

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber in den Beschwerdesachen ***Bf1***, ***Bf1-Adr***,

über die Beschwerden gegen

1. die zehn (10) Glücksspielabgabenbescheide vom 29. Mai 2012 gemäß [§ 201 BAO](#) für die Monate Jänner bis Oktober 2011 (RV/7102683/2012) und

2. die siebenunddreißig (37) Glücksspielabgabenbescheide vom 24. August 2015 gemäß § 201 BAO für die Monate 11-12/2011, 1-12/2012, 1-12/2013 und 1-11/2014 (RV/7100822/2016 RV/7100824/2016 RV/7100825/2016 RV/7100826/2016 RV/7100827/2016 RV/7100828/2016 RV/7100829/2016 RV/7100830/2016 RV/7100831/2016 RV/7100832/2016 RV/7100833/2016 RV/7100834/2016, RV/7100835/2016 RV/7100836/2016 RV/7100837/2016 RV/7100838/2016 RV/7100839/2016 RV/7100840/2016 RV/7100841/2016 RV/7100842/2016 RV/7100843/2016 RV/7100844/2016 RV/7100845/2016 RV/7100846/2016 RV/7100847/2016 RV/7100848/2016 RV/7100849/2016 RV/7100850/2016 RV/7100851/2016 RV/7100852/2016 RV/7100853/2016 RV/7100854/2016 RV/7100855/2016 RV/7100856/2016 RV/7100857/2016 RV/7100858/2016 RV/7100859/2016),

alle (47 Bescheide) zur Steuernummer ***BF1StNr1*** -***1*** 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.

Es wird kein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gestellt.

Es wird kein Normprüfungsantrag an den VfGH gestellt.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensengang

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](#); BFG 2.6.2020, [RV/7100406/2012](#))
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
 - 1.1. Zehn (10) Bescheide vom 29. Mai 2012 (RV/7102683/2012)
 - 1.2. Siebenunddreißig (37) Bescheide vom 24. August 2015 (RV/7100822/2016ua)
2. Beweiserhebungen durch das Bundesfinanzgericht
 - 2.1. Vorbereitungsvorhalt für die mündliche Verhandlung/Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung für den Fall der Zurückziehung der Anträge mündliche Verhandlung und Senat/
 - 2.2. Mündliche Verhandlung vor dem Senat
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 30.3.2016, 4 Ob 31/16m 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

Der Bf. ist in Österreich ansässig. Er bot im Zeitraum Jänner 2011 bis November 2014 Glücksspiele an, indem er „dezentrale Eingabeterminals ohne Innenleben“ hauptsächlich im Raum Niederösterreich 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](#). Der Bf. hat keine Konzession gemäß [§ 14 GSpG](#) („Lotterienkonzession“).

1.1. Zehn (10) Bescheide vom 29. Mai 2012 (RV/7102683/2012)

Am 25. August 2011 richtete das Finanzamt an den Bf. ein Ersuchen um Ergänzung, zur Festsetzung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum 1.1.2011 bis 31.12.2011, da von Amts wegen festgestellt worden war, dass er Mietzahlungen für ACT-Spielautomaten an die ****2*** geleistet hatte. Weiters fragte das Finanzamt, an welchen Standorten Spielautomaten vom Bf.

betrieben würden, für welche dieser Standorte eine landesbehördliche Genehmigung vorliege, ob außer den von der ***2*** gemieteten Geräten weitere Automaten betrieben würden, ob die Jahresbruttospieleinnahmen der ohne landesbehördliche Genehmigung betriebenen Geräte bereits vom Bf. oder einem Dritten der Glücksspielabgabe gemäß [§ 57 Abs. 3 GSpG](#) unterzogen worden waren, durch wen die Abrechnung der Spieleinnahmen der Automaten erfolge und wo die gemäß [§ 131 ff BAO](#) zu führenden Grundaufzeichnungen über die Automatenumsätze geführt und aufbewahrt würden.

Der Bf. antwortete in einem Schriftsatz, der am 16. September 2011 beim Finanzamt einlangte, auszugsweise folgendes: Seit 1.1.2011 würden keine Umsätze getätigt, die unter [§ 57 Abs. 1 GSpG](#) fallen. „Sämtliche Geräte die von mir aufgestellt wurden, erfüllen nicht die Kriterien als „Spielapparate, Spielgeräte“ etc., da sie über keine eigene CPU verfügen auf der Spielsoftware laufen könnte. Es handelt sich daher lediglich um Eingabegeräte, die im Falle einer Betätigung jeweils einen von mehreren verfügbaren Routern auf irgendeinem frei werdenden Gerät in der Steiermark verbinden, wobei jedes jener Geräte in der Steiermark über eine aufrechte Bewilligung verfügt und für das die Steirische Lustbarkeitsabgabe entrichtet wird.“ Der gesamte Vorgang falle daher unter die Übergangsbestimmung [§ 60 Abs. 25 GSpG](#), womit *ipso iure* die Anwendbarkeit des [§ 57 Abs. 1 GSpG](#) ausgeschlossen sei. Auf [Art. 4 B-VG](#) werde verwiesen.

In weiterer Folge übersendete der Bf. die Buchhaltungsunterlagen.

Bei dem Bf. fand eine Außenprüfung zwecks Feststellung der Höhe der im Zeitraum 1.1.2011 bis 31.12.2011 abzuführenden Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG statt. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 30. März 2012 stellte das Prüfungsorgan des Finanzamtes fest, dass die Automatenabrechnung durch den Bf. selbst erfolge. Die Abrechnungen werden beim Bf. selbst aufbewahrt. Bewilligungsbescheide für die Standorte, auf denen sich die Geräte befinden, die vom jeweiligen Spielteilnehmer bedient werden, habe der Bf. nicht vorlegen können. Seitens des Bf. werde nicht in Abrede gestellt, dass es sich bei den angebotenen Spielen um Ausspielungen iSd [§ 2 GSpG](#) handle. (Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 30. März 2012 Seiten 2-3). Zumindest 14 der gemieteten Geräte, die Anzahl der gemieteten Geräte sei von 14 Stück im Jänner 2011 auf 1 Stück im Juni 2011 gesunken, habe der Bf. über die ***2*** und diese wiederum von ***3*** gemietet. Das System in dem die Geräte der ***3*** betrieben werden, sei bereits Gegenstand eines Sachverständigengutachtens gewesen. In diesem Gutachten des Sachverständigen ***4*** vom 25. März 2011 werde die Funktionsweise des DET-Systems (dezentrales Eingabeterminal) und dessen Hauptkomponenten (Annahmeterminal, Spielmaschinen, Router) erläutert. Das Gutachten führe dazu aus, dass die vierzehn zur Wahl stehenden Spiele auf den Spielmaschinen installiert seien und am Annahmeterminal nur via verschlüsselte Verbindung angezeigt würden. Die Grundgrafik, die für den reibungslosen Ablauf des Spiele diene, sei aber sehr wohl am Annahmeterminal installiert. Der Spielteilnehmer lade, z.B. mittels Banknotenleser, am Gerät den Kredit auf und werde danach über einen freien Router mit einem freien Muttergerät verbunden, wobei die

Spielmaschine immer nur entweder selbst oder via Annahmeterminal bespielt werden könne. Bei der Spielmaschine handle es sich um herkömmliche Spielautomaten, auf denen die Spielentscheidung mittels Zufallszahlen getroffen werde. Der Gutachter komme damit zum Fazit, dass es sich beim Annahmeterminal ausschließlich um ein Ein-Ausgabegerät handle. Nach dem Gutachten werde aber ein Netzwerk aus bewilligten Geldspielapparaten, Routern und den als „dezentrales Eingabeterminal“ bezeichneten, nicht bewilligten Geräten errichtet. Wesentlich bleibe, dass das vom Spielteilnehmer tatsächlich physisch bespielte Gerät keine landesrechtliche Bewilligung besitze. Nehme man die Angaben des Bf. als richtig an, komme man zu dem Schluss, dass die Entscheidung über Gewinn und Verlust weder selbsttätig durch den Apparat herbeigeführt, noch von diesem selbsttätig der Gewinn ausgefolgt werde. Damit handle es sich um ein Gerät, welches zwar die Durchführung von Ausspielungen iSd § 2 GSpG ermögliche, aber um keinen Glücksspielautomaten, der von einer Landesbehörde bewilligungsfähig sei. (Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 30. März 2012 Seiten 4-5). Das Land Steiermark könne nicht über die Zulässigkeit eines Automatenstandortes in Wien oder Niederösterreich absprechen. Bei den Ein- und Ausgabegeräten handle es um eine elektronische Lotterie gemäß [§ 12a GSpG](#) über Video-Lotterie-Terminals, als Video-Lotterie-Terminal bezeichne § 12a Abs. 2 GSpG den Zugang über zentralseitig vernetzte Terminals an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten. Daher komme die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG zum Tragen. (Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 30. März 2012 Seiten 6).

Da der Bf. keinen selbst berechneten Betrag bekanntgegeben hatte, setzte das Finanzamt gemäß [§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO](#) für den Zeitraum 1-10/2011 aufgrund des Ergebnisses der Außenprüfung mit **10 Bescheiden vom 29. Mai 2012** die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals ohne Konzession nach § 14 GSpG mit 30% der Jahresbruttospieleinnahmen fest.

Fristgerecht wurde dagegen 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.

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

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

Im **Vorlagebericht**, der dem Bf. zugestellt wurde, 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. Bei den gegenständlichen Geräten sei dies zweifelsfrei gegeben und durch den Bf. selbst belegt worden.

Der Bf. übermittelte am 26. 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 stattfinde, die wiederum dort stattfinde, 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. Der Bf. sei ein österreichischer Staatsbürger mit Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt in Österreich. Es sei ihm 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 dem 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 den Bf. eher von der mittelbaren Anwendbarkeit der Dienstleistungsfreiheit auszugehen.

Diese Verfahren des Bf. gingen mit 1.1.2014 vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht über. 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.“

1.2. Siebenunddreißig (37) Bescheide vom 24. August 2015 (RV/7100822/2016ua)

Bei dem Bf. fand eine Außenprüfung zwecks Feststellung der Höhe der im Zeitraum 1.1.2012 bis 31.12.2014 abzuführenden Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG statt. In dem Prüfbericht vom 20. August 2015 stellte das Prüfungsorgan des Finanzamtes fest, dass der Bf. bisher keine Anmeldungen abgegeben und keine Bewilligungsbescheide für die Geräte vorgelegt wurden und dass bei dem Bf. bereits eine Außenprüfung betreffend Glücksspielabgaben für den Zeitraum 1.1.2011 bis 31.12.2011 stattgefunden hatte. Nachdem für die an die Erstprüfung anschließenden Zeiträume auf Grund von Kontrollmitteilungen nach Überprüfungen durch die

Finanzpolizei dem Finanzamt bekannt gewesen sei, dass der Bf. weiterhin Glücksspiele an Standorten ohne Landesbewilligung ermögliche, sei am 19. Februar 2014 beim Bf. telefonisch die Ankündigung einer Außenprüfung Glücksspielabgabe für den Zeitraum 1.1.2012 bis 31.12.2013 erfolgt. Der Bf. sei auch aufgefordert worden, dem Finanzamt die Aufzeichnungen über die Abrechnungen der durchgeführten Spiele im Prüfungszeitraum vorzulegen. Die Vorlage der Aufzeichnungen sei wiederholt urgiert worden (9. Mai 2014, 24. Juni 2014, 20. August 2014). Am 22. Dezember 2014 sei ein letztmaliges schriftliches Ersuchen um Vorlage der Grundaufzeichnungen bis 31. Jänner 2015 ergangen, in welchem im Falle der Nichtvorlage eine Schätzung der Glücksspielumsätze auf Basis der letzten vorgelegten Abrechnungen angedroht worden sei. Vor Fristablauf habe der Bf. telefonisch und schriftlich um Fristverlängerung angesucht. In der Folge seien die vorhandenen Abrechnungsbelege an die Steuerberatungskanzlei PwC PricewaterhouseCoopers, Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH ausgehändigt worden, wo in diese im Zuge der Außenprüfung ab 3. Juni 2015 Einsicht genommen werden konnte. Da die vorgelegten Belege auch den Zeitraum 1.1.2014 bis 31.12.2014 umfassten, sei der Prüfungszeitraum auf das Jahr 2014 ausgedehnt worden.

Gegenüber den in der Vorprüfung vorgelegten Unterlagen sei für den nunmehrigen Prüfungszeitraum keine abweichende Art der Durchführung der Glücksspiele vorgebracht worden und seien diesbezüglich auch keine anderwärtigen Informationen an das Finanzamt gelangt, so dass von einer unveränderten Durchführung des Spielablaufes ausgegangen werden könne und die vom Bf. im Zuge der Vorprüfung gemachten Angaben und vorgelegten Gutachten weiterhin als Grundlage für die Beurteilung herangezogen würden. Das Prüfungsorgan des Finanzamtes kam wie im Vorzeitraum zu dem Schluss, dass es sich bei den Ein- und Ausgabegeräten um eine elektronische Lotterie gemäß § 12a GSpG über Video-Lotterie-Terminals handle, daher komme die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG zum Tragen.

Was die Ermittlung der Bemessungsgrundlage betreffe, seien die Jahresbruttospieleinnahmen auf Basis der Belege über die im Zeitraum Jänner 2012 bis Dezember 2014 durchgeführten Terminalabrechnungen geschätzt worden. Die Liste mit dem Datum der durchgeführten Abrechnungen je Standort wurde dem Prüfbericht als Beilage „Letzte Abrechnung“ angefügt. Für die bereits von der Vorprüfung umfassten Monate November und Dezember 2011 würden nunmehr auch jene Abrechnungen vorliegen, welche diesen Zeitraum beinhalten und erst nach dem 31.12.2011 durchgeführt worden seien. Das Prüfungsorgan des Finanzamtes kam auf eine Bemessungsgrundlage von 232.045,17 Euro, worauf eine Glücksspielabgabe von insgesamt 69.613,55 Euro entfalle.

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 11-12/2011, 1-12/2012, 1-12/2013 und 1-11/2014 **siebenunddreißig (37)**

Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 BAO vom 24. August 2015, da der Bf. keinen selbst berechneten Betrag bekanntgegeben hatte.

Fristgerecht wurde gegen diese siebenunddreißig (37) Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 BAO vom 24. August 2015 Beschwerde wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung mit gleicher Begründung wie in der Berufungs/Beschwerdeergänzung vom 26. September 2012 zur Berufung/Beschwerde gegen die 10 Bescheide vom 29. Mai 2012 erhoben. Dazu legte der 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.

Der Bf. beantragte, eine mündliche Verhandlung durchzuführen und eine Senatsentscheidung. Weiters stellte der 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 dem Bf. auch zugestellt wurde, vor.

2. Beweiserhebungen durch das Bundesfinanzgericht

Beweis durch das Bundesfinanzgericht wurde erhoben,

- durch Einsicht in die im Papiermedium vorgelegten Teile der Finanzamtsakten und der Außenprüfungsunterlagen über das Jahr 2011 und
- durch Einsicht in die elektronisch vorgelegten Teile der Finanzamtsakten und der Außenprüfungsunterlagen über die Jahre 2012 bis 2014.
- Über E-Mailanfrage teilte die steuerliche Vertretung PwC PricewaterhouseCoopers, Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Erdbergstrasse 200, 1030 Wien, am 24. März 2020 mit, dass seit einigen Jahren keine Vertragsbeziehung zum Bf. besteht und ersuchte allfällige Vermerke hinsichtlich einer Zustellungsvollmacht an sie zu löschen.

Vorbereitungsvorhalt bzw. Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung für den Fall der Zurückziehung der Anträge mündliche Verhandlung und Senat/ vom 1. September 2020 und Stellungnahme

Dem Bf. und dem Finanzamt wurde der Vorbereitungsvorhalt zur mündlichen Verhandlung bzw. der Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung für den Fall der Zurückziehung der Anträge mündliche Verhandlung und Senat vom 1. September 2020 mitgereicht, und beiden Parteien die

Möglichkeit gegeben, dazu innerhalb eines Monats ab Zustellung eine schriftliche Stellungnahme abzugeben oder weitere Beweismittel zu nennen.

Das Finanzamt teilte am 25. September 2020 dem Bundesfinanzgericht mit, dass zum Vorhalt keine Stellungnahme abgegeben wird.

Der Bf. teilte dem Bundesfinanzgericht am 2. Oktober 2020 in einem Schreiben mit „*Hinsichtlich obiges Verfahren verzichte ich auf Rechtsmittel*“, was im Zusammenhang mit dem Vorhalt als Zurückziehung der Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat gewertet wird.

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: Im Fall des Bf. geht es um Geräte ohne Bewilligung, die hauptsächlich in Niederösterreich aufgestellt wurden, vom Spieler direkt bespielbar waren und sich mit bewilligten Geräten in der Steiermark verbanden. Zur Funktionsweise verwies das Finanzamt in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 30. März 2012 auf ein Gutachten des Sachverständigen ***4*** vom 25. März 2011. 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 den 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). 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](#)).

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

Die Eingabeterminals des 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

Das Bundesfinanzgericht befasste sich mit der Frage, ob die Besteuerung von Ausspielungen über nicht bewilligte Eingabeterminals, die sich mit einem konzessionierten Glücksspielautomaten in der Steiermark über Internet verbinden, mit Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG, verfassungs- und unionsrechtswidrig ist, bereits in etlichen Entscheidungen: 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](#), BFG 2.6.2020, [RV/7100406/2012](#).

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](#); BFG 5.5.2020,

[RV/7100404/2012](#); BFG 2.6.2020, [RV/7100406/2012](#)). 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 des Bf. ist die Zentralseitigkeit jedenfalls erfüllt, **der 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 der Bf. Spiele über Video-Lotterie-Terminals anbietet, gründet sich seine 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 dem 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). Der 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 der 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 des Bf. – ein Video-Lotterie-Terminal ohne Konzession des Bundesministers für Finanzen gemäß § 14 GSpG betrieben wird. Zu mit der Sache des 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.“*

In etlichen Ablehnungsbeschlüssen hat der Verfassungsgerichtshof bereits festgestellt, dass die Glücksspielabgaben nicht unionsrechtswidrig sind (Näheres siehe Punkt 7.6.). Sozusagen indirekt befasste sich der **Oberste Gerichtshof** OGH 21.11.2018, [1 Ob 209/18v](#) mit den Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG im Zusammenhang mit dem Kartenpokerspiel und stellte fest, **dass die Beurteilung des Berufungsgerichts, § 57 Abs. 1 GSpG sei nicht unionsrechtswidrig, nicht korrekturbedürftig sei.**

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 30.3.2016, [4 Ob 31/16m](#), die bis auf OGH 30.3.2016, [4 Ob 31/16m](#), 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 13.9.2019, [RV/7105897/2015](#); BFG 5.5.2020, [RV/7100404/2012](#) und BFG 2.6.2020, [RV/7100406/2012](#).

5.2. Kein grenzüberschreitender Sachverhalt

Der Bf. verwirklicht keinen grenzüberschreitenden Sachverhalt in Bezug auf die Glücksspielabgaben und das Unionsrecht. Der Bf. ist österreichischer Staatsbürger und hat seinen Wohnsitz im Inland. Im Sinn des § 57 Abs. 3 GSpG nahmen damit sowohl der Bf. als auch die Spielteilnehmer ausschließlich vom Inland aus an den von dem 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 27.11.2013, [2 Ob 243/12t](#); OGH 21.10.2014, [4 Ob 145/14y](#); OGH 30.3.2016, [4 Ob 31/16m](#)).

5.3. **VwGH 16.3.2016, [2015/17/0022](#), OGH 30.3.2016, [4 Ob 31/16m](#) und VfGH 15.10.2016, E 945/2016ua**

Der Bf. bringt vor, dass die Behörden nicht nachgewiesen haben, dass die Kriminalität oder die Spielsucht tatsächlich ein erhebliches Problem darstellen und eine von massivem Werbeaufwand begleitete expansionistische, sich an die Allgemeinheit wendende Politik des Monopolisten unzulässig sei.

Die Höchstgerichte haben sich bereits mit dieser Frage befasst und sind zu folgenden Ergebnissen gekommen:

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, Mindestdauer 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 Schutzalter 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; EuGH 30.4.2014, [C-390/12](#), *Pfleger*, Rn. 50 ff; EuGH 6.9.2018, *Gmalieva s.r.o. u.a.*, C-79/17, Rn. 27; sowie *Herbst/Weinhandl*, Das österreichische Glücksspielmonopol aus unions- und verfassungsrechtlicher Sicht, in: Jahrbuch Öffentliches Recht 2017, 121 ff, inbes. 149; VwGH 11.7.2018, [Ra 2018/17/0048](#), 0049. Zwischenzeitig weitere zur Werbung der Konzessionäre ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes: VwGH 17.05.2019, [Ra 2018/17/0246](#); VwGH 16.01.2020, [Ra 2018/17/0202](#); VwGH 17.02.2020, [Ra 2019/17/0044](#); VwGH 25.03.2020, [Ra 2018/17/0203](#); VwGH 27.04.2020, [Ra 2019/17/0119](#)).

Der Bf. kann daher auch mit diesem Vorbringen nichts für sich gewinnen.

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 GRC. 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 „Ausspielungen, 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 VfGH 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 VfGH 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](#)). Der Verwaltungsgerichtshof VwGH 6.7.2020, [Ro 2018/17/0005](#) Rn 19 (Zurückweisungsbeschluss zu BFG 21.8.2017, [RV/7100702/2016](#)) führte zur Frage „Teilnahme vom Inland aus“ bei den Glücksspielabgaben aus: *„Der Verwaltungsgerichtshof hat im Zusammenhang mit Wetten bereits mehrfach ausgeführt, dass es bei der Frage, ob an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wurde (§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG), um einen als Ergebnis der Beweiswürdigung festzustellenden Sachverhalt geht, der den zur Abgabepflicht führenden Tatbestand verwirklicht, und dass zu einer solchen Sachverhaltsfeststellung sowohl die Registrierung des Users mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer inländischen IP-Adresse als Indizien dafür dienen können, dass sich der Wettteilnehmer bei Verwirklichung des Tatbestandes im Inland befunden hat (vgl. VwGH 28.2.2020, [Ra 2019/16/0060](#), mwN). Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass die Gewichtung einzelner Indizien und somit auch die Sachverhaltsfeststellung auf ein Indiz zu stützen und ein anderes Indiz im Wege der Beweiswürdigung zu verwerfen, in seiner Bedeutung über den Einzelfall nicht hinausgeht (vgl. wieder VwGH 28.2.2020, [Ra 2019/16/0060](#); 14.1.2020, [Ro 2018/16/0046](#)). Das bedeutet aber auch für den vorliegenden Revisionsfall, dass durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Frage, ob Registrierungsadressen der Teilnehmer bzw. IP-Adressen der benutzten Endgeräte als Indizien für die Annahme eines inländischen Aufenthaltsortes der Teilnehmer herangezogen werden können, geklärt ist.“*

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 dem 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 Glücksspielabgabeneinländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft.

Dem Vorbringen des 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 des 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 dem Bf. Video-Lotterie-Terminals und keine Glücksspielautomaten betrieben wurden, kann sich der Bf. nicht auf § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG berufen.

Wenn der Bf. meint, dass § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG anzuwenden sei, wird dazu bemerkt, dass § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG selbst keine Abgabebefreiung 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 dem 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 dem Bf. betriebenen Eingabeterminals hatten keine landesrechtlichen Bewilligungen gemäß § 4 Abs. 2 GSpG aF, weswegen für die Glücksspielabgabe des 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.

Der Bf. erfüllt damit nicht die Merkmale, die notwendig sind, dass seine Ausspielungen gemäß § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG von den Glücksspielabgaben befreit sind, da er 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

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

Im gegenständlichen Fall wurden von dem 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 Standorten hauptsächlich in Niederösterreich angeboten und haben Spielteilnehmer dieses Spielangebot angenommen. Der Bf. gab durchwegs keine Anmeldungen ab und führte keine Selbstberechnung der Glücksspielabgabe durch. Gegen die Festsetzungen der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals ohne Konzession nach § 14 GSpG erhob der 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 den Bf., der 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 rechtsverkehrsteuerlicher 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](#), bzw. VwGH 6.7.2020, [Ro 2018/17/0005](#) Rn 19). 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 Eingabeterminal 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 der Bf. ein in einem anderen Mitgliedstaat oder ein im Inland ansässiger Unternehmer ist. Es gibt keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft, die Ausspielung ist dann glücksspielabgabenpflichtig, wenn vom Inland aus daran teilgenommen wird. Bietet der Bf., der seinen Wohnsitz in Österreich hat, in Österreich Glücksspiel über Eingabegeräte bzw. Glücksspielautomaten an, so ist er 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](#), BFG 2.6.2020, [RV/7100406/2012](#)).

Da der Bf. im Zeitraum Jänner 2011 bis November 2014 hauptsächlich in Niederösterreich Glücksspiel über „dezentrale Eingabegeräte ohne Innenleben“ anbot, die sich über Internet mit einem Glücksspielautomaten in der Steiermark, der das Spielergebnis generierte, verbanden, erfüllte er die Voraussetzungen der §§ 57 Abs. 1 iVm § 57 Abs. 3 GSpG. Die 47 Bescheide gemäß

§ 201 BAO, mit welchen dem 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](#); Zurückweisungsbeschluss VwGH 28.2.2020, [Ra 2019/16/0060](#), bzw. VwGH 6.7.2020, [Ro 2018/17/0005](#) Rn 19 gefolgt.

Wien, am 5. Oktober 2020