

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber (Berichterstatlerin), und die weiteren Senatsmitglieder Johann Jungwirth, Christian Sambs und Gerhard Holub in den Beschwerdesachen der *****Bf.+ADRESSE*****, vertreten durch den Geschäftsführer *****GESCHÄFTSFÜHRER*****, *****ADRESSE***** gegen

1. die Glücksspielabgabenbescheide gemäß [§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO](#) vom 9. November 2011 für die Monate Jänner bis Juni 2011
2. den Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO vom 10. November 2011 für den Monat Juli 2011 (RV/7101450/2012)
3. den Sicherstellungsauftrag – Bescheid vom 21. Juli 2011 (Glücksspielabgaben 1-5/2011; RV/7101451/2012)

des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, alle zur StNr. *****x1*****, betreffend Glücksspielabgaben gemäß [§ 57 Abs. 3 GSpG](#) (Elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals ohne Konzession gemäß [§ 14 GSpG](#))

in der Sitzung am 20. November 2017 nach Durchführung der mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Zu 1. und 2. Die Beschwerden gegen die Glücksspielabgabenbescheide werden gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.

Die sieben Bescheide gemäß § 201 BAO bleiben aufrecht.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof betreffend Glücksspielabgaben ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Zu 3. Die Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftragbescheid wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof betreffend Sicherstellungsauftrag ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittige Punkte

1. Ist die Besteuerung von Ausspielungen über nicht bewilligte Eingabeterminals, die sich mit einem konzessionierten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland über Internet verbinden, mit Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG bei einem Inlandssachverhalt verfassungs- und unionsrechtswidrig? (vgl. BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; BFG 25.9.2016, RV/7100403/2012; BFG 25.9.2016, RV/7100405/2012)

2. Erfolgt die Teilnahme an der Ausspielung an dem geografischen Ort, von dem der Spielteilnehmer daran tatsächlich physisch teilnimmt, dh vom nicht bewilligten Eingabeterminal? (vgl. BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 25.9.2016, RV/7100403/2012; BFG 25.9.2016, RV/7100405/2012).

Bemerkt wird, dass die Verfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen sind. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

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

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

Übersicht:

I. Verfahrensablauf

1. Kurzdarstellung des Verfahrens

2. Detaillierte Darstellung des Verfahrens

2.1. Verfahren betreffend Glücksspielabgaben (RV/7101450/2012 GSpA 1-7/20121);

2.2. Verfahren betreffend Sicherstellungsauftrag (RV/7101451/2012)

II. Rechtliche Beurteilung

3. Gesetzliche Grundlagen

3.1. Glücksspielgesetzliche Bestimmungen

3.2. Bundesabgabenordnung

4. Sachverhalt

4.1. Zur Person der Bf.

4.2. Das System der Video-Lotterie-Terminals, die sich mit genehmigten Glücksspielautomaten verbinden

5. Zum Einwand der Verfassungswidrigkeit der Glücksspielabgabe wegen Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols (ordnungspolitischer Teil des Glücksspielgesetzes)

6. Abgabenrechtlicher Teil des Glücksspielgesetzes – Glücksspielabgaben

6.1. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Glücksspielabgaben

6.2. Ausspielungen für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals

6.3. Ort der Teilnahme an der Ausspielung

6.4. Enthält die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG eine Steuerbefreiung?

7. Zusammenfassung

8. Schlussfolgerungen

9. Zulässigkeit der Revision

10. Sicherstellungsauftrag

10.1. Erwägungen zur Beschwerdesache Sicherstellungsauftrag

10.2. Ermessen

10.3. Zusammenfassung

11. Nichtzulässigkeit der Revision

I. Verfahrensablauf

1. Kurzdarstellung des Verfahrens

Die Bf. ist eine in Österreich ansässige Unternehmung und betreibt an mehreren Standorten Eingabeterminals, über die sie im Zeitraum 2011 Glücksspiele anbot. Diese Terminals verbinden sich über mehrere Router über das Internet selbständig mit einem in der Steiermark aufgestellten Glücksspielautomaten, in dem die Entscheidung über das Spielergebnis getroffen wird. Die dezentralen Eingabeterminals haben keine Bewilligung gemäß § 5 GSpG. Die Bf. hat keine Konzession gemäß § 14 GSpG („Lotterienkonzession“).

Von Seiten der Bf. wurden für die Monate Jänner bis Mai 2011 keine monatlichen Erklärungen über die Glücksspielabgabe abgegeben und die Glücksspielabgabe auch nicht selbstberechnet. Das Finanzamt führte eine Außenprüfung durch.

Am 21. Juli 2011 erließ das Finanzamt den Bescheid-Sicherstellungsauftrag, mit welchem gemäß § 232 BAO in das Vermögen der Bf. die Sicherstellung der Glücksspielabgabe für die Zeiträume Jänner bis Mai/2011 in Höhe von 2,219.834,60 Euro angeordnet wurde.

Am 9. bzw. 10. November 2011 erließ das Finanzamt sieben Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 BAO, mit welchen es die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für die Monate Jänner bis Juli 2011 festsetzte.

Sowohl gegen den Sicherstellungsauftragsbescheid als auch gegen die sieben Glücksspielabgabenbescheide wurde fristgerecht Berufung/Beschwerde erhoben. Eingewendet wurde im Wesentlichen, dass es sich bei den Glücksspielapparaten um Terminals zu einem Glücksspielautomaten in der Steiermark handle, weswegen auch keine Glücksspielabgabe anfalle. Der Ort der Ausspielung sei in der Steiermark, die Übergangsbestimmung des § 60 Z 25 GSpG anwendbar. Es liege eine Ungleichbehandlung von Lotterienkonzessionär und der Bf. infolge § 57 Abs. 4 GSpG vor. Das Glücksspielmonopol sei unionsrechtswidrig, was auch wegen einer allfälligen Inländerdiskriminierung bei einem reinen Inlandssachverhalt zu untersuchen sei.

In der Glücksspielabgabenangelegenheit wurde von der Bf. der Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat gestellt.

In der Sicherstellungsauftragsangelegenheit wurde von der Bf. kein Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat gestellt.

Über Verlangen der Einzelrichterin wurde die Sicherstellungsauftragangelegenheit mit der Glücksspielabgabenangelegenheit zu einem gemeinsamen Verfahren verbunden, da diese Vorgangsweise zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig ist.

Mit der Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung wurde der Bf. und dem Finanzamt der Vorbereitungsvorhalt zur mündlichen Verhandlung vom 13. Oktober 2017 mitgereicht, und beiden Parteien die Möglichkeit gegeben, dazu eine schriftliche Stellungnahme abzugeben oder weitere Beweismittel zu nennen.

Die mündliche Verhandlung vor dem Senat fand am 20. November 2017 statt.

2. Detaillierte Darstellung des Verfahrens

Im Zuge von finanzpolizeilichen Ermittlungen gemäß § 144 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG im Jahr 2011 in von der Bf. betriebenen Lokalen wurden nicht konzessionierte Video Terminals vorgefunden und eine Umsatzsteuersonderprüfung durchgeführt. Von der Bf. wurde an 46 Standorten Glücksspiel mit 386 Glücksspielgeräten angeboten, wobei die Bf. keine Bewilligungen gemäß § 4 Abs. 2 GSpG aF besaß.

Die Bf. hatte diese Geräte von der Firma ****A-GmbH**** gemietet und diese hatte die Geräte wiederum von der Firma ****B-GmbH**** und der Firma ****C-GmbH**** erworben. Die Geräte, die von der Firma ****B-GmbH**** hergestellt wurden, werden von der Firma ****D-Ltd.**** betrieben; die Software der Geräte der Firma ****C-GmbH**** stellt eine Eigenentwicklung dar. Hinsichtlich der Geräte der Firma ****B-GmbH**** wurde ein Schreiben der ****RA**** Rechtsanwälte vom 16.9.2010 vorgelegt, die sich wiederum auf ein Gutachten des ****GUTACHTER*1**** beriefen. Bezüglich der Geräte der Firma ****C-GmbH**** wurde ein Gutachten zu dem DET-System; ****GUTACHTER*2****, Gutachten über die Client/Server/AWP Funktionsweise der **** Geräte vom 5.10.2010 vorgelegt.

Im Wesentlichen gaben anlässlich dieser Ermittlungen bei der Bf. der Gesellschafter der Bf., Herr ****GESELLSCHAFTER**** (inzwischen verstorben) und der Geschäftsführer am 20. Juni 2011 an, dass die Bf. die Glücksspielautomaten aufstellt, wobei sie aber selbst keine Konzession für Glücksspielautomaten besitze, sondern die Firma ****C-GmbH**** in der Steiermark. Die Geräte der Firma ****B-GmbH**** laufen ebenfalls über einen Server, der sich in der Steiermark befinde. Es handle sich um Terminals, die *online* mit einem Server in der Steiermark verbunden seien. Die Entscheidung über einen Gewinn oder Verlust erfolge am Server in der Steiermark.

Herr ****GF.*C-GmbH****, Geschäftsführer der Firma ****C-GmbH**** bestätigte dies anlässlich seiner Einvernahme als Zeuge am 4. Juli 2011: Die Firma ****C-GmbH**** hat die Bewilligung für das Aufstellen und den Betrieb von Spielapparaten. Der Bf. wurden Internetterminals verkauft. Diese Internetterminals wurden mit den bewilligten Spielapparaten in der Steiermark verbunden. Die Gewinnchance wird auf den Geldspielapparaten in der Steiermark von der Firma ****C-GmbH**** programmiert.

Im Zuge der niederschriftlichen Einvernahme am 20. Juni 2011 gab der Geschäftsführer der Bf. (laut Firmenbuch seit 2.12.2009) zu den Fragen anlässlich der Beschuldigtenvernehmung folgende Antworten: Er sei erst seit ca. einem Jahr Geschäftsführer der Bf., den genauen Zeitraum wisse er aber nicht. Er sei Geschäftsführer, arbeite aber operativ nichts, er verstehe nicht, warum er gefragt werde, dafür zuständig zu sein. Er sei als Geschäftsführer auch noch bei einer weiteren Firma tätig. Er wisse nicht, wieviele Automaten bzw. Terminals von der Bf. zur Erzielung von Einnahmen verwendet würden. Die Abrechnungen von Automatenstandorten erstelle der Steuerberater, ob er diese Daten direkt vom Server beziehe, wisse er nicht. Er wisse auch nicht, auf welche Bank und welche Konten das Geld aus den Automaten einbezahlt werde. Er wisse auch nicht ungefähr, wie hoch z.B. der Umsatz im April 2011 war. Der Steuerberater sei vom Geschäftsführer beauftragt worden, er sei aber nicht sicher, ob er das gewesen sei.

2.1. Verfahren betreffend Glücksspielabgaben (RV/7101450/2012 GSpA 1-7/20121);

Das Finanzamt setzte mit sechs Glücksspielabgabenbescheiden gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO vom 9. November 2011 die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG je für die Monate Jänner bis Juni 2011 und mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO vom 10. November 2011 die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für den Monat Juli 2011 fest (im Betrag von Jänner bis Mai 2011: 2,233.381,40/insgesamt: 3,193.497,70 Euro).

Zu diesen Bescheiden überreichte das Finanzamt je eine gesonderte mehrseitige Bescheidbegründung. Die Festsetzung erfolgte gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO, weil kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wurde. Das Finanzamt beurteilte den Sachverhalt, wenn Ausspielungen über nicht bewilligte Eingabeterminals, die sich mit einem konzessionierten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland über Internet verbinden, als elektronische Lotterie gemäß § 12a GSpG über Video-Lotterie-Terminals, welche Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG auslöst.

Fristgerecht wurde dagegen **Berufung/Beschwerde** erhoben.

Eingangs stellte die Bf. fest, dass nach der Stellungnahme der *****RA***** Rechtsanwälte vom 14. Dezember 2011 das System der Geräte der Firma *****B-GmbH***** mit 1.1.2011 auf dislozierte Eingabeterminals umgestellt worden sei, wobei die Ausspielungen auf in der Steiermark genehmigten Glücksspielautomaten erfolgen würden. Hinsichtlich der Funktionsweise würden für die Geräte der Firma *****B-GmbH***** dieselben Kriterien zutreffen, wie bei den Geräten der Firma *****C-GmbH*****.

Eingewendet wurde, dass es sich bei den Glücksspielapparaten um Terminals zu einem Glücksspielapparat in der Steiermark handle, weswegen auch keine Glücksspielabgabe anfalle. Der Terminal sei ein Gerät, welches die Begriffsbestimmung Glücksspielautomat iSd § 2 Abs. 3 GSpG nicht erfülle, eine landesrechtliche Bewilligung sei nicht erforderlich. Es liege

auch keine elektronische Lotterie iSd § 12a GSpG vor, da das Gesetz als konstitutives Tatbestandselement die Zentralseitigkeit vorsehe, die aber im gegenständlichen Fall nicht gegeben sei. Das Gerät verbinde sich über verschiedene Router mit einem in diesem Moment nicht gerade anderwärtig bespielten Glücksspielautomaten iSd § 2 Abs. 3 GSpG. Dadurch und aufgrund der fehlenden Vernetzung der Glücksspielgeräte lasse sich der Begriff „zentralseitig“ nicht herstellen. Es sei ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Ausspielung auf keinem „Game-Server“, sondern auf einem landesrechtlich genehmigten Glücksspielautomaten in der Steiermark stattfinde. Nach dem Erkenntnis des VwGH 19.7.2011, 2011/02/0127 sei für einen Eingabeterminal, welcher die Begriffsbestimmung „Glücksspielautomat“ iSd § 2 Abs. 3 GSpG nicht erfülle, eine landesrechtliche Genehmigung nicht erforderlich. Aus diesem Grund liege auch keine elektronische Lotterie iSd § 12a GSpG vor. Jeder dieser Glücksspielautomaten iSd § 2 Abs. 3 GSpG verfüge über eine entsprechende steirische Bewilligung, für welche die in der Steiermark vorgeschriebenen Landes- und Gemeindeabgaben bis zum Ablauf der Übergangsfrist gemäß § 60 Abs. 25 GSpG ordnungsgemäß entrichtet würden. Einerseits bestünde kein Eingriff in das Glücksspielmonopol, andererseits scheide eine Erhebung von Glücksspielabgaben aus.

Die Bf. beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Berufungssenat und legte ein Typengutachten von vom 26.1.2010 „***- Videoterminal“ bei.

Im **Vorlagebericht** beantragte das Finanzamt, die Berufung als unbegründet abzuweisen. Der OGH habe in seiner Entscheidung zu einem vergleichbaren Sachverhalt ausgeführt, dass dann zentralseitig über Gewinn und Verlust entschieden werde, wenn diese Entscheidung nicht ein vom Spielteilnehmer bedienter Apparat selbst herbeiführe. (OGH 11.3.2010, 4 Ob 17/10v). Zentralseitigkeit sei gegeben, wenn sich die Entscheidungseinrichtung nicht in den von den Spielteilnehmern bedienten Terminals befinde, sondern die Entscheidung in jenem Automaten stattfinde, der von den Terminals disloziert aufgestellt, mit letzterem aber vernetzt sei.

Die Bf. übermittelte eine **Berufungs/Beschwerdeergänzung vom 27. September 2012:**

i. Glücksspielautomat oder Zentralseitigkeit: Ausdrücklich werde festgehalten, dass keine Vernetzungen der Glücksspielautomaten in der Steiermark mit gleichartigen Apparaten erfolgen. Es handle sich lediglich um Terminals und um keine „gleichartigen Apparate“, da der Unterschied darin liege, dass auf einem konzessionierten Glücksspielgerät die Entscheidung über Gewinn und Verlust falle, während der Terminal nur die Funktion einer Fernbedienung habe und eben keine Entscheidung im Gerät selbst erfolgen könne.

ii. Ort der Teilnahme: Für die Frage, ob es sich um eine verbotene oder erlaubte Ausspielung iSd § 2 Abs. 4 GSpG handle, sei sowohl nach der systematischen als auch nach der historischen Interpretation des GSpG sowie nach ständiger Rechtsprechung alleine

entscheidend, wo die Ausspielung stattfindet, die wiederum dort stattfindet, wo die Entscheidung über Gewinn und Verlust fällt. Demgegenüber können Handlungen, wie die Teilnahme an der Ausspielung, die Entgegennahme von Einsätzen, die Bereithaltung von Einrichtungen etc. gerade beim Einsatz von elektronischen Medien an unterschiedlichen Orten, auch unterschiedlich von der Ausspielung erfolgen. Deswegen handle es sich keineswegs um eine verbotene Ausspielung. Es komme zu keiner Auslagerung des Spiels, sondern umgekehrt fänden Handlungen, die im Zusammenhang mit dem Spiel stünden, an einem anderen Ort statt.

Daher könnten Terminals, mittels deren an landesrechtlich bewilligten und daher erlaubten Ausspielungen teilgenommen werde, eine erlaubte Ausspielung nicht zu einer verbotenen Ausspielung iSd § 2 Abs. 4 GSpG werden lassen, nur weil sich der Teilnehmer in einem anderen Bundesland aufhalte und via Eingabeterminal mittels elektronischem Medium mit dem Glücksspielautomat in der Steiermark kommuniziere und das Spielergebnis mittels dieses Mediums übertragen werde, insbesondere, da diese Art der Kommunikation durch keinerlei gesetzliche Regelung verboten sei.

iii. Das Glücksspielmonopol sei verfassungswidrig und darüber hinaus auf seine

Unionsrechtskonformität zu untersuchen: Es liege eine steuerliche Ungleichbehandlung und unionsrechtswidrige Besteuerung von Nichtkonzessionären vor, da Glücksspielanbieter mit einer österreichischen Konzession gemäß § 14 GSpG einer Abgabenbelastung von höchstens 25% unterlägen, während Anbieter ohne österreichische Konzession einer Abgabenbelastung von jedenfalls 30% zuzüglich möglicher Landeslustbarkeitsabgaben unterlägen.

iv. Inländerdiskriminierung: Eine Ungleichbehandlung österreichischer Wirtschaftsteilnehmer in Bezug auf das Unionsrecht sei sachlich nicht gerechtfertigt. Die Bf. sei nach den österreichischen gesellschaftsrechtlichen Vorschriften gegründet worden und habe in Österreich ihren Sitz. Es sei ihr dennoch möglich, sich gegenüber Österreich auf die Grundfreiheiten des Unionsrechtes zu berufen. Würde ein Wirtschaftsteilnehmer aus einem anderen Mitgliedstaat die von der Bf. ausgeübte Tätigkeit – der Betrieb von Eingabeterminals, durch die auf elektronischem Weg ein Zugang zu dem Spielangebot von landesrechtlich genehmigten Glücksspielautomaten, die gemäß den steirischen landesrechtlichen Vorschriften zugelassen sind, ermöglicht wird – praktizieren, so wäre dies von der Niederlassungsfreiheit bzw. der Dienstleistungsfreiheit erfasst. In Anlehnung an die Judikatur des EuGH sei dabei für die Bf. eher von der mittelbaren Anwendbarkeit der Dienstleistungsfreiheit auszugehen.

2.2. Verfahren betreffend Sicherstellungsauftrag (RV/7101451/2012)

Am 21. Juli 2011 erließ das Finanzamt den Bescheid-Sicherstellungsauftrag, mit welchem gemäß § 232 BAO in das Vermögen der Bf. die Sicherstellung der Glücksspielabgabe für die Zeiträume Jänner bis Mai/2011 in Höhe von 2,219.834,60 Euro angeordnet wurde. Als

Begründung gab das Finanzamt an, dass die den Abgabebeträgen zu Grunde liegenden Bemessungsgrundlagen aus den beim zuständigen Ertragssteuerfinanzamt eingebrachten Umsatzsteuervoranmeldungen sowie den im Zuge der Umsatzsteuer Sonderprüfung vorgelegten Abrechnungen entnommen worden seien. Im Fall der Bf. sei eine Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu befürchten, da der zu erwartende Abgabebetrag die Höhe des vorhandenen Eigenkapitals bei weitem übersteige. Bei dem zuständigen Ertragssteuerfinanzamt bestehe ein vollstreckbarer Rückstand, der nur schleppend abgebaut werde. Weiters bestehe für diese Zeiträume der Verdacht der Abgabenhinterziehung.

Fristgerecht wurde gegen den Bescheid-Sicherstellungsauftrag Berufung/Beschwerde erhoben. Der in der Bescheidebegründung unterstellte Sachverhalt sei von der Behörde nicht ordnungsgemäß ermittelt bzw. auf Basis der am 4. Juli 2011 erfolgten Einvernehmung des Geschäftsführers der Firma ****C-GmbH****, Herrn ****GF.*C-GmbH****, mit welcher die Bf. in Geschäftsbeziehung stehe, nicht korrekt wiedergegeben worden. Die zu Grunde liegende Ausspielung sei über Glücksspielautomaten erfolgt, die in der Steiermark zur Durchführung des „kleinen Glücksspiels“ gesetzlich iSd § 4 Abs. 2 GSpG aF zugelassen worden seien. Der Betrieb der in der Steiermark aufgestellten Glücksspielautomaten sei bescheidmäßig genehmigt. Einige dieser in der Steiermark aufgestellten Glücksspielautomaten würden als Server dienen, auf die von den in Wien und Niederösterreich aufgestellten Geräten über Datenleitungen im Wege mehrerer Router zugegriffen werde. Auf den lokalen Geräten werde daher lediglich ein Impuls ausgelöst und dieser an den Glücksspielautomaten in der Steiermark weitergeleitet. Dort werde über einen integrierten Zufallsgenerator die Spielentscheidung herbeigeführt und das Ergebnis wieder an das lokale Gerät rückübermittelt. Es handle sich daher nicht um eine Ausspielung iSd § 57 Abs. 3 GSpG nF mittels nicht konzessionierten Glücksspielautomaten.

Es liege auch keine elektronische Lotterie iSd § 12a GSpG vor, da das Gesetz als konstitutives Tatbestandselement die Zentralseitigkeit vorsehe, die aber im gegenständlichen Fall nicht gegeben sei. Jeder dieser Glücksspielautomaten verfüge über eine entsprechende steirische Bewilligung, falle unter den Ausnahmetatbestand des § 4 Abs. 2 GSpG aF, und dürfe bis zum Ablauf der Übergangsfrist gemäß § 60 Abs. 25 GSpG ordnungsgemäß betrieben werden, ohne dass eine Glücksspielabgabe in der Übergangszeit anfalle.

Weiters stellte die Bf. innerhalb der Monatsfrist den Antrag gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO auf Festsetzung der Glücksspielabgabe für den Monat Juni 2011 mit Null.

Hinsichtlich der Erschwerung der Einbringung entgegnete die Bf. folgendes:

Beim Ertragssteuerfinanzamt bestehe für den Rückstand eine aufrechte Ratenvereinbarung, die von der Bf. pünktlich erfüllt werde. Zusätzlich seien noch 250.000 Euro zur Einzahlung gebracht worden. Von einem schleppenden Abbau könne daher keine Rede mehr sein. Es müssten konkrete Gegebenheiten ungewöhnlicher Art vorliegen, die den Schluss

rechtfertigten, dass eine Erschwerung der Abgabentrachtung zu befürchten sei. Die Begründung, dass die zu erwartende Abgabenhöhe die Höhe des vorhandenen Eigenkapitals übersteige, sei nicht stichhaltig. Als Beurteilungskriterium seien der *Cash-flow* und die bestehenden Barmittel heranzuziehen. Darüber hinaus sei der Verdacht der Abgabenhinterziehung als Begründung gemäß höchstgerichtlicher Judikatur als Sicherstellungsgrund nicht ausreichend (VwGH 4.7.1990, 89/15/0131). Es müssten entsprechende Tatsachenfeststellungen seitens der Behörde vorgebracht werden (VwGH 20.12.1973, 1473/72).

Der Geschäftsführer der Bf. ist im Verfahren „Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG und Sicherstellungsauftrag“ nicht durch einen Parteienvertreter vertreten. Die Abfrage an das zentrale Melderegister ergab, dass er sich am 22. November 2013 amtlich abgemeldet hat. Eine Abfrage beim Firmenbuch ergab keine Daten, sämtliche Firmen, bei welchen ****GESCHÄFTSFÜHRER**** Geschäftsführer ist, sind bereits gelöscht.

Das Finanzamt überreichte mit E-Mail vom 12. Oktober 2017 ein Auskunftersuchen vom 3. März 2014 und eine aktuelle ZMR-Abfrage. Im Auskunftersuchen wurde angegeben, dass die Mitbewohner dem Vollstrecker bekanntgaben, dass der Geschäftsführer nach ****LAND**** verzogen sei, eine genaue Adresse wussten sie nicht. ****LAND**** erteilte die Auskunft, dass seine bekannte Anschrift ****ADRESSE****, ist.

Über Verlangen der Einzelrichterin wurde die Sicherstellungsauftragangelegenheit mit der Glücksspielabgabenangelegenheit zu einem gemeinsamen Verfahren verbunden, da diese Vorgangsweise zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig ist.

Mit der Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung wurde der Bf. und dem Finanzamt der **Vorbereitungsvorhalt zur mündlichen Verhandlung vom 13. Oktober 2017** mitgereicht, und beiden Parteien die Möglichkeit gegeben, dazu eine schriftliche Stellungnahme abzugeben oder weitere Beweismittel zu nennen. Die Ladung zur mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 20. November 2017 und der Vorhalt zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem Senat wurden mit internationalem Rückschein dem auf die Anschrift ****ADRESSE**** durch Hinterlegung zugestellt, die Postsendung wurde nach dem ausgefüllten Rücksendestempel des ***** Postamtes nicht abgeholt.

Bis zum Tag der mündlichen Verhandlung wurde weder von der Bf., noch vom Finanzamt eine schriftliche Stellungnahme überreicht.

Die mündliche Verhandlung vor dem Senat fand am 20. November 2017 statt.

Für die Bf. ist persönlich niemand erschienen, auch der Geschäftsführer ist nicht erschienen.

In der mündlichen Senatsverhandlung stellte das Finanzamt den Antrag, alle Beschwerden als unbegründet abzuweisen und verwies auf sein bisheriges Vorbringen.

II. Rechtliche Beurteilung

3. Gesetzliche Grundlagen

3.1. Glücksspielgesetzliche Bestimmungen

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

§ 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).

3) Eine Ausspielung mit Glücksspielautomaten liegt vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, durch Verordnung bau- und spieltechnische Merkmale von Glücksspielautomaten näher zu regeln sowie Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten festzulegen. Glücksspielautomaten gemäß § 5 sind verpflichtend an die Bundesrechenzentrum GmbH elektronisch anzubinden.

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

§ 12a. (1) **Elektronische Lotterien sind Ausspielungen, bei denen die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolgt und die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt sowie über elektronische Medien zur Verfügung gestellt wird.** Auf den Konzessionär gemäß § 14 Abs. 1 sind bei der Durchführung von elektronischen Lotterien die Bestimmungen des § 25 Abs. 6 bis 8 und des § 25a über die Geldwäschevorbeugung sinngemäß anzuwenden.

(2) Wird der Zugang zu elektronischen Lotterien über zentralseitig vernetzte Terminals (Video Lotterie Terminals – VLT) an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten angeboten, sind in diesen VLT-Outlets mindestens 10 und höchstens 50 Video Lotterie

Terminals zu betreiben. Für die Eröffnung von VLT-Outlets an neuen Standorten ist eine Standortbewilligung des Bundesministers für Finanzen erforderlich. Im Bewilligungsantrag hat der Konzessionär die folgenden Angebotsbeschränkungen nachzuweisen:....

(3) Für Ausspielungen mit Video Lotterie Terminals gelten die Bestimmungen des § 5 Abs. 3 bis 6 über den Spielerschutz und die Bestimmungen der § 27 Abs. 3 und 4 über die Arbeitnehmer eines Konzessionärs sinngemäß. Für die Spielteilnehmer müssen Spielbeschreibungen aller Spiele der VLT jederzeit in deutscher Sprache ersichtlich gemacht werden. In VLT-Outlets dürfen keine anderen Glücksspiele als solche des Konzessionärs im Sinne des § 14 angeboten werden.....

(4) Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, durch Verordnung bau- und spieltechnische Merkmale von Video Lotterie Terminals näher zu regeln sowie Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten festzulegen. Video Lotterie Terminals sind verpflichtend an die Bundesrechenzentrum GmbH elektronisch anzubinden.

§ 14. (1) Der Bundesminister für Finanzen kann das Recht zur Durchführung der **Ausspielungen nach den §§ 6 bis 12b** durch Erteilung einer Konzession übertragen.

§ 21. (1) Der Bundesminister für Finanzen kann das Recht zum Betrieb einer Spielbank durch Konzession übertragen.

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

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

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

(4) Für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals beträgt die Glücksspielabgabe 10 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen (Bundesautomaten- und VLT-Abgabe), wenn sie

- im Falle von Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung nach § 5 oder

- im Falle von Video-Lotterie-Terminals auf Basis einer Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 durchgeführt werden

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

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

(6) Von der Glücksspielabgabe befreit sind

1. Ausspielungen in vom Bundesminister für Finanzen konzessionierten Spielbanken im Sinne des § 21,

2. Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung unter Einhaltung der Vorgabe des § 4 Abs. 2 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 73/2010,

3. die Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol des § 4 Abs. 3 bis 6.

(7) Abweichend von Abs. 4 gilt für die Glücksspielabgabe für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals in den Ländern Kärnten, Niederösterreich, Steiermark und Wien auf Basis einer Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 bis zum Ablauf des 31. Dezember 2014 bzw. 31. Dezember 2015 (§ 60 Abs. 25 Z 2) Folgendes:

1. Wenn das Land keine Bewilligungen gemäß § 5 vergeben hat, beträgt der Steuersatz 25 vH.

2. Wenn das Land die höchstzulässige Anzahl von Bewilligungen gemäß § 5 vergeben hat, beträgt der Steuersatz 10 vH.

3. Wenn das Land nur einen Teil der gemäß § 5 möglichen Bewilligungen vergeben hat, wird der Hundertsatz für den Steuersatz entsprechend dem Anteil der vergebenen möglichen Bewilligungen zwischen 10 und 25 eingeschliffen und halbjährlich nach folgender Formel berechnet: $25 - (15 \times \text{vergebene Bewilligungen} / \text{Höchstzahl der Bewilligungen})$.

Der Bundesminister für Finanzen hat die Höhe des aktuellen Steuersatzes dem Konzessionär für das jeweilige Halbjahr bis 1. Februar und 1. August verbindlich mitzuteilen.

§ 60. (25) Nach erfolgter Notifikation im Sinne der RL 98/34/EG (Nr. 2010/228/A) und nach am 16. Juli 2010 abgelaufener Sperrfrist des Art. 8 RL 98/34/EG treten die Änderungen jeweils in

der Fassung des Bundesgesetzes, [BGBl. I Nr. 73/2010](#), am Tag nach Kundmachung dieses Bundesgesetzes, [BGBl. I Nr. 73/2010](#), im Bundesgesetzblatt in Kraft. Dabei gelten jedoch folgende Sonderbestimmungen:

1. Zum 1. Jänner 2011 bestehende VLT-Outlets oder VLT-Outlets, die bis 31. Dezember 2010 vom Bundesminister für Finanzen bescheidmäßig genehmigt sind, müssen spätestens mit 31. Dezember 2014 den Vorschriften des § 12a in der Fassung dieses Bundesgesetzes entsprechen. Dies gilt nicht für § 12a Abs. 2 dritter Satz für zum 1. Jänner 2010 bereits bestehende VLT-Outlets.

2. Glücksspielautomaten, die aufgrund landesgesetzlicher Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz zugelassen worden sind, dürfen längstens bis zum Ablauf des 31. Dezember 2014 betrieben werden (Übergangszeit). Wenn in einem Bundesland die nach § 5 Abs. 1 höchstzulässige Anzahl an Glücksspielautomaten zum 31. Dezember 2009 um mehr als das Doppelte überschritten worden ist, dürfen in diesem Bundesland Glücksspielautomaten, die aufgrund landesgesetzlicher Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz zugelassen worden sind, längstens bis zum Ablauf des 31. Dezember 2015 betrieben und bis dahin an bereits bestehenden Standorten und im bestehenden Ausmaß auch verlängert werden.

Aufgrund der § 2 Abs. 3, § 5 und § 59 Abs. 3 GSpG, sowie aufgrund des § 131 BAO erging die Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die technischen Merkmale von Glücksspielautomaten und Video Lotterie Systemen, deren Anbindung an ein Datenrechenzentrum sowie über die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten (**Automatenglücksspielverordnung**) BGBl. II 2012/69 idF BGBl. II 2013/234 ab 1.8.2013.

3.2. Bundesabgabenordnung

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 80 Abs. 3 BAO ist Vertreter (Abs. 1) der aufgelösten Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach Beendigung der Liquidation, wer nach § 93 Abs. 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist oder zuletzt verpflichtet war.

Gemäß § 93 Abs. 3 GmbHG sind die Bücher und Schriften der aufgelösten GmbH einem der Gesellschafter oder einem Dritten auf die Dauer von sieben Jahren nach dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Liquidation beendet wurde, zur Aufbewahrung zu übergeben. Die

Person des Verwahrers wird in Ermangelung einer Bestimmung des Gesellschaftsvertrages durch das Handelsgericht bestimmt.

4. Sachverhalt

4.1. Zur Person der Bf.

Die Bf. hatte ihren Sitz in Österreich und war im Firmenbuch unter der ****x2**** eingetragen. Mit Beschluss des ****GERICHT**** wurde über die Bf. der Konkurs eröffnet und die Bf. infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst. Masseverwalter der Bf. war ****MASSEVERWALTER****.

Durch die Eröffnung des Konkurs- bzw. Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Steuerpflichtigen wird das gesamte der Exekution unterworfenen Vermögen, das dem (Gemein)Schuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses bzw. der Insolvenz erlangt (Konkursmasse bzw. Insolvenzmasse), dessen freier Verfügung entzogen (vgl. § 1 und 2 Abs. 2 IO). Nach Insolvenzeröffnung tritt der Insolvenz- bzw. Masseverwalter an die Stelle des Schuldners, der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung gesetzlicher Vertreter des Schuldners iSd § 80 Abs. 1 BAO. Auch in einem Abgabenverfahren tritt nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen. Während des Konkursverfahrens dürfen weder Abgabenbescheide noch Haftungsbescheide, an den Gemeinschuldner gerichtet werden. (VwGH 08.02.2007, 2006/15/0373; VwGH 24.06.2009, 2009/15/0044; VwGH 22.10.2013, 2012/10/0002; UFS 15.12.2011, RV/0264-I/11; BFG 13.5.2015, RV/6100353/2013). Gemäß § 1024 ABGB (ursprüngliche Fassung) iVm § 26 BAO erlöschen Vollmachten, die der Insolvenzschuldner erteilt hat (§ 83 Abs. 2 BAO; VwGH 20.11.2014, 2013/16/0171; VwGH 29.4.2015, Ro 2014/10/0080; UFS 04.12.2003, RV/0176-G/02; BFG 14.10.2014, RV/7300056/2012; BFG 17.02.2015, RV/7100138/2011; BFG 26.9.2016, RV/7102003/2008; BFG 13.10.2016, RV/7103517/2008; BFG 29.3.2017, RV/7100269/2009).

Das Finanzamt hat daher sowohl die Glücksspielabgabenbescheide vom 9. und 10. November 2011 als auch den Sicherstellungsauftragbescheid vom 21.7.2011 richtigerweise an die Bf. zugestellt, da diese damals noch nicht im Konkurs war.

Mit Beschluss des ****GERICHT**** wurde der Konkurs aufgehoben und mit 24.5.2013 die Funktion von ****MASSEVERWALTER**** als Masseverwalter der Bf. gelöscht.

Der Abgabenschuldner wird zwar durch die Insolvenzeröffnung in Bezug auf die Insolvenzmasse verfügungsunfähig, und er verliert seine Handlungsfähigkeit, aber das führt nicht zum Untergang seiner Rechtspersönlichkeit (*Unger* in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-

Handbuch 233). Gemäß § 59 IO (früher 59 KO) tritt der (Gemein)Schuldner ua. durch den rechtskräftigen Beschluss, dass der Konkurs bzw. das Insolvenzverfahren aufgehoben wird, wieder in das Recht, über sein Vermögen frei zu verfügen. Durch die rechtskräftige Bestätigung des Sanierungsplanes bzw. die rechtskräftige Aufhebung des Konkurses bzw. des Insolvenzverfahrens hört somit die Vertretungsbefugnis des Masseverwalters auf, der (Gemein)Schuldner – dessen fortbestehende rechtliche Existenz vorausgesetzt – wird wieder selbst verfügungsfähig. (OGH 24.06.1999, 8 Ob 190/98v; VwGH 23.05.2007, 2005/08/0123; UFS 15.12.2011, RV/0264-I/11; BFG 13.05.2015, RV/6100353/2013- ergangen zu Lohnsteuer-Arbeitgeber; BFG 26.9.2016, RV/7102003/2008; BFG 13.10.2016, RV/7103517/2008; BFG 29.3.2017, RV/7100269/2012).

Da Vollmachten, die der Insolvenzschnldner erteilt hatte, erloschen sind, erfolgt keine Zustellung an den früheren Vertreter bezüglich der Glücksspielabgabenbescheide ****NAME*UND*ADRESSE****, sowie an den früheren Vertreter bezüglich des Sicherstellungsauftragsbescheides ***NAME*UND*ADRESSE***.

Die Firma wurde am 27.8.2014 gemäß § 40 FBG gelöscht.

Gemäß §§ 18ff GmbHG sind zur Vertretung einer GmbH die Geschäftsführer oder auch die gemäß § 15a GmbHG vom Gericht bestellten Geschäftsführer zur Vertretung befugt. Nach Beendigung der Liquidation sind Vertreter der aufgelösten GmbH die gemäß § 93 Abs. 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher auf sieben Jahre Verpflichteten (*Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB, § 80, 232 unter Verweis auf ErläutRV 686 BlgNR 22. GP 36; und § 82, 245; zu den Folgen der Löschung: VwGH 19.6.1989, 88/15/0160; VwGH 18.10.1999, 99/17/0217; UFS 6.2.2012, RV/1518-W/05; BFG 19.4.2016, RV/7100194/2008; *Kotschnigg*, Der Bescheidadressat im Abgabenverfahren, ÖStZ 1994, 318).

Nach dem Firmenbuch vertritt der frühere Geschäftsführer ****GESCHÄFTSFÜHRER**** seit 2.12.2009 selbständig. Der Konkurs wurde nach Schlussverteilung am 24.5.2013 aufgehoben, die Löschung erfolgte mit 27.8.2014, § 80 Abs. 3 BAO gilt für sieben Jahre gerechnet ab Ende des Kalenderjahres in dem die Liquidation beendet wurde (*Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB, § 82, 246).

Es ist daher ****GESCHÄFTSFÜHRER**** Vertreter gemäß § 80 Abs. 3 BAO der im Firmenbuch gelöschten Bf.

****NAME*DER*Bf**** ist der letzte Firmenname der Bf.

4.2. Das System der Video-Lotterie-Terminals, die sich mit genehmigten Glücksspielautomaten verbinden

Es liegt kein grenzüberschreitender Sachverhalt vor: Bei der Bf. geht es um Geräte ohne Bewilligung, die hauptsächlich in Wien aufgestellt wurden, vom Spieler direkt bespielbar waren und sich mit genehmigten Geräten in der Steiermark verbanden.

Zur Funktionsweise wurden zwei Gutachten vorgelegt. Das Gutachten zu dem DET-System; ****GUTACHTER*2****, Gutachten über die Client/Server/AWP Funktionsweise der **** Geräte vom 5.10.2010 und für die Geräte der Firma ****B-GmbH**** das Typengutachten von ****GUTACHTER*1**** vom 26.1.2010 „***-Videoterminal“, adressiert an die Firma ****D-GmbH****.

Gutachten zu dem DET-System; ****GUTACHTER*2****, Gutachten über die Client/Server/AWP Funktionsweise der **** Geräte vom 5.10.2010: Diese Geräte gehören nach dem von der Bf. vorgelegten Gutachten zu dem DET-System („Dezentrale Eingabe Terminal“), welches aus einem Eingabeterminal als eine Art Fernbedienung und mehreren Spielautomaten und Routern, die die Spielautomaten mit den Eingabeterminals verbinden, besteht. Die Eingabeterminals sind interaktive Videoterminals, die ausschließlich als Ein- und Ausgabegeräte für den Spielteilnehmer fungieren. Der Spielterminal verbindet sich über den Router mit einem „freien Spielautomaten“. Das Spiel wird dann über diesen Spielautomaten gespielt, der auch die Entscheidung über das Spielergebnis trifft. Das heißt, die Entscheidung über das Spielergebnis erfolgt nicht in einem zentralen Rechner, sondern in einem sich im Netzwerk befindlichen „klassischen“ Spielautomaten. (Gutachten zu dem DET-System, siehe auch BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012). Die Spielergebnisse werden auf diesen Glücksspielautomaten in der Steiermark verarbeitet. Das Spielergebnis wird dann vom Spielautomaten auf den Eingabeterminal übertragen und angezeigt. (Gutachten zu dem DET-System; ****GUTACHTER*2****, Gutachten über die Client/Server/AWP Funktionsweise der **** Geräte vom 5.10.2010). Z.B. kann durch Antippen des entsprechenden Logos am Touch-Screen-Bildschirm oder Tastenbedienung das gewählte Glücksspiel zur Durchführung aufgerufen werden. Der Spielteilnehmer kann nur einen Einsatz und den dazugehörigen Gewinnplan auswählen und die Start-Taste bestätigen. Bei dem dadurch ausgelösten Walzen- oder Kartenspiel werden für die Dauer einer Sekunde die am Bildschirm dargestellten Symbole ausgetauscht oder ihre Lage verändert. Bei den Zahlenratespielen werden Zahlen eingeblendet, die mit den vom Spieler durch Antippen der entsprechenden Bildschirmfelder zuvor ausgewählten Zahlen übereinstimmen konnten oder nicht, wodurch ein Gewinn oder Verlust des Einsatzes feststand. (Gutachten zu dem DET-System).

Typengutachten von ****GUTACHTER*1**** vom 26.1.2010 „***-Videoterminal“, adressiert an die Firma ****D-GmbH****: Bei diesen Videoterminals und den virtuellen Spielen der genannten Firma handelt es sich um ein mikroprozessorengesteuertes Video-Terminal, welches nicht von sich aus die Spiele selbständig ausführt oder von sich aus über Gewinn oder Verlust entscheidet. Die Spielvorgänge werden über das Internet des Routers der ****D-GmbH** in verschiedenen Filialen in der Steiermark, bei jedem Spielaufwurf über eine

verschlüsselte Internetverbindung zur Verfügung gestellt. Diese Video-Terminals sind lediglich Eingabe- und Auslesestationen, wobei keine selbsttätigen Programmentscheidungen herbeigeführt werden. Der Gutachter simulierte eine Störung der aktiven Internetverbindung und stellte fest, dass sich der Video-Terminal bis zur tatsächlichen Störungsbehebung in einen StandByModus stellt und sich erst dann wieder mit der Online-Plattform in Verbindung setzt, wenn alle Sicherheitseinrichtungen geprüft worden sind. (Typengutachten von ****GUTACHTER*1****, 5). Dieses Video-Terminal ermöglicht die Teilnahme via Internet am Glücksspiel an einem Veranstaltungsort der Firma ****D-GmbH** in der Steiermark. Das zulässige Glücksspiel wird auf einem genehmigten Glücksspielapparat basierend auf dem steiermärkischen Veranstaltungsgesetz durchgeführt. (Typengutachten von ****GUTACHTER*1****, 6).

Die Bf. besitzt keine Konzession gemäß § 14 GSpG („Lotterienkonzession“).

Die Eingabeterminals der Bf. haben keine landesrechtliche Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 GSpG idF vor und nach der Novelle 2008.

5. Zum Einwand der Verfassungswidrigkeit der Glücksspielabgabe wegen Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols (ordnungspolitischer Teil des Glücksspielgesetzes)

Die Bf. wendet gegen die Festsetzungen gemäß § 201 BAO der Glücksspielabgabe ein, es verstoße nicht gegen das Glücksspielmonopol, dass die Bf. den Spielteilnehmern Spiele über Terminals, die sich mit Spielautomaten in welchen das Spielergebnis getroffen wird, verbinden, anbietet. Zudem sei das Glücksspielmonopol verfassungs- und unionsrechtswidrig, da es innerstaatlich gegen den Gleichheitsgrundsatz und die Freiheit der Erwerbstätigkeit und unionsbezogen gegen die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit verstoße. Aus der Unionsrechtswidrigkeit folge, dass nicht nur strafrechtliche Sanktionen wegen Fehlens einer Konzession nicht verhängt werden dürfen, sondern auch nicht Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG für Nicht-Konzessionäre eingehoben werden dürfe, die höher sei als jene, der ein Konzessionär iSd §§ 5, 14, 21 und (22) GSpG unterliege. Obwohl die Bf. Inländerin sei, sei das Unionsrecht unmittelbar anwendbar.

Im Folgenden wird die Rechtsprechung der Höchstgerichte zum Glücksspielmonopol im Zusammenhang mit dem Unionsrecht dargestellt:

Nach dem Erkenntnis VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 ist das Glücksspielmonopol aus Sicht der Verwaltungsstrafbestimmungen gemäß § 52 GSpG unionsrechtskonform, da

angesichts eines „immensen“ Angebotes an illegalem Glücksspiel – ohne Spielerschutz - eine Werbung der Konzessionäre mit neuen Spielen und Spielen auf neuer Technologiebasis gerechtfertigt ist, um Spielteilnehmer in den legalen Bereich mit Spielerschutz, Kriminalitätsbekämpfung usw. „hereinzuholen“. Das Glücksspielmonopol verfolgt die angestrebten Ziele des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung, die Verhinderung der Beschaffungskriminalität sowie die Verhinderung von kriminellen Handlungen gegenüber Spielern in kohärenter und systematischer Weise. Diese Ziele können nicht bloß als Vorwand für die Beibehaltung der Monopolregelung bzw. einer Einnahmenmaximierung angesehen werden. Es macht das Glücksspielmonopol nicht unionsrechtswidrig, dass im Zusammenhang mit dem Glücksspiel vom Staat hohe Einnahmen erzielt werden. Im Übrigen würde gerade die Vergabe von Konzessionen und Bewilligungen in unbeschränkter Anzahl eine Erhöhung der vom Staat lukrierten Abgaben ermöglichen. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 119, Rn 122).

Der Oberste Gerichtshof hat den Beschluss OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua. in mehreren Angelegenheiten „Verstoß gegen § 1 Abs. 1 Z 1 UWG, da die Vornahme von verbotenen Ausspielungen einen unlauteren Wettbewerbsvorsprung durch Rechtsbruch schafft“ mit Inlandsbezug (kein grenzüberschreitender Sachverhalt) gefasst, den Antrag an den Verfassungsgerichtshof zu stellen, § 2 Abs. 2 GSpG, § 2 Abs. 4 GSpG, § 3 GSpG, § 52 Abs. 1 Z 1 GSpG, *in eventu* das Glücksspielgesetz idF BGBl I 2015/118, jeweils zur Gänze als verfassungswidrig aufzuheben. Dem Glücksspielmonopol fehlte die unionsrechtlich erforderliche Rechtfertigung, da die Werbung der Konzessionäre nicht dazu diene Spielteilnehmer in kontrollierte Spielernetzwerke zu lenken, sondern insbesondere jene Personen zur aktiven Teilnahme am Spiel anzuregen, die bis dato nicht ohne weiteres zu spielen bereit sind. Damit fehle dem Glücksspielmonopol die unionsrechtlich erforderliche Rechtfertigung (OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m, Punkt 2.5).

Als Folge der Anträge des Obersten Gerichtshofes ging es im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes 15.10.2016, E 945/2016ua um die Frage, ob das im Glücksspielgesetz verankerte Glücksspielmonopol bzw. die zahlenmäßige Beschränkung der Konzessionen zum Betrieb von Glücksspielautomaten unionsrechtswidrig und infolge der dadurch bewirkten Inländerdiskriminierung verfassungswidrig ist. Der Verfassungsgerichtshof konnte nicht erkennen, dass die einschlägigen Bestimmungen des Glücksspielgesetzes dem Unionsrecht widersprechen. Der Verfassungsgerichtshof folgte nicht der vom Obersten Gerichtshof vertretenen Rechtsauffassung, da der Oberste Gerichtshof isoliert konkrete Werbetätigkeiten einzelner Konzessionäre betrachtete, ohne eine gesamthafte Würdigung aller Auswirkungen auf dem Glücksspielmarkt im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union vorzunehmen. Der Verfassungsgerichtshof sah sein Ergebnis auch durch die jüngere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16. März 2016, Ro 2015/17/0022) gestützt. (Punkt 2.5. VfGH 15.10.2016, E 945/2016).

Da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Verfassungsgerichtshofes das Glücksspielmonopol nicht unionsrechtswidrig ist, kann die Bf. damit nicht mehr behaupten, sie müsse keine Glücksspielabgaben entrichten, weil das Glücksspielmonopol unionsrechtswidrig ist.

Abgesehen davon stellte der Oberste Gerichtshof OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua. unter Punkt III./2. fest: *„Eine untrennbare Verbindung mit anderen Bestimmungen des Glücksspielrechts ist nach Ansicht des Senats nicht zwingend anzunehmen, weil sowohl die Spielerschutzvorschriften als auch die Regelungen über Glücksspielabgaben auch ohne Vorliegen eines Monopols und einer damit verbundenen Bewilligungspflicht anwendbar sein könnten.“*

6. Abgabenrechtlicher Teil des Glücksspielgesetzes – Glücksspielabgaben

Zu den Glücksspielabgaben gibt es bis dato keine Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes „in der Sache selbst“, aber etliche Beschlüsse gemäß § 144 Abs. 2 B-VG. Nach Art. 144 Abs. 2 B-VG kann der Verfassungsgerichtshof die Behandlung einer Beschwerde bis zur mündlichen Verhandlung durch Beschluss ablehnen, wenn sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat oder von der Entscheidung die Klärung einer verfassungsrechtlichen Frage nicht zu erwarten ist. Die Ablehnungsbeschlüsse gemäß § 144 Abs. 2 B-VG sind in dem Sinn keine Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Rechtmäßigkeit der Besteuerung mit Glücksspielabgaben. (Holoubek, Grundsätze des verfassungsgerichtlichen Verfahrens in Holoubek/Lang [Hrsg.] Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 1998, 26; Pöschl, Die Rechtskraft von Normprüfungsbeschlüssen in Holoubek/Lang [Hrsg.], 124-125; Mayer/Muzak, B-VG5, 524, Punkt III.4.: Der Verwaltungsgerichtshof nimmt an, dass er im Fall eines Ablehnungsbeschlusses im weiteren Verfahren einen Antrag auf Normenkontrolle stellen kann).

Allerdings kann nach Pfau, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349 **ein starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit** darin liegen, dass der Verfassungsgerichtshof schon einmal die Behandlung einer Beschwerde nach Art. 144 B-VG, mit der ein vergleichbares Vorbringen erstattet wurde, mit inhaltlich begründetem Beschluss abgelehnt oder der Verwaltungsgerichtshof in einer vergleichbaren Rechtsfrage ein diesbezügliches Beschwerdevorbringen mit näherer inhaltlicher Begründung als nicht zur Normenprüfung durch den Verfassungsgerichtshof antragsbedürftig erachtet hat.

6.1. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Glücksspielabgaben

Zu § 57 Abs. 1 GSpG

Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde ab, da die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überschreite (VfGH 19.2.2015, E 293/2015 (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 Rn 34 [BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011])).

Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss VfGH 11.6.2015, E 820/2015 die Behandlung der Beschwerde gegen die Entscheidung BFG 05.03.2015, RV/2100581/2012, die die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG des Kartenpokerspiel als *Cashgame* oder in Turnierform, sowie von Surrender als Black Jack-Variante bestätigte. Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss vom 28.2.2014, B 58-62/2014 (UFS 19.11.2013, RV/0742-G/11ua.) die Behandlung der Beschwerden ab.

Mit Beschluss VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016 (BFG 13. Mai 2016, RV/7101232/2012 und BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012) lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerden aus folgenden Gründen ab:

- Die geltend gemachte Unionsrechtswidrigkeit und die daraus allenfalls folgende Gleichheitswidrigkeit („Inländerdiskriminierung“) der Glücksspielmonopolregelungen liegt nicht vor
- Die Glücksspielabgaben können mit der Spielbankabgabe nicht verglichen werden, weil die Spielbankkonzessionäre weitgehende Verpflichtungen, wie Spielerschutz, Geldwäscherichtlinien, Tragung der Kosten der staatlichen Aufsicht und Kontrolle gemäß § 31 GSpG treffen und sie neben der Spielbankabgabe einen Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG zu leisten haben.
- Die Regelungen der §§ 57ff GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. Wenn der Steuergesetzgeber im öffentlichen Interesse liegende Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte und damit eine Verminderung der Rentabilität einhergehen kann, führt das nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen.

Zu § 57 Abs. 2 GSpG (wie ua. BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012):

Im Jahr 2011 wandten sich einige Anbieter von Wetten und Glücksspiel im Internet mit einem Initiativantrag an den Verfassungsgerichtshof auf Aufhebung der Wortfolge in § 57 GSpG „Ausspielungen, bei denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“. Der Verfassungsgerichtshof wies die Anträge mit Beschluss VfGH 30.11.2011, G-12-14/11 zurück,

bzw. auf den Rechtsmittelweg. Der Verfassungsgerichtshof lehnte zB die Behandlung der Beschwerden betreffend Teilnahme vom Inland aus an *Online*-Glücksspielen iSd § 57 Abs. 2 GSpG ab (VfGH 21.11.2013, B 617/2013, B 1116/2013 - zu UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2015, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13).

Zu § 57 Abs. 3 und 4 GSpG (wie ua. BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012):

Das Bundesfinanzgericht kam aus Sicht der im Glücksspielgesetz geregelten Steuern in den Entscheidungen BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 (beide abrufbar unter findok.bmf.gv.at) zu dem Schluss, dass **kein Zusammenhang der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG mit § 3 GSpG (Glücksspielmonopol)** besteht. Der Verfassungsgerichtshof nahm die dagegen erhobenen Beschwerden nicht in Behandlung. Nach diesen Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes ist es nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber in § 57 Abs. 3 und 4 GSpG für den Betrieb von VLT, für die eine Konzession nach § 14 GSpG besteht, und solchen, die ohne Konzession betrieben werden, die Glücksspielabgabe unterschiedlich regelt (VfGH 19.2.2015, E 49/2015 zu BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; VfGH 11.6.2015, E 564/2015 zu BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012). Bemerkt wird, dass der Verwaltungsgerichtshof VwGH 30.6.2016, Ro 2015/16/0021 und Ro 2015/16/0013 die Revisionen gegen BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 zurückwies. In einem Fall des § 57 Abs. 3 GSpG betreffend Ausspielungen über nicht bewilligte Eingabeterminals, die sich mit einem konzessionierten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland über Internet verbinden und die Teilnahme an der Ausspielung an dem geografischen Ort, von dem der Spielteilnehmer daran tatsächlich physisch teilnimmt, d.h. vom nicht bewilligten Eingabeterminal erfolgt, lehnte der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss VfGH 8.6.2017, E 2416/2016 (BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012) die Behandlung der Beschwerde ab, da die einschlägigen glücksspielrechtlichen Monopolregelungen und damit auch die §§ 57 ff GSpG nicht dem Unionsrecht widersprechen, weswegen von vornherein keine Gleichheitswidrigkeit infolge Inländerdiskriminierung vorliegt. (vergleiche auch Beschluss VfGH 8.6.2017 E 343/2017 zu BFG 15.12.2016, RV/7104056/2014: Sicherstellung Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG).

Zu § 58 Abs. 3 GSpG:

Der Verfassungsgerichtshof entschied, dass die Bestimmung über eine Glücksspielabgabe auf Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistungen nicht gleichheitswidrig ist, und der festgelegte Besteuerungsgegenstand und der Steuersatz nicht unsachlich sind. (VfGH 12.12.2016, G 650/2015 ua). Für den vorliegenden Fall sind folgende Textstellen relevant:

„2.1.3. Gemäß § 58 Abs3 GSpG unterliegen "Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistung gemäß §2 Abs1 Z2 (Einsatz) einer

Glücksspielabgabe von 5 vH der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinn), wenn sich das Gewinnspiel (auch) an die inländische Öffentlichkeit richtet". Nach der angefochtenen Abgabenbestimmung genügt es sohin, dass das Preisausschreiben so ausgestaltet ist, dass dessen Ergebnis "ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt" (§1 Abs1 GSpG). Eine (tatsächliche) aktive Teilnahme (Preisausschreibung) wird nicht verlangt.

*Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes ist im Lichte der geltend gemachten gleichheitsrechtlichen Bedenken **nicht entscheidend, ob und inwieweit sich der Begriff des Glücksspiels gemäß §58 Abs3 GSpG mit jenem in §1 GSpG deckt**; entscheidend ist vielmehr, ob der Gesetzgeber den Besteuerungsgegenstand und den Steuersatz gemäß §58 Abs3 GSpG in unsachlicher Weise festgelegt hat. Eine solche Unsachlichkeit kann der Verfassungsgerichtshof nicht finden:*

*Preisausschreiben iSd §58 Abs3 GSpG unterscheiden sich zwar von herkömmlichen Glücksspielen darin, dass sie ohne vermögenswerte Leistung des Teilnehmers erfolgen. **Ungeachtet dessen bestehen Gemeinsamkeiten, weil auch Preisausschreiben den Charakter eines Spiels aufweisen und damit in einem weiten Sinn als Ausspielung betrachtet werden können** (vgl. auch – den nicht mehr geltenden – §15 Abs1 Z6 ErbStG, wonach Preisausschreiben als unentgeltliche Ausspielungen gegolten haben). Nicht zuletzt dies rechtfertigt, dass der Gesetzgeber die Belastungsentscheidung im Glücksspielgesetz auf Preisausschreiben ausdehnt, zumal – worauf die Bundesregierung zutreffend verweist – Lenkungsaspekte, die der Besteuerung von Glücksspielen zugrunde liegen, auch für Preisausschreiben von Bedeutung sein können.“*

Zusammenfassend widersprechen nach den Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes 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). Die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. (VfGH 19.2.2015, E 293/2015). Es ist nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber in § 57 Abs. 3 und 4 GSpG für den Betrieb von VLT, für die eine Konzession nach § 14 GSpG besteht, und solchen, die ohne Konzession betrieben werden, die Glücksspielabgabe unterschiedlich regelt (VfGH 19.2.2015, E 49/2015 zu BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; VfGH 11.6.2015, E 564/2015 zu BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012). 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).

6.2. Ausspielungen für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals

Die Glücksspielabgabe nach § 57 wird als die allgemeine Abgabe auf Ausspielungen bezeichnet. (Glücksspielgesetz-Novelle 2008, BGBl. I 2010/54 vom 19.7.2010; RV 658 BlgNR 24. GP II. Besonderer Teil, Zu §§ 57 bis 59 GSpG; o. A., GSpG-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 356). Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG verweisen durch das Tatbestandsmerkmal „Ausspielung“ auf § 1 GSpG und auf § 2 GSpG. Steuergegenstand sind „Ausspielungen“. § 57 GSpG definiert nicht den Begriff der Ausspielung, sondern übernimmt ihn aus dem ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes. Gemäß § 2 Abs. 1 GSpG sind Ausspielungen Glücksspiele, die ein Unternehmer veranstaltet und bei denen Spieler oder andere eine Leistung, einen Einsatz in erbringen und ihnen dafür eine vermögenswerte Leistung, ein Gewinn in Aussicht gestellt wird. § 1 Abs. 1 GSpG definiert den Glücksspielbegriff für das Glücksspielgesetz, der sowohl für den ordnungspolitischen, als auch für den abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes maßgeblich ist. Für Zwecke des abgabenrechtlichen Teiles des Glücksspielgesetzes und hier der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG wird daher nicht von einem monopolaufgeladenem Begriff des Glücksspiels ausgegangen, sondern vom Abschluss des Rechtsgeschäftes, auf dem zweifelsohne auch der ordnungspolitische Teil aufbaut.

Dem Glücksspielbegriff des Glücksspielgesetzes liegt der bürgerlich-rechtliche Abschluss von Spielverträgen iSd § 1267 ABGB (bzw. § 1272 ABGB), eingeschränkt auf solche Spiele, bei welchen die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, zugrunde. (UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua; BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011; *Wolff in Klang* 2 V 982, *Binder in Schwimann*, ABGB 3 V § 1267 Rz 1, § 1272 Rz 1; *Manfred Burgstaller*, Grundfragen des Glücksspielstrafrechts, RZ 2004, 214; *Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 699; *Karner in Koziol/Bydlinski/Bollenberger* ABGB 4 § 1267-1274 Rz 1ff; vgl. *Lehner*, Die Anwendung von Befehls- und Zwangsgewalt im Glücksspielrecht. Auswirkungen der Änderungen auf die Verwaltungspraxis, SWK 25/2015, 1088). Der Spielvertrag iSd § 1272 ABGB ist ein zweiseitig verbindlicher Vertrag, bei dem Pflicht und Gegenpflicht im Austauschverhältnis stehen. (*Koziol-Welser/Kletecka*, Bürgerliches Recht I 14 (2014) Rz 373). *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 2 § 2 Rz 9 bezeichnen das Synallagma der Spielteilnehmer untereinander als „loses Synallagma“ (= **Gewinnchance gegen Entgelt**), da es nicht in einem materiellen Leistungsaustausch begründet, sondern auf einer psychologischen Ebene angesiedelt ist.

Ausspielungen sind daher entgeltliche Glücksverträge gemäß § 1 GSpG mit „*unternehmerischer Mitwirkung*“. (§ 2 GSpG; II. Besonderer Teil 658 BlgNR XXIV. GP, Zu Z 3 und 31 [§ 2 und § 60 Abs. 24 GSpG]; in diesem Sinne zu den steuerrechtlichen Vorgängerbestimmungen VwGH 22.10.1952, 1631/50; VwGH 27.9.1990, 89/16/0214; BFG 17.7.2015, RV/7101620/2015; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 19892 zu § 2, RZ 9). „*Der Begriff einer Ausspielung definiert unternehmerisches Glücksspielangebot.*“ (RV 658 BlgNR 24. GP Besonderer Teil, Zu Z 3 und 31 (§ 2 und § 60 Abs. 24 GSpG)). Damit ist der glücksspielgesetzliche Ausspielungsbegriff nicht mehr nur mit „Lotterie“ gleichzuhalten.

(Schwartz/Wohlfahrt, Der Glücksspielrechtliche Ausspielungsbegriff, ÖJZ 1999, 339; Bericht des Finanzausschusses, 1427 Blg NR 18. GP; UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02; UFS 9.4.2010, RV/2078-W/09; VwGH 29.8.2013, 2010/16/0101). Die Passagen des § 2 Abs. 1 GSpG, wonach der Spielteilnehmer einen Einsatz erbringt und der andere Spielteilnehmer bzw. Unternehmer einen Gewinn in Aussicht stellt, verankern „die Ausspielung“ im bürgerlich-rechtlichen Spielvertrag, der allerdings entgeltlich (arg. „vermögenswerte Leistung“) sein muss. Im Ausspielungsbegriff des Glücksspielgesetzes sind daher alle Spieltypen enthalten, wie Lotterien uä, sowie Casinospiele (Roulette usw.) und Kartenspiele, unter der Voraussetzung „*unternehmerischer Mitwirkung*“ (RV 658 BlgNR 24. GP Zu Z 3 und 31 (§ 2 und § 60 Abs. 24 GSpG)).

Grundtatbestand ist § 57 Abs. 1 GSpG, Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen einer Glücksspielabgabe von 16% vom Einsatz. § 57 Abs. 3 GSpG enthält nur die Berechnungsmodalitäten der Glücksspielabgabe, wenn die Glücksspiele in Form von Ausspielungen über bestimmte technische Medien bzw. Hardware durchgeführt werden, es wird kein neuer Steuertatbestand formuliert. **In § 57 Abs. 3 GSpG und in § 57 Abs. 4 GSpG werden für steuerliche Zwecke Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals „in einem Atemzug“ genannt, glücksspielabgabenrechtlich wird zwischen den beiden Möglichkeiten, an den Ausspielungen teilzunehmen, nicht differenziert.** Für § 57 Abs. 3 GSpG, der ausschließlich die Besteuerung der Ausspielungen über bestimmte Geräte regelt, ist es gleichgültig, ob an der Ausspielung von einem Glücksspielautomaten gemäß § 2 Abs. 3 GSpG oder einem Video-Lotterie-Terminal gemäß § 12a Abs. 2 GSpG teilgenommen wurde. Von der Bf. wurde selbst vorgebracht, dass sie „bloße“ Eingabe-Terminals betreibt, die sich mit Glücksspielautomaten in der Steiermark verbinden und dazu zwei Gutachten vorgelegt. Das Bundesfinanzgericht geht von dem von der Bf. dargelegten und von dem Finanzamt unbestrittenen Sachverhalt aus, dass die Spielergebnisse im Glücksspielautomaten in der Steiermark generiert wurden und sich die Spielteilnehmer zum Zeitpunkt der Teilnahme an den Ausspielungen an den Eingabegeräten vornehmlich in Wien, an den Standorten der Bf., tatsächlich befunden haben.

Eine Ausspielung kann nicht nur im Lebendspiel, sondern gemäß § 2 Abs. 3 GSpG auch mittels Glücksspielautomaten erfolgen. Ein Lebendspiel ist ein Spiel, bei dem ein Croupier die Spielfolge leitet, wie z.B. Roulette, Black Jack oder Glücksrad (1067 BlgNR 17. GP; Schwartz/Wohlfahrt, Glücksspielgesetz2 § 22 Rz 9; Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 § 21 Rz 21). Nach § 2 Abs. 3 GSpG liegt ein Glücksspielautomat vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt. (z.B. VwGH 19.7.2011, 2011/02/0127). Selbsttätigkeit bedeutet, dass die Entscheidung ohne Zutun von außen durch den Automaten selbst, z.B. nach Maßgabe vorgegebener Wahrscheinlichkeitsprogramme, getroffen wird. Als Gegensatz zur Selbsttätigkeit gilt die Zentralseitigkeit (z.B. VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147; VwGH 10.5.2010, 2009/17/0202; UVS

Vorarlberg 11.1.2010, 1-953/09 [Definition der Zentralseitigkeit durch Begriffsanalyse]; o.A., Glücksspielgesetz⁸, 29; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 37). Zentralseitigkeit ist das Charakteristikum der Elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG. Über Gewinn und Verlust wird dann zentralseitig entschieden, wenn diese Entscheidung nicht ein vom Spielteilnehmer bedienter Apparat mit Hilfe einer elektronischen oder mechanischen Vorrichtung selbst herbeiführt (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 § 12a Rz 3 Rz 5), bzw. wenn mehrere Endgeräte mit einem Rechner verbunden sind, der das Spielergebnis ermittelt und an die Endgeräte übermittelt. (VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147; VwGH 27.4.2012, 2011/02/0224). An einer elektronischen Lotterie kann der Spielteilnehmer unmittelbar teilnehmen, zB über Handy, Tablett oder Computer. Die andere Möglichkeit an einer elektronischen Lotterie teilzunehmen, ist die über Video-Lotterie Terminals, denn Zentralseitigkeit bedeutet auch „Terminal-Server-System“. Die UStR beschreiben Video-Lotterie-Terminals als zentralseitig vernetzte Terminals an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten, durch welche dem Spieler der Zugang zu elektronischen Lotterien ermöglicht wird. (UStR Rz 858). Ein Video-Lotterie-Terminal ist ein zentral gesteuerter Glücksspielautomat, bei welchem die Entscheidung über Gewinn und Verlust nicht, wie sonst bei Glücksspielautomaten, das einzelne Gerät trifft, sondern der Zufallsgenerator eines zentralen Rechners, an den alle Video-Lotterie-Terminals angeschlossen sind. Unter den glücksspielgesetzeigenen Begriff des Video-Lotterie-Terminals fallen dezentrale Eingabeterminals, die von außen wie Glücksspielautomaten ausschauen. Video-Lotterie-Terminals unterscheiden sich von Glücksspielautomaten „nur durch ihr Innenleben“, dass sie „Terminals“ sind, d.h. keinen Zufallsgenerator eingebaut haben, sondern an einen zentralen Rechner angeschlossen sind. Die Bf. beschrieb ihre Geräte als „Eingabe - Terminals“, ebenso die beiden Gutachter.

Ein „zentraler Rechner“ kann, wie im vorliegenden Fall, auch ein Glücksspielautomat in der Steiermark sein.

Der Begriff der Elektronischen Lotterien in § 12a GSpG ist nur von der spezifischen Art seiner Durchführung, nicht durch den Inhalt des Spiels bestimmt. Unter elektronischen Medien iSd § 12a GSpG verstehen die Materialien jede Form der Datenübertragung unter Zuhilfenahme modernster Technologien aus dem Telekommunikationsbereich (*Schwartz-Wohlfahrt*, GlücksspielG samt den wichtigsten Spielbedingungen² (2006), § 12a Rz 5). Dass Elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG nur eine Art der Durchführung des Spiels, eine äußere Form und kein von § 862 ABGB unterschiedlicher „Online- eigener“ Vertragsabschluss sind, wurde bereits vom Obersten Gerichtshof OGH 11.3.2010, 4 Ob 17/10v klargestellt. Die Art und Form der Durchführung des Spiels ändert nichts daran, dass der Spielvertrag aufgrund der **§§ 1267 ff ABGB** zustande kommt (vgl. UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13 - zu *Online-Glücksspiel*). Bei Glücksspielautomaten bzw. Video-Lotterie-Terminals ist davon auszugehen, dass der Glücksvertrag mit dem Einwurf des Einsatzes des Spielers und/bzw. Aufladen eines Kredites am Gerät mittels Banknotenleser/bzw. der Abbuchung des Einsatzes zustande

kommt (*Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 699). Auch § 13 der Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die technischen Merkmale von Glücksspielautomaten, deren Anbindung an ein Datenrechenzentrum, sowie über die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten (Glücksspielautomatenverordnung), BGBl. II 2012/69 idF BGBl. II 2015/28 stellt folgende Software-Anforderung:

„Ein Spiel an einem Glücksspielautomaten beginnt mit der gesonderten Auslösung eines Spielprogramms durch den Spielteilnehmer nach Leistung eines Einsatzes und endet mit der Entscheidung über das Spielergebnis und dessen Verbuchung in den elektronischen Zählern.“

Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG fällt immer dann an, wenn ein Glücksspielautomat betrieben wird, für den keine Betriebsbewilligung nach einem Landesgesetz besteht, oder wenn ein Video-Lotterie-Terminal ohne Konzession des Bundesministers für Finanzen gemäß § 14 GSpG betrieben wird.

6.3. Ort der Teilnahme an der Ausspielung

Zur Sache der Bf., die über Terminals Spiele vorwiegend aus Wien anbot, wobei der Terminal mit einem „Muttergerät“ in der Steiermark verbunden war, gibt es bereits eine ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – wenn auch nicht zu den Glücksspielabgaben (VwGH 14.12.2011, 2011/17/0155; VwGH 27.1.2012, 2011/17/0269; VwGH 27.1.2012, 2011/17/0246; VwGH 27.1.2012, 2011/17/0247). Nach dieser Judikatur vermag *„für den Fall, dass Spielbestandteile in einem Bundesland, in dem sich der Spieler aufhält, stattfinden, die Auslagerung von Teilen des Spieles (z.B. die Positionierung der virtuellen Walzen) in ein anderes Bundesland, die am Aufenthaltsort des Spielers via Internet gesteuert und beobachtet werden, nichts an dem Umstand zu ändern, dass Ausspielungen am Aufenthaltsort des Spielers stattfinden.“*

Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegt eine Ausspielung der Glücksspielabgabe, wenn die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass die Teilnahme an der Ausspielung vom Inland aus erfolgte. Strittig ist im vorliegenden Fall, von wo aus (von welchem Bundesland aus) im Inland die Teilnahme am Glücksspiel erfolgte. Die bisherige Judikatur zur Teilnahme vom Inland aus ist aber für den vorliegenden Fall aufschlussreich. (z.B.: UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012). Der VwGH hat am 20.11.2014, 2013/16/0085 die Entscheidung UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11 betreffend Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG – Internetwetten/Teilnahme vom Inland aus - wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben, da die Teilnahme an einer Wette im Inland nicht geschätzt werden kann und dem Bundesfinanzgericht (als Rechtsnachfolger des Unabhängigen Finanzsenates) aufgetragen, festzustellen, welche Wetten im Inland abgeschlossen wurden oder bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde.

Vom VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 wurde nicht beanstandet, dass die aufgehobene Rechtsmittelentscheidung davon ausgegangen war, dass „Teilnahme vom Inland aus“ medienneutral formuliert ist und der Spielvertrag zwar nicht im Inland zustande gekommen sein muss, aber den tatsächlichen, physischen Aufenthalt eines Vertragsteiles (=Spielteilnehmers) im Inland als geografisch festlegbarem Ort zum Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes voraussetzt. (vgl. auch BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015). „Teilnahme vom Inland aus“ bedeutet daher, dass sich einer der am Glücksvertrag beteiligten Partner physisch im Inland als geografisch festlegbarem Ort aufhalten muss.

Hat sich der Spielteilnehmer bei Abschluss des Rechtsgeschäftes „Spiel“ mit dem Terminal in zB Wien als geografisch festlegbarem Ort befunden, wurde an der Ausspielung von dem geografisch festlegbarem Ort aus teilgenommen, an welchem sich der Spielteilnehmer tatsächlich physisch befand. Die „Teilnahme vom Inland aus“ stellt auch im Inland auf den Ort ab, an dem der Teilnehmer tatsächlich, physisch „vor dem Bildschirm oder mit dem Handy, Smartphone oder Tablett“ hier: vor dem Video-Lotterie-Terminal sitzen muss. Auf technische Gegebenheiten kommt es nicht an (vgl VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085). Da es sich im gegenständlichen Fall um Video-Lotterie-Terminals, die an bestimmten geografisch festlegbaren Orten, überwiegend in Wien, aufgestellt waren, handelte, wurde § 57 Abs. 3 GSpG jeweils dort verwirklicht, und nicht in der Steiermark. Sowohl Anbieter als auch Spielteilnehmer wussten im Zeitpunkt des Abschlusses des Spielvertrages, wo sie sich geografisch befanden – wie bei *Offline*glücksspiel. Dazu kommt, dass in einem vergleichbaren Fall – wie unter Punkt 6.1. erwähnt – der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde abgelehnt hat. (VfGH 8.6.2017, E 2416/2016 zu BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012).

Dem Vorbringen der Bf. ist daher entgegenzuhalten, dass nach der systematisch-teleologischen Gesetzesinterpretation der Grundtatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG medienneutral formuliert und auf die **Teilnahme an den Ausspielungen**, die sowohl „im Lebendspiel“ als auch über Apparate und elektronische Medien durchgeführt werden können, abgestellt ist. Die Teilnahme an den Ausspielungen erfolgt an dem (geografischen) Ort, an dem sich der Spielteilnehmer (oder der Anbieter) tatsächlich, physisch im Zeitpunkt der Ausspielung aufhält. **Zweifel über ihren/seinen geografischen Verweilort im Steuerauslösemoment hatte weder die Bf. noch der Spielteilnehmer.** Für die Glücksspielabgaben kommt es weder darauf an, wo das Spielereignis (die Ausspielung) tatsächlich stattfindet, noch darauf, wo zivilrechtlich der Glücksvertrag abgeschlossen wurde.

Hat daher ein Spielteilnehmer über einen Video-Lotterie-Terminal der Bf. z.B. in Wien, der sich mit einem Glücksspielautomaten in der Steiermark verband, ein Glücksspiel gespielt, dann hat der Spielteilnehmer von Wien aus an der Ausspielung teilgenommen und die Glücksspielabgaben ausgelöst.

6.4. Enthält die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG eine Steuerbefreiung?

Nach dieser Bestimmung ist der Betrieb von Glücksspielautomaten auf Basis landesgesetzlicher Bewilligungen, die vor dem In-Kraft-Treten des GSpG 2010 erteilt worden sind, nur noch bis zum 31.12.2014 zulässig. Laut *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol 52, könne diese Bestimmung nur so verstanden werden, dass landesrechtlich erteilte Bewilligungen unabhängig von ihrer bescheidmäßig vorgesehenen Geltungsdauer mit Ablauf des Jahres 2014 ihre Wirksamkeit verlieren.

Da von der Bf. Video-Lotterie-Terminals und keine Glücksspielautomaten betrieben wurden, kann sich die Bf. nicht auf § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG berufen.

Wenn die Bf. meint, dass § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG anzuwenden sei, wird dazu bemerkt, dass § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG selbst keine Abgabenbefreiung in dem Sinn ist, dass aus dem Steuergegenstand der Glücksspielabgabe Rechtsvorgänge wieder herausgelöst werden. § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG ist eine Vorschrift im ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes, die eine Übergangsfrist für die Bewilligungsinhaber von „kleinen“ Glücksspielautomaten auf Grund landesgesetzlicher Regelungen gemäß dem Monopolausnahmetatbestand des § 4 Abs. 2 GSpG aF für den Betrieb bis Jahresende 2014 bzw. 2015 garantiert, d.h. diese Glücksspielautomaten dürfen während der Übergangsfrist weiter betrieben werden. Danach sind Bewilligungen von Glücksspielautomaten gemäß § 2 Abs. 3 GSpG nur mehr unter Berücksichtigung des § 5 GSpG möglich. (*Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich*, GSpG 19892 § 60 Rz 12). § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG ist die Befreiungsbestimmung für jene Glücksspielautomaten, die auf Basis von landesgesetzlichen Bestimmungen basierend auf § 4 Abs. 2 bewilligt wurden („altes kleines Automatenglücksspiel“; RV 657 BlgNR XXIV. GP zu BGBl. I 2010/73 zu § 57 und § 60 Abs. 25 GSpG). Glücksspielautomaten aufgrund einer Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 GSpG aF, die gemäß § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG während der Übergangsfrist weiter betrieben werden dürfen, sind gemäß § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG generell von der Glücksspielabgabe befreit, um Doppelbesteuerungen zu verhindern. Denn diese „kleinen“ Glücksspielautomaten dürfen weiterhin mit landes- und gemeinderechtlichen Abgaben, z.B. mit der Vergnügungssteuer belastet werden. (*Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich* [Hg.], GSpG 19892 § 57 Rz 6 mit Hinweis auf RV 657 BlgNR XXIV.GP 10). Da an den Orten in den Bundesländern außer der Steiermark, von welchen die Spielteilnehmer an den von der Bf. angebotenen Glücksspielen teilnahmen, keine bewilligten Glücksspielautomaten standen, kann die Befreiung gemäß § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG nicht gewährt werden. Diese Befreiung hat allerdings Glücksspielautomaten mit einer landesrechtlichen Bewilligung idF vor BGBl. I 2010/73 zur Voraussetzung. Die von der Bf. betriebenen Eingabeterminals hatten keine landesrechtlichen Bewilligungen gemäß § 4 Abs. 2 GSpG aF, weswegen für die Glücksspielabgabe der Bf. nicht die sich auf die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG beziehende Doppelbesteuerungsvermeidungsbestimmung des § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG zum Tragen kommen kann.

Die Bf. erfüllt damit nicht die Merkmale, die notwendig sind, dass ihre Ausspielungen gemäß § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG von den Glücksspielabgaben befreit sind, da sie weder Glücksspielautomaten betrieb, noch eine landesgesetzliche Bewilligung hatte.

Zu bemerken ist, dass der Verfassungsgerichtshof in seiner Judikatur zu § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG einen Eingriff in das Recht auf Freiheit der Erwerbsbetätigung und das Recht auf Unversehrtheit des Eigentums verneint hat. (VfGH 12.3.2015, G 205/2014; VfGH 7.10.2015, G 282/2015).

7. Zusammenfassung

Die Bf. hat weder nach § 14 GSpG noch nach § 21 GSpG eine glücksspielgesetzliche Konzession, und keine landesrechtliche Bewilligung für ihre Eingabeterminals.

Im gegenständlichen Fall wurden von der Bf. vom Jänner 2011 bis Juli 2011 Ausspielungen über Glücksspielgeräte, die Eingabeterminals (Video Lotterien Terminals) sind, und die über *Router* im Internet mit Glücksspielautomaten in der Steiermark verbunden waren, in welchen die Entscheidung über das Spielergebnis stattfand, in anderen Bundesländern angeboten und haben Spielteilnehmer dieses Spielangebot angenommen. Gegen die Festsetzungen der Glücksspielabgabe für die Monate Jänner 2011 bis Juli 2011 gemäß § 57 Abs. 3 GSpG erhob die Bf. Berufung/Beschwerde wegen Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgaben.

Nach dem Glücksspielgesetz kann ein Spiel im Lebendspiel mit einem Croupier (Spielbank) oder mit technischen Geräten mit selbsttätiger Entscheidung (z.B. VwGH 19.7.2011, 2011/02/0127; Glücksspielautomaten gemäß § 2 Abs. 3 GSpG) oder zentralseitiger Entscheidung („Terminal-Server-System“; z.B. VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147; VwGH 10.5.2010, 2009/17/0202; UVS Vorarlberg 11.1.2010, 1-953/09 [Definition der Zentralseitigkeit durch Begriffsanalyse]; o.A., Glücksspielgesetz⁶, 28; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 37) durchgeführt werden (1067 BlgNR XVII. GP; *Schwartz/Wohlfahrt*, Glücksspielgesetz² § 22 Rz 9; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 § 21 Rz 21). Im Fall der Geräte der Bf. ist die Zentralseitigkeit jedenfalls erfüllt, **die Bf. betreibt Video-Lotterie-Terminals, die sich über Internettechnologie mit Glücksspielautomaten in der Steiermark verbinden.**

Der Grundtatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG erfordert, dass nur Ausspielungen der Glücksspielabgabe unterliegen, an denen die **Teilnahme vom Inland aus** erfolgt. Die bisherige Judikatur zur Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ ist auch für den vorliegenden Fall aufschlussreich. (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 zu UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11; weiters UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 2.2.2015, RV/7103459/12; BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012; BFG 15.12.2016, RV/7104056/2014; BFG 8.5.2017,

RV/7100024/2015). Die Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ stellt auch im Inland auf den Ort ab, an dem der Spielteilnehmer tatsächlich, physisch „vor dem Bildschirm oder mit dem Handy, Smartphone oder Tablett“ oder hier: vor dem „Eingabe-Terminal“ (Video-Lotterie-Terminal) sitzt. § 57 Abs. 3 GSpG wurde an dem Ort, wo sich der Spielteilnehmer am Eingabegerät befindet, verwirklicht und nicht in der Steiermark, auch wenn das Spielergebnis an einem Glücksspielautomaten in der Steiermark generiert wurde, denn auf technische Gegebenheiten kommt es nicht an.

Die Glücksspielabgabepflicht der Bf. als Anbieterin von Spielen über Video-Lotterie-Terminals gründet sich auf § 57 Abs. 1 GSpG iVm § 57 Abs. 3 GSpG, wonach die Glücksspielabgabe für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen beträgt. Insoweit ist dem Glücksspielgesetz zu entnehmen, dass das Rechtsgeschäft Glücksspiel mit unternehmerischer Mitwirkung, wenn dessen Ergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist, der als Glücksspielabgabe bezeichneten Steuer gemäß § 57 GSpG unterliegt. Die Bf. ist gemäß § 59 Abs. 2 GSpG Steuerschuldner, da bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung oder der Vermittler Schuldner der Abgabe nach § 57 GSpG ist. (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 Rn 22). Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG hatte die Bf. als Abgabenschuldner die Glücksspielabgaben 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 abzuführen.

Gleichgültig ist es für die Glücksspielabgaben, ob die Bf. ein in einem anderen Mitgliedstaat oder ein im Inland ansässiges Unternehmen ist. Es gibt keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft, die Ausspielung ist dann glücksspielabgabepflichtig, wenn vom Inland aus daran teilgenommen wird. Bietet die Bf., die ihre Niederlassung in Österreich hat, in Österreich Glücksspiel über Eingabegeräte bzw. Glücksspielautomaten an, so ist sie hinsichtlich der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG nach dem Glücksspielgesetz (Jahresbruttospieleinnahmen mal 30%) sowohl mit dem berechtigten Konzessionär als auch mit jedem anderen Anbieter, der in Österreich seine Niederlassung hat, gleichgestellt.

8. Schlussfolgerungen

Die Bf. bot Glücksspiel über „Eingabe-Terminals“, die sich über Internet mit einem Glücksspielautomaten in der Steiermark, der das Spielergebnis generierte, verbunden, in anderen Bundesländern im Zeitraum vom Jänner 2011 bis Juli 2011 an. Damit erfüllte sie die Voraussetzungen der §§ 57 Abs. 1 iVm § 57 Abs. 3 GSp, denn der Abschluss eines Glücksvertrages im unternehmerischen Bereich über Internettechnologie mittels

Spieleingabegerät (Video-Lotterie-Terminal) ist kein von § 862 ABGB abgehobener Vertragsabschluss und hat dieselbe zivilrechtliche Grundstruktur, nämlich Anbot und Annahme, wie beispielsweise das dem § 57 Abs. 1 GSpG unterliegende Kartenpokerspiel. Aus dem medienneutral formulierten Tatbestandsmerkmal „Teilnahme vom Inland aus“ ergibt sich auch für einen Inlandsfall, der sich internetmäßig über mehrere Bundesländer erstreckt, dass die Ausspielung steuerrechtlich an dem geografisch festlegbaren Ort verwirklicht wird, an dem sich der Spielteilnehmer bei Abschluss des Glücksvertrages tatsächlich physisch befindet, wo er „vor dem Bildschirm, mit dem Handy, Smartphone oder Tablett“ oder hier: vor dem Video-Lotterie-Terminal sitzt.

Da die Bf. eine im Inland ansässige Unternehmung ist und die Spielteilnehmer von einem Ort im Inland aus teilnehmen, liegt ein „reiner Inlandssachverhalt“ vor.

Da der Verfassungsgerichtshof 15.10.2016, E 945/2016ua die Unionsrechtskonformität des Glücksspielgesetzes bestätigte, kann sich für die Bf., die keinen grenzüberschreitenden Tatbestand verwirklicht, auch keine Verfassungswidrigkeit ergeben. In einem vergleichbaren Fall der Glücksspielabgabe – Video-Lotterie-Terminals, die sich mit Glücksspielautomaten in der Steiermark verbinden, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab (Beschluss VfGH 8.6.2017, E 2416/2016 (BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012), da die einschlägigen glücksspielrechtlichen Monopolregelungen und damit auch die §§ 57 ff GSpG nicht dem Unionsrecht widersprechen, weswegen von vornherein keine Gleichheitswidrigkeit infolge Inländerdiskriminierung vorliegt.

Die Bf. erfüllt auch nicht die Merkmale, die notwendig sind, dass ihre Ausspielungen gemäß § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG von den Glücksspielabgaben befreit sind, da die Bf. keine Glücksspielautomaten, sondern Video-Lotterie-Terminals betrieb und sie keine Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 GSpG aF hatte, weswegen die Übergangsbestimmungen des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG nicht zum Tragen kommen.

Die sieben Bescheide gemäß § 201 BAO, mit welchen der Bf. Glücksspielabgabe für die Monate Jänner 2011 bis Juli 2011 vorgeschrieben wurde, bestehen daher zu Recht.

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

9. Zulässigkeit der Revision

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

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision zulässig, da es sich um Glücksspielabgaben handelt und es noch keine „Entscheidung in der Sache selbst“ des Verwaltungsgerichtshofes zu § 57 Abs. 3 GSpG gibt.

10. Sicherstellungsauftrag

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Gemäß § 232 Abs. 2 BAO hat der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) zu enthalten:

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

10.1. Erwägungen zur Beschwerdesache Sicherstellungsauftrag

Ein Sicherstellungsauftrag ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme", die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin

nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (z.B. VwGH 31.1.2002, 96/15/0271; VwGH 26.11.2002, [99/15/0076](#); vgl. Ritz, BAO5, § 232 Tz 8).

Die Erlassung eines [Sicherstellungsauftrages](#) setzt somit die Wahrscheinlichkeit der Entstehung eines noch nicht vollstreckbaren Abgabenanspruches sowie die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus. (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115; VwGH 30.10.2001, 96/14/0170; Ritz, BAO5 § 232 Tz 8 mit Hinweis auf VwGH 4.6.2008, 2005/13/0041; VwGH 4.2.2009, 2006/15/0204; VwGH 4.6.2009, 2007/13/0056; BFG 15.12.2016, RV/7104056/2014).

Das Bundesfinanzgericht hat sich in seinen Erkenntnissen BFG 15.12.2016, RV/7104056/2014; BFG 29.11.2016, RV/5101190/2012 und BFG 22.12.2016, RV/5100424/2013 zur Frage des Sicherstellungsauftrages bei Glücksspielabgaben befasst, unter anderem mit einem mit vorliegendem Sachverhalt vergleichbaren Fall, bei dem sich die Eingabeterminals mit genehmigten Glücksspielautomaten in der Steiermark verbinden.

Da die Bf. als Vertragspartner der Spielteilnehmer keine Berechtigungsverhältnisse hatte, ist sie nach § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG Schuldnerin der Abgaben. Die Schuldner der Abgaben haben diese nach §§ 57 und 58 GSpG jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel zu entrichten, was, wie unter Punkt 2. dargestellt, unterblieb. Zwischenzeitig wurden die dem Sicherstellungsauftrag zugrunde liegenden Glücksspielabgaben aufgrund der vom Steuerberater erstellten Listen festgesetzt und erfolgte die diesbezügliche Entscheidung unter den Punkten 3. bis 8. dieses gegenständlichen „Sammelerkenntnisses“. Damit ist der Abgabenanspruch entstanden, obwohl ein Sicherstellungsauftrag keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraussetzt.

Der Einwand der Bf, dass der in der Begründung Bescheid-Sicherstellungsauftrag unterstellte Sachverhalt von der Behörde nicht ordnungsgemäß ermittelt worden, bzw. nicht korrekt wiedergegeben worden sei, kann daher dahingestellt bleiben. Das Finanzamt hat außerdem, wie oben dargestellt, den von der Bf. dargelegten Sachverhalt (Einvernehmung von Herrn ****GF.*C-GmbH****, die beiden von der Bf. überreichten Gutachten), dass sich ihre Eingabe-Terminals mit Glücksspielautomaten in der Steiermark verbinden, dem Sicherstellungsauftrag zugrunde gelegt.

Der Abgabenanspruch ist somit entstanden, wobei die vorgenommenen Berechnungen zur Höhe von der Bf. in der Berufungs/Beschwerdeschrift nicht in Frage gestellt wurden.

Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung: Sicherstellungsaufträge setzen eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus. Dies liegt vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint. Solche Umstände liegen nach der Judikatur vor allem vor bei drohenden Insolvenzverfahren, Exekutionsführung von dritter Seite, Verhalten, das die tatsächlichen Verhältnisse verschleiert, unerklärlichen Transferierungen, bewusst unklaren Gestaltungen, beharrlicher Vernachlässigung abgabenrechtlicher Pflichten, Vermögensverschiebung ins Ausland bzw. an Verwandte oder dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung. (*Stoll*, BAO-Kommentar § 232, 2399-2401; *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB § 232, 681-682).

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

Die Bf. wendete dagegen nur ein, dass eine solche Begründung nicht stichhaltig sei. Es seien der *Cashflow* und die bestehenden Barmittel heranzuziehen.

Die Gefährdung ergibt sich aus dem Missverhältnis zwischen der Größenordnung der Nachforderung an Glücksspielabgabe und den Vermögensverhältnissen der Bf. Im Bescheid-Sicherstellungsauftrag wurde die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für die Monate Jänner bis Mai 2011 mit 30% der Beträge geschätzt, die in den Umsatzsteuervoranmeldungen angegeben worden waren. Das ergab für fünf Monate einen Betrag von 2,219.834,60 Euro. Das Finanzamt hat jedoch zutreffend die schlechte Kapitalausstattung der Bf. berücksichtigt. Der Bescheid-Sicherstellungsauftrag wurde am 21. Juli 2011 erlassen und am 19. November 2012 wurde der Konkurs über die Bf. eröffnet. Auch dieser Umstand bestätigt die Richtigkeit der Annahme einer Gefährdung der Einbringlichkeit durch das Finanzamt.

Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel begründete den Sicherstellungsauftrag auch damit, dass beim Finanzamt ****(ERTRAGSSTEUERN)**** ein vollstreckbarer Rückstand von 1,395.253,96 Euro bestand, der nur schleppend abgebaut wird.

Dagegen wendete die Bf. ein, dass beim Ertragssteueramt eine aufrechte Ratenvereinbarung bestünde, die von der Bf. pünktlich erfüllt werde. Zusätzlich seien von 250.000 Euro zur Einzahlung gebracht worden.

In den Nachschauaufträgen 20.5.2011 und vom 8.7.2011 wurde vom Finanzamt bereits der Verdacht geäußert, dass ua von Seiten des Geschäftsführers und Entscheidungsträgers im Sinne des § 2 Abs. 1 Verbandsverantwortlichkeitsgesetz die Glücksspielabgabe verkürzt worden sei, da für die Zeiträume Jänner bis Mai 2011 die Glücksspielabgabe weder angemeldet noch abgeführt worden war. Nach dem Vorlagebericht des Finanzamtes, der der Bf. auch zugestellt wurde, ergibt sich, dass ein Finanzstrafverfahren eingeleitet wurde und die Anzeige an die Staatsanwaltschaft erfolgte.

Obwohl der Geschäftsführer laut Firmenbuch seit 2.12.2009 Geschäftsführer war, wusste er nicht, wieviele Eingabe-Geräte von der Bf. zur Erzielung von Einnahmen verwendet würden, ob der Steuerberater die Abrechnungen von den Automatenstandorten direkt oder vom Server beziehe, und auf welche Bank und welche Konten das Geld aus den Automaten eingezahlt werde. Er gab an, nicht einmal ungefähr zu wissen, wie hoch der Umsatz z.B. im April 2011 war.

Bedenkt man, dass der Geschäftsführer einer GmbH (die Bf. ist eine GmbH) diese gerichtlich und außergerichtlich vertritt (§ 18 GmbHG), der Geschäftsführer eben die Funktion hat, im Rahmen des rechtsgeschäftlichen und des Prozessverkehrs der Gesellschaft für diese Erklärungen abzugeben, das heißt, dass Erklärungen des Geschäftsführers als Handeln der Gesellschaft selbst gewertet werden (*Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG3, § 18 Rn 1-7), lässt sich auch aus diesen genannten Angaben des Geschäftsführers eine Gefährdung der Einbringung ableiten. (vgl. BFG 29.11.2016, RV/5101190/2012).

10.2. Ermessen

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechnigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben erhellt nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen - etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit - ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen (VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131, VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042). Angesichts der voraussichtlichen Höhe des Abgabenanspruches und der dargestellten wirtschaftlichen Situation der GmbH kann von einem derartigen Ausnahmefall, der die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht gerechtfertigt erscheinen ließe, keine Rede sein.

10.3. Zusammenfassung

Die Tatbestandsverwirklichung ergibt aus der Entscheidung über die Beschwerde gegen die Glücksspielabgabenbescheide. Die Bf. hat als Schuldnerin der Glücksspielabgaben für die Monate Jänner bis Mai 2011 weder eine Anmeldung abgegeben, noch die Glücksspielabgaben selbstberechnet und abgeführt. Nach dem Vorlagebericht des Finanzamtes, der der Bf. zugestellt wurde, ergibt sich, dass ein Finanzstraßverfahren eingeleitet wurde und eine Anzeige an die Staatsanwaltschaft erfolgte. Die sicherzustellende Glücksspielabgabe wurde in Höhe von 30% der Beträge in den Umsatzsteuervoranmeldungen berechnet (2,219.834,60 Euro), und übersteigen die Höhe des vorhandenen handelsrechtlichen Eigenkapitals der Gesellschaft bei weitem. Dazu kommt, dass zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages beim Ertragssteuerfinanzamt ein vollstreckbarer Rückstand von 1,395.253,96 Euro bestand, der nur sehr schleppend abgebaut wurde. Eineinhalb Jahre nach dem Sicherstellungsauftrag wurde der Konkurs über die Bf. eröffnet und die Firma der Bf. wurde am 27.8.2014 im Firmenbuch gelöscht. Eine objektive Gefährdung der Einbringung war damit gegeben.

Angesichts der voraussichtlichen Höhe des Abgabenanspruches und der dargestellten wirtschaftlichen Situation der Bf. war die Sicherstellung iSd § 20 BAO zweckmäßig. Der Geschäftsführer gab an, nicht zu wissen, wie viele Glücksspiel-Eingabe-Terminals von der GmbH (Bf.) zur Erzielung von Einnahmen verwendet würden, ob der Steuerberater die Abrechnungen von den Automatenstandorten direkt oder vom Server beziehe, und auf welche Bank und welche Konten das Geld aus den Automaten eingezahlt werde, sowie nicht einmal ungefähr zu wissen, wie hoch der Umsatz z.B. im April 2011 war. Für Billigkeitserwägungen war angesichts dieser Aussagen und der Einstellung des Geschäftsführers zu seiner Verantwortlichkeit, die Glücksspielabgaben zu entrichten, kein Raum.

Der Sicherstellungsauftragsbescheid wurde zu Recht erlassen. Aus all diesen Gründen war der Berufung/Beschwerde der Erfolg zu versagen.

11. Nichtzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da im gegenständlichen Verfahren betreffend Sicherstellungsauftrag die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115; VwGH 30.10.2001, 96/14/0170; VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042, VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131, VwGH 4.6.2008, 2005/13/0041; VwGH 4.2.2009, 2006/15/0204; VwGH 4.6.2009, 2007/13/0056) und

die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof **nicht zulässig**.

Wien, am 21. November 2017