Ergänzend ist dazu auszuführen, dass der EuGH die Zulässigkeit des österreichischen Monopols in jeder seiner Entscheidungen bestätigt hat. Die Aussage, dass aufgrund der Rechtsprechung Rs Engelmann jeder Nichtkonzessionierte dem Konzessionierten aufgrund der intransparenten Vergabe in jeder Hinsicht gleichzustellen ist, ist schlichtweg falsch. In der Rs Engelmann wurde die fehlende Transparenz und das inländische Sitzersfordernis kritisiert. Dies führt jedoch nicht bei Wegdenken dieser Voraussetzungen, dass alle anderen Mindestanforderungen des § 14 nicht erfüllt werden müssen. Werden diese nicht erfüllt, wie im gegenständlichen Fall, kann daher eine abgabenrechtliche Gleichstellung mit dem konzessionierten Betreiber nicht in Betracht kommen.

PV: Der Auffassung, dass der EuGH die Zulässigkeit des österreichischen Glücksspielmonopols in seiner Gesamtheit bestätigt hat, ist nicht beizupflichten. Wie bereits ausgeführt, hat der EuGH die Rechtswidrigkeit des österreichischen Monopols mit seiner Ausgestaltung bis zum 30.9.2012 festgestellt. Der EuGH hat festgestellt, dass die Errichtung eines Monopols als explizite Ausnahme von den Grundfreiheiten nur unter bestimmten spezifisch festgelegten Kriterien möglich ist. Aufgrund der intransparenten Vergabe wurden diese Kriterien vom EuGH als nicht erfüllt angesehen. Die Fragestellung wie die Judikatur des EuGH auf das innerstaatlichen Monopol stattzufinden hat, wurde in der Literatur ausführlich diskutiert und durch die mittlerweileige Rechtsentwicklung klargestellt. Demgemäß hat der OGH (2013) 2Ob 243/12t (Oberlandesgericht Linz) klargestellt, dass sofern das Monopol unionsrechtswidrig ist, die gesamten Bestimmungen, die das Monopol normieren aufgrund des Vorranges des Unionsrechtes, unanwendbar machen. Demgemäß ist unter Berücksichtigung der Judikatur Engelmann, dass bis zum 30.9.2012 die Bestimmungen unanwendbar zu bleiben haben eine höhere Besteuerung der Bf. nicht anzuwenden.

FAGVG: Zur Frage der Europarechtswidrigkeit des österreichischen Glücksspielmonopols hat sich zuletzt auch das Landesverwaltungsgericht Wien beschäftigt und kommt zum Schluss, dass die EU-Konformität gegeben ist. Es wird auf die Entscheidung 12.8.2014, Zl. VGW – 001/023/5739/2014 -13 verwiesen. Das betraf Sachverhalte 2012, 2013.

PV: Dem ist entgegenzuhalten, dass derzeit nicht ersichtlich ist, ob sich die Entscheidung auf Sachverhalte vor oder nach dem 30.9.2012 beziehen. Dem ist das Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich vom 12.5.2014 entgegenzuhalten, das eine Rechtswidrigkeit des österreichischen Glücksspielmonopols darlegt. Somit ist die diesbezügliche Rechtsprechung unklar. Unabhängig davon wird sich gemäß den Vorgaben des EuGH jedes Gericht – sohin auch BFG – damit selbst auseinanderzusetzen haben, ob unter Annahme der gegebenen Präjudizialität das österreichischen Monopol in seiner Ausprägung vor dem 30.9.2012 und danach dem vom EuGH vorgegebenen Kriterien entspricht oder nicht.

FAGVG: Zum Erkenntnis des LVwG OÖ ist auszuführen, dass dieses nicht rechtskräftig ist, sondern dass es mit Revision an den VwGH bekämpft wurde. Obwohl das Gericht selbst die Anfrage an den EuGH gestellt hat, befolgt es nicht die Ausführungen in seinem Erkenntnis. So unterlässt das LVwG OÖ die vom EuGH zitierte Gesamtwürdigung aller Umstände. Eine Heranziehung dieses Erkenntnisses für den gegenständlichen Fall ist daher nicht zielführend.

PV: Zu den Ausführungen des FA sei auf das Schreiben an das BFG vom 3.9.2014 in Bezug auf den EÖT verwiesen, wo dargelegt wird, warum das LVwG zur EUrechtswidrigkeit des Monopols gelangt. Dazu sei auf die in diesem Schreiben angeführten letztinstanzliche Urteile verschiedener Landesgerichte zur Unionsrechtswidrigkeit des Monopols verwiesen.

....

PV: Zeitraum nach dem 30.9.2012, wo die neue Lotterienkonzession ausgeschrieben und ausgeübt wurde:

Bis dato wurde noch keine europarechtliche Prüfung der Vergabe der Lotterienkonzession durchgeführt. Diskriminierend ist aus unserer Sicht, das Erfordernis einer vergleichbaren ausländischen Lizenz sowie einer Bescheinigung einer ausländischen Glücksspielbehörde für Bewerber, die sich mittels einer inländischen Zweigniederlassung für eine Konzession nach § 14 GSpG bewerben.

Die laufende Ausübung des Monopols ist anhand der vom EuGH angeführten Kriterien (kriminelle und betrügerische Aktivitäten, Geschäftspolitik des Konzessionärs, Kohärenz des Gesamtsystems der innerstaatlichen Monopolregelung) zu prüfen – das wäre vom BFG zu prüfen. Das wäre von Seiten des Konzessionärs als auch von Seitens des Hoheitsträgers zu untersuchen, der das Monopol überwacht. In diesem Zusammenhang wird verwiesen auf die ausführlichen Darlegungen vom 3.9., wo die Bf. entsprechende Darlegungen macht, und zum Schluss kommt, dass weder die Vergabe noch die Ausübung des Monopols in der derzeitigen Form den Kriterien des EuGH entspricht, wodurch die Bf. wiederum berechtigt ist, ihre Dienstleistungen in Österreich rechtmäßig anzubieten und nicht mit einer höheren Abgabenlast als der Konzessionär – aus unionsrechtlicher Sicht - belastet werden darf.

FAGVG: Das FA verweist auf Erläuterungen in der RV zu BGBl. I 111/2010, wo ausgeführt wird, dass die Erfordernis eines Sitzes im Inland bzw. der vergleichbare Nachweis durch eine Konzession in einem anderen Land gewährleisten sollen, dass das Kontrollsystem welches ein Monopol zulässig macht, auch im Falle eines ausländischen Bewerbers weiterhin gewährleistet ist. Darüber hinaus wird auf das Beschwerdeverfahren vor der Europäischen Kommission, welches im Zusammenhang mit der Rs Pfleger steht, verwiesen. In diesem Verfahren wurde vorgebracht, dass die Organisation und die Durchführung der Vergabe der Spielbankkonzession in die Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit eingreifen, diese Verfahren wurde zugunsten der Rep Österreich eingestellt. Betreffend der Eukonformen Ausübung des Monopols

durch den Konzessionsinhaber wird auf die Ausführungen im Glücksspielbericht 2010-2013 des BMfF verwiesen. Insbesondere auf die Ausführungen betreffend dem verantwortungsvollen Werben der Konzessionäre und dem vom BMfF vorgegebenen Maßstäben an den Konzessionär.

PV: Im Zusammenhang mit der Neuvergabe der Lotteriekonzession ist festzuhalten, dass ein zu installierendes Kontrollsystem das auf die in Österreich im Rahmen der Konzession durchgeführten Ausspielungen anzuwenden wäre, ebenso im Rahmen der Errichtung einer Zweigniederlassung gewährleistet werden könnte und die zwingende Erfordernis einer inländischen Kapitalgesellschaft als diskriminierend anzusehen ist. Hinsichtlich der Ausübung des Monopols ist darauf hinzuweisen, dass der EuGH in der Rs Pfleger unmissverständlich klargelegt hat, dass die Beweislast hinsichtlich der Einhaltung der vom EuGH definierten Kriterien, die die Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit durch die Errichtung eines Monopols einschränken, nachzuweisen hat. Dieser Nachweis wurde bisher nicht erbracht und ist auch durch den Glücksspielbericht 2010-2013 als nicht erbracht anzusehen. Das betrifft insbesondere die kontinuierlich andauernde aufreizende Werbung seitens des Monopolisten (beispielhaft und ausführlich dargestellt im Schreiben vom 3.9.2014). Diesbezüglich ist nicht ersichtlich, dass die zuständige Aufsichtsbehörde im gegenständlichen Verfahrenszeitraum Maßnahmen ergriffen hat, um eine derartige Werbung in diesem Zeitraum zu verhindern, bzw. dem Monopolisten diese Art von Werbung untersagt hat. Aufgrund der Tatsache, dass die angeführte Werbung vom Konzessionär durchgeführt wurde und werden konnte, ergibt sich eine Verletzung der vom EuGH vorgegebenen Kriterien und somit eine EUrechtswidrigkeit der Monopolbestimmungen und in diesem Zusammenhang der höheren Besteuerung der Bf. in diesem Zusammenhang.

FAGVG: In der Rs Pfleger hat der EuGH den nationalen Gerichten eine Gesamtwürdigung der Umstände vorgegeben. Das Gericht hat daher alle Umstände zu würdigen, die für die Prüfung notwendig sind. Eine ausschließliche Beweispflicht einer staatliche Stelle, ob die Maßnahmen den aus der Verhältnismäßigkeit sich ergebenden Anforderungen genügen, lässt sich nicht aus dem EuGH-Urteil ableiten. Betreffend der Werbestandards ist ergänzend zu erwähnen, dass diese als Bescheide des BMfF gegenüber dem Konzessionär erlassen wurden.

PV: Festzuhalten ist, dass sämtliche Kriterien des EuGH kumulativ erfüllt sein müssen. Ist dies nicht der Fall, sind die Bestimmungen des Monopols nicht anwendbar. Wird eine Gesamtwürdigung vorgenommen, ist jedenfalls festzuhalten, dass die nach Rechtsauffassung der Bf. zuständige Behörde ihren Aufsichtspflichten betreffend Werbemaßnahmen nicht nachgekommen ist, was zu einem Verstoß gegen die Grundfreiheiten führt. Gemäß Urteil Pfleger Rz 50 ist der Mitgliedstaat, der sich die vom EuGH vorgegeben Ziele hinsichtlich der kohärenten systematischen Ausgestaltung des Monopols also der Einschränkung der Grundfreiheiten berufen möchte, verpflichtet, dem Gericht alle Umstände darzulegen, dass das Monopol den Kriterien entspricht. Kommt er dem nicht nach, kann er sich nicht auf die Einschränkungen der Grundfreiheiten berufen.

Wir haben die verfassungsmäßigen Prinzipien wie Erwerbsfreiheit nur aus der Grundrechtscharta abgeleitet. Überlegungen aus unserer Seite war, dass den verfassungsmäßigen Prinzipien europarechtlich zum Durchbruch verholfen werden sollte.

Grundsätzlich sind die im Vorhalt aufgezählten Fragen 1. bis 6. teilweise für uns nicht nachvollziehbar.

Kernpunkt der Fragestellung ist,

ob die Übergangsregelung des § 60 Abs. 25 Z 2 anzuwenden ist,

und falls nicht, ob die Bf., sofern sie auf Grundlage der Nichtanwendung der Monopolbestimmungen im Zeitraum vor und nach dem 30.9.2012, sofern die Bf. aufgrund der Monopolrechtswidrigkeit ihre Dienstleistungen in Österreich legal anbieten darf, unterschiedlich besteuert werden darf (Glücksspielabgabe, Vergnügungssteuer) - aus unionsrechtlicher Sicht – ja oder nein.

Replik zum Vorhalt, dass In- und Ausländer im Hinblick auf die Glücksspielabgabe gleichgestellt sind: Es liegt hier eine unterschiedslose Beschränkung von § 57 Abs. 3 im Hinblick auf § 57 Abs. 4 vor, aber eine EUrechtswidrige. Es liegt eine indirekte unterschiedslose Diskriminierung vor:

C-153/08, 6.10.2010, 13.11.2003, C-42/02 – hier ging es um die Fragestellung der unterschiedslosen Diskriminierung, wo bestimmte Einrichtungen steuerbegünstigt wurden, währenddessen andere, die diese Kriterien nicht erfüllten, diese Begünstigung nicht erlangen konnten. Diese unterschiedslose Diskriminierung stellt einen Verstoß gegen die unionsrechtlichen Grundfreiheiten dar, wobei die Bescheide laut EuGH aufzuheben waren. Legt man die Sachverhalte auf die vorliegenden Sachverhalte um, ergibt sich, dass die Bf.

a) durch die höhere Besteuerung in ihren Grundfreiheiten beschränkt ist und

b) die Auflösung dieser Beschränkung nur dadurch erfolgen kann, indem die Bescheide dahingehend aufzuheben sind bzw. die Entscheidung der Festsetzung der Devolutionsanträge nur dahingehend getroffen werden kann, dass für die Bf. dieselben Steuersätze zur Anwendung kommen, die auch für den Konzessionär gemäß § 14 zur Anwendung kommen.

Falls trotz der eindeutigen EuGH Judikatur der unterschiedslosen Beschränkung in Steuerangelegenheiten und keine Verletzung der Grundfreiheiten vorliegt, dennoch der Schluss gezogen werden sollte, dass Glücksspielabgabepflicht von 30% zur Anwendung kommt, stellt jener Betrag, den der Konzessionär im Vergleichszeitraum zu bezahlenden geringeren Glücksspielabgaben bzw. Vergnügungssteuern eine verbotene Beihilfe iSd Art 107 AEUV dar.

FAGVG: Selbst wenn dies eine verbotene Beihilfe darstellen würde, so hat dies keine Auswirkung auf die Besteuerung der Bf., sondern beträfe lediglich den Konzessionär.“

Am Ende des Erörterungsgesprächs übergab für die Bf. der Parteienvertreter persönlich die Stellungnahme zum Vorhalt, welche auch dem Finanzamt weitergereicht wurde.

3. Sachverhalt

Die Bf. ist ein Unternehmen mit Sitz in Z. Sie bot im Zeitraum Februar 2011 bis Dezember 2013 Glücksspiele im Internet an, welche von österreichischen Vermittlern über Terminals, die in Burgenland, Niederösterreich, Oberösterreich und Wien aufgestellt worden und den Spielteilnehmern zugänglich waren, an.

Diese Geräte gehören nach dem von der Bf. vorgelegten Gutachten zu dem DET-System („Dezentrale Eingabe Terminal“), welches aus einem Eingabeterminal als eine Art Fernbedienung und mehreren Spielautomaten und Routern, die die Spielautomaten mit den Eingabeterminals verbinden, besteht. Die Eingabeterminals sind interaktive Videoterminals, die ausschließlich als Ein- und Ausgabegeräte für den Spielteilnehmer fungieren. Der Spielterminal verbindet sich über den Router mit einem „freien Spielautomaten“. Das Spiel wird dann über diesen Spielautomaten gespielt, der auch die Entscheidung über das Spielergebnis trifft. Das heißt, die Entscheidung über das Spielergebnis erfolgt nicht in einem zentralen Rechner, sondern in einem sich im Netzwerk befindlichen „klassischen“ Spielautomaten. Das Spielergebnis wird dann vom Spielautomaten auf den Eingabeterminal übertragen und angezeigt.

Z.B. kann durch Antippen des entsprechenden Logos am *Touch-Screen*-Bildschirm oder Tastenbedienung das gewählte Glücksspiel zur Durchführung aufgerufen werden. Der Spielteilnehmer kann nur einen Einsatz und den dazugehörenden Gewinnplan auswählen und die Start-Taste bestätigen. Bei dem dadurch ausgelösten Walzen- oder Kartenspiel werden für die Dauer einer Sekunde die am Bildschirm dargestellten Symbole ausgetauscht oder ihre Lage verändert. Bei den Zahlenratespielen werden Zahlen eingeblendet, die mit den vom Spieler durch Antippen der entsprechenden Bildschirmfelder zuvor ausgewählten Zahlen übereinstimmen konnten oder nicht, wodurch ein Gewinn oder Verlust des Einsatzes feststand.

Die Spiele können an den Geräten nur nach Eingabe von Geld durchgeführt werden. Die möglichen Einsätze betragen zwischen 0,25 Euro und 9,50 Euro pro Einzelspiel. Für jedes Spiel wird ein Mindesteinsatz bedungen, der durch Tastenbetätigung gesteigert werden kann. Im jeweiligen Gewinnplan werden die mit dem gesteigerten Einsatz gestiegenen Gewinne in Verbindung mit bestimmten Symbolkombinationen in Aussicht gestellt. Mit jeder Spielauslösung durch Betätigung der Start-Taste wird der gewählte Einsatz vom Spielguthaben abgezogen.

Die Bf. besitzt keine Konzession gemäß § 14 GSpG.

Die Eingabeterminals haben keine landesrechtliche Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 GSpG idF vor und nach der Novelle 2008.

4. Glücksspielgesetzliche Bestimmungen

Nach der grundsätzlichen Regelung unterliegen gemäß § 57 Abs. 1 GSpG Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, einer Glücksspielabgabe.

Gemäß § 57 Abs. 3 GSpG beträgt die Glücksspielabgabe für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals – vorbehaltlich Abs. 4 – 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen.

Gemäß **§ 57 Abs. 4 GSpG** beträgt die Glücksspielabgabe für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals 10% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen (Bundesautomaten- und VLT- Abgabe) wenn sie

- im Falle von Glücksspielautomaten auf Basis einer **landesgesetzlichen Bewilligung nach § 5** oder

- im Falle von Video-Lotterie-Terminals auf Basis einer **Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14** durchgeführt werden.

Die Regelung von Zuschlägen der Länder (Gemeinden) zur Bundesautomaten- und VLT- Abgabe bleibt den jeweiligen Finanzausgleichsgesetzen vorbehalten.

Gemäß § 57 Abs. 7 GSpG gilt abweichend von § 57 Abs. 4 GSpG für die Glücksspielabgabe für elektronische Lotterien über Video-Lotterie Terminals in den Ländern Kärnten, Niederösterreich, Steiermark und Wien auf Basis einer Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 bis zum Ablauf des 31. Dezember 2014 bzw. 31. Dezember 2015 (§ 60 Abs. 25 Z 2 GSpG) folgendes:

1. Wenn das Land keine Bewilligung gemäß § 5 vergeben hat, beträgt der Steuersatz 25%.

§ 57 Abs. 4 GSpG verweist auf § 5 GSpG mit der Überschrift „Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten“:

Gemäß § 5 Abs. 1 GSpG sind Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten nach § 2 Abs. 3 GSpG an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten unter Einhaltung ordnungspolitischer Mindestanforderungen an Bewilligungswerber (Abs. 2) sowie besonderer Begleitmaßnahmen der Spielsuchtvorbeugung (Abs. 3 bis 5), der Geldwäscheprevention (Abs. 6) und der Aufsicht (Abs. 7)

1. in Automatenhallen mit mindestens 10 und höchstens 50 Glücksspielautomaten oder
2. in Einzelaufstellung mit höchstens drei Glücksspielautomaten.

Gemäß **§ 5 Abs. 7 Z 8 GSpG** sind als Aufsicht sichernde Maßnahmen zumindest vorzusehen

dass während der Übergangszeit nach **§ 60 Abs. 25 Z 2 Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten nur insoweit ausgeübt werden können**, als im selben Ausmaß aufreichte und zum 15. März 2010 tatsächlich ausgeübte landesrechtliche Bewilligungen für Glücksspielautomaten nach § 4 Abs. 2 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz in diesem Bundesland in der Übergangszeit auslaufen oder vorzeitig unwiderruflich zurückgelegt werden, wobei für neue Bewilligungen die höchstzulässige Anzahl an Glücksspielautomaten gemäß Abs. 1 nicht überschritten werden darf.

§ 5 Abs. 1 GSpG verweist auf § 2 mit der Überschrift „Auspielungen“. § 2 Abs. 1 GSpG definiert Auspielungen als Glücksspiele, die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung im Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz) und bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn). § 2 Abs. 2 GSpG enthält die Definition des glücksspielgesetzlichen Unternehmers.

Gemäß § 2 Abs. 3 GSpG liegt eine Auspielung mit Glücksspielautomaten vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, durch Verordnung bau- und spieltechnische Merkmale von Glücksspielautomaten näher zu regeln sowie Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten festzulegen. Glücksspielautomaten gemäß § 5 sind verpflichtend an die Bundesrechenzentrum GmbH elektronisch anzubinden. Der Bundesminister für Finanzen kann im Wege einer Verordnung den Zeitpunkt dieser Anbindung festlegen. Darüber hinaus kann der Bundesminister für Finanzen zu den Details der elektronischen Anbindung und den zu übermittelnden Datensätzen in dieser Verordnung Mindeststandards festsetzen, wobei auch der Zugriff der Behörden auf einzelne Glücksspielautomaten (§ 5) zu regeln ist. Die auf 10 Jahre verteilten Kosten für die Errichtung eines Datenrechenzentrums bei der Bundesrechenzentrum GmbH sowie die Kosten für dessen laufenden Betrieb sind durch die konzessions- und bewilligungserteilenden Behörden den Konzessionären und Bewilligungsinhabern auf Grundlage einer von der Bundesrechenzentrum GmbH durchzuführenden Abrechnung über die durch die Konzessionäre und Bewilligungsinhaber verursachten Kosten jährlich bescheidmäßig vorzuschreiben und für die Bewilligungsinhaber von Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten (§ 5) dem Bund zu erstatten. Im Rahmen des laufenden Betriebes des Datenrechenzentrums kann der Bundesminister für Finanzen ferner jederzeit eine technische Überprüfung von Glücksspielautomaten, der auf diesen befindlichen Software sowie einer allfälligen zentralen Vernetzung vornehmen oder die Vorlage eines unabhängigen technischen Gutachtens über die Einhaltung der glücksspielrechtlichen Bestimmungen verlangen. Mit der Errichtung des Datenrechenzentrums und der elektronischen Anbindung sind dem Bundesminister für Finanzen Quellcodes oder Referenzprogramme der daran anzubindenden Glücksspielautomaten gesondert vorab zu hinterlegen.

Aufgrund der § 2 Abs. 3, § 5 und § 59 Abs. 3 GSpG, sowie aufgrund des § 131 BAO erging die Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die technischen Merkmale von Glücksspielautomaten und Video Lotterie Systemen, deren Anbindung an ein Datenrechenzentrum sowie über die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten (**Automatenglücksspielverordnung**) BGBl. II 2012/69 idF BGBl. II 2013/234 ab 1.8.2013.

Verbotene Ausspielungen sind gemäß § 2 Abs. 4 GSpG Ausspielungen, für die eine Konzession oder Bewilligung nach diesem Bundesgesetz nicht erteilt wurde und die nicht vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 ausgenommen sind.

Die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG, auf welche § 5 Abs. 7 Z 8 GSpG verweist, lautet:

Nach erfolgter Notifikation im Sinne der RL 98/34/EG (Nr.2010/228/A) und nach am 16. Juli 2010 abgelaufener Sperrfrist des Art. 8 RL 98/34/EG treten die Änderungen jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 73/2010, am Tag nach Kundmachung dieses Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 73/2010, im Bundesgesetzblatt in Kraft. Dabei gelten jedoch folgende Sonderbestimmungen:

Glücksspielautomaten, die aufgrund landesgesetzlicher Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz zugelassen worden sind, dürfen längstens bis zum Ablauf des 31. Dezember 2014 betrieben werden (Übergangszeit). Wenn in einem Bundesland die nach § 5 Abs. 1 höchstzulässige Anzahl an Glücksspielautomaten zum 31. Dezember 2009 um mehr als das Doppelte überschritten worden ist, dürfen in diesem Bundesland Glücksspielautomaten, die aufgrund landesgesetzlicher Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz zugelassen worden sind, längstens bis zum Ablauf des 31. Dezember 2015 betrieben und bis dahin an bereits bestehenden Standorten und im bestehenden Ausmaß auch verlängert werden.

§ 12a Abs. 2 GSpG definiert Video Lotterie Terminals als „Zugang zu elektronischen Lotterien über zentralseitig vernetzte Terminals (Video Lotterie Terminals – VLT) an ortsfesten öffentlich zugänglichen Betriebsstätten“.

5. Rechtliche Erwägungen

5.1. Ausgangssituation

Die Bf. wendet gegen die Selbstberechnung der Glücksspielabgabe ein, es verstoße nicht gegen das Glücksspielmonopol, dass die Bf. den Spielteilnehmern Spiele über Terminals, die sich mit Spielautomaten in welchen das Spielergebnis getroffen wird, verbinden, anbietet. Zudem sei das Glücksspielmonopol verfassungs- und unionsrechtswidrig, da es innerstaatlich gegen den Gleichheitsgrundsatz und die Freiheit der Erwerbstätigkeit und unionsbezogen gegen die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit verstoße. Aus der Unionsrechtswidrigkeit folge, dass nicht nur strafrechtliche Sanktionen wegen Fehlens einer Konzession nicht verhängt werden dürfen, sondern auch nicht Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG für Nicht-Konzessionäre iSd §§ 5, 14, 21 und 22 GSpG eingehoben werden dürfe, die höher sei als jene, der ein Konzessionäre iSd §§ 5, 14, 21 und 22 GSpG unterliege.

Da die Einwendungen der Bf. sehr umfassend sind, wird das Bundesfinanzgericht das Glücksspielgesetz in seiner Gesamtheit untersuchen. Das von der Bf. bekämpfte Glücksspielmonopol nimmt im **Glücksspielgesetz** zwar einen breiten Raum ein, ist

aber nur eine unter mehreren Regelungsmaterien (Agenda), die untereinander eventuell nicht untrennbar verknüpft sind. Eine Folge der unterschiedlichen Regelungsmaterien sind unterschiedliche Zuständigkeiten (Verwaltungsbehörden, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, ordentliche Gerichte und Verwaltungsgerichte).

Da im gegenständlichen Fall über Devolutionsantrag/Säumnisbeschwerde erstmalig selbstberechnete Glücksspielabgaben gemäß § 201 BAO festgesetzt wurden, ist das Bundesfinanzgericht zuständig.

Weiters soll zuerst auf die Glücksspielabgabe insgesamt und ihre Verortung im Glücksspielgesetz eingegangen werden.

5.2. Beschreibung des Glücksspielmonopols als eine von mehreren im Glücksspielgesetz geregelten Agenda

Das Glücksspielgesetz enthält abgabenrechtliche Regelungen, ist aber ein Gesetz *sui generis*, da es auch andere Zwecke wie das Glücksspielmonopol, dessen Hauptzweck in ordnungspolitischen Aspekten liegt, die Sportförderung (§ 20 GSpG) oder den Spielerschutz regelt. (*Strejcek/Bresich* (Hg.), Glücksspielgesetz², 24). Der Begriff Spiel ist nicht im Glücksspielgesetz definiert, sondern Spiel ist der entgeltliche Glücksvertrag iSd § 1267 ABGB.

Gemäß § 3 GSpG ist das Recht zur Durchführung von Glücksspielen, soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, dem Bund vorbehalten (Glücksspielmonopol). Der Bund kann innerhalb eines gewissen Rahmens das ihm gemäß § 3 GSpG zustehende Recht zur Durchführung von Glücksspielen durch Erteilung von Konzessionen oder Bewilligungen an andere Personen übertragen. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 53; *Strejcek/Bresich* (Hg.), Glücksspielgesetz² § 3 Rz 6).

Für die dem Bund vorbehaltenen Glücksspiele sieht das GSpG verschiedene Übertragungstatbestände zur Erteilung von Konzessionen und Bewilligungen vor. So kann der Bund

- gemäß § 14 GSpG eine Konzession zur Durchführung bestimmter – taxativ aufgezählter – Lotterien (Lotterienkonzession) übertragen. Die Durchführung elektronischer Lotterien gemäß § 12a GSpG ist vom Übertragungstatbestand des § 14 GSpG ebenfalls umfasst. Unter diesen Tatbestand können nach einhelliger Auffassung nicht nur die in den §§ 6 bis 12 und 12b GSpG genannten Lotterieförmlichkeiten, sondern auch alle sonstigen Ausspielungen, die vom Bundesmonopol umfasst sind, somit auch typischerweise in Casinos (Spielbanken) veranstaltete Glücksspiele, wie Roulette, Poker oder Black Jack subsumiert werden. Die Veranstaltung von Glücksspielen im Internet ist allein dem Konzessionär gemäß § 14 GSpG gestattet und nicht auch dem Inhaber einer Spielbankkonzession gemäß § 21 GSpG. Letztere bezieht sich demnach lediglich auf „physische“ und nicht auf „virtuelle“ Spielbanken. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 55; *Buchta*, Glücksspiel in Österreich und Europarecht, 2010, 35).

- gemäß § 21 GSpG Konzessionen zum Betrieb von Spielbanken (Spielbankkonzessionen) übertragen. Primärer Anknüpfungspunkt des Übertragungstatbestandes gemäß § 21 GSpG ist nicht die Art der Glücksspiele, sondern der Ort, an dem die jeweiligen Glücksspiele durchgeführt werden. Die Konzessionsinhaberin, bietet in ihren Spielbanken insbesondere Roulette, Poker und Black Jack in den verschiedensten Spielarten, sowie eine Vielzahl von Glücksspielautomaten an. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 57-58, Strejcek/Bresich (Hg.), Glücksspielgesetz² 30).
- gemäß § 22 GSpG Konzessionen zum Betrieb einer Spielbank als Pokersalon (Pokersalonkonzession) übertragen.
- gemäß § 36 GSpG mehrere Bewilligungen zur Durchführung von –ebenfalls taxativ aufgezählten – Lotterien ohne Erwerbszweck durch Bewilligungen für Lotterien ohne Erwerbszweck übertragen. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 16; Strejcek/Bresich (Hg.), Glücksspielgesetz² § 36 Rz 1, Rz 2).

Die Konzessionsinhaber unterliegen für die Dauer der Konzession der Aufsicht des Bundesministers für Finanzen. Zur Gewährleistung des ordnungspolitischen Anliegens des Glücksspielmonopols werden zahlreiche Anordnungen getroffen, die den Schutz der Spieler sichern sollen. Um die Einhaltung der Bestimmungen des Glücksspielgesetzes zu gewährleisten und somit das Glücksspielmonopol des Bundes wirkungsvoll abzusichern, sieht das Gesetz in den §§ 52 ff GSpG einen umfangreichen Katalog an Straf- und Sicherungsmaßnahmen vor. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 16).

Nach dem Gesetzeswortlaut hat der Konzessionär gemäß § 17 Abs. 1 GSpG „für die Überlassung der Monopolrechte“ eine Konzessionsabgabe zu entrichten, hingegen hat gemäß § 28 Abs. 1 GSpG der Konzessionär eine Spielbankabgabe zu entrichten.

Der Umfang des Monopols wird durch das Gesetz selbst eingeschränkt. In § 4 GSpG sind gewisse Glücksspiele explizit vom Bundesmonopol ausgenommen, wobei die Ausnahmetatbestände an die Form der Durchführung des Glücksspiels anknüpfen. Weitere Monopolausnahmen sind für Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten gemäß § 5 GSpG vorgesehen, sowie unter gewissen Voraussetzungen auch für Warenausspielungen mit Glücksspielautomaten, Lebensversicherungsverträge, Glückshäfen, Juxausspielungen, Tombolaspiele und Ausspielungen mit Kartenspielen. (§ 4 Abs. 2 GSpG bis § 6 GSpG; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 15).

Eine Ausnahme vom Glücksspielmonopol gemäß § 4 GSpG sind Ausspielungen mit Glücksspielautomaten, die als „kleines Automatenglücksspiel“ der Regelungskompetenz der Länder gemäß Art. 15 Abs. 1 B-VG unterliegen. **Gemäß § 4 Abs. 2 iVm § 5 GSpG** sind Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten Ausspielungen nach § 2 Abs. 3 an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten unter Einhaltung ordnungspolitischer Mindestanforderungen an Bewilligungswerber, sowie besonderer Begleitmaßnahmen der Spielsuchtvorbeugung, der Geldwäschevorbeugung und der Aufsicht. Darüber hinaus werden diverse ordnungspolitische Anforderungen an den Bewilligungsinhaber

gestellt sowie die Rahmenbedingungen für spielsuchtvorbeugende Maßnahmen festgelegt. Abschließend wird der Bewilligungsinhaber verpflichtet, Vorkehrungen zur Geldwäschevorbeugung und zur Sicherung der Aufsicht zu treffen. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 49).

Die Monopolbestimmungen des § 3 GSpG sagen jedoch nichts über die Rechtsverkehrsteuern auf den Abschluss von Glücksverträgen und anderer Abgaben auf Glücksspiele aus. Laut VwGH 21.10.1994, 92/17/0179, VwGH 16.12.1994, 92/17/0208 behält § 3 GSpG das Recht zur Durchführung von Glücksspielen dem Bund vor, sagt jedoch nichts über die abgabenrechtliche Seite der Durchführung von Glücksspielen aus. *„Es kam daher hinsichtlich der Vergnügungssteuerpflicht nicht darauf an, ob das gegenständliche Spiel dem Glücksspielmonopol unterlag oder nicht.“* (o.A., Glücksspielgesetz⁶, 30).

5.3. Zuständigkeiten

Gemäß § 50 GSpG sind für Strafverfahren und Betriebsschließungen nach dem Glücksspielgesetz die Bezirksverwaltungsbehörden bzw. die Landespolizeidirektion zuständig. Gegen diese Entscheidungen kann Beschwerde an ein **Verwaltungsgericht des Landes** gestellt werden.

Wurde der Tatbestand des § 168 StGB verwirklicht, ist dafür im Instanzenzug die **ordentliche Gerichtsbarkeit** zuständig, wobei infolge BGBl. I 2014/13 durch die gänzliche Konzentration der Zuständigkeiten bei den Verwaltungsbehörden für alle Glücksspielstraftatbestände kein Anwendungsbereich für § 168 StGB verbleibt. (VGW 12.8.2014, VGW-001/023/5739/2014).

Gemäß § 56b GSpG kann gegen Bescheide des BMfF in Angelegenheiten des Vollzuges des GSpG Beschwerde an das **Bundesverwaltungsgericht** erhoben werden. Im Verfahren nach den §§ 14, 21 und 22 GSpG hat die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts durch einen Senat zu erfolgen.

Für die Erhebung der Spielbankabgabe, Konzessionsabgabe und Glücksspielabgaben gilt § 19 AVOG (Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel). Die Zuständigkeit des **Bundesfinanzgerichtes** ergibt sich aus § 1 BFGG, ihm obliegen Entscheidungen über Beschwerden (dh auch ehem. Devolutionsanträge/Säumnisbeschwerden) in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben, wie hier der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG.

Daher ist zu untersuchen, inwieweit das in § 3 GSpG normierte Glücksspielmonopol für die Glücksspielabgaben „präjudiziell“ ist.

5.4. § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG erhebt nur bestimmte Glücksverträge ieS zu seinem Regelungsinhalt und bezeichnet sie als Ausspielungen

Die Glücksspielabgabe besteuert gemäß § 57 GSpG „Ausspielungen“ und verweist damit auf einen genuin glücksspielrechtlichen Begriff. **Der Begriff der „Ausspielung“ ist kein abgabenbezogener**, sondern scheint ein primär „ordnungspolitischer“ zu sein, da ihm im

Glücksspielrecht eine wesentliche Bedeutung insofern zukommt, als die Ausnahmen vom Glücksspielmonopol gemäß § 4 GSpG an diesen Begriff anknüpfen. (vgl. *Strejcek/Bresich*, Glücksspielgesetz² § 2 Rz 2).

Das Glücksspielgesetz nimmt in § 1 Abs. 1 GSpG nur den Teil der bürgerlich-rechtlichen Glücksverträge i.e.S. (Wette, Spiel, Los) in seinen Gegenstand auf, bei welchen die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt. Dem Spielbegriff des § 1272 ABGB kommt in Bezug zu § 1 Abs. 1 GSpG zwar konstituierende Funktion zu, aber er differenziert das Rechtsgeschäft Spiel nicht in Glücksspiele und Geschicklichkeitsspiele, sondern er umfasst beide (UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11; UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua.). Nach dem Glücksspielgesetz wird der Spielvertrag aufgrund des bürgerlichen Rechts abgeschlossen und es lässt die vertraglichen Vereinbarungen unangetastet. (Siehe auch UFS 22.3.2011, RV/2013-W/06, zur Gesellschaftsteuer: Gesellschaftsrecht – Umgründungssteuergesetz, bzw. UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11).

In § 2 GSpG heißt es, dass eine Ausspielung ein Glücksspiel ist, also das bürgerlich-rechtliche Rechtsgeschäft Spiel, dessen Ergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist. Mit der Glücksspielnovelle 2008 erfolgte eine auf Parallelisierung mit dem zivilrechtlichen Spielvertrag ausgerichtete Neufassung: „*Der Begriff einer Ausspielung definiert unternehmerisches Glücksspielangebot.*“ (II. Besonderer Teil 658 BlgNr XXIV. GP zu Z 3 und 31 (§ 2 und § 60 Abs. 24 GSpG)). Der Begriff Ausspielung geht auf den „Spielvertrag“ Verlosung zurück, doch ist der glücksspielgesetzliche Ausspielungsbegriff nicht mehr nur mit „Lotterie“ gleichzuhalten. (*Schwartz/Wohlfahrt*, Der glücksspielrechtliche Ausspielungsbegriff, ÖJZ 1999, 339; Bericht des Finanzausschusses, 1427 BlgNR XVIII. GP; UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02, UFS 9.4.2010, RV/2078-W/09 - VwGH 29.8.2013, 2010/16/0101).

Das bedeutet, nach dem Glücksspielgesetz sind Ausspielungen

- Glücksspiele,
- bei welchen die Entscheidung über das Ergebnis des einzelnen Spiels ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist (vgl. VwGH 25.7.1990, 86/17/0062),
- die von „Unternehmern im weitesten Sinn angeboten“ werden
- und die entgeltlich sind (vgl. VfGH 24.9.2012, G 110/11 – ein unentgeltliches Spiel fällt nicht unter den Begriff der Ausspielung).

Die Passagen des § 2 Abs. 1 GSpG, wonach der Spielteilnehmer einen Einsatz erbringt und der andere Spielteilnehmer bzw. Unternehmer einen Gewinn in Aussicht stellt, verankern „die Ausspielung“ im bürgerlich-rechtlichen Spielvertrag, der allerdings entgeltlich (arg. „vermögenswerte Leistung“) sein muss.

Im Ausspielungsbegriff des Glücksspielgesetzes sind daher alle Spieltypen enthalten, unter der Voraussetzung „*unternehmerischer Mitwirkung*“ (II. Besonderer Teil 658 BlgNR XXIV. GP, Zu Z 3 und 31 (§ 2 und § 60 Abs. 24 GSpG)).

§ 57 Abs. 1 GSpG regelt ausgehend vom besonderen Glücksspielbegriff des § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG den Grundtatbestand der Glücksspielabgaben. Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen einer Glücksspielabgabe von 16% vom Einsatz. Die Glücksspielabgabepflicht der Bf. als Anbieterin von Spielen über Video-Lotterie-Terminals gründet sich nicht auf § 57 Abs. 1 GSpG, sondern auf § 57 Abs. 3 GSpG, wonach die Glücksspielabgabe für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen beträgt.

Insoweit ist dem Glücksspielgesetz zu entnehmen, dass das Rechtsgeschäft Glücksspiel mit unternehmerischer Mitwirkung, wenn dessen Ergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist, der als Glücksspielabgabe bezeichneten Steuer gemäß § 57 GSpG unterliegt.

Nunmehr ist für die Frage zu untersuchen, welchen steuerlichen Charakter die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG haben.

5.5. Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG

Die Glücksspielabgaben sind keine „neue Steuer“, sondern „**neu geregelt**“.

Bereits nach den Materialien zum Glücksspielgesetz 1960 wollte man die in verschiedenen Gesetzen verstreuten Regelungen im Glücksspielgesetz **und** im Gebührengesetz (§ 33 TP 17 GebG) konzentrieren (165 BlgNR IX. GP; UFS 9.4.2010, RV/2078-W/09, VwGH 29.8.2013, 2010/16/0101, Varro, Glücksspielabgabe ohne Glücksspiel? RdW 2011/654).

Durch Abschnitt III Art. I des Bundesgesetzes vom 13.12.1989, BGBl.661, wurde § 33 TP 17 TP 17 GebG im Zusammenhang mit dem derzeit geltenden Glücksspielgesetz 1989 geändert (1080 BlgNR XVII. GP), da alle Ausspielungen, deren Durchführung nach dem Glücksspielgesetz durch Erteilung einer Konzession übertragen werden kann, gebührenrechtlich gleichbehandelt und zusammengefasst werden sollten.

Im Artikel o. A., GSpG-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 356, wird betont, dass **aus steuerlicher Sicht die neu geregelten Glücksspielabgaben** in §§ 57 bis 59 GSpG die bisherigen Gebühren auf Glücksspiele und Ausspielungen gemäß § 33 TP 17 Z 7 und 8 GebG ersetzen (Glücksspielgesetz-Novelle 2008, BGBl. I 2010/54 vom 19.7.2010). Die Glücksspielabgabe nach § 57 wird als die allgemeine Abgabe auf Ausspielungen, **die dem bisher auf Glücksspiele anwendbaren Steuersatz des Gebührengesetzes entsprechen soll**, bezeichnet. § 57 Abs. 3 „regelt die Besteuerung der Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminal, die weder auf Basis einer Landesbewilligung noch einer Bundeskonzession betrieben werden; die Abgabe soll hier jener für Glücksspielautomaten in einer Spielbank gleichgestellt werden und beträgt damit 30% der Jahresbruttospieleinnahmen abzüglich Umsatzsteuer.“ (II. Besonderer Teil 658 BlgNR XXIV. GP: Zu §§ 57 bis 59 GSpG).

5.5.1 Die Verschränkungen zwischen Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG und den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG

Bis 31.12.2010 verwies § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG auf „*Glücksspiele* (§ 1 Abs. 1 GSpG)“, was zeigt, dass die entsprechenden Rechtsgeschäftsgebühren und glücksspielgesetzlichen Regelungen schon vor der Novelle 2008 miteinander verschränkt waren. Das ging zurück bis zum Glücksspielgesetz 1960, BGBl. 1960/111 vom 21. Juni 1960, das in seinem § 25 GSpG 1960 den § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG reformulierte (Einbeziehung der Lotterietaxe aufgrund des Lottopatentes 1813 und der im § 3 des Lotteriegesetzes 1947, BGBl. Nr. 1948/27 enthaltenen Gebührevorschriften. Näheres siehe auch UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02 und UFS 9.4.2010, RV/2078-W/09, VwGH 29.8.2013, VwGH 2010/16/0101).

Nach der Glücksspielnovelle 2008, BGBl. I 54/2010 sollten die Bestimmungen über die neue Glücksspielabgabe § 57 bis § 59 GSpG am 1.1.2011 in Kraft treten und § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und 8 GebG sollten am 1.1.2011 außer Kraft treten. Neben der Konzessionsabgabe nach § 17 Abs. 6 GSpG waren auch noch die Gebühren nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG in Höhe von 16% zu entrichten. Ab 1.1.2011 hatte der Konzessionär neben der Konzessionsabgabe nach § 17 Abs. 6 GSpG Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG in Höhe von 16% zu entrichten. Die damit im Zusammenhang stehenden Vorschriften wurden seither öfter geändert. Nach BGBl. I 2010/73 hat der Konzessionär gemäß § 14 GSpG für Elektronische Lotterien über Video Lotterie Terminals nach § 12a Abs. 2 GSpG gemäß § 57 Abs. 4 GSpG Glücksspielabgaben zu entrichten. (o.A. Glücksspielgesetz⁶, 67).

Ein Vergleich soll nun die Ähnlichkeiten zwischen Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgabe aufzeigen:

- **Steuergegenstand:** Die Glücksspielabgaben § 57 GSpG bis § 59 GSpG besteuern das Rechtsgeschäft Spiel (Der Begriff Ausspielung gemäß § 57 GSpG umfasst sämtliche entgeltlichen Spielverträge mit unternehmerischer Mitwirkung), wenn daran vom Inland aus teilgenommen wurde. Während den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 15 Abs. 1 GebG „Rechtsgeschäfte“ unterliegen, sind Gegenstand der Glücksspielabgabe „Ausspielungen“, also bestimmte Glücksverträge, die Rechtsgeschäfte werden auf entgeltliche Glücksverträge mit unternehmerischer Mitwirkung eingegrenzt. § 57 Abs. 3 GSpG regelt keinen neuen Steuergegenstand, sondern nur die Bemessungsgrundlage für Ausspielungen über technische Medien, wie Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals. Das Glücksspielgesetz ist nicht in § 15 Abs. 3 GebG, der eine Gebühren- und Verkehrsteuerkumulation verhindern soll genannt, wohl aber in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG: Wetten, die nicht dem Glücksspielgesetz unterliegen, wenn zumindest eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG ist. Vergleicht man die Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG mit den Glücksspielabgaben, wurden bei den Glücksspielabgaben der Abschluss des Rechtsgeschäftes im Inland und die Teilnahme am Rechtsgeschäft vom Inland aus zu einem einzigen Tatbestand

verschmolzen, nämlich zur „Teilnahme an Ausspielungen vom Inland aus“. Es gibt keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft und kann in Analogie zum Gebührengesetz mit dem „Japanerbeispiel“ aus *Arnold*, Rechtsgebühren⁸, zu § 16 Rz 4 GebG [zum Entstehen der Gebührenschuld durch Urkundenerrichtung im Inland] auf den Punkt gebracht werden: *„Zwei Japaner begegnen einander zufällig anlässlich ihrer Europareise in Salzburg, kommen ins Gespräch und schließen (schriftlich in Österreich) einen Bestandvertrag über ein in Tokio gelegenes Industriegelände (in japanischer Sprache mit japanischen Schriftzeichen) ab“*.

-Befreiungen und Ermäßigungen: Wie im Gebührengesetz sind Befreiungen (§ 57 Abs. 6 GSpG) und Ermäßigungen (§ 57 Abs. 7 GSpG und § 58 GSpG) von der Glücksspielabgabe vorgesehen, die sachlich formuliert sind. Vom Steuersatz her begünstigt sind z.B. Objektverlosungen gegen Entgelt, die keine Ausspielungen sind und sich an die Öffentlichkeit wenden (ds bestimmte entgeltliche Spielverträge zwar mit Erwerbszweck aber nicht im unternehmerischen Bereich) und Lotterien ohne Erwerbszweck (ds Sonstige Ausspielungen gemäß §§ 32 bis 35 GSpG wie Sonstige Nummernlotterien, Tombolaspiele, Glückshäfen, Juxausspielungen, bei welchen das Spielkapital pro Jahr 4.000 Euro nicht übersteigen darf. Das Recht zur Durchführung von Lotterien ohne Erwerbszweck kann der Bund durch Bewilligung auf andere Personen übertragen. Steuersatz 12%), Lotterien für gemeinnützige Zwecke und Preisausschreiben (Preisausschreiben sind bestimmte unentgeltliche Spielverträge im unternehmerischen Bereich, Steuersatz 5%, s.u.). Weitere Befreiungen und Ermäßigungen gelten für die Konzessionäre, dazu s.u.

- Bemessungsgrundlage: Bei den einzelnen Rechtsgeschäftsgebühren ist Bemessungsgrundlage die Leistung eines Vertragsteiles, z.B. bei den Bestandvertragsgebühren gemäß § 33 TP 5 GebG das Entgelt, bei den Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 GebG der Einsatz des Spielteilnehmers, also das Entgelt, der Preis. § 57 Abs. 1 GSpG sieht als Grundtatbestand ebenfalls vor, dass Bemessungsgrundlage die Leistung eines Vertragsteiles ist, nämlich der Einsatz. § 57 Abs. 3 GSpG, die für die Bf. maßgebliche steuerrechtliche Bestimmung, legt als der Bemessungsgrundlage „Jahresbruttospieleinnahmen“ vorgelagerten Sachverhalt ebenfalls den Einsatz des Spielteilnehmers fest. Für die Bemessungsgrundlage werden die Einsätze der Spielteilnehmer auf das Kalenderjahr hochgerechnet und die ausbezahlten Gewinne abgezogen (§ 57 Abs. 5 GSpG). Im Fall des § 57 Abs. 3 GSpG sind die Jahresbruttospieleinnahmen um die gesetzliche Umsatzsteuer zu vermindern.

- Entstehen der Steuerschuld: § 59 GSpG sieht mehrere Steuerschuldentstehungstatbestände vor, z.B. im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages, bei Ausspielungen grundsätzlich mit Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Nach § 16 Abs. 5 lit. b GebG vor dem 1.1.2011 entstand die Gebührenschuld bei Ausspielungen ebenfalls mit der Vornahme der Handlung, die den gebührenpflichtigen Tatbestand verwirklicht. Im Fall der Bf., bei elektronischen Lotterien über Video-Lotterie-Terminals ist das Glücksspielabgabenauslösemerkmal der Erhalt der

Einsätze und Auszahlung der Gewinne (§ 59 Abs. 2 letzter Satz GSpG). Vergleichsweise lautet § 16 Abs. 5 GebG idgF ab 1.1.2011, dass die Gebührenschild bei Wetten im Sinne des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG mit der Bezahlung des Spieleinsatzes entsteht.

- Steuerschuldner: Gemäß § 59 Abs. 2 GSpG ist bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung oder der Vermittler Schuldner der Abgabe nach § 57 GSpG.

Bei den Glücksspielabgaben gilt als Vermittlung die Annahme und Weiterleitung von Spieleinsätzen und Gewinnen und darüber hinaus auch die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise. Vergleichsweise sind gemäß § 28 Abs. 3 GebG zur Entrichtung der Wettgebühren die Personen, die gewerbsmäßig Spielen abschließen oder vermitteln zur ungeteilten Hand verpflichtet. Die Haftung der übrigen am Rechtsgeschäft beteiligten Personen gemäß § 30 GebG findet allerdings kein Pendant bei der Glücksspielabgabe.

- Entrichtung: Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG haben die Abgabenschuldner die Glücksspielabgaben jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel abzuführen. Die Bestimmungen zur Selbstberechnung der Wettgebühren sind in § 33 TP 17 Abs. 3 GebG im Wesentlichen gleichlautend geregelt.

- Bewertung: § 59 Abs. 6 GSpG verweist für die Bewertung von Waren und geldwerten Leistungen für Zwecke der Glücksspielabgaben auf die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 und entspricht ansonsten dem Wortlaut des § 26 GebG.

- Eingabengebühren und Gebühren für Konzessionerteilungen gemäß § 59a GSpG: nach § 59a Abs. 4 GSpG gelten für die Gebühren im Übrigen die Bestimmungen des Gebührengesetzes 1957 über Eingaben [§14 TP 6 GebG] und amtliche Ausfertigungen [§ 14 TP 2 GebG].

- Unentgeltliche Glücksspiele: § 58 Abs. 3 GSpG sieht für Preisausschreiben die ermäßigten Glücksspielabgaben von 5% vor. Preisausschreiben waren nicht von § 33 TP 17 GebG erfasst, da dieser nur entgeltliche Glücksverträge zum Gegenstand hatte und hat, wie auch die Rechtsgeschäftsgebühren grundsätzlich nur entgeltliche Rechtsgeschäfte besteuern. Preisausschreiben wurden bis 31.7.2008 als Schenkungen dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz unterworfen (z.B. VwGH 15.3.2001, 98/16/0205), waren aber gemäß § 15 Abs. 1 Z 6 ErbStG schenkungssteuerbefreit. Zur Abgrenzung „zwischen dem Glücksvertrag und freigebigen Zuwendungen iS des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG“ befasste sich der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 4.11.1994, 94/16/0030.

- Gleichbehandlung der Glücksspielabgaben und Wettgebühren in Bezug auf das Finanzstrafgesetz: Wettgebühren sollen ebenso wie Glücksspielabgaben dem Finanzstrafgesetz unterliegen, denn ohne diese Regelung würden zwar

Glücksspielabgaben, nicht aber Wettgebühren dem Finanzstrafgesetz unterfallen. (II. Besonderer Teil 658 BlgNR 24. GP, zu Artikel 5, Änderung des Finanzstrafgesetzes).

- Gleichstellung der Glücksspielabgaben mit § 33 TP 17 Z 7 und Z 8 GebG idfF als ausschließliche Bundesabgaben im Finanzausgleichsgesetz 2008: *„Die neue Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 und 58 GSpG ersetzt, abgesehen von der Ausweitung auf verbotene Ausspielungen, die bisherigen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Z 7 und Z 8 GebG, welche ausschließliche Bundesabgaben sind und ist daher ebenso als solche einzustufen.“* (II. Besonderer Teil 658 BlgNR XXIV. GP zu Artikel 6, Änderung des Finanzausgleichsgesetzes 2008).

Aus diesem normativ-theoretisch entfalteten Konzept ist folgende Ordnungsstruktur der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG ersichtlich. Das Glücksspielgesetz greift in § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG einen Teil von Glücksverträgen heraus, bezeichnet sie als Ausspielungen und besteuert sie mit den Glücksspielabgaben.

Nur das entgeltliche Glücksspiel mit unternehmerischer Mitwirkung, wenn dessen Ergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist, unterliegt der als Glücksspielabgabe bezeichneten Steuer gemäß § 57 GSpG. Nicht entgeltliches und/oder nicht unternehmerisches Glücksspiel, wenn dessen Ergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist, unterliegt ermäßigt unter bestimmten Voraussetzungen gemäß § 58 GSpG der Glücksspielabgabe. Dadurch, dass das Glücksspielgesetz in § 1 Abs. 1 GSpG einerseits den Begriff des Spiels voraussetzt und in § 2 Abs. 1 GSpG die „*Obligatio*“, nämlich Preis gegen Hoffnung auf Gewinnchance umreißt, verweist es auf den Spielvertrag des ABGB.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wird diese Interpretation durch die jahrzehntelange gegenseitige Verschränkung des Glücksspielgesetzes mit den Rechtsgeschäftsgebühren des § 33 TP 17 GebG in seinen unterschiedlichen Fassungen und den parlamentarischen Materialien zur Einführung der Glücksspielabgabe mit der Glücksspielgesetznovelle 2008 deutlich unterlegt. Die (spätere) Hereinnahme der ursprünglich der Schenkungssteuer unterliegenden Preisausschreiben unter die Glücksspielabgabe zeigt aus steuerlicher Sicht, dass damit ein Verstärkungseffekt in der Angleichung der Glücksspielabgaben an die Gebühren und Verkehrsteuern verbunden ist. Die Glücksspielabgaben lassen sich ontologisch auf die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG zurückführen und werden weitestgehend analog zu den Rechtsgeschäftsgebühren und den Verkehrsteuern ausdifferenziert. Wenn es in den Materialien heißt, dass die Glücksspielabgaben eine allgemeine Abgabe auf Ausspielungen sind, wird letztendlich der Abschluss des Rechtsgeschäftes Glücksspiel besteuert. Auch die Einschränkung des § 1 Abs. 1 GSpG auf solche Glücksverträge, bei welchen die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, stellt auf eine Wortfolge ab, die sich in einem anderen (Verkehrs-)Steuergesetz, in § 2 Abs. 1 Z 7 KfzStG findet. (UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11). Zur Interpretation der Glücksspielabgaben können daher im Sinne der Einheitlichkeit der Steuerrechtsordnung vergleichbare Regelungen in anderen

Steuergesetzen, wie z.B. das Gebührengesetz bzw. allgemeine verkehrssteuerliche Grundsätze, herangezogen werden.

Die Dominanz des bürgerlichen Rechtes bei der Auslegung der Rechtsgeschäftsgebühren, die sich zweifelsohne institutionalisiert hat ohne die wirtschaftliche Betrachtungsweise außer Betracht zu lassen (*Tipke*, dSteuerrecht, Ein systematischer Grundriß¹³, 101-103f; ähnlich *Stoll*, Rentenbesteuerung³, 590ff), lässt sich auch historisch erklären, da in einem Vorgänger des heutigen Gebührengesetzes 1957 ausdrücklich auf das ABGB Bezug genommen wurde. (*Roschnik*, Handbuch des österreichischen Gebührenrechtes, Wien, 1913, 8, 267).

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass den Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG durchwegs Rechtsgeschäftsgebühren- bzw. Verkehrsteuercharakter zukommt, die Interpretation erfolgt im Licht des ABGB unter Beachtung einerseits der Eigentümlichkeit der glücksspielgesetzlichen Terminologie und andererseits der bei allen Abgabengesetzen elementaren wirtschaftliche Betrachtungsweise.

5.5.2. Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für Ausspielungen über einen Video-Lotterie-Terminal, Unterschied zwischen Glücksspielautomat und Video-Lotterie-Terminal

Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG fällt immer dann an, wenn ein Glücksspielautomat betrieben wird, für den keine Betriebsbewilligung nach einem Landesgesetz besteht, oder wenn ein Video-Lotterie-Terminal ohne Konzession des Bundesministers für Finanzen gemäß § 14 GSpG betrieben wird.

Eine Ausspielung kann nicht nur im Lebendspiel, sondern gemäß § 2 Abs. 3 GSpG auch mittels Glücksspielautomaten erfolgen.

Ein Lebensspiel ist ein Spiel, bei dem ein Croupier die Spielfolge leitet, wie z.B. Roulette, Black Jack oder Glücksrad (1067 BlgNR XVII. GP; *Schwartz/Wohlfahrt*, Glücksspielgesetz² § 22 Rz 9; *Strejcek/Bresich*, Glücksspielgesetz² § 21 Rz 21).

Nach § 2 Abs. 3 GSpG liegt ein Glücksspielautomat vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt. (z.B. VwGH 19.7.2011, 2011/02/0127).

Selbsttätigkeit bedeutet, dass die Entscheidung ohne Zutun von außen durch den Automaten selbst, z.B. nach Maßgabe vorgegebener Wahrscheinlichkeitsprogramme, getroffen wird. Als Gegensatz zur Selbsttätigkeit gilt die **Zentralseitigkeit** (z.B. VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147; VwGH 10.5.2010, 2009/17/0202; UVS Vorarlberg 11.1.2010, 1-953/09 [Definition der Zentralseitigkeit durch Begriffsanalyse]; o.A., Glücksspielgesetz⁶, 28; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 37). Zentralseitigkeit ist das Charakteristikum der Elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG, welche folgende formale Voraussetzungen hat:

a) den Vertragsabschluss über elektronische Medien,

b) eine zentralseitige Spielentscheidung und

c) die Möglichkeit der Kenntnisnahme des Spielergebnisses unmittelbar nach Spielteilnahme.

Unter elektronischen Medien verstehen die Materialien jede Form der Datenübertragung unter Zuhilfenahme modernster Technologien aus dem Telekommunikationsbereich (*Schwartz-Wohlfahrt*, GlücksspielG samt den wichtigsten Spielbedingungen² (2006), § 12a Rz 5). Dass das Internet ein elektronisches Medium im Sinne dieser Bestimmung ist, kann nicht zweifelhaft sein (*Schwartz-Wohlfahrt*, GlücksspielG samt den wichtigsten Spielbedingungen² (2006), § 12a Rz 5). Über Gewinn und Verlust wird dann zentralseitig entschieden, wenn diese Entscheidung nicht ein vom Spielteilnehmer bedienter Apparat mit Hilfe einer elektronischen oder mechanischen Vorrichtung selbst herbeiführt (*Strejcek/Bresich (Hg.)*, Glücksspielgesetz-Kommentar² 2011 § 12a Rz 4), bzw. wenn mehrere Endgeräte mit einem Rechner verbunden sind, der das Spielergebnis ermittelt und an die Endgeräte übermittelt. (VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147; VwGH 27.4.2012, 2011/02/0224;). Kann dem Spielteilnehmer das Spielergebnis zeitnah zum Spielende durch eine Anzeige am Internet-Terminal zur Kenntnis gelangen, sind sämtliche von § 12a GSpG aufgestellten Formerfordernisse der **Glücksspielform** „Elektronische Lotterie“ erfüllt. (A., Glücksspielautomaten - elektronische Lotterien – Rechtsbruch, MR 2010, 166).

Zentralseitigkeit bedeutet „Terminal-Server-System“, im Gegensatz zur Behauptung der Bf. anlässlich des Erörterungstermines am 17.11.2014 ist es gleichgültig, ob an einem „Server/Endgerät“ ein (1) Terminal oder mehrere Terminals hängen. Im Fall der Geräte der Bf. ist die Zentralseitigkeit jedenfalls erfüllt, die Bf. betreibt Video-Lotterie-Terminals.

5.5.3. Verhältnis der Glücksspielabgaben - mit Ausblick auf das Gebührengesetz - zur Konzessionsabgabe und zur Spielbankabgabe

Die Rechtslehre versteht unter öffentlichen Abgaben alle einmaligen oder laufenden Geldleistungen, die kraft öffentlichen Rechts zwecks Erzielung von Einnahmen der Gebietskörperschaften zur Bestreitung des Aufwandes im öffentlichen Interesse allen auferlegt werden, die die Tatbestände der materiellen Abgabengesetze erfüllen, wobei die die Leistung begründenden Tatbestände nach Grund und Höhe bestimmt sein müssen (vgl. *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren, RZ 111 zu § 14 TP 6 GebG unter Hinweis auf VwGH 30.1.1970, Slg 4019/F, VwGH 21.2.1979, 1752/77; OGH 10.7.1996, 3 Ob 2/96, EvBl 1997/9).

Das GSpG 1989 regelt drei Abgaben, die **Konzessionsabgabe gem § 17 GSpG für die Lotterienkonzession**, die **Spielbankabgabe gem § 28 GSpG für den Betrieb von Spielbanken** und die **Glücksspielabgabe gem §§ 57-59 GSpG**. Dazu ist die **Gebühr für Konzessionen und Eingaben gemäß § 59a GSpG** zu zählen, die jedoch kein im Glücksspielgesetz befindliches Abgabengesetz, das vom Steuergegenstand bis zur Abgabenerklärung/Anzeige alles regelt, darstellt, sondern ein aus den Stempelgebühren

des § 14 Gebührengesetz 1957 ausgelagerte besondere feste Gebühr, für die die entsprechenden Bestimmungen des Gebührengesetzes bzw. der BAO gelten.

Gemäß § 17 GSpG hat der Konzessionär für die Überlassung des Rechts zur Durchführung der Glücksspiele nach den §§ 6 bis 12b (Lotto, Toto und Zusatzspiel, für Sofortlotterien, Klassenlotterie, Zahlenlotto, Nummernlotterien und für Bingo und Keno) eine Konzessionsabgabe zu entrichten. Bemessungsgrundlage ist im Wesentlichen die Summe der Einsätze während eines Kalenderjahres, der Steuersatz beträgt je nach Spiel zwischen 2% bis 27,5%, für Elektronische Lotterien (§ 12a GSpG Glücksspielautomaten, *Online*-Glücksspiel, ausgenommen aber Video Lotterie Terminals) 40%. Bemessungsgrundlage sind die Jahresbruttospieleinnahmen, das sind die im Kalenderjahr dem Konzessionär zugekommenen Wetteinsätze abzüglich Ausschüttungen (Gewinne). Steuerschuldner ist der Konzessionär. Die Entrichtung der Konzessionsabgabe erfolgt durch Selbstberechnung und ist jeweils am 20. des der Leistung der Wetteinsätze folgenden Kalendermonats fällig. Die Abrechnung, die der Konzessionär zu diesem Zeitpunkt vorzulegen hat, gilt als Abgabenerklärung. Am 15. März des Folgejahres hat der Konzessionär eine Steuererklärung abzugeben, die als Jahreserklärung gilt.

Gemäß § 17 Abs. 6 GSpG trägt der Konzessionär die Glücksspielabgabe nach § 57 für die durchgeführten Glücksspiele.

Nach § 21 GSpG kann der BMfF das Recht zum Betrieb einer Spielbank durch Erteilung einer Konzession an einen Konzessionär übertragen. In einer Spielbank dürfen Glücksspiele iSd § 2 Abs. 1 GSpG betrieben werden. Der Konzessionär hat gemäß § 28 GSpG eine Spielbankabgabe zu entrichten. Bemessungsgrundlage sind die Jahresbruttospieleinnahmen, das sind die Spieleinsätze pro Kalenderjahr abzüglich der ausbezahlten Spielgewinne und abzüglich der „Propagandajetons“ eines jeden Spielbankbetriebes, **im Falle von Ausspielungen über Glücksspielautomaten die um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen aus Glücksspielautomaten eines jeden Spielbankbetriebes, der Steuersatz beträgt 30%**. Steuerschuldner ist der Konzessionär. Die Entrichtung der Spielbankabgabe erfolgt durch Selbstberechnung und ist am 15. des der Spieleinnahme folgenden zweiten Kalendermonats fällig. Diese Abrechnung, die der Konzessionär zu diesem Zeitpunkt vorzulegen hat, gilt als Abgabenerklärung. Der Konzessionär hat bis zum 15. März des Folgejahres für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben. (§ 29 GSpG).

Die Gebühren nach dem Gebührengesetz 1957, die auch die Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG unter dem Titel „Glücksverträge“ gemeinsam mit entgeltlichem Hoffnungskauf und Leibrentenverträgen über bewegliche Sachen regeln, sind dem Ordnungsprinzip der Verkehrssteuern zuzuordnen. Die Verkehrssteuern knüpfen an bestimmte Rechtsvorgänge oder tatsächliche Handlungen an, Steuergegenstand sind primär Vorgänge des Rechtsverkehrs oder Wirtschaftsverkehrs. Die von der Gebühren-

oder Verkehrsteuerpflicht erfassten Rechtsgeschäfte werden umschrieben bzw. erfolgt eine Verweisung auf das Zivilrecht (*Stoll*, Rentenbesteuerung³, 590).

Die Gebühren nach dem Gebührengesetz 1957 (Wettgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG) und die Glückspielabgaben gemäß § 57 GSpG sind nach § 7 Z 2 Finanzausgleichsgesetz 2008 ausschließliche Bundesabgaben. Die Konzessions- und Spielbankabgabe sind gemeinschaftliche Bundesabgaben gemäß § 8 Finanzausgleichsgesetz 2008.

Sowohl bei der Konzessionsabgabe, als auch bei der Spielbankabgabe handelt es sich, obwohl diese Abgaben im Kontext mit der Konzessionserteilung stehen, finanzwissenschaftlich nicht um ein Entgelt für die Überlassung der Konzession, sondern um „echte Steuern“. Von ihrem Besteuerungsgegenstand „Durchführung von Glücksspielen“ - mitgedacht werden muss § 1 Abs. 1 GSpG - kann die Struktur abgeleitet werden, dass auch mit diesen beiden Abgaben grundsätzlich der Abschluss entgeltlicher Glücksverträge besteuert wird.

Die Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG ist eine allgemeine Abgabe auf „Glücksspiele“, die durch die Glücksspielgesetz-Novelle 2008, BGBl. I 2010/54 aus den im Gebührengesetz geregelten „Glücksverträgen“ gemäß § 33 TP 17 GebG herausgelöst und in das Glücksspielgesetz eingestellt wurde. Gleichzeitig wurde der allgemeine Steuersatz von 25% auf 16% gesenkt. Nach der Regierungsvorlage 657 BlgNr XXIV. GP zu § 57 Abs. 3 GSpG sollte die Glücksspielabgabe für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals jener für Glücksspielautomaten in einer Spielbank gleichgestellt werden. Die Spielbankabgabe gemäß § 28 Abs. 3 GSpG beträgt für Ausspielungen über Glücksspielautomaten ja ebenfalls 30% von derselben Bemessungsgrundlage wie die Glücksspielabgabe.

Befreiungen und Ermäßigungen von der Glücksspielabgabe gelten für die Konzessionäre gemäß § 14, § 21 und § 22 GSpG, der Konzessionär gemäß § 14 GSpG trägt eine ermäßigte Glücksspielabgabe für Glücksspielautomaten und elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals von 10% + § 13a FAG 2008 15% = 25% bzw. bis 31.12.2014 von 25%. Gemäß § 57 Abs. 6 Z 1 GSpG sind die Ausspielungen von Spielbanken gemäß § 21 GSpG von der Glücksspielabgabe befreit. Die Konzessionäre sind gemäß § 31a GSpG auch von den Landes- und Gemeindeabgaben befreit, die als Ursache eine konzessionierte Ausspielung haben (als persönliche Befreiung formuliert).

Aus steuertheoretischer Sicht haben Befreiungen und Ermäßigungen folgende Bedeutung: Laut *Stoll*, Steuerschuldverhältnis, 86-87 erfassen die den Steuergegenstand umschreibenden Tatbestände bestimmte Erscheinungen und verknüpfen diese mit der Steuerrechtsfolge. Während Sachverhalte, die nicht unter diesen Tatbestand fallen, nicht befreit, sondern steuerlich irrelevant sind, höhlen die Befreiungstatbestände den primären Steuertatbestand wieder aus. Die Befreiungsvorschriften sind in ihrer Struktur den steuerrechtlichen Tatbeständen völlig gleich, sie scheiden die erfassten Sachverhalte vom Geltungsbereich des Gesetzes wieder aus. Abgabenbefreiung bedeutet, dass der befreite Rechtsvorgang oder die befreite Person vom Grundtatbestand, in diesem Fall

von § 57 GSpG umfasst ist, es besteht „Steuerbarkeit“. Durch die Befreiung wird der Grundtatbestand lediglich ausgehöhlt. Das heißt, dass die „Spielverträge“, die von den Konzessionären gemäß § 14 GSpG und § 21 GSpG abgeschlossen werden, grundsätzlich der „allgemeinen“ Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 ff GSpG unterliegen, durch die Befreiungen scheiden sie aus dem Geltungsbereich des § 57 GSpG grundsätzlich wieder aus, da sie „besonderen“ Glücksspielabgaben unterliegen und eine Doppelbesteuerung mit Glücksspielabgaben vermieden werden soll. (Vgl. § 15 Abs. 3 GebG).

Aus den verhältnismäßig kongruenten Besteuerungsgegenständen folgt diese abgabenrechtliche Ordnungsstruktur: Grundlage ist § 33 TP 17 GebG, der den Abschluss von Glücksverträgen iSd § 1267 ABGB mit einer Rechtsverkehrssteuer belegt. Zu den Glücksverträgen gehören auch Glücksspiele, die soweit sie nicht im Glücksspielgesetz geregelt sind, nach wie vor nach jener Tarifpost besteuert werden. Damit sind die Glücksspielabgaben einerseits eine *lex specialis* zu den Rechtsgeschäftsgebühren nach dem Gebührengesetz 1957, andererseits *lex generalis* im Hinblick auf die Konzessions- und Spielbankabgabe, da die letzteren beiden grundsätzlich den Abschluss bestimmter Glücksverträge besteuern und damit nur besondere, „auf die Konzessionäre gemäß § 14 GSpG, § 21 GSpG und § 22 GSpG zugeschnittene Glücksspielabgaben“ iSv Rechtsverkehrssteuern sind. Glücksspielabgaben, Konzessionsabgabe und Spielbankabgabe haben im Großen und Ganzen den Abschluss bestimmter Glückverträge zum Besteuerungsgegenstand, Bemessungsgrundlage sind die Einsätze. Die Steuersätze sind gleich. Bei der Konzessions- und Spielbankabgabe gilt die Abrechnung als Abgabenerklärung, bei den Glücksspielabgaben gilt die Abrechnung als Anzeige. Im Unterschied zur Abgabenerklärung ist bei der Anzeige keine Berichtigung gemäß § 293b BAO möglich.

Die Gleichartigkeit der „allgemeinen“ und „besonderen“ Glücksspielabgaben hat – wie gezeigt werden wird - in Bezug auf die Überlegungen zur Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit Konsequenzen.

5.6. Die von der Bf. behauptete Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols hätte keine Auswirkungen auf die Glücksspielabgaben

5.6.1. Judikatur des EuGH (*Kohl* , Das österreichische Glücksspielmonopol, 174).

Die Bf. befasst sich mit der Frage, ob § 57 Abs. 3 GSpG die Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV beeinträchtigt.

Der Glücksspielsektor ist in der Europäischen Union weitestgehend ungeregt. Sekundärrechtlich wäre die Dienstleistungsrichtlinie zu nennen, die gemäß Art. 2 Abs. 2 lit. h „Glücksspiele, die einen geldwerten Einsatz verlangen, einschließlich Lotterien, Glücksspiele in Spielkasinos und Wetten“ ausdrücklich von ihrem Anwendungsbereich ausnimmt. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 173). Die glücksspielrechtlichen Regelungen sind, einen grenzüberschreitenden Sachverhalt vorausgesetzt, auf ihre Vereinbarkeit mit dem Primärrecht zu überprüfen. Da im AEUV für Dienstleistungsmonopole, und als solche qualifizierte der EuGH nationale Glücksspiel-

und Wettmonopole, keine Umformungspflicht vorgesehen ist, bestehen gegen die Errichtung von Glücksspielmonopolen keine grundsätzlichen Bedenken, solange diese den sonstigen Anforderungen des Primärrechtes entsprechen. Dabei sind die Grundrechte beachtlich, anhand jener der EuGH bereits zahlreiche nationale Glücksspielmonopole untersucht hat, und zwar anhand der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 AEUV und anhand des freien Dienstleistungsverkehrs gemäß § 56 AEUV. (*Strejcek/Bresich (Hg.)*, Glücksspielgesetz² § 3 Rz 21; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 174).

Die **Niederlassungsfreiheit** beinhaltet das Verbot der Beschränkung der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates der EU in einem anderen Mitgliedstaat sowie das Verbot, die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften zu beschränken. Konkret umfasst sind die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 174, FN 693). Die **Dienstleistungsfreiheit** verbietet Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Europäischen Union und gewährt im Wesentlichen das Recht, aktiv, passiv oder personenunabhängig grenzüberschreitende Dienstleistungen zu erbringen. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 174, FN 694).

Die erste einschlägige Entscheidung erging im Jahr 1994 zum britischen Lotteriemonopol in der EuGH 24.3.1994, C-275/92, Rs *Schindler*. Laut EuGH handelt es sich bei den Tätigkeiten im Glücksspielbereich um Dienstleistungen mit wirtschaftlichem Charakter, auf die die Bestimmungen des AEUV Anwendung finden, womit nationale Vorschriften, die Wirtschaftsteilnehmer aus anderen Mitgliedstaaten daran hindern, Lotterien durchzuführen, Glücksspielautomaten oder Spielbanken zu betreiben, (Sport-) Wetten zu sammeln, anzunehmen, zu bestellen oder zu übertragen, Glücksspiele über das Internet anzubieten sowie Werbung dafür zu machen, eine Beschränkung der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit darstellen. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 176). Derartige Beschränkungen seien zunächst nur aufgrund geschriebener Rechtsfertigungsgründe zulässig, die vom EuGH eng ausgelegt und nur bei einer tatsächlichen und hinreichend schweren Gefährdung, wie z.B. aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, herangezogen werden. (EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli*, Rn 60; Rs *Liga Portuguesa*, Rn 55; EuGH 3.6.2010, C-203/08, Rs *Sporting Exchange* Rn 25). Vom EuGH wurden Verbraucherschutz, Betrugsvermeidung, Vermeidung von Anreizen für die Bürger zu überhöhten Ausgaben für das Spielen und die Verhütung von Störungen der sozialen Ordnung als Ziele, die geeignet sind, Beschränkungen des Glücksspielgewerbes zu rechtfertigen, bereits anerkannt. (EuGH 24.3.1994, C-275/92, Rs *Schindler*, Rn 58; EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs *Läära* Rn 33; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 31; EuGH 11.9.2003, C-6/01, Rs *Anomar* Rn 73; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli*, Rn 67; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 46; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs *Ladbroke's Betting* Rn 18; EuGH 3.6.2010, C-203/08, Rs *Sporting Exchange* Rn 26; EuGH 8.9.2010, C-46/08, Rs *Carmen Media Group* Rn 55). Die Erzielung von Staatseinnahmen kann für sich allein

nicht als sachliche Rechtfertigung von Beschränkungen angesehen werden. (EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 36; EuGH 16.2.2012, C-72/10 ua, Rs *Costa und Cifone* Rn 62). Angesichts der besonderen Natur von Glücksspielen, insbesondere hinsichtlich ihrer sittlich und finanziell schädlichen Folgen für den Einzelnen und die Gesellschaft, die bei Glücksspielen im Internet noch größer ist, hat der EuGH die genannten Gründe zur Rechtfertigung von nationalen Beschränkungen z.B. in Form von Ausschließlichkeitsrechten oder Konzessionssystemen bis hin zu gänzlichen Verboten anerkannt (EuGH 24.3.1994, C-275/92, Rs *Schindler*, Rn 59; EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs *Läära* Rn 37; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 35; EuGH 11.9.2003, C-6/01, Rs *Anomar* Rn 74,79; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 57; EuGH 8.9.2009, C-42/07, Rs *Liga Portuguesa* Rn 64; EuGH 8.9.2010, C-316/07 ua, Rs *Stoß* Rn 79). Jedoch muss bei diesen Beschränkungen der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit bewahrt bleiben, was bedeutet, dass für jede nationale Beschränkung gesondert zu prüfen ist, ob sie auch geeignet ist, die Verwirklichung des von ihr angestrebten Zieles zu gewährleisten und nicht über das zur Erreichung dieses Zieles Erforderliche hinausgeht. (EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs *Läära* Rn 31; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 31; EuGH 11.9.2003, C-6/01, Rs *Anomar* Rn 86; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli*, Rn 65; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 49; EuGH 8.9.2009, C-42/07, Rs *Liga Portuguesa* Rn 60; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs *Ladbrokes Betting* Rn 20; EuGH 3.6.2010, C-203/08, Rs *Sporting Exchange* Rn 29; EuGH 8.9.2010, C-46/08, Rs *Carmen Media Group* Rn 60; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 177-178).

Daher müsse eine Maßnahme, die sich auf den Schutz der sozialen Ordnung stützt, auch geeignet sein, kohärent und systematisch zur Begrenzung der Glücksspieltätigkeit beizutragen. Dieses in der EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli* eingeführte Erfordernis der kohärenten und systematischen Beschränkung stellt in dieser Form eine Besonderheit des Glücksspielbereiches dar. (EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli* Rn 67; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 53; EuGH 8.9.2009, C-42/07, Rs *Liga Portuguesa* Rn 61; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs *Ladbrokes Betting* Rn 21; EuGH 8.9.2010, C-46/08, Rs *Carmen Media Group* Rn 65; EuGH 16.2.2012, C-72/10 ua, Rs *Costa und Cifone* Rn 28; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 177-178 und FN 716; *Talos/Strass*, Das Kohärenzgebot am Glücksspielsektor, wbl 2013, 481; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 177-178).

Die staatliche Beschränkung solle auch wirklich die Gelegenheit zum Spiel vermindern und etwaige finanzielle Aspekte nur eine erfreuliche Nebenfolge, nicht aber der eigentliche Grund der restriktiven Politik sein (EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 36; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli*, Rn 62; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs *Ladbrokes Betting* Rn 28), d.h. wenn die Behörden die Verbraucher anreizen und ermuntern, an den staatlich kontrollierten Spielen teilzunehmen, um Einnahmen zu lukrieren, würde das nicht die Beschränkung rechtfertigen. (EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli*, Rn 69; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 177-178).

Stütze sich ein Mitgliedstaat auf das Ziel, mit der Beschränkung des Glücksspiels Straftaten vorzubeugen, in dem die zugelassenen Wirtschaftsteilnehmer einer strengen Kontrolle unterliegen und die Glücksspieltätigkeit damit in geordnete Bahnen gelenkt wird, könne eine „kontrollierte Expansion im Glücksspielsektor“, die auch einen gewissen Werbeumfang und den Einsatz neuer Vertriebsstechniken mit sich bringt, durchaus geeignet und erforderlich sein, das genannte Ziel zu erreichen. (EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 55; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs *Ladbroke's Betting* Rn 25; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 177-178).

Bei Beurteilung, welche Erfordernisse sich aus dem Schutz der Verbraucher und der Sozialordnung ergeben, komme den staatlichen Stellen ein „ausreichendes Ermessen“ zu. (EuGH 24.3.1994, C-275/92, Rs *Schindler*, Rn 61; EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs *Läära* Rn 35; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 33; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli*, Rn 63; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 47; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs *Ladbroke's Betting* Rn 19; EuGH 3.6.2010, C-203/08, Rs *Sporting Exchange* Rn 27; EuGH 8.9.2010, C-46/08, Rs *Carmen Media Group* Rn 59; EuGH 8.9.2010, C-316/07 ua. Rs *Stoß* Rn 79). Hat ein Mitgliedstaat ein anderes Schutzsystem als ein anderer Mitgliedstaat gewählt, hat das keinen Einfluss auf die Beurteilung der Notwendigkeit und Verhältnismäßigkeit der einschlägigen Bestimmungen. (EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs *Läära* Rn 36; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 34; EuGH 11.9.2003, C-6/01, Rs *Anomar* Rn 80; EuGH 8.9.2009, C-42/07, Rs *Liga Portuguesa* Rn 58; EuGH 8.9.2010, C-316/07 ua. Rs *Stoß* Rn 80). Die Beurteilung der Unionsrechtskonformität der Vorschriften anhand der im Urteil dargelegten Grundsätze überlässt der EuGH den nationalen Stellen (EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 37; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli* Rn 66; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 58; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs *Ladbroke's Betting* Rn 38; EuGH 9.9.2010, C-64/08, Rs *Engelmann* Rn 31; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 177-178).

Die Beschränkungen müssen gewährleisten können, dass die mit der Monopolregelung verfolgten Ziele erreicht werden, und dürfen nicht über das Erforderliche hinausgehen. Dies zu prüfen, ist Sache des vorlegenden Gerichts. (EuGH 15.9.2011, C-347/09, Rs *Dickinger/Ömer*, Rn 72). Der Mitgliedstaat hat dem Gericht, das über die Frage zu entscheiden hat, alle Umstände darzulegen, anhand deren sich das Gericht vergewissern kann, dass die Maßnahme tatsächlich den Anforderungen genügt. Folglich muss das nationale Gericht eine Gesamtwürdigung der Umstände vornehmen, unter denen eine restriktiver Regelung, erlassen worden ist und durchgeführt wird. (EuGH 30.4.2014, C-390/12, Rs *Pfleger*, Rn 50, Rn 52).

5.6.2. Literatur und Judikatur, die zum Schluss kommt, dass das österreichische Glücksspielmonopol unionsrechtswidrig ist

Da es aufgrund des österreichischen Glücksspielmonopols Inländern wie Ausländern gleichermaßen verwehrt ist, auf dem österreichischen Markt Glücksspiele anzubieten, kann von keiner Diskriminierung die Rede sein, sondern nur von einer unterschiedslosen Beschränkung. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 195). In den Fällen der bisherigen EuGH Rechtsprechung ist als Schwerpunkt der Verhältnismäßigkeitsprüfung der kohärenten und systematischen Begrenzung dann zum Tragen gekommen, in denen Inhaber staatlicher Glücksspielmonopole eine aggressive Werbepolitik verfolgten, um die Verbraucher zur Teilnahme am Spiel zu ermuntern. Es kommt als Rechtfertigungsgrund nationaler Hemmnisse auch das Ziel, die Glücksspieltätigkeit in kontrollierte Bahnen zu lenken in Betracht, womit die Politik der kontrollierten Expansion im Einklang stünde. (EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 52 und 55; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs *Ladbroke's Betting* Rn 27; EuGH 15.9.2012, C-347/09, *Dickinger/Ömer* Rn 63). (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 197). Vor diesem Hintergrund wurde in der Literatur die offensive Werbepolitik der österreichischen Konzessionäre äußerst kritisch beurteilt. **Zwar beruht das österreichische Glücksspielmonopol tatsächlich auf dem Ziel, die Glücksspieltätigkeit in kontrollierte Bahnen zu lenken.** Ob es sich bei den Werbekampagnen der Konzessionäre nur um eine Information über das bestehende Glücksspielangebot handelt, mag jedoch bezweifelt werden. (Kohl, Das Glücksspielmonopol, 198).

In der Literatur (Leidenmüller, EuGH-Urteil Dickinger und Ömer: Neues zum Online-Glücksspiel. Keine strafrechtlichen Sanktionen gegen ausländische Wirtschaftsteilnehmer bei inkohärenter Praxis des Monopolisten, Medien und Recht 2011, 243; Kohl, Straflosigkeit von konzessionslosem Glücksspiel, ZfV 2011, 756; Stadler/Aquilina, Glücksspiel: Spielerschutz und Werbung ohne Grenzen? ecolex 2011, 571; Talos/Strass, Das Kohärenzgebot am Glücksspielsektor, wbl 2013, 481; Leidenmüller, Das Glücksspielmonopol auf dem Prüfstand des Kohärenzgebots. Zugleich eine Anmerkung zu OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t; Stadler/Aquilina, Der Kampf um den Glücksspielmarkt geht in die nächste Runde, ecolex 2011, 1070; Stadler/Aquilina, EuGH: Plädoyer für ein Ende der Scheinheiligkeiten im Glücksspiel, ecolex 2012, 747; Stadler/Aquilina, Glücksspielwerbung grenzenlos, ecolex 2012, 837; Stadler/Aquilina Unionsrechtskonforme Regulierung: ein Glücksspiel? ecolex 2013, 389; Maschke, Glücksspielmonopol und EuGH C-390/12, Pfleger ua, ZVG 2014, 416 ua.) und in der Judikatur (LG Linz 22.3.2012, 1 Cg 190/11y-14; LVwG OÖ 8.5.2014, LVwG-410269/6/GJ/Rt), wenn auch nicht durch die Höchstgerichte bestätigt, wird das Glücksspielmonopol als verfassungs- und unionsrechtswidrig angesehen und man stellte sich die Frage nach den Rechtsfolgen, die sich aus den für unionsrechtswidrig erachteten Regelungen des Glücksspielgesetzes für potentielle Glücksspielanbieter aus einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ergeben könnten. (vgl. Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 201).

Nach dem Anwendungsvorrang des Unionsrechtes sind staatliche Rechtsvorschriften, die dem Unionsrecht widerstreiten, nicht anzuwenden. Vorauszusetzen ist, dass es in diesen Fällen um gerichtliche Strafverfahren (§ 168 StGB) ging, es geht aber auch um die Verwaltungsstrafbestimmung des § 52 GSpG. Das Landesgericht Linz 22.3.2012, 1 Cg 190/11y-14 (Aufhebung und Zurückverweisung durch OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t) entschied, dass die „§§ 14 und 21 GSpG infolge Widerspruchs gegen unmittelbar anwendbares Gemeinschaftsrecht verdrängt“ und die Beklagten berechtigt sind, ohne Konzession Glücksspiele in Österreich anzubieten. Das soll sich nach dieser Meinung aus EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica*, Rn 71 ergeben. Hinsichtlich der strafrechtlichen Sanktionen betonte der EuGH, dass eine Strafbestimmung wegen konzessionslosen Anbietens von Glücksspielen dann unionsrechtswidrig ist, wenn sich die betreffende Person diese Konzession deshalb nicht beschaffen konnte, weil der Mitgliedstaat „es unter Verstoß gegen das Unionsrecht abgelehnt hatte, diese zu erteilen“. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol 203, 206). Aus EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica*, Rz 22, 25 lässt sich jedenfalls nicht ableiten, dass die Rechtsfolge der Straflosigkeit, wenngleich unter der Voraussetzung der Erfüllung sonstiger Erfordernisse auch für jene gelten soll, die erst Jahre nach der Konzessionsvergabe in den Markt eintreten und daher zum Zeitpunkt des Vergabeverfahrens unmöglich durch die Unionsrechtswidrigkeit beeinträchtigt sein können. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 220).

5.6.3. Präjudizialität infolge der mittelbaren Durchgriffsmöglichkeit des § 57 Abs. 4 GSpG

Die Bf. fühlt sich, das betonte sie nochmals anlässlich des Erörterungstermines am 17.11.2014, durch § 57 Abs. 3 GSpG iVm § 57 Abs. 4 GSpG beschwert und regt iSd EuGH-Urteile an, das Bundesfinanzgericht als nationales Gericht möge das Glücksspielmonopol auf seine Übereinstimmung mit dem Unionsrecht prüfen.

Während Strafverfahren gemäß §§ 52ff GSpG unmittelbar mit dem Glücksspielmonopol zusammenhängen - ohne Glücksspielmonopol keine Strafe - liegt für das Bundesfinanzgericht im Gegensatz dazu **bei den Glücksspielabgaben keine *conditio sine qua non* im Verhältnis zum Glücksspielmonopol vor**. Das Verhältnis zwischen Glücksspielabgaben und Glücksspielmonopol scheint nicht einmal den Fällen der „*Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Einheitsbewertung*“ ähnlich zu sein, da bei der aufgehobenen Erbschafts- und Schenkungssteuer (VfGH 7.3.2007, G 54/06 ua., VfGH 15.6.2007, G 23/07), der Grunderwerbsteuer (VfGH 27.11.2012, G 77/12), der Stiftungseingangssteuer (z.B. VfGH 2.3.2011, G 150/10 ua.), den Gerichtsgebühren (VfGH 21.9.2011, G 34,35/11) zumindest der aufgrund des Bewertungsgesetzes 1955 festgestellte Einheitswert durch Verweis als Bemessungsgrundlage herangezogen wurde, den Glücksspielabgaben aber ein vergleichbarer Verweis auf das Glücksspielmonopol fehlt. Eher könnte eine Relationalität zwischen Glücksspielmonopol und Glücksspielabgaben angenommen werden, wie sie zwischen früherer Erbschafts- und Schenkungssteuer und früheren Regelungen der

Grunderwerbsteuer bestand. § 1 GrEStG 1987 besteuerte schon immer den entgeltlichen und unentgeltlichen Grundstückserwerb, doch § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 aF nahm zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Grundstückserwerbe, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz fallen, aus. Mit Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 aF obsolet und unentgeltliche Grundstückserwerbe werden seither „sozusagen automatisch“ mit Grunderwerbsteuer besteuert.

Andererseits gibt es die Erkenntnisse VfGH 12.4.1997, G 400/96, G 44/97; VfGH 2.10.1998, G 72/97, G 247/97 zur Kommunalsteuer und zum Gebührengesetz 1957, dass in der Versagung einer Befreiung die Anwendung eines negativen Tatbestandsmerkmals liegen kann, womit auch diese Bestimmung präjudiziell ist (*Aichlreiter*, Präjudizialität, in *Holoubek/Lang* [Hrsg.], Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 71; *Lang*, Der Sitz der Rechtswidrigkeit, in *Holoubek/Lang* [Hrsg.], Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 93), weswegen **lediglich sicherheitshalber** von einer Präjudizialität der Vorschrift des § 57 Abs. 4 GSpG, die dem Konzessionär gemäß § 14 GSpG 25% Glücksspielabgabe auferlegt, ausgegangen wird.

5.6.4. Das österreichische Glücksspielmonopol ist aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern unionsrechtskonform

Mit der Frage der Unionsrechtskonformität des österreichischen Glücksspielmonopols befasste sich der Oberste Gerichtshof in seinem Urteil OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t. Der Oberste Gerichtshof kam zu dem Schluss, dass es einer Befassung des EuGH im Hinblick auf dessen umfangreiche einschlägige Rechtsprechung nicht bedurfte (OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t, Punkt VIII.), richtet ein Mitgliedstaat der Europäischen Union ein Glücksspielmonopol ein, so können die Dienstleistungsfreiheit beschränkende nationale Regelungen grundsätzlich gerechtfertigt sein, wenn sie etwa dem Spielerschutz oder der Kriminalitätsbekämpfung dienen, nicht diskriminierend angewendet werden, zur Zielerreichung geeignet und das dafür gelindeste Mittel sind.

Nach der jüngst ergangenen EuGH-Rechtsprechung (EuGH 30.4.2014, C-390/12; „Rechtssache Pfleger“) war Ausgangslage, dass im Anschluss an Kontrollen, die an verschiedenen Orten in Oberösterreich durchgeführt wurden, Glücksspielautomaten, die ohne Konzession betrieben wurden und daher der Veranstaltung von nach dem Glücksspielgesetz unzulässigen Glücksspielen gedient haben sollen, vorläufig in Beschlag genommen wurden. (EuGH 30.4.2014, C-390/12, Rs *Pfleger* Rz 9). Der EuGH entschied, dass Art. 56 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung wie §§ 3 bis 5 GSpG, §§ 14 bis 21 GSpG, §§ 52 bis 54 GSpG, § 56a GSpG und § 168 StGB entgegensteht, sofern diese Regelung nicht wirklich das Ziel des Spielerschutzes oder Kriminalitätsbekämpfung verfolgt und nicht dem tatsächlichen Anliegen entspricht, in kohärenter und systematischer Weise die Gelegenheit zum Spiel zu verringern oder die mit diesen Spielen verbundene Kriminalität zu bekämpfen. Im Übrigen muss das nationale Gericht eine Gesamtwürdigung der Umstände vornehmen, unter denen eine restriktive Regelung erlassen worden und durchgeführt ist. (EuGH 30.4.2014, C-390/12, Rs *Pfleger* Rz 52).

Die Bf. vertritt unter Bezug auf EuGH 30.4.2014, C-390/12, Rs *Pfleger* die Ansicht, dass diese (kumulativen) Voraussetzungen für eine ausnahmsweise Beschränkung der Grundfreiheiten von Glücksspielanbietern durch die Republik Österreich allesamt nicht vorlägen. Dies vor allem wegen des mangelnden Nachweises, dass *im entscheidungserheblichen Zeitraum kriminelle und betrügerische Aktivitäten im Zusammenhang mit den Spielen und die Spielsucht in Österreich tatsächlich ein Problem dargestellt haben, dem in der Rs Dickinger und Ömer präzisierten Maßstab, der an das (Werbe –) Verhalten des Monopolisten anzulegen ist sowie in Folge der Inkohärenz der österreichischen Glücksspielpolitik.* (Seite 12 Schreiben zur Anregung des Erörterungstermines gemäß § 269 Abs. 3 BAO).

Nach EuGH 15.9.2011, C- 347/09, Rs *Dickinger/Ömer* Rn 62, Rn 66 darf das Monopol nicht so gelebt werden, dass Spieler zu diesen Spielen ermuntert werden, um die Staatskassen zu füllen, aber die Werbung kann mit der öffentlichen Ordnung im Einklang stehen, um Spielteilnehmer von verbotenen, geheimen Spielen wegzulenken und die Spieltätigkeit in kontrollierbare Bahnen zu lenken. Das – so der EuGH – muss das nationale Gericht prüfen.

Die Bf. verwies in ihren Vorbringen und beim Erörterungsgespräch am 17.11.2014 auf das Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich 8.5.2014, LVwG-410269/6/ GJ/Rt, *wonach die Behörde den ihr vom EuGH auferlegten verifizierbaren Nachweis, dass im entscheidungserheblichen Zeitraum kriminelle und betrügerische Aktivitäten im Zusammenhang mit den Spielen und die Spielsucht in Österreich tatsächlich ein Problem dargestellt haben, nicht erbracht habe.*

Dieses Erkenntnis ist auf der Homepage des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich abrufbar und dort auch vermerkt ist „*Beachte: Revision anhängig*“.

Das Finanzamt verwies beim Erörterungsgespräch am 17.11.2014 auf das Erkenntnis VGW 12.8.2014, VGW-001/023/5739/2014. Das Landesverwaltungsgericht Wien entschied unter Zitierung der entsprechenden Randziffern EuGH 15.9.2011, C-247/09 Rs *Dickinger/Ömer*, Rz 51, Rz 50, Rz 56 und EuGH 30.4.2014, C-390/12, Rs *Pfleger* Rz 47 bis 52, dass die das Glücksspielmonopol betreffenden Normen eindeutig das Ziel des Spielerschutzes und auch der Kriminalitätsbekämpfung verfolgen. Das erhelle schon aus den Erläuternden Bemerkungen der Regierungsvorlage zur Novelle BGBl. I 2010/73, welches das Automatenglücksspiel als Landesausspielung neu regelte.

Die Bf. bekräftigte in ihren Vorbringen und beim Erörterungsgespräch am 17.11.2014 zwar immer wieder, dass das nationale Gericht eine Würdigung der Gesamtumstände vorzunehmen habe, doch die Bf. zitierte – abgesehen von ihrer Darstellung der „aggressiven“ Werbung der Konzessionäre nur die EuGH-Judikatur.

In eine Würdigung der Gesamtumstände sind die Erläuternden Bemerkungen zu den Regierungsvorlagen zum Glücksspielgesetz, der Glücksspiel-Bericht 2010-2013 des BMfF, die auf der Homepage des BMfF angeführte Literatur und Auswertungen zur Spielsucht

und damit im Zusammenhang auch der Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG, die der Konzessionär leisten muss, nicht aber die Bf.- zu untersuchen.

Die Erkenntnisse der Landesverwaltungsgerichte Wien und Oberösterreich hängen unmittelbar mit dem Glücksspielmonopol zusammen, da es um die Verhängung einer Strafe wegen Verstoßes gegen das Glücksspielgesetz geht. Im vorliegenden Fall wurde § 57 Abs. 3 GSpG angewendet. Diese Vorschrift hängt nicht einmal mittelbar mit dem Glücksspielmonopol zusammen. Durch die von der Bf. behauptete Nichtanwendung des § 57 Abs. 4 GSpG kann im Hinblick auf VfGH 12.4.1997, G 400/96, G 44/97; VfGH 2.10.1998, G 72/97, G 247/97 ein mittelbarer Zusammenhang gegeben sein, weswegen dazu folgendes aus gebühren- und verkehrsteuerlicher Sicht bemerkt wird:

Es gibt zwei Judikate von Landesverwaltungsgerichten (Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich 8.5.2014, LVwG-410269/6/GJ/Rt und Landesverwaltungsgerichtes Wien VGW 12.8.2014, VGW-001/023/5739/2014) mit unterschiedlichem Ergebnis. Das Bundesfinanzgericht verweist auf die Begründung des Erkenntnisses des Landesverwaltungsgerichtes Wien VGW 12.8.2014, VGW-001/023/5739/2014 und gibt im Folgenden die Gründe an, aus denen es diesem Erkenntnis folgt:

Das Landesverwaltungsgericht Wien nahm unter Verweis auf den Europäische Gerichtshof im Hinblick auf die in Rede stehenden Konzessionsregelungen, dass diese dann mit Art. 56 EUV vereinbar sind, wenn sie den oben formulierten Zwecken dienen, wobei es Sache des erkennenden Gerichtes ist, eine „Gesamtwürdigung der Umstände“ zur Beurteilung dessen vorzunehmen, mithin zu ermitteln, welchen Zweck die in Rede stehenden Normen verfolgen, folgende Würdigung vor:

Dass die in Rede stehenden Normen jedoch eindeutig das Ziel insbesondere des Spielerschutzes und auch der Kriminalitätsbekämpfung verfolgen, steht für das erkennende Gericht außer Zweifel. Dies erhellt etwa schon aus den Erläuternden Bemerkungen der Regierungsvorlage zur Novelle BGBl I Nr. 73/2010, welche das Automatenglücksspiel als Landesausspielung neu regelte und in dessen Allgemeinen Teil Nachstehendes festgehalten wird:

„Zielsetzungen: Glücksspiel ist ein Thema von europaweitem Interesse, da es die gesellschaftsrechtliche Verantwortung betrifft und von hoher ordnungspolitischer Relevanz ist. Der Spielerschutz steht dabei an erster Stelle. Auch die Europäische Kommission legt in Hinblick auf den Bestand nationaler Monopole erhöhtes Augenmerk auf Spielsuchtprävention (Vertragsverletzungsverfahren in einigen Staaten) und auf Kriminalitätsabwehr. Mit der umfassenden Änderung des Glücksspielrechts in Österreich soll insbesondere folgenden Zielen Rechnung getragen werden:

Jugendschutz: Dem Gesetzgeber ist es ein besonderes Anliegen, den Schutz für die Jugend umfassend sicher zu stellen. Jugendschutz soll daher flächendeckend bei allen Glücksspielangeboten durch Bundeskonzessionäre und Landesbewilligungsinhaber an die erste Stelle gereiht und umgesetzt werden (Zugangskontrolle).

Spielerschutz sowie soziale Sicherheit der Familien und Kinder: Spielsucht darf nicht die soziale Sicherheit der Familien und Kinder gefährden. Spielsucht zerstört auch Familien, indem unkontrolliert viel Zeit mit Glücksspielen zugebracht und mitunter viel Geld verloren wird. Je höher nämlich der Verlust, desto höher ist der Anreiz, noch mehr einzusetzen, um den Verlust wettzumachen. Durch die Festlegung eines Höchstgewinns und einer Minstdauer für das einzelne Spiel, durch den Einsatz von Warnsystemen und die Vorgabe echter Einsatzlimits soll der Spielsucht Einhaltung geboten werden können. Die Verbesserung des Konsumentenschutzes ist damit ein wesentliches Reformanliegen.

Gebote statt Verbote: Bloße Verbote hindern nicht die konzessionslose Aufstellung von Automaten, vor allem dann nicht, wenn die Strafverfolgung an bürokratische Hürden stößt, Auslegungsdifferenzen im Automatenbereich die Vollziehung behindern und lange Verfahrensdauern eine rasche Durchsetzung von Verboten verhindern.

Durch eine effektive Kontrolle von Geboten wird das Spielsuchtverhalten in geordnete Bahnen gelenkt. Daher sollen in Zukunft im Automatenbereich klare und nachvollziehbare Vorgaben und Auflagen für den Spielerschutz geschaffen werden, die auch leichter kontrollierbar sind und eine Stärkung des Spielerschutzes bringen. Die Vorgabe von einheitlichen bundesgesetzlichen Rahmenbedingungen und einer höchstzulässigen regionalen Gerätedichte erleichtert eine bundeseinheitliche Steuerung und gleichmäßige Vollziehung. Zudem soll die Kontrolle ausgebaut und zwischen den handelnden Behörden abgestimmt werden. Die gezielte Steuerung trägt dem ordnungspolitischen Gedanken Rechnung.

Effiziente Kontrolle: Die Vorgabe einheitlicher bundesgesetzlicher Rahmenbedingungen für Maßnahmen zur Sicherung der Aufsicht führt zu gleichmäßigen regionalen Standards und stärkt den direkten und indirekten Spielerschutz. Durch eine Vernetzung von Glücksspielautomaten und Video Lotterie Terminals mit dem Rechenzentrum des Bundes, der Bundesrechenzentrum GmbH, soll auch der Abgabensicherung Rechnung getragen werden [...].“

Es ist aus grundsätzlichen Erwägungen heraus festzuhalten, dass die Einführung von Beschränkungen in Form etwa eines Konzessionssystems zur Durchführung von Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten im weitesten Sinne jedenfalls dem Zweck dienen kann, einerseits die Zugänglichkeit zu derartigen Ausspielungen zu beschränken, Konsumenten und deren Familien durch entsprechende Regelungen zu schützen und die weitere Durchführung dieser Ausspielungen aus ebendiesen Gründen einer entsprechenden Kontrolle zu unterwerfen. Auch ist es evident, dass gerade auch das Glücksspiel mit Spielautomaten ein entsprechendes Suchtpotential aufweist und zu entsprechender Begleitkriminalität – verwiesen sei etwa auf Straftaten zur Beschaffung von Spielkapital – führen kann. Dass es sich bei der Normierung eines derartigen Systems um eine geeignete Maßnahme handeln kann, um diesen Erscheinungen entgegen zu wirken, ist ebenso evident und wird auch durch den Europäischen Gerichtshof im hier relevanten Urteil C-390/12 in RZ 41 ausdrücklich festgehalten.

Dass das Glücksspielgesetz durch seine hier relevanten Bestimmungen aus ebendiesen Erwägungen heraus durch den Gesetzgeber entsprechend gestaltet wurde, ist aus den oben zitierten Gesetzesmaterialien eindeutig ersichtlich. Auch steht es für das Gericht außer Zweifel, dass auch die zuletzt erfolgte Änderung des § 52 des Glücksspielgesetzes aus ebendiesen Motiven erfolgte, wurde doch durch die Konzentration der Zuständigkeit zur Führung von Strafverfahren nach diesem Gesetz bei den Verwaltungsbehörden das bislang bestehende äußerst komplexe System deutlich vereinfacht, was wiederum der Effizienzsteigerung und somit Durchsetzung der durch den Gesetzgeber definierten Ziele dienlich ist.“

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes stand bereits bei den Vorgängerbestimmungen des heutigen Glücksspielgesetzes der Spielerschutz im Vordergrund, fiskalische Zwecke traten immer weiter zurück. Die Vorgängerbestimmungen für das heute bestehende Glücksspielgesetz sind die Glücksspielgesetze 1960 (BGBl. 1960/111) und 1962 (BGBl. 1962/169). Nach den parlamentarischen Materialien (609 BlgNR IX. GP, 11) halten die meisten Staaten es für sinnvoll, den Spieltrieb der Menschen im Interesse des einzelnen und der Gemeinschaft in geordnete Bahnen zu lenken. Diese Erläuternden Bemerkungen, Seite 11 letzter Absatz, dürften sich auf die Vorschläge der *Sozialwissenschaftlichen Arbeitsgemeinschaft* „Das Glücksspielwesen und das Glücksspielmonopol in Österreich“ 1961 beziehen, die schon damals feststellte, dass das Glücksspielmonopol kein Finanzmonopol sein muss und in ein gemeinnütziges Monopol umgeändert werden könnte (Seite 33). Durch BGBl. 1986/292 sollte mit Eingliederung des Sporttotos die gesetzliche Voraussetzung für die behördliche Bewilligung und Kontrolle der Namenslotterien zum Schutz des Spielerpublikums und Normierung einer Bundesförderung zugunsten des Österreichischen Amateurlagersports aus den Mitteln der neu geschaffenen Konzessionsabgabe erfolgen. (931 BlgNR XVI. GP).

Seine heutige Form erhielt das Glücksspielwesen durch das Glücksspielgesetz 1989. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage wird betont, dass die Zielsetzungen einerseits ordnungspolitischer und andererseits fiskalischer Natur sind. In ordnungspolitischer Hinsicht wurde von einem gänzlichen Verbot deshalb Abstand genommen, weil dies nur ein Abwandern in die Illegalität fördern würde. Im Interesse des Einzelnen und der Gemeinschaft sei daher eine Lenkung des Spielbetriebes in geordnete Bahnen, wodurch der Staat die auf legaler Basis betriebenen Glücksspiele überwachen kann. Dabei soll primär der Schutz des einzelnen Spielers sichergestellt werden. Zum Beispiel sollte die Veröffentlichungspflicht der Spielbedingungen durch den Konzessionär gemäß § 14 GSpG - vergleichbar Allgemeinen Geschäftsbedingungen - dem Bund die Wahrung öffentlicher Interessen und des Schutzes des Spielerpublikums ermöglichen (1067 BlgNR XVII. GP). Neben der Stärkung der ordnungspolitischen Aspekte war das zweite zentrale Ziel dieser Neufassung die Erhöhung des Bundesertrages aus dem Glücksspielmonopol, was durch die Ausgliederung sämtlicher Glücksspiele aus der Österreichischen Glücksspielmonopolverwaltung erreicht werden sollte. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 10-11).

Durch IA zu BGBl. 1993/695 sollten die Bestimmungen über die Konzessionserteilungsicherstellen, dass damit Außenstehende am eventuellen Versuch gehindert werden, kriminelle Gelder zu investieren, Geld zu waschen bzw. der organisierten Kriminalität Einfluss zu verschaffen.

Die Glücksspielgesetznovellen 2010 gehen von den fiskalischen Zielsetzungen endgültig ab und zentrieren das Glücksspielmonopol um den Spielerschutz und vergleichbare ordnungspolitische Maßnahmen. 658 BlgNR XXIV. GP 7 (BGBl. I 2010/54, zu §§ 11 usw. bis § 60 Abs. 22 GSpG) besagen, dass die Konzessionsvergabe nur an jenen Konzessionswerber erfolgen darf, der unter Beachtung der Vorschriften des GSpG über den Schutz der Spielteilnehmer und über die Geldwäschevorbeugung die Konzession am besten ausübt. *„Es wird damit verdeutlicht, dass es nicht darauf ankommt, ob der höchste Abgabenertrag erzielt wird, sondern vielmehr, ob den ordnungspolitischen Zielsetzungen im Sinne einer kohärenten Ausgestaltung des Glücksspielgesetzes am besten Rechnung getragen wird.“* Der Gesetzgeber bekräftigt dadurch seine an der Sicherstellung eines umfassenden Spielerschutzes sowie Kriminalitätsprävention und Geldwäschevorbeugung ausgerichtete Gesetzgebung.

Weiters ist die Würdigung des Landesverwaltungsgerichtes Wien zu ergänzen, dass durch BGBl. I 2010/73 § 1 Abs. 4 GSpG angefügt wurde: *„Der Bundesminister für Finanzen hat eine Stelle für Spielerschutz einzurichten, deren Aufgabe die inhaltliche, wissenschaftliche und finanzielle Unterstützung des Spielerschutzes ist. Zur Finanzierung der Arbeit der Stelle wird ab 1. Jänner 2011 ein Finanzierungsbeitrag von 1vT der jeweiligen Bemessungsgrundlage nach § 28 sowie nach § 57 Abs. 4 gemeinsam mit den jeweiligen Abgaben erhoben.“*

Durch BGBl. I 2012/112 wurde § 21 Abs. 10 GSpG angefügt, da neben Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten gemäß § 5 GSpG und VLTs gemäß § 12a Abs. 2 auch Glücksspielautomaten in Spielbanken an das Datenrechenzentrum der Bundesrechenzentrum GmbH angeschlossen werden, um dadurch eine effiziente Kontrolle zu gewährleisten. (1960 BlgNR XXIV. GP).

Dazu wird bemerkt, dass das BMfF auf seiner Homepage <https://www.bmf.gv.at/steuern/glueckspiel-spielerschutz/in-oesterreich/Gluecksspiel> den „Glücksspiel Bericht 2010-2013 über die kohärente Politik im österreichischen Glücksspielmonopol“ kostenlos und allgemein zugänglich eingestellt hat: *„Das Bundesministerium für Finanzen weist im nachfolgenden Bericht anhand der Auswirkungen der Glücksspielreform 2010 insbesondere in den Bereichen Spielerschutz, Konzessionserteilungen und Aufsicht die kohärente Politik innerhalb des österreichischen Glücksspielmonopols nach. Dies erfolgt im wesentlichen aus unionsrechtlichen Gründen, die ausgewogene Regelungen zur Aufrechterhaltung einer monopolistischen Glücksspielstruktur erfordern.“*

In diesem Bericht wird ausgehend vom rechtlichen Rahmen und den bisherigen Konzessionserteilungen dargestellt, dass eine Stabsstelle für Spielerschutz eingerichtet wurde und welche Tätigkeiten diese habe, dass und wie die Konzessionäre überwacht

würden, dass eine Aufsicht über die Werbung der Konzessionäre über Leitlinien und Werbestandards bestünde, illegales Glücksspiel bekämpft werde und vor allem wurden die Entwicklungen im Bereich der Geldwäsche erörtert.

Auf Seite 25 dieses Berichtes zeigt eine Tabelle auf, wie sich aus den Tätigkeitsberichten der Wiener Spielsuchthilfe (Jahre 2008 bis 2012) an Hand der Kriterien Beschaffungskriminalität 2008 16,1% - 2012 17,6%; Vorstrafen 2008 6% - 2012 4,8%; Existenzverlust 2008 18,3%- 2012 20,4%; Arbeitsplatzverlust 2008 21,4% - 2012 21,8%; Wohnungsverlust 9,9% - 2012 15,7% und Spielschulden 2008 85,5% - 2012 81,4% die mit unkontrolliertem Spielen einhergehenden negativen Folgen ergeben (hier nur die Jahre 2008 und 2012 wiedergegeben). Da in einer der Studien gewerbsmäßiger Diebstahl als das häufigste Delikt im Zusammenhang mit Spielsucht angegeben wurde, gefolgt von Raub und gewerbsmäßigem Betrug, meinte das BMF, dem nur mit dem Monopol begegnen zu können.

Als Appendix waren verlinkte Internetadressen angeführt, die vor allem zur Homepage und zu den Tätigkeitsberichten der „Spielsuchthilfe“ verbinden. Zum Beispiel heißt es dort im Tätigkeitsbericht 2011 auf Seite 27 1.Satz (PDF-Format): *„Als problematische Glücksspielarten werden vorwiegend Geldspielautomaten in Kaffeehäusern und Spielhallen, Casinospiele, und in den letzten Jahren steigend auch Wetten und Kartenspiele genannt. **Glücksspiele im Internet nahmen von 0% im Jahre 2002 auf 18,5% im Jahr 2011 zu** .“*

Die Bf. setzte sich ausschließlich mit der Werbung der Konzessionäre auseinander und ließ aber eine Einbettung der Werbung –in die sicherlich sehr komplexe Monopolregelung des Glücksspielgesetzes – außer Betracht.

Das Glücksspielmonopol ist aber nicht ausschließlich aus Sicht der Werbung zu beurteilen, - abgesehen davon, dass auch nach den vorzitierten EuGH-Urteilen auch eine intensive Werbetätigkeit unter ordnungspolitischen Aspekten gerechtfertigt sein kann - denn nach dem Wortlaut der von der Bf. (Seite 7 Schreiben zur Anregung des Erörterungstermines gemäß § 269 Abs. 3 BAO in den FN 23 bis 25) zitierten EuGH-Urteile muss es dem „Verbraucherschutz, der Betrugsverbeugung **und** der Vermeidung von Anreizen für die Bürger zu übermäßigen Ausgaben“ dienen. Auch die Bekämpfung der Spielsucht ist nur eine von mehreren Aspekten des Allgemeininteresses.

Da sich nach den glücksspielrechtlichen Regelungen das Monopol vorwiegend auf den Spielerschutz und Aufsicht usw. konzentriert und die Gegenüberstellung der Konzessions- und Spielbankabgabe zu den Glücksspielabgaben zeigt, dass diese Abgaben eigentlich in den großen Bereich der Rechtsverkehrsteuern (Glücksverträge) fallen und nicht nur Konzessionäre sondern auch nichtkonzessionierte Glücksspielveranstalter/anbieter diese Steuerauslösemomente setzen können, kann nicht behauptet werden, die Maximierung der Staatseinnahmen sei das wahre Ziel der Monopolreglung.

Das österreichische Glücksspielmonopol ist daher aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern unionsrechtskonform.

5.6.5. Erwägungen zu weiteren Einwendungen der Bf.

Hinsichtlich der Ausspielungen über die gegenständlichen Geräte vertritt die Bf. die Meinung, dass der Durchgriff durch die Glücksspielabgabe in das Glücksspielmonopol dadurch erfolge, dass ihre Geräte vom Finanzamt als Video-Lotterie-Terminals beurteilt worden seien, die aber nicht von der Landesbehörde bewilligungspflichtig seien, sondern es sich um Glücksspielgeräte handle, die einen unzulässigen Eingriff in das Glücksspielmonopol ermöglichen würden (Seite 16 Schreiben zur Anregung des Erörterungstermines gemäß § 269 Abs. 3 BAO). Die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes insbesondere im Hinblick auf VwGH 27.4.2012, 2008/17/0175 stünden „in keiner gesetzeskonformen Auslegung“. Da iSd Rs *Pfleger* das Glücksspielmonopol vom nationalen Gericht auf seine Unionsrechtswidrigkeit zu überprüfen ist – und nach Ansicht der Bf. sei das Glücksspielmonopol aufgrund des Werbeaufwandes der Konzessionäre unionsrechtswidrig – würden die glücksspielrechtlichen Regelungen keine Anwendung finden. § 57 GSpG richte sich nur an „genehmigte Automaten“. (Seite 22 Schreiben zur Anregung des Erörterungstermines gemäß § 269 Abs. 3 BAO). Die Belastung des Konzessionärs gemäß § 14 GSpG mit Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 4 bzw. 7 GSpG betrage 25% und die Belastung der Bf. gemäß § 57 Abs. 3 GSpG betrage 30%, was eine steuerliche Ungleichbehandlung von gleichwertigen Marktteilnehmern im österreichischen Glücksspielgesetz darstelle.

Dazu vertritt das BFG folgende Ansicht: § 57 Abs. 3 GSpG bestimmt, dass Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen beträgt. Nach 657 BlgNR 24 GP soll hier die Abgabe jener für Glücksspielautomaten in einer Spielbank gleichgestellt werden, d.h. mit § 28 Abs. 2 erster Satz GSpG. (oA., GSpG-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 357). Aus dem Vergleich der Gesetzestexte ist zu ersehen, dass sowohl die Spielbankabgabe gemäß § 28 Abs. 2 erster Satz GSpG als auch die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für diese Ausspielungen 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen beträgt.

Die Bf. ist daher glücksspielabgabenrechtlich mit den Spielbankkonzessionär gleichgestellt.

Der Konzessionär gemäß § 14 GSpG hat zwar lediglich 25% Glücksspielabgabe zu zahlen, aber, wie bereits ausgeführt, sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG eine allgemeine Rechtsverkehrssteuer auf den Abschluss bestimmter Spielverträge, die zwar im selben Gesetz wie das Glücksspielmonopol geregelt sind, aber an und für sich unabhängig vom Glücksspielmonopol in Geltung sind. Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG sind in Bezug auf die Abgaben, die die Konzessionäre gemäß § 14 GSpG, § 21 GSpG und § 22 GSpG zu leisten haben, die Konzessionsabgabe und die Spielbankabgabe eine *lex generalis*, da die Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG und die Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG ebenfalls „echte Steuern“ auf den Abschluss

bestimmter Glücksverträge sind und zu den Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG in der Relation stehen, dass grundsätzlich der Abschluss bestimmter Glücksverträge der Glücksspielabgabe unterliegt, handelt es sich um einen Konzessionär, besteht eine Befreiung von der Glücksspielabgabe, dafür fällt Konzessionsabgabe bzw. Spielbankabgabe an.

Dem 25%igen Steuersatz des Konzessionärs gemäß § 14 GSpG stehen glücksspielgesetzlich geforderte hohe Aufwendungen gegenüber, z.B. eingezahltes Stamm- oder Grundkapital von 109 Millionen Euro uä. Von einer verbotenen Beihilfe von ca. 5%, da der Konzessionär noch 1vT Finanzierungsbeitrag leisten muss, kann hier nicht gesprochen werden, abgesehen davon, dass dieses Vorbringen der Bf. ihrem übrigen Vorbringen, das Glücksspielmonopol sei nur an der Maximierung der Einnahmen interessiert, diametral gegenübersteht. Die Bf. als Nichtkonzessionärin steht nicht unter den Anforderungen des § 14 GSpG, ebenso muss sie keinen Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG leisten.

Liegen nach Meinung der Bf. *die vom EuGH formulierten Voraussetzungen für eine mitgliedstaatliche Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit durch eine Ausschließlichkeitsregelung nicht kumulativ vor, so ist nach der Rechtsprechung des EuGH die gesamte Monopolregelung nicht unionsrechtskonform und kann daher wegen des Vorrangs des Unionsrechts als Ganzes nicht mehr angewendet werden* (EuGH 15.9.2012, C-347/09, *Dickinger/Ömer*):

Dazu ist zu sagen: Die von der Bf. angeführte Rechtssache EuGH 15.9.2011, C-247/09; *Dickinger/Ömer*, greift hier insofern nicht, als die Frage war, ob eine begrenzte Anzahl von Glücksspiel[automaten]konzessionen der Kriminalitätsbekämpfung und dem Spielerschutz dienen oder das Ziel in der Maximierung von Staatseinnahmen haben. Das heißt aber noch nicht, dass Glücksspiel *per se* als Abschluss bestimmter Glücksverträge nicht mit Rechtsverkehrsteuern besteuert werden darf. Das Glücksspielmonopol ist vergleichsweise keine Grundlage für die Glücksspielabgabe, wie das System der Einheitsbewertung für einige Verkehrsteuern, da das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG keine Steuer ist, sondern eine Verwaltungstechnik um das Glücksspiel mit seinen Besonderheiten, wie Spielerschutz, Vorbeugung gegen Geldwäsche, Sportförderung und die Aufsicht über die Konzessionäre umfasst. Außerdem ist die Glücksspielabgabe keine strafrechtliche Sanktion, sondern eine Art „Rechtsverkehrsteuer“, besteuert wird der Abschluss des Spielvertrages.

Da sich die Bf. in vielfacher Hinsicht auf die Monografie *Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol*, stützt, mag es sein, dass sie durch folgende Textstelle geneigt ist, die Glücksspielabgaben als „Strafe“ zu interpretieren: *„Darüber hinaus werden in § 57 GSpG sog. Glücksspielabgaben vorgesehen, die im Wesentlichen jene Glücksspiele betreffen, für die keine Konzessionen erteilt worden sind. Primäre Abgabenschuldner dieser Glücksspielabgaben sind somit die illegalen Glücksspielanbieter.“* (*Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol*, 72-73).

Dazu wird bemerkt, dass die Monografie eine verwaltungsrechtliche und keine abgabenrechtliche Darstellung beinhaltet. Wie oben gezeigt, besteuert die Glücksspielabgabe den Abschluss des Rechtsgeschäftes Spiel. Die aus dem Gebührengesetz transferierten Bestimmungen besteuerten ursprünglich Lotterien ohne Erwerbszweck, ds Sonstige Ausspielungen gemäß §§ 32 bis 35 GSpG wie Sonstige Nummernlotterien, Tombolaspiele, Glückshäfen, Juxausspielungen, bei welchen das Spielkapital pro Jahr 4.000 Euro nicht übersteigen darf und Lotterien für gemeinnützige Zwecke. Die Preisausschreiben kamen aus dem aufgehobenen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz später dazu. Das sind richtigerweise Glücksspiele, für die keine Konzessionen erteilt worden sind, aber deren Abgabenschuldner sind sicherlich keine „illegalen Glücksspielanbieter“.

Würde man der Bf. folgen und gedanklich das Glücksspielmonopol „wegfallen lassen“, hätte die Bf. für sich noch nichts gewonnen, da das Glücksspielmonopol nur ein Bereich ist, der im Glücksspielgesetz - **das nicht „Glücksspielmonopolgesetz“ heißt** – geregelt ist. Die nicht mit dem Glücksspielmonopol zusammenhängenden gesetzlichen Bestimmungen würden bestehen bleiben, das wären z.B. § 1 Abs. 1 GSpG, § 1 Abs. 2 GSpG, § 2 GSpG mit Ausnahme § 2 Abs. 4 GSpG usw. alle Bestimmungen mit Legaldefinitionen und die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG. Würden die Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG wegfallen, wäre der Konzessionär mit 30% glücksspielabgabenpflichtig. Auf der anderen Seite stellt gemäß § 20 GSpG der Bund für Zwecke der besonderen Sportförderung nach den §§ 8 bis 10 des Bundes-Sportförderungsgesetzes, BGBl. 1970/2 idjgF jährlich einen Betrag von 80 Millionen Euro aus den Abgabemitteln des Konzessionärs = Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG, zur Verfügung. Da § 20 GSpG im Abschnitt „Konzessionsabgabe“ geregelt ist und an sie anknüpft, fiel diese Förderung weg. Im Übrigen wird bemerkt (obiter dicta), dass vom Wegfall auch § 25 GSpG („Spielerschutz“) und § 25a GSpG („Vorbeugung gegen Geldwäsche“) betroffen wären.

Die Bf. aber bliebe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG mit 30% glücksspielabgabenpflichtig.

Nach Ansicht der Bf. stelle die Glücksspielabgabe zwar nicht auf die Staatsbürgerschaft des Steuerschuldners ab, doch sei die unterschiedliche Besteuerung von konzessionierten und nicht- konzessionierten Glücksspielanbietern in § 31a GSpG und in § 57 GSpG eine indirekte Diskriminierung von in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Wirtschaftsteilnehmer, da es vornehmlich in einem anderen Mitgliedstaat ansässigem Wirtschaftsteilnehmer erheblich erschwert bzw. unmöglich gewesen sei, eine Konzession zu erlangen. (Seite 51 Schreiben zur Anregung des Erörterungstermines gemäß § 269 Abs. 3 BAO).

§ 31a GSpG enthält eine Verhinderung der Abgabekumulation, durch die die Konzessionäre von Landes- und Gemeindeabgaben auf die nach dem Glücksspielgesetz konzessionierten Ausspielungen befreit sein sollen.

§ 31a GSpG enthält keine Begünstigung von Landes- und Gemeindeabgaben für Ausspielungen, die der Glücksspielabgabe unterliegen.

§ 31a GSpG hängt mit den glücksspielmonopolrechtlichen Bestimmungen zusammen. Würden letztere wegfallen, wäre auch § 31a GSpG der Boden entzogen. Das heißt die Konzessionäre hätten Glücksspielabgaben zu zahlen und Landes –und Gemeindeabgaben könnten zusätzlich anfallen. Andererseits sind die Konzessionäre mit den besonderen Gebühren gemäß § 59a GSpG belastet, mit welchen die Bf. als Nichtkonzessionärin nicht belastet ist, die wiederum für die Konzessionäre wegfallen würden.

Die Bf. ist in Bezug auf die Bundesländer, in denen sie Glücksspielgeräte ohne Bewilligung aufstellte, glücksspielabgabenrechtlich auch nicht schlechter gestellt als der Inhaber einer landesrechtlichen Bewilligung, denn mit der landesrechtlichen Bewilligung fallen diverse Abgaben an. Zur Unterstützung ihres Begehrens legte die Bf. am 23.12.2011 eine Verständigung der Stadt Graz, Referat Gewerbeverfahren vom 22.1.2009 vor, wonach die Anzeige der Aufstellung und des Betriebes genau bestimmter Spielapparate zur Kenntnis genommen wurde. In dieser Verständigung sind auch Kosten angeführt und zwar: sind aufgrund der Landesverwaltungsabgabenverordnung 1987 LGBl. 1987/58 idF LGBl. 2007/23 Verwaltungsabgaben von 1.663,20 Euro zu entrichten (TP 28a Abs. 1 lit. a) je Geldspielapparat und angefangenem Jahr 79,20 Euro TP 28a Abs. 1 lit. b je Unterhaltungsspielapparat und angefangenem Jahr 56,50 Euro). Die Stadt Graz wies weiters darauf hin, dass aus Anlass der Zustellung der vorliegenden Verständigung für das Anbringen und die Beilage feste Gebühren von 422 Euro entstünden.

Insgesamt kann gesagt werden, dass glücksspielabgabenrechtlich der Nichtkonzessionär gegenüber dem Konzessionär nicht benachteiligt ist. Das bedeutet allerdings, dass das Glücksspielmonopol nicht, wie die Bf. (unter Verweis auf den Vorlageantrage an den EuGH des UVS OÖ vom 10.8.2012 in der Rs Pfleger) vorbringt, auch deshalb unionsrechtswidrig sei, da fiskalistische Gründe im Vordergrund stünden, wie z.B. in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur GlücksspielG –Novelle 2010, 657 BlgNR 24 GP 9, da durch das Gesetz „*Besteuerungslücken für konzessionslose Anbieter geschlossen werden sollten*“ und dadurch die Staatseinnahmen erhöht werden sollten, sondern eine Gleichstellung der Konzessionäre und Nichtkonzessionäre im Hinblick auf die Glücksspielabgaben erfolgte. Wie bereits ausführlich dargelegt, waren Gegenstand der Glücksspielgesetznovelle 2010, 657 BlgNR XXIV. GP spielschutzrechtlichen Angelegenheiten, sodass dieses Motiv des Gesetzgebers im Kontext des übrigen Materialientextes gelesen werden muss. Wie auch bereits festgestellt, wurde mit dieser Novelle der Nichtkonzessionierte mit dem Spielbankkonzessionär hinsichtlich der glücksspielabgabenrechtlichen 30% für Ausspielungen mit Automaten gleichgestellt.

Spielbankabgabe gemäß § 28 Abs. 2 GSpG für den berechtigten Konzessionär und Glücksspielabgabe für Glücksspiele über Automaten oder Video-Lotterie-Terminals gemäß § 57 Abs. 3 GSpG werden von derselben Bemessungsgrundlage (die um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen) und

demselben Steuersatz (30%) berechnet. Die Glücksspielabgabe differenziert auch nicht, ob der Glücksspielanbieter im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union seinen Sitz hat, die Glücksspielabgabe kennt keine „Glücksspielabgabeninländereigenschaft“. Besteuert wird der Abschluss eines Rechtsgeschäftes „Glücksspiel“ mittels Glücksspielautomaten oder Video-Lotterie-Terminals. § 57 Abs. 3 GSpG knüpft weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, die den Spielvertrag abschließen, ein personeller Inlandsbezug fehlt.

Bietet die Bf., die ihre Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat hat, in Österreich Glücksspiel über Eingabegeräte bzw. Glücksspielautomaten an, so ist sie hinsichtlich der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG nach dem Glücksspielgesetz (Jahresbruttospieleinnahmen mal 30%) sowohl mit dem berechtigten Konzessionär als auch mit jedem anderen Anbieter, der in Österreich seine Niederlassung hat, gleichgestellt.

Die Bf. bringt vor (Schreiben zur Anregung des Erörterungstermines gemäß § 269 Abs. 3 BAO): *„Ein "Wegdenken" nur einzelner unionsrechtswidriger nationaler Regelungen wie dies der VwGH in der Vergangenheit unterstellt hat - kann hier nicht möglich sein, weil dann, wenn eine Rechtfertigung für das Marktzugangsregime (des Ausschließlichkeitsrechtes des Monopolisten) fehlt, die Monopolregelung insgesamt den in Frage stehenden Grundfreiheiten widerspricht. Fehlt demnach eine Rechtfertigung für die Monopolregelung insgesamt, sind auch die Schutzregeln des Marktzugangsregimes (des Monopols) "ein Hindernis für die volle Wirksamkeit" der in Frage stehenden Grundfreiheiten. Bei einer anderen Sicht würden ausländische Wirtschaftsteilnehmer schlicht und einfach (bei Anwendung der Sanktionsinstrumente zum Schutz des Monopols) gehindert am Markt teilzunehmen, auch wenn die Rechtfertigung für das Monopol fehlt; damit würde den in Frage stehenden Grundfreiheiten die praktische die Wirksamkeit genommen.“*

Es geht im vorliegenden Sachverhalt um die Glücksspielabgabe und die Glücksspielabgabe besteuert Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Es gibt keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft. Bereits in den Materialien wurde die Glücksspielabgabe als allgemeine Abgabe auf Ausspielungen bezeichnet. Siehe dazu das „Japanerbeispiel“ aus *Arnold, Rechtsgebühren*⁸, zu § 16 Rz 4 GebG.

Darin kann die Bf. nicht beschwert sein, im Gegenteil, die Bf. als ausländischer Wirtschaftsteilnehmer wäre sogar begünstigt. In Österreich sind nationale Rechtswidrigkeiten nach innerstaatlichem Recht im jeweiligen Verwaltungsverfahren geltend zu machen. Das bedeutet, dass aufgrund einer etwaigen Verfassungswidrigkeit des Glücksspielgesetzes eine Abweisung bis zum Verfassungsgerichtshof durchgefochten werden muss. Ein konzessionsloses Anbieten von Glücksspielen ist trotz der etwaigen Verfassungswidrigkeit des Gesetzes nach diesem Gesetz zu beurteilen.

Hingegen müssen Unionsrechtswidrigkeiten des Glücksspielgesetzes im Gegensatz zu nationalen Rechtswidrigkeiten nicht im Konzessionsverfahren geltend gemacht werden, sondern ein ausländischer Bewerber kann sich bei Widersprüchen zwischen Glücksspielgesetz und unmittelbar anzuwendendem Unionsrecht auf die Unanwendbarkeit der Strafbestimmungen berufen. (Rs *Placanica*, Rn 62; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 217).

Nach Ansicht der Bf. stehe *aufgrund der unionsrechtlichen Vergabe der Lotterienkonzession 1997 in Folge der Verletzung des Transparenzgebotes sohin fest, dass das Monopol als solches sowie die daraus resultierende steuerliche Schlechterstellung für nicht konzessionierte Anbieter bis zum 30.9.2012 unanwendbar bleibe*:

Nach *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 220 lässt sich aus der EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica*, Rz 22, 25 jedenfalls nicht ableiten, dass die Rechtsfolge der Straflosigkeit, wenngleich unter der Voraussetzung der Erfüllung sonstiger Erfordernisse auch für jene gelten soll, die erst Jahre nach der Konzessionsvergabe in den Markt eintreten und daher zum Zeitpunkt des Vergabeverfahrens unmöglich durch die Unionsrechtswidrigkeit beeinträchtigt sein können.

Das gilt umso mehr für den Bereich der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG, für die diese Konnexität zum Glücksspielmonopol nicht gegeben ist.

Zur Sache der Bf., die über Terminals Spiele aus mehreren Bundesländern anbot, wobei der Terminal mit einem „Muttergerät“ in der Steiermark verbunden war gibt es bereits eine ständige Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes – wenn auch nicht zu den Glücksspielabgaben (VwGH 14.12.2011, 2011/17/0155; VwGH 27.1.2012, 2011/17/0269; VwGH 27.1.2012, 2011/17/0246; VwGH 27.1.2012, 2011/17/0247). Nach dieser Judikatur vermag *„für den Fall, dass Spielbestandteile in einem Bundesland, in dem sich der Spieler aufhält, stattfinden, die Auslagerung von Teilen des Spieles (z.B. die Positionierung der virtuellen Walzen) in ein anderes Bundesland, die am Aufenthaltsort des Spielers via Internet gesteuert und beobachtet werden, nichts an dem Umstand zu ändern, dass Ausspielungen am Aufenthaltsort des Spielers stattfinden.“*

Die Bf. brachte beim Erörterungstermin am 17.11.2014 vor, dass ihr ca. 400.000 Euro an Mehrauslagen gegenüber dem Konzessionär erwachsen wären und der Konzessionär gemäß § 14 GSpG eine zu geringe Steuerlast trage. Genau genommen spricht dieses Argument der Bf., der Konzessionär sei steuerlich weniger belastet als sie, dafür, dass mit dem Glücksspielmonopol keine Einnahmenmaximierung verfolgt wird. Die Bf. übersieht aber, dass der Konzessionär die festen Gebühren gemäß § 59a GSpG anlässlich des Bewerbungsverfahrens zu entrichten hat, sowie dass er im Gegensatz zur Bf. zu etlichen Spielerschutzauflagen, wie Veröffentlichungspflicht der Spielbedingungen, eingezahltes Stamm- und Grundkapital, Anbindung der Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals an das Bundesrechenzentrum usw. verpflichtet ist.

5.7. Verfassungskonformität des Glücksspielmonopols im Hinblick auf die Grundfreiheit der Erwerbstätigkeit.

Der VfGH 6.12.2012, B 1337/11, VfGH 6.12.2012, B 1339/11 hat zu § 14 GSpG festgestellt, dass die Beschränkung der Anzahl der Konzessionen für Lotterien geeignet ist, die im öffentlichen Interesse gelegenen Ziele (Verhinderung von Straftaten, Verhinderung einer übermäßigen Anregung zur Teilnahme durch unreglementierte Konkurrenz etc) zu erreichen, da die Konzessionsaufsicht bei einer beschränkten Anzahl wirksamer ist. Die Beschränkung verstößt weder gegen das Recht auf Erwerbsfreiheit gemäß Art. 6 StGG noch ist sie sonst unsachlich.

Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.12.1991, 88/17/0010 setzt die Bundesverfassung den Begriff des Monopols als Ausnahme vom Grundrecht der Erwerbsfreiheit voraus. Das Glücksspielmonopol widerspricht nicht der in Art. 6 StGG garantierten Erwerbsfreiheit. (VwGH 21.12.1998, 97/17/0175; o.A. Glücksspielgesetz⁶, 39, 55).

Zur Frage der Beschränkung der Lotterienkonzessionen entschied der VwGH 7.3.2013, 2011/17/0303, dass eine beschwerdeführende Partei durch die Erteilung der Konzession an einen Mitbewerber nur dann in ihrem subjektivöffentlichen Rechten verletzt worden sein kann, wenn sie selbst die Voraussetzungen für die Erteilung der Konzession erfüllt.

5.8. Verfassungskonformität der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG?

Nach dieser Bestimmung ist der Betrieb von Glücksspielautomaten auf Basis landesgesetzlicher Bewilligungen, die vor dem In-Kraft-Treten des GSpG 2010 erteilt worden sind, nur noch bis zum 31.12.2014 zulässig. Laut *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol 52, könne diese Bestimmung nur so verstanden werden, dass landesrechtlich erteilte Bewilligungen unabhängig von ihrer bescheidmäßig vorgesehenen Geltungsdauer mit Ablauf des Jahres 2014 ihre Wirksamkeit verlieren. Dieser Eingriff in die Rechtskraft von Bescheiden sei unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes zwar bedenklich, doch habe der VfGH Slg 19.663/2012 im Zusammenhang mit der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG für bestehende Pokersalons eine Übergangsfrist von zwei Jahren für ausreichend erachtet. Nach der von der Bf. auch anlässlich des Erörterungstermines am 17.11.2014 vorgelegten Kopie des Beschlusses des VfGH 28.2.2012, B 1025/11 wurde von einem Geltungszeitraum bis Ende 2015 ausgegangen.

Da im gegenständlichen Fall von der Bf. überwiegend Video-Lotterie-Terminals und keine Glücksspielautomaten betrieben wurden, kann die Bf. durch diese Bestimmung nicht belastet sein.

5.9. „Erstinstanzliche Bescheide gemäß § 201 BAO“

§ 201 Abs. 1 BAO lautet: Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid

erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO hat die Festsetzung zu erfolgen, wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist.

Über Anfrage des Finanzamtes vom 1.7.2011 gab die Bf. mit Schreiben vom 18.7.2011 die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe bekannt:

Februar 2011: Bemessungsgrundlage: Euro 63.103,71 x 30% = Euro 18.931,12;

März 2011: Bemessungsgrundlage: Euro 154.751,56 x 30% = Euro 46.425,47;

April 2011: Bemessungsgrundlage: Euro 180.003,03 x 30% = Euro 54.000,91.

Die Anträge auf Festsetzung der Glücksspielabgabe für die Monate Februar, März und April 2011 wurden von der Bf. am 18.7.2011, also binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht. In der Beilage zu diesem Schreiben überreichte die Bf. die detaillierte Zusammenstellung über die mit selbem Tag elektronisch eingereichte Glücksspielabgabe für den Monat Juni 2011 in Höhe von 52.387,74 Euro und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für Juni 2011 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid festzusetzen. Der Antrag auf Erlassung eines Bescheides gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO für die Glücksspielabgabe Juni 2011 erfolgte ebenfalls innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages.

Die Gründe für eine Stattgabe des Devolutionsantrages/Säumnisbeschwerde liegen vor.

Hinsichtlich der erstmaligen Festsetzungen wird auf die ausführliche Begründung in der Niederschrift über die Schlussbesprechung, die oben wiedergegeben wurde, verwiesen.

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wurde die **Glücksspielabgabe für Februar 2011** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 3 GSpG 129.611,78 x 30% = 38.883,53 Euro.

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wurde die **Glücksspielabgabe für März 2011** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 3 GSpG 182.283,40 x 30% = 54.685,02 Euro.

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wurde die **Glücksspielabgabe für April 2011** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 3 GSpG 161.433,79 x 30% = 48.430,14 Euro.

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wurde die **Glücksspielabgabe für Juni 2011** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 3 GSpG 196.813,83 x 30% = 59.044,15.

6. In Gegenüberstellung zu den anfangs angeführten

Punkten 1. bis 6. ergeben sich diese Aussagen:

Zu 1. Welche Auswirkungen hätte eine allfällige Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols gemäß § 3 GSpG wegen Beschränkung der Dienstleistungs-

und Niederlassungsfreiheit, die „sofort“ wahrgenommen werden müsste, auf die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG?

Das Bundesfinanzgericht gibt der Bf. Recht, dass sich das nationale Gericht mit der Frage der Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols zu beschäftigen hat – und zwar mit der Verhältnismäßigkeit der Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit, das hat der EuGH immer wieder betont. (z.B. EuGH 15.9.2011, C-347/09, Rs *Dickinger/Ömer*, Rn 50; EuGH 30.4.2014, C-390/12, Rs *Pfleger*, Rn 52, Rn 54). Da dem Bundesfinanzgericht gemäß § 1 BFGG die Entscheidung über Beschwerden in Abgabensachen obliegt und Glücksspielabgaben zu diesen Abgabensachen gehören, wurde eine dementsprechende Untersuchung über die Nichtanwendung der Vorschrift des § 57 Abs. 4 GSpG angestellt, dennoch eingeschränkt, da das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG keine Steuer und im Rahmen der allgemeinen Verwaltung mit deren Zuständigkeitsvorschriften angesiedelt ist.

Das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG ist nicht präjudiziell für die Glücksspielabgaben gemäß § 57 bis § 59 GSpG, **denn diese sind eine allgemeine Rechtsverkehrssteuer auf den Abschluss bestimmter Spielverträge**, die zwar im selben Gesetz wie das Glücksspielmonopol geregelt sind, aber an und für sich unabhängig vom Glücksspielmonopol in Geltung stehen. Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG sind in Bezug auf die Abgaben, die die Konzessionäre gemäß § 14 GSpG, § 21 GSpG und § 22 GSpG zu leisten haben, die Konzessionsabgabe und die Spielbankabgabe, eine *lex generalis*, da die Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG und die Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG ebenfalls „echte Steuern“ auf den Abschluss bestimmter Glücksverträge sind und zu den Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG in der Relation stehen, dass grundsätzlich der Abschluss bestimmter Glücksverträge der Glücksspielabgabe unterliegt, handelt es sich um einen Konzessionär, besteht eine Befreiung von der Glücksspielabgabe, dafür fällt Konzessionsabgabe bzw. Spielbankabgabe an.

Würde man der Ansicht der Bf. folgen, und von einer Verfassungs- bzw.

Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols ausgehen und sich die § 3 GSpG, § 14 GSpG usw. „wegzudenken“, hätte das glücksspielabgabenrechtlich die Folge, dass immer dann, wenn der Tatbestand „Abschluss bestimmter Glücksverträge“ (= Ausspielungen) verwirklicht wird, Glücksspielabgabe anfällt. Sowohl der Konzessionär als auch der Nichtkonzessionär wären glücksspielabgabepflichtig gemäß § 57 GSpG. Denn die Feststellung der Verfassungs- bzw. Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols würde nicht das Glücksspielgesetz als Ganzes zum Wegfall bringen, sondern nur die glücksspielmonopolgesetzlichen Bestimmungen. Es heißt „Glücksspielgesetz“ und nicht „Glücksspielmonopolgesetz“. Für den Fall der Bf. würde das bedeuten, dass sie gemäß § 57 Abs. 3 GSpG mit 30% Glücksspielabgabe wie bisher belastet bliebe, ebenso unterfielen die Konzessionäre der Glücksspielabgabe von 30%.

Es gibt keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft, die Ausspielung ist dann

glücksspielabgabenpflichtig, wenn vom Inland aus daran teilgenommen wird.
Bietet die Bf., die ihre Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat hat, in Österreich Glücksspiel über Eingabegeräte bzw. Glücksspielautomaten an, so ist sie hinsichtlich der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG nach dem Glücksspielgesetz (Jahresbruttospieleinnahmen mal 30%) sowohl mit dem berechtigten Konzessionär als auch mit jedem anderen Anbieter, der in Österreich seine Niederlassung hat, gleichgestellt.

Zu 2. Liegt eine verfassungswidrige bzw. unionsrechtswidrige Ungleichbehandlung zwischen Konzessionär und Nichtkonzessionär vor, wenn – wie 6. – der Konzessionär gemäß § 14 GSpG 25% Glücksspielabgabe, der Konzessionär gemäß § 21 bzw. § 22 GSpG mit 30% Spielbankabgabe und der Nichtkonzessionär mit 30% Glücksspielabgabe belastet ist?

Da die Konzessionäre und Nichtkonzessionäre in Bezug auf die „allgemeinen“ und „besonderen“ Glücksspielabgaben im Wesentlichen auf „den Abschluss bestimmter Glücksverträge“ steuerlich gleich behandelt sind, kann sich die Bf. nicht wegen „Ungleichbehandlung“ beschwert fühlen.

Zu 3. Ist die Erhebung von Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG Folge eines verbotenen Eingriffes in das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG?

Die Erhebung von Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG als Rechtsverkehrsteuer auf den Abschluss bestimmter Glücksverträge, die jeden trifft, der diese Verträge abschließt und die auch bei „gedachtem Wegfalls“ des Monopols anfallen würde, ist daher keine Folge eines verbotenen Eingriffes in das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG.

Zu 4. Welche Auswirkungen hätte eine allfällige Verfassungswidrigkeit des Glücksspielmonopols gemäß § 3 GSpG wegen Eingriffes in das Grundrecht der Erwerbsfreiheit, die der Verfassungsgerichtshof feststellen muss, auf die Glücksspielabgabenpflicht gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG?

Der VfGH 6.12.2012, B 1337/11 hat § 14 GSpG (Konzessionsvergabe betreffend „Lotterien“) für verfassungsmäßig erachtet.

Zu 5. Ist die Übergangsregelung gemäß § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG idF 73/2010, wonach die landesrechtlichen Bewilligungen für Glücksspielautomaten iSd § 2 Abs. 3 GSpG iVm § 4 Abs. 2 GSpG idF vor 54/2010 und 73/2010 mit 31.12.2014 ihre Gültigkeit verlieren, verfassungswidrig?

Da im gegenständlichen Fall von der Bf. überwiegend Video-Lotterie-Terminals und keine Glücksspielautomaten betrieben wurden, kann die Bf. durch diese Bestimmung nicht belastet sein.

6. Löst der Abschluss von Glücksverträgen (hier: Ausspielungen) über ein Eingabegerät (Video-Lotterie-Terminal), welches mit einem bewilligten Glücksspielautomaten in einem

anderen Bundesland elektronisch verbunden ist, bei einem Nichtkonzessionär 30% Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG aus?

Konzessions-, Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben besteuern den Abschluss bestimmter Glücksverträge (Auspielungen) im Wesentlichen in gleicher Höhe.

Welche dieser Abgaben anfällt hängt von der Art der Konzession oder auch vom Nichtvorhandensein einer Konzession des Glücksspieleanbieters ab. Da die Bf. Nichtkonzessionärin ist, fallen bei den Glücksverträgen (Auspielungen), die sie abschließt, nicht Konzessions- oder Spielbankabgabe, sondern Glücksspielabgaben im Wesentlichen in gleicher Höhe an. Für die Bf. löst der Abschluss von Glücksverträgen (hier: Auspielungen) über ein Eingabegerät (Video-Lotterie-Terminal), welches mit einem bewilligten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland elektronisch verbunden ist 30% Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den Jahresbruttospieleinnahmen abzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer aus.

7. Zusammenfassung

Die Bf. ist eine Unternehmung mit Sitz in Z. Die Bf. hat weder nach § 14 GSpG noch nach § 21 GSpG oder § 22 GSpG eine glücksspielgesetzliche Konzession. Die Bf. konnte bis dato keine landesrechtliche Bewilligung für ihre Glücksspielgeräte vorlegen.

Im gegenständlichen Fall wurden von der Bf. ab den Jahren 2011 Auspielungen (diverse Glücksspiele) über Glücksspielgeräte, die Eingabeterminals (Video Lotterien Terminals) sind und die über *Router* im Internet mit Glücksspielautomaten verbunden waren, in welchen die Entscheidung über das Spielergebnis stattfand, in mehreren Bundesländern angeboten und haben Spielteilnehmer dieses Spielangebot angenommen.

Für die Monate Februar, März, April und Juni 2011 führte die Bf. die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von 30% der Jahresbruttospieleinnahmen abzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer ab und ersuchte das Finanzamt um Bescheiderlassung gemäß § 201 BAO und Festsetzung der Glücksspielabgabe mit Null, bzw. ersuchte sie anlässlich des Erörterungstermines am 17.11.2014 um Festsetzung der Glücksspielabgaben in Höhe von 25% analog zum Konzessionär gemäß § 14 GSpG iSd § 57 Abs. 4 GSpG.

Infolge eines Devolutionsantrages/Säumnisbeschwerde ging das Verfahren auf das Bundesfinanzgericht über. Bemerkt wird, dass bis zu vorliegendem Erkenntnis dieses Verfahren gemeinsam mit den Bescheidbeschwerden hinsichtlich der Glücksspielabgabenbescheide der Jahre 2011 bis 2013 geführt wurde.

§ 57 Abs. 1 GSpG regelt ausgehend vom besonderen Glücksspielbegriff des § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG den Grundtatbestand der Glücksspielabgaben, **besteuert wird der Abschluss entgeltlicher Glücksverträge**. Die Art und Form der Durchführung des Spiels ändert nichts daran, dass der Spielvertrag aufgrund der **§§ 1267 ff ABGB** zustande kommt.

Nach dem Glücksspielgesetz kann ein Spiel im Lebendspiel mit einem Croupier (Spielbank) oder mit technischen Geräten mit selbsttätiger Entscheidung

(Glücksspielautomaten) oder zentralseitiger Entscheidung („Terminal-Server-System“) durchgeführt werden. Das „Terminal-Server-System“ wird im Glücksspielgesetz als Elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals bezeichnet. (§12a GSpG). Im Gegensatz zur Behauptung der Bf. anlässlich des Erörterungstermines am 17.11.2014 ist es gleichgültig, ob an einem „Server/Endgerät“ ein (1) Terminal oder mehrere Terminals hängen. Im Fall der Geräte der Bf. ist die Zentralseitigkeit jedenfalls erfüllt, die Bf. betreibt Video-Lotterie-Terminals.

Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen einer Glücksspielabgabe von 16% vom Einsatz. Die Glücksspielabgabepflicht der Bf. als Anbieterin von Spielen über Video-Lotterie-Terminals gründet sich nicht auf § 57 Abs. 1 GSpG, sondern auf § 57 Abs. 3 GSpG, wonach die Glücksspielabgabe für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen beträgt. Insoweit ist dem Glücksspielgesetz zu entnehmen, dass das Rechtsgeschäft Glücksspiel mit unternehmerischer Mitwirkung, wenn dessen Ergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist, der als Glücksspielabgabe bezeichneten Steuer gemäß § 57 GSpG unterliegt.

Die für die Bf. maßgebliche steuerrechtliche Bestimmung des § 57 Abs. 3 GSpG legt als der Bemessungsgrundlage „Jahresbruttospieleinnahmen“ vorgelagerten Sachverhalt den Einsatz des Spielteilnehmers fest. Für die Bemessungsgrundlage werden die Einsätze der Spielteilnehmer auf das Kalenderjahr hochgerechnet und die ausbezahlten Gewinne abgezogen (§ 57 Abs. 5 GSpG). Im Fall des § 57 Abs. 3 GSpG sind die Jahresbruttospieleinnahmen um die gesetzliche Umsatzsteuer zu vermindern. Was das Entstehen der Steuerschuld bei der Bf. betrifft, ist bei elektronischen Lotterien über Video-Lotterie-Terminals das Glücksspielabgabenauslösemerkmal der Erhalt der Einsätze und die Auszahlung der Gewinne (§ 59 Abs. 2 letzter Satz GSpG). Die Bf. ist gemäß § 59 Abs. 2 GSpG Steuerschuldnerin, da bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung oder der Vermittler Schuldner der Abgabe nach § 57 GSpG ist. Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG hat die Bf. als Abgabenschuldnerin die Glücksspielabgaben jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel abzuführen, was auch geschah.

Die Glücksspielabgaben lassen sich ontologisch auf die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG zurückführen und werden weitestgehend analog zu den Rechtsgeschäftsgebühren und den Verkehrsteuern ausdifferenziert. (Vgl. UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11). Den Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG kommt durchwegs Rechtsgeschäftsgebühren- bzw. Verkehrsteuercharakter zu, die Interpretation erfolgt im Licht des ABGB unter Beachtung einerseits der Eigentümlichkeit der glücksspielgesetzlichen Terminologie und andererseits der bei allen Abgabengesetzen elementaren wirtschaftliche Betrachtungsweise. Zur Interpretation der Glücksspielabgaben

können daher im Sinne der Einheitlichkeit der Steuerrechtsordnung vergleichbare Regelungen in anderen Steuergesetzen, wie z.B. das Gebührengesetz bzw. allgemeine verkehrssteuerliche Grundsätze, herangezogen werden.

Sowohl bei der Konzessionsabgabe als auch bei der Spielbankabgabe handelt es sich, obwohl diese Abgaben im Kontext mit der Glücksspielrechtlichen Konzessionserteilung stehen, finanzwissenschaftlich nicht um ein Entgelt für die Überlassung der Konzession, sondern um „echte Steuern“. Von ihrem Besteuerungsgegenstand „Durchführung von Glücksspielen“ - mitgedacht werden muss § 1 Abs. 1 GSpG - kann die Struktur abgeleitet werden, dass auch mit diesen beiden Abgaben grundsätzlich der Abschluss entgeltlicher Glücksverträge besteuert wird.

Die Konzessionäre sind teilweise von den Glücksspielabgaben befreit. Nach der Steuerrechtssystematik wird durch eine Steuerbefreiung der Grundtatbestand lediglich ausgehöhlt. Das heißt auf den vorliegenden Fall bezogen, dass die „Spielverträge“, die von den Konzessionären gemäß § 14 GSpG und § 21 GSpG abgeschlossen werden, grundsätzlich der „allgemeinen“ Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 ff GSpG unterliegen, durch die Befreiungen scheiden sie aus dem Geltungsbereich des § 57 GSpG grundsätzlich wieder aus, da sie „besonderen“ Glücksspielabgaben - der Konzessions- bzw. der Spielbankabgabe - unterliegen und eine Doppelbesteuerung mit Glücksspielabgaben vermieden werden soll. (Vgl. § 15 Abs. 3 GebG).

Während Strafverfahren gemäß §§ 52ff GSpG unmittelbar mit dem Glücksspielmonopol zusammenhängen - ohne Glücksspielmonopol keine Strafe - liegt für das Bundesfinanzgericht im Gegensatz dazu **bei den Glücksspielabgaben keine *conditio sine qua non* im Verhältnis zum Glücksspielmonopol vor**. Andererseits gibt es die Erkenntnisse VfGH 12.4.1997, G 400/96, G 44/97; VfGH 2.10.1998, G 72/97, G 247/97, dass in der Versagung einer Befreiung die Anwendung eines negativen Tatbestandsmerkmals liegen kann, womit auch diese Bestimmung präjudiziell ist (Aichlreiter, Präjudizialität, in *Holoubek/Lang* [Hrsg.], Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 71; Lang, Der Sitz der Rechtswidrigkeit, in *Holoubek/Lang* [Hrsg.], Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 93), weswegen **lediglich sicherheitshalber** von einer Präjudizialität der Vorschrift des § 57 Abs. 4 GSpG, die dem Konzessionär gemäß § 14 GSpG den aus Sicht der Bf. begünstigten Steuersatz von 25% Glücksspielabgabe auferlegt, ausgegangen wird.

Zur Frage der Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols gibt zwei Judikate von Landesverwaltungsgerichten mit unterschiedlichem Ergebnis (Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich 8.5.2014, LVwG-410269/6/GJ/Rt und Landesverwaltungsgerichtes Wien VGW 12.8.2014, VGW-001/023/5739/2014). Das Bundesfinanzgericht schließt sich dem Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichtes Wien VGW 12.8.2014, VGW-001/023/5739/2014, das das österreichische Glücksspielmonopol als unionsrechtskonform ansieht, an und ergänzt aus rechtsverkehrssteuerlicher Sicht. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes stand bereits bei den Vorgängerbestimmungen

des heutigen Glücksspielgesetzes der Spielerschutz im Vordergrund, fiskalische Zwecke traten immer weiter zurück, auch die Sportförderung wurde ein Thema.

In den Glücksspielgesetznovellen 2010 wurde das Glücksspielmonopol definitiv zu einer Spielerschutzinstitution moduliert, während gleichzeitig die abgabenrechtlichen Teile wie Konzessions- und Spielbankabgabe mit dem Steuerrecht synchronisiert und auch terminologisch als „echte Steuern“ ausdifferenziert wurden. Da sich nach den glücksspielrechtlichen Regelungen das Monopol auf den Spielerschutz und Aufsicht usw. konzentriert und die Gegenüberstellung der Konzessions- und Spielbankabgabe zu den Glücksspielabgaben zeigt, dass diese Abgaben eigentlich in den großen Bereich der Rechtsverkehrssteuern (Glücksverträge) fallen und nicht nur Konzessionäre sondern auch nichtkonzessionierte Glücksspielveranstalter/anbieter diese Steuerauslösemomente setzen können, kann nicht behauptet werden, die Maximierung der Staatseinnahmen sei das wahre Ziel der Monopolreglung.

Selbst dann, wenn das Bundesfinanzgericht zu einem anderen Ergebnis gekommen wäre, hätte die Bf. nichts für sich gewonnen, denn sie bliebe, da § 57 Abs. 3 GSpG nicht auf das Glücksspielmonopol rekurriert, mit 30% glücksspielabgabenpflichtig.

8. Schlussfolgerung

Anhand dieser erstmaligen Festsetzungen gemäß § 201 BAO von selbstberechneten Glücksspielabgaben wurde festgestellt, **dass aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern die glücksspielabgabenrechtliche Gleichbehandlung von Konzessionären und Nichtkonzessionen nicht** für ein fiskalistisches Glücksspielmonopol spricht, das nur Lukrierung von Einnahmen im Sinn hat, indem es durch aggressive Werbepolitik seinen Markt erweitern möchte, sondern **es wird jeder mit der glücksspielgesetzlichen Rechtsverkehrssteuer belegt**, der den Abgabentatbestand verwirklicht, d.h. spezielle Glücksverträge abschließt.

Selbst wenn man sich das Glücksspielmonopol „wegdenken“ würde, hätte dies rechtsverkehrssteuerlich die Folge, dass

- die Konzessionäre zwar nicht mehr konzessions- bzw- spielbankabgabepflichtig, dafür aber in wesentlich gleicher Höhe glücksspielabgabepflichtig bzw. rechtsgeschäftsgebührenpflichtig gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 GebG wären und
- die Bf. wie bisher gemäß § 57 Abs. 3 GSpG glücksspielabgabenpflichtig mit 30% bliebe.

In den steuerrechtlichen Regelungen **§ 57 Abs. 3 GSpG** kann keine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs nach Art. 56 AEUV, der die Bf. ausgesetzt wäre, erkannt werden.

Aus all diesen Gründen war der Säumnisbeschwerde stattzugeben, jedoch waren keine erstmaligen Nullfestsetzungen von selbstberechneten Glücksspielabgaben für die Monate Februar, März, April und Juni 2011 vorzunehmen bzw. wie die Bf. anlässlich des Erörterungstermines am 17.11.2014 vorbrachte, diese nicht mit 25% festzusetzen.

9. Zulassung der Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision zulässig, da es sich um erstmalige Festsetzungen von Glücksspielabgaben handelt und es noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 57 Abs. 3 GSpG gibt.

Wien, am 21. November 2014