

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache [...], [...], zu Händen des Geschäftsführers ***1*** über die Beschwerde vom 11. Dezember 2011 und weitere

gegen

1. den (1) Bescheid vom 11. November 2011, mit welchem der Antrag auf Festsetzung der Glücksspielabgabe für den Monat Jänner 2011 abgewiesen wurde,
2. den (1) Glücksspielabgabenbescheid vom 11. November 2011 gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO für den Monat Februar 2011,
3. sieben (7) Bescheide vom 11. November 2011, mit welchen der Antrag auf Festsetzung der Glücksspielabgabe für die Monate März bis September 2011 abgewiesen wurde (RV/7100406/2012)
4. den (1) Bescheid vom 19. Oktober 2012, mit welchem der Antrag auf Festsetzung der Glücksspielabgabe für den Monat Oktober 2011 abgewiesen wurde (RV/7103547/2012),
5. zehn (10) Glücksspielabgabenbescheide vom 19. Oktober 2012 gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO für die Monate November 2011 bis August 2012 (RV/7103548/2012, RV/7103549/2012, RV/7103550/2012, RV/7103551/2012, RV/7103552/2012, RV/7103553/2012, RV/7103554/2012, RV/7103555/2012, RV/7103556/2012, RV/7103557/2012),
6. vierzehn (14) Glücksspielabgabenbescheide vom 24. Jänner 2014 gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO für die Monate September 2012 bis November 2013 (RV/7101003/2014, RV/7101299/2014, RV/7101300/2014, RV/7101301/2014, RV/7101302/2014, RV/7101303/2014, RV/7101304/2014, RV/7101305/2014, RV/7101306/2014, RV/7101307/2014, RV/7101308/2014, RV/7101309/2014, RV/7101310/2014, RV/7101311/2014),
7. den (1) Glücksspielabgabenbescheid vom 31. Jänner 2014 gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO für den Monat Dezember 2013 (RV/7101312/2014),

8. zwölf (12) Glücksspielabgabenbescheide vom 12. Februar 2015 gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO für die Monate Jänner bis Dezember 2014 (RV/7101995/2015, RV/7102000/2015, RV/7102001/2015, RV/7102002/2015, RV/7102003/2015, RV/7102004/2015, RV/7102005/2015, RV/7102006/2015, RV/7102007/2015, RV/7102008/2015, RV/7102009/2015, RV/7102010/2015)

alle (47 Bescheide) des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zur StNr. ***BF1StNr1***-Team 15, betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG (Elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals ohne Konzession gemäß § 14 GSpG) zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittige Punkte

1. Elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals ohne Konzession gemäß § 14 GSpG bei einem Inlandssachverhalt: Ist die Besteuerung von Ausspielungen über nicht bewilligte Eingabeterminals, die sich mit einem konzessionierten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland über Internet verbinden, mit Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG verfassungs- und unionsrechtswidrig? (vgl. BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012; BFG 5.5.2020, RV/7100404/2012)

2. Erfolgt die Teilnahme an der Ausspielung an dem geografischen Ort, von dem der Spielteilnehmer daran tatsächlich physisch teilnimmt, dh vom nicht bewilligten Eingabeterminal? (vgl. Ablehnungsbeschluss VfGH 8.6.2017, E 2416/2016 zu BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012; weiters BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015 - bestätigt durch den Zurückweisungsbeschluss VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060; BFG 5.3.2018, RV/7100719/2015).

Übersicht:

1. Verfahren vor dem Finanzamt
2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

3. Glücksspielgesetzliche Bestimmungen

4. Sachverhalt

5. Der Einwand der Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgabe wegen Besteuerung von Ausspielungen über Eingabeterminals, die sich mit einem in der Steiermark konzessionierten Glücksspielautomaten verbinden in Gegenüberstellung zur jüngsten Judikatur der Höchstgerichte in Bezug auf das Glücksspielmonopol

5.1. Die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG

5.2. Kein grenzüberschreitender Sachverhalt

5.3. VwGH 16.3.2016, 2015/17/0022, OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t und VfGH 15.10.2016, E 945/2016ua

5.4. Bestätigung der Unionsrechtskonformität des Glücksspielmonopols durch das Erkenntnis VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048

5.5. VwGH 24.04.2019, Ra 2017/17/0962 zur Werbung der Konzessionäre

5.6. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

6. Ort der Teilnahme an der Ausspielung

7. Enthält die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG eine Steuerbefreiung?

8. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

9. Unzulässigkeit der Revision

1. Verfahren vor dem Finanzamt

Die Bf. ist eine in Österreich ansässige Unternehmung. Gegenstand des Unternehmens ist die Ausübung des Gastgewerbes in all seinen Formen, Handel mit Waren aller Art, Vermietung und Verpachtung von Unternehmen, Liegenschaften und Geschäftsräumlichkeiten, Beteiligung an anderen Unternehmen und die Übernahme von Geschäftsführungen. Sie bot im Zeitraum Jänner 2011 bis Dezember 2014 Glücksspiele an, indem sie „dezentrale Eingabeterminals ohne Innenleben“ hauptsächlich im Raum Wien aufstellte. Diese Terminals verbinden sich über mehrere Router über das Internet selbständig mit einem in der Steiermark aufgestellten Glücksspielautomaten, in dem die Entscheidung über das Spielergebnis getroffen wird. Die dezentralen Eingabeterminals haben keine Bewilligung gemäß § 5 GSpG. Die Bf. hat keine Konzession gemäß § 14 GSpG („Lotterienkonzession“).

Die Bf. betrieb in den Prüfungszeiträumen 2011 bis 2014 in folgenden Standorten, teilweise nicht durchgängig, Glücksspielgeräte:

[...]

Im Juli 2013 war aufgrund von Betriebsurlaub geschlossen, weswegen keine Umsätze mit den Geräten anfielen.

Sämtliche Geräte wurden mit 31. Dezember 2014 außer Betrieb genommen. Eine Anmeldung der Glücksspielabgabe erfolgte daher letztmalig für den Monat Dezember 2014 (Niederschrift über die Außenprüfung für den Zeitraum 2014).

1.1. Bescheide vom 11. November 2011 (RV/7100406/2012)

Die Bf. gab für die Monate Jänner 2011 und Februar 2011 Glücksspielanmeldungen ab. Am 19. Mai 2011 reichte die Bf. eine schriftliche Erklärung ein und ersuchte um bescheidmäßige Vorschreibung. Beigelegt war ein Begleitschreiben mit der Darstellung der rechtlichen Einstufung des im Standort ***2*** betriebenen Gerätes aus Sicht der Bf. und ein Gutachten des Sachverständigen Michael Bicha, „Gutachten über die Client/Server/AWP Funktionsweise der Mainvision Geräte“ adressiert an die Firma ***3***, zu Händen ***4***.

Auf Anfrage des Finanzamtes vom 26. Mai/8. August 2011 antwortete die Bf. am 26. August 2011, dass auf die von der Bf. aufgestellten Geräte die Ausnahmeregelung des § 60 Abs. 25 GSpG anzuwenden sei, beigelegt wurde eine Beispielbewilligung für Spielgeräte in Graz eines Dritten.

Am 8. November 2011 meldete die Bf. für die Monate März bis September 2011 die Glücksspielabgabe über FinanzOnline und überwies 4.871,00 Euro auf das Konto des Finanzamtes.

Das Finanzamt führte vor Bescheiderlassung bei der Bf. eine Außenprüfung über den Zeitraum 1-9/2011 durch. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung stellte das Finanzamt unter Bezugnahme auf das Gutachten Michael Bicha, „Gutachten über die Client/Server/AWP Funktionsweise der Mainvision Geräte“ dar, dass am Annahmeterminal keine Spielentscheidung getroffen werde und diese jedes Mal, wenn Spielresultate benötigt würden, diese via verschlüsselter Verbindung vom verbundenen Gerät, auf dem sich der Zufallsgenerator befinde, angefordert werde. Über die einzelnen durchgeführten Glücksspiele konnten zwar keine Grundaufzeichnungen iSd § 131 BAO vorgelegt werden, die „die einzelnen Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen“. Darunter wären im Falle von Glücksspielautomaten Aufzeichnungen über jedes einzelne durchgeführte Spiel zu verstehen, da diese von den Einschränkungen der zu führenden Aufzeichnungen durch die Barbewegungsverordnung ausdrücklich ausgenommen seien. Jedoch wurden Belege aus der Buchhaltung des Unternehmens über die jeweils am Monatsende durchgeführte

Automatenabrechnung vorgelegt, die für den Abrechnungszeitraum die Summe der Einwürfe, die Gewinnauszahlungen, das Bruttospielergebnis, Name und Adresse des Aufstellungsortes und das Datum der Abrechnung enthielten, aus denen die Bemessungsgrundlagen Jahresbruttospielerinnahmen gewonnen werden konnten. Abschließend stellte das Finanzamt fest, dass die an Hand der vorgelegten Belege ermittelte Glücksspielabgabe mit den angemeldeten Beträgen übereinstimmt, bzw. für den Monat Februar 2011 mit der berichtigten Anmeldung vom 3.11.2011.

Das Finanzamt beurteilte den Sachverhalt, wenn Ausspielungen über nicht bewilligte Eingabeterminals, die sich mit einem konzessionierten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland über Internet verbinden, als elektronische Lotterie gemäß § 12a GSpG über Video-Lotterie-Terminals, folgte den Feststellungen des Prüfungsorgans und wies mit acht (8) Bescheiden vom 11. November 2011 die Anträge der Bf., die Glücksspielabgabe mit Bescheid gemäß § 201 BAO festzusetzen, für die Monate 1, 2-9/2011 ab, da sich die Selbstberechnung der Glücksspielabgaben für diese Monate als richtig erwies. Der Glücksspielabgabenbescheid vom 11. November 2011 für den Februar 2011 erging wegen des Berichtigungsantrages der Bf.

Fristgerecht wurde gegen diese neun (9) Bescheide vom 11. November 2011 Berufung/Beschwerde wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung erhoben. Eingewendet wurde, dass keine Ausspielungen in Form elektronischer Lotterien iSd § 12 GSpG vorlägen, noch sich eine Genehmigungspflicht für die „Geräte“ aus irgendeiner gesetzlichen Norm ableiten ließe und diese „Geräte“ es einem Spieler lediglich ermöglichen würden, an den in Frage stehenden Ausspielungen teilzunehmen, die auf in der Steiermark befindlichen landesrechtlich genehmigten Glücksspielautomaten iSd §§ 2 Abs. 3 iVm § 4 Abs. 2 GSpG idF vor den Glücksspielgesetznovellen 54/2010 und 73/2010 stattfinden. Es sei auf diese Ausspielungen die Übergangsbestimmung der § 57 Abs. 6 iVm § 60 Abs. 25 GSpG anzuwenden. Insofern könne kein Eingriff in das Glücksspielmonopol des Bundes vorliegen und die Anwendung des § 57 GSpG über die Erhebung der Glücksspielabgabe scheide aus.

Die Bf. beantragte, eine mündliche Verhandlung durchzuführen und eine Senatsentscheidung.

Das Finanzamt legte, was nach der damaligen Rechtslage möglich war, diese Rechtsmittel ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung der Rechtsmittelinanz vor.

Im Vorlagebericht beantragte das Finanzamt, die Berufung/Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Der OGH habe in seiner Entscheidung zu einem vergleichbaren Sachverhalt ausgeführt, dass dann zentralseitig über Gewinn und Verlust entschieden werde, wenn diese Entscheidung nicht ein vom Spielteilnehmer bedienter Apparat selbst herbeiführe. (OGH 11.3.2010, 4 Ob 17/10v). Zentralseitigkeit sei gegeben, wenn sich die Entscheidungseinrichtung nicht in den von den Spielteilnehmern bedienten Terminals befinde, sondern die Entscheidung in jenen Automaten stattfinde, der von den Terminals disloziert aufgestellt, mit letzterem aber vernetzt sei.

Die Bf. übermittelte am 27. September 2012 eine Berufungs/Beschwerdeergänzung:

Glücksspielautomat oder Zentralseitigkeit: Ausdrücklich werde festgehalten, dass keine Vernetzungen der Glücksspielautomaten in der Steiermark mit gleichartigen Apparaten erfolgen. Es handle sich lediglich um Terminals und um keine „gleichartigen Apparate“, da der Unterschied darin liege, dass auf einem konzessionierten Glücksspielgerät die Entscheidung über Gewinn und Verlust falle, während der Terminal nur die Funktion einer Fernbedienung habe und eben keine Entscheidung im Gerät selbst erfolgen könne.

Ort der Teilnahme: Für die Frage, ob es sich um eine verbotene oder erlaubte Ausspielung iSd § 2 Abs. 4 GSpG handle, sei sowohl nach der systematischen als auch nach der historischen Interpretation des GSpG sowie nach ständiger Rechtsprechung alleine entscheidend, wo die Ausspielung stattdfinde, die wiederum dort stattdfinde, wo die Entscheidung über Gewinn und Verlust falle. Demgegenüber können Handlungen, wie die Teilnahme an der Ausspielung, die Entgegennahme von Einsätzen, die Bereithaltung von Einrichtungen etc. gerade beim Einsatz von elektronischen Medien an unterschiedlichen Orten, auch unterschiedlich von der Ausspielung erfolgen. Deswegen handle es sich keineswegs um eine verbotene Ausspielung. Es komme zu keiner Auslagerung des Spiels, sondern umgekehrt fänden Handlungen, die im Zusammenhang mit dem Spiel stünden, an einem anderen Ort statt.

Daher könnten Terminals, mittels deren an landesrechtlich bewilligten und daher erlaubten Ausspielungen teilgenommen werde, eine erlaubte Ausspielung nicht zu einer verbotenen Ausspielung iSd § 2 Abs. 4 GSpG werden lassen, nur weil sich der Teilnehmer in einem anderen Bundesland aufhalte und via Eingabeterminal mittels elektronischem Medium mit dem Glücksspielautomat in der Steiermark kommuniziere und das Spielergebnis mittels dieses Mediums übertragen werde, insbesondere, da diese Art der Kommunikation durch keinerlei gesetzliche Regelung verboten sei.

Das Glücksspielmonopol sei verfassungswidrig und darüber hinaus auf seine Unionsrechtskonformität zu untersuchen: Es liege eine steuerliche Ungleichbehandlung und unionsrechtswidrige Besteuerung von Nichtkonzessionären vor, da Glücksspielanbieter mit einer österreichischen Konzession gemäß § 14 GSpG einer Abgabenbelastung von höchstens 25% unterlägen, während Anbieter ohne österreichische Konzession einer Abgabenbelastung von jedenfalls 30% zuzüglich möglicher Landeslustbarkeitsabgaben unterlägen.

Inländerdiskriminierung: Eine Ungleichbehandlung österreichischer Wirtschaftsteilnehmer in Bezug auf das Unionsrecht sei sachlich nicht gerechtfertigt. Die Bf. sei nach den österreichischen gesellschaftsrechtlichen Vorschriften gegründet worden und habe in Österreich ihren Sitz. Es sei ihr dennoch möglich, sich gegenüber Österreich auf die Grundfreiheiten des Unionsrechtes zu berufen. Das Unionsrecht stehe nicht entgegen, dass aufgrund nationaler verfassungsrechtlicher Bestimmungen (Diskriminierungsverbot, Gleichheitssatz, Willkürverbot) zur Beseitigung der sogenannten Inländerdiskriminierung

vorgeschrieben werde, dass einem inländischen Staatsangehörigen die gleichen Rechte zustünden, die einem Staatsangehörigen eines anderen Mitgliedstaates in der gleichen Lage kraft Unionsrechtes zustünden. Würde ein Wirtschaftsteilnehmer aus einem anderen Mitgliedstaat die von der Bf. ausgeübte Tätigkeit – der Betrieb von Eingabeterminals, durch die auf elektronischem Weg ein Zugang zu dem Spielangebot von landesrechtlich genehmigten Glücksspielautomaten, die gemäß den steirischen landesrechtlichen Vorschriften zugelassen sind, ermöglicht wird – praktizieren, so wäre dies von der Niederlassungsfreiheit bzw. der Dienstleistungsfreiheit erfasst. In Anlehnung an die Judikatur des EuGH sei dabei für die Bf. eher von der mittelbaren Anwendbarkeit der Dienstleistungsfreiheit auszugehen.

1.2. Bescheide vom 19. Oktober 2012

(RV/7103547/2012 RV/7103548/2012, RV/7103549/2012, RV/7103550/2012, RV/7103551/2012, RV/7103552/2012, RV/7103553/2012, RV/7103554/2012, RV/7103555/2012, RV/7103556/2012, RV/7103557/2012).

Die Bf. gab für die Monate Oktober 2011 bis August 2012 Glücksspielanmeldungen ab und ersuchte um bescheidmäßige Vorschreibung gemäß § 201 BAO. Ab der Glücksspielabgabenanmeldung November 2011 begründete die Bf. ihren Antrag gemäß § 201 BAO damit, dass die Glücksspielabgabe für das von ihr betriebene Gerät nicht anwendbar sei und sie beabsichtige, gegen den Bescheid ein Rechtsmittel einzulegen.

Das Finanzamt führte vor Bescheiderlassung bei der Bf. eine Außenprüfung über den Zeitraum 10/2011 bis 8/2012 durch. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung stellte das Finanzamt unter Bezugnahme auf das Gutachten Michael Bicha, „Gutachten über die Client/Server/AWP Funktionsweise der Mainvision Geräte“ dar, dass am Annahmeterminal keine Spielentscheidung getroffen werde und diese jedes Mal, wenn Spielresultate benötigt würden, diese via verschlüsselter Verbindung vom verbundenen Gerät, auf dem sich der Zufallsgenerator befinde, angefordert werde. Über die einzelnen durchgeführten Glücksspiele konnten zwar keine Grundaufzeichnungen iSd § 131 BAO vorgelegt werden, die „die einzelnen Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen“. Darunter wären im Falle von Glücksspielautomaten Aufzeichnungen über jedes einzelne durchgeführte Spiel zu verstehen, da diese von den Einschränkungen der zu führenden Aufzeichnungen durch die Barbewegungsverordnung ausdrücklich ausgenommen seien. Jedoch wurden Belege aus der Buchhaltung des Unternehmens über die jeweils am Monatsende durchgeführte Automatenabrechnung vorgelegt, die für den Abrechnungszeitraum die Summe der Einwürfe, die Gewinnauszahlungen, das Bruttospielergebnis, Name und Adresse des Aufstellungsortes und das Datum der Abrechnung enthielten, aus denen die Bemessungsgrundlagen Jahresbruttospieleinnahmen gewonnen werden konnten. Abschließend stellte das Finanzamt fest, dass die an Hand der vorgelegten Belege ermittelte Glücksspielabgabe mit den angemeldeten Beträgen übereinstimmt.

Das Finanzamt beurteilte den Sachverhalt, wenn Ausspielungen über nicht bewilligte Eingabeterminals, die sich mit einem konzessionierten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland über Internet verbinden, als elektronische Lotterie gemäß § 12a GSpG über Video-Lotterie-Terminals, folgte den Feststellungen des Prüfungsorgans und wies mit (1) Bescheid vom 19. Oktober 2012 den Antrag der Bf. die Glücksspielabgabe mit Bescheid gemäß § 201 BAO festzusetzen für den Monat Oktober 2011 ab, da sich die Selbstberechnung der Glücksspielabgaben für diese Monate als richtig erwies. Über die Monate 11/2011 bis 8/2012 erließ das Finanzamt zehn (10) Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 BAO vom 19. Oktober 2012 und verwies in der Begründung, dass abweichend von der Glücksspielabgabenanmeldung keine Ausspielung mit Glücksspielautomaten, sondern eine elektronische Lotterie über Video-Lotterie-Terminals vorliegt.

Fristgerecht wurde gegen diese elf (11) Bescheide vom 19. Oktober 2012 Berufung/Beschwerde wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung mit gleicher Begründung wie in der Berufungs/Beschwerdeergänzung vom 27. September 2012 zur Berufung/Beschwerde gegen die Bescheide vom 11. November 2011 erhoben.

Die Bf. beantragte, eine mündliche Verhandlung durchzuführen und eine Senatsentscheidung.

Das Finanzamt legte, was nach der damaligen Rechtslage möglich war, diese Rechtsmittel ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung der Rechtsmittelinstanz mit umfangreicher Begründung im Vorlagebericht, der der Bf. auch zugestellt wurde, vor.

1.3. Glücksspielabgabenbescheide vom 24. Jänner 2014

(RV/7101003/2014, RV/7101299/2014, RV/7101300/2014, RV/7101301/2014, RV/7101302/2014, RV/7101303/2014, RV/7101304/2014, RV/7101305/2014, RV/7101306/2014, RV/7101307/2014, RV/7101308/2014, RV/7101309/2014, RV/7101310/2014, RV/7101311/2014), und (1) Glücksspielabgabenbescheid vom 31. Jänner 2014 (RV/7101312/2014),

Die Bf. gab für die Monate September 2012 bis Dezember 2013 Glücksspielanmeldungen ab und ersuchte, außer für Juli 2013, in welchem Monat urlaubsbedingt geschlossen war, um bescheidmäßige Vorschreibung gemäß § 201 BAO. Die Bf. begründete ihren Antrag gemäß § 201 BAO damit, dass die Glücksspielabgabe für das von ihr betriebene Gerät nicht anwendbar sei und sie beabsichtige, gegen den Bescheid ein Rechtsmittel einzulegen. Außerdem sei das österreichische Glücksspielmonopol unionsrechtswidrig, weshalb die Glücksspielabgabe analog zum inländischen Konzessionär gemäß § 14 GSpG zu berechnen sei, nämlich 25% Glücksspielabgabe vom Hold (Einzahlungen –Auszahlungen) und 1 Promille des Gesamtholds als Finanzierungsbeitrag. Weiters stellte die Bf. Anträge gemäß § 239 BAO auf Gutschrift und Rückzahlung der Glücksspielabgabe.

Das Finanzamt führte vor Bescheiderlassung bei der Bf. eine Außenprüfung über den Zeitraum 9/2012 bis 12/2013 durch. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung stellte das Finanzamt fest, dass für die von der Bf. selbst betriebenen Standorte eine landesgesetzliche Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 GSpG idF vor den Novellen 2008 nicht vorgelegt werden konnte. Die Geräte würden, wie auch von der Bf. bestätigt (Michael Bicha, „Gutachten über die Client/Server/AWP Funktionsweise der Mainvision Geräte“), die Entscheidung über das Spielergebnis nicht im Gerät selbst treffen. Diese Geräte könnten vielmehr bereits auf Grund ihrer Geräteeigenschaften nicht von Landesbewilligungsbescheiden umfasst sein (unter Verweis auf UVS NÖ Senat_WU_09-1052) und könnten niemals von einer landesrechtlichen Bewilligung iSd § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG gedeckt sein. Über die einzelnen durchgeführten Glücksspiele konnten zwar keine Grundaufzeichnungen iSd § 131 BAO vorgelegt werden, die „die einzelnen Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen“. Darunter wären im Falle von Glücksspielautomaten Aufzeichnungen über jedes einzelne durchgeführte Spiel zu verstehen, da diese von den Einschränkungen der zu führenden Aufzeichnungen durch die Barbewegungsverordnung ausdrücklich ausgenommen seien. Jedoch wurden Belege aus der Buchhaltung des Unternehmens über die jeweils am Monatsende durchgeführte Automatenabrechnung vorgelegt, die für den Abrechnungszeitraum die Summe der Einwürfe, die Gewinnauszahlungen, das Bruttospielergebnis, Name und Adresse des Aufstellungsortes und das Datum der Abrechnung enthielten, aus denen die Bemessungsgrundlagen Jahresbruttospieleinnahmen gewonnen werden konnten. Abschließend stellte das Finanzamt fest, dass die an Hand der vorgelegten Belege ermittelte Glücksspielabgabe mit den angemeldeten Beträgen übereinstimmt, mit einer Ausnahme: Die Differenz zwischen Anmeldung und GSpA laut Betriebsprüfung für die Abrechnung des Standortes ***5*** im November 2013 ergab sich aus den negativen Bruttospieleinnahmen, welche bei der Abrechnung nicht berücksichtigt wurden. Da Bemessungsgrundlage die Jahresbruttospieleinnahmen sind, wurden die negativen Einnahmen dieses Standortes im Monat November mit den positiven Einnahmen aufgerechnet (816,50 statt 1.036,00).

Das Finanzamt beurteilte den Sachverhalt, wenn Ausspielungen über nicht bewilligte Eingabeterminals, die sich mit einem konzessionierten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland über Internet verbinden, als elektronische Lotterie gemäß § 12a GSpG über Video-Lotterie-Terminals, folgte den Feststellungen des Prüfungsorgans und erließ über die Monate 9/2012 bis 12/2013, außer 7/2013 fünfzehn (15) Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 BAO vom 24./31. Jänner 2014 und verwies in der Begründung, dass abweichend von der Glücksspielabgabenanmeldung keine Ausspielung mit Glücksspielautomaten, sondern eine elektronische Lotterie über Video-Lotterie-Terminals vorliegt.

Fristgerecht wurde gegen diese fünfzehn (15) Bescheide vom 24./31. Jänner 2014 Beschwerde wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung mit gleicher Begründung wie in der

Berufungs/Beschwerdeergänzung vom 27. September 2012 zur Berufung/Beschwerde gegen die Bescheide vom 11. November 2011 erhoben.

Die Bf. beantragte, eine mündliche Verhandlung durchzuführen und eine Senatsentscheidung. Weiters stellte die Bf. den Antrag auf Unterlassung einer Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs. 2a BAO.

Das Finanzamt legte die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht mit umfangreicher Begründung im Vorlagebericht, der der Bf. auch zugestellt wurde, vor.

1.4. Glücksspielabgabenbescheide vom 12. Februar 2015

(RV/7101995/2015, RV/7102000/2015, RV/7102001/2015, RV/7102002/2015, RV/7102003/2015, RV/7102004/2015, RV/7102005/2015, RV/7102006/2015, RV/7102007/2015, RV/7102008/2015, RV/7102009/2015, RV/7102010/2015)

Die Bf. gab für die Monate Jänner 2014 bis Dezember 2014 Glücksspielanmeldungen ab und ersuchte um bescheidmäßige Vorschreibung gemäß § 201 BAO. Die Bf. verwies auf ihre bisherige Rechtsansicht, dass die Glücksspielabgabe für das von ihr betriebene Gerät nicht anwendbar sei und sie beabsichtige, gegen den Bescheid ein Rechtsmittel einzulegen. Außerdem sei das österreichische Glücksspielmonopol unionsrechtswidrig, weshalb die Glücksspielabgabe analog zum inländischen Konzessionär gemäß § 14 GSpG zu berechnen sei, nämlich 25% Glücksspielabgabe vom Hold (Einzahlungen –Auszahlungen) und 1 Promille des Gesamtholds als Finanzierungsbeitrag. Weiters stellte sie die Anträge gemäß § 239 BAO auf Gutschrift und Rückzahlung der Glücksspielabgabe.

Das Finanzamt führte vor Bescheiderlassung bei der Bf. eine Außenprüfung über den Zeitraum 1-12/2014 durch. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung stellte das Finanzamt fest, dass für die von der Bf. selbst betriebenen Standorte eine landesgesetzliche Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 GSpG idF vor den Novellen 2008 nicht vorgelegt werden konnte. Die Geräte würden, wie auch von der Bf. bestätigt (Michael Bicha, „Gutachten über die Client/Server/AWP Funktionsweise der Mainvision Geräte“), die Entscheidung über das Spielergebnis nicht im Gerät selbst treffen. Diese Geräte könnten vielmehr bereits auf Grund ihrer Geräteeigenschaften nicht von Landesbewilligungsbescheiden umfasst sein (unter Verweis auf UVS NÖ Senat_WU_09-1052) und könnten niemals von einer landesrechtlichen Bewilligung iSd § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG gedeckt sein. Über die einzelnen durchgeführten Glücksspiele konnten zwar keine Grundaufzeichnungen iSd § 131 BAO vorgelegt werden, die „die einzelnen Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen“. Darunter wären im Falle von Glücksspielautomaten Aufzeichnungen über jedes einzelne durchgeführte Spiel zu verstehen, da diese von den Einschränkungen der zu führenden Aufzeichnungen durch die Barbewegungsverordnung ausdrücklich ausgenommen seien. Jedoch wurden Belege aus der Buchhaltung des Unternehmens über die jeweils am Monatsende durchgeführte

Automatenabrechnung vorgelegt, die für den Abrechnungszeitraum die Summe der Einwürfe, die Gewinnauszahlungen, das Bruttospielergebnis, Name und Adresse des Aufstellungsortes und das Datum der Abrechnung enthielten, aus denen die Bemessungsgrundlagen Jahresbruttospieleinnahmen gewonnen werden konnten. Abschließend stellte das Finanzamt fest, dass die an Hand der vorgelegten Belege ermittelte Glücksspielabgabe mit den angemeldeten Beträgen übereinstimmt und sich eine Änderung in der Höhe der selbstberechneten Glücksspielabgabe aus der durchgeführten Prüfung nicht ergibt.

Abschließend stellte das Finanzamt fest, dass sämtliche von der Bf. betriebenen Geräte mit 31. Dezember 2014 außer Betrieb genommen wurden. Eine Anmeldung der Glücksspielabgabe erfolgte daher letztmalig für Dezember 2014.

Das Finanzamt beurteilte den Sachverhalt, wenn Ausspielungen über nicht bewilligte Eingabeterminals, die sich mit einem konzessionierten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland über Internet verbinden, als elektronische Lotterie gemäß § 12a GSpG über Video-Lotterie-Terminals, folgte den Feststellungen des Prüfungsorgans und erließ über die Monate 1-12/2014 zwölf (12) Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 BAO vom 12. Februar 2015 und verwies in der Begründung, dass abweichend von der Glücksspielabgabenanmeldung keine Ausspielung mit Glücksspielautomaten, sondern eine elektronische Lotterie über Video-Lotterie-Terminals vorliegt.

Fristgerecht wurde gegen diese zwölf (12) Bescheide vom 12. Februar 2015 Beschwerde wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung mit gleicher Begründung wie in der Berufungs/Beschwerdeergänzung vom 27. September 2012 zur Berufung/Beschwerde gegen die Bescheide vom 11. November 2011 erhoben. Dazu legte die Bf. ein Schreiben zur Glücksspielsucht der Autorin MMag. Malgorzata Zankl, Überblick – Spielsuchtprävention in Österreich vier Jahre nach Inkrafttreten des GSpG 2010, 12. Januar 2015, bei.

Die Bf. beantragte, eine mündliche Verhandlung durchzuführen und eine Senatsentscheidung. Weiters stellte die Bf. den Antrag auf Unterlassung einer Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs. 2a BAO.

Das Finanzamt legte die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht mit umfangreicher Begründung im Vorlagebericht, der der Bf. auch zugestellt wurde, vor.

2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Bemerkt wird, dass die Verfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) betreffend die Zeiträume Jänner 2011 bis August 2012 vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen sind. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....

„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“

2.1. Beweiserhebungen durch das Bundesfinanzgericht

Beweis durch das Bundesfinanzgericht wurde erhoben,

- durch Einsicht in die im Papiermedium vorgelegten Teile der Finanzamtsakten und der Außenprüfungsunterlagen über die Jahre 2011 und 2012
- durch Einsicht in die elektronisch vorgelegten Teile der Finanzamtsakten und der Außenprüfungsunterlagen über die Jahre 2013 und 2014
- durch Einsicht in das Firmenbuch der Bf. ***6***.

2.2. Einsicht in das Firmenbuch

Die Einsicht in das Firmenbuch der Bf. ***6*** ergab folgendes: Die Bf. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 6. Juni 1988 und Nachtrag vom 15.12.1988 gegründet und hatte ursprünglich die Firma ***7***. Mit Generalversammlungsbeschluss und Neufassung des Gesellschaftsvertrages vom 20. Februar 2020 wurde die Firma in ***8*** umbenannt und der Sitz der Gesellschaft von ***9*** nach ***10*** verlegt.

2.3. Vorbereitungsvorhalt und Zurückziehung der Anträge mündliche Verhandlung und Senat

Über E-Mailanfrage teilte die steuerliche Vertretung PwC PricewaterhouseCoopers, Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Erdbergstrasse 200, 1030 Wien, am 25. März 2020 mit, dass seit einigen Jahren keine Vertragsbeziehung zur Bf. besteht und ersuchte allfällige Vermerke hinsichtlich einer Zustellungsvollmacht an sie zu löschen.

Mit Vorbereitungsvorhalt vom 14. April 2020 im Hinblick auf eine wegen der Covid-19 Maßnahmen noch anzuberaumende Senatsverhandlung wurden der Bf. und dem Finanzamt der Sachverhalt und die vorläufigen Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes bekanntgegeben und die Möglichkeit gegeben, dazu eine schriftliche Stellungnahme abzugeben und weitere Beweismittel zu nennen.

Das Finanzamt teilte mit Schreiben vom 15. April 2020 mit, keine weitere Stellungnahme abzugeben und verwies auf sein bisheriges Vorbringen.

Die Bf. zog mit Schreiben vom 29. Mai 2020 ihre Anträge auf mündliche Verhandlung vor dem Senat zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

3. Glücksspielgesetzliche Bestimmungen

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

§ 2. (1) Ausspielungen sind Glücksspiele,

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

3) Eine Ausspielung mit Glücksspielautomaten liegt vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, durch Verordnung bau- und spieltechnische Merkmale von Glücksspielautomaten näher zu regeln sowie Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten festzulegen. Glücksspielautomaten gemäß § 5 sind verpflichtend an die Bundesrechenzentrum GmbH elektronisch anzubinden.

§ 3. Das Recht zur Durchführung von Glücksspielen ist, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt wird, dem Bund vorbehalten (Glücksspielmonopol).

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

(2) Wird der Zugang zu elektronischen Lotterien über zentralseitig vernetzte Terminals (Video Lotterie Terminals – VLT) an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten angeboten,

sind in diesen VLT-Outlets mindestens 10 und höchstens 50 Video Lotterie Terminals zu betreiben. Für die Eröffnung von VLT-Outlets an neuen Standorten ist eine Standortbewilligung des Bundesministers für Finanzen erforderlich. Im Bewilligungsantrag hat der Konzessionär die folgenden Angebotsbeschränkungen nachzuweisen:....

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

(4) Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, durch Verordnung bau- und spieltechnische Merkmale von Video Lotterie Terminals näher zu regeln sowie Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten festzulegen. Video Lotterie Terminals sind verpflichtend an die Bundesrechenzentrum GmbH elektronisch anzubinden.

§ 14. (1) Der Bundesminister für Finanzen kann das Recht zur Durchführung der Ausspielungen nach den §§ 6 bis 12b durch Erteilung einer Konzession übertragen.

§ 21. (1) Der Bundesminister für Finanzen kann das Recht zum Betrieb einer Spielbank durch Konzession übertragen.

§ 57. (1) Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen – vorbehaltlich der folgenden Absätze – einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz. Bei turnierförmiger Ausspielung treten außerhalb des Anwendungsbereiches von § 17 Abs. 2 an Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers.

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

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

(4) Für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals beträgt die Glücksspielabgabe 10 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen (Bundesautomaten- und VLT-Abgabe), wenn sie

- im Falle von Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung nach § 5 oder

- im Falle von Video-Lotterie-Terminals auf Basis einer Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 durchgeführt werden

Die Regelung von Zuschlägen der Länder (Gemeinden) zur Bundesautomaten- und VLT-Abgabe bleibt den jeweiligen Finanzausgleichsgesetzen vorbehalten.

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

(6) Von der Glücksspielabgabe befreit sind

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

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

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

§ 57 Abs. 7 GSpG war eine steuerliche Einschleifregelung während der Übergangsfrist. Diese Bestimmung lief mit Ende 2015 aus und wurde mit BGBl. I 2016/118 aufgehoben.

§ 57 Abs. 7 GSpG vor BGBl. I 2016/118 lautete:

(7) Abweichend von Abs. 4 gilt für die Glücksspielabgabe für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals in den Ländern Kärnten, Niederösterreich, Steiermark und Wien auf Basis einer Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 bis zum Ablauf des 31. Dezember 2014 bzw. 31. Dezember 2015 (§ 60 Abs. 25 Z 2) Folgendes:

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

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

3. Wenn das Land nur einen Teil der gemäß § 5 möglichen Bewilligungen vergeben hat, wird der Hundertsatz für den Steuersatz entsprechend dem Anteil der vergebenen möglichen Bewilligungen zwischen 10 und 25 eingeschliffen und halbjährlich nach folgender Formel berechnet: $25 - (15 \times \text{vergebene Bewilligungen} / \text{Höchstzahl der Bewilligungen})$.

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

§ 60. (25) Nach erfolgter Notifikation im Sinne der RL 98/34/EG (Nr. 2010/228/A) und nach am 16. Juli 2010 abgelaufener Sperrfrist des Art. 8 RL 98/34/EG treten die Änderungen jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 73/2010, am Tag nach Kundmachung dieses Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 73/2010, im Bundesgesetzblatt in Kraft. Dabei gelten jedoch folgende Sonderbestimmungen:

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

2. Glücksspielautomaten, die aufgrund landesgesetzlicher Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz zugelassen worden sind, dürfen längstens bis zum Ablauf des 31. Dezember 2014 betrieben werden (Übergangszeit). Wenn in einem Bundesland die nach § 5 Abs. 1 höchstzulässige Anzahl an Glücksspielautomaten zum 31. Dezember 2009 um mehr als das Doppelte überschritten worden ist, dürfen in diesem Bundesland Glücksspielautomaten, die aufgrund landesgesetzlicher Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz zugelassen worden sind, längstens bis zum Ablauf des 31. Dezember 2015 betrieben und bis dahin an bereits bestehenden Standorten und im bestehenden Ausmaß auch verlängert werden.

Aufgrund der § 2 Abs. 3, § 5 und § 59 Abs. 3 GSpG, sowie aufgrund des § 131 BAO erging die Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die technischen Merkmale von Glücksspielautomaten und Video Lotterie Systemen, deren Anbindung an ein Datenrechenzentrum sowie über die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten (Automatenglücksspielverordnung) BGBl. II 2012/69 idF BGBl. II 2013/234 ab 1.8.2013.

4. Sachverhalt

Es liegt kein grenzüberschreitender Sachverhalt vor: Bei der Bf. geht es um Geräte ohne Bewilligung, die in Wien aufgestellt wurden, vom Spieler direkt bespielbar waren und sich mit bewilligten Geräten in der Steiermark verbanden. Zur Funktionsweise legte diese ein Gutachten Michael Bicha, „Gutachten über die Client/Server/AWP Funktionsweise der Mainvision Geräte“ adressiert an die Firma ***3***, zu Händen ***4*** vor. Dieses und ein anderes Gutachten waren schon Thema vor dem Bundesfinanzgericht und wurde dazu ein Zeuge vernommen in den bereits entschiedenen Fällen BFG 21.11.2014, RS/7100012/2012 und BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012, abrufbar unter findok.bmf.gv.at.

Das Gutachten über Aufbau des „DET-Systems“ und die in BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 enthaltene Zeugenaussage zu den dezentralen Eingabeterminals werden auszugsweise wiedergegeben:

Diese Geräte gehören nach dem von der Bf. vorgelegten Gutachten zu dem DET-System („Dezentrale Eingabe Terminal“), welches aus einem Eingabeterminal als eine Art Fernbedienung und mehreren Spielautomaten und Routern, die die Spielautomaten mit den Eingabeterminals verbinden, besteht. Die Eingabeterminals sind interaktive Videoterminals, die ausschließlich als Ein- und Ausgabegeräte für den Spielteilnehmer fungieren. Der Spielterminal verbindet sich über den Router mit einem „freien Spielautomaten“. Das Spiel wird dann über diesen Spielautomaten gespielt, der auch die Entscheidung über das Spielergebnis trifft. Das heißt, die Entscheidung über das Spielergebnis erfolgt nicht in einem zentralen Rechner, sondern in einem sich im Netzwerk befindlichen „klassischen“ Spielautomaten. (Gutachten zu dem DET-System, siehe BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012).

Eine gewisse Anzahl von diesen Spielautomaten, auf welchen die Spielergebnisse generiert wurden, wurde in der Steiermark betrieben. Die Spielergebnisse in diesen Glücksspielautomaten sind in Datenbanken abgelagert und können abgerufen werden. (Zeugenaussage, siehe BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012). Die Spielergebnisse werden auf diesen Glücksspielautomaten in der Steiermark verarbeitet. Das Spielergebnis wird dann vom Spielautomaten auf den Eingabeterminal übertragen und angezeigt. (Gutachten zu dem DET-System; Michael Bicha, Gutachten über die Client/Server/AWP Funktionsweise der Mainvision Geräte vom 5.10.2010). Man kann mit jedem internettauglichen Gerät auf diese Spielergebnisse zugreifen. Eingabeterminals können zB Smartphones, Tablettts, Spielkonsolen uä., jedes internettaugliche Gerät unter bestimmten Voraussetzungen sein. Mehrere Eingabeterminals können auf die Geldspielautomaten gleichzeitig zugreifen, da 200 Millisekunden Zugriffszeit besteht und in diesem Zeitabschnitt ein anderer Eingabeterminal nicht zugreifen kann. Das Spiel wird nur am Eingabegerät visualisiert und angezeigt. Hat zum Beispiel eine Walze 15 Bilder, kommt aus dem Internet das Spielergebnis, das jeweils einem Symbol zugeordnet wird. Das Spielergebnis – das ist zB eine Zahlenreihe – wird in Form von Symbolen am Endgerät angezeigt. (Zeugenaussage, siehe BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012). Z.B. kann durch Antippen des entsprechenden Logos am Touch-Screen-Bildschirm oder Tastenbedienung das gewählte Glücksspiel zur Durchführung aufgerufen werden. Der Spielteilnehmer kann nur einen Einsatz und den dazugehörenden Gewinnplan auswählen und die Start-Taste bestätigen. Bei dem dadurch ausgelösten Walzen- oder Kartenspiel werden für die Dauer einer Sekunde die am Bildschirm dargestellten Symbole ausgetauscht oder ihre Lage verändert. Bei den Zahlenratespielen werden Zahlen eingeblendet, die mit den vom Spieler durch Antippen der entsprechenden Bildschirmfelder zuvor ausgewählten Zahlen übereinstimmen konnten oder nicht, wodurch ein Gewinn oder Verlust des Einsatzes feststand. (Gutachten zu dem DET-System). Ist der Eingabeterminal ein Handy, muss dieses dafür autorisiert sein, dann wird die entsprechende Software auf dem Handy installiert, womit es auf das Spielergebnis zugreifen kann. (Zeugenaussage, siehe BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012).

Die Spiele können an den Geräten nur nach Eingabe von Geld durchgeführt werden. Die möglichen Einsätze betragen zwischen 0,25 Euro und 9,50 Euro pro Einzelspiel. Für jedes Spiel

wird ein Mindesteinsatz bedungen, der durch Tastenbetätigung gesteigert werden kann. Im jeweiligen Gewinnplan werden die mit dem gesteigerten Einsatz gestiegenen Gewinne in Verbindung mit bestimmten Symbolkombinationen in Aussicht gestellt. Mit jeder Spielauslösung durch Betätigung der Start-Taste wird der gewählte Einsatz vom Spielguthaben abgezogen. (BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012).

Die Bf. besitzt keine Konzession gemäß § 14 GSpG („Lotterienkonzession“).

Die Eingabeterminals der Bf. haben keine landesrechtliche Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 GSpG idF vor und nach der Novelle 2008.

5. Der Einwand der Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgabe wegen Besteuerung von Ausspielungen über Eingabeterminals, die sich mit einem in der Steiermark konzessionierten Glücksspielautomaten verbinden in Gegenüberstellung zur jüngsten Judikatur der Höchstgerichte in Bezug auf das Glücksspielmonopol

5.1. Die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG - als Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG – besteuern „Ausspielungen“ und verweisen damit auf § 1 GSpG iVm § 2 GSpG. Der Glücksspielbegriff des § 1 Abs. 1 GSpG beruht auf dem Spielvertrag des § 1272 ABGB, er ist nicht nur für den ordnungspolitischen, sondern auch für den abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes maßgeblich. (UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11; UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua. BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; BFG 20.6.2016, RV/7101283/2013; BFG 25.9.2017, RV/7100907/2012, RV/7100908/2012; BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014; BFG 4.4.2018, RV/7104839/2017; BFG 17.2.2019, RV/7106017/2018; BFG 26.04.2019, RV/7102176/2012; BFG 13.9.2019, RV/7105897/2015). Den Begriff der Ausspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpG ergänzt § 1 GSpG, als er die Entgeltlichkeit der Glücksspiele anordnet. Er ist ebenfalls ein primär „ordnungspolitischer“, da ihm im Glücksspielrecht eine wesentliche Bedeutung insofern zukommt, als die Ausnahmen vom Glücksspielmonopol gemäß § 4 GSpG an diesen Begriff anknüpfen (vgl. Segalla, Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts² (2007) 254; Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 § 2 Rz 2), doch auch er wird für den abgabenrechtlichen Teil handhabbar gemacht, und bettet die Glücksspielabgaben durch die Ausdifferenzierung, was Leistung und was Gegenleistung des Glücksvertrages ist, in die Rechtsverkehrsteuern ein. Das bedeutet, für die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG sind Ausspielungen Glücksspiele (iSd §§ 1267 ABGB), bei welchen die Entscheidung über das Ergebnis des einzelnen Spiels ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist (iSd § 1 Abs. 1 iVm § 1 Abs. 2 GSpG; 1067 BlgNR 17. GP 16; vgl. VwGH 25.7.1990, 86/17/0062), die von „Unternehmern im weitesten Sinn angeboten“ werden (§ 2 Abs. 1 GSpG) und die entgeltlich sind (§ 2 Abs. 1 GSpG; vgl. VfGH 24.9.2012, G 110/11 – ein unentgeltliches Spiel fällt nicht unter den Begriff der Ausspielung). Die Leistung, die der Spieler erbringt, ist der Einsatz.

Die „Gegenleistung“, die sich der Spieler für die Hingabe seines Einsatzes (Geldes) erwartet, ist die Hoffnung auf eine Gewinnchance, er hofft, dass er den in Aussicht gestellten Gewinn erhalten wird. Ob der Spieler den Gewinn tatsächlich erhält, hängt vorwiegend oder ausschließlich vom Zufall ab. (vgl. BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011). Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 1 GSpG ist grundsätzlich der Einsatz, davon 16%.

Nach dem Glücksspielgesetz kann ein Spiel im Lebendspiel mit einem Croupier (Spielbank) oder mit technischen Geräten mit selbsttätiger Entscheidung (z.B. VwGH 19.7.2011, 2011/02/0127; Glücksspielautomaten gemäß § 2 Abs. 3 GSpG) oder zentralseitiger Entscheidung („Terminal-Server-System“; z.B. VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147; VwGH 10.5.2010, 2009/17/0202; UVS Vorarlberg 11.1.2010, 1-953/09 [Definition der Zentralseitigkeit durch Begriffsanalyse]; o.A., Glücksspielgesetz⁶, 28; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 37) durchgeführt werden (1067 BlgNR XVII. GP; Schwartz/Wohlfahrt, Glücksspielgesetz² § 22 Rz 9; Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 § 21 Rz 21). Im Fall der Geräte der Bf. ist die Zentralseitigkeit jedenfalls erfüllt, die Bf. betreibt Video-Lotterie-Terminals, die sich über Internettechnologie mit Glücksspielautomaten in der Steiermark verbinden. Jeder, der an einem Glücksspiel von einem Video-Lotterie-Terminal, der sich mit einem Glücksspielautomaten in der Steiermark verbindet, teilnimmt, indem er den Einsatz hingibt, dafür, dass er die Hoffnung auf eine Gewinnchance erhält, löst § 57 Abs. 3 GSpG aus. Da die Bf. Spiele über Video-Lotterie-Terminals anbot, gründet sich ihre Glücksspielabgabepflicht auf § 57 Abs. 1 GSpG iVm § 57 Abs. 3 GSpG, wonach die Glücksspielabgabe für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen beträgt. Was das Entstehen der Steuerschuld bei der Bf. betrifft, ist bei elektronischen Lotterien über Video-Lotterie-Terminals das Glücksspielabgabenauslösemerkmal der Erhalt der Einsätze und die Auszahlung der Gewinne (§ 59 Abs. 2 letzter Satz GSpG). Die Bf. ist gemäß § 59 Abs. 2 GSpG Steuerschuldner, da bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung oder der Vermittler Schuldner der Abgabe nach § 57 GSpG ist. Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG hat die Bf. als Abgabenschuldner die Glücksspielabgaben jeweils für einen Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel abzuführen.

Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG fällt immer dann an, wenn ein Glücksspielautomat betrieben wird, für den keine Betriebsbewilligung nach einem Landesgesetz besteht, oder wenn – wie im Fall der Bf. – ein Video-Lotterie-Terminal ohne Konzession des Bundesministers für Finanzen gemäß § 14 GSpG betrieben wird. Zu mit der Sache der Bf. vergleichbaren Fällen, in denen über Terminals Spiele vorwiegend aus anderen Bundesländern als der Steiermark angeboten wurden, wobei der Terminal mit einem „Muttergerät“ in der Steiermark verbunden war, gibt es bereits eine ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – wenn auch

nicht zu den Glücksspielabgaben (VwGH 14.12.2011, 2011/17/0155; VwGH 27.1.2012, 2011/17/0269; VwGH 27.1.2012, 2011/17/0246; VwGH 27.1.2012, 2011/17/0247). Nach dieser Judikatur vermag „für den Fall, dass Spielbestandteile in einem Bundesland, in dem sich der Spieler aufhält, stattfinden, die Auslagerung von Teilen des Spieles (z.B. die Positionierung der virtuellen Walzen) in ein anderes Bundesland, die am Aufenthaltsort des Spielers via Internet gesteuert und beobachtet werden, nichts an dem Umstand zu ändern, dass Ausspielungen am Aufenthaltsort des Spielers stattfinden.“

Die im Folgenden zitierten höchstgerichtlichen Entscheidungen VfGH 15.10.2016, E 945/2016ua VwGH 16.3.2016, 2015/17/0022, VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 VwGH 24.04.2019, Ra 2017/17/0962 und OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t, die bis auf OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t, die Unionsrechtskonformität des Glücksspielgesetzes bestätigten, ergingen zum ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes. Bei den Glücksspielabgaben liegt keine *conditio sine qua non* im Verhältnis zu § 3 GSpG vor. Wie zu den Vorgängerbestimmungen zur Glücksspielabgabe des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idFv 1.1.2011 kann man auch bei der Glücksspielabgabe grundsätzlich davon ausgehen, dass diese „lediglich an die in § 1 GSpG genannten Glücksspiele – unabhängig von deren monopolrechtlichen Konsequenzen – anknüpft“. (Beschluss VfGH 21.9.2012, B 1357, dargestellt in BFG 25.9.2017, RV/7100908/2012). Nach Ansicht des Obersten Gerichtshofes Beschluss des OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua ist eine untrennbare Verbindung zwischen Glücksspielmonopol und Glücksspielabgaben nicht zwingend anzunehmen, weil die Regelungen über Glücksspielabgaben auch ohne Vorliegen eines Monopols und einer damit verbundenen Bewilligungspflicht anwendbar sein könnten.

Das Bundesfinanzgericht befasste sich mit diesem Fragenkomplex insbesondere in den Erkenntnissen BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012, BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012, BFG 25.9.2017, RV/7100907/2012, RV/7100908/2012; BFG 04.04.2018, RV/7104839/2017; BFG 13.9.2019, RV/7105897/2015 und BFG 5.5.2020, RV/7100404/2012.

5.2. Kein grenzüberschreitender Sachverhalt

Die Bf. verwirklicht keinen grenzüberschreitenden Sachverhalt in Bezug auf die Glücksspielabgaben und das Unionsrecht. Die Bf. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 6. Juni 1988 gegründet und in Österreich ins Firmenbuch eingetragen. Im Sinn des § 57 Abs. 3 GSpG nahmen damit sowohl die Bf. als auch die Spielteilnehmer ausschließlich vom Inland aus an den von der Bf. angebotenen und veranstalteten Spielen teil, weswegen ein reiner Inlandssachverhalt vorliegt.

Aus diesen Gründen kann kein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gestellt werden.

Nach der Judikatur der Höchstgerichte ist auch in einem solchen Fall die betreffende inländische Rechtslage in Bezug auf das Unionsrecht zu prüfen, da eine allfällige, dadurch

bewirkte Inländerdiskriminierung verfassungswidrig ist und einen Normprüfungsantrag rechtfertigen würde (insbesondere VfGH 15.10.2016, E 945/2016 ua; OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m).

5.3. VwGH 16.3.2016, 2015/17/0022, OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t und VfGH 15.10.2016, E 945/2016ua

Nach dem Erkenntnis VwGH 16.3.2016, 2015/17/0022 ist aufgrund der zahlreichen Möglichkeiten, in Österreich an auch illegalen Glücksspiel teilzunehmen, die äußerst offensiv beworben wurden, auch die massive Werbung für weniger suchtgeneigte Glücksspiele als geeignet anzusehen, die Spieler von den illegalen Spielmöglichkeiten zu den legalen hinzuleiten. Denn das zentrale Problem im österreichischen Glücksspielbereich bestand darin, dass von Anbietern, die über keine Konzession oder Bewilligung verfügten, Glücksspiele auch über neue Technologien in stark zunehmenden Ausmaß bereitgestellt wurden (VwGH 16.3.2016, 2015/17/0022 Rn 109 Rn 115; zu dieser Problematik siehe auch Stein, Die europarechtlichen Rahmenbedingungen für das Glücksspiel in Strejcek/Hoscher/Eder [Hrsg.] Glücksspiel in der EU und in Österreich, 2015, 10). Laut AB zu BGBl. I 2003/125: „Die rasante Entwicklung der modernen Kommunikationstechnologien führt im Bereich des Glücksspieles zu einer nahezu unüberschaubaren Flut von Angeboten, die weder über die entsprechenden und erforderlichen Konzessionen nach dem Glücksspielgesetz verfügen, noch in irgendeiner Art und Weise Rücksicht auf jene ordnungspolitischen und sozialpolitischen Notwendigkeiten nehmen, die dem Glücksspielgesetz zugrunde liegen und die auch vom Europäischen Gerichtshof mehrmals als wesentlich erachtet wurden.“ kann einer derartigen Situation daher durchaus mit der entsprechenden Werbung begegnet werden, um die Spielteilnehmer vom verbotenen zum erlaubten Spiel zu bewegen. Laut VwGH 16.3.2016, 2015/17/0022 ist das Glücksspielgesetz unionsrechtskonform. Dabei muss laut OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t nicht jede Werbemaßnahme für sich oder nach „Sektoren“ wie zB Online-Roulette für sich betrachtet werden.

Als Folge der Anträge des Obersten Gerichtshofes ging es im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes 15.10.2016, E 945/2016ua um die Frage, ob das im Glücksspielgesetz verankerte Glücksspielmonopol bzw. die zahlenmäßige Beschränkung der Konzessionen zum Betrieb von Glücksspielautomaten unionsrechtswidrig ist. Der Verfassungsgerichtshof konnte nicht erkennen, dass die einschlägigen Bestimmungen des Glücksspielgesetzes dem Unionsrecht widersprechen. Der Verfassungsgerichtshof folgte nicht der vom Obersten Gerichtshof vertretenen Rechtsauffassung, da der Oberste Gerichtshof isoliert konkrete Werbetätigkeiten einzelner Konzessionäre betrachtete, ohne eine gesamthafte Würdigung aller Auswirkungen auf dem Glücksspielmarkt im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union vorzunehmen. Der Verfassungsgerichtshof sah sein Ergebnis auch durch die jüngere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16. März 2016, Ro 2015/17/0022) gestützt. (Punkt 2.5. VfGH 15.10.2016, E 945/2016).

5.4. Bestätigung der Unionsrechtskonformität des Glücksspielmonopols durch das Erkenntnis VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048

Bei Durchführung der vom EuGH geforderten Gesamtwürdigung ist von einer Unionsrechtswidrigkeit von Bestimmungen des Glücksspielgesetzes nicht auszugehen, weil mit diesem die vom Gesetzgeber angestrebten Ziele des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung, der Verringerung der Beschaffungskriminalität sowie der Verhinderung von kriminellen Handlungen sowie der Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung in kohärenter und systematischer Weise verfolgt würden. (VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 Rn 91). Der Verfassungsgerichtshof hat ausgesprochen, dass die Ziele der Beschränkung von Glücksspielkonzessionen, nämlich Straftaten zu verhindern, eine übermäßige Anregung zur Teilnahme am Glücksspiel durch unreglementierte Konkurrenz zu vermeiden und zu verhindern, dass Glücksspiel ausschließlich zu gewerblichen Gewinnzwecken veranstaltet wird, angesichts der nachgewiesenen Sozialschädlichkeit des Glücksspiels im öffentlichen Interesse liegen (VfSlg. 19.717/2012). Auch der Verwaltungsgerichtshof hegt keine Zweifel, dass die Sozialschädlichkeit bzw. Suchtgefahr des Glücksspiels als notorisch anzusehen ist. (VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 Rn 61). Der Umstand, dass in Österreich ein nicht allzu großer Anteil der Bevölkerung spielsüchtig ist, sowie dass die Beschaffungskriminalität, wenn auch in vergleichsweise geringem Umfang trotz Monopols vorliegen, zeigt, dass das vom österreichischen Gesetzgeber seit langer Zeit gewählte System zur Beschränkung der Möglichkeiten, in Österreich an Glücksspielen teilzunehmen, die vom Gesetzgeber angestrebten Ziele des Spielerschutzes, sowie der Bekämpfung von Spielsucht und Kriminalität im Zusammenhang mit Glücksspielen erreicht. (VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 Rn 63-65). Zur Feststellung, dass die Staatseinnahmen aus dem Glücksspiel jährlich ca. EUR 500 Mio. betragen, äußerte der Verwaltungsgerichtshof, dass nach der Judikatur des EuGH das Ziel, die Einnahmen der Staatskasse zu maximieren, für sich allein eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs nicht rechtfertigen könne (vgl. Dickinger und Ömer, Rn. 55), wohl aber die vom Gesetzgeber angestrebten Ziele des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung, der Verringerung der Beschaffungskriminalität sowie der Verhinderung von kriminellen Handlungen gegenüber Spielern. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass sowohl die Maßnahmen des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung und der Kriminalitätsbekämpfung sowie die Aufsicht über die Glücksspielkonzessionäre und Bewilligungsinhaber und auch die medizinischen Behandlungskosten von Spielsüchtigen sowie Fürsorgeunterstützungen für Spielsüchtige und deren Familien hohe finanzielle Kosten verursachten. Auch unter diesen Gesichtspunkten sei es nicht zu beanstanden, wenn neben der Verfolgung von legitimen Zielen zur Rechtfertigung der Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit auch entsprechende Einnahmen aus Abgaben im Zusammenhang mit Glücksspiel durch den Staat lukriert würden.

Im Übrigen würde gerade die geforderte Vergabe von Konzessionen und Bewilligungen in unbeschränkter Anzahl eine Ausweitung des Kreises der Abgabepflichtigen und damit auch eine Erhöhung der vom Staat lukrierten Abgaben bewirken. (VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 Rn 68). Zur Werbung der Konzessionäre für Glücksspiel traf der Verwaltungsgerichtshof die Aussage, dass die getätigte Werbung nur für nicht stark gefährdende und weniger suchtgeneigte Glücksspiele erfolgt. (VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 Rn 80). Machen die Konzessionäre in maßvoller Weise auch verstärkt Werbung insbesondere für weniger suchtgeneigte Glücksspiele, kann das als geeignet angesehen werden, die Spieler von den illegalen Spielmöglichkeiten zu den legalen hinzuleiten. Eine solche Einschränkung der Werbemöglichkeiten würde zur Verlagerung des Glücksspiels zu illegalen Spielen mit höherem Suchtgefährdungspotential, geringerem Spielerschutz und größerer Gefahr von finanziellen Verlusten führen. (VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 Rn 81). Wesentlich für die Durchführung der Gesamtwürdigung ist auch, dass es zu einer Ausweitung des Spielerschutzes gekommen ist ("Einrichtung einer Spielerschutzstabstelle und verpflichtende Zusammenarbeit mit Spielerschutzeinrichtungen, Zutrittssysteme und Zugangskontrolle, Minstdauer pro Spiel, Verbot bestimmter Spielinhalte, Einsatz- und Gewinnlimits, Verbot parallel laufender Spiele, Abkühlungsphase, Mindestabstandsregelungen, Schulungskonzepte für Mitarbeiter"). Dies ergibt sich aus der Novelle BGBl. I Nr. 117 und 118/2016, die ein einheitliches Schutzealter von 18 Jahren festgelegt hat. Nach dem Glücksspielbericht 2014-2016 (S 8) fänden tatsächlich Spielersperren statt (zum 31. Dezember 2016 seien beim Konzessionär österreichweit insgesamt 33.737 Personen gesperrt gewesen). Zur Verhinderung von Manipulation erfolge die Einbindung des gesamten legalen automatisierten Glücksspiels in Österreich an das Datenrechenzentrum der Bundesrechenzentrum GmbH (BRZ) mit 1. Juli 2017 (Glücksspielbericht 2014-2016, S 9; VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 Rn 86).

5.5. VwGH 24.04.2019, Ra 2017/17/0962 zur Werbung der Konzessionäre

„Entgegen dem Vorbringen der Revision kann sich das GSpG selbst bei Hinweisen auf das Vorliegen einer expansionistischen Geschäftspolitik der Konzessionäre - etwa durch das Glücksspiel verharmlosende Werbung - nach der Rechtsprechung des EuGH und des VwGH im Rahmen der Gesamtwürdigung als mit dem Unionsrecht in Einklang stehend erweisen, wenn etwa mit dieser Geschäftspolitik eine Umlenkung von Spielern vom illegalen zum legalen Glücksspiel sichergestellt werden soll“ (VwGH 24.04.2019, Ra 2017/17/0962 Rn 10 unter Verweis auf EuGH 8.9.2010, C- 316/07 u.a., Stoß u.a., Rn. 107; 30.4.2014, C-390/12, Pfleger, Rn. 50 ff; 6.9.2018, Gmalieva s.r.o. u.a., C-79/17, Rn. 27; VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048, 0049).

5.6. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

Nach Art. 144 Abs. 2 B-VG kann der Verfassungsgerichtshof die Behandlung einer Beschwerde bis zur mündlichen Verhandlung durch Beschluss ablehnen, wenn sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat oder von der Entscheidung die Klärung einer verfassungsrechtlichen Frage nicht zu erwarten ist. Die Ablehnungsbeschlüsse gemäß § 144 Abs. 2 B-VG sind in dem Sinn keine Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Rechtmäßigkeit der Besteuerung mit Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG bzw Glücksspielabgaben. (Holoubek, Grundsätze des verfassungsgerichtlichen Verfahrens in Holoubek/Lang [Hrsg.] Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 1998, 26; Pöschl, Die Rechtskraft von Normprüfungserkenntnissen in Holoubek/Lang [Hrsg.], 124-125; Mayer/Muzak, B-VG5, 524, Punkt III.4.: Der Verwaltungsgerichtshof nimmt an, dass er im Fall eines Ablehnungsbeschlusses im weiteren Verfahren einen Antrag auf Normenkontrolle stellen kann).

Allerdings kann nach Pfau, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349 ein starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit darin liegen, dass der Verfassungsgerichtshof schon einmal die Behandlung einer Beschwerde nach Art. 144 B-VG, mit der ein vergleichbares Vorbringen erstattet wurde, mit inhaltlich begründetem Beschluss abgelehnt oder der Verwaltungsgerichtshof in einer vergleichbaren Rechtsfrage ein diesbezügliches Beschwerdevorbringen mit näherer inhaltlicher Begründung als nicht zur Normenprüfung durch den Verfassungsgerichtshof antragsbedürftig erachtet hat.

Gerade zu den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG bzw Glücksspielabgaben gemäß § 57ff GSpG hat der Verfassungsgerichtshof etliche Ablehnungsbeschlüsse gefasst:

Zu § 57 Abs. 1 GSpG

Die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (Ablehnungsbeschluss VfGH 19.2.2015, E 293/2015 zu BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011; ähnlich Ablehnungsbeschluss VfGH 11.6.2015, E 820/2015 zu BFG 05.03.2015, RV/2100581/2012). Nach den Ablehnungsbeschlüssen VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016 (BFG 13. Mai 2016, RV/7101232/2012 und BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012) und VfGH 26.2.2018, E 3452/2017 zu BFG 21.8.2017, RV/7101181/2013; VfGH 26.2.2018, E 3862/2017 zu BFG 25.09.2017, RV/7100907/2012 und VfGH 26.2.2018, E 3860/2017 zu BFG 25.09.2017, RV/7100908/2012 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, und einige Standorte nicht mehr wirtschaftlich betrieben werden können, führt das nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen. Die geltend gemachte Unionsrechtswidrigkeit und die daraus allenfalls

folgende Gleichheitswidrigkeit („Inländerdiskriminierung“) der Glücksspielmonopolregelungen liegt nicht vor. Die Glücksspielabgaben können mit der Spielbankabgabe nicht verglichen werden, weil die Spielbankkonzessionäre weitgehende Verpflichtungen, wie Spielerschutz, Geldwäscherichtlinien, Tragung der Kosten der staatlichen Aufsicht und Kontrolle gemäß § 31 GSpG treffen und sie neben der Spielbankabgabe einen Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG zu leisten haben.

Ein weiterer Ablehnungsbeschluss VfGH 12.6.2018, G 73/2018 wird im Beschluss des OGH 21.11.2018, 1Ob209/18v im Zusammenhang mit der Sicherstellung von Glücksspielabgaben zitiert: In der Begründung führte der Oberste Gerichtshof aus, dass die Klägerinnen bereits einen Antrag auf Aufhebung von Bestimmungen des Glücksspielgesetzes an den Verfassungsgerichtshof gestellt hatten. Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss vom 12.6.2018, G 73/2018 die Behandlung des Antrags der Klägerinnen ab. Der Verfassungsgerichtshof führte – auf den vorliegenden Fall bezogen – aus. Es liege auch keine Gleichheitswidrigkeit der Regelungen über die Glücksspielabgabe gemäß den §§ 57 ff GSpG vor. Ein Vergleich mit der Konzessionsabgabe nach § 28 GSpG (bzw nach § 17 GSpG) scheide aus, weil den Regelungen – aus näher dargelegten Gründen – keine vergleichbaren Sachverhalte zugrunde lägen. Die Glücksspielabgabe habe auch nicht infolge des Abstellens auf den Umsatz eine Erdrosselungswirkung und verstoße daher nicht gegen Art 47 und 48 GRG. Der Abgabengesetzgeber sei, solange er nicht eine Erwerbstätigkeit vollkommen unterbinde, nicht verpflichtet, die Rentabilität der belasteten Tätigkeit zu garantieren.

Im Ablehnungsbeschluss VfGH 24.9.2018, E 4361/2017 zu BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014 traf der Verfassungsgerichtshof folgende Aussagen: Eine Rechtswidrigkeit der Bestimmungen über Glücksspielabgaben in den §§ 57 bis 59 GSpG ist vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes so wenig wahrscheinlich, dass eine Beschwerde keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat. Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers.“

Zu § 57 Abs. 2 GSpG (wie ua. BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012):

Im Jahr 2011 wandten sich einige Anbieter von Wetten und Glücksspiel im Internet mit einem Initiativantrag an den Verfassungsgerichtshof auf Aufhebung der Wortfolge in § 57 GSpG „Auspielungen, bei denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“. Der Verfassungsgerichtshof wies die Anträge mit Beschluss VfGH 30.11.2011, G-12-14/11 zurück, bzw. auf den Rechtsmittelweg. Der Verfassungsgerichtshof lehnte zB die Behandlung der Beschwerden betreffend Teilnahme vom Inland aus an Online-Glücksspielen iSd § 57 Abs. 2 GSpG ab (VfGH 21.11.2013, B 617/2013, B 1116/2013 - zu UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2015, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13).

Das Erkenntnis des BFG 4.4.2018, RV/7104839/2017 erging zur Frage, ob die entsprechenden Wortfolgen in § 33 TP 17 Abs. 2 GebG (Wettgebühren) und § 57 Abs. 2 GSpG zur Teilnahme vom Inland aus verfassungswidrig sind, aber auch zur Glücksspielabgabepflicht von Poker. Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde ab: Das Vorbringen, die Wortfolgen "Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus".... seien verfassungswidrig, lässt vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Zulässigkeit der Verwendung unbestimmter Gesetzesbegriffe die behauptete Rechtsverletzung, als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat. Dem steht auch nicht der Umstand entgegen, dass die Abgabe im Wege der Selbstbemessung zu entrichten ist. Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. (VfGH 11.6.2019, E 2014/2018; aber auch VfGH 11.6.2019, E 1137/2018 zu BFG 16.02.2018, RV/7104387/2015; weitere Ablehnungsbeschlüsse VfGH 26.2.2018, E 2913/2017 zu BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015; VfGH 26.2.2018, E 3389/2017 zu BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016; VfGH 24.9.2018, E 2251/2017 zu BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015)

Zu § 57 Abs. 3 und 4 GSpG (wie ua. BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012):

Das Bundesfinanzgericht kam aus Sicht der im Glücksspielgesetz geregelten Steuern in den Entscheidungen BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 (beide abrufbar unter findok.bmf.gv.at) zu dem Schluss, dass kein Zusammenhang der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG mit § 3 GSpG (Glücksspielmonopol) besteht. Der Verfassungsgerichtshof nahm die dagegen erhobenen Beschwerden nicht in Behandlung. Nach diesen Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes ist es nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber in § 57 Abs 3 und 4 GSpG für den Betrieb von VLT, für die eine Konzession nach § 14 GSpG besteht, und solchen, die ohne Konzession betrieben werden, die Glücksspielabgabe unterschiedlich regelt (VfGH 19.2.2015, E 49/2015 zu BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; VfGH 11.6.2015, E 564/2015 zu BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012). Bemerkt wird, dass der Verwaltungsgerichtshof VwGH 30.6.2016, Ro 2015/16/0021 und Ro 2015/16/0013 die Revisionen gegen BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 zurückwies. In einem Fall des § 57 Abs. 3 GSpG betreffend Ausspielungen über nicht bewilligte Eingabeterminals, die sich mit einem konzessionierten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland über Internet verbinden und die Teilnahme an der Ausspielung an dem geografischen Ort, von dem der Spielteilnehmer daran tatsächlich physisch teilnimmt, dh vom nicht bewilligten Eingabeterminal erfolgt, lehnte der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss VfGH 8.6.2017, E 2416/2016 (BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012) die Behandlung der Beschwerde ab, da die einschlägigen glücksspielrechtlichen Monopolregelungen und damit auch die §§ 57 ff GSpG nicht dem Unionsrecht widersprechen, weswegen von vornherein keine Gleichheitswidrigkeit infolge Inländerdiskriminierung vorliegt.

Zusammenfassend widersprechen nach den Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes die Glücksspielabgaben nicht dem Unionsrecht, weswegen keine Gleichheitswidrigkeit infolge Inländerdiskriminierung vorliegt. (VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016; VfGH 8.6.2017, E 2416/2016). Die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. (VfGH 19.2.2015, E 293/2015). Die Glücksspielabgaben können mit der Spielbankabgabe nicht verglichen werden, weil die Spielbankkonzessionäre über die Steuerpflicht hinaus viele weitere Verpflichtungen trifft. (VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016).

Damit liegt infolge der genannten Ablehnungsbeschlüsse nach Pfau, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349 ein starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG bzw. der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG vor, weswegen das Bundesfinanzgericht auch aus diesen Gründen von einer Antragstellung auf Normprüfung Abstand nahm.

6. Ort der Teilnahme an der Ausspielung

Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegt eine Ausspielung der Glücksspielabgabe, wenn die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass die Teilnahme an der Ausspielung vom Inland aus erfolgte. Strittig ist im vorliegenden Fall, von wo aus (von welchem Bundesland aus) im Inland die Teilnahme am Glücksspiel erfolgte. Die bisherige Judikatur zur Teilnahme vom Inland aus ist aber für den vorliegenden Fall aufschlussreich. (z.B.: UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015). Der VwGH hat am 20.11.2014, 2013/16/0085 die Entscheidung UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11 betreffend Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG – Internetwetten/Teilnahme vom Inland aus - wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben, da die Teilnahme an einer Wette im Inland nicht geschätzt werden kann und dem Bundesfinanzgericht (als Rechtsnachfolger des Unabhängigen Finanzsenates) aufgetragen, festzustellen, welche Wetten im Inland abgeschlossen wurden oder bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde.

Vom VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 wurde nicht beanstandet, dass die aufgehobene Rechtsmittelentscheidung davon ausgegangen war, dass „Teilnahme vom Inland aus“ medienneutral formuliert ist und der Spielvertrag zwar nicht im Inland zustande gekommen sein muss, aber den tatsächlichen, physischen Aufenthalt eines Vertragsteiles (=Spielteilnehmers) im Inland als geografisch festlegbarem Ort zum Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes voraussetzt. (vgl. auch BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015). „Teilnahme vom Inland aus“ bedeutet daher, dass sich einer der am Glücksvertrag beteiligten Partner physisch im Inland als geografisch festlegbarem Ort aufhalten muss.

Hat sich der Spielteilnehmer bei Abschluss des Rechtsgeschäftes „Spiel“ mit dem Terminal in Wien als geografisch festlegbarem Ort befunden, wurde an der Ausspielung von dem geografisch festlegbarem Ort aus teilgenommen, an welchem sich der Spielteilnehmer tatsächlich physisch befand. Die „Teilnahme vom Inland aus“ stellt auch im Inland auf den Ort ab, an dem der Teilnehmer tatsächlich, physisch „vor dem Bildschirm oder mit dem Handy, Smartphone oder Tablett“ hier: vor dem Video-Lotterie-Terminal sitzen muss. Auf technische Gegebenheiten kommt es nicht an (vgl. VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085). Da es sich im gegenständlichen Fall um Video-Lotterie-Terminals, die an bestimmten geografisch festlegbaren Orten, nämlich in Wien, aufgestellt waren, handelte, wurde § 57 Abs. 3 GSpG jeweils dort verwirklicht, und nicht in der Steiermark. Sowohl Anbieter als auch Spielteilnehmer wussten im Zeitpunkt des Abschlusses des Spielvertrages, wo sie sich geografisch befanden – wie bei Offlineglücksspiel. (BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015, bestätigt durch den Zurückweisungsbeschluss VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060).

Aus der Textierung des § 57 GSpG „Teilnahme vom Inland aus“ ergibt sich, dass die Glücksspielabgabe nicht differenziert, ob der Glücksspielanbieter im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union seinen Sitz hat, es genügt, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus an den von der Bf. angebotenen Glücksspielen teilnimmt. § 57 Abs. 1 bis Abs. 3 GSpG knüpft weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, die den Spielvertrag abschließen, ein personeller Inlandsbezug fehlt. § 57 Abs. 2 und § 57 Abs. 3 GSpG ergänzen § 57 Abs. 1 GSpG, als sie im Wesentlichen die Steuerberechnung regeln, wenn die im § 57 Abs. 1 GSpG umschriebenen Spielverträge in Form der Ausspielung als elektronische Lotterie, d.h. Internetglücksspiel bzw. über Glücksspielautomaten oder Video-Lotterie-Terminals abgeschlossen werden. Es gibt keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft.

Dem Vorbringen der Bf. ist daher entgegenzuhalten, dass nach der systematisch-teleologischen Gesetzesinterpretation der Grundtatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG medienneutral formuliert und auf die Teilnahme an den Ausspielungen, die sowohl „im Lebendspiel“ als auch über Apparate und elektronische Medien durchgeführt werden können, abgestellt ist. Die Teilnahme an den Ausspielungen erfolgt an dem (geografischen) Ort, an dem sich der Spielteilnehmer (oder der Anbieter) tatsächlich, physisch im Zeitpunkt der Ausspielung aufhält. Für die Glücksspielabgaben kommt es weder darauf an, wo das Spielereignis (die Ausspielung) tatsächlich stattfindet, noch darauf, wo zivilrechtlich der Glücksvertrag abgeschlossen wurde. Der Ansicht der Bf., die Anwendung des § 57 GSpG verstoße im konkreten Fall sowohl gegen den Grundsatz der Erwerbsfreiheit als auch gegen Unionsrecht, da für eine Spielteilnahme an einem Spiel mit einem ausländischen Anbieter keine Besteuerung in Österreich vorgesehen sei, wodurch der inländische Anbieter in unzulässiger Weise diskriminiert werde, ist entgegenzuhalten, dass Glücksspielabgabe immer anfällt, wenn der Spielteilnehmer vom Inland aus am Glücksspiel teilnimmt, dabei ist es gleichgültig, ob ein in- oder ausländischer Anbieter das Glücksspiel anbietet.

7. Enthält die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG eine Steuerbefreiung?

Nach dieser Bestimmung ist der Betrieb von Glücksspielautomaten auf Basis landesgesetzlicher Bewilligungen, die vor dem In-Kraft-Treten des GSpG 2010 erteilt worden sind, nur noch bis zum 31.12.2014 zulässig. Laut Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol 52, könne diese Bestimmung nur so verstanden werden, dass landesrechtlich erteilte Bewilligungen unabhängig von ihrer bescheidmäßig vorgesehenen Geltungsdauer mit Ablauf des Jahres 2014 ihre Wirksamkeit verlieren.

Da von der Bf. Video-Lotterie-Terminals und keine Glücksspielautomaten betrieben wurden, kann sich die Bf. nicht auf § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG berufen.

Wenn die Bf. meint, dass § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG anzuwenden sei, wird dazu bemerkt, dass § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG selbst keine Abgabenbefreiung in dem Sinn ist, dass aus dem Steuergegenstand der Glücksspielabgabe Rechtsvorgänge wieder herausgelöst werden. § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG ist eine Vorschrift im ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes, die eine Übergangsfrist für die Bewilligungsinhaber von „kleinen“ Glücksspielautomaten auf Grund landesgesetzlicher Regelungen gemäß dem Monopolausnahmetatbestand des § 4 Abs. 2 GSpG aF für den Betrieb bis Jahresende 2014 bzw. 2015 garantiert, d.h. diese Glücksspielautomaten dürfen während der Übergangsfrist weiter betrieben werden. Danach sind Bewilligungen von Glücksspielautomaten gemäß § 2 Abs. 3 GSpG nur mehr unter Berücksichtigung des § 5 GSpG möglich. (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 19892 § 60 Rz 12). § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG ist die Befreiungsbestimmung für jene Glücksspielautomaten, die auf Basis von derzeitigen landesgesetzlichen Bestimmungen basierend auf § 4 Abs. 2 bewilligt wurden („altes kleines Automatenglücksspiel“; RV 657 BlgNR XXIV. GP zu BGBl. I 2010/73 zu § 57 und § 60 Abs. 25 GSpG). Glücksspielautomaten aufgrund einer Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 GSpG aF, die gemäß § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG während der Übergangsfrist weiter betrieben werden dürfen, sind gemäß § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG generell von der Glücksspielabgabe befreit, um Doppelbesteuerungen zu verhindern. Denn diese „kleinen“ Glücksspielautomaten dürfen weiterhin mit landes- und gemeinderechtlichen Abgaben, z.B. mit der Vergnügungssteuer belastet werden. (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 § 57 Rz 6 mit Hinweis auf RV 657 BlgNR XXIV. GP 10). Da an den Orten in den Bundesländern außer der Steiermark, von welchen die Spielteilnehmer an den von der Bf. angebotenen Glücksspielen teilnahmen, keine bewilligten Glücksspielautomaten standen, kann die Befreiung gemäß § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG nicht gewährt werden. Diese Befreiung hat allerdings Glücksspielautomaten mit einer landesrechtlichen Bewilligung idF vor BGBl. I 2010/73 zur Voraussetzung. Die von der Bf. betriebenen Eingabeterminals hatten keine landesrechtlichen Bewilligungen gemäß § 4 Abs. 2 GSpG aF, weswegen für die Glücksspielabgabe der Bf. nicht die sich auf die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG beziehende Doppelbesteuerungsvermeidungsbestimmung des § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG zum Tragen kommen kann.

Die Bf. erfüllt damit nicht die Merkmale, die notwendig sind, dass ihre Ausspielungen gemäß § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG von den Glücksspielabgaben befreit sind, da sie weder Glücksspielautomaten betrieb, noch eine landesgesetzliche Bewilligung hatte.

Zu bemerken ist, dass der Verfassungsgerichtshof in seiner Judikatur zu § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG einen Eingriff in das Recht auf Freiheit der Erwerbsbetätigung und das Recht auf Unversehrtheit des Eigentums verneint hat. (VfGH 12.3.2015, G 205/2014; VfGH 7.10.2015, G 282/2015).

8. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

Die Bf. hat weder nach § 14 GSpG noch nach § 21 GSpG eine glücksspielgesetzliche Konzession, und keine landesrechtliche Bewilligung für ihre Eingabeterminals.

Im gegenständlichen Fall wurden von der Bf. von Jänner 2011 bis Dezember 2014 Ausspielungen über Glücksspielgeräte, die Eingabeterminals (Video Lotterien Terminals) sind, und die über Router im Internet mit Glücksspielautomaten in der Steiermark verbunden waren, in welchen die Entscheidung über das Spielergebnis stattfand, in diversen Kaffeehäusern und Restaurants in Wien angeboten und haben Spielteilnehmer dieses Spielangebot angenommen. Gegen die Abweisungsbescheide und Festsetzungen der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals ohne Konzession nach § 14 GSpG erhob die Bf. Berufung/Beschwerde wegen Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgaben.

Da der Verfassungsgerichtshof 15.10.2016, E 945/2016ua die Unionsrechtskonformität des Glücksspielgesetzes bestätigte, kann sich für die Bf., die keinen grenzüberschreitenden Tatbestand verwirklicht, auch keine Verfassungswidrigkeit ergeben. In einem vergleichbaren Fall der Glücksspielabgabe – Video-Lotterie-Terminals, die sich mit Glücksspielautomaten in der Steiermark verbinden, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab (Beschluss VfGH 8.6.2017, E 2416/2016 zu BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012), da die einschlägigen glücksspielrechtlichen Monopolregelungen und damit auch die §§ 57 ff GSpG nicht dem Unionsrecht widersprechen, weswegen von vornherein keine Gleichheitswidrigkeit infolge Inländerdiskriminierung vorliegt (Beschluss VfGH 8.6.2017, E 343/2017 zu BFG 15.12.2016, RV/7104056/2014). Ebenso lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde zu BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 mit Beschluss vom 11.6.2015, E 564/2015 ab, der Verwaltungsgerichtshof wies die Revision mit Beschluss vom 30.6.2016, Ro 2015/16/0021 zurück.

Der Verwaltungsgerichtshof hat ebenfalls die Unionsrechtskonformität des Glücksspielgesetzes bestätigt. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022; VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048). Das Bundesfinanzgericht schließt sich den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022; VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 und VwGH 24.04.2019, Ra

2017/17/0962, dass das österreichische Glücksspielmonopol unionsrechtskonform ist, aus rechtsverkehrssteuerlicher Sicht an.

Der Grundtatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG erfordert, dass nur Ausspielungen der Glücksspielabgabe unterliegen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Die bisherige Judikatur zur Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ ist auch für den vorliegenden Fall aufschlussreich. (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 zu UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11; weiters UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 2.2.2015, RV/7103459/12; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015 bestätigt durch den Zurückweisungsbeschluss VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060). Die Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ stellt auch im Inland auf den Ort ab, an dem der Spielteilnehmer tatsächlich, physisch „vor dem Bildschirm oder mit dem Handy, Smartphone oder Tablett“ oder hier: vor „dem dezentralen Eingabeterminale ohne Innenleben“ (Video-Lotterie-Terminal) sitzt. § 57 Abs. 3 GSpG wurde an dem Ort, wo sich der Spielteilnehmer am Eingabegerät befindet, verwirklicht und nicht in der Steiermark, auch wenn das Spielergebnis am Muttergerät in der Steiermark generiert wurde, denn auf technische Gegebenheiten kommt es nicht an.

Gleichgültig ist es für die Glücksspielabgaben, ob die Bf. ein in einem anderen Mitgliedstaat oder ein im Inland ansässiges Unternehmen ist. Es gibt keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft, die Ausspielung ist dann glücksspielabgabenpflichtig, wenn vom Inland aus daran teilgenommen wird. Bietet die Bf., die ihre Niederlassung in Österreich hat, in Österreich Glücksspiel über Eingabegeräte bzw. Glücksspielautomaten an, so ist sie hinsichtlich der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG nach dem Glücksspielgesetz (Jahresbruttospieleinnahmen mal 30%) sowohl mit dem berechtigten Konzessionär als auch mit jedem anderen Anbieter, der in Österreich seine Niederlassung hat, gleichgestellt.

Die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG selbst ist keine Abgabenbefreiung in dem Sinn, dass aus dem Steuergegenstand der Glücksspielabgabe Rechtsvorgänge wieder herausgelöst werden, sondern eine Vorschrift im ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes, die eine Übergangsfrist für die Bewilligungsinhaber von „kleinen“ Glücksspielautomaten auf Grund landesgesetzlicher Regelungen gemäß dem Monopolausnahmetatbestand des § 4 Abs. 2 GSpG aF für den Betrieb bis Jahresende 2014 bzw. 2015 garantiert, d.h. diese Glücksspielautomaten durften während der Übergangsfrist weiter betrieben werden. Danach sind Bewilligungen von Glücksspielautomaten gemäß § 2 Abs. 3 GSpG nur mehr unter Berücksichtigung des § 5 GSpG möglich. (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 19892§ 60 Rz 12). § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG ist die Befreiungsbestimmung für jene Glücksspielautomaten, die auf Basis von landesgesetzlichen Bestimmungen basierend auf § 4 Abs. 2 bewilligt wurden („altes kleines Automatenglücksspiel“; RV 657 BlgNR XXIV. GP zu BGBl. I 2010/73 zu § 57 und § 60 Abs. 25 GSpG). Diese Befreiung hat allerdings Glücksspielautomaten mit einer landesrechtlichen

Bewilligung idF vor BGBl. I 2010/73 – und nicht Video-Lotterie-Terminals - zur Voraussetzung. Das bedeutet, dass diese Befreiung auf Ausspielungen über Video-Lotterie-Terminals, die sich mit Glücksspielautomaten in der Steiermark verbinden, nicht angewendet werden kann. (BFG 29.08.2018, RV/7103068/2012).

Da die Höchstgerichte die Unionsrechtskonformität des Glücksspielgesetzes wiederholt bestätigt haben, liegen weder für ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH, noch für einen Normprüfungsantrag an den Verfassungsgerichtshof die Voraussetzungen vor.

Nach der ständigen Judikatur des Bundesfinanzgerichtes unterliegen Ausspielungen über nicht bewilligte Video-Lotterie-Terminals, die sich mit bewilligten Glücksspielautomaten in der Steiermark verbinden, den Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG. Die Ausspielung findet an dem Ort statt, an dem sich der Spieler tatsächlich, physisch befindet, wenn er an dem Spiel über die Video-Lotterie-Terminals teilnimmt. Die Teilnahme an der Ausspielung findet nicht in der Steiermark statt. (vgl. auch BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 14.07.2016, RV/7100925/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012; BFG 17.10.2016, RV/7104073/2014; BFG 15.12.2016, RV/7104056/2014; BFG 05.03.2018, RV/7100719/2015; BFG 29.08.2018, RV/7103068/2012; BFG 9.10.2019, RV/2100044/2016; BFG 26.11.2019, RV/2100928/2016; BFG 5.5.2020, RV/7100404/2012).

Da die Bf. im Zeitraum Jänner 2011 bis Dezember 2014 in Wien Glücksspiel über „dezentrale Eingabegeräte ohne Innenleben“ anbot, die sich über Internet mit einem Glücksspielautomaten in der Steiermark, der das Spielergebnis generierte, verbanden, erfüllte sie die Voraussetzungen der §§ 57 Abs. 1 iVm § 57 Abs. 3 GSpG. Die 47 Bescheide, 9 Abweisungsbescheide gemäß § 201 BAO und 38 Bescheide gemäß § 201 BAO, mit welchen der Bf. Glücksspielabgabe vorgeschrieben wurde, bestehen daher zu Recht.

Aus all diesen Gründen war den Berufungen/Beschwerden der Erfolg zu versagen.

9. Unzulässigkeit der Revision

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

Das Bundesfinanzgericht ist insbesondere den Erkenntnissen VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022; VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 und VwGH 24.04.2019, Ra 2017/17/0962, sowie zur „Teilnahme vom Inland aus“ VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060 gefolgt.

Wien, am 2. Juni 2020