

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Ralf Schatzl, den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner sowie die fachkundigen Laienrichter Dipl.Ing. Christian Löw und MMag.^a Michaela Schmidt in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch QUINTAX gerlich-fischer-kopp steuerberatungsgmbh, Ignaz-Rieder-Kai 13A, 5020 Salzburg, RA Dr. Fabian Maschke, Dominikanerbastei 17/11, 1010 Wien. und RA Rolf Karpenstein, Gerhofstraße 40, D - 20354 Hamburg, über die Beschwerde vom 5. März 2013 gegen den Bescheid des FA Salzburg-Land vom 7. Februar 2013 betreffend Umsatzsteuer 2011, die Beschwerde vom 31. März 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 2. März 2015 betreffend Umsatzsteuer 2013, die Beschwerde vom 1. Juli 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 11. Juni 2015 betreffend Umsatzsteuer 2014 und die Beschwerde vom 5. Mai 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 11. April 2017 betreffend Umsatzsteuer 2015 zu Recht erkannt:

I. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2013, Umsatzsteuer 2014 und Umsatzsteuer 2015 werden jeweils dahingehend abgeändert, dass die Abgabefestsetzung endgültig erfolgt. Im Übrigen werden die Beschwerden betreffend Umsatzsteuer 2011, Umsatzsteuer 2013, Umsatzsteuer 2014 und Umsatzsteuer 2015 gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin hat im streitgegenständlichen Zeitraum Umsätze mit Glücksspielautomaten und mit Video Lotterie Terminals erzielt. Strittig ist, ob diese Umsätze umsatzsteuerbar und gegebenenfalls ob diese Umsätze (unecht) von der Umsatzsteuer befreit sind.

Mit Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land (nunmehr Finanzamt Österreich; im Folgenden bezeichnet als „belangte Behörde“) vom 11. Oktober 2012 wurde die Umsatzsteuer der Beschwerdeführerin für das Jahr 2011 erklärungsgemäß festgesetzt mit 284.049,74 Euro.

Mit Anbringen vom 21.12.2012, das von der belangten Behörde in verständiger Würdigung als Antrag auf Bescheidaufhebung gem § 299 BAO qualifiziert wurde, wurde von der Beschwerdeführerin beantragt, die Umsatzsteuer für das Jahr 2011 mit 272.395,27 Euro neu festzusetzen, da aufgrund eines Fehlers in der Buchhaltung irrtümlich unecht steuerbefreite Umsätze iHv 183.695,33 Euro als dem Normalsteuersatz unterliegende Umsätze ausgewiesen worden seien.

Mit Bescheid der belangten Behörde vom 7. Februar 2013 wurde der Umsatzsteuerbescheid 2011 gem § 299 BAO aufgehoben. Mit weiterem Bescheid der belangten Behörde vom 7. Februar 2013 wurde die Umsatzsteuer der Beschwerdeführerin für das Jahr 2011 festgesetzt mit 272.395,27 Euro.

Mit Anbringen vom 5. März 2013 wurde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 7. Februar 2013 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und dabei begründend im Wesentlichen ausgeführt, dass eine unionsrechtswidrige Doppelbesteuerung der von der Beschwerdeführerin erzielten Glücksspielumsätze mit Umsatzsteuer und Glücksspielabgabe vorliege. So habe der Generalanwalt des EuGH in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache *Leo-Libera* ausgeführt, dass die Mitgliedstaaten die Möglichkeit hätten, jedes Glücksspiel entweder einer Sonderabgabe oder der Mehrwertsteuer zu unterwerfen. Das FG Hamburg habe daher dem EuGH die Frage, ob die Mehrwertsteuer und nationale Sonderabgaben auf Glücksspiel nur alternativ, nicht kumulativ erhoben werden dürfen, zur Vorabentscheidung vorgelegt (Aktenzeichen C-440/12) und werde angeregt, die Bearbeitung der Berufung bis zum Abschluss dieses Vorabentscheidungsverfahrens aufzuschieben.

Am 20. März 2013 wurde die vorgenannte Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat von der belangten Behörde ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Mit die Berufung vom 5. März 2013 ergänzendem Schriftsatz des steuerlichen Vertreters PWC PricewaterhouseCoopers WP u StB vom 20. Oktober 2014 wurde zusammengefasst vorgebracht, die gegenständlichen Umsätze seien zwar nach der Maßgabe des nationalen Rechts nicht von der Umsatzsteuer befreit. Eine solche Befreiung ergebe sich aber aus Art 135 Abs 1 lit i MwStSystRL und sei diese Bestimmung im Beschwerdefall unmittelbar anzuwenden. Dies sei im Wesentlichen damit zu begründen, dass die Regelung des § 6 Abs 1 Z 9 lit d sublit aa UStG gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoße, indem sie aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers gleichartige Leistungen – Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und mit Video Lotterie Terminals einerseits und Onlineglücksspiel andererseits – steuerlich unterschiedlich behandle. So sei es für den Durchschnittsverbraucher hinsichtlich der Teilnahme an einem Walzenspiel vollkommen gleichgültig,

- ob die Entscheidung über Gewinn oder Verlust im Gerät getroffen wird oder zentralseitig erfolgt;
- ob die Dienstleistung von einem konzessionierten Anbieter oder einem Anbieter, der auf Grundlage der Unionsrechtswidrigkeit des Österreichischen Glücksspielmonopols in Anspruch genommen wird;
- ob die Dienstleistung über ein Glücksspielgerät in einer Spielbank, in einem WINWIN-Standort, in einer Gaststätte oder über einen Computer in einem Internetshop oder über ein Tablet oder Smartphone mit App-Funktion in Anspruch genommen wird.

Für das Beschwerdevorbringen spreche auch, dass die von der Österreichische Lotterien GmbH angebotenen Lotteriespiele sowohl über das Internet (win2day) als auch in WINWIN Standorten über Video Lotterie Terminals durchgeführt werden. Zudem zeige eine Marktanalyse, dass die angeführten Dienstleistungen in Form des Onlineglücksspiels und Automatenglücksspiels in Österreich nicht nur theoretisch, sondern auch tatsächlich im Wettbewerb stünden.

Mit gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigem Bescheid der belangten Behörde vom 2. März 2015 betreffend Umsatzsteuer 2013 wurde die Umsatzsteuer 2013 erklärungskgemäß festgesetzt mit 275.998,63 Euro, wobei die Vorläufigkeit der Veranlagung damit begründet wurde, dass der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig sei.

Mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters PWC PricewaterhouseCoopers WP u StB vom 31. März 2015 wurde ua gegen den vorgenannten Bescheid das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben und die Neufestsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2013 im Betrag von 30.136,48 Euro beantragt. Weiters wurden die Anträge auf Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung, auf eine Entscheidung durch den Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt. Die in der Beschwerde angeführte Begründung entspricht im Wesentlichen jener des oa die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 ergänzenden Schriftsatzes des steuerlichen Vertreters PWC PricewaterhouseCoopers WP u StB vom 20. Oktober 2014.

Am 9. April 2015 wurde die vorgenannte Beschwerde dem Bundesfinanzgericht von der belangten Behörde ohne Erlassen einer Beschwerdevorentscheidung vorgelegt.

Mit gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigem Bescheid der belangten Behörde vom 11. Juni 2015 betreffend Umsatzsteuer 2014 wurde die Umsatzsteuer 2014 erklärungskgemäß festgesetzt mit 320.369,78 Euro. Begründend wurde betreffend die Vorläufigkeit der Veranlagung angeführt, dass der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig sei.

Mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters PWC PricewaterhouseCoopers WP u StB vom 1. Juli 2015 wurde ua gegen den vorgenannten Bescheid das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben und die Neufestsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2014 im Betrag von 14.860,43 Euro beantragt. Weiters wurden die Anträge auf Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung, auf eine Entscheidung durch den Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt. Die in der Beschwerde angeführte Begründung entspricht im Wesentlichen jener des oa die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 ergänzenden Schriftsatzes des steuerlichen Vertreters PWC PricewaterhouseCoopers WP u StB vom 20. Oktober 2014.

Am 8. Juli 2015 wurde die vorgenannte Beschwerde dem Bundesfinanzgericht von der belangten Behörde ohne Erlassen einer Beschwerdeentscheidung vorgelegt.

Am 10. Dezember 2015 wurden dem Bundesfinanzgericht von der belangten Behörde insgesamt drei Fotodokumentationen betreffend von der Finanzpolizei in von der Beschwerdeführerin betriebenen Lokalen durchgeführte Kontrollen nach dem GSpG vorgelegt, aus denen ua hervorgeht welche Glücksspielarten mit den von der Beschwerdeführerin aufgestellten Geräten konsumiert werden konnten.

Mit gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigem Bescheid der belangten Behörde vom 11. April 2017 betreffend Umsatzsteuer 2015 wurde die Umsatzsteuer 2015 erklärungsgemäß festgesetzt mit 90.802,79 Euro, wobei die Vorläufigkeit der Veranlagung damit begründet wurde, dass der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtmittelverfahrens abhängig sei.

Mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters PWC PricewaterhouseCoopers WP u StB vom 5. Mai 2017 wurde gegen den vorgenannten Bescheid das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben und die Neufestsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2015 im Betrag von 2.838,73 Euro beantragt. Weiters wurden die Anträge auf Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung, auf eine Entscheidung durch den Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt. Die in der Beschwerde angeführte Begründung entspricht im Wesentlichen jener des oa die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 ergänzenden Schriftsatzes des steuerlichen Vertreters PWC PricewaterhouseCoopers WP u StB vom 20. Oktober 2014.

Am 11. Mai 2017 wurde die vorgenannte Beschwerde dem Bundesfinanzgericht von der belangten Behörde ohne Erlassen einer Beschwerdeentscheidung vorgelegt.

Mit E-Mail vom 21. Jänner 2019 wurde dem Bundesfinanzgericht vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin, Prokesch & Prokesch Steuerberatung GmbH & Co KG, ein als „Gutachterliche Stellungnahme zur Besteuerung juristischer Personen auf dem Gebiet der Umsatzsteuer im Tätigkeitsfeld der Veranstaltung von Glücksspielen“ betitelt Dokument,

demzufolge „eine Mehrwertsteuererhebung auf Glücksspielgewinne unionsrechtswidrig sein [dürfte]“, übermittelt. Darüber hinaus wurde ein Artikel, in dem die Aussagen des EuGH-Urteils in der Rechtssache *The Rank Group* zusammengefasst werden, übermittelt.

Aufgrund der entsprechenden Verfügung des GV-Ausschusses des BFG vom 26. Jänner 2022 wurde die gegenständliche Beschwerdesache der Gerichtsabteilung 6032 zugeteilt (Umverteilung).

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 23. März 2022 wurde die Beschwerdeführerin insbesondere um Namhaftmachung des in der gegenständlichen Beschwerdesache zur Vertretung der Beschwerdeführerin im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht bevollmächtigten Vertreters innerhalb einer Frist von 2 Wochen ersucht.

Mit Schreiben vom 30. März 2022 teilte PWC PricewaterhouseCoopers WP u StB dem Bundesfinanzgericht mit, dass seit einigen Jahren keine Vertragsbeziehung zur Beschwerdeführerin bestehe und ersuchte sie, allfällige Vermerke hinsichtlich einer Zustellungsvollmacht an sie zu löschen.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 15. April 2022 wurde der Beschwerdeführerin das vom Bundesfinanzgericht von Amts wegen aufgenommene Beweismittel „Endbericht Glücksspiel & Sportwetten im Internet Ansätze für einen neuen ordnungspolitischen Rahmen“ der Kreuzer Fischer & Partner Consulting GmbH zur Kenntnis gebracht.

Mit E-Mail vom 19. April 2022 gab die QUINTAX gerlich-fischer-kopp Steuerberatungsgmbh dem Bundesfinanzgericht bekannt, seit Oktober 2021 zur steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin bevollmächtigt zu sein.

Am 25. April 2022 verlangte der in der Beschwerdesache über die Beschwerde vom 5. März 2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde vom 7. Februar 2013 betreffend Umsatzsteuer 2011 zuständige Einzelrichter gemäß § 272 Abs 2 Z 2 BAO von Amts wegen eine Entscheidung durch den Senat und begründete er dieses Verlangen im Wesentlichen damit, dass dies einer gemeinsamen Entscheidung über die die Umsatzsteuer betreffenden Beschwerden und somit der Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens diene.

Im Rahmen der am 28. April 2022 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde seitens der Beschwerdeführerin durch ihren anwaltlichen Vertreter RA Rolf Karpenstein das Beschwerdevorbringen zusammengefasst insbesondere dahingehend ergänzt, dass nach der Maßgabe der Rsp des EuGH nicht von einem steuerbaren Leistungsaustausch auszugehen sei und dass die Mehrwertsteuer für die Beschwerdeführerin mangels Überwälzbarkeit auf den Kunden einen Kostenfaktor darstelle und dies dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer zuwiderlaufe. Weiters wurde angeregt, dem EuGH mehrere Fragen betreffend die Auslegung der im Beschwerdefall relevanten Bestimmungen der MwStSystRL zur

Vorabentscheidung vorzulegen. Durch den anwaltlichen Vertreter der Beschwerdeführerin RA Dr. Fabian Maschke wurde weiters in Zusammenhang mit dem Beschwerdevorbringen der unionsrechtlich gebotenen umsatzsteuerlichen Gleichbehandlung von konzessionierten und nicht konzessionierten Spielbanken die Einholung eines Gutachtens eines gerichtlich beeideten und zertifizierten Sachverständigen aus dem Fachbereich Glücks- und Geschicklichkeitsspiele beantragt („zum Beweis dafür, dass der hier gegenständlich relevante Sachverhalt bzw die Handlungen der Beschwerdeführerin nicht umsatzsteuerpflichtig sind“).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit Sitz im Inland und war diese im streitgegenständlichen Zeitraum im Spiel-, Wett- und Lotteriewesen tätig. Insbesondere fungierte sie im streitgegenständlichen Zeitraum im Bundesland Salzburg als Aufstellerin von Glücksspielautomaten und Video Lotterie Terminals und führte sie mit diesen Geräten Ausspielungen durch. Die Beschwerdeführerin erzielte in den Streitjahren 2011, 2013, 2014 und 2015 überwiegend unmittelbar mit Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und mit Video Lotterie Terminals verbundene Umsätze und betrug die für diese Umsätze festgesetzte Umsatzsteuer im Jahr 2011 353.283,02 Euro, im Jahr 2013 245.862,15 Euro, im Jahr 2014 305.509,36 Euro und im Jahr 2015 87.964,06 Euro.

Auf den von der Beschwerdeführerin aufgestellten Glücksspielautomaten wurden im Wesentlichen Walzen- und Kartenspiele angeboten. Auf den von der Beschwerdeführerin aufgestellten Video Lotterie Terminals konnten „Wetten“ auf den Ausgang von bereits in der Vergangenheit stattgefundenen aufgezeichneten Hunderennen abgeschlossen werden.

Dass die konkret von der Beschwerdeführerin angebotenen Glücksspielarten tatsächlich in einem Wettbewerbsverhältnis zu von anderen Unternehmern über das Internet angebotenen Glücksspielarten stünden, ist nicht feststellbar.

Die Konsumation von Glücksspielen über das Internet einerseits und mittels Glücksspielautomaten/Video Lotterie Terminals andererseits ist aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers nicht vergleichbar und befriedigt nicht dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers.

2. Beweiswürdigung

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

Die Feststellungen betreffend die Glücksspielarten, die mit den von der Beschwerdeführerin aufgestellten Geräten konsumiert werden konnten, beruhen auf den aktenkundigen Ermittlungsergebnissen der Finanzpolizei. Diese Feststellungen wurden der Beschwerdeführerin vom erkennenden Gericht im Rahmen der durchgeführten mündlichen Verhandlung vorgehalten und wurde diesen von der Beschwerdeführerin nicht entgegengetreten.

Betreffend die nicht gegebene Feststellbarkeit eines Wettbewerbsverhältnisses der von der Beschwerdeführerin angebotenen Glücksspielarten zu von anderen Unternehmern über das Internet angebotenen Glücksspielarten ist wie folgt auszuführen: Dass die von der Beschwerdeführerin angebotenen (konkreten) Glücksspielarten tatsächlich in einem Wettbewerbsverhältnis zu von anderen Unternehmern über das Internet angebotenen (konkreten) Glücksspielarten stünden, wurde von der Beschwerdeführerin nicht behauptet und wurden von der Beschwerdeführerin auch keine diesbezüglichen Beweisanträge gestellt. Die Beschwerdeführerin verweist lediglich auf eine Statistik mit Marktdaten, der zufolge das Marktsegment Onlineglücksspiel stetig wachsen würde, während das Marktsegment Glücksspielautomaten/Video Lotterie Terminals stagnieren bzw zurückgehen würde, wobei jedoch keine Differenzierung nach der Art der angebotenen Glücksspiele erfolgt. Dafür, dass die konkret von der Beschwerdeführerin angebotenen Glücksspielarten tatsächlich in einem Wettbewerbsverhältnis zu von anderen Unternehmern über das Internet angebotenen Glücksspielarten stünden, lassen sich daraus keine Anhaltspunkte ableiten. Vielmehr geht aus einem Bericht der Kreutzer Fischer und Partner Consulting GmbH hervor, dass sich die von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Verschiebung der Gewichtungen auf Gesamtmarktebene darauf zurückführen lässt, dass im Online-Glücksspiel vorwiegend Glücksspiele mit hoher Spielfolge und/oder vergleichsweise hohen Wetteinsätzen pro Spiel angeboten werden und auch deshalb dort die Ausschüttungsquote generell höher ist als bspw bei Glücksspielautomaten/Video Lotterie Terminals (vgl Endbericht „Glücksspiel & Sportwetten im Internet – Ansätze für einen neuen ordnungspolitischen Rahmen“ der Kreutzer Fischer und Partner Consulting GmbH aus November 2017, S 22 ff).

Die Erwägungen betreffend die Frage, ob bei Konsumation von Glücksspielen über das Internet einerseits und mittels Glücksspielautomaten/Video Lotterie Terminals andererseits zwei aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers gleiche oder gleichartige Dienstleistungen, die

dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers befriedigen, vorliegen, werden aus Gründen der Übersichtlichkeit und besseren Nachvollziehbarkeit der Entscheidung unter Punkt 3.2.2 wiedergegeben.

Im Übrigen sind die obigen Sachverhaltsfeststellungen aktenkundig bzw ergeben sich diese aus den glaubwürdigen, nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widersprochenen Angaben der Beschwerdeführerin.

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

Betreffend das von der Beschwerdeführerin vorgelegte Rechtsgutachten sowie zu dem von der beschwerdeführenden Partei gestellten Antrag auf Beiziehung eines Sachverständigen zu der Frage, ob hinsichtlich der Besteuerung der Umsätze von Geldspielautomaten außerhalb einer konzessionierten Spielbank einerseits und in einer konzessionierten Spielbank andererseits eine unterschiedliche Behandlung erfolge, ist wie folgt auszuführen:

Das Gutachten eines Sachverständigen (§ 177 Abs 1 BAO) besteht in der fachmännischen Beurteilung von Tatsachen (vgl zB VwGH 22.11.2016, Ra 2016/16/0092; 21.12.2010, 2009/15/0098); mit der Erstattung eines Gutachtens wirkt der Sachverständige somit am Beweisverfahren (dh an der Erarbeitung der Entscheidungsgrundlage) mit (vgl VwGH 21.1.2015, 2012/10/0011).

Rechtsgutachten dienen nicht der Feststellung von Tatsachen; sie haben mit Fragen der Beweiswürdigung von vorneherein nichts zu tun und qualifizieren folglich – im Unterschied zum Sachverständigengutachten iSd § 177 Abs 1 BAO – grundsätzlich nicht als Beweismittel (vgl VwGH 28.3.2017, Ro 2016/08/0023). Die Abgabenbehörde bzw im Beschwerdeverfahren die Verwaltungsgerichte sind folglich nicht dazu verpflichtet, bei der Auslegung von (inländischen) Rechtsvorschriften im Rahmen der rechtlichen Beurteilung auf von der Partei vorgelegte Rechtsgutachten Bezug zu nehmen; vielmehr ist es ausreichend, wenn die Rechtsvorschriften im Ergebnis richtig angewendet werden (vgl VwGH 22.12.2009, 2006/08/0333). Es ist nämlich alleine Aufgabe der belangten Behörde (im Beschwerdeverfahren des Verwaltungsgerichtes), die rechtliche Beurteilung des festgestellten Sachverhaltes vorzunehmen (vgl VwGH 22.12.2009, 2006/08/0333). Die anzuwendenden (inländischen) generellen Rechtsvorschriften sind dabei grundsätzlich kein Gegenstand des Ermittlungsverfahrens (Grundsatz der amtswegigen Rechtskenntnis, „*iura novit curia*“).

Der von der beschwerdeführenden Partei gestellte – auf „Feststellung“ der inländischen Rechtslage abzielende – Antrag war vor diesem Hintergrund abzulehnen. Betreffend die Darstellung dieser Rechtslage sei auf die diesbezüglichen Ausführungen im Rahmen der ua rechtlichen Beurteilung verwiesen.

Ebensowenig ist im Rahmen der Beweiswürdigung auf das vorliegende Rechtsgutachten einzugehen, da dieses nach der Maßgabe obiger Ausführungen nicht als Beweismittel qualifiziert.

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

3.1. Steuerbarkeit der Umsätze

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer ua die sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Dies beruht unionsrechtlich auf Art 2 Nr 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) bzw auf Art 2 Abs 1 lit i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL).

Gemäß § 4 Abs 5 letzter Satz UStG 1994 sind die Bemessungsgrundlage bei Umsätzen mit Glücksspielautomaten und Video Lotterie Terminals die Jahresbruttospieleinnahmen. Diese definiert das Gesetz als Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

Die in § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 verwendete Formulierung „gegen Entgelt“ bringt zum Ausdruck, dass zwischen der Leistung des Unternehmers und der Gegenleistung des Leistungsempfängers ein Zusammenhang, eine besondere innere Verknüpfung bestehen muss (vgl zB VwGH 14.6.2013, 2010/15/0058; 29.6.1999, 98/14/0166).

Bei den im Beschwerdefall interessierenden Ausspielungen nach § 2 GSpG handelt es sich um Glücksspiele, die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht, bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz) und bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn).

Nach der Rsp des VwGH ist bei Glücksverträgen im Allgemeinen in der Einräumung einer Gewinnchance (eines ungewissen Vorteils) eine umsatzsteuerbare Leistung zu erblicken (vgl

VwGH 11.1.1988, 87/15/0102; 29.7.2010, 2008/15/0272). Auch der BFH geht zur vergleichbaren Rechtslage in Deutschland in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass die Veranstaltung von Glücksspielen, bei denen für den Erwerb einer Gewinnchance ein Entgelt verlangt wird und die Entscheidung über den Gewinn ganz oder überwiegend vom Zufall abhängt (als sonstige Leistung gegen Entgelt) – ungeachtet der beschriebenen Zufallsabhängigkeit – umsatzsteuerbar ist und der hierfür erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung besteht (vgl BFH 11.12.2019, XI R 13/18, mwN).

Entgegen dem diesbezüglichen Beschwerdevorbringen hält zudem auch der EuGH, der im Zusammenhang mit der Umsatzbesteuerung von Glücksspielen bereits mehrfach Entscheidungen getroffen hat, ungeachtet der offenkundigen Zufallsabhängigkeit einzelner Spielverläufe die Veranstaltung von Glücksspielen in ständiger Rechtsprechung für umsatzsteuerbar und stellt die Veranstaltung eines Glücksspiels nach Auffassung des EuGH eine steuerbare Dienstleistung dar (vgl dazu die im Folgenden angeführten Nachweise):

So hat der EuGH bereits in der Rechtssache *Glawe* (EuGH 5.5.1994, C-38/93, *Glawe*) in Rn 12 betont, dass der Anteil der Spieleinsätze, der als Gewinn wieder ausgeschüttet wird, von vornherein zwingend feststeht. Daher könne er weder als Bestandteil der Gegenleistung für die Bereitstellung der Automaten für die Spieler noch als Entgelt für eine andere den Spielern erbrachte Leistung wie die Gewährung einer Gewinnmöglichkeit oder die Auszahlung der Gewinne selbst angesehen werden. Diese Betrachtung nahm der EuGH schon damals spielübergreifend (und nicht bezogen auf das einzelne Spiel) vor. Er ging bereits dort in Rn 9 vom Vorliegen einer entgeltlichen Leistung aus, die ua in der Bereitstellung der Automaten und der Gewährung einer Gewinnmöglichkeit (Rn 12) besteht, wobei die vom Betreiber erhaltene Gegenleistung nur in dem Teil der Einsätze besteht, über den er effektiv selbst verfügen kann.

Ebenso hat der EuGH in der Rechtssache *Fischer* (EuGH 11.6.1998, C-283/95, *Fischer*) in der Antwort auf Frage 1 entschieden, dass die Veranstaltung eines Glücksspiels in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt. Nach Rn 22 f ist in Bezug auf Glücksspiele das Vorliegen eines Umsatzes, der in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt, unabhängig davon zu bejahen, ob die Glücksspiele rechtmäßig veranstaltet werden oder nicht. Der EuGH betont außerdem in Rn 18 die Befugnis zur Einführung oder Beibehaltung von Abgaben auf diese Umsätze. Dort bejaht der EuGH die Steuerbarkeit in der Antwort ausdrücklich.

Die Steuerbarkeit von Glücksspielen bestätigt der EuGH nach Ansicht des erkennenden Gerichts unionsrechtlich außerdem zweifelsfrei in seinem Urteil in der Rechtssache *Town & County Factors* (EuGH 17.9.2002, C-498/99, *Town & County Factors*): Der EuGH hat dort entschieden, dass bei der Veranstaltung eines Wettbewerbs der im dortigen Ausgangsverfahren fraglichen Art (Ratewettbewerb gegen Teilnahmegebühr, bei dem die Höhe

der Teilnahmegebühr je nach Anzahl der Kreuze variiert [Rn 7] und der Gewinn aus den Teilnahmegebühren bestritten wird [Rn 9]) zwischen dem Veranstalter des Wettbewerbs und den Teilnehmern gegenseitige Leistungen iSd EuGH-Urteils in der Rechtssache *Tolsma* (EuGH 3.3.1994, C-16/93, *Tolsma*) ausgetauscht werden, wobei das vom Veranstalter in Form von Teilnahmegebühren bezogene Entgelt den tatsächlichen Gegenwert für die Dienstleistung darstellt, die er gegenüber den Teilnehmern erbringt (Rn 20). Die Rechtssache unterscheidet sich zwar, was das Entgelt angeht, nach Auffassung des EuGH in wesentlichen Punkten vom Automaten-Glücksspiel (Rn 29). Der Unterschied besteht aber „nur“ darin, dass im Fall *Glawe* (EuGH 5.5.1994, C-38/93, *Glawe*) ein bestimmter Mindestprozentsatz (nämlich 60 % der von den Spielern geleisteten Einsätze) als Gewinn an die Spieler ausgeschüttet wurde und dass diese Einsätze technisch und gegenständlich von den Einsätzen getrennt waren, die der Betreiber tatsächlich für sich verbuchen konnte, wohingegen der im Ausgangsverfahren fragliche Wettbewerb keines dieser Merkmale aufweist (Rn 30).

Dass diese Ausführungen auch für das Automaten-Glücksspiel gelten, wird schließlich durch das Urteil in der Rechtssache *RAL (Channel Island) Ltd* zweifelsfrei bestätigt (EuGH 12.5.2005, C-452/03, *RAL [Channel Island] Ltd*): Nach dem Tenor dieses Urteils und dessen Rn 22 ist die Tätigkeit, auf die sich das Vorabentscheidungsersuchen bezieht und die darin besteht, der Allgemeinheit gegen Entgelt in Spielhallen aufgestellte Geldspielautomaten zur Verfügung zu stellen, eine Dienstleistung iSv Art 6 Abs 1 der Richtlinie 77/-388/EWG (jetzt: Art 24 MwStSystRL). Die dortige Klägerin stellte der Allgemeinheit gegen Entgelt Geldspielautomaten (in besonders dafür eingerichteten Spielhallen) zur Verfügung (Rn 30). Die Ungewissheit in Bezug auf den Geldgewinn schließt nach Auffassung des EuGH nicht etwa das Vorliegen eines Umsatzes aus, sondern ist gerade ein wesentlicher Bestandteil der von den Benutzern von Geldspielautomaten angestrebten Unterhaltung (Rn 31). Die Dienstleistungen fallen folglich unter das Mehrwertsteuersystem des Mitgliedstaats, in dem deren Adressaten ihren Wohnsitz haben (Rn 33).

Entgegen der von der Beschwerdeführerin vertretenen Ansicht weckt im Übrigen auch das Urteil des EuGH in der Rechtssache *Bastova* (EuGH 10.11.2016, C-432/15, *Bastova*) keine Zweifel daran, ob der EuGH an dieser Beurteilung für die Leistungen eines Glücksspiel-Veranstalters festhält. So trifft es zwar zu, dass der EuGH dort in Rn 37 – ua unter Hinweis auf das Urteil in der Rechtssache *Tolsma* (EuGH 3.3.1994, C-16/93, *Tolsma*) – zur Teilnahme eines Pferds an einem Pferderennen ausgeführt hat, dass die Unwägbarkeiten, ob das Pferd gewinnt, einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Überlassung des Pferds durch den Eigentümer und dem Erhalt des Preisgeldes ausschließen. Allerdings hat der EuGH dort in den Rn 32 und 35 – in Übereinstimmung mit der oa Rechtsprechung – eine Leistung des Veranstalters gegen Entgelt bejaht, so wie der EuGH dies bereits in Rn 20 des Urteils *Town & County Factors* (EuGH 17.9.2002, C-498/99, *Town & County Factors*) trotz des Hinweises auf das EuGH-Urteil *Tolsma* getan hat. Räumt der Veranstalter dem Teilnehmer eine Gewinnchance ein und nimmt er im Gegenzug dafür das Risiko hin, den Gewinn auszahlen zu

müssen, ist diese Leistung zwar auch zufallsabhängig, wird aber vom EuGH in ständiger (auch dort bestätigter) Rechtsprechung als Umsatz angesehen. Sowohl das Urteil in der Rechtssache *Town & County Factors* als auch das Urteil in der Rechtssache *Bastova* bestätigen daher auch, dass sich die Besteuerung beim Spieler von der beim Veranstalter unterscheidet.

Anhaltspunkte dafür, dass der EuGH seine frühere Rechtsprechung zu Glücksspielen geändert oder aufgegeben haben könnte, bestehen somit nicht (so auch bereits BFH 11.12.2019, XI R 13/18; vgl dazu zB auch BFH 20.4.2021, XI B 39/20, Rn 21).

Betreffend die der Besteuerung unterliegende Gegenleistung hat der EuGH in der Rechtssache *Glawe* (EuGH 5.5.1994, C-38/93, *Glawe*) ausgesprochen, dass der gesetzlich zwingend festgelegte Teil der Spieleinsätze, der an die Spieler auszuzahlen ist, nicht zur Bemessungsgrundlage gehört. Hingegen gilt nach dem Urteil des EuGH in der Rechtssache *Town & County Factors Ltd* (EuGH 17.9.2002, C-498/99, *Town & County Factors Ltd*), bei einem (Rate-)Wettbewerb, an dem die Interessenten gegen Entrichtung einer Teilnehmergebühr teilnehmen können, der gesamte, vom Veranstalter vereinnahmte Betrag an Teilnehmergebühren – ohne Kürzung um die ausgeschütteten Preise – als Bemessungsgrundlage, wenn der Veranstalter über diesen Betrag frei verfügen kann (keine gesetzliche Auszahlungsverpflichtung).

Somit bestehen nach der Rsp des EuGH zwei Alternativen: Entweder sind sämtliche Spieleinsätze abzüglich sämtlicher Gewinne die Gegenleistung oder sämtliche Spieleinsätze. Dass keine Gegenleistung vorliegt, ist demgegenüber aus Sicht des EuGH ausgeschlossen.

Die im Zusammenhang mit der GSpG-Novelle 2008, BGBl I 2010/54, getroffene Neuregelung der Bemessungsgrundlage bei Umsätzen mit Glücksspielautomaten (§ 2 Abs 3 GSpG) und Video Lotterie Terminals in § 4 Abs 5 letzter Satz UStG 1994 steht somit jedenfalls im Einklang mit der Rsp des EuGH (vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 4 Rz 78).

Dem Beschwerdevorbringen, dass durch eine derartige Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage die Umsatzsteuer für den Unternehmer zu einem Kostenfaktor würde, kann im Übrigen nicht gefolgt werden:

Ein wirtschaftlich agierender Unternehmer, der ein Glücksspiel veranstaltet, gestaltet dieses so aus, dass seine durchschnittlichen Gewinne ausreichen, um die ihm bei der Durchführung des Glücksspiels entstehenden Kosten zu decken und ihm einen angemessenen Nutzen zu verschaffen. Glücksspielautomaten – wie die von der Beschwerdeführerin aufgestellten – sind im Allgemeinen so konstruiert, dass sie dem Betreiber einen vorhersehbaren Ertrag verschaffen. Aufgrund der Einstellung des Automaten weiß er bis auf wenige Prozentpunkte genau, mit welchem Ertrag er rechnen kann und hat der Betreiber aufgrund der Geräteeinstellungen somit einen vorhersagbaren Erfolg (vgl zum ganzen BFH 11.12.2019, XI R 13/18, Rn 34 f). Somit ist es dem Betreiber aber auch möglich, die von ihm abzuführende Umsatzsteuer im Vorhinein zu kalkulieren und durch entsprechende Ausgestaltung des

Glücksspiels wirtschaftlich auf die Kunden zu überwälzen. Aus der von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten Unmöglichkeit der exakten Zuordnung eines bestimmten Umsatzes zu einem bestimmten Kunden folgt lediglich, dass die Erteilung einer Rechnung nicht möglich ist. Wie auch bereits der BFH ausgesprochen hat, führt dies allerdings nicht im Umkehrschluss dazu, dass der Umsatz nicht der Umsatzsteuer unterliegt (BFH 11.12.2019, XI R 13/18, Rn 57 ff mwN). So hat der EuGH in seinem Urteil in der Rechtssache *Careda* (EuGH 26.6.1997, C-370/95, *Careda*) bereits entschieden, dass die Ausstellung einer Rechnung oder eines an deren Stelle tretenden anderen Dokuments an den Benutzer von Spielautomaten wegen des automatischen Charakters der besteuerten Tätigkeit und deren kurzfristiger Wiederholbarkeit tatsächlich unmöglich ist (Rn 20). Der Besitz oder die Ausstellung einer Rechnung kann daher aus Sicht des EuGH kein wesentliches Merkmal der Umsatzsteuer iSd Art 33 der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Art 401 MwStSystRL) darstellen (Rn 23).

3.2. Steuerpflicht

Gemäß § 6 Abs 1 Z 9 lit d sublit aa UStG 1994 sind ua steuerfrei „*die mit Wetten gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 und mit Ausspielungen gemäß § 2 GSpG, ausgenommen Ausspielungen mit Glücksspielautomaten (§ 2 Abs. 3 GSPG) und mit Video Lotterie Terminals, unmittelbar verbundenen Umsätze*“.

Die von der Beschwerdeführerin im Streitzeitraum erzielten Umsätze, die unmittelbar mit Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und mit Video Lotterie Terminals verbunden sind, sind – wovon auch die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens übereinstimmend ausgehen – aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes nicht gemäß § 6 Abs 1 Z 9 lit d sublit aa UStG 1994 von der Umsatzsteuer befreit.

Strittig ist im Beschwerdefall in diesem Zusammenhang ausschließlich, ob die Bestimmung des § 6 Abs 1 Z 9 lit d sublit aa UStG 1994 mit dem Unionsrecht, insbesondere mit den Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) im Einklang steht.

3.2.1. Zulässigkeit der kumulativen Erhebung von Umsatzsteuer und Glücksspielabgabe

Von der Beschwerdeführerin wurde bereits in der Beschwerde betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2011 vorgebracht, die kumulative Erhebung der Umsatzsteuer und der Glücksspielabgabe in Zusammenhang mit den von ihr vorgenommenen Ausspielungen sei im Hinblick auf Art 401 iVm Art 135 Abs 1 lit i MwStSystRL unionsrechtswidrig.

Nach Art 401 MwStSystRL „*hindert diese Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf ... Spiele und Wetten ... sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen*“.

Nach der Rsp des EuGH verbietet es der Wortlaut dieses Artikels den Mitgliedstaaten nicht, einen Umsatz der Mehrwertsteuer und (kumulativ) einer Sonderabgabe zu unterwerfen, die keinen Umsatzsteuercharakter hat (vgl. EuGH 8.7.1986, 73/85, *Kerrutt*, Rn 22; 24.10.2013, C-440/12, *Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft*, Rn 28).

Zudem hat der EuGH entschieden, dass es hinsichtlich des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität ohne Belang ist, dass die Höhe einer nicht harmonisierten Abgabe auf Spiele, zu der bestimmte mehrwertsteuerpflichtige Veranstalter und Betreiber von Glücksspielen mit Geldeinsatz ebenfalls herangezogen werden, an die für diese Tätigkeit geschuldete Mehrwertsteuer angepasst wird (vgl. EuGH 10.6.2010, C-58/09, *Leo-Libera*, Rn 38). Der Rsp des EuGH zufolge steht das Unionsrecht einer kumulativen Erhebung der Mehrwertsteuer und einer anderen allgemeinen Abgabe auf Glücksspiele, die nicht den Charakter einer Mehrwertsteuer hat, somit grundsätzlich nicht entgegen (EuGH 24.10.2013, C-440/12, *Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft*, Rn 32; vgl. dazu auch BFH 11.12.2019, XI R 13/18).

Wenn die Beschwerdeführerin der vom EuGH in seinem Urteil in der Rs *Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft* ausdrücklich beantworteten Frage, ob Art 135 Abs 1 lit i und Art 401 MwStSystRL dahingehend auszulegen sind, dass Mehrwertsteuer und eine nationale Sonderabgabe auf Glücksspiele nur alternativ, nicht kumulativ erhoben werden dürfen, den Halbsatz hinzufügt, „*wenn auch bei der Mehrwertsteuererhebung nicht alle wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer erfüllt werden*“, so ist dazu festzuhalten, dass dem EuGH bei seiner Entscheidung in der Rechtssache *Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft* die Details der Mehrwertsteuererhebung bekannt waren. Wenn der EuGH der Meinung gewesen wäre, dass bei der Mehrwertsteuererhebung nicht alle wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer erfüllt werden und dies für seine Entscheidung von Bedeutung gewesen wäre, hätte er in seinem Urteil in der Rs *Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft* darüber entschieden (so auch bereits ausdrücklich BFH 22.05.2017, V B 133/16, Rn 28).

Ob die Umsatzsteuer auf die Spielgeräte alle wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer erfüllt, ist ohne Bedeutung für die Zulässigkeit der kumulativen Erhebung von Umsatzsteuer und Glücksspielabgabe (vgl. zB auch BFH 11.12.2019, XI R 13/18, Rn 62; 21.2.2018, II R 21/15, Rn 75; 22.05.2017, V B 133/16, Rn 28).

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass Sache des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens ausschließlich die Festsetzung der Umsatzsteuer ist; ob die Erhebung der Glücksspielabgabe unionsrechtskonform ist, ist somit nicht Sache des Beschwerdeverfahrens und hat das erkennende Gericht darüber nicht abzusprechen.

3.2.2. Kein Verstoß der nationalen Befreiungsbestimmung gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität

Die Beschwerdeführerin stützt sich weiters auf eine unmittelbare Anwendbarkeit des Art 135 Abs 1 lit i MwStSystRL mit der Begründung, dass die Regelung des § 6 Abs 1 Z 9 lit d sublit aa UStG gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoße.

Art 131 MwStSystRL lautet:

„Die Steuerbefreiungen der Kapitel 2 bis 9 werden unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften und unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen.“

Art 135 Abs 1 lit i MwStSystRL sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

i) Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden ...“

Vor Inkrafttreten der MwStSystRL war die einschlägige Bestimmung des Gemeinschaftsrechts Art 13 Teil B lit f der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG. Art 135 Abs 1 lit i MwStSystRL und Art 13 Teil B lit f der Sechsten Richtlinie haben denselben Wortlaut. Die zu Art 13 Teil B lit f der Sechsten Richtlinie ergangene Rsp des EuGH ist somit auch bei der Auslegung der geltenden Rechtslage zu berücksichtigen.

Vorneweg ist darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des EuGH die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Art 135 Abs 1 der MwStSystRL umschrieben sind, eng auszulegen sind, da diese Steuerbefreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl entsprechend zur Sechsten Richtlinie EuGH 13.7.2006, C-89/05, *United Utilities*, Rn 21).

Zudem muss die Auslegung der in dieser Bestimmung verwendeten Begriffe mit den Zielen im Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht (vgl EuGH 13.7.2006, C-89/05, *United Utilities*, Rn 22). Was insbesondere Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele betrifft, ist festzustellen, dass die

Steuerbefreiung, die ihnen zugutekommt, durch praktische Erwägungen veranlasst ist, da sich Glücksspielumsätze schlecht für die Anwendung der Mehrwertsteuer eignen, und nicht, wie es bei bestimmten im sozialen Bereich erbrachten Dienstleistungen von allgemeinem Interesse der Fall ist, durch den Willen, diesen Tätigkeiten eine günstigere mehrwertsteuerliche Behandlung zu gewährleisten (EuGH 13.7.2006, C-89/05, *United Utilities*, Rn 23).

Aus der Formulierung des Art 135 Abs 1 lit i MwStSystRL selbst ergibt sich zunächst, dass dieser den Mitgliedstaaten hinsichtlich der Befreiung oder Besteuerung der betreffenden Umsätze einen weiten Wertungsspielraum eingeräumt hat, da er ihnen gestattet, die Bedingungen und Beschränkungen festzulegen, von denen die Gewährung der Befreiung abhängig gemacht werden kann (EuGH 10.6.2010, C-58/09, *Leo-Libera*, Rn 26).

Bei Ausübung des somit bestehenden Wertungsspielraumes haben die Mitgliedstaaten insbesondere die oa Auslegungsgrundsätze sowie den Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu beachten.

Im Hinblick auf das Ziel der gegenständlichen Befreiungsbestimmung, Glücksspielumsätze aus praktischen Gründen von der Besteuerung auszunehmen, da sich diese schlecht für die Anwendung der Mehrwertsteuer eignen (siehe dazu oben), ist zu bedenken, dass die mit der Anwendung der Mehrwertsteuer auf Umsätze aus Wetten und Glücksspielen verbundenen Schwierigkeiten den Schlussanträgen des Generalanwalts Jacobs vom 3. März 1994 in der Rs *Glawe* (C-38/93) zufolge bei Umsätzen in Zusammenhang mit Geldspielautomaten nur in geringerem Umfang zu bestehen scheinen, was der Grund dafür sein möge, dass sich die meisten Mitgliedstaaten, die den Betrieb solcher Automaten zulassen, dafür entschieden hätten, die Erlöse nicht von der Mehrwertsteuer zu befreien. Geldspielautomaten der dort vorliegenden Art seien so konstruiert, dass sie dem Betreiber einen vorhersehbaren Ertrag verschaffen würden. Aufgrund der Einstellung des Automaten wisse er bis auf wenige Prozentpunkte genau, mit welchem Ertrag er rechnen könne. Die Gewissheit für den Betreiber sei so groß, dass seine Einnahmen weniger als Gewinne angesehen werden könnten denn als eine Gebühr für seine in der Bereitstellung des Automaten bestehende Dienstleistung. Die Höhe dieser Gebühr sei überdies leicht zu bestimmen, da sie dem der Kasse entnommenen Geldbetrag entspreche.

Im Hinblick darauf, dass die Befreiungsbestimmung des Art 135 Abs 1 lit i MwStSystRL entsprechend den Vorgaben des EuGH eng auszulegen ist (siehe dazu oben), da diese eine Ausnahme von dem allgemeinen Grundsatz darstellt, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt, entspricht es den vom EuGH aufgestellten Auslegungsgrundsätzen, dass die Befreiung nur insoweit gewährt wird, als die mit der Anwendung der Mehrwertsteuer auf Umsätze aus Wetten und Glücksspielen verbundenen Schwierigkeiten auch tatsächlich bestehen. Eine generelle Gewährung der

Befreiung für sämtliche Umsätze aus Wetten und Glücksspielen stünde dazu im Widerspruch (vgl dazu auch bereits UFSW vom 10.12.2007, RV/1824-W/05).

Die in § 6 Abs 1 Z 9 lit d sublit aa UStG getroffene Regelung ist daher zumindest insoweit von den unionsrechtlichen Vorgaben gedeckt. Darüber hinaus entspricht sie aber auch – entgegen der von der Beschwerdeführerin vertretenen Ansicht – dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität; dies aus nachstehenden Gründen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH verbietet es der Grundsatz der Gleichbehandlung, der im Bereich des abgeleiteten Unionsrechts und im speziellen Bereich des Steuerrechts eine besondere Ausprägung im Grundsatz der steuerlichen Neutralität erfahren hat, dass vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich behandelt werden, es sei denn, dass eine Differenzierung objektiv gerechtfertigt wäre (vgl zB EuGH 10.4.2008, C-309/06, *Marks & Spencer*, Rn 49 und 51; 19.12.2018, C-51/18, *Kommission/Österreich*, Rn 55; *Dobratz in Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht² [2020] Rz 19.17 mwN).

So lässt es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der ein grundlegendes Prinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist, weder zu, dass gleichartige und infolgedessen miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden, noch, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden (vgl EuGH 19.12.2012, C-549/11, *Orfey Bulgaria*, Rn 34; 29.10.2009, C-29/08, *SKF*, Rn 67 mwN).

Unzulässig ist es somit beispielsweise, die Veranstaltung oder den Betrieb von Glücksspielen und Glücksspielgeräten aller Art in zugelassenen öffentlichen Spielbanken steuerfrei zu behandeln, während diese Steuerbefreiung für die Ausübung der gleichen Tätigkeit durch Wirtschaftsteilnehmer, die nicht Spielbankbetreiber sind, nicht gilt (vgl zB das EuGH 17.2.2005, C-453/02, C- 462/02, *Linneweber und Akritidis*; BFH 11.12.2019, XI R 13/18). Somit wird seitens der beschwerdeführenden Partei zwar zutreffend darauf hingewiesen, dass es einem Mitgliedstaat verwehrt sei, hinsichtlich der Erhebung der Mehrwertsteuer danach zu differenzieren, ob die Veranstaltung eines Glücksspiels außerhalb einer staatlich konzessionierten Spielbank oder ob die Veranstaltung des gleichen Glücksspiels durch eine solche Einrichtung erfolgt. Um eine somit insoweit erforderliche Gleichstellung zu erreichen, wurde allerdings bereits mit dem Ausspielungsbesteuerungsänderungsgesetz (ABÄG), BGBl I 2005/105, durch eine Neufassung des § 6 Abs 1 Z 9 lit d sublit dd UStG 1994 eine dahingehende Gleichstellung hergestellt, dass die Steuerpflicht sämtlicher mit Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und mit Video Lotterie Terminals verbundenen Umsätze normiert wurde (vgl dazu den Initiativantrag zum ABÄG, IA 652/A BlgNR 23.GP; vgl zum Ganzen auch VwGH 30.5.2012, 2008/13/0134). Eine seitens der Beschwerdeführerin behauptete Privilegierung konzessionierter Spielbanken liegt somit nicht vor.

Weiters wäre es beispielsweise unzulässig, zwei Arten von Geldspielautomaten umsatzsteuerlich unterschiedlich zu behandeln, wenn die Benutzung dieser Gerätearten aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers vergleichbar ist und dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers befriedigt werden (EuGH 10.11.2011, C-259/10 und C-260/10, *The Rank Group*, Rn 58). Auf Detailunterschiede in der Struktur, den Modalitäten oder den Regeln der betreffenden Glücksspiele kommt es in diesem Zusammenhang dem EuGH zufolge nicht an (vgl. EuGH 10.11.2011, C-259/10 und C-260/10, *The Rank Group*, Rn 55).

Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität kann der Rsp des EuGH zufolge allerdings nicht dahin ausgelegt werden, dass er daran hindert, eine Art von Glücksspiel mit Geldeinsatz von der Mehrwertsteuer zu befreien, eine andere dagegen nicht, sofern die beiden Arten von Spielen nicht miteinander im Wettbewerb stehen, da sonst Art 135 Abs 1 lit i MwStSystRL und dem weiten Wertungsspielraum, der den Mitgliedstaaten durch diese Bestimmung eingeräumt ist, jede praktische Wirksamkeit genommen würde (EuGH 10.6.2010, C-58/09, *Leo-Libera*, Rn 35; 10.11.2011, C-259/10 und C-260/10, *The Rank Group*, Rn 53).

Eine Verletzung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität liegt daher beispielsweise nicht vor, wenn ein Mitgliedstaat die mit Geldspielautomaten erbrachten Dienstleistungen der Mehrwertsteuer unterwirft, jedoch Pferderennwetten, Wetten zu festen Odds sowie Lotterien und Ausspielungen von dieser Steuer befreit (vgl. EuGH 10.6.2010, C-58/09, *Leo-Libera*, Rn 9, 10 und 36; 10.11.2011, C-259/10 und C-260/10, *The Rank Group*, Rn 54).

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist allerdings nicht strittig, ob der Grundsatz der steuerlichen Neutralität die Gleichbehandlung bestimmter Arten von Glücksspielen erfordert, sondern ob dieser Grundsatz auch eine Gleichbehandlung von Glücksspielen erfordert, die zwar hinsichtlich ihres Ablaufs und ihrer Regeln vergleichbar sind, die aber über unterschiedliche Vertriebskanäle (Internet und Glücksspielautomaten/Video Lotterie Terminals) angeboten werden.

Im Sinne der Rsp des EuGH ist auch betreffend die Frage, ob die Konsumation von Glücksspielen über das Internet einerseits und mittels Glücksspielautomaten/Video Lotterie Terminals andererseits unter dem Gesichtspunkt des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität als gleichartig zu qualifizieren ist, darauf abzustellen, ob die Inanspruchnahme dieser Vertriebskanäle aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers vergleichbar ist und dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers befriedigt.

Nach den Ausführungen des EuGH in seinem Urteil *The Rank Group* genügt es für die Feststellung einer Verletzung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität in diesem Zusammenhang, auf den abstrakten Maßstab der Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen; für die Annahme einer solchen Verletzung bedarf es also nicht dazu noch der Feststellung, dass die betreffenden Dienstleistungen tatsächlich in einem Wettbewerbsverhältnis zueinander stehen oder dass der Wettbewerb wegen dieser

Ungleichbehandlung verzerrt ist (EuGH 10.11.2011, C-259/10 und C-260/10, *The Rank Group*, Rn 36).

Dass die von der Beschwerdeführerin angebotenen Dienstleistungen tatsächlich in einem Wettbewerbsverhältnis zu über das Internet angebotenen Glücksspielen stünden, wurde im Übrigen von der Beschwerdeführerin auch nicht dargetan (siehe dazu die diesbezüglich unter Punkt 2. erfolgten Ausführungen). Zu prüfen ist im Beschwerdefall somit ausschließlich, ob zwei aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers gleiche oder gleichartige Dienstleistungen, die dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers befriedigen, vorliegen. Dies ist allerdings nach der Ansicht des erkennenden Gerichts aus nachstehenden Gründen zu verneinen:

Wie das Bundesfinanzgericht bereits wiederholt ausgesprochen hat, ist es aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers offenkundig etwas Anderes, ob er sich von Zuhause aus über ein eigenes Endgerät – wie beispielsweise Smartphone, Tablet oder PC – online einloggt und Glücksspiele ausführt, oder ob er in eine Gaststätte, Spielhalle, einen Pokerclub oder eine andere Örtlichkeit zu einem ortsgebundenen Gerät geht und dort – neben der Inanspruchnahme der gastronomischen Dienstleistungen – die zur Verfügung gestellten Geräte bedient. Daran vermag auch der unter Umständen gegebene ähnliche Aufbau der einzelnen Spiele nichts zu ändern. Auch das haptische Element der beiden Spielformen ist nicht vergleichbar. Zwar sind beide Spielformen als Glücksspiel zu werten, sie können aber nur aufgrund völlig unterschiedlicher Zugangsvoraussetzungen und Mittel konsumiert werden und werden unterschiedlich erlebt (vgl BFG 24.2.2020, RV/7103856/2018; 23.1.2020, RV/5100814/2018; 3.4.2020, RV/5101632/2017). Insbesondere die Bereitstellung des Automaten durch den Anbieter ist für den Durchschnittsverbraucher wesentlicher Bestandteil der von ihm konsumierten Dienstleistung und ist es nach der stRsp des BFG daher zulässig, bei der umsatzsteuerlichen Behandlung von Glücksspielen danach zu differenzieren, auf welchem Vertriebskanal (Internet oder Glücksspielautomat bzw Video Lotterie Terminal) diese angeboten werden.

Dafür spricht auch, dass der EuGH bereits mehrfach die Besonderheiten des Anbietens von Glücksspielen über das Internet hervorgehoben hat (vgl EuGH 30.6.2011, C-212/08, *Zeturf*, Rn 78; 8.9.2010, C-46/08, *Carmen Media Group*, Rn 101; 8.9.2009, C-42/07, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional und Bwin International*, Rn 72). So hat der EuGH insbesondere ausgeführt, dass über das Internet angebotene Glücksspiele – verglichen mit den herkömmlichen Glücksspielmärkten – wegen des fehlenden unmittelbaren Kontakts zwischen dem Verbraucher und dem Anbieter anders geartete und größere Gefahren in sich bergen, dass die Verbraucher eventuell von den Anbietern betrogen werden (vgl EuGH 30.6.2011, C-212/08, *Zeturf*, Rn 79; 8.9.2010, C-46/08, *Carmen Media Group*, Rn 102; 8.9.2009, C-42/07, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional und Bwin International*, Rn 70). Desgleichen können sich die Besonderheiten des Angebots von Glücksspielen im Internet den Ausführungen des EuGH zufolge als Quelle von – verglichen mit den herkömmlichen Glücksspielmärkten – anders

gearteten und größeren Gefahren für den Schutz der Verbraucher und insbesondere von Jugendlichen und Personen erweisen, die eine besonders ausgeprägte Spielneigung besitzen oder eine solche Neigung entwickeln könnten. Neben dem bereits erwähnten fehlenden unmittelbaren Kontakt zwischen Verbraucher und Anbieter stellen dem EuGH zufolge auch der besonders leichte und ständige Zugang zu den im Internet angebotenen Spielen sowie die potenziell große Menge und Häufigkeit eines solchen Angebots mit internationalem Charakter in einem Umfeld, das überdies durch die Isolation des Spielers, durch Anonymität und durch fehlende soziale Kontrolle gekennzeichnet ist, Faktoren dar, die die Entwicklung von Spielsucht und übermäßige Ausgaben für das Spielen begünstigen und aufgrund dessen die damit verbundenen negativen sozialen und moralischen Folgen vergrößern können (vgl. EuGH 30.6.2011, C-212/08, *Zeturf*, Rn 80; 8.9.2010, C-46/08, *Carmen Media Group*, Rn 103).

Zwar sind die vorstehenden Ausführungen des EuGH nicht zur gegenständlichen Frage der Gleichartigkeit der jeweiligen Vertriebskanäle für das Glücksspiel aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers erfolgt; gleichwohl stellen die vom EuGH hervorgehobenen Besonderheiten des Anbietens von Glücksspielen über das Internet gewichtige Gründe dafür dar, dass der Vertrieb von Glücksspielen über das Internet einerseits und über Glücksspielautomaten/Video Lotterie Terminals andererseits vom Durchschnittsverbraucher nicht als gleichartig wahrgenommen werden.

Darin im Ergebnis übereinstimmend ist der Rsp des BFH zufolge auch die insoweit vergleichbare Frage, ob in einem Wettlokal abgeschlossene Sportwetten mit Onlinewetten vergleichbar seien, zu verneinen (vgl. BFH 17.5.2021, IX R 21/18, Rn 35). So werde durch die Ortsgebundenheit und Schließungszeiten jeweils ein anderer Kundenkreis angesprochen. Zudem seien im Offline-Geschäft die Ausschüttungsquoten weniger vergleichbar und der Wettbewerbsdruck damit geringer. Im klassischen Wettlokal würden dem Spieler zudem noch neben der reinen Wette weitere Leistungen (Aufenthaltsmöglichkeit, Möglichkeit des Getränkekonsums, Bildschirme, Geselligkeit) angeboten, die er mit dem Spieleinsatz ebenfalls bezahlt.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass sich auch der deutsche Gesetzgeber im Zuge der zum 01.07.2021 in Kraft getretenen Änderungen des deutschen Rennwett- und Lotteriewetzes, infolge derer die Umsätze aus virtuellen Automaten- und Online-Pokerspielen nunmehr auch in der Bundesrepublik Deutschland nach § 4 Nr 9 lit b dUStG von der Umsatzsteuer befreit sind, während Umsätze mit Geldspielgeräten in gewerblichen Spielhallen oder in öffentlichen Spielbanken nach wie vor der Umsatzsteuer unterliegen, mit der Vereinbarkeit dieser unterschiedlichen umsatzsteuerlichen Behandlung mit den Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie befasst hat. Diesbezüglich wird in den Gesetzesmaterialien (vgl. BT-Drs 19/28400, Seite 42 f) ua ausgeführt, dass die online verfügbaren Glücksspiele des virtuellen Automatenspiels und Online-Pokers ein eigenständiges Glücksspielangebot darstellen würden, das nun neben den bereits adäquat besteuerten Glücksspielangeboten

entstehe. Diese Online-Angebote würden sich von terrestrischen Angeboten ihrer Natur nach bereits grundlegend unterscheiden. Dies trotz ua einer oberflächlichen Ähnlichkeit in der Optik. Online-Angebote seien regelmäßig günstiger zu betreiben und würden wirtschaftlich effizientere Kalkulationen ermöglichen, weil ua das Vorhalten physischer Geräte oder von Lokalisationen entfällt. Weiterhin biete die ständige und ortsungebundene Verfügbarkeit von Online-Angeboten, insbesondere durch mobile Endgeräte, für die Spieler ein permanent verfügbares Erlebnis, dem sich terrestrische Angebote durch ihre Ortsgebundenheit entziehen. Hieraus ergebe sich zugleich ein potenziell erheblich größerer Kundenkreis. Aus diesen Gründen seien diese Online-Angebote auch hinsichtlich ihrer Spielsucht erzeugenden Aspekte anders einzustufen, als die terrestrischen Angebote, zB in Spielhallen. Insbesondere aufgrund dieser faktischen Unterschiede werde jeweils ein anderer Spielerkreis angesprochen und seien das terrestrische und das virtuelle Spiel somit nicht vergleichbar und stünden nicht miteinander im Wettbewerb, sodass auch der Grundsatz der steuerlichen Neutralität die vorgesehene Besteuerung nicht hindere. Eine unterschiedliche Umsatzbesteuerung sei aufgrund des den Mitgliedstaaten eingeräumten weiten Wertungsspielraums des Art 135 Abs 1 lit i der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie zulässig.

Darin übereinstimmend wird auch im deutschen Schrifttum die Ansicht vertreten, dass den Mitgliedstaaten von Art 135 Abs 1 lit i MwStSystRL hinsichtlich der Befreiung oder Besteuerung der betreffenden Umsätze ein weiter Umsetzungsspielraum eingeräumt wird, da die Vorschrift ihnen gestattet, die Bedingungen und Beschränkungen festzulegen, von denen die Gewährung der Befreiung abhängig gemacht werden kann und können die Mitgliedstaaten somit zB Glücksspiele mit Geldspielautomaten (innerhalb und außerhalb von Spielbanken) vollständig von der Steuerbefreiung herausnehmen, während für andere Formen des Glücksspiels (wie zB das virtuelle Automatenspielen und Online-Pokerspielen) keine Befreiung besteht (vgl zB *Leipold in Sölch/Ringleb, UStG* [93. EL Oktober 2021] § 4 Nr 9 Rn 52).

3.3. Ad Anregungen zur Stellung eines Vorabentscheidungsersuchens

Art 267 AEUV normiert, dass einem Gericht im Sinne dieser Bestimmung, dessen Entscheidungen mit einem Rechtsbehelf des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, die Berechtigung zukommt, eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen. Eine wie immer geartete Verpflichtung, eine Vorabentscheidung in Fragen der Auslegung des Unionsrechts einzuholen, besteht für ein solches Gericht hingegen nicht.

Im Hinblick auf die im Rahmen der obigen Ausführungen zitierte Rechtsprechung des EuGH ist eine erneute Anrufung des EuGH zur Umsatzsteuerpflicht von Umsätzen aus dem Betrieb von Glücksspielautomaten und zu den im Verlauf des Verfahrens aufgeworfenen Fragen:

1. Ist Art 2 Abs 1 Buchst c MwStSystRL im Lichte der EuGH-Urteile in den Rechtssachen C-432/15 (*Bastova*) und unter anderem C-246/08 (*Kommission/Finnland*) dahin auszulegen, dass das Unionsrecht der Besteuerung im Ausgangsfall entgegensteht, wenn der Glücksspielanbieter zufälligkeitsabhängige Glücksspielgeräte bereithält, für deren Nutzung außer dem Spieleinsatz kein weiteres Entgelt erhoben wird und die Höhe der beim Dienstleister verbleibenden Gewinne oder Verluste sowie die monatlichen Kasseneinnahmen, die als Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer herangezogen werden, vom Zufall abhängig sind?

2. Sind Art 1 Abs 2 S 1 und 2 sowie Art 73 MwStSystRL und der Neutralitätsgrundsatz dahin auszulegen, dass sie einer Verwaltungspraxis entgegenstehen, die von dem Betreiber vom zufallsabhängigen Glücksspielautomaten die Abführung von Mehrwertsteuer auf den Spielgewinn des Unternehmers verlangt, der sich aus dem Unterschied zwischen den Einsätzen des Spielers und den zufallsbedingten Ausschüttungen ergibt, wenn nach der nationalen Rechtslage in dem Einsatz keine Mehrwertsteuer vorgesehen ist und die Besteuerungspraxis an der monatlichen Kasseneinnahme ansetzt, bei der der Unternehmer nicht unterscheiden kann, welchem Endverbraucher welche Spielgewinne zuzurechnen sind und zugleich der maximale Einsatz – ohne Mehrwertsteuer – gesetzlich festgelegt ist?

3. Ist Art 401 iVm Art 135 Abs. 1 Buchst i MwStSystRL dahingehend auszulegen, dass Mehrwertsteuer und nationale Sonderabgabe auf Glücksspiele nur alternativ, nicht kumulativ erhoben werden dürfen, wenn auch bei der Mehrwertsteuererhebung nicht alle wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer erfüllt sind?

nicht zweckdienlich, da diese nach Ansicht des erkennenden Gerichts bereits hinreichend geklärt sind.

Das erkennende Gericht sieht sich daher nicht dazu veranlasst, von seiner Berechtigung zur Stellung eines Vorabentscheidungsersuchens Gebrauch zu machen (vgl zum Ganzen auch BFH 11.12.2019, XI R 13/18, Rn 64 ff).

Der Vollständigkeit halber wird in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts durch Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof bzw durch Revision an den Verwaltungsgerichtshof bekämpft werden können. Solcherart ist es ausgeschlossen, dass das Bundesfinanzgericht, indem es es unterlässt, eine Frage der Auslegung des Unionsrechts dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen, Verfahrensvorschriften verletzt (vgl zB VwGH 24.2.2011, 2007/15/0129).

3.4. Ad vorläufige Festsetzung

Gemäß § 200 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiß, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist. Wenn die Ungewißheit beseitigt ist, ist die vorläufige Festsetzung nach Abs 2 dieser Gesetzesstelle durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

Die Ungewissheit iSd § 200 BAO ist eine solche im Tatsachenbereich, welche im Ermittlungsverfahren noch nicht beseitigbar ist; die Ungewissheit, wie eine Rechtsfrage von der Rechtsmittelinstanz und letztlich von den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts im Verfahren gelöst werden wird, rechtfertigt eine bloß vorläufige Abgabefestsetzung demnach nicht (vgl zB VwGH 27.2.2014, 2010/15/0073; 28.10.1993, 93/14/0123).

Gemäß § 279 Abs 1 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern. Das Verwaltungsgericht ist daher ua auch berechtigt, einen vorläufigen Bescheid für endgültig zu erklären (vgl *Brennseiner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabeverfahren I*³ § 200 Anm 4; vgl zB auch VwGH 21.1.2004, 99/13/0187, zur Rechtslage vor dem FVwGG 2012).

Da im gegenständlichen Beschwerdefall eine im Tatsachenbereich zu verortende Ungewissheit über das Bestehen oder den Umfang der Abgabepflicht nicht gegeben ist, war spruchgemäß zu entscheiden.

3.5. Unzulässigkeit der Revision

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

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Strittig ist im Beschwerdefall im Wesentlichen die Frage, ob bei Konsumation von Glücksspielen über das Internet einerseits und mittels Glücksspielautomaten/Video Lotterie Terminals andererseits zwei aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers gleiche oder gleichartige

Dienstleistungen, die dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers befriedigen, vorliegen. Dabei handelt es sich um eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (vgl dazu sinngemäß zB VwGH 7.8.1992, 92/14/0123), die als solche einer ordentlichen Revision nicht zugänglich ist. Soweit darüber hinaus Rechtsfragen zu klären waren, ist das erkennende Gericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 3. Mai 2022