

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R1, als Vorsitzende und Berichterstatterin und den weiteren Senatsmitgliedern, R2, R3 und R4, im Beisein der Schriftführerin S., in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Diwok Herman Petsche, Rechtsanwälte LLP & CoKG, Schottenring 25, A-1010 Wien, über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 04.04.2014, StNr. xyz, betreffend Festsetzung Glücksspielabgabe gemäß § 58 Abs.3 GSpG für das Jahr 2012, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23.Juni 2015, im fortgesetzten Verfahren, zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert und die Glücksspielabgabe mit € 12.436.221,80 festgesetzt.

Aufgrund dieser festgesetzten Abgabe und des selbst berechneten Betrages in der Höhe von € 2.829,23 ergibt sich eine Nachforderung in der Höhe von € 12.433.392,57

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin,(Bf.), veranstaltete gemeinsam mit der D. Promotion GmbH & Co KG in der Zeit vom 15.November bis 19.Dezember 2012 in den Ländern A., B. und Österreich ein M- Gewinnspiel in dessen Rahmen entweder für „M Spielsticker“, die auf Verpackungen der Produkte des Unternehmens angebracht, Sofortgewinne eingelöst oder durch Zusammenfügung einzelner ergänzender Sticker auf einem „Gewinnflyer“, der bis Ende 2012 einzusenden war, sogenannte „Sammelgewinne erzielt werden konnten.

Das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel setzte gegenüber der Bf. die Glücksspielabgabe für das Jahr 2012 mit Bescheid vom 14.04.2012 mit Euro 12.440.078,36 fest, und stellte im Spruch dieses Bescheides fest, dass auf Grund der festgesetzten Abgabe und des selbstberechneten Betrages von € 2.829,23 sich eine Nachforderung in der Höhe von

€ 12.437.249,13 ergibt. Dagegen brachte die Bf. fristgerecht Beschwerde ein. Die belangte Behörde änderte den bekämpften Bescheid mit Beschwerdeentscheidung insoweit ab-als dass sie die Glücksspielabgabe-infolge eines Übertragungsfehlers mit € 12.440.077,06 festsetzte. Im Übrigen wies sie mit dieser Beschwerdeentscheidung die Beschwerde als unbegründet ab.

Das Bundesfinanzgericht gab-in Folge des Vorlageantrages der Bf.- dieser Beschwerde mit Erkenntnis vom 31.Juli 2015, RV/7104157/2014 teilweise statt und setzte die Glücksspielabgabe-unter Zugrundelegung der im „österreichischen Preispool“ vorgesehenen Anzahl der Gewinne und der in den Spielbedingungen verdeutlichten Gewinnbegrenzungen mit dem Betrag von Euro 2.443.069,08 fest.

Dagegen brachte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel Amtsrevision an den VwGH und die Bf. eine ordentliche Revision an den VwGH ein.

Mit Beschluss vom 24.Jänner 2017, Ro 2015/16/0039-9, wies der Verwaltungsgerichtshof die ordentliche Revision der Bf. zurück.

Zur Revision des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, stellte der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 28.01.2016, Zl. A 2016/0002-0003 (Ro 2015/16/0038,0039) den Antrag gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG an den Verfassungsgerichtshof,- dieser möge § 58 Abs. 3 GSpG, BGBl. Nr.620/1989 , in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2011, BGBl.I.Nr 76, zur Gänze, in eventu in § 58 Abs. 3 leg. cit. in der genannten Fassung den Klammerbegriff „(auch)“ als verfassungswidrig aufheben.

Der VwGH hegte Bedenken, dass die, in § 58 Abs.3 GSpG, bei länderübergreifenden Gewinnspielen, geforderte Besteuerung der insgesamt in Aussicht gestellten Gewinne gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoße, und- mit dem Ergebnis dieser Gleichheitswidrigkeit -Art. 6 StGG zuwider laufe und die Dienstleistungsfreiheit nach Art. 15 EU-GRC in unverhältnismäßiger Weise einschränke

Diesen Antrag wies der VfGH mit Erkenntnis vom 12.Dezember 2016, G 35/2016 ab.

Zu den gleichheitsrechtlichen Bedenken führt er aus:

2.1.1. Der Verfassungsgerichtshof stimmt der Auslegung des Verwaltungsgerichtshofes zu, dass § 58 Abs. 3 GSpG eine Bemessung im Verhältnis zu den schätzungsweise auf das Inland entfallenden Teilnahmen bei grenzüberschreitenden Glücksspielen im Rahmen von Gewinnspielen (Preisauusschreiben) nicht vorsieht. Der dem Einzelnen in Aussicht gestellte Gewinn bildet in seiner Gesamtheit die Bemessungsgrundlage für die Abgabe. Der Verwaltungsgerichtshof und das Bundesfinanzgericht erachten in ihren Anträgen die angefochtene Bestimmung als gleichheitswidrig, weil die Abgabepflicht nur durch die

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

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

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

Preisausschreiben iSd § 58 Abs. 3 GSpG unterscheiden sich zwar von herkömmlichen Glücksspielen darin, dass sie ohne vermögenswerte Leistung des Teilnehmers erfolgen. Ungeachtet dessen bestehen Gemeinsamkeiten, weil auch Preisausschreiben den Charakter eines Spiels aufweisen und damit in einem weiten Sinn als Ausspielung betrachtet werden können (vgl. auch den nicht mehr geltenden § 15 Abs. 1 Z 6 ErbStG, wonach Preisausschreiben als unentgeltliche Ausspielungen gegolten haben). Nicht zuletzt dies rechtfertigt, dass der Gesetzgeber die Belastungsentscheidung im Glücksspielgesetz auf Preisausschreiben ausdehnt, zumal worauf die Bundesregierung zutreffend verweist Lenkungsaspekte, die der Besteuerung von Glücksspielen zugrunde liegen, auch für Preis-ausschreiben von Bedeutung sein können.

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

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

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

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

In der Folge hob der VwGH mit Erkenntnis vom 24. Jänner 2017, Zl. Ro 2015/16/0038, das Erkenntnis des BFG vom 31. Juli 2015, Zl. RV/7104157/2014 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

In der Begründung wird festgehalten, „dass Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe nach § 58 Abs. 3 GSpG die Gesamtheit aller in Aussicht gestellten Gewinne bildet.

Maßgeblich ist der Empfängerhorizont der inländischen Öffentlichkeit und nicht eine Intention oder Mentalreservation des Veranstalters.

Unter Zugrundelegung dieses Verständnisses entbehrt die Annahme des Gerichts, es habe für Österreich einen eigenen „Preispool“ gegeben, in dieser Allgemeinheit einer Grundlage, weil nicht festgestellt ist, dass der inländischen Öffentlichkeit gleichermaßen auch die Begrenzung der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne) anhand eines Preispools erklärt worden wäre.“

Unter RZ 17 dieses wird festgestellt:

„Davon sind die Feststellungen des Gerichts, wonach dem Inhalt der Folder (Flyer) zufolge die Gewinne nur in A. verfügbar gewesen seien und dass Personen, die ihren Wohnsitz in Österreich oder B. hätten, statt des L-Abos einmalig eine DVD geschenkt bekämen, zu unterscheiden, weil sich daraus für die Inländische Öffentlichkeit eine von vorne herein erkennbare Beschränkung oder Modifizierung der in Aussicht gestellten Gewinne erschloss.

Der Amtsrevision kommt daher schon in der Bemängelung der Berechnung der Bemessungsgrundlage anhand eines österreichischen „Preisools“ Berechtigung zu, weshalb das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß §.42 Abs.2 Z 1 VwGG aufzuheben ist.

Insoweit sich die Amtsrevision gegen die, schätzungsweise Ermittlung des Wertes der o.a.Ersatz-DVD wendet, wurde unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH zu § 184 BAO festgehalten, dass-sollte sich erweisen, dass die Ermittlung des gemeinen Wertes sich als unmöglich erweist- der Schätzung keine Bedenken begegnen.

Soweit das Finanzamt die Unvollständigkeit der Schätzungsgrundlagen rügt, stellt der VwGH fest, dass das Finanzamt-unbeschadet der Mitwirkungspflicht der Bf-auch seinerseits zur Erweiterung der Schätzungsgrundlagen beitragen könne.

Letztlich stellte der VwGH fest:

„Weiters wird das Gericht bei der Festsetzung der Glücksspielabgabe für das gesamte Jahr 2012 allfällig weitere in diesem Jahr durchgeführte Gewinnspiele ("F.", "Y") in die Bemessung miteinbeziehen.(dem Aufhebungsbescheid vom 4.April 2014 zufolge Abgabebeträge von € 411,70 und € 327,68).“

Zu der, an die belangte Behörde erfolgten, schriftlichen Aufforderung des BFG, sie möge weitere Schätzungsgrundlagen beibringen und eine, darauf basierende ,Ermittlung des gemeinen Wertes der Ersatz-DVD bekannt geben, nahm das Finanzamt mit Schreiben vom 28.03.2017 wie folgt Stellung:

„Nach § 58 Abs. 3 GSpG bemisst sich die Glücksspielabgabe mit einem Hundertsatz der „in Aussicht gestellten ,vermögenswerten Leistungen“ (Gewinn), wenn sich das Gewinnspiel (auch) an die inländische Öffentlichkeit richtet. So führt der VWGH in seinem Erkenntnis vom 24.01.2017, Ro 2015/16/0038 an: „Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe nach §58 Abs. 3 GSpG bildet die Gesamtheit aller in Aussicht gestellten Gewinns. Maßgeblich ist der Empfängerhorizont der inländischen Öffentlichkeit und nicht eine Intention oder Mentalreservation des Veranstalters.“ Laut Spielregeln war für Spielteilnehmer aus Österreich statt des Gewinns „Abo-Gutschein von L ‘ eine Ersatz -DVD in Aussicht gestellt. Anhand der

Spielregeln war für die Teilnehmer nicht ersichtlich um welche Ersatz DVD es sich konkret handelt, daher kann auch nicht die tatsächlich gewonnene DVD „E.“ für die Schätzung der Bemessungsgrundlage herangezogen werden. Nach dem, vom VwGH, Gesagten ist nicht relevant, was tatsächlich gewonnen wurde oder gewonnen werden konnte. Maßgeblich ist einzig der, „dem Durchschnittsspieltelnehmer“ in Aussicht gestellte Gewinn.

In den Spielregeln und dem Folder werden die DVDs „G“ (in der Folge G- DVD genannt) und „P.“ (fortan P-DVD genannt) gezeigt. Der Spielteilnehmer musste daher annehmen, dass die Ersatz-DVD eine gleichwertige ist. Andere Hinweise bzw. Anhaltspunkte waren für den Teilnehmer nicht ersichtlich.

Es kann daher keine unterschiedliche Bewertung der zu gewinnenden Sofortgewinn-DVD und den Ersatz-DVDs geben, da keine unterschiedlichen Dinge in Aussicht gestellt worden sind.

Das Finanzamt hat im angefochtenen Glücksspielabgabebescheid vom 04.04.2014 einen Durchschnittspreis iHv 8,- Euro für alle in Aussicht gestellten DVDs der Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt. Am 17.06.2014 erfolgte eine weitere (dokumentierte) Preisrecherche der belangten Behörde, wobei für die G-DVD ein Durchschnittspreis von 8,06 Euro und für P-DVD ein Durchschnittspreis von 8,49 Euro ermittelt wurde.

Hinsichtlich der Ersatz-DVD wurde aufgrund von oben Gesagtem der gleiche Wert wie für die anderen DVD-Filme angesetzt, da diese ebenfalls von L zu Verfügung gestellt wurden und ein Teilnehmer davon ausgehen konnte, einen gleichwertigen Film in Aussicht gestellt zu bekommen.

Der Vollständigkeit halber hat die belangte Behörde den (nicht ausschlaggebenden) Wert der Ersatz-DVD im Rahmen der Preisrecherche vom 17.06.2014 erforscht, wobei ein durchschnittlicher Wert von 9,24 Euro ermittelt wurde. Seitens des Finanzamtes wurde der gemeine Wert pro DVD mit 8,- EUR zum Bewertungsstichtag (31.12.2012) angenommen. Um die Richtigkeit dieser Vorgehensweise erneut zu stützen, wurde am 17.06.2014 eine diesbezügliche Preisrecherche bei vier namhaften Anbietern von elektronischen Unterhaltungsmedien durchgeführt:

1: G-DVD :

www.jibro.at (Aktionspreis, statt EUR 9,99) EUR 7,99

www.thalia.at EUR 7,99

www.amazon.de (Verkauf u. Versand durch Amazon) EUR 6,27

www.weltbi/d.at EUR 9,99

Durchschnittspreis: EUR 8,06

2: P-DVD:

www.llbro.at (Aktionspreis, statt EUR 9,99) EUR 7,99

www.thalia.at EUR 8,99

www.amazon.de (Verkauf u. Versand durch Amazon) EUR 6,99

www.weltbild.at EUR 9,99

Durchschnittspreis: EUR 8,49

(Diese Preisrecherchen sind Aktenbestandteil!)

Der ermittelte Durchschnittspreis von 8,06 EUR bzw. 8,49 EUR (Stand 17.06.2014) zeigt bereits, dass der vom Finanzamt mit 8,- EUR pro DVD angesetzte Wert nicht angezweifelt werden kann. Zudem ist es eine allgemein bekannte Tatsache, dass die Marktpreise für DVD Filme, ausgehend von ihrem Erscheinungszeitpunkt, langfristig sinken.

Der Bewertungsstichtag (31.12.2012) liegt bereits mehr als 1,5 Jahre vor dem Tag der Preisrecherche (17.06.2014). Es kann daher nicht strittig sein, dass der damalige gemeine Wert mindestens 8,- EUR betrug, im Gegenteil, dieser war aller Wahrscheinlichkeit nach deutlich höher.

Jede weitere „Preisrecherche“ zum jetzigen Zeitpunkt wäre noch weiter vom Bewertungsstichtag entfernt (über 4 Jahre) und somit noch unpräziser. Eine historische Preisrecherche auf den Stichtag bezogen ist nicht möglich! Es wird auf die vorgelegten Unterlagen zu den Preisrecherchen (Beweismittel) im Akt verwiesen, die sogar mehr als 1,5 Jahre später einen Wert von mindesten 8 Euro ergaben. Darüber hinaus zieht das BFG, seinen eigenen Angaben nach, ausschließlich den Verkaufspreis bei Amazon heran. Zwar ist L (von welchen alle gegenständlichen DVDs zur Verfügung gestellt wurden) ein Unternehmen im Amazon-Konzern, jedoch übersieht das BFG, dass auch sonstige unabhängige Unternehmen ihre Ware (auch gebraucht) über die Amazon Plattform anbieten. Zusammenfassend wird daher festgehalten: Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe nach § 58 Abs. 3 GSpG ist der gemeine Wert aller in Aussicht gestellten Gewinne. Es kann daher keine unterschiedliche Bewertung der zu gewinnenden Sofortgewinn-DVDs und den Ersatz-DVDs geben, da keine unterschiedlichen Dinge in Aussicht gestellt worden sind. In Aussicht gestellt wurden den G- und P-DVDs, gleichwertige DVDs. Der gemeine Wert aller in Aussicht gestellten DVDs ist mindestens 8 Euro. Die Screenshots der Preisrecherchen vom 17.06.2014, sowie eine

Übersichtstabelle zur Bemessungsgrundlage (in Aussicht gestellte Gewinne mit Stückzahl und Bewertung) werden als Beilagen zu diesem Schreiben vorgelegt.“

Die Bf. zieht im fortgesetzten Verfahren, gestützt auf ein Gutachten und verschiedene wissenschaftliche Aufsätze, in Zweifel, dass das verfahrensgegenständliche Gewinnspiel der Besteuerung gemäß § 58 Abs.3 GSpG unterliegt. Darüber hinaus regt sie die Vorlage dieser Gesetzesbestimmung gemäß Art.267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union,(AEUV), an den EuGH an und wendet sich gegen die Richtigkeit der Bewertung

Die Anregung auf Vorlage gemäß Art.267 AEUV wird im wesentlichen damit begründet, dass bei grenzüberschreitenden Gewinnspielen die Besteuerung sämtlicher auch in einem anderen Mitgliedstaat ausgespielter Gewinne, aufgrund der, sich daraus gerade für Unternehmen kleiner Mitgliedstaaten der EU ergebenden, überproportionalen Besteuerung die Durchführung grenzüberschreitender Werbemaßnahmen verhindert werde, was einen Verstoß gegen die Dienstleistungs-und Warenverkehrsfreiheit gemäß AEUV bedeute. Da bei grenzüberschreitenden Gewinnspielen die Dienstleistung oder die Waren verändert werden müssten, um eine Durchführung in Österreich zu ermöglichen.

Aus der unbestrittenen Tatsache, dass ein Regulierungsspielraum des Gesetzgebers zur Besteuerung des Glücksspiels bestehe, sei noch nicht abzuleiten, dass auch die spezifische Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage der Abgabe aus Sicht der Grundfreiheiten gerechtfertigt ist. Im Zusammenhalt mit diesem Regulierungsspielraum müssen staatliche Maßnahmen so gestaltet sein, dass sie die Grundfreiheiten am wenigsten einschränken. Wenn eine Bemessung anhand des Gesamtwertes der ausgespielten Gewinne möglich ist, dann erscheine auch eine prozentuelle Aufteilung der ausgespielten Gewinne möglich.

Es werde daher angeregt, das BFG möge gemäß § 290 BAO den Beschluss fassen, dem EuGH nachfolgende Fragen zum Zweck der Vorabentscheidung vorzulegen:

Widerspricht eine nationale Regelung wie die Bestimmung des § 58 Abs.3 GSpG, die eine uneingeschränkte Besteuerung europaweit in Aussicht gestellter Gewinne vorsieht, der Dienstleistungs-und Warenverkehrsfreiheit?

Im Falle der Bejahung der Frage 1: Kann die Berücksichtigung in anderen Mitgliedstaaten ausgespielter Gewinne mit zwingenden Erfordernissen des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden?

Handelt es sich bei der Einbeziehung auch von ausschließlich in anderen Mitgliedstaaten ausgespielter Gewinne um das gelindeste Mittel, das Ziel des Spielerschutzes zu erreichen?“

Zur Unrichtigkeit der vorgenommenen Bewertung wird folgendes ausgeführt:

Der VwGH setze den gemeinen Wert gemäß § 10 BewG 1955 dem inländischen Detailverkaufspreis (=Importpreis +Eingangsabgaben +Transportspesen +Handelsspanne) gleich.

Dagegen würden *Lechner/Doralt* und darauf basierend *Wittmann/Frühwald* die Ansicht vertreten, es käme bei der Bewertung eines Wirtschaftsgutes auf den Preis an, den ein Privater bei der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes erzielen kann. Kein wirtschaftlich denkender Privater werde bei Verkauf an Private einen gleich hohen Preis wie bei einem Händler bezahlen, da er in diesem Fall gleich zu einem Händler gehen könne.

Dieser Auffassung, die sich aus dem Gesetzeswortlaut ergebe, sei zuzustimmen. Der VwGH drehe den Wortlaut des § 10 Abs.1 BewG 1955 um, und stelle auf den Preis ab, den ein Privater im gewöhnlichen Geschäftsverkehr, bei einer Veräußerung des Wirtschaftsgutes durch ein Unternehmen zu bezahlen hätte.

Bei einem Privatverkauf seien die gesetzlichen Rahmenbedingungen aber anders ausgestaltet (z.B. Gewährleistung, Garantie). Dieses entspräche der Realität weil z.B. ein PKW bereits nach dem Verlassen des Autoherstellers im Regelfall an Wert verliert. Niemand in Österreich würde für einen Gebrauchtgegenstand das gleiche bezahlen wie für einen Neuen.

Die Auslegung des VwGH führe bei der Bewertung von Vermögen dazu, dass fiktives, tatsächlich nicht vorhandenes Vermögen besteuert wird, und laufe damit der Intention des Bewertungsgesetzes zuwider.

Auch der BFH näherte sich bei Fragen der Bewertung tendenziell immer mehr dem potentiellen privaten Verkaufspreis an.

Dazu komme, dass es sich bei den, vom BFG und vom Finanzamt der Schätzung der zu gewinnenden DVDs zugrunde gelegten, Werten um keine gewogenen „Durchschnitt(handels)preise“ gehandelt habe

In der heutigen Zeit, wo jeder in einigen Minuten die Internetpreise vergleichen könne, sei ein Abschluss zu einem höheren Preis, als das beste Angebot, nicht möglich. Daher müsse dieser Umstand bei der Bewertung berücksichtigt werden. Somit sei der Durchschnittspreis so zu gewichten wie der durchschnittliche Erwerber bei Vergleich der unterschiedlichen Preise einkaufen würde, sodass auch in diesem Fall das beste Angebot bedeutend stärker berücksichtigt werden sollte als teurere Angebote. Somit laufe sowohl eine auf den Detailverkaufspreis ausgerichtete Schätzung als auch eine auf den Verkauf von privat an privat ausgerichtete Schätzung auf den niedrigsten Preis hinaus.

Zur Schätzung der, laut Wunschezettel, zu erhaltenden DVDs (G-DVD, P-DVD)sowie zur Schätzung der, lt. Wunschezettel, für die Spielteilnehmer von Österreich aus ,statt des L-

Abos, zu erhaltenden Ersatz-DVDs wird ausgeführt, dass der, vom Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 28.03.2017 ermittelte, Durchschnittspreis unzutreffend sei, da bei durchschnittlichen Personen davon auszugehen sei, dass sie genauso Preise im Internet vergleichen, wie es die genannten Behörden getan haben. Daher könne- unter der Annahme, dass tatsächlich der Händlerverkaufspreis maßgeblich ist- nur der niederste Preis heran gezogen werden.

Der Vergleich von Internetangeboten der unabhängigen Preisvergleichs-Plattform Geizhals habe ergeben, dass im bewertungsrelevanten Zeitraum 12.November 2012 bis 19.Dezember 2012 für die G-DVD der Händlerverkaufspreis am 12.11.2012 EUR 5,01 und am 19.12.2012 ebenfalls EUR 5,01 betragen habe.

Für die P-DVD habe dieser Preisvergleich ergeben, dass am 12.11.2012 der Händlerverkaufspreis EUR 9,99 und am 19.12.2012 EUR 8,06 betragen habe.

Daraus ergäbe sich für den ersten Film ein gewichteter Durchschnittspreis von EUR 5,01 und für den zweiten Film ein gewichteter Durchschnittspreis von EUR 8,41.

Allerdings sei bei dieser Schätzung des gemeinen Wertes zu berücksichtigen, dass die Gewinner keine originalverpackte DVDs erhalten haben, dass auf den DVDs sich der Aufdruck L befunden hatte, und, dass kein Booklet mit Filminformationen erhalten worden ist.

Der gemeine Wert dieser DVDs sei sohin niedriger als der ermittelte Durchschnittspreis anzusetzen.

Für die Ersatz-DVD habe dieser Preisvergleich ergeben, dass vom 12.November 2012 bis zum 2.Dezember 2012 der Händlerverkaufspreis EUR 6,02 und vom 3 bis zum 18.Dezember 2012 EUR 7,05 betragen hat. Am 19.Dezember habe dieser Preis EUR 6,99 betragen. Sohin sei ein gewichteter Durchschnittspreis idHv EUR 6,47 heranzuziehen.

Allerdings sei gemäß den vorstehenden Ausführungen zu § 10 BewG 1955 der Händlerverkaufspreis überhaupt nicht heranzuziehen; sondern es seien die Verkaufspreise lt.: www.willhaben.at, www.ebay.at, www.shpock.com heranzuziehen.

Unter Zugrundelegung eines gewichteten Durchschnittspreises im Verkaufshandel idHv EUR 5,01 ergäbe sich nach einem Abschlag von 33% für die Minderverpackung, von 25% für den Promotionsaufdruck sowie von 17% für das fehlende Booklet ein gemeiner Wert von EUR 1,25.abzüglich eines 31% Gewinnaufschlages würde der gemeine Wert der G-DVD EUR 0,86 betragen

Unter Zugrundelegung eines Kaufpreises von EUR 2,98 (Höchstangebot in den o.a. privaten Plattformen) ergäbe sich für diese DVD, nach den genannten Abschlägen für die

Minderverpackung, den Promotionsaufdruck sowie des fehlenden Booklets, ein gemeiner Wert von EUR 0,72.

Unter Zugrundelegung eines des gewichteten Durchschnittspreises im Verkaufshandel idHv EUR 8,41 ergäbe sich nach einem Abschlag von 33% für die Minderverpackung, von 25% für den Promotionsaufdruck sowie von 17% für das fehlende Booklet ein gemeiner Wert von EUR 2,10; abzüglich eines 31%igen Gewinnaufschlages würde der gemeine Wert der P-DVD EUR 1,45 betragen

Unter Zugrundelegung eines Kaufpreises von EUR 3,00 (Höchstangebot in den o.a. privaten Plattformen) ergäbe sich für diese DVD, nach den genannten Abschlägen für die Minderverpackung, den Promotionsaufdruck sowie des fehlenden Booklets, ein gemeiner Wert von EUR 0,75

Unter Zugrundelegung eines gewichteten Durchschnittspreises im Verkaufshandel von EUR 6,47 ergäbe sich für die Ersatz-DVD, nach Abschlag von 25% (Blindkauf) und von 25% (mit Ausnahme aller Filme unter sechs Jahren) ein gemeiner Wert von EUR 1,62; abzüglich eines 31% Gewinnaufschlages würde der gemeine Wert EUR 1,12 betragen.

Unter Zugrundelegung eines Kaufpreises von EUR 3,99 (Höchstangebot in den o.a. privaten Plattformen) ergäbe sich für diese DVD, nach den vorstehend angeführten Abschlägen, ein gemeiner Wert von EUR 1,00.

Zur Unrichtigkeit der - lt. Wunschzettel- zu erhaltenden P.-de-Geschenkgutscheine (fortan P. de- Geschenkgutscheine) wird im Wesentlichen ausgeführt:

Nach §§ 2,3 BewG 1955 können nur Wirtschaftsgüter bewertet werden. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH handle es sich dabei um alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbstständig bewertbare Güter jeder Art. Selbständig bewertungsfähig sei ein Wirtschaftsgut dann, wenn dafür im Rahmen des Gesamtkaufpreises eines Unternehmens ein besonderes Entgelt angesetzt werden kann. In der Literatur werde Gutscheinen die Wirtschaftsguteigenschaft zugebilligt. Der VwGH habe zu Zl. 97/16/0222 die Eigenschaft eines Gutscheines, wodurch dessen Gewinner oder eine von diesem namhaft gemachte Person berechtigt wurde, bei Vorlage dieses Gutscheines Waren und Leistungen aus dem Programm eines genannten Fertigteilhausunternehmens im Werte von ATS 1,5 Mio zu beziehen, als Wirtschaftsgut, gleich einer *conditio sine qua non*, angenommen.

Im Gegensatz zu diesem Gutschein würden die zu beurteilenden Geschenkgutscheine kein unbedingtes Forderungsrecht auf ein Geschenk vermitteln. Es sei nämlich die Bezahlung erhöhter Versandkosten verlangt worden, die auch die Herstellungskosten des Geschenkes idR abdeckten. Daher sei-wirtschaftlich betrachtet-kein Geschenk erhalten worden. Auch der VwGH habe mit Erkenntnis zu Zl.98/16/0196 den Erhalt eines Handys im Rahmen einer

Handy-Verlosung nicht als freigiebige Zuwendung betrachtet, weil mit dem Erhalt der Handys der Abschluss eines Mobilfunkvertrages verbunden war,

Aufgrund der Bedingung Geschenk gegen Versandkosten seien die Geschenkgutscheine eher als Rabattangebot bzw. als Einladung zur Abgabe eines Kaufanbotes zu qualifizieren. Der Kunde habe mit Begleichung der Versandkosten (Kaufpreis) eine Art Anbot gestellt, welches von P.de mit Zusendung des Produktes (Geschenkes) angenommen worden sei. Dass dem Kunden die, mit dieser Entrichtung verbundene, Abdeckung der Herstellungskosten nicht bewusst war, mag daran liegen, dass niemand in Österreich die tatsächlichen Herstellungskosten eines Produktes kennt.

Nach dem OGH handle es sich bei der zivilrechtlichen Qualität von Gutscheinen höchstens um eine Anwartschaft. Die Frage, ob es sich bei der zivilrechtlichen Qualität von Gutscheinen, die dem Käufer eine Anwartschaft auf eine unentgeltliche Nebenleistung des Verkäufers geben, im Einzelfall um eine Zugabe oder einen Rabatt handle, häng davon ab, was der betreffende Gutschein seinem Inhalt nach verbrieft.

Im zu beurteilenden Fall sei die Nebenleistung (Geschenk) nicht unentgeltlich (Versandkosten) und wird auch nicht vom „Verkäufer“ der Ware sondern von einem Dritten nach Einsendung des Gutscheines und Bezahlung der Versandkosten geschickt. So gesehen könnte das vorliegende Rabattangebot (Geschenkgutschein) wirtschaftlich betrachtet ein einfaches Angebot darstellen, das jedermann annehmen kann, so wie das Rabattangebot eines beliebigen Händlers. So gesehen liege nicht einmal ein Anwartschaftsrecht und schon gar kein Wirtschaftsgut vor. Nach der Rechtsprechung des VwGH handle es sich bei Anwartschaftsrechten um keine Wirtschaftsgüter, wenn deren wirtschaftlicher Nutzen, erst nach Zusendung der Ware nach Erfüllung von Bedingungen (hier: Einlösung des Gutscheines, Bezahlung der Versandkosten) erfolgt.

Im Gegensatz zur Vorgangsweise des Finanzamtes und des BFG seien die Gutscheine und nicht die damit verbundenen Geschenke zu bewerten gewesen. Es seien keine Geschenke sondern Gutscheine in Aussicht gestellt worden. Bei Bewertung dieser Gutscheine sei auf objektive Werte und nicht auf subjektive Vorstellungen der Spielteilnehmer abzustellen gewesen. Daher sei für die vorzunehmende Bewertung nur wesentlich gewesen, ob die zu bewertenden Geschenkgutscheine Wirtschaftsguteigenschaft haben, dieses werde jedoch verneint.

Doch selbst bei Vorliegen der Wirtschaftsguteigenschaft, existiere im Hinblick auf eine Bewertung gemäß § 10 BewG 1955, für diese Gutscheine weder ein tatsächlicher noch ein gewöhnlicher Geschäftsverkehr, da die Gutscheine für jedermann im Internet abrufbar waren und außerdem in den Spielregeln die Übertragung dieser Gutscheine untersagt worden ist.

Daher seien die Gutscheine auch bei Bejahung von deren Wirtschaftsguteigenschaft mit € 0,00 zu bewerten

Da die Übergabe der Gutscheine weder bedingt noch betagt war, sei die Bestimmung des § 59 Abs.6 GSpG unerheblich.

Das Finanzamt hält mit Schreiben vom 20.11.2017 im Wesentlichen folgendes entgegen:

Gemäß § 63 Abs.1 VwGG sei BFG das im fortgesetzten Verfahren an die Rechtsanschauung des VwGH gebunden.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sei der gemeine Wert nicht über den niedrigsten Preis abzuleiten, der im Verkauf von Privat an Privat zu erzielen. Vielmehr müsse er ein gewogener Durchschnittspreis sein, wobei der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbare Preis maßgeblich ist. Bedingungen seien gemäß § 59 Abs.6 GSpG für die Bewertung unerheblich. Gemäß dem, diesem fortgesetzten Verfahren zugrunde liegendem, Erkenntnis des VwGH seien für die Bewertung der verfahrensgegenständlichen Gewinne die der inländischen Öffentlichkeit in Aussicht gestellten Gewinne maßgeblich, wobei auf den Empfängerhorizont der inländischen Öffentlichkeit abzustellen sei. Bei Gutscheinen, die auf einem konkreten Gegenstand bei einem bestimmten Unternehmen lauten, liegen Warengewinne vor, die nach § 10 BewG zu bewerten seien. Die von der Bf. behauptete, eingeschränkte Nutzbarkeit der Gutscheine sei für die Bewertung irrelevant. Die Tatsache, dass die Geschenkgutscheine auch gratis zu erhalten waren, habe keine Auswirkung auf den gemeinen Wert des Geschenkes.

Im Lichte dieser Ausführungen bekräftigte das Finanzamt die Richtigkeit der, in der Stellungnahme vom 28.03.2017, durchgeführten Schätzung der DVDs; sowie die Schätzung des gemeinen Wertes der P. de-Geschenkgutscheine im bekämpften Bescheid

Der VfGH habe in den Erkenntnissen zu den Zahlen G 650/2015-10, G 20/2016-13, G 35/2016-7) keinen Verstoß des § 58 Abs.3 GSpG gegen die Dienstleistungsfreiheit (Art.15 GRC) und gegen die Erwerbsfreiheit (Art.6 StGG) feststellen können.

Im Schreiben des BFG vom 22.06.2018 teilt die Berichterstatterin den Parteien des Beschwerdeverfahrens zu deren bisherigen Einlassungen im fortgesetzten Verfahren im Wesentlichen folgendes mit:

Aus dem, diesem fortgesetzten Verfahren zugrundeliegenden, Erkenntnis des VwGH vom 24.01.2017, Ro 2015/16/0038 gehe eindeutig hervor, dass das verfahrensgegenständliche M-Gewinnspiel der Besteuerung nach § 58 Abs.3 GSpG unterliege. Das BFG sei iSd § 63 Abs.1 VwGG an diese höchstgerichtliche Rechtsanschauung gebunden. Sämtliche, von der Bf.in

diesem fortgesetzten Verfahren vorgebracht, Einwände gegen die Besteuerung dieses Gewinnspieles nach § 58 Abs.3 GSpG, seien daher für dieses Verfahren unerheblich.

Die Ausführungen des Finanzamtes zum gemeinem Wert seien iSd § 10 BewG 1955 zutreffend, und die von der belangten Behörde vorgenommene Schätzung des gemeinen Wertes der o.a. drei DVDs sowie der P. de-Geschenkgutscheine sei nahvollziehbar und werde nicht als rechtswidrig angesehen.

Im Lichte der Rz 17 des, diesem fortgesetzten Verfahren zugrunde liegendem, vorstehend angeführten, Erkenntnisses des VwGH werde der, der Stellungnahme des Finanzamtes vom 28.03.2017 beigelegten, Berechnung der Glückspielabgabe 2012 in der Höhe von € 12.440.077,06 insoweit nicht gefolgt, als die Gewinne: H. (€ 32.105,16), X. € 45.000,00) und L-Abo (vom FA mit € 0,00 bewertet) in die Bemessungsgrundlage nicht miteinbezogen werden, da diese Gewinne der inländischen Öffentlichkeit nicht in Aussicht gestellt worden seien.

Der Anregung der Bf. auf Vorlage gemäß Art.267 AEUV iVm § 290 BAO werde-aufgrund folgender Erwägungen nicht nachgekommen:

Nach Artikel 267 AEUV entscheide der VwGH im Wege der Vorabentscheidung über die Auslegung der Verträge sowie über die Gültigkeit und die Auslegung der Handlungen der Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union.

Gemäß leg.cit. kann ein Gericht eine Frage über die Auslegung der Verträge dem EuGH vorlegen, wenn das Gericht eine Entscheidung darüber zum Anlass seines Urteils für erforderlich hält.

Können die Entscheidungen des Gerichtes nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechtes angefochten werden, ist dieses Gericht zur Aufrufung des EuGH verpflichtet.

Für das Bundesfinanzgericht bestehe lediglich eine Vorlageberechtigung aber keine Vorlageverpflichtung, weil seine Entscheidungen durch Rechtsmittel an die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes bekämpft werden können. (VwGH 24.02.2011, 2007/15/0129 zur Berechtigung des UFS)

Der Verfassungsgerichtshof habe in etlichen Ablehnungsbeschlüssen festgestellt, dass die Glücksspielabgaben nicht unionsrechtswidrig sind und die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nicht den rechtspolitischen Gestaltungsfreiraum des Gesetzgebers überschreitet. Laut den genannten Beschlüssen verletzen die Regelungen der §§ 57ff GSpG 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 einen

unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen.(VfGH 19.02.2015,E263/2015; VfGH 08.06.2017, E1330/2016, E 1756/2016, E 2416/2016).

Die Warenverkehrsfreiheit (auch freier Warenverkehr) zähle zu den vier Grundfreiheiten der Europäischen Union und ist in Art.28-37 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) geregelt. Sie bezwecke den Schutz des Europäischen Binnenmarktes. Hierzu verbiete sie den Mitgliedstaaten bestimmte Verhaltensweisen, die den Handel mit Waren aus anderen Mitgliedstaaten benachteiligen, die also protektionistisch wirken. Hierzu zählen Zölle, Ein-und Ausfuhrbeschränkungen, sowie Maßnahmen, die vergleichbare Wirkung entfalten.

Die Dienstleistungsfreiheit ermögliche Anbietern gewerblicher, kaufmännischer, handwerklicher und freiberuflicher Tätigkeiten den freien Zugang zu den Dienstleistungsmärkten aller Mitgliedstaaten der Europäischen Union. Sie ist in Art.56-62 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) geregelt

Auf die Dienstleistungsfreiheit würden sich Staatsangehörige eines Mitgliedstaates berufen können,

- die in einem Mitgliedstaat niedergelassen sind (und dort die Dienstleistung ausüben dürfen),
- eine Leistung in einem anderen Mitgliedstaat erbringen,
- eine Dienstleistung erbringen und keine Waren liefern (Nichtkörperlichkeit Unterschied zur Warenverkehrsfreiheit),
- selbstständig tätig sind (Unterschied zur Arbeitnehmerfreizügigkeit) und
- in der Regel ein Entgelt fordern.

Nach § 58 Abs.3 GSpG unterliege die Gesamtheit der im Rahmen eines länderübergreifenden Gewinnspiels ausgespielten Gewinne, dann der Glücksspielabgabe, wenn all diese Gewinne (auch) der inländischen Öffentlichkeit in Aussicht gestellt werden. In der darin enthaltenen Intention des Gesetzgebers, der Veranstalter -gleichgültig ob er seine Niederlassung in Österreich oder in einem anderen Mitgliedstaat der EU hat- möge der inländischen Öffentlichkeit bei länderübergreifenden Gewinnspielen die Gewinne, die in Österreich zu erhalten sind, verdeutlichen, kann weder ein Verstoß gegen die Dienstleistungs- bzw. Warenverkehrsfreiheit noch eine überschießende Maßnahme des Spielerschutzes erblickt werden. Als überschießend wäre anzusehen, wenn sämtliche im Rahmen eines länderübergreifenden Gewinnspiels ausgespielten Gewinne nach § 58 Abs.3 GSpG zu versteuern sind, unbeschadet dessen, ob sie der inländischen Öffentlichkeit zur Gänze in Aussicht gestellt werden.

Wichtigster Rechtsakt zur Liberalisierung der in AEUV geregelten Dienstleistungsfreiheit sei die Europäische Dienstleistungsrichtlinie (RL 2006/123/EG), die in nationales Recht umgesetzt werden musste.

Vor Kapitel 1 dieser Richtlinie würden sämtliche Erwägungen des Europäischen Parlamentes und des Rates der Europäischen Union für die Erlassung dieser Richtlinie aufgezeigt werden .Dazu lautet Punkt (25) wie folgt:

„Glücksspiele einschließlich Lotterien und Wetten sollten aufgrund der spezifischen Natur dieser Tätigkeiten, die von Seiten der Mitgliedstaaten Politikansätze zum Schutz der öffentlichen Ordnung und zum Schutz der Verbraucher bedingen, vom Anwendungsbereich dieser Richtlinie ausgenommen sein.“

Diese Richtlinie wurde in Österreich mit dem Dienstleistungsgesetz, BGBl.I. Nr.100/2011, (DLG), umgesetzt. In § 3 DLG werde-in Anlehnung an die gleichlautenden Bestimmungen der Dienstleistungsrichtlinie- festgehalten, dass dieses Bundesgesetz auf Glücksspiele, die einen geldwerten Einsatz verlangen, einschließlich Lotterien, Glücksspiele in Spielkasinos und Wetten keine Anwendung findet sowie für den Bereich der Steuern nicht gilt.

Ginge man aufgrund dessen, dass es sich bei dem verfahrensgegenständlichen Gewinnspiel um ein Gewinnspiel ohne geldwerten Einsatz handelt, davon aus, dass die Veranstaltung dieses Gewinnspiel als Dienstleistung unter das Dienstleistungsgesetz fällt, so wäre die Bf.,als Veranstalter, in Ansehung des § 22 Abs.1 Z 9 DLG , wonach ein Dienstleistungserbringer den Dienstleistungsempfänger von sich aus den Preis der Dienstleistung mitzuteilen hat, falls der Preis von vorne herein für eine bestimmte Art von Dienstleistung vom Dienstleistungserbringer festgelegt wurde, verpflichtet gewesen, der inländischen Öffentlichkeit den Wert von jedem Gewinn , innerhalb des, von ihr von vorne herein festgelegten österreichischen Gewinnpools, mitzuteilen.

Von der Liberalisierung der Dienstleistungsfreiheit, in Zusammenhalt mit der Veranstaltung von Glücksspielen, die das Aufgreifen der verfahrensgegenständlichen Anregung, zur Vorlage gemäß Art. 267 AEUV an den EuGH, trägt, könne sohin keine Rede sein.

In der daraufhin erfolgten, ergänzenden Stellungnahme der Bf. vom 17.09.2018.und in dem, auf Anregung der Bf. am 30.10.2018 ,im Beisein der Vertreter der Amtspartei, durchgeführten Erörterungsgespräch, führte der Vertreter der Bf. Folgendes ins Treffen.

Der VwGH habe noch keine, der Bindung gemäß § 63 Abs.1 VwGG unterliegenden, Feststellungen, betreffend die Rechtsnatur des verfahrensgegenständlichen Gewinnspieles getroffen, sondern habe sich lediglich auf die Revisionsgründe beschränkt. Die Rechtsnatur dieses Gewinnspieles, d.h. die Beurteilung, ob dieses zur Gänze oder nur, insoweit es nicht

den Erhalt der P. de-Gutscheine betrifft, als Gewinnspiel iSd § 58 Abs.3 GSpG zu werten ist, ergäbe sich nicht aus den Spielbedingungen (Spielregeln).

Die mengenmäßigen Einschränkungen der in Aussicht gestellten Gewinne für die inländische Öffentlichkeit ergäben sich aus dem Inhalt der Spielregeln. Der Spielteilnehmer habe die Spielsticker auf der Verpackung der D. Produkte vorgefunden, und habe gewusst, dass es auch in A. und B. D. Filialen gibt, auf deren Verpackungen ebenfalls zwangsläufig Spielsticker angebracht sind. Der Rechtsbegriff in Aussicht stellen sei im Zusammenhalt mit dem konkreten Spiel und den Umständen der Abwicklung auszulegen. Der VwGH habe das Vorhandensein eines Gewinnpools nicht verneint, sondern im Ersterkenntnis lediglich Feststellungen des BFG dazu vermisst. Wobei jede Information, die erklärt, dass die inländische Öffentlichkeit nicht alle Gewinne erhalten kann, für die Ableitung eines vorhandenen Gewinnpools relevant sei. Im zu beurteilenden Fall sei zu berücksichtigen gewesen, dass der inländische Spielteilnehmer Informationen über drei Veranstaltungsländer und über die Art des Gewinnspiels (Stickers sind auf Verpackungen in allen D.- Filialen zu erhalten) erhalten hat. Mit diesem Sachverhalt habe sich der VwGH nicht befasst. Eine ziffermäßige Angabe des Gewinnpools sei aus dem Gesetz nicht abzuleiten. Über das Vorhandensein eines Gewinnpools werden im fortgesetzten Verfahren Feststellungen zu treffen sein.

Bei der Auslegung des § 58 Abs.3 GSpG dahingehend, dass die Gesamtheit aller, irgendjemanden in Aussicht gestellten, Gewinne, als Bemessungsgrundlage heran zu ziehen sei, auch wenn der inländischen Öffentlichkeit nicht alle diese Gewinne sondern eben nur ein Teil der Gewinne in Aussicht gestellt werden, fehle ein hinreichender Anknüpfungspunkt zum Inland, da in diesem Fall auch einer ausländischen Öffentlichkeit, im Rahmen eines länderübergreifenden Gewinnspiels, in Aussicht gestellten Gewinne der österreichischen Glückspielabgabe unterzogen werden.

Bei den P. de-Gutscheinen habe es sich um Massengutscheine ohne Gewinncharakter gehandelt, sie seien ebenso wie die anderen Massengutscheine bei der Berechnung der statistischen Gewinnchance lt. Teilnahmebedingungen (Gewinnchance 1: 4) als Nichtgewinn berücksichtigt worden. Diese Gutscheine seien an jedem Teilnehmer ergangen. Sie seien nicht in Aussicht gestellt worden, sondern ohne jegliches Glückselement einfach abgegeben worden.

Für den Fall, dass das Gericht dennoch in diesen Massengutscheinen einen Tatbestand des GSpG, erblickt, sei zu beachten,

-dass in der Auslobung der Spielteilnehmer 45 Millionen Rabatt-Gutscheine oder Geschenke in Aussicht gestellt bekommen hat. Es gab aber weder eine Angabe über die Anzahl noch über

die Wertigkeit der Geschenke. es gab nur einen allgemeinen Hinweis auf die Webseite des genannten Unternehmens

-dass die in den Spielregeln dazu getroffene Angaben für eine Schätzung zu unbestimmt seien,

-dass das Finanzamt bei der Aufteilung der Stückzahl von 45 Mio in 22,5 Mio Geschenk- und 22,5 Mio Rabattgutscheine der Verhältnismäßigkeit Rechnung getragen habe, die es bei der Bildung eines Gewinnpools verweigern möchte.

-dass es in Spielregeln keine Angabe über die Höhe der Versandkosten gegeben hat, allerdings aber die werteinschränkende Tatsache der Entrichtung der Versandkosten verdeutlicht worden sei,

- dass ein verständiger Erklärungsempfänger, dem 22.500.000 Gutscheine für Geschenke in Aussicht gestellt werden, sich subjektiv darüber bewusst sei, dass es zum Wesen eines Gewinnspieles gehört, dass je wertvoller ein Gewinn desto geringer die Gewinnchance sei.

–dass aufgrund der der Menge der ausgespielten Gutscheine ein verständiger Spielteilnehmer daher nicht davon ausgehen habe dürfen, einen wertvollen Preis zu erhalten.

sodass

- ein durchschnittlicher Spielteilnehmer keineswegs von einem Geschenk in der Höhe von € 10 ausgehen habe können, und bei der Schätzung zu berücksichtigen sei, dass auf der Webseite des genannten Unternehmens auch Waren mit einem minderen Wert gezeigt worden sind. Es hätte der Schätzung des gemeinen Wertes die Ware mit dem niedrigsten Preis zu Grunde gelegt werden müssen. Der vom Finanzamt vorgenommenen Schätzung nach hätte P. de, deren gesamter Umsatz im Jahre 2013 161 Mio Euro betragen hat, Geschenke im Wert von 225 Mio verteilt, die sie davor dem Veranstalter gratis zur Verfügung gestellt hat. Diese Annahme sei fern jeder anzunehmender Lebensrealität- auch im Hinblick darauf, dass der Wert aller Gewinne aus dem österreichischen Lotto 6 aus 45 297 Mio Euro betrage habe- und ein Indiz dafür, dass die Gutscheine jedenfalls keinen Wert von 10,00 Euro hatten. P.-de habe für seinen Jahresabschluss 2012 keine Rückstellungen für die Einlösung dieser Gutscheine vorgenommen, was aber bei einem tatsächlichen Wert von € 10,00- im Hinblick auf die gegebene Anzahl- unabdingbar gewesen wäre.

Bei Gewinnspielen liege eine Wert-Preispyramide vor. Das bedeute, dass je höher der Wert des Gewinnes ist, umso geringer seiendie Stückzahlen.

Es seien keine Transaktionen mit diesen Gutscheinen gefunden worden, es gäbe daher keinen Markt dafür, es sei kein Preis dafür erzielbar gewesen. Die Einlösequote für diese Gutscheine

seien im Promillebereich gelegen. Dies zeige für die objektive Bewertung auf, dass 99% der Teilnehmer diese Gutscheine nicht einmal geschenkt haben wollten, was bedeute, dass diese Gutscheine jedenfalls keinen Wert von 10 Euro hatten.

Wenn bei der Bewertung der DVDs schon mit der Erwartungshaltung der Teilnehmer operiert werde (was- wie bereits im Gutachten dargelegt- aus Sicht der Bf. unzulässig ist), müsse für die Schätzung des gemeinen Wertes der niedrigste Händlerpreis herangezogen werden.

Als Beweis wurde vorgelegt:

-Ein Ausdruck des Angebotes des genannten Unternehmens vom 31.03.2014 zum Gratiserhalt eines aaa (Einsparung € 39,90)

- Ein Ausdruck des Angebotes des genannten Unternehmens vom 19.09.2018 zum Erhalt eines bbb zum Preis von 0,70 Euro statt 29,90 Euro (Einsparung € 29,20)

- Ein Ausdruck des Angebotes des genannten Unternehmens vom 19.09.2018 zum Erhalt einer ccc zum Preis von Euro 0,30 statt 6,90 (Einsparung € 6,60)

-Ein Ausdruck des Angebotes des genannten Unternehmens vom 19.09.2018 zum Erhalt eines ddd zum Preis von Euro 0,70 statt 7,90 (Einsparung € 7,20)

Ein Ausdruck des Angebotes des genannten Unternehmens vom 19.09.2018 zum Erhalt einer eee für Palm Pre zum Preis von Euro 0,10 statt 24,90(Einsparung 100%)

-Jahresabschluss des genannten Unternehmens aus dem Jahr 2012

Wert-Preistabelle zum verfahrensgegenständlichen Preisausschreiben

Außerdem seien-die Versandkosten bei der Schätzung der Geschenkgutscheine als unbedingte Lasten iSd § 59 Abs.6 GSpG wertmindernd mit der Differenz zwischen den, dem genannten Unternehmen zu bezahlenden Versandgebühren und den tatsächlich verlangten Versandkosten zu berücksichtigen.

§ 58 Abs.3 GSpG sei deshalb unionsrechtswidrig, weil damit die Dienstleistungs-und die Warenverkehrsfreiheit sowohl von Veranstaltern die außerhalb Österreichs ansässig sind als auch von Veranstaltern mit Sitz im Inland verletzt werde, weil in beiden Fällen Gewinne (mit)versteuert werden müssen, die in Österreich gar nicht ausgespielt worden sind. Dadurch, dass nach dieser Bestimmung alle Gewinne die in den Mitgliedstaaten ausgespielt werden in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen werden müssen, wird effektiv verhindert dass im Ausland Preisausschreiben zu Vermarktungszwecken veranstaltet werden können, die auch Österreich miteinbeziehen.

Die für eine Steuerverminderung in Österreich nach § 58 Abs.3 GSpG zwingend vorzunehmende Einschränkungen und Modifizierungen der in Aussicht gestellten, vermögenswerten Leistungen würden eine massive Einschränkung grenzüberschreitender Gewinnspiele bedeuten. Dass ein Veranstalter die Möglichkeit habe, eine andere wirtschaftliche Aktivität zu setzen, als diejenige die vom Ausland aus erheblich erschwert wird, vermag die Unionsrechtswidrigkeit einer inländischen Norm und den Verstoß gegen die Dienstleistungs- und Erwerbsfreiheit nicht zu beseitigen.

Die Frage, ob § 58 Abs.3 GSpG mit dem Unionsrecht vereinbar ist, sei für das vorliegende Verfahren präjudiziell und dem EuGH vorzulegen; wobei das BFG zur Vorlage berechtigt sei, und jedes andere Höchstgericht zur Vorlage verpflichtet sei. Zur Entscheidung, ob eine inländische Rechtsnorm dem Unionsrecht widerspricht, sei ausschließlich der EuGH berufen. Das BFG war in den Erkenntnissen RV/1100216/2016 und RV/1100134/2017 vom 25.01.2018 nicht berufen zu entscheiden, ob § 58 Abs.3 GSpG mit den Bestimmungen des AEUV betreffend Dienstleistungs- und Erwerbsfreiheit, vereinbar ist oder nicht. Die Dienstleistungsrichtlinie und das auf ihrer Grundlage erlassene Dienstleistungsgesetz vermögen die in EU-Verträgen garantierten Grundfreiheiten weder verändern noch einzuschränken, weil sie auf einer niederen derogatorischen Stufe stehen.

Die Vertreter der Amtspartei verwiesen im Erörterungsgespräch im Wesentlichen auf ihre Ausführungen in der Stellungnahme vom 20.11.2017.

Darüber hinaus brachten sie vor,

- dass sich aus der Formulierung des § 58 Abs.3 GSpG, wenn sich das Glückspiel auch an die inländische Öffentlichkeit richtet, ein hinreichender Inlandsbezug gegeben sei
- dass nach dem Erkenntnis des VwGH zu Zl.2015/16/0035 eine Aufteilung der Gewinne aufgrund der Mitteilung des Veranstalters, dass Gewinnspiel finde auch in anderen Ländern statt, nicht zulässig sei
- dass aus den Spielbedingungen (Spielregeln) nicht ableitbar gewesen sei, dass die P.de-Geschenkgutscheine keinen Gewinncharakter gehabt hätten, vielmehr sei deren Erhalt gemeinsam mit den anderen Gewinnen verdeutlicht worden.
- dass die Angabe in den Spielbedingungen 45 Mio an Rabatt und Geschenkgutscheine von P.de nicht unbestimmt sei, sondern habe sich diese 45 Mio den Spielteilnehmern aus den Spielbedingungen erschlossen. Die Schätzung 1: 1, betreffend Rabatt- und Geschenkgutscheine, sei -mangels anderer Angaben in den Spielregeln- vorgenommen worden.

Zur Frage der Vereinbarkeit des § 58 Abs.3 GSpG mit dem Unionsrecht werde der Bezug habende Inhalt der Erkenntnissen des BFG vom 25.01.2018 ,zu den Zahlen RV/1100216/2016, RV/1100134/2017 ,für zutreffend erachtet.

Der erkennende Senat hat hiezu erwogen:

Die, auf die zu beurteilende Rechtsache bezogenen, Bestimmungen des Glücksspielgesetzes, (GSpG), sowie des Bewertungsgesetzes 1955 ,(BewG), und des Verwaltungsgerichtshofgesetzes, (VwGG), lauten in ihrer verfahrensmaßgeblichen Fassung wie folgt:

"Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistung gemäß § 2 Abs.1 Z 2 (Einsatz) unterliegen einer Glücksspielabgabe von 5vH der in Aussicht gestellten Vermögenswerten Leistungen (gewinn), wenn sich das Gewinnspiel (auch) an die inländische Öffentlichkeit richtet. Die Steuerpflicht entfällt, wenn die Steuer den Betrag von 500 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt. (§ 58 Abs.3 GSpG)

Die Abgabenschuld entsteht in den Fällen des § 58 im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages in Fällen des § 58 Abs.3 mit Ende des Kalenderjahres der Veröffentlichung des Gewinnspieles. (§ 59 Abs.1 Z 1 GSpG)

Schuldner bei einer Abgabepflicht nach §§ 57 und 58 sind

bei einer Abgabepflicht nach § 58 der Vertragspartner des Spielteilnehmers sowie die Veranstalter, die die in § 58 genannten Ausspielungen anbieten oder organisieren.(§ 59 Abs.2 Z 2 GSpG)

Für die Bewertung von Waren und geldwerten Leistungen in den Fällen der §§ 57 und 58 gelten die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen der Anwendung der Bestimmung des § 15 Abs.1 über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs.3 Bewertungsgesetztes 1955 ausgeschlossen ist. (§ 59 Abs.6 GSpG)

Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen. (§ 10 Abs.1 BewG)

Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. (§ 10 Abs.2 BewG)

Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen. (§ 10 Abs.3 BewG)

Wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, sind die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen (§ 63 Abs.1 VwGG)"

Dem gegenständlichen Verfahren wird folgender, verfahrensrelevanter Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Das M-Gewinnspiel fand im Zeitraum 15.11.2012 und 19.12.2012 statt, und wurde in Österreich von der Bf. und in den Ländern A. und B. von der D. Promotion GmbH & Co KG veranstaltet. Bei diesem Gewinnspiel ging es darum, vier zueinander passende Spielsticker für einen Sammelgewinn zu bekommen, wobei pro Vierergruppe immer ein Sofortgewinn enthalten war. Die Sticker waren entweder in den D. Restaurants der Teilnahmeländer beim Kauf bestimmter Nahrungsmittel (diese wurden in den Spielregeln genannt) oder durch Anruf bei einer in den Spielregeln angegebenen Telefon-Hotline zu bekommen. Der Folder mit dem Titel Spielregeln lag in den D. Restaurants von Österreich, A. und B. auf. In den Spielregeln wurden die Spielnehmer zunächst darüber informiert, dass dieses Gewinnspiel in A., Österreich und B. stattfindet. Es wurde darin festgehalten, welche und wie viele Gewinne zu erhalten waren, und dass, die Gewinne: H. und X. nur in A. verfügbar sind und dass Personen, die ihren Wohnsitz in Österreich oder B. haben, statt des L-Abos einmalig eine DVD geschenkt bekommen. Unter dem Titel „Sofortgewinne ist in den Spielregeln u.a. „Millionen von Gutscheinen von P.“ zu lesen.

Zusätzlich zu diesen Spielregeln lag ein Folder mit dem Titel „Wunschzettel“ auf, auf welchen alle Gewinne abgebildet waren. So waren je eine handelsübliche P-DVD und G-DVD zu sehen. Unter diesen Abbildungen war zu lesen: 150.000 DVD von L und O. de: ein Amazon Unternehmen. Außerdem stand im Wunschzettel: 45 Mio Rabattgutscheine oder Geschenke von P-de: Der Wunschzettel enthielt den Vermerk Gewinnchance 1: 4. In den Spielregeln war dazu vermerkt, dass diese Aussage sich auf das ganze Promotionsgebiet bezieht, auf der Ausgabe aller Spielsticker basiert und ein rein rechnerischer bzw. statistischer Wert ist.

Für Österreich gab es einen eigenen Gewinnpool (Preispool), das bedeutet, dass von vorne herein schriftliche Festlegungen der Bf über mengenmäßige Beschränkungen der ausgelobten Gewinne für die Teilnehmer aus Österreich vorgelegen sind. Diese Einschränkungen stehen weder in den Spielregeln noch auf den Wunschzettel.

Im Hinblick auf das gesamte o.a. Vorbringen der Bf. ist zu erwägen:

Der Behauptung der Bf, der Verwaltungsgerichtshof habe im aufhebenden Erkenntnis vom 24.01.2017, Zl. Ro 2015/16/ 0038- keine Aussage darüber getroffen, ob das verfahrensgegenständliche Gewinnspiel überhaupt oder nur zum Teil unter § 58 Abs.3 GSpG fällt, ist entgegen zu halten:

Die Bindung gemäß § 63 Abs.1 VwGG besteht für Verwaltungsgerichte an die, die Aufhebung tragenden, Gründe bzw. jene rechtlichen Bewertungen, die zwar nicht im Erkenntnis ausdrücklich erwähnt wurden, aber notwendige Voraussetzungen für das aufhebende Erkenntnis gewesen sind.

Im o.a. Erkenntnis hat der VwGH das Erkenntnis des BFG vom 31.07.2015, mit welchem die Bemessung der verfahrensgegenständliche Glückspielabgabe gemäß § 58 Abs.3 GSpG auf Grundlage der, von der Bf. aufgezeichneten mengenmäßigen, Gewinnbeschränkungen (österreichischer Gewinnspool) und der, in den Spielregeln enthaltenen, drei Gewinnbegrenzungen für inländische Teilnehmer erfolgt ist, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

In der Begründung wird festgehalten, dass Bemessungsgrundlage nach § 58 Abs.3 GSpG die Gesamtheit aller in Aussicht gestellten Gewinne bildet, wobei maßgeblich dafür der Empfängerhorizont der inländischen Öffentlichkeit ist, und nicht eine Intention oder Mentalreservation des Veranstalters.

Weiter führt der VwGH aus:

„Unter Zugrundelegung dieses Verständnisses entbehrt die Annahme des Gerichts, es habe für Österreich einen eigenen „Preispool“ gegeben, in dieser Allgemeinheit einer Grundlage, weil nicht festgestellt ist, dass der inländischen Öffentlichkeit gleichermaßen auch die Begrenzung der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne) anhand eines Preispools erklärt worden wäre.“

„Der Amtsrevision kommt daher schon in der Bemängelung der Berechnung der Bemessungsgrundlage anhand eines österreichischen Preispools Berechtigung zu, weshalb das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß §.42Abs.2 Z 1 VwGG aufzuheben ist.“

Diese Aufhebung wird somit davon getragen, dass das BFG der Festsetzung der Glücksspielabgabe nach § 58 Abs.3 GSpG eine falsche Bemessungsgrundlage zu Grunde gelegt hat.

Die VwGH hat sich mit der Grundlage für die Bemessung der Glücksspielabgabe nach § 58 Abs.3 GSpG auseinandergesetzt und die Aufhebung des Erkenntnisses des BFG alleine auf die verfehlte Bemessungsgrundlage gestützt. Diese Vorgangsweise setzt aber die Bewertung des VwGH voraus, dass das, dieser Aufhebung zugrunde liegende, Gewinnspiel, grundsätzlich der Glücksspielabgabe nach § 58 Abs.3 GSpG zu unterliegt.

Wenn auch vom VwGH nicht ausdrücklich festgehalten wurde, dass das zu beurteilende Gewinnspiel den Charakter eines länderübergreifenden Gewinnspiels iSd § 58 Abs.3 GSpG hat, so war dessen Einordnung unter § 58 Abs.3 GSpG eine notwendige Voraussetzung der Aufhebung wegen der Heranziehung einer unrichtigen Bemessungsgrundlage.

Aus den aufgezeigten Gründen sieht sich das BFG im fortgesetzten Verfahren gemäß § 63 Abs.1 VwGG an die Bewertung des M Gewinnspiels als länderübergreifendes Gewinnspiel iSd § 58 Abs.3 GSpG gebunden.

Außerdem ist auch aus dem, im genannten höchstgerichtlichen Erkenntnis, an das BFG erteilten Auftrag **„bei der Festsetzung der Glücksspielabgabe allfällig weitere in diesem Jahr durchgeführten Gewinnspiele („F. „Y“) in die Bemessung miteinzubeziehen“** zu erkennen, dass das verfahrensgegenständliche Gewinnspiel, vom VwGH als ein, der Glücksspielabgabe unterliegendes, Gewinnspiel betrachtet wird.

Der Behauptung der Bf., die Bestimmung des § 58 Abs.3 GSpG lässt keinen hinreichenden Inlandsbezug erkennen, ist entgegenzuhalten, dass bereits der VfGH im vorstehend angeführten Erkenntnis vom 12. Dezember 2016 feststellt, dass *„das Gesetz seit dem Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl. I Nr 76 auch eine hinreichende Anknüpfung an das Inland vorsieht, wenn die Auslobung im Inland die Abgabepflicht auslöst.“* Diese hinreichende Anknüpfung ist mit dem Wortlaut des § 58 Abs.3 GSpG *„wenn sich das Gewinnspiel (auch) an die inländische Öffentlichkeit richtet* gegeben.

Die Bf. ist der Ansicht, dass für die inländische Öffentlichkeit eine mengenmäßige Einschränkung bzw. Modifizierung der Gewinne eines länderübergreifenden Gewinnspiels schon dann in Aussicht gestellt werde, wenn dieser in den Spielregeln verdeutlicht wird, dass dieses Gewinnspiel in mehreren Ländern stattfindet, für diese aus den Spielregeln-anhand der Erläuterung über die Art des Gewinnspiels (Spielanleitung)- zu erkennen ist, dass auch in anderen Mitgliedstaaten durch das Erbringen bestimmter Leistungen Gewinne erhalten werden können. Der VwGH habe, im verfahrensmaßgeblichen, Erkenntnis vom 24.01.2017 die Existenz eines österreichischen Gewinnpools nicht in Abrede gestellt, sondern lediglich Feststellungen des BFG dazu vermisst. Darüber werden im fortgesetzten Verfahren Feststellungen zu treffen sein.

Dazu ist festzustellen:

Das BFG hat im ersten Verfahrensgang, mit Erkenntnis vom 31.07.2015, festgestellt, dass „im Hinblick darauf, dass § 58 Abs.3 GSpG auf die Besteuerung des in Aussicht gestellten Gewinnes abstellt, im zu beurteilenden Fall nicht übersehen werden darf, dass in den Spielregeln des verfahrensgegenständlichen Gewinnspieles gleich zu Anfang ausdrücklich darüber informiert wird, dass dieses Gewinnspiel nicht nur in Österreich sondern auch in A. und B. veranstaltet wird, und die Auflistung der Gewinne nicht nur an Österreich sondern deutlich auch an A. und B. gerichtet war. Demnach konnte ein durchschnittlich aufmerksamer Spielteilnehmer nicht damit rechnen, dass sämtliche Gewinne auf Österreich entfallen. Vielmehr konnte ein von Österreich aus teilnehmender Spieler vernünftigerweise davon ausgehen, dass ihm nur Gewinne, die im österreichischen Preispool vorgesehen sind, zugesagt werden.“

Das BFG vertrat sohin die Ansicht, dass bei diesem länderübergreifenden Gewinnspiel die inländische Öffentlichkeit von einer, sie betreffende, mengenmäßigen Gewinnbegrenzung des Veranstalters schon deshalb habe auszugehen müssen, weil in den Spielbedingungen eine, an alle Spielteilnehmer gerichtete, Auflistung der Gewinne enthalten ist, sowie die Information erfolgt ist, dass dieses Gewinnspiel nicht nur in Österreich stattfindet. Unter diesen Voraussetzungen müsse der inländische Spielteilnehmer davon ausgehen, dass er nur die, vom Veranstalter für die inländische Öffentlichkeit von festgelegten, Gewinne erhalten kann; unbeschadet dessen, ob diese Festlegungen in den Spielregeln ihm gegenüber ausdrücklich verdeutlicht werden.

Dieser Ansicht erteilte der VwGH mit Erkenntnis vom 24.01.2017, Zl: Zahl Ro 2015/16/0038 eine Absage und hob das genannte Erkenntnis des BFG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf. In der Begründung stellt der VwGH sinngemäß fest, dass Gewinnbegrenzungen nur dann in die Bemessungsgrundlage nach § 58 Abs.3 GSpG Einlass finden, wenn sich der inländischen Öffentlichkeit aus den Inhalt der Spielregeln bzw. aus dem Inhalt des Wunschezettels von vorne herein Beschränkungen und/oder Modifizierungen der in Aussicht gestellten Gewinne erschließen.

Im gegenständlichen Fall hat die Bf. von vorne herein für die inländische Öffentlichkeit eine mengenmäßige Beschränkung der, in den Spielbedingungen, in Aussicht gestellten Gewinne festgelegt. (österreichischer Gewinnpool). Diese Gewinnbegrenzung wurde der inländischen Öffentlichkeit weder in den Spielregeln erklärt noch ihr gegenüber im Wunschezettel verdeutlicht. Somit ist diese Gewinnbegrenzung laut Gewinnpool für die Bemessung der Glücksspielabgabe gemäß § 58 Abs.3 GSpG unbeachtlich.

Der VwGH stellt im Erkenntnis vom 24.01.2017 Zahl Ro 2015/16/0035 zu einem gleichgelagerten Sachverhalt (in den Spielbedingungen wurde sowohl mitgeteilt, dass das Gewinnspiel in Österreich und A. stattfindet, als auch, welche Leistungen sämtliche Spielteilnehmer für den Erhalt eines Gewinns zu erbringen hatten; woraus inländische Spielteilnehmer ersehen konnten, dass auch ausländische Spielteilnehmer Gewinne erhalten

konnten) fest, dass § 58 Abs.3 GSpG bei länderübergreifenden Gewinnspielen eine (vom BFG im darauf bezogenen Erstverfahren vorgenommene) verhältnismäßige Aufteilung oder Reduzierung der Glücksspielabgabe nicht vorsieht, und dass als Bemessungsgrundlage der Wert aller in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen heranzuziehen ist.

Im Hinblick darauf haben auch im vorliegenden Fall sämtliche, in den Spielregeln ausgelobten , und im Wunschzettel genau dargestellten Gewinne-so auch die 45 Mio an Rabatt und Geschenkgutscheine von P. de-, mit Ausnahme der, in den Spielregeln verdeutlichten drei Gewinnbegrenzungen (vgl.RZ 17 des Erkenntnisses des VwGH vom 24.01.2017, Zl: Zahl Ro 2015/16/0038), als (auch) der inländischen Öffentlichkeit in Aussicht gestellt zu gelten.

Zur in Streit gezogenen Bewertung ist zunächst festzuhalten:

Aus dem Inhalt des § 10 BewG 1955 heraus kann nicht erkannt werden, dass es sich bei dem gemeinen Wert um den niedrigsten Preis handelt, der im Verkauf einer (gebrauchten) Ware von Privat an Privat zu erzielen ist. (vgl.dazu VwGH 27.04.2000,99/16/0249)

In der, von der Bf. im fortgesetzten Verfahren, für die Richtigkeit ihres, im Gutachten dargelegten, Bewertungsansatzes ins Treffen geführten Berufungsentscheidung des UFS vom 14.10.2009, GZ RV/1269-W/08 geht es u.a. um die Ermittlung des gemeinen Wertes eines Gebrauchtwagens, wobei der UFS ,unbeschadet der Wiedergabe, der Rechtsmeinung von Doralt, es grundsätzlich als schlüssig und denkfolgerichtig ansieht, wenn die Abgabenbehörde bei der Ermittlung des gemeinen Wertes eines KFZ von den in Österreich bestehenden Handelspreisen ausgeht.

Schließlich wurde in diesem Fall der gemeine Wert als Mittelwert zwischen dem im Mittel gelegenen Händlereinkaufspreis und den zu 20% höheren Händlerverkaufspreis abzüglich USt und NoVa ermittelt.

Schon alleine deshalb, weil die zu bewerteten Gewinne nicht als Gebrauchtwagen in Aussicht gestellt worden sind, ist aus dieser Berufungsentscheidung für den Beweis der Richtigkeit der im Gutachten aufgestellten Bewertungsmethode nichts zu gewinnen.

Gemäß der ständigen Rechtsprechung des VwGH (z.B. VwGH 11.07.2000, 97/16/0222) kommt es bei der Bewertung nach § 10 BewG auf die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr angewandten Handelspreise an. Der gemeine Wert muss -nach der der ständigen Rechtsprechung des VwGH -ein gewogener Durchschnittspreis sein (z.B.28.01.1993, 92/16/0120) , wobei der dafür im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbare Preis maßgebend ist. Er entspricht im Wesentlichen dem inländischen Detailverkaufspreis..(VwGH 29.11.2001, 2001/16/0296; 28.01.1993, 92/16/0120) Es kommt nicht darauf an, ob das Wirtschaftsgut tatsächlich veräußert wurde oder welcher Preis bei einer Veräußerung tatsächlich erzielt worden ist, sondern es ist objektiv festzustellen, welchem Wert den zu

bewertenden Wirtschaftsgut ganz allgemein vom Standpunkt der am Erwerb Interessierten beizumessen wäre. (Frotz/Hügl/Popp/ Kommentar zum Bewertungsgesetz § 10 Abs.2 Pkt.4) Bei der Bewertung ist es erforderlich, die Preisverhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld in Betracht zu ziehen. (Frotz/Hügl/Popp/ Kommentar zum Bewertungsgesetz § 10 Abs.2 Pkt. 5) Ein Wirtschaftsgut wird deshalb nicht wertlos, weil es zu einer bestimmten Zeit keinen Käufer findet oder nicht zu dem vom Veräußerer geforderten Preis anzubringen ist. (VwGH 16.02.1949, ZI 1273/47,Slg 77(f)) Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse liegen im Allgemeinen bei vertraglichen Veräußerungsverboten vor. (Frotz/Hügl/Popp/ Kommentar zum Bewertungsgesetz § 10 Abs.3 Rz Pkt.3) Transportkosten zählen nur dann zum gemeinen Wert, wenn diese in den allgemeinen Marktpreis eingeflossen sind. (Frotz/Hügl/Popp/ Kommentar zum Bewertungsgesetz § 10 Abs.2 Pkt. 6) Rabatt ist ein Nachlass vom Listenpreis einer Ware oder Dienstleistung oder von dem Preis, den der Unternehmer in sonstiger Weise allgemein ankündigt oder fordert (Nettoverkaufspreis) oder ein Sonderpreis, der wegen der Zugehörigkeit zu bestimmten Verbraucherkreisen, Berufen, Vereinen oder Gesellschaften eingeräumt wird. Der Umstand, dass Warengutscheine eines Unternehmens auch gratis zu erhalten sind, ist kein Rabatt im vorstehend aufgezeigten Sinn. Laut Rechtsprechung des VwGH zu Zahl 97/16/0222 ist ein Gutschein, der einen Leistungsanspruch in der Höhe eines bestimmten Warenwertes repräsentiert, mit diesem Warenwert (Listenpreis), abzüglich üblicherweise gewährten Rabatten zu bewerten. Allfällige von dem Kunden zu tragende Versandgebühren und Portokosten, haben auf den Warenwert an sich keinen Einfluss

Bei dem gemeinen Wert handelt es sich um eine fiktive Größe, die mit Hilfe der Preisschätzung zu ermitteln ist, und zwar ausgehend von einem objektiven Maßstab.(VwGH 29.11.2001,2001/16/0296) Bei einer solchen Schätzung kommen die Grundsätze des § 184 BAO zur Anwendung. Dabei kann ein gewisses Ausmaß an Ungenauigkeiten, auch bei strengster Einhaltung der Verfahrensvorschriften und Heranziehung sachangemessener Schätzungsmethoden nicht ausgeschlossen werden. (Stoll BAO Kommentar S 1914)

Maßgeblich für die, im zu beurteilenden Fall festzusetzende, Glückspielabgabe, ist laut dem, diesem fortgesetzten Verfahren zugrunde liegenden, Erkenntnis des VwGH, die Gesamtheit aller in Aussicht gestellten Gewinne, mit Ausnahme des H., der X. und des L- Abos, wobei für den Umfang der „In Aussichtstellung“ der Erklärungshorizont der inländischen Öffentlichkeit maßgeblich ist. Die Gewinne sind für die Bewertung also aus Sicht der inländischen Öffentlichkeit, soweit sie sich dieser aus den Spielregeln erschließen, zu beurteilen. Allfällige Mentalreservationen der Veranstalter im Hinblick auf die Aufmachung und den Wert der Gewinne finden in diese Bewertung keinen Einlass.

Zu den, im Gutachten zum Beweis, der Richtigkeit des darin aufgezeigten, Bewertungsansatzes ins Treffen geführten, Erkenntnis des VwGH zur Zahl:: 98/16/0192,ist festzustellen::

In diesem Erkenntnis stellte der VwGH fest, dass es sich bei den Erhalt eines Handys im Rahmen einer Verlosung gegen den Abschluss eines Mobilfunkvertrages um keine freigiebige Zuwendung gehandelt hat. Im Hinblick auf eine Beurteilung dieses Sachverhaltes nach § 58 Abs.3 GSpG ist dazu zu bemerken, dass der inländischen Öffentlichkeit die Bedingung Erhalt des Handys gegen Vertragsabschluss von vorne herein verdeutlicht worden ist.

Die Bestimmung des § 59 Abs.6 GSpG ist im Hinblick auf § 1 Abs.1 BewG 1955 als *lex specialis* zum Bewertungsgesetz 1955 anzusehen. Sohin sind für die Bewertung der in Aussicht gestellten Gewinne allfällige mit dem Erhalt dieser Gewinne verbundene bedingte Leistungen und Lasten als unbedingt anzusehen.

Daraus ergibt sich für die Bewertung der P.de-Geschenkgutscheine folgendes:

Aus den Spielregeln erschließt sich dem Spielteilnehmer weder, dass sie ein Rabattangebot oder eine Einladung zur Abgabe eines Angebotes zum Kauf einer Ware aus dem P.-de Warensortiment erhalten haben, zu den Bedingung der Bezahlung überhöhter, die Herstellungskosten abdeckender, Versandkosten, noch dass es sich bei den in Aussicht gestellten Gutscheinen um Massengutscheine ohne Gewinncharakter gehandelt hat.

Alleine die Erklärungen auf dem Spielzettel „*und das können Sie gewinnen*“ im Zusammenhalt mit dem Hinweis „*Rabattgutscheine oder Geschenk von P.de: Es kann maximal nur ein Gutschein pro Monat pro Person eingelöst werden,*“ haben den Spielteilnehmern verdeutlicht, dass sie nach der Einlösung ihres Gutscheines ein Geschenk dem Warensortiment von P.de. erhalten. Welches Geschenk genau war aus den Spielregeln ebenso wenig ersichtlich, wie eine eingeschränkte Nutzbarkeit dieses Geschenkes.

Sohin liegen Gewinne von Waren vor, deren gemeiner Wert iSd vorstehenden Ausführungen schätzen war; wobei die Bedingungen der Einlösung des Gutscheines sowie der Entrichtung von Versandkosten an P.-de im Lichte des § 59 Abs.6 GSpG unbeachtlich waren.

Versandkosten wären nur dann bei der Schätzung des gemeinen Wertes zu berücksichtigen gewesen, wenn diese im Kaufpreis der Waren enthalten gewesen wären. Aus dem Umstand, dass die Geschenkgutscheine nach Beendigung des Gewinnspieles in den privaten Verkaufsforen so gut wie keinen Abnehmer fanden, ist, schon aufgrund der iSd § 59 Abs.1 Z 1 GSpG vorgegebenen Bewertung der Gewinne im Zeitpunkt von deren In Aussichtstellung unmaßgeblich. Die von der Bf. anlässlich des Erörterungsgespräches vorgelegten Angebote aus dem Jahr 2014 bzw. 2018 sind schon aufgrund der gemäß § 4 Abs.1 BAO im Abgabenverfahren geltenden Zeitbezogenheit der Abgabengesetze (der Abgabenanspruch entsteht sobald der Tatbestand verwirklicht wird, an dem das Gesetz die Abgabepflicht knüpft) unbeachtlich. Da für die Bewertung der Gewinne alleine maßgeblich ist, wie sie sich für den Spielteilnehmer aus den Spielregeln erschlossen haben, vermag die Bf. weder aus der anlässlich des Erörterungsgespräches vorgelegten unternehmensinternen Wert-

Preispyramide und aus dem vorgelegten Jahresabschluss 2012 von P-de, noch aus dem, im Erörterungsgespräch aufgestellten, Vergleich zwischen den von der belangten Behörde geschätzten Gesamtwert der P. de- Geschenkgutscheinen und den Wert aller Gewinne von 6 aus 45 etwas für sich zu gewinnen.

Laut Internetseiten des genannten Unternehmens, ist dessen Geschäftsmodell, Waren, die von ihm zu einem bestimmten Kaufpreis ausgepreist werden (Stattpreise), bis zu 100% ermäßigt anzubieten. Der Erhalt der Waren erfolgt erst nach Bezahlung überhöhter Versandkosten (für Kunden aus Österreich bis zu 11,90 Euro).

Diese bis zu 100% ermäßigten Billigstpreise sind keine im Rahmen des allgemeinen Geschäftsverkehrs erzielbaren Durchschnittspreise, und kommen daher als gemeiner Wert nicht in Betracht.

Die belangte Behörde ging bei der Schätzung der P.-de Geschenke zunächst von der, den Spielteilnehmern im Wunschzettel ,verdeutlichten Anzahl von „*insgesamt 45 Mio Rabattgutscheine oder Geschenke von P. -de*“ aus, und schätzte zutreffender Weise, mangels näherer Differenzierung in den Spielregeln, die, auf die Geschenke entfallende, Stückzahl , im Verhältnis 1 zu 1 zu den in Aussicht gestellten Rabattgutscheinen, auf 22.500.000 Stück.

Es fällt auf, dass-laut dem, vom vormaligen Vertreter der Bf. im Verwaltungsverfahren (Eingabe vom 28.03.2014) beigebrachten, Ausdruck von Internetseiten des genannten Unternehmens (Abfragezeitpunkt: 22.03.2013) jedem Gewinner mitgeteilt worden ist, dass P.I-de ihm ein Geschenk seiner Wahl im Wert von bis zu 44,95 Euro schenkt.

Die belangte Behörde ging bei der Schätzung des Warenwertes von den, zeitnahe zum Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches, auf diesen Internetseiten ausgepreisten Stattpreisen zwischen 20 Euro und 40 Euro ,des wechselweise aus acht Waren bestehenden Produktangebotes, aus.

Da Stattpreise von € 20,00 überwogen haben und es sich bei den angebotenen Waren (fff, ggg, hhh, iii, jjj, kkk, ll, mmm) unstrittig um geringwertige gehandelt hat, bei denen die Erzielung eines Durchschnittspreises von 20 Euro im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zweifelhaft erschienen ist, setzte sie den Durchschnittspreis mit € 10,00 an.

Dieser Schätzung wird seitens des BFG- mangels präziserer Angaben in den Spielregeln -nicht mit dem Vorwurf der Rechtswidrigkeit begegnet.

Der Umstand, dass vergleichbare Geschenkgutscheine auch gratis erhalten werden konnten, hat auf die Schätzung des Warenwertes der, im Rahmen eines Gewinnspieles zu erhaltenden, Geschenke keine Auswirkung.

Aus den aufgezeigten Gründen sind der Berechnung der Glücksspielabgabe gemäß § 58 Abs.3 GSpG 22.500.000,00 Stück Geschenkgutscheine von P-de zu einem Warenwert von € 10,00 pro Stück zugrunde zu legen.

Der Vollständigkeit halber ist festzustellen, dass auch im fortgesetzten Verfahren nicht erkannt werden kann, dass die Geschenkgutscheine, aus den von der Bf. aufgezeigten Gründen, nicht der Glücksspielabgabe unterliegen-. Ein Glücksspiel iSd § 1 Abs.1 GSpG ist schon dann gegeben, wenn Gewinn und Verlust vorwiegend vom Zufall abhängen. (VwGH 25.07.1990, 86/17/0062). Im zu beurteilenden Fall, hat die Bf. den Spielteilnehmern den Erhalt von Geschenkgutscheinen zugesagt, für den Fall, dass diese die dafür geeigneten Spielsticker erhalten, was vom Zufall abhängig war.

Bewertung der G-DVD und der P-DVD:

Laut Wunschzettel wurden die beiden DVDs als neue handelsübliche DVDs dargestellt. Aufgrund der dazu in den Spielregeln enthaltenen Information *„die Abbildungen des Wunschzettels dienen lediglich Demonstrationszwecken und können von den tatsächlichen Gewinnen abweichen bzw. durch gleichwertige ersetzt werden“*, konnte der Spielteilnehmer jedenfalls erwarten, eine die den Darstellungen auf den Wunschzettel gleichwertige DVD zu erhalten.

Die im Gutachten ins Treffen geführten tatsächlichen Wertminderungen sind in den Spielregeln nicht in Aussicht gestellt worden und sind daher bei der Bewertung außer Acht zu lassen.

Der Bezug dieser DVDs von Amazon wurde zwar im Wunschzettel verdeutlicht, doch ist den Ausführungen des FA in seiner Stellungnahme zu folgen, dass es evident sei, dass auch andere unabhängige Unternehmen ihre Waren über Amazon beziehen.

Die vom Finanzamt in der genannten Stellungnahme präsentierte Schätzung dieser DVDs erscheint daher im Hinblick auf die vorzunehmende Ermittlung eines gewogenen Durchschnittspreises als zutreffend.

Sohin sind der Abgabenbemessung beide, der inländischen Öffentlichkeit als Gewinn in Aussicht gestellten, DVDs (das sind lt. Aktenlage 150.000,00 mit einem Wert von € 8,00 pro Stück zugrunde zu legen.

Bewertung der Ersatz-DVD :

Anhand der Bezug habenden Informationen in den Spielregeln, wurde der inländischen Öffentlichkeit als Ersatz für das L Abo die Schenkung einer neuwertigen, handelsüblichen DVD in Aussicht gestellt. Dass es sich dabei um den tatsächlich geschenkten Film gehandelt hat, ist

der inländischen Öffentlichkeit nicht verdeutlicht worden. Es sind nur die beiden, vorstehend genannten DVDs im Wunschzettel gezeigt worden und dazu ist gleichzeitig deren allfälliger Ersatz durch gleichwertige DVDs verdeutlicht worden. Sohin ist dem Finanzamt zu folgen, dass dem österreichischen Spielteilnehmer eine, den beiden DVDs gleichwertige, DVD als Geschenk in Aussicht gestellt worden ist.

Sohin sind der Abgabenbemessung die, der inländischen Öffentlichkeit als Gewinn in Aussicht gestellten, Ersatz-DVDs (das sind lt. Aktenlage insgesamt 2.036.983,00) zu einem Wert von € 8,00 pro Stück zugrunde zu legen.

Letztlich ist der Vollständigkeit halber festzustellen, dass der Umstand, dass die in den Spielregeln des Gewinnspiel in Aussicht gestellten Gutscheine von den Unternehmen R., T. und FH bis zu 50 Euro auch gratis zu erhalten gewesen waren, nicht als üblicher Weise gewährter Rabatt, für den in den Gutscheinen angeführten Warenwert von € 100,00 anzusehen ist.

Bemessungsgrundlage und Berechnung der Glücksspielabgabe 2012 nach § 58 Abs.3 GSpG

Der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe 2012 (M- Gewinnspiel“ ,Gewinnspiel „F.“, Gewinnspiel "Y") sind die die Gewinne: H. (€ 32.105,16), X. € 45.000,00) und L- Abo (vom FA mit € 0,00 bewertet) des M-Gewinnsspieles nicht zu Grunde zu legen, da diese nach den Ausführungen des VwGH zu Zahl Ro 2015/16/0038-8 Rz 17 der inländischen Öffentlichkeit nicht in Aussicht gestellt worden sind.

Für die Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe des M-Gewinnsspieles ist sohin dem, laut Stellungnahme des FA vom 28.03.2017, berechneten Betrag von € 248.801.541,17. der Betrag von € 77.105,16 (= € 32.105,16 und € 45.000,00) abzuziehen= **€ 248.709. 648,41; zuzüglich Bemessungsgrundlage Gewinnspiel „F.“, Gewinnspiel“ „Y“ im Betrage von € 14.787,60 = € 248.724.436,01= Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe gemäß § 58 Abs.3 GSpG für 2012 davon 5 vH= € 12.436.221,80 = Glücksspielabgabe gemäß § 58 Abs.3 GSpG für 2012 (Siehe dazu Beilage)**

Zu der, im bekämpften Bescheid gemäß § 58 Abs.3 GSpG festgesetzten Glücksspielabgabe in der Höhe von € 12.440.078,36 beträgt der Unterschiedsbetrag (Gutschrift) € 3.856,56.

Im Hinblick auf den, im Spruch des bekämpften Bescheides selbstberechneten Betrages von € 2.829,23 ergibt sich einen Nachforderungsbetrag idHv € 12.433.392,57

Anregung auf Antragstellung gemäß Art.267 AEUV

Zunächst wird auf die Bezug habende, vorstehend angeführte Begründung in der Stellungnahme der Berichterstatterin vom 22.06.2018 hingewiesen. Darin wird- aus Sicht des

Senates- zutreffender Weise festgehalten, warum seitens des BFG kein Anlass zur angeregten Antragstellung besteht.

Ergänzend wird seitens des erkennenden Senates, im Hinblick auf das Vorbringen des Vertreters der Bf. im Erörterungsgespräch, ausgeführt.

In der Stellungnahme des BFG vom 22.06. 2018 ist von einer Einschränkung der Grundfreiheiten nach dem AEUV durch die Dienstleistungsrichtlinie und die Bestimmungen des darauf fußenden Dienstleistungsgesetzes nicht die Rede. Es wurde lediglich festgestellt, dass mit der Dienstleistungsrichtlinie die, im AEUV geregelte, Dienstleistungsfreiheit liberalisiert worden ist, und die Gründe dargelegt, warum auch unter Berücksichtigung dieses Aspektes, der Anregung auf Vorlage gemäß Art. 267 AEUV nicht nachgekommen wird.

Es ist richtig, dass nach § 58 Abs.3 GSpG Veranstalter länderübergreifender Gewinnspiele zur Steuerverminderung in Österreich für die inländische Öffentlichkeit Begrenzungen z.B. in Form Gewinnpools bilden müssen, und diese Begrenzungen sich der inländischen Öffentlichkeit in den Spielregeln (Spielbedingungen) erschließen müssen. Diese Einschränkung, betreffend die Veranstaltung länderübergreifender Gewinnspiele, wird jedoch aus folgenden Gründen nicht als Verstoß gegen die Dienstleistungs- und Warenverkehrsfreiheit angesehen:

Nach Rechtsprechung des EuGH ist es „Sache jedes Mitgliedstaates zu beurteilen, ob es im Zusammenhang mit den von ihm verfolgten legitimen Zielen erforderlich ist, Tätigkeiten vollständig oder teilweise zu verbieten, oder ob es genügt, sie zu beschränken und zu diesem Zweck mehr oder weniger strenge Kontrollformen vorzusehen, wobei die Notwendigkeit und die Verhältnismäßigkeit der erlassenen Maßnahmen allein im Hinblick auf die verfolgten Ziele und das von den betreffenden nationalen Stellen angestrebte Schutzniveau zu beurteilen sind“. (Carmen Media Group, Rn 46).

Fest steht, dass es Ziel des österreichischen Gesetzgebers war, mit der Bestimmung des § 58 Abs.3 GSpG, dem-unbestrittener Weise- im Interesse der Allgemeinheit gelegenen Spielerschutz Rechnung zu tragen.

Der EuGH vertritt in EuGH 24.01.2013, Stanleybet International LTD, C-186/11 Rn45 die Auffassung, dass im Gegensatz zur Einführung eines freien und unverfälschten Wettbewerbs auf einem traditionellen Markt die Betreibung eines derartigen Wettbewerbs auf dem sehr spezifischen Markt für Glücksspiele d.h. zwischen mehreren Veranstaltern, die die gleichen Glücksspiele betreiben dürfen, insofern nachteilige Folgen haben könnte, als diese Veranstalter versucht wären, einander an Einfallsreichtum zu übertreffen, um ihr Angebot attraktiver als das ihrer Mitbewerber zu machen, sodass für Verbraucher die mit dem Spiel verbundenen Ausgaben und die Gefahr der Spielsucht erhöht würden.

Im vorliegenden Fall liegt ein länderübergreifendes Gewinnspiel mit besonders hoher Gewinnsumme vor. Dieses Gewinnspiel ist durch das offensichtliche Bemühen des Veranstalters, zur Attraktivitätssteigerung eine sehr hohe Anzahl an Gewinnmöglichkeiten zu bieten, durchaus geeignet beim Kunden Spielleidenschaft zu wecken bzw. die bereits vorhandene Spielleidenschaft in Richtung Spielsucht zu treiben.

Mit der Besteuerung solcher Gewinnspiele (Preisausschreiben) nach § 58 Abs.3 GSpG wirkt der Gesetzgeber dieser Gefahr entgegen, indem er den Veranstaltern einen Anreiz bietet, die Anzahl und Höhe der zu gewinnenden Preise zu begrenzen, und damit die Förderung solcher unentgeltlichen Glücksspiele verhindert.

Eine von vorne herein erfolgte Anpassung der, der inländischen Öffentlichkeit, in Aussicht gestellten Preise auf den Absatz oder Umsatz in Österreich führt zu einem geringeren Steueranfall in Österreich beim Veranstalter, und gleicht das Verhältnis der Bedeutung solcher Preisausschreiben zum Absatz bzw. Umsatz von Waren bzw. Dienstleistungen in Österreich aus. Wesentlich ist auch, dass die genannten Anpassung, der, vom Gesetzgeber im öffentlichen Interesse beabsichtigten, Zurückdrängung übermäßig großer, der Steigerung der Spielleidenschaft zuträglicher, Gewinnspiele dient.

Die von der Bf. für die Steuerbemessung angeregte prozentuelle Aufteilung aller ausgespielten Gewinne auf die teilnehmenden Länder, würde zwar insbesondere bei den kleineren Ländern zu einer geringeren Steuerbelastung führen, bietet aber deren Veranstaltern wenig Anreiz zur Vornahme der genannten Anpassung in den Spielbedingungen, und ist daher jedenfalls deutlich weniger als die Besteuerung nach § 58 Abs.3 GSpG geeignet, dem Ziel des Glücksspielgesetzes, nämlich der Lenkung und Regulierung der Spielleidenschaft, zu dienen.

Der Anregung, das Gericht möge seine Vorlageberechtigung gemäß Art.267 AEUV in Anspruch nehmen, wird sohin nicht gefolgt. Bestärkt darin wird das BFG durch die Feststellungen des Generalstaatsanwaltes in der Rechtssache C-591/15, wonach die Verschreibung der Glücksspielabgabe nach § 58 Abs.3 GSpG nicht gegen EU-Recht verstößt. Aufgrund dieser Feststellungen kam das BFG, bereits im Erkenntnis zu GZ: RV/1100216/2016, der Anregung § 58 Abs.3 GSpG dem EUGH vorzulegen, nicht nach.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß § 280 Abs.1 lit.d BAO haben Ausfertigungen von Erkenntnissen und Beschlüssen der Verwaltungsgerichte den Spruch einschließlich der Entscheidung, ob eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof nach Art.133 Abs.4 B-VG zulässig ist, zu enthalten.

Gemäß Art. 133 Abs.4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzlich 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. Hat das Erkenntnis nur eine geringe Geldstrafe zum Gegenstand, kann durch Bundesgesetz vorgesehen werden, dass die Revision unzulässig ist.

Für die Bewertung von Gutscheinen im Zusammenhalt mit der Festsetzung einer Verkehrsteuer liegt mit Erkenntnis zu Zahl:97/16/0222 eine Rechtsprechung des VwGH vor.

Darin ging es um die Einlösung eines, auf einen bestimmten Geldbetrag lautenden, Geschenkgutscheines zur Beziehung von nicht konkret angeführten Leistungen eines Fertigteilhausunternehmens..

Im zu beurteilenden Fall ging es darum, dass, gegen Einlösung eines Geschenkgutscheines, ein nicht konkret bezeichnetes Geschenk aus dem Warensortiment eines konkret bezeichneten Unternehmens zu erhalten war. Somit ist der zu beurteilende Fall mit dem vorstehend angeführten, vergleichbar.

Zum gemeinen Wert als Bewertungsmaßstab existiert, wie vorstehend angeführt, eine einheitliche, ständige Rechtsprechung des VwGH

Die ordentliche Revision war daher insoweit nicht zuzulassen.

In den Erkenntnissen zu den Zahlen Ro 2015/16/0035; Ro 2015/16/0038 stellt der VwGH fest, dass Bemessungsgrundlage nach § 58 Abs.3 GSpG die Gesamtheit aller in Aussicht gestellten Gewinne bildet. Aus dem Erkenntnis Zahl: Ro 2015/16/0038 geht hervor, dass das, was in Aussicht gestellt wird, sich aus dem Inhalt der Spielbedingungen erschließt. Es fehlt eine explizite Rechtsprechung des VwGH zur Frage, was der inländischen Öffentlichkeit anhand der Spielbedingungen für eine, für sie geltende, Begrenzung aller in Aussicht gestellten Gewinne zumindest erklärt werden muss bzw. dass die Information gegenüber der inländischen Öffentlichkeit in den Spielbedingungen, über mehrere Veranstaltungsländer und über die Art des Gewinnspiels (Spielanleitung),-woraus für diese erkennbar ist, dass auch in anderen Ländern Gewinne erhalten werden können- zur verhältnismäßigen Aufteilung oder Reduzierung der Glücksspielabgabe nicht ausreicht.

Zudem fehlt eine explizite Rechtsprechung des VwGH, zur Frage, ob § 58 Abs. 3 GSpG gegen die Dienstleistungs- und Warenverkehrsfreiheit nach dem AEUV verstößt.

Die ordentliche Revision war daher insoweit zuzulassen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 20. Februar 2019