

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende V und die weiteren Senatsmitglieder Ri1, Ri2, Ri3 in der Beschwerdesache der BF, ADR, vertreten durch Dr. Patrick Ruth, Kapuzinergasse 8/4, 6020 Innsbruck, über die Beschwerden vom 25.11.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 04.11.2014, StNr**** betreffend Glücksspielabgabe 01/2011 bis 05/2011 in der Sitzung am 27.02.2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensablauf

1. Darstellung des Sachverhaltes durch Finanzamt und Bf.

1.1. Darstellung des Finanzamtes

Am 27.1.2016 legte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz FA) dem BFG Bescheidbeschwerden der BF-alt (deren Firmenwortlaut zwischenzeitlich auf BF geändert wurde, kurz Bf.) gegen insgesamt 5 Bescheide vom 4.11.2014 betreffend Glücksspielabgabe für die Monate 01/2011 bis 05/2011 zur Entscheidung vor.

Der Vorlagebericht des Finanzamtes enthält folgende Darstellung zum **Sachverhalt**:

„Die BF-alt hat im Zeitraum Jänner 2011 bis Mai 2011 Ausspielungen über sogenannte Eingabeterminals in eigenem Namen und auf eigene Rechnung angeboten.

Diese Terminals (Amatic/VTG Terminals, Mainstreet Terminals, ACT Terminals) wurden ausschließlich als Eingabe- und Ausgabegeräte verwendet.

Die Terminals waren in Österreich jedoch außerhalb der Steiermark aufgestellt und über Internet mit einem Server verbunden, welcher wiederum die Terminals mit in der Steiermark aufgestellten Glücksspielautomaten (AWP) verband. Wurde der Terminal von einem Spieler gestartet, verband er sich mit dem Server und suchte einen „freien“, beispielbaren Glücksspielautomaten. Wurde ein solcher gefunden, wurde über diesen Automaten gespielt, welcher sodann die Entscheidung über das Spielergebnis traf. Das

Ergebnis wurde in der Folge auf den Terminal übertragen und auf diesem angezeigt. Ein Glücksspielautomat konnte immer nur direkt vor Ort oder über einen Terminal bespielt werden. Eine gleichzeitige Nutzung war nicht möglich. Die Glücksspielautomaten, mit denen sich die Eingabeterminals verbanden, befanden sich in der Steiermark und verfügten über landesrechtliche Bewilligungen. Entgegen der Beschwerdeführerin fanden die über die Terminals durchgeführten Ausspielungen nicht am Ort des jeweiligen Glücksspielautomaten in der Steiermark, sondern am Standort des vom Spieler genützten Terminals statt. Die Spielteilnahme erfolgte unmittelbar durch den Spieler über den Eingabeterminal und die Entscheidung über das Spielergebnis wurde zentralseitig herbeigeführt sowie über das Eingabegerät zur Verfügung gestellt.

Die Fa. BF-alt besaß zu keiner Zeit eine gültige Konzession i. S. d. § 14 GSpG.

Die Beschwerdeführerin gab für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum keine Glücksspielabrechnungen (Anmeldungen) ab.

Nach Durchführung einer Außenprüfung und Ermittlung der Bemessungsgrundlagen erfolgte die bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgabe, wie folgt:

Zeitraum	Bescheid- datum	Art der Ausspielung	Bemessungs- grundlage	GSpA gemäß § 57 Abs 3 GSpG
01/2011	04.11.2014	Elektr. Lotterie	€ 124.632,34	€ 37.389,70
02/2011	04.11.2014	Elektr. Lotterie	€ 91.490,32	€ 27.447,10
03/2011	04.11.2014	Elektr. Lotterie	€ 97.559,69	€ 29.267,91
04/2011	04.11.2014	Elektr. Lotterie	€ 73.024,79	€ 21.907,24
05/2011	04.11.2014	Elektr. Lotterie	€ 17.655,79	€ 5.296,74

Gegen sämtliche Bescheide wurde fristgerecht Beschwerde erhoben und die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO beantragt. Weiters wurde die Unterlassung einer Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 lit a) BAO beantragt."

1.2 Darstellung des Bf.

Die Bescheidbeschwerde der Bf. enthält einleitend unter Punkt 1. folgende Darstellung des **Sachverhaltes**:

*"Bel dem zu Grunde liegenden Sachverhalt handelt es sich um Ausspielungen im Rahmen derer sich ein in einem Bundesland aufgestellter Eingabeterminal, der mittels verschiedener Router über das Internet mit einem in diesem Moment gerade nicht anderwertig bespielten Glücksspielautomaten iSd § 2 Abs. 3 iVm § 4 Abs. 2 GSpG idF vor 54 und 73/2010 (a.F.) (Muttergerät) in einem anderen Bundesland (Steiermark, in der auf Basis von landesrechtlichen Bewilligungen in Anwendung der Rechtslage vor GSpG 2008 und 2010 das „kleine Glücksspiel“ erlaubt war und jetzt die Übergangsregelung des § 60 Abs. 25 GSpG n.F. zur Anwendung kommt) verbindet (**dislozierte Ausspielung**). Hat der Spieler die Starttaste auf dem Eingabeterminal betätigt, wird ein anderwärtig nicht*

bespielter Glücksspielautomat gesucht und sobald ein solcher gefunden ist, wird das Spiel auf diesem landesrechtlich bewilligten Glücksspielautomat gespielt, auf welchem auch die Entscheidung über das Spielerergebnis trifft. Das Ergebnis wird in der Folge auf den Eingabeterminal mittels Internet übertragen und angezeigt. Ein Glücksspielautomat kann immer nur direkt oder über ein Eingabeterminal bespielt werden, eine gleichzeitige Nutzung ist nicht möglich. Der Spieler ist vorab darüber informiert, dass er an einer Ausspielung in der Steiermark teilnimmt.

Jeder dieser in der Steiermark aufgestellten Glücksspielautomaten iSd § 4 Abs. 2 GSpG a.F. verfügt über eine entsprechende landesrechtliche Bewilligung, wobei für alle Glücksspielautomaten, die in der Steiermark vorgeschriebenen Landes-/Gemeindeabgaben bis zum Ablauf der Übergangsfrist gemäß § 60 Abs. 25 GSpG ordnungsgemäß entrichtet werden. Die in einem anderen Bundesland aufgestellten Eingabeterminals haben keine mechanische oder elektronische Einrichtung, die eine Entscheidung über Gewinn und Verlust im Eingabeterminal selbst herbeiführen kann. Bei diesen handelt es sich daher um keine Glücksspielautomaten iSd § 2 Abs. 3 GSpG, weshalb sie auch in diesem Bundesland über keine landesrechtliche Bewilligung verfügen.

Fraglich in diesem Zusammenhang ist, ob

a) es sich im gegenständlichen Fall von Ausspielungen iSd § 2 GSpG n.F. um erlaubte Ausspielungen mittels bewilligter Glücksspielautomaten § 2 Abs. 3 iVm § 4 Abs. 2 GSpG a.F. handelt, und somit die Übergangsregelungen des § 60 Abs. 25 GSpG n.F. sowie die Befreiungsbestimmung des § 57 Abs. 6 Z 2 iVm § 60 Abs. 2 Z 25 GSpG anzuwenden ist, oder

b) ob es sich um verbotene Ausspielungen iSd § 2 Abs. 4 GSpG n.F. handelt, die mittels elektronischer Lotterien § 12a GSpG n.F. über Video Lotterie Terminals („VLTs“) durchgeführt werden und in weiterer Folge durch das Inkrafttreten der Glücksspielnovellen 2008 und 2010 mit 1.1.2011 Glücksspielabgabe iSd § 57 Abs. 3 GSpG n.F. anfällt.

Die Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 3 GSpG fällt immer dann an, wenn Glücksspielautomaten betrieben werden, für die keine Betriebsbewilligung nach einem Landesgesetz vorliegt, oder wenn eine Videolotterie mittels Video Lotterie Terminal („VLT“) ohne Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 GSpG betrieben wird.

Für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung nach § 4 Abs. 2 GSpG a.F. ist in § 57 Abs. 6 GSpG n.F. eine Befreiung von der Glücksspielabgabe enthalten.

§ 60 Abs. 25 GSpG n.F. enthält bezüglich der Zulässigkeit der nach § 4 Abs. 2 GSpG a.F. bewilligter Glücksspielautomaten und bezüglich der Besteuerung der nach § 4 Abs. 2 GSpG a.F. bewilligter Glücksspielautomaten und die Grenzen des § 4 Abs. 2 GSpG a.F. einhalten, eine Übergangsbestimmung:

(25) 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:

1. Zum 1. Jänner 2011 bestehende VLT-Outlets oder VLT-Outlets, die bis 31. Dezember 2010 vom Bundesminister für Finanzen bescheidmäßig genehmigt sind, müssen spätestens mit 31. Dezember 2014 den Vorschriften des § 12a in der Fassung dieses Bundesgesetzes entsprechen. Dies gilt nicht für § 12a Abs. 2 dritter Satz für zum 1. Jänner 2010 bereits bestehende VLT-Outlets.

2. 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.

3-§ 31a tritt am Tag nach Kundmachung dieses Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 73/2010, im Bundesgesetzblatt in Kraft. Die Länder haben die Ausführungsgesetze zu § 31a bis zum Ablauf des 31. Dezember 2010 zu erlassen und in Kraft zu setzen. Wenn das Bundesgesetz, BGBl. I Nr. 73/2010, allerdings nach dem 30. Juni 2010 kundgemacht wird, dann sind die Ausführungsgesetze innerhalb von sechs Monaten vom Tag der Kundmachung zu erlassen und in Kraft zu setzen.

4-§ 57 und die Änderung in § 59 Abs. 2 in der Fassung dieses Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 73/2010, treten mit 1. Jänner 2011 in Kraft. §57 Abs. 3 tritt für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung nach § 4 Abs. 2 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz erst ein Jahr nach Inkrafttreten eines Landesgesetzes über Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten in Kraft.

5- Der Bundesminister für Finanzen wird bis zum Jahr 2014 einen Evaluierungsbericht über die Auswirkungen dieses Bundesgesetzes erstellen und dem Nationalrat vorlegen.

6. Die Änderungen in § 17 in der Fassung dieses Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 73/2010, treten mit 1. Jänner 2011 in Kraft.“

2. Beschwerdegründe

2.1 Inhalt der Beschwerde

Inhaltlich richtet sich die Beschwerde zunächst gegen die Auffassung des Finanzamtes, wonach bei einem derartigen Sachverhalt eine verbotene Ausspielung iSd § 2 Abs. 4 vorliege und es sich um eine zentralseitige elektronische Lotterie iSd § 12a GSpG handle.

Weiters erfolge nach Ansicht der Bf. eine steuerliche Ungleichbehandlung von gleichwertigen Marktteilnehmern im österreichischen Glücksspielgesetz und könne sich auch eine österreichische Gesellschaft als (mittelbar) Begünstigte der Grundfreiheiten des Unionsrechtes aufgrund des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes darauf berufen.

Die ausführlichst begründete Beschwerde enthält am Ende folgende Zusammenfassung:

„Das Glücksspielgesetz differenziert in § 57 Abs. 3 und Abs. 4 GSpG hinsichtlich der Besteuerung von Glücksspiel zwischen konzessionierten und nicht-konzessionierten Glücksspielanbietern und deren Vermittlern beim Anbieten von Videolotterie mittels Video Lotterie Terminals (VLTs). Diese Differenzierung ist unsystematisch und inkohärent und stellt auf Grundlage der unionsrechtlichen Vorgaben sowie der Rechtsprechung des EuGH (insbesondere der unionsrechtswidrigen Vergabe der Lotteriekonzession und die Inkohärenz des Glücksspielmonopols) eine Diskriminierung dar (sowohl für den Zeitraum bis 30.9.2012 als auch danach) und verstößt somit gegen die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit. Dem liegen weder Rechtfertigungsgründe des Allgemeininteresses zu Grunde noch ist diese Differenzierung als verhältnismäßig und kohärent einzustufen. In Folge der unmittelbaren Anwendung des Unionsrechts kann einem Nicht-Konzessionär somit keine höhere Steuerbelastung erwachsen als dem Konzessionär. Aus verfassungsrechtlicher Sicht widerspricht die höhere Besteuerung von (aufgrund des Unionsrechts den Konzessionären gleichgestellten) Nicht-Konzessionären und deren Vermittlern dem Gleichheitssatz der Bundesverfassung und der Erwerbsfreiheit.

Die höhere Besteuerung verletzt auch das Diskriminierungsverbot und die unternehmerische Freiheit der Grundrechte-Charta. Auf diesen Befund können sich in anderen Mitgliedsstaaten niedergelassene Anbieter in Österreich stützen.

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.

In diesem Zusammenhang sei nochmals abschließend darauf hingewiesen, dass alle mit der Frage der unionsrechtlichen Zulässigkeit der österreichischen Glücksspielregelungen im Einzelnen (darunter fällt auch die Zulässigkeit einer unterschiedlichen Besteuerung von Marktteilnehmern in Folge der in Frage stehenden Unionsrechtswidrigkeit österreichischen Glücksspielmonopols) befassten Gerichten damit von EuGH - nicht zuletzt nochmals ausdrücklich und unmissverständlich dargelegt in der Rs Pfleger - eine ganze Reihe umfangreicher empirischer Feststellungen sowie rechtlicher Würdigungen aufgetragen wurde. Die Verpflichtung zur Überprüfung des Glücksspielmonopols hinsichtlich der vom EuGH entwickelten Kriterien und, bei Verneinung auch nur eines Kriteriums, das

Unangewendet-Sein-Lassen der glücksspielrechtlichen Regelungen (auch in Hinblick auf die Besteuerung) trifft jedes Gericht, egal in welcher Verfahrensphase.

Aufgrund des Verstoßes gegen verfassungs- und europarechtliche Grundsätze ist die Republik Österreich nicht befugt Glückspielabgaben auf Grundlage des § 57 GSpG für Nicht-Konzessionäre iSd §§ 5,14,21 und 22 GSpG einzuheben, die höher sind als jene, die ein Konzessionär nach §§ 5,14,21 und 22 GSpG unterliegt.

Die Beschwerdeführerin begehrt daher die Aufhebung der gegenständlichen Bescheide und die Nichtfestsetzung laut Glücksspielabgabenerklärungen.“

Neben dem Antrag auf Unterlassung einer Beschwerdeentscheidung enthält die Beschwerde Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf mündliche Verhandlung.

2.1. Stellungnahme des Finanzamtes zur Beschwerde

Zu den Beschwerdeargumenten gab das FA im Vorlagebericht eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ab:

„Ad 2. der Beschwerde:

Eine Ausspielung findet dort statt, von wo aus die Teilnahme erfolgt, der Tatbestand der Ausspielung wird durch die Einsatzleistung des Spielers ausgelöst.

Darüber hinaus hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 16.10.2009, 2009/02/0065 ausgeführt: „Das Spiel finde dort statt, wo der Spieler durch Einwurf seines Spieleinsatzes und allenfalls Drücken eines Startknopfes, den - unabhängig ob später noch durch ihn beeinflussten - Ablauf des Spieles in Gang setze. Das Spiel könne nur durch Willen und Geldeinsatz des Spielers stattfinden, weshalb dieser Ort auch als Veranstaltungsort anzusehen sei, unabhängig davon, ob der zentrale "Server" an einem anderen Ort stehe und von einem davon abweichenden Veranstaltungsort aus bedient bzw. in Gang gesetzt werde.“

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes findet ein Teil des Geschehensablaufs 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 Geschehensablauf 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. Gemäß § 57 Abs. 3 GSpG unterliegen Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals der Glücksspielabgabe in der Höhe von 30 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen.

Eine Ausspielung mit Glücksspielautomaten liegt vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt. Nur Glücksspielautomaten sind in der Folge von einem allfälligen landesrechtlichen Bescheid gedeckt.

Ein Gerät, das in Niederösterreich, Burgenland, Salzburg, Tirol oder Wien 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 beschwerdegegenständlichen Fall treffen – wie auch von der Beschwerdeführerin 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-09-1052). Hierbei sei noch hinzuweisen, dass die Bewilligung für die Automaten in der Steiermark die Vernetzung des Automaten mit gleichartigen Apparaten untersagt.

Gemäß § 12a sind elektronische Lotterien Ausspielungen, bei denen die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolgt und die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt sowie über elektronische Medien zur Verfügung gestellt wird. Video Lotterie Terminals sind elektronische Lotterien, bei denen der Zugang zu über zentralseitig vernetzte Terminals an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten angeboten wird. Laut dem Vorbringen der Beschwerdeführerin besteht das gegenständliche System aus folgenden Komponenten: dem Eingabeterminal (als eine Art Fernbedienung), mehreren Spielautomaten und mehreren Routern, welche die Spielterminals und Spielautomaten verbinden.

Der Spielterminal funktioniert ausschließlich als Ein- / Ausgabegerät für den Spielinitiator. Die Entscheidung über das Spielergebnis erfolgt nicht in einem zentralen Rechner, sondern in einem, sich im Netzwerk befindlichen, Spielautomaten. Die Spielautomaten sind klassische Glücksspielautomaten in welchen die Spielentscheidungen stattfinden. Der Spielterminal verbindet sich mit den Routern und sucht einen „freien“, bespielbaren Glücksspielautomaten. Ist ein solcher gefunden, wird das Spiel über diesen Automaten gespielt, welcher auch die Entscheidung über das Spielergebnis trifft. Das Ergebnis wird in der Folge auf den Spielterminal übertragen und angezeigt. Ein Glücksspielautomat kann immer nur direkt oder über einen Spielterminal bespielt werden. Eine gleichzeitige Nutzung ist nicht möglich.

Hinsichtlich der Auslegung des Begriffs der „zentralseitigen“ Spielentscheidung hat der OGH in seiner Entscheidung vom 11.03.2010 (OGH 11.03.2010, 4 Ob 17/10v)

ausgeführt, dass dann zentralseitig über Gewinn und Verlust entschieden wird, wenn diese Entscheidung nicht ein vom Spielteilnehmer bedienter Apparat selbst herbeiführt. Dieser Entscheidung lag ein mit dem beschwerdegegenständlichen 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.

Auch der VwGH hat in mehreren Entscheidungen festgestellt, dass in jenen Fällen, in denen Geräte mit einem ausgelagerten Rechner verbunden sind und dieser Rechner eine Entscheidung über das Spielergebnis herbeiführt, eine zentralseitige Spielentscheidung getroffen wird (VwGH 04.11.2009, 2009/17/0147, VwGH 10.05.2010, 2009/17/0202, VwGH 19.07.2011, 2011/02/0127, VwGH 14.12.2011, 2011/17/0148). „Allerdings läge ausgehend von seinen Behauptungen (Die gegenständlichen Geräte würden keine Glücksspielautomaten darstellen, sondern reine Eingabeterminals seien. Diese Geräte würden über einen Router mit einem in der Steiermark angemeldeten und bewilligten Gerät verbunden. Wenn der Router ein freies Gerät in der Steiermark finde, könne mit dem Gerät in Oberösterreich als "Fernbedienung" an einem freien Gerät in der Steiermark gespielt werden.) eine elektronische Lotterie im Sinne des § 12a Abs. 1 1. Satz GSpG vor. Nach dieser Bestimmung sind Elektronische Lotterien Ausspielungen, bei denen die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolgt und die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt sowie über elektronische Medien zur Verfügung gestellt wird“ (VwGH 14.12.2011, 2011/17/0148).

Die Aussagen des VwGH im Erkenntnis vom VwGH 19.07.2011, 2011/02/0127 widerlegen das Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass keine elektronische Lotterie Mangels Zentralseitigkeit gegeben sei. So führt der VwGH ausdrücklich aus, dass der Begriff „zentralseitig“ nicht darauf abstellt, dass eine Verbindung zu mehreren Geräten bestehen muss. Eine Verbindung bereits zu einem Rechner, der das Spielergebnis durch Rechenvorgänge ermittelt und an das Endgerät übermittelt reicht aus, um eine zentralseitige Entscheidung zu begründen.

Bei den beschwerdegegenständlichen Geräten ist dies zweifelsfrei gegeben und durch die Beschwerdeführerin selbst belegt worden. Die Einrichtung zur Spielentscheidung ist nicht in dem vom Spielteilnehmer bedienten Endgerät, sondern befindet sich in jenem Automaten, der von den Terminals disloziert aufgestellt ist.

Treten wie im gegenständlichen Fall noch der Umstand der unmittelbaren Spielteilnahme über ein elektronisches Medium sowie die Ausgabe des Spielergebnisses über dieses Medium hinzu, so gelangt man zur Einordnung der beschwerdegegenständlichen Spielgeräte als „Elektronische Lotterie“ gemäß § 12 a GSpG. § 12a Abs. 2 GSpG definiert den Begriff des VLT und ergänzt den Abs. 1 um das Erfordernis des Zuganges zu elektronischen Lotterien über zentralseitig vernetzte Terminals.

Der Beschreibung der Beschwerdeführerin zufolge umfasst das System einem Router, welcher die Terminals und die Glücksspielautomaten verbindet und auf welchem

administrative Operationen (Verwaltung der einzelnen Terminals) durchgeführt werden. Versteht man unter einer zentralseitigen Vernetzung die Koordination der einzelnen Terminals durch einen zentralen Kontrollpunkt, so erfüllen die Geräte die im Gesetz aufgestellten Formerfordernisse des § 12a Abs. 2 iVm Abs. 1 GSpG. Bei den beschwerdegegenständlichen Geräten handelt es sich somit um Video-Lotterie-Terminals gemäß § 12a Abs. 2 GSpG. Eine Anwendung der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG und der Befreiungsbestimmung des § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG kommt daher nicht in Frage.

Ad 3. der Beschwerde:

Laut Erkenntnis des BFG vom 21.11.2014, RS/7100015/2012, liegt im Gegensatz zum Strafverfahren gemäß §§ 52ff GSpG unmittelbar mit dem Glücksspielmonopol zusammenhängen - ohne Glücksspielmonopol keine Strafe - für das Bundesfinanzgericht im Gegensatz dazu bei den Glücksspielabgaben keine *conditio sine qua non* im Verhältnis zum Glücksspielmonopol vor. Dazu führt das BFG in dem oben angeführten Erkenntnis an: „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% glücksspielabgabepflichtig. Die Bf. aber bliebe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG mit 30% glücksspielabgabepflichtig.“

Weswegen lediglich sicherheitshalber von einer Präjudizialität der Vorschrift des § 57 Abs. 4 GSpG, die dem Konzessionär gemäß § 14 GSpG 25% Glücksspielabgabe auferlegt, ausgegangen wird.

Betreffend sämtlicher Vorbringen der Beschwerdeführerin zur Gemeinschaftswidrigkeit wird auf das Erkenntnis des Erkenntnis des BFG vom 21.11.2014, RS/7100015/2012 verwiesen.

Nach der Rechtsprechung des EuGH stellt ein Glücksspielmonopol eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs dar (vgl. dazu EuGH 15.09.2011, Rs. C-347/09, Dickinger und Ömer). Eine solche Beschränkung kann jedoch aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses wie dem Ziel, ein besonders hohes Verbraucherschutzniveau zu gewährleisten, gerechtfertigt sein. Dies trifft im Fall der bestehenden Regelung im Glücksspielgesetz zu.

Die Zulässigkeit einer Monopolisierung des österreichischen Glücksspielmarktes ist daher auch europarechtlich gedeckt. Wie der EuGH (vgl. Rs Carmen Media Group, C-46/08, Rn 84; Rs Placanica ua C-338/04, Rn 53; Rs Zenatti, C-67/98, Rn 35f; Rs Gambelli ua, C-243/01, Rn 62 und 67 und Rs Läära, C-124/97, Rn 37) bereits wiederholt ausgesprochen hat, stellt ein nationales Konzessionssystem einen

wirksamen Mechanismus dar, um Gelegenheiten zum Spiel zu vermindern und Straftaten vorzubeugen und somit den Spielerschutz zu gewährleisten.

So sprach der EuGH bereits in der Rechtssache Schindler (C-275/92) aus, dass der Schutz des Verbrauchers und der Schutz der Sozialordnung zu denjenigen Gründen gehören, die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs rechtfertigen können. Angesichts der besonderen Natur des Glücksspiels sind diese Gründe geeignet, Beschränkungen bis hin zum Verbot von Glücksspielen im Gebiet eines Mitgliedstaats im Hinblick auf Art. 59 EWG-Vertrag zu rechtfertigen. Diese Besonderheiten des Glücksspiels rechtfertigen es, dass die staatlichen Stellen über ein ausreichendes Ermessen verfügen, um festzulegen, welche Erfordernisse sich bezüglich der Art und Weise der Veranstaltung von Glücksspielen, der Höhe der Einsätze sowie der Verwendung der dabei erzielten Gewinne, aus dem Schutz der Spieler und allgemeiner, nach Maßgabe der soziokulturellen Besonderheiten jedes Mitgliedstaates aus dem Schutz der Sozialordnung ergeben. Somit kommt den Staaten nicht nur die Beurteilung der Frage zu, ob eine Beschränkung der Tätigkeiten im Glücksspielwesen erforderlich ist, sondern sie dürfen diese auch verbieten.

In der Folge bestätigte der EuGH diese Rechtsprechung in der Rechtssache C-124/97, Läärrä. In der Rechtssache C-67/98, Zenatti, verwies der EuGH neuerlich auf das Urteil Schindler und seine dortigen Ausführungen und fügte dem hinzu, dass eine begrenzte Erlaubnis von Glücksspielen im Rahmen von - bestimmten Einrichtungen gewährten oder zur Konzession erteilten - besonderen Rechten oder Ausschließlichkeitsrechten, die den Vorteil biete, die Spiellust und den Betrieb der Spieler 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, auch der Verwirklichung dieser Ziele diene. Die Beschränkungen des Glücksspielmarktes werden in Hinblick auf die in den Erkenntnissen erwähnten Gründen gerechtfertigt sein, soweit sie keine Diskriminierung auf Grund der Staatsangehörigkeit enthalten. Wird daher in den Entscheidungen auf das Diskriminierungsverbot verwiesen, so ist damit die Ausländerdiskriminierung gemeint. Die im Glücksspielgesetz vorgesehenen Beschränkungen hindern ausländische Veranstalter daran, im Inland Glücksspiele anzubieten. Diese offensichtliche Beschränkung der aktiven Dienstleistungsfreiheit macht schon deutlich, dass die österreichische Regelung des Glücksspielwesens grundsätzlich die Dienstleistungsfreiheit berührt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (vgl. die Wiedergabe der das Glücksspielwesen betreffenden Judikatur oben) ist nämlich zu prüfen, ob die Einschränkung der Dienstleistungsfreiheit aus den näher angeführten Gründen gerechtfertigt sein könnte. Dabei ist zu prüfen, ob eine derartige, den freien Dienstleistungsverkehr einschränkende Regelung angesichts ihrer konkreten Anwendungsmodalitäten tatsächlich den Zielen Rechnung trägt, die sie rechtfertigen könnten und ob die mit ihr auferlegten Beschränkungen nicht außer Verhältnis zu diesen Zielen stehen (vgl. etwa EuGH, Gambelli, Rdnr. 76).

Diese grundsätzliche Zulässigkeit eines nationalen Konzessionssystems hat der EuGH im Urteil *Engelmann und Dickingner Ömer* erneut bestätigt. Sowohl die Begrenzung der Anzahl zu vergebender Konzessionen als auch die Konzessionsvergabe auf 15 Jahre qualifizierte der EuGH als eine zur Zielerreichung zulässige Beschränkung der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit. Das Urteil des EuGH vom 9. September 2010, in der Rechtssache *Engelmann*, C-64/08, ist noch zur alten österreichischen Glücksspielrechtslage ergangen. Das österreichische Glücksspielgesetz ist im Sommer 2010 mit zwei Glücksspielgesetznovellen (GSpG-Novelle 2008, BGBl. I Nr. 54/2010 und GSpG-Novelle 2010, BGBl. I Nr. 73/2010) umfassend neu geordnet worden. Es ist daher wichtig, festzuhalten, dass sich die Kritikpunkte des EuGH auf die alte Rechtslage beziehen. Mit dem novellierten Glücksspielgesetz wurde die im gegenständlichen Urteil geforderte Transparenz bei der Vergabe von Spielbankkonzessionen bereits ausdrücklich gesetzlich verankert und - ganz im Sinne dieses Urteils - die Durchführung einer öffentlichen und transparenten Interessentensuche festgelegt. Im Juni 2011 wurde die öffentliche Interessentensuche für Lotterienkonzessionen gestartet. Im vorliegenden Urteil hat der EuGH im Wesentlichen 2 Punkte an der alten Glücksspielrechtslage kritisiert: - fehlende Transparenz bei der Vergabe der Spielbankkonzessionen und - Unvereinbarkeit des inländischen Sitzfordernisses für Spielbanken mit der Niederlassungsfreiheit. Eine unionsrechtliche Unvereinbarkeit des inländischen Sitzfordernisses befreit allerdings nicht vom Erfüllen der übrigen Mindestanforderungen oder von der Befolgung der laufenden allgemeinen Pflicht durch den Glücksspielanbieter in der Betriebsphase. Das Glücksspielgesetz normiert eine Reihe von kumulativen Mindestanforderungen als Voraussetzungen für eine Bewerbung um eine österreichische Lotterienkonzession. Sie dienen den im Glücksspielgesetz verankerten ordnungspolitischen Zielen (Kriminalitätsabwehr und Spielerschutz), wie sie auch vom EuGH in seiner Judikatur anerkannt sind. Diese Mindestanforderungen sind in § 14 GSpG normiert. Fehlt eine dieser Voraussetzungen, ist eine Konzessionsbewerbung und damit die Erlangung einer Berechtigung zur Durchführung der Ausspielungen nach den § 6 bis 12b GSpG schon von vornherein nicht möglich. Als solche nennt § 14 GSpG insbesondere: - eine Kapitalgesellschaft mit Aufsichtsrat - eingezahltes Stamm- bzw. Grundkapital von zumindest 109 Millionen Euro - Geschäftsleiter bestellt, die auf Grund entsprechender Vorbildung fachlich geeignet sind, über die für den ordnungsgemäßen Geschäftsbetrieb erforderlichen Eigenschaften und Erfahrungen verfügen und gegen die kein Ausschlussgrund nach § 13 der Gewerbeordnung 1973, BGBl. Nr. 50/1974, vorliegt und - auf Grund der Umstände (insbesondere Erfahrungen, Kenntnisse und Eigenmittel) erwarten lässt, dass er für den Bund den besten Abgabenertrag (Konzessionsabgabe und Wettgebühren) erzielt sowie - bei dem die Struktur des allfälligen Konzerns, dem der oder die Eigentümer, die eine qualifizierte Beteiligung an dem Unternehmen halten, angehören, eine wirksame Aufsicht über den Konzessionär nicht behindert. Denkt man sich daher die als vom EuGH kritisierten Bestimmungen weg, so hätte die Beschwerdeführerin trotzdem keine Konzession erwerben können.

Eine abgabenrechtliche Gleichstellung mit einem konzessionierten Betreiber kommt deshalb nicht in Betracht. Soweit sich das Vorbringen auf diverse EuGH-Entscheidungen bezieht, die zum Gegenstand die Frage hatten, ob die strafrechtliche Sanktionierung eines Wirtschaftsteilnehmers, weil er in Ermangelung einer unionskonformen Konzessionsvergabe keine Konzession besitzt, den Grundsätzen der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit widerspricht, ist darauf zu verweisen, dass Gegenstand des anhängigen Abgabenverfahren nicht die Prüfung der Zulässigkeit von Glücksspielveranstaltungen und deren allfälligen Sanktionierung ist. Vielmehr hat das Abgabenverfahren im Gegensatz dazu ausschließlich die Erhebung von Abgaben im Zusammenhang mit den von der Beschwerdeführerin veranstalteten Glücksspielen zum Gegenstand. Insoweit geht die Argumentation, die sich im Wesentlichen mit der gemeinschaftswidrigen Untersagung bzw. Bestrafung der Ausübung dieser Tätigkeit auseinandersetzt, völlig ins Leere. Eine gemeinschaftswidrige Diskriminierung in der Form, dass die von der Beschwerdeführerin durchgeführten Glücksspiele einer anderen Besteuerung unterzogen werden als jene eines konzessionierten Betreibers liegt ebenso nicht vor.

Der Konzessionär gemäß § 14 GSpG hat zwar lediglich 25% Glücksspielabgabe zu zahlen, aber, wie bereits ausgeführt, sind 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.

Diesbezüglich wurde vom Gesetzgeber eine Differenzierung dahingehend getroffen, ob Glücksspiele von einem konzessionierten Anbieter, der für die Erlangung der Konzession genau vorgeschriebene Voraussetzungen erfüllen muss und für die Einhaltung

der ihn als Konzessionär treffenden Pflichten in der Betriebsphase (Spielerschutz, Geldwäscheprevention etc.) Sorge zu tragen hat, oder nicht von einem konzessionierten Anbieter durchgeführt werden, der vergleichbare Voraussetzungen und Auflagen nicht erfüllt. Gerade unter dem Aspekt, dass das Konzessionssystem als solches nicht gemeinschaftswidrig ist, sondern einen wirksamen Mechanismus darstellt, um Gelegenheiten zum Spiel zu vermindern und Straftaten vorzubeugen und somit den Spielerschutz gewährleisten soll, kann auf Grund des Umstandes, dass die im Glücksspielgesetz verankerten ordnungspolitischen Ziele nur im Rahmen von konzessionierten Ausspielung gewährleistet sind, in der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung kein Verstoß gegen unionsrechtliche Bestimmungen erblickt werden. Dem als grundsätzlich EU-konform angesehenen Konzessionssystem ist immanent, dass ein der Zugang zu Glücksspielen nur eingeschränkt entsprechend den Bestimmungen des Glücksspielegesetzes erfolgen soll. Insoweit ist es nach EuGH-Rechtsprechung zulässig, dass der Gesetzgeber im Rahmen des Konzessionssystems unter Berücksichtigung der von ihm verfolgten ordnungspolitischen Ziele Regelungen trifft, die eine Tätigkeit von Glücksspielanbietern ohne Konzession unterbindet, behindert oder weniger attraktiv macht.

Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, dass durch den „exzessiven“ Auftritt der Konzessionsinhaber am Glücksspielmarkt und deren „exzessiven“ Medienauftritt der Schutzgedanke des Konzessionssystems konterkariert werde und dies somit den Vorgaben des EuGHs an einen zulässigen gerechtfertigten Eingriff in die Dienstleistungsfreiheit widerspreche, ist dem entgegenzuhalten, dass es dem Gesetzgeber grundsätzlich freisteht, die Ziele seiner Politik auf dem Gebiet der Glücksspiele festzulegen und gegebenenfalls das angestrebte Schutzniveau genau zu bestimmen.

So führte der EuGH aus: „Ein Mitgliedstaat, der bestrebt ist, ein besonders hohes Schutzniveau zu gewährleisten, kann, wieder Gerichtshof in seiner Rechtsprechung anerkannt hat, Grund zu der Annahme haben, dass nur die Gewährung exklusiver Rechte an eine einzige Einrichtung, die von den Behörden genau überwacht wird, diesen erlaubt, die mit dem Glücksspielsektor verbundenen Gefahren zu beherrschen und das Ziel, Anreize für übermäßige Spielausgaben zu vermeiden und die Spielsucht zu bekämpfen, hinreichend wirksam zu verfolgen (vgl. in diesem Sinne Urteile Stoß u. a., Randnrn. 81 und 83, und Zeturf, Randnr. 41). Den Behörden eines Mitgliedstaats steht es nämlich frei, den Standpunkt zu vertreten, dass die Tatsache, dass sie als Kontrollinstanz der mit dem Monopol betrauten Einrichtung über zusätzliche Mittel verfügen, mit denen sie deren Verhalten außerhalb der gesetzlichen Regulierungsmechanismen und Kontrollen beeinflussen können, ihnen eine bessere Beherrschung des Glücksspielangebots und bessere Effizienzgarantien bei der Durchführung ihrer Politik zu gewährleisten vermag, als es bei der Ausübung der entsprechenden Tätigkeiten durch private Anbieter, die im Wettbewerb stehen, der Fall wäre, selbst wenn diese eine Erlaubnis benötigen und einer Kontroll- und Sanktionsregelung unterlägen (Urteil Stoß u. a., Randnr. 82)....

Der Gerichtshof hat jedoch auch entschieden, dass eine Politik der kontrollierten Expansion von Glücksspieltätigkeiten mit dem Ziel im Einklang stehen kann, sie in kontrollierbare Bahnen zu lenken, indem Spielern, die verbotenen geheimen Spiel- oder Wetttätigkeiten nachgehen, ein Anreiz gegeben wird, zu erlaubten und geregelten Tätigkeiten überzugehen. Eine solche Politik kann nämlich sowohl mit dem Ziel, die Ausnutzung von Glücksspieltätigkeiten zu kriminellen oder betrügerischen Zwecken zu verhindern, als auch mit dem Ziel der Vermeidung von Anreizen für übermäßige Spielausgaben und der Bekämpfung der Spielsucht im Einklang stehen, indem die Verbraucher zu dem Angebot des Inhabers des staatlichen Monopols gelenkt werden, bei dem davon ausgegangen werden kann, dass es frei von kriminellen Elementen und darauf ausgelegt ist, die Verbraucher besser vor übermäßigen Ausgaben und vor Spielsucht zu schützen (Urteil Stoß u. a., Randnrn. 101 und 102). Um das Ziel, die Spieltätigkeiten in kontrollierbare Bahnen zu lenken, zu erreichen, müssen die zugelassenen Anbieter eine verlässliche und zugleich attraktive Alternative zu den nicht geregelten Tätigkeiten bereitstellen, was an und für sich das Anbieten einer breiten Palette von Spielen, Werbung in einem gewissen Umfang und den Einsatz neuer Vertriebsstechniken beinhalten kann (vgl. Urteile Placanica u. a., Randnr. 55, und Stoß u. a., Randnr. 101).“

Durch das bestehende Glücksspielmonopol (§ 3 GSpG) sollen die negativen Auswirkungen des Glücksspiels hintangehalten werden. Durch eine kohärente und systematische Regelung des Glücksspiels soll ein ausreichendes legales Spielangebot für Spieler gewährleistet werden, das vor allem den Spielerschutz, die Hintanhaltung der Ausbreitung der Spielsucht sowie Vorkehrungen gegen kriminelle Delikte im Zusammenhang mit Spielsucht hochhält.

Die Konzessionäre unterliegen einer strengen Aufsicht durch den Bundesminister für Finanzen, sowohl dahingehend ob sie sich im Rahmen der ihnen erteilten Konzession bewegen als auch ob sie keine expansionistische Politik betreiben bzw. die von ihnen durchgeführte Werbung maßvoll und strikt auf das begrenzt bleibt, was erforderlich ist, um die Verbraucher zu den genehmigten Spielnetzwerken zu lenken. Auf der anderen Seite wird konsequent gegen illegales Glücksspiel vorgegangen.

In diesem Zusammenhang wird auf den „Glücksspiel – Bericht 2010-2013“ über die kohärente Politik im österreichischen Glücksspielmonopol verwiesen, in dem das BMF – anhand der Auswirkungen der Glücksspielreform 2010, insbesondere in den Bereichen Spielerschutz, Konzessionerteilungen und Aufsicht – eine kohärente Politik innerhalb des österreichischen Glücksspielmonopols darstellt (vgl. den beiliegenden Bericht, GZ BMF-180000/0563-IV/2/2014; online auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen seit 29.04.2014 abrufbar unter: <https://www.bmf.gv.at/steuern/gluecksspielspielerschutz/in-oesterreich/Gluecksspiel-Bericht-2010-2013.html>).

In diesem Bericht wird die (Weiter-)Entwicklung des österreichischen Glücksspielgesetzes unter Heranziehung der aus der Rechtsprechung des EuGH ableitbaren Rechtssätze im Bereich Glücksspiel (vgl. dazu EuGH Rs. Dickinger und Ömer sowie EuGH vom 03.06.2010, Rs. C-258/08, Ladbrokes Betting & Gaming Ltd.) dargestellt.

Dem Bericht lässt sich unschwer entnehmen, dass Spielsucht und damit einhergehende Kriminalität in Österreich ein Problem darstellen und nur durch das bestehende gesetzliche Regelungswerk hintangehalten werden können.

Im Übrigen wurde das bei der Europäischen Kommission (EK) anhängige Beschwerdeverfahren gegen die Republik Österreich eingestellt und die Replik der Republik Österreich akzeptiert wurden. In diesen Verfahren hatten das BMF Beschränkungen der unionsrechtlich garantierten Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit durch die Organisation und Durchführung der Vergabe der Spielbankkonzessionen in Österreich moniert. Daraus ergibt sich, dass die Regelung als nicht unionsrechtswidrig erachtet wurde, anderenfalls die Einstellung nicht erfolgen hätte können.

Auch der Verweis auf das Urteil des LG Linz vom 22.3.2012, 1 Cg 190/11y-14, ist nicht zielführend, da das OLG Linz mit Entscheidung vom 13.9.2012, 3 R 99/12t, der Berufung des Klägers Folge gegeben hat. Das OLG führt in seiner Begründung aus: Das OLG Linz führt in seiner Entscheidung vom 13.9.2012, 3 R 99/12t in seiner Begründung zu diesem Thema aus: Nach der Judikatur des EuGH muss ein Monopol darauf abzielen, ein besonderes Verbraucherschutzniveau zu gewährleisten; es setzt daher einen normativen Rahmen voraus, der absichert, dass der Inhaber des Monopols die festgelegten Ziele mit einem Angebot, das quantitativ und qualitativ an diesen Zielen ausgerichtet ist und einer strikten behördlichen Kontrolle unterliegt, kohärent und systematisch verfolgt (vgl. EuGH C-347/09 Rn 71 – Dickinger und Ömer mwN). Das nationale Gericht hat demnach unter Berücksichtigung der Entwicklung des Glücksspielmarkts zu prüfen, ob die staatlichen Kontrollen über die Tätigkeit des Inhabers des Monopols gewährleisten können, dass dieser tatsächlich die Ziele mit einem Angebot, das nach diesen Zielen quantitativ bemessen und qualitativ ausgestaltet ist, kohärent und systematisch verfolgt (EuGH C-347/09 Rn 57 mwN - Dickinger und Ömer). Eine nationale Regelung, die dem Inhaber des Monopols eine Expansionspolitik ermöglicht, wird dem Ziel der Kriminalitätsbekämpfung und der Verringerung der Spielgelegenheiten nur dann gerecht, wenn im Zusammenhang mit Spielen und die Spielsucht ein Kriminalitätsproblem besteht, dem eine Ausweitung der zugelassenen und geregelten Tätigkeiten abhelfen könnte, und dafür nur maßvoll, eng auf das begrenzt geworben wird, was erforderlich ist, um die Verbraucher zu den kontrollierten Spielenetzwerken zu lenken (EuGH C-347/09 Spruch Punkt 3 lit b). Überdies differenziert der EuGH zwischen einer restriktiven Geschäftspolitik, die nur den vorhandenen Markt für den Monopolinhaber gewinnen oder die Kunden an ihn binden solle, und einer expansionistischen Geschäftspolitik, die auf das Wachstum des gesamten Marktes für Spieltätigkeiten abziele (EuGH C-347/09 Rz 69). Daraus kann nun keinesfalls ein unionsrechtliches Werbeverbot für den Inhaber des Monopols abgeleitet werden. Nach § 56 Abs 1 GSpG haben die Konzessionäre und Bewilligungsinhaber bei ihren Werbeauftritten einen verantwortungsvollen Maßstab zu wahren. Die Einhaltung dieses Maßstabes ist im Aufsichtsweg zu überwachen. Was unter einem verantwortungsvollen Maßstab beim Werbeauftritt des Konzessionärs zu verstehen ist, wird vom Gesetzgeber zwar nicht exakt festgelegt. Unverantwortlich wäre

es jedoch nach den Materialien (abgedruckt in Strejcek/Bresich aaO § 56 Rz 6), wenn eine besonders hohe Einsatzleistung, Glücksspiel mit Fremdkapital oder progressives Spiel zum Ausgleich allfälliger Verluste beworben würden. Das Glücksspielgesetz trägt dem Konzessionär weitgehende Pflichten auf und sieht im Spielbankenbereich den strengsten Spielerschutz in Europa vor (Strejcek/Bresich aaO 47 f). Das Glücksspielgesetz (einschließlich des Monopols) bezweckt den Jugend- und Spielerschutz und will den mit dem Glücksspiel einhergehenden Gefahren wie Spielsucht, Kriminalität etc. begegnen. Damit soll der Spieltrieb des Menschen in geordnete Bahnen gelenkt und von staatlicher Stelle aus kontrolliert werden. Neben diesen vorrangigen ordnungspolitischen Zielen verfolgt das Glücksspielmonopol auch finanzpolitische Erwägungen in Form von Abgabenleistungen; diese finanzpolitischen Erwägungen sind jedoch nur eine erfreuliche Nebenfolge des Glücksspielmonopols (vgl Strejcek/Bresich aaO 23 ff sowie § 3 Rz 9 ff). Um diese ordnungspolitischen Ziele des Glücksspielmonopols und dabei in concreto den Spielerschutz bei Glücksspielen zu verwirklichen ist der Konzessionär aufgrund der exzessiven, (zumeist) illegalen Werbung ausländischer Glücksspielanbieter im Internet und in Medien gerade dazu aufgerufen, für sein legales Glücksspielangebot in Österreich Werbung zu machen; nur durch Werbung des Konzessionärs kann der Spieler auf das legale Glücksspiel aufmerksam gemacht oder vor ausländischem illegalen Glücksspiel bewahrt werden, das in aller Regel ein wesentlich geringeres Niveau und zwar gar keinen Spielerschutz bietet (Strejcek/Bresich aaO 50). Im Ergebnis verneinte das OLG Linz eine Inkohärenz des österreichischen Glücksspielmonopols bezogen auf Roulette. Insbesondere stellte das Gericht fest, dass der Konzessionär keine den Zielen des GSpG widersprechende unkontrollierte Expansionspolitik verfolgt. Daher ist in der unterschiedlichen Besteuerung zwischen konzessionierten und nicht konzessionierten Glücksspielveranstaltern kein Verstoß gegen die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit zu erblicken.

Mit der Frage der Unionsrechtskonformität des österreichischen Glücksspielmonopols befasste sich folglich auch 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. Die Veröffentlichung durch das BMF erfolgte in nationalen wie internationalen Medien sowie auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen, wo auch die Veröffentlichung der Unterlage zur Interessentensuche stattfand. Die Frist für die Interessentensuche endete am 1. August 2011. Durch die Interessentensuche stand es jeder Gesellschaft in der EU/EWR offen, sich zu bewerben und - bei erfolgreicher Bewerbung - eine Konzession zu erlangen. Mangels einheitlicher europäischer Rechtsstandards im Glücksspielbereich besteht daher keine Verpflichtung,

*ausländische und inländische Konzessionäre gleich zu behandeln. Hieraus folgt, dass eine allfällig im Ausland entrichtete Konzessionsabgabe für die Bemessung der inländischen Glücksspielabgabe auch nicht berücksichtigt werden muss. Es besteht damit keine unsachliche Differenzierung zwischen inländischen und ausländischen Konzessionären. Selbst wenn man aber von einer Vergleichbarkeit zwischen inländischen und ausländischen Konzessionären ausginge, wäre die unterschiedliche Behandlung der beiden Gruppen sachlich rechtfertigbar. Auch der Verweis auf das Erkenntnis des LVwG Oberösterreich vom 9.5.2014 ist nicht zielführend, da das LVwG die Rechtslage verkannt hat und auch den Inhalt des Urteils des EuGH zur Rs. *Pfleger ua.* in mehrfacher Weise verkannt. Noch dazu ist dieses Erkenntnis mittels Revision an den VwGH bekämpft worden.*

*Der EuGH hat in dem Urteil zur Rs. *Pfleger ua.*, unter anderem ausgesprochen, dass es dem Mitgliedstaat, der sich auf ein Ziel berufen möchte, mit dem sich eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs rechtfertigen lässt, obliegt, dem Gericht, das über diese Frage zu entscheiden hat, alle Umstände darzulegen, anhand deren dieses Gericht sich vergewissern kann, dass die Maßnahme tatsächlich den sich aus dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ergebenden Anforderungen genügt. Jedoch lässt sich daraus nicht ableiten, dass einem Mitgliedstaat nur deshalb die Möglichkeit genommen wäre, zu belegen, dass eine innerstaatliche restriktive Maßnahme diesen Anforderungen genügt, weil er keine Untersuchungen vorlegen kann, die dem Erlass der fraglichen Regelung zugrunde lagen. Folglich muss das nationale Gericht eine Gesamtwürdigung der Umstände vornehmen, unter denen eine restriktive Regelung, wie sie in den Ausgangsverfahren in Rede steht, erlassen worden ist und durchgeführt wird (vgl. dazu näher Rs. *Pfleger ua.*, Rn. 51 bis 53).*

Die Annahme des LVwG, dass eine „Beweispflicht“ einer Behörde oder staatlichen Stelle dafür besteht, ob die Maßnahme tatsächlich den sich aus dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ergebenden Anforderungen genügt, lässt sich aus dem bereits zitierten Urteil des EuGH nicht ableiten.

*Es kann vom jeweiligen Mitgliedsstaat nicht erwartet werden, dass er in einem gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Verfahren nachweist, dass die mit illegalen Glücksspielen verbundene Kriminalität und/oder Spielsucht tatsächlich ein erhebliches Problem darstellen. Er muss diese Erwägungen beim Erlass der Rechtsvorschriften und bei der Planung seiner politischen Maßnahmen zwar angestellt haben, ist er im Zuge des Gesetzgebungsprozesses aber zu dem Ergebnis gelangt, dass Kriminalität und/oder Spielsucht durch illegale Glücksspiele ein Problem darstellten, das angegangen werden müsse, hat er nicht bei jeder Umsetzungsmaßnahme Untersuchungen oder andere Nachweise vorzulegen, die auf wissenschaftlich-empirische Weise belegen, warum er für den Schutz seiner Verbraucher auf dem Gebiet der Glücksspiele optiert (vgl. EuGH 08.09.2010, Rs. C-316/07, *Stoss*).*

Weiters hat das LVwG entgegen dem zitierten Urteil des EuGH keine Gesamtwürdigung aller Umstände vorgenommen. So wurde u.a. der am 29.04.2014 den „Bericht - Glücksspiel 2010-2013“ auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen

nicht berücksichtigt. Hätte das LVwG im fortgesetzten Verfahren ein umfassendes Ermittlungsverfahren sowie die vom EuGH geforderte „Gesamtwürdigung der Umstände“ vorgenommen, hätte das LVwG zu einem anderen Ergebnis kommen müssen, nämlich dazu, dass die tragenden Bestimmungen dem Unionsrecht entsprechen, zumal es zumindest den bereits erwähnten Bericht und die darin referenzierten Berichte und Studien seiner Würdigung zugrunde legen hätte müssen.

So kann u.a. den Gesetzesmaterialien entnommen werden, dass nicht die „Einnahmenmaximierung der öffentlichen Hand“ ein Hauptziel des Glücksspielgesetzes ist, sondern sollen durch das bestehende Glücksspielmonopol die negativen Auswirkungen des Glücksspiels hintangehalten werden. Durch eine kohärente und systematische Regelung des Glücksspiels soll ein ausreichendes legales Spielangebot für Spieler gewährleistet werden, das vor allem den Spielerschutz, die Hintanhaltung der Ausbreitung der Spielsucht sowie Vorkehrungen gegen kriminelle Delikte im Zusammenhang mit Spielsucht hochhält.

So wird beispielsweise in der RV zu BGBl. I Nr. 54/2010 (zu § 4 Abs. 1 GSpG) näher erläutert: „Dem Monopol soll nämlich die unternehmerische Durchführung von Glücksspielen (Auspielungen) in konzessionierten Unternehmen vorbehalten bleiben, die zahlreichen behördlichen Genehmigungsvorbehalten (insbesondere Beachtung von Spielerschutzanforderungen, Abwehr von Kriminalität und Geldwäsche sowie Gewährleistung von Abwicklungssicherheit für Spielgewinne), Schutzauflagen und einer strengen staatlichen Aufsicht unterliegen ...“.

In den Erläuterungen der RV zu BGBl. I Nr. 73/2010 (zu § 5 GSpG) wird ausgeführt, dass „.... Der im GSpG besonders akzentuierte Spielerschutz als eine der zentralen Ziele des vorliegenden Entwurfs ... seine weitere Ausgestaltung darin [findet] ...“. Zur Kriminalität wird insbesondere in der RV und dem AB zu BGBl. I Nr. 37/2010 (zu § 12a GSpG) erläutert, dass „.... Im Mutual Evaluation Report bezüglich Anti-Money Laundering and Combating the Financing of Terrorism in Austria vom 26. Juni 2009 ... von der FATF [Financial Action Task Force] auch Defizite im österreichischen GSpG identifiziert [wurden]. Die bisher nur für konzessionierte Spielbanken geltenden Anti-Geldwäsche- bzw. – Terrorismusfinanzierungsbestimmungen werden daher auf das konzessionierte Angebot elektronischer Lotterien (§ 12a) ausgedehnt und durch Bezug auf Bestimmungen des Bankwesengesetzes nachgeschärft.“

Weiters wird in der RV zu BGBl. I Nr. 112/2012 (zu § 50 Abs. 10 und 11 GSpG) klargestellt, dass sich „... Die Bedeutung einer genauen Aufsicht in einem sensiblen Bereich wie dem des Glücksspiels ... insbesondere vor dem Hintergrund der mit illegalem Glücksspiel einhergehenden Probleme mit kriminellen und betrügerischen Aktivitäten [ergibt] ...“.

Unter Berücksichtigung dieser zitierten Gesetzesmaterialien ergibt sich eindeutig, dass die Regelungen des Glücksspielgesetzes tatsächlich diese Ziele in kohärenter und systematischer Weise verfolgen und Spielerschutz und Kriminalitätsbekämpfung nicht nur vordergründiges und nicht wirkliches Ziel sind.

Auch nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147) ist den Gesetzesmaterialien zum Glücksspiel zu entnehmen, dass der österreichische

Gesetzgeber mit der Aufrechterhaltung des Glücksspielmonopols und der Kontrolle der Erteilung allfälliger Konzessionen gerade jene ordnungspolitischen Ziele verfolge, die nach der Rechtsprechung des EuGH die Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit rechtfertigen. Zahlreiche Bestimmungen des GSpG dienen der Absicherung jener Ziele, die nach der Rechtsprechung des EuGH einen Eingriff in die Dienstleistungsfreiheit im Bereich des Glücksspiels rechtfertigen, wobei hier exemplarisch auf folgende Normen verwiesen wird:

- § 5 GSpG (Spielsuchtvorbeugung, Geldwäscheverbeugung und wirksame Aufsicht für Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten)*
- § 14 GSpG (Mindest- und Auswahlkriterien für die Erteilung der Lotterienkonzession)*
- § 16 GSpG (Genehmigungspflicht für Spielbedingungen) • § 19 GSpG (Aufsicht über Lotterien)*
- § 20 GSpG (Sportförderung)*
- § 21 GSpG (Mindest- und Auswahlkriterien für die Erteilung von Spielbankenkonzessionen)*
- § 22 GSpG (Mindest- und Auswahlkriterien für die Erteilung eines Pokersalons)*
- §§ 25 und 25a GSpG (Spielbankenbesucher; Schutz vor negativen wirtschaftlichen Folgen durch Spielen; Sorgfaltspflichten Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung)*
- § 26 GSpG (Genehmigungspflicht der Besuchs- und Spielordnung) • § 31 GSpG (Aufsicht über Spielbanken)*
- § 31b GSpG (allgemeine Vorschriften für Konzessionäre und Bewilligungsinhaber)*
- § 56 GSpG (Werbebeschränkungen)*

Wie sich schon den Gesetzesmaterialien (RV 657 BlgNR XXIV.GP) entnehmen lässt, war der Hauptzweck der Novelle 2010 eine Reaktion auf rasch voranschreitende technische Entwicklungen, sowie der Rechtsprechung des EuGH Rechnung zu tragen. Die Regelung des „kleinen Glücksspiels“ durch die Länder wurde als verbesserungswürdig erachtet und sollte daher umfassend neu geregelt werden. Weiters sollte im BMF eine eigene Stabsstelle für Spielerschutz eingerichtet werden.

Betreffend Spielsucht ist erneut auf den „Glücksspiel Bericht 2010-2013 über die kohärente Politik im österreichischen Glücksspielmonopol“ zu verweisen. „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.

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. So bestätigte auch jüngst das oöLVwG in seinem Erkenntnis vom 10.12.2014, LVwG_410340/8/Zo/HUE-410342/8/Zo/HUE/PP: „Für das erkennende Gericht ... erscheinen doch die zitierten Normen tatsächlich einem oder mehreren der oben genannten Ziele zu dienen. ... Da es sich bei den genannten Zielsetzungen zweifellos um solche handelt, die nach der dargestellten Rechtsprechung des EuGH Beschränkungen der Glücksspieltätigkeiten rechtfertigen, vermag das erkennende Gericht im vorliegenden Fall insoweit keine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit zu erkennen (ebenso VwG Wien 12.08.2014, VGW-001/023/5739/2014; aA LVwG Oö 11.7.2014, LVwG-410353/2/Gf/Rt ua.).“

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

Die tragenden Bestimmungen des Glücksspielgesetzes entsprechen daher dem Unionsrecht.

Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, die hier anzuwendende Gesetzesbestimmung sei verfassungswidrig und daher nicht anzuwenden, ist entgegenzuhalten, dass die Beurteilung einer allfälligen Verfassungswidrigkeit nicht der Abgabenbehörde obliegt. Die Abgabenbehörde hat die in Geltung stehenden Gesetze zu vollziehen, solange eine Bestimmung nicht für verfassungswidrig erklärt wird, ist sie anzuwenden.

Die Beschwerdeführerin sieht in der Besteuerung mit der Glücksspielabgabe einen Eingriff in das Grundrecht auf Erwerbstätigkeit und unternehmerische Freiheit.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs kann der Gesetzgeber Beschränkungen verfügen, sofern er dadurch nicht den Wesensgehalt des Grundrechts berührt oder in anderer Weise gegen einen auch ihn bindenden Verfassungsgrundsatz verstößt, soweit die Beschränkung im öffentlichen Interesse liegt (vgl. zB VfSlg. 11.402/1987, 12.227/1989) und nicht unverhältnismäßig und unsachlich ist (vgl. zB VfSlg. 14.075/1995, 14.503/1996).

Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass die Abgabenbehörden rechtlich gleiche Sachverhalte, „nämlich ob eine Tätigkeit mit oder ohne Konzession ausgeübt wird“ unterschiedlich behandelt.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der Verfassungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung einen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, innerhalb dessen es ihm frei steht, seine politischen Ziele auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen (vgl. VfSlg. 12.416/1990) anerkennt. Der rechtspolitische Gestaltungsspielraum erfasst sowohl

die Wahl der Ziele, die der Gesetzgeber aufgreift, als auch die Wahl der Mittel, die er dabei vorsieht.

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. Glücksspielgesetz 6 , 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.

Das Finanzamt beantragt, daher die Beschwerden als unbegründet abzuweisen."

3. Vorhalteverfahren des BFG

Mit Vorhalt vom 30. Oktober 2017 teilte die Berichterstatterin der Bf. zur Vorbereitung auf die beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstelle.

Dazu gab die Bf. mit Telefax vom 14. Dezember 2017 eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ab:

"Auch unter Berücksichtigung der Stellungnahme des FA im Vorlagebericht und der unter Punkt III. im Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 30.10.2017, GZ. RV/7100719/2015, angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bleibt insbesondere fraglich,

- ob, gegenständlich Ausspielungen mittels bewilligter Glücksspielautomaten iSd § 2 Abs. 3 iVm § 4 Abs. 2 GSpG vorliegen. oder
- ob, gegenständlich Ausspielungen mittels nicht bewilligter Glücksspielautomaten iSd § 2 Abs. 3 iVm § 2 Abs. 4 GSpG vorliegen, oder
- ob, gegenständlich Ausspielungen mittels nicht bewilligter elektronischer Lotterien gemäß § 12a Abs. 1 iVm § 2 Abs. 4 GSpG vorliegen.

Gemäß § 2 Abs. 3 GSpG liegt eine Ausspielung mit Glücksspielautomaten vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt.

Im Gegenstandsfall erfolgten die Ausspielungen über landesgesetzlich bewilligte Glücksspielautomaten in der Steiermark. Denn die Entscheidung über das Spielergebnis erfolgte durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung in in der Steiermark aufgestellten Glücksspielautomaten selbst. Somit liegt gemäß unzweideutigem Wortlaut des § 2 Abs. 3 GSpG eine Ausspielung mit Glücksspielautomaten vor.

Soweit diesem Ergebnis vom FA im Vorlagebericht das Judikat des Verwaltungsgerichtshofes vom 14.12.2011, Zl. 2011/17/0155, entgegengehalten wird, wird verkannt, dass sich diese Entscheidung allein mit der Frage des Vorliegens verbotener Ausspielungen iSd § 52 Abs. 1 GSpG befasst, nicht aber sich aus dieser ergibt, dass die Entscheidung über das Spielergebnis nicht im Glücksspielautomaten in der Steiermark sondern am Ort des Spielteilnehmers erfolgen würde. Der Ort der Ausspielung ist nämlich nicht mit dem Ort der Entscheidung über das Spielergebnis gleichzusetzen.

Dass der Spielteilnehmer nicht den Glücksspielautomaten unmittelbar bedient, sondern von einem anderen Standort mittelbar, ist für die Beurteilung, ob eine Ausspielung mittels Glücksspielautomaten oder eine Ausspielung mittels elektronischer Lotterien vorliegt, abgabenrechtlich irrelevant.

Im Ergebnis liegen somit Ausspielungen mit Glücksspielautomaten vor.

Da die in der Steiermark situierten Glücksspielautomaten über steiermärkische landesrechtliche Bewilligungen verfügten, gelangt die Befreiungsbestimmung des §57 Abs. 6 Z 2 GSpG zur Anwendung. Diese Bestimmung ist die Befreiungsbestimmung für jene Glücksspielautomaten, die auf Basis landesgesetzlicher Bestimmungen basierend auf § 4 Abs. 2 GSpG bewilligt wurden. Diese Glücksspielautomaten, die im hier relevanten Zeitraum gemäß § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG während der Übergangsfrist weiter betrieben werden durften, sind gemäß §57 Abs. 6 Z 2 GSpG generell von der Glücksspielabgabe befreit, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Denn diese Glücksspielautomaten dürfen mit landes- und gemeinderechtlichen Abgaben besteuert werden. Im Gegenstandsfall wurden freilich für die in der Steiermark aufgestellten Glücksspielautomaten Lustbarkeitsabgaben als auch Landes-Lustbarkeitsabgaben entrichtet (!).

Im Übrigen wird auf das bisherige Beschwerdevorbringen verwiesen.

Aus all dem werden die gestellten Anträge vollinhaltlich aufrechterhalten."

4. Mündliche Verhandlung

An der am 27. Februar 2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung nahmen für die Bf. deren Geschäftsführer sowie deren rechtsfreundlicher Vertreter (kurz RA) teil.

Die Vorsitzende (= Berichterstatterin in den beschwerdegegenständlichen Rechtsachen) berichtete über den bisherigen Verfahrensablauf und den Sachverhalt unter Hinweis auf den an die Bf. gerichteten Vorhalt des BFG vom 31. Oktober 2017 sowie die Stellungnahme der Bf. vom 14. Dezember 2017 (die zur Vorbereitung auf die mündliche

Verhandlung vorab auch dem FA und den Beisitzern übermittelt wurde). Dabei wurde zum Sachverhalt Folgendes vorgetragen:

"Die Bf. ist eine Gesellschaft, die ihren Sitz im Inland hat. Sie hat im Zeitraum Jänner 2011 bis Mai 2011 sog. "dislozierte Ausspielungen" (Ausspielungen über interaktive Videoterminals) in eigenem Namen und auf eigene Rechnung angeboten. Die Terminals wurden ausschließlich als Eingabe- und Ausgabegeräte verwendet. Die Terminals waren in Österreich jedoch außerhalb der Steiermark in diversen Lokalen, Tankstellen und anderen ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebstätten aufgestellt und über Internet mit einem Server verbunden, welcher wiederum die Terminals über mehrere Router mit in der Steiermark aufgestellten Glücksspielautomaten ("AWP-Geräte" oder "Muttergeräte") verband.

Die Leistung des Einsatzes erfolgte dadurch, dass zunächst ein bestimmter Betrag am Annahmeterminal zB mittels Banknotenleser oder durch Münzeinwurf aufgeladen wurde. Nach dem Aufladen des Kredites wurde über eine Internetverbindung (Router) ein unbespieltes Muttergerät gesucht und für künftige Spiele reserviert. Bei erfolgreicher Reservierung wurde am Terminal das gewählte "Muttergerät" angezeigt. Durch Drücken der Starttaste am Touchscreens wurde das Spiel gestartet und der Einsatz vom "Kredit" abgebucht. Wenn der Kredit auf Null war, wurde die Verbindung wieder getrennt.

Die Generierung der Zufallszahlen und damit die Entscheidung über das Spielergebnis wurde im "Muttergerät" in der Steiermark getroffen und in der Folge die Bildschirminformationen des Muttergerätes (und damit das Spielergebnis) mittels eines Video-Streams auf den Annahmeterminal übertragen und dort angezeigt.

Ein Glücksspielautomat in der Steiermark konnte immer nur direkt vor Ort oder über einen Terminal bespielt werden. Eine gleichzeitige Nutzung war nicht möglich.

Die Spieler wurden darüber informiert, dass sie an einem Glücksspiel in der Steiermark teilnehmen und wurde dazu vom Spieler eine "akzeptieren" Taste gedrückt.

Die Bf. verfügte über landesrechtliche Bewilligungen für Glücksspielautomaten in der Steiermark. In jenen Bundesländern, in denen die Terminals aufgestellt waren, lagen keine landesrechtlichen Bewilligungen vor.

Die Bf. besaß zu keiner Zeit eine gültige Konzession i. S. d. § 14 GSpG.

Die Beschwerdeführerin gab für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum keine Glücksspielabrechnungen (Anmeldungen) ab.

Nach Durchführung einer Außenprüfung und Ermittlung der Bemessungsgrundlagen erfolgte die bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgabe gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO, wie folgt:

Zeitraum	Bescheid- datum	Art der Ausspielung	Bemessungs- grundlage	GSpA gemäß § 57 Abs 3 GSpG

01/2011	04.11.2014	Elektr. Lotterie	€ 124.632,34	€ 37.389,70
02/2011	04.11.2014	Elektr. Lotterie	€ 91.490,32	€ 27.447,10
03/2011	04.11.2014	Elektr. Lotterie	€ 97.559,69	€ 29.267,91
04/2011	04.11.2014	Elektr. Lotterie	€ 73.024,79	€ 21.907,24
05/2011	04.11.2014	Elektr. Lotterie	€ 17.655,79	€ 5.296,74"

Die Frage der Vorsitzenden, ob es Ergänzungen zum Sachverhalt gebe, wurde von beiden Parteien verneint.

Zur rechtlichen Beurteilung führte der PV aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und ergänzte:

"Als Beispiel für die Fraglichkeit des Ortes der Spielteilnahme führe ich die Veranstaltung eines Pferderennens in England an, bei dem über Telefon eine Wette gesetzt wird. Dabei ist dann fraglich, ob die Ausspielung am Ort der Veranstaltung oder dort stattfindet, wo sich der Spieler befindet. Für mich ist vor allem die Frage des Ortes weiterhin ungeklärt und die Frage wer Veranstalter des Glücksspiels ist. Die Bf. hat die Eingabe Terminals zur Verfügung gestellt und für mich ist fraglich, ob sie dadurch zur Veranstalterin von Glücksspielen wurde."

Dazu erwidert das FA Folgendes:

"Das Finanzamt verweist hinsichtlich der Frage des Ortes der Ausspielung und auch des Begriffes des Veranstalters auf die zahlreichen Entscheidungen des BFG und auch des VwGH."

Geschäftsführer der Bf.:

"Als Beispiel führe ich an: Wenn wir jetzt den Computer, der im Verhandlungsraum aufgestellt ist, benützen und über die Internetadresse eines Glücksspielanbieters an einem Glücksspiel teilnehmen, ist dann das BFG der Veranstalter des Glücksspiels, weil er den Computer zur Verfügung stellt."

Vertreterin des FA:

"Dazu gibt es nichts zu sagen."

Die Fragen der Vorsitzenden, ob noch Beweisanträge gestellt werden bzw. ob noch Beweisanträge offen sind, wurden von den Vertretern beider Parteien (FA und Bf.) verneint.

Das Beweisverfahren wurde sodann von der Vorsitzenden geschlossen und die Parteien um die Schlussworte ersucht.

Das FA verwies auf die bisherigen Ausführungen und ersuchte abschließend die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Der RA betonte nochmals, dass der Geschäftsführer der Bf. alles gegenüber dem FA offengelegt habe und er auch vom Steuerberater beraten worden sei und er allen Abgabepflichten immer nachkomme und ersuchte er abschließend den Beschwerden stattzugeben.

II. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Auf Grund der im Wesentlichen übereinstimmenden Darstellungen des Sachverhaltes durch das Finanzamt im Vorlagebericht und der Bf. in der Beschwerde ergibt sich zweifelsfrei der bei der mündlichen Verhandlung vorgetragene Sachverhalt (siehe oben Punkt I.4), zu dem ausdrücklich beide Parteien erklärten, dass es dazu keine Ergänzungen gibt. Bei der rechtlichen Beurteilung wird daher vom vorgetragenen Sachverhalt ausgegangen.

III. Rechtslage

Die Bestimmungen des Glücksspielgesetzes (kurz GSpG) lauten in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung wie folgt:

Gemäß § 1 Abs. 1 GSpG ist ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.

Nach § 1 Abs. 4 GSpG hat der Bundesminister für Finanzen eine Stelle für Spielerschutz einzurichten, deren Aufgabe die inhaltliche, wissenschaftliche und finanzielle Unterstützung des Spielerschutzes ist. Zur Finanzierung der Arbeit dieser Stelle wird ab 1. Jänner 2011 ein Finanzierungsbeitrag von 1 vT der jeweiligen Bemessungsgrundlage nach § 28 sowie nach § 57 Abs. 4 gemeinsam mit den jeweiligen Abgaben erhoben.

Gemäß § 2 Abs. 1 GSpG sind Ausspielungen Glücksspiele,

1. die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und
2. bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz) und
3. bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine Vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn).

Nach § 2 Abs. 2 GSpG ist Unternehmer, wer selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein. Wenn von unterschiedlichen Personen in Absprache miteinander Teilleistungen zur Durchführung von Glücksspielen mit vermögenswerten Leistungen im Sinne der Z 2 und 3 des Abs. 1 an einem Ort angeboten werden, so liegt auch dann Unternehmereigenschaft aller an der Durchführung des Glücksspiels unmittelbar beteiligten Personen vor, wenn bei einzelnen von ihnen die Einnahmenerzielungsabsicht fehlt oder sie an der Veranstaltung, Organisation oder dem Angebot des Glücksspiels nur beteiligt sind.

Eine Ausspielung mit Glücksspielautomaten liegt gemäß § 2 Abs. 3 GSpG vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt.

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.

§ 5 GSpG definiert Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten als Ausspielungen nach § 2 Abs 3 an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebstätten und regelt neben ordnungspolitischen Anforderungen auch umfassende Anforderungen zur Spielsuchtvorbeugung und Geldwäschevorbeugung an Bewilligungswerber und -Inhaber.

Gemäß § 12a Abs. 1 GSpG sind elektronische Lotterien Ausspielungen, bei denen die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolgt und die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt sowie über elektronische Medien zur Verfügung gestellt wird. Auf den Konzessionär gemäß § 14 Abs. 1 sind bei der Durchführung von elektronischen Lotterien die Bestimmungen des § 25 Abs. 6 bis 8 und des § 25a über die Geldwäschevorbeugung sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 12a Abs. 3 GSpG gelten für Ausspielungen mit Video Lotterie Terminals die Bestimmungen des § 5 Abs. 3 bis 6 über den Spielerschutz und die Bestimmungen der § 27 Abs. 3 und 4 über die Arbeitnehmer eines Konzessionärs sinngemäß. Für die Spielteilnehmer müssen Spielbeschreibungen aller Spiele der VLT jederzeit in deutscher Sprache ersichtlich gemacht werden. In VLT-Outlets dürfen keine anderen Glücksspiele als solche des Konzessionärs im Sinne des § 14 angeboten werden.

§ 14 GSpG regelt die Erteilung einer Konzession zur Durchführung der Ausspielungen nach den §§ 6 bis 12b GSpG (Bestimmte Lotterien, ua. elektronische Lotterien einschließlich VLTs) und umfassende Anforderungen zwecks Spielsuchtvorbeugung, zum Spielerschutz, zur Geldwäsche- und Kriminalitätsvorbeugung etc.

§ 21 bis 27 GSpG regeln die Übertragung des Rechtes zum Betrieb einer Spielbank durch Konzession und umfassende Anforderungen zwecks Spielsuchtvorbeugung, zum Spielerschutz, zur Geldwäsche- und Kriminalitätsvorbeugung.

Auf Grund des § 28 GSpG hat der Spielbankenkonzessionär eine Spielbankabgabe in Höhe von 30 vH. der Jahresbruttospieleinnahmen eines jeden Spielbankbetriebes, im Falle von Ausspielungen über Glücksspielautomaten die um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen aus Glücksspielautomaten eines jeden Spielbankbetriebes zu entrichten.

§ 57 GSpG (Ausspielungen) lautet:

"(1) Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen – vorbehaltlich der folgenden Absätze – einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz. Bei turnierförmiger Ausspielung treten außerhalb des Anwendungsbereiches von § 17

Abs. 2 an Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers.

(2) Für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt und die nicht über Video-Lotterie-Terminals im Sinne des § 12a Abs. 2 durchgeführt werden, beträgt die Glücksspielabgabe 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen. Besteht eine Abgabepflicht nach § 17 Abs. 3, sind Ausspielungen gemäß § 12a von der Glücksspielabgabe befreit.

(3) Für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals beträgt die Glücksspielabgabe – vorbehaltlich Abs. 4 – 30 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen.

(4) Für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals beträgt die Glücksspielabgabe 10 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen (Bundesautomaten- und VLT-Abgabe), wenn sie – im Falle von Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen 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 dem jeweiligen Finanzausgleichsgesetz vorbehalten.

(5) Jahresbruttospieleinnahmen sind die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

(6) Von der Glücksspielabgabe befreit sind

1. Ausspielungen in vom Bundesminister für Finanzen konzessionierten Spielbanken im Sinne des § 21,

2. Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung unter Einhaltung der Vorgabe des § 4 Abs. 2 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 73/2010,

3. die Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol des § 4 Abs. 3 bis 6.

(7) Abweichend von Abs. 4 gilt 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) Folgendes:

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

2. Wenn das Land die höchstzulässige Anzahl von Bewilligungen gemäß § 5 vergeben hat, beträgt der Steuersatz 10 vH.

3. Wenn das Land nur einen Teil der gemäß § 5 möglichen Bewilligungen vergeben hat, wird der Hundertsatz für den Steuersatz entsprechend dem Anteil der vergebenen möglichen Bewilligungen zwischen 10 und 25 eingeschliffen und halbjährlich nach

folgender Formel berechnet: $25 - (15 \times \text{vergebene Bewilligungen} / \text{Höchstzahl der Bewilligungen})$.

Der Bundesminister für Finanzen hat die Höhe des aktuellen Steuersatzes dem Konzessionär für das jeweilige Halbjahr bis 1. Februar und 1. August verbindlich mitzuteilen".

§ 13a FAG 2008 sieht einen Zuschlag der Länder zur Bundesautomaten- und VLT-Abgabe bis zu 150% dieser Abgabe vor.

Zur Entstehung und Entrichtung der Steuerschuld enthält § 59 GSpG ua. folgende Regelungen:

Die Abgabenschuld entsteht bei elektronischen Lotterien gemäß § 59 Abs. 1 Z. 2 GSpG mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.

Gemäß § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG sind Schuldner der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand.

Die Schuldner der Glücksspielabgaben haben diese gemäß § 59 Abs. 3 GSpG 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 zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt haben sie eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen.

Gemäß § 59 Abs. 5 GSpG gelten als Vermittlung jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder –gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise.

§ 60 Abs. 25 GSpG idF BGBl. I Nr. 111/2010 bestimmt ua. Folgendes:

"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:

1. Zum 1. Jänner 2011 bestehende VLT-Outlets oder VLT-Outlets, die bis 31. Dezember 2010 vom Bundesminister für Finanzen bescheidmäßig genehmigt sind, müssen spätestens mit 31. Dezember 2014 den Vorschriften des § 12a in der Fassung dieses Bundesgesetzes entsprechen. Dies gilt nicht für § 12a Abs. 2 dritter Satz für zum 1. Jänner 2010 bereits bestehende VLT-Outlets.

2. 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.

....

4. § 57 und die Änderung in § 59 Abs. 2 in der Fassung dieses Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 73/2010, treten mit 1. Jänner 2011 in Kraft. § 57 Abs. 3 tritt für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung nach § 4 Abs. 2 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz erst ein Jahr nach Inkrafttreten eines Landesgesetzes über Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten in Kraft.

..."

IV. Erwägungen

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass die Bf. im Zeitraum Jänner 2011 bis Mai 2011 sog. "dislozierte Ausspielungen" (Ausspielungen über interaktive Videoterminals) in eigenem Namen und auf eigene Rechnung angeboten hat.

Die von der Bf. angebotenen sog "dislozierten Ausspielungen" erfüllen aus folgenden Gründen alle Tatbestandsvoraussetzungen des § 57 Abs. 1 GSpG iVm § 57 Abs. 3 GSpG.

Der Steuergegenstand (Grundtatbestand) der Glücksspielabgabe ist in § 57 Abs. 1 GSpG geregelt und enthält durch das Tatbestandsmerkmal "Ausspielung" einen Verweis auf § 1 GSpG iVm § 2 GSpG. Im Ausspielungsbegriff des GSpG sind alle Glücksspiele erfasst, bei denen sich Unternehmer (Veranstalter) und Spieler gegenüberstehen (vgl. dazu die RV zu BGBl 620/1989). Der Unternehmensbegriff wird in § 2 Abs. 2 GSpG legaldefiniert (vgl. dazu die RV zu BGBl. I 54/2010).

Die Bf. hat die sog "dislozierten Ausspielungen" im eigenem Namen und auf eigene Rechnung angeboten und ist sie der Vertragspartner der Spielteilnehmer, weshalb sie nicht nur nach der Legaldefinition des § 2 Abs. 2 GSpG als Unternehmer anzusehen ist, sondern sie auch nach § 59 Abs. 2 Z. 1 GSpG Schuldner der Glücksspielabgabe ist.

Die von der Bf. betriebenen Terminals befanden sich in unterschiedlichen österreichischen Bundesländern (mit Ausnahme der Steiermark), weshalb die Spieler (= Vertragspartner der Bf.) sich im Zeitpunkt der Spielteilnahme jedenfalls körperlich im Inland befanden und es sich bei den von der Bf. im Besteuerungszeitraum angebotenen Ausspielungen daher um solche handelt, an denen die "Teilnahme vom Inland aus" erfolgte.

Das Tatbestandsmerkmal „Teilnahme vom Inland“ ist nach der Judikatur des BFG und des UFS dann erfüllt, wenn sich der Spielteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses des Spielvertrages tatsächlich, physisch im Inland (als geographisch festlegbarem Ort) befindet. Auf technischen Gegebenheiten (wie zB Standort des Servers; Einwahlknoten, verwendete IP-Adresse) kommt es nicht an. Ebenso ist nicht entscheidend, ob der

Spielteilnehmer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hat und welche Staatsangehörigkeit er besitzt (vgl. zur Glücksspielabgabe: UFS 26.8.2013, RV/1509-W/013; UFS 20.11.2013 RV/2388-W/13; BFG 28.6.2015, RV/7104383/2015; BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016, sowie zur hinsichtlich dieses Tatbestandsmerkmals vergleichbaren Bestimmung der Wettgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG: UFS 28.12.2011, RV/3510-W/11; UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015 und BFG 16.2.2018, RV/7104387/2015).

Zu dem von der Bf. bei der mündlichen Verhandlung angesprochen Beispiel einer Wette über eine in England durchgeführte Veranstaltung, an der telefonisch von Österreich aus teilgenommen wird, ist daher zu bemerken, dass der Veranstaltungsort keinen Einfluss auf das Entstehen der Steuerschuld hat. Auch bei Vertragsabschluss über das Telefon ist für das Entstehen der Steuerschuld nur entscheidend, ob sich der Spielteilnehmer im Zeitpunkt der Spielteilnahme im Inland befindet.

§ 57 Abs. 2 bis Abs. 4 GSpG sehen abweichend zu § 57 Abs. 1 GSpG einen abweichenden Steuersatz und eine abweichende Bemessungsgrundlage vor.

Auch diese Bestimmungen enthalten Tatbestandsmerkmale, die im Glücksspielgesetz gesetzlich definiert werden. Für das Vorliegen einer elektronischen Lotterie ist nach § 12a GSpG wesentlich, dass

- die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolgt,
- die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbei geführt wird und
- die Zurverfügungstellung des Spielergebnisses über elektronische Medien erfolgt.

Im Erkenntnis VwGH 29.06.2017, Ra 2017/16/0095 hat der Verwaltungsgerichtshof darauf verwiesen, dass er schon zur Rechtslage vor der GSpG-Novelle 2008, BGBl. I Nr. 54/2010, erkannt hat, dass in Fällen, in denen Geräte mit einem ausgelagerten Rechner, der die Entscheidung über das Spielergebnis herbeiführt, verbunden sind, das Spielergebnis "zentralseitig" herbeigeführt wird und in einem solchen Fall daher auch weder ein Glücksspielapparat nach § 2 Abs. 2 GSpG 1989 noch ein Glücksspielautomat nach § 2 Abs. 3 GSpG 1989 vorliegt (vgl. etwa VwGH 19.7.2011, 2011/02/0127, mwN) und er auch zum Glücksspielgesetz in der Fassung nach der genannten Novelle die Auffassung vertritt, dass in Fällen, in denen die Entscheidung über Gewinn und Verlust nicht durch den Apparat selbst getroffen, sondern einem ausgelagerten Server übertragen wird, eine zentralseitige Entscheidung gegeben ist. Auch § 2 Abs. 3 GSpG 1989 in der Fassung der GSpG-Novelle 2008 verlangt, dass die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgen muss (vgl. etwa VwGH 27.4.2012, 2011/02/0224, sowie VwGH 24.4.2014, 2012/02/0299, jeweils mwN).

Die Terminals der Bf. wurden ausschließlich als Eingabe- und Ausgabegeräte verwendet und waren diese in diversen Lokalen, Tankstellen und anderen ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebstätten aufgestellt und über Internet mit einem Server verbunden, welcher wiederum die Terminals über mehrere Router mit in der Steiermark aufgestellten

Glücksspielautomaten verband. Die Spielteilnahme durch die Spieler erfolgte somit über elektronische Medien und liegt - da die Entscheidung über das Spielergebnis nicht im Terminal, sondern im disloziert aufgestellten Automaten getroffen wurde - eine "zentralseitige" Herbeiführung des Spielergebnisses vor. Auch die Voraussetzung der Zurverfügungstellung des Spielergebnisses über elektronische Medien ist gegeben, da die Übermittlung auf den Terminal mittels eines Video-Streams erfolgt. Die von der Bf. angebotenen sog. "dislozierten Ausspielungen" sind daher elektronische Lotterien über Vide-Lotterie-Terminals iSd § 57 Abs. 3 GSpG.

Da hier eine Variante einer elektronischen Lotterie Gegenstand der Besteuerung ist, kommt der landesrechtliche Bewilligungen für Glücksspielautomaten in der Steiermark keine Bedeutung zu und greifen hier weder die Bestimmungen über eine Übergangszeit nach § 60 Abs. 25 GSpG noch besteht eine Ausnahme von der Besteuerung gemäß § 57 Abs. 6 GSpG. Die Bf. besaß zu keiner Zeit eine gültige Konzession i. S. d. § 14 GSpG für die von ihr angebotenen elektronischen Ausspielungen mittels Vide-Lotterie-Terminal und ist daher die Besteuerung nach der Vorschrift des § 57 Abs. 3 GSpG vorzunehmen.

Die jeweilige Höhe der Bemessungsgrundlage und der sich durch Anwendung des § 57 Abs. 3 GSpG ergebende Abgabebetrag für die einzelnen Monate sind unstrittig.

Seit der Vorlage der gegenständlichen Bescheidebeschwerden hat das Bundesfinanzgericht bereits mehrfach unter Hinweis auf seine Entscheidungen BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 02.02.2015, RV/7103459/2012 die der gegenständlichen Beschwerde inhaltlich vergleichbaren verfassungsrechtlichen und unionsrechtlichen Bedenken verworfen. Siehe dazu die folgenden Erkenntnisse:

- BFG 14.07.2016, RV/7100925/2012
- BFG 26.09.2016, RV/7100405/2012
- BFG 26.09.2016, RV/7100403/2012

Soweit gegen die Entscheidungen des BFG Beschwerden an den Verfassungsgerichtshof erhoben wurden, wurden diese mit folgenden Beschlüssen nicht in Behandlung genommen:

- VfGH 19.2.2015, E 49/2015
- VfGH 11.6.2015, E 564/2015
- VfGH 8.6.2017, E 2416/2016

Der Verwaltungsgerichtshof hat die gegen die Entscheidungen BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 02.02.2015, RV/7103459/2012 eingebrachten Revisionen mit Beschlüssen vom 30.6.2016, Ro 2015/16/0013 und Ro 2015/16/0021 zurückgewiesen.

Zu den Einwänden, die sich gegen das Glücksspielmonopol wenden, wird überdies bemerkt, dass es sich bei der Glücksspielabgabe - ebenso wie bei der Wiener Vergnügungssteuer - um keine Sanktion für die Nichteinhaltung glücksspielrechtlicher Bestimmungen handelt. Die Gesamtsteuerbelastung, die beide Marktteilnehmer aufgrund der Ausspielung trifft, setzt sich für einen Konzessionär und einen Nichtkonzessionär

lediglich unterschiedlich zusammen (vgl. dazu BFG 17.10.2016, RV/7104073/2014 unter Hinweis auf VwGH 9.9.2013, 2013/17/0217 und VwGH 14.10.2015, 2013/16/0907).

Das sowohl verbotene als auch erlaubte Ausspielungen grundsätzlich der Glücksspielabgabe unterliegen wurde erst jüngst im Erkenntnis VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 bestätigt.

Eine allfällige Unionsrechtswidrigkeit der Bestimmungen über das Glücksspielmonopol hätte keine Auswirkung auf die hier gegenständliche Glücksspielabgabe. Die Vorschriften der §§ 57 ff GSpG betreffend die Glücksspielabgaben sind Ausfluss der Steuerhoheit Österreichs und nicht des Glücksspielmonopols (vgl. ua BFG 10.10.2016, RV/7100866/2015 mit weiteren Judikaturhinweisen).

Zu den Vorwürfen der Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols wird weiters auf die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes, insbesondere VfGH 15.10.2016, G 103/2016 ua sowie auf das ausführliche Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 verwiesen. Durch diese inhaltlichen Entscheidungen sind die durch das Glücksspielmonopol aufgeworfenen unions- und verfassungsrechtlichen Fragen als hinreichend geklärt anzusehen. Dabei wurde auch die Frage eines maßvollen Werbeauftritts der Konzessionäre behandelt, insgesamt aber eine gesamthafte Würdigung aller Auswirkungen auf den Glücksspielmarkt im Sinne der Rechtsprechung des EuGH vorgenommen. Zu den Voraussetzungen der unionsrechtlichen Zulässigkeit des Glücksspielmonopols und der Inanspruchnahme der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit liegt bereits umfangreiche Rechtsprechung des EuGH vor, die in den oben genannten Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofs und des Verwaltungsgerichtshofs umfassend referiert wurden.

Zum Vorbringen betreffend die Unionsrechtswidrigkeit der Regelungen des österreichischen Glücksspielgesetzes ist überdies zu bemerken, dass im Beschwerdefall - bei der Bf. handelt es sich um eine Gesellschaft mit Sitz im Inland - kein grenzüberschreitender Sachverhalt gegeben ist, der die Anwendung des Unionsrechts begründet (vgl. dazu VwGH 27.2.2013, 2012/17/0509). Die Bf. behauptet auch nicht, die mit dem Unionsrecht vereinbaren Voraussetzungen zur Erlangung einer Konzession nach dem Glücksspielgesetz betreffend die Rechtsform (Kapitalgesellschaft mit Aufsichtsrat) und das erforderliche Gesellschaftskapital zu erfüllen. Insofern stellt sich auch die Frage der Inländerdiskriminierung nicht (vgl. VwGH 28.5.2013, 2012/17/0567).

Die vorliegenden Beschwerden sind daher als unbegründet abzuweisen.

V. Zulässigkeit einer Revision

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

Eine Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, weil sich die Anwendung der geltenden Rechtslage (insbesondere der klaren Bestimmung des § 57 Abs. 3 GSpG) auf verwirklichte Sachverhalte aus dem Bundes-Verfassungsgesetz (Art. 18 B-VG) ergibt, die Anwendung des Legalitätsgrundsatzes auch in der Rechtsprechung (siehe VwGH 30.1.2014, 2011/15/0111) unumstritten ist und insofern keine Abhängigkeit von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorlag.

Die von der Bf. aufgeworfene Frage der Verfassungskonformität einer gesetzlichen Bestimmung stellt keine Rechtsfrage im Sinne der Subsumtion unter einen gesetzlichen Tatbestand dar, die vom Verwaltungsgerichtshof zu überprüfen ist, sondern ist deren Prüfung dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten.

Die von der Bf. aufgeworfenen unionsrechtlichen Fragen betreffend das Glücksspielmonopol sind durch die Rechtsprechung des VwGH (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022) geklärt.

Wien, am 5. März 2018