

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber (Berichterstatlerin) und die weiteren Senatsmitglieder Leopold Stetter gemäß [§ 12 Abs. 5 BFGG](#), Karl Delfs und KomzIR Ing. Hans Eisenbköbl in der Beschwerdesache des ****Bf+ADRESSE****, vertreten durch Halpern & Prinz Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Wasagasse 4, 1090 Wien gegen den Abweisungsbescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 3. September 2018, ****x1****, mit welchem

1. der Antrag auf Erlassung eines [§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO](#)-Bescheides betreffend Wiederaufnahme/Glücksspielabgabe gemäß [§ 58 Abs. 1 GSpG](#) sowie
2. der Antrag gemäß [§ 239 BAO](#) auf Rückzahlung der zu viel bezahlten Glücksspielabgabe

abgewiesen wurde, in der Sitzung am 11. Februar 2019 nach Durchführung der mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Strittige Punkte

Sind bei einer Nummernlotterie Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe gemäß § 58 Abs. 1 GSpG die tatsächlich erzielten Einsätze (die Summe der tatsächlich verkauften Lose) oder die erzielbaren Einsätze (iSd Summe der aufgelegten Lose)?

Überblick:

- 1. Verfahren vor dem Finanzamt**
- 2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht**
- 3. Festgestellter Sachverhalt**
- 4. Gesetzliche Grundlagen**
- 5. Erwägungen**

5.1. Materiellrechtliche Beurteilung: Richtigkeit der Selbstberechnung

- 5.1.1. Der Grundtatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG
- 5.1.2. Der Vertragstypus der Nummernlotterien im Rahmen der Glücksspielabgaben
- 5.1.3. Verhältnis § 57 Abs. 1 GSpG zu § 58 Abs. 1 GSpG
- 5.1.4. Transformation: Vergleich der Rechtslagen vor und nach dem 1.1.2011
- 5.1.5. Auslegung der Wortfolge: „*aller erzielbaren Einsätze*“
- 5.1.6. Bemessungsgrundlage „*aller erzielbaren Einsätze*“ und Entstehen der Steuerschuld mit Vertragsabschluss
- 5.1.7. Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zur Ausgestaltung der Glücksspielabgaben

5.2. Verfahrensrechtliche Beurteilung: § 303 BAO und § 239 BAO

- 6. Zusammenfassende Schlussfolgerung**
- 7. Unzulässigkeit der Revision**

1. Verfahren vor dem Finanzamt

Mit Schreiben vom 31. Juli 2018 stellte die Bf., eine gemeinnützige Organisation den Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 201 BAO (im Rahmen einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens) betreffend selbstberechneter Glücksspielabgaben gemäß § 58 Abs. 1 GSpG iVm § 58 Abs. 2 GSpG für die von ihr durchgeführte Nummernlotterie im Jahr 2017, sowie den Antrag auf Rückzahlung der zu viel gezahlten Glücksspielabgabe mit folgender Begründung:

Die Berechnung der Glücksspielabgabe wurde ursprünglich von allen gedruckten Losen (das sind 5% von 13,500.000,00 = 675.000,00 Euro) durchgeführt. Die Selbstberechnung sei am 28. August 2017 und die Überweisung der Glücksspielabgabe am 6. September 2017 erfolgt. Die Bf. sei jedoch der anderslautenden Rechtsmeinung, dass alle Lose, die auf Grund von

Adressfehlern, weil sie vernichtet oder vom Adressaten nicht angenommen worden seien, aus der Bemessungsgrundlage gemäß § 58 GSpG auszuschneiden seien, da mit diesen Losen überhaupt kein Einsatz erzielbar sei. Die Bestimmung sei verfassungskonform auszulegen, ansonsten wäre die Ermittlung der Bemessungsgrundlage eine nicht sachgerechte Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Antragstellers. Es werde daher der Antrag gestellt, die Glücksspielabgabe auf Grund der erzielten Umsätze aus dem Losverkauf zu berechnen, da dies gleichzusetzen sei mit den erzielbaren Einsätzen. Die bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgabe und Rückzahlung der Lotterie 2017 werde wie folgt beantragt: Bezahlte Glücksspielabgabe 675.000,00 Euro abzüglich erzielte Umsatzerlöse aus dem Verkauf von Losen 1,996.974 Stück zu 1,80 Euro = 3,594.553,20 x 5% = 179.727,60 ergibt einen rückzuzahlenden Betrag von 495.272,40 Euro.

Mit **Abweisungs(sammel)bescheiden vom 3. September 2018** wies das Finanzamt den **Antrag betreffend Festsetzung der Gebühr** von den tatsächlich verkauften Losen, sowie den **Antrag auf Rückzahlung der zu viel gezahlten Glücksspielabgabe** gemäß § 58 GSpG ab. Als Begründung gab das Finanzamt an, dass sich die Selbstberechnung der Glücksspielabgabe der Bf. als richtig erwiesen habe. § 58 Abs. 1 GSpG gehe von der Bemessungsgrundlage „alle erzielbaren Einsätze“ aus und führe die Rechtslage des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7a GebG in Bezug auf Warenausspielungen fort, das sei auch durch den UFS/BFG 2.6.2014, RV/41000413/2009 bestätigt worden. Mit der neuen Bestimmung bediene sich der Gesetzgeber nunmehr eines Begriffes, der noch mehr verdeutliche, dass alle aufgelegten Lose Bemessungsgrundlage seien. Keinerlei Auswirkungen habe es, welches Schicksal die Lose tatsächlich erleiden, ob sie falsch adressiert werden, weggeworfen werden oder nicht beim Adressaten ankommen. Nicht von Relevanz seien die erzielten, d.h. tatsächlich verkauften Lose. Der Begriff „erzielbar“ könne keinesfalls mit dem Begriff „erzielt“ gleichgesetzt werden. Würden die Lose aufgelegt, seien sie erzielbare Einsätze.

Fristgerecht wurde dagegen Beschwerde erhoben. Beantragt wurde eine Änderung des Bescheides, dass ein Rückerstattungsbetrag von 511.181,22 Euro rückbezahlt werde, da die Glücksspielabgabe bescheidmäßig mit 163.818,78 Euro festzusetzen sei. Im ursprünglichen Antrag sei eine Rabattierung bei den erzielbaren Einsätzen nicht berücksichtigt worden. In der Begründung führte die Bf. folgende Punkte an:

- **Transformation: Vergleich der Rechtslagen vor und nach dem 1.1.2011:** Entgegen der Rechtsmeinung des Finanzamtes sei durch die „Transformation“ der damaligen Rechtsgeschäftsgebühr in die nunmehrige Glücksspielabgabe die Rechtslage nicht mehr vergleichbar, da die Glücksspielabgabe nunmehr das Vorliegen eines eigenen Spielvertrages zwischen dem Lotterieveranstalter und dem jeweiligen Loskäufer voraussetze. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG sah als Bemessungsgrundlage die „nach dem Spielplan bedungenen Einsätze“ vor und hatte damit einen anderen Steuergegenstand als § 59 GSpG. Steuergegenstand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG war nicht das Zustandekommen des Glücksspiels an sich, vielmehr

setzte das Gebührengesetz zeitlich vorher bereits beim Anbieten und Organisieren an. Nach § 59 GSpG komme der Glücksspielvertrag aber erst mit der Bezahlung des Lospreises zustande.

- **Verhältnis § 57 Abs. 1 GSpG zu § 58 Abs. 1 GSpG:** Der Steuergegenstand „Lotterien ohne Erwerbszweck“ gemäß § 32 GSpG sei nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nicht das Anpreisen oder Ankündigen einer Lotterie (Auslobung), sondern die Lotterie ohne Erwerbszweck. Die Lotterie sei ein Glücksspiel, das die Willenserklärung zweier Parteien erfordere. Beim bloßen Anbieten liege aber nur eine Willenserklärung auf Seiten des Veranstalters vor. Wenn die Lose an die falsche Adresse zukommen würden, könne diesbezüglich kein Spielvertrag zustande kommen. Stelle man auf die aufgelegten Lose ab, käme es zu keiner ermäßigten, sondern zu einer erhöhten Glücksspielabgabe, denn die Besteuerung gemäß § 57 Abs. 1 GSpG von den tatsächlichen Einsätzen x 16% würde bedeutend niedriger ausfallen. Im Fall der Bf., die ja gemeinnützig tätig sei, sei der Steuersatz volatil.

- **Auslegung der Wortfolge: „aller erzielbaren Einsätze“:** Die Formulierung in § 58 Abs. 1 GSpG „aller erzielbaren Einsätze“ sei ein unbestimmter Gesetzeswortlaut, denn wie viele Einsätze letztlich erzielbar, bzw. nicht erzielbar waren, sei weder vom Steuerpflichtigen noch von der Finanzverwaltung nachweisbar. Ein derartig unbestimmter Begriff sei als Bemessungsgrundlage nicht geeignet.

- **Bemessungsgrundlage „aller erzielbaren Einsätze“ und Entstehen der Steuerschuld mit Vertragsabschluss:** Da nach § 59 Abs. 1 GSpG die Steuerschuld im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages entstehe, müsse zuerst der Spielvertrag zustande kommen. Würde als Bemessungsgrundlage trotzdem der Wert aller aufgelegten Lose vorgesehen sein, würde dies dem Glücksspielbegriff widersprechen. Denn ohne Glücksspielvertrag könne es kein Glücksspiel und auch keine Lotterie geben. Es stelle sich die Frage, warum bereits das Drucken von 100.000 Losen mit Lospreis von 1 Euro eine Steuerlast von 5.000 Euro auslösen solle, wenn lediglich ein Los um 1 Euro verkauft werde. Die Steuerlast würde das 5.000-fache des erzielten Preises ausmachen.

- Damit liege eine exzessive Besteuerung vor, da die Relation zwischen Steuerbelastung und Gewinn bzw. Deckungsbeiträgen so unverhältnismäßig sei, dass eine erdrosselnde Wirkung entstehe. Da im Fall der Bf. der Reinertrag 1,122.463,86 Euro betragen habe, entspräche die Besteuerung gemäß § 58 Abs. 1 GSpG einer Steuerbelastung von 60%. Würde bei der nächsten Lotterie der Bf. nur eine Person ein Los um 1,80 Euro kaufen, wären ebenfalls 675.000 Euro Glücksspielabgabe zu entrichten, somit wäre auch eine mehr als 100%ige Besteuerung jederzeit möglich. Damit stelle sich eine verfassungsrechtliche Problematik.

- Die ordnungspolitische Perspektive, sowie der Fiskalzweck (Erzielung von Abgabenerträgen) und Verhaltenslenkungs Zweck (Bekämpfung der Spielleidenschaft) trete bei der Bf., die ja

gemeinnützig tätig sei, in den Hintergrund. Deshalb laufe die Bemessungsgrundlage in § 58 Abs. 2 GSpG genau dem steuerlichen Gedanken bei gemeinnützigen Organisationen zuwider, da diese wegen der Bemessungsgrundlage ein negatives Ergebnis erzielen könne und Spenden dafür verwenden müsse, um die Glücksspielabgabe zu begleichen.

Die Bf. stellte den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat.

Da die Bf. auch den Antrag gemäß § 262 Abs. 2a BAO stellte, legte das Finanzamt die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung vor.

Im Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht, der der Bf. auch zugestellt wurde, stellte das Finanzamt den Antrag, die Beschwerden abzuweisen.

Unter erzielbare Einsätze sei jener Betrag zu verstehen, der sich aus der Gesamtzahl aller aufgelegten Lose multipliziert mit dem Lospreis ergäbe. Wenn die Lose aufgelegt werden, seien sie erzielbare Einsätze. Der Begriff erzielbar könne keinesfalls mit dem Begriff erzielt gleichgesetzt werden. Nicht von Relevanz seien die erzielten Einsätze, d.h. die tatsächlich verkauften Lose, und auch nicht ein allenfalls vergünstigter Verkaufspreis. Der Gesetzeswortlaut des § 58 GSpG sei bestimmt. Wenn die Abgabe im Verhältnis zum Ertrag relativ hoch ausfalle, so liege dies daran, dass die Bf. allenfalls zu viele Lose aufgelegt habe. Weiters wies das Finanzamt darauf hin, dass die Gemeinnützigkeit für die Auslegung des Abgabentatbestandes nicht relevant sei. Damit erweise sich die Selbstberechnung als richtig. Die Wiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel biete die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen, sie diene aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/1370185).

Gemäß § 239 Abs. 1 BAO könne die Rückzahlung von Guthaben auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen erfolgen. Voraussetzung sei, dass ein Guthaben gemäß § 215 Abs. 4 BAO vorhanden sei. Auf dem Abgabenkonto der Antragstellerin bestehe jedoch kein Guthaben.

2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Beweis wurde erhoben durch Einsicht in den elektronisch vorgelegten Finanzamtsakt, durch den Vorbereitungsvorhalt zur mündlichen Verhandlung vom 9. Jänner 2019, durch Einsichtnahme in die Stellungnahmen der Bf., sowie durch die Abhaltung der mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

Mit der Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung wurde der Bf. und dem Finanzamt der **Vorbereitungsvorhalt zur mündlichen Verhandlung vom 9. Jänner 2019** mitgereicht, und beiden Parteien die Möglichkeit gegeben, dazu eine schriftliche Stellungnahme abzugeben oder weitere Beweismittel zu nennen.

Der Parteienvertreter überreichte am 4./5. Februar 2019 eine Stellungnahme zum Vorbereitungsvorhalt. Streitgegenstand sei der Begriff „aller erzielbaren Einsätze“ in § 58 Abs. 2 GSpG. Dabei handle es sich um einen unbestimmten Gesetzesbegriff, weil er im Widerspruch zur Regelung der Steuerschuld stehe. Wenn bereits für die Entstehung der Steuerschuld ein Spielvertrag zustande kommen und der Spielteilnehmer „teilnehmen“ muss, dann könne die Bemessungsgrundlage wohl auch nur Fälle erfassen, in denen Spieler teilnehmen und einen Spielvertrag zumindest konkludent durch Überweisung des Betrages abschließen. Die Bemessungsgrundlage stelle jedoch auf die erzielbaren Gewinne (Drucken und Verschicken) ab, dagegen entstehe die Steuerschuld erst, wenn die Spielteilnehmer das Glücksspielangebot annehmen, den Betrag überweisen und ein Glücksspielvertrag zustande komme. (unter Verweis auf *Allram* in Bergmann/Pinetz, GebG (2018) §§ 57 bis 59 GSpG Rz 398). Es möge daher sein, dass die Bemessungsgrundlage auf alle erzielbaren Erträge abziele, § 58 Abs. 2 GSpG erfasse jedoch im Steuergegenstand ausschließlich Ausspielungen, und somit nur solche Glücksverträge, die zustande kommen. Es sei gesetzessystematisch nicht nachvollziehbar, wenn die Regelung zur Bemessungsgrundlage mehr erfassen würde, als der Steuergegenstand überhaupt zulasse. Im gegenständlichen Fall erfasse der Steuergegenstand ausschließlich Glücksspielverträge, die durch Angebot und Annahme zustande kommen. Der Gesetzgeber gehe implizit davon aus, dass grundsätzlich Reinertränisse entstehen sollten. Löse bereits das Drucken oder Verschicken der Lose Glücksspielabgabe aus, entstünde ein Reinverlust. Gemeinnützige Organisationen würden dadurch diskriminiert, dass die Glücksspielabgabe für gemeinnützige Organisationen gemäß § 58 Abs. 2 GSpG höher sei als die „normale“ Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG.

Herr ***** für den Parteienvertreter hat am 5. Februar 2019 im Bundesfinanzgericht Akteneinsicht in die Rechtsmittelakten genommen, hierüber wurde eine Niederschrift aufgenommen. Mit E-Mail, ebenfalls vom 5. Februar 2019, wurde unter Bezugnahme auf die Passage im Vorbereitungsvorhalt *„Damit ergibt sich insbesondere aus § 59 Abs. 3 GSpG eindeutig, dass alle aufgelegten Lose erst dann zur relevanten Berechnungsgrundlage werden, wenn der Tatbestand des Vertragsabschlusses verwirklicht wurde.“* eine weitere Stellungnahme abgegeben: Das zeige, dass ein verkauftes Los zur Abgabenschuld für das gesamte „Spielkapital“ führen könne, die Bf. könne nur dann die Abgabenschuld vermeiden, wenn sie überhaupt kein Los verkaufe. Nach dem Erkenntnis VwGH 28.3.2011, 2011/17/0039 zur Kriegsopferabgabe müsse sich die Bemessung der von der pauschalen Berechnungsmethode abweichende Abgabenschuld aus dem Gesetzeswortlaut (Spieleinsätze) ergeben. Die Methode nach einem fiktiven Spielkapital werde hier nicht angeführt.

Die beiden Stellungnahmen der Bf., sowie die Niederschrift über die Akteneinsicht wurden dem Finanzamt mit E-Mail vom 5. Februar 2019 zur Information übersendet.

Das Finanzamt hat bis zum Tag vor der mündlichen Verhandlung keine schriftliche Stellungnahme abgegeben.

Die mündliche Verhandlung vor dem Senat fand am 11. Februar 2019 statt:

Die Bf. (Bereich Unternehmenskooperation) brachte vor, dass vor dem Start einer Lotterie eine Zielgruppenanalyse durchgeführt werde, wer mit der Lotterie angesprochen werde. Man überlege dann, wem können Originallose geschickt werden, an wen ein Angebot auf den Kauf von Losen. Das Übersenden von Losen erwies sich bis dato als günstiger, als die Kunden eher bereit sind, diese Lose zu kaufen. Die Bf. verkaufe zwischen 27% bis 33% der Lose, bezugnehmend auf die beiden Lotterien 2017 und 2018. Ca. 70% der Lose werden nicht verkauft. Damit sei die Bf. in Österreich sehr gut „unterwegs“, da bei anderen Organisationen bis 80% der Lose nicht verkauft würden. Die Bf. müsse eine Bankgarantie vorlegen und– wie hier die 675.000 Euro - Steuer bezahlen.

PV: *„Es geht hier immer wieder um die Effizienz und die Effizienzmessung. Das ist das Argument, das man einfließen lassen muss, wie weit das zu steuern ist. Es gab bis zum Jahr 2010 eine gebührenrechtliche Vorschrift, mit der derartige Veranstaltungen besteuert wurden. Ab 1.1.2011 wurde der Gesetzestext verändert und erweitert. Jede Abgabenschuld benötigt einen Steuergegenstand, eine Bemessungsgrundlage und einen Steuersatz. Voraussetzung der GSpA ist der Spielvertrag, das ist nach dem ABGB ein zweiseitig verbindlicher Vertrag, also bei uns sind das 2 Mio Glücksspielverträge. Daher können nur die tatsächlich erzielten Einsätze Bemessungsgrundlage sein, diese Auslegung ist systemkonform. Auch die Teilnahme von gemeinnützigen Organisationen ändert daran nichts. Bei uns wäre bei der Lotterie 2017 der normale Steuersatz von 16% günstiger. Hinsichtlich der Lotterie 2018 wurde an das Finanzamt ebenfalls bereits eine Eingabe gemacht. Ohne Glücksspielvertrag gibt es keine GSpA. Es gibt zwei Ermittlungsmethoden für erzielbare Einsätze, deshalb haben wir den ursprünglichen Antrag als richtig befunden und legen den zur Bemessung vor. Bei der Kriegsopferabgabe gibt es ebenfalls zwei Ermittlungsmethoden. Die Besteuerung muss sich aus dem Gesetz ergeben. Es gibt die Monografie von Kohl, sowie die Kommentierung von Allram, der die Problematik, so wie wir, gesehen hat. Es geht um das Spannungsverhältnis § 58 Abs. 1 und § 59 Abs. 1 Z 1 GSpG – Zustandekommen des Spielvertrages. Wie kann ich dem einzelnen Spielvertrag eine Bemessungsgrundlage zuweisen?“*

FAGVG: *„Im Grunde war das Vorbringen für das FA nichts Neues. Die Rechtslage hat sich im Vergleich zum GebG nicht geändert. Die Anknüpfung an den zivilrechtlichen Vertrag ist nach wie vor geblieben. Der Besteuerungsgegenstand ist die Ausspielung, bzw. die Lotterie. Der Gesetzeswortlaut ist eindeutig. Nach Ansicht des Finanzamtes kann erzielbar nicht gleichgesetzt werden mit erzielt. Zu Allram: er bestätigt die Sichtweise des FA, er sieht sie nur*

kritisch. Zu den Themen aus der Stellungnahme vom 4.2.2019: Die Ausführungen über die Reinerträge, bzw. dass es sich um eine ermäßigte Abgabe handelt, oder es zu einer Diskriminierung für gemeinnützige Organisationen komme, sind bedingt durch die Planung der Bf., sind Folgen der Planung. Dadurch wird das Gesetz nicht unbestimmt oder verfassungswidrig. Es wird in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass auch nicht gemeinnützige Organisationen eine Nummernlotterie durchführen können, jedoch, falls der Reinertrag nicht zur Gänze gemeinnützigen Zwecken zugewendet wird, sich der Steuersatz aus Abs. 1, der höher ist, ergibt. Zum Erk. betreffend Kriegsofopferabgabe: hier wird festgehalten, dass es sich dort um Eintrittsgelder und nicht um Einsätze handelt, und auch sonst ist die Heranziehung des Erkenntnisses aus Sicht des Finanzamtes für den gegenständlichen Fall nicht durchzuführen. Das FA verweist dazu auf die bisherigen Ausführungen.“

PV: Steuergesetze sind nach öffentliche-rechtlichen Grundsätzen auszulegen und nicht wie Verträge. Es mag verschiedene Auslegungen geben. Aber die Bemessungsgrundlage ergibt sich aus dem einzelnen Spielvertrag, das ergibt sich aus dem GSpG, so ist der Begriff erzielbare Einsätze auszulegen. So kann man ihn erst auslegen. Weil eine wörtliche Anführung eines Spielkapitals im GSpG nicht mehr vorgesehen ist, ist dadurch das GSpG mit dem GebG nicht mehr vergleichbar. Weil die frühere Bestimmung lautete: „alle nach dem Spielplan erzielbaren Einsätze.“

Abschließend verwies das FAGVG auf das bisher Vorgebrachte und beantragte, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Bf. verwies ebenfalls auf das bisher Vorgebrachte und beantragte, der Beschwerde stattzugeben.

3. Festgestellter Sachverhalt

Die Bf. ist eine gemeinnützige Organisation. Sie veranstaltete im Jahr 2017 Lotterien ohne Erwerbszweck gemäß § 32 bis § 46 GSpG. Zweck der Lotterien der Bf. ist, dass der Reinertrag der Lotterie für den Ausbau von bestimmten Hilfeleistungen, die die Bf. erbringt, verwendet wird. Als Gewinne stellte sie nicht nur Geld, sondern auch Waren und geldwerte Leistungen in Aussicht. Aus den im Finanzamtsakt einliegenden Kopien des Bescheides des Bundesministerium für Finanzen geht hervor, dass der Bf. gemäß §§ 36 und 37 Z 1 GSpG die Bewilligung zur Abhaltung von Nummernlotterien unter Einhaltung bestimmter Bedingungen (Spielkapital, Loseanzahl, Lospreis 1,80 Euro, usw.) mit Bescheid des BMF vom 12. Juni 2017 erteilt wurde. Die Lose wurden in der Zeit vom 22. August 2017 bis 21. Dezember 2017 verkauft.

Die Bf. führte am 28. August 2017 die Selbstberechnung der Glücksspielabgabe von allen gedruckten Losen ($13.500.000,00 \times 5\% = 675.000,00$ Euro) durch und führte die Steuer am 6. September 2017 an das Finanzamt ab.

Nach den Angaben der Bf., die vom Finanzamt nicht bestritten wurden, wurden lediglich rund 27% der aufgelegten Lose verkauft.

4. Gesetzliche Grundlagen

Glücksspiele

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

Ausspielungen

§ 2 Abs. 1 GSpG: *Ausspielungen sind 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).*

§ 2 Abs. 2 GSpG: *Unternehmer ist, wer selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein.*

Glücksspielabgaben

§ 57 Abs. 1 GSpG: *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.*

Ermäßigte Glücksspielabgabe

§ 58 Abs. 1 GSpG: *Verlosungen von Vermögensgegenständen gegen Entgelt, die keine Ausspielungen sind und sich an die Öffentlichkeit wenden, und Lotterien ohne Erwerbszweck nach §§ 32 bis 35 unterliegen einer Glücksspielabgabe von 12 vH aller erzielbaren Einsätze.*

§ 58 Abs. 1 GSpG: *Die Glücksspielabgabe nach Abs. 1 ermäßigt sich für Lotterien ohne Erwerbszweck nach §§ 32 bis 35 auf 5 vH, wenn das gesamte Reinertragnis der Veranstaltung ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet wird. Die widmungsgemäße Verwendung des Reinertragnisses ist dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel über dessen Aufforderung nachzuweisen.*

Entstehung und Entrichtung der Abgabenschuld

§ 59 Abs. 1 GSpG *Die Abgabenschuld entsteht 1. in Fällen des § 58 im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages in Fällen des 58 Abs. 3 mit Ende des Kalenderjahres der Veröffentlichung des Gewinnspiels;*

Verfahrensrechtliche Bestimmungen

Ordnen gemäß § 201 Abs. 1 BAO die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO lautet: Die Festsetzung kann erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO nimmt Bezug auf die antragsgemäße und amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens. § 303 idF BGBl. I 2013/14 ab 1.1.2014 lautet:

„Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn....

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind,

....und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

Rückzahlung.

§ 239 Abs. 1 BAO: *Die Rückzahlung von Guthaben (§ 215 Abs. 4) kann auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen erfolgen.*

§ 215 Abs. 4 BAO: *Soweit Guthaben nicht gemäß Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, sind sie nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 zurückzuzahlen oder unter sinngemäßer Anwendung dieser Bestimmungen über Antrag des zur Verfügung über das Guthaben Berechtigten zugunsten eines anderen Abgabepflichtigen umzubuchen oder zu überrechnen.*

Nach der von der Bf. angesprochenen Rechtslage vor dem 1.1.2011 bestanden für gemeinnützige Nummernlotterien folgende abgabenrechtliche Bestimmungen:

Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird:

Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG), die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden, und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen

Lit a) wenn die Gewinne in Waren, in geldwerten Leistungen, in Waren und geldwerten Leistungen bestehen, vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze 12 vH,

Lit b) wenn die Gewinne in Geld bestehen, vom Gewinn 25 vH,

Lit c) wenn die Gewinne in Geld und in Waren, in Geld und in geldwerten Leistungen, in Geld und in Waren und in geldwerten Leistungen bestehen, vom vierfachen Wert der als Gewinne bestimmten Waren und geldwerten Leistungen 12 vH, sowie von den in Geld bestehenden Gewinnen 25 vH.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 2 GebG sind die Gebühren nach Abs. 1 Z 7, auch wenn eine Urkunde nicht errichtet wird, ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 5 GebG ermäßigt sich die Gebühr nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7a und die Gebühr von 12 v.H. nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7c auf 5 v.H., wenn das gesamte Reinerträgnis der Veranstaltung ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet wird. Die widmungsgemäße Verwendung des Reinerträgnisses ist dem nach dem Veranstaltungsort für die Erhebung der Gebühren zuständigen Finanzamt über dessen Aufforderung nachzuweisen.

Gemäß § 16 Abs. 5b GebG entsteht die Gebührenschuld bei Ausspielungen und ihnen gleichgehaltenen Veranstaltungen mit der Vornahme der Handlung, die den gebührenpflichtigen Tatbestand verwirklicht, c) bei Gewinnen mit der Fälligkeit (lit c) seit der Gebührennovelle 1952, BGBl. 1952/107).

5. Erwägungen

Die Bf. hat für die bewilligte sonstige Nummernlotterie im Jahr 2017 die Glücksspielabgabe gemäß § 58 Abs. 1 iVm § 58 Abs. 2 GSpG selbstberechnet und an das Finanzamt abgeführt. Mitte des Jahres 2018 beantragte die Bf. die Erlassung eines Bescheides gemäß § 201 BAO auf Festsetzung der Glücksspielabgabe.

Der beschwerdegegenständliche Bescheid vom 3. September 2018 enthält keine Steuervorschreibung, sondern die Abweisung des Antrages auf Erlassung eines Bescheides gemäß § 201 BAO und des Antrages auf Rückzahlung der zu viel bezahlten Glücksspielabgaben gemäß § 239 BAO.

§ 201 BAO ermöglicht Abgabepflichtigen, die keinen Bescheid bekommen, weil sie Steuern selbst berechnen, „ins Verfahren zu kommen“. Da die Bf. den Antrag gemäß § 201 BAO im Hinblick auf die Wiederaufnahme des Verfahrens gestellt hat, kommt es darauf an, ob Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Eine Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann erfolgen, wenn in sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. (*Ritz*, BAO6 § 201 Tz 37). Verneint die Abgabenbehörde eine materielle Voraussetzung der begehrten Festsetzung mit der Begründung, die Selbstberechnung sei richtig, so ist der Antrag abzuweisen. (*Ritz*, BAO6 § 201 Tz 2 unter Hinweis ua. auf VwGH 22.10.2015, Ra 2015/16/0069).

Es ist daher vorerst zu untersuchen, ob die Selbstberechnung der Bf. sich als richtig erwies.

5.1. Materiellrechtliche Beurteilung: Richtigkeit der Selbstberechnung

5.1.1. Der Grundtatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG

Rechtsverkehrsteuern knüpfen an Vorgänge des Rechtsverkehrs an, an vertragliche oder gesetzliche Beziehungen, auf Grund welcher Personen Lieferungen oder sonstige Leistungen oder Rechtsansprüche erhalten. (vgl. *Hey/Englisch* in *Tipke/Lang*23, dSteuerrecht § 7 Rz 102; *Bruschke*, dGrunderwerbsteuer, Kraftfahrzeugsteuer und andere Verkehrsteuern7 22). Zu den Rechtsverkehrsteuern werden gezählt, die Grunderwerbsteuer, die Versicherungssteuer, die Feuerschutzsteuer, die Stiftungseingangssteuer, die Rechtsgeschäftsgebühren (BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II7 (2014) Tz 951), aber auch die Glücksspielabgaben. (*Ehrke-Rabl/Sumper*, Länderübergreifende Preisausschreiben und Glücksspielabgabe, taxlex 11/2017, 341). Im Zentrum steht die vertragliche Vereinbarung, Anknüpfungspunkt ist der projektierte oder tatsächliche Vermögensübergang. Die von der Gebühren- oder Verkehrsteuerpflicht erfassten Rechtsgeschäfte werden umschrieben bzw. erfolgt eine Verweisung auf das Zivilrecht. (*Stoll*, Rentenbesteuerung3, 590).

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG - als Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG – besteuern „Auspielungen“ und verweisen damit auf § 1 GSpG iVm § 2 GSpG. Der Glücksspielbegriff des § 1 Abs. 1 GSpG ist nicht nur für den ordnungspolitischen, sondern auch für den abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes maßgeblich, er beruht auf dem Spielvertrag des ABGB (UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11; UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua. BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; BFG 20.6.2016, RV/7101283/2013; BFG 25.9.2017, RV/7100907/2012, RV/7100908/2012; BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014; BFG 4.4.2018, RV/7104839/2017). Der Begriff der Auspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpG ist ebenfalls ein primär „ordnungspolitischer“, da ihm im Glücksspielrecht eine wesentliche Bedeutung insofern zukommt, als die Ausnahmen vom Glücksspielmonopol gemäß § 4 GSpG an diesen Begriff anknüpfen (vgl. *Segalla*, Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts² (2007) 254; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 § 2 Rz 2). Den Glücksspielabgaben liegt nicht der monopolmäßige Begriff der Auspielung zugrunde, sondern die Auspielung iS des Abschlusses eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes Glücksspiel (BFG 19.10.2017, RV/7104393/2014; BFG 4.4.2018, RV/7104839/2017).

Das bedeutet, für die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG sind Auspielungen Glücksspiele (iSd §§ 1267 ABGB), bei welchen die Entscheidung über das Ergebnis des einzelnen Spiels ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist (iSd § 1 Abs. 1 iVm § 1 Abs. 2 GSpG; 1067 BlgNR 17. GP 16; vgl. VwGH 25.7.1990, 86/17/0062), die von „Unternehmern im weitesten Sinn angeboten“ werden (§ 2 Abs. 1 GSpG) und die entgeltlich sind (§ 2 Abs. 1 GSpG; vgl. VfGH 24.9.2012, G 110/11). Die Leistung, die der Spieler erbringt, ist der Einsatz. Die „Gegenleistung“, die sich der Spieler für die Hingabe seines Einsatzes (Geldes) erwartet, ist die Hoffnung auf eine Gewinnchance, er hofft, dass er den in Aussicht gestellten Gewinn erhalten wird. Ob der Spieler den Gewinn tatsächlich erhält, hängt vorwiegend oder ausschließlich vom Zufall ab. (vgl. BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 17-18).

Bemessungsgrundlage ist der Einsatz, davon 16%. Soweit zur – hier unstrittigen - generellen Regelung.

Der Bf. wird zugestimmt, dass es bei den Glücksspielabgaben auf den einzelnen Spielvertrag, auf das einzelne Spiel, ankommt.

5.1.2. Der Vertragstypus der Nummernlotterien im Rahmen der Glücksspielabgaben

Die Glücksspiele iSd § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG als zivilrechtliche Verträge können - aus der Systematik des ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes - in Lotterien und die anderen Glücksspiele unterschieden werden, wobei zwischen beiden kein Unterschied in der Art, sondern nur des Grades besteht, dass bei Lotterien die Größe von Gewinn und Verlust im vorhinein feststeht, während er sich bei den anderen Glücksspielen erst aus der Spieltätigkeit

selbst bestimmt. Unter Lotterien versteht man Veranstaltungen, die auf den Abschluss einer Zahl gleichartiger Verträge (Lotterieverträge) gerichtet sind, denen zufolge sich der eine Teil (der Unternehmer) gegen eine unbedingte Leistung des anderen Teiles (Spielers, Einsetzers, Teilnehmers) zur Übergabe eines Gewinnes für den Fall verpflichtet, als im Wege eines bestimmten Verfahrens ein durch die Einwirkung des Zufalls herbeigeführter Umstand eintreten sollte. Der Gewinn muss aus im Vorhinein genau bestimmten und begrenzten Gegenständen bestehen. Bei Nummernlotterien erhält der Unternehmer Einzahlungen (Einsätze) von verschiedener Höhe und von beliebig zahlreichen Personen. Er verpflichtet sich dagegen, bestimmte Gewinne auszus zahlen, wenn bei der öffentlichen Ziehung die Nummern, die der Einleger bei der Einzahlung ausdrücklich nennt (auf die er setzt), herauskommen sollen. (UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02; *Rudolf Sieghardt*, Die öffentlichen Glücksspiele, Wien, 1899, 2-4).

Im Glücksspielgesetz wird die Nummernlotterie sowohl in § 12 GSpG, als auch in § 32 GSpG gesetzlich definiert. Gemäß § 12 GSpG sind die Nummernlotterien „*Ausspielungen, bei denen die Spielanteile durch fortlaufende Nummern gekennzeichnet sind. Die Treffer werden in einer öffentlichen Ziehung ermittelt.*“ Gemäß § 32 GSpG sind sonstige Nummernlotterien Ausspielungen, bei denen die Spielanteile (Lose) durch fortlaufende Nummern gekennzeichnet sind und bei denen die Treffer mit jenen Spielanteilen erzielt werden, die in einer öffentlichen Ziehung ermittelt werden. § 32 Abs. 2 GSpG gliedert Nummernlotterien nach Art der Treffer an: 1. Wertlotterien, bei denen die Treffer nur in Waren oder geldwerten Leistungen bestehen; 2. Geldlotterien, bei denen die Treffer nur in Geld bestehen; 3. gemischte Lotterien, bei denen die Treffer in Geld und Waren oder geldwerten Leistungen bestehen. Die Definitionen der Nummernlotterien in § 12 GSpG und in § 32 GSpG stimmen inhaltlich überein. Charakteristische Begriffsmerkmale sind in beiden Fällen die auf Losen gekennzeichneten Nummern in fortlaufender Reihe und die Gewinnermittlung der Treffer durch eine öffentliche Ziehung. (*Schwartz-Wohlfahrt*, Glücksspielgesetz samt den wichtigsten Spielbedingungen², zu § 32 Tz 2; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG² § 12 Rz 1).

Das Spielgeschehen bei staatlich veranstalteten Glücksspielen wird prinzipiell auf privatrechtlicher Grundlage abgewickelt. Der „Wettvertrag“ gilt als rechtswirksam zwischen Spielteilnehmer und Spielveranstalter abgeschlossen, sobald der den Spielbedingungen entsprechend ausgefüllte und mit Einsatzbestätigung versehene Wettschein innerhalb der festgesetzten Frist bei dem Veranstalter eingelangt ist (*Binder* in Schwimann, ABGB³ V § 1274 Rz 1). Die „Generalbesteuerungsnorm“ des § 57 Abs. 1 GSpG erfasst von ihrem Inhalt her grundsätzlich alle Glücksspiele iSd § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG als zivilrechtliche Verträge, darauf hat auch das Finanzamt anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 11.2.2019 hingewiesen. Die Bf. sieht ebenfalls in § 57 Abs. 1 GSpG die Norm, die - grundsätzlich - auch die Besteuerung der Nummernlotterie umfasst (Beispiele, die die Bf. in der Beschwerdeschrift anführt).

In Bezug auf Nummernlotterien sind steuerliche Sonderregelungen, z.B. die Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG oder die begünstigte Besteuerung gemäß § 58 GSpG vorgesehen. Der Unterschied zwischen § 12 GSpG und § 32 GSpG besteht nicht im „zivilrechtlichen Vertrag“, sondern in der besonderen Ausgestaltung der Durchführung der Nummernlotterien, darauf weisen schon die Überschriften hin, nämlich Nummernlotterien - § 12 GSpG und Sonstige Nummernlotterien - § 32 GSpG (*Schwartz-Wohlfahrt*, Glücksspielgesetz samt den wichtigsten Spielbedingungen², zu § 32 Tz 2; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG² § 12 Rz 1). Der Bund kann das Recht zur Durchführung von Glücksspielen (§ 3 GSpG) einerseits durch Erteilung von Konzessionen, andererseits durch Bewilligungen an andere Personen übertragen. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol 53). **Die Nummernlotterien iSd § 12 GSpG sind von der Lotterienkonzession gemäß § 14 GSpG umfasst und unterliegen auch der Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG.** Gemäß § 17 Abs. 3 Z 5 GSpG beträgt die Konzessionsabgabe für Nummernlotterien 17,5% der Summe der Einsätze während eines Kalenderjahres und gemäß § 17 Abs. 6 GSpG trägt der Konzessionär zusätzlich dazu die Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG für die durchgeführten Glücksspiele, d.s. die Einsätze x16%. Der gegenständliche Fall betrifft nicht diese Regelungen. Im vorliegenden Beschwerdefall handelt es sich um die **Durchführung von sonstigen Nummernlotterien gemäß § 32 GSpG, die der Bund durch Bewilligung anderen Personen übertragen kann**, als mit der Veranstaltung des Glücksspiels kein Erwerbszweck verfolgt wird (§ 36 Abs. 2 Z 1 GSpG Lotterien ohne Erwerbszweck). Gemäß § 36 Abs. 2 Z 2 GSpG darf eine Bewilligung zur Durchführung einer sonstigen Nummernlotterie nur erteilt werden, wenn deren Veranstaltung mildtätigen, kirchlichen oder gemeinnützigen Zwecken dient. (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG² § 32 Rz 2). Im Unterschied zur Konzession gemäß § 14 GSpG berechtigt die Bewilligung gemäß § 36 GSpG nur zur Durchführung der konkret bewilligten Veranstaltung und es muss für jede weitere Veranstaltung eine gesonderte Bewilligung beantragt werden. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol 73). In den §§ 40 bis 49 GSpG ist geregelt, wie die sonstige Nummernlotterie durchzuführen ist, so ist auf den Spielanteilen von sonstigen Nummernlotterien der Preis ersichtlich zu machen. Das Produkt aus der Anzahl und dem Stückpreis der aufgelegten Spielanteile einer Ausspielung ist das Spielkapital, Anzahl und Stückpreis der Spielanteile sind den Absatzmöglichkeiten anzupassen. (§ 40 GSpG). **Bewilligungsinhaber unterliegen gemäß § 58 Abs. 1 GSpG der ermäßigten Glücksspielabgabe** von 12% aller erzielbaren Einsätze. Bei jenen Lotterien ohne Erwerbszweck, bei denen das gesamte Reinertragnis ausschließlich für mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet wird, verringert sich die Glücksspielabgabe gemäß § 58 Abs. 2 GSpG auf 5%. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 73-74).

Der Vertragstypus der hier der Glücksspielabgabe unterzogen wird, ist der Glücksvertrag iSd § 1267 ABGB bzw. § 1272 ABGB (bzw. das Spiel in Losen), ausdifferenziert als „sonstige Nummernlotterie“, wie sie in § 32 GSpG (Lotterien ohne Erwerbszweck) definiert wird. Die

sonstige Nummernlotterie ist Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 32 GSpG. Im gegenständlichen Fall wurde das grundsätzliche Unterliegen der sonstigen Nummernlotterie unter die Glücksspielabgaben nicht bestritten. Streitpunkt ist die Bemessungsgrundlage.

Im Licht dieser Voraussetzungen können nun die einzelnen Beschwerdepunkte der Bf. untersucht werden.

5.1.3. Verhältnis § 57 Abs. 1 GSpG zu § 58 Abs. 1 GSpG

Als Ausspielung unterliegen Lotterien grundsätzlich der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG, das ergibt sich uneindeutig aus § 17 Abs. 6 GSpG 0

BFG 10.06.2016, RV/7101758/2012), es sei denn, es sind Sonderregelungen, z.B. die ermäßigte Glücksspielabgabe gemäß § 58 GSpG, vorgesehen. Unter der Überschrift „Ermäßigte Glücksspielabgabe“ wurden in § 58 GSpG folgende Rechtsgeschäfte steuerlich als „Ausspielungen“ iSd § 57 Abs. 1 GSpG qualifiziert: § 58 Abs. 1 und 2 GSpG umfassen bestimmte entgeltliche Spielverträge mit Erwerbszweck aber nicht im unternehmerischen Bereich (Objektverlosungen), sowie **bestimmte entgeltliche Spielverträge ohne Erwerbszweck aber im unternehmerischen Bereich** und schließlich § 58 Abs. 3 GSpG „unentgeltliche“ Spielverträge im unternehmerischen Bereich.

Nach der Darstellung von *Allram* knüpft § 58 Abs. 1 GSpG, zweite Tatbestandsalternative, ausdrücklich an die in §§ 32 bis 35 GSpG definierten Lotterien ohne Erwerbszweck an. Bei diesen handelt es sich durchgehend um „Ausspielungen“, analog zu § 2 Abs. 1 GSpG, was bedeutet, dass sich die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 58 Abs. 1 2. Fall GSpG auf entgeltliche Glücksverträge iSd § 1267 ABGB erstreckt. Diese Anknüpfung der Glücksspielabgabepflicht an den zugrunde liegenden zivilrechtlichen Glücksvertrag bestätigt auf einen Blick die Regelung zur Entstehung der Abgabenschuld in § 59 Abs. 1 Z 1 GSpG, die auf den Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages abstellt. (*Allram* in Bergmann/Pinetz, GebG (2018) §§ 57 bis 59 GSpG Rz 397, 398).

In Bezug auf diese Argumentation, dass die Steuerschuld für Fälle des § 58 Abs. 1 GSpG mit dem **Zustandekommen** des Spielvertrages entsteht, wird der Bf. Recht gegeben.

Gerade bei den Lotterien ohne Erwerbszweck ist § 58 Abs. 1 GSpG in bezug auf § 57 Abs. 1 GSpG als *lex specialis* zu qualifizieren (*Allram* in Bergmann/Pinetz, GebG (2018) §§ 57 bis 59 GSpG Rz 404), genauso wie die Konzessionsabgabe *lex specialis* zur Glücksspielabgabe ist. (BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; BFG 20.6.2016, RV/7101283/2013; BFG 25.9.2017, RV/7100907/2012, RV/7100908/2012). Auch der VwGH 25.11.2015, A 2015/0011 sieht die §§ 57 und 58 GSpG in einem systematischen Verhältnis zueinander. **Auch die Bf. geht von einem solchen Zusammenhang aus.** Ihre Argumentation hängt damit zusammen, dass nach

ihrer Ansicht bei sonstigen Nummernlotterien die Bemessungsgrundlage die tatsächlich verkauften Lose darstellen.

5.1.4. Transformation: Vergleich der Rechtslagen vor und nach dem 1.1.2011

Entgegen der Ansicht der Bf. kann ein maßgeblicher Unterschied zwischen der Rechtslage vor dem 1.1.2011 und nach dem 1.1.2011 im konkreten Fall der Bf. nicht gesehen werden.

Die glücksspielrechtlichen Regelungen waren hinsichtlich der Nummernlotterien auch vor dem 1.1.2011 zweigeteilt, in die Nummernlotterien gemäß § 12 GSpG, die von der Lotterienkonzession iSd § 14 GSpG umfasst waren und die sonstigen Nummernlotterien gemäß § 32 GSpG, für deren jeweilige Durchführung eine Bewilligung gemäß § 36 GSpG erforderlich ist. Die vom Lotterienkonzessionär durchgeführte Nummernlotterie unterliegt vor wie nach dem 1.1.2011 der Konzessionsabgabe (und zusätzlich: § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG idFv 1.1.2011 – Einsätze x 16%/Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG ab 1.1.2011 – Einsätze x 16%; BFG 10.06.2016, RV/7101758/2012). Die Besteuerung der sonstigen Nummernlotterien gemäß § 32 GSpG vor dem 1.1.2011 war in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG geregelt. (UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02; BFG 4.1.2018, RV/7101202/2012).

Bemessungsgrundlage und Steuersätze zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG idFv 1.1.2011 orientierten sich nach der Art der Gewinne (Treffer) iSd § 32 Abs. 2 GSpG und konnten in drei Gruppen eingeteilt werden, **Gruppe lit.a: Gewinne nur in Waren (hier: Warenlotterie)**- Bemessungsgrundlage = Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze x 12%[5%]; **Gruppe lit.b: Gewinne nur in Geld (hier: Geldlotterie)** – Bemessungsgrundlage = Gewinne x 25% und **Gruppe lit. c: Gewinne in Waren und Geld (hier: gemischte Lotterie)** – Bemessungsgrundlage Waren = 4-facher Wert der als Gewinne bestimmten Waren x 12%[5%] + Bemessungsgrundlage Geld = Gewinne x 25%. (BFG 4.1.2018, RV/7101202/2012).

Wenn die Bf. meint, Steuergegenstand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG war nicht das Zustandekommen des Glücksspiels an sich, vielmehr setzte das Gebührengesetz zeitlich vorher bereits beim Anbieten und Organisieren an, hingegen komme nach § 59 GSpG der Glücksspielvertrag aber erst mit der Bezahlung des Lospreises zustande, dürfte sie auf eine schon seit längerem rechtlich überholte Situation anspielen: *Frotz/Hügel/Popp*, wiesen bereits 1985 darauf hin, dass die Besteuerung der Veranstaltung in gewissem Widerspruch zum Titel der TP 17 „Glücksverträge“ stünde. Weiters darauf, dass in dieser Bestimmung ausdrücklich klargestellt wurde, dass die Errichtung einer Urkunde keine Voraussetzung der Gebührenpflicht sein soll, was aber nur sinnvoll sei, „wenn auch im Rahmen der Gebühr von *Ausspielungen Rechtsgeschäfte besteuert werden sollen.*“ (*Frotz/Hügel/Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz, § 33 TP 17, B II 7 b, 5. Lieferung, Oktober 1985). Zum Entstehen der Gebührenschuld stellten *Frotz/Hügel/Popp*, fest, dass § 33 TP 17 Abs. 2 GebG iVm § 31 Abs. 3 GebG (Selbstberechnung) vorsieht: „*Einzahlung nach Entstehung der Gebührenpflicht. Dies ist im Zeitpunkt des Zustandekommens des Glücksvertrages der Fall. § 16 Abs. 5b GebG ordnet*

*lediglich Selbstverständliches an.“ (Frotz/Hügel/Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, § 33 TP 17, B II 7 c 5. Lieferung, Oktober 1985). Für die Entrichtung der Gebühr war aber nicht allein das Gebührengesetz maßgeblich, es gab noch eine *lex specialis*: Zum Zeitpunkt dieser Kommentierung war noch das Glücksspielgesetz 1962 in Geltung. Dieses sah in § 39 Abs. 4 GSpG vor, dass die mit dem Kontrollvermerk versehenen Spielanteile an den Veranstalter erst ausgefolgt werden, wenn die Entrichtung der Gebühr gemäß § 33 TP 17 GebG oder einer ihrer voraussichtlichen Höhe entsprechenden Vorauszahlung nachgewiesen ist. Das Glücksspielgesetz 1989, durch das das Glücksspielgesetz 1962 außer Kraft gesetzt wurde, enthält diese Bestimmung jedenfalls nicht mehr.*

Die Entscheidung UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02, die sich mit der historischen Entwicklung der Vergebührung von sonstigen Nummernlotterien befasste, hielt fest, dass der „Grundtatbestand“ „Veranstaltungen, bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen“, bei **Warenausspielungen** von allen versprochenen und in den Spielbedingungen festgelegten Gewinnen ausgeht (lit. a und lit.c 1. Satzteil). Aus dem Wortlaut des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7a und lit.c 1. Satzteil ging eindeutig hervor, dass die Bemessungsgrundlage die nach dem Spielplan bedungenen Einsätze sind. Etwas anderes war bei der Bemessungsgrundlage Gewinn in den lit. b und lit. c 2. Satzteil bei **Geldauspielungen**. Ab der Rechtslage BGBl. 1993/965 ging diese vom tatsächlichen Gewinn aus, da durch den neuen Begriff „Glücksspiele“ der Schwerpunkt der Besteuerung auf das „Rechtsgeschäft Glücksverträge“ verlagert wurde, gleichgültig, ob diese zwischen zwei Spielern (z.B. Kartenspiele) oder zwischen Veranstaltern (Unternehmern) und Spielern (z.B. Lotterien) zustande kommen. Das Lotterie-Rechtsgeschäft kam nicht schon mit den Spielbedingungen, sondern erst mit dem einzelnen Loskauf durch die Spieler zustande, weswegen bei Nummernlotterien mit Geldgewinnen als Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr die Summe der auf die tatsächlich gezogenen Nummern entfallenden Gewinne heranzuziehen war. (UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02; BFG 4.1.2019, RV/7101202/2012ua). § 16 Abs. 5b GebG wurde nicht geändert. Im Übrigen ging der VwGH 29.8.2013, 2010/16/0101 betreffend die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7a GebG einer Hausverlosung ebenfalls vom Zustandekommen des Vertrages mit dem Loskauf aus.

Würde man der Argumentationslinie der Bf. folgen, so könnte man aus § 2 Abs. 1 GSpG *„Ausspielungen sind Glücksspiele, 1. die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und“* herauslesen, dass auch die Glücksspielabgaben zeitlich bereits beim Anbieten und Organisieren ansetzen. Entgegen der Rechtsansicht der Bf. stimmen auch hier § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG (.... „von einem Veranstalter angeboten oder organisiert“) und § 2 Abs. 1 GSpG insoweit überein, als damit „unternehmerisches Glücksspiel, das Tätigwerden eines Unternehmers“ normiert werden sollte und soll. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 32-33).

Zum einen können die Abgaben nach § 58 GSpG als Rechtsverkehrsteuer, ähnlich den Gebühren auf Glücksverträge nach § 33 TP 17 GSpG eingestuft werden (vgl. *Ehrke-Rabl/Sumper*, Länderübergreifende Preisausschreiben und Glücksspielabgabe, taxlex 11/2017, 341), zum anderen entstand die Steuerschuld für die Rechtsgebühr gemäß § 16 Abs. 5b GebG idFv 1.1.2011 bei Ausspielungen und ihnen gleichgehaltenen Veranstaltungen mit der Vornahme der Handlung, die den gebührenpflichtigen Tatbestand verwirklicht.

Damit ist der Bf. entgegenzuhalten, dass mit der ermäßigten Glücksspielabgabe gemäß § 58 Abs.1 GSpG inhaltlich die auch bisher im Gebührengesetz normierte Rechtslage fortgeführt wird. Gleich geblieben ist auch, dass die Selbstberechnung erst ab Entstehen der Steuerschuld zu erfolgen hat. Die eine Änderung, die stattfand, war, dass bei den Glücksspielabgaben hinsichtlich der Steuerberechnung nicht mehr zwischen „Waren- und Geldlotterien und gemischten Lotterien“ unterschieden und eine einheitliche Bemessungsgrundlage und Steuersatz, nämlich „12% aller erzielbaren Einsätze“ festgelegt wurde. Im Unterschied zur generellen Bestimmung des § 16 Abs. 5b GebG (vergleichbar mit § 4 BAO), ordnet § 59 Abs. 1 Z 1 GSpG nun definitiv an, dass die **Steuerschuld im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages entsteht**.

5.1.5. Auslegung der Wortfolge: „*aller erzielbaren Einsätze*“

Sonstige Nummernlotterien unterliegen nach § 58 Abs. 1 oder § 58 Abs. 2 GSpG der Glücksspielabgabe von allen erzielbaren Einsätzen. Bemessen wird nicht anhand der tatsächlich geleisteten, sondern der maximal vorgesehenen Einsatzleistungen, also z.B. bei einer Verlosung die Einsätze aus allen zur Verfügung stehenden, wenn auch nicht verkauften, Losen. (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG2 § 58 Rz 1). Nach dem Wortlaut werden nicht bloß die tatsächlich geleisteten Einsätze, sondern vielmehr sämtliche Einsätze, die unter Berücksichtigung der aufgelegten – wenngleich tatsächlich nicht verkauften – Lose erzielt werden könnten, in die Bemessungsgrundlage einbezogen. (*Allram* in Bergmann/Pinetz, GebG (2018) §§ 57 bis 59 GSpG Rz 405).

Entgegen der Meinung der Bf. handelt es sich, nach diesen Kommentarmeinungen, denen sich das Bundesfinanzgericht anschließt, bei der Wortfolge „*aller erzielbaren Einsätze*“ nicht um einen unbestimmten Gesetzesbegriff.

Dem Vorbringen der Bf. anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat,

*„Aber die Bemessungsgrundlage ergibt sich aus dem einzelnen Spielvertrag, das ergibt sich aus dem GSpG, so ist der Begriff **erzielbare** Einsätze auszulegen. Weil eine wörtliche Anführung eines Spielkapitals im GSpG nicht mehr vorgesehen ist, ist dadurch das GSpG mit dem GebG nicht mehr vergleichbar. Weil die frühere Bestimmung lautete: „alle nach dem Spielplan erzielbaren Einsätze.“*

wird folgendes entgegengehalten:

Es ist zwar richtig, dass in § 58 Abs. 1 GSpG nicht mehr bestimmt ist, so wie § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7a GebG aF „*alle nach dem Spielplan bedungenen Einsätze*.“ Dafür wendet § 58 Abs. 1 GSpG die Verweisteknik an, „.... *Lotterien ohne Erwerbszweck nach den §§ 32 bis 35 unterliegen einer Glücksspielabgabe von 12vH aller erzielbaren Einsätze*“. Der § 32 GSpG definiert den Vertragstypus „sonstige Nummernlotterien“. Das Spielkapital war als Bemessungsgrundlage im Gebührengesetz idFv 1.1.2011 nicht vorgesehen. Jedoch entsprechen die „*nach dem Spielplan bedungenen Einsätze*“ oder die „*erzielbaren Einsätze*“ dem Begriff des Spielkapitals in den §§ 40 und 42 GSpG, das das Produkt aus der Anzahl und dem Stückpreis der aufgelegten Spielanteile einer Ausspielung ist. Der Begriff des Spielkapitals hängt mit dem ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes zusammen, da sich daran z.B. die Ausnahmen vom Monopol gemäß § 4 GSpG orientieren können oder das Bewilligungsverfahren iSd §§ 36-49 GSpG Besonderheiten vorsieht, wie z.B., dass bei Lotterien ohne Erwerbszweck die Anzahl der Treffer mindestens 1% des aufgelegten Spielkapitals betragen muss und der Gesamtwert der Treffer mindestens 25% des Spielkapitals zu betragen hat (§ 42 GSpG). Damit wird klargestellt, dass ein Spieler, der ein Los erwirbt, eine passable Chance auf einen Gewinn hat, bzw. dass in diesem Bereich Spieler nicht mit einem einzigen wertvollen Gewinn zur Teilnahme motiviert werden sollen, sondern mit einer Vielzahl von im Wert an den Lospreis angepassten Gewinnen. (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG2 § 42 Rz 3). Dass in diesem Zusammenhang das Spielkapital eine besondere Bedeutung hat, ergibt sich auch aus der historischen Betrachtungsweise: nach den parlamentarischen Materialien zum Lotteriegelgesetz 1947 BGBl. 1948/27, wurden bei gemischten Waren- und Geldlotterien die Gebühren vom Gesamtspielkapital berechnet. Da der Wert der Treffer mindestens ein Viertel des Spielkapitals betragen muss, wurde für diese Gebühren jener Teil des Spielkapitals der gemischten Lotterien herangezogen, der sich aus dem vierfachen Wert der Warentreffer ergibt. Der restliche Teil des Spielkapitals, der verhältnismäßig mit den Geldtreffern im Zusammenhang steht, wurde bei der Bemessung dieser Gebühren nicht herangezogen. (502 BlgNR V. GP Bericht des Finanz- und Budgetausschusses; Stenografisches Protokoll über die 66. Sitzung des NR V.GP. 10.12.1947, 1746-1748). Das war der Hintergrund, warum bei gemischten Lotterien für Warentreffer als Bemessungsgrundlage der vierfache Wert der Warentreffer normiert wurde. Die Gebühr für Geldgewinne wurde vom Gewinn berechnet. Diese Regelung wurde 1960 in das Gebührengesetz übernommen. (BGBl. 1960/111; 165 BlgNR IX GP, Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage 9). Sie entspricht § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7c GebG idFv 1.1.2011. (vgl. zur Entwicklung der Rechtsgeschäftsgebühr von sonstigen Nummernlotterien UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02; sowie BFG 4.1.2019, RV/7101202/2012 ua.).

§ 58 Abs. 1 GSpG vereinheitlichte gegenüber BGBl. 1960/111 die Rechtsverkehrsbesteuerung von Lotterien ohne Erwerbszweck weiter, indem die Unterscheidung in Waren- und

Geldlotterien aufgegeben wurde, sie wurden bemessungsgrundlagen (alle erzielbaren Einsätze) – und steuersatzmäßig (12% bzw. 5%). „gleichgestellt“.

Die Bf. kann daher mit dem Argument, da *eine wörtliche Anführung eines Spielkapitals im GSpG nicht mehr vorgesehen ist*, sei die Glücksspielabgabe von den tatsächlich erzielten Einsätzen zu berechnen, nichts für sich gewinnen. Nicht nur die Wortinterpretation „alle erzielbaren Einsätze“ spricht dagegen, sondern auch die historische und systematische Interpretation, dass die erzielbaren Einsätze auf den „ordnungspolitischen“ Begriff des Spielkapitals in § 40 GSpG rekurren. Um aber im System der Rechtsverkehrsbesteuerung von Glücksverträgen zu bleiben, hat sich der Gesetzgeber folgerichtig für die Wortfolge „aller erzielbaren Einsätze“ entschlossen.

Dazu kommt noch etwas: Die Bf. verwies in ihrem Vorbringen anlässlich der mündlichen Verhandlung auf den „Spielplan“ in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7a GebG idFv 1.1.2011. Der Begriff des Spielplans steht im Zusammenhang mit Lotterien, laut *Ehrenzweig*, System des österreichischen allgemeinen Privatrechts II/12, 1928, 619; besteht das Ausspielgeschäft darin, dass jemand, um bestimmte Sachen zu veräußern, nach einem vorher bekannt gemachten Spielplan Lose mit der Bestimmung verkauft, dass die Sachen denjenigen zufallen sollen, deren Lose gezogen wurden. Der Begriff des Spielplanes befindet sich in § 1274 ABGB: „*Staats-Lotterien sind nicht nach der Eigenschaft der Wette und des Spiels, sondern nach den jedes Mal darüber kundgemachten Planen, zu beurteilen.*“ Zu den Staats-Lotterien zählen demnach die Lotterien des Konzessionärs gemäß § 14 GSpG und die Lotterien, für die eine Bewilligung nach § 36 GSpG erteilt wurde. (*Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang3 §§ 1273, 1274 Rz 12 und 13). Unter *Planen* sind die Spielbedingungen der Veranstalter im konzessionierten bzw. bewilligten Bereich des Glücksspielgesetzes anzusehen, die Spielbedingungen = Spielplan sind „*von ihrer Rechtsnatur her gewöhnliche zivilrechtliche AGB.*“ (*Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang3 §§ 1273, 1274 Rz 16). Da die Glücksspielabgabe an das Rechtsgeschäft anknüpft, erübrigt sich gesetzestechnisch der Verweis auf den Spielplan, es genügt „*aller erzielbaren Einsätze*“. Der Begriff des „Spielplanes“ konnte bei den Glücksspielabgaben gegenüber dem Gebührengesetz entfallen.

5.1.6. Bemessungsgrundlage „*aller erzielbaren Einsätze*“ und Entstehen der Steuerschuld mit Vertragsabschluss

Die Rechtsverkehrssteuern knüpfen in aller Regel an den zivilrechtlichen Vertragsabschluss an, können aber hinsichtlich der Bemessungsgrundlage steuerrechtseigenen Vorgaben folgen, genauso kann bei den Rechtsgeschäftsgebühren bzw. jetzt bei den Glücksspielabgaben die Besteuerung von den tatsächlich gezahlten Einsätzen, oder „*allen erzielbaren Einsätzen*“, die vornherein feststehen, gleichgültig ob sie tatsächlich ausbezahlt werden, erfolgen.

Auch das wurde von der Bf. nicht grundlegend in Frage gestellt.

Zu den Vorbringen in den Stellungnahmen vom 5. und 6. Februar 2019 der Bf., sowie anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat ist folgendes zu sagen:

Die Verwirklichung des Tatbestandes löst die Steuer aus. Von der Bemessungsgrundlage wird die Steuer berechnet. Verwirklichung des Tatbestandes und Bekanntsein oder Nichtbekanntsein der Bemessungsgrundlage bedingen einander nicht. Wie bereits dargelegt, macht es eine Steuer nicht verfassungswidrig, wenn sie nicht auf zwischen den Parteien vereinbarte Gegenleistungen als Bemessungsgrundlage zurückgreift oder weil die Bemessungsgrundlagen „bekannt sind“ (Einheitswert, Grundstückswert), aber die Steuerschuld erst mit dem konkreten Vertragsabschluss entsteht. Beispiele dafür sind:

Grunderwerbsteuer: Die Grunderwerbsteuer sieht bei unentgeltlichen Grundstückserwerben als Bemessungsgrundlage „fixe Größen“ wie Grundstückswert oder Einheitswert vor, die Steuerschuld entsteht idR mit dem Verpflichtungsgeschäft: So ist im Fall der Schenkung eines Grundstücks der Grundstückswert oder der Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks der Einheitswert schon vor Abschluss des Schenkungs-/Vertrages „bekannt“.

Versicherungssteuer: Die Versicherungssteuer sieht bei Pflanzenversicherungen gegen Elementarschäden als Bemessungsgrundlage die Versicherungssumme vor, die Steuerschuld entsteht mit der Zahlung des Versicherungsentgeltes: Gemäß § 5 Abs. 1 VersStG wird die Steuer für jede einzelne Versicherung berechnet. Bemessungsgrundlage ist nach Z 1 zwar regelmäßig das Versicherungsentgelt, nach Z 2 bei Pflanzenversicherungen gegen Elementarschäden für jedes Versicherungsjahr die Versicherungssumme. Demgegenüber entsteht die Steuerschuld gemäß §§ 1 und 3 VersStG iVm § 4 BAO mit der Zahlung des Versicherungsentgeltes, z.B. mit der Zahlung der einzelnen Prämien, deren Höhe ist jedoch für die Berechnung der Steuer ohne Bedeutung. (*Frey/Raab* in *Bergmann/Pinetz, GebG* (2018) § 6 VersStG Rz 79).

Glücksspielabgaben/Konzessionsabgabe: Die Glücksspielabgaben/Konzessionsabgabe sehen z.B. bei Nummernlotterien als Bemessungsgrundlage die Summe der Einsätze während eines Kalenderjahres, bzw. bei Ausspielingen über elektronische Lotterien oder Glücksspielautomaten die Jahresbruttospieleinnahmen vor. Die Steuerschuld entsteht im Zusammenhang mit dem Abschluss des einzelnen Rechtsgeschäftes, mit Erhalt der Einsätze, bzw. mit Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Laut *Allram* in *Bergmann/Pinetz, GebG* (2018) §§ 57-59 GSpG Rz 499 kann die Steuerschuld auch mit der ausdrücklich oder konkludenten Abgabe der entsprechenden Willenserklärung durch den Spielteilnehmer wie durch Einwurf des Einsatzes bei einem Glücksspielautomaten entstehen.

Noch zu den Vorgängerbestimmungen bei den Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7a GebG für eine Grundstücksverlosung („Hausverlosung“) beanstandete der VwGH 29.8.2013, 2010/16/0101 nicht, dass als Bemessungsgrundlage gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7a GebG nicht die tatsächlich verkauften Lose heranzuziehen waren, sondern der "*Gesamtwert aller nach*

dem Spielplan bedungenen Einsätze" umfasst vielmehr die aufgelegten Lose laut Verlosungsbedingungen mal Lospreis.

Den Vorbringen in den Stellungnahmen vom 5. und 6. Februar 2019 der Bf., sowie zu den Vorbringen anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat wird der Bf. folgendes entgegengehalten:

Bemerkt wird, dass im vorliegenden Fall zwar das Entstehen der Steuerschuld nicht strittig ist. Die Bf. stützt aber ihre Auslegung der „Bemessungsgrundlage“ in Korrelation zum Entstehen der Steuerschuld. Nach ihrer Ansicht ergäbe sich aus dem Entstehen der Steuerschuld mit jedem einzelnen Loskauf, dass nur die tatsächlich verkauften Lose Bemessungsgrundlage sein können.

Dazu hat das Finanzamt im Vorlagebericht zu Recht auf BFG 2.6.2014, RV/4100413/2009 hingewiesen. In dieser Entscheidung ging es um die Rechtsgebührenvorschrift für eine Grundstücksverlosung samt Betriebsvorrichtungen, die Begründung rekurrierte auf die Erkenntnisse des VwGH 29.8.2013, 2012/16/0159 und 2012/16/0101, die wiederum auf das Urteil des OGH 22.9.2005, 2 Ob 34/05x verweisen. Danach fallen unter den Begriff des Rechtsgeschäftes nicht nur Verträge, sondern auch einseitige Rechtsgeschäfte, Akte, Auslobungen, Offerte und Gewinnspiele. Während durch Hausverlosung iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG bei einem Grundstückserwerb vom Vorliegen eines einseitigen Rechtsgeschäftes (Veröffentlichung der Teilnahmebedingungen an der Hausverlosung) auszugehen ist, entstand die Gebührenschaft mit der Veröffentlichung der Teilnahmebedingungen im Internet im Zusammenhang mit dem ersten Loskauf, was sich aus der Vertragsnatur der Objektverlosung und der Wortfolge "zukommen soll" ergab. (UFS 09.04.2010, RV/3704-W/09).

Die „Vertragsnatur der Objektverlosung“ hat sich durch die Glücksspielnovellen 2011 nicht geändert. Bei der Glücksspielabgabe nach § 58 Abs. 1 GSpG entsteht die Steuerschuld mit dem Zustandekommen des Spielvertrages, Steuerschuldner ist der Veranstalter, der die Ausspielung anbietet oder organisiert. Bei der gegenständlichen Nummernlotterie wurden - im übertragenen Sinn - Sachen ausgespielt, die dem Veranstalter gehören. (Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang3 §§ 1273, 1274 Rz 13). Nach § 59 GSpG sind die Teilnehmer der Lotterie nicht Steuerschuldner. Die einzelnen Teilnehmer untereinander stehen in keiner Gemeinschaft. Erwirbt ein Teilnehmer ein Los, hat er grundsätzlich durch Erwerb des Loses einen Anspruch darauf, „dass die Lotterie tatsächlich vor sich geht.“ (Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang3 §§ 1273, 1274 Rz 16). Daraus ist zu schließen, dass für den Veranstalter der Spielvertrag im Zeitpunkt des ersten Losverkaufes „zustande kommt“, da er die Verlosung nur „ganz oder gar nicht“ durchführen kann, sein Gewinnversprechen wird nicht auf je die einzelnen Lose, die gekauft werden, aufgesplittet. Auch wenn nur ein (1) Los verkauft wird, muss der Veranstalter die Lotterie durchführen. Mit dem Verkauf des ersten Loses weiß der Veranstalter, dass er die Lotterie durchführen müssen. Mit dem ersten

Loskauf eines Teilnehmers hat sich für den Veranstalter bereits die Verpflichtung zur Durchführung der Lotterie realisiert. Für den zweiten und jeden weiteren Teilnehmer entsteht der Glücksvertrag zwar mit dem Loskauf, doch ist die Steuerschuld bereits mit dem ersten Loskauf – für den Veranstalter, die Teilnehmer sind ja nicht Steuerschuldner - entstanden. Dahingehend auch *Allram*, der die grundsätzliche Konzeption des § 58 Abs. 1 GSpG weniger aus der Spielerperspektive, sondern vielmehr aus der des Veranstalters sieht. (*Allram* in Bergmann/Pinetz, GebG (2018) §§ 57-59 GSpG Rz 395). § 1 Abs 1 GSpG spricht von der Entscheidung über das Ergebnis des einzelnen Spiels, womit nur die gesamte Lotterie das „einzelne Spiel“ sein kann. Darauf hat auch das Finanzamt im Vorlagebericht hingewiesen: Eine Einzelfallbetrachtung ist anzustellen, indem es beim Zustandekommen des Spielvertrages auf die Ausgestaltung des jeweiligen Glücksspiels ankommt, z.B. ist beim Kartenglücksspiel das (ganze) Turnier eine Ausspielung, weil das Ergebnis des Turniers ein Gewinner ist, hingegen sind bei den *Cash Games* die einzelnen Runden Ausspielungen, weil nach jeder Runde ein Gewinner feststeht. Die sonstige Nummernlotterie ist, weil im Rahmen der Ziehung ein Gewinner ausgelost wird, „eine einzige Ausspielung“.

Der Bf. wird daher entgegengehalten: Auf die Glücksspielabgabe als Rechtsverkehrsteuer von Glücksverträgen hat es keinen Einfluss, ob der Gesetzgeber eine andere Bemessungsgrundlage normiert, als die, die nach dem zivilrechtlichen Vertragsabschluss als Leistung oder Gegenleistung zwischen Vertragsteilen vereinbart wurde, und die „feststeht und bekannt ist“ bevor durch den Vertragsabschluss die Steuerschuld entsteht.

Die Bf. kann daher mit dem Argument, aus dem Entstehen der Steuerschuld mit jedem einzelnen Loskauf ergäbe sich, dass nur die tatsächlich verkauften Lose Bemessungsgrundlage sein können, nichts für sich gewinnen. Zivilrechtlich schließt zwar jeder Spielteilnehmer mit dem Veranstalter durch den Loskauf einen Spielvertrag ab, doch iSd § 1 Abs. 1 GSpG ist die gesamte Nummernlotterie „das einzelne Spiel“, da Entscheidung über das Ergebnis nur eine (1) Verlosung/Ziehung sein kann, in der die Gewinner festgestellt, „gezogen“ werden. Erwirbt ein Teilnehmer ein Los, hat er grundsätzlich durch Erwerb des Loses einen Anspruch darauf, dass die Lotterie tatsächlich abgehalten wird, für den Veranstalter hat sich damit bereits die Verpflichtung zur Durchführung der Lotterie realisiert. Damit ist die Steuerschuld durch Kauf des ersten Loses für den Veranstalter entstanden, auf die weiteren Loskäufe kommt es nicht mehr an, weil die Steuerschuld für die gesamte Lotterie als ein einzelnes Spiel nur 1x ausgelöst werden kann.

Daraus ergibt sich, dass die Glücksspielabgabe von *allen erzielbaren Einsätzen* für die Bf. insofern vereinfacht zu berechnen ist, als für sie als Veranstalterin der Spielvertrag im Zeitpunkt des ersten Loskaufes zustande kommt und in diesem Zeitpunkt für sie die Steuerschuld entsteht. Der Bf. kann auch abfuhrmäßig kein Nachteil daraus erwachsen, da § 59 Abs. 3 GSpG lautete „Die Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 haben diese jeweils

für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats an das Finanzamt zu entrichten.“

5.1.7. Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zur Ausgestaltung der Glücksspielabgaben

Die Bf. wendet ein, dass es sich bei der Bemessungsgrundlage „*allen erzielbaren Einsätzen*“ um eine exzessive Besteuerung handle, dass eine erdrosselnde Wirkung entstehe, womit sich eine verfassungsrechtliche Problematik stelle.

Die Besteuerungsgrundlage von „*allen erzielbaren Einsätzen*“, die von vornherein feststehen, gleichgültig ob sie tatsächlich ausbezahlt werden oder nicht, kann zur Gruppe der verwaltungsökonomischen Regelungen zur Vermeidung aufwendiger Erhebungsmaßnahmen gezählt werden. Zur Frage von pauschalen Formen der Besteuerung vertritt der Verfassungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass es das Gleichheitsprinzip nicht verbietet, pauschalierende, einfache und leicht handhabbare Regelungen zu treffen, wenn sie den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen und im Interesse der Verwaltungsökonomie liegen, also sachlich begründbar sind (vgl. VfSlg. 9624/1983 m.w.N.; VfGH vom 5. März 1998, G 284/97; VfGH vom 25. Februar 1999, G 212/98, V 90/98; VfGH 2.12.1999, G 106/99). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ist es dem Gesetzgeber – auch im Steuerrecht – gestattet, einfache und leicht handhabbare Regelungen zu treffen (zB VfSlg 10.455/1985, 11.616/1988, 15.674/1999). Insbesondere sind Überlegungen der Verfahrensökonomie, die Absicht der Vermeidung unwirtschaftlichen Verwaltungsaufwandes, an sich geeignet, Differenzierungen zu rechtfertigen (zB VfSlg 8204/1977, 8875/1980; 11.469/1987, 11.615/1988). Zwar können verwaltungsökonomische Überlegungen nicht jegliche Regelung sachlich rechtfertigen, sondern müssen diese in einem angemessenen Verhältnis zu den damit in Kauf genommenen Differenzierungen stehen (VfSlg 8871/1980, VfGH 13.12.1986, G 90/86; VfGH 16.2.1988, B 597/87; VfGH 7.3.2007, G 54/06; VfGH 25.9.2008, G 19/08; jüngst VfGH 28.09.2018, G261/2017 zur Einkommensteuer).

Wenn die Bf. daher vorbringt, „*Es stelle sich die Frage, warum bereits das Drucken von 100.000 Losen mit Lospreis von 1 Euro eine Steuerlast von 5.000 Euro auslösen solle, wenn lediglich ein Los um 1 Euro verkauft werde. Die Steuerlast würde das 5.000-fache des erzielten Preises ausmachen.*“ ist ihr in ihrem Fall entgegenzuhalten, dass gemäß § 40 2. Satz GSpG (Spielkapital) Anzahl und Stückpreis der Spielanteile den Absatzmöglichkeiten anzupassen sind, wodurch diese Bemessungsgrundlage „*allen erzielbaren Einsätzen*“ im Gesetz Deckung findet. Es ist dem Finanzamt daher zuzustimmen, wenn es im Vorlagebericht darauf hinweist, dass die Bf. allenfalls zu viele Lose aufgelegt habe, wenn die Abgabe im Verhältnis zum Ertrag relativ hoch ausfalle.

Zu den Vorbringen in den Stellungnahmen vom 5. und 6. Februar 2019 der Bf., sowie zu den Vorbringen anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat wird bemerkt:

Die Bf. brachte am 15./16. Mai 2017 das Ansuchen um Abhaltung einer Lotterie ein, das ihr mit Bescheid des BMF vom 12. Juni 2017 zu folgenden Bedingungen bewilligt wurde: Spielkapital 13,500.000 Euro, Loseanzahl 7,500.000 Euro, Lospreis 1,80 Euro (Gesamttrefferwert 3,377.210 Euro). Demgegenüber stellte die Bf. in ihrem Ansuchen um Wiederaufnahme/Rückzahlung vom 31. Juli 2018 dar, dass tatsächlich nicht Lose für 7,500.000 Euro, sondern Lose nur in Höhe 1,996.974 Euro verkauft wurden, das sind 26,63% der aufgelegten Lose, die tatsächlich verkauft wurden. 4,218.750 wäre die Bemessungsgrundlage, würde man den Normalsteuersatz von 16% gemäß § 57 Abs.1 GSpG anwenden, um zur gleichen Steuerbelastung von 675.000 wie bei 13,500.000 x5% zu kommen. 4,218.750 wären zumindest 47,34% der aufgelegten Lose. Daraus kann man ableiten, dass der Gesetzgeber davon ausgegangen ist, dass der Steuersatz von 5% erst ab einem Verkauf von zumindest 50% der aufgelegten Lose beginnt, seine begünstigende Wirkung zu entfalten. Im elektronisch vorgelegten Finanzamtsakt befindet sich eine Kopie des Berichtes über die Prüfung des Rechtsabschlusses der gegenständlichen Lotterie, die seitens des Parteienvertreters verfasst wurde. Im Bericht wurde festgestellt, dass es gegenüber der Lotterie des Vorjahres einen Rückgang an Teilnehmern und Spenden gab, und die ersten 2 Bargeldhaupttreffer sind nicht eingelöst worden. Darin, dass die Bf. die Anzahl der Lose in Relation zu den Absatzmöglichkeiten vielleicht zu hoch gegriffen hat, kann aber noch keine steuerliche Diskriminierung von gemeinnützigen Vereinigungen gesehen werden, da es die Bf. selbst in der Hand hatte, die Anzahl der Lose bzw. das Spielkapital vor Veranstaltung der Nummernlotterie zu bestimmen.

Wie in den Erkenntnissen BFG 25.9.2017, RV/7100907/2012, RV/7100908/2012; BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014; BFG 4.4.2018, RV/7104839/2017 ausführlich dargestellt, **hat der Verfassungsgerichtshof in etlichen Beschlüssen festgehalten, dass die Ausgestaltung der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG** (VfGH 26.9.1995, B 220/95; VfGH 28.2.2006, B 63/05 zu UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; VfGH 21.9.2012, B 1357 zu UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11; VfGH 10.12.2014, E 1787/2014, E 1788/2014 zu BFG 10.10.2014, RV/3100566/2012; BFG 13.10.2014, RV/3100567/2012) **und der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überschreitet** und die Regelungen der §§ 57ff GSpG auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit verletzen. (VfGH 19.2.2015, E 293/2015 zu BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011; VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016 zu BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012).

Im Einzelnen seien im Zusammenhang mit dem Vorbringen der Bf. folgende Beschlüsse und Erkenntnisse angeführt:

Mit Berufungsentscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 ging es um die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht eines Kartenpokerturniers in der zweiten Jahreshälfte 2010. (§ 1 GSpG idF BGBl. I 2010/54 war bereits in Geltung). Mit Beschluss vom 21.9.2012, B 1357 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde mit folgender Begründung

ab: „.... In der Abgabeneinhebung ist auch kein Eingriff in verfassungsgesetzlich geschützte Rechte zu erkennen, weil es der Abgabepflichtige in der Hand hat, die Vorkehrungen für die Entrichtung der Abgabenschuld zu treffen (vgl. dazu auch VwGH 28.3.2011, 2011/17/0039 mwN)....“ (siehe (BFG 25.9.2017, RV/7100907/2012)

Zu BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab, da die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überschreite (VfGH 19.2.2015, E 293/2015).

Zur Frage der „Erdrosselungssteuer“ des § 57 Abs. 1 GSpG bei Anbieten von Kartenpokerspielen führt BFG 7.6.2017, RV/3100267/2015 an: *„Seitens der Bf wurde abschließend angedeutet, bei der derzeit gesetzlich vorzunehmenden Besteuerung "vom Einsatz" handle es sich grundlegend um eine unverhältnismäßige "Erdrosselungssteuer", die möglicherweise verfassungswidrig sei. Dem gilt zu erwidern, dass sich weder der Verwaltungsgerichtshof (zB im Erkenntnis vom 27.4.2012, 2011/17/0114) noch der Verfassungsgerichtshof (zB Beschluss vom 6.10.2010, B 1032/10) in Zusammenhang mit dem Vorbringen im Wesentlichen dahin, die Abgabenbemessung nach den Spieleinsätzen sei exzessiv, würde den Umsatz des veranstaltenden Unternehmens übersteigen und zu deren wirtschaftlichen Ruin führen, bislang veranlasst sahen, diesbezüglich ein Gesetzesprüfungsverfahren wegen verfassungsrechtlicher Bedenken einzuleiten (vgl. auch VwGH 20.1.2016, 2013/17/0325). So hat der VfGH ua. ausgeführt: "Durch eine derartige Regelung werde nicht die Ausübung eines ganzen Erwerbszweiges unmöglich gemacht. Zwar könnten – wie bei jeder Besteuerung – die Rentabilität von Pokerstätten herabgesetzt und Unternehmen in wirtschaftliche Schwierigkeiten gebracht werden, der Wesensgehalt der Grundrechte werde dadurch aber nicht berührt". Aus diesem Grund besteht aber für das BFG umso weniger die Veranlassung, eine allfällige Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Bestimmung in § 57 Abs. 1 GSpG anzunehmen.“*

Mit Beschluss VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016 (BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012) lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerden ab: Die Regelungen der §§ 57ff GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. Wenn der Steuergesetzgeber im öffentlichen Interesse liegende Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte und damit eine Verminderung der Rentabilität einhergehen kann, führt das nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen.

Diese Ablehnungsbeschlüsse sind zwar keine „Sachentscheidungen“, sie bilden jedoch ein starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG (Pfau, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349).

Der Verfassungsgerichtshof entschied, dass die Bestimmung über eine Glücksspielabgabe auf Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistungen nicht gleichheitswidrig ist, und der festgelegte Besteuerungsgegenstand und der Steuersatz nicht unsachlich sind. (VfGH 12.12.2016, G 650/2015 ua). Für den vorliegenden Fall sind folgende Textstellen relevant: *„Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes ist im Lichte der geltend gemachten gleichheitsrechtlichen Bedenken nicht entscheidend, ob und inwieweit sich der Begriff des Glücksspiels gemäß §58 Abs3 GSpG mit jenem in §1 GSpG deckt; entscheidend ist vielmehr, ob der Gesetzgeber den Besteuerungsgegenstand und den Steuersatz gemäß §58 Abs3 GSpG in unsachlicher Weise festgelegt hat. Eine solche Unsachlichkeit kann der Verfassungsgerichtshof nicht finden.“*

Auch nach dem Erkenntnis des VwGH 4.12.1956, 1559/56, in welchem es – zu einer früheren Rechtslage – um die „im Grunde genommen beschwerdegegenständliche“ Frage ging, ob die Rechtsgeschäftsgebühr bei einer gemeinnützigen Lotterie von den Gewinnen laut Spielplan oder den tatsächlichen Gewinnen zu berechnen ist, hatte der Verwaltungsgerichtshof keine Zweifel daran, dass bei Vorliegen einer entsprechenden Vorschrift, die Besteuerung auch von einer Bemessungsgrundlage laut Spielplan stattfinden kann, auch wenn z.B. gemäß § 28 Abs. 3 GebG beide Vertragsteile Gebührenschuldner sind.

Damit erweist sich die Selbstberechnung der Bf. als richtig.

5.2. Verfahrensrechtliche Beurteilung: § 303 BAO und § 239 BAO

Laut *Stoll*, BAO-Kommentar 2920; *Ritz*, BAO6 § 303 Tz 21 sind Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängenden tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. (VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 31.3.2011, 2008/15/0215). Tatsachen sind also dem realen Seinsbereich angehörende Gegebenheiten, die als solche (als Sachverhalt) für den eine Verwaltungssache abschließenden Bescheid eine Entscheidungsgrundlage bilden. (*Stoll*, BAO-Kommentar 2920). Neue Erkenntnisse der rechtlichen Beurteilung in Bezug auf Sachverhaltselemente, die im Erstverfahren bekannt waren, sind in Bezug auf Sachverhaltselemente, die der Beurteilung, Würdigung oder Berücksichtigung, damit dem Aufgreifen und Heranziehen ungehindert offen standen, nicht neu hervorgekommene Tatsachen. Dasselbe gilt für neue Gesichtspunkte, die der rechtlichen Beurteilung des unverändert gebliebenen Sachverhaltes dienen. Neue (wenn auch richtige) rechtliche Beurteilungen, die an die Stelle der früheren treten und die erst später zufolge des

Gewinnens einer neuen, zufolge einer Änderung der Verwaltungspraxis, der Rechtsprechung bzw. der Ergebnisse wissenschaftlicher Auseinandersetzungen möglich geworden sind, sind keine neue „Tatsachen“. (Stoll, BAO-Kommentar 2921).

Das heißt, eine andere Rechtsansicht, wie hier in § 58 Abs. 1 GSpG die Wortfolge „aller erzielbaren Einsätze“ im Sinne „aller tatsächlich erzielten Einsätze“ auszulegen, sind keine neuen „Tatsachen“ iSv Lebenssachverhalten, sondern neue Gesichtspunkte, die mit der rechtlichen Beurteilung des unverändert gebliebenen Sachverhaltes zusammenhängen. Damit wäre schon aus verfahrenstechnischen Gründen die Beschwerde abzuweisen gewesen. Im gegenständlichen Fall ergab auch die Untersuchung, dass sich die Selbstberechnung der Bf. als richtig erwies. Es gab daher keinen Grund, das Verfahren wiederaufzunehmen.

Hätte das Finanzamt den Antrag gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO (iSd § 299 BAO) beurteilt, hätte das auch kein anderes Ergebnis gezeitigt.

§ 239 BAO regelt die „kassentechnische“ Abwicklung für den Fall, dass bereits ein Guthaben vorhanden ist. Da im gegenständlichen Fall die Selbstberechnung der Glücksspielabgaben richtig war, wurde das Verfahren nicht wiederaufgenommen und die Glücksspielabgabe nicht mit einem geringeren Betrag festgesetzt. Da materiellrechtlich kein Guthaben entstehen konnte, kann auch „kassentechnisch“ kein Guthaben vorhanden sein, hinsichtlich dessen eine Rückzahlung gemäß § 239 BAO erfolgen kann.

6. Zusammenfassende Schlussfolgerung

Sachverhalt:

Die Bf. ist eine gemeinnützige Organisation. Sie veranstaltete im Jahr 2017 Lotterien ohne Erwerbszweck gemäß § 32 bis § 46 GSpG (Nummernlotterie). Als Gewinne stellte sie nicht nur Geld, sondern auch Waren und geldwerte Leistungen in Aussicht. Die Bf. führte am 28. August 2017 die Selbstberechnung der Glücksspielabgabe gemäß § 58 Abs. 1 iVm § 58 Abs. 2 GSpG von der Bemessungsgrundlage „*aller erzielbaren Einsätze*“ = allen gedruckten Losen (13.500.000,00 x 5% = 675.000,00 Euro) durch. Nach der Durchführung der Verlosung stellte die Bf. fest, dass lediglich rund 27% der aufgelegten Lose verkauft worden waren. Die Bf. beantragte die Erlassung eines „Wiederaufnahme“-bescheides iSd § 201 Abs. 2 Z 3 BAO, da gemäß § 58 Abs. 1 GSpG unter allen erzielbaren Einsätzen lediglich die tatsächlich verkauften Lose zu verstehen seien und die Glücksspielabgabe von einem bedeutend geringeren Betrag zu berechnen sei. Der zu viel bezahlte Betrag sei gemäß § 239 BAO zurückzuzahlen.

Beschwerdepunkte sind, dass der Gesetzeswort „*aller erzielbaren Einsätze*“ unbestimmt sei. Im Gegensatz zu den Rechtsgeschäftsgebühren knüpfte die Glücksspielabgabe an den Abschluss des Glücksvertrages, also an die Willenserklärung zweier Personen an, was eine Bemessungsgrundlage nach den tatsächlich verkauften Losen rechtfertigen würde. Die

Berechnung der Steuer von allen aufgelegten Losen sei nicht richtig, weil durch das bloße Ausloben einer Lotterie noch kein Glücksvertrag zustande käme und noch keine Steuerschuld entstanden sei. Abgesehen davon sei diese Besteuerung exzessiv, da bei Druck von 100.000 Losen und Verkauf nur eines Loses von 1,80 Euro die Steuer das 5.000-fache des erzielten Preises ausmachen würde.

Ergebnis:

Eine andere Rechtsansicht bildet keinen Wiederaufnahmegrund, weswegen schon aus verfahrenstechnischen Gründen eine Abweisung zu erfolgen hätte.

§ 57 Abs. 1 GSpG ist die „Generalnorm“, über die die Glücksspiele iSd § 1 Abs. 1 GSpG mit Glücksspielabgaben besteuert werden. Dem glücksspielgesetzlichen Spielbegriff liegt der zivilrechtliche Vertrag iSd §§ 1267, 1272 ABGB zugrunde. Im ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes wird zwischen Lotterien und anderen Glücksspielen unterschieden. Die Nummernlotterien sind in § 12 GSpG und im § 32 GSpG aus zivilrechtlicher Vertragsicht inhaltsgleich definiert. Der Unterschied besteht darin, dass die Nummernlotterien iSd § 12 GSpG von der Lotterienkonzession umfasst sind und die sonstigen Nummernlotterien iSd § 32 GSpG als jeweilige Veranstaltung gemäß § 36 GSpG bewilligt werden müssen. Nummernlotterien sind grundsätzlich glücksspielabgabenmäßig von § 57 Abs. 1 GSpG umfasst, das ergibt sich uneindeutig aus § 17 Abs. 6 GSpG (BFG 10.06.2016, RV/7101758/2012), doch sind steuerliche Spezialregelungen vorgesehen, so unterliegt die Nummernlotterie gemäß § 12 GSpG auch der Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG und – wie im gegenständlichen Fall – die sonstige Nummernlotterie gemäß § 32 GSpG der ermäßigten Glücksspielabgabe gemäß § 58 GSpG von 12% aller erzielbaren Einsätze. Bei jenen Lotterien ohne Erwerbszweck, bei denen das gesamte Reinertragnis ausschließlich für mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet wird, verringert sich die Glücksspielabgaben gemäß § 58 Abs. 2 GSpG auf 5%. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 73-74).

Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe bei einer Nummernlotterie sind nach dem Wortlaut des § 58 Abs. 1 GSpG die erzielbaren Einsätze (iSd Summe der aufgelegten Lose) und nicht die tatsächlich erzielten Einsätze (die Summe der tatsächlich verkauften Lose). (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG2 § 58 Rz 1; Allram in Bergmann/Pinetz, GebG (2018) §§ 57 bis 59 GSpG Rz 405). Das ergibt sich aus der Wortinterpretation, aber auch aus der systematischen Interpretation. Einerseits rekurriert die Wortfolge „alle erzielbaren Einsätze“ auf den ordnungspolitischen Begriff des Spielkapitals in § 40 GSpG (=Produkt aus Anzahl und Stückpreis der aufgelegten Spielanteile), und andererseits konnte der Begriff des „Spielplanes“ gegenüber dem Gebührengesetz entfallen, da es sich dabei um zivilrechtliche „Allgemeine Geschäftsbedingungen“ handelt und die Glücksspielabgabe ohnehin an das Rechtsgeschäft anknüpft.

Durch die „Transformation“ der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG in die nunmehrige Glücksspielabgabe ist die rechtliche Situation insofern vergleichbar, als die (sonstige) Nummernlotterie nach wie vor als Glücksspiel gemäß § 1 Abs. 1 GSpG (Auspielung) der Glücksspielabgabe unterliegt. Gleich geblieben ist auch, dass die Selbstberechnung erst ab Entstehen der Steuerschuld zu erfolgen hat. Die eine Änderung, die stattfand, war, dass bei den Glücksspielabgaben hinsichtlich der Steuerberechnung nicht mehr zwischen „Waren- und Geldlotterien“ unterschieden und eine einheitliche Bemessungsgrundlage und Steuersatz, nämlich „12% aller erzielbaren Einsätze“ festgelegt wurde. Im Unterschied zur generellen Bestimmung des § 16 Abs. 5b GebG (vergleichbar mit § 4 BAO), ordnet § 59 Abs. 1 Z 1 GSpG nun definitiv an, dass die Steuerschuld mit dem Zustandekommen des Glücksvertrages entsteht. Damit ist der Bf. entgegenzuhalten, dass mit der ermäßigten Glücksspielabgabe gemäß § 58 Abs. 1 GSpG inhaltlich die auch bisher im Gebührengesetz normierte Rechtslage fortgeführt wird.

Auf die Glücksspielabgabe als Rechtsverkehrsteuer von Glücksverträgen hat es keinen Einfluss, ob der Gesetzgeber eine andere Bemessungsgrundlage normiert, als die Leistung oder Gegenleistung, die im zivilrechtlichen Vertragsabschluss zwischen den Vertragsteilen vereinbart wurde, und die „feststeht und bekannt ist“ bevor durch den Vertragsabschluss die Steuerschuld entsteht. Auch Pauschalierungen oder vereinfachte Berechnungen iS der Verwaltungsökonomie können in die Normierung einer Bemessungsgrundlage einfließen. (z.B. Verwaltungsökonomie: VfGH 13.12.1986, G 90/86; VfGH 16.2.1988, B 597/87; VfGH 7.3.2007, G 54/06; VfGH 25.9.2008, G 19/08; jüngst VfGH 28.09.2018, G261/2017 zur Einkommensteuer); Steuergegenstand und Steuersatz: VfGH 12.12.2016, G 650/2015 ua Bemessungsgrundlage Gewinne/Einsätze laut Spielplan: VwGH 4.12.1956, 1559/56, VwGH 29.8.2013, 2010/16/0101). [Verwirklichung des Tatbestandes und Bekanntsein oder Nichtbekanntsein der Bemessungsgrundlage bedingen einander nicht, das zeigt auch die Grunderwerbsteuer bei Schenkungen, die Versicherungssteuer bei Pflanzenversicherung gegen Elementarschäden und die Glücksspiel/Konzessionsabgabe \(Summe der Einsätze eines Kalenderjahres usw.\).](#)

Die Bf. kann mit dem Argument, aus dem Entstehen der Steuerschuld mit jedem einzelnen Loskauf ergäbe sich, dass nur die tatsächlich verkauften Lose Bemessungsgrundlage sein können, nichts für sich gewinnen. Zivilrechtlich schließt zwar jeder Spielteilnehmer mit dem Veranstalter durch den Loskauf einen Spielvertrag ab, doch iSd § 1 Abs. 1 GSpG ist die gesamte Nummernlotterie „das einzelne Spiel“, da Entscheidung über das Ergebnis nur eine (1) Verlosung/Ziehung sein kann, in der die Gewinner festgestellt, „gezogen“ werden. Erwirbt ein Teilnehmer ein Los, hat er grundsätzlich durch Erwerb des Loses einen Anspruch darauf, dass die Lotterie tatsächlich abgehalten wird, für den Veranstalter hat sich damit bereits die Verpflichtung zur Durchführung der Lotterie realisiert. Damit ist die Steuerschuld durch Kauf des ersten Loses für den Veranstalter entstanden, auf die weiteren Loskäufe kommt es nicht mehr an, weil die Steuerschuld für die gesamte Lotterie als ein einzelnes Spiel nur 1x

ausgelöst werden kann. Daraus ergibt sich, dass die Glücksspielabgabe von *allen erzielbaren Einsätzen* für die Bf. insofern vereinfacht zu berechnen ist, als für sie als Veranstalterin der Spielvertrag im Zeitpunkt des ersten Loskaufes zustande kommt und in diesem Zeitpunkt für sie die Steuerschuld entsteht.

Der Bf. kann aus der Bemessungsgrundlage „*aller erzielbaren Einsätze*“ auch abfuhrmäßig kein Nachteil erwachsen, da gemäß § 59 Abs. 3 GSpG die Glücksspielabgabe gemäß § 58 GSpG bis zum 20. des dem Entstehen der Glücksspielabgabenschuld folgenden Kalendermonats an das Finanzamt zu entrichten ist. Damit ergibt sich insbesondere aus § 59 Abs. 3 GSpG eindeutig, dass alle aufgelegten Lose erst dann zur relevanten Berechnungsgrundlage werden, *wenn der erste Loskauf getätigt wurde*. Die Bf. hat es in der Hand, die Vorkehrungen für die Entrichtung der Abgabenschuld zu treffen. (VfGH Beschluss 21.9.2012, B 1357 unter Verweis auf VfGH 28.3.2011, 2011/17/0039).

Die Selbstberechnung der Bf. mit 5% von „*allen erzielbaren Einsätzen*“ gemäß § 58 Abs. 1 iVm § 58 Abs. 2 GSpG war daher richtig. Aus all diesen Gründen waren die Beschwerden,

- einen „Wiederaufnahme“-bescheid gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO zu erlassen und die Glücksspielabgaben für die von der Bf. veranstaltete Nummernlotterie im Jahr 2017 von den tatsächlichen Einsätzen zu berechnen und
 - die Differenz an Glücksspielabgaben gemäß § 239 BAO zurückzuzahlen,
- abzuweisen.

7. Unzulässigkeit der 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.

Die Abweisung ergibt sich direkt aus dem Gesetzestext und hinsichtlich der Wiederaufnahme aus der zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 31.3.2011, 2008/15/0215).

Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der in § 58 Abs. 1 GSpG normierten Bemessungsgrundlage „*aller erzielbaren Einsätze*“ stellen mangels Zuständigkeit keine vom Verwaltungsgerichtshof im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zu lösende Rechtsfrage dar.

Wien, am 18. Februar 2019