

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Gerald Daniaux und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Armin Treichl, Dr. Andreas Kickl und Mag. Tino Ricker, im Beisein der Schriftführerin Jennifer Reinher, über die Beschwerde der Firma a, b, vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Erdbergstrasse 200, 1030 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel, St.Nr. X, betreffend Glückspielabgabe 2016, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. Jänner 2018

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Eingabe der Beschwerdeführerin an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel vom 20. Jänner 2017 hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Offenlegung im Rahmen der Glücksspielabgabe 2015 gem. § 58 Abs. 3 GSpG

Bei Preisausschreiben ohne vermögenswerte Leistung wurden im Veranlagungszeitraum 2016 die in der Beilage aufgelisteten Sachpreise verlost.

Der VwGH hat mit Beschluss vom 25. November 2015 die Aufhebung des § 58 Abs. 3 GSpG durch den VfGH als verfassungswidrig beantragt, bzw. in eventu nur des in § 58 Abs 3 GSpG enthaltenen Klammerbegriffes „auch“. Der VwGH begründet dies damit, dass eine Besteuerung ohne konkreten inländischen Sachverhalt (dh Teilnahme von österreichischen Spielern am Gewinnspiel bzw. Preisausschreiben) sachlich nicht gerechtfertigt ist und in der bloßen „Auslobung“ im Inland kein ausreichender Anknüpfungspunkt erblickt werden kann.

Darüber hinaus hegt der VwGH Bedenken, dass mit dieser Regelung die Erwerbsfreiheit (Art 6 StGG) in Folge Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes und die unionsrechtliche

Dienstleistungsfreiheit (Art 15 EU—GRC) der Veranstalter von Gewinnspielen bzw. Preisausschreiben in unverhältnismäßiger Weise eingeschränkt wird.

Der Rechtsauffassung des VwGH folgend, gehen wir ebenfalls von der Verfassungswidrigkeit des § 58 Abs 3 GSpG aus, und beantragen daher gemäß § 201 Abs. 3 BAO die bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgabe für Preisausschreiben für 2015 [gemeint wohl: 2016] iHv EUR 0,00.

Mit dieser Anzeige Wird der Offenlegungspflicht des § 119 ff. BAO vollumfänglich nachgekommen.

Verlosung	Wert	5% Glückspiel-abgabe	Kanal	Gewinner in Ö	Gewonnener Wert in Ö
3 2er BMW Cabrio	99.000,00	4.950,00	VAD	1	33.000,00
150 Gewinn Sets à 500 € Kaffeemaschine, Tasche, Kamera	75.000,00	3.750,00	VAD	20	10.000,00
Monatliches Gewinnspiel Internet 10 Beauty Pakete à 100 €	12.000,00	600,00	VPI	0	0,00
Summe	186.000,00	9.300,00			43.000,00

Mit Bescheid vom 30. Jänner 2017 hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel der Beschwerdeführerin Glücksspielabgabe für Dezember 2016 in Höhe von 9.300,00 €, das sind 5 vH von 186.000,00 € vorgeschrieben. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Die Festsetzung erfolgte gemäß § 201 Abs. 2 Zi. 2 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden.

Daher war dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen.

Dem Antrag auf Festsetzung der Glücksspielabgabe hatte gem. § 201 Abs. 3 Ziff. 1 BAO zu erfolgen, da der Antrag binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht wurde. Dem Antrag konnte allerdings bezüglich der Höhe des beantragten Betrages nicht stattgegeben werden, da nach gültiger Rechtslage der § 58 Abs. 3 GSpG besagt, dass Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistungen gem. § 2 Abs. 1 Z 2 (Einsatz) einer Glücksspielabgabe i.H.v. 5 vH der in Aussicht gestellten vermögenswerten

Leistungen (Gewinn) unterliegen, wenn sich das Gewinnspiel (auch) an die inländische Öffentlichkeit richtet.

Aufgrund der gesamten bekanntgegebenen in Aussicht gestellten Gewinne für den Zeitraum 1.1.2016 bis 31.12.2016 wird die GSpA lt. Bescheid festgesetzt.

Mit Erkenntnis vom 12.12.2016, G650/2015, 620/2016, G35/2016 wies der VfGH die Anträge des VwGH und des BFG § 58 Abs. 3 GSpG, in eventu die Wort— und Zeichenfolge „(auch)“ in § 58 Abs. 3 GSpG als verfassungswidrig aufzuheben, ab.“

In der Beschwerde vom 16. März 2017 – innerhalb der verlängerten Beschwerdefrist – brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin hat im Veranlagungszeitraum 2015 Preisausschreiben ohne vermögenswerte Leistung in Höhe der in der Beilage zur Glücksspielabgabenerklärung aufgelisteten Sachpreise verlost, wobei sich die Auslobung an die österreichische Öffentlichkeit gerichtet hat.

2. Würdigung

2.1. Eine österreichische Gesellschaft als (mittelbar) Begünstigte der Grundfreiheiten des Unionsrechts aufgrund des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes

Die Beschwerdeführerin wurde nach den österreichischen gesellschaftsrechtlichen Vorschriften gegründet und hat ihren Sitz in Österreich. Es ist diesem Unternehmen dennoch möglich, sich gegenüber Österreich mittelbar auf die Grundfreiheiten des Unionsrechts zu berufen.

Was einen reinen Inlandssachverhalt angeht, so ist ein solcher zwar nicht direkt von den Grundfreiheiten des Unionsrechts erfasst. Das Unionsrecht steht aber dem nicht entgegen, dass aufgrund nationaler (verfassungs)rechtlicher Bestimmungen (Diskriminierungsverbot, Gleichheitssatz, Willkürverbot usw.) zur Beseitigung der sog. Inländerdiskriminierung vorgeschrieben wird, dass einem inländischen Staatsangehörigen die gleichen Rechte zustehen, die einem Staatsangehörigen eines anderen Mitgliedstaats in der gleichen Lage kraft Unionsrecht zustünden.

Würde ein Wirtschaftsteilnehmer aus einem anderen Mitgliedstaat die von der Beschwerdeführerin ausgeübte Tätigkeit - der Betrieb von Eingabeterminals, durch die auf elektronischem Wege ein Zugang zu dem Spielangebot von landesrechtlich genehmigten Glücksspielautomaten, die gemäß den steirischen landesrechtlichen Vorschriften zugelassenen sind, ermöglicht wird - praktizieren, so wäre dies von der von der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) bzw. der Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) erfasst. In Anlehnung an die Judikatur des EuGH wird dabei für eine Situation wie jene der Tätigkeit der Beschwerdeführerin eher von der (mittelbaren) Anwendbarkeit der Dienstleistungsfreiheit auszugehen sein (Siehe nur EuGH, Rs. C-270/11, Garkalns, wonach „Tätigkeiten, die darin bestehen, den Nutzern gegen Entgelt die Teilnahme an einem Geldspiel zu ermöglichen, nach ständiger Rechtsprechung

Dienstleistungen [...] darstellen" (Rz. 21) und der AEUV „keine Vorschrift enthält, die eine abstrakte Bestimmung der Dauer oder Häufigkeit ermöglicht, ab der die Erbringung einer Dienstleistung oder einer bestimmten Art von Dienstleistung nicht mehr als eine Dienstleistungserbringung angesehen werden kann, so dass der Begriff „Dienstleistung“ im Sinne des Vertrags Dienstleistungen ganz unterschiedlicher Art umfassen kann, einschließlich solcher, deren Erbringung sich über einen längeren Zeitraum, bis hin zu mehreren Jahren erstreckt" (Rz. 28).)

In diesem Zusammenhang hat der EuGH klargestellt, dass Art. 43 EG und 49 EG die Aufhebung jeder Beschränkung der Niederlassungsfreiheit und des freien Dienstleistungsverkehrs verlangen - selbst wenn diese Beschränkung unterschiedslos für inländische Dienstleistende wie für solche aus anderen Mitgliedsstaaten gilt sofern sie geeignet sind, die Tätigkeit des Dienstleistenden, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, zu unterbinden, zu behindern oder weniger attraktiv zu machen"(EuGH 8.10.2009, C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional, Rn 51 mwN; EuGH 12.2.2012, C-72/10, C-77/10, Costa und Cifone, Rz. 6g.).

Da eine Ungleichbehandlung österreichischer Wirtschaftsteilnehmer in der exakt gleichen Situation sachlich nicht gerechtfertigt ist, schlagen die Konsequenzen aus der Anwendung der Grundfreiheiten - im gegebenen Fall die Unanwendbarkeit der unionsrechtswidrigen österreichischen glücksspielrechtlichen Regelungen - nach ständiger Judikatur des VfGH aufgrund des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes auch auf den Inlandssachverhalt durch.

Die Grundfreiheiten des Unionsrechts gelten grundsätzlich nur in zwischenstaatlichen Sachverhalten, im gegebenen Fall also für Wirtschaftsteilnehmer aus anderen Mitgliedstaaten. Diese Bezogenheit der Grundfreiheiten auf zwischenstaatliche Sachverhalte führt immer wieder zu Situationen der sog. Inländerdiskriminierung. Abhilfe zur Beseitigung solcher oft sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlungen von reinen Inlandssachverhalten hat das jeweilige innerstaatliche Verfassungsrecht zu schaffen.

Dieses, insbesondere der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz gem. Art. 7 B-VG, wird grundsätzlich die Beseitigung solcher Ungleichbehandlungen von grenzüberschreitenden Sachverhalten und reinen Inlandssachverhalten fordern.

Davon geht auch der EuGH aus, der in Vorabentscheidungsverfahren regelmäßig auch bei Vorliegen von Sachverhalten, die unzweifelhaft mit keinem ihrer Elemente über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweisen, dennoch Bestimmungen des Unionsrechts auslegt - mit dem Hinweis, dass diese Auslegung für das vorlegende Gericht wegen der verfassungsrechtlich gebotenen Beseitigung der Inländerdiskriminierung von Relevanz sein kann (.Ständige Rsp.; siehe nur EuGH, verb. Rs. C-94/04 u. C-202/04, Cipolla u.a., Rz. 30; verb. Rs. C-570/07 u. C-571/07, Blanco Perez und Chao Gómez, Rz. 39; verb. Rs. C-357/2010 bis C-359/2010, Duomo Gpa, Rz. 28.)

So hat der EuGH von sich aus, ohne dass das vorlegende Gericht darauf Bezug genommen hätte, im Urteil Garkalns in einem rein innerlettischen Sachverhalt, eine Auslegung des Unionsrechts mit dem Hinweis auf die gebotene Beseitigung einer Inländerdiskriminierung vorgenommen:

„20. Im vorliegenden Fall steht zwar fest, dass Garkalns ein in Lettland gegründetes lettisches Unternehmen ist und sämtliche Elemente des Ausgangsrechtsstreits innerhalb dieses einzigen Mitgliedstaats liegen. Dennoch kann die Antwort des Gerichtshofs, wie aus der Rechtsprechung hervorgeht, dem vorlegenden Gericht auch unter derartigen Umständen von Nutzen sein, insbesondere dann, wenn sein nationales Recht vorschreiben sollte, dass einem inländischen Staatsangehörigen die gleichen Rechte zustehen, die einem Staatsangehörigen eines anderen Mitgliedstaats in der gleichen Lage kraft Unionsrecht zustünden“.

Also immer dann, wenn nationale (verfassungs-)rechtliche Bestimmungen wie etwa der Gleichheitssatz eine Beseitigung von Inländerdiskriminierungen verbieten, schlagen die Grundfreiheiten des Unionsrechts in ihrer Auslegung durch den EuGH auch auf inländische Wirtschaftsteilnehmer wie die Beschwerdeführerin in Inlandssachverhalten durch.

Was die Rechtslage in Österreich angeht, so widerspricht nach der ständigen Judikatur des VfGH eine Inländerdiskriminierung im Regelfall dem Gleichheitssatz des Art. 7 B-VG (siehe nur VfGH 15.12.2011, G 77/10):

„Nach ständiger Judikatur des Verfassungsgerichtshofes ist eine Schlechterstellung österreichischer Staatsbürger gegenüber Ausländern am Gleichheitssatz zu messen und bedarf daher einer sachlichen Rechtfertigung (vgl. VfSlg. 13.084/1992, 14.863/1997, 14.963/1997). Dieser Grundgedanke wurde vom Verfassungsgerichtshof in Anbetracht der „doppelten Bindung“ des Gesetzgebers bei Umsetzung von Gemeinschaftsrecht auch auf die so genannte „Inländerdiskriminierung“ übertragen (vgl. VfSlg. 14.863/1997, 14.963/1997, 15.683/1999, 18.656/2008).

Verstößt eine gesetzliche Bestimmung des nationalen Rechts gegen unmittelbar anwendbares Gemeinschaftsrecht, dann wird sie in Fällen mit Gemeinschaftsbezug (aufgrund des Anwendungsvorranges des Gemeinschaftsrechts) verdrängt. Die nationalen Normen sind dann so zu lesen, als ob die verdrängte Bestimmung nicht vorhanden wäre; es ist also der gemeinschaftsrechtskonforme nationale Regelungstorso anzuwenden. In allen anderen Fällen ist die nationale Norm in ihrer Gesamtheit anzuwenden. Vergleicht man nun die nationale Norm mit dem (durch den Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechtes entstandenen) nationalen Regelungstorso, so ist zu prüfen, ob dabei nicht Sachverhalte ohne Gemeinschaftsbezug im Verhältnis zu jenen mit einem solchen Bezug diskriminiert werden (s VfSlg. 17.150/2004, 18.656/2008).

Der gegebene Fall, in dem innerstaatliche Glücksspielregelungen einschließlich Strafbestimmungen aufgrund des Vorrangs der Grundfreiheiten des Unionsrechts auf Unionsbürger nicht angewendet werden dürfen, auf gleichgelagerte rein innerstaatliche

Sachverhalte aber weiterhin anzuwenden sind, ist geradezu ein Paradebeispiel der unsachlichen und unzulässigen Benachteiligung eigener Staatsangehöriger.

Dass in einem Sachverhalt wie diesen die Ungleichbehandlung nicht von vorneherein unmittelbar durch österreichische Normen, sondern erst durch den Anwendungsvorrang des Unionsrechts bewirkt wird, ändert nichts an der unzulässigen Diskriminierung (s VfSlg. 17.150/2004.):

„Verstößt eine gesetzliche Bestimmung des nationalen Rechts gegen unmittelbar anwendbares Gemeinschaftsrecht, dann wird sie in Fällen mit Gemeinschaftsbezug verdrängt. Die nationalen Normen sind dann so zu lesen, als ob die verdrängte Bestimmung nicht vorhanden wäre; es ist also der gemeinschaftsrechtskonforme nationale Regelungstorso anzuwenden. In allen anderen Fällen ist die nationale Norm in ihrer Gesamtheit anzuwenden.

Vergleicht man nun die nationale Norm mit dem (durch den Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts entstandenen) nationalen Regelungstorso, wird eine Ungleichbehandlung ersichtlich und es ist zu prüfen, ob dabei nicht Sachverhalte ohne Gemeinschaftsbezug im Verhältnis zu jenen mit einem solchen Bezug diskriminiert werden“ (VfSlg. 17.422/2004 und die dort zitierte Literatur. Vgl. weiters Münnich, Art. 7 EWGV und Inländerdiskriminierung, ZfRV 1992, 92 ff.; Loos/Zlatojevic, Familienangehörige von Österreichern, EWR-Bürgern und Schweizern im FPG und NAG - verfassungswidrige Inländerdiskriminierung, migraLex 2006, 91 ff.; Haslehner, Die Ausdehnung des Anwendungsbereichs der europäischen Grundfreiheiten durch Verfassungs- und DBA-Recht, Taxlex 2007, 4040 ff. (442 ff.)).

Eine sachliche Rechtfertigung für eine solche Ungleichbehandlung kann auch nicht im Vorliegen eines reinen Inlandssachverhalts erblickt werden. Denn wie der VfGH in ständiger Rsp. (Ständige Rsp.; siehe nur VfSlg. 14.963/1997; VfSlg. 17.150/2004; VfSlg. 17.422/2004; VfGH 15.12.2011, G 77/10) ausführt, lässt es das Prinzip der doppelten Bindung des Gesetzgebers bei der Umsetzung von Unionsrecht „[...] im Allgemeinen nicht zu, den Umstand, dass eine bestimmte Regelung unionsrechtlich geboten ist, zugleich als alleinige sachliche Rechtfertigung für die unterschiedliche Behandlung von Inländern und Unionsbürgern bei Anwendung einer Norm heranzuziehen. Dies gilt entsprechend für die Differenzierung zwischen rein innerstaatlichen Sachverhalten und - jeweils bezogen auf Mitgliedstaaten der EU bzw. des EWR - grenzüberschreitenden Sachverhalten bzw. Sachverhalten mit Bezügen zum Unionsrecht“.

Zum Ergebnis der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit einer Inländerdiskriminierung könnte man wohl nur in jenen seltenen Fällen kommen, wo das Unionsrecht die Inländerdiskriminierung unmittelbar erfordern würde und Letztere nicht bloß eine Folge des Zusammenspiels von nationalem und Unionsrecht ist. Eine solche Situation erscheint aber kaum denkbar (siehe Haslehner, Die Ausdehnung des Anwendungsbereichs der europäischen Grundfreiheiten durch Verfassungs- und DBA-Recht, Taxlex 2007, 4040 ff. (443)).

Der VfGH akzeptiert zwar ausnahmsweise unter gewissen Umständen - zur Vermeidung eines Gesetzesvakuumms im Hinblick auf öffentliche Interessen - eine (vorübergehende) sachliche Rechtfertigung einer allein aus unionsrechtlicher Ursache entstandenen inländerdiskriminierenden Wirkung einer Norm für jenen Zeitraum, der vom Gesetzgeber für eine unionsrechtlich zulässige Neuregelung benötigt wird (VfGH 15.12.2011, G 77/10, 2.7.).

Dies ist hier nicht der Fall.

Vielmehr ist gegenständlich vom Vorliegen einer Rechtslage auszugehen, die dazu führt, dass inländische Wirtschaftsteilnehmer wie die Beschwerdeführerin in unsachlicher Weise schlechter behandelt werden als in den Anwendungsbereich des Unionsrechts fallende Sachverhalte. Aus diesem Grunde gebietet der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz, dass inländischen Wirtschaftsteilnehmern wie der Beschwerdeführerin die gleichen Rechte zustehen, die Wirtschaftsteilnehmern aus anderen Mitgliedstaaten in der gleichen Lage kraft Unionsrecht zustünden.

Demnach schlägt die unionsrechtliche Beurteilung der österreichischen Glücksspielregelungen auf die Beschwerdeführerin als inländischen Marktteilnehmer durch.

Dies wurde auch vom OGH (OGH 21.10.2014, 4 Ob 145/147; OGH 20.1.2015 4 OB 200/1401) in seiner ständigen Rechtsprechung klargestellt, indem dieser festgehalten hat, dass „[...] der allfällige Verstoß einer nationalen Regelung gegen das Primärrecht in diesem Fall Vorfrage für die nach nationalem (Verfassungs-)Recht zu beurteilende Frage, ob ein Inländer durch die weitere Anwendung der nationalen Regelung faktisch schlechter behandelt werden darf als ein EU-Ausländer, der sich auf die Nichtanwendbarkeit berufen kann.“

Diese Rechtsprechung wurde insofern fortentwickelt in dem der OGH (OGH 30.03.2016, 40b3i/i6m (40b253/i5g, 40b27/i6y, 40b46/i6t, 40b5o/i6f, 40b56/i6p) in seiner jüngsten Entscheidung von der Unionsrechtswidrigkeit des österreichischen Glücksspielmonopols ausging und in Rahmen eines Gesetzprüfungsverfahrens die Aufhebung des Glücksspielmonopols in Folge einer unzulässigen Inländerdiskriminierung beim VfGH beantragt hat und vom VfGH auch entsprechend unter den genannten Gesichtspunkten gewürdigt wurde (VfGH 15.10.2016, E 945/2016-24, E 947/2016-23, E 1054/2016-19).

Die einschlägigen Normen können nach der ständigen Judikatur des VfGH aufgrund des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes auch der inländischen Beschwerdeführerin nur dann entgegengehalten werden, wenn die gesetzliche Bestimmung als solche mit den Grundfreiheiten des Unionsrechts vereinbar ist. Demnach ist im Folgenden die Unionsrechtskonformität der betreffenden Bestimmungen nach objektive Gesichtspunkten zu prüfen.

Dabei hat eine konkrete und eingehende Prüfung der aus europarechtlicher Sicht vorgebrachten Erwägungen zu erfolgen.

2.2. Europarechtliche Erwägungen - Verletzung des gewährleisteten Rechtes Dienstleistungsfreiheit (Art. 15 EGRC) und der unternehmerischen Freiheit (Art. 16 EGRC)

Der Anknüpfungspunkt, dass gemäß § 58 Abs. 3 GSpG 5% Glücksspielabgabe auf die im Inland in Aussicht gestellten Vermögenswerten Gewinne anfallen, sofern sich diese (auch) an die inländische Öffentlichkeit wenden, führt bei länderübergreifenden Auslobung zu einer exzessiven Besteuerung (Glücksspielabgabe kann höher sein als der erzielte Rohertrag). Um dieser in Österreich zu entgehen, wäre uU die Einstellung der betrieblichen Tätigwerdens von in anderen Mitgliedsstaaten niedergelassenen Marktteilnehmer in Österreich liegt die unionsrechtliche Dienstleistungsfreiheit der Veranstalter von Gewinnspielen bzw. Preisausschreiben in unverhältnismäßiger Weise eingeschränkt wird (Doralt, Preisausschreiben: Weltweiter Geltungsbereich der Glücksspielabgabe?, RdW 5/2014, 309) [???].

Gemäß Art 51 Abs. 1 EGRC gilt die Charta für die Mitgliedsstaaten bei der Durchführung des Rechts der Union (Borowsky in Meyer (Hrsg), Charta der Grundrechte der Europäischen Union! (2011), Art 51 EGRC Rz 25). Der Anwendungsbereich der Charta ist ua in Bezug auf von den Mitgliedsstaaten vorgenommene Einschränkungen der Grundfreiheiten eröffnet (EuGH 18. 6.1991, C-260/89, Ert, Slg 1991,1-2925 Rz 43; 12. 6. 2003, C-112/00, Schmidberger, Slg 2003,1-5659; Ladenburger in Tettinger/Stern (Hrsg), Europäische Grundrechte-Charta (2006), Art 51 EGRC Rz 20 ff). Durch die Festsetzung von exzessiven Steuern für in anderen Mitgliedsstaaten niedergelassenen Marktteilnehmer, die Preisausschreiben in Österreich ausloben, wird die Niederlassungsfreiheit und Dienstleistungsfreiheit von ausländischen Unternehmen eingeschränkt. Die EGRC ist daher anwendbar (EuGH 30.4.2014, C-290/12, Pfleger, Rz 36).

Gemäß Art 21 Abs. 2 EGRC ist im Anwendungsbereich der Verträge (und unbeschadet besonderer Bestimmungen in diesen) jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten. Diese Bestimmung darf gemäß Art 52 Abs. 2 EGRC nicht anders ausgelegt werden als die Diskriminierungsverbote der Verträge (Höbeheide in Meyer, Art 21 EGRC Rz 42).

Auf Art 21 Abs. 2 EGRC können sich auch juristische Personen berufen (Sachs in Tettinger/Stern, Art 21 EGRC Rz 27).

Die exzessive Besteuerung von in anderen Mitgliedsstaaten niedergelassenen Marktteilnehmer stellt eine mittelbare Diskriminierung dieser Unternehmen dar, für die keine rechtfertigenden Gründe vorliegen. Aufgrund des in Art 52 Abs. 2 EGRC normierten Auslegungsgleichklangs des Art 21 Abs 2 EGRC einerseits und der Diskriminierungsverbote der Verträge andererseits gilt diese Schlussfolgerung auch für die Charta, die daher verletzt ist. Art 16 EGRC schützt - im Einklang mit der Rsp des EuGH vor In-Kraft-Treten der Charta (EuGH 14. 5.1974, 4/73. Nold, Slg 1974, 491; 27. 9.1979, 230/78, SpA Eridania, Slg 1979, 2749; Erläuterungen zu Art 16 EGRC, ABI C 2007/303,

23) - die unternehmerische Freiheit; darauf können sich auch juristische Personen berufen (Bernsdorff in Meyer, Art 16 EGRC Rz 16).

Der Schutzbereich des Grundrechts ist eröffnet. Die Beschränkung der Dienstleistungserbringung durch die eine exzessive Steuerlast für in anderen Mitgliedsstaaten niedergelassene Marktteilnehmer stellt einen Eingriff in das Grundrecht dar.

Dieser Eingriff könnte zum einen gern Art 52 Abs 1 EGRC gerechtfertigt sein, wenn er verhältnismäßig ist und den Wesensgehalt der unternehmerischen Freiheit achtet. Der Eingriff durch die exzessive Steuerlast von anderen Mitgliedsstaaten niedergelassene Marktteilnehmer, ist aber unverhältnismäßig.

Gemäß Art 16 EGRC wird die unternehmerische Freiheit nur „nach dem Unionsrecht und den einzelstaatlichen Rechtsvorschriften und Gepflogenheiten anerkannt“ (Bernsdorff in Meyer, Art 16 EGRC Rz 15). Auch Art 52 Abs. 6 EGRC normiert, dass den einzelstaatlichen Rechtsvorschriften und Gepflogenheiten in vollem Umfang Rechnung zu tragen ist, wie es in der Charta bestimmt ist; diese Anordnung hat aufgrund der entsprechenden Normierung in Art 16 EGRC freilich bloß deklaratorischen Charakter (Borowsky in Meyer, Art 52 EGRC Rz 46; Ladenburger in Tettinger/Stern, Art 52 EGRC Rz 103). Geht man allerdings davon aus, dass nach den einzelstaatlichen Rechtsvorschriften und Gepflogenheiten allenfalls vorhandene Eingriffsbefugnisse aus der Sicht der Charta nicht über die Schranken für Grundrechtseingriffe des Art 52 Abs 1 EGRC hinausgehen dürfen (so Blanke in Tettinger/Stern, Art 16 EGRC Rz 12 f; Bernsdorff in Meyer, Art 16 EGRC Rz 15; aA Grabenwarter, Die Charta der Grundrechte für die Europäische Union, DVB1 2001,1), so gelangt man abermals zum Ergebnis, dass die (exzessive) Besteuerung von in anderen Mitgliedsstaaten niedergelassene Marktteilnehmer nicht erforderlich und daher unverhältnismäßig ist.

Zusammengefasst ist somit festzustellen, dass auch auf der Grundlage der Charta die exzessive Besteuerung von anderen Mitgliedsstaaten niedergelassene Marktteilnehmer der Charta widerspricht.

Aufgrund des Durchschlagens der unionsrechtlichen Grundsätze bei der Beurteilung der österreichischen Glücksspielregelungen und der verfassungsrechtlich gewährleisteten Inländerdiskriminierungsverbotes geltend diese Grundsätze für den rein innerstaatlichen Sachverhalt, weshalb die Norm des § 58 Abs. 3 GSpG auch auf die Beschwerdeführerin unangewendet zu bleiben hat.

B. Anträge

Wir beantragen daher die Aufhebung des angeführten Bescheides wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie die Festsetzung der Glücksspielabgabe gemäß der ursprünglichen gemeldeten Glücksspielabgaben mit Null.

Im Zusammenhang mit dem vorliegenden Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht betreffend sämtliche angefochtene Bescheide stellen wir

den ANTRAG gemäß § 262 Abs. 2 lit. a und BAO idgF auf Unterlassung einer Berufungsvorentscheidung,

den ANTRAG gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. a und lit. b BAO idgF auf Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Berufungssenat,

den ANTRAG gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit. a. und lit. b BAO idgF auf mündliche Verhandlung.“

Trotz ausgewiesener Ladung ist zur Verhandlung kein Vertreter der Beschwerdeführerin erschienen.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte im Wesentlichen vor:

„Die erste Beschwerde betreffend das Jahr 2015 hat sich ja nur auf den Vorlageantrag des Verwaltungsgerichtshofes bezogen, der damals einen Antrag an den Verfassungsgerichtshof gestellt hat, den § 38 Abs. 5 oder Teile davon als verfassungswidrig aufzuheben, wobei der Verwaltungsgerichtshof aber damals schon klar ausgesprochen hat, dass alle Preise, die hier ausgelobt werden, einzubeziehen sind, wenn sich das Preisausschreiben auch nach Österreich richtet.

Bei der zweiten Beschwerde betreffend das Jahr 2016 verstehe ich die Beschwerde insgesamt nicht, weil erstens das Jahr schon einmal nicht stimmt und zweitens von Ausspielungen über Automaten die Rede ist, was sich sicher nicht auf Preisausschreibungen der a bezieht, sondern sonst irgendwo herauskopiert wurde. Es ist dieselbe Sache. Dort gilt, dass inzwischen der Verfassungsgerichtshof entschieden und die Anträge abgewiesen hat sowie einen weiteren Antrag eines Wiener Senates des Bundesfinanzgerichtes zurückgewiesen hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in zwei Entscheidungen selbst entschieden. Er hat die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes aufgehoben, selbst entschieden, die Beschwerde abgewiesen und ausdrücklich bestätigt, dass die Gesamtheit der ausgelobten Preise in die Glückspielabgabenbemessung einzubeziehen ist. In einem zweiten Fall hat er das genauso ausgesprochen.

Die Sache ist für mich an und für sich klar, weil der Verfassungsgerichtshof über die beanstandete Verfassungswidrigkeit ausdrücklich entschieden hat. Ich beantrage daher die Abweisung der Beschwerden.

Ich nehme an, dass die Entscheidungen dem Gericht bekannt sind. Das wären vom Verfassungsgerichtshof die Entscheidungen G 650/2015, G 35/2016 und G 20/2016. Das waren die Abweisungen der Anträge auf Aufhebung als verfassungswidrig. Des weiteren gibt es noch den Beschluss G 120/2016, indem ein Aufhebungsantrag zurückgewiesen wurde.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2016 Preisausschreiben ohne vermögenswerte Leistung folgender Sachpreise

Verlosung	Wert
3 2er BMW Cabrio	99.000,00
150 Gewinn Sets à 500 € Kaffeemaschine, Tasche, Kamera	75.000,00
Monatliches Gewinnspiel Internet 10 Beauty Pakete à 100 €	12.000,00
Summe	186.000,00

verlost, wobei sich die Auslobung auch an die österreichische Öffentlichkeit gerichtet hat.

Dieser Sachverhalt steht außer Streit. Strittig ist lediglich die rechtliche Beurteilung dieses Sachverhalts.

Dieser Sachverhalt wird rechtlich folgendermaßen beurteilt:

Mit Beschluss vom 25. November 2015, A 2015/11, auf den im Übrigen verwiesen wird, stellte der Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG an den Verfassungsgerichtshof den Antrag,

§ 58 Abs. 3 des Glücksspielgesetzes, BGBl. Nr. 620/1989, in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 76, zur Gänze, in eventu

in § 58 Abs. 3 leg. cit. in der genannten Fassung den Klammerbegriff "(auch)" als verfassungswidrig aufzuheben.

Der Verwaltungsgerichtshof legte seinem Antrag folgende Auslegung zu Grunde:

„Ausgehend vom möglichen Wortsinn des Tatbestandes des § 58 Abs. 3 GSpG, der die Grenze jeder Interpretation zieht, ist der vom Gericht vertretene Lösungsansatz, bei grenzüberschreitenden Glücksspielen die Abgabe in Relation zu den (schätzungsweise) auf das Inland entfallenden Teilnahmen zu bemessen, verwehrt, weil der Tatbestand des § 58 Abs. 3 GSpG eine solche verhältnismäßige Bemessung oder Reduzierung der Glücksspielabgabe schlicht nicht vorsieht. Der dem Einzelnen in Aussicht gestellte Gewinn ist bei Preisausschreiben iSd. § 58 Abs. 3 GSpG weder von der Gesamtzahl der Teilnehmer noch von der Anzahl oder dem Anteil der Teilnehmer aus dem Inland abhängig, bildet jedoch die Bemessungsgrundlage der Abgabe.“

Mit Erkenntnis vom 12. Dezember 2016, G 650/2015 u.a., wies der Verfassungsgerichtshof unter anderem diesen Antrag ab.

Begründend führte der Verfassungsgerichtshof in der Sache aus:

„2.1. Zu den gleichheitsrechtlichen Bedenken

2.1.1. Der Verfassungsgerichtshof stimmt der Auslegung des Verwaltungsgerichtshofes zu, dass § 58 Abs. 3 GSpG eine Bemessung im Verhältnis zu den schätzungsweise auf

das Inland entfallenden Teilnahmen bei grenzüberschreitenden Glücksspielen im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) nicht vorsieht. Der dem Einzelnen in Aussicht gestellte Gewinn bildet in seiner Gesamtheit die Bemessungsgrundlage für die Abgabe.

2.1.2. Der Verwaltungsgerichtshof und das Bundesfinanzgericht erachten in ihren Anträgen die angefochtene Bestimmung als gleichheitswidrig, weil die Abgabepflicht nur durch die „Auslobung“ im Inland ausgelöst werde. Damit entferne sich der Begriff des Glücksspiels nach § 58 Abs. 3 GSpG von der grundsätzlichen Definition in § 1 Abs. 1 GSpG und dem Begriff des „Spiels“, bei dem es sich um einen Glücksvertrag handle, der eine aktive Teilnahme voraussetze, wie es etwa auch bei der Bemessungsgrundlage „Einsatz“ bei Ausspielungen (§ 2 Abs. 1 GSpG) in § 57 Abs. 1 GSpG zum Ausdruck komme. Auch wenn man davon ausginge, dass die Glücksspielabgabe nach § 58 Abs. 3 GSpG eine - aus dem Gesetz nicht erschießbare - Mindestbeteiligung „aus dem Inland“ voraussetze, stünde einem solchen Verständnis immer noch das Bedenken entgegen, dass die Besteuerung unter unsachlicher Entfernung vom System des Glücksspielgesetzes und damit „in exzessiver Weise an Sachverhalte“ anknüpfte. Ausgehend von der Zielrichtung der Neufassung des § 58 Abs. 3 GSpG durch das AbgÄG 2011 (ErlRV 1212 BlgNR, 24. GP, 31), einen - wohl nicht nur grundsätzlichen - Inlandsbezug für die Besteuerung von Preisausschreiben zu schaffen, verfehle das Tatbestandselement „wenn sich das Gewinnspiel (auch) an die inländische Öffentlichkeit richtet“ eine sachlich differenzierte Anknüpfung der Besteuerung, namentlich der Höhe der Glücksspielabgabe, an einen konkreten (inländischen) Sachverhalt.

2.1.3. Gemäß § 58 Abs. 3 GSpG unterliegen „Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistung gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 (Einsatz) einer Glücksspielabgabe von 5 vH der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinn), wenn sich das Gewinnspiel (auch) an die inländische Öffentlichkeit richtet. Nach der angefochtenen Abgabenbestimmung genügt es sohin, dass das Preisausschreiben so ausgestaltet ist, dass dessen Ergebnis „ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt“ (§ 1 Abs. 1 GSpG). Eine (tatsächliche) aktive Teilnahme (Preisausschreibung) wird nicht verlangt.

Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes ist im Lichte der geltend gemachten gleichheitsrechtlichen Bedenken nicht entscheidend, ob und inwieweit sich der Begriff des Glücksspiels gemäß § 58 Abs. 3 GSpG mit jenem in § 1 GSpG deckt; entscheidend ist vielmehr, ob der Gesetzgeber den Besteuerungsgegenstand und den Steuersatz gemäß § 58 Abs. 3 GSpG in unsachlicher Weise festgelegt hat. Eine solche Unsachlichkeit kann der Verfassungsgerichtshof nicht finden:

Preisausschreiben iSd § 58 Abs. 3 GSpG unterscheiden sich zwar von herkömmlichen Glücksspielen darin, dass sie ohne vermögenswerte Leistung des Teilnehmers erfolgen. Ungeachtet dessen bestehen Gemeinsamkeiten, weil auch Preisausschreiben den Charakter eines Spiels aufweisen und damit in einem weiten Sinn als Ausspielung betrachtet werden können (vgl. auch - den nicht mehr geltenden - § 15 Abs. 1 Z 6 ErbStG, wonach Preisausschreiben als unentgeltliche Ausspielungen gegolten haben).

Nicht zuletzt dies rechtfertigt, dass der Gesetzgeber die Belastungsentscheidung im Glücksspielgesetz auf Preisausschreiben ausdehnt, zumal - worauf die Bundesregierung zutreffend verweist - Lenkungsaspekte, die der Besteuerung von Glücksspielen zugrunde liegen, auch für Preisausschreiben von Bedeutung sein können.

Hiebei sieht das Gesetz seit dem Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl. 1 Nr. 76, auch eine hinreichende Anknüpfung an das Inland vor, wenn der Verwaltungsgerichtshof und das Bundesfinanzgericht davon ausgehen, dass die Auslobung im Inland die Abgabepflicht auslöst. Angesichts der bestehenden Unterschiede im Tatsächlichen gebietet der Gleichheitssatz auch nicht, dass die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage von Preisausschreiben notwendigerweise jener der Glücksspielabgaben entsprechen müsste. Auch der Verwaltungsgerichtshof und das Bundesfinanzgericht führen in ihren Anträgen keine Argumente ins Treffen, die eine Gleichbehandlung als sachlich geboten erscheinen ließen (vgl. im Übrigen auch VfSlg. 16.454/2002 zum Spielraum des Gesetzgebers bei steuerpolitischen Belastungsentscheidungen).

2.2. Zu den Bedenken in Hinblick auf Art. 6 StGG und Art. 15 GRC

2.2.1. Der Verwaltungsgerichtshof und das Bundesfinanzgericht meinen, „mit diesem Ergebnis“ würden sie auch Bedenken hegen, dass die angefochtene Bestimmung gegen die Erwerbsfreiheit gemäß Art. 6 StGG und die Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 15 GRC verstoße.

2.2.2. Wie unter Punkt 2.1. dargestellt, teilt der Verfassungsgerichtshof die vom Verwaltungsgerichtshof und vom Bundesfinanzgericht ausgeführten gleichheitsrechtlichen Bedenken nicht. Da der Verwaltungsgerichtshof und das Bundesfinanzgericht ihre Bedenken im Lichte des Art. 6 StGG und des Art. 15 GRC ausschließlich „mit dem Ergebnis“ der gleichheitsrechtlichen Beurteilung der angefochtenen Bestimmung begründen, erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf diese Bedenken. Es kann vielmehr auf die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes unter Punkt 2. 1. verwiesen werden.

...“

Gemäß § 58 Abs. 3 GSpG in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 76, unterliegen Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistung gemäß § 2 Abs. 2 Z. 2 (Einsatz) einer Glücksspielabgabe von 5 v.H. der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinn), wenn sich das Gewinnspiel (auch) an die inländische Öffentlichkeit richtet. Die Steuerpflicht entfällt, wenn die Steuer den Betrag von EUR 500,00 im Kalenderjahr nicht überschreitet.

Der Verwaltungsgerichtshof legte seinem Prüfungsantrag die Auslegung zugrunde, dass der Tatbestand des § 58 Abs. 3 GSpG bei grenzüberschreitenden Glücksspielen eine verhältnismäßige Bemessung oder Reduzierung der Glücksspielabgabe nicht vorsehe. Der Verfassungsgerichtshof teilte diese Auslegung im zitierten Erkenntnis vom 12. Dezember 2016: Der dem Einzelnen in Aussicht gestellte Gewinn bilde in seiner Gesamtheit die Bemessungsgrundlage für die Abgabe.

Die Glücksspielabgaben enthalten, da sowohl mündliche als auch schriftliche Spielverträge besteuert werden (kein Urkundenprinzip), keine dem § 16 vergleichbare Inlands-/Auslandsregelung. Eine Glücksspielabgabeninländereigenschaft der Vertragsteile iSd personellen Inlandsbezugs ist nicht Voraussetzung für die Abgabepflicht.

§ 58 Abs 3 Glücksspielgesetz knüpft weder an die Staatsbürgerschaft noch an den (Wohn)Sitz der die Preise des Preisausschreibens auslobenden Personen an, sondern stellt lediglich darauf ab, dass sich das Gewinnspiel (Preisausschreiben) (auch) an eine inländische (=österreichische) Öffentlichkeit richtet. Daher unterliegen sowohl Gewinnspiele (Preisausschreiben) österreichischer als auch ausländischer Unternehmen der Glücksspielabgabe des § 58 Abs 3 Glücksspielgesetz, wenn sie sich an eine inländische (=österreichische) Öffentlichkeit richten.

Die weitwendigen Ausführungen zum angeblichen Vorliegen einer Inländerdiskriminierung sind daher vollkommen unverständlich.

Dem Vorbringen in der Beschwerde, dass es bei länderübergreifenden Auslobungen zu einer exzessiven Besteuerung kommen könne, ist zu entgegnen, dass die Höhe des Steuersatzes (5 vH) an sich vergleichsweise gering ist und es die Veranstalter in der Hand haben, grenzüberschreitende Preisausschreiben mit eigenen Gewinnpools für Österreich vorzusehen. Sie können daher den Steueranfall beeinflussen, etwa indem sie die in Aussicht gestellten Preise in Österreich dem Absatz bzw. Umsatz in Österreich anpassen. Gleichzeitig würde in einem solchen Fall das Ziel des Gesetzgebers, besonders große (und damit übermäßig verlockende) Preisausschreiben zurückzudrängen, erreicht, und ein Gleichgewicht zwischen der Bedeutung des Preisausschreibens und der damit ausgelobten Preise im Inland auf der einen Seite und dem Absatz bzw. Umsatz von Waren bzw. Dienstleistungen in Österreich auf der anderen Seite hergestellt. Im Übrigen entspricht es verwaltungsökonomischen Erwägungen, auf die der inländischen Öffentlichkeit in Aussicht gestellten Gewinne abzustellen, da die Bemessungsgrundlage auf Grund der Spielbedingungen eines Preisausschreibens (sowohl für den Abgabepflichtigen als auch für die Finanzverwaltung) einfach und sicher festgestellt werden können. Der Abgabepflichtige hat es dabei noch vor Durchführung des Preisausschreibens in der Hand, die zu erwartende Abgabenlast einfach und sicher zu errechnen, und hat damit auch die Möglichkeit eine Anpassung des Preisausschreibens noch vorzunehmen. Eine Beurteilung nach Umsatz- oder Absatzzahlen, nach Bevölkerungsschlüssel oder im Einzelfall zu ermittelnder Anzahl der tatsächlich am Preisausschreiben teilnehmender Käufer würde zu großen Unsicherheiten bei der Abgabenerklärung führen, da dies nicht immer einfach und eindeutig feststellbar ist. Ferner würden diese Feststellungen auch mit enormem Verwaltungsaufwand sowohl auf Seiten der Veranstalter eines Preisausschreibens als auch auf Seiten der Finanzverwaltung (im Zuge der Prüfung) einhergehen (vgl VfGH vom 12.12.2016, G 650/2015 ua).

Von einer exzessiven Besteuerung kann daher keine Rede sein. Durch die Bildung von eigenen Gewinnpools für Österreich wird die Abgabe auf lediglich 5% des

Wertes der in Österreich verlostten Preise beschränkt. Da mit der Bildung von österreichischen Preisools kein wesentlicher Aufwand für den Veranstalter des Gewinnspiels (Preisausschreibens) verbunden ist, ist eine Verletzung des Rechts auf Dienstleistungsfreiheit nicht erkennbar.

Im Schlussantrag des Generalanwaltes Maciej Szpunar in der Rechtssache C-591/15 The Queen, auf Antrag von The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited gegen Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs Her Majesty's Treasury in den Randziffern 79 und 94 ausgeführt:

„Beschränkung?

79.

Nach Art. 56 AEUV sind Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Union für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, verboten.

80.

Bekanntermaßen verlangt Art. 56 AEUV nicht nur die Beseitigung jeder Diskriminierung des Dienstleistenden aufgrund seiner Staatsangehörigkeit oder des Umstands, dass er in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist als dem, in dem die Dienstleistung erbracht werden soll, sondern auch die Aufhebung aller Beschränkungen – selbst wenn sie unterschiedslos für inländische Dienstleistende wie für solche aus anderen Mitgliedstaaten gelten –, sofern sie geeignet sind, die Tätigkeiten des Dienstleistenden, der in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist und dort rechtmäßig vergleichbare Dienstleistungen erbringt, zu unterbinden, zu behindern oder weniger attraktiv zu machen

81.

Bei dieser weiten Lesart von Art. 56 AEUV können die in Rede stehenden Maßnahmen die Ausübung des freien Dienstleistungsverkehrs zwischen Gibraltar und dem Vereinigten Königreich leicht weniger attraktiv machen. Da sie für die Wirtschaftsteilnehmer aus Gibraltar eine zusätzliche Belastung darstellen, könnte man geneigt sein, sie für eine Beschränkung im Sinne von Art. 56 AEUV zu halten.

82.

Das Problem mit diesem Ansatz ist bei nationalen Steuern, dass ihre bloße Auferlegung bereits zu einer Beschränkung führt. Die Erhebung jeglicher Steuer behindert nämlich wirtschaftliche Tätigkeit oder macht sie weniger attraktiv. Dies ist häufig genau der Punkt bei Steuern. Das ist der Grund, weshalb der Gerichtshof, wovon man inzwischen meiner Meinung nach mit Fug und Recht ausgehen kann, eine flexiblere Herangehensweise pflegt, wenn es um Steuern im Zusammenhang mit den Binnenmarktfreiheiten geht, insbesondere der Dienstleistungsfreiheit, der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit.

83.

Generalanwältin Kokott hat sich in dieser Hinsicht am deutlichsten geäußert und wiederholt und ausführlich in mehreren ihrer Schlussanträge für eine differenzierte Herangehensweise auf dem Gebiet der Steuern ausgesprochen. Ich werde an dieser Stelle manche ihrer Gedanken heranziehen, da ich glaube, dass sie der Argumentation des Gerichtshofs in den einschlägigen Rechtssachen zugrunde liegen.

84.

Wenn eine Steuer „auch in den Fällen ... [unionsrechtlich] ... anhand der Grundfreiheiten [überprüft werden könnte], in denen sie weder offen noch versteckt diskriminierend und somit für alle Unionsbürger gleich erhoben wird, würden auch die Entscheidung eines Mitgliedstaats zur Erhebung einer Steuer auf einen bestimmten Sachverhalt und jegliche Steuererhöhungen unionsrechtlich geprägt. Damit würde im Ergebnis die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten missachtet, die ihnen nach der geltenden Kompetenzordnung der Union verbleibt. Eine gänzlich diskriminierungsfrei erhobene Steuer kann somit grundsätzlich nicht zur Beschränkung einer Grundfreiheit führen“.

85.

Der Gerichtshof hat allerdings die Möglichkeit, dass eine Beschränkung im Sinne des Art. 56 AEUV vorliegt, für den Fall festgestellt, dass eine Steuer zu einem prohibitiven Satz erhoben wird. Im vorliegenden Fall kann jedoch nicht behauptet werden, dass 15 % ein prohibitiver Satz ist.

86.

Demzufolge stellt die Fernglücksspielabgabe keine Beschränkung im Sinne von Art. 56 AEUV dar, sofern sie unterschiedslos für Wirtschaftsteilnehmer im Vereinigten Königreich und für solche außerhalb des Vereinigten Königreichs gilt und nicht diskriminierend ist. Den letztgenannten Punkt werde ich nachfolgend prüfen.

Doppelbesteuerung

87.

Die Frage der Doppelbesteuerung ist untrennbar mit der Frage einer Beschränkung im Sinne des Art. 56 AEUV verknüpft. Wie die Kommission in ihren Erklärungen zu Recht betont, liegt in einer Doppelbesteuerung keine Beschränkung. In Ermangelung einer Harmonisierung ist Doppelbesteuerung als solche nicht aufgrund der Grundfreiheiten verboten, sondern nur eine Folge des Grundsatzes, dass (Mitglied -)Staaten aus ihrer Steuerhoheit eine Besteuerungsbefugnis erwächst.

88.

In Bezug auf direkte Steuern ist es ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass Doppelbesteuerung nicht gegen die Grundfreiheiten verstößt.

Diskriminierung?

89.

Aber handelt es sich vorliegend um einen Fall von Diskriminierung zwischen Glücksspielanbietern im Vereinigten Königreich und solchen, die in Gibraltar ansässig sind? Bejahendenfalls läge nämlich ein Verstoß gegen Art. 56 AEUV vor, falls eine solche Diskriminierung nicht gerechtfertigt wäre.

90.

Ein Ziel von Art. 56 AEUV ist auch die Abschaffung von Diskriminierungen zwischen den Angehörigen der Mitgliedstaaten in Bezug auf die Dienstleistungsfreiheit. Er stellt somit eine besondere Ausprägung des den Verträgen zugrunde liegenden allgemeinen Diskriminierungsverbots dar.

91.

GBGA und die Regierung von Gibraltar machen geltend, dass die mit der neuen Steuerregelung auferlegten Abgaben (mittelbar) diskriminierend seien. Auch wenn diese Regelung unterschiedslos gelte, benachteilige sie Glücksspielanbieter außerhalb des Vereinigten Königreichs, einschließlich der in Gibraltar ansässigen, in besonderem Maß gegenüber Anbietern im Vereinigten Königreich, denn Anbieter in Gibraltar würden hinsichtlich ihrer Dienstleistungen an im Vereinigten Königreich ansässige Personen doppelt besteuert, während dies bei Anbietern mit Sitz im Vereinigten Königreich, die Dienstleistungen an die gleichen Verbraucher erbrächten, nicht der Fall sei.

92.

Diesem Vorbringen kann ich mich nicht anschließen.

93.

Wie vom Vereinigten Königreich vorgebracht, werden mit der neuen Steuerregelung vielmehr inländische Glücksspielabgaben auferlegt, die ihrer Natur nach nicht diskriminierend sind. Auch wenn die neue Steuerregelung Dienstleistungserbringern Zusatzkosten verursacht, gilt sie doch für alle Anbieter von Glücksspieldienstleistungen, die auf dem Glücksspielmarkt des Vereinigten Königreichs wirtschaftlich tätig sind, in gleichem Maße, unabhängig davon, wo sie ansässig sind. Sie läuft deshalb als solche keine Gefahr, die Dienstleistungsfreiheit im Sinne des Art. 56 AEUV zu beschränken.

94.

Mir ist klar, dass der Grundsatz der Dienstleistungsfreiheit dann tatsächlich verletzt wäre, wenn sich die Auferlegung einer Abgabe auf grenzüberschreitende Sachverhalte stärker auswirken würde als auf rein innerstaatliche Sachverhalte. Das ist hier aber nicht der Fall.“

Auch im Lichte der vom Generalanwalt Maciej Szpunar in der Rechtssache C-591/15 referierten Rechtsprechung des EuGH verletzt die beschwerdegegenständlich vorgeschriebene Glücksspielabgabe **nicht** EU-Recht.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Der gegenständliche Fall ist mit dem vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24. Jänner 2017, Ro 2015/16/0035 behandelten Fall vergleichbar. Das Bundesfinanzgericht hat sich an dieses Erkenntnis gehalten. Eine ordentliche Revision ist daher unzulässig.

Feldkirch, am 25. Jänner 2018