

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***1***, vertreten durch Michael Pohanka, Königsteingasse 5, 1210 Wien, über die Beschwerde vom 14. Dezember 2012 gegen

1. acht (8) Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 BAO sowie

2. sieben (7) abweisende Bescheide gemäß § 201 BAO

alle (15 Bescheide im BFG erfasst unter RV/7100055/2013, RV/7100056/2013, RV/7100057/2013, RV/7100058/2013, RV/7100059/2013, RV/7100060/2013, RV/7100061/2013, RV/7100062/2013, RV/7100063/2013, RV/7100064/2013, RV/7100065/2013, RV/7100066/2013, RV/7100067/2013, RV/7100068/2013, RV/7100069/2013) vom 26. November 2012 des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (Vorgängerin des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Sonderzuständigkeiten) für das gesamte Jahr 2011 und die Monate Jänner bis März 2012, zur StNr. ***2*** betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG (Elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals ohne Konzession gemäß § 14 GSpG), zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide bleiben aufrecht.

Es wird kein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gestellt.

Es wird kein Normprüfungsantrag an den Verfassungsgerichtshof gestellt.

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

Entscheidungsgründe

Strittige Punkte

1. Elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals ohne Konzession gemäß § 14 GSpG bei einem Inlandssachverhalt: Ist die Besteuerung von Ausspielungen über nicht bewilligte Eingabeterminals, die sich mit einem konzessionierten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland über Internet verbinden, mit Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG verfassungs- und unionsrechtswidrig? (vgl. BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012ua.)
2. Erfolgt die Teilnahme an der Ausspielung an dem geografischen Ort, von dem der Spielteilnehmer daran tatsächlich physisch teilnimmt, dh vom nicht bewilligten Eingabeterminal? (vgl. Ablehnungsbeschluss VfGH 8.6.2017, E 2416/2016 zu BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012; weiters BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015 - bestätigt durch den Zurückweisungsbeschluss VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060; BFG 5.3.2018, RV/7100719/2015).

Übersicht:

1. Verfahren vor dem Finanzamt

Acht (8) Festsetzungsbescheide und sieben (7) abweisende Bescheide gemäß § 201 BAO vom 26. November 2012

2. Beweiserhebungen durch das Bundesfinanzgericht

2.1. Vorbereitungsvorhalt für die mündliche Verhandlung/Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung für den Fall der Zurückziehung der Anträge mündliche Verhandlung und Senat/

2.2. Zurückziehung der Anträge auf mündliche Verhandlung vor dem Senat und Stellungnahme des Bf.

3. Gesetzliche Grundlagen

3.1. Glücksspielgesetzliche Bestimmungen

3.2. Aufgrund der Stellungnahme des Bf. wird eine Kurzübersicht des Glücksspielgesetzes dargestellt

4. Sachverhalt

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

5.1. Die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG

5.2. Kein grenzüberschreitender Sachverhalt

5.3. VwGH 16.3.2016, 2015/17/0022, OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m und VfGH 15.10.2016, E 945/2016ua

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

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

5.6. Zum Normprüfungsantrag: Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

6. Ort der Teilnahme an der Ausspielung

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

8. Anträge auf Bescheiderlassung gemäß § 201 BAO

9. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

10. Unzulässigkeit der Revision

1. Verfahren vor dem Finanzamt

Der Bf. ist in Österreich ansässig. Er bot im Zeitraum Jänner 2011 bis März 2012 Glücksspiele an, indem er „dezentrale Eingabeterminals ohne Innenleben“ hauptsächlich im Raum Niederösterreich aufstellte wobei er die Geräte lediglich anmietete und nicht in seinem Eigentum hatte. Diese Terminals verbinden sich über mehrere Router über das Internet selbständig mit einem in der Steiermark aufgestellten Glücksspielautomaten, in dem die Entscheidung über das Spielergebnis getroffen wird. Die dezentralen Eingabeterminals hatten keine landesgesetzliche Bewilligung gemäß § 5 GSpG bzw. § 4 Abs. 2 a.F. GSpG. Der Bf. hat keine Konzession gemäß § 14 GSpG („Lotterienkonzession“).

Acht (8) Festsetzungsbescheide und sieben (7) abweisende Bescheide gemäß § 201 BAO vom 26. November 2012

Aufgrund einer Kontrolle durch die Finanzpolizei am 1. Februar 2011 wurde festgestellt, dass der Bf. als Gesellschafter seiner Firma ***3*** im Verdacht stehe im Zeitraum ab Jänner 2011 Ausspielungen iSd § 2 GSpG über Glücksspielautomaten bzw. Video-Lotterie-Terminals ohne entsprechende landesgesetzliche Bewilligung bzw. Konzession durchzuführen.

Am 29. März 2012 erfolgte durch die Finanzstraßbehörde des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ein Ersuchen um Auskunftserteilung gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG über die Glücksspielabgaben im Zeitraum Jänner 2011 bis März 2012. Neben einer Begründung für das Unterlassen der Selbstberechnung forderte das Finanzamt den Bf. auf die nötige Abrechnung nachzureichen sowie die anfallende Glücksspielabgabe iHv. 30 % für oben genannten Zeitraum zu entrichten und Unterlagen beizufügen, die die Richtigkeit der selbstberechneten Abgabe belegen. Insbesondere wurden die Monatsabrechnungen der einzelnen Geräte an sämtlichen Betriebsstandorten gefordert.

Der Bf. ließ durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 25. April 2012 eine Fristerstreckung zur Beantwortung des Ergänzungsersuchens bis zum 18. Mai 2012 beantragen. Als Grund wurde eine interkontinentale Reise des Bf. angeführt. Durch seinen Anwalt äußerte sich der Bf. an ebenjenem Datum in einem Schriftsatz insoweit, als er es bestritt Glücksspiele veranstaltet zu haben und ihn daher keine Glücksspielabgabepflicht treffen würde.

Daraufhin richtete das Finanzamt am 23. Mai 2012 ein zweites Ersuchen um Ergänzung an den Bf. in welchem der Zeitraum für die geforderte Abgabenanzeige auf April 2012 ausgeweitet wurde. Im Konkreten wurden vom Finanzamt Informationen darüber verlangt, wer nun im gegenständlichen Fall für die Veranstaltung, Vermittlung bzw. Organisation der in Frage stehenden Ausspielungen verantwortlich ist und, falls dies auf den Bf. nicht zutrifft, eine Beschreibung seiner sonstigen geschäftlichen Tätigkeiten. Als weitere Ergänzungspunkte werden die Ansuchen des Schreibens vom 29. März 2012 wiederholt.

Im weiteren Verfahrensverlauf stellte der steuerliche Vertreter des Bf. mit Schriftsatz vom 29. Juni 2012 (einlangend) erneut einen Antrag auf Fristverlängerung zur Entsprechung des Ergänzungsersuchens. Als Begründung wurden Überlastung mit anderen Tätigkeiten und private bzw. gesundheitliche Gründe ins Treffen geführt. Das Finanzamt bewilligte den Antrag mit Bescheid vom 06. Juli 2012 und räumte eine Frist zur Auskunftserteilung bis 16. August 2012 ein. Daraufhin wurden zunächst am 16. August 2012 vereinzelte Unterlagen eingebracht, die jedoch zur Erledigung des Ergänzungsansuchens nicht geeignet waren. Das Finanzamt stellte am 04. September 2012 ein weiteres Ersuchen um Ergänzung mit den im Wesentlichen identen Ergänzungspunkten und weitete die geforderte Abgabenanzeige auf die Monate Mai bis Juli 2012 aus. In offener Frist reichte der steuerliche Vertreter zunächst am 05. September

2012 die Überschussrechnungen des Bf. aus den Jahren 2009 und 2010 sowie den Beginn dessen G & V für das Jahr 2011 nach. Am 06. September 2012 erteilte das Finanzamt einen Nachschauauftrag gemäß § 144 BAO, betreffend Glücksspielabgaben vom 01.01.2011 bis 31.07.2012.

Mit 04. Oktober 2012 wurden die schon im ersten Ergänzungsersuchen des Finanzamts geforderten Abrechnungen der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für die Monate Jänner 2011 bis Juli 2012 eingebracht, wobei die selbstberechnete Abgabenschuld ab dem Monat April 2012 Null Euro betrug. Mit Schriftsatz vom 04. Oktober 2012 beantragte der steuerliche Vertreter überdies jeweils einen Bescheid über die monatliche Glücksspielabgabe auszustellen. Auf den eingebrachten Abrechnungsformularen (GSp 50) beantragte der steuerliche Vertreter dagegen wörtlich einen „*Abrechnungsbescheid*“. Auf den in weiterer Folge eingebrachten berichtigten Abrechnungen wird hingegen ein „*Feststellungsbescheid oder/bzw. Abrechnungsbescheid*“ beantragt. Aus den am 04. Oktober 2012 eingereichten Abrechnungen ergab sich eine vorläufige Abgabenschuld iHv. EUR 471.052,15.

Das Finanzamt stellte am 15. Oktober 2012 ein (finales) Ergänzungsansuchen an den Bf in welchem es zusammengefasst um die Vorlage der Unterlagen ersuchte. Speziell wurde vor allem um die Vorlage einer Aufstellung aller Eingabegeräte, deren genauer Standort sowie eine Einzelabrechnung jedes Glücksspielgerätes und betrieblicher Unterlagen des von dem Bf. geführten Einzelunternehmens (G & V, AV, Cash-Flow-Rechnung) mitsamt der Aufstellungsvereinbarung, die er mit der ***4*** getroffen hatte, ersucht. Diesem Ansuchen kam der Bf. in weiterer Folge nach und übersendete mit 13. November 2012 einlangend umfangreiche Buchhaltungsunterlagen. Im Zuge der Urkundenvorlage wurde für mehrere Monate eine Berichtigung der am 04. Oktober 2012 eingebrachten Abrechnungen vorgelegt. Die Berichtigung gründete sich auf Fehler in der Bemessungsgrundlage, die durch die irrtümliche Erfassung landesgesetzlich genehmigter Glücksspielgeräte in Wien sowie fehlerhafte Jahresabgrenzung und USt-VZ entstanden. Erneut wurde eine Festsetzung der Abgaben mittels Bescheid gemäß § 201 BAO beantragt.

Mit **Bescheiden** gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO vom **26. November 2012** setzte das Finanzamt für die Monate Jänner bis Mai 2011, Juli 2011, September 2011 und Dezember 2011 Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG fest.

Mit **Bescheiden** vom **26. November 2012** wies das Finanzamt für die Monate Juni, August, Oktober und November 2011 sowie Jänner bis März 2012 die Anträge nach § 201 BAO ab, da sich die Selbstberechnung aufgrund einer Überprüfung der Unterlagen als richtig erwiesen hatte.

Die Bescheide wurden am 26. November 2012 erlassen und dem Bf. am 29. November 2012 zugestellt. Die gesamte Abgabenschuld wurde mit EUR 387.844,97 festgesetzt.

Fristgerecht wurde gegen sämtliche Bescheide Berufung/Beschwerde wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung erhoben. Darüber hinaus wurde am selben Tag ein weiterer Schriftsatz mit dem Titel „*Offenlegung Ersuchen um Ergänzung*“ eingebracht. In letzterem nahm der Bf. durch seinen Vertreter Bezug auf das Ergänzungsersuchen des Finanzamts vom 04. September 2012 und nimmt dies zum Anlass den Sachverhalt aus seiner Sicht darzustellen und seine Rechtsauffassung dazu anzuführen. Im Zeitraum von Jänner 2011 bis März 2012 habe er an diversen Standorten eigens angemietete Geräte aufgestellt und betrieben, mithilfe derer der Bedienende an einer sogenannten „dislozierten Ausspielung“ teilnehmen könne. Zu diesem Zweck verbinde sich das vom Bf. aufgestellte und betriebene Eingabeterminal mit einem Glücksspielautomaten, welcher in der Steiermark betrieben wurde und gem § 2 Abs. 3 iVm § 4 Abs. 2 a.F. GSpG über eine landesgesetzliche Bewilligung verfügte. Das Spielprinzip gleiche dem eines Glücksspielautomaten mit dem Unterschied, dass in den vom Bf. aufgestellten Terminals keine Entscheidung über den Ausgang des Spiels getroffen wurde. Die Entscheidung über Gewinn und Verlust wurde in den über das Internet verbundenen, bewilligten Automaten in der Steiermark getroffen und über einen Router an das Eingabeterminal übermittelt und dort dem Spieler lediglich angezeigt. Es handle sich daher bei den vom Bf. betriebenen Geräten nicht um Glücksspielautomaten iSd. § 2 Abs. 3 GSpG. Der Bf. vertrete auf Basis dieses Sachverhalts die Rechtsmeinung, wonach weder Ausspielungen in Form elektronischer Lotterien iSd § 12a GSpG vorlägen, noch sich eine Genehmigungspflicht für die „Geräte“ aus irgendeiner gesetzlichen Norm ableiten ließe und diese „Geräte“ es einem Spieler lediglich ermöglichen würden, an den in Frage stehenden Ausspielungen teilzunehmen, die auf in der Steiermark befindlichen landesrechtlich genehmigten Glücksspielautomaten iSd §§ 2 Abs. 3 iVm § 4 Abs. 2 a.F. GSpG stattfinden. Zur Bestimmung des Ortes der Ausspielung komme es ausschließlich auf den Ort an, an dem die Spielentscheidung getroffen wird, welcher im vorliegenden Fall in der Steiermark läge, und nicht darauf an welchem Ort sich der Spieler physisch aufhalte. Es sei auf gegenständliche Ausspielungen die Übergangsbestimmung der § 57 Abs. 6 iVm § 60 Abs. 25 GSpG anzuwenden. Insofern läge keine verbotene Ausspielung iSd § 2 Abs. 4 GSpG vor und könne kein Eingriff in das Glücksspielmonopol des Bundes vorliegen wodurch die Anwendung des § 57 GSpG über die Erhebung der Glücksspielabgabe ausscheide. Er habe sich diese Rechtsauffassung von mehreren, auf den Glücksspielbereich spezialisierten Juristen bestätigen lassen und lege zu ihrer Untermauerung drei Gutachten vor.

Die vorgelegten Gutachten setzten sich ausschließlich mit dem Ablauf und der Funktionsweise des Spielsystems auseinander. Rechtliche Schlussfolgerungen werden nicht gezogen.

In seiner **Berufung/Beschwerde** führt der Bf. ergänzend zu seiner bereits dargestellten Rechtsauffassung ergänzend und ausführlich aus.

Glücksspielautomat oder Zentralseitigkeit: Ausdrücklich werde festgehalten, dass keine Vernetzungen der Glücksspielautomaten in der Steiermark mit gleichartigen Apparaten erfolgen. Es handle sich ausschließlich um Eingabeterminals und nicht um „gleichartige

Apparate“. Die Verschiedenheit liege darin begründet, dass die Entscheidung über Gewinn und Verlust auf einem landesgesetzlich bewilligten Glücksspielautomaten falle, während die vom Bf. betriebenen Geräte lediglich die Funktion einer „Fernbedienung“ haben und eben keine Spielentscheidung treffen können.

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

Daher könnten Terminals, mittels deren an landesrechtlich bewilligten und daher erlaubten Ausspielungen teilgenommen werde, eine erlaubte Ausspielung nicht zu einer verbotenen Ausspielung iSd § 2 Abs. 4 GSpG werden lassen, nur weil sich der Teilnehmer in einem anderen Bundesland aufhalte und via Eingabeterminal mittels elektronischem Medium mit dem Glücksspielautomat in der Steiermark kommuniziere und das Spielergebnis mittels dieses Mediums übertragen werde, insbesondere, da diese Art der Kommunikation durch keinerlei gesetzliche Regelung verboten sei. Aufgrund der erlaubten Charakters der Ausspielung würde daraus auch logisch folgen, dass es sich nicht gleichzeitig um eine verbotene Ausspielung über ein VLT gemäß § 12a GSpG handeln könne.

Das Glücksspielmonopol sei verfassungswidrig und darüber hinaus auf seine

Unionsrechtskonformität zu untersuchen: Es liege eine steuerliche Ungleichbehandlung und unionsrechtswidrige Besteuerung von Nichtkonzessionären vor, da Glücksspielanbieter mit einer österreichischen Konzession gemäß § 14 GSpG einer Abgabenbelastung von höchstens 25% unterlägen, während Anbieter ohne österreichische Konzession einer Abgabenbelastung von jedenfalls 30% zuzüglich möglicher Landeslustbarkeitsabgaben unterlägen. Eine sachliche Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlung könne nicht argumentiert werden.

Inländerdiskriminierung: Eine Ungleichbehandlung österreichischer Wirtschaftsteilnehmer in Bezug auf das Unionsrecht sei sachlich nicht gerechtfertigt. Der Bf. sei ein österreichischer Staatsbürger mit Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt in Österreich. Es sei ihm dennoch möglich, sich gegenüber Österreich auf die Grundfreiheiten des Unionsrechtes zu berufen. Das Unionsrecht stehe nicht entgegen, dass aufgrund nationaler verfassungsrechtlicher Bestimmungen (Diskriminierungsverbot, Gleichheitssatz, Willkürverbot) zur Beseitigung der

sogenannten Inländerdiskriminierung vorgeschrieben werde, dass einem inländischen Staatsangehörigen die gleichen Rechte zustünden, die einem Staatsangehörigen eines anderen Mitgliedstaates in der gleichen Lage kraft Unionsrechtes zustünden. Würde ein Wirtschaftsteilnehmer aus einem anderen Mitgliedstaat die von dem Bf. ausgeübte Tätigkeit – der Betrieb von Eingabeterminals, durch die auf elektronischem Weg ein Zugang zu dem Spielangebot von landesrechtlich genehmigten Glücksspielautomaten, die gemäß den steirischen landesrechtlichen Vorschriften zugelassen sind, ermöglicht wird – praktizieren, so wäre dies von der Niederlassungsfreiheit bzw. der Dienstleistungsfreiheit erfasst. In Anlehnung an die Judikatur des EuGH sei dabei für den Bf. eher von der mittelbaren Anwendbarkeit der Dienstleistungsfreiheit auszugehen. Demnach seien die unionsrechtswidrigen monopolrechtlichen Regelungen des Glücksspielgesetzes aufgrund des Anwendungsvorrangs nicht anzuwenden was auch auf bloße Inlandssachverhalte durchschlage. Die Nichtanwendung führe in weiterer Folge zu Steuerfreiheit bzw. verminderter Besteuerung.

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

Das Finanzamt legte die Berufung/Beschwerde dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung, was nach der damaligen Rechtslage möglich war, mit umfangreicher Begründung im Vorlagebericht, der dem Bf. auch zugestellt wurde, vor.

Im **Vorlagebericht** beantragte das Finanzamt, die Berufung als unbegründet abzuweisen. Der OGH habe in seiner Entscheidung zu einem vergleichbaren Sachverhalt ausgeführt, dass dann zentralseitig über Gewinn und Verlust entschieden werde, wenn diese Entscheidung nicht ein vom Spielteilnehmer bedienter Apparat selbst herbeiführe. (OGH 11.3.2010, 4 Ob 17/10v). Zentralseitigkeit sei gegeben, wenn sich die Entscheidungseinrichtung nicht in den von den Spielteilnehmern bedienten Terminals befinde, sondern die Entscheidung in jenen Automaten statfinde, der von den Terminals disloziert aufgestellt, mit letzterem aber vernetzt sei. Bei den gegenständlichen Geräten sei dies zweifelsfrei gegeben und durch den Bf. selbst belegt worden. Die vom Bf. aufgestellten Geräte könnten daher nie Gegenstand einer landesgesetzlichen Bewilligung sein, da ihnen aufgrund ihrer Funktionsweise die Glücksspielautomateneigenschaft fehle. Es handle sich wegen der Funktionsweise des Spielsystems und der zentralseitig getroffenen Spielentscheidung vielmehr um Video-Lotterie-Terminals iSd. § 12a Abs. 2 GSpG (VLTs) für die keine Konzession vorlag. Somit würden vom Bf. verbotene Ausspielungen iSd. § 2 Abs. 4 GSpG betrieben, die nicht von der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG iVm. der Befreiungsbestimmung des § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG umfasst seien.

Der Gesetzgeber überschreite bei der Ausgestaltung der Abgabenbestimmungen nicht seinen ihm eingeräumten rechtspolitischen Gestaltungsspielraum, weswegen von einer Verfassungswidrigkeit nicht auszugehen sei. Eine Berufung auf die Dienstleistungsfreiheit stehe dem Bf. nicht offen, da es sich um einen reinen Inlandssachverhalt handle und selbst wenn

man die Dienstleistungsfreiheit als Beurteilungsmaßstab heranziehen würde, könne ihre Einschränkung gerechtfertigt werden. Die einschlägigen ordnungspolitischen Regeln des Glücksspielgesetzes seien vor allem nach ihrer Novellierung nicht unionsrechtswidrig.

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

2. Beweiserhebungen durch das Bundesfinanzgericht

Beweis durch das Bundesfinanzgericht wurde erhoben, durch Einsicht in die im Papiermedium vorgelegten Teile der Finanzamtsakten.

Über E-Mailanfrage teilte die steuerliche Vertretung PwC PricewaterhouseCoopers, Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Donau-City-Straße 7, 1220 Wien, am 30. März 2020 mit, dass seit einigen Jahren keine Vertragsbeziehung zum Bf. besteht und ersuchte allfällige Vermerke hinsichtlich einer Zustellungsvollmacht an sie zu löschen.

2.1. Vorbereitungsvorhalt für die mündliche Verhandlung/Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung für den Fall der Zurückziehung der Anträge mündliche Verhandlung und Senat/

Dem Bf. und dem Finanzamt wurde der Vorbereitungsvorhalt (bestehend aus Verfahrensgang bis dahin, Sachverhalt und einer Begründung unvorgreiflich der mündlichen Verhandlung und der Entscheidung des Senates) zur mündlichen Verhandlung/der Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung für den Fall der Zurückziehung der Anträge mündliche Verhandlung und Senat/ vom 17. August 2021 mitgereicht, und beiden Parteien die Möglichkeit gegeben, dazu eine schriftliche Stellungnahme abzugeben oder weitere Beweismittel zu nennen.

Das Finanzamt teilte mit, dazu keine Stellungnahme abzugeben.

2.2. Zurückziehung der Anträge auf mündliche Verhandlung vor dem Senat und Stellungnahme des Bf.

Der Bf. ersuchte am 20. September 2021 durch seinen steuerlichen Vertreter um Fristverlängerung für die Vorhaltsbeantwortung bis 30. November 2021. In diesem Schreiben zog der Bf. die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat wegen der Coronamaßnahmen zurück.

Am 30. November 2021 gab der Bf. folgende Stellungnahme ab:

Es solle ein Normprüfungsantrag an den VfGH gestellt werden. Es fehle [im Vorbereitungsvorhalt] eine Begründung, warum kein Normprüfungsantrag in Erwägung gezogen werde. Denn der Gesetzgeber überschreite schon seine rechtspolitischen Gestaltungsmöglichkeiten wenn er nur die Marktinteressen eines Marktteilnehmers vertrete. Es wirke sich zum Nachteil der kleinen Marktteilnehmer aus, was Gleichheitswidrig sei.

Weiters sei das Glücksspielgesetz so kompliziert formuliert, dass die Wirkung der Normen für einen durchschnittlichen Staatsbürger nicht ersichtlich sei.

Die Situation sei für den Bf. dann so gewesen, dass er sich dem Markt anpassen musste, also habe er ohne Einbehalt der Glücksspielabgabe von den Ergebnissen weiterhin abgerechnet, da ansonsten die Aufstellplätze sofort weg wären, weil sie von einem anderen Aufsteller übernommen worden wären.

3. Gesetzliche Grundlagen

3.1. Glücksspielgesetzliche Bestimmungen

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

§ 2. (1) Ausspielungen sind Glücksspiele,

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

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

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

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

(2) Wird **der Zugang zu elektronischen Lotterien über zentralseitig vernetzte Terminals (Video Lotterie Terminals – VLT)** an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten angeboten, sind in diesen VLT-Outlets mindestens 10 und höchstens 50 Video Lotterie Terminals zu betreiben. Für die Eröffnung von VLT-Outlets an neuen Standorten ist eine Standortbewilligung des Bundesministers für Finanzen erforderlich. Im Bewilligungsantrag hat der Konzessionär die folgenden Angebotsbeschränkungen nachzuweisen: [...]

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

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

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

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

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

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

Besteht eine Abgabepflicht nach § 17 Abs. 3, sind Ausspielungen gemäß § 12a von der Glücksspielabgabe befreit.

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

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

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

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

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

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

(6) Von der Glücksspielabgabe befreit sind

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3.2. Aufgrund der Stellungnahme des Bf. wird eine Kurzübersicht des Glücksspielgesetzes dargestellt

Der Bf. hat in seiner Stellungnahme vom 30. November 2021 eingewendet, dass das Glücksspielgesetz so kompliziert formuliert sei, dass die Wirkung der Normen für einen durchschnittlichen Staatsbürger nicht ersichtlich sei. Aus diesem Grund wird vorab eine Kurzzusammenfassung erstellt:

3.2.1. Querschnittsmaterie

Das Glücksspielwesen ist in Österreich durch das Glücksspielgesetz geregelt. Das Glücksspielrecht ist von einem Nebeneinander verschiedener rechtlicher Normen und Zielsetzungen geprägt. Zentrale Norm des Glücksspielrechtes ist zwar das Monopol, viele glücksspielrechtliche Bestimmungen reichen in andere Rechtsdisziplinen wie z.B. Verwaltungsstrafrecht, gerichtliches Strafrecht (§ 168 StGB), Zivilrecht (§§ 1267ff ABGB), Steuerrecht (Glücksspielabgaben) und verwaltungsrechtliche Vorschriften des Bundes und der Länder. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 12; *Stefula*, in *Fenyves/Kerschner/Vonklich*, ABGB³ § 1267 Rz 2; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich*, GSpG² 24).).

3.2.2. Struktur

Eine Einteilungsmöglichkeit ist die, das Glücksspielgesetz in einen ordnungspolitischen Teil, der das Glücksspielmonopol umfasst und einen abgabenrechtlichen Teil zu gliedern. (*Lehner*, Die Anwendung von Befehls- und Zwangsgewalt im Glücksspielrecht. Auswirkungen der Änderungen auf die Verwaltungspraxis, SWK 25/2015, 1088). In den §§ 1 und 2 GSpG ist der Regelungsinhalt des GSpG sowohl ordnungspolitisch, als auch abgabenrechtlich umschrieben: das Glücksspiel. Glücksspiel ist der Spielvertrag iSd ABGB, wobei nicht jedes Spiel dem Glücksspielgesetz unterliegt, sondern nur ein entgeltliches, von Unternehmern bzw. Veranstaltern angebotenes Spiel, bei welchem der Gewinn oder Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt. (Darstellung aus abgabenrechtlicher Sicht: z.B. BFG 13.05.2016, RV/7101232/2012, BFG 10.06.2016, RV/7101758/2012; BFG 26.09.2016, RV/7100403/2012 BFG 26.09.2016, RV/7100405/2012). Das GSpG bezeichnet das als Ausspielung. Glücksspiele iSd GSpG sind insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungsroutine, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat *chemin de fer* und deren Spielvarianten.

Nicht dem Glücksspielgesetz unterliegen Geschicklichkeitsspiele sowie Sportwetten zu fixen Quoten, soweit das Element der Geschicklichkeit in Form des Wissens um die Einschätzung der Stärken der sportlichen Kontrahenten gegenüber den vorhandenen aleatorischen Elementen überwiegt, sie sind gemäß § 33 TP 17 GebG mit 2% rechtsgeschäftsgebührenpflichtig. Weder

den Glücksspielabgaben, noch den Wettgebühren unterliegen Geschicklichkeitsspiele wie z.B. Schach und Bridge. (Schlussanträge des Generalanwaltes *Maciej Szpunar* vom 15.6.2017 Rn 50 zu EuGH 26.10.2017, C-90/16 *English Bridge Union Limited*: Bridge ist kein Glücksspiel; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich*, GSpG² § 7 Rz 3, 4; *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren § 33 TP 17 Rz 3; GebR Rz 878).

3.2.3. Ordnungspolitischer Teil des Glücksspielgesetzes

Zur Gewährleistung des ordnungspolitischen Anliegens des Glücksspielmonopols werden zahlreiche Anordnungen getroffen, die den Schutz der Spieler sichern sollen, z.B. Maßnahmen gegen Spielsucht, Schutz der Spielteilnehmer vor unseriösen Praktiken von Spiel- und Wettveranstaltern, sowie Erfüllung der Bestimmungen der europäischen Geldwäscherichtlinie. Um die Einhaltung der Bestimmungen des Glücksspielgesetzes zu gewährleisten, sieht das Gesetz in den §§ 52 ff GSpG einen umfangreichen Katalog an Straf- und Sicherungsmaßnahmen vor. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol 16; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich*, GSpG² 23, 32).

Der Verfassungsgerichtshof/Verwaltungsgerichtshof stellte fest, dass in Österreich seit langem ein auf dem Glücksspielmarkt sich nicht auswirkendes Glücksspielmonopol des Bundes kombiniert mit einem Konzessionssystem unter Beschränkung der Anzahl der zu vergebenden Konzessionen betreffend Lotterien und Spielbanken besteht. (VfGH 15.10.2016, E 945/2016 Punkt 2.4.1.; VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 75 Rn 113). Dem Bund wurde zwar in § 3 GSpG das Monopol eingeräumt, doch der Bund veranstaltet die Glücksspiele nicht selbst, sondern überträgt es an private Konzessionäre. Es liegt daher eine Kombination des Monopolsystems mit einem Konzessionssystem vor. Der Verwaltungsgerichtshof zieht daraus den Schluss, dass sich am Glücksspielmarkt nichts ändern würde, wenn lediglich ein entsprechendes Konzessionssystem mit beschränkter Anzahl zu vergebender Konzessionen bestehen würde, denn die Gesetzeslage wirkt so, als wäre ein Konzessionssystem mit beschränkter Anzahl zu vergebender Konzessionen ohne Bestehen eines Glücksspielmonopols vorgesehen. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 76; VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048, 0049).

Der Bund kann innerhalb eines gewissen Rahmens das ihm gemäß § 3 GSpG zustehende Recht zur Durchführung von Glücksspielen durch Erteilung von Konzessionen oder Bewilligungen an andere Personen übertragen (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol 53). Das Monopolrecht des Bundes verbleibt als Aufsichtsrecht und als Recht, Abgaben einzuheben (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol 223).

Der Bund kann übertragen:

– gemäß § 14 GSpG eine Konzession zur Durchführung bestimmter Lotterien (Lotterienkonzession, inklusive Online-Glücksspiel im Internet [elektronische Lotterien]). (*Kohl*,

Das österreichische Glücksspielmonopol 55, 61). Der Konzessionär hat gemäß § 17 GSpG eine Konzessionsabgabe zu entrichten, aus welcher gemäß § 20 GSpG die Bundessportförderung beschickt wird.

– gemäß § 21 GSpG Konzessionen zum Betrieb von Spielbanken (Spielbankkonzessionen). In einer Spielbank dürfen Glücksspiele angeboten werden und zwar primär im „Lebendspiel“ In einer Spielbank werden auch Glücksspielautomaten betrieben („großes Automatenglücksspiel; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol 57 f, 61). Der Konzessionär hat gemäß § 28 GSpG eine Spielbankabgabe zu entrichten.

– gemäß § 36 GSpG mehrere Bewilligungen zur Durchführung von Lotterien ohne Erwerbszweck, sonstige Nummernlotterien (§ 32 GSpG), Tombolaspiele (§ 33 GSpG), Glückshäfen (§ 34 GSpG) und Juxausspielungen (§ 35 GSpG) übertragen. Diese haben ermäßigte Glücksspielabgabe gemäß § 58 GSpG zu entrichten.

In § 4 GSpG sind gewisse Glücksspiele explizit vom Bundesmonopol ausgenommen, wobei die Ausnahmetatbestände an die Form der Durchführung des Glücksspiels anknüpfen. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol 15):

- Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten gem § 5 GSpG, die der Regelungskompetenz der Länder gemäß Art 15 Abs 1 B-VG unterliegen (früher „kleines Automatenglücksspiel“; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol 49).

- Warenausspielungen mit Glücksspielautomaten, Lebensversicherungsverträge mit Auslosung der Versicherungssumme, Glückshäfen, Juxausspielungen, Tombolaspiele und Ausspielungen mit Kartenspielen (§ 4 Abs 2 bis § 6 GSpG; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol 15).

3.2.4. Abgabenrechtlicher Teil des Glücksspielgesetzes

Der abgabenrechtliche Teil des Glücksspielgesetzes besteht aus den drei Glücksspielabgaben, nämlich der Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG für Glücksspiel im Rahmen der Lotterienkonzession, der Spielbankabgabe gemäß § 28 und 29 GSpG für Glücksspiel im Rahmen des Betriebes von Spielbanken und der allgemeinen Glücksspielabgabe gemäß §§ 57-59 GSpG. Zu diesen Abgaben sind auch die festen Eingaben- und amtliche Ausfertigungsgebühren gemäß § 59a GSpG, die Zuschläge zu den Glücksspielabgaben für Bundesautomaten und Video-Lotterie-Terminals gemäß § 13a FAG 2008/§ 14 FAG 2017 und der Finanzierungsbeitrag in Höhe von 1 Promille der jeweiligen Bemessungsgrundlage nach § 28 GSpG sowie nach § 57 Abs. 4 GSpG zu zählen.

Die Glücksspielabgaben können zu den Gebühren und Verkehrsteuern gezahlt werden, denn Anknüpfungspunkt für die Glücksspielabgaben ist der Abschluss des Spielvertrages iSd § 1 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 1 GSpG, das ist aus der Verwendung des Begriffes „Ausspielungen“

erschließbar. Die Glücksspielabgabenbestimmungen sind wie andere Steuergesetze auch nach den Regeln der §§ 6 und 7 ABGB auszulegen, ebenso gilt § 914 ABGB. Wie bei anderen Verkehrsteuern ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise beim Steuergegenstand zurückgedrängt, nicht hingegen bei der Bemessungsgrundlage, insbesondere dort, wo die Glücksspielabgaben von den Jahresbruttospieleinnahmen berechnet werden. (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 Rn 36; VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003). Die allgemeine Glücksspielabgabe iSd § 57 GSpG fällt an, gleichgültig, ob es sich um konzessionierte/genehmigte Glücksspiele handelt oder nicht, das ist das wesentliche Unterscheidungsmerkmal zu den speziellen Glücksspielabgaben Konzessions- und Spielbankabgabe, die ausschließlich von Glücksspielen im „konzessionierten Bereich“ anfallen. Die tariflich ermäßigte Glücksspielabgabe gemäß § 58 GSpG ist für bestimmte Objektverlosungen, für Lotterien ohne Erwerbszweck bzw. gemeinnützige Lotterien, sowie für Glücksspiele im Rahmen von Preisausschreiben und Gewinnspielen, wenn sich das Gewinnspiel auch an die inländische Öffentlichkeit wendet, vorgesehen.

4. Sachverhalt

Festgestellt wird, dass kein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegt: Im Fall des Bf. geht es um Geräte ohne Bewilligung, die hauptsächlich in Niederösterreich aufgestellt wurden, vom Spieler direkt bespielbar waren und sich mit bewilligten Geräten in der Steiermark über eine Internetverbindung vernetzten. Zur Funktionsweise wurden vom Bf. mit seiner Offenlegung vom 12. Dezember 2012 drei Sachverständigengutachten vorgelegt, welche alle zum selben Ergebnis gelangen. Diese Gutachten waren schon Thema vor dem Bundesfinanzgericht und es wurde dazu ein Zeuge vernommen in den bereits entschiedenen Fällen BFG 21.11.2014, RS/7100012/2012 und BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012, abrufbar unter findok.bmf.gv.at.

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

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

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

Die Spiele können an den Geräten nur nach Eingabe von Geld durchgeführt werden. Die möglichen Einsätze betragen zwischen 0,25 Euro und 9,50 Euro pro Einzelspiel. Für jedes Spiel wird ein Mindesteinsatz bedungen, der durch Tastenbetätigung gesteigert werden kann. Im jeweiligen Gewinnplan werden die mit dem gesteigerten Einsatz gestiegenen Gewinne in Verbindung mit bestimmten Symbolkombinationen in Aussicht gestellt. Mit jeder Spielauslösung durch Betätigung der Start-Taste wird der gewählte Einsatz vom Spielguthaben abgezogen. (BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012).

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

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

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

5.1. Die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG

Das Bundesfinanzgericht befasste sich mit der Frage, ob die Besteuerung von Ausspielungen über nicht bewilligte Eingabeterminals, die sich mit einem konzessionierten Glücksspielautomaten in der Steiermark über Internet verbinden, mit Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG, verfassungs- und unionsrechtswidrig ist, bereits in etlichen Entscheidungen: BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 14.07.2016, RV/7100925/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012; BFG 17.10.2016, RV/7104073/2014; BFG 15.12.2016, RV/7104056/2014; BFG 05.03.2018, RV/7100719/2015; BFG 29.08.2018, RV/7103068/2012; BFG 9.10.2019, RV/2100044/2016; BFG 26.11.2019, RV/2100928/2016; BFG 5.5.2020, RV/7100404/2012; BFG 2.6.2020, RV/7100406/2012; BFG 05.10.2020, RV/7102683/2012; BFG 28.06.2021, RV/2100056/2016.

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG - als Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG – besteuern „Ausspielungen“ und verweisen damit auf § 1 GSpG iVm § 2 GSpG. **Der Glücksspielbegriff des § 1 Abs. 1 GSpG beruht auf dem Spielvertrag des § 1272 ABGB**, er ist nicht nur für den ordnungspolitischen, sondern **auch für den abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes maßgeblich**. (UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11; UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua. BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; BFG 20.6.2016, RV/7101283/2013; BFG 25.9.2017, RV/7100907/2012, RV/7100908/2012; BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014; BFG 4.4.2018, RV/7104839/2017; BFG 17.2.2019, RV/7106017/2018; BFG 26.04.2019, RV/7102176/2012; BFG 13.9.2019, RV/7105897/2015; BFG 5.5.2020, RV/7100404/2012; BFG 2.6.2020, RV/7100406/2012; BFG 05.10.2020, RV/7102683/2012). Den Begriff der Ausspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpG ergänzt § 1 GSpG, als er die Entgeltlichkeit der Glücksspiele anordnet. Er ist ebenfalls ein primär „ordnungspolitischer“, da ihm im

Glücksspielrecht eine wesentliche Bedeutung insofern zukommt, als die Ausnahmen vom Glücksspielmonopol gemäß § 4 GSpG an diesen Begriff anknüpfen (vgl. *Segalla*, Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts² (2007) 254; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² § 2 Rz 2), doch auch er wird für den abgabenrechtlichen Teil handhabbar gemacht, und bettet die Glücksspielabgaben durch die Ausdifferenzierung, was Leistung und was Gegenleistung des Glücksvertrages ist, in die Rechtsverkehrsteuern ein. Das bedeutet, **für die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG sind Ausspielungen Glücksspiele** (iSd §§ 1267 ABGB), **bei welchen die Entscheidung über das Ergebnis des einzelnen Spiels ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist** (iSd § 1 Abs. 1 iVm § 1 Abs. 2 GSpG; 1067 BlgNR 17. GP 16; vgl. VwGH 25.7.1990, 86/17/0062), **die von „Unternehmern im weitesten Sinn angeboten“ werden** (§ 2 Abs. 1 GSpG) **und die entgeltlich sind** (§ 2 Abs. 1 GSpG; vgl. VfGH 24.9.2012, G 110/11 – ein unentgeltliches Spiel fällt nicht unter den Begriff der Ausspielung). Die Leistung, die der Spieler erbringt, ist der Einsatz. Die „Gegenleistung“, die sich der Spieler für die Hingabe seines Einsatzes (Geldes) erwartet, ist die Hoffnung auf eine Gewinnchance, er hofft, dass er den in Aussicht gestellten Gewinn erhalten wird. Ob der Spieler den Gewinn tatsächlich erhält, hängt vorwiegend oder ausschließlich vom Zufall ab. (vgl. BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011). Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 1 GSpG ist grundsätzlich der Einsatz, davon 16%.

Nach dem Glücksspielgesetz kann ein Spiel im Lebendspiel mit einem Croupier (Spielbank) oder mit technischen Geräten mit selbsttätiger Entscheidung (z.B. VwGH 19.7.2011, 2011/02/0127; Glücksspielautomaten gemäß § 2 Abs. 3 GSpG) oder zentralseitiger Entscheidung („Terminal-Server-System“; z.B. VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147; VwGH 10.5.2010, 2009/17/0202; UVS Vorarlberg 11.1.2010, 1-953/09 [Definition der Zentralseitigkeit durch Begriffsanalyse]; o.A., Glücksspielgesetz⁶, 28; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 37) durchgeführt werden (1067 BlgNR XVII. GP; *Schwartz/Wohlfahrt*, Glücksspielgesetz² § 22 Rz 9; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² § 21 Rz 21). Im Fall der Geräte des Bf. ist die Zentralseitigkeit jedenfalls erfüllt, da die Entscheidung über Gewinn und Verlust nicht durch die Geräte selbst getroffen, sondern auf einem externen Automaten erfolgt und lediglich über einen Server übertragen und angezeigt wird. Die in Frage stehenden Geräte sind aus diesem Grund nicht als Glücksspielautomaten iSd § 2 Abs. 3 GSpG anzusehen (vgl. VwGH 27.04.2012, 2011/02/0224). **Der Bf. betreibt vielmehr Video-Lotterie-Terminals, die sich über Internettechnologie mit Routern und Glücksspielautomaten in der Steiermark verbinden** (so auch mit ausführlicher Begründung BFG 28.06.2021, RV/2100056/2016). Jeder, der an einem Glücksspiel von einem Video-Lotterie-Terminal, das sich mit einem Glücksspielautomaten in der Steiermark verbindet, teilnimmt, indem er den Einsatz hingibt, dafür, dass er die Hoffnung auf eine Gewinnchance erhält, löst die Abgabepflicht nach § 57 Abs. 3 GSpG aus. **Da der Bf. Spiele über Video-Lotterie-Terminals anbot, gründet sich seine Glücksspielabgabepflicht auf § 57 Abs. 1 GSpG iVm § 57 Abs. 3 GSpG**, wonach die Glücksspielabgabe für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische

Lotterien über Video-Lotterie-Terminals 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen beträgt. Was das Entstehen der Steuerschuld bei dem Bf. betrifft, ist bei elektronischen Lotterien über Video-Lotterie-Terminals das Glücksspielabgabenauslösemerkmal der Erhalt der Einsätze und die Auszahlung der Gewinne (§ 59 Abs. 2 letzter Satz GSpG). Der Bf. ist gemäß § 59 Abs. 2 GSpG Steuerschuldner, da bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung oder der Vermittler Schuldner der Abgabe nach § 57 GSpG ist. Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG hat der Bf. als Abgabenschuldner die Glücksspielabgaben jeweils für einen Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel abzuführen.

Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG fällt immer dann an, wenn ein Glücksspielautomat betrieben wird, für den keine Betriebsbewilligung nach einem Landesgesetz besteht, oder wenn – wie im Fall des Bf. – ein Video-Lotterie-Terminal ohne Konzession des Bundesministers für Finanzen gemäß § 14 GSpG betrieben wird. Zu mit der Sache des Bf. vergleichbaren Fällen, in denen über Terminals Spiele vorwiegend aus anderen Bundesländern als der Steiermark angeboten wurden, wobei der Terminal mit einem „Muttergerät“ in der Steiermark verbunden war, gibt es bereits eine ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – wenn auch nicht zu den Glücksspielabgaben (VwGH 14.12.2011, 2011/17/0155; VwGH 27.1.2012, 2011/17/0269; VwGH 27.1.2012, 2011/17/0246; VwGH 27.1.2012, 2011/17/0247). Nach dieser Judikatur vermag *„für den Fall, dass Spielbestandteile in einem Bundesland, in dem sich der Spieler aufhält, stattfinden, die Auslagerung von Teilen des Spieles (z.B. die Positionierung der virtuellen Walzen) in ein anderes Bundesland, die am Aufenthaltsort des Spielers via Internet gesteuert und beobachtet werden, nichts an dem Umstand zu ändern, dass Ausspielungen am Aufenthaltsort des Spielers stattfinden.“*

In etlichen Ablehnungsbeschlüssen hat der Verfassungsgerichtshof bereits festgestellt, dass die Glücksspielabgaben nicht unionsrechtswidrig sind (Näheres siehe Punkt 5.6.). Sozusagen indirekt befasste sich der **Oberste Gerichtshof** OGH 21.11.2018, 1 Ob 209/18v mit den Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG im Zusammenhang mit dem Kartenpokerspiel und stellte fest, **dass die Beurteilung des Berufungsgerichts, § 57 Abs. 1 GSpG sei nicht unionsrechtswidrig, nicht korrekturbedürftig sei.**

Die im Folgenden zitierten höchstgerichtlichen Entscheidungen **VfGH 15.10.2016, E 945/2016ua VwGH 16.3.2016, 2015/17/0022, VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 VwGH 24.04.2019, Ra 2017/17/0962 und OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m, die bis auf OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m, die Unionsrechtskonformität des Glücksspielgesetzes bestätigten, ergingen zum ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes.**

Bei den Glücksspielabgaben liegt keine *conditio sine qua non* im Verhältnis zu § 3 GSpG vor. Wie zu den Vorgängerbestimmungen zur Glücksspielabgabe des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idFv 1.1.2011 kann man auch bei der Glücksspielabgabe grundsätzlich davon ausgehen, dass diese „lediglich an die in § 1 GSpG genannten Glücksspiele – unabhängig von deren monopolrechtlichen Konsequenzen – anknüpft“. (Beschluss VfGH 21.9.2012, B 1357, dargestellt in BFG 25.9.2017, RV/7100908/2012). Nach Ansicht des Obersten Gerichtshofes (Beschluss des OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua) ist eine untrennbare Verbindung zwischen Glücksspielmonopol und Glücksspielabgaben nicht zwingend anzunehmen, weil die Regelungen über Glücksspielabgaben auch ohne Vorliegen eines Monopols und einer damit verbundenen Bewilligungspflicht anwendbar sein könnten.

Das Bundesfinanzgericht befasste sich mit diesem Fragenkomplex insbesondere in den Erkenntnissen BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012, BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012, BFG 25.9.2017, RV/7100907/2012, RV/7100908/2012; BFG 13.9.2019, RV/7105897/2015; BFG 5.5.2020, RV/7100404/2012; BFG 2.6.2020, RV/7100406/2012 und BFG 28.06.2021, RV/2100056/2016.

5.2. Kein grenzüberschreitender Sachverhalt

Der Bf. verwirklicht keinen grenzüberschreitenden Sachverhalt in Bezug auf die Glücksspielabgaben und das Unionsrecht. Der Bf. ist österreichischer Staatsbürger und hat seinen Wohnsitz im Inland. Im Sinn des § 57 Abs. 3 GSpG nahmen damit sowohl der Bf. als auch die Spielteilnehmer ausschließlich vom Inland aus an den von dem Bf. angebotenen und veranstalteten Spielen teil, weswegen ein reiner Inlandssachverhalt vorliegt.

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

Nach der Judikatur der Höchstgerichte ist auch in einem solchen Fall die betreffende inländische Rechtslage in Bezug auf das Unionsrecht zu prüfen, da eine allfällige, dadurch bewirkte Inländerdiskriminierung verfassungswidrig ist und einen Normprüfungsantrag rechtfertigen würde (insbesondere VfGH 15.10.2016, E 945/2016 ua; OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t; OGH 21.10.2014, 4 Ob 145/14y; OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m; VwGH 27.02.2013, 2012/17/0509).

5.3. VwGH 16.3.2016, 2015/17/0022, OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m und VfGH 15.10.2016, E 945/2016ua

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

Die Höchstgerichte haben sich bereits mit diesen Fragen befasst und sind zu folgenden Ergebnissen gekommen:

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

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

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

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

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

Selbst eine allfällige Unionsrechtswidrigkeit der monopolrechtlichen Bestimmungen im Glücksspielgesetz würde sich nicht auf die im gegenständlichen Fall streitigen Glücksspielabgaben auswirken. Die Normen der §§ 57 ff GSpG über die Glücksspielabgaben sind Ausfluss der Steuerhoheit des Staates Österreich und nicht mit den monopolrechtlichen Bestimmungen verbunden, kommen daher unabhängig davon zur Anwendung (vgl. BFG 28.06.2021, RV/2100056/2016; BFG 10.10.2016, RV/7100866/2015 mit weiteren Judikaturnachweisen).

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

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

Herbst/Weinhandl, Das österreichische Glücksspielmonopol aus unions- und verfassungsrechtlicher Sicht, in: Jahrbuch Öffentliches Recht 2017, 121 ff, inbes. 149; VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048, 0049. Zwischenzeitig weitere zur Werbung der Konzessionäre ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes: VwGH 17.05.2019, Ra 2018/17/0246; VwGH 16.01.2020, Ra 2018/17/0202; VwGH 17.02.2020, Ra 2019/17/0044; VwGH 25.03.2020, Ra 2018/17/0203; VwGH 27.04.2020, Ra 2019/17/0119).

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

5.6. Zum Normprüfungsantrag: Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

Der Bf. gab in seiner Stellungnahme vom 30. November 2021 an, es solle ein Normprüfungsantrag an den VfGH gestellt werden. Denn der Gesetzgeber überschreite schon seine rechtspolitischen Gestaltungsmöglichkeiten wenn er nur die Marktinteressen eines Marktteilnehmers vertrete. Es wirke sich zum Nachteil der kleinen Marktteilnehmer aus, was Gleichheitswidrig sei. Die Situation sei für den Bf. dann so gewesen, dass er sich dem Markt anpassen musste, also habe er ohne Einbehalt der Glücksspielabgabe von den Ergebnissen weiterhin abgerechnet, da ansonsten die Aufstellplätze sofort weg wären, weil sie von einem anderen Aufsteller übernommen worden wären.

Dazu ist folgendes zu sagen:

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

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

Begründung als nicht zur Normenprüfung durch den Verfassungsgerichtshof antragsbedürftig erachtet hat.

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

Zu § 57 Abs. 1 GSpG

Die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (Ablehnungsbeschluss **VfGH 19.2.2015, E 293/2015** zu BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011; ähnlich Ablehnungsbeschluss **VfGH 11.6.2015, E 820/2015** zu BFG 05.03.2015, RV/2100581/2012). Nach den Ablehnungsbeschlüssen **VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016** (BFG 13. Mai 2016, RV/7101232/2012 und BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012) und **VfGH 26.2.2018, E 3452/2017** zu BFG 21.8.2017, RV/7101181/2013; **VfGH 26.2.2018, E 3862/2017** zu BFG 25.09.2017, RV/7100907/2012 und **VfGH 26.2.2018, E 3860/2017** zu BFG 25.09.2017, RV/7100908/2012 verletzen die Regelungen der §§ 57 ff GSpG auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. Wenn der Steuergesetzgeber im öffentlichen Interesse liegende Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte und damit eine Verminderung der Rentabilität einhergehen kann, und einige Standorte nicht mehr wirtschaftlich betrieben werden können, führt das nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen. Die geltend gemachte Unionsrechtswidrigkeit und die daraus allenfalls folgende Gleichheitswidrigkeit („Inländerdiskriminierung“) der Glücksspielmonopolregelungen liegt nicht vor. Die Glücksspielabgaben können mit der Spielbankabgabe nicht verglichen werden, weil die Spielbankkonzessionäre weitgehende Verpflichtungen, wie Spielerschutz, Geldwäscherichtlinien, Tragung der Kosten der staatlichen Aufsicht und Kontrolle gemäß § 31 GSpG treffen und sie neben der Spielbankabgabe einen Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG zu leisten haben.

Ein weiterer Ablehnungsbeschluss **VfGH 12.6.2018, G 73/2018** wird im Beschluss des OGH 21.11.2018, 10b209/18v im Zusammenhang mit der Sicherstellung von Glücksspielabgaben zitiert: In der Begründung führte der Oberste Gerichtshof aus, dass die Klägerinnen bereits einen Antrag auf Aufhebung von Bestimmungen des Glücksspielgesetzes an den Verfassungsgerichtshof gestellt hatten. Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss vom 12.6.2018, G 73/2018 die Behandlung des Antrags der Klägerinnen ab. Der

Verfassungsgerichtshof führte – auf den vorliegenden Fall bezogen – aus: ***Es liege auch keine Gleichheitswidrigkeit der Regelungen über die Glücksspielabgabe gemäß den §§ 57 ff GSpG vor. Ein Vergleich mit der Konzessionsabgabe nach § 28 GSpG (bzw nach § 17 GSpG) scheide aus, weil den Regelungen – aus näher dargelegten Gründen – keine vergleichbaren Sachverhalte zugrunde lägen.*** Die Glücksspielabgabe habe auch nicht infolge des Abstellens auf den Umsatz eine Erdrosselungswirkung und verstoße daher nicht gegen Art 47 und 48 GRC. Der Abgabengesetzgeber sei, solange er nicht eine Erwerbstätigkeit vollkommen unterbinde, nicht verpflichtet, die Rentabilität der belasteten Tätigkeit zu garantieren.

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

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

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

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

2913/2017 zu BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015; VfGH 26.2.2018, E 3389/2017 zu BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016; VfGH 24.9.2018, E 2251/2017 zu BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015).

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

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

Zusammenfassend widersprechen nach den Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes die Glücksspielabgaben nicht dem Unionsrecht, weswegen keine Gleichheitswidrigkeit infolge Inländerdiskriminierung vorliegt. (VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016; VfGH 8.6.2017, E 2416/2016).

Entgegen der vom Bf. in seiner Stellungnahme vom 30.11.2021 vertretenen Ansicht, dass der Gesetzgeber die rechtspolitischen Gestaltungsmöglichkeiten überschritten habe, weil er nur die Marktinteressen eines Marktteilnehmers vertrete, was sich zum Nachteil der kleinen Marktteilnehmer auswirke, kann entgegengehalten werden, dass der VfGH 19.2.2015, E 293/2015 in seinem Beschluss festgestellt hat, dass die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überschreitet. Auch wenn nach der Stellungnahme des Bf. vom 30.11.2021 die Situation für ihn so gewesen sei, dass er

sich dem Markt anpassen musste, also habe er ohne Einbehalt der Glücksspielabgabe von den Ergebnissen weiterhin abgerechnet, da ansonsten die Aufstellplätze sofort weg wären, weil sie von einem anderen Aufsteller übernommen worden wären, verletzen unter anderem nach einem der jüngst ergangenen Beschlüsse **VfGH 26.2.2018, E 3860/2017** zu BFG 25.09.2017, RV/7100908/2012 die Regelungen der §§ 57 ff GSpG nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. Wenn der Steuergesetzgeber im öffentlichen Interesse liegende Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte und damit eine Verminderung der Rentabilität einhergehen kann, und einige Standorte nicht mehr wirtschaftlich betrieben werden können, führt das nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen.

Damit liegt infolge der genannten Ablehnungsbeschlüsse nach *Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349 ein **starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit** der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG bzw. der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG vor.

Aus diesen Gründen wird kein Antrag auf Normprüfung an den Verfassungsgerichtshof gestellt.

6. Ort der Teilnahme an der Ausspielung

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

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

Glücksvertrag beteiligten Partner physisch im Inland als geografisch festlegbarem Ort aufhalten muss.

Hat sich der Spielteilnehmer bei Abschluss des Rechtsgeschäftes „Spiel“ mit dem Terminal in Wien als geografisch festlegbarem Ort befunden, wurde an der Ausspielung von dem geografisch festlegbaren Ort aus teilgenommen, an welchem sich der Spielteilnehmer tatsächlich physisch befand. Die „Teilnahme vom Inland aus“ stellt auch im Inland auf den Ort ab, an dem der Teilnehmer tatsächlich, physisch „vor dem Bildschirm oder mit dem Handy, Smartphone oder Tablett “ **hier: vor dem Video-Lotterie-Terminal** sitzen muss. Auf technische Gegebenheiten kommt es nicht an (vgl. VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085). Da es sich im gegenständlichen Fall um Video-Lotterie-Terminals, die an bestimmten geografisch festlegbaren Orten, nämlich in Wien, aufgestellt waren, handelte, wurde § 57 Abs. 3 GSpG jeweils dort verwirklicht, und nicht in der Steiermark. Sowohl Anbieter als auch Spielteilnehmer wussten im Zeitpunkt des Abschlusses des Spielvertrages, wo sie sich geografisch befanden – wie bei Offlineglücksspiel. (BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015, bestätigt durch den Zurückweisungsbeschluss VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060). Der Verwaltungsgerichtshof VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005 Rn 19 (Zurückweisungsbeschluss zu BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016) führte zur Frage „Teilnahme vom Inland aus“ bei den Glücksspielabgaben aus: *„Der Verwaltungsgerichtshof hat im Zusammenhang mit Wetten bereits mehrfach ausgeführt, dass es bei der Frage, ob an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wurde (§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG), um einen als Ergebnis der Beweiswürdigung festzustellenden Sachverhalt geht, der den zur Abgabepflicht führenden Tatbestand verwirklicht, und dass zu einer solchen Sachverhaltsfeststellung sowohl die Registrierung des Users mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer inländischen IP-Adresse als Indizien dafür dienen können, dass sich der Wettteilnehmer bei Verwirklichung des Tatbestandes im Inland befunden hat (vgl. VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060, mwN). Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass die Gewichtung einzelner Indizien und somit auch die Sachverhaltsfeststellung auf ein Indiz zu stützen und ein anderes Indiz im Wege der Beweiswürdigung zu verwerfen, in seiner Bedeutung über den Einzelfall nicht hinausgeht (vgl. wieder VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060; 14.1.2020, Ro 2018/16/0046). Das bedeutet aber auch für den vorliegenden Revisionsfall, dass durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Frage, ob Registrierungsadressen der Teilnehmer bzw. IP-Adressen der benutzten Endgeräte als Indizien für die Annahme eines inländischen Aufenthaltsortes der Teilnehmer herangezogen werden können, geklärt ist.“*

Aus der Textierung des § 57 GSpG „Teilnahme vom Inland aus“ ergibt sich, dass die Glücksspielabgabe nicht differenziert, ob der Glücksspielanbieter im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union seinen Sitz hat, es genügt, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus an den von dem Bf. angebotenen Glücksspielen teilnimmt. § 57 Abs. 1 bis Abs. 3 GSpG knüpft weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, die den Spielvertrag abschließen, ein personeller Inlandsbezug fehlt. § 57 Abs. 2

und § 57 Abs. 3 GSpG ergänzen § 57 Abs. 1 GSpG, als sie im Wesentlichen die Steuerberechnung regeln, wenn die im § 57 Abs. 1 GSpG umschriebenen Spielverträge in Form der Ausspielung als elektronische Lotterie, d.h. Internetglücksspiel bzw. über Glücksspielautomaten oder Video-Lotterie-Terminals abgeschlossen werden. Es gibt keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft.

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

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

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

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

Wenn der Bf. meint, dass § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG anzuwenden sei, wird dazu bemerkt, dass § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG selbst keine Abgabenbefreiung in dem Sinn ist, dass aus dem Steuergegenstand der Glücksspielabgabe Rechtsvorgänge wieder herausgelöst werden. § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG ist eine Vorschrift im ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes, die

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

Der Bf. erfüllt damit nicht die Merkmale, die notwendig sind, dass seine Ausspielungen gemäß § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG von den Glücksspielabgaben befreit sind, da er weder Glücksspielautomaten betrieb, noch über eine landesgesetzliche Bewilligung verfügte.

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

8. Anträge auf Bescheiderlassung gemäß § 201 BAO

Mit Schriftsatz vom 04. Oktober 2012 beantragte der steuerliche Vertreter überdies jeweils einen Bescheid über die monatliche Glücksspielabgabe auszustellen. Die Rechtsgrundlage der gewünschten Bescheiderlassung wird dabei nicht näher bezeichnet. Auf den eingebrachten Abrechnungsformularen (GSp 50) beantragt der steuerliche Vertreter dagegen wörtlich einen

„Abrechnungsbescheid“, was für einen Antrag gemäß § 216 BAO sprechen würde. Auf den in weiterer Folge eingebrachten berichtigten Abrechnungen wird hingegen ein „Feststellungsbescheid oder/bzw. Abrechnungsbescheid“ beantragt. Dies spricht dafür, dass der Vertreter seine Fehlbezeichnung auf den am 04. Oktober eingebrachten Abrechnungen verbessern wollte und stattdessen einen Festsetzungsbescheid gemäß § 201 BAO beantragen wollte. Sowohl aus teleologischen als auch aus systematischen Erwägungen ist der Deutung des Antrags als Antrag nach § 201 BAO der Vorzug zu geben. Durch die bisherigen Verfahrenshandlungen ist klar ersichtlich, dass der Bf. den vom Finanzamt vertretenen Rechtsstandpunkt nicht teilt und daher eine bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgabe anstrebt, um diese auf dem Rechtsweg bekämpfen zu können. Darüber hinaus handelt es sich bei § 201 BAO aufgrund des Charakters der Glücksspielabgaben als Selbstberechnungsabgaben um die hier einschlägige Norm, da § 201 BAO wörtlich die antragsmäßige „erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid“ regelt. Nach dem Grundsatz *falsa demonstratio non nocet* war der Antrag des Bf. daher als Antrag gem. § 201 Abs. 3 Z 1 BAO zu deuten.

9. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

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

Im gegenständlichen Fall wurden von dem Bf. von Jänner 2011 bis März 2012 Ausspielungen über Glücksspielgeräte, die Eingabeterminals (Video Lotterien Terminals) sind, und die über Router im Internet mit Glücksspielautomaten in der Steiermark verbunden waren, in welchen die Entscheidung über das Spielergebnis stattfand, in diversen Standorten hauptsächlich in Niederösterreich angeboten und haben Spielteilnehmer dieses Spielangebot angenommen. Der Bf. gab durchwegs keine Anmeldungen ab und führte zunächst keine Selbstberechnung der Glücksspielabgabe durch. Gegen die Festsetzungen der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals ohne Konzession nach § 14 GSpG erhob der Bf. Berufung wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung und brachte Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgaben vor.

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

15.12.2016, RV/7104056/2014). Ebenso lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde zu BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 mit Beschluss vom 11.6.2015, E 564/2015 ab, der Verwaltungsgerichtshof wies die Revision mit Beschluss vom 30.6.2016, Ro 2015/16/0021 zurück.

Der Verwaltungsgerichtshof hat ebenfalls die Unionsrechtskonformität des Glücksspielgesetzes bestätigt (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022; VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048). Das Bundesfinanzgericht schließt sich den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022; VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 und VwGH 24.04.2019, Ra 2017/17/0962, dass das österreichische Glücksspielmonopol unionsrechtskonform ist, aus rechtsverkehrssteuerlicher Sicht an.

Der Grundtatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG erfordert, dass nur Ausspielungen der Glücksspielabgabe unterliegen, an denen die **Teilnahme vom Inland aus** erfolgt. Die bisherige Judikatur zur Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ ist auch für den vorliegenden Fall aufschlussreich (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 zu UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11; weiters UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 2.2.2015, RV/7103459/12; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015 bestätigt durch den Zurückweisungsbeschluss VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060, bzw. VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005 Rn 19). Die Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ stellt auch im Inland auf den Ort ab, an dem der Spielteilnehmer tatsächlich, physisch „vor dem Bildschirm oder mit dem Handy, Smartphone oder Tablett“ oder hier: vor „dem dezentralen Eingabeterminal ohne Innenleben“ (Video-Lotterie-Terminal) sitzt. § 57 Abs. 3 GSpG wurde an dem Ort, wo sich der Spielteilnehmer am Eingabegerät befindet, verwirklicht und nicht in der Steiermark, auch wenn das Spielergebnis am Muttergerät in der Steiermark generiert wurde, denn auf technische Gegebenheiten kommt es nicht an.

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

Die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG selbst ist keine Abgabenbefreiung in dem Sinn, dass aus dem Steuergegenstand der Glücksspielabgabe Rechtsvorgänge wieder herausgelöst werden, sondern eine Vorschrift im ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes, die eine Übergangsfrist für die Bewilligungsinhaber von „kleinen“

Glücksspielautomaten auf Grund landesgesetzlicher Regelungen gemäß dem Monopolausnahmetatbestand des § 4 Abs. 2 GSpG aF für den Betrieb bis Jahresende 2014 bzw. 2015 garantiert, d.h. diese Glücksspielautomaten durften während der Übergangsfrist weiter betrieben werden. Danach sind Bewilligungen von Glücksspielautomaten gemäß § 2 Abs. 3 GSpG nur mehr unter Berücksichtigung des § 5 GSpG möglich. (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² § 60 Rz 12). § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG ist die Befreiungsbestimmung für jene Glücksspielautomaten, die auf Basis von landesgesetzlichen Bestimmungen basierend auf § 4 Abs. 2 GSpG bewilligt wurden („altes kleines Automatenglücksspiel“; RV 657 BlgNR XXIV. GP zu BGBl. I 2010/73 zu § 57 und § 60 Abs. 25 GSpG). Diese Befreiung hat allerdings Glücksspielautomaten mit einer landesrechtlichen Bewilligung idF vor BGBl. I 2010/73 – und nicht Video-Lotterie-Terminals - zur Voraussetzung. Das bedeutet, dass diese Befreiung auf Ausspielungen über Video-Lotterie-Terminals, die sich mit Glücksspielautomaten in der Steiermark verbinden, nicht angewendet werden kann (BFG 29.08.2018, RV/7103068/2012).

Nach der ständigen Judikatur des Bundesfinanzgerichtes unterliegen Ausspielungen über nicht bewilligte Video-Lotterie-Terminals, die sich mit bewilligten Glücksspielautomaten in der Steiermark verbinden, den Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG. Die Ausspielung findet an dem Ort statt, an dem sich der Spieler tatsächlich, physisch befindet, wenn er an dem Spiel über die Video-Lotterie-Terminals teilnimmt. Die Teilnahme an der Ausspielung findet nicht in der Steiermark statt (vgl. auch BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 14.07.2016, RV/7100925/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012; BFG 17.10.2016, RV/7104073/2014; BFG 15.12.2016, RV/7104056/2014; BFG 05.03.2018, RV/7100719/2015; BFG 29.08.2018, RV/7103068/2012; BFG 9.10.2019, RV/2100044/2016; BFG 26.11.2019, RV/2100928/2016; BFG 5.5.2020, RV/7100404/2012, BFG 2.6.2020, RV/7100406/2012; BFG 05.10.2020, RV/7102683/2012; BFG 28.06.2021, RV/2100056/2016).

Da der Bf. im Zeitraum Jänner 2011 bis November 2014 hauptsächlich in Niederösterreich Glücksspiel über „dezentrale Eingabegeräte ohne Innenleben“ anbot, die sich über Internet mit einem Glücksspielautomaten in der Steiermark, der das Spielergebnis generierte, verbanden, erfüllte er die Voraussetzungen der §§ 57 Abs. 1 iVm § 57 Abs. 3 GSpG. Die Bescheide gemäß § 201 BAO, mit welchen dem Bf. Glücksspielabgabe vorgeschrieben wurde, bestehen daher zu Recht, ebenso die Bescheide mit welchen der Antrag auf Festsetzung der Glücksspielabgabe abgewiesen wurde, weil sich die Selbstberechnung als richtig erwies.

Die Stellungnahme des Bf. vom 30. November 2021 war nicht geeignet, eine andere Beurteilung des Sachverhaltes herbeizuführen.

Aus all diesen Gründen war den Berufungen/Beschwerden der Erfolg zu versagen. Da die Höchstgerichte die Unionsrechtskonformität des Glücksspielgesetzes wiederholt bestätigt

haben, liegen weder für ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH, noch für einen Normprüfungsantrag an den Verfassungsgerichtshof die Voraussetzungen vor.

10. Unzulässigkeit der Revision

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

Das Bundesfinanzgericht ist insbesondere den Erkenntnissen VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022; VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 und VwGH 24.04.2019, Ra 2017/17/0962; Zurückweisungsbeschluss VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060, bzw. VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005 Rn 19 gefolgt.

Wien, am 10. Dezember 2021