



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Betrieb von Glücksspielautomaten, N., vertreten durch Feilenreiter & Co WirtschaftsprüfungsgesmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 8962 Gröbming, Wiesackstraße 624, vom 5. August und 11. November 2005, sowie 3. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 23. November 2006 und 31. Jänner 2007 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung festgestellt, dass das Urteil des EuGH vom 17.2.2005, C-453/02, „Linneweber“, keine unmittelbare Auswirkung auf die derzeitige österreichische Rechtsauslegung habe und daher Glücksspielumsätze von Unternehmern, die nicht im Besitze einer Spielbankenkonzession gemäß § 21 Glücksspielgesetz seien, weiterhin der Umsatzsteuerpflicht unterliegen (vgl. Niederschriften vom 27. Juli und 25. Oktober 2005 über das Ergebnis der Außenprüfung betr. die UVA-Zeiträume Jänner bis Mai und Juni bis August 2005).

Gegen die auf dieser Basis erlassenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Kalendermonate Jänner bis einschließlich August 2005 hat der Berufungswerber (Bw.) mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Die Rechtsauffassung, dass es dem Gemeinschaftsrecht widerspreche, wenn idente Sachverhalte unterschiedlich behandelt würden, spiegle sich im Urteil des EuGH vom 17.2.2005, C-453/02 und C-462/02, „Linneweber“ und „Akritidis“, wider. Darin bringe der Gerichtshof klar zum Ausdruck, dass die jetzige österreichische Gesetzeslage dem Gemeinschaftsrecht widerspreche.

Selbst nach Inkrafttreten des Ausspielungsbesteuerungsänderungsgesetzes könne diese Ungleichheit nicht beseitigt werden. Durch die geplanten Änderungen würden rückwirkend einerseits sämtliche Umsätze steuerpflichtig, auf der anderen Seite würden die bisher befreiten konzessionierten Spielbanken von anderen Abgaben befreit. Damit ergebe sich für die konzessionierten Spielbanken ein Nullsummenspiel. Dies ändere jedoch nichts an der Tatsache, dass die konzessionierten Spielbanken bisher keine Umsatzsteuer entrichtet hätten, währenddessen die Bw. Umsatzsteuer entrichtet habe. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise habe sich an der bisherigen Ungleichbehandlung durch die geplanten Gesetzesänderungen nichts geändert, womit die Berufung auch für den Fall des Inkrafttretens des Ausspielungsbesteuerungsänderungsgesetzes aufrecht bleibe.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt wie folgt begründet:

Der EuGH habe mit Urteil vom 17.2.2005, C-453/02 und C-462/02, entschieden, dass die Umsätze von Glücksspielen in einer konzessionierten Spielbank nicht anders behandelt werden dürften als jene außerhalb einer konzessionierten Spielbank. Bis zu diesem Urteil seien die Umsätze außerhalb einer konzessionierten Spielbank umsatzsteuerpflichtig und jene in einer konzessionierten Spielbank umsatzsteuerbefreit (aber spielbankabgabepflichtig in Höhe von 48 %) behandelt worden.

Mit BGBl. I Nr. 105/2005, sei nunmehr klargestellt worden, dass gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. dd UStG 1994 die Umsätze der Betriebe von Spielbanken, denen eine Bewilligung gemäß § 21 Glücksspielgesetz erteilt worden sei, von der Umsatzsteuer befreit seien. Nicht befreit seien jedoch nach wie vor Umsätze aus den Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten sowohl für private Aufsteller als auch für konzessionierte Spielbanken. Somit seien die Glücksspielumsätze des Bw., mangels Vorliegens einer Bewilligung gemäß § 21 Glücksspielgesetz, dem Normalsteuersatz in Höhe von 20 % zu unterwerfen.

Dagegen hat der Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und ergänzend Nachstehendes ausgeführt:

Gemäß Art. 13 Teil B Buchstabe f) der 6. EG-RL könnten die Mitgliedstaaten Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden, von der Umsatzsteuer befreien. In Österreich wären nach geltender Rechtslage Glücksspielumsätze mit Spielautomaten einer

konzessionierten Spielbank umsatzsteuerfrei gewesen, während nicht konzessionierte Geräteaufsteller damit der Umsatzsteuerpflicht unterlegen gewesen wären. Der EuGH habe diese ungleiche Behandlung im vorhin zitierten Urteil als gemeinschaftsrechtswidrig abgelehnt. Es sei gleichheitswidrig, wenn die Glücksspielautomatenumsätze von nicht konzessionierten Betreibern umsatzsteuerpflichtig sind, während die Glücksspielautomatenumsätze von konzessionierten Betreibern unecht umsatzsteuerbefreit sind.

Durch die Änderung des Umsatzsteuergesetzes mit 26. August 2005 werde rückwirkend ab 1. Jänner 1999 eine generelle Umsatzsteuerpflicht für Glücksspielautomatenumsätze eingeführt. Gleichzeitig werde aber im Glücksspielgesetz die Spielbankabgabe im § 28 Abs. 3 für konzessionierte Betreiber dergestalt herabgesetzt, dass das Aufkommen aus der Umsatzsteuer und die Herabsetzung der Spielbankabgabe neutral sei. Somit bleibe im Ergebnis die Ungleichheit für die Vergangenheit bestehen und es werde der Spruch des EuGH unterlaufen. Die konzessionierten Betreiber müssten zwar rückwirkend Umsatzsteuer bezahlen, erhielten jedoch im Gegenzug eine andere Abgabe gutgeschrieben, wodurch es bei ihnen zu keinem Zahlungsfluss komme. Wirtschaftlich betrachtet könne das keine Gleichstellung sein und es sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise festzustellen, dass für die Vergangenheit bis zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes mit 26. August 2005 nach wie vor eine ungleiche Behandlung stattgefunden habe, weshalb das Umsatzsteuergesetz bis zu diesem Zeitpunkt gemeinschaftsrechtswidrig und daher nicht anzuwenden sei. Eine rückwirkende gesetzliche Änderung, mit der eine Abgabe erhoben werde, jedoch eine andere gutgeschrieben werde, sodass sich wirtschaftlich betrachtet nichts ändere, vermöge an der Ungleichbehandlung und damit an der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit nichts zu ändern, weshalb die Umsätze von Jänner bis August 2005 unecht umsatzsteuerfrei zu behandeln seien.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004, in dem das Finanzamt unter Hinweis auf die Änderung des UStG 1994 durch das BGBl. I Nr. 105/2005 die Glücksspielumsätze dem Normalsteuersatz in Höhe von 20 % unterworfen und die entsprechende Vorsteuer gewährt hat, hat der Bw. ebenfalls das Rechtsmittel der Berufung erhoben und bezüglich der Begründung auf die Berufungen gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Kalendermonate Jänner bis August 2005 verwiesen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Bezüglich der Berufungen vom 5. August und 11. November 2005 gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide vom 3. August 2005 für die Kalendermonate Jänner bis Mai 2005 und vom 2. November 2005 für die Kalendermonate Juni bis August 2005 ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht Folgendes auszuführen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für bestimmte Kalendermonate zwar in vollem Umfang anfechtbar, hat aber insoweit einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als er durch die Erlassung eines Umsatzsteuerjahresbescheides, der den gleichen Zeitraum (mit-) umfasst, außer Kraft gesetzt wird, sodass er ab der Erlassung des Veranlagungsbescheides keine Rechtswirkungen mehr entfalten kann (vgl. Beschluss des VwGH 13.9.2006, 2002/13/0066 und die dort für viele zitierten Beschlüsse des VwGH 16.9.2003, 2000/14/0117; VwGH 30.4.2003, 97/13/0099; VwGH 22.11.2001, 98/15/0096 und VwGH 30.5.2001, 2000/13/0011).

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung gemäß § 274 BAO idF des AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.

An die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tretende Bescheide sind insbesondere Umsatzsteuerveranlagungsbescheide (§ 21 Abs. 4 UStG 1994), die an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden (§ 21 Abs. 3 UStG 1994) treten [vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 274, Tz 2 und die dort zitierte Literatur].

Da demnach durch den am 31. Jänner 2007 ergangenen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2005 die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide vom 3. August 2005 für die Kalendermonate Jänner bis Mai 2005 und vom 2. November 2005 für die Kalendermonate Juni bis August 2005 außer Kraft gesetzt worden sind und der Veranlagungsbescheid an ihre Stelle getreten ist, gelten die (inhaltlich völlig gleichlautenden) Berufungen vom 5. August und 11. November 2005 als auch gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2005 gerichtet.

Gemäß Art. 13 Teil B Buchstabe f) der 6. EG-RL befreien die Mitgliedstaaten unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden, von der Steuer.

Nach dem Urteil des EuGH vom 17.2.2005, C-453/02, „Linneweber“, ist Art. 13 Teil B Buchstabe f) der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass er nationalen Rechtsvorschriften entgegensteht, wonach die Veranstaltung oder der Betrieb von Glücksspielen und Glücksspielgeräten aller Art in zugelassenen öffentlichen Spielbanken steuerfrei ist, während diese Steuerbefreiung für die Ausübung der gleichen Tätigkeit durch Wirtschaftsteilnehmer, die nicht Spielbankbetreiber sind, nicht gilt.

Zufolge § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d) sublit. dd) UStG 1994 in der Fassung des Ausspielungsbesteuerungsänderungsgesetzes (ABÄG), BGBl. I Nr. 105/2005 (wirksam ab 1. Jänner 1999) sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen, die mit dem Betrieb von Spielbanken, denen eine Bewilligung gemäß § 21 Glücksspielgesetz erteilt wurde, unmittelbar verbundenen Umsätze, ausgenommen Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten, steuerfrei.

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte den Berufungen aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Nach der für die Streitjahre 2004 und 2005 anzuwendenden Fassung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d) sublit. dd) UStG 1994 sind Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten, auch wenn sie von konzessionierten Spielbanken betrieben werden, jedenfalls steuerpflichtig. Damit trägt das UStG 1994 der vom EuGH im vorhin zitierten Urteil unter Rn. 24 der Begründungserwägungen geforderten Verpflichtung der Mitgliedstaaten den Grundsatz der steuerlichen Neutralität – Verbot, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln – zu beachten, Rechnung. Denn Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten sind demnach unabhängig davon, ob sie von konzessionierten Spielbanken oder von Unternehmern, die nicht Spielbankbetreiber im Sinne des § 21 Glücksspielgesetzes sind, veranstaltet werden, jedenfalls umsatzsteuerpflichtig.

Die vom Bw. in diesem Zusammenhang mit Rücksicht auf die rückwirkende Einführung der Umsatzsteuerpflicht derartiger Umsätze für konzessionierte Spielbankbetreiber relevierte Gemeinschaftsrechtswidrigkeit ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ab 1. Jänner 1999 aus nachstehenden Erwägungen nicht gegeben:

Gerade durch die Einführung der Steuerpflicht der in Rede stehenden Umsätze auch für konzessionierte Spielbankbetreiber wird dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität im Sinne einer Gleichbehandlung gleichartiger Umsätze Rechnung getragen. Aus der Tatsache, dass aus Gründen der Vermeidung einer Doppelbelastung mit der Einführung der Umsatzsteuerpflicht die bestehende Spielbankabgabe entsprechend gesenkt wurde, kann nichts für den Bw. gewonnen werden. Denn für die umsatzsteuerliche Beurteilung der in Rede stehenden Umsätze des Bw. ist einzig und allein der Tatbestand des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d) sublit. dd) UStG 1994 idF ABÄG, BGBl. I Nr. 105/2005, der die Umsatzsteuerpflicht von Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten auch für Betreiber von konzessionierten Spielbanken normiert, entscheidend. Die Rückwirkung erscheint zulässig, da die Besteuerung zulässig ist (die 6. EG-RL verpflichtet nicht zur Befreiung sämtlicher Glücksspiele), durch die Regelung ein Verstoß gegen das Gebot der Neutralität rückwirkend

geheilt wird und kein schutzwürdiger Vertrauenstatbestand vorliegt, da aus der rechtmäßigen Besteuerung keine höhere Steuerbelastung erfolgt. Allerdings konnten die Spielbanken darauf vertrauen, neben der Spielbankabgabe nicht noch zusätzlich mit Umsatzsteuer belastet zu werden. Der Steuersatz der Spielbankabgabe wurde daher gleichzeitig in der Weise geändert, dass die steuerliche Belastung der Spielbanken mit Umsatzsteuer und Spielbankabgabe gleich bleibt (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d, Anm. 40, Juli 2006 und wohl auch Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 6, Tz 282).

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 3. April 2007