

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***5***, die Richterin ***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***26*** und ***27*** am 24. August 2022 in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***6***, über die Beschwerde vom 18. Februar 2020 gegen den Bescheid (Sicherstellungsauftrag) des ***FA*** vom 28. Jänner 2020, ***4***, betreffend Sicherstellung von Glücksspielabgabe 6/2019-10/2019, in Anwesenheit der Schriftführerin ***28*** zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Die ***10*** (Bf) ist eine mit Gesellschaftsvertrag ***12*** gegründete inländische GmbH mit einem Stammkapital von € 35.000 (nicht eingeforderte ausstehende Stammeinlage € 17.500,00).

Mit Einbringungsvertrag ***21*** erfolgte die Einbringung des Teilbetriebes Poker aus der ***11***.

Geschäftsführer der ***8*** ist Herr ***14***. Die Gesellschaft wird vom Geschäftsführer, Herrn ***14***, seit 19.12.2012 selbständig vertreten. Gesellschafter ist die ***15***.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes ***16*** wurde über die ***8*** der Konkurs eröffnet. Die Gesellschaft ist infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst. Masseverwalter ist ***17*** Herr ***18***, im gegenständlichen Verfahren vertreten durch Herrn ***19***.

Mit Vorlagebericht vom 09.03.2020 legte das Finanzamt gegenständliche Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Nach dem unstrittigen Sachverhalt veranstaltete die

Beschwerdeführerin (Bf) an 3 inländischen Standorten (***1***, ***2*** und ***3***) im Zeitraum Juni bis Oktober 2019 Ausspielungen gemäß § 2 Glücksspielgesetz in Form von Pokerturnieren und Poker-Cashgames.

Die Bf veranstaltete diese Ausspielungen indem sie durch Bereitstellen von Spielort, Spieltischen und Spielpersonal, Mischen und Teilen der Karten, Festlegung von Spielregeln, Entscheidung von Zweifelsfällen und Bewerbung der Möglichkeit zum Spiel, einem bestimmten oder unbestimmten Interessentenkreis eine (in Anspruch genommene) Spielgelegenheit verschaffte. Die Bf selbst beteiligte sich weder an diesen Spielen, noch trat sie als Bankhalter auf. Sie verfügt über eine Gewerbeberechtigung vom 19.2.2001 zur Veranstaltung und Organisation des Kartenspieles "Poker" und anderer erlaubter Kartenspiele, bei denen der Spielerfolg nicht ausschließlich oder überwiegend vom Zufall abhängig ist, ohne Bankhalter.

Die Bf legte monatliche Abrechnungen über die Glücksspielabgabe und gleichzeitig Anträge auf Festsetzung gemäß § 201 BAO. In den Anmeldungen wurde auch Glücksspielabgabe für Glücksspiele mit Glücksspielautomaten angemeldet. In den Anmeldungen wurden für die Pokerspiele nur die Bemessungsgrundlagen bekanntgegeben. Für die Turniere wurde der in Aussicht gestellte Gewinn als Bemessungsgrundlage genannt. Mangels vorhandener Aufzeichnungen wurde die Bemessungsgrundlage für die Cashgames ausgehend vom vereinnahmten Tischgeld geschätzt und der geschätzte Betrag bekanntgegeben. Die Glücksspielabgabe selbst wurde jedoch mit Euro 0,-- angemeldet.

Aus den bekanntgegebenen möglichen Bemessungsgrundlagen ergab sich eine voraussichtliche Glücksspielabgabe für Juni bis Oktober 2019 mit gesamt 8.871.126,75 Euro.

Laut handelsrechtlicher Bilanz für das Jahr 2018 betrug das Eigenkapital der Bf. -94.846.084,74 Euro.

Da der o.a. Abgabebetrag das vorhandene Vermögen und Einkommen der Beschwerdeführerin bei weitem überstieg (Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Jahre 2012 bis 2018 -94.846.084,74 Euro, sowie ein handelsrechtlich *negatives* Eigenkapital zum 31.12.2018 in Höhe v. -100.066.773,04 Euro), war die Einbringung gefährdet.

Mit Bescheid – Sicherstellungsauftrag gem. § 232 BAO vom 28.01.2020 - wurde die Sicherstellung der Abgabenansprüche von insgesamt 8.871.126,75 Euro für den Zeitraum Juni bis Oktober 2019 angeordnet. Dagegen wurde am 18.02.2020 Beschwerde eingebracht und der Antrag gestellt, keine Beschwerdeverentscheidung zu erlassen und die Beschwerde direkt dem BFG vorzulegen.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin liegt keine Verwirklichung des Abgabentatbestandes vor. Die Ausspielungen Gemäß § 2 Abs.1 GSpG würden gar nicht der Glücksspielabgabe unterliegen, die Festsetzung der Abgabe werde seit Jahren mittels Rechtsmittel beim BFG bekämpft und es

sei daher kein Abgabensanspruch entstanden, da es nach Ansicht der Beschwerdeführerin keine rechtskräftigen Bescheide gäbe.

Die Bf. beantragte eine mündliche Verhandlung (§ 274 Abs.1 Z1 BAO) sowie die Entscheidung durch den Senat (§ 272 Abs.2 Z1 BAO).

Mit Vorhalt vom 14. April 2022 teilte die Berichterstatterin den Parteien zur Vorbereitung auf die von der Bf. beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat mit, wie sich die Sach- und Rechtslage –vorbehaltlich der Entscheidung durch den Senat - darstellte.

Am 24. Mai 2022 langte hiezu eine Stellungnahme ein. Herr ***7*** hat in seiner Funktion als Insolvenzverwalter in der Insolvenz der ***8*** bekannt gegeben, dass er Herrn ***9***, mit seiner rechtsfreundlichen Vertretung in dieser Rechtssache beauftragt und bevollmächtigt habe.

Dieser hat ergänzend folgende Rechtsfragen vorgebracht, wonach zu klären sei:

Punkt A.) verweist auf das Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichtes vom 13.05.2022, GZ W131 2247950-1/19E und führt dazu aus, dass das Bundesverwaltungsgericht ausgesprochen habe, dass Art 56 AEUV der Anwendung des GSpG auf Pokerbetriebe infolge Unterlassens der Ausschreibung für Konzessionen zum Betrieb eines Pokersalons dem aufgehobenen § 22 GSpG entgegenstehe und somit unionsrechtswidrig sei (Punkt 3.10. dritter Absatz).

Das Bundesverwaltungsgericht habe darüber die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß § 25a VwGG iVm Art 133 Abs 4 B-VG zugelassen, weil einschlägige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs und des EuGH hinsichtlich eines Eingriffes in die Freiheit des Dienstleistungsverkehrs nach Art, 56 AEUV durch die Unterlassung einer Ausschreibung einer Poker - Konzessionsvergabe nicht ersichtlich sei.

Nach diesem Erkenntnis komme es nicht auf die Zielsetzungen des GSpG an, weil Art 56 AEUV der Anwendung des GSpG auf Unternehmen, die ausschließlich Poker auf gewerberechtlicher Grundlage anbieten würden, schon deshalb entgegenstehe, weil Pokerkonzessionen ohne internationale Ausschreibung an die ***23*** als einzige Konzessionärin vergeben worden seien und infolge des Anwendungsvorranges des Unionsrechtes die Vorschriften des GSpG auf gewerbliche Poker-Betriebe daher nicht angewendet werden dürften. Daher seien auch alle darauf gerichteten Einbringungsmaßnahmen wie der hier gegenständliche Sicherstellungsauftrag unzulässig, weil diese Abgabe schon dem Grund nach nicht entstehen könne.

Nach einer ausführlichen Darstellung des Konzessionssystems zog die Bf. in Punkt A.9 folgende Schlussfolgerung:

„Art 56 AEUV steht daher der Anwendung jener nationalen Bestimmungen des GSpG entgegen, welche Poker unter das Regime des GSpG stellen und die Veranstaltung und Durchführung von Pokerspielen auf Grundlage einer Gewerbeberechtigung erschweren oder gar unmöglich machen (Sanktionensystem des GSpG, Glücksspielabgabe). Sie sind daher infolge Anwendungsvorrangs des Unionsrechts auf Pokerbetriebe nicht anzuwenden.“

In Punkt B.) führt die Bf. weitere Gründe für die Nichtanwendbarkeit des GSpG an, nämlich fehlende Unternehmereigenschaft der gewerblichen Pokerbetriebe, keine Ausspielung, Erdrosselungsfunktion und Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgabe. Weitere Rechtsfragen seien demnach:

- Die Frage nach der Unternehmereigenschaft der Bf, die nach dem GSpG nicht gegeben sei, von der belangten Behörde jedoch angenommen werde, ohne dass sie dieses Tatbestandselement geprüft habe.
- Die Frage nach der Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG, die getrennt von der Frage der Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols zu prüfen sei. Die Prüfung wäre zum Ergebnis gelangt, dass Art 56 AEUV der Anwendung der Vorschriften des § 57 GSpG entgegenstehe. Bislang sei diese Auslegungsfrage des Art 56 AEUV nicht Gegenstand eines Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH gewesen. Nach der zuletzt ergangenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.02.2022, Zl. Ra 2020/17/0105 sei das Verwaltungsgericht verpflichtet, die anzuwendenden Bestimmungen des GSpG 1989 hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht von Amts wegen zu beurteilen (vgl. auch VwGH 17.02.2016, Ra 2015/17/2020; VwGH 23.08.2016, Ra 2015/17/0079).
- Die Frage der Unionsrechtswidrigkeit des GSp-Monopols, die dahingehend zu beantworten sei, dass Art 56 AEUV der Anwendung der Bestimmungen des § 3 GSpG und aller dieses Monopol stützenden Bestimmungen wie das Verwaltungsstrafen- und Abgabensystem des GSpG entgegenstehe.

Dazu regte die Bf. die Einholung einer Vorabentscheidung gemäß Art 267 AEUV mit folgendem Inhalt an:

„Ist Art 56 AEUV dahingehend auszulegen, dass er der Anwendung einer Rechtsvorschrift des nationalen Rechts wie jener der Bestimmung des § 57 Abs 1 GSpG entgegensteht, wonach Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz unterliegen, wenn der Veranstalter der Ausspielungen als Schuldner dieser Abgabe auf Grund nationaler Rechtsvorschriften nicht befugt ist, diese Einsätze zu vereinnahmen, daraus seine Aufwendungen für die Veranstaltung der Ausspielungen zu bestreiten, Spielgewinne auszuzahlen und den verbleibenden Betrag als Unternehmensertrag zu lukrieren, daher zu keinem Zeitpunkt

Gewahrsame an diesen Einsätzen erlangen kann, sohin die Abgabe ausschließlich an unternehmensfremden Umsätzen bemessen wird, nämlich Einsätzen, die von Spielern ausschließlich untereinander bei Glücksspielen getätigt werden, an denen der Unternehmer nicht teilnimmt, wobei dem Veranstalter lediglich ein Entgelt für die Überlassung der Spieleinrichtungen von den Spielern bezahlt wird, dessen Höhe unabhängig von den Spieleinsätzen und Spielgewinnen ist und die Summe der Entgelte für die Überlassung der Spieleinrichtungen, welche nach den nationalen Rechtsvorschriften die einzige Einnahmequelle des Veranstalters darstellt, im Verhältnis zu der abzuführenden Abgabe ein Vielfaches der Summe dieser Entgelte im gleichen Zeitraum beträgt?“

Die Beantwortung dieser Frage sei für das gegenständliche Verfahren entscheidungsrelevant, da infolge Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgabe eine solche dem Grunde nach nicht entstehen und deren Einbringlichkeit auch nicht sichergestellt werden könne.

Nach dem Urteil des EuGH vom 06.10.2021 Rs C-561/19, Consorzio Italien Management, ECLI:EU:C:2021 :799 sei im Falle der Unterlassung der Stellung eines Vorabentscheidungsersuchens diese Unterlassung zu begründen. Die Begründung sei auch schon deshalb unabdingbar, da nach dem angefochtenen Bescheid der sicherzustellende Betrag der angeblich dem Grunde nach bereits entstandenen Glücksspielabgabe ein Mehrfaches der Einnahmen der Abgabenschuldnerin im identen Abgabenzeitraum betrage.

Das Finanzamt habe im Sicherstellungsauftrag Seite 3 letzter Absatz selbst dargelegt, dass der zu erwartende Abgabebetrag die Höhe des vorhandenen Vermögens und Einkommens der Bf bei weitem übersteige.

Diese Abgabe betrage mehr als das Dreifache der Bruttoeinnahmen aus der Ausspielung ohne jeglichen Abzug und besitze daher zweifelsfrei Erdrosselungsfunktion, deren Umsetzung unabhängig von einer Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols nach § 3 GSpG der Grundfreiheit des freien Dienstleistungsverkehrs nach Art 56 AEUV entgegenstehe.

Die im Vorhalt des BFG bzw. in der Stellungnahme der belangten Behörde enthaltenen Ausführungen zur Rechtslage seien unzutreffend und lasse die aktuelle und alle Behörden und Gerichte in Österreich bindende Judikatur des EuGH zu RS C-920/19 und RS C- 231/20 unberücksichtigt. Auch bei der Glücksspielabgabe sei der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Höhe der Abgaben im Verhältnis zu jenen Einnahmen zu beachten, auf welche diese Abgaben erhoben würden. Es sei offenkundig, dass Abgaben von Einnahmen erhoben würden, die nicht vereinnahmt würden und daher keinesfalls im Verhältnis dazu stehen könnten, die Abgabe sei daher jedenfalls mit „Null EUR“ anzusetzen.

Im Übrigen sei die Verhältnismäßigkeit erst nach der Kohärenz zu prüfen. Für die Kohärenzkriterien und Verhältnismäßigkeit sei ausschließlich das FA beweispflichtig. Aber

schon bei der Verhältnismäßigkeit scheitere die Argumentation der belangten Behörde und des BFG, weil sie dieses Tatbestandselement nicht einmal erwähne.

Weiters gebe es ausschließlich für Spielautomaten Gutachten, für Poker hingegen kein einziges.

Zum Spielerschutz führt die Bf. aus, der Spieler sei vor den Konzessionären zu schützen, die seine Spieleinsätze vereinnahmten, nicht jedoch vor anderen Spielern. Schließlich seien alle zitierten Argumente des FA auf das GSp-Monopol ausgerichtet, nicht aber auf die Unionsrechtswidrigkeit der Abgabe selbst, obwohl das FA selbst darlege, das GSp-Monopol habe mit der Abgabe nichts zu tun.

Nach den Ausführungen der belangten Behörde komme als Veranstalter derjenige in Betracht, der das Spiel auf seine Rechnung und Gefahr ermögliche, also das Risiko des Gewinns und Verlustes in seiner Vermögenssphäre trage. Er trage aber nicht das Risiko für Gewinn und Verlust der Spieler (vgl. Unternehmerbegriff nach dem UStG für Risiko aus LuL), wie es die Spielbank nach dem GSpG trage. Auch hier gehe es um das Risiko, Entgelte für die Überlassung der Spieleinrichtungen zu erhalten. Das habe mit Spieleinsätzen nichts zu tun. Daran schließe sich wieder die Frage nach der Verhältnismäßigkeit zum Risiko, keine Tischgelder zu erhalten an.

Anschließend enthält die Stellungnahme noch Ausführungen zu folgenden Themen:

B.4.) Kein Abgabenanspruch nach § 57 Abs 1 GSpG mangels Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 2 GSpG

B.5.) Keine Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen

B.6.) Unternehmereigenschaft richtet sich nach der Judikatur des EuGH und VwGH nach dem UStG 1994

B.7.) Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols besteht unabhängig von der Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgabe – Unionsrechtsbezug

Dazu verweist die Bf. auf die Entscheidung des EuGH zu RS C-231/20, wonach die von der Behörde ins Treffen geführten Argumente der Unionsrechtskonformität nicht greifen würden.

Zum Unionsrechtsbezug der Tätigkeit der Bf. führt die Stellungnahme ua aus wie folgt:

„Da nachweislich und amtsbekannt ein guter Teil der Kundinnen und Kunden der Pokerspielsalons der Bf. Staatsangehörige anderer EU-Mitgliedstaaten sind, welche durch die Inanspruchnahme der Leistungen von ihrer - unionsrechtlich geschützten - passiven Dienstleistungsfreiheit Gebrauch machen, erfüllt das Angebot der Pokerspielsalons der Bf. das Kriterium des zwischenstaatlichen Sachverhalts.“

B.8.) Beschluss des EuGH vom 18.05.2021 Rs C-920/19, fluctus und fluentum, (Vorabentscheidungsersuchen LVwG Steiermark - LPD Steiermark) ECLI:EU:C:ZOZI:39S); Beilage./4

B.8.1.) Vorrang des Unionsrechts vor dem nationalen Recht

B.8.2.) Nichtanwendbarkeit der ständigen Judikatur der österreichischen Höchstgerichte

B.8.3.) Dynamischer Prüfungsansatz

B.9.) Urteil des EuGH vom 14.10.2021 Rs C-231/20, MT/LPD Steiermark, ECLI:EU:C:2021:84S zum Vorabentscheidungsersuchen des VwGH vom 27.04.2020 ZI Ra 2020/17/0013 zum im angefochtenen Straferkenntnis angewendeten dritten Strafsatz des § 52 Abs 2 GSpG (Beilage ./5)

B.9.1.) Verhältnismäßigkeit der Glücksspielabgabe

B.9.2.) Daraus ergebe sich, dass die Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG, die sich im hier gegenständlichen Beschwerdefall ausschließlich an der Summe der nicht dem Unternehmer zufließenden Spieleinsätze ohne jegliche Abzüge für Gewinn und sonstige Aufwendungen (wie bei der Spielbankabgabe oder Konzessionsabgabe) bemesse, schon deshalb und unabhängig von einer allfälligen Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols unionsrechtswidrig sei, weil sie sich nicht an den Einnahmen des Unternehmens aus der verbotenen Ausspielung, sondern an unternehmensfremden Umsätzen orientiere.

Die Glücksspielabgabe sei daher für sich allein auch ohne Bezug zum Glücksspielmonopol als Erdrosselungsabgabe unionsrechtswidrig und auf Grund der daraus resultierenden Inländerdiskriminierung gleichheitswidrig nach Art 7 B-VG und Art 2 GRC. Sie verfolgten den identen Zweck der Verwaltungsstrafen und ihrer Begleitmaßnahmen, nämlich den Schutz der Berechtigten nach dem GSpG und die Vernichtung aller Konkurrenten in der Glücksspielbranche.

B.9.3.) Zum Vergleich dazu und zur Veranschaulichung der Dimensionen, um die es hier gehe, verweist die Bf. auf die veröffentlichte Konzern-Gewinn- und -Verlustrechnung für das Geschäftsjahr 2020 der ***23***Gruppe, wonach die Bruttospielerträge inklusive Nebenerlöse EUR 1,134.240.000,00 (1,13 Milliarden EUR!) betragen hätten, wovon an Glücksspielabgaben und sonstigen Steuern EUR 566.257,000,00 an den Bund abzuliefern gewesen wären.

B.9.4.) Da die BF keinerlei Spieleinsätze vereinnahme, bestehe auch keine Pflicht gemäß §§ 124f BAO zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen über solche Einnahmen.

Dementsprechend bestünden auch keine Pflichten nach den Bestimmungen der §§ 115, 119, 131, 131a, 131b (Registrierkasse für Bareinnahmen aus Spieleinsätzen) und § 163 BAO, die verletzt werden könnten. Solche Einnahmen aus Spieleinsätzen könnten daher nicht einmal dem Grunde nach (§ 4 BAO) entstehen. Das sei amtsbekannt und entfalle daher gemäß § 183 Abs. 3 BAO iVm § 167 Abs. 1 BAO darüber die Beweisaufnahme. Dieser Sachverhalt sei festzustellen.

Dementsprechend könnten die Abgabenschuldner gemäß § 59 Abs. 3 GSpG auch nicht bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge im elektronischen Weg oder mittels amtlichen Vordrucks GSP-50

vornehmen.

Aus diesem Grund gebe es somit auch keine Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörden nach § 184 BAO, sodass mangels Bemessungsgrundlage auch keine Glücksspielabgabe auf Unternehmen erhoben werden könne, die auf gewerberechtlicher Grundlage Glücksspiele ohne Bankhalterfunktion anböten.

Es sei daher schon aus diesen Gründen unzulässig, dass die Abgabenbehörden als Bemessungsgrundlage die Summe des Entgeltes für die Überlassung von Spieleinrichtungen dergestalt zugrunde legten, dass sie dieses mit dem Faktor 20 bis 25 multiplizierten, obwohl die Abgabenbehörde davon Kenntnis habe, dass dieses Entgelt Spieleinsatz- und gewinnunabhängig sei, und von diesem Ergebnis dann die 16%-ige Glücksspielabgabe erhebe. In der Praxis gehe das Finanzamt bei der Vorschreibung der Glücksspielabgabe von einer Schätzung dahingehend aus, dass nach deren Erfahrungswerten aus der Vergangenheit vom Tischgeld auf die ungefähre Höhe der Spieleinsätze geschlossen werde, ohne dass diese belegbar sei, weil es sich bei diesen Spieleinsätzen nicht um Umsätze zwischen den Spielern und dem Unternehmen nach § 2 Abs. 2 GSpG handle, sondern um Umsätze der Spieler untereinander.

In Punkt B.10.) Ergebnis kommt die Bf. zu folgendem Ergebnis:

„Die Glücksspielabgabe stellt eine reine Erdrosselungsabgabe dar, da sie trotz bestehender sachlich gerechtfertigter Differenzierung jene Sachverhalte gleich besteuert, wonach der Unternehmer als Bankhalter nach dem GSpG die Einsätze der Spieler vereinnahmt und daraus die Gewinne und die Glücksspielabgabe nach der Berechnungsformel des § 57 Abs 5 GSpG (Definition Jahresbruttospieleinnahmen) ermittelt und abführt, einerseits und jene Sachverhalte, wonach der Unternehmer nach der Gewerbeordnung keine Bankhalterfunktion ausüben darf, die Einsätze der Spieler nicht vereinnahmt und daraus auch nicht die Glücksspielabgabe (ohne Anwendung der Berechnungsformel nach den Jahresbruttospieleinnahmen) ermitteln und abführen kann, trotzdem der Abgabepflicht nach § 57 Abs. 1 GSpG unterliegt. Die Gleichheitswidrigkeit dieser Bestimmung im Zusammenhang mit der Ausspielung Poker ist daher ebenso offenkundig, wie die fehlende soziale Adäquanz im Verhältnis zu den Einnahmen aus der Ausspielung.“

In Punkt C. thematisiert die Bf. das Rechtsgutachten des Univ.-Prof Dr. Franz Leidenmühler vom 17.06.2021:

Die Behörde hätte folgende Behauptungen aufzustellen und darüber Beweise vorzulegen, wie sich aus dem als Beilage./6 beiliegenden Gutachten des Univ.-Prof Dr. Leidenmühler der Universität Linz vom 17.06.2021 ergäbe und bereits dort belegt sei, dass diese Beweise nicht existierten.

Dieses Rechtsgutachten werde zum integrierenden Bestandteil dieser Stellungnahme und damit zum Vorbringen der BF in dieser Stellungnahme erhoben, sodass im Falle fehlender Auseinandersetzung der Behörde mit diesem Gutachten ein wesentlicher Verfahrensmangel vorliege, der im Falle der Kenntnis des Inhaltes dieses Rechtsgutachten oder im Falle der bewusst außer Acht gelassenen Befassung mit dem Inhalt dieses Rechtsgutachtens den Verdacht des Amtsmissbrauches zum Nachteil der Beschwerdeführerin und einen Amtshaftungsanspruch begründen könne.

Dieses Rechtsgutachten komme zu folgendem Ergebnis:

- *„Durch mehrfache Gesetzesänderungen der letzten Jahre wurde das Kartenspiel des Poker vom österreichischen Gesetzgeber dem Regime des Glücksspielgesetzes unterworfen. Da auch die zwischenzeitig vorgesehene Ausschreibung von Konzessionen zum Betrieb von (zuerst einem, dann drei) Pokersalons vom Gesetzgeber wieder beseitigt wurde, kann nach der derzeitigen innerstaatlichen Rechtslage das Kartenspiel des Poker in Form einer Ausspielung iSd 5 2 Abs. 1 GSpG ausschließlich vom Inhaber einer Spielbankenkonzession gem. § 21 GSpG angeboten werden. Damit ist das Kartenspiel des Poker nunmehr faktisch monopolisiert und nur noch in Spielbanken zulässig. Online-Poker ist wiederum nur noch im Rahmen der ebenso monopolisierten elektronischen Lotterien möglich.*
- *Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob ein Betreiber von Pokerspielsalons wie die ***25***, zu der auch das Unternehmen der Beschwerdeführerin zählt, welche bis zum Ablauf einer Übergangsfrist mit 01.01.2020 auf Rechtsgrundlage einer freien Gewerbeberechtigung agierte, nunmehr daran gehindert ist, das Kartenspiel des Poker in Form einer Ausspielung iSd § 2 Abs 1 GSpG anzubieten, oder ob sich ein Anbieter wie die ***25*** auf den freien Dienstleistungsverkehr gem. Art 56 AEUV zu stützen vermag.*
- *Art 56 AEUV ermöglicht den Erbringern von Dienstleistungen, ihre Leistungen innerhalb der Europäischen Union anzubieten. Wie der EuGH in stRsp feststellt, erfüllt das Anbieten eines Glücksspiels - als welches das Kartenspiel des Poker nach der Legaldefinition des österreichischen Gesetzgebers einzuordnen ist - den Begriff der Dienstleistung iSv Art 57 AEUV. Allerdings begünstigt die Dienstleistungsfreiheit gem. Art 56 AEUV nur jene Anbieter, „die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind“. Die Anwendbarkeit der Grundfreiheit setzt mithin einen sog. grenzüberschreitenden Sachverhalt voraus, welcher aber nach der stRsp des EuGH auf verschiedene Weisen gegeben sein kann.*
- *Vom EuGH wird regelmäßig bestätigt, dass es ausreicht, damit sich ein Dienstleistungsanbieter gegenüber seinem Sitzstaat auf die Grundfreiheit des Art 56 AEUV berufen kann, wenn er Kundinnen und Kunden aus anderen EU-Mitgliedstaaten hat. Da nachweislich ein guter Teil der Kundinnen und Kunden der Pokerspielsalons der ***25*** und damit auch des Unternehmens der Beschwerdeführerin Staatsangehörige*

anderer EU-Mitgliedstaaten sind, welche durch die Inanspruchnahme der Leistungen von ihrer - unionsrechtlich geschützten - passiven Dienstleistungsfreiheit Gebrauch machen, erfüllt das Angebot der Pokerspielsalons der ***25*** das Kriterium des zwischenstaatlichen Sachverhalts (Gutachten Seite 6 f).

- Das österreichische Glücksspielmonopol im Allgemeinen und - im gegebenen Fall von besonderem Interesse - die Beschränkung des Angebots des Kartenspiels des Poker in Form einer Ausspielung ausschließlich auf Inhaber einer Spielbankenkonzession im Besonderen stellt dann, wenn wie im gegebenen Fall der Anwendungsbereich des Unionsrechts eröffnet ist, einen Eingriff in den freien Dienstleistungsverkehr (Art 56 AEUV) dar. Eine solche Beschränkung einer unionsrechtlich gewährleisteten Grundfreiheit ist einem Mitgliedstaat nur dann ausnahmsweise gestattet, wenn der Eingriff aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann und den vom EuGH entwickelten Kriterien der Verhältnismäßigkeitsprüfung (insb auch dem Kohärenzkriterium) genügt.
- Im gegebenen Fall unterliegen die einschlägigen monopolisierenden Bestimmungen des GSpG als besonders gravierender Eingriff in die Dienstleistungsfreiheit strengen Voraussetzungen, ua was das Verhalten der Konzessionsinhaber und deren Überwachung durch die nationalen Behörden betrifft. Der EuGH erachtet dabei in mittlerweile stRsp eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit im Bereich des Glücksspiels durch eine mitgliedstaatliche Monopol- oder Konzessionsregel nur dann als zulässig, wenn **vom Mitgliedstaat der Nachweis geführt wird**, dass die Geschäftspolitik des Konzessionsinhabers - und insbesondere seine Werbeaktivitäten - maßvoll und begrenzt sind und das Gesamtsystem der innerstaatlichen Glücksspielregelungen vor dem Hintergrund seiner konkreten Anwendungspraxis kohärent ist.
- Den umfangmäßig enormen, regelmäßig und mit System praktizierten Werbemaßnahmen der Konzessionsinhaber, die zur aktiven Teilnahme am Spiel anregen und auf eine Marktausdehnung abzielen, ist gemeinsam, dass es sich nicht um Einzelfälle, sondern um Werbestrategien handelt, die regelmäßig und über einen erheblichen Zeitraum praktiziert werden. Da nach der stRsp des EuGH schon Praktiken des Konzessionsinhabers, die „darauf abzielen“, den Markt zu erweitern, zur Unzulässigkeit einer beschränkenden Regelung führen und die vom EuGH gesetzten Werbegrenzen überschritten wurden, obwohl keine umfangreiche und aggressive Werbung Privater dies zu Lenkungszwecken erfordern würde, widersprechen die einschlägigen österreichischen Glücksspielregelungen entgegen der vom VfGH vertretenen Auffassung alleine deshalb dem Unionsrecht und sind daher gegenüber Anbietern, die so wie die ***25*** und somit das Unternehmen der Beschwerdeführerin von ihrer Dienstleistungsfreiheit gem. Art 56 AEUV Gebrauch machen, nicht anwendbar.
- Zudem ist auf valider und belastbarer Datenbasis belegt, dass der Markt für Glücksspiel in Österreich seit 2010 kontinuierlich gewachsen ist. Somit führt auch eine vom VfGH

eingeforderte „gesamthafte Würdigung“ zum Ergebnis, dass die Werbung der Konzessionsinhaber, welche versucht, die Anziehungskraft des Glücksspiels durch zugkräftige Werbebotschaften zu erhöhen, sich auch in ihrer praktischen Auswirkung nicht darauf beschränkt, Verbraucher zu den kontrollierten Spielenetzwerken zu lenken und daher die kohärente und systematische Verfolgung der Ziele des Glücksspielgesetzes beeinträchtigt (hat). Unter Zugrundelegung dieser Datenbasis hätte der VfGH zum Ergebnis der Unionsrechtswidrigkeit der aktuellen Glücksspielregelungen gelangen müssen.

- Dass der VfGH von einer gegenteiligen Entwicklung ausgegangen ist, liegt daran, dass ihm im entsprechenden Verfahren keine objektive Datenbasis zur Verfügung gestanden ist, die auf einer den Anforderungen des EuGH genügenden ökonomisch lege artis durchgeführten Marktentwicklungsanalyse beruht. Vielmehr wurden nicht repräsentative, bloß aus Telefoninterviews gewonnene Daten verwendet, die jeglicher faktischen Verifizierbarkeit widersprechen und auch nicht den Vorgaben des EuGH an valide, belastbare Daten genügen.
- Der VfGH erschließt 2016 die Unionsrechtskonformität des österreichischen Glücksspielrechts in einer „gesamthaften Würdigung“ ausschließlich aus der Tatsache, dass der Markt für Glücksspiel nicht wachse, und daher die Regelung kohärent sei. Dies entspricht nicht (mehr) den aktuellen Gegebenheiten: Der Markt für Glücksspiele in Österreich wächst beständig (laut „Branchenradar“ im Jahr 2018 um 5,2%). Diese Tatsache entzieht der gesamten Argumentation des VfGH die Grundlage.
- Neue EuGH-Urteile verschärfen zudem die Anforderungen an die Rechtfertigungsvoraussetzungen, insb an die **Beweisführung für die Zulässigkeit eines Eingriffs**: Für die Rechtfertigung einer Regelung, die in eine Grundfreiheit eingreift, muss das Gericht bzw. die Behörde Gewissheit über das Vorliegen aller Voraussetzungen erlangen, wobei diese **mittels statistischer Daten oder anderer Mittel nachgewiesen werden müssen**.
- Insgesamt wird die restriktive Linie gegenüber mitgliedstaatlichen Beschränkungen der Dienstleistungsfreiheit im Glücksspielsektor in der rezenten Rsp des EuGH bestätigt bzw. vertieft. So wurde speziell zu Österreich zuletzt vom EuGH festgestellt, dass im Rahmen einer Gesamtwürdigung vieles für eine Unvereinbarkeit der österreichischen Glücksspielregelungen mit dem Unionsrecht spricht (EuGH, RS C-79/ 17 vom 06.09.2018, Gmalieva, Rn 24, 26 und 28).
- Vor diesem Hintergrund ist das österreichische Glücksspielmonopol in seiner derzeitigen Ausgestaltung unionsrechtswidrig, **wodurch die monopolisierenden Bestimmungen verdrängt werden und kein Verbot von Glücksspielen in „politischen Gesetzen“ mehr besteht**. Dies hat zur Konsequenz, dass jene Anbieter, die so wie die ***25*** und damit die Beschwerdeführerin von ihrer Dienstleistungsfreiheit gem. Art 56 AEUV Gebrauch machen, in Österreich ihre Glücksspieldienstleistungen straffrei (somit auch ohne die das Strafsystem des GSpG flankierenden Maßnahmen wie Beschlagnahme,

Einziehung oder gar Betriebsschließung) anbieten dürfen. Dies hat weiter zur Konsequenz, dass auch an die Monopolisierung anknüpfende steuerliche Bestimmungen (Glücksspielabgabe; §§ 57ff GSpG), die im Übrigen aufgrund ihres beschränkenden Charakters ohnehin eigenständige Hemmnisse der Dienstleistungsfreiheit darstellen, nicht zur Anwendung gelangen dürfen.

- *Da keinem Gericht - und sei es auch durch ein nationales Verfassungsgericht - die Kompetenz abgesprochen werden darf, „**alles Erforderliche zu tun, um diejenigen innerstaatlichen Rechtsvorschriften auszuschalten, die unter Umständen ein Hindernis für die volle Wirksamkeit der Gemeinschaftsnormen bilden**“, besteht nach der stRsp des EuGH kein zentralisiertes Normverwerfungsmonopol in den Mitgliedstaaten mehr. Dieser Befund gilt umso mehr, als dem VfGH bei der Vornahme seiner „**gesamthaften Würdigung**“ im betreffenden Verfahren **kein valides, belastbares Datenmaterial zur Entwicklung des Glücksspielmarktes** vorgelegen hatte und die Gerichte eine **dynamische Bewertung der Kohärenzfrage** (EuGH, RS C-920/19, *Fluctus und Fluentum*) **vorzunehmen haben**.*
- *Im Ergebnis hat daher ungeachtet höchstgerichtlicher Judikatur - die, wie dargelegt wurde, zudem auf einem unzulänglichen Faktensubstrat basiert - jedes Gericht bzw. jede Behörde nach stRsp des EuGH die unionsrechtliche Pflicht, aus eigener Entscheidungsbefugnis für die volle Wirksamkeit der Dienstleistungsfreiheit Sorge zu tragen, indem es bzw. sie jede entgegenstehende Bestimmung des nationalen Rechts unangewendet lässt, selbst wenn in einem verfassungsrechtlichen Verfahren deren Unionsrechtskonformität bestätigt wurde (EuGH, RS C-920/19, *Fluctus und Fluentum*). Abgesehen davon hat der VfGH ohnedies für den Fall, dass er mit einem entsprechenden Faktensubstrat hinsichtlich des Wachstums des Glücksspielmarktes konfrontiert ist, iSe dynamischen Verständnisses des Kohärenztests auch selbst eine Neubewertung der Frage der Unionsrechtskonformität vorzunehmen.“*

Der Aufbau des Rechtsgutachtens sei so gestaltet, wie es der Darlegungs- und Beweispflicht der Behörden und Gerichte entspreche, wenn das GSpG anzuwenden sei.

Im Rechtsgutachten werde daher entsprechend der Prüfpflicht der Behörden und Gerichte untersucht, ob die durch das GSpG geschaffene Regulierung des Glücksspielmarktes in Österreich, welche als Eingriff in die Dienstleistungsfreiheit zu qualifizieren sei, jenen Anbietern und somit der Beschwerdeführerin entgegengehalten werden könne, die von ihrer unionsrechtlich gewährleisteten Grundfreiheit (Art 56 AEUV) Gebrauch machten. Dabei erweise sich, dass die vom VfGH (und in der Folge anderen innerstaatlichen Höchstgerichten) angenommene Rechtfertigung des Grundfreiheiteneingriffs mangels Kohärenz und Verhältnismäßigkeit vor dem Hintergrund der mittlerweile ständigen Rechtsprechung des EuGH nicht haltbar sei (Rechtsgutachten Punkt III.).

Dabei komme es nicht auf die gesamte Thematik der (fragwürdigen) Verfassungskonformität der Unterstellung des Kartenspiels des Poker unter das Regime des GSpG an, ebenso auch nicht auf eine allfällige Aufhebung der hier anzuwendenden Bestimmungen des GSpG. Vielmehr gelte der Anwendungsvorrang des Unionsrechtes unabhängig vom Bestand der nationalen Regelungen im Mitgliedstaat. Diese im Widerspruch zum Unionsrecht stehenden Regelungen des GSpG seien im unionsrechtlichen Anwendungsbereich von der Behörde oder dem Gericht schlichtweg nicht anzuwenden. Somit sei die Entscheidung ohne Einbeziehung dieser nicht anzuwendenden Normen zu fällen, im hier gegenständlichen Fall ohne Rechtsgrundlage der §§ 52 ff GSpG.

Der Stellungnahme wurden folgende Beilagen angeschlossen:

[...]

Mit Schriftsatz vom 10. August 2022 hat der Insolvenzverwalter der Bf. durch seine rechtsfreundliche Vertretung den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen, sowie eine weitere umfangreiche Ergänzung zur Stellungnahme vom 20.05.2022 übermittelt.

Diese Ergänzung umfasst zusammengefasst folgende Punkte:

A.) Die Bf verweist auf das nunmehr in Rechtskraft erwachsene und damit auch „das BMF und andere Behörden im Einflussbereich des BMF bindende Erkenntniss des Bundesverwaltungsgerichtes vom 13.05.2022 GZ W131 2247950-1/19E“, welches ausgesprochen habe, dass das GSpG hinsichtlich dessen Anwendung auf Pokerbetriebe unionsrechtswidrig sei und daher Art 56 AEUV der Anwendung des GSpG auf Betriebe, die Poker auf gewerberechtlicher Grundlage anbieten würden, entgegenstehe und infolge Anwendungsvorrangs des Unionsrechtes vor dem nationalen Recht auf diese Betriebe nicht angewendet werden dürfe. Das Gericht unterliegt daher einem Rechtsirrtum, wenn es die Rechtsmeinung vertrete, dass es bei der Zulässigkeit eines „Antrags auf Einstweilige Vorkehrungen“ wesentlich sei, ob hierfür in der BAO eine Rechtsgrundlage bestehe.

Das bedeute, dass das Bundesfinanzgericht habe von sich aus den Anwendungsvorrang des Unionsrechtes zu beachten, was hier gegenständlich bedeute, dass das Bundesfinanzgericht den angefochtenen Pfandungsbescheid aufzuheben habe, wie auch das BFG in gleicher Weise bei der Indexierung der Familienbeihilfe angeordnet habe, dass die Finanzämter die Gesetzesnovelle zur Indexierung nicht anzuwenden und die Familienbeihilfe in voller Höhe auszuzahlen hätten.

B.) Die Bestimmungen über die Glücksspielabgabe dürften in Beachtung des Erkenntnisses des BVwG infolge Nichtanwendbarkeit des GSpG auf Pokerbetriebe, die Poker auf Grundlage der Gewerbeordnung anbieten würden, auch nicht angewendet werden. Dies gelte

insbesondere auch deshalb, weil die Glücksspielabgabe materiell eine Verwaltungsstrafe darstelle, da diese nicht an vereinnahmten Beträgen bemessen und bezahlt werden könne, sondern aus Eigenkapital zu bezahlen sei, so wie jede andere Strafe auch.

C.) Ergänzend werde hiermit das **Rechtsgutachten des Univ.-Prof. Dr. Franz Leidenmühler vom 09.06.2022 zum Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichtes vom 13.05.2022, GZ W-131 2247950-1/19E**, als Beilage /7 vorgelegt und dessen Inhalt zum Inhalt des Vorbringens der Beschwerdeführerin erhoben.

Schließlich regt die Bf an, dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

- *„Sind die Bestimmungen über die Dienstleistungs- und die Niederlassungsfreiheit dahingehend auszulegen, dass ein Mitgliedstaat zur Ausschreibung von Konzessionen für Spielbanken oder ähnliche Glücksspielangebote dann verpflichtet ist, wenn durch die Nichtvornahme einer Ausschreibung ein unionsrechtswidriger Zustand hergestellt, prolongiert oder einzementiert würde oder wenn dadurch eine Schlechterstellung potenzieller neuer Marktteilnehmer gegenüber einem bestehenden Anbieter bewirkt würde?“*
- *„Darf der Umstand, dass ein Betreiber einer Spielbank oder ähnlicher Glücksspielangebote keine Konzession besitzt, zum Anlass für die Verhängung einer (verwaltungs)strafrechtlichen Sanktion gegen ihn genommen werden, wenn ihm zuvor in unionsrechtswidriger Weise ein ihm zugängliches Verfahren der Konzessionsvergabe vorenthalten worden ist?“*

Am 24.08.2022 wurde der Senat abgehalten.

II. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die elektronisch vorgelegten Aktenteile des Finanzamtes sowie das umfangreiche Ermittlungsverfahren.

III. Rechtslage und Erwägungen

Das Glücksspielgesetz (GSpG) bestimmt in der geltenden Fassung auszugsweise Folgendes:

§ 1 GSpG

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

(2) Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungroulette, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten

...

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

§ 2 GSpG

„(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).*

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

(3)...

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

Nach **§ 60 Abs. 36 GSpG** ist § 2 Abs. 4 auf Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht war, ab 1. Jänner 2020 anzuwenden.

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

Nach **§ 4 Abs. 1 GSpG** unterliegen Glücksspiele nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes, wenn sie

1. nicht in Form einer Ausspielung im Sinne des § 2 Abs. 1 und
2. a) bloß zum Zeitvertreib und um geringe Beträge oder

b) nur einmalig zur Veräußerung eines körperlichen Vermögensgegenstandes durchgeführt werden.

Nach **§ 4 Abs. 6 GSpG** unterliegen Ausspielungen mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes, wenn

1. die Einsätze (alle vermögenswerten Leistungen) pro Teilnehmer und Turnier insgesamt höchstens 10 Euro betragen und
2. nicht mehr als 100 Spieler teilnehmen und
3. die Summe der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) die Summe aller vermögenswerten Leistungen nach Z 1 nicht übersteigt und
4. die Ausspielung im Rahmen einer aufrechten Gastgewerbeberechtigung nach § 111 Abs. 1 Gewerbeordnung 1994 in den Betriebsräumen des Berechtigten stattfindet und sie höchstens einmal im Quartal pro Gastgewerbeberechtigung erfolgt.

Ausspielungen nach diesem Absatz dürfen nur an ortsfesten Veranstaltungsorten und nicht über elektronische Medien durchgeführt werden, wobei an ein und demselben Veranstaltungsort monatlich insgesamt höchstens eine Ausspielung mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib durchgeführt werden darf. Eine Durchführung in Turnierform liegt vor, wenn erst nach dem Ausgang mehrerer Spielrunden die Gewinner der Ausspielung feststehen.

§ 5 GSpG regelt die Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten und stellt neben ordnungspolitischen Anforderungen auch umfassende Anforderungen zur Spielsuchtvorbeugung und Geldwäschevorbeugung an Bewilligungswerber und -inhaber.

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

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

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

§ 57 GSpG lautet:

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

(2) Für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt und die nicht über Video-Lotterie-Terminals im Sinne des § 12a Abs. 2 durchgeführt werden, beträgt die Glücksspielabgabe 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen. Besteht eine Abgabepflicht nach § 17 Abs. 3, sind Ausspielungen gemäß § 12a von der Glücksspielabgabe befreit.

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

(4) Für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals beträgt die Glücksspielabgabe 10 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen (Bundesautomaten- und VLT-Abgabe), wenn sie – im Falle von Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung nach § 5 oder – im Falle von Video-Lotterie-Terminals auf Basis einer Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 durchgeführt werden.

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

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

(6) Von der Glücksspielabgabe befreit sind

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

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

§ 59 GSpG lautet:

“(1) Die Abgabenschuld entsteht in den Fällen der §§ 57 und 58:

1. ...

2. bei allen anderen Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Bei Sofortlotterien entsteht die Abgabenschuld in dem Zeitpunkt, in dem im Verhältnis zwischen Konzessionär und Vertriebsstelle die Abrechenbarkeit der geleisteten Spieleinsätze eingetreten ist. Bei elektronischen Lotterien entsteht die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.

(2) Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 sind

1. bei einer Abgabepflicht gemäß § 57:

- der Konzessionär (§ 17 Abs. 6) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5);
- bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand.

2. ...

(3) Die Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 haben diese jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Die Schuldner der Abgaben nach § 58 Abs. 3 haben diese jeweils für ein Kalenderjahr selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt haben sie eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen. Der Bundesminister für Finanzen kann dabei im Verordnungsweg nähere Details der elektronischen Übermittlung regeln. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Anzeige. § 29 Abs. 3 über die Überwachung der Abgaben gilt sinngemäß. Trifft die Verpflichtung zur Entrichtung zwei oder mehr Personen, so sind sie zur ungeteilten Hand verpflichtet.

...

(5) Als Vermittlung gelten jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder –gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise."

§ 184 BAO lautet wie folgt:

„(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabevorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen."

§ 232 BAO lautet wie folgt:

"(1) Die Abgabenbehörde kann, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Ertrag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, daß Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

(2) Der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) hat zu enthalten:

- a) die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld;*
- b) die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt;*
- c) den Vermerk, daß die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann;*
- d) die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, daß Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.*

(3) Abs. 1 und 2 gelten sinngemäß ab der Anhängigkeit eines Strafverfahrens gegen einen der Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens oder einer vorsätzlichen Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden Verdächtigen hinsichtlich jenes Betrages, um den die Abgaben voraussichtlich verkürzt wurden."

Auf Grund des aktenkundigen Sachverhaltes steht für den Senat fest, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 232 Abs. 1 BAO im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages vorlagen und auch die vom FA getroffene Ermessensentscheidung den Kriterien des § 20 BAO entsprach.

Ein Sicherstellungsauftrag ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "*Sofortmaßnahme*". Es ist nur zu prüfen, ob gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabenanspruches und dessen Höhe gegeben sind.

Der abgabenrechtlich relevante Sachverhalt ist beim Tatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG die Durchführung einer Ausspielung, die der Legaldefinition des § 1 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 1 GSpG entspricht. Sobald eine solche Ausspielung durchgeführt ist kann daher grundsätzlich (bei Vorliegen auch der weiteren Voraussetzungen des § 232 BAO) vom FA ein Sicherstellungsauftrag erlassen werden und muss nicht der Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgabe iSd § 59 Abs. 3 GSpG abgewartet werden.

Die endgültige Beurteilung, ob bzw mit welchem Betrag die im Zeitraum Juni bis Oktober 2019 durchgeführten Pokerturniere und Poker-Cashgames der Glücksspielabgabe unterliegen, bleibt dem Abgabenfestsetzungsverfahren vorbehalten. Bei einer Selbstbemessungsabgabe wie der Glücksspielabgabe sieht § 201 Abs 3 Z. 1 BAO ein Antragsrecht der Abgabepflichtigen vor und dient ein derartiges Verfahren der Klärung der unterschiedlichen Rechtsauffassungen zwischen der – die Steuerpflicht bestreitenden – Abgabepflichtigen und dem FA über das Bestehen der Steuerpflicht.

Eine allfällige Verfassungswidrigkeit der den Abgabenanspruch begründenden Normen ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu prüfen, weil eine derartige Prüfung dem Wesen und Sinn des Sicherstellungsverfahrens widerspräche (vgl. dazu BFG 22.12.2016, RV/5100424/2013).

Die Bestimmungen des Glücksspielgesetzes, welche die verfahrensgegenständlichen Abgabenansprüche begründen, waren sowohl im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages in Geltung und sind es nach wie vor. Erst jüngst hat der VfGH mit Beschlüssen vom 24.6.2021, G 161/2021 sowie VfGH 1.3.2022, G 365/21, die Behandlung von Anträgen der Bf. auf Aufhebung von Bestimmungen des Glücksspielgesetzes abgelehnt.

Da die in § 232 Abs. 1 und Abs. 2 BAO genannten Tatbestandsvoraussetzungen kumulativ vorliegen müssen, wurden sie wie folgt einzeln geprüft:

Zur Entstehung des Abgabenanspruches nach innerstaatlichem Recht dem Grunde nach

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt zunächst die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabepflicht geknüpft ist. Die Verwirklichung dieses Tatbestandes muss im Hinblick auf die auch für Sicherstellungsaufträge geltende Begründungspflicht im Sinne des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Sicherstellungsauftrages oder in der diesen bestätigenden Entscheidung dargetan werden. Die Begründung muss in diesem Zusammenhang jedenfalls erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren. Ein Sicherstellungsauftrag ist aber kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund

zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Ob der Abgabeananspruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (vgl. VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131, VwSlg. 8260/F; 4.6.2008, 2005/13/0041, je mwN).

Sicherstellungsaufträge setzen voraus, dass der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen. Dieser Zeitpunkt wird von der herrschenden Lehre mit dem Zeitpunkt des Entstehens des Abgabeananspruches gleichgesetzt. Dafür spricht, dass § 232 erster Satz BAO dieselbe Wortfolge wie § 4 Abs. 1 BAO verwendet. Auch der Verwaltungsgerichtshof geht offenbar von dieser Gleichsetzung aus (zB VwGH 26.11.2002, 99/15/0076), wonach es genügt, dass *„die Abgabenschuld dem Grunde nach [nämlich gemäß § 4 BAO] mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist“*.

Nach Blazina (in Wakounig ua, Betriebsprüfung, H.1.3.1; ebenso Ruppe/Achatz, UStG 4 , § 19 Tz 97) ist bei der Umsatzsteuer die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages bereits ab dem Zeitpunkt der erbrachten Lieferung bzw. Leistung und nicht erst ab Entstehung der Umsatzsteuerschuld möglich, weil § 232 BAO primär auf den Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung (iSd § 1 Abs. 1 UStG 1994) anknüpft (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 232 Tz 3 mit zahlreichen Literaturnachweisen).

Der abgabenrechtlich relevante Sachverhalt ist beim Tatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG die Durchführung einer Ausspielung, die der Legaldefinition des § 1 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 1 GSpG entspricht. Sobald eine solche Ausspielung durchgeführt ist kann daher grundsätzlich (bei Vorliegen auch der weiteren Voraussetzungen des § 232 BAO) vom FA ein Sicherstellungsauftrag erlassen werden und muss nicht der Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgabe iSd § 59 Abs. 3 GSpG abgewartet werden.

Auch nach Fälligkeit der Selbstbemessungsabgabe könnte noch ein Sicherstellungsauftrag ergehen, solange die Abgaben noch nicht vollstreckbar ist (vgl. dazu Ritz/Koran, BAO⁷, § 232 Tz 4).

Die Vollstreckbarkeit tritt gemäß § 226 BAO ein, wenn bescheidmäßig festgesetzte oder selbstberechnete Abgabenschuldigkeiten nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wurden.

Bei Selbstbemessungsabgaben setzt die Vollstreckbarkeit hinsichtlich des über die Selbstbemessung hinausgehenden Mehrbetrages noch die bescheidmäßige Festsetzung voraus (vgl. VwGH 4.6.2009, 2008/13/0140).

Die Gründe, die für die Tatbestandsverwirklichung des § 57 Abs. 1 GSpG sprechen, wurden vom FA im angefochtenen Bescheid auch eingehend und schlüssig dargelegt.

Unstrittig ist, dass im Betrieb der Bf. im Zeitraum Juni bis Oktober 2019 Ausspielungen gemäß § 2 Glücksspielgesetz in Form von Pokerturnieren und Poker-Cashgames durchgeführt wurden, die nach den Legaldefinitionen des § 1 Abs. 2 GSpG (Poker und deren Spielvarianten) Glücksspiele sind und dass für diese Kartenspiele vor Erlassung des gegenständlichen Sicherstellungsauftrages keine Selbstberechnung der Glücksspielabgabe erfolgt ist und damit noch keine Vollstreckbarkeit gegeben war.

Ein der Definition des § 2 GSpG entsprechender Unternehmer muss ein Glücksspiel veranstalten, organisieren, anbieten oder zugänglich machen. Mit der gewählten Formulierung soll zum Ausdruck gebracht werden, dass jede nur denkbare unternehmerische Mitwirkung an einem Glücksspiel dessen Ausspielungscharakter begründen kann (Kohl, Glücksspielmonopol 34). Unerheblich ist es, ob die Leistung des Spielers an den Veranstalter der Ausspielung oder an einen Dritten erfolgt. Die vermögenswerte Leistung, der Einsatz, muss lediglich im Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbracht werden. Auch nach Ansicht des VwGH ist es gleichgültig, wem gegenüber der Spieler seine vermögensrechtliche Leistung zu erbringen hat bzw. wem die Leistung des Spielers rechtlich oder wirtschaftlich zufließt.

Zwischen wem sich Gewinn und Verlust wirtschaftlich realisieren, ist für die Qualifikation einer Ausspielung irrelevant (Bresich / Klingenbrunner / Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 2 § 2 Rz 7, unter Verweis auf VwGH 25.7.1990, 86/17/0062; VwGH 23.12.1991, 88/17/0010). Spielen mehrere vom Unternehmer unabhängige Spieler gegeneinander, so treten Gewinn und Verlust nur zwischen den Spielern ein. Wirkt jedoch ein Unternehmer auf die in § 2 GSpG genannte Art und Weise mit, liegt ebenfalls eine Ausspielung vor (Bresich / Klingenbrunner / Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 2 § 2 Rz 8; siehe Bavenek-Weber in Bavenek-Weber/Petriz/Petriz-Klar (Hrsg), Gebührengesetz Kommentar (6. Lfg 2020) zu § 33 TP 17 GebG/GSpA Rz 93).

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 13.2.2020, Ra 2019/17/0116 unter Hinweis auf die Erläuterungen zur Regierungsvorlage der GSpG-Novelle 2008, BGBl. I Nr. 54/2010, RV 658 BlgNR 24. GP 5, sowie zur Änderung des Glücksspielgesetzes, BGBl. Nr. 747/1996, RV 368 BlgNR 20. GP 5) ausgeführt hat, kommt als Veranstalter derjenige in Betracht, der das Spiel auf seine Rechnung und Gefahr ermöglicht, also das Risiko des Gewinns und Verlusts in seiner Vermögenssphäre trägt. Das bedeutet nicht notwendigerweise eine Teilnahme des Veranstalters am Glücksspiel in der Form, dass von ihm Einsätze vereinnahmt oder Gewinne ausbezahlt werden. Wenn etwa Kartenspieler gegeneinander spielen, kann sich das Veranstalten beispielsweise durch Mischen und Teilen der Karten, Festlegung von Spielregeln,

Entscheidung von Zweifelsfällen, Bewerbung der Möglichkeit zum Spiel, Bereitstellen von Spielort, Spieltischen oder Spielpersonal äußern. Im Revisionsfall konnte das BFG aus seinen unbestrittenen Feststellungen, wonach die revisionswerbende Partei zum Zwecke des Anbietens von Pokerspielen Räume angemietet und Pokertische sowie entsprechendes Personal bereitgestellt hat und ihr der Drop, also der Anteil des Veranstalters am Pot zugeflossen ist, schließen, dass diese auch Veranstalterin der gegenständlichen Pokerspiele gewesen ist. Wäre das Spielangebot der revisionswerbenden Partei von Spielern nicht angenommen worden, hätte sich dieser Umstand in ihrer Vermögenssphäre ausgewirkt. Daraus folgt für den Revisionsfall, dass die revisionswerbende Partei zu Recht als Veranstalterin und damit als Schuldnerin der Glücksspielabgabe behandelt wurde.

Eine Unterscheidung danach, ob die Ausspielungen mit oder ohne Bankhalter erfolgen bzw. ob die Einsätze zur Gänze vereinnahmt werden, ist in der genannten Bestimmung nicht vorgesehen. Es ist dem Gesetzgeber auch nicht zu unterstellen, dass ihm die Möglichkeit des Veranstaltens von Ausspielungen, bei denen nicht die gesamten Einsätze vom Veranstalter vereinnahmt werden, nicht bekannt gewesen wäre, und dass er sie deswegen nicht berücksichtigt hätte. Wie sich aus dem Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes (Anm VfGH 26.2.2018, E 3452/2017) ergibt, hegt dieser in dem Zusammenhang auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken (vgl VwGH 21.01.2019, Ra 2018/17/0150).

Auch im gegenständlichen Fall erzielte die Bf. nachhaltig Einnahmen aus der Durchführung der Pokerspiele, in dem sie für die Organisation der Kartenspiele, das Bereitstellen der Pokertische, der Spielutensilien etc. die Tischgelder vereinnahmte. Die Bf. wurde daher vom Finanzamt zu Recht als Unternehmerin und Veranstalterin iSd GSpG und damit als Abgabenschuldnerin der Glücksspielabgabe angesehen.

Mit Durchführung der Pokerveranstaltungen wurde der Tatbestand, an den das Glücksspielgesetz die Entstehung der Glücksspielabgabepflicht nach § 57 GSpG knüpft, verwirklicht.

Zur voraussichtlichen Höhe der Abgabenschuld nach innerstaatlichem Recht

Die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld wurde im angefochtenen Bescheid nachvollziehbar und plausibel dargestellt.

Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG beträgt die Glücksspielabgabe bei Ausspielungen wie den hier vorliegenden Cashgames 16 vH des Einsatzes.

Nach den allgemein gültigen Spielregeln für Cashgames ist von jedem Spieler pro Setzrunde eines Spiels eine vermögenswerte Leistung (= Einsatz) in Zusammenhang mit der Teilnahme am Pokerspiel zu erbringen, der am Ende der Setzrunde in den Pot gegeben wird. Der Pot bildet daher die Summe der von den Spielern in einem Spiel insgesamt gesetzten Einsätze. Unter

Auslegung der dem Wort "Einsatz" zukommenden eigentümlichen Bedeutung und der klaren Absicht des Gesetzgebers (siehe ErlRV 658 BlgNr 24 GP, zu §§ 57 bis 59 GSpG), Ausspielungen von Poker als Glücksspiel der Glücksspielabgabe zu unterziehen, ist beim Pokerspiel dem Wort "Einsatz" iSd § 57 Abs. 1 GSpG der Begriffsinhalt beizumessen, dass unter der Besteuerungsgrundlage für die Glücksspielabgabe jener "Einsatz" zu verstehen ist, der vom einzelnen Spieler pro Setzrunde im Zusammenhang mit seiner Teilnahme am jeweils ausgespielten Pokerspiel zu erbringen ist. Die von den Spielern pro Spiel für jede Setzrunde zu erbringenden Einsätze bilden in Summe den Pot, den der jeweilige Spielgewinner nach Abzug des Tischgeldes erhält. Der Pot stellt einen tauglichen und sachgerechten Ausgangspunkt für die im Wege der Schätzung erfolgte Ermittlung der in § 57 Abs. 1 GSpG normierten Besteuerungsgrundlage "vom Einsatz" dar. Dieser Auslegung steht nicht entgegen, wenn die Gelder aus dem Pot zurückfließen und sozusagen unter den Spielern hin- und hergehen würden, weil nicht die konkreten, in Umlauf befindlichen Geldscheine zu betrachten sind, sondern der betragsmäßige "Einsatz" pro Spielrunde (vgl. BFG 18.12.2018, RV/5100585/2011 mit weiteren Hinweisen).

Zum Einwand der Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG – keine „offensichtlich“ unionsrechtswidrige Auslegung durch die österreichischen Höchstgerichte

Der Bf. wird insofern beigeplichtet, als es die Aufgabe des Verwaltungsgerichtes ist, die anzuwendenden innerstaatlichen Bestimmungen (hier des GSpG) hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht, von Amts wegen zu beurteilen. Ebenso wird der Grundsatz des Anwendungsvorranges des Unionsrechtes nicht in Frage gestellt.

Das Glücksspielrecht ist nicht Teil eines harmonisierten Bereichs, für den der Gemeinschaftsgesetzgeber zuständig wäre, sondern liegt im Kompetenzbereich des nationalen Gesetzgebers. Insoweit steht es den Mitgliedstaaten frei, die Ziele ihrer Politik auf diesem Gebiet festzulegen, wobei sie bei der Bestimmung des ihnen am geeignetsten erscheinenden Niveaus des Schutzes der Verbraucher und der Sozialordnung über ein weites Ermessen verfügen (vgl. EuGH 19.12.2018 - C-375/17; 28.2.2018 - C-3/17; 12.6.2014 - C-156/13, jeweils m.w.N.).

Das gegenständliche Verfahren betrifft nicht Sanktionen wegen der unternehmerischer Zugänglichmachung von verbotenen Ausspielungen, sondern soll die gleichmäßige Besteuerung von Glücksspielen sichergestellt werden.

Direkte Steuern - wie hier die Glücksspielabgabe - fallen grundsätzlich in den Zuständigkeitsbereich der Mitgliedstaaten (vgl. ua EuGH 11.6.2015, C-98/14). Art. 401 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie bestimmt, dass unbeschadet anderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften diese Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran hindert, Abgaben auf Versicherungsverträge, Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern,

Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern die Erhebung dieser Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden ist.

Nach der Rechtsprechung 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, Kerrutt, Rn 22; 24.10.2013, C-440/12, Metropol Spielstätten Unternehmensgesellschaft, Rn 28).

Das Unionsrecht steht einer kumulativen Erhebung der Mehrwertsteuer und einer anderen allgemeinen Abgabe auf Glücksspiele, die nicht den Charakter einer Umsatzsteuer hat, somit grundsätzlich nicht entgegen (EuGH vom 14.4.2016, C-522/14; EuGH 24.10.2013, C-440/12, Metropol Spielstätten Unternehmensgesellschaft, Rn 32; vgl dazu auch BFH 11.12.2019, XI R 13/18 sowie BFG 3.5.2022, RV/6100176/2013 zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Umsätzen aus dem Betrieb von Glücksspielautomaten und Video Lotterie Terminals).

Ist eine nationale Regelung - wie hier die Bestimmungen des § 57 Abs. 1 GSpG iVm § 1 Abs. 2 GSpG und § 2 GSpG und des § 59 Abs. 2 GSpG - unterschiedslos auf Unternehmen (Kapitalgesellschaften) mit Sitz im Inland und im Ausland (Mitgliedstaaten der Europäischen Union) anwendbar, kann sie nur dann Vertragsbestimmungen über die Grundfreiheiten betreffen, wenn sie auf Sachlagen anwendbar ist, die eine Verbindung zum innergemeinschaftlichen Handel aufweisen (vgl. dazu das zur Dienstleistungsfreiheit ergangene Erkenntnis VwGH 4.8.2005, 2004/17/0035 mit Hinweis auf EuGH 11.9.2003, Anomar, Rdnr. 39 mwH).

Art 57 Abs 3 AEUV erfasst zwar explizit nur jene Fälle, in denen sich der Leistungserbringer in den anderen MS begibt (aktive Dienstleistungsfreiheit). Ziel der Bestimmungen über die Dienstleistungsfreiheit ist es nach Ansicht des EuGH jedoch, generell Beschränkungen des Geschäftsverkehrs zwischen den MS zu beseitigen. Daher greift Art 56 AEUV immer dann ein, wenn ein Leistungserbringer Dienstleistungen in einem anderen MS als demjenigen anbietet, in dem er niedergelassen ist, und zwar unabhängig vom Niederlassungsort der Empfänger dieser Dienstleistungen (EuGH 26. 2. 1991, C-154/89, Kommission/Frankreich; EuGH 26.2.1991, C-180/89, Kommission/Italien, EuGH 26.2.1991, C-198/89, Kommission/Griechenland, EuGH 22.3.1994, C-375/92, Kommission/Spanien). Die Bestimmungen über die Dienstleistungsfreiheit erfassen somit auch Sachverhalte, in denen der Dienstleistungsempfänger sich in den anderen MS begibt, um die Leistung in Empfang zu nehmen (passive Dienstleistungsfreiheit; EuGH 31.1.1984, C-286/82, C-26/83, Luisi & Carbone; EuGH 28.4.1998, C-158/96, Kohll, EuGH 19.1.1999, C-348/96, Calfa, EuGH 29.4.1999, C-224/97, Ciola; EuGH 15.7.2010, C-70/09, Hengartner). Gleiches gilt, wenn lediglich die Leistung die Grenze überschreitet (Korrespondenzdienstleistung; EuGH 30.4.1974, 155/73, Sacchi; EuGH

18.3.1980, 52/80, Debauve) oder wenn sich Leistender und Leistungsempfänger zum Austausch der Leistung in einen anderen MS begeben (auslandsbedingte Dienstleistung; EuGH 26.2.1991, C-154/89, Kommission/Frankreich; 26.2. 1991, C-180/89, Kommission/Italien; EuGH 26.2.1991, C-198/89, Kommission/Griechenland; EuGH 22.3.1994, C-375/92, Kommission/Spanien).

Durch die Entscheidung EuGH 4.6.2019, Rs C-665/18, Pölus Vegas Kft ist die Auslegung des Art 56 AEUV insofern klargestellt, dass nicht allein deshalb vom Vorliegen eines grenzüberschreitenden Sachverhalts ausgegangen werden kann, weil Unionsbürger aus anderen Mitgliedstaaten die angebotenen Spielmöglichkeiten (im Fall vor dem EUGH: Geldspielautomaten) nutzen könnten.

In einem weiteren Vorabentscheidungsverfahren (Rs BONVER WIN, EuGH 3.12.2020, C-311/19) ging es um die Erlaubnis zum Betreiben von Glücksspielen in einer tschechischen Stadt, die 25 km von der deutschen Grenze entfernt ist und hat BONVER WIN im Rahmen des nationalen Verfahrens Beweise (eidesstattliche Versicherung eines Zeugen) vorgelegt, um zu belegen, dass ein Teil ihrer Kundschaft aus Personen bestehe, die aus anderer Mitgliedstaaten stammten. Dazu hat der EuGH festgehalten, dass die bloße Behauptung eines Dienstleistungserbringers, ein Teil seiner Kunden komme aus einem anderen Mitgliedsstaat als dem, in dem er niedergelassen ist, nicht ausreicht, um einen grenzüberschreitenden Sachverhalt nachzuweisen, der in den Anwendungsbereich von Art 56 AEUV fallen kann. Um dem Gerichtshof ein Vorabentscheidungsersuchen hinsichtlich der Situation dieses Dienstleistungserbringers vorlegen zu können, muss das nationale Gericht die Stichhaltigkeit dieser Behauptung in der Vorlageentscheidung belegen. Hinsichtlich der etwaigen Relevanz der Anzahl von Kunden aus einem anderen Mitgliedstaat ist der Gedanke, eine De-minimis-Regel im Bereich der Dienstleistungsfreiheit einzuführen, abzulehnen. Umstände wie die Anzahl ausländischer Kunden, die die Dienstleistungen in Anspruch nehmen, der Umfang der erbrachten Dienstleistungen oder die begrenzte Bedeutung der möglichen Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit in geografischer und sachlicher Hinsicht sind für die Anwendbarkeit von Art 56 AEUV nicht erheblich. Die einheitliche Anwendung von Art. 56 AEUV innerhalb der Union wäre gefährdet, wenn die Anwendbarkeit dieses Artikels von einem quantitativen Kriterium abhängig gemacht würde, so dass nicht auf ein solches Kriterium abgestellt werden kann (vgl. EuGH 3.12.2020, C-311/19, BONVER WIN).

Im Unterschied zu anderen Grundfreiheiten wie der Freizügigkeit der Arbeitnehmer oder auch den Bestimmungen über die Unionsbürgerschaft ist es nicht die Staatsangehörigkeit, sondern die Niederlassung der betroffenen Personen, die über das grenzüberschreitende Element entscheiden (vgl dazu die Schlussanträge des Generalanwalts vom 3.12.2020 in der Rs C-311/19 „BONVER WIN“, Rz 48).

Die Tatbestandsvoraussetzungen für die Abgabepflicht als solches knüpfen hier an einen Sachverhalt an, der mit keinem Element über die Grenzen eines Mitgliedstaates hinausweist. Sowohl die Teilnahmehandlungen am Kartenspiel wurden im Inland gesetzt (unabhängig davon, wo die Spieler ansässig sind, wurden alle für die Teilnahme am Pokerspiel erforderlichen faktischen Handlungen der Spieler nur bei einem physischen Aufenthalt in der im Inland befindlichen Betriebsstätte der Bf. vorgenommen), als auch alle mit dem Veranstellen und Organisieren der Kartenspiele zusammenhängenden Handlungen wurden von der im Inland ansässigen Bf. im Inland vorgenommen.

Wenn die Bf. in ihrer Stellungnahme vom 20.05.2022 dazu im Wesentlichen auf das Gutachten „Leidenmühler“ vom 17.6.2021 verweist so ist dazu zu sagen, dass das Gutachten „Leidenmühler“ vom 17.6.2021 lediglich ältere Rechtsprechung des EuGH zur Frage des grenzüberschreitenden Elements zitiert und darin keine Auseinandersetzung mit der Entscheidung EuGH 4.6.2019, Rs C-665/18, Pölus Vegas Kft. erfolgt, sondern lediglich darauf verwiesen wird, dass in den Jahren 2017 – 2019 ein Teil der Kunden Staatsbürger anderer Mitgliedsstaaten der Union waren.

Auch wenn für den hier gegenständlichen Zeitraum von der Bf. keine näheren Angaben über die Ansässigkeit ihrer Kunden getätigt wurden, ist davon auszugehen, dass tatsächlich auch (zumindest einzelne) Spieler, die in anderen Mitgliedsstaaten ansässig sind, das Pokerangebot der Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum in Anspruch genommen haben. Amtswegige Ermittlungen über die Ansässigkeit werden im Hinblick auf den Charakter der gegenständlichen Entscheidung als vorläufige Maßnahme nicht als erforderlich und zweckmäßig angesehen und wird für die rechtliche Beurteilung davon ausgegangen, dass unter Anwendung der Judikatur in der Rs C-311/19 „BONVER WIN“, ein grenzüberschreitendes Element vorliegt.

Allerdings wird aus folgenden Erwägungen nicht davon ausgegangen, dass die Besteuerung der von der Bf. organisierten Pokerspiele gegen die Dienstleistungsfreiheit verstößt:

Nach Art. 56 AEUV müssen die Mitgliedstaaten Angehörigen aus anderen EU-Staaten ermöglichen, unter denselben Bedingungen tätig zu werden, wie sie für Inländer gelten. Es sind auch solche Beschränkungen zu unterlassen, die - obwohl sie unterschiedslos für Einheimische wie für Dienstleistende anderer Mitgliedstaaten gelten - geeignet sind, die Tätigkeit eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistenden, der dort rechtmäßig gleichartige Dienstleistungen erbringt, zu unterbinden oder zu behindern (vgl. EuGH-Urteile Arblade u.a. vom 23.11.1999 - C-369/96 und C-376/96, EU:C:1999:575, Rz 33; Mobistar und Belgacom Mobile vom 08.09.2005 - C-544/03 und C-545/03, EU:C:2005:518, Rz 30 f.; Liga Portuguesa de Futebol Profissional und Bwin International vom 08.09.2009 - C-42/07, EU:C:2009:519, und Berlington Hungary u.a. vom 11.06.2015 - C-98/14, EU:C:2015:386, Rz 35). Eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs liegt bereits dann vor, wenn die grenzüberschreitende Tätigkeit erschwert oder weniger attraktiv gemacht wird.

Beschränkungen der Glücksspieltätigkeit können durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein. Dazu zählen der Verbraucherschutz, die Betrugsvermeidung und die Vermeidung von Anreizen für die Bürger zu übermäßigen Ausgaben für Glücksspiele. In Ermangelung einer Harmonisierung des Glücksspielsektors durch die EU ist es Sache der einzelnen Mitgliedstaaten, im Einklang mit ihrer eigenen Wertordnung zu beurteilen, welche Erfordernisse sich aus dem Schutz der betroffenen Interessen ergeben (vgl. EuGH-Urteile *Liga Portuguesa de Futebol Profissional und Bwin International*, EU:C:2009:519, Rz 56, und *Digibet und Albers* vom 12.06.2014 - C-156/13, EU:C:2014:1756, Rz 23 f.).

Dagegen erfasst Art. 56 AEUV solche Maßnahmen nicht, deren einzige Wirkung es ist, (diskriminierungsfrei) zusätzliche Kosten für die betreffende Leistung zu verursachen, und die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten in gleicher Weise wie ihre Erbringung innerhalb eines einzelnen Mitgliedstaats berühren (vgl. EuGH 11.6.2015, *Berlington Hungary u.a.*, C-98/14, Rn. 36; EuGH 22.11.2018, *Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank AG*, C-625/17, Rn. 32; vgl. weiters zur Niederlassungsfreiheit EuGH 3.3.2020, *Vodafone Magyarorszag*, C-75/18, Rn. 42; siehe dazu auch VwGH 9.2.2022, Ra 2021/13/0137).

Selbst eine allfällige Doppelbesteuerung wäre keine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV, sondern nur Folge des Grundsatzes, dass Mitgliedstaaten aus ihrer Steuerhoheit eine Besteuerungsbefugnis erwächst (vgl. die Schlussanträge des Generalanwalts 19.1.2017, C-591/15, *The Gibraltar Betting and Gaming Association*, Rn. 87, mit Verweis auf EuGH 14.11.2006, C-513/04, *Kerckhaert und Morres*, Rn. 21).

Das durch die Glücksspielabgaben das Anbieten von Glücksgeschäften weniger attraktiv wird, ist unbestritten. Diese Wirkung trifft aber inländische wie ausländische Anbieter bzw im Inland und in einem anderen Mitgliedsstaat ansässige Kunden in gleicher Weise und zu gleichen Bedingungen. Die Glücksspielabgabe führt daher weder zu einer Diskriminierung ausländischer Anbieter noch zu einer Diskriminierung von ausländischen Kunden, die ins Inland reisen, um dort an Glücksspielen teilzunehmen.

Weiters wäre selbst dann, wenn man eine mittelbare Diskriminierung auf Grund des Konzessionssystems annehmen würde, die darin liegende Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit gerechtfertigt, weil sie der Verfolgung zwingender Gründe des Allgemeininteresses dient. Dazu zählen der Verbraucherschutz, die Betrugsvermeidung und die Vermeidung von Anreizen für die Bürger zu übermäßigen Ausgaben für Glücksspiele (vgl. EuGH-Urteile *Stoß* vom 08.09.2010 - C-316/07, EU:C:2010:504, Rz 74 f., und *Berlington Hungary u.a.*, EU:C:2015:386, Rz 58). Zur Erreichung dieser Ziele ist die Glücksspielabgabe geeignet, weil sie die Teilnahme verteuert.

Die Argumentation der Bf., die auf eine Steuerfreiheit der von ihr im Inland organisierten Glücksspiele hinauslaufen würde, hätte ihrerseits eine diskriminierende Wirkung gegenüber

anderen Anbietern von Glücksspielen, die am österreichischen Markt tätig sind, und wäre nicht sachlich begründbar.

Die in § 57 Abs. 6 Z. 1 GSpG enthaltene Befreiung für Ausspielungen, die in vom Bundesminister für Finanzen konzessionierten Spielbanken iSd § 21 GSpG durchgeführten werden, dient lediglich der Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Pokerspiele in konzessionierten Spielbanken unterliegen gemäß § 28 GSpG einer Spielbankabgabe iHv 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen. Die Konzessionäre haben neben der Spielbankenabgabe gemäß § 28 GSpG einen Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG für die Einrichtung einer Spielerschutzstelle von 1 vT der jeweiligen Bemessungsgrundlage nach § 28 GSpG sowie nach § 57 Abs. 4 GSpG gemeinsam mit den jeweiligen Abgaben zu entrichten. Weiters hat die Konzessionärin – im Gegensatz zur Bf. – auf Grund gesetzlicher Vorgaben nach dem Glücksspielgesetz und weiterer Auflagen im Konzessionsbescheid weitgehende Auflagen und Verpflichtungen wie insbesondere zum Spielerschutz und zur Spielsuchtvorbeugung sowie zur Geldwäsche und Kriminalitätsvorbeugung zu erfüllen und gemäß § 31 GSpG die Kosten der staatlichen Aufsicht und Kontrolle (siehe § 19 Abs. 1 GSpG) zu tragen (siehe dazu die Gegenüberstellung in der Entscheidung BFG 13.9.2019, RV/7105897/2015, Punkt 8.5.3.3).

Es werden daher die in § 57 GSpG enthaltenen Bestimmungen über die Besteuerung nicht als unionsrechtswidrig angesehen.

Im Übrigen wäre selbst bei einer Verletzung des Unionsrechtes durch eine nationale Vorschrift zu beachten, dass die Verdrängung bloß jenes Ausmaß erreichen darf, das gerade noch hinreicht, um den gemeinschaftsrechtskonformen Zustand herbeizuführen. Der mitgliedstaatliche Träger öffentlicher Gewalt darf sich dabei aber im Sinne der Rechtsprechung des EuGH zur gemeinschaftsrechtskonformen Interpretation von nationalem Recht nur im Rahmen der allgemein anerkannten Auslegungsmethoden und innerhalb der durch die allgemeinen Rechtsgrundsätze gesetzten Grenzen bewegen. Eine Verdrängung gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Rechts aufgrund des Grundsatzes des Anwendungsvorranges darf somit nicht zu einer quasi-gesetzgeberischen Tätigkeit des erkennenden Gerichts führen. Wird der durch die anerkannten Auslegungsmethoden gesteckte Rahmen der Rechtsauslegung in dem Sinn überschritten, dass der normative Gehalt der betreffenden nationalen Regelung grundlegend neu gefasst wird, so kann nicht mehr von einer Normverdrängung kraft Anwendungsvorrangs gesprochen werden. Das "Regime", das an die Stelle der gemeinschaftsrechtswidrigen Rechtsnorm tritt, muss somit im Auslegungswege ermittelbar sein. Absolute Grenze jeder Auslegungsmethode muss dabei in Österreich der erkennbare gesetzgeberische Wille sein (Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009/412, 194 unter Hinweis auf VwGH 17.4.2008, 2008/15/0064).

Das Ergebnis der Bf, wonach die Bestimmung des § 57 Abs. 1 GSpG zur Gänze durch Unionsrecht verdrängt werde und daher für die von der Bf. organisierten Pokerspiele gar keine Glücksspielabgabenschuld entstehen könne, wird vom erkennende Gericht daher nicht geteilt (vgl. auch BFG vom 07.06.2022, RV/7102415/2021).

Zum Einwand des Verstoßes des österreichischen Glücksspielmonopols gegen Unionsrecht

Zur Behauptung der Bf. im Schriftsatz vom 24.05.2022, Punkt A.1.), wonach das Bundesverwaltungsgericht im Erkenntnis vom 13.05.2022, GZ W131 2247950-1/19E (Punkt 3.10. dritter Absatz) ausgesprochen habe, dass Art 56 AEUV der Anwendung des GSpG auf Pokerbetriebe infolge Unterlassens der Ausschreibung für Konzessionen zum Betrieb eines Pokersalons gemäß dem aufgehobenen § 22 GSpG entgegenstehe und somit unionsrechtswidrig sei, ist zunächst zu bemerken, dass Gegenstand dieser Entscheidung nur war, ob der Antrag auf Konzessionserteilung vom FA zu Recht wegen fehlender Antragslegitimation zurückgewiesen wurde.

Der 3. Absatz im Punkt 3.10 der Entscheidung lautet lediglich:

„Voraussetzung für die Vergabe einer Konzession ist, dass diese in Entsprechung des Transparenzgebotes, das sich aus den Art. 43 EG und 49 EG (nunmehr Art. 49 und 56 AEUV) sowie dem Gleichbehandlungsgrundsatz und dem Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit ergebe, anhand einer Ausschreibung zu erfolgen hat. Dementsprechend steht das Unionsrecht einer Vergabe sämtlicher Konzessionen für den Betrieb von Spielbanken im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats, die ohne Ausschreibung erfolgt, entgegen (vgl. 09.09.2010 in der Rs. Engemann, C-64/08, Rz. 49ff).“

und heißt es anschließend:

„Ein subjektiv-öffentliches Recht zur Vergabe einer Konzession zum Betrieb einer Spielbank bzw. eines Pokersalons kann jedoch auch aus unionsrechtlichen Vorschriften nicht abgeleitet werden.“

Die Zulassung der ordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof wurde auch lediglich wie folgt begründet:

„...weil einschlägige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs und des EuGH hinsichtlich eines Eingriffes in die Freiheit des Dienstleistungsverkehrs nach Art, 56 AEUV durch die Unterlassung einer Ausschreibung einer Poker - Konzessionsvergabe nicht ersichtlich ist.“

Die Conclusio der Bf, wonach es „nach diesem Erkenntnis nicht auf die Zielsetzungen des GSpG ankommt, weil Art 56 AEUV der Anwendung des GSpG auf Unternehmen, die ausschließlich Poker auf gewerberechtlicher Grundlage anbieten, schon deshalb entgegensteht, weil Pokerkonzessionen ohne international Ausschreibung an die ***23*** als einzige

Konzessionärin vergeben wurden und infolge des Anwendungsvorranges des Unionsrechtes die Vorschriften des GSpG auf gewerbliche Poker-Betriebe daher nicht angewendet werden dürfen.“ findet sich in der zitierten Entscheidung jedoch nicht.

Zu den Vorwürfen der Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols wird zunächst auf die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes, insbesondere VfGH 15.10.2016, G 103/2016 ua sowie auf das ausführliche Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 verwiesen. Durch diese inhaltlichen Entscheidungen sind die, durch das Glücksspielmonopol aufgeworfenen unions- und verfassungsrechtlichen Fragen, als hinreichend geklärt anzusehen. Dabei wurde auch die Frage eines maßvollen Werbeauftritts der Konzessionäre behandelt, insgesamt aber eine gesamthafte Würdigung aller Auswirkungen auf den Glücksspielmarkt im Sinne der Rechtsprechung des EuGH vorgenommen. Zu den Voraussetzungen der unionsrechtlichen Zulässigkeit des Glücksspielmonopols und der Inanspruchnahme der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit liegt bereits umfangreiche Rechtsprechung des EuGH vor, die in den oben genannten Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofs und des Verwaltungsgerichtshofs umfassend referiert wurden.

Weiters wird auf die erst jüngst an die Bf. ergangene Entscheidungen des Landesverwaltungsgericht Wien vom 2.5.2022, GZ. VWG-002/V/011/15889/2021, Punkt 4.) „EU rechtliche Erwägungen zur Unionsrechtskonformität des Glücksspielgesetzes“ sowie des Landesverwaltungsgericht Wien vom 10.5.2022, GZ. VWG-002/V/011/5853/2022, Punkt 2.3.) „Zur Kohärenz und Systematik des Glücksspielgesetzes“ verwiesen, die sich auch mit den Zielen des Glücksspielgesetzes wie Eindämmung der Spielsucht, des Spielerschutzes etc eingehend auseinandersetzen.

Nach der ständigen Judikatur des BFG hätte überdies selbst eine allfällige Unionsrechtswidrigkeit der Bestimmungen über das Glücksspielmonopol keine Auswirkung auf die Glücksspielabgabe. Die Vorschriften der §§ 57 ff GSpG betreffend die Glücksspielabgaben sind Ausfluss der Steuerhoheit Österreichs und nicht des Glücksspielmonopols (vgl. ua BFG 10.10.2016, RV/7100866/2015). Bei der Glücksspielabgabe handelt es sich - ebenso wie bei der Wiener Vergnügungssteuer - um keine Sanktion für die Nichteinhaltung glücksspielrechtlicher Bestimmungen. Die Gesamtsteuerbelastung, die beide Marktteilnehmer aufgrund der Ausspielung trifft, setzt sich für einen Konzessionär und einen Nichtkonzessionär lediglich unterschiedlich zusammen (vgl. dazu VwGH 9.9.2013, 2013/17/0217 und VwGH 14.10.2015, 2013/17/0907 sowie BFG 13.9.2019, RV/7105897/2015 mit weiteren Hinweisen).

Im Hinblick auf die jüngst ergangenen Beschlüsse des VfGH bestehen auch keine derartigen verfassungsrechtlichen Bedenken, dass ein Antrag an den VfGH als geboten angesehen wird. Es liegt im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers unterschiedlich geartete Ausspielungen unterschiedlich zu besteuern.

Weder der Verwaltungsgerichtshof (zB VwGH 27.4.2012, 2011/17/0114) noch der Verfassungsgerichtshof (zB VfGH 6.10.2010, B 1032/10) sahen sich bislang in Zusammenhang mit dem Vorbringen, die Abgabenbemessung nach den Spieleinsätzen sei exzessiv, würde den Umsatz des veranstaltenden Unternehmens übersteigen und zu deren wirtschaftlichem Ruin führen, veranlasst, diesbezüglich ein Gesetzesprüfungsverfahren wegen verfassungsrechtlicher Bedenken einzuleiten (vgl. dazu auch VwGH 20.1.2016, 2013/17/0325). So hat der VfGH ua. ausgeführt:

"Durch eine derartige Regelung werde nicht die Ausübung eines ganzen Erwerbszweiges unmöglich gemacht. Zwar könnten – wie bei jeder Besteuerung – die Rentabilität von Pokerstätten herabgesetzt und Unternehmen in wirtschaftliche Schwierigkeiten gebracht werden, der Wesensgehalt der Grundrechte werde dadurch aber nicht berührt".

Zudem ist es Sache des Betreibers des Kartencasinos, die Kartenspiele so zu organisieren, dass die Glückspielabgabe entrichtet werden kann (vgl. VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024).

Zur Anregung der Stellung eines Vorabentscheidungsersuchen

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.

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

Die Voraussetzungen für eine Vorlagepflicht an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) gemäß Art. 267 AEUV sind auch durch die Rechtsprechung des EuGH bereits geklärt. Ebenso sind die Anforderungen an eine Prüfung der Unionsrechtskonformität im Zusammenhang mit einer Monopolregelung im Glücksspielsektor durch die nationalen Gerichte geklärt (vgl EuGH vom 15.9.2011, Dickinger und Ömer, C-347/09, Rn 83 f, vom 30.4.2014, Pfleger, C-390/12, Rn 47 ff, sowie vom 30.6.2016, Admiral Casinos & Entertainment, C-464/15, Rn 31, 35 ff).

Der erkennende Senat sieht es im gegenständlichen Verfahren aus folgenden Gründen nicht als erforderlich bzw zweckmäßig an, ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu stellen:

- Die von der Bf. aufgeworfenen Fragen iZm der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG sind nicht entscheidungswesentlich, weil es für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages reicht, dass die Abgabepflicht wahrscheinlich ist.
- Die Fragen zur Zulässigkeit des Glücksspielmonopols sind bereits geklärt und hätte selbst eine allfällige Unionsrechtswidrigkeit des Monopols keine Auswirkung auf die gegenständliche Entscheidung.

Zur Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung

Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung von Abgaben im Sinne der Bestimmung des § 232 BAO ist im Wesentlichen dann zu sprechen, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (VwGH 27.8.1998, 98/13/0062).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.2.1990, 89/13/0047) sind derartige Gefährdungen oder Erschwerungen u.a. bei drohendem Insolvenzverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben. Auch schwerwiegende Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründen, dass sich der Abgabenschuldner auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, rechtfertigen ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabenschuldners, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Maßnahme nach § 232 BAO.

Die objektive Gefährdung reicht für eine Sicherungsexekution aus. Es genügt, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass die Verhältnisse eine Gefährdung der Einbringung der anfallenden Abgaben mit sich bringen. Die Erschwerung der Einbringung wurde vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid damit begründet, dass der sicherzustellende Abgabenbetrag die Höhe des vorhandenen (handelsrechtlichen) Eigenkapitals der Gesellschaft bei weitem übersteige und daher in keinem Verhältnis zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gesellschaft stehe.

Das Verfahren über eine Beschwerde gegen einen Sicherstellungsauftrag hat sich auf die Überprüfung zu beschränken, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides, mit dem die Sicherstellung angeordnet worden ist, die erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren (vgl. VwGH 19.12.2013, 2012/15/0036 sowie VwGH 30.6.2015, 2012/15/0165).

Gemäß § 270 BAO (idF BGBl. I 14/2013) ist aber bei der Entscheidung über die Beschwerde gegen einen Sicherstellungsauftrag auf im Beschwerdeverfahren der Behörde zur Kenntnis gelangte neue Tatsachen und Beweise - welche sich allerdings auf die Überprüfung der Frage

zu beschränken haben, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages die dafür erforderlichen Voraussetzungen objektiv gegeben waren - Bedacht zu nehmen (vgl. VwGH 20.02.1997, 95/15/0057; VwGH 19.12.2013, 2012/15/0036).

Zur Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Glücksspielabgaben hat das Finanzamt ausgeführt:

„...Wenn die Beschwerdeführerin (Bf) vorbringt, die Behörde habe willkürlich die Abgabe beliebt hoch angesetzt und somit die Gefährdung bzw. Erschwerung der Einbringlichkeit selbst herbeigeführt, ist dem vehement entgegen zu treten. Die Abgabenbehörde handelt ausschließlich aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen und keinesfalls willkürlich. Die Handlungen der Abgabenbehörde sind auch von der ständigen Rechtsprechung gedeckt. Darüber hinaus ist § 232 BAO auch keiner anderen Auslegung – insbesondere nicht im Sinne des Vorbringens in der Beschwerde – zugänglich.

Auch bildet die Gegenüberstellung der voraussichtlichen Höhe des Abgabenanspruches und der dargestellten wirtschaftlichen Situation ein geeignetes Beurteilungskriterium der Gefährdung der Einbringlichkeit.

Darüber hinaus ist aktuellen Pressemitteilungen durch den Konzern zu entnehmen, dass die Bf. selbst einen Konkursantrag wegen Überschuldung stellen wird.“

Inzwischen wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes ***24*** über das Vermögen der Bf. das Konkursverfahren eröffnet. Die Gesellschaft ist infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst.

Zum Ermessen

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechnete Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich nach der Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen - etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit - ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042; 26.7.2007, 2007/15/0131).

Angesichts der - im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Sicherstellungsauftrages - voraussichtlichen Höhe des Abgabenanspruches und der wirtschaftlichen Situation der Bf. im

Zeitpunkt der Bescheiderlassung (insbesondere Vorliegen eines negativen Eigenkapitals bereits vor Beginn des Pokerbetriebes durch die Bf.; stetige Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage) liegt kein derartiger Ausnahmefall, der die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht gerechtfertigt erscheinen ließe. Die von der Bf. angesprochene Tatsache, dass ihr gegenüber noch kein einziger Abgabenbescheid erlassen wurde, schafft keine derartige Ausnahmesituation, zumal dem Geschäftsführer der Bf. die ständige Judikatur zur Besteuerung von Ausspielungen in Pokercasinos hinlänglich bekannt ist, betreffen doch die höchstgerichtlichen Entscheidungen überwiegend Gesellschaften, bei denen er auch Geschäftsführer ist bzw. war (siehe dazu auch den Hinweis des Finanzamtes im Vorlagebericht).

Die Bf. wendet überdies die Verletzung des Parteigehörs ein. Ein Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender (Sach)Bescheid im Sinne von § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme. Schon aus der Natur einer solchen Sofortmaßnahme ergibt sich, dass die genaue Höhe der Abgabenschuld im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages noch nicht feststehen muss. Daher ist es auch nicht notwendig, erst sämtliche Beweise zu erheben oder dem Abgabenschuldigen sämtliche Beweise zur Kenntnis zu bringen. Die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld (somit ein entsprechend ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren) ist für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich. Es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (vgl. u.a. BFG vom 22.12.2016, RV/5100424/2013).

Insgesamt hat das Finanzamt im Sicherstellungsauftrag ausreichend dargestellt, welche Umstände darauf hindeuten, dass abgabenrechtlich relevante Sachverhalte verwirklicht wurden und dass Abgabenschuldigkeiten der Beschwerdeführerin tatsächlich entstanden sind.

Im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages waren die dafür erforderlichen Voraussetzungen objektiv gegeben. Die Beschwerde war daher in allen Punkten als unbegründet abzuweisen.

IV. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung; weiters ist die vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Die Voraussetzungen für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages sind durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 30. August 2022