

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch Dr. Patrick Ruth, MMag. Daniel Pinzger Rechtsanwälte, Kapuzinergasse 8/4, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 20. März 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 15. Jänner 2014 betreffend Glücksspielabgabe 01.2011-09.2011 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 15.01.2014 setzt das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz FA) gegenüber der Beschwerdeführerin (= Bf.) Glücksspielabgabe für den Zeitraum 01-09/2011 gem. § 59 (2) GSpG in Höhe von € 14.536,62 fest.

Begründend führte die Behörde aus:

„Gemäß [§ 59 Abs. 2 GSpG](#) sind bei der Abgabepflicht nach [§ 57 GSpG](#) bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler Abgabenschuldner. Diese mehreren Personen sind daher unmittelbar Kraft dieser gesetzlichen Bestimmung Gesamtschuldner der Glücksspielabgabe. Bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses in Abgabensachen steht der Abgabenbehörde die Wahl zu, ob sie alle Gesamtschuldner oder nur einzelne, im letzteren Fall welchen der Gesamtschuldner, die dieselbe Abgabe schulden, sie zur Leistung heranziehen will. Die Auswahl der zur Leistung der Abgabenschuld heranzuziehenden Gesamtschuldner, die Belastung der einzelnen mit der Gesamtschuld oder nur einen Teil davon, die Bestimmung des Zeitpunktes und

der Reihenfolge der Heranziehung der einzelnen Gesamtschuldner liegt im Ermessen der Behörde (VwGH 4.3.1999, [96/16/0221](#), 0222). Das Gesetz räumt der Abgabenbehörde sohin einen Ermessensspielraum ein, in dessen Rahmen sie ihre Entscheidung gemäß [§ 20 BAO](#) nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen hat.

Im gegenständlichen Fall ist die Bf. Gesamtschuldnerin für die in Anspruch genommene Abgabe, da sie Veranstalterin der Ausspielungen ist. Im Rahmen der Ermessensabwägung gem. § 20 BAO wurde die X Ltd. als erster Gesamtschuldner für die gegenständliche Glücksspielabgabe in Anspruch genommenen. Da diese die Glücksspielabgabe bislang nicht entrichtet hat und deren Einbringlichmachung bei der X Ltd. nach der Aktenlage als unwahrscheinlich anzusehen ist (Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit), ergeht der Bescheid an Sie als weiteren Gesamtschuldner, zumal nach der Aktenlage keine weiteren Gesamtschuldner für die gegenständliche Glücksspielabgabe existiert. Sofern einer der Gesamtschuldner die Forderung des Bundesschatzes erfüllt, wirkt die Zahlung als schuldbefreiend für alle Gesamtschuldner.“

Mit **Beschwerde vom 20. März 2014** wurde beantragt, den im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten Bescheides betreffend die Festsetzung der Glücksspielabgabe für die Monate Jänner 2011 bis September 2011 aufzuheben iVm der „Festsetzung von Glücksspielabgaben in den Monaten Jänner bis September 2011 mit NULL bzw. im Fall des Vorliegens einer elektronischen Lotterie in Höhe jenes Betrages, die der inländische Konzessionär unterlegen ist.“

Die ausführlichst begründete **Beschwerde** enthält am Ende folgende Zusammenfassung:

„Im vorliegenden Sachverhalt wird die Rechtsansicht vertreten, dass die Übergangsregelung des [§ 60 Abs. 25 GSpG](#) zur Anwendung kommt und daher keine Glücksspielabgabe anfällt.

Sollte die Berufungsbehörde dennoch zur Ansicht gelangen, dass eine elektronische Lotterie iSd [§ 12 GSpG](#) vorliegt, ist festzuhalten, dass das Glücksspielgesetz in [§ 57 Abs. 3 und Abs. 4 GSpG](#) hinsichtlich der Besteuerung von Glücksspiel zwischen konzessionierten und nicht-konzessionierten Glücksspielanbietern und deren Vermittlern beim Anbieten von Videolotterie mittels Video Lotterie Terminals (VLTs) differenziert.

Diese Differenzierung stellt eine Diskriminierung dar und verstößt somit gegen die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit. Dem liegen weder Rechtfertigungsgründe des Allgemeininteresses zu Grunde noch ist diese Differenzierung als verhältnismäßig einzustufen. In Folge der unmittelbaren Anwendung des Unionrechts kann einem Nicht-Konzessionär somit keine höhere Steuerbelastung erwachsen als dem Konzessionär. Aus verfassungsrechtlicher Sicht widerspricht die höhere Besteuerung von (aufgrund des Unionsrechts den Konzessionären gleichgestellten) Nicht—Konzessionären dem Gleichheitssatz der Bundesverfassung und der Erwerbsfreiheit.

Die höhere Besteuerung verletzt auch das Diskriminierungsverbot und die unternehmerische Freiheit der Grundrechte—Charta. Auf diesen Befund können sich in anderen Mitgliedsstaaten niedergelassene Anbieter mit Sekundärniederlassung in Österreich und in Österreich niedergelassene Vermittler eines in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Anbieters stützen.

Aufgrund des Verstoßes gegen verfassungs- und europarechtliche Grundsätze ist die Republik Österreich nicht befugt Glücksspielabgaben auf Grundlage des § 57 GSpG für Nicht-Konzessionäre iSd §§ 5, 14, 21 und 22 GSpG — wie die Beschwerdeführerin — einzuheben, die höher sind als jene, die ein Konzessionär nach §§ 5, 14, 21 und 22 GSpG unterliegt.“

Mit **Beschwerdevorentscheidung** der belangten Behörde vom 03. September 2014 wurde die oa Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde dazu zusammengefasst im Wesentlichen wie folgt ausgeführt:

Eine Ausspielung findet dort statt, von wo aus die Teilnahme daran erfolgt ist. Der Rsp des VfGH 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

generals (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).

Zur Inanspruchnahme der Bf. als Gesamtschuldnerin führte die Abgabenbehörde aus, dass es Wesen der Gesamtschuld ist, dass der Gläubiger die gesamte Schuld von allen oder von einigen Mitschuldern oder nur von einem einzigen Mitschuldner einfordern kann. Grundsätzlich liegt es im Ermessen der Behörde, ob sie das Leistungsgebot an einen der Gesamtschuldner und an welchen Gesamtschuldner oder an mehrere oder an alle Gesamtschuldner richtet (VwGH v. 30.1.2007, 2004/17/0096; 23.6.2003, 2002/17/0241, u.a.). Allerdings bleibt bei Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung bei dem anderen Gesamtschuldner kein Spielraum für die Ermessensübung (VwGH v. 29.3.2007, 2005/16/0108). Da die zuerst in Anspruch genommen X Ltd. ihre unternehmerische Tätigkeit eingestellt hat und die ihr gegenüber festgesetzte Glücksspielabgabe daher nicht mehr einbringlich gemacht werden kann, lag die Inanspruchnahme der Bf. als Gesamtschuldner nicht im Ermessen der Abgabenbehörde. Auch wenn die Bf. nicht selbst Veranstalter der Ausspielungen war, wird in der Beschwerde ausgeführt, dass dieser die Tätigkeit eines Vermittlers iSd § 59 Abs. 5 GSpG ausgeübt hat. Gemäß [§ 59 Abs. 2 Z 1 GSpG](#) ist auch der Vermittler Gesamtschuldner der Glücksspielabgabe iSd. § 6 Abs. 2 BAO. Die Inanspruchnahme eines der Gesamtschuldner setzt nicht voraus, dass die Abgabe gegenüber einem anderen Gesamtschuldner (hier: X Ltd.) rechtskräftig festgesetzt wurde.

Mit Schreiben vom 1.10.2014 wurde der Antrag auf **Vorlage der Beschwerde** an das Bundesfinanzgericht eingebracht. Darin wurden im Wesentlichen die bereits im Rahmen der Beschwerde erfolgten Ausführungen erneut wiedergegeben.

Am 22.06.2016 erfolgte durch die belangte Behörde die Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Im **Vorlagebericht** nahm die Abgabenbehörde nochmals Stellung:

„Es wird auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung und die darin vertretenen Rechtsansicht verwiesen. Ergänzend wird auf die in den Erkenntnissen des BFG vom 21.11.2014, GZ. RS/7100015/2012, sowie vom 02.02.2015, RV/7103459/2012, vertretene Rechtsansicht verwiesen, wonach die abgabenrechtlichen Bestimmungen des Glücksspielgesetzes weder den verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechten noch dem Gemeinschaftsrecht widersprechen. Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung in der unterschiedlichen Besteuerung zwischen konzessionierten und nicht konzessionierten Glücksspielanbietern konnte ebenso nicht erkannt

werden. Weiters wurde in diesen Erkenntnissen bestätigt, dass die Besteuerung gemäß § 57 Abs. 1 iVm § 57 Abs. 3 GSpG nicht an den Ort, an dem der Glücksvertrag in der Form „Auspielung“ zustande kommt, sondern an den Ort, von dem aus der Spielteilnehmer an der Auspielung teilnimmt, anknüpft. Aus dem medienneutral formulierten Tatbestandsmerkmal „Teilnahme vom Inland aus“ ergibt sich auch für einen Inlandsfall, der sich über mehrere Bundesländer erstreckt, dass es gleichgültig ist, ob bei einem „Server-Eingabeterminal“ System der Glücksvertrag am Ort des Servers (hier Steiermark) oder am Ort des dezentralen Eingabeterminals (andere Bundesländer) zustande kommt. Die Auspielung wird steuerrechtlich an dem geografisch festlegbaren Ort verwirklicht, an dem sich der Spielteilnehmer bei Abschluss des Glücksvertrages tatsächlich physisch befindet, wo er „vor dem Bildschirm, mit dem Handy, Smartphone oder Tablett“ sitzt (VwGH 20.11.2014, [2013/16/0085](#)). Somit wurden keinen Auspielungen mittels landesbehördlich bewilligten Glücksspielautomaten, sondern Auspielungen mittels Video-Lotterie- Terminals veranstaltet, die nicht von der Befreiung nach § 60 Abs. 25 GSpG umfasst sind (vgl. BFG v. 02.02.2015, RV/7103459/2012). Die Behandlung der zum Erkenntnis vom 2.2.2015, GZ RV/7103459/2012, zu Zl. E 564/2015 beim VfGH erhobenen Beschwerde wurde mit Beschluss vom 11.6.2015 abgelehnt. Daraus ergibt sich, dass den behaupteten – der gegenständlichen Beschwerde inhaltlich vergleichbaren – verfassungsrechtlichen Bedenken keine Berechtigung zukommt. Selbst wenn die ordnungspolitischen Regelungen, d.h. das Glücksspielmonopol als verfassungs- bzw. gemeinschaftswidrig anzusehen wäre, würde die begünstigte Besteuerung für die konzessionierten Glücksspielanbieter wegfallen, die Beschwerdeführerin bliebe dennoch mit der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 3 GSpG belastet (vgl. BFG v. 21.11.2014, GZ. RS/7100015/2012).“

Mit Schreiben vom 8. September 2020 teilte die steuerliche Vertretung PWC PricewaterhouseCoopers WP u StB, Donau-City-Straße 7, 1220 Wien, dem Bundesfinanzgericht 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 Dr. Patrick Ruth, MMag. Daniel Pinzger Rechtsanwälte, Kapuzinergasse 8/4, 6020 Innsbruck, ersuchte mit Schreiben vom 06.02.2019 um **Akteneinsicht**.

Mit **Schriftsatz vom 28. Februar 2019** brachte die steuerliche Vertretung vor, dass die Bf. überhaupt nicht Abgabenschuldnerin nach § 59 Abs. 2 GSpG ist, da sie weder Vertragspartner der Spielteilnehmer war, noch Veranstalterin von Auspielungen noch Vermittlerin gem. § 59 (5) GSpG. Der Antrag auf Entscheidung durch den Senat wurde zurückgenommen.

Die **belangte Behörde** legte in **Erwiderung** dieser Stellungnahme einen Aktenvermerk der FinPol, die Niederschrift mit einer Dienstnehmerin anlässlich einer erfolgten Glücksspielkontrolle vom 26.08.2015 bei der Beschwerdeführerin sowie das Protokoll einer mündlichen Verhandlung vor dem LVwG (LVwG-xy) vom 20.06.2017 vor.

Der Niederschrift war folgendes zu entnehmen:

„Aussage der Auskunftsperson:

Ich arbeite seit ca. 6 Jahren als Kassiererin hier in der BP-Tankstelle des A. Ich bin vollbeschäftigt. Zu den Glückspielgeräten mache ich folgende Angaben: Ich weiß nicht, wie lange diese Geräte schon hier sind. Letzte Woche am 21.08.2015, als ich hier Dienst hatte, waren sie eingeschalten. Die Geräte laufen ständig und werden nach Dienstschluss nicht ausgeschalten. An diesen Geräten wird eher selten gespielt.

Wer diese Geräte geliefert hat, ob es einen Vertrag mit dem Aufsteller gibt und wer die Geldladen entleert, weiß ich nicht. Ich habe noch nie jemand gesehen, der die Geldladen entleert. Meine Aufgabe ist es, eventuelle Gewinne aus der Kassa der Tankstelle auszuzahlen und mit einer Chipkarte das Gerät wieder auf „null“ zu stellen. Den höchsten Betrag, den ich jemals auszahlte, waren ca. € 400,--.

Was an diesen Geräten für Spiele gespielt werden können, weiß ich nicht, aber ich glaube, das funktioniert wie im Casino, dass man zuerst Geld einwerfen muss, dann kann man spielen und vielleicht etwas gewinnen oder auch nicht.

Schlüssel für die Geldladen habe ich nicht und wie mein Chef mit dem Aufsteller abrechnet, weiß ich auch nicht.“

Im Verwaltungsstrafverfahren nach dem GSpG vor dem LVwG wurde dieselbe Dienstnehmerin nochmals einvernommen und wurde von ihr nachfolgend ausgesagt:

„Ich kann mich an die gegenständliche Kontrolle noch erinnern. Es ging damals um zwei Apparate, die bei der Kontrolle am 26.08.2015 beschlagnahmt wurden. Mein damaliger Chef hat sie dann nach hinten gestellt. Zu den beiden Apparaten gebe ich an, dass es damals meine Aufgabe war, die Apparate bei Dienstbeginn einzuschalten und bei Dienstende wieder auszuschalten. Wir haben die allenfalls erfolgten Gewinne aus der damaligen Kassa der Tankstelle ausbezahlt. Ich hatte damals eine Arbeitskollegin und hatte sie dieselben Aufgaben wie ich. Wir haben die Gewinne aus der Tankstellenkasse genommen und haben dann auf einem Zettel notiert, wie viel Geld aus der Kasse genommen wurde und wurde dies dementsprechend am Abend abgerechnet. Wir haben die Kassa immer am Abend bei Dienstende um 20.00 Uhr abgerechnet. Wir hatten dann auch eine Chipkarte zur Verfügung, um die Geräte wieder auf Null zu stellen. Wenn ich gefragt werde, wer mich eingeschult hat auf die Geräte, so gebe ich an, mein Chef Herr A. Soweit ich mich erinnern kann, haben auf der Tankstelle mehrere Kontrollen stattgefunden. Nach der ersten Beschlagnahme, Ich kann mich aber nicht mehr erinnern wann das war, habe ich mich geweigert, noch weiter mit diesen Geräten etwas zu tun. Ich habe nach der ersten Kontrolle, diese fand schon vor dem 26.08.2015 statt, gesagt, dass Ich mit den Apparaten eigentlich nichts mehr zu tun haben will. Ich habe halt noch Gewinne ausbezahlt und auch auf Null habe ich die Geräte gestellt. Ich habe sie dann aber nicht mehr ein- oder ausgeschalten oder sonst irgendetwas mit den Geräten gehabt.

Wenn ich gefragt werde, wie lange die gegenständlichen Geräte vor dem 26.08.2015 aufgestellt waren, so gebe ich an, dass ich mich daran nicht mehr erinnern kann. Wenn mir vorgehalten wird, dass ich anlässlich der Einvernahme bei der Kontrolle gesagt hätte, dass die Geräte seit 21.08.2015 da waren, so kann ich mich daran nicht mehr erinnern. Es haben immer wieder Kontrollen stattgefunden. Die Geräte wurden weggenommen und andere waren dann wieder aufgestellt. Ich hatte damit aber nichts zu tun.

Wenn ich gefragt werde, wie viel an diesen Geräten gespielt wurde, so gebe ich an, teils teils. Es war aber nicht so, dass ständig Betrieb war.

Wenn ich gefragt werde, ob Ich mich an die Gewinne erinnere, so gebe ich an, nein. Ich habe nie gesehen, dass irgendjemand etwas an den Apparaten gemacht hätte. Ich habe auch nicht gesehen, dass die Geldladen ausgeleert wurden. Meine Kontaktperson in Bezug auf die Geräte war immer Herr A.

Ich habe am 26. November 2016 aufgehört, bei Herrn A zu arbeiten. Die Geräte von der gegenständlichen Kontrolle wurden irgendwann einmal an einem Vormittag abgeholt. Ich weiß aber nicht mehr, wann das war. Ich weiß nicht, von wem.

Ich weiß nicht, was für Spiele auf diesen Geräten gespielt werden konnten. Ich weiß aber noch, dass es verschiedene Spiele waren.“

Diese Unterlagen wurden der steuerlichen Vertretung des Bf. zur Stellungnahme übermittelt. Mit eingebrachtem Schriftsatz des steuerlichen Vertreters wurde nach Ausführungen zur Definition der Vermittlung iSd § 59 (5) GSpG lt OGH sowie VwGH erneut bestritten, dass die Bf. Spieleinsätze oder – gewinne weitergeleitet hätte, ebenso wenig hätte sie auf andere Art und Weise am Zustandekommen des Glücksspielvertrages mitgewirkt.

Die Bf „hat vielmehr nur Auszahlungen treuhändig für die X Ltd. vorgenommen, was aber keine Vermittlungstätigkeit darstellt. Schon dem Begriffsinhalt des „Weiterleitens“ ist inhärent, dass nur etwas an eine andere Person bzw. Stelle weitergeleitet werden kann, was man zuvor von einer anderen Person/Stelle zur Weiterleitung erhalten hat.“

In der vor dem Bundesfinanzgericht durchgeführten **mündlichen Verhandlung** vom 25.03.2021 wurde – nach Berichterstattung des bisherigen Verfahrensablauf sowie Sachverhaltsdarstellung - seitens des steuerlichen Vertreters um Auskunft darüber ersucht, welcher Betrag von der X Ltd. selbst bezahlt worden war. Die Vertreterin der Abgabenbehörde gab die Höhe der von der Bf. geleisteten Zahlungen bekannt unter Verweis darauf, dass „die Bf. erst in Anspruch genommen wurde, nachdem feststand, dass die Abgabe bei der X Ltd. nicht mehr einbringlich war. Dies wurde auch im Bescheid begründet. Im Falle eines Gesamtschuldverhältnisses wird die Schuld von allen Gesamtschuldnern in voller Höhe geschuldet wird.“

Der steuerliche Vertreter behauptet, sofern die X Ltd. Netgames den in Rede stehenden Betrag der Glücksspielabgabe entrichtet hat, steht außer Zweifel, dass die Bf. diesen Betrag nicht mehr zu entrichten hat. Es wird darauf hingewiesen, dass selbst dann, wenn die X Ltd. mit dem FA für Gebühren Verkehrssteuern und Glücksspiel einen Vergleich über die Entrichtung der gültigen Abgabe getroffen hat, dieser Umstand jedenfalls nicht zulasten der Bf. ausgelegt werden kann. Beweis: informierter Vertreter der X Ltd. insbesondere der Einvernahme der Buchhalterin.

Auf Nachfrage der RichterIn, der steuerliche Vertreter möge Name sowie Adresse des informierten Vertreters der X Ltd. bekannt geben, gab dieser zu Protokoll, dass er derzeit keine Kenntnis über den Namen oder Adresse eines informierten Vertreters der X Ltd. hat.

Die RichterIn stellte fest, dass die X Ltd. ihren Hauptsitz in Großbritannien hatte und bereits im Firmenbuch gelöscht ist, da sie nicht mehr existent ist. Auch das ho geführte Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht der X Ltd. wurde bereits mit Beschluss vom 23.1.2019 abgeschlossen.

Auf Nachfrage der BehördenvertreterIn an den steuerlichen Vertreter (nachdem dieser angeblich geführte Vergleichsgespräche zwischen der Abgabenbehörde und der X Ltd. ins Treffen führte), wurde vom steuerlichen Vertreter ausgeführt, dass er von der Herrn Z (= ehemalige steuerliche Vertretung des Bf. sowie der X Ltd.) gehört habe, dass die X Ltd. vom Finanzamt geprüft worden und dabei auch die Höhe der Glücksspielabgabe ein Thema war.

Die VertreterIn der Abgabenbehörde führte sodann auch aus, dass gegenständliches Verfahren ein Ausfluss der beendeten FA-Prüfung bei der X Ltd. ist.

Auf Frage der RichterIn, ob ein schriftlicher Treuhandvertrag zwischen der Bf. und der X Ltd. besteht (da die Treuhand vom steuerlichen Vertreter in dessen Schriftsatz angeführt wurde), gibt der steuerliche Vertreter bekannt, dass die Vereinbarung zwischen der X Ltd. und der Bf. *„einer Treuhandvereinbarung entspricht, schriftlich gibt es keine Vereinbarung.“* Lt. dem steuerlichen Vertreter wurde dem Bf. von der X Ltd. das Geld für die Auszahlungen der Glücksspielgewinne gegeben und mit diesem Geld wurden dann die Auszahlungen getätigt. Diese Vereinbarung kann lt. steuerlichem Vertreter nur als Treuhandvereinbarung gesehen werden.

Die VertreterIn der Abgabenbehörde stellt fest, dass lt. Auskunft des steuerlichen Vertreters die Bf. Geldbeträge erhalten hat um damit etwaige Gewinne ausbezahlen zu können. Das spricht für den Vermittlerbegriff im Sinne des Glücksspielgesetzes.

Der steuerliche Vertreter bestreitet diese Ansicht.

Die Parteien stellen keine weiteren Fragen und Beweisanträge.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens, der aktenkundigen Unterlagen sowie den Ergebnissen der mündlichen Verhandlung wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Die Bf. ist eine Gesellschaft mit Sitz im Inland (Tirol) und waren im streitgegenständlichen Zeitraum Eingabeterminals von elektronischen Ausspielungen (Video Lotterie Terminals) der Firma X Ltd. in ihren Räumlichkeiten aufgestellt.

Dabei handelte es sich um sogenannte dislozierte Ausspielungen, bei denen die Spielteilnahme 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 erfolgte. Am Ort des Eingabegerätes erfolgt der Geldeinwurf und der Start der Ausspielung.

Die Eingabeterminals der Firma X Ltd. fungierten 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 Spielerergebnis 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 bespielt werden; eine gleichzeitige Nutzung war nicht möglich. Der Spieler wurde vorab darüber informiert, dass er an einer „Ausspielung in der Steiermark“ teilnimmt. Die bei der Bf. aufgestellten Eingabeterminals verfügten selbst über keine mechanische oder elektronische Einrichtung, die eine Entscheidung über Gewinn und Verlust herbeiführen hätten können.

Die Räumlichkeit zur Nutzung der Geräte wurde von der Bf. zur Verfügung gestellt, die Bf. übernahm auch die Auszahlung der Gewinne (Niederschrift mit Angestellten sowie Niederschrift mV) und besaß zur Bedienung der Geräte Chipkarte bzw. Steckschlüssel (Niederschrift Angestellte) womit die Geräte wieder auf „Null“ gestellt wurden. Die Einschulung der Dienstnehmer der Bf. auf die Geräte erfolgte durch die Bf. (den GF Herrn A) Die X Ltd. stellte der Bf. das Geld für die Auszahlung der Glücksspielgewinne zur Verfügung, die Bf. zahlte sodann damit die Glücksspielgewinne an die Spieler aus (Aussage steuerlicher Vertreter der Bf.). Über diese Auszahlungen wurden durch die Bf. händische Aufzeichnungen geführt (Niederschrift Angestellte).

Am 10.09.2012 erfolgte eine amtswegige Löschung der X Ltd. gem § 10 Abs 2 FBG durch das LG Leoben als Firmenbuchgericht, am 14.08.2012 wurde die X Ltd. aus dem britischen Companies House gelöscht.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten Akteninhalt, der Einsichtnahme des Gerichts in das Firmenbuch, den vorgelegten Schriftsätzen und Unterlagen der Abgabenbehörde sowie der Bf und den Ergebnissen der mündlichen Verhandlung.

Die belangte Behörde stützte ihre diesbezüglichen Feststellungen insbesondere auf die auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes als glaubwürdig einzuschätzenden Aussagen der Angestellten über die von der Bf. bzw. deren Angestellten durchgeführten Tätigkeiten im Rahmen des Geschäftsverhältnisses mit der X Ltd.

Der im Rahmen der ergänzend eingebrachten Schriftsätze seitens der Bf. vorgebrachten Behauptung, dass die Bf weder Spieleinsätze annehmen, noch weiterleiten noch Spielgewinne weiterleiten würde, wurde vom erkennenden Gericht kein Glauben geschenkt.

Die Bf. erstattete in diesem Zusammenhang keinerlei Beweisanträge, Belege für die von ihr geäußerten Behauptungen wurden weder im Vorfeld der mündlichen Verhandlung noch in dieser dem Gericht vorgelegt. Auch unterließ es die Bf. glaubhaft darzulegen, dass die von ihr aufgestellten Behauptungen entgegen den Feststellungen der belangten Behörde der Wirklichkeit entspreche, sodass insoweit kein substantiiertes Vorbringen vorliegt.

Weiters steht im eklatanten Widerspruch zu den von der steuerlichen Vertretung der Bf. in den Schriftsätzen vorgebrachten Behauptungen auch die ebenfalls von der steuerlichen Vertretung im Rahmen der mündlichen Verhandlung getätigten Aussagen, dass der Bf. von der X Ltd. das Geld für die Auszahlungen der Glücksspielgewinne gegeben wurde um damit etwaige Gewinne auszubezahlen. Das Gericht erachtet diese mündlichen Aussagen zur Vorgangsweise der Auszahlungen als den Tatsachen entsprechend, da diese mit den bereits in beiden Niederschriften mit der Dienstnehmerin protokollierten Aussagen übereinstimmen.

Im Übrigen beruhen die obigen Sachverhaltsfeststellungen auf den aktenkundigen Erhebungen der belangten Behörde, denen von der Bf. nicht entgegengetreten wurde. In keiner ihrer Stellungnahmen zu den übermittelten Unterlagen wurde von ihr behauptet, geschweige denn nachgewiesen, dass im strittigen Zeitraum diese Tätigkeiten der Bf. (ua. Spielbereithaltung der Geräte, Auszahlung von Gewinnen, auf „Null“ stellen, Aufzeichnungen über Gewinnauszahlungen) nicht bzw. nicht in der protokollierten Art von der Bf. durchgeführt wurden. Das Finanzamt stützt sich u.a. auf die – der steuerlichen Vertretung zur Kenntnis gebrachten – Niederschriften der Dienstnehmerin (v. 26.08.2015 sowie Protokoll zur mV v. 20.06.2017) bezüglich der Handhabung der VLT's. Die Dienstnehmerin gab darin auch bekannt,

dass sie 2015 bereits seit ca. 6 Jahren bei der Bf. beschäftigt war, somit auch im hier strittigen Zeitraum. Die Abgabenbehörde konnte sich daher in schlüssiger Weise auf die Angaben des Dienstnehmers der Bf. und die vorgelegten Unterlagen stützen. Dass sich der Sachverhalt zwischenzeitig geändert hätte, wurde im Beschwerdeverfahren nicht einmal behauptet.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

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 Betriebsstätten und regelt neben ordnungspolitische Anforderungen auch umfassende Anforderungen zur Spielsuchtvorbeugung und Geldwäschevorbeugung an Bewilligungswerber und -Inhaber.

§ 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.

[§ 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.“

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.

...“

Im vorliegenden Beschwerdefall ist unstrittig, dass im streitgegenständlichen Zeitraum Video Lotterie Terminals (sogenannte „dislozierte Ausspielungen“) in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin zur Nutzung durch dritte Personen jederzeit spielbereit zur Verfügung gestellt wurden.

Zu Beschwerdepunkt 1) - Anwendbarkeit des [§ 60 Abs. 25 GSpG](#)

Die Bf. vermittelte über in seinen Räumlichkeiten aufgestellte Terminals Spiele, wobei die Terminals mit einem „Muttergerät“ in der Steiermark verbunden waren.

Im Erkenntnis VwGH 29.06.2017, [Ra 2017/16/0095](#) hat der Verwaltungsgerichtshof darauf verwiesen, dass er schon zur Rechtslage vor der GSpG-Novelle 2008, BGBl. I Nr. 54/2010, 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 1989 noch ein Glücksspielautomat nach § 2 Abs. 3 GSpG 1989 vorliegt (vgl. etwa VwGH 19.7.2011, [2011/02/0127](#), mwN) und er auch zum

Glücksspielgesetz in der Fassung nach der genannten Novelle die Auffassung vertritt, 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 1989 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 VfGH 27.4.2012, [2011/02/0224](#), sowie VfGH 24.4.2014, [2012/02/0299](#), jeweils mwN).

Die Terminals der Bf. wurden ausschließlich als Eingabe- und Ausgabegeräte verwendet und waren diese in ortsfesten, öffentlich zugänglichen Räumlichkeiten aufgestellt und über Internet mit einem Server verbunden, welcher wiederum die Terminals über mehrere Router mit in der Steiermark aufgestellten Glücksspielautomaten verband. Die Spielteilnahme durch die Spieler erfolgte somit über elektronische Medien und liegt - da die Entscheidung über das Spielergebnis nicht im Terminal, sondern im disloziert aufgestellten Automaten getroffen wurde - eine "zentralseitige" Herbeiführung des Spielergebnisses vor. Auch die Voraussetzung der Zurverfügungstellung des Spielergebnisses über elektronische Medien ist gegeben, da die Übermittlung auf den Terminal mittels eines Video-Streams erfolgt. Die von der Bf. angebotenen sog. "dislozierten Ausspielungen" sind daher elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals iSd § 57 Abs. 3 GSpG.

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. 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.

Da hier eine Variante einer elektronischen Lotterie Gegenstand der Besteuerung ist, kommt der landesrechtliche Bewilligungen für Glücksspielautomaten in der Steiermark keine Bedeutung zu und greifen hier weder die Bestimmungen über eine Übergangszeit nach § 60 Abs. 25 GSpG noch besteht eine Ausnahme von der Besteuerung gemäß § 57 Abs. 6 GSpG. Für die von der Bf. angebotenen elektronischen Ausspielungen mittels Video-Lotterie-Terminal ist daher die Besteuerung nach der Vorschrift des § 57 Abs. 3 GSpG vorzunehmen. (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).

Beschwerdepunkt 2) - Verfassungs - und Unionsrechtswidrigkeit

Zu den Vorwürfen der Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols wird weiters auf die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes, insbesondere VfGH 15.10.2016, [G 103/2016](#) ua sowie auf das ausführliche Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VfGH 16.3.2016, [Ro 2015/17/0022](#) verwiesen. Durch diese inhaltlichen Entscheidungen sind die durch das Glücksspielmonopol aufgeworfenen unions- und verfassungsrechtlichen Fragen als hinreichend geklärt anzusehen. Dabei wurde auch die Frage eines maßvollen Werbeauftritts der Konzessionäre behandelt, insgesamt aber eine gesamthafte Würdigung aller Auswirkungen auf den Glücksspielmarkt im Sinne der Rechtsprechung des EuGH vorgenommen. Zu den

Voraussetzungen der unionsrechtlichen Zulässigkeit des Glücksspielmonopols und der Inanspruchnahme der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit liegt bereits umfangreiche Rechtsprechung des EuGH vor, die in den oben genannten Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofs und des Verwaltungsgerichtshofs umfassend referiert wurden.

Auch der OGH hat im Einklang mit der Entscheidung des VfGH seine Rsp dahingehend geändert, dass kein Anlass besteht, "von der Rechtsprechung des Senats abzugehen (10 Ob 52/16v), wonach in gesamthafter Würdigung aller tatsächlichen Auswirkungen im Sinn der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs das österreichische System der Glücksspielkonzessionen nicht gegen Unionsrecht verstößt und daher auch kein Anhaltspunkt für eine Inländerdiskriminierung besteht (4 Ob 95/17z mwN). Der Senat hat auch in sämtlichen der Entscheidung 10 Ob 52/16v nachfolgenden Entscheidungen an dieser Rechtsprechung festgehalten; eine Uneinheitlichkeit der Rechtsprechung liegt nicht vor (RIS-Justiz RS0042668 [T5]). Diese gefestigte Rechtsprechung des Senats orientiert sich an der Judikatur des Europäischen Gerichtshofs zu den Kriterien einer allfälligen Unionsrechtswidrigkeit des GSpG (ua EuGH [C-390/12](#), Pfleger; C-347/09 , Dickinger/Ömer; C-64/08 , Engelmann; vgl die zu RIS-Justiz RS0129945 angeführten Entscheidungen)."

Festzuhalten ist auch, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um eine Gesellschaft mit Sitz im Inland handelt, die im streitgegenständlichen Zeitraum Ausspielungen anbot, 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). Die Bf. behauptet auch nicht, die mit dem Unionsrecht vereinbaren Voraussetzungen zur Erlangung einer Konzession nach dem Glücksspielgesetz betreffend die Rechtsform (Kapitalgesellschaft mit Aufsichtsrat) und das erforderliche Gesellschaftskapital zu erfüllen. Insofern stellt sich auch die Frage der Inländerdiskriminierung nicht (vgl. VwGH 28.5.2013, [2012/17/0567](#)).

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).

Beschwerdepunkt 3) - Ermessensübung

Die Entscheidung über die Geltendmachung einer Abgabenschuld gegenüber einer von mehreren Parteien bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses stellt eine Ermessensentscheidung dar. Eine solche Entscheidung ist gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei Auslegung des § 20 BAO ist dabei dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von

Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben beizumessen. Die Vorschreibung an einen der Gesamtschuldner ist jedenfalls dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist. Wenn die Abgabeforderung bei einem der Gesamtschuldner infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens uneinbringlich geworden ist, liegt darüber hinaus ein Ermessensspielraum für die Behörde gar nicht mehr vor (vgl. das Erkenntnis vom 26. Juni 2003, Zl. 2002/16/0301, mwN). Ermessen des Abgabengläubigers eines Gesamtschuldverhältnisses bedeutet das Recht der Ausnützung jener Gläubigerschritte, die dazu führen, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Weg unter Umgehung von Erschwerissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzubringen (vgl. das Erkenntnis vom 14. November 1996, Zl. 95/16/0082).

Die X Ltd. wurde bereits im Jahr 2012 amtswegig aus dem österreichischen Firmenbuch sowie im britischen Companies House gelöscht. Der gegenständliche Erstbescheid an die Bf wurde erst am 15.1.2014 erlassen. Die Bf. wurde somit erst nachdem sich herausgestellt hatte, dass die X Ltd. nicht mehr existent und auch die ihr vorgeschriebenen Abgabe nicht einbringlich war, als Gesamtschuldnerin herangezogen. Aufgrund dessen war es rechtskonform, dass die Vorschreibung der Glücksspielabgabe an die Bf. erfolgte.

Beschwerdepunkt 4) – Vermittler gem. § 59 (5) GSpG

Gem. § 59 (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**.

Bereits mit der GSpG-Novelle 2008 orientierte sich der Gesetzgeber bei der Einführung einer Definition der „Vermittlung“ an der in § 28 (3) GebG enthaltenen Definition iZm der nunmehrigen Gebührenpflicht für Wetten. Nach § 28 (3) GebG gilt als Vermittlung im Sinne dieser Bestimmung jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Wetteinsätzen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen der Wette auf andere Art und Weise. Demnach ist für Zwecke der Auslegung der „Vermittlung iSd § 59(5) GSpG“ nicht zuletzt auf die Rsp und Literatur zum GebG zu verweisen.

Die Definition Vermittlung in § 59 (5) GSpG ist nicht abschließend, sondern beispielhaft ausgestaltet (siehe „jedemfalls“). Konkret werden zwei Vorgänge angeführt, einerseits die Annahmen und Weiterleitung von Spieleinsätzen oder – gewinnen, andererseits die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise.

Die Bf. hatte jedenfalls Video Lotterie Terminals in ihren Räumlichkeiten offen den Kunden zur Verfügung gestellt. Diese Terminals wurden auch jederzeit von ihr betriebs- und spielbereit gehalten. Von der Bf. wurden- eigenen Angaben zufolge – die Geräte immer wieder auf „Null“

gestellt wofür Chipkarte bzw. Steckschlüssel den Angestellten der Bf. zur Verfügung standen. Die Bf. wurde somit aktiv tätig um den Spielwilligen eine weitere Bespielung der Geräte zu ermöglichen. Für eine korrekte Handhabung der Glückspielgeräte erhielten die Dienstnehmer der Bf. sogar eine Einschulung. Für die Auszahlung von Spielgewinnen, die ebenfalls durch die Bf. erfolgte, wurde dieses Geld von der X Ltd. übergeben um damit die Auszahlungen zu tätigen. Darüber wurden von der Bf. händische Aufzeichnungen geführt.

Legt man nun die demonstrativ gestaltete Definition der Vermittlung diesem Sachverhalt zugrunde ist aus der Sicht des erkennenden Gerichtes eindeutig von einer Vermittlung zu sprechen. Die Bf. hat durch die Duldung der Aufstellung der Geräte in ihren Räumlichkeiten, durch die Zurverfügungstellung der technisch notwendigen Leitungen sowie die Auszahlung von Gewinnen sowohl den Vorgang der Weiterleitung von Spielgewinnen als auch der Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise entsprochen. Denkt man sich die Tätigkeit der Bf. nun weg, wären weder Räumlichkeiten für die Video Lotterie Terminals vorhanden gewesen, noch die notwendige technische und elektronische Ausstattung, noch wäre es dem Spieler möglich gewesen, sich seinen Gewinn auszahlen zu lassen, sodass ein Glücksspielvertrag gar nicht zustande gekommen wäre.

Wie der VwGH (siehe Ra 2020/02/0092, 21.07.2020) bereits zum Vorarlberger Wettengesetz ausgesprochen hat, entzieht sich zwar die Vermittlungstätigkeit selbst einer gesetzlichen Definition, weil die an sie zu stellenden Anforderungen je nach Geschäftszweig und Lage des Falles sehr variieren; es ist jedoch selbstverständlich, dass der Begriff „Vermitteln“ bedeutet, zwei potentielle Vertragspartner zusammenzubringen und zum Geschäftsabschluss zu bewegen. Das Vermitteln von Wettkunden erfordert dabei ein Tätigwerden des Vermittlers zur Zuführung von Wettkundinnen und Wettkunden an Buchmacher oder Totalisateure, das typischerweise durch eine Provision für jede abgeschlossene Wette honoriert wird. Die Vermittlung von Wettkunden an Buchmacher und Totalisateure ist eine der Tätigkeit der Buchmacher und Totalisateure vorgeschaltete Tätigkeit. Sie erfolgt mittlerweile vielfach über Wettterminals und das Internet. Der Wettkundenvermittler schließt dabei nicht unmittelbar eine Wette ab oder vermittelt eine solche, sondern vermittelt vielmehr den Wettkunden an den Buchmacher oder den Totalisateur. Der Vermittler nimmt im Namen des Buchmachers oder Totalisateurs die Wetteinsätze ein und zahlt einen allfälligen Gewinn in dessen Namen auch wieder aus.

Das Aufstellen oder der Betrieb von Wettterminals ist dabei zweifellos eine Tätigkeit im Rahmen der gewerbsmäßigen Vermittlung von Wettkunden.

Erst durch das Tätigwerden der Bf. wurde die Möglichkeit geschaffen, dass Glücksspielkunden und die X Ltd. (über ihre Glücksspielautomaten) in Kontakt treten konnten und somit die Möglichkeit eines Geschäftsabschlusses geschaffen wurde. Und dass eine Auszahlung der Gewinne durch die Bf. mit von der X Ltd. zur Verfügung gestelltem Geld erfolgte wurde seitens

der Bf. sogar in der mündlichen Verhandlung nochmals ausdrücklich erklärt.
Die Heranziehung der Bf. als Abgabenschuldnerin gem. § 59 (2) GSpG erfolgte somit zu Recht.

Beweisantrag Zeugeneinvernahme

Zeugen dienen gem. § 169 BAO dazu, über Tatsachen auszusagen.

Im Beschwerdefall fehlt dem Beweisantrag neben der Nennung eines konkreten Zeugen und einer ladungsfähigen Adresse auch das Beweisthema, sodass ihm nicht gefolgt werden kann.

In Beweisanträgen ist das Beweismittel, das Beweisthema und im Falle von Zeugen auch deren Adresse anzugeben (VwGH 23.1.2020, [Ra 2019/15/0099](#)). Da der Beweisantrag der Bf weder den Namen eines konkreten Zeugen, ein konkretes Beweisthema noch eine ladungsfähige Adresse enthält, war dem Antrag nicht zu entsprechen.

3.1. Zu Spruchpunkt II. (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.

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.

Graz, am 12. April 2021