

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***RI*** in der Beschwerdesache ***BF***, ***BF--Adr***, vertreten durch Dr. Christof Stapf, Rechtsanwalt, Eßlinggasse 7/7, 1010 Wien, als Masseverwalter, über die Beschwerde vom 27. Juli 2018 gegen 27 Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27. Juni 2018

2016		2017		2018	
		1	RV/7103154/2019	1	RV/7103166/2019
2	RV/7103015/2019	2	RV/7103155/2019	2	RV/7103167/2019
3	RV/7103144/2019	3	RV/7103156/2019	3	RV/7103168/2019
4	RV/7103145/2019	4	RV/7103157/2019	4	RV/7103169/2019
5	RV/7103146/2019	5	RV/7103158/2019		
6	RV/7103147/2019	6	RV/7103159/2019		
7	RV/7103148/2019	7	RV/7103160/2019		
8	RV/7103149/2019	8	RV/7103161/2019		
9	RV/7103150/2019	9	RV/7103162/2019		
10	RV/7103151/2019	10	RV/7103163/2019		
11	RV/7103152/2019	11	RV/7103164/2019		
12	RV/7103153/2019	12	RV/7103165/2019		

betreffend monatliche Festsetzung der Glücksspielabgabe, Steuernummer ***StNr***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt, Verfahrensgang und Parteivorbringen

Die ***BF***, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., hat auf Basis einer Gewerbeberechtigung vom 19.2.2001 im Zeitraum von Februar 2016 bis April 2018 an mehreren inländischen Standorten durch Anbieten der konkreten Spielmöglichkeiten in ihren Räumlichkeiten Ausspielungen im Sinne des § 2 Glücksspielgesetzes (GSpG) in Form von Pokerturnieren und Poker-Cashgames veranstaltet. Die Bf. selbst hat sich weder an diesen Spielen beteiligt, noch ist sie als Bankhalter aufgetreten.

„Vorsichtshalber“ hat die Bf. hierfür monatlich Abrechnungen über die Glücksspielabgabe (GSpA) angemeldet.

Unter Hinweis auf einen Antrag auf Festsetzung gemäß § 201 BAO aus dem Jahr 2015 hat die Bf. die Meldungen betreffend GSpA auf postalischem Weg erstattet und ausgeführt, dass sie zur Einhaltung sämtlicher möglicher abgabenrechtlicher Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten monatlich die Bemessungsgrundlagen bekannt gäbe, jedoch gleichzeitig den Antrag stelle, das Finanzamt (FA) möge die GSpA mit 0,- festsetzen, da sie mit ihrem freien Gewerbe nicht in den Anwendungsbereich des GSpG falle.

„Bei der digitalen Meldung (FinanzOnline) können jedoch keine Bemessungsgrundlagen eingetragen werden, ohne dass automatisch eine GSpA berechnet wird - eine 0- Meldung ist daher online nicht möglich. Da unser Unternehmen aber ebenfalls Ausspielungen mit Glücksspielautomaten gemäß § 57 Abs. 3 GSpG durchführt und diese Abgabe entrichtet, ist es vom 9714 System des FinanzOnline Portals her unmöglich, die 0-Meldung sowie die Abgabemeldung für die Glücksspielautomaten korrekt zu melden. Nach einem Telefonat zwischen unserer steuerlichen Vertretung und dem Mitarbeiter des FA am 16.7.2014 ist aus diesen Gründen von einer Meldung über FinanzOnline abzusehen und die Abgabemeldung monatlich auf postalischem Wege zu erledigen.“

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen hat die Bf. für die Poker Cashgames die Einsätze von den Tischgeldern im Schätzungswege hochgerechnet und bei turnierförmiger Ausspielung die Kontoblätter mit den monatlichen „Erlösen Entree“ je Casinostandort vorgelegt.

GSpA-Bescheide vom 27.6.2018

Das FA ist der von der Bf. vertretenen Rechtsansicht nicht gefolgt, sondern hat vielmehr gemäß § 201 BAO für die Monate 2/2016 bis 4/2018 - ausgehend von den von der Bf. bekanntgegebenen Bemessungsgrundlagen – die GSpA für Pokerturniere und Poker „Cashgames“ in Höhe von insgesamt 111,988.859,42 € festgesetzt.

In einer gesonderten Bescheidbegründung ist das FA unter Anführung der ständigen Rechtsprechung ausführlich auf die Argumentation der Bf., wonach die Bf. die „Pokercasinos“ (Gastronomiebetriebe für erlaubte Kartenspiele ohne Bankhalter) aufgrund einer aufrechten

gewerberechtlichen Bewilligung betreibe, sodass das GSpG in seiner Gesamtheit aufgrund der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 33 GSpG auf sie nicht anwendbar sei und deshalb auch keine Abgabepflicht bestehe, eingegangen. Das FA entgegnet im Wesentlichen,

- die gesetzlichen Regelungen würden nicht bedeuten, dass das gesamte GSpG auf Pokercasinos nicht anwendbar sei, sondern lediglich, dass keine verbotene Ausspielung vorliege,
- eine Gewerbeberechtigung sei keine Berechtigung im Sinne des § 59 Abs. 2 GSpG,
- die Befreiungsbestimmungen für die GSpA nach § 57 Abs. 6 GSpG seien auf die Bf. nicht anzuwenden, weil sie weder eine konzessionierte Spielbank sei noch „Wirtshauspoker“ durchführe.

Beschwerde vom 27.7.2018

Die Bf. hat gegen sämtliche GSpA-Bescheide vom 27.6.2018 Beschwerde eingebracht und zur Begründung zusammengefasst wie folgt vorgebracht:

„-- Eine historische, teleologische und systematische Interpretation der maßgeblichen Bestimmungen ergibt, dass nur vereinnahmte Einsätze nach § 57 Abs. 1 GSpG der GSpA 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 bestätigt diese Auslegung (vgl. VwGH 21.3.2018, Ra 2017/13/0076). Daraus ist abzuleiten, dass auch im Bereich der GSpA nur tatsächlich vereinnahmte Einsätze die Bemessungsgrundlage darstellen können. Wenn der Anbieter daher kein Bankhalter ist, und er daher die Einsätze nicht entgegennimmt, können nicht die gesamten Einsätze, sondern nur die vereinnahmten Teile der Einsätze der Besteuerung unterzogen werden. Nur bei verbotenem Poker mit Bankhalter macht es Sinn, den Unternehmer anhand sämtlicher Einsätze (die von ihm nämlich verbotenerweise entgegengenommen werden) zu besteuern.

-- 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.

-- Die Festsetzung der GSpA 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.

-- Darüber hinaus unterstellt die Abgabenbehörde dem Gesetz aufgrund der gewählten Auslegung eine verbotene Beihilfe, weil die Bf. 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.“

Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 31.10.2018

Das FA hat die Beschwerde in seiner BVE als unbegründet abgewiesen.

Zunächst führt das FA die ständige Rechtsprechung von BFG, VfGH und VwGH an und begründet, warum die Bf. für den Spielbetrieb als Veranstalterin verantwortlich gewesen sei. Anschließend setzt sich das FA mit der neuesten Rechtsprechung der Höchstgerichte im Detail auseinander. Es beleuchtet insbesondere intensiv das Judikat des VwGH zur Kriegsofferabgabe und Vergnügungssteuer (VwGH 21.3.2018, Ra 2017/13/0076), welches jedoch nach dem Dafürhalten des FA keine Auswirkung auf die bisherige Judikatur zur GSpA habe, weil Eintrittsgelder nach dem Kriegsoffergesetz nicht mit den Einsätzen lt. GSpG vergleichbar seien. Demgegenüber habe der VwGH in einer nachfolgenden Entscheidung (VwGH 27.3.2018, Ro 2017/17/0025) betreffend Pokersalons, wie ihn die Bf. betreibt, die gemäß § 57 GSpG anfallende GSpA als rechtmäßig erkannt.

Dem Einwand der Bf., es könne nicht die Intention des Gesetzgebers gewesen sein, dass Pokerauspielungen in Pokersalons von den Einsätzen besteuert würden, hält das FA entgegen, der VfGH habe am 8.6.2017 und am 26.2.2018 in mehreren Beschlüssen die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung der Bf. mit der GSpA bestätigt. Ebenso wenig sei aufgrund der Rechtsprechung eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit oder eine verbotene Beihilfe anzunehmen.

Vorlageantrag vom 5.12.2018

Dagegen hat die Bf. wiederum fristgerecht einen Vorlageantrag eingebracht und darin die Entscheidung durch den Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Die Bf. ergänzt ihr bisheriges Vorbringen zusammengefasst wie folgt:

„-- Eine historische, teleologische und systematische Interpretation der maßgeblichen Bestimmungen ergibt, dass nur vereinnahmte Einsätze nach § 57 Abs. 1 GSpG der GSpA in Höhe von 16 % unterliegen können. Soweit diese Interpretation aufgrund des Wortlauts der Bestimmung nicht möglich ist, ist die Bestimmung aus den genannten Gründen, insbesondere Sachlichkeitserwägungen, teleologisch zu reduzieren. Der weite Begriff „Einsatz“ ist unsachlich, unverständlich und gleichheitswidrig. 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.

-- 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). Aus den sechs Tage nach dieser Entscheidung ergangenen Entscheidungen des VwGH vom 27.3.2018, Ro 2017/17/0025 und VwGH Ro 2017/17/0029 kann nicht abgeleitet werden, dass die Entscheidung vom 21.3.2018 keine Relevanz für die GSpA aufweist.

-- 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.

-- Aus dem durch die Entscheidung des VfGH vom 30.6.2012, G 51/11, zuerkannten Schutz des Vertrauens in das Betreiben der rechtmäßigen Tätigkeit des bankhalterlosen Pokerspiels auf Basis einer gewerberechtlichen Bewilligung ist auf die Erlaubtheit des Angebots zu schließen. Außerdem darf aufgrund der Erlaubtheit keine Besteuerung erfolgen, die die Ausübung unmöglich macht.

-- Die Festsetzung der GSpA 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.

-- Darüber hinaus unterstellt die Abgabenbehörde dem Gesetz aufgrund der gewählten Auslegung eine verbotene Beihilfe, weil die Bf. 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.

-- In der von der herrschenden Lehre und Rechtsprechung vorgenommenen Auslegung des § 57 Abs. 1 GSpG im Hinblick auf die Besteuerung von Poker, verstößt diese Bestimmung gegen Art. 135 Abs. 1 lit. a iVm. 401 MwSt System RL. Sämtliche Umsätze eines Pokersalonbetreibers (d.h. Einsätze von Spielteilnehmern) werden einer Sonderabgabe auf Glücksspiele unterworfen, die Umsatzsteuercharakter hat.“

Auf die Themen Dienstleistungsfreiheit und Beihilfenverbot geht die Bf. zusätzlich im Detail in einem umfangreichen **ergänzenden Schriftsatz vom 27.5.2019** ein; mit Hinweisen auf die diesbezügliche Judikatur des VfGH und BFG und unter Anschluss mehrerer Beilagen (Stellungnahme des BMF aus 2008, parlamentarische Anfrage 31.1.2018, Antwort des Bundesministers für Finanzen 30.3.2018, Glücksspielbericht 2014-2016).

Die Bf. zieht daraus den Schluss, es seien noch zwei Beweisthemen (deutlich niedrigere Abgabenbelastung und Überkompensierung der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen für die Spielbankkonzessionärin) offen, weshalb die Bf. die Anträge - auf Bestellung eines Sachverständigen zum Beweis dafür, dass die GSpA eine Erdrosselungsabgabe sei, und auf Erhebung der gemeinwirtschaftlichen Zusatzkosten zum Beweis für eine Überkompensation - stellt.

Am 29.5.2019 hat das FA die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorgelegt.

BFG Verfahren

Das BFG hat ergänzend erhoben, dass die Bf. infolge Eröffnung des Konkursverfahrens mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom tt.mm.2019 aufgelöst wurde.

Die Bf. war Teil eines größeren Firmengeflechtes und hat das BFG bereits in drei Fällen die Beschwerden von zugehörigen und mittlerweile ebenfalls insolventen Gesellschaften gegen die Festsetzung der GSpA bei gleichem Sachverhalt und gleichlautenden Beschwerdegründen jeweils abgewiesen.

- BFG vom 7.8.2019, RV/2101805/2014;
- BFG vom 17.10.2023, RV/7105562/2016;
- BFG vom 13.9.2019, RV/7105897/2015.

Insbesondere hat das BFG die Beschwerde der GGmbH, BFG 13.9.2019, RV/7105897/2015, mit einer umfassenden Begründung und unter Anführung der maßgeblichen Judikatur abgewiesen, woraufhin die GGmbH eine außerordentliche Revision an den VwGH erhoben hat.

Da der Ausgang dieses Verfahrens hinsichtlich der Frage, ob für bankhalterloses Pokerspiel bei Vorliegen einer gewerberechtlichen Bewilligung die Besteuerung mit 16 % vom Einsatz rechtmäßig ist, von wesentlicher Bedeutung sei, hat das BFG im hier gegenständlichen Fall mit Beschluss vom 3.3.2022 die Entscheidung über die Beschwerde der Bf. gemäß § 271 Abs. 1 BAO bis zur Beendigung des beim VwGH anhängigen Verfahrens ausgesetzt.

Mit Beschluss vom 1.6.2023 hat der VwGH die Revision der GGmbH zurückgewiesen (VwGH 1.6.2023, Ra 2020/17/0009).

Das BFG hat der Bf. den Beschluss des VwGH zur Kenntnis gebracht, woraufhin diese mit Schreiben vom 11.10.2023 ihre Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung im Senat zurückgenommen hat.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

Gemäß § 1 GSpG ist ein Glücksspiel ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt (Abs. 1).

Glücksspiele sind insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungsroulette, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten (Abs. 2).

Ausspielungen sind gemäß § 2 Abs. 1 GSpG 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 § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, 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.

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

Nach § 57 Abs. 6 GSpG sind von der GSpA befreit

1. Ausspielungen in konzessionierten Spielbanken im Sinne des § 21,
2. Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung,
3. die Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol des § 4 Abs. 3 bis 6.

[§ 4 GSpG umfasst:

(3) Warenausspielungen mit Glücksspielautomaten

(4) Lebensversicherungsverträge

(5) Glückshäfen, Juxausspielungen und Tombolaspiele

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

Gemäß § 59 Abs. 1 GSpG entsteht die Steuerschuld

1. in Fällen des § 58 ... *[ermäßigte GSpA]*
2. bei allen anderen Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht.

Nach § 59 Abs. 2 GSpG sind Schuldner der Abgaben

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) ...

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die Einsicht in die vom FA elektronisch vorgelegten Aktenteile zu Steuernummer ***StNr*** und die Einsicht in das Firmenbuch. Die Bemessungsgrundlagen hat die Bf. selbst bekannt gegeben und sind daher unstrittig.

In ihrem ergänzenden Schriftsatz vom 27.5.2019 stellt die Bf.

1. den Antrag auf Bestellung eines Sachverständigen zum Beweis dafür, dass die GSpA eine Erdrosselungsabgabe ist und
2. den Antrag auf Erhebung der durch das GSpG und die Spielbankkonzession auferlegten gemeinwirtschaftlichen Zusatzkosten zum Beweis dafür, dass eine Überkompensation der Abgabenbefreiung gegeben ist.

Gleichlautende Anträge wurden bereits in dem Verfahren der GGmbH, BFG 5.6.2019, RV/7105897/2015, gestellt. Dort hat das BFG die Beweisanträge wegen Unerheblichkeit abgelehnt und hat auch der VwGH das diesbezügliche Revisionsvorbringen nicht aufgegriffen. Dem folgend lehnt das BFG auch im gegenständlichen Beschwerdeverfahren die Beweisanträge der Bf. lt. ergänzendem Schriftsatz vom 27.5.2019 ab, weil einerseits die Frage der „Erdrosselungssteuer“ bereits durch die Rechtsprechung der Höchstgerichte endgültig entschieden ist, sodass der diesbezügliche Beweisantrag schon aus diesem Grund unerheblich ist. Andererseits ist eine Erhebung der gemeinwirtschaftlichen Zusatzkosten der Konzessionärin für die Wahrheitsfindung betreffend das Abgabenverfahren der Bf. nicht notwendig, weil der zentrale, entscheidungsrelevante Sachverhalt bereits ausreichend geklärt ist.

3. Rechtliche Beurteilung

Die Bf. betreibt mehrere Pokersalons auf Basis einer gewerberechtlichen Bewilligung, in denen sie bankhalterloses Pokerspiel in Form von Cashgames und Turnieren ermöglicht.

Poker ist im hier maßgeblichen Zeitraum aufgrund der Legaldefinition des § 1 Abs. 2 GSpG jedenfalls ein Glücksspiel. Jede nur denkbare unternehmerische (veranstaltende, organisierende, anbietende) Mitwirkung an einem Glücksspiel begründet eine Ausspielung im Sinne des § 2 Abs. 1 GSpG. Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, einer GSpA von 16 % vom Einsatz bzw. bei Turnieren vom Gewinn. Die GSpA nach § 57 GSpG erfasst sowohl erlaubte als auch verbotene Ausspielungen. Eine Gewerbeberechtigung ist kein Berechtigungsverhältnis iSd. § 59 Abs. 5 GSpG. (vgl. BFG 7.8.2019, RV/2101805/2014, BFG 13.9.2019, RV/7105897/2015 und das neueste Erkenntnis BFG 17.10.2023, RV/7105562/2016, mit ausführlicher Darstellung der Rechtslage und Judikatur).

Die Bf. hat von Februar 2016 bis April 2018 Ausspielungen gemäß GSpG veranstaltet. Unter „Veranstalten“ ist etwa das Bereitstellen von Spielort, Spieltischen und Spielpersonal, Mischen und Teilen der Karten, Festlegung von Spielregeln, Entscheidung von Zweifelsfällen und Bewerbung der Möglichkeit zum Spiel zu verstehen (vgl. BFG 7.6.2017, RV/3100267/2015). In diesem Sinn hat die Bf. einem interessierten Personenkreis eine (in Anspruch genommene) Spielgelegenheit verschafft, weshalb sie als Veranstalter und Unternehmer im Sinne des GSpG anzusehen ist, was die Bf. auch nicht bestreitet.

Die Bf. bringt in ihrer Beschwerde vom 27.7.2018 im Wesentlichen vor:

1. nur tatsächlich vereinnahmte Einsätze könnten die Bemessungsgrundlage darstellen,
2. eine erlaubte Tätigkeit dürfe nicht prohibitiv besteuert werden und

3. es sei eine erhebliche Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit und
4. eine verbotene Beihilfe gegeben.

Eben diese Fragen hatte das BFG im Vergleichsfall der GGmbH, in dem die beschwerdeführende Gesellschaft in ihrem Kartencasino ebenfalls auf Basis einer Gewerbeberechtigung Pokerspiele veranstaltet hat, ohne sich selbst an den Spielen zu beteiligen, bereits zu entscheiden (BFG 13.9.2019, RV/7105897/2015).

Die dagegen eingebrachte außerordentliche Revision hat der VwGH jüngst mit Beschluss VwGH vom 1.6.2023, **Ra 2020/17/0009**, zurückgewiesen.

Zur Begründung hat der VwGH folgende, auch für den Gegenstandsfall maßgeblichen, wesentlichen Aussagen getroffen:

Zum Vorliegen von **Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung**

Rz 21 --- In diesem Zusammenhang wird zunächst auf das – auch in der Revision angeführte Erkenntnis des VwGH vom 19.10.2017, Ro 2015/16/0024, verwiesen, welches sich bereits ausführlich mit der Frage der Abgabepflicht gemäß § 57 GSpG und der anzuwendenden Bemessungsgrundlagen für in Pokersalons abgehaltene Pokerspiele beschäftigt und die gemäß § 57 Abs. 1 GSpG iVm. § 59 GSpG festgesetzten GSpA als rechtmäßig erkannt hat. Dieses Erkenntnis betraf die Verschreibung von GSpA nach § 57 GSpG unter Zugrundelegung eines gleichgelagerten Sachverhaltes, wie er auch dem angefochtenen Erkenntnis zu Grunde liegt, nämlich für die Veranstaltung organisierter Kartenspiele in Pokersalons, vorwiegend in Form von Pokerturnieren und Cashgames.

Betreffend **Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit**

Rz 26 --- Der VwGH 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).

Benachteiligung eines gewerberechtlichen gegenüber einem konzessionierten Pokersalon

Rz 28 --- In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der bloße Vergleich der GSpA nach § 57 GSpG lediglich mit der Konzessionsabgabe nach § 28 GSpG bereits deswegen ausscheidet, weil den genannten Regelungen keine vergleichbaren Sachverhalte zugrunde liegen (VwGH 22.10.2018, Ro 2018/16/0028).

Rz 29 --- Nach der Rechtsprechung des VfGH (vgl. VfSlg 9.750/1983, 18.183/2007) darf der Gesetzgeber überdies die Steuerpflicht 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.

Betreffend **fehlende Vereinnahmung der Einsätze**

Rz 31 --- Nach dem Wortlaut des § 57 Abs. 1 GSpG kommt es bei der Verwirklichung des Abgabentatbestandes auf eine Vereinnahmung der Spieleinsätze durch den Veranstalter nicht an. ... 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).

Betreffend **exzessive Abgabenbelastung**

Rz 33 --- Dazu ist anzumerken, dass sich der VwGH 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 VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024). In diesem Zusammenhang ist auch auf die Rechtsprechung des VfGH zu verweisen, der zur Belastung von Pokercasinos mit GSpA nach § 57 GSpG etwa in seinem Beschluss, VfGH 26.2.2018, E 3452/2017 ua. ausgesprochen hat:

Die Regelungen der §§ 57 ff. GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit und Eigentumsfreiheit. Nach der Rechtsprechung des VfGH 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 VfGH schon in seiner Vorjudikatur ausgesprochen hat – nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen.

Rz 34 --- Der Abgabengesetzgeber ist nicht verpflichtet, die Rentabilität der belasteten Tätigkeit zu garantieren, solange er nicht eine Erwerbstätigkeit vollkommen unterbindet.

Betreffend **Beihilfenverbot**

Rz 36 --- aus VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024: 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 VwGH 18.5.2016, Ro 2014/17/0117, mwN).

Rzn. 38-40 --- Der VwGH kommt in Bezug auf die Urteile des EuGH ein (EuGH 24.7.2003, Altmark Trans GmbH, C-280/00, und EuGH 7.9.2006, Laboratoires Boiron SA, C-526/04) zu dem Schluss, dass keine vergleichbaren Sachverhalte vorliegen.

Rz 41 --- Auch die Zielsetzungen des GSpG sind anders:

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 Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung bis 31.12.2019 zulässig gewesen sind, sofern diese Bewilligung bereits zum 31.12.2012 aufrecht gewesen war.

Rz 42 --- Angemerkt wird, dass der EuGH 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 Television Digital SA, C-449/14 P).

Rz 43 --- In diesem Sinne auch EuGH 3.3.2020, Tesco-Global Aruhazak Zrt., C-323/18.

Mit diesen Aussagen hat der VwGH das Beschwerdevorbringen und die darin enthaltenen Argumente der Bf. bereits weitgehend entkräftet.

Ad 1. tatsächliche Vereinnahmung

Entgegen der Ansicht der Bf., nur tatsächlich vereinnahmte Einsätze könnten der GSpA unterliegen, ist es schon nach der Rechtslage und der bisherigen Judikatur des VwGH unerheblich, ob die Leistung des Spielers (Einsatz) an den Veranstalter der Ausspielung oder an einen Dritten erfolgt. Der Einsatz muss lediglich in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbracht werden. Es ist gleichgültig, wem gegenüber der Spieler seine Leistung zu erbringen hat bzw. wem die Leistung des Spielers rechtlich oder wirtschaftlich zufließt (vgl. BFG 17.10.2023, RV/7105562/2016).

Dementsprechend kommt das Höchstgericht in Rz 31 wiederum zu dem eindeutigen Schluss, dass die Abgabenschuld für den Veranstalter von Glücksspielen (§ 59 Abs. 2 Z 1 GSpG) unabhängig davon entsteht, ob dieser die Abgabenbeträge eingenommen hat oder nicht.

Ad 2. exzessive Besteuerung

Dem Einwand der Bf., eine erlaubte Tätigkeit dürfe nicht prohibitiv (von nicht vereinnahmten Einsätzen) besteuert werden, ist entgegenzuhalten, dass der VfGH immer wieder festgestellt hat, dass der Gesetzgeber im öffentlichen Interesse eine Erhöhung der Abgabenbelastung vorsehen kann, auch wenn damit eine Verminderung der Rentabilität einhergehen sollte. Dies führt nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen. Nicht zuletzt hat es der Abgabepflichtige in der Hand, Vorkehrungen für die Entrichtung der Abgabenschuld zu treffen.

Auch haben sich die Höchstgerichte bislang in Zusammenhang mit dem Vorbringen einer „Erdrosselungssteuer“ des § 57 Abs. 1 GSpG nicht veranlasst gesehen, diesbezüglich ein Gesetzesprüfungsverfahren einzuleiten. Vielmehr hat der VfGH 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 (vgl. BFG 7.6.2017, RV/3100267/2015).

In diesem Sinn bekräftigt der VwGH in Rzn. 33 und 34: Der VwGH habe in seiner Rechtsprechung stets das von der Bf. behauptete Vorliegen einer exzessiven Besteuerung verneint und der VfGH gestehe dem Gesetzgeber zu, dass er im öffentlichen Interesse liegende Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung zu erreichen sucht.

Ad 3./4. Beihilfenverbot und Dienstleistungsfreiheit

Mit der Frage, ob die GSpA in Widerspruch zum Beihilfenverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV steht, hat sich der VwGH zuletzt ausführlich in seinem Beschluss, VwGH 1.6.2023, Ra 2020/17/0009, unter Hinweis auf VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024, befasst und kommt darin zu dem Ergebnis, dass kein zwingender Zusammenhang zwischen der GSpA und einer allfälligen beihilfenrelevanten Verwendung des Steuerertrages besteht.

In diesem Sinn stellt der VwGH auch in Rz 36 fest, ein Abgabenschuldner könnte sich auf der Grundlage des Beihilfenverbotes nur dann ausnahmsweise seiner Zahlungspflicht entziehen, wenn ein zwingender Zusammenhang zwischen der GSpA und der Verwendung des Steuerertrages bestünde.

Nicht zuletzt bekräftigt der VwGH in Rz 26 seine ständige Rechtsprechung, dass die im GSpG vorgesehenen Beschränkungen der Dienstleistungsfreiheit etwa durch Statuierung eines Monopols zugunsten des Bundes, durch die Verfolgung legitimer Ziele in kohärenter und systematischer Weise gerechtfertigt sind.

Damit sind aber auch die Darstellungen der Bf. in ihrem ergänzenden Schriftsatz vom 27.5.2019 (Steuerbelastungsvergleich) nicht mehr relevant.

Im Vorlageantrag vom 5.12.2018 ergänzt die Bf. ihr bisheriges Vorbringen durch die Behauptung, § 57 Abs. 1 GSpG verstoße gegen Art. 135 Abs. 1 lit. a iVm. 401 MwSt System RL. Dem hält das BFG entgegen, dass das Unionsrecht eine (kumulative) Erhebung von Abgaben auf Glücksspiele, die nicht den Charakter einer Umsatzsteuer hätten, grundsätzlich nicht verbiete. Die GSpA habe aber nicht Umsatzsteuercharakter, weil sie nicht proportional zum Einsatz und nicht nur auf einen Mehrwert erhoben werde und auch nicht auf den Endverbraucher abgewälzt werde (vgl. BFG 17.10.2023, RV/7105562/2016).

Die angefochtenen Bescheide erweisen sich daher sowohl der Höhe nach, als auch insgesamt als rechtskonform und war die gegenständliche Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

4. 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.

Da im gegenständlichen Fall das Erkenntnis auf die umfangreiche Rechtsprechung des VwGH Bedacht genommen hat, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Insbesondere ergeht die vorliegende Entscheidung aufgrund der in der rechtlichen Beurteilung zitierten neuesten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Linz, am 28. November 2023