

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache Bf. Anschrift, über die Beschwerde vom 25.11.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 29.10.2014, betreffend Umsatzsteuer 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Bf. im folgenden Beschwerdeführerin (Bf.) erklärte im Veranlagungszeitraum 2013 Umsätze mit Glücksspielautomaten iSd [§ 2 Abs. 3 GSpG](#) und Video Lotterie Terminals (VLT-Terminals).

Laut erklärungsgemäß erlassenen Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 29.10.2014 erzielte sie steuerbare Umsätze von 1.142.217,47 € woraus sich unter Anwendung des Normalsteuersatzes eine Umsatzsteuerschuld von 264.369,11 € ergibt. Abzüglich der erklärungsgemäß berücksichtigten Vorsteuern von 153.668,24 € wurde die Jahresumsatzsteuer 2013 mit 110.700,87 € festgesetzt.

Gegen diese Bescheid erhob die Bf. fristgerecht am 25.11.2014 Beschwerde, in welcher ausschließlich ausgeführt wird, dass [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. d UStG 1994](#) dem Unionsrecht widerspreche. Trotz vergleichbarem Angebot - die X-GmbH biete unter dem Portal ***portal*** elektronische Lotterien an und betreibe an mehreren Standorten sogenannte xx-Lokale - würden die Umsätze aus elektronischen Lotterien gemäß § 12a Glückspielgesetz (GSpG), die nicht über VLTs angeboten würden, gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 9 UStG 1994](#) von der Umsatzsteuer befreit. Die Bf. stehe in einem Wettbewerbsverhältnis mit diesen Unternehmen und würden sich die Leistungen der Bf. nicht von jenen der X-GmbH unterscheiden. Aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers sei von vergleichbaren

Produkten/Leistungen auszugehen und gebiete der Neutralitätsgrundsatz demgemäß eine gleichmäßige Behandlung.

Unter Hinweis auf die EuGH Entscheidungen 10.6.2010, *Leo Libera* C-58/09; 17.2.2005, *Linneweber* C-453/02; 10.11.2011 *The Rank Group*, C-259/10 stünden die Dienstleistungen aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers in einem Wettbewerb und die unterschiedliche Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung für Produkte, die über eine elektronische Lotterie gemäß [§ 12a GSpG](#) (Onlineglücksspiele) und nicht über Spieleapparate mittels Glückspielautomaten (Walzenspiele) bzw. VLTS angeboten würden, widerspreche dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität.

Infolge der unterschiedlichen umsatzsteuerlichen Behandlung gleichartiger miteinander im Wettbewerb stehender Glücksspiel verstoße § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG idgF gegen den unionsrechtlichen Neutralitätsgrundsatz. Statt die Umsatzsteuerbefreiung auf Glückspielautomaten iSd [§ 2 Abs. 3 GSpG](#) auszudehnen, sei entgegen den Vorgaben der MwStSystRL und entgegen der Rechtsprechung des EuGH die Steuerbefreiung für VLTS durch die Rechtsänderung der Glückspielgesetznovelle 2008 gestrichen worden anstatt die in Art. 135 Absatz 1 Buchst. i MwStSystRL verankerte Umsatzsteuerbefreiung unionsrechtskonform Vorgaben umzusetzen. Damit verstoße die Republik Österreich gegen die Integration und Einheitlichkeit des Rechts sowie gegen die Verpflichtungen aus dem Vertrag durch eine unerlaubte Vertragsauslegung gemäß [Art. 19 AEUV](#).

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 25.6.2018 ab, da weder die Eigenschaften der noch die Bedürfnisbefriedigung von Glücksspiel mit Glückspielautomaten bzw. VLTS zu Internetglücksspiel vergleichbar sei. Das Glücksspiel mit Glückspielautomaten und VLTS erfordere anders als das Internetglücksspiel eine physische Präsenz des Verbrauchers vor diesen Automaten oder Terminals. Auch der vermittelte Gesamteindruck des Durchschnittsverbrauchers - unter anderem durch die unterschiedlichen sensorischen Wahrnehmungen - unterscheide sich gravierend. Demgemäß sei keine Verletzung des unionsrechtlichen Neutralitätsgrundsatzes gegeben wäre.

Mit Schreiben vom 28.7.2018 begehrte die Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Die belangte Behörde legt mit Schreiben vom 28.8.2018 die Beschwerde zur Entscheidung anher vor.

Die in der Beschwerde gestellten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat wurden mit Schreiben vom 20.2.2020 zurückgenommen.

Folgender unstrittiger Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt und dem Vorbringen der Bf. und wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die Bf. erzielte im Kalenderjahr 2013 Umsätze mit herkömmlichen Glücksspielautomaten iSd [§ 2 Abs. 3 GSpG](#) (sog. "Walzengeräte" oder "einarmige Banditen") und Video Lotterie Terminals (VLTs).

VLTs ähneln optisch klassischen Spielautomaten einer Spielbank, unterscheiden sich von diesen aber in der Spielmechanik. Während ein herkömmlicher Glücksspielautomat (Walzengerät) eigenständig per Zufallsgenerator (mechanische oder elektronische Vorrichtung im Apparat) über Gewinn und Verlust entscheidet, wird diese Entscheidung bei VLTs vom Zufallsgenerator eines zentralen Rechners getroffen. Die Spiele dieser Terminals sind elektronische Lotterien, die gemäß § 12a des Glücksspielgesetzes (GSpG) Ausspielungen sind, bei denen die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler bzw. der Spielvertrag vor Spielteilnahme über elektronische Medien erfolgt bzw. abgeschlossen wird. Die Entscheidung über Gewinn und Verlust wird zentralseitig herbeigeführt. Der Spielteilnehmer erfährt unmittelbar nach der Spielteilnahme das Ergebnis dieser Entscheidung. Der zentrale Rechner übermittelt die Ergebnisse per Telekommunikation an die einzelnen Terminals.

Um mit den von der Bf. betriebenen herkömmlichen Spielautomaten oder VLTs spielen zu können, müssen die Spieler immer zu den Geräten in den diversen Spiellokalen kommen, ein Einloggen von einem anderen Standort (z.B Zuhause oder über mobile Geräte) ist nicht möglich.

Die Höhe der Umsätze der erzielten Umsätze entspricht der Steuererklärung und den im bekämpften Bescheid ausgewiesenen Beträgen.

Die Feststellungen ergeben sich aus dem Akteninhalt und dem deckungsgleichen Vorbringen und sind überdies unstrittig.

Strittig ist im beschwerdegegenständlichen Verfahren ausschließlich die Rechtsfrage, ob der in [§ 6 Abs 1 Z 9 lit d UStG](#) 1994 normierte Ausschluss der Umsätze die mittels Glücksspielautomaten oder mit Hilfe von VLTs erzielt werden von der Steuerfreiheit, dem Unionsrecht widerspricht.

[§ 6 Abs 1 Z 9 lit d UStG](#) 1994 lautet auszugweise:

„Von den unter § 1 Abs 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

d)

aa) die mit Wetten gemäß [§ 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG](#) 1957 und mit Ausspielungen gemäß [§ 2 Abs 1 GSpG](#), ausgenommen Ausspielungen mit Glücksspielautomaten ([§ 2 Abs 3 GSpG](#)) und mit Video Lotterie Terminals, unmittelbar verbundene Umsätze,

bb) Umsätze aus der Mitwirkung im Rahmen von Ausspielungen, soweit hierfür vom Konzessionär (§ 14 GSpG) Vergütungen gewährt werden, ausgenommen Vergütungen aufgrund von Ausspielungen mittels Video Lotterie Terminals, und

cc)...

Unionsrechtlich ist die Befreiung durch Art. 135 Abs. 1 lit. i MwSt-RL gedeckt, wonach Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz steuerfrei sind „unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden“. Nach der EuGH-Rechtsprechung räumt das Unionsrecht den Mitgliedstaaten auf diesem Gebiet einen weiten Spielraum ein und verlangt insbesondere keine umfassende Befreiung der Glücksspiele. Eine differenzierte Behandlung von Glücksspielen ist zulässig, sofern die verschiedenen Arten von Spielen nicht miteinander im Wettbewerb stehen; den Mitgliedstaaten ist es somit gestattet, nur bestimmte Glücksspiele (zB Lotterien und Wetten, nicht aber sonstige Glücksspiele) von der MwSt zu befreien (Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 6 Tz 282, EuGH 10.6.2010, [C-58/09](#) „Leo-Libera“; 10.11.2011, C-259/10 „The Rank Group“).

Der Grundsatz der Neutralität der MwSt verbietet es allerdings, die Steuerbefreiung den erlaubten Glücksspielen vorzubehalten, selbst wenn unerlaubte Glücksspiele nicht den sonst für Glücksspiele vorgesehenen Abgaben unterliegen (EuGH 11.6.1998, [C-283/95](#) „Fischer“; 10.11.2011, C-259/10 „The Rank Group“).

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist es mit dem Unionsrecht auch nicht vereinbar, die Befreiung auf Glücksspiele in zugelassenen öffentlichen Spielbanken zu beschränken, sie aber auf die Ausübung der gleichen Tätigkeit durch Wirtschaftsteilnehmer, die nicht Spielbankbetreiber sind, nicht anzuwenden (EuGH 17.2.2005, [C-453/02](#) „Linneweber“; das Urteil geht von einer unmittelbaren Anwendbarkeit der Befreiungsvorschrift auf solche Fälle aus; so auch BFH 22.9.2005, V R 52/01).

In Österreich werden alle Umsätze mit Glücksspielautomaten und VLTs umsatzsteuerpflichtig behandelt, egal ob sie mit mit konzessionierten oder auch illegal betriebenen Geräten erwirtschaftet werden. Die österreichische Regelung ist demnach als unionsrechtskonform zu bewerten, da sie Gleiches nicht ungleich behandelt, was nach der EuGH Rechtsprechung geboten ist. Die innerstaatlichen Bestimmungen bewegen sich vielmehr im von Art. 135 Abs. 1 lit. i der MwSt-RL (Richtlinie 2006/112) erlaubten Rahmen, der einen weiten Wertungsspielraum zulässt.

Nichts Anderes ist auch aus dem Urteil C-259/10, „The Rank Group“, vom 10.11.2011 abzuleiten. Der EuGH stellt hier einmal mehr fest, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen ist, dass zwei aus der Sicht des Verbrauchers gleichartige

Dienstleistungen, die dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers befriedigen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen. Im Rank-Fall ging es darum, dass die Umsätze verschiedener von Rank betriebenen Glücksspielgeräte (Geldspielautomaten) unterschiedlich besteuert wurden. Unstrittig war, dass die besteuerten Geräte und die nicht besteuerten Vergleichsgeräte aus der Sicht der Verbraucher in diesem Fall gleichartig waren.

Eine solche Ungleichbehandlung verstößt nach dem EuGH grundsätzlich gegen das unionsrechtliche Neutralitätsgebot, ohne dass es noch der Feststellung bedarf, dass die betreffenden Dienstleistungen in einem Wettbewerbsverhältnis zueinander stehen oder dass der Wettbewerb wegen dieser Ungleichbehandlung verzerrt ist. Bei der im Hinblick auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität vorzunehmenden Prüfung, ob zwei Arten von Geldspielautomaten gleichartig sind und die gleiche Behandlung hinsichtlich der Mehrwertsteuer erfordern, ist zu prüfen, ob die Benutzung dieser Gerätearten aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers vergleichbar ist und dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers befriedigt, wobei insoweit insbesondere Gesichtspunkte wie die Mindest- und Höchsteinsätze und -gewinne und die Gewinnchancen berücksichtigt werden können.

In Rz 53 der Entscheidung führt der EuGH dazu aus: *„Zunächst ist festzustellen, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, soll Art. 13 Teil B Buchst. f der Sechsten Richtlinie und dem in Randnr. 40 des vorliegenden Urteils genannten weiten Wertungsspielraum, der den Mitgliedstaaten in dieser Bestimmung eingeräumt worden ist, nicht jede praktische Wirksamkeit genommen werden, nicht dahin ausgelegt werden kann, dass Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz sämtlich als gleichartige Leistungen im Sinne dieses Grundsatzes anzusehen wären. Ein Mitgliedstaat kann daher die Mehrwertsteuerbefreiung auf bestimmte Formen von Glücksspielen beschränken (vgl. in diesem Sinne Urteil „Leo Libera GmbH“, Randnr. 35).“* Aus diesem Urteil ergibt sich somit, dass der nationale Gesetzgeber sehr wohl unterschiedliche Arten von Glücksspielen unterschiedlich behandeln kann und die unionsrechtlichen Vorgaben keine generelle Steuerbefreiung für Glücksspiele verlangen.

Nach dem Vorbringen der Bf. wäre es unionsrechtlich geboten, Spiele mit den VLTs und Casinospiele an anderen festen Aufstellorten (Spielbanken, Gasthäuser, Tankstellen oÄ.) gleich den Online-Glücksspielen zu behandeln. Ein Durchschnittsverbraucher werde unterschiedlich besteuert, je nachdem, ob er in ein Glücksspielgerät in einer Spielbank, in einer Gaststätte, in einem der xx-Lokale bediene oder aber über ein Tablet, eine Smartphone-App. Diese Dienstleistungen stünden aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers auch im Wettbewerb zumal es aus der Sicht des Verbrauchers gleichgültig sei wie die Entscheidung am Spielgerät getroffen werde (lokal am Gerät bzw.

zentral auf einem Rechner). Die unterschiedliche Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung verstoße gegen den Grundsatz der Neutralität.

Zum diesbezüglichen Vorbringen der Bf. ist auf die oben angeführte Rechtsprechung des EuGH (EuGH 10.11.2011, [C-259/10](#) „The Rank Group“) zu verweisen. Im Urteil vom 10.6.2010, Rs C-58/09, „Leo-Libera“, hat der EuGH weiters entschieden, dass es nicht dem Neutralitätsgrundsatz widerspricht, wenn eine Art von Glücksspiel mit Geldeinsatz von der Mehrwertsteuer befreit wird, eine andere (zB das Automatenglücksspiel) hingegen nicht, sofern die beiden Arten von Spielen nicht miteinander im Wettbewerb stehen.

Die angeführten Dienstleistungen, Geldspielautomaten an einem fixen Aufstellort zum einen und Online-Glücksspiele zum anderen stehen nicht miteinander im Wettbewerb. Es ist aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers nach Ansicht des Gerichtes sehr wohl Anderes, ob er sich von Zuhause aus bzw. über ein (mobiles) Endgerät online einloggt und Glücksspiele ausführt, oder ob er in eine Gaststätte, Spielhalle, einen Pokerclub oder eine andere Örtlichkeit zu einem ortsgebundenen Gerät geht und dort – neben der Inanspruchnahme der gastronomischen Dienstleistungen – die zur Verfügung gestellten Geräte bedient. Daran vermag auch der ähnliche Aufbau der einzelnen Spiele nichts zu ändern. Auch das haptische Element der beiden Spielformen ist nicht vergleichbar. Zwar sind beide Spielformen als Glücksspiel zu werten, sie können aber nur aufgrund völlig unterschiedlicher Zugangsvoraussetzungen und Mittel konsumiert werden und werden unterschiedlich erlebt. Eine Gleichartigkeit im Sinne der oben zitierten Rechtsprechung liegt sohin nicht vor.

Der EuGH hat etwa auch ausgeführt, dass im Vergleich von Pferdewetten über das Internet zu traditionellen Pferdewetten eine unterschiedliche Behandlung gerechtfertigt ist, wenn die Nutzung des Internets dazu führt, dass die mit dem Glücksspiel verbundenen Gefahren über diejenigen hinaus verstärkt werden, die mit den über traditionelle Kanäle vertriebenen Spielen einhergehen (EuGH 30.6.2011, Rs [C-212/08](#), „Zeturf“).

Eine Differenzierung dieser im beschwerdegegenständlichen Fall aufgezeigten verschiedenen Angebote im Glücksspielbereich in der Besteuerung ist daher auch unionsrechtlich gedeckt, verstößt nicht gegen das Neutralitätsgebot und dient einer einfacheren Kontrolle und der Rechtssicherheit.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine

solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine derartige Rechtsfrage liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vor, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (VwGH 6.4.2016, [Ro 2016/16/0006](#) mit vielen weiteren Nachweisen).

Auf Grund der oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar aus dem Gesetz und sind auch durch die zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung geklärt, weshalb eine Revision nicht zuzulassen ist.

Wien, am 24. Februar 2020