

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende (Berichterstatte(rin)) Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber, die Richterin Mag. Dr. Birgitt Koran, sowie die fachkundigen Laienrichter Albert Scheiblaue(r) MLS und KomzLR Christian Gerzabek in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***1*** über die Beschwerde vom 1. August 2013 gegen 17 Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 BAO vom 1. Juli 2013 über die Festsetzung der Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für die Zeiträume 1-12/2011 und 1-5/2012, StNr. ***2*** – Team 15 des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel als Vorgängerorganisation des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Sonderzuständigkeiten

in der Sitzung am 7. November 2022 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide bleiben aufrecht.

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

Entscheidungsgründe

Strittige Punkte

Strittig ist, ob für Ausspielungen mit einem Glücksspielautomaten ohne Landesbewilligung Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG und zusätzlich für das Halten des Glücksspielautomaten Vergnügungssteuer anfallen.

Übersicht:

1. Verfahrensgang
2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

- 2.1. Beweiserhebungen
- 2.2. Mündliche Verhandlung vor dem Senat
- 3. Gesetzliche Grundlagen
- 4. Festgestellter Sachverhalt
- 5. Erwägungen
 - 5.1. Allgemeines
 - 5.2. Hintergrund und Entwicklung der Befreiung § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG
 - 5.3. Rechtsprechung zur Doppelbesteuerung mit Glücksspielabgaben und Vergnügungssteuern
 - 5.4. Steuerschuldnerschaft und Haftung
- 6. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen
- 7. Unzulässigkeit der Revision

1. Verfahrensgang

Im Zuge einer Glücksspielkontrolle am 15. Mai 2012 in den Räumlichkeiten in ***3***, ***4***, Lokal „***5***“, beschlagnahmte die Finanzpolizei ein Glücksspielgerät Gerätenummer ***6***, Gehäusebezeichnung APEX Multi Magic Classic. Als Inhaberin wurde die ***7*** ***8*** KG, und als Veranstalter und Eigentümer des Glücksspielgerätes konnte der Bf. (Firmenname: ***9***) ermittelt werden. Das Gerät stand seit 1. November 2010 im Lokal. Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG wurde keine entrichtet, Glücksspielabrechnungen nicht eingereicht.

Das Finanzamt führte beim Bf. eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO betreffend Glücksspielabgaben über die Zeiträume 1.1.2011 bis 15.5.2012 im Jahr 2013 durch. Das Prüfungsorgan des Finanzamtes stellte fest, dass über die im Prüfungszeitraum durchgeführten Ausspielungen keine Grundaufzeichnungen im Sinne des § 131 BAO vorgelegt werden konnten, die „die einzelnen Geschäftsvorfälle ... in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen“. Darunter wären bei Glücksspielautomaten Aufzeichnungen über jedes einzelne durchgeführte Spiel zu verstehen. Vorgelegt wurden aber Belege aus der Buchhaltung des Unternehmens über die durchgeführten Automatenabrechnungen. Diese Belege enthalten für die Abrechnungszeiträume die Einspielergebnisse, die abzuführende Mehrwertsteuer, den Nettokasseninhalt, die Vorabzüge vor Abrechnung mit dem Vertragspartner, den Vertragspartneranteil, Name und Adresse des Vertragspartners und das Datum der

Abrechnung. Anhand dieser Belege ermittelte das Finanzamt die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe. Die Abrechnung des Automaten erfolgte immer zum Monatsende.

Die Bruttospieleinnahmen abzüglich USt des Glücksspielautomaten ohne Landesbewilligung betrugen im Prüfungszeitraum:

Ort	Adresse	Beleg	Datum der Abrechnung	Einspielergebnis Netto
10	***11***	6	28.01.2011	2.919,17
10	***11***	6	26.02.2011	2.921,67
10	***11***	11	31.03.2011	3.325,00
10	***11***	15	30.04.2011	2.979,17
10	***11***	12	31.05.2011	3.076,67
10	***11***	12	30.06.2011	2.028,33
10	***11***	10	30.07.2011	2.639,17
10	***11***	11	31.08.2011	3.213,34
10	***11***	10	30.09.2011	2.553,34
10	***11***	8	31.10.2011	3.347,50
10	***11***	5	28.11.2011	3.030,84
10	***11***	11	30.12.2011	3.390,84
10	***11***	11	31.01.2012	2.872,50
10	***11***	22	29.02.2012	2.817,50
10	***11***	32	31.03.2012	2.150,00
10	***11***	43	30.04.2012	2.440,00
10	***11***	53	15.05.2012	2.366,66
10	***11***			
Summe			BemGrdlg	48.071,70
			GSpA	14.421,30

Die Nettospieleinnahmen von 48.071,70 Euro dieser Belege verteilen sich nach dem Spielzeitpunkt auf die einzelnen Monate wie folgt:

Alle Abrechnungsbelege des Monats	Einspiel- ergebnis Belege des Monats Netto	Ange meld et Netto	Angeme ldet GSpA	Abgrenzung nach Spielzeitraum Netto	Abgrenzung nach Spielzeitraum GSpA	Differenz
Jänner 2011	2.919,17	0,00	0,00	2.919,17	875,75	875,75
Feber 2011	2.921,67	0,00	0,00	2.921,67	876,50	876,50
März 2011	3.325,00	0,00	0,00	3.325,00	997,50	997,50
April 2011	2.979,17	0,00	0,00	2.979,17	893,75	893,75
Mai 2011	3.076,67	0,00	0,00	3.076,67	923,00	923,00
Juni 2011	2.028,33	0,00	0,00	2.028,33	608,50	608,50
Juli 2011	2.639,17	0,00	0,00	2.639,17	791,75	791,75
August 2011	3.213,34	0,00	0,00	3.213,34	964,00	964,00
September 2011	2.553,34	0,00	0,00	2.553,34	766,00	766,00
Oktober 2011	3.347,50	0,00	0,00	3.347,50	1.004,25	1.004,25
November 2011	3.030,84	0,00	0,00	3.030,84	909,25	909,25
Dezember 2011	3.390,84	0,00	0,00	3.390,84	1.017,25	1.017,25
Jänner 2012	2.872,50	0,00	0,00	2.872,50	861,75	861,75
Feber 2012	2.817,50	0,00	0,00	2.817,50	845,25	845,25
März 2012	2.150,00	0,00	0,00	2.150,00	645,00	645,00
April 2012	2.440,00	0,00	0,00	2.440,00	732,00	732,00
Mai 2012	2.366,66	0,00	0,00	2.366,66	710,00	710,00
Summe alle Belege, jeweils in Euro:	48.071,70	0,00	0,00	48.071,70	14.421,50	14.421,50

Seitens des früheren Parteienvertreters des Bf., ***12*** wurde zum Entwurf der Niederschrift über die Außenprüfung angemerkt, dass die sachlichen und rechtlichen Feststellungen nicht den Tatsachen entsprechen, die rechtliche Beurteilung unrichtig und mangelhaft ist und bestritten werden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüfungsorgane und setzte mit 17 Glücksspielabgabenbescheiden gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO vom 1. Juli 2013 für die Zeiträume 1-12/2011 und 1-5/2012 für jeden Monat die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3

GSpG fest. Der Bemessung der Glücksspielabgaben wurde das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde gelegt.

1. Bescheid Glücksspielabgabe für Jänner 2011: um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderte Jahresbruttospieleinnahmen $2.919,17 \text{ Euro} \times 30\% = 875,75 \text{ Euro}$
2. Bescheid Glücksspielabgabe für Februar 2011: um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderte Jahresbruttospieleinnahmen $2.921,67 \text{ Euro} \times 30\% = 876,50 \text{ Euro}$
3. Bescheid Glücksspielabgabe für März 2011: um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderte Jahresbruttospieleinnahmen $3.325,00 \text{ Euro} \times 30\% = 997,50 \text{ Euro}$
4. Bescheid Glücksspielabgabe für April 2011: um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderte Jahresbruttospieleinnahmen $2.979,17 \text{ Euro} \times 30\% = 893,75 \text{ Euro}$
5. Bescheid Glücksspielabgabe für Mai 2011: um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderte Jahresbruttospieleinnahmen $3.076,67 \text{ Euro} \times 30\% = 923,00 \text{ Euro}$
6. Bescheid Glücksspielabgabe für Juni 2011: um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderte Jahresbruttospieleinnahmen $2.028,33 \text{ Euro} \times 30\% = 608,50 \text{ Euro}$
7. Bescheid Glücksspielabgabe für Juli 2011: um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderte Jahresbruttospieleinnahmen $2.639,17 \text{ Euro} \times 30\% = 791,75 \text{ Euro}$
8. Bescheid Glücksspielabgabe für August 2011: um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderte Jahresbruttospieleinnahmen $3.213,34 \text{ Euro} \times 30\% = 964,00 \text{ Euro}$
9. Bescheid Glücksspielabgabe für September 2011: um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderte Jahresbruttospieleinnahmen $2.553,34 \text{ Euro} \times 30\% = 766,00 \text{ Euro}$
10. Bescheid Glücksspielabgabe für Oktober 2011: um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderte Jahresbruttospieleinnahmen $3.347,50 \text{ Euro} \times 30\% = 1.004,25 \text{ Euro}$
11. Bescheid Glücksspielabgabe für November 2011: um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderte Jahresbruttospieleinnahmen $3.030,84 \text{ Euro} \times 30\% = 909,25 \text{ Euro}$
12. Bescheid Glücksspielabgabe für Dezember 2011: um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderte Jahresbruttospieleinnahmen $3.390,84 \text{ Euro} \times 30\% = 1.017,25 \text{ Euro}$
13. Bescheid Glücksspielabgabe für Jänner 2012: um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderte Jahresbruttospieleinnahmen $2.872,50 \text{ Euro} \times 30\% = 861,75 \text{ Euro}$
14. Bescheid Glücksspielabgabe für Februar 2012: um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderte Jahresbruttospieleinnahmen $2.817,50 \text{ Euro} \times 30\% = 845,25 \text{ Euro}$

15. Bescheid Glücksspielabgabe für März 2012: um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderte Jahresbruttospieleinnahmen 2.150,00 Euro x 30% = 645,00 Euro

16. Bescheid Glücksspielabgabe für April 2012: um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderte Jahresbruttospieleinnahmen 2.440,00 Euro x 30% = 732,00 Euro

17. Bescheid Glücksspielabgabe für 1. bis 15. Mai 2012: um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderte Jahresbruttospieleinnahmen 2.366,66 Euro x 30% = 710,00 Euro

Ergibt Glücksspielabgaben von insgesamt 14.421,30 Euro.

Fristgerecht wurden gegen die 17 Glücksspielabgabenbescheide Berufungen/Beschwerden erhoben. Eingewendet wurde, dass es das Finanzamt unterlassen habe, Ermittlungen in dem entscheidenden Punkt zu führen, ob für den verfahrensgegenständlichen Glücksspielautomat APEX Multi Magic Classic nicht schon eine Vergnügungssteuer an das Land Wien entrichtet worden sei. Schließlich handle es sich bei den gegenständlichen Ausspielungen um das sogenannte „kleine Glücksspiel“, welches vom GSpG alt eingeführt und in Wien in das Wiener Veranstaltungsgesetz übernommen worden sei. Der „APEX Multi Magic Classic“ finde sich auch auf der „Liste gemäß § 15 Abs. 1a Wiener Veranstaltungsgesetz typisierter Münzgewinnspielapparat/ Spiele“, welche vom Wiener Spielapparatebeirat herausgegeben werde.

Demgegenüber sei die Bestimmung des § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG zu sehen, wonach Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung unter Einhaltung der Vorgabe des § 4 Abs. 2 GSpG alt von der Glücksspielabgabe befreit seien. Diese Bestimmung wolle eine Doppelbesteuerung verhindern. Hätte das Finanzamt ordnungsgemäß ermittelt, hätte es erkennen müssen, dass der Bf. durch die bekämpften Glücksspielabgabenbescheide einer unzulässigen Doppelbesteuerung unterworfen werde, weil er bereits Vergnügungssteuer nach dem Wiener VGSG entrichtet habe. Dadurch habe das Finanzamt § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG gleichheitswidrig ausgelegt und der Bf. sei in seinem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz sowie in seinem Eigentumsrecht verletzt.

Der Bf. habe für die verfahrensgegenständlichen Ausspielungen bereits Vergnügungssteuer nach dem Wiener VGSG entrichtet. Durch die erstbehördliche (verfassungswidrige) Auslegung des § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG werde er nun einer Doppelbesteuerung unterworfen, wodurch er in seinem Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz und in seinem Recht auf Unverletzlichkeit des Eigentums verletzt sei. § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG sei verfassungskonform auszulegen und die bekämpften Bescheide seien ersatzlos zu beheben, *in eventu* die bekämpften Bescheide aufheben und die Sache an das Finanzamt zur Verfahrensergänzung und neuerlichen Entscheidung zurückzuverweisen.

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

Das Finanzamt legte, was nach der damaligen Rechtslage möglich war, diese Rechtsmittel ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung der Rechtsmittelinstanz vor.

Im **Vorlagebericht** beantragte das Finanzamt, die Berufungen/Beschwerden als unbegründet abzuweisen und legte eine ausführliche Begründung bei, was dem Bf. auch zugestellt wurde:

„Der Bf. führte im Zeitraum vom 01.01.2011 bis 15.05.2012 Ausspielungen mittels eines ohne landesrechtliche Bewilligung aufgestellten Glücksspielautomaten durch. § 57 Abs. 3 GSpG sieht für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten eine Glücksspielabgabe in Höhe von 30vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospielleinnahmen vor. Die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 4 GSpG bestimmt, dass § 57 GSpG mit 01.01.2011 in Kraft tritt, ein späteres Inkrafttreten des § 57 Abs. 3 GSpG ist ausschließlich für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung vorgesehen. Auch die Befreiungsbestimmung für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten des § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG ist nur dann anwendbar, wenn neben der Einhaltung der Vorgabe des § 4 Abs. 2 GSpG in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 73/2010, die Ausspielung mittels Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung erfolgt. Der vom Bf. betriebene Glücksspielautomat hatte im betreffenden Zeitraum unzweifelhaft keine landesrechtliche Bewilligung. Es war daher im Sinne der Wortinterpretation dem eindeutigen Gesetzeswortlaut zu folgen, welcher keinen Raum für eine anderswertige bzw. verfassungskonforme Auslegung zulässt. Die im oben angeführten Zeitraum erzielten Nettospielleinnahmen waren daher mangels landesrechtlicher Bewilligung von der Glücksspielabgabe nicht befreit und somit abgabepflichtig. Bezugnehmend auf das Vorbringen des Bf., das Finanzamt habe es bei seiner Ermittlungstätigkeit unterlassen herauszufinden, ob für den verfahrensgegenständlichen Glücksspielautomaten bereits eine Abgabe entrichtet worden ist und daraus resultiere eine Mangelhaftigkeit des Verfahrens, ist dem entgegenzuhalten, dass diese Frage nicht von Relevanz war. Wie bereits ausgeführt knüpft eine Befreiung von der Glücksspielabgabe für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten gemäß § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG nicht daran, ob für den betreffenden Automaten bereits eine Steuer entrichtet wurde, sondern ausschließlich an das Bestehen einer landesrechtlichen Bewilligung.“

2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Mit 1.1.2014 ging das Verfahren des Bf. vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht über. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom

Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....

„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“

2.1. Beweiserhebungen

Beweis durch das Bundesfinanzgericht wurde erhoben,

- durch Einsicht in die im Papiermedium vorgelegten Teile der Finanzamtsakten und den Arbeitsbogen über die Außenprüfung ***13***,
- durch Vorbereitungsvorhalt zur mündlichen Verhandlung vor dem Senat vom 30. September 2022,
- durch mündliche Verhandlung vor dem Senat am 7. November 2022, und
- durch Zeugeneinvernahme anlässlich der mündlichen Verhandlung.

Dem Bf. und dem Finanzamt wurde mit den Ladungen zur mündlichen Senatsverhandlung der Vorbereitungsvorhalt zur mündlichen Verhandlung vor dem Senat vom 30. September 2022 mitgereicht, und beiden Parteien die Möglichkeit gegeben, dazu eine schriftliche Stellungnahme abzugeben oder weitere Beweismittel zu nennen.

Am 31. Oktober 2022 hat der Bf. beim Bundesfinanzgericht angerufen und gefragt, wie sich die Glücksspielabgaben berechnen.

Die Berichterstatteerin hat mit E-Mail vom 2. November 2022 an den Bf., sowie in CC an die Fachdienststellenleitung des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Sonderzuständigkeiten den Vorhalt ergänzt und die Glücksspielabgabenberechnung der 17 Bescheide dargestellt. Der Inhalt dieser E-Mail wurde unter Punkt 1. in den Verfahrensgang eingearbeitet.

Bis zur mündlichen Verhandlung vor dem Senat wurde weder vom Finanzamt, noch vom Bf. eine Stellungnahme abgegeben.

2.2. Mündliche Verhandlung vor dem Senat

Die mündliche Verhandlung vor dem Senat fand am 7. November 2022 statt. Ergänzend wurde ausgeführt:

Der Bf. brachte vor: *Wir haben das kleine Glücksspiel gespielt. Diese 1.400 Euro Vergnügungssteuer wurden immer bezahlt. Alle anderen Steuern wurden für diesen Automaten pünktlichst bezahlt. Wenn ich jedes Monat 30% Glücksspielabgabe zahlen müsste, müsste ich jedes Monat Geld mitbringen. Wenn Sie schon sagen, ich muss das bezahlen, dann müsste die ***8*** KG zur geteilten Hand dafür herangezogen werden, denn diese war mein Partner. Außerdem müsste man die ***8*** KG auch einladen, dass diese hier Stellung nimmt. Der Herr ***14*** hat die Abrechnung für meine Firma gemacht. Wir haben immer nur kleines Glücksspiel gemacht, ein großes Glücksspiel, das hätten wir als kleine Firma ja nie bekommen. Wenn ich zur monatlichen Vergnügungssteuer von 1.400 Euro, zu den anderen Steuern, und - das die ***8*** KG mein Partner war, noch die 30% Glücksspielabgabe, d.h. 14.000 Euro zahlen muss, da müsste ich noch zusätzlich arbeiten gehen, das kann es nicht sein.*

*Die Konzession für diesen Glücksspielautomaten war ja da, aber die Verlängerung haben wir nicht bekommen. Herr ***14*** ist immer wieder auf das Magistrat gegangen und hat nachgefragt, er wurde immer wieder vertröstet, weil man nicht wusste, ob das kleine Glücksspiel für Wien gleich oder erst 2014 abgeschafft wird.*

*Ich möchte etwas beanstanden, ich habe nur 14 Tage Zeit gehabt, mich vorzubereiten. Und, warum wurde die Fa. ***8*** nicht eingeladen?*

Vorsitzende: *Weil die Bescheide an Sie gerichtet wurden und Sie dagegen Beschwerde erhoben haben.*

Weiters brachte der Bf. vor, dass auch die ***7*** ***8*** KG für den Glücksspielautomaten verantwortlich sei und verwies auf § 59 Abs. 4 GSpG (Haftender). Er ersuchte, ihm Zeit zu geben, dass er sich einen Rechtsbeistand nehmen könne, er sei überfordert, er sei Pensionist und die Angelegenheit sei 10 Jahre her. Sein Steuerberater, der nun in Pension sei, hätte ihm auch keine Aufklärung geben können. Er habe seinen früheren Angestellten mitgebracht, um dem Senat und dem Finanzamt bildlich das zu zeigen, was er monatlich zu zahlen gehabt hätte, wenn er zusätzlich zur Vergnügungssteuer auch die Glücksspielabgabe zu zahlen gehabt hätte. Die Fa. ***9*** sei eine Automatenaufstellfirma gewesen, die der Bf. von einer anderen Firma übernommen hätte. Die Glücksspielautomaten waren schon in den verschiedenen Lokalen aufgestellt, als er die Firma übernommen habe. Damals habe man nicht gewusst, ob das kleine Glücksspiel in Wien abgeschafft werde. Es hätten alle auf die Standortkonzession gewartet, und für solche Glücksspielautomaten, die keine Standortkonzession hatten, hätte man eben die Verwaltungsstrafe gezahlt, das seien vielleicht 200 Euro gewesen. In seinem Kaffeehaus habe er 3 Monate vor dem Auslaufen des kleinen Glücksspiels in Wien eine Konzession für 10 Jahre bekommen.

Finanzamt (vertreten durch den Fachdienststellenleiterstellvertreter): *Gegenstand des Beschwerdeverfahrens heute ist ausschließlich die Glücksspielabgabe, genauer die Rechtmäßigkeit der Festsetzung, ob die Festsetzungen zu Recht erfolgt sind. Das heißt, es ist*

nicht Gegenstand die USt, die Vergnügungssteuer, allfällige landesrechtliche Bewilligungsverfahren, und auch nicht Fragen der Einbringung. Es ist betreffend Bewilligungen lediglich relevant, ob in den gegenständlichen Zeiträumen eine landesrechtliche Bewilligung aufrecht war oder nicht. Dies ist hier unstrittig zu verneinen. Es stellt sich nur die Frage, ist dieser Tatbestand verwirklicht worden oder nicht und ob allenfalls eine Befreiungsbestimmung anzuwenden ist oder nicht. Auch kommt es nicht auf ein Verschulden an, es muss lediglich objektiv der Tatbestand verwirklicht worden sein.

*Zum Thema der ***8*** KG: Sie sind Schuldner der Abgabe und wurden als Abgabenschuldner herangezogen. Der Schuldner kann und wurde für die gesamte Abgabenschuld herangezogen. § 59 Abs. 4 GSpG, das betrifft die Haftung, das ist das Einstehenmüssen für eine fremde Schuld. Aber Sie wurden als Schuldner herangezogen.*

Das Thema zur kurzen Zeit: das FA hat keine Einwände, sollte das BFG eine Frist für eine allfällige zusätzliche Stellungnahme einräumen. Sie wurden damals vertreten. Damals hat sich das ein Rechtsanwalt angesehen. Aber es hat sich an der Rechtslage nichts geändert.

Frau Mag.Dr. Koran erklärt dem Bf. den Unterschied zwischen dem Festsetzungsverfahren und der Einbringlichkeit.

Finanzamt: *Es kommt auch zu einer Festsetzung von Aussetzungszinsen, da bis jetzt die Aussetzung beantragt worden war.*

Frau Mag.Dr. Koran erklärt dem Bf., dass ein Rechtsbeistand in einem allfälligen Nachsichtsverfahren Sinn machen würde, der könnte vorbringen, dass der Bf. Pensionist sei, und dass Ausgaben für die Pflege von Angehörigen angefallen seien.

Das Finanzamt ergänzte, dass der Bf. nach Abschluss des gegenständlichen Glücksspielabgabenverfahrens einen Antrag auf Nachsicht stellen könne, und zwar sowohl hinsichtlich der Glücksspielabgabe, als auch hinsichtlich der Aussetzungszinsen.

Bf.: *Was ich nicht verstehe, ist, ich habe einen Partner, warum wurde ich dafür allein herangezogen?*

Finanzamt: *Sie haben mit dem Partner einen Vertrag, Sie können sich zivilrechtlich an den Partner wenden. Da wäre sicher für Sie ein Rechtsbeistand günstig.*

Bf.: *Die ***8*** hat 50% bekommen, warum muss ich alles bezahlen.*

Finanzamt und Frau Mag.Dr. Koran: *Weil das im Gesetz so vorgesehen ist. Das FA und die Gerichte müssen die Gesetze vollziehen.*

Finanzamt: *Wir ziehen regelmäßig den Veranstalter als Abgabenschuldner heran.*

Zum Beweisthema Abrechnung für den Bf. wurde der vom Bf. nominierte frühere Angestellte ***15*** ***14*** als Zeuge vernommen: *Die Abrechnung habe ich so gemacht: Einspielergebnis abzüglich USt, abzüglich Vergnügungssteuer und das Nettoergebnis 50:50 genommen. 50% hat Herr ****Bf.**** bekommen, 50% der Lokalbetreiber. Ich habe auch die Abrechnung für den speziellen Glücksspielautomaten gemacht, der Gegenstand dieses Verfahrens ist. Ich habe auch diese Belege erstellt, Herr ****Bf.**** war dabei und hat das auch kontrolliert.*

3. Gesetzliche Grundlagen

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

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

§ 57 Glücksspielgesetz, mit der Überschrift „Glücksspielabgaben“ lautet auszugsweise:

§ 57 Abs. 1 GSpG: *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.*

....

§ 57 Abs. 3 GSpG: *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.*

§ 57 Abs. 4 GSpG: *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 nach § 14 durchgeführt werden.

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

§ 57 Abs. 5 GSpG: *Jahresbruttospieleinnahmen sind die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.*

§ 57 Abs. 6 GSpG: *Von der Glücksspielabgabe befreit sind*

....

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,

....

§ 59 Abs. 2 GSpG: *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.

§ 31a GSpG mit der Überschrift „Erhebung von Landes- und Gemeindeabgaben“ lautet:
(Grundsatzbestimmung) *Die Länder und Gemeinden dürfen die Konzessionäre und Bewilligungsinhaber nach den §§ 5, 14 und 21 und deren Spielteilnehmer sowie Vertriebspartner weder dem Grunde noch der Höhe nach mit Landes- und Gemeindeabgaben belasten, denen keine andere Ursache als eine nach diesem Bundesgesetz konzessionierte Ausspielung zu Grunde liegt. Davon abweichend sind Fremdenverkehrsabgaben zulässig, insoweit die Konzessionäre und Bewilligungsinhaber sowie deren Spielteilnehmer und Vertriebspartner sowohl nach dem Steuergegenstand als auch nach dem Steuersatz nicht umfangreicher als die anderen Abgabepflichtigen steuerlich belastet werden.*

Nach § 1 Abs. 1 Z 3 Wiener Vergnügungssteuergesetz unterliegt das Halten von Spielapparaten der Vergnügungssteuer.

§ 6 Abs. 1 Wiener VGSG in der Fassung LGBL. 2005/56 lautete: „Für das Halten von Spielapparaten, durch deren Betätigung ein Gewinn in Geld oder Geldeswert (so zB Jeton- oder Warengewinn) erzielt werden kann, beträgt die Steuer je Apparat und begonnenem Kalendermonat 1.400 Euro. Die Steuerpflicht besteht unabhängig davon, ob die Entscheidung über das Spielergebnis durch den Apparat selbst, zentralseitig oder auf eine sonstige Art und Weise herbeigeführt wird.“

§ 6 Abs. 1 Wiener VGSG in der Fassung LGBL. 2011/19 lautet: „Für das Halten von Spielapparaten, durch deren Betätigung ein Gewinn in Geld oder Geldeswert (so zB Jeton- oder Warengewinn) erzielt werden kann und für die keine Bewilligung oder Konzession nach den §§ 5, 14 oder 21 GlücksspielG, BGBl. Nr. 620/1989, in der Fassung BGBl. I Nr. 111/2010, erteilt wurde, beträgt die Steuer je Apparat und begonnenem Kalendermonat 1.400 Euro. Die Steuerpflicht besteht unabhängig davon, ob die Entscheidung über das Spielergebnis durch den Apparat selbst, zentralseitig oder auf eine sonstige Art und Weise herbeigeführt wird.“

Bemerkt wird, dass das Wiener Vergnügungssteuergesetz 2005, LGBL. 2005/56 mit 31.12.2016 in „Wiener Glücksspielautomatenabgabegesetz“ geändert wurde. Auf Sachverhalte vor dem 1. Jänner 2017 sind die bisherigen Bestimmungen weiterhin anzuwenden.“ (LGBL. 2016/63).

4. Festgestellter Sachverhalt

Der Bf. betrieb im Zeitraum 1.1.2011 bis 15.5.2012 Glücksspielautomaten an 6 Standorten mit Landesbewilligung (***16*** **17***; ***18***; ***19***; ***20***; ***21***).

Im Zuge einer Glücksspielkontrolle am 15. Mai 2012 in den Räumlichkeiten in ***3***, ***4***, Lokal „***5***“, beschlagnahmte die Finanzpolizei ein Glücksspielgerät Gerätenummer ***6***, Gehäusebezeichnung APEX Multi Magic Classic. Als Inhaberin wurde die ***7*** **8*** KG, und als Veranstalter und Eigentümer des Glücksspielgerätes konnte der Bf. (Firmenname: ***9***) ermittelt werden. Das Gerät stand seit 1. November 2010 im Lokal.

Die Fa. ***9*** war eine Automatenaufstellfirma, die der Bf. von einer anderen Firma übernommen hat. Zum Zeitpunkt der Übernahme waren die Glücksspielautomaten schon in den verschiedenen Lokalen aufgestellt. Die landesrechtliche Bewilligung („Standortkonzession“) für diesen beschwerdegegenständlichen Glücksspielautomaten gab es, aber die Verlängerung habe der Bf. nicht bekommen. Der frühere Angestellte des Bf. sei immer wieder zum Magistrat gegangen und hat nachgefragt. Da man nicht wusste, ob das kleine Glücksspiel für Wien gleich oder erst 2014 abgeschafft wird, wurde er immer wieder getröstet.

Nach den Feststellungen der Finanzpolizei handelt es sich bei dem Glücksspielgerät um ein Gerät mit Geldeinzugs- bzw. Einwurfsvorrichtung, auf dem jeweils mehrere Spiele mit unterschiedlichen Einsatzhöhen, gespielt werden können. Der Spieler hat dabei nur die Möglichkeit, die Einsatzhöhe pro Spiel festzulegen. Nach Spielauslösung durch Drücken einer Starttaste (diese bewirkt ein Drehen der virtuellen Walzen) besteht keine Möglichkeit, den Spielerfolg (das Ergebnis der Walzensymbole nach Stillstand der Walzen) gezielt selbst zu bestimmen. Die mit dem Gerät möglichen Glücksspiele konnten nur gegen Vermögenswerte Einsatzleistung (Mindesteinsatz 0,50 Euro bis maximal 5,00 Euro) durchgeführt werden, für welche eine Vermögenswerte Leistung vom Veranstalter in Aussicht gestellt wurde (Gewinn laut Gewinnplan Maximal 20 Euro+ 998 SG).

Der Bf. besaß für diesen Glücksspielautomaten weder eine landesrechtliche Bewilligung gemäß § 5 GSpG, noch eine Konzession gemäß § 14 GSpG.

Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG wurde keine entrichtet, Glücksspielabrechnungen nicht eingereicht.

5. Erwägungen

5.1. Allgemeines

Glücksspielabgaben iSd GSpG können zu den Rechtsverkehrsteuern gezahlt werden und besteuern im Wesentlichen den Abschluss von Glücksspielverträgen iSd ABGB.

Bemessungsgrundlage ist im Wesentlichen der Einsatz, der Gewinn oder ein daraus saldierter Betrag, auf die ein Prozentsatz angewendet wird.

Die **Vergnügungssteuer Wien** wird zu den Verkehrsteuern auf tatsächliche Handlungen gezahlt und besteuert das Halten von Glücksspielautomaten mit einem fixen Betrag von 1.400 Euro pro Monat pro Glücksspielautomat (*Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Tz 952).

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass der Bf. mit dem gegenständlichen Glücksspielautomaten Glücksspiele iSd § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG durchgeführt hat. Es wird auch nicht die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 Abs. 3 GSpG dem Grunde nach bestritten, sondern der Bf. möchte in seinem Fall die Befreiung gemäß § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG beanspruchen. Da er für den Glücksspielautomaten – nach seinem Vorbringen - Vergnügungssteuer für Wien entrichtet habe, sei er gemäß § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG von der Glücksspielabgabe befreit.

In § 4 GSpG sind gewisse Glücksspiele explizit vom Bundesmonopol ausgenommen, wobei die Ausnahmetatbestände an die Form der Durchführung des Glücksspiels anknüpfen (*Kohl*, Glücksspielmonopol 15), zu denen gemäß § 4 Abs. 2 GSpG Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten gemäß § 5 GSpG zählen, die der Regelungskompetenz der Länder gemäß Art 15 Abs. 1 B-VG unterliegen (früher „kleines Automatenglücksspiel“). Das Glücksspielgesetz enthält bundesgesetzliche Mindestregelungen. (*Kohl*, Glücksspielmonopol 49). Die konkreten Voraussetzungen für das Vorliegen von Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten werden in § 5 GSpG normiert. (*Rapani/Kotanko* in Zillner [Hrsg], Kommentar zum Glücksspielgesetz mit ausgewählten Fragen des Wettensrechts, § 4 Rz 17).

Die Berechnung der Glücksspielabgabe wurde in den Beschwerdeschreiben nicht bestritten, sondern erst mit dem Anruf des Bf. beim Bundesfinanzgericht am 31. Oktober 2022.

Der Bf. betrieb im Zeitraum 1.1.2011 bis 15.5.2012 Glücksspielautomaten mit Landesbewilligung an 6 Standorten (**16** **17**; **18**; **19**; **20**;

21) und als einzigen Glücksspielautomaten ohne Landesbewilligung jenen im Standort Cafe ***5***. Der Bf. hat auch keine Konzession gemäß § 14 GSpG.

5.2. Hintergrund und Entwicklung der Befreiungsbestimmung des § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG

Nach § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG sind 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 von der Glücksspielabgabe befreit. Diese Befreiungsbestimmung umfasst Ausspielungen mit Glücksspielautomaten, die aufgrund von landesgesetzlichen Bestimmungen vor der GSpG-Novelle 2010 bewilligt wurden (sog. „altes kleines Automatenglücksspiel“). Bei diesen Ausspielungen existiert bereits eine landesgesetzliche Verpflichtung zur Abfuhr der Vergnügungssteuer, weshalb durch die Befreiung von der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG eine Doppelbesteuerung vermieden werden soll. (*Meilinger/Papst* in Zillner [Hrsg], Kommentar zum Glücksspielgesetz mit ausgewählten Fragen des Wettensrechts, § 57 Rz 147).

§ 6 Abs. 1 Wiener VGSG in der ursprünglichen Fassung LGBl. 2005/56 sah nämlich noch keine Vermeidung einer Doppelbelastung mit Glücksspielabgaben bzw. Rechtsgeschäftsgebühren für Konzessionäre und Bewilligungsinhaber vor. Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten waren vor dem 1.1.2011 gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG von der Rechtsgeschäftsgebührenpflicht ausgenommen. Mit der Änderung des Glücksspielgesetzes und Überführung der diesbezüglichen Rechtsgeschäftsgebühren in die §§ 57 bis 59 GSpG als Glücksspielabgaben wurde auch das Vergnügungssteuergesetz mit LGBl. 2011/19 ab 18. Februar 2011 dahingehend geändert, dass in § 6 Abs. 1 Wiener VGSG Konzessionäre und Bewilligungsinhaber gemäß § 5 GSpG mit ihren Glücksspielautomaten von der Vergnügungssteuer befreit wurden.

In Bezug auf die Bewilligungen nach der alten Rechtslage (vgl. § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG) und auch für das Halten von Glücksspielautomaten ohne landesrechtliche Bewilligung dürfen weiterhin Vergnügungssteuern erhoben werden. Das ergibt sich aus der Regierungsvorlage 657 BlgNR 24. GP 11.

Der Bf. kann daher nichts für sich gewinnen, wenn er auf § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG rekurriert. Nach der Rechtslage vor dem 1.1.2011 wurde gemäß § 6 Abs. 1 Wiener VGSG Vergnügungssteuer auf das Halten von Spielapparaten erhoben, gleichgültig, ob eine Konzession oder landesrechtliche Bewilligung bestand. Im vorliegenden Fall geht es um die Glücksspielabgabepflicht für den Bf. für Ausspielungen mit einem Glücksspielautomaten ohne landesrechtliche Bewilligung und Konzession für den Zeitraum 1.1.2011 bis 15.5.2012. Der Glücksspielautomat des Bf. stand seit 1. November 2010 im Lokal und hatte auch keine „alte Landesbewilligung“.

Nach der RV 657 BlgNR 24. GP zu BGBl. I 2010/73 regelt § 57 Abs. 3 GSpG die Besteuerung der Glücksspielautomaten, die weder auf Basis einer Landesbewilligung noch einer Bundeskonzession betrieben werden. § 57 Abs. 4 GSpG regelt die Besteuerung der bewilligten Glücksspielautomaten.

Weiters ist § 31a GSpG zu beachten. § 31a GSpG wurde mit BGBl 1993/695 über Initiativantrag (IA 554/A BlgNR 18. GP eingefügt. Die RV 657 BlgNR 24 GP zu BGBl I 2010/73 (betreffend § 31a und § 60 Abs. 25 GSpG) lauten: **„Um eine unsachgemäße Doppelbesteuerung zu vermeiden, dürfen glücksspielrechtliche Konzessionäre und Bewilligungsinhaber sowie deren Spielteilnehmer weder dem Grunde noch der Höhe nach mit weiteren Abgaben belastet werden. Die Veranstaltung von Glücksspielen wird nämlich bereits mit vorliegendem Gesetz einer Besteuerung unterzogen.** Im Vergleich zur derzeitigen Regelung entfällt damit – soweit Glücksspiele besteuert werden – die Möglichkeit für den Landesgesetzgeber, glücksspielrechtliche Konzessionäre und Bewilligungsinhaber oder deren Spielteilnehmer mit Landes- und Gemeindeabgaben zu belasten, und zwar auch dann, wenn auch andere Steuerpflichtige erfasst werden. Die bisherige Regelung hat nämlich entgegen ihrer Intention Doppelbelastungen für die Konzessionäre nicht verhindert, weil diese sowohl durch Bundesabgaben betroffen waren als auch durch teils erhebliche Landes- und Gemeindeabgaben, von denen zwar – zumindest formal – auch andere Steuerpflichtige betroffen waren, letztere aber eben nicht zusätzlich zu den Bundesabgaben. Mit dieser Änderung entfällt in der Praxis vor allem die Kompetenz der Landesgesetzgeber zur Regelung der Vergnügungssteuern (unabhängig von ihren teilweise davon abweichenden Bezeichnungen, wie etwa NÖ Glücksspielautomatenabgabe, Tiroler Kriegsoffer- und Behindertenabgabengesetz oder Vorarlberger Kriegsofferabgabe). Die bundesgesetzliche Ermächtigung der Gemeinden, eine Vergnügungssteuer in Hundertteilen des Eintrittsgeldes auszuschreiben, entfällt für Konzessionäre des Bundes parallel dazu in der Novelle zum Finanzausgleichsgesetz 2008 (FAG 2008) für die Veranstaltung von Glücksspielen. Die Grundsatzbestimmung untersagt freilich lediglich landesgesetzlich geregelte Landes- und Gemeindeabgaben, denen keine andere Ursache als eine nach diesem Bundesgesetz konzessionierte Ausspielung zu Grunde liegt. Andere Abgaben betreffen, soweit sie die Tatbestände erfüllen, auch die glücksspielrechtlichen Konzessionäre und Bewilligungsinhaber; das gilt nicht zuletzt auch für die (bundesgesetzlich geregelten) Grundsteuer und Kommunalsteuer. Die Überlegungen, die zum Entfall insbesondere der Vergnügungssteuern führen, gelten allerdings nicht für die Fremdenverkehrsabgaben: Diese Abgaben besteuern das Interesse der Marktteilnehmer am Fremdenverkehr und deren Nutzen daraus, wobei der Ertrag regelmäßig für Belange des Fremdenverkehrs zweckgebunden wird. Diese Abgabe trifft, zusätzlich zu den sonstigen Abgaben, auch andere Fremdenverkehrsinteressenten, eine Benachteiligung der glücksspielrechtlichen Konzessionäre und Bewilligungsinhaber (und deren Spielteilnehmer) kann sich daher daraus nicht ergeben, solange sie nicht anders und umfangreicher besteuert werden als die anderen Abgabepflichtigen. Durch die diesbezügliche Einschränkung des § 31a soll daher ermöglicht

werden, dass glücksspielrechtliche Konzessionäre und Bewilligungsinhaber weiter wie bisher mit Fremdenverkehrsabgaben belastet werden. Eine willkürliche höhere Einstufung von glücksspielrechtlichen Konzessionären und Bewilligungsinhabern innerhalb der Fremdenverkehrsabgaben in höhere Abgabekategorien als bisher wäre allerdings ein Missbrauch des verbliebenen Besteuerungsrechtes und eine Verletzung der Grundsatzbestimmung.“

Gemäß der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 4 GSpG trat § 57 GSpG mit 1. Jänner 2011 in Kraft, ein späteres Inkrafttreten des § 57 Abs. 3 GSpG, nämlich ein Jahr nach Inkrafttreten eines Landesgesetzes über Landesausspielungen mit Glücksspielgaben, war ausschließlich für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung vorgesehen.

5.3. Rechtsprechung zur Doppelbesteuerung mit Glücksspielabgaben und Vergnügungssteuer

Zur Frage der Doppelbesteuerung von Glücksspielautomaten ohne Landesbewilligung mit Glücksspielabgaben und Vergnügungssteuern gibt es bereits höchstgerichtliche Entscheidungen zur Vergnügungssteuer:

VfGH 28.6.2007, B1895/06

In einem Fall nach der Rechtslage vor dem 1.1.2011 wurden Videolotterieterminals iSd §12a GSpG des Konzessionärs der Vergnügungssteuer gemäß § 6 Abs. 1 Wr. VGSG unterzogen. Der Verfassungsgerichtshof entschied zu § 31a GSpG und § 6 Wr. VGSG, dass keine Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte durch Vorschreibung von Vergnügungssteuer für den Betrieb von Videolotterieterminals als Teil einer Elektronischen Lotterie kein Verstoß gegen § 31a GSpG vorliegt, wenn die Vergnügungssteuer zusätzlich zur Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG bzw. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG (Rechtslage vor dem 1.1.2011) erhoben wird. Mit § 31a GSpG sei nicht eine vollständige Abgabenfreistellung dieser Tatbestände normiert, sondern lediglich Sonderbelastungen untersagt. Untersagt ist dem Landesgesetzgeber nicht die Besteuerung der Konzessionäre (Spielteilnehmer) schlechthin, sondern ihre diskriminierende Belastung. *„Zu einem anderen Ergebnis führt auch nicht der Hinweis der Beschwerde auf die Summe der Abgabenbelastung durch die Kumulation von landes- und bundesgesetzlich geregelten Abgaben: Dass das Glücksspiel mit einem Teil der dem §6 Wr. VGSG subsumierten Apparate (nämlich jenem, der auch dem GSpG unterliegt) zusätzlich noch mit Abgaben einer anderen Gebietskörperschaft (Bund) belastet ist, verstärkt nicht die Intensität der landesgesetzlich geregelten Abgabe als solche. Stellt die landesgesetzlich geregelte Abgabe - isoliert betrachtet - keinen Missbrauch der Abgabenform dar, erlaubt der alleinige Umstand des Hinzutretens von Abgabenbelastungen des Bundes nicht die*

Schlussfolgerung, dass der Landesgesetzgeber in die Sachkompetenz des Bundes eingegriffen hätte.“

Und „Der Gerichtshof kann aber auch nicht finden, dass mit den vorgelegten Wirtschaftlichkeitsberechnungen, auch wenn man von der Richtigkeit der ihnen zugrunde liegenden Ansätze und Annahmen ausgeht, erwiesen wäre, dass es im vorliegenden Fall zu einer verfassungsrechtlich allenfalls verpönten "Erdrosselung" einer bestimmten Erwerbstätigkeit kommt. Der Steuergesetzgeber ist, solange er nicht eine Erwerbstätigkeit vollkommen unterbindet, nicht verpflichtet, die Rentabilität der belasteten Tätigkeiten zu garantieren. Im bereits zitierten Erk. Slg. 9750/1983 hat der Gerichtshof in vergleichbarem Zusammenhang (Vergnügungssteuerbelastung von Geldspielautomaten) ausgeführt: "Daß die Regelung die Rentabilität solcher Automaten herabsetzt und Unternehmen in wirtschaftliche Schwierigkeiten bringen kann, ist nicht zu bezweifeln. Ein solcher Effekt kann bei jeder Besteuerung eintreten. Wer seinem Erwerb ausschließlich oder vorwiegend mit jenen Geräten nachgeht, die ein Gesetz höher besteuert oder gar verbietet, wird dadurch besonders hart getroffen. Der Wesensgehalt der Grundrechte wird allein dadurch nicht berührt." Dass im vorliegenden Fall die Steuerbelastung durch die Kumulation von Steuerzugriffen verschiedener Steuergläubiger bewirkt wird, führt zu keiner anderen Beurteilung.“

VfGH 5.12.2011, B 533/11

Das Erkenntnis VfGH 5.12.2011, B 533/11 erging zu § 31a, § 57 Abs. 6 GSpG, § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG und den Vergnügungssteuern. Dem Gesetzgeber ist nicht entgegenzutreten, wenn er statt eines Verbotes des Aufstellens von Geldspielautomaten (das ein Ausweichen in andere, vor allem illegale Varianten des Glücksspiels auslösen kann) eine Eindämmung der Automatenaufstellung oder des Spielens mit Hilfe einer Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte. *Nach § 60 Abs 25 Z2 GSpG idF BGBl. I 73/2010 dürfen Ausspielungen mit Glücksspielautomaten, die auf Grundlage landesgesetzlicher Bewilligungen in der Vergangenheit zugelassen wurden ("kleines Glücksspiel"), auf Basis der alten Rechtslage innerhalb der Übergangsfrist weiter betrieben werden. Die Aufsteller sind damit während dieses Zeitraumes von der neuen Glücksspielabgabe nach §57 Abs6 GSpG nF befreit, unterliegen aber (weiterhin) den Vergnügungssteuern der Länder (vgl. die Erläuterungen zur GSpG-Novelle 2010, RV 657 BlgNR 24. GP, S 11). Die einschlägige Regelung erlaubt es den Aufstellern, bis zum Ablauf der Übergangsfrist weiterhin Geldspielautomaten zu betreiben, sie ist aber nicht so zu verstehen, dass die Länder (oder Gemeinden) die Abgabenbelastung für diese Automaten in diesem Zeitraum unverändert zu lassen hätten, sie insbesondere nicht erhöhen dürften. Im Hinblick auf das oben Ausgeführte ist auch nicht davon auszugehen, dass die in Rede stehende Abgabenerhöhung einem (vorgezogenen) Verbot, die Automaten zu betreiben, gleichzuhalten wäre.*

VwGH 17.11.2014, 2012/17/0591

„Im hier vorliegenden Fall wird die Pauschsteuer nach § 18 Abs. 1 TVStG für das Aufstellen von Glücksspielautomaten, bei denen unter anderem keine Ausspielung nach § 2 GSpG durch Konzessionäre und Bewilligungsinhaber nach den §§ 5, 14, 21 und 22 GSpG erfolgt (§ 18 Abs. 3 lit. c TVStG), erhoben. Nun ist dem Beschwerdeführer einzuräumen, dass er gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und elektronischen Lotterien über Video-Lotterie-Terminals der Glücksspielabgabe unterliegen kann. **Eine Doppelbesteuerung zu vermeiden war dem Bundesgesetzgeber allerdings ausweislich der Materialien zur Glücksspielgesetznovelle 2010 (RV 657 d.B. 24. GP, Seite 8) nur hinsichtlich der nach dem GSpG konzessionierten Ausspielungen ein Anliegen.** Noch deutlicher kommt dies bei der mit dem genannten Gesetz vorgenommenen Änderung zum Finanzausgleichsgesetz 2008 zum Ausdruck, wo durch § 15 Abs. 3 Z 1 leg. cit. ausdrücklich die Gemeinden zur Ausschreibung von Lustbarkeitsabgaben (Vergnügungssteuern) ermächtigt werden, wovon nur Ausspielungen gemäß § 2 GSpG durch Konzessionäre und Bewilligungsinhaber nach den §§ 5, 14, 21 und 22 GSpG ausgenommen werden. In der Regierungsvorlage (aaO, Seite 11) wird explizit davon gesprochen, dass diese Änderungen die Länder und Gemeinden nicht hindern, Vergnügungssteuern auf verbotene Ausspielungen zu erheben.

Der Tiroler Landtag nahm die Glücksspielgesetznovelle 2010 nicht zum Anlass, von der Vergnügungssteuer abzustehen. Im Gegenteil, das TVStG wurde der Glücksspielgesetznovelle 2010 entsprechend um Ausspielungen gemäß § 2 GSpG durch Konzessionäre und Bewilligungsinhaber nach den §§ 5, 14, 21 und 22 GSpG eingeschränkt und dazu in den Erläuternden Bemerkungen zum Entwurf der Änderung des TVStG (6/2011, Seite 8) festgehalten, dass eine Steuerpflicht künftig nur mehr bei illegalen Glücksspielautomaten bestehen soll.

Die Glücksspielgesetznovelle 2010 steht sohin der Erhebung der Vergnügungssteuer nach § 18 Abs. 1 TVStG nicht entgegen.“

VwGH 16.12.2015, 2013/17/0884

Der Umstand, dass im Übergangszeitraum nach § 60 Abs 25 Z 2 GSpG für bestimmte Apparate ("Glücksspielautomaten, die aufgrund landesgesetzlicher Bewilligung gemäß § 4 Abs 2 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz", gemeint: vor BGBl I Nr 73/2010) keine Glücksspielabgabe des Bundes zu entrichten war, besagt jedenfalls nicht, dass auch die Anwendung des VGSG ausgeschlossen gewesen wäre (vgl Strejcek/Bresich (Hrsg), Glücksspielgesetz², Anmerkungen zu § 31a GSpG Rz 5 und § 57 GSpG Rz 4 ff). Darüber hinaus beruhen die Überlegungen der Beschwerde aber wie bereits ausgeführt auf der unzutreffenden Prämisse, dass der Ort der Ausspielungen im Beschwerdefall in der Steiermark gelegen sei. Die Übergangsvorschrift des § 60 Abs 25 Z 2 GSpG greift daher nicht ein. Aber selbst wenn man von der Anwendbarkeit des

§ 60 Abs 25 Z 2 GSpG ausgehen wollte, bleibt unerfindlich, was aus der in diesem Zusammenhang wieder gegebenen Aussage des Verfassungsgerichtshofes im Beschluss vom 28. Februar 2012, B 1025/11, für den Standpunkt der beschwerdeführenden Partei zu gewinnen wäre, kommt doch der Verfassungsgerichtshof ebenfalls zum Schluss, dass "für die Glücksspielapparate bis Ende 2015 weiterhin Vergnügungssteuerpflicht gegeben" sei. Wenn diese Aussage, wie in der Beschwerde vertreten, zu einem gleich gelagerten Sachverhalt ergangen sein sollte, spräche sie nicht gegen die Vorschreibung der Abgabe nach dem VGSG (vgl im Übrigen Strejcek/Bresich (Hrsg), Glücksspielgesetz2, § 31a GSpG Rn 5). Im Übrigen ist auch auf die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes in seinem Ablehnungsbeschluss vom 21. Februar 2013, B 92/13, zu verweisen, in denen der Verfassungsgerichtshof klargestellt hat:

*"Soweit die Beschwerden aber insofern verfassungsrechtliche Fragen berühren, als die Rechtswidrigkeit der den angefochtenen Bescheid tragenden Rechtsvorschriften behauptet wird, **übersehen sie, dass Vergnügungssteuern auf (Spiel-)Apparate weiterhin erhoben werden dürfen, wenn weder Bewilligungen nach der alten noch nach der neuen Rechtslage bestehen** (§ 31a GSpG nF; Hinweis auf RV 657 BlgNR 24. GP, 11)."*

Was aus den in der Beschwerde genannten Ausführungen in den Erläuterungen zur Novelle zum VGSG durch LGBl Nr 19/2011 (die von der belangten Behörde zitiert worden seien) für den Standpunkt der beschwerdeführenden Partei abzuleiten sein sollte, bleibt unerfindlich. Es trifft zu, dass der Landesgesetzgeber auch verbotene Ausspielungen besteuern kann. Er kann aber nicht nur verbotene Ausspielungen besteuern. Welchen Zweck die Ausführungen zur Frage, ob eine verbotene Ausspielung vorliege oder nicht, haben sollten, ist daher nicht ersichtlich (vgl auch die Ausnahme von der Abgabe des Bundes in § 57 Abs 6 Z 2 GSpG). Zudem lag weder eine nach steiermärkischen Landesrecht zulässige Ausspielung vor noch wurde in der Beschwerde auch nur behauptet, dass die beschwerdeführende Partei für die in Rede stehenden Ausspielungen über eine Konzession des Bundes verfügt hätte.

Soweit sich die beschwerdeführende Gesellschaft auf eine Verletzung in ihrem aus Art 16 GRC ableitbaren Recht auf unternehmerische Freiheit beruft, wird gemäß § 43 Abs 2 VwGG auf die Entscheidungsgründe des genannten hg Erkenntnisses vom 9. September 2013, 2013/17/0217 bis 0231 und 0236 bis 0238, verwiesen.

VwGH 20.1.2016, 2013/17/0325

Zum Vorarlberger Kriegsopferabgabengesetz entschied der VwGH 20.1.2016, 2013/17/0325, dass sich bereits aus dem Wortlaut des § 31a GSpG – vor allem aus der jeweiligen Verknüpfung der Worte „Konzessionäre“ bzw. „Bewilligungsinhaber“ mit den entsprechenden Tatbeständen des GSpG – eindeutig ergibt, dass nur die Konzessionäre und Bewilligungsinhaber iSd GSpG nicht mit Landes- und Gemeindeabgaben belastet werden sollen, nicht aber gewerberechtlich befugte Pokersalonbetreiber: „In den ErläutRV zur GSpG-Novelle 2010, BGBl I 2010/73, 657

BlgNR 24. GP 8, wurde zwar als Grund für die Befreiung der Konzessionäre und Bewilligungsinhaber von den Landes- und Gemeindeabgaben die Vermeidung einer unsachgemäßen Doppelbesteuerung angeführt. **Allerdings geht auch aus den Erläuterungen unzweifelhaft hervor, dass sich die Abgabenbefreiung lediglich auf „glücksspielrechtliche Konzessionäre und Bewilligungsinhaber“ beziehen soll** und Doppelbelastungen nur „für die Konzessionäre“ verhindert werden sollen. Diese sind nämlich bereits den Konzessions- und Spielbankabgaben unterworfen, deren teils beträchtliche Höhe das Verbot von zusätzlichen Landes- und Gemeindeabgaben gerechtfertigt erscheinen lässt. Indessen trifft dies auf gewerberechtlich befugte Pokersalonbetreiber nicht zu, sodass deren unterschiedliche Behandlung keinen Bedenken begegnet.“

BFG 07.05.2018, RV/7400025/2014

Laut BFG 07.05.2018, RV/7400025/2014, ergangen zur Vergnügungssteuer, hat der Verfassungsgerichtshof in seinem (nicht veröffentlichten) Beschluss vom 28. Februar 2012, B 1025/11, festgehalten, dass bei dem von ihm untersuchten Sachverhalt die Vergnügungssteuer weiter einhebbar war. In seinem Ablehnungsbeschluss vom 21. Februar 2013, B 92/13, hat er klargestellt, dass "Vergnügungssteuern auf (Spiel-)Apparate weiterhin erhoben werden dürfen, wenn weder Bewilligungen nach der alten noch nach der neuen Rechtslage bestehen (§ 31a GSpG nF; Hinweis auf RV 657 BlgNR 24. GP, 11)." Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besagt auch der Umstand, dass im Übergangszeitraum nach § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG für bestimmte Apparate ("Glücksspielautomaten, die aufgrund landesgesetzlicher Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz", gemeint: vor BGBl. I 73/2010) keine Glücksspielabgabe des Bundes zu entrichten war, jedenfalls nicht, dass auch die Anwendung des VGSG ausgeschlossen gewesen wäre (... VwGH 16.12.2015, 2013/17/0884 mwN).

Zusammenfassend ist zu sagen, dass nach der Rechtsprechung der Höchstgerichte eine Doppelbesteuerung nicht grundsätzlich ausgeschlossen ist. Entgegen der Ansicht des Bf., Sinn und Zweck des § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG sei die Verhinderung einer Doppelbesteuerung, war nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung „Eine Doppelbesteuerung zu vermeiden war dem Bundesgesetzgeber allerdings ausweislich der Materialien zur Glücksspielgesetznovelle 2010 (RV 657 d.B. 24. GP, Seite 8) nur hinsichtlich der nach dem GSpG konzessionierten Ausspielungen ein Anliegen“ (VwGH 17.11.2014, 2012/17/0591; VwGH 20.1.2016, 2013/17/0325). Auch die Bestimmung des § 31a GSpG steht einer Doppelbesteuerung nicht entgegen, da dieses Doppelbesteuerungsverbot nur für Konzessionäre und Bewilligungsinhaber nach den §§ 5, 14, 21 GSpG geregelt ist. Aus der RV zu BGBl. I 73/2010 geht hervor, dass nur glücksspielrechtliche Konzessionäre und Bewilligungsinhaber sowie deren Spielteilnehmer weder dem Grunde, noch der Höhe nach mit weiteren Abgaben belastet werden dürfen.

5.4. Steuerschuldnerschaft und Haftung

Die Schuld ist ein Leistensollen, die Haftung ist das Entstehen für die Schuld: wird sie nicht erfüllt, so kann sie der Gläubiger durchsetzen und dabei auf das Vermögen des Schuldners greifen. (*Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht II¹⁴ Rz 35). Eine Gesamtschuld entsteht, wenn mehrere Personen zur Leistung einer unteilbaren Sache verpflichtet sind, jeder schuldet das Ganze (*Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht II¹⁴ Rz 621 bis 623). Personen, die nach den Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, sind gemäß § 6 Abs. 1 BAO Gesamtschuldner. Haftung bedeutet nach heutigem Verständnis und nach der Konzeption der BAO das „Einstehenmüssen für eine fremde Abgabenschuld“. (*Unger in Althuber/Tanzer/Unger BAO-Handbuch*, 38).

§ 59 Abs. 2 Z 1 GSpG regelt die Abgabenschuldnerschaft bei Glücksspielabgaben nach § 57 GSpG. Um zu vermeiden, dass es für Ausspielungen, die nach § 57 GSpG einer Glücksspielabgabe unterliegen, keinen Abgabenschuldner gibt, ist das „Fehlen des Berechtigungsverhältnisses“ gemäß § 59 Abs. 2 Z 1 TS 2 GSpG nach der Rechtsprechung des VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024, Rz 22; BFG 7.8.2019, RV/2101801/2014; iSd § 59 Abs. 2 Z 1 TS 1 GSpG genannten Berechtigungsverhältnisses zu verstehen. § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG unterscheidet für Zwecke der Regelung der Abgabenschuldnerschaft zwischen

- gemäß § 14 GSpG konzessionierten oder auf Basis des § 4 Abs. 2 iVm § 5 GSpG landesrechtlich bewilligten Ausspielungen und
- konzessions- und bewilligungslosen Ausspielungen. (*Allram in Bergmann/Pinetz, GebG², §§ 57-59 GSpG*, Rz 506-508).

Liegt weder eine Konzession noch eine Bewilligung für Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten vor, fehlt ein Berechtigungsverhältnis und kann sich die Person des Abgabenschuldners nur nach § 59 Abs. 2 Z 1 TS 2 GSpG bestimmen. (*Meilinger/Papst in Zillner [Hrsg], Kommentar zum Glücksspielgesetz mit ausgewählten Fragen des Wettensrechts*, § 59 Rz 14).

Bei konzessions- und bewilligungslosen Ausspielungen wurden als Schuldner der Glücksspielabgaben festgelegt:

- der Vertragspartner des Spielteilnehmers
- der Veranstalter der Ausspielung, und
- der Vermittler iSd § 59 Abs. 5 GSpG, sowie
- im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten

zur ungeteilten Hand. (*Allram* in Bergmann/Pinetz, GebG², §§ 57-59 GSpG, Rz 513).

Nach der Rechtsprechung des BFG 5.3.2015, RV/2100581/2012 sind Steuerschuldner gemäß § 59 Abs. 2 Z 1 TS 2 GSpG diejenigen Personen, die unmittelbar oder mittelbar den Glücksspielabgabenauslöseeffekt setzen. Durch diese Bestimmung wird der Veranstalter bzw. wirtschaftliche Eigentümer des Glücksspielautomaten dem Lotterienkonzessionsinhaber und Bewilligungsinhaber gemäß § 5 GSpG gleichgestellt. Es ist üblich, dass die materiellen Abgabenvorschriften die Person des Steuerschuldners ausdrücklich bezeichnen und damit klarstellen, wer verpflichtet ist, den Anspruch zu erfüllen. Hierbei wird in aller Regel die Person als Schuldner genannt, die als Steuersubjekt den die Steuerschuld auslösenden Tatbestand verwirklicht hat. Mitunter wird aber diese Identifizierung aus Zweckmäßigkeitsgründen aufgegeben und es werden von mehreren den Tatbestand verwirklichenden Personen nur eine, **manchmal auch andere Personen als die, die den Tatbestand unmittelbar erfüllen, als Steuerschuldner** bezeichnet (*Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis, 163ff). Daher müssen diese Personen nicht unmittelbar selbst den Steuerauslöseeffekt setzen, sondern es genügt eine Beteiligung oder Ermöglichung. (BFG 25.9.2017, RV/7100907/2012; *Meilinger/Papst* in Zillner [Hrsg], Kommentar zum Glücksspielgesetz mit ausgewählten Fragen des Wettensrechts, § 59 Rz 19).

Die Nahebeziehung des Bf., der im fraglichen Zeitraum Inhaber einer Glücksspielautomatenaufstellfirma war, ist durch die organisierende Veranstaltung des Rechtsgeschäftes gegeben. Dem Bf. ist die Berechnung und Bezahlung der Glücksspielabgaben zuzumuten, da letztendlich die organisatorischen und infrastrukturellen Fäden in seiner Hand zusammenlaufen. (BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011). Der Bf. ist „als Veranstalter“ gemäß § 59 Abs. 2 GSpG Abgabenschuldner der Glücksspielabgaben, da er im Zeitraum Jänner 2011 bis Mai 2012 hinsichtlich des einen Glücksspielautomaten keine Bewilligung gemäß § 5 GSpG zum Betrieb des Glücksspielautomaten hatte.

Gemäß § 59 Abs. 3 Satz 8 GSpG sind für den Fall, dass die Verpflichtung zur Entrichtung der Glücksspielabgabe zwei oder mehr Personen trifft, diese zur ungeteilten Hand verpflichtet, womit eine gewisse systematische Anknüpfung an § 6 BAO gegeben ist. Nach § 6 BAO sind Personen, die nach den Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner, d.h. Mitschuldner zur ungeteilten Hand iSd § 891 ABGB. Bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses hängt es gemäß § 891 Satz 2 ABGB vom Gläubiger ab, ob er von allen oder von einigen Mitschuldnern das Ganze oder nach von ihm gewählten Anteilen oder ob er das Ganze von einem Einzigen fordern will. § 59 Abs. 3 Satz 8 GSpG räumt der Abgabenbehörde einen Ermessensspielraum ein. (*Allram* in Bergmann/Pinetz, GebG², §§ 57-59 GSpG, Rz 532 bis 535). Das Finanzamt hat das Ermessen ausgeübt.

§ 59 Abs. 4 GSpG regelt die Haftung für Glücksspielabgaben. Der Bf. wurde als Schuldner gemäß § 59 Abs. 2 Z 1 TS 2 GSpG herangezogen, und nicht als Haftender.

6. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

Der Bf. hat an 6 Standorten Glücksspielautomaten betrieben, die eine landesrechtliche Bewilligung hatten. Nur an einem (1) Standort hat er 1 Glücksspielautomaten betrieben, der keine landesrechtliche Bewilligung hatte. Das Finanzamt hat in der Folge 17 Glücksspielabgabenbescheide für die Zeiträume 1-12/2011 und 1-5/2012 erlassen. Dagegen wurden Berufungen/Beschwerden erhoben: Es sei für den Glücksspielautomaten Vergnügungssteuer erhoben worden, weshalb diese Ausspielungen gemäß § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG von der Glücksspielabgabe befreit wären.

Die vom Bf. vorgebrachte Befreiungsbestimmung des § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten ist nur dann anwendbar, wenn die Ausspielung mittels Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung erfolgt. Dem Finanzamt ist dahingehend zu folgen, als diese Befreiung ihrem eindeutigen Wortlaut nach nicht daran anknüpft, ob für einen nichtbewilligten Glücksspielautomaten bereits eine Steuer entrichtet wurde, sondern ausschließlich an das Bestehen einer landesrechtlichen Bewilligung.

Eine Doppelbesteuerung für Ausspielungen mit einem Glücksspielautomaten ohne Landesbewilligung mit Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG und zusätzlich für das Halten des Glücksspielautomaten mit Vergnügungssteuern ist grundsätzlich möglich. (VfGH 28.6.2007, B 1895/06). Die alte und neue gesetzliche Situation ist aber so, dass ausschließlich die Bundeskonzessionäre und landesrechtlichen Bewilligungsinhaber für ihre Glücksspielautomaten von der Doppelbelastung mit Vergnügungssteuer und Glücksspielabgaben befreit sind, weil sie zu verschiedensten Aufwendungen verpflichtet sind. Der Bf. hatte aber keine landesrechtliche Bewilligung für den einen Glücksspielautomaten, weswegen er auch nicht in den Genuss der Befreiung kommen kann.

Alte Rechtslage: Grundsätzlich war Vergnügungssteuer zu bezahlen, für Bewilligungsinhaber bestand eine Befreiung von den Glücksspielabgaben (bzw. Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG). Nach der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG durften Ausspielungen mit Glücksspielautomaten, die auf Grundlage landesgesetzlicher Bewilligungen in der Vergangenheit zugelassen wurden ("kleines Glücksspiel"), auf Basis der alten Rechtslage innerhalb der Übergangsfrist weiter betrieben werden und waren nach § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG von den Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG befreit, unterlagen aber weiterhin den Vergnügungssteuern. (VfGH 5.12.2011, B 533/11; VwGH 16.12.2015, 2013/17/0884).

Neue Rechtslage: Grundsätzlich sind Glücksspielabgaben zu erheben, dafür befreien § 31a GSpG und § 6 Abs. 1 Wiener VGSG Konzessionäre und Bewilligungsinhaber gemäß § 5 GSpG von der Vergnügungssteuer. Auch die Bestimmung des § 31a GSpG steht einer Doppelbesteuerung nicht entgegen, da dieses Doppelbesteuerungsverbot nur für Konzessionäre und Bewilligungsinhaber nach den §§ 5, 14 und 21 GSpG geregelt ist. (VwGH

17.11.2014, 2012/17/0591; VwGH 16.12.2015, 2013/17/0884; VwGH 20.1.2016, 2013/17/0325; BFG 7.5.2018, RV/7400025/2014).

Da der Bf. keine landesrechtliche Bewilligung für den gegenständlichen Glücksspielautomaten hatte, kommt die Befreiung des § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG von den Glücksspielabgaben nicht zum Tragen. Eine Doppelbelastung von nicht bewilligten Glücksspielautomaten mit Glücksspielabgaben und Vergnügungssteuern ist möglich. Es fallen für Ausspielungen mit einem Glücksspielautomaten ohne Landesbewilligung Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG und zusätzlich für das Halten des Glücksspielautomaten Vergnügungssteuer an. Die Besteuerung des gegenständlichen Glücksspielautomaten gemäß § 57 Abs. 3 GSpG besteht zu Recht.

Der Bf. wurde als Veranstalter der Ausspielung gemäß § 59 Abs. 2 Z 1 TS 2 GSpG als Abgabenschuldner herangezogen.

Aus all diesen Gründen war den Berufungen/Beschwerden der Erfolg zu versagen.

Bemerkt wird: Wenn sich der Bf. entschließt, ein Nachsichts- oder Ratenansuchen an das Finanzamt Österreich, Dienststelle Sonderzuständigkeiten als Nachfolgeorganisation des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu stellen, bildet das ein eigenes Verfahren.

7. Unzulässigkeit der Revision

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

Das Bundesfinanzgericht ist der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, sowie z.B. des VfGH 28.6.2007, B1895/06 ua. gefolgt.

Wien, am 8. November 2022