

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***SenV***, die Richterin ***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache RA Dr. Günther Hödl, Schulerstraße 18, 1010 Wien als Masseverwalter der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 17. Februar 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 15. Jänner 2014 betreffend Glücksspielabgabe 01.2011-09.2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 15. Juni 2021 in Anwesenheit des Schriftführers ***Sf*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde betreffend Glücksspielabgaben als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Glücksspielabgabe wird festgesetzt mit 115.517,64€.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die X Limited führte im Zeitraum 01-09/2011 elektronische Ausspielungen mittels VLT's gemäß § 12 a Abs 1 GSpG durch.

Dabei wurden auch Eingabeterminals im Lokal der Beschwerdeführerin (BB), aufgestellt. Mittels Router wurde der Eingabeterminale bei Spielbeginn mit einem in der Steiermark aufgestellten (bewilligten) Glücksspielautomaten verbunden, auf welchem auch die Entscheidung über das jeweilige Spiel getroffen wurde. Das Ergebnis wurde anschließend an den Eingabeterminale übermittelt und angezeigt.

Die Glücksspielabgabe wurde gegenüber der X als Veranstalterin der gegenständlichen Ausspielungen bescheidmäßig festgesetzt. Die Abgabe wurde von der VGT aber nicht

entrichtet, vielmehr wurde festgestellt, dass die X ihre Geschäftstätigkeit eingestellt hat und vermögenslos ist.

Auf Grund dieses Umstandes erging an die Beschwerdeführerin (= Bf.) der angefochtene Bescheid als Gesamtschuldnerin. Gemäß § 59 Abs 2 Z 1 GSpG ist neben dem Veranstalter der Ausspielung auch der Vermittler der Gesamtschuldner der Glücksspielabgabe. Daher wurde die Beschwerdeführerin hinsichtlich der in ihrem Lokal veranstalteten Ausspielungen als Gesamtschuldnerin in Anspruch genommen.

Die fristgerechte Bescheidbeschwerde der Bf. enthält einleitend unter Punkt 1. folgende Darstellung des Sachverhaltes:

„Hinsichtlich der Funktionsweise der von der X Ltd. betriebenen Ausspielungen und der sich daraus ableitenden steuerrechtlichen Konsequenzen im Zeitraum 1.1.2011 30.9.2011 ist folgendes festzuhalten (diesbezügliche Gutachten und sind bereits aktenkundig):

Bei dem zu Grunde liegenden Sachverhalt handelt es sich um Ausspielungen im Rahmen derer sich ein in einem Bundesland aufgestellter Eingabeterminal, der mittels verschiedener Router über das Internet mit einem in diesem Moment gerade nicht anderwärtig bespielten Glücksspielautomaten isd § 2 Abs. 3 iVm § 4 Abs. 2 GSpG idF vor 54 und 73/2010 (a.F.) (Muttergerät) in einem anderen Bundesland (Steiermark, in der auf Basis von landesrechtlichen Bewilligungen in Anwendung der Rechtslage vor GSpG 2008 und 2010 das »kleine Glücksspiel« erlaubt war und jetzt die Übergangsregelung des § 60 Abs. 25 GSpG n.F. zur Anwendung kommt) verbindet (dislozierte Ausspielung). Hat der Spieler die Starttaste auf dem Eingabeterminal betätigt, wird ein anderwärtig nicht gespielter Glücksspielautomat gesucht und sobald ein solcher gefunden ist, wird das Spiel auf diesem landesrechtlich bewilligten Glücksspielautomaten gespielt, auf welchem auch die Entscheidung über das Spielerergebnis trifft. Das Ergebnis wird in der Folge auf den Eingabeterminal mittels Internet übertragen und angezeigt. Ein Glücksspielautomat kann immer nur direkt oder über ein Eingabeterminal gespielt werden, eine gleichzeitige Nutzung ist nicht möglich. Der Spieler ist vorab darüber informiert, dass er an einer Ausspielung in der Steiermark teilnimmt.

Jeder dieser in der Steiermark aufgestellten Glücksspielautomaten isd § 4 Abs. 2 GSpG a.F. verfügt über eine entsprechende landesrechtliche Bewilligung, wobei für alle Glücksspielautomaten, die in der Steiermark vorgeschriebenen Landes-/Gemeindeabgaben bis zum Ablauf der Übergangsfrist gemäß § 60 Abs. 25 GSpG ordnungsgemäß entrichtet werden. Die in einem anderen Bundesland aufgestellten Eingabeterminals haben keine mechanische oder elektronische Einrichtung, die eine Entscheidung über Gewinn und Verlust im Eingabeterminal selbst herbeiführen kann. Bei diesen handelt es sich daher um keine Glücksspielautomaten isd § 2 Abs. 3 GSpG, weshalb sie auch in diesem Bundesland über keine landesrechtliche Bewilligung verfügen.“

Inhaltlich richtet sich die Beschwerde zunächst gegen die Auffassung des Finanzamtes, wonach bei einem derartigen Sachverhalt eine verbotene Ausspielung iSd § 2 Abs. 4 vorliege und es sich um eine zentralseitige elektronische Lotterie iSd § 12a GSpG handle.

Weiters erfolge nach Ansicht der Bf. eine steuerliche Ungleichbehandlung von gleichwertigen Marktteilnehmern im österreichischen Glücksspielgesetz und könne sich auch eine österreichische Gesellschaft als (mittelbar) Begünstigte der Grundfreiheiten des Unionsrechtes aufgrund des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes darauf berufen.

Die Höhe der Bemessungsgrundlage wurde insoweit bekämpft, als sich aus dem Rechenwerk der Bf. lediglich ein Umsatz von 385.058,85€ nachvollziehen lässt, nicht aber der der Bemessung von der Abgabenbehörde zugrunde gelegte Betrag von 456.399,69€.

Die ausführlichst begründete Beschwerde enthält am Ende folgende Zusammenfassung:

„Das Glücksspielgesetz differenziert 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). Diese Differenzierung ist unsystematisch und inkohärent und stellt auf Grundlage der unionsrechtlichen Vorgaben sowie der Rechtsprechung des EuGH (insbesondere der unionsrechtswidrigen Vergabe der Lotteriekonzession und die Inkohärenz des Glücksspielmonopols) eine Diskriminierung dar (sowohl für den Zeitraum bis 30.9.2012 als auch danach) und verstößt somit gegen die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit. Dem liegen weder Rechtfertigungsgründe des Allgemeininteresses zu Grunde noch ist diese Differenzierung als verhältnismäßig und kohärent einzustufen. In Folge der unmittelbaren Anwendung des Unionsrechts 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 und deren Vermittlern 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 in Österreich stützen.

Aufgrund des Durchschlagens der unionsrechtlichen Grundsätze bei der Beurteilung der österreichischen Glücksspielregelungen und des verfassungsrechtlich gewährleisteten Inländerdiskriminierungsverbotes gelten diese Grundsätze für den rein innerstaatlichen Sachverhalt.

In diesem Zusammenhang sei nochmals abschließend darauf hingewiesen, dass alle mit der Frage der unionsrechtlichen Zulässigkeit der österreichischen Glücksspielregelungen im

Einzelnen (darunter fällt auch die Zulässigkeit einer unterschiedlichen Besteuerung von Marktteilnehmern in Folge der in Frage stehenden Unionsrechtswidrigkeit österreichischen Glücksspielmonopols) befassten Gerichten damit von EuGH - nicht zuletzt nochmals ausdrücklich und unmissverständlich dargelegt in der Rs Pfleger - eine ganze Reihe umfangreicher empirischer Feststellungen sowie rechtlicher Würdigungen aufgetragen wurde. Die Verpflichtung zur Überprüfung des Glücksspielmonopols hinsichtlich der vom EuGH entwickelten Kriterien und, bei Verneinung auch nur eines Kriteriums, das Unangewendet-Sein-Lassen der glücksspielrechtlichen Regelungen (auch in Hinblick auf die Besteuerung) trifft jedes Gericht, egal in welcher Verfahrensphase.

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 einzuhoben, die höher sind als jene, die ein Konzessionär nach §§ 5,14,21 und 22 GSpG unterliegt.

Die Beschwerdeführerin begehrt daher die Aufhebung der gegenständlichen Bescheide und die Nichtfestsetzung laut Glücksspielabgabenerklärungen.“

Die Bf beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat.

Das FA erließ daraufhin eine Beschwerdeverentscheidung und argumentiert (auszugsweise) wie folgt:

Gemäß § 12a 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. Video Lotterie Terminals sind elektronische Lotterien, bei denen der Zugang zu über zentralseitig vernetzte Terminals an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten angeboten wird.

Unter Hinweis auf OGH sowie mehrfache VWGH Judikatur wurde der Begriff der Zentralseitigkeit iZm Glücksspielgeräten dargelegt und die daraus resultierende Subsumtion der beschwerdegegenständlichen Geräte unter § 12 a GSpG.

„Treten wie im gegenständlichen Fall noch der Umstand der unmittelbaren Spielteilnahme über ein elektronisches Medium sowie die Ausgabe des Spielergebnisses über dieses Medium hinzu, so gelangt man zur Einordnung der beschwerdegegenständlichen Spielgeräte als „Elektronische Lotterie“ gemäß. § 12a Abs. 2 GSpG definiert den Begriff des VLT und ergänzt den Abs. 1 um das Erfordernis des Zuganges zu elektronischen Lotterien über zentralseitig vernetzte Terminals.

Mangels Qualifikation als Ausspielung durch Glücksspielautomaten kommt daher die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG und die Befreiungsbestimmung des § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG nicht zur Anwendung. „

Zur behaupteten Gemeinschaftswidrigkeit der Abgabenbestimmungen des Glücksspielgesetzes wurde unter Bezugnahme auf die EUGH Judikatur (u.a. (vgl. Rs Carmen Media Group, C-46/08, Rn 84; Rs Placanica ua C-338/04, Rn 53; Rs Zenatti, C-67/98, Rn 35f; Rs Gambelli ua, C-243/01, Rn 62 und 67 und Rs Läära, C-124/97, Rn 37; EuGH 15.09.2011, Rs. C-347/09, Dickinger und Ömer) umfangreich ausgeführt, dass die Zulässigkeit einer Monopolisierung des österreichischen Glücksspielmarktes europarechtlich gedeckt sei.

„Wie der EuGH bereits wiederholt ausgesprochen hat, stellt ein nationales Konzessionssystem einen wirksamen Mechanismus dar, um Gelegenheiten zum Spiel zu vermindern und Straftaten vorzubeugen und somit den Spielerschutz zu gewährleisten.

Diese grundsätzliche Zulässigkeit eines nationalen Konzessionssystems hat der EuGH im Urteil Engelmann und Dickinger Ömer erneut bestätigt. Sowohl die Begrenzung der Anzahl zu vergebender Konzessionen als auch die Konzessionsvergabe auf 15 Jahre qualifizierte der EuGH als eine zur Zielerreichung zulässige Beschränkung der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit. Das Urteil des EuGH vom 9. September 2010, in der Rechtssache Engelmann, C-64/08, ist noch zur alten österreichischen Glücksspielrechtslage ergangen. Das österreichische Glücksspielgesetz ist im Sommer 2010 mit zwei Glücksspielgesetznovellen (GSpG-Novelle 2008, BGBl. I Nr. 54/2010 und GSpG-Novelle 2010, BGBl. I Nr. 73/2010) umfassend neu geordnet worden. Es ist daher wichtig, festzuhalten, dass sich die Kritikpunkte des EuGH auf die alte Rechtslage beziehen. Mit dem novellierten Glücksspielgesetz wurde die im gegenständlichen Urteil geforderte Transparenz bei der Vergabe von Spielbankkonzessionen bereits ausdrücklich gesetzlich verankert und - ganz im Sinne dieses Urteils - die Durchführung einer öffentlichen und transparenten Interessentensuche festgelegt. Wird daher in den Entscheidungen auf das Diskriminierungsverbot verwiesen, so ist damit die Ausländerdiskriminierung gemeint.

Soweit sich das Vorbringen auf diverse EuGH-Entscheidungen bezieht, die zum Gegenstand die Frage hatten, ob die strafrechtliche Sanktionierung eines Wirtschaftsteilnehmers, weil er in Ermangelung einer unionskonformen Konzessionsvergabe keine Konzession besitzt, den Grundsätzen der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit widerspricht, ist darauf zu verweisen, dass Gegenstand des anhängigen Abgabenverfahrens nicht die Prüfung der Zulässigkeit von Glücksspielveranstaltungen und deren allfälliger Sanktionierung ist. Vielmehr hat das Abgabenverfahren im Gegensatz dazu ausschließlich die Erhebung von Abgaben im Zusammenhang mit den von der X Ltd. veranstalteten Glücksspielen zum Gegenstand. Insoweit geht die Argumentation, die sich im Wesentlichen mit der gemeinschaftswidrigen Untersagung der Ausübung dieser Tätigkeit auseinandersetzt, völlig ins Leere.“

Dem fristgerechten Vorlageantrag waren keine neuen Beschwerdepunkte zu entnehmen.

Am 22.1.2016 legte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel (kurz FA) dem BFG die Bescheidbeschwerde der ***Bf1*** (= Bf.) gegen den Bescheid vom 15.01.2014 betreffend Glücksspielabgabe für die Monate 01/2011 bis 09/2011 zur Entscheidung vor.

Die ursprünglichen steuerlichen Vertreter, welche die Beschwerde sowie den Vorlageantrag einbrachten, legten bereits 2017 ihre Vertretungsvollmacht zurück. Die Beschwerdeführerin selbst ist seit 08.02.2016 in Konkurs. Zum Masseverwalter (=MV) wurde Dr. Günther Hödl Schulerstraße 18, 1010 Wien bestellt.

Mündliche Verhandlung

In der am 15.06.2021 durchgeführten mündlichen Verhandlung hielt der MV die bisherigen Ausführungen und Anträgen aufrecht und legte ergänzend einen Beschluss des EuGH v. 18. Mai 2021 C-920/19, welcher an der Monopolstellung nicht mehr eindeutig festhalte sowie ein Erkenntnis des LVwG Oberösterreich v. 26. Mai 2021 GZ: LVwG-413943/6/GF/ROC vor, welches diesem Beschluss des EuGH folge. Weiters wurde auch ein Gutachten von Univ. Prof. Dr. Leidenmühler vom 30.04.2021 zur Thematik „Die Frage der Zulässigkeit des Betriebs von Pokerspielsalons vor dem Hintergrund der Grundfreiheiten des Unionsrechts“ vorgelegt.

Die Vertreterin der Abgabenbehörde führte dazu aus, dass die nun vorgelegten Erkenntnisse und Unterlagen für den konkreten Fall keinerlei Auswirkungen (auf die Glücksspielabgabe) haben. Das vorgelegte Rechtsgutachten behandelt. Im vorliegenden Fall ist die Gesamthandschuld der Bf. aufgrund des § 59 Glücksspielgesetzes Gegenstand des Verfahrens.

Bezüglich der Höhe der Bemessungsgrundlage wurde von Seiten der Abgabenbehörde erklärt, dass für den strittigen Differenzbetrag von € 63.007,51 eine tatsächliche Zuordnung zur Bf. mangels Unterlagen/Rechnungen nicht nachweisbar ist.

Daher wird die Höhe der Bemessungsgrundlage mit € 385.058,85 außer Streit gestellt.

Der MV führt zu den vorgelegten Unterlagen ergänzend aus, dass wenn eine Kohärenzprüfung ergäbe, dass das Glücksspielmonopol EU widrig wäre, dies Auswirkungen auf den vorliegenden Fall und die Anwendbarkeit des Glücksspielgesetzes hätte.

Die Vertreterin der Abgabenbehörde führte nochmals aus, dass allfällige Unionsrechtswidrigkeiten im Hinblick auf das Glücksspielmonopol keine Auswirkungen auf die Glücksspielabgabe hätten. Die Vorschriften der § 57 ff. Glücksspielgesetz sind Ausfluss der Steuerhoheit Österreich und nicht des Glücksspielmonopols.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist eine Gesellschaft, die ihren Sitz im Inland hat. Sie hat im Zeitraum Jänner 2011 bis September 2011 sog. "dislozierte Ausspielungen" (Ausspielungen über interaktive Videoterminals) angeboten.

Dabei handelte es sich um Ausspielungen im Rahmen derer sich ein in einem Bundesland aufgestellter Eingabeterminal, der mittels verschiedener Router über das Internet, mit einem in diesem Moment gerade nicht anderwärtig bespielten Glücksspielautomaten iSd § 2 Abs. 3 iVm § 4 Abs. 2 GSpG idF vor 54 und 73/2010 (a.F.) (Muttergerät) in einem anderen Bundesland (Steiermark, in der auf Basis von landesrechtlichen Bewilligungen in Anwendung der Rechtslage vor GSpG 2008 und 2010 das „kleine Glücksspiel“ erlaubt war) verband (dislozierte Ausspielung). Hatte der Spieler die Starttaste auf dem Eingabeterminal betätigt, wurde ein anderwärtig nicht gespielter Glücksspielautomat gesucht und sobald ein solcher gefunden war, wurde das Spiel auf diesem landesrechtlich bewilligten Glücksspielautomaten gespielt, auf welchem auch die Entscheidung über das Spielerergebnis getroffen wurde.

Das Ergebnis wurde in der Folge auf den Eingabeterminal mittels Internet übertragen und angezeigt. Die Terminals wurden ausschließlich als Eingabe- und Ausgabegeräte verwendet. Ein Glücksspielautomat in der Steiermark konnte immer nur direkt vor Ort oder über einen Terminal gespielt werden. Eine gleichzeitige Nutzung war nicht möglich. Die Spieler wurden darüber informiert, dass sie an einem Glücksspiel in der Steiermark teilnehmen.

Jeder dieser in der Steiermark aufgestellten Glücksspielautomaten iSd § 4 Abs. 2 GSpG a.F. verfügte über eine entsprechende landesrechtliche Bewilligung. Die in einem anderen Bundesland aufgestellten Eingabeterminals hatten keine mechanische oder elektronische Einrichtung, die eine Entscheidung über Gewinn und Verlust im Eingabeterminal selbst herbeiführen konnten. Bei diesen handelte es sich daher um keine Glücksspielautomaten iSd § 2 Abs. 3 GSpG, weshalb sie auch in diesem Bundesland über keine landesrechtliche Bewilligung verfügten.

Die Glücksspielabgabe wurde zuerst der Veranstalterin der Ausspielungen vorgeschrieben, welche allerdings - aufgrund Vermögenslosigkeit und Einstellung ihrer Geschäftstätigkeit - diese nicht entrichtete. Sodann wurde die Bf. gem. § 59 Abs. 2 GSpG (Gesamthandschuldverhältnis) zur Entrichtung der Glücksspielabgabe für jene in ihren Räumlichkeiten durchgeführten dislozierten Ausspielungen herangezogen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Sachverhalt entstammen den übereinstimmenden Darstellungen der Bf. sowie der Abgabenbehörde. Bei der rechtlichen Beurteilung wird daher von diesem Sachverhalt ausgegangen.

Dem von der in der Bf. in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Gutachten kann für den beschwerdegegenständlichen Fall keine Relevanz beigemessen werden. Wie bereits aus dem Sachverhalt ersichtlich ist vorliegend nicht der Betrieb eines Pokerspielsalons, sondern die Anwendung der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 GSpG in Bezug auf dislozierte Ausspielungen mittels Video Lotterie Terminals strittig. Da das Gutachten von einem gänzlich anderen Sachverhalt ausgeht, kann es zur Klärung der hier strittigen Punkte nichts beitragen.

Sowohl dem Beschluss des EUGH als auch dem Erkenntnis des LVwG OÖ ist gemein, dass in beiden strittigen Fällen die Frage der Unionsrechtswidrigkeit des österreichischen Glückspielmonopols thematisiert wird, wobei jeweils der nach Art. 49 AEUV bzw. Art. 56 AEUV geforderte Auslandsbezug gegeben ist. (Freier Dienstleistungsverkehr)

Im anhängigen Verfahren ist aber unstrittig, dass es sich um einen **rein inländischen Sachverhalt** handelt und somit die Frage einer etwaigen Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der EU für Angehörige von Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, gänzlich ohne Belang ist.

3. Rechtsgrundlagen

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

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

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).

Eine Ausspielung mit Glücksspielautomaten liegt gemäß § 2 Abs. 3 GSpG dann 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 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 sind bei der Durchführung von elektronischen Lotterien die Bestimmungen des § 25 Abs. 6 bis 8 und des § 25a 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 über den Spielerschutz und die Bestimmungen der § 27 Abs. 3 und 4 über die Arbeitnehmer eines Konzessionärs sinngemäß.

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 den jeweiligen Finanzausgleichsgesetzen vorbehalten.

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

(6) Von der Glücksspielabgabe befreit sind

1. Ausspielungen in vom Bundesminister für Finanzen konzessionierten Spielbanken im Sinne des § 21,
2. Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung unter Einhaltung der Vorgabe des § 4 Abs. 2 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 73/2010,
3. die Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol des § 4 Abs. 3 bis 6.

(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 eingeschlossen und halbjährlich nach folgender Formel berechnet: $25 - (15 \times \text{vergebene Bewilligungen} / \text{Höchstzahl der Bewilligungen})$.

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: $25 - (15 \times \text{vergebene Bewilligungen} / \text{Höchstzahl der Bewilligungen})$.*
- 4. Der Bundesminister für Finanzen hat die Höhe des aktuellen Steuersatzes dem Konzessionär für das jeweilige Halbjahr bis 1. Februar und 1. August verbindlich mitzuteilen".*
- 5. § 13a FAG 2008 sieht einen Zuschlag der Länder zur Bundesautomaten- und VLT-Abgabe bis zu 150% dieser Abgabe vor.*
- 6. Zur Entstehung und Entrichtung der Steuerschuld enthält § 59 GSpG ua. folgende Regelungen:*
- 7. Die Abgabenschuld entsteht bei elektronischen Lotterien gemäß § 59 Abs. 1 Z. 2 GSpG mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.*
- 8. 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.*
- 9. 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.

10. 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 Nr. 111/2010 bestimmt ua. Folgendes:

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

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

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

3. § 31a tritt am Tag nach Kundmachung dieses Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 73/2010, im Bundesgesetzblatt in Kraft. Die Länder haben die Ausführungsgesetze zu § 31a bis zum Ablauf des 31. Dezember 2010 zu erlassen und in Kraft zu setzen. Wenn das Bundesgesetz, BGBl. I Nr. 73/2010, allerdings nach dem 30. Juni 2010 kundgemacht wird, dann sind die Ausführungsgesetze innerhalb von sechs Monaten vom Tag der Kundmachung zu erlassen und in Kraft zu setzen.

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.“

Rechtliche Beurteilung:

Unstrittig ist, dass es sich bei den Ausspielungen im Zeitraum Jänner 2011 bis September 2011 um sogenannte "dislozierte Ausspielungen" (Ausspielungen über interaktive Videoterminals) handelt und die Bf. Vermittlerin der Ausspielungen war. Im Vorlageantrag selbst (siehe S 9) wird ausdrücklich ausgeführt, "dass die Beschwerdeführerin jedenfalls nicht Veranstalterin der Ausspielungen ist, sondern allenfalls Vermittlerin iSd § 59 Abs. 5 GSpG.

Strittig ist hingegen, ob

- 1.) es sich im gegenständlichen Fall um erlaubte Ausspielungen mittels genehmigter Glücksspielautomaten § 2 Abs. 3 iVm § 4 Abs. 2 GSpG a.F. handelt, 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 ist
oder
- 2.) ob es sich um verbotene Ausspielungen iSd § 2 Abs. 4 GSpG n.F. handelt, die mittels elektronischer Lotterien § 12a GSpG n.F. über Video Lotterie Terminals („VLTs“) durchgeführt werden und daher Glücksspielabgabe iSd § 57 Abs. 3 GSpG n.F. in Höhe von 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahme anfällt.
sowie
3. die Verfassungs- und – Europarechtswidrigkeit der Glücksspielmonopolregelung.

Beschwerdepunkt 1) – Anwendung der Übergangsregelung gem. §60 Abs 25 GSpG

Die Bf. vermittelte über in Vorarlberg aufgestellte Terminals Spiele, wobei die Terminals mit einem „Muttergerät“ in der Steiermark verbunden waren. Die Spieler, die diese Eingabeterminals betätigten befanden sich jedenfalls körperlich im Inland.

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 Glücksspielautomatenselbst 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], GebG 2 §§ 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 Spieler aufhält, stattfinden, die Auslagerung von Teilen des Spieles (z.B. die Positionierung der virtuellen Walzen) in ein anderes Bundesland, die am Aufenthaltsort des Spielers via Internetgesteuert 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 Bf. in ihren Räumlichkeiten (außerhalb 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. Beiden 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 Bf. 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 Bf. besaß auch 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.

Beschwerdepunkt 2) - Verfassungs - und Europarechtswidrigkeit

Anzumerken ist, dass das BFG seit der Einbringung der gegenständlichen Bescheidbeschwerde 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.

Der VwGH, der VfGH sowie der OGH setzten sich bereits mehrfach mit der Frage der Unionsrechtskonformität des österreichischen Glücksspielmonopols in seiner derzeitigen Ausgestaltung auseinander. (vgl dazu Allram in Bergmann/Pinetz [HrsG], GebG2 §§ 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. (siehe auch VwGH 11.07.2018, Ra2018/17/0049) 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 Bundeskombiniert 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 VfGH 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.

Aufgrund eines Gesetzesprüfungsantrages des OGH gem. Art. 89 Abs 2 iVm Art. 140 Abs 1 Z 1 lit a B-VG an den VfGH setzte sich dieser mit einer Unionsrechtswidrigkeit des österreichischen Glücksspielmonopols auseinander und bestätigte in seiner Entscheidung zu E 945/2016 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 o.a. 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 keine 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).

Desweiteren handelt es sich bei der Bf. um eine Gesellschaft mit Sitz im Inland und erfolgte - bei den von der Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum angebotenen Ausspielungen – unstrittigerweise die Spielteilnahme vom Inland aus.

Somit ist **kein grenzüberschreitender Sachverhalt** gegeben, der die Anwendung des Unionsrechts begründen würde (vgl dazu VwGH 27.2.2013, 2012/17/0509, mwN).

Zu den Einwänden, die sich gegen das Glücksspielmonopol wenden, wird bemerkt, dass es sich bei der Glücksspielabgabe - ebenso wie bei der Wiener Vergnügungssteuer - um keine Sanktion für die Nichteinhaltung glücksspielrechtlicher Bestimmungen handelt.

Eine allfällige Unionsrechtswidrigkeit der Bestimmungen über das Glücksspielmonopol hätte keine Auswirkung auf die hier gegenständliche Glücksspielabgabe. Die Vorschriften der §§ 57 ff GSpG betreffend die Glücksspielabgaben sind Ausfluss der Steuerhoheit Österreichs und nicht

des Glücksspielmonopols (vgl. ua BFG 10.10.2016, RV/7100866/2015 mit weiteren Judikaturhinweisen).

Das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG ist nicht präjudiziell für die Glücksspielabgaben gemäß § 57 bis § 59 GSpG, denn diese sind eine allgemeine Rechtsverkehrssteuer auf den Abschluss bestimmter Spielverträge, die zwar im selben Gesetz wie das Glücksspielmonopol geregelt sind, aber an und für sich unabhängig vom Glücksspielmonopol in Geltung stehen. Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG sind in Bezug auf die Abgaben, die die Konzessionäre gemäß § 14 GSpG, § 21 GSpG und § 22 GSpG zu leisten haben, die Konzessionsabgabe und die Spielbankabgabe, eine *lex generalis*, da die Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG und die Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG ebenfalls „echte Steuern“ auf den Abschluss bestimmter Glücksverträge sind und zu den Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG in der Relation stehen, dass grundsätzlich der Abschluss bestimmter Glücksverträge der Glücksspielabgabe unterliegt, handelt es sich um einen Konzessionär, besteht eine Befreiung von der Glücksspielabgabe, dafür fällt Konzessionsabgabe bzw. Spielbankabgabe an.

Soweit die Bf. 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:

Würde man der Ansicht der Bf. folgen, und von einer Verfassungs- bzw. Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols ausgehen und sich die § 3 GSpG, § 14 GSpG usw. „wegdenken“, hätte das glücksspielabgabenrechtlich die Folge, dass immer dann, wenn der Tatbestand „Abschluss bestimmter Glücksverträge“ (= Ausspielungen) verwirklicht wird, Glücksspielabgabe anfällt. Sowohl der Konzessionär als auch der Nichtkonzessionär wären glücksspielabgabepflichtig gemäß § 57 GSpG. Denn die Feststellung der Verfassungs- bzw. Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols würde nicht das Glücksspielgesetz als Ganzes zum Wegfall bringen, sondern nur die glücksspielmonopolgesetzlichen Bestimmungen. Es heißt „Glücksspielgesetz“ und nicht „Glücksspielmonopolgesetz“. Für den Fall der Bf. würde das bedeuten, dass sie gemäß § 57 Abs. 3 GSpG wie bisher belastet bliebe, ebenso unterfielen die Konzessionäre der Glücksspielabgabe von 30%.

Dass aber sowohl verbotene als auch erlaubte Ausspielungen grundsätzlich der Glücksspielabgabe unterliegen wurde bereits im Erkenntnis VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 bestätigt.

Überdies zu bemerken, dass im Beschwerdefall - bei der Bf. handelt es sich um eine Gesellschaft mit Sitz im Inland - kein grenzüberschreitender Sachverhalt gegeben ist, der die Anwendung des Unionsrechts begründet (vgl. dazu VwGH 27.2.2013, 2012/17/0509). 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).

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).

Die Bf. wurde erst nachdem sich herausgestellt hatte, dass die X Ltd. nicht mehr existent und auch die ihr vorgeschriebene Abgabe nicht einbringlich war, als Gesamtschuldnerin herangezogen. Aufgrund dessen war es rechtskonform, dass die Vorschreibung der Glücksspielabgabe an die Bf. erfolgte.

Beschwerdepunkt 4) - Höhe der Bemessungsgrundlage

Die Höhe der Bemessungsgrundlage wurde im Zuge der mündlichen Verhandlung mit dem Betrag von 385.058,85€ außer Streit gestellt, weswegen es zu einer Korrektur der vorgeschriebenen Glücksspielabgabe kommt.

Auf Basis der neuen Bemessungsgrundlage ergibt sich somit eine Festsetzung der Glücksspielabgabe mit 115.517,64€

Etwaige bereits entrichtete Teilbeträge sind von der Abgabenbehörde zu berücksichtigen.

Die vorliegende Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. 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.

Eine Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, weil sich die Anwendung der geltenden Rechtslage (insbesondere der klaren Bestimmung des § 57 Abs. 3 GSpG) auf verwirklichte Sachverhalte aus dem Bundes-Verfassungsgesetz (Art. 18 B-VG) ergibt, die Anwendung des Legalitätsgrundsatzes auch in der Rechtsprechung (siehe VwGH 30.1.2014, 2011/15/0111) unumstritten ist und insofern keine Abhängigkeit von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorlag.

Die von der Bf. aufgeworfene Frage der Verfassungskonformität einer gesetzlichen Bestimmung stellt keine Rechtsfrage im Sinne der Subsumtion unter einen gesetzlichen Tatbestand dar, die vom Verwaltungsgerichtshof zu überprüfen ist, sondern ist deren Prüfung dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten.

Die von der Bf. aufgeworfenen unionsrechtlichen Fragen betreffend das Glücksspielmonopol sind durch die Rechtsprechung des VwGH (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022) geklärt.

RA Dr. Günther Hödl, Schulerstraße 18, 1010 Wien als Masseverwalter der ***Bf1*** als Beschwerdeführerin

Graz, am 28. Juni 2021