

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch PWC PricewaterhouseCoopers WP u StB, Donau-City-Straße 7, 1220 Wien, und WTSB Steuerberatungs GmbH, Loferer Bundesstraße 5, 5700 Zell am See / Pinzgau, über die Beschwerde vom 9. Februar 2015 gegen

- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 01.2011,
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 02.2011,
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 03.2011,
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 04.2011,
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 05.2011,
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 06.2011,
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 07.2011,
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 08.2011,
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 09.2011,
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 10.2011,
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 11.2011,
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 12.2011,

- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 01.2012,
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 02.2012,
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 03.2012,
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 04.2012,
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 05.2012,
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 06.2012,
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 07.2012,
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 08.2012,
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 09.2012,
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 10.2012,
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 11.2012, und
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 12.2012

zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Jahr 2013 wurde im Wege einer Außenprüfung von der belangten Behörde unter anderem eine Prüfung der von der Beschwerdeführerin im Zeitraum 1.1.2011 bis 31.12.2012 selbstberechneten Wettgebühren iSd § 33 TP 17 GebG sowie der im selben Zeitraum abzuführenden Glücksspielabgaben begonnen. Laut Bericht gem § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung wurden zusammengefasst im Wesentlichen folgende Feststellungen getroffen:

- Die Beschwerdeführerin habe unter anderem Eingabeterminals aufgestellt, bei denen die Spielentscheidung (unabhängig vom jeweiligen Aufstellungsort des Eingabeterminals) auf einem Zentralserver oder auf sich über Internet mit dem Eingabeterminal verbundenen Glücksspielautomaten im Bundesland Steiermark getroffen wird. Für die im Prüfungszeitraum über diese Eingabeterminals erfolgten Ausspielungen seien Glücksspielabgaben weder angemeldet noch bezahlt worden. Die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 57 Abs 6 GSpG in Verbindung mit den Übergangsbestimmungen gemäß § 60 Abs 25 GSpG sei in diesem Zusammenhang zu verneinen, da eine Ausspielung der Rsp des VwGH (Verweis auf das E vom 16.10.2009, 2009/02/0065) zufolge dort stattfinde, wo sich der Spieler befindet bzw wo dieser den Spieleinsatz leistet. Dass die Entscheidung über den Spielausgang zT durch (genehmigte) Glücksspielautomaten im Bundesland Steiermark getroffen wird, sei unerheblich. Innerhalb des Prüfungszeitraumes seien somit Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals durchgeführt worden, ohne dabei im Besitz einer Genehmigung oder einer Konzession im Sinne des Glücksspielgesetzes zu sein. Es falle daher Glücksspielabgabe gem § 57 Abs 3 GSpG iHv 30 % von den um die Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen an.
- Die Beschwerdeführerin bot im Prüfungszeitraum unter anderem die Teilnahme an „Wetten“ auf aufgezeichnete Hunde- und/oder Pferderennen über „Wettterminals“ an; dh Gegenstand der „Wette“ sei der Ausgang aufgezeichneter, in der Vergangenheit veranstalteter Rennen – somit nicht von Liverennen – gewesen. Nach der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht handle es sich dabei nicht um Wetten iSd GebG, sondern um Glücksspiel iSd § 1 Abs 1 GSpG bzw Ausspielungen iSd § 2 GSpG. Im Ergebnis falle anstelle der dafür selbstberechneten und an die belangte Behörde abgeführten Gebühr gem § 33 TP 17 GebG eine Glücksspielabgabe gem § 57 Abs 3 GSpG iHv 30 % von den um die Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen an. Die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 57 Abs 6 GSpG in Verbindung mit den Übergangsbestimmungen gemäß § 60 Abs 25 GSpG sei auch in diesem Zusammenhang aus den oben bereits angeführten Gründen zu verneinen.

- Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen der Glücksspielabgaben wurde von der belangten Behörde zum Teil unter Zuhilfenahme von Schätzungen durchgeführt. Die dergestalt ermittelten Bemessungsgrundlagen wurden von der Beschwerdeführerin außer Streit gestellt.

Die belangte Behörde erließ am 9. Jänner 2015 die im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten, die Feststellungen des Prüfers berücksichtigenden Bescheide gemäß § 201 BAO, mit denen jeweils Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs 3 GSpG für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten ohne Bewilligung nach § 5 GSpG sowie Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs 3 GSpG für Elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals ohne Konzession nach § 14 GSpG festgesetzt wurden. Begründend wurde dabei jeweils auf die Ergebnisse der Außenprüfung verwiesen; konkret wurde betreffend die „*Begründung und genaue Berechnung*“ auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung bzw den Prüfbericht verwiesen.

Mit Beschwerde vom 9. Februar 2015, bei der belangten Behörde eingelangt am 11. Februar 2015, wurde beantragt, die im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten Bescheide betreffend die Festsetzung der Glücksspielabgabe für die Monate Jänner 2011 bis Dezember 2012 aufzuheben iVm einer „*Nichtfestsetzung von Glücksspielabgaben bei dislozierten Ausspielungen bzw. in [sic!] Fall des Vorliegens einer elektronischen Lotterie die Festsetzung von Glücksspielabgaben in gleicher Höhe, wie diese auch der Konzessionär unterliegt.*“ Begründend wurde dazu zusammengefasst wie folgt ausgeführt:

- Betreffend die von der Beschwerdeführerin angebotenen Wetten über in der Vergangenheit stattgefundenen Hunderennen sei die Software „Real Race“ verwendet worden. Dabei erfolge die Auswahl des Rennens vor Wettannahme und nicht nach der Wettannahme und es stünden dem Kunden vor Rennstart zahlreiche Echtinformationen betreffend das jeweilige aufgezeichnete Rennen zur Verfügung: Quoten; letzte Platzierungen; Anzahl der ersten, zweiten und dritten Plätze; Name Stadion und Bahnlänge; Name Trainer und Starter; Datum und Uhrzeit des Rennens. Da das gegenständliche Programm „äquivalente Originalquoten“ vom aufgezeichneten Rennen übernehme, alle wesentlichen „Echtinformationen“ zur Verfügung stünden und die Auswahl auf das gewettete Rennen vor der Wettannahme stattfinde, lägen für den Wettkunden alle wesentlichen Entscheidungsunterlagen vor Wettabgabe vor. Der Kunde könne daher seine Gewinnchancen durch seine Fachkenntnis bzw durch die spezifischen Informationen, die er sich vor Abschluss der Wette verschafft hat, beeinflussen. Es liege somit entgegen der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht eine Wette vor, die gemäß § 33 TP 17 GebG mit 2% des Wetteinsatzes zu besteuern sei.
- Betreffend Ausspielungen über Eingabeterminals, die über das Internet mit Glücksspielautomaten, die sich im Bundesland Steiermark befinden, verbunden sind („dislozierte Ausspielungen“), wurde in der Beschwerde vorgebracht, dass es sich dabei im Ergebnis um erlaubte Ausspielungen mittels landesrechtlich bewilligter Glücksspielautomaten handle und somit die Übergangsregelungen des § 60 Abs 25 GSpG

sowie die Befreiungsbestimmung des § 57 Abs 6 Z 2 iVm § 60 Abs 2 Z 25 GSpG anzuwenden seien. Dies sei im Wesentlichen damit zu begründen, dass sich der Ort einer Ausspielung in systematischer und historischer Interpretation des Glücksspielgesetzes dort befinde, wo die Entscheidung über Gewinn und Verlust fällt und diese Entscheidung nachweislich auf einem in der Steiermark befindlichen landesrechtlich genehmigten Glücksspielautomaten gefällt werde. Bei den sich (in anderen Bundesländern als der Steiermark) befindlichen Eingabeterminals selbst handle es sich um keine genehmigungspflichtigen Glücksspielautomaten iSd §§ 2 Abs 3 iVm 4 Abs 2 GSpG idF vor BGBl 54 und 73/2010, da diese es einem Spieler lediglich ermöglichen würden, an den in Frage stehenden Ausspielungen, die auf in der Steiermark befindlichen landesrechtlich genehmigten Glücksspielautomaten iSd §§ 2 Abs 3 iVm 4 Abs 2 GSpG idF vor BGBl 54 und 73/2010 stattfinden, teilzunehmen.

- Für den Fall einer Nichtanwendbarkeit des §§ 57 Abs 6 und 60 Z 25 GSpG in den Fällen „dislozierter Ausspielungen“ sowie im Falle einer Qualifikation der von der Beschwerdeführerin angebotenen Wetten auf aufgezeichnete Hunderennen als Glücksspiel, wurde unter Punkt B.3 der Beschwerde zusammengefasst wie folgt ausgeführt: Das Glücksspielgesetz differenziere in § 57 Abs 3 und Abs 4 GSpG hinsichtlich der Höhe der Besteuerung zwischen konzessionierten und nicht-konzessionierten Glücksspielanbietern und deren Vermittlern. Diese Differenzierung bzw die dieser zugrundeliegende Monopolregelung sei unsystematisch und inkohärent und stelle auf Grundlage der unionsrechtlichen Vorgaben sowie der Rechtsprechung des EuGH einen Verstoß gegen die unionsrechtliche Niederlassungs- und die Dienstleistungsfreiheit dar. Für eine derartige Differenzierung lägen keine Rechtfertigungsgründe vor, insbesondere sei diese nicht durch das Allgemeininteresse rechtfertigbar und sie sei auch nicht als verhältnismäßig und kohärent einzustufen. In Folge der unmittelbaren Anwendung des Unionrechts könne einem Nicht-Konzessionär somit keine höhere Steuerbelastung erwachsen als dem Konzessionär. Aus verfassungsrechtlicher Sicht widerspreche die höhere Besteuerung von Nicht-Konzessionären und deren Vermittlern dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz (Art 7 B-VG; Art 2 StGG) und der Erwerbsfreiheit (Art 6 StGG). Die höhere Besteuerung verletze zudem auch das Recht der unternehmerischen Freiheit iSd unionsrechtlichen Grundrechte-Charta (Art 16 leg cit). Aufgrund des Durchschlagens der unionsrechtlichen Grundsätze bei der Beurteilung der österreichischen Glücksspielregelungen und des verfassungsrechtlich gewährleisteten Inländerdiskriminierungsverbotes würden die dargelegten unionsrechtlichen Grundsätze auch für einen rein innerstaatlichen Sachverhalt gelten.

Mit Beschwerdevorentscheidungen der belangten Behörde vom 12. Juli 2016 wurde die oa Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde dazu zusammengefasst im Wesentlichen wie folgt ausgeführt:

- Ad „Wetten“ über in der Vergangenheit stattgefunden Hunderennen unter Verwendung der Software „Real Race“: Die dem Spieler zur Verfügung gestellten weiterführenden Informationen (ua letzte Platzierungen der Hunde, Datum und die Uhrzeit des Rennens etc) seien aus dem für eine Beurteilung künftiger Rennerfolge eines Hundes zwingend notwendigen Zusammenhang gerissen und stellten keine für die Einschätzung des Rennausganges sinnvoll verwertbaren Informationen dar. Für die Wettabgabe blieben dem Spieler maximal 2 Minuten Zeit, sofern er keine Zusatzinformationen abgerufen hat. Im Falle des Abrufs von Zusatzinformationen bleibe bloß eine Minute Zeit für den Wettabschluss. Zudem würde sich die Quote abhängig vom Umfang der vom Spieler abgefragten Informationen verändern. Werden sämtliche möglichen Informationen angezeigt, reduziere sich der mögliche Gewinn auf den Einsatz. Nach der Maßgabe der Rsp des VwGH (Verweis ua auf das E vom 2.7.2015, 2015/16/0019, und das E vom 25.9.2012, 2011/17/0299) sei entscheidend, ob der Wettende seine Kenntnisse betreffend die Umstände der gegenständlichen Hunderennen einbringen kann und diese Kenntnisse im Hinblick auf den Ausgang des Hunderennens das Zufallselement überwiegen. Dies sei im Ergebnis zu verneinen, insbesondere da die verfügbaren Teilinformationen im Lichte der Abfolge der zeitlich gestaffelten Rennen für die Einschätzung des Rennausganges nicht sinnvoll verwertbar seien. Der Wettkunde habe aufgrund des engen Zeitrahmens zwischen Wettangebot und Wettabgabe keinerlei Möglichkeit, über die vom Anbieter zur Verfügung gestellten Informationen hinausgehende, sinnvoll verwertbare Informationen einzuholen und diese seinem Wetttipp zugrunde zu legen. Es handle sich daher um Glücksspiele iSd § 1 Abs 1 GSpG.
- Ad „dislozierte Ausspielungen“: Der Rsp des VwGH zufolge (Verweis auf E vom 19.07.2011, 2011/02/0127) stelle der Begriff „zentralseitig“ in Zusammenhang mit elektronischen Lotterien nicht darauf ab, dass eine Verbindung zu mehreren Geräten bestehen muss. Bereits eine Verbindung zu einem Rechner, der das Spielergebnis durch Rechenvorgänge ermittelt und an das Endgerät übermittelt, reiche aus, um eine zentralseitige Entscheidung zu begründen. Da dieses Erfordernis im Beschwerdefall erfüllt werde, handle es sich bei den betreffenden Geräten um Video-Lotterie-Terminals gemäß § 12a Abs. 2 GSpG. Eine Anwendung der Übergangsbestimmung des § 60 Abs 25 Z 2 GSpG und der Befreiungsbestimmung des § 57 Abs 6 Z 2 GSpG komme daher nicht in Frage.
- Betreffend die in der Beschwerde vorgebrachte „Ungleichbehandlung von gleichwertigen Marktteilnehmern“ wendete die belangte Behörde ua ein, dass Konzessionäre in Gestalt der Konzessions- und Spielbankabgabe besonderen, „auf die Konzessionäre gemäß § 14 GSpG, § 21 GSpG und § 22 GSpG zugeschnittene(n)“ Glücksspielabgaben unterliegen würden und zudem mit der Innehabung einer Konzession zahlreiche Auflagen und zusätzliche Kosten verbunden seien. Darüber hinaus sei auf darauf zu verweisen, dass die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach

§ 57 GSpG der Rsp des VfGH zufolge (Beschluss vom 19.02.2015, E 293/2015, mwN) nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überschreite.

- Betreffend die in der Beschwerde vorgebrachte Verletzung der Dienst- und Niederlassungsfreiheit durch die Monopolregelung des Glücksspielgesetzes wendete die belangte Behörde zunächst ein, dass das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG nicht präjudiziell für die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG sei. Ließe man das Glücksspielmonopol infolge einer angenommenen Unionsrechtswidrigkeit „wegfallen“, stünden die §§ 57 bis 59 GSpG dennoch in Geltung. Die Konzessionäre unterlägen diesfalls nicht mehr der *lex specialis* (Konzessions- und Spielbankabgabe), sondern – ebenso wie Nicht-Konzessionäre – der *lex generalis* (Glücksspielabgaben). Zudem habe ua der VwGH mit Erkenntnis vom 16.3.2016, Ro 2015/17/0022, die Vereinbarkeit des österreichischen Glücksspielgesetzes mit dem Unionsrecht bestätigt. Auch mehrere andere Gerichte hätten bereits die Vereinbarkeit des österreichischen Glücksspielgesetzes mit dem Unionsrecht geprüft und das österreichische Glücksspielmonopol für zulässig befunden bzw keine Zweifel gehegt (ua Verweis auf die umfangreiche Rsp der Landesverwaltungsgerichte).
- Dem Beschwerdevorbringen der Verletzung des Rechts auf Freiheit der Erwerbstätigkeit entgegnete die belangte Behörde ein, dass nach der höchstgerichtlichen Judikatur das Glücksspielmonopol nicht der in Art 6 StGG garantierten Erwerbsfreiheit widerspreche (Verweis auf VfGH 6.12.2012, B 1337/11; 6.12.2012, B 1339/11; VwGH 23.12.1991, 88/17/0010; 7.3.2013, 2011/17/0303).
- Dem Beschwerdevorbringen der Verletzung des Rechts auf unternehmerische Freiheit gemäß Art 16 GRC entgegnete die belangte Behörde, dass der Gesetzgeber nach der stRsp des VfGH Beschränkungen verfügen könne, sofern er dadurch nicht den Wesensgehalt des Grundrechts berührt oder in anderer Weise gegen einen auch ihn bindenden Verfassungsgrundsatz verstößt, soweit die Beschränkung im öffentlichen Interesse liegt (Verweis auf VfSlg. 11.402/1987 und 12.227/1989) und nicht unverhältnismäßig und unsachlich ist (Verweis auf VfSlg. 14.075/1995 und 14.503/1996).

Mit Schreiben vom 9. August 2016 wurde ein Antrag auf Vorlage der Beschwerde vom 9. Februar 2015 an das Bundesfinanzgericht eingebracht. Darin wurden im Wesentlichen die bereits im Rahmen der Beschwerde erfolgten Ausführungen erneut wiedergegeben. Ergänzend wurde ad „Wetten“ über in der Vergangenheit stattgefundene Hunderennen insbesondere vorgebracht, dass der VwGH (Verweis auf das E vom 16.10.2014, 2014/16/0239) bis dato lediglich über Sachverhalte entschieden habe, bei denen „fixe Gewinnquoten“, die kein Äquivalent zu Gewinnquoten für ein bestimmtes Rennen darstellen, angeboten wurden, bei denen keine Echtinformationen für den Wettkunden vorlagen und bei denen das Rennen erst nach Wettannahme ausgewählt wurde.

Am 20. Oktober 2016 erfolgte durch die belangte Behörde die Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Mit Schreiben vom 8. September 2020 teilte die steuerliche Vertretung PWC PricewaterhouseCoopers WP u StB, Donau-City-Straße 7, 1220 Wien, dem BFG mit, dass seit einigen Jahren keine Vertragsbeziehung zur Beschwerdeführerin bestehe und ersuchte allfällige Vermerke hinsichtlich einer Zustellungsvollmacht an sie zu löschen.

Die Beschwerdeführerin, nunmehr vertreten durch WTSB Steuerberatungs GmbH, Loferer Bundesstraße 5, 5700 Zell am See / Pinzgau, zog mit Schreiben vom 1. Oktober 2020 die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit Sitz im Inland und war diese im streitgegenständlichen Zeitraum unter anderem als „Aufstellerin“ diverser Geräte/Automaten (Glücksspielgeräte, Wettterminals, Dart-Automaten, Warenautomaten, Fußballtische etc) tätig.

(i) Aufgezeichnete Hunderennen

Die Beschwerdeführerin hat im verfahrensgegenständlichen Zeitraum im Rahmen der von ihr erbrachten Dienstleistungen unter anderem auch „Wetten“ über in der Vergangenheit tatsächlich stattgefundenen Hunderennen in eigenem Namen und auf eigene Rechnung angeboten. Zu diesem Zweck hat die Beschwerdeführerin in diversen Lokalen im Inland Internetterminals („Wettterminals“) aufgestellt. Diese Internetterminals standen in direkter Verbindung mit einem Zentralserver, auf dem die Software „Real Race“ installiert war, auf dem sich die auszuwählenden aufgezeichneten Rennen befanden und von welchem die Rennen heruntergeladen wurden. Die Software „Real Race“ beruhte auf echten, in der Vergangenheit stattgefundenen Rennen und enthielt Daten von 360.129 Rennen mit 73.817 Hundenamen und 1.789 Trainernamen.

Die Auswahl des jeweiligen Hunderennens erfolge vor „Wettannahme“ aus den gespeicherten Datensätzen; der Kunde hatte keine Kenntnis darüber und keinen Einfluss darauf, welches Rennen gezeigt wurde. Auf den gegenständlichen Geräten konnte vom Kunden ein Guthaben geladen werden, das den „Wetteinsatz“ darstellte. Die „Wetteinsätze“ wurden dabei im Namen und für Rechnung der Beschwerdeführerin entgegengenommen. Der Kunde konnte unterschiedliche „Wetten“ auf den Ausgang des jeweiligen aufgezeichneten Hunderennens

abschließen. Es konnte beispielsweise eine „Siegwette“, bei der auf die Nummer des Hundes gesetzt wird, welcher aus der Sicht des Kunden vermutlich als erster Rennteilnehmer das Ziel erreicht, oder eine „Einlaufwette“, bei der auf die Nummern des vermutlich ersten und zweiten das Ziel erreichenden Hundes gesetzt wird, abgeschlossen werden.

Der in Aussicht gestellte Gewinn war von der Wettquote des jeweiligen Hundes bzw der gewählten „Wettart“ abhängig. Der Kunde hatte die Möglichkeit, sich vor „Wettabgabe“ weiterführende Informationen zu dem jeweiligen Rennen anzeigen zu lassen. Als weiterführende Informationen wurden dem Kunden die letzten drei Platzierungen der startenden Hunde, wie oft der Starter Erst-, Zweit- und Drittplatzierter geworden sei, der Name des jeweiligen Stadions und die Länge der Rennbahn in Metern und Yards, der Name des Trainers und des startenden Hundes sowie das Datum und die Uhrzeit des Rennens angeboten.

Bei den dem Kunden angezeigten „Wettquoten“ handelte es sich um die umgerechneten äquivalenten Originalquoten. Da bei den tatsächlichen Rennen die Buchmacher ein relativ hohes „Hold“ haben, nämlich von ca 25 % bis ca 35 %, wurden die Quoten auf 100 % zurückgerechnet und danach wurde das vom Buchmacher festgelegte „Hold“ (beispielsweise 18 %) heruntergerechnet. Das Verhältnis der startenden Hunde untereinander, mit anderen Worten das Verhältnis Favorit zu Außenseiter, blieb im Vergleich zur Originalquote gleich.

Entschloss sich der Kunde dazu, sich die angebotenen, weiterführenden Informationen anzeigen zu lassen, wurde gleichzeitig die für den vom Spieler vermeinten Ausgang gebotene Quote, somit auch der in Aussicht gestellte Gewinn, um einen bestimmten Wert reduziert. Die Quote veränderte sich somit abhängig davon, wie viele der angebotenen weiterführenden Informationen vom Kunden abgefragt wurden. Ließ sich der Kunde alle angebotenen Informationen anzeigen, reduzierte sich der mögliche Gewinn auf den Einsatz. Für den „Wettabschluss“ blieben dem Kunden maximal zwei Minuten Zeit, sofern er keine Zusatzinformationen abgerufen hatte. Im Falle des Abrufs zusätzlicher Informationen blieb dem Kunden eine Minute Zeit für den „Wettabschluss“. Sodann wurde die Aufzeichnung des jeweiligen Rennens abgespielt und der Rennverlauf auf dem Internetterminal angezeigt. Ein allfälliger Gewinn wurde dem Kunden im Namen und für Rechnung der Beschwerdeführerin ausbezahlt.

Für die von der Beschwerdeführerin aufgestellten Internetterminals lagen keine landesrechtlichen Bewilligung vor.

(ii) „Dislozierte Ausspielungen“

Die Beschwerdeführerin war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum unter anderem auch als Aufstellerin von Geräten („Eingabeterminals“) der Herstellerfirmen ***X***, ***Y*** und ***Z*** tätig. Diese Eingabeterminals wurden in diversen Lokalen im Inland aufgestellt und der mit diesen Geräten erzielte Gewinn wurde zwischen der Beschwerdeführerin und den

Lokalbetreibern im Verhältnis 50:50 aufgeteilt. Die Eingabeterminals befanden sich in unterschiedlichen österreichischen Bundesländern mit Ausnahme der Steiermark.

Durch diese Eingabeterminals war die Teilnahme an Ausspielungen möglich, die von der Beschwerdeführerin im eigenen Namen und auf eigene Rechnung angeboten wurden. Die Spielteilnahme erfolgte unmittelbar durch den Spieler über diese Geräte, die nicht aufgrund einer landesgesetzlichen Bewilligung gemäß § 4 Abs 2 GSpG in der Fassung vor BGBl I 2010/73 zugelassen worden waren. Am Ort des Eingabegerätes erfolgt der Geldeinwurf und der Start der Ausspielung.

Die Eingabeterminals der Firma ***X*** fungierten dabei ausschließlich als Ein-/Ausgabegeräte für den Spieler, während die Entscheidung über das Spielergebnis durch einen Server getroffen wurde, mit dem die Eingabeterminals über Internet verbunden waren und der im Bundesland Steiermark aufgestellt war.

Die übrigen Eingabeterminals fungierten ebenfalls ausschließlich als Ein-/Ausgabegeräte für den Spieler und waren diese mittels verschiedener Router über das Internet mit Glücksspielautomaten verbunden, die im Bundesland Steiermark aufgestellt waren und die aufgrund landesgesetzlicher Bewilligung gemäß § 4 Abs 2 GSpG in der Fassung vor BGBl I 2010/73 zugelassen worden waren. Hatte der Spieler die Starttaste auf dem Eingabeterminal betätigt, wurde eine Verbindung zu einem in diesem Moment nicht bespielten, im Bundesland Steiermark aufgestellten Glücksspielautomat hergestellt, auf welchem die Entscheidung über das Spielergebnis getroffen wurde. Das Ergebnis wurde in der Folge auf den Eingabeterminal mittels Internet übertragen und auf diesem angezeigt. Ein Glücksspielautomat konnte immer nur direkt oder über ein Eingabeterminal gespielt werden; eine gleichzeitige Nutzung war nicht möglich. Der Spieler wurde vorab darüber informiert, dass er an einer „Ausspielung in der Steiermark“ teilnimmt. Die – in von der Steiermark verschiedenen Bundesländern aufgestellten – Eingabeterminals verfügten selbst über keine mechanische oder elektronische Einrichtung, die eine Entscheidung über Gewinn und Verlust herbeiführen hätten können.

Die Beschwerdeführerin besaß zu keiner Zeit eine gültige Konzession nach § 14 GSpG.

2. Beweiswürdigung

Gemäß [§ 167 Abs 1 BAO](#) bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß [§ 167 Abs 2 BAO](#) hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss dieser Rsp zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl zB VwGH 31.5.2017, [Ro 2014/13/0025](#); Ritz, BAO⁶ § 167 Rz 8 mwN).

Die obigen Feststellungen betreffend die Eingabeterminals der Firma ***X*** beruhen auf den Feststellungen der belangten Behörde. Die belangte Behörde stützte ihre diesbezüglichen Feststellungen insbesondere auf die auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes als glaubwürdig einzuschätzenden Aussagen von Frau H, Geschäftsführerin der ***X*** GmbH, denen zufolge es sich bei den von der Beschwerdeführerin aufgestellten Eingabeterminals der Firma ***X*** um Video-Lotterie-Terminals handle, und die Spielentscheidung bei diesen auf einem „klassischen Großserver mit entsprechender Kühlung und Leistungskomponente“, welcher im Bundesland Steiermark aufgestellt sei, getroffen werde (vgl Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 9.1.2015). Dem war seitens der Beschwerdeführerin im Rahmen der Schlussbesprechung lediglich mit der Behauptung entgegengetreten worden, dass die Beschwerdeführerin keinen Zugriff auf einen Server gehabt hätte und ihr von der Firma ***X*** mitgeteilt worden sei, dass die Ausspielungen auf genehmigten Glücksspielautomaten in der Steiermark stattfänden. Auch im Rahmen der Beschwerde und es Vorlageantrages wurde seitens der Beschwerdeführerin lediglich die Behauptung aufgestellt, dass es sich neben den Geräten der Firmen ***Y*** und ***Z*** auch bei den Geräten der Firma ***X*** um Eingabeterminals handle, sie sich mittels verschiedener Router über das Internet mit einem in diesem Moment gerade nicht anderwärtig bespielten, im Bundesland Steiermark aufgestellten Glücksspielautomaten verbinden und dieser die Entscheidung über das Spielerergebnis treffe. Die Beschwerdeführerin erstattete in diesem Zusammenhang jedoch keinerlei Beweisanträge und unterließ es die Beschwerdeführerin, glaubhaft darzulegen, dass die von ihr aufgestellte Behauptung entgegen den Feststellungen der belangten Behörde der Wirklichkeit entspreche, sodass insoweit kein substantiiertes Vorbringen vorliegt.

Im Übrigen beruhen die obigen Sachverhaltsfeststellungen auf den aktenkundigen Erhebungen der belangten Behörde, denen von der Beschwerdeführerin nicht entgegengetreten wurde, sowie auf den im Rahmen der Beschwerde erfolgten Ausführungen der Beschwerdeführerin, denen von der belangten Behörde nicht entgegengetreten wurde. Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß [§ 167 Abs 2 BAO](#) als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtslage

Die Bestimmungen des Glücksspielgesetzes (GSpG) lauten in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung wie folgt:

Gemäß [§ 1 Abs 1 GSpG](#) ist ein Glücksspiel im Sinne des Glücksspielgesetzes „*ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.*“

Nach [§ 1 Abs 4 GSpG](#) hat der Bundesminister für Finanzen eine Stelle für Spielerschutz einzurichten, deren Aufgabe die inhaltliche, wissenschaftliche und finanzielle Unterstützung des Spielerschutzes ist. Zur Finanzierung der Arbeit dieser Stelle wird ab 1. Jänner 2011 ein Finanzierungsbeitrag von 1 vT der jeweiligen Bemessungsgrundlage nach § 28 sowie nach § 57 Abs. 4 gemeinsam mit den jeweiligen Abgaben erhoben.

Gemäß [§ 2 Abs 1 GSpG](#) sind Ausspielungen 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).

Nach [§ 2 Abs 2 GSpG](#) ist Unternehmer, wer selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein. Wenn von unterschiedlichen Personen in Absprache miteinander Teilleistungen zur Durchführung von Glücksspielen mit vermögenswerten Leistungen im Sinne der Z 2 und 3 des Abs 1 an einem Ort angeboten werden, so liegt auch dann Unternehmereigenschaft aller an der Durchführung des Glücksspiels unmittelbar beteiligten Personen vor, wenn bei einzelnen von ihnen die Einnahmenerzielungsabsicht fehlt oder sie an der Veranstaltung, Organisation oder dem Angebot des Glücksspiels nur beteiligt sind.

Eine Ausspielung mit Glücksspielautomaten liegt gemäß [§ 2 Abs 3 GSpG](#) vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt.

Verbotene Ausspielungen sind gemäß [§ 2 Abs 4 GSpG](#) Ausspielungen, für die eine Konzession oder Bewilligung nach diesem Bundesgesetz nicht erteilt wurde und die nicht vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß [§ 4 GSpG](#) ausgenommen sind.

[§ 5 GSpG](#) definiert Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten als Ausspielungen nach § 2 Abs 3 an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebstätten und regelt neben ordnungspolitischen Anforderungen auch umfassende Anforderungen zur Spielsuchtvorbeugung und Geldwäschevorbeugung an Bewilligungswerber und -Inhaber.

Gemäß [§ 12a Abs 1 GSpG](#) sind elektronische Lotterien 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 GSpG](#) sind bei der Durchführung von elektronischen Lotterien die Bestimmungen des [§ 25 Abs 6 bis 8 GSpG](#) und des [§ 25a GSpG](#) über die Geldwäschevorbeugung sinngemäß anzuwenden.

Gemäß [§ 12a Abs 3 GSpG](#) gelten für Ausspielungen mit Video Lotterie Terminals die Bestimmungen des [§ 5 Abs 3 bis 6 GSpG](#) über den Spielerschutz und die Bestimmungen der [§ 27 Abs 3 und 4 GSpG](#) 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 GSpG](#) angeboten werden.

[§ 14 GSpG](#) regelt die Erteilung einer Konzession zur Durchführung der Ausspielungen nach den [§§ 6 bis 12b GSpG](#) (Bestimmte Lotterien, ua. elektronische Lotterien einschließlich VLTs) und umfassende Anforderungen zwecks Spielsuchtvorbeugung, zum Spielerschutz, zur Geldwäsche- und Kriminalitätsvorbeugung etc.

Die [§§ 21 bis 27 GSpG](#) regeln die Übertragung des Rechtes zum Betrieb einer Spielbank durch Konzession und umfassende Anforderungen zwecks Spielsuchtvorbeugung, zum Spielerschutz, zur Geldwäsche- und Kriminalitätsvorbeugung.

Auf Grund des [§ 28 GSpG](#) hat der Spielbankenkonzessionär eine Spielbankabgabe in Höhe von 30 vH. der Jahresbruttospieleinnahmen eines jeden Spielbankbetriebes, im Falle von Ausspielungen über Glücksspielautomaten die um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen aus Glücksspielautomaten eines jeden Spielbankbetriebes zu entrichten.

[§ 57 GSpG](#) (Ausspielungen) lautet:

„(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 dem jeweiligen Finanzausgleichsgesetz 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.*

(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.“

[§ 13a FAG 2008](#) sieht einen Zuschlag der Länder zur Bundesautomaten- und VLT-Abgabe bis zu 150% dieser Abgabe vor.

Zur Entstehung und Entrichtung der Steuerschuld enthält [§ 59 GSpG](#) ua folgende Regelungen:

Die Abgabenschuld entsteht bei elektronischen Lotterien gemäß [§ 59 Abs 1 Z 2 GSpG](#) mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.

Gemäß [§ 59 Abs 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG](#) sind Schuldner der Glücksspielabgabe nach [§ 57 GSpG](#) bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs 5) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand.

Die Schuldner der Glücksspielabgaben haben diese gemäß § 59 Abs 3 GSpG jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt haben sie eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen.

Gemäß [§ 59 Abs 5 GSpG](#) gelten als Vermittlung jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder -gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise.

[§ 60 Abs 25 GSpG](#) idF BGBl I 2010/111 bestimmt ua Folgendes:

„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.

....

4. § 57 und die Änderung in § 59 Abs. 2 in der Fassung dieses Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 73/2010, treten mit 1. Jänner 2011 in Kraft. § 57 Abs. 3 tritt für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung nach § 4 Abs. 2 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz erst ein Jahr nach Inkrafttreten eines Landesgesetzes über Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten in Kraft.

...“

3.2. Erwägungen

3.2.1. Aufgezeichnete Hunderennen

Gemäß § 33 TP 17 (Glücksverträge) Abs 1 Z 1 GebG unterliegen im Inland abgeschlossene Wetten, die nicht dem Glücksspielgesetz unterliegen, wenn zumindest eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer im Sinne des § 2 Abs 2 des Glücksspielgesetzes ist, einer Gebühr von 2 vH vom Wetteinsatz und, wenn die Wetteinsätze verschieden sind, vom höheren Wetteinsatz.

Im Beschwerdefall ist ua strittig, ob es sich bei den von der Beschwerdeführerin im Streitzeitraum angebotenen „Wetten“ auf aufgezeichnete Hunderennen um „Wetten“ im Sinne des [§ 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG](#) oder um „Glücksspiele“ im Sinne des [§ 1 Abs 1 GSpG](#) handelt.

Der Glücksspielbegriff des [§ 1 Abs 1 GSpG](#) ist identisch mit dem des Strafgesetzbuches ([§ 168 StGB](#)). Für den Begriff Glücksspiel sind zwei Merkmale wesentlich: Es muss sich um ein Spiel, dh einen entgeltlichen Glücksvertrag im Sinne des [§ 1267 ABGB](#) handeln und das Ereignis, das über Gewinn und Verlust entscheidet, muss ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen. Kein Glücksspiel liegt daher vor, wenn Geschicklichkeit oder Können über den Gewinn oder den Verlust entscheiden (vgl ErläutRV 1067 BlgNR XVII. GP 16).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes handelt es sich bei einer – dem Gebührengesetz unterliegenden – Sportwette darum, dass auf den Ausgang von sportlichen Wettkämpfen gewettet wird, die unabhängig von den Partnern des Wettvertrages stattfinden und im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bekannt sind, sodass dem Wettenden die Möglichkeit der Einschätzung der Stärke der beteiligten Mannschaften, Sportler – oder bei Hunde- oder Pferderennen – der Tiere offen steht (vgl. VwGH 2.7.2015, [Ro 2015/16/0019](#); VwGH 27.4.2012, [2008/17/0175](#)). Bei Sportwetten hängt die Entscheidung über das Spielergebnis nicht vorwiegend vom Zufall ab, weil der Wettende seine Kenntnisse über die Umstände der sportlichen Veranstaltung (zB betreffend Hunderennen die Trainingsverfassung und den gesundheitlichen Zustand der einzelnen Tiere, die Stärken der Hunde bei der zu erwartenden Wetterlage etc) einbringt und diese Kenntnisse in Hinblick auf den Ausgang der jeweiligen sportlichen Ereignisse das Zufallselement überwiegen (vgl. zB VwGH 25.9.2012, [2011/17/0299](#); VwGH 16.10.2014, [2013/16/0239](#); VwGH 2.7.2015, [Ro 2015/16/0019](#); sowie VfGH 26.6.2013, [B 396/2013](#)).

Eine das Vorliegen einer „Wette“ im Sinne des [§ 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG](#) ausschließende vorwiegende Abhängigkeit vom Zufall im Sinne des [§ 1 Abs 1 GSpG](#) ist etwa dann gegeben, wenn sich nicht eine berechtigte rationale Erwartung über den Spielausgang entwickelt, sondern letztlich nur aufgrund eines Hoffens, einer irrationalen Einstellung, auf dieses oder jenes einzelne Ergebnis des Spieles gesetzt werden kann (vgl. *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich*, Kommentar zum Glücksspielgesetz 1989 § 1 GSpG Rz 5 mwN). Bei der Prüfung des Ausmaßes der Zufallsabhängigkeit eines Spieles ist nicht auf dessen abstrakte Regeln abzustellen, sondern sind ebenso die konkreten Modalitäten und Rahmenbedingungen der Durchführung des Spieles zu berücksichtigen (vgl. *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich*, Kommentar zum Glücksspielgesetz 1989 § 1 GSpG Rz 8). [§ 1 Abs 1 GSpG](#) geht somit nicht von einem ausschließlichen oder vorwiegenden Abhängen vom Zufall in mathematisch-statistischem Sinne, sondern von einem normativen Ansatz aus (vgl. zum Ganzen VwGH 2.7.2015, [Ro 2015/16/0019](#)).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt vor diesem Hintergrund eine Sportwette nicht vor, wenn nicht auf ein künftiges sportliches Ereignis gewettet werden kann, sondern der Ausgang des Spiels davon abhängt, welches bereits in der Vergangenheit stattgefundenene Rennen abgespielt wurde, weil nicht die Kenntnis des Wettenden über die Umstände des Hunderennens, sondern lediglich der Umstand, welches Rennen ausgewählt wird, Einfluss auf das Spielergebnis hat (vgl. VwGH 2.7.2015, [Ro 2015/16/0019](#); VwGH 16.10.2014, [2013/16/0239](#), mwN). Es handelt sich demnach bei „Wetten“ auf aufgezeichnete Hunderennen, die von einem Zufallsgenerator ausgewählt werden, nicht um „Sportwetten“, sondern um ein Glücksspiel iSd [§ 1 Abs 1 GSpG](#) (VwGH 27.4.2012, [2008/17/0175](#); VwGH 25.9.2012, [2011/17/0299](#); VwGH 27.2.2013, [2012/17/0352](#); VwGH 16.10.2014, [2013/16/0239](#)). Dasselbe gilt der Rsp des VwGH zufolge – entgegen dem Beschwerdevorbringen – auch, wenn der Wettanbieter selbst oder das Programm, das zur Wiedergabe der aufgezeichneten Rennen auf dem Wettterminal läuft, eine feste Reihenfolge der aufgezeichneten Hunderennen vorgibt.

Aufgrund der – aus der Sicht des Kunden – fehlenden Vorhersehbarkeit der Reihenfolge der abgespielten Rennen macht dies keinen Unterschied (VwGH 22.2.2017, [Ra 2016/17/0037](#)).

Im vorliegenden Beschwerdefall wird in der Beschwerde insbesondere ausgeführt, dass die Auswahl des Rennens bei dem Programm „Real Race“ vor Wettannahme erfolge und dem Kunden vor Wettannahme auf das jeweilige aufgezeichnete Rennen bezogene äquivalente Originalquoten bekannt gegeben würden. Es liege daher insoweit eine Vergleichbarkeit mit „Live-Wetten“ vor, da auch für den durchschnittlichen Wettkunden vor Ort die vom Buchmacher festgelegte Quote das wesentliche Entscheidungskriterium für die Durchführung seiner Wette bilde.

Diesem Vorbringen ist zunächst zu entgegnen, dass bei Sportwetten die (von Buchmachern vor dem Ereignis erstellten) Quoten – entgegen dem, was die Beschwerde suggerieren möchte – nicht die einzigen Anhaltspunkte für die Entscheidung der Wettkunden sind; es werden vielmehr eine Reihe von weiteren Faktoren (Wissen um die aktuelle Form von Mannschaften, Pferden oder Hunden, ergebnisrelevante Ereignisse im Vorfeld des Wettkampfs, zu erwartende Wetterbedingungen und anderes mehr) das Wettverhalten des Wettkunden beeinflussen (VwGH 21.1.2010, [2009/17/0158](#)). Zudem hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen, dass es an der Qualifikation eines Spieles als Glücksspiel nichts ändert, wenn dem Spieler vor Abgabe der Tipps Originalquoten („final odds“) bekannt gegeben werden: Auch in diesem Fall geben nämlich nicht die persönlichen Kenntnisse des Spielers betreffend die Umstände bei der sportlichen Veranstaltung (zB betreffend Hunderennen die Trainingsverfassung und den gesundheitlichen Zustand der einzelnen Tiere, die Stärken der Hunde bei der zu erwartenden Wetterlage, etc) den Ausschlag; nur wenn jedoch diese persönlichen Kenntnisse im Hinblick auf den Ausgang der jeweiligen sportlichen Ereignisse das Zufallselement überwiegen, liegt eine Sportwette und kein Glücksspiel im Sinne des GSpG vor (vgl VwGH 24.4.2018, [Ra 2017/17/0895](#); VwGH 25.9.2019, [Ra 2018/09/0095](#)).

Soweit in der Beschwerde darüber hinaus auf die Möglichkeit des Abrufs von das jeweilige aufgezeichnete Rennen betreffenden „Echtinformationen“ (die letzten drei Platzierungen der startenden Hunde, wie oft der Starter Erst-, Zweit- und Drittplatzierter wurde, der Name des jeweiligen Stadions und die Länge der Rennbahn in Metern und Yards, der Name des Trainers und des startenden Hundes sowie das Datum und die Uhrzeit des Rennens) verwiesen wird, ist dazu wie folgt auszuführen:

Bei den genannten „Echtinformationen“ handelt es sich – ebenso wie bei den bekannt gegebenen Quoten – lediglich um Teilinformationen, die nach der Maßgabe der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Vergleichbarkeit der gegenständlichen Vorgänge mit einer Sportwette herzustellen vermögen. So hatte etwa auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.10.2014, [2013/16/0239](#), ein Spiel mit aufgezeichneten Hunderennen zum Gegenstand, bei welchem – der Revisionswerberin zufolge – die Teilnehmer die Möglichkeit hatten, nähere Rahmenbedingungen des Hunderennens in Erfahrung zu bringen,

weil ihnen das Land der Rennveranstaltung, der nähere Ort der Rennaustragung, das Datum des Rennens sowie die tatsächliche Rennnummer bekannt gegeben worden waren. Weitere Informationen über die Wetterverhältnisse am Renntag, die tatsächlichen Namen der Hunde oder die Leistungsform der teilnehmenden Hunde könne man über eine auf dem Terminal ersichtliche Homepage nach einfacher und schneller Registrierung erheben. Auch diese Umstände vermochten für den Verwaltungsgerichtshof nichts daran zu ändern, dass es sich nicht um Sportwetten sondern um Glücksspiele gehandelt hat.

Zu den Informationen betreffend die Ergebnisse der am aufgezeichneten Rennen beteiligten Hunde (die letzten drei Platzierungen der startenden Hunde sowie die Angabe, wie oft der Starter Erst-, Zweit- und Drittplatzierter wurde) ist zudem anzumerken, dass bei der bloßen Angabe von Ergebnissen von Rennen, von denen weder Ort noch Konkurrenten des Hundes oder sonstige Umstände bekannt sind, der Aussagewert ein anderer ist als im Falle der Kenntnis, unter welchen Umständen und gegen welche Konkurrenten sich ein bestimmter Hund zuletzt wie geschlagen hat. Siege und Platzierungen sind der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge daher ohne Aussagewert, wenn die Gegner des Hundes und die Bahn, auf der gelaufen wurde, oder sonstige, allenfalls als relevant ins Kalkül zu ziehende Umstände nicht bekannt sind (vgl. VwGH 25.9.2012, [2011/17/0296](#); VwGH 27.2.2013, [2012/17/0352](#)).

Wie die belangte Behörde unbestritten festgestellt hat, bestand zudem insbesondere aufgrund des engen Zeitrahmens zwischen Wettangebot und Wettabgabe für die Kunden keine Möglichkeit, sich über die angebotenen „Echtinformationen“ hinausgehende sinnvoll verwertbare Kenntnisse anzueignen. Der Kunde hatte daher insbesondere keine Möglichkeit, sich Informationen betreffend die zum Zeitpunkt des Renngeschehens aktuelle Verfassung der startenden Hunde (aktuelle Trainingsverfassung, Wiedereinstieg nach einer Verletzung, gute oder schlechte Tagesverfassung, Alter) oder die sonstigen Umstände bei der sportlichen Veranstaltung (zB Witterung) zu verschaffen, die nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die charakteristischen Entscheidungsgrundlagen bei Sportwetten bilden.

Somit gibt es im Beschwerdefall aber keine Hinweise darauf, dass der Kunde durch besonderes Geschick, Erfahrung oder besondere Kenntnisse den Spielausgang bewusst beeinflussen hätte können. Insbesondere waren iSd Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht die persönlichen Kenntnisse des Spielers betreffend die Umstände bei der sportlichen Veranstaltung ausschlaggebend; vielmehr ist davon auszugehen, dass die Entscheidung über den Gewinn oder den Verlust vorwiegend vom Zufall abhängig war (vgl. auch LVwG Kärnten 19.11.2015, KLVwG-1206/7/2015; LVwG Kärnten 19.11.2015, KLVwG-1208/7/2015; LVwG Kärnten 19.10.2015, KLVwG-952-953/5/2015; LVwG Kärnten 10.9.2015, KLVwG-2344/12/2014).

Da die Kunden Einsätze leisteten und für diese ein Gewinn in Aussicht gestellt war, ist die belangte Behörde im vorliegenden Fall zutreffend davon ausgegangen, dass Glücksspiele im Sinne von Ausspielungen gemäß [§ 2 Abs 1 GSpG](#) durchgeführt wurden, wobei für diese keine

Konzession oder Bewilligung nach dem GSpG vorlag (zum Beschwerdevorbringen der Unionsrechtswidrigkeit bzw Verfassungswidrigkeit des [§ 57 Abs 3 GSpG](#) siehe unter Punkt 3.2.3.).

3.2.2. „Dislozierte Ausspielungen“

Im vorliegenden Beschwerdefall ist unstrittig, dass die Beschwerdeführerin im streitgegenständlichen Zeitraum sog „dislozierte Ausspielungen“ in eigenem Namen und auf eigene Rechnung angeboten hat. Diese von der Beschwerdeführerin angebotenen sog „dislozierten Ausspielungen“ erfüllen aus folgenden Gründen alle Tatbestandsvoraussetzungen des [§ 57 Abs 1 GSpG](#) iVm [§ 57 Abs 3 GSpG](#):

Der Steuergegenstand (Grundtatbestand) der Glücksspielabgabe ist in [§ 57 Abs 1 GSpG](#) geregelt und enthält durch das Tatbestandsmerkmal „Ausspielung“ einen Verweis auf [§ 1 GSpG](#) iVm [§ 2 GSpG](#). Im Ausspielungsbegriff des GSpG sind alle Glücksspiele erfasst, bei denen sich Unternehmer (Veranstalter) und Spieler gegenüberstehen (vgl dazu ErläutRV 1067 BlgNR XVII. GP 16). Der Unternehmensbegriff wird in [§ 2 Abs 2 GSpG](#) legaldefiniert und orientiert sich dabei an jenem des Umsatzsteuerrechts (Nachhaltigkeit; Erwerbszweck, kein Gewinnzweck notwendig; vgl dazu ErläutRV 658 BlgNR XXIV. GP 5).

Die Beschwerdeführerin hat die sog „dislozierten Ausspielungen“ im eigenem Namen und auf eigene Rechnung angeboten und ist sie der Vertragspartner der Spielteilnehmer, weshalb sie nicht nur nach der Legaldefinition des [§ 2 Abs 2 GSpG](#) als Unternehmer anzusehen ist, sondern sie auch nach [§ 59 Abs 2 Z 1 GSpG](#) Schuldner der Glücksspielabgabe ist.

Die von der Beschwerdeführerin betriebenen Eingabeterminals befanden sich in unterschiedlichen österreichischen Bundesländern (mit Ausnahme der Steiermark), weshalb die Spieler (= Vertragspartner der Beschwerdeführerin) sich im Zeitpunkt der Spielteilnahme jedenfalls körperlich im Inland befanden.

Das in [§ 57 Abs 1 GSpG](#) normierte Tatbestandsmerkmal „Teilnahme vom Inland aus“, das aufgrund der Systematik des Gesetzes auch für Zwecke des [§ 57 Abs 3 GSpG](#) zu beachten ist (vgl *Allram in Bergmann/Pinetz* [HrsG], GebG² §§ 57-59 GSpG Rz 300), ist nach der Judikatur des BFG und des UFS dann erfüllt, wenn sich der Spielteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses des Spielvertrages tatsächlich, physisch im Inland (als geographisch festlegbarem Ort) befindet (vgl auch *Allram in Bergmann/Pinetz* [HrsG], GebG² §§ 57-59 GSpG Rz 301). Auf technischen Gegebenheiten (wie zB Standort des Servers; Einwahlknoten, verwendete IP-Adresse) kommt es nicht an. Ebenso ist nicht entscheidend, ob der Spielteilnehmer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hat und welche Staatsangehörigkeit er besitzt (vgl zur Glücksspielabgabe UFS 26.8.2013, RV/1509-W/013; UFS 20.11.2013 [RV/2388-W/13](#); BFG 28.6.2015, [RV/7104383/2015](#); BFG 21.8.2017, [RV/7100702/2016](#), sowie zur hinsichtlich dieses

Tatbestandsmerkmale vergleichbaren Bestimmung der Wettgebühren gemäß [§ 33 TP 17 GebG UFS](#) 28.12.2011, [RV/3510-W/11](#); UFS 30.9.2013, [RV/1914-W/13](#); BFG 8.5.2017, [RV/7100024/2015](#) und BFG 16.2.2018, [RV/7104387/2015](#)). Bei den von der Beschwerdeführerin im streitgegenständlichen Zeitraum angebotenen Ausspielungen handelte es sich daher um solche, an denen die „Teilnahme vom Inland aus“ erfolgte.

[§ 57 Abs 2 bis Abs 4 GSpG](#) sehen im Vergleich zu [§ 57 Abs 1 GSpG](#) unter den dort genannten Voraussetzungen Abweichungen betreffend den Steuersatz und die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe vor. Für die von [§ 57 Abs 3 GSpG](#) erfassten elektronischen Lotterien über Video-Lotterie-Terminals ist nach [§ 12a GSpG](#) wesentlich, dass

- die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolgt,
- die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt wird und
- die Zurverfügungstellung des Spielergebnisses über elektronische Medien erfolgt.

Im Beschluss des VwGH vom 29.06.2017, [Ra 2017/16/0095](#), hat der Verwaltungsgerichtshof darauf verwiesen, dass er schon zur Rechtslage vor der GSpG-Novelle 2008 (BGBl I 2010/54) erkannt hat, dass in Fällen, in denen Geräte mit einem ausgelagerten Rechner, der die Entscheidung über das Spielergebnis herbeiführt, verbunden sind, das Spielergebnis „zentralseitig“ herbeigeführt wird und in einem solchen Fall daher auch weder ein Glücksspielapparat nach [§ 2 Abs 2 GSpG](#) noch ein Glücksspielautomat nach [§ 2 Abs 3 GSpG](#) vorliegt (vgl etwa VwGH 19.7.2011, [2011/02/0127](#), mwN).

Auch zum Glücksspielgesetz in der Fassung nach der genannten Novelle vertritt der Verwaltungsgerichtshof (vgl nochmals VwGH 29.06.2017, [Ra 2017/16/0095](#)) die Auffassung, dass in Fällen, in denen die Entscheidung über Gewinn und Verlust nicht durch den Apparat selbst getroffen, sondern einem ausgelagerten Server übertragen wird, eine zentralseitige Entscheidung gegeben ist. Auch [§ 2 Abs 3 GSpG](#) in der Fassung der GSpG-Novelle 2008 verlangt, dass die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgen muss (vgl etwa VwGH 27.4.2012, [2011/02/0224](#), sowie VwGH 24.4.2014, [2012/02/0299](#), jeweils mwN).

Ebenfalls eine „zentralseitig“ herbeigeführte Entscheidung iSd [§ 12a GSpG](#) liegt nach der Judikatur vor, wenn Eingabeterminals über das Internet mit Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland verbunden sind und bei denen das Spielergebnis durch einen der im anderen Bundesland aufgestellten Glücksspielautomaten generiert wird (vgl zB BFG 21.11.2014, [RS/7100015/2012](#), und dazu VwGH 30.6.2016, [Ro 2015/16/0013](#); BFG 2.2.2015, [RV/7103459/2012](#), und dazu VwGH 30.6.2016, [Ro 2015/16/0021](#); BFG 14.7.2016, [RV/7100925/2012](#); BFG 26.09.2016, [RV/7100403/2012](#); BFG 5.3.2018, [RV/7100719/2015](#); BFG 5.5.2020, [RV/7100404/2012](#); BFG 2.6.2020, [RV/7100406/2012](#)).

Nach dieser Judikatur finden Ausspielungen am Aufenthaltsort des Spielers statt; bei Ausspielungen über Video-Lotterie-Terminals, ist somit der Tatbestand des [§ 57 Abs 3 GSpG](#) am Aufstellungsort des vom Spieler benutzten Eingabeterminals verwirklicht und nicht an einem allenfalls davon verschiedenen Aufstellungsort des die Entscheidung zentralseitig herbeiführenden Servers oder Glücksspielautomaten (vgl auch *Allram* in *Bergmann/Pinetz* [HrsG], GebG² §§ 57-59 GSpG Rz 302). Dies deckt sich mit der – wenn auch nicht zu den Glücksspielabgaben – ergangenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der zufolge „für den Fall, dass Spielbestandteile in einem Bundesland, in dem sich der Spieleraufhält, 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 [vermag], dass Ausspielungen am Aufenthaltsort des Spielers stattfinden.“ (vgl 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](#); vgl auch VwGH 23.10.2014, [2013/17/0535](#)).

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden die von der Beschwerdeführerin in verschiedenen Bundesländern (außer der Steiermark) aufgestellten Eingabeterminals ausschließlich als Eingabe- und Ausgabegeräte verwendet und waren diese über Internet entweder mit einem im Bundesland Steiermark aufgestellten Server oder mit im Bundesland Steiermark aufgestellten Glücksspielautomaten verbunden. Die Spielteilnahme durch die Spieler erfolgte somit über elektronische Medien und liegt – da die Entscheidung über das Spielergebnis nicht im Eingabeterminal selbst, sondern in einem disloziert aufgestellten Glücksspielautomaten bzw Server getroffen wurde – im Sinne der oa Judikatur eine „zentralseitige“ Herbeiführung des Spielergebnisses vor. Auch die Voraussetzung der Zurverfügungstellung des Spielergebnisses über elektronische Medien ist gegeben, da das Spielergebnis auf den Eingabeterminal mittels Internet übertragen und auf diesem angezeigt wurde. Bei den von der Beschwerdeführerin im streitgegenständlichen Zeitraum angebotenen sog „dislozierten Ausspielungen“ handelt es sich daher um elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals iSd [§ 57 Abs 3 GSpG iVm §12a GSpG](#).

Da somit im Beschwerdefall eine Variante einer elektronischen Lotterie (ohne Konzession des Bundesministers für Finanzen gemäß [§ 14 GSpG](#)) Gegenstand der Besteuerung ist, kommt der von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten landesrechtlichen Bewilligungen für Glücksspielautomaten in der Steiermark keine Bedeutung zu und ist weder die Übergangsregelung des [§ 60 Abs 25 Z 2 GSpG](#) anwendbar noch besteht eine Ausnahme von der Besteuerung gemäß [§ 57 Abs 6 Z 2 GSpG](#) (siehe dazu auch die ausführlichen Begründungen in den zu vergleichbaren Sachverhalten ergangenen Erkenntnissen des BFG vom 5.5.2020, [RV/7100404/2012](#), und vom 2.6.2020, [RV/7100406/2012](#)).

Die Beschwerdeführerin besaß zu keiner Zeit eine gültige Konzession iSd [§ 14 GSpG](#) für die von ihr angebotenen elektronischen Ausspielungen mittels Video-Lotterie-Terminal und ist daher die

Besteuerung nach der Vorschrift des [§ 57 Abs 3 GSpG](#) vorzunehmen. Die jeweilige Höhe der Bemessungsgrundlage und der sich durch Anwendung des [§ 57 Abs 3 GSpG](#) ergebende Abgabebetrag für die einzelnen Monate sind unstrittig.

3.2.3. Vereinbarkeit des österreichischen Glücksspielmonopols mit dem Unionsrecht und Nichtvorliegen einer Inländerdiskriminierung

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine Gesellschaft mit Sitz im Inland. Zudem handelte es sich bei den von der Beschwerdeführerin im streitgegenständlichen Zeitraum angebotenen Ausspielungen um solche, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgte. Im vorliegenden Beschwerdefall ist somit kein grenzüberschreitender Sachverhalt gegeben, der die Anwendung des Unionsrechts begründen würde (vgl dazu VwGH 27.2.2013, [2012/17/0509, mwN](#)).

Ungeachtet dessen würde sich allerdings bei Bejahung der von der Beschwerdeführerin behaupteten Unionsrechtswidrigkeit der Regelungen des GSpG die Frage einer verfassungswidrigen Inländerdiskriminierung stellen. Es ist daher zunächst zu prüfen, ob diese Regelungen tatsächlich (objektiv) gegen die Dienstleistungsfreiheit verstoßen (vgl OGH 30.3.2016, [4 Ob 31/16m](#); VfGH 15.10.2016, [E 945/2016](#) ua, VfSlg 20.101/2016).

In jüngerer Vergangenheit hatten sich der VwGH, der VfGH sowie der OGH bereits mit der Frage der Unionsrechtskonformität des österreichischen Glücksspielmonopols in seiner derzeitigen Ausgestaltung auseinanderzusetzen (vgl dazu *Allram in Bergmann/Pinetz* [HrsG], *GebG*² §§ 57-59 GSpG Rz 143 ff mwN):

Der VwGH bestätigte in seinem Erkenntnis vom 16.3.2016, Ro 2015/17/0022, im Ergebnis die Unionsrechtskonformität des österreichischen Glücksspielmonopols. Konkret gelangte der VwGH „zu dem Ergebnis, dass durch die im GSpG vorgesehenen Bestimmungen eines - sich in der Realität des Glücksspielmarktes nicht auswirkenden - Glücksspielmonopols des Bundes kombiniert mit einem Konzessionssystem unter Beschränkung der Anzahl der zu vergebenden Konzessionen betreffend Lotterien und Spielbanken sowie eines (reinen) Bewilligungssystems unter Beschränkung der Anzahl der zu vergebenden Bewilligungen betreffend Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten sowie der Bestimmungen zur Hintanhaltung von illegalem Glücksspiel (§ 52f GSpG), die angestrebten Ziele des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung, der Verringerung der Beschaffungskriminalität sowie der Verhinderung von kriminellen Handlungen gegenüber Spielern in kohärenter und systematischer Weise verfolgt werden.“ Im Hinblick auf die aus dem Glücksspiel lukrierten Staatseinnahmen hielt der VwGH fest, 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 (Verweis auf *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. Es mache die Regelungen des GSpG somit nicht unionsrechtswidrig, dass – bei Verfolgung gerechtfertigter Ziele im Sinne von zwingenden Gründen des Allgemeininteresses – im Zusammenhang mit dem Glücksspiel vom Staat hohe Einnahmen erzielt würden. 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.

Demgegenüber erblickte der OGH in seiner Entscheidung vom 30.3.2016, 4 Ob 31/16m, im österreichischen Glücksspielmonopol zunächst eine nicht gerechtfertigte Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, die seitens der Inhaber der Konzessionen durchgeführte Werbung diene im Ergebnis nicht ausschließlich dazu, Verbraucher zu den kontrollierten Spielernetzwerken zu lenken, sondern verfolge den Zweck, insbesondere jene Personen zur aktiven Teilnahme am Spiel anzuregen, die bis dato nicht ohne weiteres zu spielen bereit sind, womit unter Berücksichtigung der Rsp des EuGH *„keine maßvolle Werbung vor[liege], die sich darauf beschränkt, Verbraucher zu den kontrollierten Spielernetzwerken zu lenken“*.

In der Folge hatte auch der VfGH die Gelegenheit, sich mit der Frage der Unionsrechtswidrigkeit des österreichischen Glücksspielmonopols auseinanderzusetzen und bestätigte dabei im Ergebnis die Unionsrechtskonformität (VfGH 15.10.2016, [E 945/2016](#) ua, VfSlg 20.101/2016). Der VfGH konnte nach ausführlicher Darlegung der Vorgaben der Rsp des EuGH weder erkennen, dass die einschlägigen Bestimmungen des GSpG an sich, noch dass diese aufgrund ihrer tatsächlichen Auswirkungen dem Unionsrecht widersprechen. Dabei trat der VfGH ausdrücklich der Argumentation des OGH entgegen, wonach sich die Unionsrechtswidrigkeit aus der Nichteinhaltung eines maßvollen Werbemaßstabs iSd Rsp des EuGH ergebe, da der OGH isoliert konkrete Werbetätigkeiten einzelner Konzessionäre betrachtet habe, ohne eine gesamthafte Würdigung aller Auswirkungen auf dem Glücksspielmarkt im Sinne der Rechtsprechung des EuGH vorzunehmen. Der Verfassungsgerichtshof sah sein Ergebnis auch durch die oa Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.3.2016, [Ro 2015/17/0022](#)) gestützt.

Infolge der vorgenannten Entscheidung des VfGH änderte der OGH seine Rsp und vertritt dieser in nunmehr stRsp die Ansicht, dass *„das österreichische System der Glücksspielkonzessionen auch nach gesamthafter Würdigung aller tatsächlichen Auswirkungen im Sinn der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs nicht gegen Unionsrecht [verstößt], weshalb*

auch kein Anhaltspunkt für eine Inländerdiskriminierung besteht“ (vgl zB OGH 20.3.2019, [3 Ob 57/19g](#), mwN).

In seiner nunmehr stRsp betont der VwGH (vgl zB VwGH 24.4.2019, [Ra 2017/17/0962](#); Allram in *Bergmann/Pinetz* [HrsG], GebG² §§ 57-59 GSpG Rz 148 mwN) dass die Anforderungen an eine Prüfung der Unionsrechtskonformität im Zusammenhang mit einer Monopolregelung im Glücksspielsektor durch die nationalen Gerichte aufgrund der hierzu ergangenen Rsp des EuGH geklärt sind und der VwGH diesen Anforderungen im Erkenntnis vom 16.3.2016, Ro 2015/17/0022, durch die Durchführung der nach der Rechtsprechung des EuGH erforderlichen Gesamtwürdigung nachgekommen sei. Der Verwaltungsgerichtshof hat an dieser Gesamtwürdigung mit Erkenntnis vom 11.7.2018, Ra 2018/17/0048, 0049, mit näherer Begründung festgehalten. An der vom VwGH festgestellten Unionsrechtskonformität ändere auch das Vorliegen einer teilweise expansionistische Geschäftspolitik nichts. Wie der VwGH hierzu darlegt *„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“* (vgl VwGH 24.4.2019, [Ra 2017/17/0962](#), mwN).

Da eine Unionsrechtswidrigkeit der einschlägigen glücksspielrechtlichen Bestimmungen vor diesem Hintergrund nicht zu erkennen ist, fehlt es schon an einem wesentlichen Kriterium für einen Sachverhalt, der als sogenannte Inländerdiskriminierung am Gleichheitsgrundsatz zu prüfen wäre. Ein Verstoß gegen das Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz gemäß [Art 7 Abs 1 B-VG](#) und [Art 2 StGG](#) wegen Inländerdiskriminierung scheidet somit aus (VfGH 15.10.2016, [E 945/2016](#) ua, VfSlg 20.101/2016).

Ebenso geht vor diesem Hintergrund das Vorbringen der Beschwerdeführerin einer behaupteten Verletzung des Rechtes der unternehmerischen Freiheit nach [Art 16 GRC](#) – in Ermangelung einer Beschränkung der Grundfreiheiten durch die betreffenden Regelungen des GSpG – ins Leere, da die GRC gem Art 51 Abs 1 leg cit *„für die Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union unter Wahrung des Subsidiaritätsprinzips und für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union [gilt]“* (vgl dazu *Holoubek/Oswald in Holoubek/Lienbacher*, GRC-Kommentar² Art 51 Rz 26 ff mwN).

3.2.4. Ungleichbehandlung im Vergleich zum Inhaber einer Konzession/Freiheit der Erwerbsausübung

Soweit die Beschwerdeführerin darauf verweist, dass auf der Grundlage der Regelungen des Glücksspielgesetzes davon auszugehen sei, dass sie im Vergleich zum Inhaber einer Konzession

nach [§ 14 GSpG](#) eine höhere Abgabenbelastung treffe und insoweit ein Verstoß gegen das Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz gemäß [Art 7 Abs 1 B-VG](#) und [Art 2 StGG](#) vorliege, ist dazu wie folgt auszuführen:

Zwar ist es zutreffend, dass für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals, wenn diese auf Basis einer Konzession nach [§ 14 GSpG](#) durchgeführt werden, im Ergebnis eine maximale Glücksspielabgabenbelastung iHv 25% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen unterliegen (vgl dazu *Allram in Bergmann/Pinetz* [HrsG], GebG² §§ 57-59 GSpG Rz 189 ff), während ohne Vorliegen einer solchen Konzession die Glücksspielabgabe 30 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen beträgt. In diesem Zusammenhang ist allerdings auch zu berücksichtigen, dass dem Inhaber einer Konzession nach [§ 14 GSpG](#) auf Grund von Bestimmungen des Glücksspielgesetzes, die der Verhinderung von Spielsucht, Kriminalität und Geldwäscherei dienen, hohe Zusatzkosten entstehen und er zudem die Kosten der Überwachung der Einhaltung dieser Bestimmungen durch den Bundesminister für Finanzen zu tragen hat (vgl [§ 19 Abs 1 GSpG](#)). Dass in diesem Zusammenhang eine Überkompensierung erfolge, wird von der Beschwerdeführerin nicht behauptet. Vielmehr stützt die Beschwerdeführerin ihr Vorbringen lediglich auf eine behauptete Unvereinbarkeit des Konzessionssystems nach dem GSpG mit dem Unionsrecht, die nach den unter Punkt 3.2.3. erfolgten Ausführungen jedoch zu verneinen ist.

Dem Gesetzgeber kann im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz im Übrigen auch nicht entgegengetreten werden, wenn er Ausspielungen in Form von elektronischen Lotterien im Rahmen seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes – je nachdem, ob für diese eine Konzession nach [§ 14 GSpG](#) vorliegt – einer unterschiedlich hohen Glücksspielabgabe unterwirft. Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ist dem Abgabengesetzgeber nicht entgegenzutreten, wenn er die im öffentlichen Interesse liegenden Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte (vgl zB VfGH 5.12.2011, [B 533/11](#), VfSlg 19.580/2011). Ein derartiges im öffentlichen Interesse liegendes Ziel ist in diesem Zusammenhang nach Ansicht des erkennenden Gerichtes angesichts des Umstandes, dass durch die Aufnahme der Durchführung von elektronischen Lotterien in das Konzessionssystem des GSpG das Internetglücksspiel in geordnete Bahnen gelenkt und der staatlichen Kontrolle unterworfen werden sollte (vgl VfGH 10.6.2010, [B 887/09](#), VfSlg 19.077/2010), zu bejahen.

Betreffend die von der Beschwerdeführerin behauptete Verletzung der Erwerbsausübungsfreiheit ([Art 6 StGG](#)) ist darüber hinaus wie folgt auszuführen:

Der VfGH (vgl VfGH 6.12.2012, [B 1337/11](#), VfSlg 19.717/2012) hat zu dem in [§ 14 GSpG](#) geregelten Konzessionssystem ausgesprochen, dass die Beschränkung der Anzahl der Konzessionen für Lotterien geeignet ist, die im öffentlichen Interesse gelegenen Ziele (Verhinderung von Straftaten, Verhinderung einer übermäßigen Anregung zur Teilnahme durch unreglementierte Konkurrenz etc) zu erreichen, da die Konzessionsaufsicht bei einer

beschränkten Anzahl wirksamer ist. Die Beschränkung verstößt daher weder gegen das Recht auf Erwerbsfreiheit gemäß [Art 6 StGG](#) noch ist sie sonst unsachlich.

Auch betreffend die in [§ 60 Abs 25 Z 1 und Z 2 GSpG](#) normierten Übergangsfristen hat der VfGH eine Verletzung des Rechts auf Freiheit der Erwerbsbetätigung verneint (VfGH 7.10.2015, [G 282/2015](#), VfSlg 20.011/2015). So liege es „im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, dass er den Betrieb dieser Glücksspielautomaten nach Ablauf dieser Übergangsfristen gänzlich untersagt, statt den Betrieb unter bestimmten Bedingungen weiter zu ermöglichen.“

Zudem hat der VfGH etwa betreffend die Besteuerung von Geldspielapparaten nach dem Wiener Vergnügungssteuergesetz ausgesprochen, dem Gesetzgeber sei „nicht entgegenzutreten, wenn er statt eines Verbotes des Aufstellens von Geldspielautomaten (das ein Ausweichen in andere, vor allem illegale Varianten des Glücksspiels auslösen kann) eine Eindämmung der Automatenaufstellung oder des Spielens mit Hilfe einer Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte. Sollten damit potentielle Spieler wegen mangelnder Attraktivität vom Spielen abgehalten werden, liegt dies genau in der – verfassungsrechtlich nicht zu beanstandenden – Absicht des Gesetzgebers. Dass damit eine Verminderung der Rentabilität für den Automatenaufsteller einhergehen kann und einige Standorte nicht mehr wirtschaftlich betrieben werden können, führt - wie der Verfassungsgerichtshof schon in seiner Vorjudikatur ausgesprochen hat - nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen. Dass der Erwerbszweig als solcher zum Erliegen kommt, ist nicht erkennbar“ (VfGH 5.12.2011, [B 533/11](#), VfSlg 19.580/2011; vgl auch VfGH 28.6.2007, [B 1895/06](#), VfSlg 18.183/2007).

Aufgrund der oa Rsp des VfGH kann das erkennende Gericht in der Normierung unterschiedlicher Steuersätze in [§ 57 Abs 3 GSpG](#) einerseits und [§ 57 Abs 4 GSpG](#) andererseits eine Verfassungswidrigkeit nicht erblicken, sondern bewegt sich der Gesetzgeber insoweit im Rahmen seines gesetzepolitischen Gestaltungsspielraumes. Gegen die Anwendung des [§ 57 Abs 3 GSpG](#) bestehen somit nach Ansicht des erkennenden Gerichtes keine Bedenken aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit, sodass nach [Art 135 Abs 4 B-VG](#) iVm [Art 89 Abs 2 B-VG](#) kein Antrag auf Aufhebung dieser Rechtsvorschrift beim Verfassungsgerichtshof zu stellen ist.

Anzumerken ist schließlich, dass das BFG seit der Einbringung der gegenständlichen Bescheidebeschwerde bereits mehrfach unter Hinweis auf seine Entscheidungen vom 21.11.2014, RS/7100015/2012, und vom 2.2.2015, RV/7103459/2012, der gegenständlichen Beschwerde inhaltlich vergleichbare verfassungsrechtliche und unionsrechtliche Bedenken verworfen hat (vgl zB BFG 14.07.2016, [RV/7100925/2012](#); BFG 26.09.2016, [RV/7100405/2012](#); BFG 26.09.2016, [RV/7100403/2012](#); BFG 5.5.2020, [RV/7100404/2012](#); BFG 2.6.2020, [RV/7100406/2012](#), mwN). Soweit gegen die Entscheidungen des BFG Beschwerden an den Verfassungsgerichtshof erhoben wurden, wurden diese mit folgenden Beschlüssen nicht in Behandlung genommen: VfGH 19.2.2015, [E 49/2015](#); VfGH 11.6.2015, [E 564/2015](#); VfGH

8.6.2017, [E 2416/2016](#). Der Verwaltungsgerichtshof hat die gegen die Entscheidungen des BFG vom 21.11.2014, [RS/7100015/2012](#), und vom 2.2.2015, RV/7103459/2012 eingebrachten Revisionen mit Beschlüssen vom 30.6.2016, Ro 2015/16/0013 und Ro 2015/16/0021, zurückgewiesen.

3.3. Unzulässigkeit der Revision

Gemäß [§ 25a Abs 1 VwGG](#) hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß [Art 133 Abs 4 B-VG](#) zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß [Art 133 Abs 4 B-VG](#) 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.

Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen waren, folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung angeführten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß [§ 25a Abs 1 VwGG](#) spruchgemäß zu entscheiden ist.

Salzburg, am 2. Dezember 2020