

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache *****Bf1***, ***Bf1-Adr*****, über die Beschwerden vom 4. August 2016 und vom 27. August 2018 gegen die Bescheide des (damaligen) Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten) vom 28. Juni 2016 betreffend Glücksspielabgabe für die Monate **11/2014 bis 05/2015 und 07/2015 bis 02/2016** sowie vom 22. Juni 2018 betreffend Glücksspielabgabe für die Monate **03/2016 bis 04/2018**, Steuernummer *****StNr***** zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Vorlage vom 8.11.2016 FA10/B/2016/004277

Am 8.11.2016 legte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz FA) dem BFG Bescheidbeschwerden der *****BF***** (kurz Bf.) gegen Bescheide vom 28.6.2016 betreffend Glücksspielabgabe für die Monate 11/2014 bis 02/2016 zur Entscheidung vor.

2. Vorlage vom 4.1.2019 FA 10/B/2018/003933

Mit weiterem Vorlagebericht vom 4.1.2019 legte das FA weitere Bescheidbeschwerden der Bf. gegen Bescheide vom 22.6.2018 betreffend Glücksspielabgabe für die Monate 03/2016 bis 04/2018 zur Entscheidung vor.

Die Vorlageberichte des Finanzamtes enthalten folgende - bis auf die Zeiträume/Daten idente - Darstellung zum Sachverhalt:

*„Die Beschwerdeführerin (Bf) veranstaltete an mehreren inländischen Standorten (***1*** u ***2***) im Zeitraum November 2014 bis Februar 2016 [März 2016 bis April 2018] Ausspielungen gemäß § 2 Glücksspielgesetz in Form von Pokerturnieren und Poker-Cashgames und dem Kartenspiel Two Aces. 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 beteiligt sich weder an diesen Spielen, noch tritt sie als Bankhalter auf. Sie verfügt über eine Gewerbeberechtigung zur Durchführung erlaubter Kartenspiele ohne Bankhalter vom 4.7.2007. Die Bf legte monatliche Abrechnungen über die Glücksspielabgabe und gleichzeitig Anträge auf Festsetzung gemäß § 201 BAO. In den Anmeldungen werden nur Bemessungsgrundlagen für die Pokerspiele bekanntgegeben. Die Glücksspielabgabe wird jedoch mit € 0,-- angemeldet. Die Anmeldung selbst enthält keine Anmeldung der Glücksspielabgabe für das Spiel Two Aces. Die bekanntgegebene Bemessungsgrundlage für die Turniere ergibt sich aus der Summe der in Aussicht gestellten Gewinne. Die Bemessungsgrundlage für die Cash-Games wird mangels vorhandener Aufzeichnungen ausgehend vom vereinnahmten Tischgeld geschätzt bekanntgegeben. Auf Grund der Ermittlungen und der Feststellung, dass über die Einsätze (Bemessungsgrundlage) beim Spiel Two Aces keine Aufzeichnungen geführt werden, wurde die Bemessungsgrundlage ausgehend vom vereinnahmten Tischgeld geschätzt. Ausgehend von den eingereichten Anmeldungen und den darin bekanntgegebenen Bemessungsgrundlagen und der geschätzten Bemessungsgrundlagen erfolgte die Festsetzung der Glücksspielabgabe mittels Bescheiden gem. § 201 BAO. Gegen sämtliche Bescheide wurde fristgerecht Beschwerde erhoben. Mit Beschwerdevereentscheidungen vom 11.8.2016 [06.09.2018] wurden diese als unbegründet abgewiesen. Fristgerecht wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht eingebracht.“*

3. Angefochtene Bescheide - Gegenstand des Verfahrens vor dem BFG

Angemerkt wird, dass entgegen der Angabe im Vorlagebericht betreffend den Zeitraum 06/2015 der Antrag gemäß § 201 BAO vom FA abgewiesen und keine Festsetzung von Glücksspielabgaben erfolgt ist. Dies mit der Begründung, dass der Standort ***1*** im Juni 2015 geschlossen gewesen sei und daher keine Ausspielungen stattgefunden und keine Glücksspielabgaben angefallen seien. Dieser Bescheid wird in der Beschwerde, in der BVE und im Vorlageantrag auch nicht angeführt und ist somit in Rechtskraft erwachsen und nicht Gegenstand des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht. Gegenstand sind somit nur die im Folgenden angeführten Bescheide.

3.1 Festsetzungsbescheide vom 28.6.2016

Mit Bescheiden vom 28. Juni 2016 setzte das FA jeweils gemäß § 201 BAO iVm § 57 Abs. 1 GspG Glücksspielabgabe betreffend Glücksspielabgabe vom 28.6.2016 für die Monate 11/2014 bis 05/2015 und 07/2015 bis 02/2016 unter Anwendung eines Steuersatzes von 16% mit folgenden Beträgen fest:

Zeitraum	Abgabebetrag
11/2014	17.206,86
12/2014	58.614,86
01/2015	117.065,14
02/2015	110.427,42
03/2015	137.636,57
04/2015	25.901,71
05/2015	7.003,43
07/2015	1.071.246,97
08/2015	960.029,14
09/2015	854.277,83
10/2015	1.039.576,11
11/2015	1.051.183,88
12/2015	1.330.510,98
01/2016	1.238.871,78
02/2016	1.026.311,66

Die Bescheide enthalten jeweils den Hinweis, dass die Begründung gesondert ergeht.

Die **gesonderte Begründung vom 28.6.2016** zu den Bescheiden betreffend Glücksspielabgabe für die Zeiträume 02/2015 – 05/2015 und 07/2015 – 02/2016 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"Sachverhalt und Verfahrensablauf

*Die ***BF***, ***FN***, ***ADR***, ist seit ***DATUM*** im Firmenbuch des Handelsgerichtes Wien eingetragen.*

*Sie betreibt am Standort ***1*** seit 27.11.2014 (saisonbedingt jeweils von November bis Mai) und am Standort ***2*** seit 01.07.2015 jeweils ein Kartencasino, in dem sie als Veranstalter interessierten Personen die Möglichkeit bietet, zusammen mit anderen Besuchern organisierte Kartenspiele mit Geldeinsätzen zu spielen. Es wird vorwiegend Poker in Form von Turnieren und Cashgames sowie das Spiel Two Aces angeboten.*

Zu den Cashgames werden täglich Aufzeichnungen betreffend den einzelnen Tischen geführt (Tischnummer, Öffnung und Schließung der Tische, Dauer, Spiel, Limit, Tischgeld).

Die ***BF*** selbst beteiligt sich an diesen Spielen nicht und tritt nicht als Bankhalter auf. Sie verfügt über eine Gewerbeberechtigung Veranstaltung und Organisation des Kartenspieles „Poker“ und anderer erlaubter Kartenspiele, bei denen der Spielerfolg nicht ausschließlich oder überwiegend vom Zufall abhängig ist, ohne Bankhalter vom 04.07.2007.

Aufgrund der mit Vorhaltsbeantwortung vom 05.03.2015 betreffend Prüfungszeitraum 11/2014 - 01/2015 vorgelegten Belegen wurde festgestellt, dass am Standort ***1*** auch das Spiel Two Aces gespielt wurde.

Laut der mit Vorhaltsbeantwortung vom 07.04.2015 betreffend Prüfungszeitraum 11/2014 - 01/2015 vorgelegten Spielregeln handelt es sich bei Two Aces um eine abgewandelte Form von Black Jack.

Das Ziel bei TWO ACES ist es mit dem Kartenwert dem Wert 22 näher zu kommen als der Spielgeber, ohne aber den Wert 22 zu überschreiten. Das ASS kann als 1 oder 11 gewertet werden. Bei 22 darf keine Karte mehr gekauft werden. Der Spielgeber muss bis 16 kaufen und ab 17 stehen bleiben. Two Aces selbst ist eine Kombination aus zwei ASSEN mit den ersten beiden Karten. Two Aces schlägt alle anderen Kartenkombinationen auch solche, die den Wert 22 erreicht haben.

Die Abrechnungen über die Glücksspielabgabe jeweils für Februar 2015 bis Mai 2015 und Juli 2015 bis Februar 2016 wurden mittels amtlichen Vordrucks GSp 50 vorgenommen, darin wurden die Bemessungsgrundlagen für Cashgames für die Monate 02/2015 - 05/2015 und 07/2015 - 02/2016 die Bemessungsgrundlage für die Pokerturniere für die Monate 07/2015 - 02/2016 erklärt und die Glücksspielabgabe mit € 0,00 selbstberechnet. Beigelegt wurde jeweils der Buchungsnachweis, der die Tischlöhne enthält.

Die ***BF*** beantragt gem. § 201 BAO die Abgabe für den jeweiligen Monat (02/2015 - 05/2015 und 07/2015 02/2016) mit € 0,00 festzusetzen.

Die Abgabenschuldnerin hat die Bemessungsgrundlagen für die Cashgames und Two Aces aufgrund selbst vorgenommener Schätzung auf Basis des Tischgeldes ermittelt - (Tischgeld: 3,5) x 100.

Es wurde für die Monate 02/2015 - 05/2015 und 07/2015 - 02/2016 jeweils das Kontoblatt mit den monatlichen „Tischlöhnen“ (Buchungsnachweise) vorgelegt. Weiters wurden im GSp 50 die Bemessungsgrundlagen lt. beiliegender Aufstellung 1, die einen integrierenden Bestandteil dieser Bescheidbegründung bildet, angegeben und die Glücksspielabgabe mit EUR 0,00 selbstberechnet.

Mit Anfrage vom 08.04.2016 an die ***BF*** wurde ersucht, die Tischlöhne lt. vorgelegten Buchungsnachweisen getrennt für Two Aces und Cashgames aufzugliedern. Weiters wurde ersucht bekanntzugeben, ob im ZR 02/2015 - 02/2016 im Standort ***1*** Pokerturniere stattgefunden haben. Wenn ja, wurde ersucht, die jeweiligen Turnieraufzeichnungen vorzulegen.

Mit Email vom 04.05.2016 wurde von der ***BF*** durch die ***STb GmbH*** die Aufteilung der Tischlöhne, getrennt für Cashgames und Two Aces, für die einzelnen Monate betreffend Filiale ***1*** bekanntgegeben. Weiters wurde bekanntgegeben, dass in diesem Zeitraum keine Pokerturniere in ***1*** stattgefunden haben.

Für die **Turniere** wurde jeweils das Kontoblatt mit den monatlichen „Erlöse Entree“ für den Standort ***2*** (Buchungsnachweis) vorgelegt. Weiters wurden im GSp 50 die Bemessungsgrundlagen angegeben (siehe Aufstellung 1, die einen integrierenden Bestandteil dieser Bescheidbegründung bildet) und die Glücksspielabgabe mit EUR 0,00 selbstberechnet. Am Standort ***1*** haben lt. Vorhaltsbeantwortung keine Pokerturniere stattgefunden.

Bei turnierförmiger Ausspielung treten außerhalb des Anwendungsbereiches von § 17 Abs. 2 GSpG an Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers. Diese unterliegen einer Glücksspielabgabe von 16%.

...

Rechtliche Beurteilung seitens der Abgabenbehörde:

Der Antrag auf Festsetzung gem. § 201 BAO wurde binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht. Die Festsetzung gemäß § 201 BAO erfolgt daher zwingend.

Da sich die von der Abgabepflichtigen bekanntgegebenen Selbstberechnungen als offensichtlich nicht richtig erweisen (mit EUR 0,00), erfolgt die Festsetzung gem. § 201 Abs. 3 Z 1 BAO entsprechend der bekanntgegebenen Bemessungsgrundlagen laut GSp 50 - aufgeteilt auf Poker Cashgames und Two Aces.

Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen Ausspielungen (§ 2 GSpG), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz.

Gemäß § 1 GSpG sind Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes Spiele, bei denen die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.

Mit BGBl I 2014/13, ausgegeben am 28.02.2014, Inkrafttreten ab 01.03.2014 (Tag nach der Verlautbarung), wurde § 1 Abs. 2 des Glücksspielgesetzes geändert und lautet nunmehr wie folgt:

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. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, aus Gründen der Rechtssicherheit durch Verordnung weitere Spiele als Glücksspiele im Sinne des Abs. 1 zu bezeichnen.

Ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ist somit insbesondere das Spiel Poker und dessen Spielvarianten.

Warum die Abgabenschuldnerin entgegen dem eindeutigen Gesetzesinhalt des § 1 Abs. 2 GSpG, der von einer langjährigen Rechtsprechung getragen wird, der Ansicht ist, Poker sei kein Glücksspiel, ist nicht nachvollziehbar.

Auch Two Aces ist dem eindeutigen Gesetzesinhalt nach ein Glücksspiel. So kann neben der ausdrücklichen Nennung von Two Aces im § 1 Abs. 2 GSpG auch schon aus den vorgelegten Spielregeln erkannt werden, dass das Spielergebnis vorwiegend vom Zufall abhängt.

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

Gemäß § 59 Abs. 1 Z 2 GSpG entsteht die Abgabenschuld bei Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht.

Bei einer Abgabepflicht gemäß § 57 GSpG ist der Konzessionär oder der Bewilligungsinhaber (§ 5 GSpG) der Abgabenschuldner.

Fehlt ein Berechtigungsverhältnis, sind 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 Abgabenschuldner.

Die Argumentation betreffend der neuen Übergangsbestimmung (§ 60 Abs. 33 GSpG) geht ins Leere, da diese Bestimmung - so wie auch die Vorgängerbestimmung siehe dazu BFG v. 18.12.2014, RV/7103332/2011 - keine abgabenrechtlichen Anordnungen enthält.

§ 60 Abs. 33 GSpG lautet: § 2 Abs. 4 ist auf Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht war, ab 1. Jänner 2017 anzuwenden.

So kann den Erläuternden Bemerkungen zu BGBl 13/2014 eindeutig entnommen werden, dass es sich hierbei wiederum lediglich um eine ordnungspolitische Bestimmung handelt.

Erläuterungen: „Aufgrund der höchstgerichtlichen Judikatur besteht für bestimmte Pokerangebote auf Grundlage einer Gewerbeberechtigung ein gewisser Vertrauensschutz (VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012). Dem soll durch Einführung einer Übergangsfrist Rechnung getragen werden. Der Betrieb von Poker-Casinos auf Grund einer gewerberechtlichen Bewilligung soll sohin mit 1. Jänner 2017 nicht mehr zulässig sein und sodann ausschließlich im Rahmen einer streng beaufsichtigten konzessionierten Spielbank gemäß § 22 ausgeübt werden“.

Eine abgabenrechtliche Übergangsbestimmung wurde nicht erlassen. Es liegt daher sowie nach der alten Ende 2012 ausgelaufenen Übergangsbestimmung lediglich allenfalls keine verbotene Ausspielung vor (BFG vom 18.12.2014, RV/7103332/2011, vom 26.02.2015, RV/3100689/2012, RV/3100690/2012 RV/3100691/2012, und RV/3100692/2012, vom 27.02.2015, RV/3100693/2012 und RV/3100694/2012, vom 02.03.2015, RV/3100695/2012 und RV/3100696/2012, und vom 05.03.2015, RV/2100581/2012).

Es wird somit nicht ausgesagt, dass keine Ausspielung vorliegt und auch nicht, dass das gesamte Glücksspielgesetz und die Abgabenbestimmungen nicht auf die Pokercasinos anwendbar sind. Durch die Übergangsbestimmung wird die Anwendung des § 2 GSpG in der Fassung BGBl I 54/2010 nicht ausgeschlossen,

Das Glücksspielgesetz besteht aus Monopolbestimmungen und Abgabenbestimmungen. Ausnahmen vom Monopol sind in den Monopolbestimmungen geregelt und Abgabenbefreiungen in den Abgabenbestimmungen.

§ 57 Abs. 6 GSpG enthält keine Befreiungen für Pokersalons, so sind diese auch nicht befreit.

Die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 33 GSpG bezieht sich nur auf eine Monopolbestimmung (§ 2 GSpG) und es wird keinerlei Bezug auf eine Abgabenbestimmung genommen.

Die Übergangsbestimmung sagt aber keinesfalls aus, dass dann überhaupt keine Ausspielung vorliegt, sondern lediglich keine verbotene Ausspielung (Betonung liegt auf „verbotene“).

Darüber hinaus sei vollständigkeithalber erwähnt, dass die Übergangsbestimmung lediglich Pokerangebote umfasst und nicht andere Glücksspiele wie Two Aces.

Gemäß § 59 Abs. 1 Z 2 GSpG entsteht die Abgabenschuld bei Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht.

Dem Vorbringen, es läge mangels Unternehmereigenschaft der Abgabenschuldnerin keine Ausspielung im Sinne des § 2 Abs. 1 GSpG im gegenständlichen Fall vor, ist entgegenzuhalten: Durch die Neufassung des § 2 Abs. 2 GSpG wurde auch nochmals verdeutlicht, dass das konzessionslose Anbieten von Glücksspiel unter unternehmerischer Mitwirkung auch dann verboten ist, wenn der mitwirkende Unternehmer beispielsweise nicht selbst die Gewinne stellt, sondern nur die Kartenspieler gegeneinander spielen, der Unternehmer aber an der Durchführung des Spiels veranstaltend/organisierend/anbietend mitwirkt.

Die Veranstaltung/Organisation/das Angebot kann sich 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 gegenständlichen Fall ist daher die Unternehmereigenschaft gegeben.

Bei einer Abgabspflicht gemäß § 57 GSpG ist der Konzessionär (§ 17 Abs. 6 GSpG) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5 GSpG) der Abgabenschuldner.

Fehlt ein Berechtigungsverhältnis, sind 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 Abgabenschuldner.

§ 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG dehnt den Begriff des Abgabenschuldners für den konzessions- bzw. bewilligungslosen Bereich auf mehrere Personen aus, die dann als Gesamtschuldner für die Abgabe herangezogen werden können.

Die Abgabenschuldnerin bringt vor, dass § 59 Abs. 2 GSpG als Abgabenschuldner den Konzessionär (§ 17 Abs. 6 GSpG) und den Bewilligungsinhaber (§ 5 GSpG) sowie den Vertragspartner des Spielteilnehmers, den Veranstalter einer Ausspielung sowie den Vermittler nenne, wobei letztes zusammengefasst jene Fälle betreffe, in denen ein Berechtigungsverhältnis fehle. Da die Abgabeschuldnerin weder eine Konzession nach § 17 Abs. 6 GSpG hat, noch Inhaber einer Bewilligung nach § 5 GSpG ist, liege es daher auf der Hand, dass § 59 Abs. 2 Z 1 erster Spiegelstrich GSpG daher nicht anwendbar sei. In der Aufzählung des § 59 Abs. 2 GSpG fehle die Bezugnahme auf gewerberechtliche Betriebe von Kartenspielsalons, die aufgrund aufrechter Gewerbeberechtigungen

betrieben werden. Darüber hinaus falle die Abgabenschuldnerin auch nicht unter § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Spiegelstrich GSpG, der ausdrücklich auf das „Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses“ abstelle, da sie in Bezug auf die von ihr ausgeübte Tätigkeit aufrechte Gewerbeberechtigungen halte.

Dem ist zu entgegnen, dass ein Berechtigungsverhältnis im Sinne des § 59 Abs. 2 GSpG im Hinblick auf die nachfolgende Aufzählung - Konzessionär bzw. Bewilligungsinhaber - und aus der Gesetzssystematik so zu verstehen ist, dass hierunter lediglich der Konzessionär gemäß § 28 GSpG und der Bewilligungsinhaber gemäß § 5 GSpG fallen. Enthält ein Gesetz keine Definition eines Begriffes, so ist der Begriff nach dem Gesetz auszulegen in dem der Begriff steht.

Eine Gewerbeberechtigung ist demnach keine Berechtigung im Sinne des § 59 Abs. 2 GSpG.

Im gegenständlichen Fall liegt daher kein Berechtigungsverhältnis vor. Die für die Beurteilung anzuwendende Bestimmung wer Abgabenschuldner ist, ist daher § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG.

Abgabenschuldner ist somit der Veranstalter.

*Die ***BF*** schuldet die Glücksspielabgabe als Abgabenschuldner gem. § 59 Abs. 2 Z 1 2. Teilstrich GSpG zur ungeteilten Hand.*

Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen Ausspielungen (§ 2 GSpG), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, einer Glücksspielabgabe von 16 VH vom Einsatz.

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Die Spieleinsätze werden bei den Cashgames und Two Aces von den Spielern an die Spielgemeinschaft geleistet und nicht an das Casino. Aufzeichnungen zu den Einsätzen liegen nicht vor. Dazu wäre bei jedem Tisch zu jedem Zeitpunkt des laufenden Spiels eine Beobachtung nötig. Dies kann von der Abgabenbehörde nicht nachgeholt werden. Das bedeutet für die Glücksspielabgabe, dass die Bemessungsgrundlage zu den Cashgames und Two Aces nur im Schätzungswege ermittelt werden kann.

Die Berechnung des Finanzamtes baut auf der von der Abgabenschuldnerin selbst vorgenommenen Schätzung auf Basis des Tischgeldes auf. Bei den Cashgames werden Tischgelder abhängig von der Pothöhe einbehalten. Dabei wurde das Tischgeld mit durchschnittlich 3,5% des Pots angenommen. Bei Two Aces werden ebenfalls Tischgelder eingehoben, EUR 20,00 pro Schlitten. Anhand der vorgelegten Tischabrechnungen, die täglich erstellt werden, wurde eine Rückrechnung auf die Einsätze vorgenommen.

Bemessungsgrundlage = (Tischgeld : 3,5) x 100

Die Bemessungsgrundlagen für Pokerturniere, Cashgames und sonstige Ausspielungen = Two Aces wurden lt. beiliegender Aufstellung 1, die einen integrierenden Bestandteil dieser Bescheidbegründung bildet, ermittelt.“

3.2 Bescheide vom 22.6.2018

Mit Bescheiden vom 22. Juni 2018 setzte das FA jeweils gemäß § 201 BAO iVm § 57 Abs. 1 GspG Glücksspielabgabe unter Anwendung eines Steuersatzes von 16% mit folgenden Beträgen fest:

Zeitraum	Abgabebetrag
03/2016	1.190.860,23
04/2016	1.011.119,43
05/2016	968.595,29
06/2016	781.312,34
07/2016	936.334,19
08/2016	806.991,25
09/2016	781.535,89
10/2016	937.145,83
11/2016	817.201,83
12/2016	1.083.735,31
01/2017	873.854,22
02/2017	793.888,57
03/2017	1.031.764,11
04/2017	1.001.097,60
05/2017	865.448,46
06/2017	955.797,37
07/2017	1.082.583,09
08/2017	980.017,03
09/2017	1.011.081,46
10/2017	1.079.228,57
11/2017	1.059.318,19
12/2017	1.390.405,78
01/2018	1.286.048,30
02/2018	925.477,19
03/2018	1.128.380,00
04/2018	904.922,26

Die Bescheide enthalten jeweils den Hinweis, dass die Begründung gesondert ergeht.

Die **gesonderte Begründung vom 27.6.2018** zu den Bescheiden betreffend Glücksspielabgabe für die Zeiträume 03/2016 – 04/2018 hat folgenden Inhalt:

"Sachverhalt und Verfahrensablauf

Die *****BF*****, *****FN *****, *****ADR*****, ist seit *****DATUM***** im Firmenbuch des Handelsgerichtes Wien eingetragen.

Sie betreibt am Standort *****2***** seit 01.07.2015 jeweils ein Kartencasino und hat am Standort *****1***** von 03/2016 bis 04/2016 ein Kartencasino betrieben, in dem sie als Veranstalter interessierten Personen die Möglichkeit bietet, zusammen mit anderen Besuchern organisierte Kartenspiele mit Geldeinsätzen zu spielen. Es wird und wurde vorwiegend Poker in Form von Turnieren und Cashgames sowie das Spiel Two Aces angeboten.

Zu den Cashgames werden täglich Aufzeichnungen betreffend den einzelnen Tischen geführt (Tischnummer, Öffnung und Schließung der Tische, Dauer, Spiel, Limit, Tischgeld).

Die *****BF***** selbst beteiligt sich an diesen Spielen nicht und tritt nicht als Bankhalter auf. Sie verfügt über eine Gewerbeberechtigung Veranstaltung und Organisation des Kartenspieles „Poker“ und anderer erlaubter Kartenspiele, bei denen der Spielerfolg nicht ausschließlich oder überwiegend vom Zufall abhängig ist, ohne Bankhalter vom 04.07.2007.

Aufgrund der mit Vorhaltsbeantwortung vom 05.03.2015 betreffend Prüfungszeitraum 11/2014 - 01/2015 vorgelegten Belegen wurde festgestellt, dass am Standort *****1***** auch das Spiel Two Aces gespielt wurde.

Laut der mit Vorhaltsbeantwortung vom 07.04.2015 betreffend Prüfungszeitraum 11/2014 - 01/2015 vorgelegten Spielregeln handelt es sich bei Two Aces um eine abgewandelte Form von Black Jack.

Das Ziel bei TWO ACES ist es mit dem Kartenwert dem Wert 22 näher zu kommen als der Spielergeber, ohne aber den Wert 22 zu überschreiten. Das ASS kann als 1 oder 11 gewertet werden. Bei 22 darf keine Karte mehr gekauft werden. Der Spielergeber muss bis 16 kaufen und ab 17 stehen bleiben. Two Aces selbst ist eine Kombination aus zwei ASSEN mit den ersten beiden Karten. Two Aces schlägt alle anderen Kartenkombinationen auch solche, die den Wert 22 erreicht haben.

Die Abrechnungen über die Glücksspielabgabe für 03/2016 – 04/2018 wurden mittels amtlichen Vordrucks GSp 50 vorgenommen, darin wurden die Bemessungsgrundlagen für Cashgames und die Bemessungsgrundlage für die Pokerturniere erklärt und die Glücksspielabgabe mit € 0,00 selbstberechnet. Beigelegt wurde jeweils der Buchungsnachweis, der die Tisch Erlöse enthält.

Die *****BF***** beantragt gem. § 201 BAO die Abgabe für die Monate 03/2016 – 04/2018 mit € 0,00 festzusetzen.

Die Abgabenschuldnerin hat die Bemessungsgrundlagen für die Cashgames und Two Aces aufgrund selbst vorgenommener Schätzung auf Basis des Tischgeldes ermittelt - (Tischgeld: 3,5) x 100.

Es wurde für die Monate 03/2016 - 04/2018 jeweils das Kontoblatt mit den monatlichen „Tisch Erlösen“ (Buchungsnachweise) vorgelegt. Weiters wurden im GSp 50 die Bemessungsgrundlagen wie folgt angegeben:

03/2016	7.369.971,43
---------	--------------

04/2016	6.229.571,43
05/2016	5.922.628,57
06/2016	4.831.857,14
07/2016	5.790.885,71
08/2016	4.985.314,29
09/2016	4.820.314,29
10/2016	5.769.371,43
11/2016	4.963.371,43
12/2016	6.683.885,71
01/2017	5.384.142,86
02/2017	4.886.228,57
03/2017	6.363.685,71
04/2017	6.184.800,00
05/2017	5.332.142,86
06/2017	5.895.628,57
07/2017	6.678.314,29
08/2017	6.048.771,43
09/2017	6.255.057,14
10/2017	6.673.228,57
11/2017	6.499.685,71
12/2017	8.602.257,14
01/2018	7.961.742,86
02/2018	5.721.571,43
03/2018	6.954.200,00
04/2018	5.567.857,14

und die Glücksspielabgabe mit EUR 0,00 selbstberechnet.

Gemäß § 57 Abs. 1 GspG unterliegen Ausspielungen (§ 2 GspG), an denen die teilnahme vom Inland aus erfolgt, einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz.

Der Antrag auf Festsetzung gem. § 201 BAO wurden binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht. Die Festsetzung gemäß § 201 BAO erfolgt daher zwingend.

Da sich die von der Abgabepflichtigen bekanntgegebenen Selbstberechnungen als offensichtlich nicht richtig erweisen (mit EUR 0,00), erfolgt die Festsetzung gem. § 201 Abs. 3 Z 1 BAO entsprechend der bekanntgegebenen Bemessungsgrundlagen laut GSp 50.

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Die Spieleinsätze werden bei den Cashgames und Two Aces von den Spielern an die Spielgemeinschaft geleistet und nicht an das Casino. Aufzeichnungen zu den Einsätzen liegen nicht vor. Dazu wäre bei jedem Tisch zu jedem Zeitpunkt des laufenden Spiels eine Beobachtung nötig. Dies kann von der Abgabenbehörde nicht nachgeholt werden. Das bedeutet für die Glücksspielabgabe, dass die Bemessungsgrundlage zu den Cashgames und Two Aces nur im Schätzungswege ermittelt werden kann.

Die Berechnung des Finanzamtes baut auf der von der Abgabenschuldnerin selbst vorgenommenen Schätzung auf Basis des Tischgeldes auf. Bei den Cashgames werden Tischgelder abhängig von der Pothöhe einbehalten. Dabei wurde das Tischgeld mit durchschnittlich 3,5% des Pots angenommen. Bei Two Aces werden ebenfalls Tischgelder eingehoben, EUR 20,00 pro Schlitten. Anhand der vorgelegten Tischabrechnungen, die täglich erstellt werden, wurde eine Rückrechnung auf die Einsätze vorgenommen.

Bemessungsgrundlage = (Tischgeld : 3,5) x 100

*Für die Turniere wurde jeweils das Kontoblatt mit den monatlichen „Erlöse Entree“ für den Standort ***2*** (Buchungsnachweis) vorgelegt. Weiters wurden im GSp 50 die Bemessungsgrundlagen wie folgt angegeben:*

03/2016	72.905,00
04/2016	89.925,00
05/2016	131.092,00
06/2016	51.345,00
07/2016	61.203,00
08/2016	58.381,00
09/2016	64.285,00
10/2016	87.790,00
11/2016	144.140,00
12/2016	89.460,00
01/2017	77.446,00
02/2017	75.575,00
03/2017	84.840,00
04/2017	72.060,00
05/2017	76.910,00
06/2017	78.105,00
07/2017	87.830,00
08/2017	76.335,00
09/2017	64.202,00
10/2017	71.950,00
11/2017	121.053,00
12/2017	87.779,00
01/2018	76.059,00

02/2018	62.661,00
03/2018	98.175,00
04/2018	87.907,00

und die Glücksspielabgabe mit EUR 0,00 selbstberechnet.

Bei turnierförmiger Ausspielung treten außerhalb des Anwendungsbereiches von § 17 Abs. 2 GSpG an Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers. Diese unterliegen einer Glücksspielabgabe von 16%.

Der Antrag auf Festsetzung gem. § 201 BAO wurden binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht. Die Festsetzung gemäß § 201 BAO erfolgt daher zwingend.

Da sich die von der Abgabepflichtigen bekanntgegebenen Selbstberechnungen als offensichtlich nicht richtig erweisen (mit EUR 0,00), erfolgt die Festsetzung gem. § 201 Abs. 3 Z 1 BAO entsprechend der bekanntgegebenen Bemessungsgrundlagen laut GSp 50.

...

Rechtliche Beurteilung seitens der Abgabenbehörde:

Betreffend sämtliche Vorbringen wird auf die ständige Rechtsprechung verwiesen: UFS Wien vom 05.04.2007, RV/1666-W/06, RV/1665-W/06, RV/1338-W/05, RV/0031-W/02, RV/1669-W/06, RV/1668-W/06, RV/1667-W/06, RV/1664-W/06, RV/1663-W/06; UFS Wien vom 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS Wien vom 24.07.2007, RV/0369-W/02, RV/0036-W/02; UFS Innsbruck vom 13.05.2011, RV/0499-1/10; UFS Innsbruck vom 11.05.2011, RV/0500-1/10; UFS Wien vom 07.10.2011, RV/0743-W/11; UFS Graz vom 19.11.2013, RV/0744-G/11; BFG vom 26.2.2014, RV/3100689/2012, BFG vom 18.12.2014, RV/7103332/2011; BFG vom 5.3.2015, RV/2100581/2012, BFG vom 10.06.2016, RV/7101758/2012, BFG vom 20.06.2016, RV/7101758/2012 und BFG vom 30.12.2016, RV/6100540/2010, BFG vom 21.08.2017, RV/7101181/2013) sowie die Rechtsprechung des VfGH vom 21.09.2012, B 1357/11-16, vom 26.2.2014, B 58-62/2014, vom 19.2.2015, E 293/2015, vom 15. Oktober 2016, G 103-104/2016, vom 08.06.2017, E 1330/2016-13, E 1756/2016, und vom 26.02.2018, E 3862-2017, W 3452-2017 und E 3860-2017 und des VwGHs vom 19.10.2017, GZ. Ro 2015/16/0024-7 und vom 27.3.2018, Ro 2017/17/0025.

Gemäß § 1 GSpG sind Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes Spiele, bei denen die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.

Mit BGBl I 2014/13, ausgegeben am 28.02.2014, Inkrafttreten ab 01.03.2014 (Tag nach der Verlautbarung), wurde § 1 Abs. 2 des Glücksspielgesetzes geändert und lautet nunmehr wie folgt:

Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungsroutine, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt,

aus Gründen der Rechtssicherheit durch Verordnung weitere Spiele als Glücksspiele im Sinne des Abs. 1 zu bezeichnen.

Ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ist somit insbesondere das Spiel Poker und dessen Spielvarianten.

Warum die Abgabenschuldnerin entgegen dem eindeutigen Gesetzesinhalt des § 1 Abs. 2 GSpG, der von einer langjährigen Rechtsprechung getragen wird, der Ansicht ist, Poker sei kein Glücksspiel, ist nicht nachvollziehbar.

Auch Two Aces ist dem eindeutigen Gesetzesinhalt nach ein Glücksspiel. So kann neben der ausdrücklichen Nennung von Two Aces im § 1 Abs. 2 GSpG auch schon aus den vorgelegten Spielregeln erkannt werden, dass das Spielergebnis vorwiegend vom Zufall abhängt.

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

Gemäß § 59 Abs. 1 Z 2 GSpG entsteht die Abgabenschuld bei Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht.

Bei einer Abgabepflicht gemäß § 57 GSpG ist der Konzessionär oder der Bewilligungsinhaber (§ 5 GSpG) der Abgabenschuldner.

Fehlt ein Berechtigungsverhältnis, sind 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 Abgabenschuldner.

Die Argumentation betreffend der neuen Übergangsbestimmung (§ 60 Abs. 33 GSpG) geht ins Leere, da diese Bestimmung - so wie auch die Vorgängerbestimmung siehe dazu BFG v. 18.12.2014, RV/7103332/2011 - keine abgabenrechtlichen Anordnungen enthält.

§ 60 Abs. 33 GSpG lautet: § 2 Abs. 4 ist auf Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht war, ab 1. Jänner 2017 anzuwenden.

So kann den Erläuternden Bemerkungen zu BGBl 13/2014 eindeutig entnommen werden, dass es sich hierbei wiederum lediglich um eine ordnungspolitische Bestimmung handelt.

Erläuterungen: „Aufgrund der höchstgerichtlichen Judikatur besteht für bestimmte Pokerangebote auf Grundlage einer Gewerbeberechtigung ein gewisser Vertrauensschutz (VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012). Dem soll durch Einführung einer Übergangsfrist Rechnung getragen werden. Der Betrieb von Poker-Casinos auf Grund einer gewerberechtlichen Bewilligung soll sohin mit 1. Jänner 2017 nicht mehr zulässig sein und sodann ausschließlich im Rahmen einer streng beaufsichtigten konzessionierten Spielbank gemäß § 22 ausgeübt werden“.

Eine abgabenrechtliche Übergangsbestimmung wurde nicht erlassen. Es liegt daher sowie nach der alten Ende 2012 ausgelaufenen Übergangsbestimmung lediglich

allenfalls keine verbotene Ausspielung vor (BFG vom 18.12.2014, RV/7103332/2011, vom 26.02.2015, RV/3100689/2012, RV/3100690/2012 RV/3100691/2012, und RV/3100692/2012, vom 27.02.2015, RV/3100693/2012 und RV/3100694/2012, vom 02.03.2015, RV/3100695/2012 und RV/3100696/2012, und vom 05.03.2015, RV/2100581/2012).

Es wird somit nicht ausgesagt, dass keine Ausspielung vorliegt und auch nicht, dass das gesamte Glücksspielgesetz und die Abgabenbestimmungen nicht auf die Pokercasinos anwendbar sind. Durch die Übergangsbestimmung wird die Anwendung des § 2 GSpG in der Fassung BGBl I 54/2010 nicht ausgeschlossen,

Das Glücksspielgesetz besteht aus Monopolbestimmungen und Abgabenbestimmungen. Ausnahmen vom Monopol sind in den Monopolbestimmungen geregelt und Abgabenbefreiungen in den Abgabenbestimmungen.

§ 57 Abs. 6 GSpG enthält keine Befreiungen für Pokersalons, so sind diese auch nicht befreit.

Die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 33 GSpG bezieht sich nur auf eine Monopolbestimmung (§ 2 GSpG) und es wird keinerlei Bezug auf eine Abgabenbestimmung genommen.

Die Übergangsbestimmung sagt aber keinesfalls aus, dass dann überhaupt keine Ausspielung vorliegt, sondern lediglich keine verbotene Ausspielung (Betonung liegt auf „verbotene“).

Darüber hinaus sei vollständigkeithalber erwähnt, dass die Übergangsbestimmung lediglich Pokerangebote umfasst und nicht andere Glücksspiele wie Two Aces.

Gemäß § 59 Abs. 1 Z 2 GSpG entsteht die Abgabenschuld bei Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht.

Dem Vorbringen, es läge mangels Unternehmereigenschaft der Abgabenschuldnerin keine Ausspielung im Sinne des § 2 Abs. 1 GSpG im gegenständlichen Fall vor, ist entgegenzuhalten: Durch die Neufassung des § 2 Abs. 2 GSpG wurde auch nochmals verdeutlicht, dass das konzessionslose Anbieten von Glücksspiel unter unternehmerischer Mitwirkung auch dann verboten ist, wenn der mitwirkende Unternehmer beispielsweise nicht selbst die Gewinne stellt, sondern nur die Kartenspieler gegeneinander spielen, der Unternehmer aber an der Durchführung des Spiels veranstaltend/organisierend/anbietend mitwirkt.

Die Veranstaltung/Organisation/das Angebot kann sich 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 gegenständlichen Fall ist daher die Unternehmereigenschaft gegeben.

Bei einer Abgabspflicht gemäß § 57 GSpG ist der Konzessionär (§ 17 Abs. 6 GSpG) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5 GSpG) der Abgabenschuldner.

Fehlt ein Berechtigungsverhältnis, sind 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 Abgabenschuldner.

§ 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG dehnt den Begriff des Abgabenschuldners für den konzessions- bzw. bewilligungslosen Bereich auf mehrere Personen aus, die dann als Gesamtschuldner für die Abgabe herangezogen werden können.

Die Abgabenschuldnerin bringt vor, dass § 59 Abs. 2 GSpG als Abgabenschuldner den Konzessionär (§ 17 Abs. 6 GSpG) und den Bewilligungsinhaber (§ 5 GSpG) sowie den Vertragspartner des Spielteilnehmers, den Veranstalter einer Ausspielung sowie den Vermittler nenne, wobei letztes zusammengefasst jene Fälle beträfe, in denen ein Berechtigungsverhältnis fehle. Da die Abgabenschuldnerin weder eine Konzession nach § 17 Abs. 6 GSpG hat, noch Inhaber einer Bewilligung nach § 5 GSpG ist, liege es daher auf der Hand, dass § 59 Abs. 2 Z 1 erster Spiegelstrich GSpG daher nicht anwendbar sei. In der Aufzählung des § 59 Abs. 2 GSpG fehle die Bezugnahme auf gewerberechtliche Betriebe von Kartenspielsalons, die aufgrund aufrechter Gewerbeberechtigungen betrieben werden. Darüber hinaus falle die Abgabenschuldnerin auch nicht unter § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Spiegelstrich GSpG, der ausdrücklich auf das „Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses“ abstelle, da sie in Bezug auf die von ihr ausgeübte Tätigkeit aufrechte Gewerbeberechtigungen halte.

Dem ist zu entgegnen, dass ein Berechtigungsverhältnis im Sinne des § 59 Abs. 2 GSpG im Hinblick auf die nachfolgende Aufzählung - Konzessionär bzw. Bewilligungsinhaber - und aus der Gesetzessystematik so zu verstehen ist, dass hierunter lediglich der Konzessionär gemäß § 28 GSpG und der Bewilligungsinhaber gemäß § 5 GSpG fallen. Enthält ein Gesetz keine Definition eines Begriffes, so ist der Begriff nach dem Gesetz auszulegen in dem der Begriff steht.

Eine Gewerbeberechtigung ist demnach keine Berechtigung im Sinne des § 59 Abs. 2 GSpG.

Im gegenständlichen Fall liegt daher kein Berechtigungsverhältnis vor. Die für die Beurteilung anzuwendende Bestimmung wer Abgabenschuldner ist, ist daher § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG.

Abgabenschuldner ist somit der Veranstalter.

Die Befreiungsbestimmungen für die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 6 GSpG sind auf die Abgabenschuldnerin nicht anzuwenden, weil sie weder eine konzessionierte Spielbank im Sinne des § 21 GSpG betrieb noch Ausspielungen mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib im Sinn des § 4 Abs. 6 GSpG („Wirthauspoker“) durchführte.

*Die ***BF*** schuldet die Glücksspielabgabe als Abgabenschuldner gem. § 59 Abs. 2 Z 1 2. Teilstrich GSpG zur ungeteilten Hand.“*

4. Beschwerden

In den gegen die Bescheide betreffend Glücksspielabgabe für die Zeiträume 02/2015 – 05/2015, 07/2015 – 02/2016 und 03/16-04/18 erhobenen Beschwerden wandte die Bf. jeweils ein, dass das Angebot der Bf. nicht der Glücksspielabgabe unterliege. Beantragt wurde

jeweils die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben oder die Glücksspielabgabe mit € 0,00 festzusetzen.

4.1. Beschwerden vom 4.8.2016

Die Bescheidbeschwerden vom 4.8.2016 betreffend die Zeiträume 02/2015 – 05/2015 und 07/2015 – 02/2016 der Bf. enthalten einleitend folgende Darstellung des Sachverhaltes:

*„***BF*** (\"***BF***\" oder 'Beschwerdeführerin') betrieb im Beschwerdezeitraum am Standort ***1*** ein sogenanntes \"Pokercasino\", das ist ein Gastronomiebetrieb für erlaubte Kartenspiele ohne Bankhalter, insbesondere für Poker. Dafür hat sie eine Gewerbeberechtigung (\"Veranstaltung und Organisation des Kartenspieles 'Poker' und anderer erlaubter Kartenspiele\") mit Wirksamkeit ab 4.7.2007 erhalten. Das ausgeübte Gewerbe ist ein freies Gewerbe außerhalb des Anwendungsbereiches des GSpG.*

*In den Lokalen der Beschwerdeführerin treffen Spieler einander zum Kartenspielen. Dabei werden sowohl Poker Cash Games als auch Two Aces, eine Variante von Black Jack, gespielt. Die Tätigkeit der ***BF*** beschränkt sich auf die Zurverfügungstellung von Spieltischen und unselbständigen Hilfsdiensten mit gastronomischer Betreuung der Kartenspieler nach Wunsch. Die ***BF*** nimmt an den Spielen nicht teil. Die Spieler organisieren ihre Spiele selbst. Sie spielen ausschließlich untereinander und miteinander. Die ***BF*** darf auch nicht an den Spielen teilnehmen, andernfalls würde sie ihre Gewerbebefugnis überschreiten und ihr Geschäftsführer würde sich nach § 168 StGB strafbar machen.*

*Da ***BF*** in die Spielverträge der Spieler nicht eingebunden ist, weiß sie auch nicht, wie viel die Spieler tatsächlich an Einsatz leisten bzw wie viel sie gewinnen oder verlieren. Sie war und ist daher auch nicht in der Lage, bekannt zu geben, welche Einsätze die Besucher leisten.*“

Begründung der Beschwerden

Nach Darstellung der Rechtslage und Hinweis auf den Beschluss des OGH vom 30.3.2016, 4 Ob 31/16 2 an den Verfassungsgerichtshof legte die Bf. zusammengefasst mit folgenden Argumenten dar, warum ihr Angebot nicht der Glücksspielabgabe unterliege:

Nach der Übergangsbestimmung in § 60 Abs 33 GSpG sei § 2 Abs 4 GSpG auf Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht war, erst ab 1. Jänner 2017 anzuwenden. Dies könne auf zwei unterschiedliche Arten ausgelegt werden: Entweder dahingehend, dass keine Ausspielung vorliege oder dahingehend, dass bloß keine verbotene Ausspielung vorliege. Unabhängig von der gewählten Auslegung bestehe im streitgegenständlichen Zeitraum jedenfalls keine Abgabepflicht.

Die Auslegung, wonach überhaupt keine Ausspielung vorliege, habe zur Konsequenz, dass eine Voraussetzung für eine Abgabepflicht - das Vorliegen einer Ausspielung - nach § 57

GSpG nicht gegeben sei und somit der Beschwerdeführerin auf Basis dieser Bestimmung keine Glücksspielabgaben vorgeschrieben werden können.

Die Auslegung, wonach bloß keine verbotene Ausspielung (sondern eine erlaubte Ausspielung) vorliege, vermag eine Abgabepflicht ebenso wenig zu begründen, da die Abgabepflicht ausschließlich an verbotene Ausspielungen anknüpfe. Dies ergebe sich aus dem Zusammenhalt von § 2 Abs 4 GSpG, welcher verbotene Ausspielungen definiert, und § 57 Abs 6 GSpG, demzufolge all jene Ausspielungen, welche nicht als verbotene Ausspielungen zu qualifizieren sind, nicht der Abgabepflicht unterlägen. Aufgrund der Übergangsbestimmung sei der Betrieb von frei gewerblichen Pokersalons durch die Beschwerdeführerin unstrittig nicht verboten.

Dass die Abgabepflicht das Vorliegen einer verbotenen Ausspielung voraussetze, erkläre auch, warum die Beschwerdeführerin nach dem ganz klaren Wortlaut des § 59 GSpG nicht Abgabenschuldner sei.

Da das Monopol und die Ausnahmen vom Monopol gemäß dem Beschluss des Obersten Gerichtshofes im Beschwerdezeitraum jedenfalls unionsrechtswidrig gewesen seien (vgl OGH 30.3.2016, 4 Ob31/16 m ua) und die Inländerdiskriminierung verfassungswidrig sei, treffe dies auch auf die Besteuerung der Beschwerdeführerin zu.

4.2. Beschwerden vom 27.8.2018

Die gegen die Bescheide betreffend Glücksspielabgabe für die Zeiträume 03/2016 – 04/2018 erhobenen Beschwerden wurden zusammengefasst wie folgt begründet:

Eine historische, teleologische und systematische Interpretation der maßgeblichen Bestimmungen ergebe, dass nur vereinnahmte Einsätze nach § 57 Abs 1 GSpG der Glücksspielabgabe in Höhe von 16% unterliegen können. Andernfalls würden sich eine Reihe von Wertungswidersprüchen und auch unsachlichen Unterscheidungen sowie unsachlichen Gleichbehandlungen ergeben. Würden erlaubte Pokerspiele mit 16% vom Einsatz der Spieler besteuert werden, ungeachtet dessen ob dieser vom Unternehmer vereinnahmt wird oder nicht, so würden verbotene Spiele (zB Onlinepoker, verbotene Pokerturniere) niedriger als erlaubte Spiele besteuert werden. Eine neue Entscheidung des VwGH zur Besteuerung von erlaubten Pokerspielen bestätige diese Auslegung (vgl. VwGH 21.3.2018, Ra 2017/13/0076-11). Daraus sei abzuleiten, dass auch im Bereich der Glücksspielabgabe nur tatsächlich vereinbarte Einsätze die Bemessungsgrundlage darstellen können. Wenn der Anbieter daher kein Bankhalter sei, und er daher die Einsätze nicht entgegennimmt, könnten nicht die gesamten Einsätze, sondern nur die vereinnahmten Teile der Einsätze der Besteuerung unterzogen werden. Nur bei verbotenem Poker mit Bankhalter mache es Sinn, den Unternehmer anhand sämtlicher Einsätze (die von ihm nämlich verbotenerweise entgegengenommen werden) zu besteuern.

Es könne dem Gesetzgeber auch nicht unterstellt werden eine Tätigkeit, die erlaubt sei, so hoch besteuert haben zu wollen, und gleichzeitig aber als nachhaltig unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs 2 GSpG angesehen zu haben. Der Unternehmerbegriff des GSpG sei dem umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriff nachempfunden, und setze daher eine regelmäßige über mehrere Monate oder sogar Jahre ausgeübte Tätigkeit voraus. Wenn der Gesetzgeber diese erlaubte Tätigkeit so prohibitiv besteuern hätte wollen, dass sie nicht regelmäßig und wiederholt ausgeübt werden kann, stünde dies im Widerspruch zum Unternehmerbegriff, der eine nachhaltige Tätigkeit voraussetze.

Die Festsetzung der Glücksspielabgabe stelle in der von der Abgabenbehörde angenommenen Höhe eine erhebliche Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit nach Art 56 AEUV dar, welche durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses nicht gerechtfertigt werden könne.

Darüber hinaus unterstelle die Abgabenbehörde dem Gesetz aufgrund der gewählten Auslegung eine verbotene Beihilfe, weil die Beschwerdeführerin auf ihre erlaubte Tätigkeit ein Vielfaches ihrer Einnahmen an Abgaben zu entrichten hätte, während Konzessionäre auf dieselbe erlaubte Tätigkeit keine derartige Abgabe zahlen. Dies verstoße gegen Art 107 AEUV:

5. Beschwerdeentscheidungen

5.1 BVE 11.8.2016

Die Beschwerden betreffend Glücksspielabgabe 11/2014-01/2015, 02/2015-05/2015, 07/2015-02/2016 wurden vom FA mit Beschwerdeentscheidung vom 11.8.2016 mit auszugsweise folgender Begründung als unbegründet abgewiesen.

"Es wird betreffend sämtlicher Punkte auf die ständige Rechtsprechung des UFS bzw. BFG (UFS Wien vom 05.04.2007, RV/1666-W/06, RV/1665-W/06, RV/1338-W/05, RV/0031LI/02 RV/1669-W/06, RV/1668-W/06, RV/1667-W/06, RV/1664-W/06, RV/1663-W/06; UFS Wien vom 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS Wien vom 24.07.2007, RV/0369-W/02, RV/0036-W/02; UFS Innsbruck vom 13.05.2011, RV/0499-1/10; UFS Innsbruck vom 11.05.2011, RV/0500-1/10; UFS Wien vom 07.10.2011, RV/0743-W/11; UFS Graz vom 19.11.2013, RV/0744-G/11; BFG vom 26.2.2014, RV/3100689/2012, BFG vom 18.12.2014, RV/7103332/2011; BFG vom 5.3.2015, RV/2100581/2012, BFG vom 10.06.2016, RV/7101758/2012 und BFG vom 20.06.2016, RV/7101758/2012) sowie die Rechtsprechung des VfGH vom 21.09.2012, B 1357/11-16, vom 26.2.2014, B 58-62/2014 und vom 19.2.2015, E 293/2015 verwiesen.

Ad 4.2. und 5.4. der Beschwerde:

- Unionsrechts- und Verfassungswidrigkeit

Die Beschwerdeführerin (Bf.) bringt vor, dass die österreichische Monopolregelung und -praxis unionsrechtswidrig sei und die Monopolregelung des Glücksspielgesetzes (GSpG) nicht anzuwenden sei, weil sie die Dienst- und Niederlassungsfreiheit verletze, sowie dass eine verfassungswidrige Inländerdiskriminierung vorliege. Dem wird insbesondere entgegengehalten, dass entgegen dem Vorbringen der Bf., bei den Glücksspielabgaben

keine conditio sine qua non im Verhältnis zum Glücksspielmonopol besteht. Dh selbst eine allfällige Unionswidrigkeit der Monopolbestimmungen würde nicht zu einer Nichtanwendung der glücksspielabgabenrechtlichen Bestimmungen auf den gegenständlichen Sachverhalt führen.

Im Gegensatz zum Strafverfahren gemäß §§ 52ff GSpG, welches unmittelbar mit dem Glücksspielmonopol zusammenhängt (ohne Glücksspielmonopol keine Strafe), liegt bei den Glücksspielabgaben kein solches Verhältnis zum Glücksspielmonopol vor: „Würde man der Bf. folgen und gedanklich das Glücksspielmonopol „wegfallen lassen“, hätte die Bf. für sich noch nichts gewonnen, da das Glücksspielmonopol nur ein Bereich ist, der im Glücksspielgesetz - das nicht „Glücksspielmonopolgesetz“ heißt geregelt ist“ (BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und vom 02.02.2015, Rv/7103459/2012). Die nicht mit dem Glücksspielmonopol zusammenhängenden gesetzlichen Bestimmungen würden bestehen bleiben, das wären z.B. § 1 Abs. 1 GSpG, § 1 Abs. 2 GSpG, § 2 GSpG (mit Ausnahme § 2 Abs. 4 GSpG), alle Bestimmungen mit Legaldefinitionen und die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG.

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

Das Glücksspielmonopol ist vergleichsweise keine Grundlage für die Glücksspielabgabe, wie das System der Einheitsbewertung für einige Verkehrsteuern, da das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG keine Steuer ist, sondern eine Verwaltungstechnik um das Glücksspiel mit seinen Besonderheiten, wie Spielerschutz, Vorbeugung gegen Geldwäsche, Sportförderung und die Aufsicht über die Konzessionäre umfasst. Außerdem ist die Glücksspielabgabe keine strafrechtliche Sanktion, sondern eine Art „Rechtsverkehrssteuer“.

Mit Beschluss des Obersten Gerichtshofes vom 30.03.2016, 4 Ob 31/16m u.a., stellte der OGH in den Revisionsverfahren nach dem Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG) einen Gesetzesprüfungsantrag gemäß Art. 89 Abs. 2 B-VG an den Verfassungsgerichtshof (VfGH). Darin wird beantragt einzelne bzw. alle Bestimmungen des GSpG sowie des NÖ Spielautomatengesetz 2011 als verfassungswidrig aufzuheben. Der OGH führt darin im Kern aus, dass unter Berücksichtigung des in den Verfahren zum tatsächlichen Werbeauftritt der Bundeskonzessionäre festgestellten Sachverhalts mangels maßvoller Werbung von einer Unionsrechtswidrigkeit der Regelungen zum österreichischen Glücksspielmonopol ausgegangen werden muss. Im Ergebnis bestehen daher Bedenken einer gegen Art. 7 B-VG verstoßenden Inländerdiskriminierung des

GSpG, weshalb der OGH bis zu einer Entscheidung des VfGH mit der Fortführung des Verfahrens innehält. Die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des GSpG obliegt daher ausschließlich dem VfGH, die vom OGH abgewartet wird.

Andererseits hat der VwGH mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.03.2016, 11 Ro 2015/17/0022, die Vereinbarkeit des österreichischen GSpG mit dem Unionsrecht bestätigt.

Der VwGH nahm - wie in der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) gefordert - eine ausführlich begründete Gesamtwürdigung aller Umstände vor (vgl. Rz. 69 bis 122). Der VwGH sprach aus, dass durch das GSpG die angestrebten Ziele des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung, der Verringerung der Beschaffungskriminalität sowie der Verhinderung von kriminellen Handlungen gegenüber Spielern in kohärenter und systematischer Weise verfolgt werden (vgl. Rz. 119 und 122). Diese Ziele dienen auch nicht bloß als Vorwand, um eine Einnahmenmaximierung zugunsten des Staatshaushaltes zu rechtfertigen (vgl. Rz. 122). Das GSpG dient erfolgreich den Zielen des Spielerschutzes samt Suchtbekämpfung und Geringhaltung der Beschaffungskriminalität sowie Kriminalität gegenüber Spielern (vgl. Rz. 116). Der VwGH erachtet es als geeignet, dass insbesondere weniger suchtgeneigte Glücksspiele massiv beworben werden, um Spieler von illegalen Spielmöglichkeiten zu den legalen hinzuleiten (vgl. Rz. 115). Der VwGH kam daher nach Gesamtwürdigung zum Ergebnis, dass die Bestimmungen des GSpG nicht unionsrechtswidrig sind (vgl. Rz. 123) und eine Inländerdiskriminierung nicht vorliegt, weil nach dem GSpG Inländer und Ausländer gleich behandelt werden (vgl. Rz. 124). Auf die ausführliche Entscheidung wird verwiesen.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 05.04.2016, Ra 2015/17/0063, sprach der VwGH aus, dass das Landesverwaltungsgericht Tirol (LVwG) für die Behandlung der in der Beschwerde vorgebrachten Unanwendbarkeit des GSpG von Amts wegen zu ermitteln hat, ob ein Sachverhalt mit Auslandsbezug vorliegt und das Unionsrecht damit überhaupt anzuwenden ist. Diese Entscheidung entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH, beginnend mit VwGH vom 15.12.2014, Ro 2014/17/0121, dass in Fällen mit behaupteten Unionsrechtsbezug, amtswegig Feststellungen zum Vorliegen eines Auslandsbezugs und zur Anwendbarkeit des Unionsrechts zu treffen sind. Dieses Erkenntnis stellt - entgegen zum Teil anderslautender Presseaussendungen – kein Abgehen von der oben zitierten Entscheidung des VwGH zur Bestätigung der Unionsrechtskonformität dar, sondern bestätigt die bisherige ständige Rechtsprechung des VwGH zum Amtswegigkeitsgrundsatz und zum Prinzip der Erforschung der materiellen Wahrheit durch die Landesverwaltungsgerichte.

Darüber hinaus wurde in den Erkenntnissen des VwGH vom 16.3.2016, Ro 2015/17/0022, und des OGH vom 30.3.2016, 4 Ob 31/16m, festgestellt, dass aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern die glücksspielabgabenrechtliche Gleichbehandlung von Konzessionären und Nichtkonzessionen nicht für ein fiskalistisches, einnahmenmaximierendes Glücksspielmonopol spricht, sondern jeder mit der glücksspielgesetzlichen Rechtsverkehrssteuer belegt wird, der den Abgabentatbestand verwirklicht, d.h. spezielle Glücksverträge abschließt und von einem geografischen Ort im Inland daran teilnimmt. Selbst wenn man sich das Glücksspielmonopol „wegdenken“ würde, hätte dies rechtsverkehrssteuerlich die Folge, dass:

- die Konzessionäre zwar nicht mehr konzessions- bzw. spielbankabgabepflichtig, dafür aber in wesentlich gleicher Höhe glücksspielabgabepflichtig bzw. rechtsgeschäftsgebührenpflichtig gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 GebG wären und
- die Bf. wie bisher gemäß § 57 Abs. 1 GSpG glücksspielabgabenpflichtig mit 16% bliebe.

Aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern konnte eine Unionsrechtswidrigkeit nicht verortet werden, weswegen sich für die Bf., die keinen grenzüberschreitenden Tatbestand verwirklicht, auch keine Verfassungswidrigkeit im Sinne einer Inländerdiskriminierung ergeben kann. Aus diesem Grund ist der Stellung eines Normprüfungsantrages gemäß An. 140 B-VG aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern der Boden entzogen.

Darüber hinaus hat der VfGH mehrfach die Verfassungskonformität der Glücksspielabgabe und des GSpG ausgesprochen, ein Abweichen von dieser Rechtsprechung ist nicht zu erwarten:

Der VfGH hat am 6.12.2012, B 1337/11, und am 6.12.2012, B 1339/11, zu § 14 GSpG festgestellt, dass die Beschränkung der Anzahl der Konzessionen für Lotterien geeignet ist, die im öffentlichen Interesse gelegenen Ziele (Verhinderung von Straftaten, Verhinderung einer übermäßigen Anregung zur Teilnahme durch unreglementierte Konkurrenz etc) zu erreichen, da die Konzessionsaufsicht bei einer beschränkten Anzahl wirksamer ist. Die Beschränkung verstößt weder gegen das Recht auf Erwerbsfreiheit gemäß Art. 6 StGG noch ist sie sonst unsachlich.

Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.12.1991, 88/17/0010, setzt die Bundesverfassung den Begriff des Monopols als Ausnahme vom Grundrecht der Erwerbsfreiheit voraus.

Das Glücksspielmonopol widerspricht nicht der in Art. 6 StGG garantierten Erwerbsfreiheit. (VwGH 21.12.1998, 97/17/0175; o.A. Glücksspielgesetz 6, 39, 55).

Zur Frage der Beschränkung der Lotterienkonzessionen entschied der VwGH mit Erkenntnis vom 7.3.2013, 2011/17/0303, dass eine beschwerdeführende Partei durch die Erteilung der Konzession an einen Mitbewerber nur dann in ihren subjektivöffentlichen Rechten verletzt worden sein kann, wenn sie selbst die Voraussetzungen für die Erteilung der Konzession erfüllt.

Hinsichtlich der Besteuerung von Cashgames hat der VfGH mit Beschluss vom 19.02.2015, E 293/2015 die Behandlung der Beschwerde aufgrund von Aussichtslosigkeit abgelehnt hat, wörtlich: „Soweit die Beschwerde aber insofern verfassungsrechtliche Fragen berührt, als die Verfassungswidrigkeit des § 1 Abs 2 GSpG, sowie die Bestimmungen über die Glücksspielabgaben in den §§ 57 bis 59 GSpG behauptet wird, lässt ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat: Es liegt grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, wenn er das Pokerspiel dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft (vgl. VfSlg. 19.767/2013). Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (vgl. VfSlg. 10.001/1984, 10.365/1985, 11.143/1986, 11.615/1988 uva; vgl. auch VfSlg. 15.432/1999, 16.585/2002, 16.740/2002, 16.923/2003).“

Schließlich wird angemerkt, dass neben dem oben genannten Erkenntnis des VwGH vom 16.03.2016, Ro 2015/17/0022, mehrere Gerichte selbständig die Vereinbarkeit des österreichischen Glücksspielgesetzes mit dem Unionsrecht geprüft und das österreichische Glücksspielmonopol für zulässig befunden haben bzw. keine Zweifel hegen:

BFG:

RS/7100015/2012 vom 21.11.2014

RV/7103459/2012 vom 02.02.2015

RV/7101758/2012 vom 10.6.2015

RV/7101758/2012 vom 20.06.2016

...

VwGH:

(mit Hinweis, dass sich das LVwG OÖ im Sinne der Rechtsprechung des VwGH ausführlich mit der Frage der Unionsrechtswidrigkeit des GSpG befasst habe und zum Ergebnis gekommen sei, dass eine solche nicht vorliege)

Ra 2015/17/0095 vom 22.02.2016

Ra 2015/17/0096 vom 22.02.2016

Ra 2015/17/0098 vom 25.02.2016

Ra 2016/17/0025 bis 0027 vom 29.02.2016

Ra 2016/17/0045 vom 15.03.2016

Ra 2016/17/0001 bis 0002 vom 17.03.2016

Ra 2016/17/0022 bis 0024 vom 17.03.2016

Ra 2016/17/0036 vom 17.03.2016

Ra 2016/17/0035 vom 23.03.2016

Ra 2016/17/0039 vom 23.03.2016

Ra 2016/17/0040 vom 23.03.2016

Ra 2016/17/0043 vom 23.03.2016

Ra 2016/17/0055 bis 0056 vom 23.03.2016

Ra 2015/17/0186 bis 0187 vom 23.03.2016

Ra 2015/17/0130 vom 24.03.2016

Ra 2016/17/0054 vom 24.03.2016

Ra 2015/17/0147 vom 30.03.2016

Ra 2015/17/0135 vom 31.03.2016

**Ad 5.1. der Beschwerde
Übergangsbestimmung:**

Auch die Argumentation betreffend der neuen Übergangsbestimmung (§ 60 Abs. 33 GSpG) geht ins Leere, da diese Bestimmung - so wie auch die Vorgängerbestimmung siehe dazu BFG v. 18.12.2014, RV/7103332/2011 - keine abgabenrechtlichen Anordnungen enthält.

§ 60 Abs. 33 GSpG lautet: § 2 Abs. 4 ist auf Pokernangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht war, ab 1. Jänner 2017 anzuwenden.

So kann den Erläuternden Bemerkungen zu BGBl 13/2014 eindeutig entnommen werden, dass es sich hierbei wiederum lediglich um eine ordnungspolitische Bestimmung handelt.

Erläuterungen: „Aufgrund der höchstgerichtlichen Judikatur besteht für bestimmte Pokernangebote auf Grundlage einer Gewerbeberechtigung ein gewisser Vertrauensschutz (VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012). Dem soll durch Einführung einer Übergangsfrist Rechnung getragen werden. Der Betrieb von Poker-Casinos auf Grund einer gewerberechtlichen Bewilligung soll sohin mit 1. Jänner 2017 nicht mehr zulässig sein und sodann ausschließlich im Rahmen einer streng beaufsichtigten konzessionierten Spielbank gemäß § 22 ausgeübt werden“.

Eine abgabenrechtliche Übergangsbestimmung wurde nicht erlassen. Es liegt daher, so wie nach der alten Ende 2012 ausgelaufenen Übergangsbestimmung, lediglich keine verbotene Ausspielung vor.

Es wird somit nicht ausgesagt, dass keine Ausspielung vorliegt und auch nicht, dass das gesamte Glücksspielgesetz und die Abgabenbestimmungen nicht auf die Poker-Casinos anwendbar sind. Durch die Übergangsbestimmung wird die Anwendung des § 2 GSpG in der Fassung BGBl 1 54/2010 nicht ausgeschlossen.

Das Glücksspielgesetz besteht aus Monopolbestimmungen und Abgabenbestimmungen. Ausnahmen vom Monopol sind in den Monopolbestimmungen geregelt und Abgabenbefreiungen in den Abgabenbestimmungen.

§ 57 Abs. 6 GSpG enthält keine Befreiungen für Pokersalons, so sind diese auch nicht befreit.

Die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 33 GSpG bezieht sich nur auf eine Monopolbestimmung (§ 2 GSpG) und es wird keinerlei Bezug auf eine Abgabenbestimmung genommen.

Die Übergangsbestimmung sagt aber keinesfalls aus, dass dann überhaupt keine Ausspielung vorliegt, sondern lediglich keine verbotene Ausspielung (Betonung liegt auf „verbotene“).

Ad 5.2. der Beschwerde: Ausspielung

Wenn die Bf. vorbringt, dass keine Ausspielung vorliege, weil aufgrund der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 33 GSpG weder eine erlaubte, noch eine verbotene Ausspielung vorliege und daher gar keine Ausspielung vorliege, wird dem entgegengehalten, dass gemäß § 2 Abs. 1 GSpG Ausspielungen Glücksspiele sind die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme

am Glücksspiel erbringen (Einsatz) und bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn).

Bereits nach alter Rechtslage war der Unternehmerbegriff bei den Pokercasinobetrieben gegeben. Mit der Glücksspielgesetznovelle 1996 wurde Abs. 4 des § 2 GSpG neu geschaffen. Mit dieser Novelle wurde der Begriff der Ausspielung und vor allem auch der des veranstaltenden Unternehmers (Veranstalters) klarer formuliert.

Bereits im Zuge dieser Änderung des Glücksspielgesetzes, BGBl 1 747/1996, hat der Gesetzgeber der bisherigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Rechnung getragen, die wiederholt ausgesprochen hat, dass der Unternehmer die Gegenleistung nicht selbst erbringen muss, sondern dass es ausreichend ist, dass den Leistungen der Spieler im Gewinnfall eine Gegenleistung gegenübersteht. Ebenso hat der Verwaltungsgerichtshof angenommen, dass es gleichgültig ist, wem gegenüber der Spieler die vermögensrechtliche Leistung zu erbringen hat, und dass auch nicht erforderlich ist, dass die Leistung des Spielers dem Unternehmer (Veranstalter) zufließen muss (VwGH 25.7.1990, 86/17/0062; 23.12.1991, 88/17/0010).

Den erläuternden Bemerkungen ist weiters zu entnehmen, dass eine Ausspielung jedenfalls auch dann vorliegt, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung von einem Unternehmer organisiert wird. Den Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates XX. GP kann entnommen werden, dass auch der Unternehmensbegriff gegeben ist, wenn mehrere vom Unternehmer unabhängige Spieler gegeneinander spielen und Gewinn und Verlust nur zwischen den Spielern auftritt, das Spiel aber von einem Unternehmer (Veranstalter) organisiert (beispielsweise durch Mischen und Teilen der Karten oder durch Festlegung der Spielregeln bzw. Entscheidung von Zweifelsfällen) wird (vgl. hiezu Foregger-Serini zu § 168 StGB [„Veranstalten heißt, einem bestimmten oder unbestimmten Kreis von Interessenten Gelegenheit zum Glücksspiel zu geben“] sowie Erlacher zu §§ 2 und 4 GSpG).

Unternehmer iSd Gesetzes ist jemand, der selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein.

Vor dem Hintergrund der Zielsetzungen des GSpG ist der Begriff „Unternehmer“ in § 2 Abs. 2 GSpG weit gefasst. Zielsetzung des GSpG ist es, das Glücksspiel wegen der Spielsucht und Kriminalitätsrisiken in kontrollierte, mit Spielerschutzmaßnahmen umfangreich abgesicherte und aufsichtsrechtlich überwachte Bahnen im konzessionierten Bereich zu lenken. Die Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnis vom 25.7.1990, 86/17/0062) hat diese weite Auslegung erläutert, dass es dem Gesetzgeber darauf nicht ankommt, ob eine unternehmerische, auf die Erzielung von Überschüssen der Erträge über die Aufwendungen gerichtete Tätigkeit vorliegt.

Gewinnerzielungsabsicht des Unternehmers (Veranstalters) ist sohin nicht erforderlich. Unternehmer ist demnach, wer nachhaltig (dh mit Wiederholungsabsicht) zur Erzielung von Einnahmen handelt. Wird eine Ausspielung entgegen den Vorschriften des GSpG ohne aufrechte Konzession des Bundesministers für Finanzen durchgeführt, liegt grundsätzlich eine Verwaltungsübertretung gemäß § 52 Abs. 1 Z 1 GSpG vor.

Erforderlich für den Ausspielungsbegriff ist weiterst dass bei dem unternehmerischen Glücksspiel vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn). Nunmehr geht eindeutig aus der

gesetzlichen Formulierung hervor, was der VwGH in seiner bisherigen Judikatur wiederholt ausgesprochen hat, dass der Unternehmer die Gegenleistung nicht selbst erbringen muss, sondern dass es ausreichend ist, dass den Leistungen der Spieler im Gewinnfall eine Gegenleistung gegenübersteht. Es ist ausreichend, wenn vom Unternehmer (Veranstalter) oder von einem Dritten lediglich „die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung“ organisiert oder angeboten wird. Auch in diesem Fall liegt eine Ausspielung vor.

Im gegenständlichen Fall ist die Bf. eindeutig Unternehmerin iSd § 2 GSpG, weil sie interessierten Personen in ihrer Einrichtung, einem Pokercasino, die Möglichkeit bietet, an von ihr angebotenen Kartenpokerspielen in Form des Cashgame oder in Turnierform teilzunehmen. Es liegt eine Ausspielung vor. Damit ist auch steuerrechtlich § 57 Abs. 1 GSpG automatisch verwirklicht.

Ad 5.3.der Beschwerde: Verbotene Ausspielung

Die Aussage, dass der Glücksspielabgabe lediglich verbotene Ausspielungen unterliegen, ist schlichtweg falsch. Weder § 57 GSpG noch § 58 GSpG knüpfen an verbotene Ausspielungen an. § 57 und § 58 Abs. 1 zweiter Teilsatz und Abs. 2 GSpG besteuern Ausspielungen an sich. Unter § 57 Abs. 1 GSpG sind auch die Lotterien des Konzessionärs nach § 17 Abs. 6 GSpG zu subsumieren.

Wie die Bf. zu dem Schluss kommt die Glücksspielabgabe umfasse nur verbotene Ausspielungen ist nicht nachvollziehbar.

Abgabenschuldner

Wenn die Bf. vorbringt sie sei nicht Abgabenschuldnerin, da ihr Fall unter keinen der Tatbestände des § 59 GSpG zu subsumieren sei, wird dem entgegengehalten, dass sie Abgabenschuldnerin gemäß § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG ist.

Bei einer Abgabepflicht gemäß § 57 GSpG ist der Konzessionär (§ 17 Abs. 6 GSpG) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5 GSpG) der Abgabenschuldner.

Fehlt ein Berechtigungsverhältnis, sind der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung und der Vermittler (Abs. 5), sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand Abgabenschuldner.

§ 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG dehnt den Begriff des Abgabenschuldners für den konzessions- bzw. bewilligungslosen Bereich auf mehrere Personen aus, die dann als Gesamtschuldner für die Abgabe herangezogen werden können.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass § 59 Abs. 2 GSpG als Abgabenschuldner den Konzessionär (§ 17 Abs. 6 GSpG) und den Bewilligungsinhaber (§ 5 GSpG) sowie unter anderem den Veranstalter einer Ausspielung nenne, wobei letztes jene Fälle betreffe, in denen ein Berechtigungsverhältnis fehle.

Da die Beschwerdeführerin weder eine Konzession nach § 17 Abs. 6 GSpG hat, noch Inhaberin einer Bewilligung nach § 5 GSpG ist, liege es daher auf der Hand, dass § 59 Abs. 2 Z 1 erster Teilstrich GSpG daher nicht anwendbar sei. Darüber hinaus falle die Beschwerdeführerin auch nicht unter § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG, der ausdrücklich auf das "Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses" abstelle, da sie in Bezug auf die von ihr ausgeübte Tätigkeit aufrechte Gewerbeberechtigungen halte.

Dem ist zu entgegnen, dass ein Berechtigungsverhältnis im Sinne des § 59 Abs. 2 GSpG

im Hinblick auf die nachfolgende Aufzählung — Konzessionär bzw. Bewilligungsinhaber — und aus der Gesetzessystematik so zu verstehen ist, dass hierunter lediglich der Konzessionär gemäß § 28 GSpG und der Bewilligungsinhaber gemäß § 5 GSpG fallen. Enthält ein Gesetz keine Definition eines Begriffes, so ist der Begriff nach dem Gesetz auszulegen in dem der Begriff steht.

Eine Gewerbeberechtigung ist keine Berechtigung im Sinne des § 59 Abs. 2 GSpG. Auch die Übergangsbestimmung an sich vermittelt kein Berechtigungsverhältnis, es besteht ein Unterschied zwischen dem Nichtvorliegen einer verbotenen Ausspielung durch (vorübergehende) „Pardonierung“ in einer Übergangsbestimmung und des Besitzes eines Berechtigungsverhältnisses nach dem Glücksspielgesetz.

Im gegenständlichen Fall liegt daher kein Berechtigungsverhältnis vor. Für die Beurteilung wer Abgabenschuldner ist, ist daher § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG die anzuwendende Bestimmung.

Die Beschwerde war daher aus unbegründet abzuweisen.“

5.2 BVE vom 6.8.2018

Die abweisende Beschwerdeentscheidung vom 6.9.2018 betreffend Glücksspielabgabe 03/2016 bis 04/2018 enthält folgende Begründung:

„Vorerst wird zu sämtlichen Vorbringen auf die ständige Rechtsprechung des BFG, des VfGH und des VwGHs verwiesen (UFS Wien vom 05.04.2007, RV/1666-W/06, RV/1665-W/06, RV/1338-W/05, RV/0031-W/02, RV/1669-W/06, RV/1668-W/06, RV/1667-W/06, RV/1664-W/06, RV/1663-W/06; UFS Wien vom 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS Wien vom 24.07.2007, RV/0369-W/02, RV/0036-W/02; UFS Innsbruck vom 13.05.2011, RV/0499-1/10; UFS Innsbruck vom 11.05.2011, RV/0500-1/10; UFS Wien vom 07.10.2011, RV/0743-W/11; UFS Graz vom 19.11.2013, RV/0744-G/11; BFG vom 26.2.2014, RV/3100689/2012; BFG vom 18.12.2014, RV/7103332/2011; BFG vom 5.3.2015, RV/2100581/2012, BFG vom 10.06.2016, RV/7101758/2012, BFG vom 20.06.2016, RV/7101758/2012 und BFG vom 30.12.2016, RV/6100540/2010, BFG vom 21.08.2017, RV/7101181/2013) sowie die Rechtsprechung des VfGH vom 21.09.2012, B 1357/11-16, vom 26.2.2014, B 58-62/2014, vom 19.2.2015, E 15. Oktober 2016, G 103-104/2016, vom 08.06.2017, E 1330/2016-13, E und vom 26.02.2018, E 3862-2017, E 3452-2017 und E 3860-2017 und des 293/2015, vom 1756/2016 VwGHs vom 19.10.2017, GZ. Ro 2015/16/0024-7 und vom 27.3.2018, Ro 2017-17-0025).

Ad 3. Der Beschwerde:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) stellt ihre Rolle im Pokerspiefbetrieb dergestalt dar, dass sie lediglich die Tische zur Verfügung stellt, unselbständige Hilfstätigkeiten erbringt und die gastronomische Betreuung der Kartenspieler übernimmt. Dies entspricht nicht den Tatsachen.

Es mag richtig sein, dass die Bf. sich nicht selbst an den Pokerspielen beteiligt, also nicht Vertragspartner der Spielteilnehmer ist, und nicht als Bankhalter auftritt, jedoch ist ihre Rolle definitiv nicht so untergeordnet wie dargestellt.

Vielmehr ist die Bf. als Veranstalterin für den gesamten Spielbetrieb verantwortlich und würde dieser ohne die Bf. nicht stattfinden. Die Bf. legt u.a. sämtliche Spielregeln fest, bestimmt welche Spiele gespielt werden, stellt sämtliches Personal zur Verfügung, das für den Spielbetrieb notwendig ist, stellt sämtliche Spielutensilien, den Spielort zur Verfügung und bewirbt die Gelegenheit zum Spiel.

Sowohl nach der BAO als auch § 59 Abs. 3 GSpG ist die Bf. verpflichtet Aufzeichnungen zu die eine Überprüfung führen der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten.

Nur weil die Revisionswerberin ihren Pflichten nicht nachkommt, ist die Abgabe im Schätzungsweg zu ermitteln.

Die Führung von Aufzeichnungen ist ihr definitiv zumutbar und wurden diese rechtswidrig nicht gemacht.

Ad. 5.1.-5.5. der Beschwerde:

Vorweg sei festgehalten, dass das Judikat des VwGH zur Kriegsofferabgabe und Vergnügungssteuer (vom 21.3.2018 Ra 2017/13/0076) nach ho. Dafürhalten keine Auswirkung auf die bisherige Judikatur zur Glücksspielabgabe hat.

Der VwGH hat nämlich unter GZ. Ro 2017/17/0025 bis Ro 2017/17/0029-4 erst jüngst die ordentlichen Revisionen eines Pokerunternehmens gegen Glücksspielabgabebescheide des FAGVG für 05/2011 bis 06/2012 gern. § 57 Abs. 1 GSpG zurückgewiesen. Als Begründung wird dabei ausgeführt, dass eine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukäme, nicht (mehr) vorliege. Konkret führt der VwGH dabei aus:

„Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in seinem Erkenntnis vom 19. Oktober 2017, Ro 2015/16/0024 (dieselbe beschwerdeführende Gesellschaft vor dem Verwaltungsgericht und die Abgabenziträume Jänner 2011 bis April 2011 betreffend), unter Einbeziehung der herangezogenen Bemessungsgrundlagen ausführlich mit der Frage der Abgabepflicht gemäß § 57 GSpG der vor dem Verwaltungsgericht beschwerdeführenden GmbH für die in deren Pokersaions abgehaltenen Pokerspiele auseinandergesetzt und die gemäß § 57 Abs. 1 iVm § 59 GSpG festgesetzten Glücksspielabgaben für den dort in Rede stehenden Zeitraum als rechtmäßig erkannt.“

Das zitierte Judikat erging am 27.03.2018, somit 6 Tage nach der Entscheidung zur Vorarlberger Kriegsofferabgabe/Vergnügungssteuer. Allein aus der zeitlichen Abfolge ist ableitbar, dass der VwGH keine Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung zu § 57 ff GSpG ins Auge fasst, sondern tatsächlich lediglich eine Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung zum Vorarlberger Kriegsofferabgabegesetz für notwendig erachtet hat.

Es wird daher auch keine neue Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung aufgeworfen.

Überdies ist zu bedenken, dass in gegenständlichem Judikat die Frage zu klären war, ob die von den Spielern geleisteten Einsätze als „Eintrittsgelder“ im Sinne des § 2 ff des Vorarlberger Kriegsofferabgabegesetzes zu verstehen sind bzw. ob eine Pauschalierung der Abgabe nach den durchschnittlich zu erzielenden Eintrittsgeldern auf Basis der Poker-Spieleinsätze zulässig ist.

Der VwGH hat letztendlich klargestellt, dass die Spieleinsätze darunter nicht subsumierbar sind. Wesentlich war bei der Entscheidungsfindung des VwGH auch, dass

die Eintrittsgelder nach dem Kriegsofopferabgabegesetz auch tatsächlich vom Veranstalter vereinnahmt werden müssen.

Eine Vergleichbarkeit der Einsätze im Sinne des § 57 Abs. 1 GSpG mit den Eintrittsgeldern wie sie die Bf. ableitet, kann aus dem Erkenntnis nicht gewonnen werden.

Während das Vorarlberger Kriegsofopferabgabegesetz die Abgabe auf gesellschaftliche Veranstaltungen im Allgemeinen regelt, stellt das GSpG naturgemäß allein auf Glücksspiele ab. Im Falle der Glücksspielabgabe gern. § 57 Abs. 1 GSpG sind Überlegungen zur Subsumierbarkeit gar nicht erst anzustellen, da der Gesetzeswortlaut eindeutig ist und deshalb gar kein Raum für Interpretationen besteht:

„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. 1 GSpG ist darüber hinaus auch im Zusammenhang mit dem Ausspielungsbegriff gern. § 2 GSpG zu lesen. Im Gegensatz zur Kriegsofopferabgabe müssen die Einsätze bei einer Ausspielung dem klaren Gesetzeswortlaut nach nicht dem Veranstalter zufließen.

So lautet § 2 Abs. 1 GSpG:

§2. (1) Ausspielungen sind Glücksspiele,

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

Bemessungsgrundlage sind daher die geleisteten Einsätze und nicht die vereinnahmten.

Die Heranziehung einer anderen Bemessungsgrundlage als der Einsätze bzw. der in Aussicht gestellten Gewinne für Pokerspiele ohne Konzessionen/Bewilligungen nach dem GSpG ist nach dem klaren Gesetzeswortlaut undenkbar und rechtswidrig.

Eine teleologische Reduktion des Begriffes Einsätze ist aufgrund des klaren Gesetzwortlautes und der Rechtsprechung des VwGH nicht zulässig.

Sämtliche Vorbringen der Bf. finden keine Deckung in der ständigen Rechtsprechung des VwGH und des VfGH. Beide Höchstgerichte haben nunmehr mehrfach zur Besteuerung von Pokerspielen sowohl nach § 33 TP 17 GebG als auch nach § 57 Abs. 1 GSpG ausgesagt, dass diese rechtens ist und keine Ungleichbehandlung vorliegt.

Wenn die Bf. vorbringt, dass es nicht Intention des Gesetzgebers gewesen sein könne, dass Pokerauspielungen in Pokersalons von den Einsätzen besteuert werden, so stehen der von der Bf. vertretenen Rechtsansicht mittlerweile 4 (VfGH vom 08.06.2017 E 1330/2016, E 1756/2016 und VfGH vom 26.02.2018, E 3862/2017, E 3452/2017, E 3860/2017) Beschlüsse des VfGH klar entgegen.

Der Verfassungsgerichtshof bestätige darin die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung der Bf. mit der Glücksspielabgabe.

So führt der VfGH aus wie folgt aus:

„Die vorliegenden Beschwerden rügen die Verletzung in den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz gemäß Art. 2 StGG und Art. 7 B-VG, auf Erwerbsausübungsfreiheit gemäß Art. 6 StGG, auf Unverletzlichkeit des Eigentums gemäß Art. 5 StGG und Art. 1 1. ZPEMRK und wegen Anwendung der als verfassungswidrig angesehenen Monopolbestimmungen des Glücksspielegesetzes und der §§ 57 ff. GSpG. Nach den Beschwerdebehauptungen wären diese Rechtsverletzungen aber zum erheblichen Teil nur die Folge einer — allenfalls grob — unrichtigen Anwendung des einfachen Gesetzes.

Spezifisch verfassungsrechtliche Überlegungen sind zur Beurteilung der aufgeworfenen Fragen, insbesondere der Frage, ob das Bundesfinanzgericht die Bestimmungen der §§ 57 ff. GSpG richtig angewendet hat, insoweit nicht anzustellen.

Soweit die Beschwerden aber insofern verfassungsrechtliche Fragen berühren, als die Rechtswidrigkeit der die angefochtene Entscheidung tragenden Rechtsvorschriften behauptet wird, lässt ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg haben: Die geltend gemachte Unionsrechtswidrigkeit und die daraus allenfalls folgende Gleichheitswidrigkeit ("Inländerdiskriminierung") der Glücksspielmonopolregelungen liegt nicht vor (vgl. VfGH 15.10.2016, E 945/2016 ua).

Die Aufnahme von "Poker" in den Begriff des Glücksspiels gemäß § 1 Abs. 2 GSpG ist nicht gleichheitswidrig (VfSlg. 19.767/2013). Ein Vergleich der Glücksspielabgaben mit der Konzessionsabgabe nach § 28 GSpG scheidet aus, weil den Regelungen keine vergleichbaren Sachverhalte zugrunde liegen: Zum einen treffen (Spielbanken-) Konzessionäre weitgehende Verpflichtungen nach dem Glücksspielgesetz (insbesondere Spielerschutz, Geldwäscherichtlinien, Tragung der Kosten der staatlichen Aufsicht und Kontrolle gemäß § 31 GSpG). Zum anderen haben die Konzessionäre neben der Spielbankenabgabe gemäß § 28 GSpG einen Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG zu leisten.

Die Regelungen der §§ 57 ff. GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ist dem Abgabengesetzgeber nicht entgegenzutreten, wenn er die im öffentlichen Interesse liegenden Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte.

Dass damit eine Verminderung der Rentabilität für den Automatenaufsteller einhergehen kann und einige Standorte nicht mehr wirtschaftlich betrieben werden können, führt - wie der Verfassungsgerichtshof schon in seiner Vorjudikatur ausgesprochen hat - nicht, zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen (vgl. zB VfSlg. 18,183/2007 und 19580/2011)."

Wie schon oben erwähnt, stellt die Bf. ihre Rolle im Pokerspielbetrieb so dar, dass sie lediglich die Tische zur Verfügung stelle und unselbständige Hilfstätigkeiten erbringe - dies entspricht nicht den Tatsachen und dem festgestellten Sachverhalt.

Vielmehr ist die Bf. als Veranstalterin für den gesamten Spielbetrieb verantwortlich und würde dieser ohne die Bf. nicht stattfinden. Die Bf. legt u.a. sämtliche Spielregeln fest, bestimmt welche Spiele gespielt werden, stellt sämtliches Personal zur Verfügung, das für den Spielbetrieb notwendig ist, stellt sämtliche Spielutensilien und den Spielort zur Verfügung und bewirbt die Gelegenheit zum Spiel.

Ad 5.6. der Beschwerde:

Wenn vorgebracht wird, dass die Besteuerung des Bf. eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit nach Art 56 AEUV darstellt, welche nach der Rechtsprechung des EUGH nicht gerechtfertigt werden könne sind dem die Ausführungen des VfGH im Ablehnungsbeschluss vom 08.06.2017, E 1330/2016, E 1756/2016 entgegen zu halten: „Die geltend gemachte Unionsrechtswidrigkeit und die daraus allenfalls folgende Gleichheitswidrigkeit ("Inländerdiskriminierung") der Glücksspielmonopolregelungen liegt nicht vor (vgl. VfGH 15.10.2016, E 945/2016 ua). „Die Aufnahme von "Poker" in den Begriff des Glücksspiels gemäß § 1 Abs. 2 GSpG ist nicht gleichheitswidrig (VfSlg. 19.767/2013). Ein Vergleich der Glücksspielabgaben mit der Konzessionsabgabe nach § 28 GSpG scheidet aus, weil den Regelungen keine vergleichbaren Sachverhalte zugrunde liegen: Zum einen treffen (Spielbanken-)Konzessionäre weitgehende Verpflichtungen nach dem Glücksspielgesetz (insbesondere Spielerschutz, Geldwäscherichtlinien, Tragung der Kosten der staatlichen Aufsicht und Kontrolle gemäß § 31 GSpG). Zum anderen haben die Konzessionäre neben der Spielbankenabgabe gemäß § 28 GSpG einen Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG zu leisten. Die Regelungen der §§ 57 ff. GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ist dem Abgabengesetzgeber nicht entgegenzutreten, wenn er die im öffentlichen Interesse liegenden Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte. Dass damit eine Verminderung der Rentabilität für den Automatenaufsteiler einhergehen kann und einige Standorte nicht mehr wirtschaftlich betrieben werden können, führt - wie der Verfassungsgerichtshof schon in seiner Vorjudikatur ausgesprochen hat - nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen (vgl. zB VfSlg. 18.183/2007 und 19580/2011)."

Nach Ansicht der Bf. liegt im gegenständlichen Fall der gleiche Eingriff in Grundrechte vor wie im Fall EuGH 11.6.2015, C-98/14 *Berlington Hungary Tanacsado es Szolgaltato kft* ua.

Aus Sicht des Finanzamtes hat das zitierte Erkenntnis keine Aussagekraft für den gegenständlichen Fall. In der Rechtssache *Berlington Hungary C-98/14* gab es eine pauschale (nicht vom Umsatz abhängige) Besteuerung von Automatensalons, ohne Übergangsbestimmung, die weit über den Umsätzen der Betreiber lag.

Die Glücksspielabgabe stellt keine pauschale Abgabe ohne Bezug auf Spielumsätze dar. Des Weiteren hat die Besteuerung bereits vor dem Beitritt zur EU bestanden und wurde nicht ohne Übergangsbestimmung eingeführt.

Auch das BFG hat betreffend die Glücksspielabgabe ausgesprochen, dass durch die Glücksspielegesetznovelle 2008 die Besteuerung von bestimmten Glücksspielen mit

Rechtsgeschäftsgebühren aus dem Gebührengesetz herausgenommen und transformiert zu Glücksspielabgaben in den § 57 GSpG bis § 59 GSpG in das Glücksspielgesetz übertragen wurde, weswegen viele steuerliche Grundsätze ebenso übertragen werden können.

Auch in den Erläuterungen zu § 57 GSpG (vgl. ErlRV657 BlgNR XXIV. GP, 9) wird dies bestätigt:

„Die Glücksspielabgabe nach Abs. 1 ist die allgemeine Abgabe auf Ausspielungen. Sie soll dem bisher auf Glücksspiele anwendbaren Steuersatz des Gebührengesetzes entsprechen und beträgt unverändert 16% vom Einsatz.“

Die Abgabe an sich bestand daher schon lange, lediglich wurden von 2010 auf 2011 die Bemessungsgrundlage und vor allem der Steuersatz gesetzlich geändert. Bis 1.1.2011 war die Bemessungsgrundlage der Gewinn abzüglich des Einsatzes des Gewinners x 25%, ab 1.1.2011 ist Bemessungsgrundlage der Einsatz x 16% bei Cashgames bzw. der in Aussicht gestellte Gewinn x 16% bei Turnierspielen. Von einer Verfünffachung, einer Pauschalsteuer bzw. darüberhinaus zusätzlich eingeführten proportionalen Steuersätzen kann hier nicht die Rede sein (Siehe auch BFG vom 25.09.2017, RV/7100908/2012).

Die Bf. kann sich auch darin nicht beschwert erachten, dass keine Übergangsregelungen vorhanden seien - bei der Transformation von der Glücksgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG zu der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG gab es eine Übergangsfrist von ca. fünf Monaten (das BGBl. I 2010/54 wurde am 19.7.2010 kundgemacht, die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG traten mit 1.1.2011 in Kraft).

Im Hinblick auf die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57-59 GSpG ist aus Sicht des Finanzamtes auch nicht erkennbar, dass diese das Anbieten von Kartenpokerspielen außerhalb des konzessionierten Bereiches für einen Steuerausländer unattraktiver machen, als für einen Steuerinländer.

Ad 5.7. der Beschwerde:

Betreffend dem Vorbringen, es liege eine verbotene Beihilfe vor, wird auf die Ausführungen in den Erkenntnissen des Bundesfinanzgerichtes vom 25.09.2017, GZ RV/7100907/2012 und GZ RV/7100907/2012 verwiesen:

„Stehen Art. 107 Abs. 1 AEUV und/oder Art. 56 AEUV Rechtsvorschriften eines Mitgliedsstaates wie § 57 GSpG und § 57 Abs. 6 GSpG entgegen, die eine Steuerbefreiung für Pokerspiele innerhalb konzessionierter Spielbanken nach dem GSpG vorsehen, der gleichen Tätigkeit aber, wenn sie auf Basis einer gültigen gewerberechtlichen Bewilligung ausgeübt wird, diese Steuerbefreiung versagen, und eine Abgabe in Höhe von mehr als 40% der Umsätze des Unternehmers vorschreiben?“

Diese von der Bf. formulierte Frage geht von der unrichtigen rechtlichen Darstellung des § 57 Abs. 6 GSpG aus. Die konzessionierten Spielbanken sind deshalb von der „allgemeinen“ Glücksspielabgabe befreit, weil sie eine „besondere“ Glücksspielabgabe, nämlich die Spielbankabgabe, entrichten müssen. Die Abgabenbefreiung für den Spielbankkonzessionär gemäß § 57 Abs. 6 GSpG dient lediglich der Vermeidung einer Kumulierung von Spielbankabgabe UND Glücksspielabgabe. Die Abgabenbefreiung gemäß § 57 Abs. 6 GSpG hat für die Glücksspielabgaben eine vergleichbare Funktion wie §15 Abs. 3 GebG für die Rechtsgeschäfte, die sowohl unter die Rechtsgeschäftsgebühren

wie unter die anderen Verkehrsteuern fallen. Gäbe es die Befreiung gemäß § 57 Abs. 6 GSpG nicht, wäre die Bf. gegenüber dem Spielbankkonzessionär steuerlich begünstigt.

In Punkt 9.6. des Erkenntnisses wurden etliche Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG und den Glücksspielabgaben systematisch dargestellt. Zusammenfassend widersprechen die Glücksspielabgaben nicht dem Unionsrecht, weswegen keine Gleichheitswidrigkeit infolge Inländerdiskriminierung vorliegt. (VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016; VfGH 8.6.2017, E 2416/2016). Wie die Besteuerung angeordnet wird, liegt in der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers. (EGMR 14.5.2013, 66529/11 N.K.M. v. Hungary, EGMR 25.6.2013, 49570/11 Gail v. Hungary; EGMR 2.7.2013, 41838/11 R.Sz v. Hungary). Die Ausgestaltung der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG (VfGH 26.9.1995, B 220/95; VfGH 28.2.2006, B 63/05 [zu UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02]; VfGH 21.9.2012, B 1357 [zu UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11]; VfGH 10.12.2014, E 1787/2014, E 1788/2014 [zu BFG 10.10.2014, RV/3100566/2012; BFG 13.10.2014, RV/3100567/2012]) und der Glücksspielabgabe überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und die Regelungen der §§ 57ff GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. (VfGH 19.2.2015, E 293/2015 [zu BFG RV/7103332/2011]; VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016 [zu BFG 10.6.2016, 18.12.2014, RV/7101758/2012]). Die Aufnahme von „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG ist nicht gleichheitswidrig. Die Glücksspielabgaben können mit der Spielbankabgabe nicht verglichen werden, weil die Spielbankkonzessionäre über die Steuerpflicht hinaus viele weitere Verpflichtungen trifft. (VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016)."

Auch dieses Vorbringen geht daher ins Leere.

Daher waren die Beschwerden als unbegründet abzuweisen."

6. Vorlageanträge

In den Anträgen auf Vorlage der Beschwerden an das Verwaltungsgericht beantragte die Bf. jeweils die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Für den Fall, dass das Verwaltungsgericht Zweifel über die dargestellte Auslegung des Unionsrechts habe, erging die Anregung, das Verwaltungsgericht möge dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Frage gemäß Art 267 AEUV zur Vorabentscheidung vorlegen:

1) „Stehen die Artikel 15, 16, 17 und /oder 20 GRC in Verbindung mit Artikel 52 GRC Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates wie jenen des Glücksspielgesetzes entgegen, nach denen auf Pokerspiele, die von nach der Gewerbeordnung befugten Unternehmern veranstaltet werden, eine Abgabe in Höhe von über 400% der Einnahmen erhoben wird, während dieselben Spiele, die von nach dem Glücksspielgesetz konzessionierten Unternehmen veranstaltet werden, von dieser Abgabe gänzlich befreit sind? "

2) „Steht Art 56 AEUV Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates wie jenen des Glücksspielgesetzes entgegen, nach denen auf Pokerspiele, die von nach der Gewerbeordnung befugten Unternehmern veranstaltet werden, eine Abgabe in Höhe

von über 400% der Einnahmen erhoben wird, während dieselben Spiele, wenn sie von nach dem Glücksspielgesetz konzessionierten Unternehmen veranstaltet werden, von dieser Abgabe gänzlich befreit sind?"

3) „Steht Art 107 Abs 1 AEUV Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates wie jenen des Glücksspielgesetzes entgegen, die eine Steuerbefreiung für Pokerspiele innerhalb konzessionierter Spielbanken nach dem GSpG vorsehen, der gleichen Tätigkeit aber, wenn sie auf Basis einer gültigen gewerberechtliche Bewilligung ausgeübt wird, diese Steuerbefreiung versagen, und eine Abgabe in Höhe von mehr als 400% der Einnahmen vorschreiben? "

Für den Fall der Bejahung der dritten Frage:

4) „Ist das Unionsrecht, insbesondere im Hinblick auf das Urteil Laboratoires Boiron (Rs C-526/04), dahin auszulegen, dass eine Abgabe von einem nach der Gewerbeordnung zur Veranstaltung von Pokerspielen befugten Unternehmen nicht erhoben werden darf, wenn dieses Unternehmen durch die Erhebung der Abgabe asymmetrisch belastet würde, weil es mit nach dem Glücksspielgesetz zur Veranstaltung von Pokerspielen befugten Unternehmen, die von dieser Abgabe befreit sind, in einem unmittelbaren Wettbewerbsverhältnis steht? "

6.1 Vorlageantrag vom 16.9.2016

Im Vorlageantrag vom 16.9.2016 führte die Bf. zur Begründung zusammengefasst Folgendes ergänzend aus:

Eine korrekte Auslegung der maßgeblichen Bestimmungen des GspG führe zu dem Ergebnis, dass die Beschwerdeführerin mit ihrem Angebot nicht der Glücksspielabgabe unterliege.

Eine andere Auslegung und damit Besteuerung der beschwerdeführerin würde aufgrund ihrer exzessiven Höhe (mehr als 400% der Umsätze) die Eigentums- und Erwerbsfreiheit verletzen. Der Gesetzgeber würde damit über einen „Umweg“ einer prohibitiven Steuer eine politisch unerwünschte Tätigkeit zum Erliegen bringen.

Darüber hinaus wäre die Besteuerung der Beschwerdeführerin gleichheitswidrig, da ihre Mitbewerberin Casinos Austria AG, bei welcher Pokerspiele – mit oder ohne Bankhalter – stattfinden dürfen, nicht der Glücksspielabgabe unterliegt. Aus den gleichen Gründen würde eine Auslegung des § 57 GSpG nach der die Beschwerdeführerin Glücksspielabgabe auf Einsätze zu entrichten hat, ihre Mitbewerberin hingegen nicht, gegen das Beihilfenverbot des Art 107 AEUV verstoßen.

Außerdem stelle die exzessive Besteuerung der Beschwerdeführerin nach § 57 GSpG eine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit nach Art 56 AEUV dar.

Schließlich sei auch das in § 3 GSpG verankerte Glücksspielmonopol als Verletzung der Dienstleistungsfreiheit zu qualifizieren. Im reinen Inlandssachverhalt habe die Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols dessen Verfassungswidrigkeit aufgrund der

Inländerdiskriminierung zur Folge. Da das Glücksspielmonopol mit der Glücksspielabgabepflicht untrennbar verbunden sei, habe dessen Unionsrechts- und Verfassungswidrigkeit zwingend zur Folge, dass auch die Besteuerung der Beschwerdeführerin weder mit nationalem Verfassungsrecht noch mit Unionsrecht in Einklang zu bringen sei.

Ein Vergleich mit der Besteuerung des angeblich noch gefährlicheren Online-Poker zeige, dass das gewählte Auslegungsergebnis der Finanzverwaltung nicht schlüssig sei.

6.2. Vorlageantrag vom 11.10.2018

Der Vorlageantrag vom 11.10.2018 enthält folgende Zusammenfassung:

„- Eine historische, teleologische und systematische Interpretation maßgeblichen Bestimmungen ergibt, dass nur vereinnahmte Einsätze nach § 57 Abs 1 GSpG der Glücksspielabgabe in Höhe von 16% unterliegen können. Die teleologische Reduktion der Einsätze auf die vom Glücksspielanbieter vereinnahmten Einsätze ist geboten da der weite Begriff „Einsatz“ unsachlich, unverständlich und gleichheitswidrig ist, Würde man nicht auf die vom Veranstalter vereinnahmten Einsätze abstellen, so würden sich eine Reihe von Wertungswidersprüchen und auch unsachlichen Unterscheidungen ergeben. Würden erlaubte Pokerspiele mit 16% vom Einsatz der Spieler besteuert werden, ungeachtet dessen ob dieser vom Unternehmer vereinnahmt wird oder nicht, so würden verbotene Spiele (zB Onlinepoker, verbotene Pokerturniere) niedriger als erlaubte Spiele besteuert werden, (—> Punkt 4.2.1 und Punkt 4,3).

- Eine neue Entscheidung des VwGH zur Besteuerung von erlaubten Pokerspielen bestätigt die Auslegung, dass nur vereinnahmte Einsätze der Besteuerung zu unterziehen sind (vgl VwGH 21.3.2018, Ra 2017/13/0076-11). Aus den sechs Tage nach dieser Entscheidung ergangenen Entscheidungen des VwGH vom 27.3.2018, RO 2017/17/0025 und Ro 2017/17/0029 kann nicht abgeleitet werden, dass die Entscheidung vom 21.3.2018 keine Relevanz für die Glücksspielabgabe aufweist (—> Punkt 4.2.2).

- Es kann dem Gesetzgeber auch nicht unterstellt werden, eine Tätigkeit, die erlaubt ist, so hoch besteuert haben zu wollen, und gleichzeitig aber als nachhaltige unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs 2 GSpG angesehen zu haben. Der Unternehmerbegriff des GSpG ist dem umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriff nachempfunden, und setzt daher eine regelmäßige über mehrere Monate oder sogar Jahre ausgeübte Tätigkeit voraus. Wenn der Gesetzgeber diese erlaubte Tätigkeit so prohibitiv besteuern hätte wollen, dass sie nicht regelmäßig und wiederholt ausgeübt werden kann, stünde dies im Widerspruch zum Unternehmerbegriff, der eine nachhaltige Tätigkeit voraussetzt (—> Punkt 4.41.)

- Der durch die Entscheidung des VfGH vom 30.6.2012, G 51/11, zuerkannte Schutz des Vertrauens in das Betreiben der rechtmäßigen Tätigkeit des bankhalterlosen Pokerspiels auf Basis einer gewerberechtlichen Bewilligung darf nicht durch die Erhebung einer Abgabe in exzessiver Höhe konterkariert werden (—>Punkt 4.5).

- Die Festsetzung der Glücksspielabgabe stellt in der von der Abgabenbehörde angenommenen Höhe eine erhebliche Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit nach Art 56 AEUV dar, welche durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses nicht gerechtfertigt werden kann (—> Punkt 4.6).

- Darüber hinaus unterstellt die Abgabenbehörde dem Gesetz aufgrund der gewählten Auslegung eine verbotene Beihilfe, weil die Beschwerdeführerin auf ihre erlaubte Tätigkeit ein Vielfaches ihrer Einnahmen an Abgaben zu entrichten hätte, während Konzessionäre auf dieselbe erlaubte Tätigkeit keine derartige Abgabe zahlen. Dies verstößt gegen Art 107 AEUV (—> Punkt 4.7).“

7. Vorlage der Beschwerden ans BFG

Am 8.11.2016 bzw. am 4.1.2019 legte das FA die Beschwerden dem BFG zur Entscheidung vor und beantragte in den Vorlageberichten – nach Abgabe ausführlicher Stellungnahmen und einer detaillierten Auseinandersetzung mit der bisherigen Rechtsprechung des BFG, VfGH und VwGH - jeweils die Abweisung der Beschwerden.

8. Ergänzender Schriftsatz und Beweisanträge vom 29.5.2019

Am 29.5.2019 brachte die Bf. beim Bundesfinanzgericht im Verfahren betreffend Glücksspielabgabe 03/2016 – 04/2018 noch einen ergänzenden Schriftsatz ein und stellte mehrere Beweisanträge.

Zur Einleitung erstattete die Bf. einen Überblick über folgende aktuelle Rechtsprechung des VwGH sowie des BFG:

VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024

VwGH 27.03.2018, Ro 2017/17/0025

VwGH 21.01.2019, Ra 2018/17/0150

VwGH 21.01.2019, Ro 2018/17/0007, 0008

BFG 10.06.2016, RV/7101758/2012

BFG 21.08.2017, RV/7101181/2013

BFG 25.09.2017, RV/7100907/2012

und zog daraus folgendes Zwischenergebnis:

„Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, sind nach der Rechtsprechung des VwGH und des BFG zwei Beweisthemen offen, nämlich das Thema der unterschiedlichen Abgabenbelastung und das Thema der Überkompensierung:

- Erstens hat die Beschwerdeführerin nachzuweisen, dass die Spielbank einer (deutlich) niedrigeren Besteuerung als die Beschwerdeführerin unterliegt. In diesem Fall liegt eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit vor, für deren sachliche Rechtfertigung den Mitgliedstaat die Beweislast trifft.

- Zweitens hat die Beschwerdeführerin nach der Rechtsprechung des VwGH zu beweisen, dass die Abgabenbefreiung der Spielbankkonzessionärin die Kosten ihrer gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen übersteigt, und damit zu einer Überkompensierung führt, weil zumindest eine der Vier „Altmark“-Voraussetzungen nicht erfüllt ist (EuGH 7.9.2006, C-526/04, Laboratoires Boiron SA, Rz 50). In diesem Fall stellt die Abgabenbefreiung nämlich eine verbotene Beihilfe dar.“

Sodann ergänzte die Bf. ihre Ausführungen zum Sachverhalt im Hinblick auf die Dienstleistungsfreiheit und das Beihilfenverbot auf Grundlage dieser neuen Entscheidungen auszugsweise wie folgt:

„3.1.1 Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit

...

Der Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit ist eröffnet, da die Dienstleistungen der Beschwerdeführerin in ihrem Pokercasino auch von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Touristen in Anspruch genommen werden.

Die Dienstleistungsfreiheit schützt nach ständiger Rechtsprechung des EuGH auch die Freiheit des Leistungsempfängers, in einem anderen Mitgliedstaat als seinem Heimatstaat Dienstleistungen in Anspruch zu nehmen (EuGH 31.1.1984, C-286/82 und C-26/83, Luisi und Carbon, EU:C:1984:35, Rn 16; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Gambelli, EU:C:2003:597, Rn 55).

Auch der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 21.1.2019, Ro 2018/17/0007, anerkannt, dass die Teilnahme von ausländischen Spielern an Ausspielungen von Pokersalonbetreibern den Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit eröffnet. Er hat ausgesprochen, dass das BFG verpflichtet war zu prüfen, ob ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit vorliegt (vgl. Rz 16 des Beschlusses).

3.1.2 Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit

In der Folge wird erläutert, warum die Steuerregelung des § 57 Abs 1 GSpG eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit darstellt:

(a) Exzessive Abgabenbelastung

Im Beschwerdezeitraum 3/2016 bis 4/2018 beträgt die für das bankhalterlose Pokerspiel festgesetzte Glücksspielabgabe EUR 25.684.143,79. Der festgesetzten Abgabe stehen in diesem Zeitraum Umsatzerlöse in Höhe von EUR 5.816.655,58 gegenüber. Die Abgabe übersteigt den Umsatz um das 4,4-fache.

Die Abgabe übersteigt den Umsatz, da sie von den Einsätzen bemessen wird und nicht von den durch die Beschwerdeführerin vereinnahmten Beträgen. Die Beschwerdeführerin unterliegt somit einer Abgabenbelastung von 442% ihrer Einnahmen.

Dazu sprach der VwGH aus, dass das Verhältnis der Glücksspielabgabe zum Jahresumsatz und zum Jahresergebnis unternehmerische Parameter betrifft, die in der Ingerenz des Glücksspielanbieters liegen und es seine Sache sei, die Kartenspiele so zu organisieren, dass die Glücksspielabgabe entrichtet werden kann (vgl VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 Rz 36).

Da die Glücksspielabgabe von einer Grundlage bemessen wird, die der Pokercasinobetreiber nicht vereinnahmt, kann dies nur bedeuten, dass er den Preis so zu gestalten hat, dass er die Abgabe entrichten kann. Der Pokercasinobetreiber kann sein Unternehmen nur dann weiterführen, wenn er die Dienstleistung anbietet, indem er neben den marktüblichen Einnahmen in Höhe von 3,5% zusätzlich die Glücksspielabgabe in Höhe von 16% von den Einsätzen vereinnahmt. Dies führt sie zu einer Preisfestsetzung: Der Preis der Dienstleistung wird aufgrund der steuerlichen Behandlung des bankhalterlosen Pokerspiels mit mindestens 16% vom Einsatz festgesetzt, andernfalls ist die Entrichtung der Abgabe nicht möglich.

Aufgrund dieses Mindestpreises wird allerdings das Angebot um ein Vielfaches teurer als jenes der Konzessionärin, das von der 16%-igen Abgabe befreit ist. Somit wird bei Einhebung des mindestens erforderlichen Preises kein Umsatz mehr erzielt, da das Angebot im Wettbewerb nicht bestehen kann.

Die Beschwerdeführerin stellt daher unter Punkt 4.1 den Beweisantrag auf Bestellung eines Sachverständigen, zum Beweis dafür, dass die Glücksspielabgabe im Fall des bankhalterlosen Pokerspiels Erdrückungswirkung hat.

(b) Wirkung einer Marktzutrittsbeschränkung

Der Betrieb eines Pokercasinos wird durch die exzessive Abgabenbelastung aufgrund der Steuerregelung des § 57 Abs 1 GSpG faktisch unmöglich gemacht:

Die Beschwerdeführerin erzielte im Zeitraum 3/2016 bis 4/2018 durchschnittliche monatliche Einnahmen in Höhe von EUR 223.717,52. Die in diesem Zeitraum durchschnittlich monatlich festgesetzte Glücksspielabgabe beträgt EUR 987.851,68. Die Glücksspielabgabe führt daher monatlich zu einem durchschnittlichen sofortigen Verlust von EUR 764.134,16. Nach Abzug der Steuern bleibt daher aus dem Pokercasinobetrieb kein Gewinn übrig.

Obwohl die Veranstaltung von bankhalterlosem Poker auf Basis einer Gewerbeberechtigung im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 3/2016-4/2018 nach der Übergangsvorschrift des § 60 Abs 36 GSpG idF BGBl. I Nr. 118/2015 erlaubt ist, führt die Steuerregelung des § 57 Abs 1 GSpG zu einer De-facto-Exklusivität für bankhalterloses Pokerspiel in Spielbanken der Spielbankkonzessionärin. Während nämlich die Beschwerdeführerin für das bankhalterlose Pokerspiel einen Preis von mindestens 19,5% der unter den Spielern ausgetauschten Einsätze vereinnahmen müsste, um die Abgabenlast nach § 57 Abs 1 GSpG zu finanzieren, kann die Spielbankkonzessionärin das bankhalterlose Pokerspiel faktisch steuerfrei anbieten.

Die durch § 57 Abs 1 GSpG bewirkte Steuererhöhung hatte auch tatsächlich zur Folge, dass die Veranstaltung von bankhalterlosem Pokerspiel auf Spielbanken beschränkt wurde. Die Zahl der Pokercasinobetriebe ging seit 2011 stetig zurück, da sich mehrere Pokercasinobetriebe aufgrund der exzessiven Höhe der Abgabenbelastung mittlerweile in der Insolvenz befinden.

Es ist offensichtlich, dass die Einführung der Steuerregelung des § 57 Abs 1 GSpG geeignet ist, die Ausübung der Dienstleistungsfreiheit in Gestalt der Veranstaltung von bankhalterlosem Pokerspiel auf Basis einer Gewerbeberechtigung zu unterbinden, zu behindern oder weniger attraktiv zu machen. Die Steuerregelung stellt eine

Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit dar, da sie einem Verbot des bankhalterlosen Pokerspiels außerhalb von Spielbanken gleichkommt.

Die Gegenargumentation des BFG, dass die Spielbankabgabe in ungefähr gleicher Höhe wie die Glücksspielabgabe anfällt, weil die Spielbankabgabe in Höhe von 30% von einer saldierten Größe (den Jahresbruttospieleinnahmen) und die Glücksspielabgabe in Höhe von 16% von einer nicht saldierten Größe (den Einsätzen) anfällt, trifft insbesondere in Bezug auf das bankhalterlose Pokerspiel nicht zu. Die Einsätze fließen nämlich in Form der Gewinne wieder an sie Spieler zurück, während die Spieleinnahmen beim Veranstalter verbleiben (vgl. dazu Ausführungen unter Punkt 2.2.1). Kosten, welche der Spielbankkonzessionärin aufgrund von regulatorischen Anforderungen entstehen, haben in einem Steuerbelastungsvergleich außer Acht zu bleiben (vgl. Punkt 2.2.2).

Sofern regulatorische Kosten auf Seiten der Spielbankkonzessionärin entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin in den Steuerbelastungsvergleich miteinbezogen werden, ist auf Seiten der Spielbankkonzessionärin allerdings auch zu beachten, dass die von ihr angebotenen Glücksspiele gemäß § 31a Abs 1 GSpG keinen zusätzlichen Landes- und Gemeindeabgaben unterworfen werden dürfen. Die Beschwerdeführerin unterliegt für die von ihr durchgeführten Ausspielungen auch Landes- und Gemeindeabgaben wie etwa Vergnügungssteuern.

Die von der Beschwerdeführerin im Zeitraum 3/2016-4/2018 entrichteten Landes- und Gemeindeabgaben betrugen EUR 551.365,25.

(c) Vergleichbarkeit mit Berlington Hungary

Das BFG sprach in seiner Entscheidung vom 25.9.2017, RV/7100907/2012 aus, dass der beschwerdegegenständliche Sachverhalt nicht mit der Rechtssache Berlington Hungary vergleichbar sei: Bankhalterloses Pokerspiele sei bis 31.12.2010 der Gewinnsteuern unterlegen. Die Gewinnsteuern habe sich mit 25% vom Gewinn abzüglich des Einsatzes des Gewinners bemessen. Ab 1.1.2011 seien die bankhalterlosen Pokerspiele der Glücksspielabgabe unterlegen, welche sich mit 16% von den Einsätzen bemessen habe. Somit bestand nach Ansicht des BFG keine dem Fall Berlington Hungary vergleichbare Anhebung der Steuerlast. Darüber hinaus habe es für die Einführung der Glücksspielabgabe eine Übergangsfrist von ca. fünf Monaten gegeben, da das BGBl. I 2010/54 am 19.7.2010 kundgemacht wurde und die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG mit 1.1.2011 in Kraft getreten seien (vgl. Erkenntnis, Seite 85f).

Das BFG erkennt bei seiner Argumentation, dass Poker am 1.1.2010 im GSpG nicht ausdrücklich als Glücksspiel genannt war. Ein Pokerspiel wäre vom Wortlaut des § 1 Abs 1 GSpG (idF BGB) Nr 620/1989) erfasst gewesen, wenn „Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall“ abhängen.

Ob bei Poker der Gewinn oder Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, ist eine Tatsachenfrage und keine Rechtsfrage. Eine solche konnte, wie auch der VwGH im Hinblick auf die Subsumption von Poker unter das GSpG vor dem Inkrafttreten der Glücksspielgesetz-Novelle 2008 festhielt, immer nur im Einzelfall, das heißt für jede Spielart gesondert, beurteilt werden (vgl VwGH 18.12.1995, 95/16/0047 mit Hinweis auf Leukauf/Steininger, StGB3 § 168 Rz 4, diese unter Berufung auf OGH EvBl. 1960/375), gegebenenfalls nach Einholung eines Sachverständigengutachtens (vgl Leukauf/Steininger, StGB3 § 168 Rz 4).

Auch der VfGH wies in seiner Entscheidung vom 27.6.2013, G26/2013 ua, darauf hin, dass es im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum liege, das Pokerspiel vor dem Hintergrund eines kontroversen Meinungsstandes zur Glücksspieleigenschaft von Poker, dem Glücksspiel zuzuordnen und dem Regime des Glücksspielgesetzes zu unterwerfen (Erkenntnis, Pkt. 2.2.5).

Er wies außerdem auch darauf hin, dass sich die sachverständigen Äußerungen im Erkenntnis des VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201, nur auf drei Varianten des Pokerspiels bezogen und nicht auf das Pokerspiel allgemein. Für Turnierspiele sei überdies in der Literatur die Glücksspieleigenschaft selbst von Stimmen, die diese grundsätzlich bei Pokervarianten wie „Texas Hold 'Em“ bejahen, verneint bzw. in Zweifel gezogen worden (Erkenntnis, Pkt 2.2.6).

Das Erkenntnis des VfGH vom 27.6.2013, G26/2013 ua, veranschaulicht, dass Poker vor der Einbeziehung in die demonstrative Aufzählung des § 1 Abs 2 GSpG, nicht jedenfalls und in jeder Spielvariante ein Glücksspiel darstellte.

Vielmehr fielen die im Betrieb der Beschwerdeführerin gespielten Pokervarianten im beschwerdegegenständlichen Zeitraum nicht unter den Begriff des Glücksspiels nach § 1 Abs 1 GSpG idF BGBl. I Nr. 13/2014, da Gewinn oder Verlust nicht ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen.

In der Entscheidung des VwGH vom 18.10.2016, RO 2014/16/0041, sprach dieser aus, dass durch die Aufnahme des Wortes „Poker“ in § 1 Abs 2 GSpG im Rahmen des Inkrafttretens der Glücksspielgesetz-Novelle 2008 am 20.7.2010 das Pokerspiel dem Glücksspiel zugeordnet wurde und es keines Gutachtens über den Einfluss des Zufalls auf das Spielergebnis bedarf.

Aus der Entscheidung des VwGH vom 18.10.2016, Ro 2014/16/0041, ist daher abzuleiten, dass mit die Aufnahme von „Poker“ in § 1 Abs 2 GSpG insoweit eine Änderung in der Besteuerung eintrat, als ab diesem Zeitpunkt Poker in allen Spielvarianten der Gewinnsteuern gemäß § 33 TP 17 Abs 1 Z 7 lit b Gebührengesetz idF BGBl. I Nr. 135/2009 unterlag. Die Nachfolgebestimmung für die Gewinnsteuern war die Regelung des § 57 Abs 1 GSpG. Fest steht, dass sowohl die Gewinnsteuern als auch die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs 1 GSpG einem Verbot des bankhalterlosen Pokerspiels gleichkommen und daher eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit darstellen.

Zur Übergangsfrist von etwa fünf Monaten für das Inkrafttreten der Bestimmung des § 57 Abs 1 GSpG ist aus Sicht der Beschwerdeführerin Folgendes anzumerken:

Die Übergangsbestimmung des § 60 Abs 24 GSpG, welche mit 1.1.2011 in Kraft trat, sah vor, dass bis zur Erteilung einer Konzession im Sinne des § 22 GSpG, längstens bis 31.12.2012, § 2 GSpG dem Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel dann nicht entgegen stehe, wenn dieser Betrieb bereits auf der Grundlage der Rechtslage zum 1. Jänner 2010 zulässig gewesen wäre und bereits vor dem 15.3.2010 eine Bewilligung erfolgt ist.

Der VfGH hob mit Erkenntnis vom 30.6.2012, G 51/11, die Wortfolge „zur Erteilung einer Konzession im Sinne des § 22, längstens bis“ in der Übergangsbestimmung § 60 Abs 24 GSpG (idF GSpG-Novelle 2010, welche mit 1.1.2011 in Kraft trat) ohne Fristsetzung als verfassungswidrig auf. Er begründete dies damit, dass die Antragstellerin des

Individualantrages als Betreiberin eines „Pokercasinos“ durch die Übergangsbestimmung im Recht auf Gleichheit vor dem Gesetz verletzt sei.

Dadurch erkannte der VfGH an, dass für die rechtmäßig betriebene Tätigkeit ein aus dem Gleichheitsgrundsatz abgeleiteter Vertrauensschutz zuzuerkennen ist und ein Verbot der rechtmäßig betriebenen Tätigkeit (in Form der Einbeziehung von Poker in das Glücksspielmonopol des Bundes) nur unter Vorsehung einer angemessenen Übergangsfrist erfolgen kann.

Der VfGH hob schließlich mit Erkenntnis vom 27.6.2013, G 26/2013 ua, die Konzession nach § 22 GSpG, das Wort „Poker“ in § 1 Abs 2 GSpG sowie § 60 Abs 24 GSpG auf. Dies mit der Begründung, dass die Bestimmung des § 22 GSpG gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoße, da sich die Regelung als unsachlich im Hinblick auf die Nachteile erweise, die den Veranstaltern, welche das Pokerspiel auf Basis einer Gewerbeberechtigung bis zum 31.12.2012 betrieben haben, entstünden.

Der VfGH erkannte daher an, dass eine Tätigkeit, welche zuvor auf Basis einer gewerberechtlichen Bewilligung ausgeübt werden durfte, nicht abrupt durch Einbeziehung der Tätigkeit in das Glücksspielmonopol beendet werden dürfe.

Aus der Sicht der Beschwerdeführerin muss derselbe Vertrauensschutz auch für die Besteuerung der Tätigkeit gelten, da die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs 1 GSpG wie eine Marktzutrittsbeschränkung wirkt. Eine Tätigkeit, welche zuvor aufgrund einer gewerberechtlichen Bewilligung und faktischer Gegebenheiten zulässiger Weise ausgeübt werden durfte, kann nicht abrupt in einer Höhe besteuert werden, dass sie in Zukunft nicht mehr ausgeübt werden kann.

Der Grundsatz des Vertrauensschutzes stellt nach der Rechtsprechung des EuGH einen rechtsstaatlichen Grundsatz dar (Borchardt, Die rechtlichen Grundlagen der Europäischen Union⁶, Rz 213).

Nach der Rechtsprechung des EuGH hat der nationale Gesetzgeber, wenn er Genehmigungen widerruft, die ihren Inhabern die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ermöglichen, zu ihren Gunsten einen hinreichend langen Übergangszeitraum, damit sie sich darauf einstellen können, oder eine angemessene Entschädigungsregelung vorzusehen (EuGH 11.6.2015, C-98/14, Berlington Hungary, ECLI:EU:C:2015:386, Rz 85 mit Verweis auf EGMR 13.1.2015, Ve'kony/Ungarn, Nr. 65681/13, Rz 34 und 35).

Da die Steuerregelung des § 57 Abs 1 GSpG denselben Effekt wie die Einbeziehung der Tätigkeit in das Glücksspielmonopol hat und ein Verbot der Tätigkeit bewirkt, muss er auch einer Steuerregelung entgegen stehen, die eine Tätigkeit abrupt und ohne ausreichende Übergangsfrist so besteuert, dass diese faktisch nicht mehr ausgeübt werden kann. Eine Übergangsfrist von fünf Monaten ist keinesfalls ausreichend um auf dieser Basis eine Vergleichbarkeit des Falles mit der Rechtssache Berlington Hungary zu verneinen.

(d) Zwischenergebnis

Die Möglichkeit für ausländische Dienstleistungsempfänger, Dienstleistungen von Pokercasinobetreibern in Anspruch zu nehmen, wird durch die Steuerregelung des § 57 Abs 1 GSpG und ihre Auswirkungen eingeschränkt, da diese ein faktisches Verbot des

bankhalterlosen Pokerspiels in Pokercasinos und die Exklusivität des Angebots der Konzessionäre bewirkt.

Die Inanspruchnahme von Dienstleistungen eines Pokercasinobetreibers durch in anderen Mitgliedstaaten ansässige Touristen, welche solche Dienstleistungen üblicherweise während kurzer Aufenthalte nutzen, wird unattraktiv.

3.1.3 Ungeeignetheit zur Zielerreichung

Nicht diskriminierende Maßnahmen können aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein, wenn sie geeignet sind, die Verwirklichung des verfolgten Zieles zu gewährleisten und nicht über das zur Erreichung des Zieles Erforderliche hinausgehen (EuGH 6.11.2003, C-243/01, Gambelli, EU:C:2003:597, Rn. 65).

Im Bereich der Regulierung von Glücksspielen verlangt der EuGH, dass die beschränkende Maßnahme „tatsächlich dem Anliegen gerecht wird, es in kohärenter und systematischer Weise zu erreichen,“ um die Eignung bejahen zu können (vgl etwa EuGH, 11.6.2015, C-98/14, Berlington Hungary ua, Rn 64).

Das Kohärenzgebot soll sicherstellen, dass der jeweilige Mitgliedstaat das ins Treffen geführte legitime Ziel widerspruchsfrei verfolgt (Leidenmühler, Das Glücksspielmonopol auf dem Prüfstand des Kohärenzgebots, MuR 2014, 42 [43]) und nicht nur als Vorwand für die Verfolgung protektionistischer oder fiskalischer Interessen benützt (Tales/Strass, Das Kohärenzgebot im Glücksspielsektor, wbl 2013, 481 [482 ff]).

Für den Fall, dass das BFG zur Rechtfertigung der Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit durch § 57 Abs 1 GSpG einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses im Spielerschutz erkennen sollte, wird nachfolgend erläutert, dass § 57 Abs 1 GSpG zur Erreichung dieses Ziels ungeeignet ist, der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht gewahrt ist und der Spielerschutz die Beschränkung daher nicht rechtfertigen kann.

(a) Allgemeine Ungeeignetheit zur Zielerreichung des Spielerschutzes

Die Steuerregelung des § 57 Abs 1 GSpG ist zur Zielerreichung des Spielerschutzes ungeeignet. Sie bewirkt, dass die Gewinne von Pokerspielern im Lebendspiel sinken, da Pokercasinobetreiber die Abgabe in Höhe von 16% der Einsätze auf die Spieler abwälzen müssen, um sie finanzieren zu können. Da Pokerspieler allerdings aufgrund der um 16% niedrigeren Gewinne nicht mehr Poker im Lebendspiel spielen, ist das Ausweichen auf andere Glücksspiele, mit denen höhere Gewinne erzielt werden können, naheliegend. Eine Folge davon ist, dass die Spieler auf Online-Glücksspiele ausweichen, die zwar eine höhere Gewinnchance bieten (da die Online-Glücksspielanbieter eine geringere Steuerbelastung als der Pokercasinobetreiber in ihre Angebote einpreisen müssen), aber auch mit einem höheren Suchtpotential verbunden sind, als Poker im Lebendspiel.

Der Schluss, dass Pokerspieler von Poker im Lebendspiel auf Online-Glücksspiele der Spielbankkonzessionärin ausweichen und dadurch einem besseren Spielerschutz unterliegen, ist nicht zwingend. Im Gegenteil: Nicht-konzessionierte Glücksspielanbieter unterliegen aufgrund der Besteuerungsvorschrift des § 57 Abs 2 GSpG einer Besteuerung von 40% der Jahresbruttospieleinnahmen. Ein nicht-konzessionierter Glücksspielanbieter kann ökonomisch betrachtet, bessere Gewinnchancen anbieten als ein in einem anderen Mitgliedstaat konzessionierter Glücksspielanbieter oder die Spielbankkonzessionärin,

weil er nicht der gleichen Kontrolle hinsichtlich des Spielerschutzes und der Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung unterliegt, wie inländische Anbieter.

Aufgrund der höheren Gewinnchancen bei nicht-konzessionierten Glücksspielanbietern ist es daher sogar wahrscheinlicher, dass ein Pokerspieler, der eine Verminderung des Gewinns aus dem bankhalterlosen Pokerspiel nicht hinnehmen will, auf nichtkonzessioniertes Glücksspiel ausweicht. Hinzu kommt, dass die Glücksspielverträge, welche ein Glücksspielanbieter, der über keine Konzession nach dem Glücksspielgesetz verfügt, mit österreichischen Spielern abschließt, nichtig gemäß § 879 ABGB sind. Das könnte ein Spieler strategisch ausnützen und ohne jedes Verlustrisiko Glücksspielangebote von in Österreich nicht konzessionierten Glücksspielanbietern nutzen. Erzielt der Pokerspieler einen Gewinn, kann er diesen vereinnahmen. Erzielt der Pokerspieler einen Verlust, kann er seine Einsätze zurückfordern, da die abgeschlossenen Glücksspielverträge nach § 879 ABGB nichtig sind.

Die mit der Steuerregelung des § 57 Abs 1 GSpG verbundene Anhebung der Steuerlast ist nicht dazu geeignet, das Ziel des Spielerschutzes zu erreichen, da das System der Besteuerung von Glücksspiel inkonsistent ist. Dem Spielerschutz wäre nur dann entsprochen, wenn die Anhebung der Steuerlast dazu führt, dass ein Spieler das legale Glücksspielangebot der Spielbankkonzessionärin in Anspruch nimmt. Wahrscheinlicher ist allerdings, dass ein Spieler Glücksspielangebote von nicht in Österreich konzessionierten Glücksspielanbietern in Anspruch nimmt oder von illegalen Pokerangeboten.

Im Übrigen ist die Steuerregelung des § 57 Abs 1 GSpG, welche eine Verringerung der Gewinne aus dem Pokerspiel bewirken soll, auch nicht dazu geeignet, eindämmend hinsichtlich der Bekämpfung von Kriminalität und Jugendschutz zu wirken (vgl. dazu auch Ausführungen in Beilage ./1, Seite 5).

(b) Inkohärente Differenzierungen betreffend die Höhe der Glücksspielabgaben

Um die Verwirklichung des Spielerschutzes sicherzustellen, unterliegen Glücksspiele bereits dem Glücksspielmonopol bzw. einem Konzessionssystem. Die jeweiligen Glücksspiele dürfen nur von konzessionierten Glücksspielanbietern, denen durch das Glücksspielgesetz Verpflichtungen im Zusammenhang mit dem Spielerschutz auferlegt werden, angeboten werden.

Sofern der Spielerschutz nicht nur durch das Konzessionssystem sondern auch durch die unterschiedlich hohe Besteuerung von Glücksspielen verwirklicht werden soll, muss sich auch das System der Besteuerung als systematisch und kohärent erweisen, damit eine durch die Besteuerung bewirkte Beschränkung aus Gründen des Spielerschutzes gerechtfertigt werden kann. Das bedeutet, dass Spiele mit einem hohen Suchtpotenzial höher besteuert werden müssen als Spiele mit einem niedrigen Suchtpotenzial.

Genau das ist allerdings nicht der Fall. Bei einer näheren Betrachtung der Glücksspielabgaben nach § 57 GSpG wird ersichtlich, dass das System der Besteuerung nicht nach dem Suchtpotenzial des jeweiligen Glücksspiels differenziert:

Poker in den Spielvarianten Texas Hold'em und Seven Card Stud, umso mehr in der Turnierform, weist zu einem hohen Anteil Merkmale eines Geschicklichkeitsspieles auf. Die Suchtgefahr im Zusammenhang mit Poker ist außerdem aufgrund der Tatsache, dass

nur Personen Poker spielen können, die die Spielregeln beherrschen, geringer als die Suchtgefahr im Zusammenhang mit jeglichen Online-Glücksspielen oder Online-Wetten.

Obwohl Poker somit ein niedrigeres Suchtpotenzial als Online-Glücksspiele und Online-Wetten aufweisen, wird Poker im Lebendspiel mit 16% von den Einsätzen besteuert. Hingegen werden Online-Glücksspiele unabhängig davon, ob der Glücksspielanbieter über eine Konzession aus einem anderen Mitgliedstaat verfügt oder diese konzessionslos anbietet, mit nur 40% der Jahresbruttospieleinnahmen besteuert. Online-Wetten werden unabhängig davon, ob der Wettanbieter über eine Konzession aus einem anderen Mitgliedstaat verfügt oder diese konzessionslos anbietet mit 2% vom Einsatz besteuert.

Online-Wetten werden ebenfalls von den an den Wettanbieter geleisteten Einsätzen in Höhe von 2% besteuert (§ 33 TP 7 Abs 1 Z 1 GebG). Auch Online-Wetten sind mit einer erheblich höheren Suchtgefahr verbunden als das bankhalterlose Pokerspiel.

Auch Ausspielungen mit Glücksspielautomaten sind mit einer höheren Suchtgefahr verbunden als Poker im Lebendspiel, werden allerdings in Höhe von 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen besteuert (§ 57 Abs 3 GSpG).

Dass sich das System der Besteuerung von Glücksspielen/Wetten als inkohärent und unsystematisch erweist, ergibt sich darüber hinaus auch daraus, dass das Abgabenaufkommen aus der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs 2 GSpG im Zeitraum 2011 bis 2017 stetig angestiegen ist.

Wie aus der Beantwortung einer parlamentarischen Anfrage hervorgeht, betrug das Abgabenaufkommen aus der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs 2 GSpG im Jahr 2011 noch EUR 8,5 Mio, während es im Jahr 2017 bereits EUR 48,7 Mio beträgt (vgl. Fragestellung in der parlamentarischen Anfrage Beilage ./2, Seite 1 und Beantwortung Beilage ./3, Seite 9). Dieser Anstieg verdeutlicht, dass das Angebot von und die Nachfrage nach Online-Glücksspiel kontinuierlich steigt. Da die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs 2 GSpG sowohl konzessioniertes als auch nicht-konzessioniertes Glücksspiel umfasst, ist aus dem Anstieg der Glücksspielabgabe abzuleiten, dass auch Angebot von und Nachfrage nach illegalem Online-Glücksspiel steigt.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin trägt die Steuerregelung des § 57 Abs 1 GSpG wie oberhalb bereits ausgeführt, dazu bei, dass Spieler aufgrund von höherer Gewinnchancen auf nicht-konzessioniertes Online-Glücksspiel ausweichen. Nicht-konzessionierte Online-Glücksspielangebote werden zudem von der Besteuerungsvorschrift des § 57 Abs 2 GSpG indirekt gefördert, da sie mit 40% der Jahresbruttospieleinnahmen und somit günstiger besteuert werden, als Poker im Lebendspiel.

Zusammenfassend könnte man aufgrund der prohibitiven Höhe der Besteuerung annehmen, dass es sich bei Poker im Lebendspiel um das Glücksspiel mit dem absolut höchsten Suchtpotenzial handelt. Gerade das ist allerdings nicht der Fall. Die Steuerregelung des § 57 Abs 1 GSpG führt vielmehr dazu, dass Pokerspieler auf nicht-konzessioniertes Glücksspielangebot mit höheren Gewinnchancen wechseln.

(c) Inkohärenz im Hinblick auf die Bekämpfung von Online-Glücksspiel

Auch der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 11.7.2018, Ra 2018/ 17/0048, auf Basis der Feststellungen des LVwG ausgesprochen, dass die zentralen Probleme in Österreich im Bereich des Glücksspiels in den letzten Jahren weiterhin primär darin lagen, dass die von Anbietern, welche über keine Konzession oder Bewilligung verfügten, bereitgestellten Gelegenheiten an zahlreichend (neuen) Glücksspielen auch über neue Technologien (Online-Glücksspielen) teilzunehmen, stark zunahmen. Das illegale Glücksspiel sei immens ausgeweitet worden (Erkenntnis, Rz 67).

Hinsichtlich der von der Finanzpolizei ergriffenen Maßnahmen zur Bekämpfung des Online-Glücksspiels hat der VwGH auf die Ausführungen und Maßnahmen im Glücksspielbericht 2014-2016 unter Punkt 2.3.1.4 sowie Punkt 3.5 verwiesen (vgl. Beilage ./4).

Gleichzeitig hat er festgehalten:

„Sofern diese Maßnahmen nicht zu einer Verringerung des Online-Glücksspiels führen sollten, ist nicht auszuschließen, dass dies Auswirkungen auf die Beurteilung der tatsächlich kohärenten Beschränkungen der Möglichkeiten zum Spiel haben könnte.“ (Erkenntnis, Rz 66).

Was die Maßnahmen im Glücksspielbericht 2014-2016 (vgl. Beilage ./4) betrifft, so finden sich unter Punkt 2.3.1.4, Seite 25, Ausführungen dazu, dass im unerlaubten grenzüberschreitenden Markt einerseits zwischen einem Schwarzmarkt mit geheimen, nicht zugelassenen Wetten und Glücksspielen und einem „grauen Markt“ auf dem in einem oder mehreren Mitgliedstaaten zugelassene Veranstalter Glücksspieldienste bewerben und oder anbieten, ohne in Österreich über eine Genehmigung dazu zu verfügen. Das BMF gedenkt diese illegalen Online-Glücksspiele unter anderem auf folgende Weise zu bekämpfen:

- Veröffentlichung einer Liste erlaubter Angebote, damit ersichtlich ist, welche Unternehmen illegales Glücksspiel anbieten;*
- Ausführliche Rechtsinformationen auf der Homepage des BMF;*
- Verfolgung von Werbung für illegale Online-Glücksspiele;*
- Verständigung mit anderen EU-Mitgliedstaaten über das Vorgehen gegen illegale Online-Glücksspielanbieter;*
- Vorschreibung und Hereinbringung von Glücksspielabgaben;*
- Weitere Maßnahmen, die in Zukunft ergriffen werden sollen (Verwaltungsstrafen, Internet-Sperren, Payment-Blocking, Bekämpfung von Werbung, usw.).*

Für die Beschwerdeführerin ist nicht ersichtlich, inwieweit mit der Vorschreibung von Glücksspielabgabe oder Rechtsinformationen auf der Homepage des BMF eine Bekämpfung von illegalem Online-Glücksspiel erreicht werden soll. Schließlich wird die Steuer nicht in prohibitiver Höhe erhoben.

Auch kann die Beschwerdeführerin aus den übrigen Maßnahmen nicht ableiten, inwieweit diese geeignet wären, das illegale Online-Glücksspiel überhaupt zu bekämpfen. Wenn das BMF darauf verweist, dass neben den gesetzten Maßnahmen präventive Maßnahmen wie Internet-Sperren, Payment Blocking und die Bekämpfung von Werbung „gesetzt werden sollen“ dann indiziert diese Formulierung aus Sicht der

Beschwerdeführerin Vielmehr, dass diese Maßnahmen bisher nicht gesetzt wurden und erst in Zukunft gesetzt werden.

Das würde aber bedeuten, dass der Online-Glücksspielbereich nicht nur durch eine geringere Steuerbelastung indirekt gefördert wird, sondern darüber hinaus auch keine wirksamen Maßnahmen zur Bekämpfung des illegalen Online-Glücksspiels gesetzt werden.

Die Beschwerdeführerin ist daher der Ansicht, dass die durch die Steuerregelung des § 57 Abs 1 GSpG bewirkte Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit nicht durch den Spielerschutz gerechtfertigt werden kann, da Online-Glücksspiel und Online-Wetten nicht nur einer erheblich niedrigeren Steuerlast als das bankhalterlose Pokerspiel unterliegen (obwohl sie mit einer höheren Suchtgefahr verbunden sind), sondern die illegalen Online-Glücksspiel- und Online-Wettangebote zudem nicht wirksam bekämpft werden. Die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs 2 GSpG dient nicht der Bekämpfung von illegalem Online-Glücksspiel sondern vorwiegend der Erzielung von Steuereinnahmen. Das Ziel des Spielerschutzes wird daher durch die unterschiedliche Steuerbelastung aufgrund der Glücksspielabgabe nicht kohärent und systematisch verfolgt.

Die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs 1 GSpG hat ausschließlich den Zweck, Pokersalonanbieter, bis zum Auslaufen der Übergangsbestimmung in einer derartig prohibitiven Höhe zu besteuern, dass sie die Übergangsfrist nicht in Anspruch nehmen können und vorzeitig ihren Betrieb einstellen müssen.

3.1.4 Nichteinhaltung von grundrechtlichen Schranken der Rechtfertigungsprüfung

Der Anwendungsbereich der Grundrechtecharta ist eröffnet, wenn der Mitgliedstaat hierbei „in Durchführung des Rechts der Union“ handelt (Art 51 Abs 1 GRC).

Wenn Mitgliedstaaten Rechtfertigungsgründe für die Beschränkung von Grundfreiheiten geltend machen, sind sie an die unionsrechtlich gewährleisteten Grundrechte gebunden (Zorn/Twardosz, Gemeinschaftsgrundrechte und Verfassungsgrundrechte im Steuerrecht, 49/2007, 2185 [2191]).

Ob eine Beschränkung der Grundfreiheiten zulässig ist, bestimmt sich daher ausschließlich nach Unionsrecht. Mit der Einschränkung der Grundfreiheiten werden die Mitgliedstaaten daher im Geltungsbereich des Unionsrechts tätig (EuGH 18.6.1991, C-260/89, ERT, EU:C:1991:254, Rn 43; EuGH 30.4.2014, C-390/12, Pflieger, EU:C:2014:281, Rn 35).

Der Anwendungsbereich der Grundrechtecharta ist im vorliegenden Fall eröffnet, da die durch § 57 Abs 1 GSpG bewirkte Beschränkung den Grenzen des Unionsrechts, wie etwa der Beachtung der Grundrechte, unterliegt.

Die Steuerregelung des § 57 Abs 1 GSpG bewirkt ein Verbot der Tätigkeit des bankhalterlosen Pokerspiels. Die Abgabenbelastung greift aufgrund ihrer erdrosselnden Wirkung sowohl in das Grundrecht auf unternehmerische Freiheit gemäß Art 16 GRC als auch gegen das Eigentumsrecht gemäß Art 17 GRC ein. Darüber hinaus verletzt die Steuerregelung den Grundsatz des Vertrauensschutzes (vgl. Ausführungen unter Punkt 3.1.3).

3.1.5 Verhältnismäßigkeit der Beschränkung

Sollte das Verwaltungsgericht trotz der obenstehenden Ausführungen, dass die Steuerregelung des § 57 Abs 1 GSpG als Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit nicht dazu ungeeignet ist, das Ziel des Spielerschutzes zu erreichen (vgl. Punkt 3.1.3) und auch deswegen nicht gerechtfertigt werden kann, weil grundrechtliche Schranken nicht eingehalten werden (vgl. Punkt 3.1.4), dennoch zu der Auffassung gelangen, dass die Beschränkung geeignet ist, das Ziel des Spielerschutzes zu erreichen, so legt die Beschwerdeführerin in der Folge dar, dass die Steuerregelung des § 57 Abs 1 GSpG nicht dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entspricht, weil sie über das zur Zielerreichung des Spielerschutzes Erforderliche weit hinausgeht.

In Österreich durchgeführte Glücksspiele unterliegen bereits der Beschränkung durch das Konzessionssystem. Daneben kann der Mitgliedstaat allerdings durch die Besteuerung des jeweiligen Glücksspieler zusätzliche Lenkungseffekte erzielen.

Pokerspiel wurde durch die Aufzählung in § 1 Abs 2 GSpG trotz der ebenfalls vorhandenen Geschicklichkeitsmomente dieses Spiels, in allen Spielvarianten dem Glücksspielmonopol des Bundes unterworfen. Die Tätigkeit der Pokercasinobetreiber, welche auf Basis von gewerberechtlichen Bewilligungen ausgeübt wurde, wurde damit nach einer Übergangsfrist, die mehrfach verlängert wurde, für unzulässig erklärt.

Durch die Übergangsfrist wurde ein Vertrauensschutz im Hinblick auf die Ausübung der gewerberechtlichen Tätigkeit der Pokercasinobetreiber anerkannt.

Sofern allerdings dieses Vertrauen dadurch verletzt wird, dass die Tätigkeit so hoch besteuert wird, dass sie nicht ausgeübt werden kann, geht diese Maßnahme klar über das Erforderliche hinaus. Vielmehr wären andere Maßnahmen wie etwa, eine Besteuerung von den Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 40% besser geeignet, das Ziel des Spielerschutzes zu erreichen, da sie vermeiden würde, dass die Spieler auf Onlineglücksspiel ausweichen. Eine Besteuerung in Höhe von 40% der Jahresbruttospieleinnahmen wäre außerdem immer noch um 10% höher als die Besteuerung der Spielbankkonzessionärin. Daneben kann die Spielbankkonzessionärin auch Sonderjetons von der Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleinnahmen abziehen und ist auch dahingehend gegenüber einem Pokercasinobetreiber besser gestellt.

Die Übergangsfrist, welche der Gesetzgeber eingeräumt hat, um dem Vertrauensschutz gerecht zu werden, hätte daher auch im Abgabebereich nachvollzogen werden müssen.

3.1.6 Beweislastverteilung

Nach der Entscheidung des EuGH 28.2.2018, C-3/17, Sporting Odds, ECLI:EU:C:2018:130, obliegt es dem Mitgliedstaat, der eine restriktive Regelung durchgeführt hat, die Beweise beizubringen, um das Vorliegen von Zielen, mit denen sich die Beschränkung einer im AEUV gewährleisteten Grundfreiheit rechtfertigen lässt, und deren Verhältnismäßigkeit darzutun. In Ermangelung solcher Beweise dürfen nationale Gerichte alle Konsequenzen ziehen, die sich aus einem solchen Mangel ergeben.

Das heißt die Beweislast für die Verhältnismäßigkeit der Regelung und ihre Rechtfertigung obliegt nicht der Beschwerdeführerin.

In diesem Zusammenhang weist die Beschwerdeführerin daher darauf hin, dass die belangte Behörde nachzuweisen hat, inwiefern sie mit den Ausführungen im

Glücksspielbericht 2014-2016 tatsächlich auf eine effektive Art und Weise das illegale Online-Glücksspiel bekämpft.

3.2 Ergänzendes Vorbringen zum Beihilfeverbot

Wie bereits im Vorlageantrag unter Punkt 4.7. vorgebracht, verstößt die Abgabebefreiung der Spielbankkonzessionärin gemäß § 57 Abs 6 GSpG gegen das Beihilfeverbot gemäß Art 107 AEUV.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 21.1.2019, Ra 2018/17/0150, darauf hingewiesen, dass der Spielbankkonzessionärin aufgrund der Bestimmungen des Glücksspielgesetzes, die der Verhinderung von Spielsucht, Kriminalität und Geldwäscherei dienen, hohe Zusatzkosten entstehen. Darüber hinaus trägt die Spielbankkonzessionärin die Kosten der Überwachung der Einhaltung dieser Bestimmungen durch den Bundesminister für Finanzen (vgl. Beschluss, Rz 22).

3.2.1 Zusatzkosten aufgrund von gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen

Zusatzkosten aufgrund von gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen der Spielbankkonzessionärin könnten sich nach Ansicht der Beschwerdeführerin aus folgenden Bestimmungen des Glücksspielgesetzes ergeben:

- Gemäß § 1 Abs 4 GSpG hat der Bundesminister für Finanzen eine Stelle für Spielerschutz einzurichten. Zur Finanzierung der Arbeit dieser Stelle wird ab 1.1.2011 ein Finanzierungsbeitrag von 1% der Bemessungsgrundlage nach § 28 GSpG erhoben.*
- Gemäß § 19 Abs 1 GSpG bzw. § 31 Abs 1 GSpG trägt der Konzessionär die Kosten der Überwachung betreffend die Einhaltung der Bestimmungen des GSpG, des Konzessionsbescheids oder sonstiger Bescheide oder Verordnungen, die auf Basis des GSpG erlassen wurden.*
- Gemäß § 25 Abs 3 GSpG kommen der Spielbankkonzessionärin verschiedene Verpflichtungen im Zusammenhang mit dem Schutz von Spielbankbesuchern zu.*

3.2.2 Keine Zusatzkosten aufgrund von gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen

(a) Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung

Die Spielbankkonzessionärin unterliegt aufgrund von § 31c Abs 1 GSpG der Verpflichtung, potentielle Risiken der Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung, denen ihr Unternehmen ausgesetzt ist, nach § 4 FM-GWG zu ermitteln, zu bewerten und aufzuzeichnen.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin können Kosten, die der Spielbankkonzessionärin aufgrund der verpflichtenden Einhaltung von Bestimmungen betreffend Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung nicht als Zusatzkosten aus gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen bezeichnet werden, da die Beschwerdeführerin auf Basis von anderen gesetzlichen Grundlagen ebenfalls die Verpflichtung trifft, Vorkehrungen zur Verhinderung von Geld-Wäscherei und Terrorismusfinanzierung zu treffen. Konkret ergibt sich die Verpflichtung der Beschwerdeführerin aufgrund von § 365m bis § 365z GewO.

(b) Kosten für den Antrag auf bzw. die Konzessionserteilung

Gemäß § 59a Abs 1 Z 1 und Z 2 GSpG unterliegt der Antrag auf Konzessionserteilung nach § 21 GSpG einer Gebühr von EUR 10.000. Die Erteilung der Konzession unterliegt einer Gebühr von EUR 100.000. Wie bereits unter Punkt 2.2.2 ausgeführt, können diese Kosten allerdings weder in eine Vergleich der Steuerbelastung einbezogen werden, noch können sie Zusatzkosten aus gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen darstellen.

Vielmehr werden diese Zahlungen geleistet, um die Konzession, Glücksspiele im Rahmen einer Spielbank anbieten zu dürfen, zu erhalten. Damit werden geschäftliche Interessen der Spielbankkonzessionärin verfolgt, aber keine gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen erfüllt.

Auch die anderen Bedingungen für die Konzessionserteilungen gemäß § 21 Abs 2 GSpG stellen keine Zusatzkosten aus der Erfüllung von gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen dar.

(c) Kosten für den Spielerschutz

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin muss im Bereich des Spielerschutzes danach differenziert werden, welche Verpflichtungen sich für die Spielbankkonzessionärin ausschließlich aufgrund des Glücksspielgesetzes ergeben und daher nur die Spielbankkonzessionärin zu tragen hat und welche Verpflichtungen sich aufgrund anderer gesetzlicher Grundlagen ergeben (wie beispielsweise dem Jugendschutzgesetz).

Auch die Beschwerdeführerin hat sich freiwillig zum Spielerschutz verpflichtet.

3.2.3 Beihilfeunschädlichkeit bei Erfüllung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen

Eine staatliche Maßnahme fällt dann nicht unter Art 107 Abs 1 AEUV, „soweit sie als Ausgleich anzusehen ist, der die Gegenleistung für Leistungen bildet, die von den Unternehmen, denen sie zu Gute kommt, zur Erfüllung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen erbracht werden, so dass diese Unternehmen in Wirklichkeit keinen finanziellen Vorteil erhalten und die genannte Maßnahme somit nicht bewirkt, dass sie gegenüber den mit ihnen im Wettbewerb stehenden Unternehmen in eine günstigere Wettbewerbsstellung gelangen“ (EuGH 24.7.2003, C-280/00, Altmark Trans, ECLI:EU:C:2003:415, Rz 87).

Die Beihilfenunschädlichkeit solcher Ausgleichszahlungen knüpft der EuGH dabei an vier Voraussetzungen:

- Klare Definition der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen, mit denen das begünstigte Unternehmen betraut ist;*
- objektive, transparente und ex ante aufgestellte Parameter, anhand derer der Ausgleich berechnet wird (daher etwa keine nachträgliche Verlustabdeckung);*
- Begrenzung des Ausgleichs mit den Kosten der Erfüllung der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen unter Berücksichtigung der dabei erzielten Einnahmen und eines angemessenen Gewinns;*
- Auswahl des betrauten Unternehmens im Rahmen eines Verfahren zur Vergabe öffentlicher Aufträge oder Berechnung der Ausgleichszahlung auf Grundlage einer Analyse der Kosten, die ein durchschnittliches, gut geführtes Unternehmen, das eine angemessene Ausstattung zur Erfüllung der gestellten gemeinwirtschaftlichen*

Anforderungen besitzt (unter Berücksichtigung der dabei erzielten Einnahmen und eines angemessenen Gewinns) tragen müsste.

Mit diesen Kautelen will der EuGH offenbar sicherstellen, dass Ausgleichszahlungen nicht zu einer Beihilfengewährung durch Überkompensation missbraucht werden (Sutter in Mayer/Stöger (Hrsg), EUV/AEUV Art 107 AEUV Rz 36 (2014)).

3.2.4 Beweislastverteilung

Bei der Erbringung des Nachweises, dass keine Überkompensation der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen vorliegt, ist zu bedenken, dass die Beweislast nach der Rechtsprechung des EuGH nicht einseitig der Beschwerdeführerin aufgebürdet werden darf. So sprach der EuGH in der Rs Laboratoires Boiron zur Beweislastverteilung im Zusammenhang mit der Überkompensation Folgendes aus:

„Das Gemeinschaftsrecht steht der Anwendung nationaler Rechtsvorschriften nicht entgegen, nach denen die Erstattung einer Zwangsabgabe wie der nach Artikel 12 des Gesetzes Nr. 97-1164 voraussetzt, dass der Antragsteller den Beweis erbringt, dass der von den Großhändlern aus ihrer Freistellung von dieser Abgabe gezogene Vorteil die Zusatzkosten übersteigt, die ihnen durch die Erfüllung der ihnen durch die nationale Regelung auferlegten gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen entstehen, und insbesondere, dass zumindest eine der im Urteil vom 24. Juli 2003 in der Rechtssache C-280/00 (Altmark Trans und Regierungspräsidium Magdeburg) genannten Voraussetzungen nicht erfüllt ist.

Jedoch muss, damit die Einhaltung des Effektivitätsgrundsatzes gewährleistet ist, ein nationaler Richter, wenn er feststellt, dass die Beweislast für das Vorliegen einer Überkompensierung zugunsten der Großhändler und somit dafür, dass die Direktverkaufsabgabe den Charakter einer staatlichen Beihilfe hat, einen Pharmahersteller wie Boiron trifft und dass dieser Umstand geeignet ist, die Führung dieses Beweises praktisch unmöglich zu machen oder übermäßig zu erschweren, u.a., weil er Daten betrifft, über die ein Pharmahersteller nicht verfügen kann, alle ihm nach dem nationalen Recht zu Gebote stehenden Verfahrensmaßnahmen ausschöpfen, darunter die Anordnung der erforderlichen Beweiserhebungen, einschließlich der Vorlage von Urkunden oder Schriftstücken durch eine Partei oder einen Dritten.“ (EuGH 7.9.2006, C-526/04, Rs Laboratoires Boiron SA, Rz 58).

Nach der Rechtsprechung des VwGH obliegt also der Nachweis der Überkompensation offensichtlich dem nationalen Antragsteller. Nach der Rechtsprechung des EuGH darf diese Beweislastverteilung zu Lasten des Antragstellers allerdings die Führung des Beweises nicht unmöglich machen oder übermäßig erschweren. Ein nationaler Richter, wie zB das BFG, hat alle Verfahrensmaßnahmen auszuschöpfen, darunter auch die Anordnung der erforderlichen Beweiserhebungen, um diesen Beweis zu ermöglichen. Dies ergibt sich aus dem Effektivitätsgrundsatz des Unionsrechts.

4. BEWEISANTRÄGE

4.1 Glücksspielabgabe ist eine Erdrosselungsabgabe

4.1.1 Antrag

Die Beschwerdeführerin stellt den

Antrag

auf Bestellung eines amtlich beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen aus dem Bereich Steuerwesen, Rechnungswesen, Wettbewerbsökonomie (Fachgruppe 92) zum Beweis dafür, dass die Anwendung der Vorschriften über die Glücksspielabgabe es einem am Maßstab eines durchschnittlichen Betreibers eines Pokercasinos gemessenen Betreiber wie der Beschwerdeführerin

1. unmöglich macht, die bestehende Gewerbeberechtigung ganz oder teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage seines Erwerbs zu machen, weil infolge dieser Abgabe nach Abzug der notwendigen Aufwendungen unter Berücksichtigung der Rechnungslegungsvorschriften nach §§ 189 ff UGB sowie der besonderen Vorschriften für Kapitalgesellschaften nach den §§ 221 ff UGB kein angemessener Reingewinn erzielt werden kann;

2. es weiters unmöglich macht, mit dem durchschnittlich zu erzielenden Bruttoumsatz im Unternehmen die durchschnittlichen Kosten des Betriebs des Pokercasinos unter Berücksichtigung aller anfallenden Steuern einschließlich eines angemessenen Betrages für Eigenkapitalverzinsung und Unternehmerlohn abzudecken; insbesondere einem umsichtig handelnden durchschnittlichen Unternehmer die Möglichkeit nimmt, einen angemessenen Gewinn zu erwirtschaften;

3. den unternehmerischen Entscheidungsspielraum und die Möglichkeit der Abwälzbarkeit der Steuer auf den Kunden nicht nur einengt, sondern nach dem Inhalt der dem Betrieb des Pokercasinos zugrundeliegenden Gewerbeberechtigung und den damit verbundenen gewerbe- und glücksspielrechtliche Beschränkungen ausschließt, diese Abgabenbelastung betriebswirtschaftlich auszugleichen;

4. auch nicht möglich ist, durch eine Erhöhung der Preise für die Zurverfügungstellung der Pokerutensilien in der Lage zu sein, die anfallende Glücksspielabgabe abzufangen, insbesondere weil eine solche Preiserhöhung dazu führen würde, dass gemessen an einem durchschnittlichen Spieler kein Spieler bereit sein würde, einen solchen Preis zu bezahlen;

5. und schließlich, dass ein durchschnittlicher Unternehmer die Preiserhöhung nur mit unzumutbaren Maßnahmen durchführen könnte;

6. auf Grund des in der Gewerbeberechtigung enthaltenen Verbotes, einen Bankhalter einzusetzen, kalkulatorisch nicht möglich ist, dass der Unternehmer den von ihm jeweils gezahlten Abgabenbetrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen - etwa Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten - treffen kann, somit dass der Unternehmer nicht in der Lage ist, seinen Umsatz zu steigern oder seine Betriebskosten so zu senken, dass die Glücksspielabgabe finanzierbar ist;

somit die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs 1 GSpG erdrosselnde Wirkung aufweist.

Die Feststellungen, die aus diesem Beweis getroffen werden können, sind jedenfalls geeignet, das Vorbringen der Beschwerdeführerin zu belegen, dass die Anwendung der Vorschriften über die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs 1 GSpG die Wirkung entfaltet, dass die auf der Gewerbeberechtigung beruhende Erwerbstätigkeit vollkommen unterbunden wird.

Auf Grund dieser Feststellungen hätte das entscheidende Gericht die jeweiligen Abgabenbescheide ersatzlos zu beheben, weil sie einen Eingriff nicht nur in das Recht

auf freie Erwerbsausübung nach Art 6 StGG darstellt, sondern auch in die unionsrechtlich geschützten Rechte auf freien Dienstleistungsverkehr nach Art 56 AEUV und die Grundrechte nach den Art 15-17 GRC eingreifen. Die Klärung dieser Tatfrage weist daher entscheidungswesentliche Relevanz auf.

Die Feststellungen zu diesen Fragen (insbesondere bei Anlegung der Betrachtungsweise des durchschnittlichen Pokercasinobetreibers) sind schwierig und erfordern die Hinzuziehung eines Sachverständigen, um repräsentative Aussagen und somit ein Beweisergebnis zu erhalten, das als Grundlage für das Treffen von Feststellungen heranzuziehen ist, um eine rechtliche Einordnung der Auswirkungen dieser Abgabenvorschrift als Erdrosselungsabgabe in objektiver und generell für alle Adressaten dieser Abgabenvorschrift wirkender Hinsicht durchführen zu können.

Da der Einzelne lediglich für sich selbst und damit aus subjektiver Sicht Aussagen treffen kann, besteht im Hinblick auf den generellen Anwendungsbereich dieser Abgabenvorschrift das Erfordernis einer objektiven Aussage, welche durch die Anwendung des Maßstabs eines durchschnittlichen Normadressaten, der (zulässig oder unzulässig) ein Pokercasino betreibt und nicht von den Ausnahmen des § 57 Abs 6 GSpG umfasst ist, erreicht werden kann. Es besteht daher ein tatsächlicher Anlass zu weiterer (objektiver) Sachaufklärung, damit das entscheidende Gericht den in seinen Erkenntnisbereich bzw in seine Sphäre fallenden Sachverhalt bis zur Entscheidungsreife ermitteln kann.

Diese Beweiserhebung ist aber auch schon deshalb erforderlich, weil es um ein Abgabenverfahren geht, in welchem gemäß § 114 BAO die Abgabenbehörde zur Gleichbehandlung aller Abgabepflichtiger verpflichtet ist und zum anderen § 115 BAO die Abgabenbehörde verpflichtet, die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt. Den Abgabenschuldner trifft somit lediglich eine Mitwirkungspflicht.

4.1.2 Begründung

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Beschluss vom 12.06.2018, G 73/2018 ausgesprochen, dass die Glücksspielabgabe auch nicht infolge des Abstellens auf den Umsatz eine Erdrosselungswirkung habe und daher nicht gegen Art 47 und 48 GRC verstoße. Vielmehr sei nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes der Abgabengesetzgeber, solange er eine Erwerbstätigkeit nicht vollkommen unterbindet, nicht verpflichtet, die Rentabilität der belasteten Tätigkeit zu garantieren (vgl. zB VfSlg. 18.183/2007 und 19580/2011).

Der OGH hat in seinem Beschluss vom 21.11.2018, 1 Ob 209/ 18V, diesen Ausspruch übernommen und auch seiner Entscheidung zugrunde gelegt, wonach die Anwendung der Vorschriften über die Glücksspielabgabe keine erdrosselnde Wirkung habe. Die Höchstgerichte haben diese Aussage ohne jeglicher Sachverhaltsgrundlage getroffen.

Einer Abgabe kommt eine erdrosselnde Wirkung zu, wenn mit der Ausübung des in Rede stehenden Berufs (hier der Gewerbeberechtigung iSd § 60 Abs 36 GSpG) infolge dieser Abgabe nach Abzug der notwendigen Aufwendungen kein angemessener Reingewinn erzielt werden kann (vgl dazu auch die Rechtslage in Deutschland BVerfG 1.4.1971 - 1

BVL 22/67 - BVerfGE 31, 8 (22 f); BVerfG 4.2.2009 - 1 BVL 8/05 - BVerfGE 123, 1 (36 f); BVerwG 23.11.2017 9 BN 2.17, ECIDEzBVers2017z231117B9BN2.17.0).

Der Wegfall des Reingewinns darf unter Zugrundelegung einer wertenden Betrachtung hingegen nicht auf von der Besteuerung unabhängigen Ursachen wie zB einer unwirtschaftlichen Betriebsführung beruhen. Wie der VfGH in ständiger Judikatur ausführt, bietet das Grundrecht auf Erwerbsfreiheit nach Art 6 StGG keinen Bestandsschutz für die Fortsetzung einer unwirtschaftlichen Betriebsführung. Eine unwirtschaftliche Betriebsführung stellt eine von der Besteuerung unabhängige Ursache für die Erzielung von Gewinn und Verlust dar. Ob jedoch eine unwirtschaftliche Betriebsführung vorliegt, ist eine Tatfrage, die nur durch einen Sachverständigen beurteilt werden kann, der hierzu auch die konkreten örtlichen Gegebenheiten am Standort der Ausübung der Gewerbeberechtigung zu berücksichtigen hat (BVerwG, Urteil vom 14. Oktober 2015 - 9 C 22.14 – BverwGE 153,116 Rn. 16 ff).

Liegt keine unwirtschaftliche Betriebsführung vor und ist dennoch keine Erzielung eines Reingewinns möglich, so ist zu prüfen, ob andere, vom Betreiber nicht beeinflussbare, insbesondere vom Gesetzgeber angeordnete Maßnahmen vorliegen, bei deren Beachtung keine Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne möglich ist, dass der Abgabenschuldner die von ihm gezahlte Glücksspielabgabe in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen - etwa Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten - treffen kann.

Zu diesen gesetzlichen Maßnahmen zählt das in der Gewerbeberechtigung enthaltene Verbot der Einsetzung eines Bankhalters, sodass es keine rechtliche und keine tatsächliche Möglichkeit gibt, die Einsätze der Spieler, die wiederum für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe herangezogen werden, zu vereinnahmen und zur Finanzierung des Abgabebetrag zu verwenden. Es handelt sich bei diesem Verbot daher um keine unternehmerische Parameter, die in der Ingerenz der Pokercasinobetreiber liegen, sodass es auch keine Möglichkeit gibt, die Kartenspiele so zu organisieren, dass die Glücksspielabgabe entrichtet werden kann.

Eine solche Überwälzbarkeit der Abgabenbelastung auf den Spieler ist daher ausgeschlossen. Es gibt daher keine Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung der Abgabenbelastung aus der Glücksspielabgabe in dem Sinne, dass der Abgabenschuldner die von ihm gezahlte Glücksspielabgabe in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen - etwa Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten - treffen kann, sodass der Abgabebetrag zusammen mit den sonstigen notwendigen Kosten für die Aufrechterhaltung des Gewerbebetriebes nicht aus dem Spieleinsatz gedeckt werden kann und daher der Veranstalter zur Abfuhr der Abgabe seine Gewinne aus anderen rentablen Betriebssparten verwenden müsste (Vgl hierzu die Judikatur der deutschen Höchstgerichte hinsichtlich der sogenannten schrägen Überwälzung; BVerfG 1.4.1971 - 1 BvL 22/67 - BVerfGE 31, 8 (21 f), BVerfG 4.2.2009 - 1 BvL 8/05 — BVerfGE 123, 1 (36); BVerwG 14.10.2015 - 9 C 22.14 - BVerwGE 153, 116 Rn. 34).

Der Glücksspielabgabe kommt aber auch aus anderen Gründen erdrosselnde Wirkung zu, weil sie zufolge ihrer besonderen Ausgestaltung so umfassend in eine fremde Rechtsmaterie, nämlich in das Gewerberecht hineinwirkt, dass sie ungeachtet ihrer Qualifikation als Abgabe zugleich auch als Regelung der Gewerbeordnung selbst

gewertet werden muss. § 57 Abs 1 GSpG als Abgabengesetz greift direkt in den Regelungsbereich der Gewerbeordnung ein. Diese Abgabenvorschrift hat den Zweck, die Gewerbeberechtigung zum Erlöschen zu bringen. Sie ist daher als Regelung der Gewerbeordnung 1994 selbst zu werten, da sie in ihrer Auswirkung die Entziehung der Gewerbeberechtigung nach den §§ 85, 87 und 88 GewO 1994 regelt.

Im Gegensatz zu den Ausführungen des VfGH im Erkenntnis vom 28.06.2007 B 1895/06 VfSlg 18.183, wonach kein Missbrauch der Abgabenform vorliegt, wenn ein zulässiger nicht-fiskalischer Zweck der vom Gesetz (dort für Spielapparate) geforderten Geldleistung (VfSlg 9750/1983) verfolgt werde und auch angesichts des Hinzutretens von Abgabenbelastungen des Bundes kein Eingriff in die Sachkompetenz des Bundes erfolge, liegt hier nicht die Regelung eines Abgabenzwecks vor, sondern nach dem für diese Beurteilung maßgeblichen Inhalt der Abgabenvorschrift die Regelung einer vom Abgabenrecht verschiedenen und daher fremden Sachmaterie, nämlich des Gewerberechts (Mayer/Muzak, B-VG5 (2015) § 1 F-VG Punkt IV.2, V.3. bis V.5.). Dieser Regelungszweck ergibt sich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des StRefG 2015/16 zu Art V (GSpG) wie folgt:

„Mit § 60 Abs. 36 wird eine gesetzliche Regelung des rechtlichen Schicksals von gewissen gewerberechtlichen Bewilligungen in der Form getroffen, dass ex lege in Bescheide bzw. bestehende Rechte von Bewilligungsinhabern unmittelbar eingegriffen wird. Diese Rechte erlöschen mit Ablauf der gewerberechtlichen Bewilligung, spätestens jedoch mit Ablauf des 31. Dezember 2019; der Betrieb solcher Pokerangebote stellt sodann eine verbotene Ausspielung iSd § 2 Abs. 4 dar.“ (Erläut zur RV des SteuerreformG 2015/2016 (BGBl I Nr 118/2015) Art 5 Ziffer 5, 684 BlgNR XXV. GP, 33).

4.2 Zusatzkosten der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen

4.2.1 Antrag

Die Beschwerdeführerin stellt den

Antrag

auf Erhebung der Höhe der Zusatzkosten welche der Spielbankkonzessionärin Casinos Austria AG in den Jahren 2016 bis 2018 aufgrund der ihr durch das Glücksspielgesetz und die Spielbankkonzession auferlegten gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen entstanden sind.

4.2.2 Begründung

Wie bereits obenstehend dargelegt, ist nach der Rechtsprechung das Beweisthema offen, dass die Abgabenbefreiung der Konzessionärin die Kosten ihrer gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen übersteigt (Überkompensation).

Nach der Rechtsprechung des EuGH darf dieser Beweis aber nicht einseitig dem Antragsteller aufgebürdet werden. So sprach der EuGH in der Rs Laboratoires Boiron zur Beweislastverteilung im Zusammenhang mit der Überkompensation Folgendes aus:

„Das Gemeinschaftsrecht steht der Anwendung nationaler Rechtsvorschriften nicht entgegen, nach denen die Erstattung einer Zwangsabgabe wie der nach Artikel 12 des Gesetzes Nr. 97-1164 voraussetzt, dass der Antragsteller den Beweis erbringt, dass der von den Großhändlern aus ihrer Freistellung von dieser Abgabe gezogene Vorteil die Zusatzkosten übersteigt, die ihnen durch die Erfüllung der ihnen durch die nationale

Regelung auferlegten gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen entstehen, und insbesondere, dass zumindest eine der im Urteil vom 24. Juli 2003 in der Rechtssache C-280/00 (Altmark Trans und Regierungspräsidium Magdeburg) genannten Voraussetzungen nicht erfüllt ist.

Jedoch muss, damit die Einhaltung des Effektivitätsgrundsatzes gewährleistet ist, ein nationaler Richter, wenn er feststellt, dass die Beweislast für das Vorliegen einer Überkompensation zugunsten der Großhändler und somit dafür, dass die Direktverkaufsabgabe den Charakter einer staatlichen Beihilfe hat, einen Pharmahersteller wie Boiron trifft und dass dieser Umstand geeignet ist, die Führung dieses Beweises praktisch unmöglich zu machen oder übermäßig zu erschweren, u.a., weil er Daten betrifft, über die ein Pharmahersteller nicht verfügen kann, alle ihm nach dem nationalen Recht zu Gebote stehenden Verfahrensmaßnahmen ausschöpfen, darunter die Anordnung der erforderlichen Beweiserhebungen, einschließlich der Vorlage von Urkunden oder Schriftstücken durch eine Partei oder einen Dritten.“ (EuGH 7.9.2006, C-526/04, Rs Laboratoires Boiron SA, Rz 58).

Nach der Rechtsprechung des VwGH obliegt also der Nachweis der Überkompensation dem offensichtlich dem nationalen Antragsteller. Nach der Rechtsprechung des EuGH darf diese Beweislastverteilung zu Lasten des Antragstellers allerdings die Führung des Beweises nicht unmöglich machen oder übermäßig erschweren. Ein nationaler Richter, wie zB das BFG, hat alle Verfahrensmaßnahmen auszuschöpfen, darunter auch die Anordnung der erforderlichen Beweiserhebungen, um diesen Beweis zu ermöglichen. Dies ergibt sich aus dem Effektivitätsgrundsatz des Unionsrechts.

Den verlangten Beweis kann die Beschwerdeführerin nur dann erbringen, wenn festgestellt wird, wie hoch die Zusatzkosten sind, die der Spielbankkonzessionärin Casinos Austria AG aufgrund der ihr auferlegten gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen hat.“

Abschließend stellte die Bf. klar, dass die Anträge aus dem Vorlageantrag vom 11.10.2018 unverändert aufrecht bleiben.

Als Beilagen wurden dem Schriftsatz angeschlossen:

"Beilage ./1: Stellungnahme zum Entwurf der Glücksspielgesetz-Novelle 2008 vom 4.12.2008

Beilage ./2: Parlamentarische Anfrage betreffend Glücksspielabgabe vom 31.1.2018

Beilage ./3: Beantwortung der parlamentarischen Anfrage betreffend Glücksspielabgabe vom 30.3.2018

Beilage ./4: Glücksspielbericht des BMF 2014-2016 (Seiten 25-27 und Seiten 33-34)"

9. Beweisaufnahme durch das BFG

Von der Berichterstatterin wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Aktenteile (siehe dazu das jeweilige Aktenverzeichnis in den Vorlageberichten) und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf.

Weiters wurde Beweis erhoben durch Firmenbuchabfrage zu *****FN***** und in die Insolvenzdatei zu *****3*****.

Daraus ergibt sich, dass mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom *****DATUM*****, *****3***** über das Vermögen der Bf. ein Konkursverfahren eröffnet wurde und die Gesellschaft aufgelöst wurde. Dem gegen den Konkurseröffnungsbeschluss erhobenen Rekurs wurde nicht Folge gegeben. Zur Masseverwalterin wurde Frau Rechtsanwältin *****RA***** bestellt.

Mit Beschluss vom 18. Dezember 2019 wurde die Schließung des Unternehmens angeordnet. Das Konkursverfahren ist noch nicht beendet.

Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist die von der Bf. an *****RÄ***** Rechtsanwälte GmbH erteilte Vollmacht gemäß § 1024 ABGB erloschen und sind die gegenständlichen Beschwerdeverfahren mit Frau Rechtsanwältin *****RA***** als Masseverwalterin im Konkurs der Bf. weiterzuführen.

10. Vorbereitungsvorhalt – Aussetzung der Verfahren

Am **25.3.2023** richtete die Berichterstatterin im Hinblick auf die von der Bf. beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat einen Vorbereitungsvorhalt an die Masseverwalterin und teilte mit, wie sich die Sach- und Rechtslage zum damaligen Zeitpunkt für sie darstellte. Dem Vorbereitungsvorhalt angeschlossen wurde eine Gegenüberstellung der gesetzlich auferlegten Kosten der Spielbankkonzessionärin zu den von der Bf. zu tragenden Kosten (siehe dazu auch BFG 13.9.2019, RV/7105897/2015, Punkt 8.5.3.3.):

Zu den im Schriftsatz vom 29.5.2019 enthaltenen Beweisantrag auf Einholung von Sachverständigengutachten teilte die Berichterstatterin mit, dass dieser - unvorgreiflich der späteren Entscheidung durch den gesamten Senat - wegen dem damit verbundenen Kostenaufwand unverhältnismäßig erscheine und nicht beabsichtigt werde den Beweisanträgen nachzukommen. Dies auch unter dem Aspekt, dass gleichlautende Beweisanträge im Verfahren BFG RV/7105897/2015 gestellt wurden und dort vom BFG wegen Unerheblichkeit bzw Offenkundigkeit der Tatsachen abgelehnt wurden. Da gegen das Erkenntnis BFG 13.09.2019, RV/7105897/2015 eine außerordentliche Revision eingebracht wurde, wurde die beschwerdeführende Partei um Mitteilung gebeten, falls einer allfälligen Aussetzung der gegenständlichen Beschwerdeverfahren gemäß § 271 BAO überwiegende Interessen entgegen stehen.

Da von der beschwerdeführenden Partei keine Stellungnahme zum Vorbereitungsvorhalt eingebracht wurde (Anmerkung: das FA hat dazu mit Schreiben vom 15.4.2020 lediglich auf das bisherige Vorbringen und die ergangene Rechtsprechung des VwGH und VfGH verwiesen) , wurde mit Beschluss vom 25.6.2020 die Entscheidung gemäß § 271 Abs. 1 BAO bis zur

Beendigung des zum damaligen Zeitpunkt beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ. Ra 2020/17/0009 gegen die Entscheidung BFG 13.09.2019, RV/7105897/2015 anhängigen Revisionsverfahren ausgesetzt.

11. Beendigung der Aussetzung – Zurücknahme der Anträge auf Senat und mündliche Verhandlung

Nach Beendigung des Revisionsverfahrens durch den Beschluss **VwGH 01.06.2023, Ra 2020/17/0009** wurden die gegenständlichen Beschwerdeverfahren gemäß § 271 Abs. 2 BAO von Amts wegen fortgesetzt und den Parteien mit Beschluss vom **4.8.2023** nochmals die Gelegenheit zur Abgabe einer Stellungnahme eingeräumt.

Mit Telefax vom **5.10.2023** wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat von der Masseverwalterin zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die *****BF***** (kurz Bf.) ist eine inländische Kapitalgesellschaft, die seit *****DATUM***** im Firmenbuch des Handelsgerichtes Wien unter *****FN***** eingetragen ist. Ihre Gesellschafter waren stets inländische Kapitalgesellschaften.

Die Bf. verfügt über eine Gewerbeberechtigung vom 4.7.2007, verliehen durch Bescheid *****....*****. Im Gewerberegister ist der Gewerbewortlaut eingetragen mit: „Halten von erlaubten Kartenspielen ohne Bankhalter“.

Die Bf. verfügt über keine Konzession nach dem Glücksspielgesetz.

Sie betrieb im hier maßgeblichen Zeitraum November 2014 bis Mai 2015 sowie Juli 2015 bis April 2018 im Inland sogenannte „Pokercasino“, in denen Poker-Cashgames, das Kartenspiel Two Aces (nach den Spielregeln eine abgewandelte Form von Black Jack) sowie Poker in Form von Turnieren angeboten wurden. Am Standort *****1***** wurden ab 27. November 2014, saisonbedingt jeweils von November bis Mai, Poker-Cashgames und das Kartenspiel Two Aces gespielt, am Standort *****2***** wurden ab 1. Juli 2015 Poker-Cashgames, Two Aces und Poker in Form von Turnieren gespielt.

Die Bf. bot interessierten Personen die Möglichkeit an, zusammen mit anderen Besuchern die oben angeführten Kartenspiele mit Geldeinsätzen zu spielen. Die Möglichkeit zum Spiel wurde aktiv von der Bf. beworben und verschaffte die Bf. einem bestimmten oder unbestimmten Interessentenkreis eine Spielgelegenheit. Die Bf. stellte den Spielern den Spielort, Spieltische,

Spielutensilien und Spielpersonal bereit, sie bestimmte welche Spiele gespielt werden und legte die Spielregeln fest. Mitarbeiter der Bf. („Dealer“) übernahmen das Mischen und Teilen der Karten und leiteten das Spiel. Bei Zweifelsfällen traf die Bf. die Entscheidung über das Spielergebnis. Zusätzlich wurden die Kartenspieler von der Bf. nach Wunsch auch gastronomisch betreut.

Die Bf. war jedoch weder Spielteilnehmer noch Bankhalter. Die Spieler spielten ausschließlich untereinander und miteinander. Die Bf. war in die Spielverträge der Spieler nicht als Vertragspartner eingebunden und weiß sie nicht, wie viel die Spieler tatsächlich an Einsatz leisteten bzw wie viel sie gewannen oder verloren.

Die Dienstleistungen der Bf. wurden auch von in anderen Mitgliedstaaten der Union ansässigen Touristen in Anspruch genommen. Alle für die Teilnahme an den Pokerspielen erforderlichen Handlungen wurden von den Spielern im Inland (in den von der Bf. betriebenen Pokercasinos an den Standorten ***1*** und ***2***) getätigt.

Die Bf. vereinnahmte bei den Cashgames und Two Aces sogenannte „Tischgelder“ für die Zurverfügungstellung der Tische und des Personals. Dazu wurden täglich Aufzeichnungen betreffend die einzelnen Tische geführt (Tischnummer, Öffnung und Schließung der Tische, Dauer, Spiel, Limit, Tischgeld).

Das Tischgeld wurde nicht von den Einsätzen bemessen. Über die Einsätze der Spieler führte die Bf. keine Aufzeichnungen. Die Spieleinsätze wurden bei den Cashgames und Two Aces von den Spielern an die Spielgemeinschaft geleistet und nicht an das Casino. Bei Pokerspielen in Form von Cashgames bildet die Summe der von den Spielern in einem Spiel insgesamt gesetzten Einsätze den sog. „Pot“.

Nach den Erfahrungen der Bf. beträgt bei Cashgames und Two Acces das Tischgeld im langjährigem Durchschnitt etwa 3,5 % der Einsätze. Durch eine Hochrechnung des Tischgeldes ist eine Schätzung der Einsätze möglich (zur Höhe der geschätzten Einsätze für die einzelnen Monate siehe die von der Bf. für die Monate November 2014 bis Mai 2015 sowie Juli 2015 bis April 2018 vorgelegten Anmeldungen GSp 50 sowie die damit übereinstimmenden Beträge, die den angefochtenen Bescheiden zu Grunde gelegt wurden).

Turnierspiel unterscheidet sich in Spielweise und in der Art der Einsätze vom Cashgame. Bei der Turnierform scheidet der Spieler, der verloren hat aus, und der Spieler, der am Längsten im Spiel bleibt, gewinnt das Turnier. Zusätzlich zu Gewinn oder Verlust werden nach Rang des Spielers Preisgelder verteilt. Bei Pokerturnieren zahlt jeder Spieler ein Startgeld (Entry Fee, Buy in). Dafür erhalten alle Spielteilnehmer das gleiche Spielkapital.

Bei den Turnieren ist aus dem monatlichen „Erlöse Entree“ für den Standort ***2*** (Buchungsnachweis) eine Hochrechnung auf die in Aussicht gestellten Gewinne möglich (zur

Höhe für die einzelnen Monate siehe die von der Bf. für die Monate November 2014 bis Mai 2015 sowie Juli 2015 bis April 2018 vorgelegten Anmeldungen GSp 50 sowie die damit übereinstimmenden Beträge, die den angefochtenen Bescheiden zu Grunde gelegt wurden).

Im Zeitraum 3/2016 bis 4/2018 haben die Umsatzerlöse der Bf. im Zusammenhang mit dem durchgeführten Pokerspiel € 5.816.655,58 betragen. Die festgesetzte Glücksspielabgabe für diesen Zeitraum betrug € 25.684.143,79. Den durchschnittlichen monatlichen Einnahmen der Bf. iHv € 223.717,52 steht durchschnittlich eine selbstberechnete monatliche Glücksspielabgabe iHv € 987.851,68 gegenüber und führte die Glücksspielabgabe daher monatlich zu einem durchschnittlichen Verlust von € 764.134,16 (wenn alle übrigen Erlöse wie zB aus dem Gastronomiebereich außer Ansatz bleiben).

Die Bf. unterliegt für die von ihr durchgeführten Ausspielungen auch Landes- und Gemeindeabgaben wie etwa Vergnügungssteuern. Die von der Bf. im Zeitraum 3/2016-4/2018 entrichteten Landes- und Gemeindeabgaben betrugen EUR 551.365,25.

2. Beweiswürdigung

Zu diesen Sachverhaltsfeststellungen gelangte das BFG auf Grund der im Wesentlichen übereinstimmenden Darstellungen des Sachverhaltes in den angefochtenen Bescheiden und in den Schriftsätzen der Bf. sowie den damit im Einklang stehenden eingesehenen Unterlagen. Der nunmehr festgestellte Sachverhalt wurde den Parteien im Vorbereitungsvorhalt mitgeteilt und gab keine der beiden Parteien dazu eine Stellungnahme ab.

Über die Ansässigkeit der Kunden hat die Bf. zwar keine konkreten Angaben getätigt, es erscheint dem Gericht aber lebensnah, dass unter den Kunden der Bf. auch Kunden waren, die in anderen Mitgliedsstaaten der Europäischen Union ansässig sind. Es spräche gegen jede Lebenserfahrung, wenn man davon ausginge, dass kein einziger Spieler, der in einem anderen Mitgliedsstaat ansässig ist, die Dienstleistungen der Bf. in Anspruch genommen hätte (gerade bei für internationalen Tourismus bekannten Standorten wie hier ***1*** und ***2***). Das Gericht gelangte daher zur Überzeugung, dass von den Personen, die in den gegenständlichen Monaten an den von der Bf. organisierten Kartenspielen teilgenommen haben, zumindest jeweils einige in anderen Mitgliedstaaten der Union ansässig sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage

§ 1 GSpG idF BGBl. I Nr. 13/2014 bestimmt auszugsweise Folgendes:

„(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, Beobachtungsroutine, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten....

(3) ...

(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 1 vT der jeweiligen Bemessungsgrundlage nach § 28 sowie nach § 57 Abs. 4 gemeinsam mit den jeweiligen Abgaben erhoben.

§ 2 GSpG idF BGBl. I 73/2010 lautet:

„(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 gewerberechtl. Bewilligung, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht war, ab 1. Jänner 2020 anzuwenden.

§ 4 GSpG idF BGBl. I Nr. 73/2010 lautet auszugsweise:

„(1) Glücksspiele unterliegen 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.

(2) Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten nach Maßgabe des § 5 unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes.

(3) Warenausspielungen mit Glücksspielautomaten unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes, wenn

(4) Lebensversicherungsverträge, nach denen die in Ab- und Erlebensfall zu leistende Versicherungssumme für den Fall der Auslosung vorzeitig zu zahlen ist, unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol.

(5) Glückshäfen, Juxausspielungen und Tombolaspiele unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol, solange das zusammengerechnete Spielkapital solcher Ausspielungen desselben Veranstalters 4 000 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt und wenn mit der Ausspielung nicht persönliche Interessen der Veranstalter oder Erwerbszwecke verfolgt werden.

(6) Ausspielungen mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib unterliegen 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.

Eine Ausspielung mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib ist ab 1. Jänner 2011 vor ihrer Durchführung dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in

elektronischem Weg anzuzeigen. Der Bundesminister für Finanzen kann dabei im Verordnungsweg nähere Details der elektronischen Übermittlung regeln.“

§ 57 GSpG (Ausspielungen) lautet idF BGBl. I 111/2010 auszugsweise:

“(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) ...

(4) ...

(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.

§ 59 GSpG lautet idF BGBl. I 76/2011 auszugsweise:

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

1. in Fällen des § 58 im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages in Fällen des § 58 Abs. 3 mit Ende des Kalenderjahres der Veröffentlichung des Gewinnspiels;

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.

(4) Es haften für die korrekte Entrichtung der Abgaben zur ungeteilten Hand

a) derjenige, der die Durchführung der Ausspielung in seinem Verfügungsbereich erlaubt;

b) bei Ausspielungen mit Glücksspielautomaten

(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."

Gemäß **§ 166 BAO** kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen nach **§ 167 Abs. 1 BAO** keines Beweises.

Gemäß **§ 183 Abs. 2 BAO** sind von den Parteien beantragte Beweise aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind. Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

§ 184 BAO idF BGBl. 194/1961 lautet:

"(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 Abgabenvorschriften 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."

Nach **§ 201 Abs. 1 BAO** kann - sofern die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung durch einen Abgabepflichtigen anordnen oder gestatten - nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Nach **§ 201 Abs. 3 Z. 1 BAO** hat die Festsetzung zu erfolgen, wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist.

Weitere Judikatur zur Besteuerung von Pokerspielen

Seit der Einbringung des ergänzenden Schriftsatzes durch die Bf. am 29.5.2019 sind weitere Entscheidungen des BFG sowie des VwGH und VfGH ergangen bzw veröffentlicht worden, die die von der Bf. angesprochenen Bedenken im Zusammenhang mit der Besteuerung von Ausspielungen in Form von Pokerturnieren und Poker-Cashgames verworfen haben:

BFG 18.12.2018, RV/5100585/2011

BFG 04.04.2019, RV/7101028/2016

BFG 26.04.2019, RV/7102176/2012

BFG 05.06.2019, RV/2100414/2013

BFG 05.06.2019, RV/2100413/2013

BFG 05.06.2019, RV/2100687/2014

BFG 31.07.2019, RV/5100045/2014

BFG 07.08.2019, RV/2101805/2014

BFG 07.08.2019, RV/2101801/2014

BFG 13.09.2019, RV/7105897/2015

BFG 31.03.2021, RV/3100504/2020

BFG 30.03.2023, RV/6100378/2018

VwGH 26.3.2019, Ro 2019/17/0003

VwGH 08.07.2020, Ra 2018/17/0002

VwGH 19.04.2023, Ra 2021/17/0082

VwGH 01.06.2023, Ra 2020/17/0009

VfGH 11.06.2019, E 2014/2018 (zur Besteuerung von Onlinepoker - Behandlung der Beschwerde abgelehnt)

VfGH 24.9.2019, A 9/2019 (Zurückweisung einer Staatshaftungsklage eines Veranstalters von Pokerturnieren und Poker- Cashgames mangels Darlegung eines qualifizierten Verstoßes gegen Unionsrecht durch den Verwaltungsgerichtshof)

VfGH 24.9.2019, A 12/2019 (Zurückweisung einer Staatshaftungsklage eines Veranstalters von Pokerturnieren und Poker-Cashgames mangels Erkennbarkeit eines offenkundigen Verstoßes der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gegen das Unionsrecht betreffend die Glücksspielabgabe).

VfGH 12.6.2023, E 1468/2023 (Behandlung der Beschwerde gegen BFG 30.03.2023, RV/6100378/2018 abgelehnt).

Zur Verwirklichung des Steuertatbestandes - Steuerschuldner

Unstrittig ist, dass die im Betrieb der Bf. durchgeführten Kartenspiele Glücksspiele im Sinne der Legaldefinition des § 1 Abs. 2 GSpG (Poker, Black Jack Two Acces und deren Spielvarianten) darstellen.

Die Bf. bot in dem von ihr betriebenen Kartencasino interessierten Personen die Möglichkeit an, zusammen mit anderen Besuchern organisierte Kartenspiele mit Geldeinsätzen zu spielen. Damit liegen auch Ausspielungen im Sinn des § 2 Abs. 1 GSpG vor, welche Glücksspiele sind, die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht, und bei denen Spieler eine vermögenswerte Leistung in Form eines Geldeinsatzes erbringen, sowie bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung (Gewinn) in Aussicht gestellt wird.

In § 2 Abs. 2 GSpG wird der Unternehmensbegriff legaldefiniert, der sich an jenem des Umsatzsteuerrechts orientiert (Nachhaltigkeit; Erwerbszweck, kein Gewinnzweck notwendig).

Mit Umformulierung des § 2 GSpG durch die GSpG-Novelle 2008 wurde verdeutlicht und klargestellt, dass sich der Unternehmer, auch wenn er – im Gegensatz zur alten Rechtslage (vgl. VwGH 25.7.1990, 86/17/0062) - selbst den Gewinn nicht stellt, im Bereich des konzessionslosen Glücksspiels auch dann strafbar macht (siehe § 2 Abs. 4 "verbotene Ausspielungen" und daran anknüpfend die Strafbestimmungen nach § 52), wenn er auf die in Abs. 1 Z 1 normierte Weise mitwirkt, dh. die Durchführung von Glücksspielen "veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht".

Gemäß § 2 Abs. 4 GSpG liegt eine Ausspielung auch dann vor, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung zwar nicht vom Unternehmer oder Veranstalter erbracht wird, aber von diesem oder einem Dritten entsprechend organisiert, veranstaltet oder angeboten wird. Es kommt hier also nicht auf das Organisieren, Veranstellen oder Anbieten der Gegenleistung an, sondern vielmehr auf die Möglichkeit zur Erlangung einer Gegenleistung, welche der Betreiber des Pokercasinos im vorliegenden Fall durch das Organisieren von Kartenspielen schuf (vgl. VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024).

Durch den tatsächlichen Abschluss der entsprechenden zivilrechtlichen Glücksverträge liegen Glücksspiele iSd § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 GSpG vor, und durch das Anbieten der konkreten Spielmöglichkeiten in ihren Räumlichkeiten ist die Bf. Unternehmer iSd § 2 GSpG. Mit den „Ausspielungen“ setzte die Bf. das Auslösemoment für die Glücksspielabgabenschuld gemäß § 57 Abs. 1 GSpG in Höhe von 16% vom Einsatz.

"Veranstalten" bedeutet hiebei, einem bestimmten oder unbestimmten Personenkreis/Kreis von Interessenten die Gelegenheit zum Glücksspiel zu geben (siehe Foregger, StGB, 23. Aufl., § 168 StGB). Glücksspiele werden "veranstaltet", wenn der Unternehmer "spezifische Einrichtungen und Gegenstände bereithält, die für die Durchführung tatsächlich verwendet werden" (lt. Erl RV 368 BlgNR XX. GP). Den Erläuterungen (RV 658 BlgNR XXIV. GP und auch schon zuvor RV 368 BlgNR XX. GP) zufolge können sich die normierten Mitwirkungsweisen (die Veranstaltung/ Organisation/ das Angebot) zB durch Mischen und Teilen der Karten, Festlegung von Spielregeln, Entscheidung von Zweifelsfällen, Bewerbung der Möglichkeit zum Spiel oder durch Bereitstellen von Spielort, Spieltischen oder Spielpersonal äußern (vgl. BFG 7.6.2017, RV/3100267/2015).

Da die Bf. glücksspielrechtlicher Unternehmer ist, trifft auf sie das Tatbestandsmerkmal Veranstalter, der die Spielmöglichkeiten anbietet, zu und ist sie damit Glücksspielabgabenschuldner gemäß § 59 Abs. 2 GSpG zweiter Teilstrich.

Eine Gewerbeberechtigung zur Durchführung erlaubter Kartenspiele ist keine „Berechtigung“ iSd § 59 Abs. 2 GSpG erster Teilstrich.

Es ist zum Einen für den Ausspielungsbegriff nicht entscheidend, dass die vermögenswerte Leistung (Gewinn, § 2 Abs. 1 Z 3 GSpG) vom Unternehmer selbst in Aussicht gestellt wird; es genügt, wenn der Unternehmer die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung, dh. die konkrete Spielmöglichkeit entsprechend organisiert, veranstaltet, anbietet oder zugänglich macht. Zum Anderen ist es unerheblich, ob die Leistung des Spielers (Einsatz, § 2 Abs. 1 Z 2) an den Veranstalter der Ausspielung oder an einen Dritten erfolgt. Der Einsatz muss lediglich in 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 (vgl. VwGH 25.7.1990, 86/17/0062; VwGH 23.12.1991, 88/17/0010).

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.

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (verstärkter Senat) vom 21. März 2018, Ra 2017/13/0076, ist für die Glücksspielabgaben nach § 57 Abs. 1 GSpG 1989 nicht von Bedeutung, weil dort über die Pauschalierung der Abgabe nach dem Vorarlberger Kriegsopferabgabengesetz entschieden wurde und der Abgabepauschalbetrag nach § 4 Abs. 2 leg. cit. nach dem Gesamtbetrag der Eintrittsgelder zu bemessen ist. Die Frage, ob bzw. in welchem Umfang Einsätze als Eintrittsgelder anzusehen sind, stellt sich bei der Glücksspielabgabe schon deshalb nicht, weil nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 57 Abs. 1 erster Satz GSpG Ausspielungen einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom "Einsatz" unterliegen. 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. Spielen daher wie hier

mehrere vom Unternehmer unabhängige Spieler gegeneinander, so treten zwar Gewinn und Verlust nur zwischen den Spielern ein, was jedoch nichts daran ändert, dass bei Mitwirkung des Unternehmers auf die in § 2 Abs. 1 Z 1 GSpG genannte Art und Weise dennoch eine Ausspielung vorliegt und der Unternehmer (hier die Bf.) Steuerschuldner der Glücksspielabgabe ist.

Die in § 57 Abs. 6 Z. 1 GSpG zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung enthaltene Befreiung für Ausspielungen, die in vom Bundesminister für Finanzen konzessionierten Spielbanken iSd § 21 GSpG durchgeführten werden, kommt hier nicht zur Anwendung, weil die Bf. im Zeitpunkt der Durchführung der gegenständlichen Kartenspiele jedenfalls über keine Konzession iSd § 21 GSpG verfügte.

Zur Höhe der Bemessungsgrundlage und der Abgabe

Kartenspiel in Turnierform

Als Bemessungsgrundlage wurde jeweils die vom Beschwerdeführer bekannt gegebene Gewinnsumme pro Monat herangezogen. Bei Turniervermittler treten gemäß § 57 Abs. 1 zweiter Satz GSpG anstelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinneentgelt, Waren oder geldwerte Leistungen) des Turniers. Der Wortlaut des Gesetzes ist insofern unmissverständlich. Wenn die belangte Behörde die vom Beschwerdeführer bekannt gegebene Gewinnsumme pro Monat als Bemessungsgrundlage heranzieht, so entspricht dies dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes (vgl. BFG 18.12.2018, RV/5100585/2011)

Cashgames

Der sich aus den allgemein gültigen Spielregeln ergebende Ablauf lässt schlüssig und mit aller Deutlichkeit erkennen, dass von jedem Spieler pro Setzrunde eines Spiels eine vermögenswerte Leistung (= Einsatz) in Zusammenhang mit der Teilnahme am Pokerspiel zu erbringen ist, der am Ende der Setzrunde in den Pot gegeben wird. Den 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 belangte Behörde hat daher keineswegs die Rechtslage verkannt, als es die Wortfolge im § 57 Abs. 1 GSpG "vom Einsatz" dahin interpretiert hat, dass darunter die von den Spielern pro Spiel für jede Setzrunde zu erbringenden Einsätze zu verstehen sind, die in Summe den Pot bilden und 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).

Das der Höhe nach von der Bf selbst bekannt gegebene, erwirtschaftete Tischgeld beträgt nach ihren eigenen Erfahrungen 3 % des Pots. Das vereinnahmte Tischgeld stellt damit einen sachlich begründeten Ausgangspunkt dar, um im Rahmen der Schätzung von diesem auf den Pot (von 3 % auf 100 %) hochzurechnen.

Die von der Bf. für die einzelnen Monate in den Selbstberechnungserklärungen sowie in den Anträgen nach § 201 BAO als „Einsatz iSd § 57 Abs. 1 GSpG“ bekanntgegebenen Beträge wurden daher zu Recht vom FA in den angefochtenen Bescheiden bei der Festsetzung der Glücksspielabgabe als Bemessungsgrundlage herangezogen.

Von der Bf. wurde für die maßgeblichen Zeiträume zwar mögliche Bemessungsgrundlagen bekanntgegeben, die Selbstberechnung der Glücksspielabgabe wurde aber jeweils mit Euro Null durchgeführt und innerhalb eines Monats ein Antrag nach § 201 Abs. 3 Z. 1 BAO gestellt. Es war daher vom FA jeweils zwingend ein Bescheid zu erlassen und eine Festsetzung der Glücksspielabgaben vorzunehmen.

Die angefochtenen Bescheide stehen daher im Einklang mit der geltenden innerstaatlichen Rechtslage.

Einwand des Verstoßes gegen Unionsrecht

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.).

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).

Der Glücksspielabgabe ist schon allein deshalb nicht der Charakter einer Umsatzsteuer iSd Mehrwertsteuerrichtlinie zuzumessen, weil es sich dabei nicht um eine Abgabe handelt, die sich genau proportional zum Preis der Dienstleistung verhält. Denn um dem Grundsatz der Proportionalität zu entsprechen, müsste die Glücksspielabgabe stets in einem bestimmten Verhältnis zum Einsatz stehen. Bei Turnierspielen wird die Glücksspielabgabe vom in Aussicht gestellten Gewinn berechnet, bei Glücksspielangebot über Glücksspielautomaten bzw. über elektronische Lotterien sind die Bemessungsgrundlage die Jahresbruttospieleinnahmen. Außerdem werden die Glücksspielabgaben nicht im Rahmen eines Produktions- und Vertriebsprozesses erhoben, bei dem vorgesehen ist, dass auf jeder Stufe die auf den vorhergehenden Stufen dieses Prozesses bereits entrichteten Beträge abgezogen werden können. Die Glücksspielabgaben werden nur dann erhoben, wenn ein Spielteilnehmer mit einem unternehmerischen Anbieter entgeltliche Spielverträge, bei denen die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, abschließt, und die nicht auf den dieser Sache hinzugefügten Wert, sondern auf deren Gesamtwert erhoben wird, ohne dass ein Abzug der gezahlten Steuer aufgrund eines eventuellen vorangegangenen Umsatzes möglich wäre (vgl. EuGH 27.11.2008, C-156/08 Rn 34 zur deutschen Grunderwerbsteuer). Die Glücksspielabgabe bezieht sich nicht nur auf den Mehrwert auf einer bestimmten Produktions- und Vertriebsstufe und wird die Glücksspielabgabe nicht in einer für die Mehrwertsteuer kennzeichnenden Weise auf den Endverbraucher abgewälzt. Auch wenn man davon ausgehen kann, dass ein Unternehmen, das entsprechende Spiele anbietet, bei seiner Preisbildung die in seine Kosten einfließende Abgabe berücksichtigt, so ist keinesfalls gewährleistet, dass es in jedem einzelnen Fall (bei jedem Kunden) gelingt, die Belastung in

dieser Weise oder in vollem Umfang abzuwälzen (vgl. dazu ua BFG 28.02.2020, RV/7105342/2017 mit weiteren Judikatur- und Literaturhinweisen).

Grenzüberschreitender Sachverhalt

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, Kohl, 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 Mitgliedsstaat 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.

Diese Auslegung der Bestimmung des Art 56 AEUV wurde der Bf. im Vorbereitungsvorhalt vom 25.3.2020 mitgeteilt und ist die Bf. dem nicht durch Erstattung eines Vorbringens zum Thema „Ansässigkeit der Spieler“ entgegengetreten.

Wie der VwGH im Beschluss VwGH 1.6.2023, Ra 2020/17/0009 unter Rz 24 ausführte vermag die Behauptung, dass „Spieler aus dem Ausland“ angereist seien, keinen solchen Unionsbezug herzustellen, ergibt sich doch daraus noch nicht, dass es sich dabei um in anderen Mitgliedstaaten ansässige Spieler gehandelt hat.

Trotz Fehlens näherer Angaben der Bf. über die Ansässigkeit ihrer Kunden, ist das BFG allerdings zur Überzeugung gelangt (siehe dazu die Ausführungen bei der Beweiswürdigung), dass tatsächlich auch (zumindest einzelne) Spieler, die in anderen Mitgliedsstaaten ansässig sind, das Pokerangebot der Bf. in Anspruch genommen haben.

Kein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit

Selbst wenn unter Anwendung der Judikatur in der Rs C-311/19 "BONVER WIN", vom Vorliegen eines grenzüberschreitenden Elements ausgegangen wird, so verstößt die Besteuerung der von der Bf. organisierten Pokerspiele aus den folgenden Erwägungen nicht gegen die Dienstleistungsfreiheit:

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

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 teilnehmen.

Weiters wäre selbst dann, wenn man eine mittelbare Diskriminierung auf Grund des Konzessionssystemes 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, die den Parteien mit dem Vorbereitungsvorhalt vom 25.3.2020 übermittelt wurde).

Zu dem in der Revision gegen die Entscheidung BFG 13.9.2019, RV/7105897/2015 geltend gemachten Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 AEUV durch die unterschiedlichen Besteuerung der Konzessionärin gemäß § 28 GSpG einerseits und gewerblicher Pokersalons gemäß § 57 GSpG andererseits, führte der VwGH im Beschluss VwGH 1.6.20203, Ra 2020/17/0009 in den Rz 26 ff aus wie folgt:

„26 Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH steht es den Mitgliedstaaten in Ermangelung einer Harmonisierung auf Unionsebene grundsätzlich frei, die Ziele ihrer Politik auf dem Gebiet der Glücksspiele festzulegen und das angestrebte Schutzniveau zu bestimmen. Die sittlichen, religiösen oder kulturellen Besonderheiten und die mit Glücksspielen (und Wetten) einhergehenden sittlich und finanziell schädlichen Folgen für den Einzelnen wie für die Gesellschaft rechtfertigen es, den staatlichen Stellen ein ausreichendes Ermessen zuzuerkennen, um im Einklang mit ihrer eigenen Wertordnung festzulegen, welche Erfordernisse sich aus dem Schutz der Verbraucher und der Sozialordnung ergeben. Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung unter Durchführung der vom EuGH geforderten Gesamtwürdigung erkannt, dass die im GSpG vorgesehenen Beschränkungen der Dienstleistungsfreiheit, etwa durch Statuierung eines Monopols zugunsten des Bundes in Verbindung mit der Vergabe von Konzessionen, durch die Verfolgung legitimer Ziele in kohärenter und systematischer Weise gerechtfertigt sind (vgl. ausführlich VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022). Dieser Rechtsansicht hat sich der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 15. Oktober 2016, E 945/2016 -24, E 947/2016-23, E 1054/2016-19, angeschlossen. Der Verwaltungsgerichtshof hat an dieser Rechtsprechung mit Erkenntnis vom 11. Juli 2018, Ra 2018/17/0048, 0049, mit näherer Begründung festgehalten (vgl. VwGH 21.1.2019, Ra 2018/17/0150, mwN; vgl. auch VfGH 14.12.2022, G 259/2022, mwN, und OGH 18.11.2022, 6 Ob 200/22p, mwN). Diese Ausführungen gelten auch für die Besteuerung von Glücksspielen, handelt es sich dabei doch um eine der im GSpG angeführten Maßnahmen u. a. zur Verfolgung der Ziele der Politik zum Schutz der Verbraucher und der Sozialordnung.

27 Die Revision erachtet die Auffassung des BFG, wonach ein gewerberechtlicher Betreiber eines Pokersalons im Vergleich zum Inhaber einer Spielbankenkonzession (in finanzieller Hinsicht) nicht benachteiligt wäre, als unvertretbar, weil das BFG bei seiner Gegenüberstellung der Belastungen sonstige Kosten des Konzessionärs, die keine Abgabe darstellten (beispielsweise Ausgaben für den Spielerschutz oder das Erfordernis eines Mindeststammkapitals bzw. Mindestgrundkapitals bei der Konzessionserteilung), nicht hätte berücksichtigen dürfen.

28 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der bloße Vergleich der Glücksspielabgaben nach § 57 GSpG lediglich mit der Konzessionsabgabe nach § 28 GSpG bereits deswegen ausscheidet, weil den genannten Regelungen keine vergleichbaren Sachverhalte zugrunde liegen: Zum einen treffen (Spielbanken -)Konzessionäre weitgehende Verpflichtungen nach dem GSpG (insbesondere Spielerschutz, Beachtung der Geldwäscherichtlinien, Tragung der Kosten der staatlichen Aufsicht und Kontrolle gemäß § 31 GSpG). Zum anderen haben die Konzessionäre neben der Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG auch einen Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG zu leisten (vgl. etwa VfGH 8.6.2017, E 1330/2016 -13, ua, wiedergegeben in VwGH 22.10.2018, Ro 2018/16/0028).

29 Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs (vgl. VfSlg 9.750/1983, 18.183/2007) darf der Gesetzgeber überdies die Steuerquellen bestmöglich erschließen und dabei auch andere als fiskalische Zwecke mitverfolgen. Selbst eine allfällige abgabenrechtliche Bevorzugung der dem GSpG unterliegenden Spielbanken könnte in diesem Sinne gerechtfertigt sein, um die Ausübung der Spielleidenschaft in einem einer speziellen Gesetzgebung unterliegenden Bereich zu konzentrieren (vgl. dazu VwGH 16.12.2015, 2013/17/0326, mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes).

31 Nach dem Wortlaut des § 57 Abs. 1 GSpG kommt es bei der Verwirklichung des Abgabentatbestands auf eine Vereinnahmung der Spieleinsätze durch den Veranstalter nicht an. Es ist dem Gesetzgeber in diesem Zusammenhang 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 er sie deswegen nicht berücksichtigt hätte (vgl. dazu VwGH 21.1.2019, Ra 2018/17/0150; 21.1.2019, Ro 2018/17/0007, 0008, jeweils mwN). Auch entsteht die Abgabenschuld für den Veranstalter solcher Glücksspiele (§ 59 Abs. 2 Z 1 GSpG) unabhängig davon, ob dieser die Abgabebeträge eingenommen hat oder nicht. Es liegt an dem Veranstalter, durch die Einrichtung entsprechender Abläufe in seinem Unternehmen dafür Sorge zu tragen, dass er seinen abgaberechtlichen Verpflichtungen nachkommen kann. Schließlich hat er es in der Hand, die notwendigen Vorkehrungen zu treffen, um die Abgabenschuld bei den Spielern einheben zu können (vgl. dazu VwGH 16.12.2015, 2013/17/0326, mwN, betreffend das Vorarlberger Kriegsopferabgabengesetz). Schwierigkeiten, die Einsätze im Einzelfall zu ermitteln, können grundsätzlich außer Betracht bleiben. Dass eine zumindest annähernde Berechnung der Einsätze für die G GmbH nicht unmöglich gewesen ist, ergibt sich schon aus den von ihr selbst ermittelten Zahlen, die sie mit ihren Abgabenerklärungen bekannt gegeben hat (vgl. VwGH 27.4.2012, 2011/17/0114, betreffend das Vorarlberger Kriegsopferabgabengesetz).“

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 erkennenden Gericht daher nicht geteilt.

Zur Anregung auf Einholung einer Vorabentscheidung wird darüber hinaus darauf hingewiesen, dass für das Bundesfinanzgericht lediglich eine Vorlageberechtigung aber keine Vorlageverpflichtung besteht, weil seine Entscheidungen durch Rechtsmittel an die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts bekämpft werden können (vgl. VwGH 24.2.2011, 2007/15/0129 zur Berechtigung des UFS). Im Hinblick auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes unter Auseinandersetzung mit der Dienstleistungsfreiheit im Zusammenhang mit der Besteuerung von „Pokercasinos“ (siehe dazu die von der Bf. selbst zitierten Entscheidungen sowie zuletzt VwGH 1.6.2023, Ra 2020/17/0009) erscheint die Einholung einer Vorabentscheidung selbst dann nicht zweckmäßig, wenn man die Teilnahme ausländischer Touristen als ausreichendes Moment für das Vorliegen eines grenzüberschreitenden Sachverhaltes wertet.

Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken der Bf.

Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken wird zunächst auf den Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 24.9.2018, E 4361/2017-5 verwiesen, der mit folgender Begründung die Behandlung der gegen BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014 eingebrachten Beschwerde ablehnte:

"Soweit die Beschwerde aber insofern verfassungsrechtliche Fragen berührt, als die Rechtswidrigkeit der Bestimmungen über Glücksspielabgaben in den §§ 57 bis 59 GSpG behauptet wird, lässt ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat: Es liegt grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, wenn er das Pokerspiel dem Regime des

Glücksspielgesetzes unterwirft (vgl. VfSlg. 19.767/2013). Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (vgl. VfSlg. 10.001/1984, 10.365/1985, 11.143/1986, 11.615/1988 uva.; vgl. auch VfSlg. 15.432/1999, 16.585/2002, 16.740/2002, 16.923/2003).“

(Keine) Inländerdiskriminierung durch die Bestimmungen des GSpG

Im Erkenntnis VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgehend von den dort vorgelegten Verfahrensergebnissen eine Unionsrechtswidrigkeit von Bestimmungen des GSpG nicht erkannt und lag demnach eine Inländerdiskriminierung schon deshalb nicht vor, weil nach den als unionsrechtskonform erachteten Regelungen des österreichischen GSpG Inländer und Ausländer gleich behandelt werden.

Einwand „Erdrosselungssteuer“

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 wirtschaftlichen Ruin führen, veranlasst, diesbezüglich ein Gesetzesprüfungsverfahren wegen verfassungsrechtlicher Bedenken einzuleiten (vgl. 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 Glücksspielabgabe entrichtet werden kann (vgl. VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024).

Auch Im Beschluss VwGH 1.6.2023, Ra 2020/17/0009 wurde die Frage der exzessiven Abgabenbelastung abermals verneint, siehe dazu die Ausführungen unter Rz 33ff:

„33 Dazu ist anzumerken, dass sich der Verwaltungsgerichtshof schon mehrmals mit dieser Frage beschäftigt und dabei stets das Vorliegen einer exzessiven Besteuerung verneint hat (vgl. beispielsweise VwGH 8.7.2020, Ra 2018/17/0002, mit Hinweis auf 19.10.2017, Ro 2015/16/0024). In diesem Zusammenhang ist auch auf die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zu verweisen, der zur Belastung von Pokercasinos mit Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG etwa in seinem Beschluss von 26. Februar 2018, E 3452/2017-12, u.a. ausgesprochen hat (zitiert im Beschluss VwGH 21.1.2019, Ra 2018/17/0150):

„Die Regelungen der §§ 57 ff. GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit und Eigentumsfreiheit. Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ist dem Abgabengesetzgeber nicht entgegenzutreten, wenn er die im öffentlichen Interesse liegenden Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte. Dass

damit eine Verminderung der Rentabilität für den Veranstalter der Ausspielungen einhergehen kann und einige Standorte nicht mehr wirtschaftlich betrieben werden können, führt

- wie der Verfassungsgerichtshof schon in seiner Vorjudikatur ausgesprochen hat -

nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen (vgl. zB VfSlg. 18.183/2007 und 19.580/2011).“

34 Der Abgabengesetzgeber ist nicht verpflichtet, die Rentabilität der belasteten Tätigkeit zu garantieren, solange er nicht eine Erwerbstätigkeit vollkommen unterbindet (vgl. VfGH 12.6.2018, G 73/2018, zitiert nach OGH 21.11.2018, 1 Ob 209/18v). Dass im Revisionsfall durch die Besteuerung die Erwerbstätigkeit der G GmbH vollkommen unterbunden worden wäre, wird in der Zulässigkeitsbegründung der Revision nicht dargelegt.“

Auch im gegenständlichen Verfahren wurde trotz mehrfacher Gelegenheit zur Stellungnahme nicht geltend gemacht, dass die Erwerbstätigkeit der Bf. vollkommen unterbunden worden wäre.

Befreiung für Konzessionäre - unionsrechtliches Beihilfenverbot

§ 57 Abs. 6 Z 1 GSpG enthält keine Befreiung des Spielbankkonzessionärs von der Glücksspielabgabe, sondern eine Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Spielbankabgabe UND Glücksspielabgabe, das ist nach der historischen Interpretation aus der Vorgängerbestimmung gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG aF für „- Glücksspiele, für die Abgaben gemäß § 28 GSpG zu entrichten sind“, unmittelbar evident. § 57 Abs. 6 Z 1 GSpG ist keine verbotene Beihilfe und die von der Bf. genannte Werbung der Spielbankkonzessionärin kann betrieben werden, um Spieler von den illegalen Spielmöglichkeiten zu den legalen hinzuleiten, da es durch die Glücksspielnovellen 2010 zu einer tatsächlichen Ausweitung des ordnungspolitischen Anliegens des Spielerschutzes kam und umfangreiche Regelungen zur Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung getroffen wurden (vgl. BFG 13.9.2019, RV/7105897/2015 mit zahlreichen Judikaturhinweisen).

Im Beschluss VwGH 1.6.2023, Ra 2020/17/0009 wurde unter Rz 36 ff unter Hinweis auf VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 dazu festgehalten, dass sich der Verwaltungsgerichtshof schon mehrmals mit der Frage, ob die Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG als eine dem Unionsrecht widersprechende Beihilfe anzusehen wäre, beschäftigt hat:

„Art. 107 Abs. 1 AEUV enthält ein grundsätzliches Verbot von Beihilfen, die mit dem gemeinsamen Markt unvereinbar sind. Dadurch soll verhindert werden, dass der Handel zwischen Mitgliedstaaten durch von staatlichen Stellen gewährte Vergünstigungen beeinträchtigt wird, die in verschiedenartiger Weise durch die Bevorzugung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen. Voraussetzungen für die Qualifizierung einer nationalen Maßnahme als staatliche Beihilfe gemäß Art. 107 AEUV sind die Finanzierung dieser Maßnahme durch den Staat oder aus staatlichen Mitteln, das Vorliegen eines Vorteils für ein

Unternehmen, die Selektivität dieser Maßnahme und die Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten und eine daraus resultierende Verfälschung des Wettbewerbs.

Der Begriff der Beihilfe umfasst nicht nur positive Leistungen, sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen regelmäßig zu tragen hat, und die somit, obwohl sie keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen nach Art und Wirkung gleichstehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH kann ein Unternehmer in einem seine Abgabenschuld betreffenden Abgabenverfahren nicht erfolgreich geltend machen, dass die Befreiung eines anderen Unternehmers (oder dessen niedrigere Besteuerung) eine unionsrechtswidrige Beihilfe sei. Der Schuldner einer Abgabe kann sich also nicht mit der Begründung, die Befreiung (oder eine niedrigere Besteuerung) anderer Unternehmer stelle eine staatliche Beihilfe dar, der Zahlung der Abgabe entziehen. Ein Abgabenschuldner könnte sich nur dann ausnahmsweise auf der Grundlage des Beihilfenverbotes seiner Zahlungspflicht entziehen, wenn eine Regelung vorläge, nach welcher der Abgabenertrag unmittelbar einer Verwendung zugeführt werden müsste, die ihrerseits die Beihilfenmaßnahme darstellte (vgl. [...] das hg. Erkenntnis vom 18. Mai 2016, Ro 2014/17/0117, mwN).

Ein solcher Ausnahmefall, bei welchem nach der zugrunde liegenden Regelung das Aufkommen aus der Abgabe notwendig für die Finanzierung einer Beihilfe verwendet würde, liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Es besteht kein zwingender Zusammenhang zwischen der Glücksspielabgabe und einer allfälligen beihilfenrelevanten Verwendung des Steuerertrages.

37 In diesem Erkenntnis hat somit der Verwaltungsgerichtshof das Vorliegen einer dem Unionsrecht widersprechenden Beihilfe bereits wegen des fehlenden Verwendungszusammenhanges verneint (vgl. auch VwGH 21.1.2019, Ro 2018/17/0007, 0008).

38 Die vorliegende Revision beruft sich in diesem Zusammenhang auf die Urteile des EuGH vom 24. Juli 2003, Altmark Trans GmbH, C-280/00, und vom 7. September 2006, Laboratoires Boiron SA, C-526/04, wonach der Vorteil des begünstigten Unternehmens die Zusatzkosten, die dessen gemeinwirtschaftliche Pflichten verursachen, nicht übersteigen dürfen („Überkompensierung“).

39 Dass und inwiefern im Revisionsfall ein den genannten Urteilen des EuGH vergleichbarer Sachverhalt vorliegen würde, wird im Zulässigkeitsvorbringen der Revision jedoch nicht aufgezeigt und ist auch nicht ersichtlich. So ist das Urteil des EuGH vom 24. Juli 2003, Altmark Trans GmbH, C-280/00, zur Frage der Vergabe von Linienverkehrsgenehmigungen im öffentlichen Personenverkehr ergangen und enthält überhaupt keine abgabenrechtliche Komponente.

40 Im Fall des Urteils Laboratoires Boiron SA ging es um eine Direktverkaufsabgabe (mit der ausschließlich Arzneimittelhersteller, nicht aber Großhändler belastet wurden), die gemeinsam mit der Beihilfemaßnahme untrennbarer Bestandteil ein- und derselben fiskalischen Maßnahme (Rn. 45) zur Wiederherstellung gleicher Wettbewerbsbedingungen für Produzenten und Großhändler (Rn. 36) war.

41 Von einer derartigen Konstellation bzw. Zielsetzung kann aber bei den abgabenrechtlichen Bestimmungen des GSpG keine Rede sein. Diese sind nur Bestandteil

eines Konzessionssystems, das in erster Linie die Lenkung des Spielbedürfnisses der Bevölkerung, den größtmöglichen Spielerschutz sowie die Hintanhaltung von Kriminalität bzw. Geldwäsche und schließlich die Terrorismusbekämpfung zum Ziel hat, nicht aber die Herstellung gleicher Wettbewerbsbedingungen. In diesem Sinne gibt es von diesem Konzessionssystem auch nur wenige, sehr eng gefasste und mitunter zeitlich begrenzte Ausnahmen (vgl. etwa § 4 GSpG), die in der Regel historische Gründe haben, beispielsweise die im Revisionsfall relevante Übergangsregelung des § 60 Abs. 36 GSpG, wonach Pokernangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung bis 31. Dezember 2019 zulässig gewesen sind, sofern diese Bewilligung bereits zum 31. Dezember 2012 aufrecht gewesen war.

42 Angemerkt wird, dass der EuGH auch in seiner weiteren Rechtsprechung ausdrücklich an seiner Aussage, wonach Abgaben nicht den Regeln für staatliche Beihilfen unterliegen, sofern kein zwingender Verwendungszusammenhang besteht, festgehalten hat (vgl. etwa EuGH 10.11.2016, DTS Distribuidora de Televisión Digital, SA, C-449/14 P).

43 In diesem Sinne hat der EUGH in seinem Urteil vom 3. März 2020, Tesco-Global Áruházak Zrt., C-323/18, in den Rn. 38 bis 40 ausgeführt:

„Überdies hat der Gerichtshof wiederholt entschieden, dass Abgaben nicht in den Anwendungsbereich der Bestimmungen des AEU-

Vertrags über staatliche Beihilfen fallen, es sei denn, dass sie die Finanzierungsweise einer Beihilfemaßnahme darstellen und damit Bestandteil dieser Maßnahme sind. In diesem Fall erstrecken sich die Folgen der Nichtbeachtung des Durchführungsverbots in Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV durch die staatlichen Stellen auch auf diesen Aspekt der Beihilfemaßnahme, so dass die staatlichen Stellen grundsätzlich verpflichtet sind, die unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobenen Abgaben zu erstatten (Urteil vom 20. September 2018, Carrefour Hypermarchés u. a., C-510/16, EU:C:2018:751, Rn. 14 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass eine Abgabe nur dann als Bestandteil einer Beihilfemaßnahme angesehen werden kann, wenn nach der einschlägigen nationalen Regelung zwischen ihr und der Beihilfe ein zwingender Verwendungszusammenhang in dem Sinne besteht, dass das Aufkommen aus der Abgabe notwendig für die Finanzierung der Beihilfe verwendet wird und deren Umfang unmittelbar beeinflusst (Urteile vom 15. Juni 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 und C-41/05, EU:C:2006:403, Rn. 46, sowie vom 7. September 2006, Laboratoires Boiron, C-526/04, EU:C:2006:528, Rn. 44).

Fehlt der zwingende Verwendungszusammenhang zwischen Abgabe und Beihilfe, kann die etwaige Rechtswidrigkeit der angefochtenen Beihilfemaßnahme im Hinblick auf das Unionsrecht somit die Rechtmäßigkeit der Abgabe selbst nicht berühren, so dass sich die Unternehmen, die sie zu entrichten haben, nicht darauf berufen können, dass eine steuerliche Maßnahme zugunsten anderer Personen eine staatliche Beihilfe darstelle, um sich der Zahlung der Abgabe zu entziehen oder sie erstattet zu bekommen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 5. Oktober 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, Rn. 51, und vom 26. April 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, Rn. 26).“

Zu den Beweisanträgen der Bf. im Schriftsatz vom 29.5.2019

Nach § 183 Abs 3 BAO sind Beweisanträge ua. dann abzulehnen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen

- ☐ offenkundig sind,
- ☐ wenn sie als richtig anerkannt werden,
- ☐ wenn sie unerheblich sind,
- ☐ wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, und
- ☐ bei offenkundiger Absicht der Partei, das Verfahren zu verschleppen.

Nach der Judikatur ist die Behörde zur Aufnahme eines bloßen Erkundungsbeweises nicht verpflichtet (vgl. ua. VwGH 26.1.2012, 2009/15/0032).

Von einem Erkundungsbeweis (Ausforschungsbeweis) spricht man dann, wenn das Beweismittel (oder der Beweisantrag) nicht den Nachweis der Wahrheit von konkreten Tatsachenbehauptungen erbringen, sondern überhaupt der beweisführenden Partei erst die Möglichkeit bieten soll, die Tatsache kennenzulernen und bestimmte Tatsachenbehauptungen aufzustellen. In Verfahren mit Untersuchungsgrundsatz ist die materielle Wahrheit von Amts wegen zu erforschen; daher ist auch der Ausforschungsbeweis dort ohne Einschränkung zulässig (vgl. Ritz, BAO⁶, § 183, Tz 5 unter Hinweis auf *Fasching*, Lehrbuch², Tz 898).

Ein Beweisantrag ist nur dann erheblich im Sinn des § 183 Abs. 3 BAO, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung - wenn sie schon nicht (sachverhalts-) erheblich ist - zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine (sachverhalts-) erhebliche Tatsache zu gewinnen (siehe etwa VwGH 2.7.2015, 2013/16/0220).

Bei der Frage, ob ein Kostenaufwand unverhältnismäßig ist, wird der Aufwand in Relation zur Bedeutung der zu beweisenden Tatsache zu setzen sein (vgl. Ritz, BAO⁶, § 183, Tz 3 unter Hinweis auf *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 183 Anm 11; *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO, § 183 Rz 41; *Fischerlehner*, Abgabenverfahren², § 183 Anm 6).

Die von der Bf. beantragten Beweise auf Einholung von Sachverständigengutachten wären jedenfalls mit einem erheblichen Kostenaufwand verbunden. Die Bf. hat bislang nicht erklärt, diese Kosten zu tragen, geschweige denn wurde für die Kosten eine Sicherheit geleistet.

Wie bereits im Vorbereitungsvorhalt vom 25.3.2020 den Parteien mitgeteilt wurde, erscheint die Durchführung der beantragten Sachverständigenbeweise wegen dem damit verbundenen Kostenaufwand unverhältnismäßig und wird nicht beabsichtigt diesen Beweisanträgen – dies auch unter dem Aspekt, dass gleichlautende Beweisanträge im Verfahren BFG RV/7105897/2015 gestellt wurden und dort vom BFG wegen Unerheblichkeit bzw. Offenkundigkeit der Tatsachen abgelehnt wurden (vgl. dazu die näheren Ausführungen in der Entscheidung BFG 13.09.2019, RV/7105897/2015, Punkt 9.) nachzukommen.

Im Beschluss VwGH 1.6.2023, Ra 2020/17/0009 wurde zu den abgelehnten Beweisanträgen unter Rz 45ff ausgeführt:

45 Beweisanträgen ist grundsätzlich zu entsprechen, wenn die Aufnahme des darin begehrten Beweises im Interesse der Wahrheitsfindung notwendig erscheint; dementsprechend dürfen Beweisanträge nur dann abgelehnt werden, wenn die Beweistatsachen als wahr unterstellt werden, es auf sie nicht ankommt oder das Beweismittel an sich ungeeignet ist, über den Gegenstand der Beweisaufnahme einen Beweis zu liefern und damit zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts beizutragen (vgl. VwGH 15.9.2021, Ra 2021/17/0092, mwN). Ob eine Beweisaufnahme in diesem Sinn notwendig ist, unterliegt der einzelfallbezogenen Beurteilung des Verwaltungsgerichts. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Zusammenhang mit der Beweiswürdigung läge nur dann vor, wenn das Verwaltungsgericht die im Einzelfall vorgenommene Beweiswürdigung in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden, unvertretbaren Weise vorgenommen hätte (vgl. VwGH 16.3.2020, Ra 2018/17/0233 bis 0235, mwN). Dass dies der Fall wäre, wird mit dem vorliegenden Revisionsvorbringen aber nicht aufgezeigt.

46 Dasselbe gilt auch für die geltend gemachten Begründungsmängel (etwa im Zusammenhang mit der Darstellung des Sachverhalts im angefochtenen Erkenntnis und der Gewichtung von Kosten im Vergleich des Betriebs von Spielbanken der Konzessionärin und Pokersalons). Die Frage, ob das BFG in jeder Hinsicht seiner Begründungs- und Ermittlungspflicht gerecht wurde, stellt nämlich ebenfalls eine einzelfallbezogene Frage des Verfahrensrechtes dar, welcher nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen kann, wenn tragende Grundsätze des Verfahrensrechts auf dem Spiel stehen (vgl. für viele VwGH 23.2.2022, Ra 2020/17/0024, 0076, mwN). Dass bei der Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts durch das BFG solche tragenden Grundsätze des Verfahrensrechts verletzt worden wären, hat die Revision in ihrer Zulässigkeitsbegründung aber nicht aufgezeigt.

Eine Ergänzung der Beweisanträge ist im gegenständlichen Verfahren auch nach dem Ergehen des Beschlusses VwGH 1.6.2023, Ra 2020/17/0009 und der Einräumung einer weiteren Gelegenheit zur Stellungnahme durch den verfahrensleitenden Beschluss des BFG vom 4.8.2023 nicht erfolgt.

Die mit den angefochtenen Bescheiden erfolgte Festsetzung der Glücksspielabgabe erweist sich daher insgesamt als rechtskonform und sind die Beschwerden somit als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die entscheidungswesentlichen Rechtsfragen sind durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits geklärt (siehe dazu insbesondere VwGH 01.06.2023, Ra 2020/17/0009 und die darin zitierte Judikatur). Die von der Bf. aufgeworfene Frage der Verfassungskonformität einer gesetzlichen Bestimmung stellt keine Rechtsfrage im Sinne der Subsumtion unter einen gesetzlichen Tatbestand dar, die vom Verwaltungsgerichtshof zu überprüfen ist, sondern ist deren Prüfung dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten.

Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 17. Oktober 2023