

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat am 13. Jänner 2015 durch die Vorsitzende Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber (Berichterstatterin) und die weiteren Senatsmitglieder Richter Johann Jungwirth gemäß § 12 Abs. 5 BF GG, Dr. Otto Farny und KR Christian Gerzabek in der Beschwerdesache Bf. vertreten durch PwC Pricewaterhouse Coopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Erdbergstrasse 200, 1030 Wien, gegen

1. die Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO vom 27.9.2012 für die Monate Mai 2011, Juli 2011 bis März 2012 (BFG Zahnen RV/7103459/2012);
2. die Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO vom 20.12.2012 für die Monate April 2012 bis August 2012 (BFG-Zahlen: RV/7100365/2013, RV/7100366/2013, RV/7100367/2013, RV/7100368/2013, RV/7100369/2013);
3. die Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO vom 8.5.2013 für die Monate September 2012 bis Dezember 2012 (BFG-Zahlen: RV/7101522/2013);
4. die Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO vom 3.9.2013 für die Monate Jänner bis April 2013 (BFG Zahlen RV/7102637/2013);
5. die Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO vom 24.7.2014 für die Monate Mai 2013 bis Dezember 2013 (BFG Zahnen RV/7104075/2014, RV/7104076/2014, RV/7104077/2014, RV/7104078/2014, RV/7104079/2014, RV/7104080/2014, RV/7104081/2014);

des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, alle zur StNr. x1 , betreffend § 57 Abs. 3 GSpG nach mündlicher Verhandlung in der Sitzung am 13.Jänner 2015 zu Recht entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide bleiben aufrecht.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (Bf.) wendet gegen die Selbstberechnung der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG ein, es verstöße nicht gegen das Glücksspielmonopol, wenn die Bf. ohne Konzession gemäß § 14 GSpG und ohne landesrechtliche Bewilligung den Spielteilnehmern Spiele über Terminals, die sich mit Spielautomaten in welchen das Spielergebnis getroffen wird, verbinden, anbietet. Das Glücksspielmonopol sei verfassungs- und unionsrechtswidrig, da es innerstaatlich gegen den Gleichheitsgrundsatz und die Freiheit der Erwerbstätigkeit und unionsbezogen gegen die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit verstöße, was von den nationalen Gerichten zu beurteilen sei.

Im Einzelnen geht es der Bf. um folgende Fragen:

1. Welche Auswirkungen hätte eine allfällige Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols gemäß § 3 GSpG wegen Beschränkung der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit, die „sofort“ wahrgenommen werden müsste, auf die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG?
2. Liegt eine verfassungswidrige bzw. unionsrechtswidrige Ungleichbehandlung zwischen Konzessionär und Nichtkonzessionär vor, wenn – wie 6. - der Konzessionär gemäß § 14 GSpG 25% Glücksspielabgabe, der Konzessionär gemäß § 21 bzw. § 22 GSpG mit 30% Spielbankabgabe und der Nichtkonzessionär mit 30% Glücksspielabgabe belastet ist?
3. Ist die Erhebung von Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG Folge eines verbotenen Eingriffes in das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG?
4. Welche Auswirkungen hätte eine allfällige Verfassungswidrigkeit des Glücksspielmonopols gemäß § 3 GSpG wegen Eingriffes in das Grundrecht der Erwerbsfreiheit, die der Verfassungsgerichtshof feststellen muss, auf die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG?
5. Ist die Übergangsregelung gemäß § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG idF 73/2010, wonach die landesrechtlichen Bewilligungen für Glücksspielautomaten iSd § 2 Abs. 3 GSpG iVm § 4 Abs. 2 GSpG idF vor 54/2010 und 73/2010 mit 31.12.2014 ihre Gültigkeit verlieren, verfassungswidrig?
6. Löst der Abschluss von Glücksverträgen (hier: Ausspielungen) über ein Eingabegerät (Video-Lotterie-Terminal), welches mit einem bewilligten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland elektronisch verbunden ist, bei einem Nichtkonzessionär 30% Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG aus?

Überblick:

1. Verfahren (chronologische Darstellung)
  - 1.1. Verfahrensablauf zu Rs/7100015/2012 und RV/7103459/2012 Zeitraum Februar 2011 bis März 2012
  - 1.2. Verfahrensablauf zu RV/7100365/2013, RV/7100366/2013, RV/7100367/2013, RV/7100368/2013, RV/7100369/2013 Zeitraum April bis August 2012

1.3. Verfahrensablauf zu RV/7101522/2013 Zeitraum September bis Dezember 2012  
1.4. Verfahrensablauf zu RV/7102637/2013 Zeitraum Jänner bis April 2013  
1.5. Verfahrensablauf zu RV/7104075/2014, RV/7104076/2014, RV/7104077/2014,  
RV/7104078/2014, RV/7104079/2014, RV/7104080/2014, RV/7104081/2014 Zeitraum Mai  
2013 bis Dezember 2013

## 2. Verhandlungen

2.1. Erörterungstermin gemäß § 269 Abs. 3 BAO vor dem Bundesfinanzgericht am 17.  
November 2014

2.2. Mündliche Verhandlung vor dem Senat (13.1.2015)

## 3. Sachverhalt

4. Glücksspielgesetzliche Bestimmungen

5. Rechtliche Erwägungen

5.1. Ausgangssituation

5.2. Ordnungspolitischer Teil des Glücksspielgesetzes - Glücksspielmonopol

5.3. Zuständigkeiten

5.4. § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG erhebt nur bestimmte Glücksverträge ieS zu  
seinem Regelungsinhalt und bezeichnet sie als Ausspielungen

5.5. Abgabenrechtlicher Teil des Glücksspielgesetzes – Glücksspielabgaben (§ 13a FAG)

5.5.1 Die Verschränkungen zwischen Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59  
GSpG und den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG

5.5.2. Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für Ausspielungen über einen Video-  
Lotterie-Terminal, Unterschied zwischen Glücksspielautomat und Video-Lotterie-Terminal

5.5.3. Verhältnis der Glücksspielabgaben - mit Ausblick auf das Gebührengesetz - zur  
Konzessionsabgabe und zur Spielbankabgabe

5.6. Die von der Bf. behauptete Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit des  
Glücksspielmonopols hätte keine Auswirkungen auf die Glücksspielabgaben

5.6.1. Judikatur des EuGH (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 174).

5.6.2. Literatur und Judikatur, die zum Schluss kommt, dass das österreichische  
Glücksspielmonopols unionsrechtswidrig ist

5.6.3. Präjudizialität infolge der mittelbaren Durchgriffsmöglichkeit des § 57 Abs. 4 GSpG

5.6.4. Das österreichische Glücksspielmonopol ist aus Sicht der Gebühren und  
Verkehrsteuern unionsrechtskonform

5.6.5. Erwägungen zu weiteren Einwendungen der Bf.

5.7. Verfassungskonformität des Glücksspielmonopols im Hinblick auf die Grundfreiheit  
der Erwerbstätigkeit.

5.8. Verfassungskonformität der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG?

6. Die über die Terminals der Bf. abgeschlossenen Glücksverträge verwirklichen § 57 Abs.  
3 GSpG

7. In Gegenüberstellung zu den anfangs angeführten Punkten 1. bis 6. ergeben sich diese  
Aussagen

8. Zusammenfassung

9. Schlussfolgerung

## 10. Zulassung der Revision

Bemerkt wird, dass die Verfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) betreffend Glücksspielabgabenbescheide über die Monate Mai 2011, Juli 2011 bis April 2013 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.“

### 1. Verfahren (chronologische Darstellung)

#### Kurzdarstellung des Verfahrens

Die Bf. ist eine in A ansässige Unternehmung, die in Österreich im Bereich der Glücksspielautomataufstellung tätig ist. Sie bot im Zeitraum Februar 2011 bis Dezember 2013 Glücksspiele im Internet an, welche von österreichischen Vermittlern über Terminals, die in Burgenland, Niederösterreich, Oberösterreich und Wien aufgestellt worden und den Spielteilnehmern zugänglich waren, an. Die Bf. hat weder eine Konzession gemäß § 14 GSpG („Lotterienkonzession“) noch für die Terminals eine landesrechtliche Bewilligung gemäß § 5 GSpG („Glücksspielautomatenbewilligung“).

Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (in der Folge „Finanzamt“) erfuhr erstmalig davon am 20.5.2011 über eine Anzeige vom Finanzamt B.

Mit Schreiben vom 20.6.2011 beantragte die Bf. die Zuweisung einer Steuernummer zur Erklärung bzw. Entrichtung der Glücksspielabgabe, legte eine Abrechnung der Glücksspielabgabe (Formular GSp 50-EDV) für ihre Automaten/Terminals für den Monat Mai 2011 bei und ersuchte um Erlassung eines Bescheides gemäß § 201 BAO. Das wiederholte sich für den gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum Juli 2011 bis Dezember 2013. Am 11.11.2011 legte die Bf. ein Gutachten über das „DET-System vor.

Hinsichtlich der Erlassung der Bescheide gemäß § 201 BAO betreffend

Glücksspielabgabe für die Monate Februar, März, April und Juni 2011 ging die Zuständigkeit aufgrund eines Devolutionsantrages der Bf. auf die Rechtsmittelinstanz über. Die erstmaligen Festsetzungen erfolgten mit Erkenntnis BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und sind nicht mehr Gegenstand dieses Verfahrens.

Das Finanzamt führte hinsichtlich der Glücksspielabgaben bei der Bf. vor den jeweiligen Bescheiderlassungen Außenprüfungen durch (z.B. Schlussbesprechungen vom 25.7.2012, ua).

Das Finanzamt erließ die Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO vom 27.9.2012 für die Monate Mai 2011, Juli 2011 bis Dezember 2011 und Jänner 2012 bis März 2012, in welchen es die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG mit 30%

der Jahresbruttospielenahmen festsetzte. Dagegen wurde am 9.10.2012 Berufung/Beschwerde erhoben. Eingewendet wurde, dass es sich bei den Glücksspielapparaten um Terminals zu einem Glücksspielapparat in der Steiermark handle, weswegen auch keine Glücksspielabgabe anfalle. Weiters wurde Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols geltend gemacht. (BFG Zahlen RV/7103459/2012).

Das Finanzamt erließ die Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO vom 20.12.2012 für die Monate April 2012 bis August 2012, dagegen wurde am 7.1.2013 Berufung/Beschwerde erhoben. (BFG-Zahlen: RV/7100365/2013, RV/7100366/2013, RV/7100367/2013, RV/7100368/2013, RV/7100369/2013).

Das Finanzamt erließ die Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO vom 8.5.2013 für die Monate September 2012 bis Dezember 2012, dagegen wurde am 17.6.2013 Berufung/Beschwerde erhoben. (BFG-Zahlen: RV/7101522/2013).

Das Finanzamt erließ die Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO vom 3.9.2013 für die Monate Jänner bis April 2013 dagegen wurde am 7.10.2013 Berufung/Beschwerde erhoben. (BFG Zahlen RV/7102637/2013);

Das Finanzamt erließ die Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO vom 24.7.2014 für die Monate Mai 2013 bis Dezember 2013 (BFG Zahlen RV/7104075/2014, RV/7104076/2014, RV/7104077/2014, RV/7104078/2014, RV/7104079/2014, RV/7104080/2014, RV/7104081/2014).

In allen diesen Fällen wurde von der Bf. mündliche Verhandlung vor dem Senat beantragt. Das Finanzamt erließ keine Beschwerdevorentscheidungen, sondern gab sehr umfangreiche Stellungnahmen im Vorlagebericht an die Rechtsmittelinstanz ab, die der Bf. auch zugestellt wurden.

Mit Eingabe vom 3.9.2014 ersuchte die Bf. beim Bundesfinanzgericht um Anberaumung eines Erörterungstermines gemäß § 269 Abs. 3 BAO.

Das Bundesfinanzgericht hielt mit einem Vorbereitungsvorhalt vom 28.10.2014 die sachlichen und rechtlichen Erwägungen, unvorgreiflich der Ergebnisse des Erörterungstermines, der Bf. und dem Finanzamt vor.

Das Erörterungsgespräch fand am 17.11.2014 mit der Bf. und dem Finanzamt statt.

Das Bundesfinanzgericht hielt mit einem Vorbereitungsvorhalt vom 21.11.2014 die sachlichen und rechtlichen Erwägungen, unvorgreiflich der Ergebnisse der mündlichen Senatsverhandlung, der Bf. und dem Finanzamt vor.

Die Bf. ersuchte um Einvernahme der zwei Zeugen (C C1 und D D1).

Die beantragte Einsicht der Bf. in die Finanzamtsakten fand am 9.1.2015 im Finanzamt statt.

Am 13.1.2015 wurde die mündliche Verhandlung vor dem Senat abgehalten.

#### Detaillierte Darstellung des Verfahrens

Das Finanzamt erhielt am 20.5.2011 eine „Kontrollmitteilung Glücksspiel“ vom Finanzamt B mit folgenden Angaben:

Im Zuge der Kontrolle nach dem Glücksspielgesetz am 13.5.2011 wurden zwei Glücksspielgeräte „x2 (FANr. 1) x3 (FANr. 2) gemäß den Bestimmungen nach §§ 50

ff GSpG zur Anzeige gebracht und beschlagnahmt, da mit diesen beiden Automaten wiederholt verschiedene Walzenspiele, Kartenpokerspiele, Zahlenratespiele und Kartenspiele mit anderen Symbolen durchgeführt wurden. Die Bf. wurde über einen Aufkleber auf der Rückseite der Automaten eruiert.

Die Erhebungsorgane des Finanzamtes B ermittelten folgenden Spielablauf: Gerät FANr. 1: Virtuelles Walzenpiel mit der Bezeichnung „Magic of Fire“ mit einem Höchsteinsatz von 9,50 Euro pro Einzelspiel, dem ein Höchstgewinn von 20 Euro und 1998 Supergames gegenüberstand. Gerät FANr. 2: Virtuelles Walzenspiel mit der Bezeichnung „Wild Seven“, mit einem Höchsteinsatz von 9,50 Euro pro Einzelspiel, dem ein Höchstgewinn von 20 Euro und 998 Supergames gegenüberstand. Durch Antippen des entsprechenden Logos am Touch-Screen-Bildschirm oder Tastenbedienung konnte das gewählte Glücksspiel zur Durchführung aufgerufen werden. Der Spielteilnehmer konnte nur einen Einsatz und den dazugehörenden Gewinnplan auswählen und die Start-Taste bestätigen. Bei dem dadurch ausgelösten Walzen- oder Kartenspiel wurden für die Dauer einer Sekunde die am Bildschirm dargestellten Symbole ausgetauscht oder ihre Lage verändert. Die neue Symbolkombination konnte nun einer im Gewinnplan dargestellten Kombination entsprechen, womit ein Gewinn eingetreten wäre, oder eben nicht, womit ein Verlust eingetreten wäre. Bei den Zahlenratespielen wurden 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. Die Spiele konnten an den beiden Geräten nur nach Eingabe von Geld durchgeführt werden. Die möglichen Einsätze betrugen mindestens 0,25 Euro und höchstens 9,50 Euro pro Einzelspiel. Für jedes Spiel wurde ein Mindesteinsatz bedungen, der durch Tastenbetätigung gesteigert werden konnte. Im jeweiligen Gewinnplan wurden die mit dem gesteigerten Einsatz gestiegenen Gewinne in Verbindung mit bestimmten Symbolkombinationen in Aussicht gestellt. Mit jeder Spieldurchführung durch Betätigung der Start-Taste wurde der gewählte Einsatz vom Spielguthaben abgezogen.

Die Erhebungsorgane des Finanzamtes ermittelten zur Person der Bf., dass sie

- keine Konzession des Bundesministers für Finanzen zum Betrieb von Glücksspielen und
- keine landesrechtliche Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 GSpG iVm § 5 GSpG habe.

Die Erhebungsorgane des Finanzamtes ermittelten zur rechtlichen Einordnung dieser Spiele, dass

- wegen Überschreitens der Freigrenze keine Ausnahme vom Glücksspielmonopol gemäß § 4 GSpG vorliegt und
- die Wertgrenzen iSd § 5 GSpG (maximale Einsatz- und Gewinnmöglichkeiten) mangels landesrechtliche Bewilligung ohne Belang sind.

#### 1.1. Verfahrensablauf zu Rs/7100015/2012 und RV/7103459/2012

Zeitraum Februar 2011 bis März 2012

Mit Schreiben vom 20.6.2011 beantragte die Bf. die Zuweisung einer Steuernummer zur Erklärung bzw. Entrichtung der Glücksspielabgabe. Beigelegt war eine Abrechnung der Glücksspielabgabe (Formular GSp 50-EDV) für ihre Automaten für den Monat Mai 2011:

Weiters wurde der Antrag gestellt, die Glücksspielabgabe für Mai 2011 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid festzusetzen.

Über Anfrage des Finanzamtes vom 1.7.2011 gab die Bf. am 18.7.2011 die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe für den Zeitraum 1-4/2011 bekannt und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für Februar, März und April 2011 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid festzusetzen. Die Verfahren betreffend Glücksspielabgaben Februar, März, April und Juni 2011 sind nicht Gegenstand dieser Verfahren und wurde bereits mit Erkenntnis BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 darüber entschieden.

Mit Schreiben vom 22.8.2011 teilte die Bf. mit, dass sie die Glücksspielabgabe für den Monat Juli 2011 (48.664,58 Euro) bezahlt habe und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für Juli 2011 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid festzusetzen. Mit Schreiben vom 20.9.2011 teilte die Bf. mit, dass sie die Glücksspielabgabe für den Monat August 2011 (48.487,39 Euro) bezahlt habe und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für August 2011 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid festzusetzen.

Mit Schreiben vom 20.10.2011 teilte die Bf. mit, dass sie die Glücksspielabgabe für den Monat September 2011 (70.777,80 Euro) bezahlt habe und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für September 2011 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen,

- da von den Terminals weder eine Teilnahme an vom Inland aus angebotenen verbotenen Ausspielungen iSd § 2 Abs. 4 GS<sub>P</sub>G,
- noch die Teilnahme an einer Ausspielung, für die eine Konzession oder Bewilligung nach dem Glücksspielgesetz nicht erteilt wurde und die nicht vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 GS<sub>P</sub>G ausgenommen ist, möglich sei.

Mit Schreiben vom 11.11.2011 ersuchte das Finanzamt um Übermittlung sämtlicher Abrechnungsbelege aller Automaten in Kopie für den Zeitraum Jänner bis November 2011. Mit Schreiben vom 21.11.2011 teilte die Bf. mit, dass sie die Glücksspielabgabe für den Monat Oktober 2011 (55.904,20 Euro) bezahlt habe und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für Oktober 2011 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

Mit Schreiben vom 20.12.2011 teilte die Bf. mit, dass sie die Glücksspielabgabe für den Monat November 2011 (66.021,63 Euro) „lediglich unter Vorbehalt“ bezahlt habe, „da für den vorliegenden Sachverhalt eine derartige Abgabe nicht anfalle“ und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für November 2011 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

Zum Ersuchen des Finanzamtes vom 11.11.2011 legte die Bf. am 23.12.2011 ein Gutachten des Herrn E E1, MBA (IT-Consultant und allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Informationstechnologie) und teilte folgendes mit:  
Sie sei der Rechtsauffassung, dass eine Glücksspielabgabe nicht anfalle, da keine Ausspielungen in Form von elektronischen Lotterien iSd § 12 GS<sub>P</sub>G vorlägen, sondern Ausspielungen über Eingabeterminals, die es ermöglichen, an Ausspielungen teilzunehmen. Diese Ausspielungen würden auf in der Steiermark befindlichen

landesrechtlich genehmigten Glücksspielautomaten gemäß § 2 Abs. 3 GSpG iVm § 4 Abs. 2 GSpG idF vor dem BGBl. I 2010/54 und BGBl. I 2010/73 stattfinden, auf die die Übergangsregelung gemäß § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG idF BGBl. I 2010/73 Anwendung finde. Die Ausspielung finde dort statt, wo das Spielergebnis generiert werde, d.h. in der Steiermark, weswegen der Ort der Aufstellung der Eingabeterminals völlig unerheblich sei. Das Glücksspielgesetz enthalte keine Bestimmung, dass Spielergebnisse von landesrechtlich genehmigten Glücksspielautomaten, die nicht zentralseitig generiert seien, nicht an andere Bundesländer übertragen werden dürften. Da z.B. nach § 5a Abs. 3 Stmk. Veranstaltungsgesetz der Gewinn nicht vom Glücksspielautomat selbst, sondern auch auf andere Weise ausgefolgt werden könne, dürfe die Ausgabe des Gewinnes auch bundesländerübergreifend durchgeführt werden. 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.

Da nach Ansicht der Bf. kein Eingriff in das Glücksspielmonopol des Bundes vorliege scheide die Erhebung von Glücksspielabgaben und damit die Anwendung des § 57 GSpG aus. Werde dennoch von der Finanzverwaltung davon ausgegangen, dass im vorliegenden Fall Glücksspielabgabe abzuführen sei, liege infolge verfassungsrechtlichen Verstoßes auch ein Verstoß gegen das Unionsrecht vor.

Vor dem Zeitraum Februar 2011 bis November 2011 seien keine Geschäftsaktivitäten erfolgt.

Privatgutachten über Aufbau des „DET-Systems“:

Das DET-System bestehe grundsätzlich aus drei Hauptkomponenten, Annahmematerial, Spielmaschinen und einer Vielzahl an Routern, bestehend aus Standard PC, bzw. Router Hardware. Als Betriebssystem werde Linux und als Programmiersprache C++ verwendet. Möchte ein Spielteilnehmer einen Annahmeterminal benutzen, lade er den Betrag mittels Banknotenleser auf. Im System werde dann über einen freien Router ein unbespieltes Muttergerät gesucht und der Annahmeterminal mittels verschlüsselter Verbindung (Blowfish Algorythmus) mit dem Muttergerät verbunden. Wenn das Geld aufgebraucht sei, werde die Verbindung wieder getrennt.

Der Annahmeterminal bekomme über einen der in Verwendung stehenden Routern die generierten Zufallszahlen und die damit verbundene Spielentscheidung des konzessionierten Muttergerätes. Am Terminal werde nur mehr das Ergebnis angezeigt, aber keine Entscheidung über den Ausgang des Spiels wird am Terminal getroffen. Die Router dienten dabei nur als Vermittler für das gesamte System. Die Annahmegeräte seien von ihrer Funktion her nur interaktive Video-Betrachter auf denen die Software nur angezeigt werde und bestünden aus einem Touchscreen, einen weiteren Anzeigenmonitor sowie Tasten und Notenleser.

Die Muttergeräte seien herkömmliche Spielautomaten, auf welchen die Zufallszahlen berechnet und somit die Entscheidung über das Spiel stattfinde. Die Bildschirminformation werde vom Muttergerät auf den Annahmeterminal mittels Video- Streams übertragen. Der auf den Routern verankerte IO Servicedienst aktiviere die Tasten, Lampen und den Notenleser, sodass diese Elemente immer synchron seien.

Weiters legte die Bf. eine Verständigung der Stadt Graz, Referat Gewerbeverfahren vom 22.1.2009 vor, wonach die Anzeige der Aufstellung und des Betriebes genau bestimmter Spielapparate zur Kenntnis genommen wurde.

Mit Schreiben vom 19.1.2012 teilte die Bf. mit, dass sie die Glücksspielabgabe für den Monat Dezember 2011 (49.746,36 Euro) bezahlt habe und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für Dezember 2011 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen,

Mit Schreiben vom 20.2.2012 teilte die Bf. mit, dass sie die Glücksspielabgabe für den Monat Jänner 2012 (Euro) „lediglich unter Vorbehalt“ bezahlt habe, „da für den vorliegenden Sachverhalt eine derartige Abgabe nicht anfalle“ und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für Jänner 2012 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

Mit Schreiben vom 19.3.2012 teilte die Bf. mit, dass sie die Glücksspielabgabe für den Monat Februar 2012 (Euro) „lediglich unter Vorbehalt“ bezahlt habe, „da für den vorliegenden Sachverhalt eine derartige Abgabe nicht anfalle“ und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für Februar 2012 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

Am 16.3.2012, eingelangt am 21.3.2012 stellte die Bf. an die Rechtsmittelinstanz den Antrag gemäß § 311 BAO auf Erlassung der Bescheide gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO für die Monate Februar, März, April und Juni 2011 (=BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012).

Mit Schreiben vom 20.4.2012 teilte die Bf. mit, dass sie die Glücksspielabgabe für den Monat März 2012 (Euro) „lediglich unter Vorbehalt“ bezahlt habe, „da für den vorliegenden Sachverhalt eine derartige Abgabe nicht anfalle“ und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für März 2012 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

Das Finanzamt führte bei der Bf. eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO durch.

Gegenstand der Prüfung war die Feststellung der Höhe der im Zeitraum 1.2.2011 bis 31.3.2012 abzuführenden Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG.

In der umfangreichen Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25.7.2012 wurde der Sachverhalt dargelegt, auszugsweise wird die rechtliche Beurteilung wiedergegebenen:

„Für die Frage, ob die durchgeführten Ausspielungen der Glücksspielabgabe unterliegen (dass es sich bei den Spielen um Ausspielungen iSd § 2 GSpG handelt, wird seitens des Abgabepflichtigen nicht in Abrede gestellt), ist zu untersuchen, ob es sich im gegenständlichen Fall um Ausspielungen mittels bewilligter Glücksspielautomaten (§ 4 Abs. 2 GSpG idFv BGBl. I 2010/73) handelt, und somit die Befreiungsbestimmung des

§ 57 Abs. 6 Z 2 GSpG anzuwenden ist, oder ob es sich um Ausspielungen mittels Video Lotterie Terminals handelt.

§ 60 Abs. 25 GSpG enthält bezüglich der Zulässigkeit der nach § 4 Abs. 2 GSpG idFv BGBl. I 2010/73 bewilligter Glücksspielautomaten, die aber die Grenzen des § 4 Abs. 2 GSpG idFv BGBl. I 2010/73 nicht einhalten, eine Übergangsbestimmung:

Zitat Gesetzestext....

„Für die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG bzw. die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 4 GSpG bezüglich der Besteuerung gemäß § 57 Abs. 3 GSpG müssen zwei Voraussetzungen erfüllt sein:

- Es muss sich um eine Ausspielung mittels Glücksspielautomaten handeln, und
- der Standort des Glücksspielautomaten muss eine landesgesetzliche Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 GSpG idFv der Novelle 2008 besitzen.“

Das Finanzamt setzte sich zuerst mit der Verortung der Geräte der Bf. im Rahmen der landesgesetzlichen Bewilligung auseinander:

Für die Standorte der Spielgeräte .... der Bf. .... wurden derartige Bewilligungen nicht vorgelegt. Zwischen 95 und 146 der betriebenen Geräte wurden von der Firma F gemietet. Den Ausführungen der Abgabenschuldnerin ist entgegen zu halten, dass eine Ausspielung dort stattfindet, von wo aus die Teilnahme erfolgt. Der Tatbestand der Ausspielung wird durch die Einsatzleistung des Spielers ausgelöst.“

Hinweis auf VwGH 16.10.2009, 2009/02/0065....

„Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes findet ein Teil des Geschehensablaufes in dem Bundesland statt, in dem das Eingabegerät aufgestellt ist.

Dass der Spieler im Aufstellungsbundesland über das dort befindliche Gerät lediglich über eine Internetverbindung das von ihm ausgelöste aber gesteuerte, an einem anderen Ort entsprechend seinen Entscheidungen bzw. Tasteneingaben durchgeführte Spiel im engeren Sinn, nämlich die Positionierung der virtuellen Walzen, beobachtet, ändert nichts an dem Umstand, dass durch diesen Geschehnisablauf eine Ausspielung im Aufstellungsbundesland stattfindet. (VwGH 14.12.2011, 2011/17/0155). Die „Auslagerung“ der genannten Spielbestandteile in ein anderes Bundesland, die aber am Aufenthaltsort des Spielers via Internet gesteuert und beobachtet werden, vermag an dem Umstand, dass Ausspielungen im Aufstellungsbundesland stattfinden, nichts zu ändern.“

Zitat § 57 Abs. 3 GSpG....

„Ein Gerät, das in Wien, Niederösterreich oder Im Burgenland aufgestellt ist und eine Geldeingabe vor Ort ermöglicht, danach via Internet eine Verbindung zu einem Glücksspielgerät in der Steiermark herstellt und damit das Aufrufen von Glücksspielen ermöglicht, kann daher niemals der restriktiven Definition des Glücksspielautomaten gemäß § 2 Abs. 3 GSpG entsprechen.

Die Geräte im gegenständlichen Fall treffen - wie auch von der Abgabenschuldnerin bestätigt – die Entscheidung über das Spielergebnis eben nicht im Gerät. Derartige Eingriffsgegenstände können daher auch niemals von einer landesrechtlichen Bewilligung iSd § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG gedeckt sein.

Das Gerät ermöglicht vielmehr die Teilnahme an einer verbotenen Ausspielung gemäß § 2 Abs. 4 GSpG, da diese Ausspielung weder durch eine Konzession oder Bewilligung nach dem GSpG erfasst ist und auch nicht vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 GSpG ausgenommen ist.

Diese Geräte sind vielmehr bereits auf Grund der ihnen eigenen Geräteeigenschaften als Eingriffgegenstände zu qualifizieren und können schon deshalb nicht von Landesbewilligungsbescheiden umfasst sein (vgl. dazu UVS NÖ Senat- WU-09-1051). § 4 Abs. 2 GSpG idFv BGBl. I 2010/73 sah als Ausnahme aus dem Glücksspielmonopol lediglich die Möglichkeit der landesrechtlichen Bewilligung von Glücksspielautomaten vor und definierte diesen im § 2 Abs. 3 GSpG idFv BGBl. I 2010/73 als „Glücksspielapparat, der die Entscheidung über Gewinn und Verlust selbsttätig herbeiführt oder den Gewinn selbsttätig ausfolgt“.“

Das treffe auf die gegenständlichen Geräte aber nicht zu.

„Einer landesrechtlichen Bewilligung steht auch entgegen, dass aufgrund der örtlich beschränkten Kompetenzen der Landesbehörden eine Standortbewilligung für einen Glücksspielautomaten nur innerhalb des eigenen Wirkungsbereiches erteilt werden kann....“

Das Land Steiermark könne nicht über ein Gerät absprechen, das eine Teilnahme aus einem anderen Bundesland ermögliche. Dazu komme, dass in der Steiermark die Vernetzung mit gleichartigen Apparaten untersagt sei.

Die als „Spielterminal“ bezeichneten Geräte seien weder Glücksspielautomaten mit landesgesetzlicher Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 GSpG idFv BGBl. I 2010/73, für welche die Ausnahmeregelung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG anzuwenden sei, noch handle es sich um Ausspielungen, die gemäß § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG von der Glücksspielabgabe befreit seien.

Das Finanzamt setzte sich zuerst mit der Verortung der Geräte der Bf. im Rahmen der landesgesetzlichen Bewilligung auseinander:

Als Zweites untersuchte das Finanzamt, ob Ausspielungen mittels Video Lotterie Terminals vorliegen:

Unter Zugrundelegung des obzitierten Gutachtens zum „DET-System“ habe der OGH 11.3.2010, 4 Ob 17/10v zur Auslegung des Begriffes der „zentraleitigen“ Spielentscheidung ausgeführt, dass dann zentraleitig über Gewinn und Verlust entschieden werde, wenn diese Entscheidung nicht ein vom Spielteilnehmer bedienter Apparat selbst herbeiführt. „Dieser Entscheidung lag ein mit dem gegenständlichen Sachverhalt vergleichbarer Sachverhalt zugrunde. Hierzu führte der OGH weiters aus, dass bei dem entscheidungsgegenständlichen Sachverhalt zweifelsfrei die Zentraleitigkeit gegeben sei, weil sich die Entscheidungseinrichtung nicht in den von den Spielteilnehmern bedienten Terminals (Endgeräten), sondern in jenen Automaten stattfindet, der von den Terminals disloziert aufgestellt mit letzteren aber vernetzt ist.“ (vgl. VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147; VwGH 10.5.2010, 2009/17/0202; VwGH 19.7.2011, 2011/02/0127; VwGH 14.12.2011, 2011/17/0148).

Im letztzitierten Erkenntnis habe der VwGH festgestellt, dass bei den Geräten, die denen der Bf. vergleichbar seien, eine elektronische Lotterie iSd § 12a Abs. 1 Satz 1 GSpG gegeben sei. Dabei bedeute „Zentralseitigkeit“, dass eine Verbindung zu einem Rechner, der das Spielergebnis durch Rechenvorgänge ermitte und an das Endgerät weiterleite, ausreiche, um eine zentralseitige Entscheidung zu begründe. Der Begriff „zentralseitig“ stelle nicht darauf ab, dass eine Verbindung zu mehreren Geräten bestehen müsse. Das Finanzamt kam zum Ergebnis, dass es sich bei den Geräten um Video Lotterie Terminals gemäß § 12a Abs. 2 GSpG handelt.

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage gelangte das Finanzamt zu folgenden Feststellungen:

„Über die im Prüfungszeitraum durchgeföhrten Ausspielungen konnten keine Grundaufzeichnungen im Sinne des § 131 BAO vorgelegt werden, die „die einzelnen Geschäftsvorfälle .... in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen“. Darunter wären im Falle von Glücksspielautomaten Aufzeichnungen über jedes einzelne durchgeföhrte Spiel zu verstehen, da diese von den Einschränkungen der zu föhrenden Aufzeichnungen durch die Barbewegungsverordnung ausdrücklich ausgenommen sind. Vorgelegt wurde aber die geföhrte Buchhaltung der Gesellschaft, die insbesondere Belege über jede (im Schnitt 1x pro Monat je Automat) durchgeföhrte Automatenabrechnung enthält. Die Abrechnung enthält (bis auf einzelne Ausnahmen) für den Abrechnungszeitraum die Summe der Geldeinwürfe und Gewinnauszahlungen, das Bruttospielergebnis, die abzuföhrende USt, den Anteil des Vertragspartners, Name und Adresse des Aufstellungsortes und Datum der Abrechnung. Anhand dieser Belege konnte die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe ermittelt werden.“

Landesrechtliche Bewilligungen seien keine vorgelegt, der Nettoertrag sei zwischen Aufsteller und Vertragspartner 50:50 aufgeteilt worden.

Die gegenüber den von der Bf. vorgelegten Monatssummen Abweichungen ergäben sich einmal aus der Zuordnung der Bruttospieleinnahmen zu den richtigen Zeiträumen, da anders als für die Umsatzsteuer für die Glücksspielabgabe nicht der Zeitpunkt der Abrechnung mit dem Vertragspartner für das Entstehen der Abgabenschuld bei Ausspielungen maßgeblich sei, sondern die Glücksspielabgabenschuld spätestens mit der Leistung des Einsatzes und der Fälligkeit eines eventuellen Gewinnes entstehe. Da eine tageweise Zuordnung mangels Aufzeichnungen nicht möglich gewesen sei, seien die Bruttospieleinnahmen über die einzelnen Tage des Abrechnungszeitraumes aliquot verteilt und den entsprechenden Kalendermonaten zugeordnet worden.

„Da die Geräte im Februar 2011 das erste Mal abgelesen wurden (und der tatsächliche Zeitpunkt der Inbetriebnahme nicht bekannt war), wurde ein Abrechnungszeitraum von einem Monat angenommen.

Da in der vorgelegten Monatsliste ein Teil der Februar-Umsätze erst mit der Abrechnung im März erfasst wurde, ergibt sich durch die periodengerechte Abgrenzung eine Verschiebung des Fälligkeitszeitraumes auf den Februar (und in den Folgemonaten ebenso jeweils in den Vormonat).

Die Geräte werden teilweise nur alle zwei Monate abgerechnet, weshalb die Abrechnungsbelege von mindestens zwei Folgemonaten vorliegen müssen, um ein Monat vollständig erfassen zu können.

Das Datum der einzelnen Abrechnungen je Standort ist aus der Beilage „Abrechnungsdatum“ zur Niederschrift ersichtlich.

Detailliert ist die Abgrenzung der Abrechnungen aus der Beilage „Automaten abgegr.“ ersichtlich.

....

Von den durchgeföhrten Abrechnungen wurden bei der Erstellung der Monatsliste 9 Abrechnungen vergessen, die aber in der Buchhaltung ordnungsgemäß erfasst sind. Es handelt sich dabei um folgende Abrechnungen:

....

Weiters sei ein Rechenfehler durch einen Kommafehler bei der Erstellung der Monatsliste für November 2011 passiert und aufgrund der Vielzahl von Standorten eine Abrechnung aller Geräte am Monatsletzten nicht durchführbar, weswegen das Finanzamt eine periodenbereinigte Berechnung vornahm.

Das Finanzamt berechnete die Glücksspielabgabe auf Basis der im Zeitraum 1.1. bis 31.4.2012 durchgeföhrten Abrechnungen für die durch die Bf. als Veranstalter betriebenen Glücksspielgeräte monatsweise neu, woraus sich für diesen Zeitraum eine Nachforderung von 52.692,86 Euro ergab und legte die Abrechnungslisten als Beilage zur Niederschrift.

1) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 27.9.2012 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 180.656,87 Euro x 30% = 54.197,06 Euro Glücksspielabgabe für Mai 2011 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeföhrten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

2) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 27.9.2012 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 193.024,92 Euro x 30% = 57.907,48 Euro Glücksspielabgabe für Juli 2011 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeföhrten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

3) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 27.9.2012 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 196.834,16 Euro x 30% =

59.050,25 Euro Glücksspielabgabe für August 2011 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

4) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 27.9.2012 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 179.272,21 Euro x 30% = 53.781,66 Euro Glücksspielabgabe für September 2011 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

5) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 27.9.2012 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 217.677,36 Euro x 30% = 65.303,21 Euro Glücksspielabgabe für Oktober 2011 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

6) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 27.9.2012 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 187.646,14 Euro x 30% = 56.293,84 Euro Glücksspielabgabe für November 2011 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

7) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 27.9.2012 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 142.852,37 Euro x 30% = 42.855,71 Euro Glücksspielabgabe für Dezember 2011 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

8) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 27.9.2012 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 125.259,52 Euro x 30% = 37.577,86 Euro Glücksspielabgabe für Jänner 2012 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

9) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 27.9.2012 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 99.705,65 Euro x 30% = 29.911,70 Euro Glücksspielabgabe für Februar 2012 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

10) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 27.9.2012 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 108.253,96 Euro x 30% = 32.476,19 Euro Glücksspielabgabe für März 2012 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

Berufung/Beschwerde vom 9.10.2012: Fristgerecht wurde gegen die Glücksspielabgabenbescheide 1) bis 10) vom 27.9.2012 Berufung erhoben und mündliche Verhandlung und Entscheidung der Berufung/Beschwerde durch den gesamten Senat beantragt.

Eingewendet wurde, dass es sich bei den Glücksspielapparaten um Terminals zu einem Glücksspielapparat in der Steiermark handle, weswegen auch keine Glücksspielabgabe anfalle:

- 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 stattfinde, die wiederum dort stattfinde, wo die Entscheidung über Gewinn und Verlust falle. 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.

- 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.

- 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.

- 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.

- Verletzung des verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatzes: In Bezug auf Glücksspielunternehmen die Glücksspiel in Österreich anbieten, sei dabei zwischen Glücksspielunternehmen mit Konzession einerseits und Glücksspielanbietern ohne österreichische Konzession, die aufgrund des Unionsrechtes Glücksspiel in Österreich wie Konzessionäre anbieten dürfen, andererseits unterscheiden. Diese beiden Fallkonstellationen seien miteinander vergleichbar, da beide Gruppen von Unternehmen in Österreich dieselben Glücksspieldienstleistungen anbieten dürfen. Ein in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenes Glücksspielunternehmen dürfe, wie die Österreichische Lotterien GmbH in Österreich, eine Videolotterie mittels Video Lotterie Terminals betreiben. Doch beide Gruppen seien von Ungleichbehandlung betroffen. Während der Konzessionär gemäß § 57 Abs. 4 GSpG eine Glücksspielabgabe von höchstens 25% zahlen muss, müssten Nicht-Konzessionäre eine Glücksspielabgabe von 30% zahlen. Dabei sei diese Art von Ungleichbehandlung unionsrechtlich verboten, da auch Nichtkonzessionäre aufgrund des Unionsrechtes Glücksspiel in Österreich veranstalten dürfen.

- Verletzung des verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechtes der unternehmerischen Freiheit:

- Das Glücksspielmonopol stelle sich als Beschränkung der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit dar.

Die Bf. legte der Berufung eine Kopie des Beschlusses des VfGH 28.2.2012, B 1025/11 bei, wonach die Behandlung der Beschwerde gegen den Bescheid der Abgabenberufungskommission abgelehnt wurde. Als Begründung stellte der

Verfassungsgerichtshof fest, dass die Beschwerde übersehe, dass auf den Beschwerdefall die Übergangsregelung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG zur Anwendung kommt, wonach für die betreffenden Glücksspielapparate bis Ende 2015 weiterhin Vergnügungssteuer gegeben ist.

Das Finanzamt erließ keine Berufungs/Beschwerdevorentscheidung und legte der Rechtsmittelinstanz die Berufungen/Beschwerden zur Entscheidung vor.

Im Vorlagebericht gab das Finanzamt eine ausführliche Stellungnahme ab, die der Bf. auch zugestellt wurde:

Entsprechend VwGH 16.10.2009, 2009/02/0065 finde ein Teil des Geschehnisablaufes in dem Bundesland statt, in welchem das Eingabegerät aufgestellt sei. Die Auslagerung von Spielbestandteilen in ein anderes Bundesland ändere nichts daran. Im Hinblick auf VwGH 19.7.2011, 2011/02/0127 liege auch bei den Geräten der Bf. eine elektronische Lotterie vor, da für die „Zentralseitigkeit“ die Verbindung zu einem Rechner genüge. Da es sich bei den Geräten der Bf. um Video Lotterie Terminals gemäß § 12a Abs. 2 GSpG handle, komme für die Bf. weder die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG, noch § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG zur Anwendung.

Der Verfassungsgerichtshof habe in ständiger Rechtsprechung einen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum anerkannt, wie, ob eine Tätigkeit mit oder ohne Konzession ausgeübt werde, unterschiedlich behandelt werde (vgl. VfSlg 12.416/1990).

Die Zulässigkeit einer Monopolisierung des österreichischen Glücksspielmarktes sei auch europarechtlich gedeckt:

- Ein nationales Konzessionssystem stelle einen wirksamen Mechanismus dar, um Gelegenheit zum Spiel zu vermindern und Straftaten vorzubeugen und somit den Spielerschutz zu gewährleisten. (EuGH 8.9.2010, C-46/08, Rs Carmen Media Group Rn 84; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs Placanica Rn 53; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs Zenatti Rn 35f; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs Gambelli Rn 62 und 67; EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs Läära Rn 37).
- Der Schutz des Verbrauchers und der Schutz der Sozialordnung gehörten zu denjenigen Gründen, die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs rechtfertigen könnten. Angesichts der besonderen Natur des Glücksspiels seien diese Gründe geeignet, Beschränkungen bis hin zum Verbot von Glücksspielen im Gebiet eines Mitgliedstaates zu rechtfertigen. (EuGH 24.3.1994, C-275/92, Rs Schindler).
- Die staatlichen Stellen verfügen über ausreichendes Ermessen, um die Art und Weise der Veranstaltung von Glücksspielen, die Höhe der Einsätze, die Verwendung der Gewinne zum Schutz des Spielers und nach Maßgabe der soziokulturellen Besonderheiten jedes Mitgliedstaates zum Schutz der Sozialordnung festzulegen. (EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs Läära Rn 37).
- Eine begrenzte Erlaubnis von Glücksspielen im Rahmen von bestimmten Einrichtungen gewährten oder zur Konzession erteilten besondere Rechten oder Ausschließlichkeitsrechten, biete den Vorteil, die Spiellust und den Betrieb der Spieler in kontrollierte Bahnen zu lenken, die Risiken eines solchen Betriebes im Hinblick auf

Betrug und andere Straftaten auszuschalten und die sich daraus ergebenden Gewinne gemeinnützigen Zwecken zuzuführen. (EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs Zenatti Rn 35f).

- Im Hinblick darauf seien Beschränkungen des Glücksspielmarktes gerechtfertigt, soweit sie keine Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit enthielten. Die im Glücksspielgesetz vorgesehenen Beschränkungen würden ausländische Veranstalter daran hindern, im Inland Glücksspiele anzubieten, womit die Dienstleistungsfreiheit berührt sei. Eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit kann aus bestimmten Gründen gerechtfertigt sein: Die Zulässigkeit eines Konzessionssystems sei vom EuGH in der EuGH 9.9.2010, C-64/08, Rs Engelmann und EuGH 15.9.2012, C-347/09, Dickinger/Ömer bestätigt worden. Laut EuGH sei die Beschränkung der Konzessionen auf 15 Jahre und auf eine gewisse Anzahl zulässig. Der EuGH 9.9.2010, C-64/08, Rs Engelmann habe das österreichische Glücksspielgesetz in zwei Punkten kritisiert, nämlich der fehlenden Transparenz bei der Vergabe der Spielbankkonzession und der Unvereinbarkeit des inländischen Sitzerfordernisses für Spielbanken mit der Niederlassungsfreiheit.

- Das Glücksspielgesetz normiere in § 14 GSpG eine Reihe von Mindestanforderungen als Voraussetzung für eine Lotteriekonzession, die den ordnungspolitischen Zielen der Kriminalitätsabwehr und dem Spielerschutz dienten. Denke man sich die vom EuGH kritisierten Bestimmungen weg, hätte die Bf. im Licht des § 14 GSpG trotzdem keine Konzession erwerben können, eine abgabenrechtliche Gleichstellung mit einem konzessionierten Betreiber komme nicht in Betracht.

- Wenn die Bf. vorbringe, dass durch den „exzessiven Medienauftritt der Konzessionsinhaber der Schutzgedanke des Konzessionssystems konterkariert werde und den Vorgaben des EuGH bezüglich der Beschränkungen der Dienstleistungsfreiheit“ widersprüche, so halte das Finanzamt dem entgegen, dass es dem Gesetzgeber grundsätzlich freistünde, die Ziele der Politik auf dem Glücksspielsektor festzulegen und das angestrebte Schutzniveau genau zu bestimmen. (EuGH 8.9.2010, C-316/07 ua. Rs Stoß Rn 81 und 83, EuGH 30.6.2011, C-212/08, Rs Zetraf Rn 41).

- Mangels eines einheitlichen europäischen Rechtsstandards im Glücksspielbereich bestehe keine Verpflichtung, ausländische und inländische Konzessionäre gleich zu behandeln, weswegen eine im Ausland entrichtete Konzessionsabgabe für die Bemessung der inländischen Glücksspielabgabe nicht berücksichtigt werden müsse.

- Daher sei in der unterschiedlichen Besteuerung zwischen konzessionierten und nicht konzessionierten Glücksspielveranstaltern kein Verstoß gegen die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit zu erblicken.

- Im Übrigen stehe es dem Gesetzgeber frei, unterschiedliche Sachverhalte einer unterschiedlichen Besteuerung zu unterwerfen.

## Zeitraum April bis August 2012

Mit Schreiben vom 21.5.2012 teilte die Bf. mit, dass sie die Glücksspielabgabe für den Monat April 2012 (29.254,97 Euro) „lediglich unter Vorbehalt“ bezahlt habe, „da für den vorliegenden Sachverhalt eine derartige Abgabe nicht anfalle“ und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für April 2012 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

Mit Schreiben vom 20.6.2012 teilte die Bf. mit, dass sie die Glücksspielabgabe für den Monat Mai 2012 (30.166,39 Euro) „lediglich unter Vorbehalt“ bezahlt habe, „da für den vorliegenden Sachverhalt eine derartige Abgabe nicht anfalle“ und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für Mai 2012 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

Mit Schreiben vom 20.7.2012 teilte die Bf. mit, dass sie die Glücksspielabgabe für den Monat Juni 2012 (33.883,12 Euro) „lediglich unter Vorbehalt“ bezahlt habe, „da für den vorliegenden Sachverhalt eine derartige Abgabe nicht anfalle“ und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für Juni 2012 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

Mit Schreiben vom 20.8.2012 teilte die Bf. mit, dass sie die Glücksspielabgabe für den Monat Juli 2012 (26.558,10 Euro) „lediglich unter Vorbehalt“ bezahlt habe, „da für den vorliegenden Sachverhalt eine derartige Abgabe nicht anfalle“ und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für Juli 2012 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

Mit Schreiben vom 20.9.2012 teilte die Bf. mit, dass sie die Glücksspielabgabe für den Monat August 2012 (23.314,98 Euro) „lediglich unter Vorbehalt“ bezahlt habe, „da für den vorliegenden Sachverhalt eine derartige Abgabe nicht anfalle“ und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für August 2012 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

11) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 20.12.2012 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 110.506,73 Euro x 30% = 33.152,02 Euro Glücksspielabgabe für April 2012 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

12) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 20.12.2012 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 109.650,28 Euro x 30% = 32.895,08 Euro Glücksspielabgabe für Mai 2012 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über

die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

13) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 20.12.2012 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 90.507,45 Euro x 30% = 27.152,24 Euro Glücksspielabgabe für Juni 2012 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

14) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 20.12.2012 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 94.248,16 Euro x 30% = 28.274,45 Euro Glücksspielabgabe für Juli 2012 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

15) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 20.12.2012 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 82.878,95 Euro x 30% = 24.863,69 Euro Glücksspielabgabe für August 2012 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

Berufung/Beschwerde vom 7.1.2013: Fristgerecht wurde gegen die Glücksspielabgabenbescheide 11) bis 15) vom 20.12.2012 Berufung erhoben.

Die Bf. beantragte mündliche Verhandlung vor dem erkennenden Senat.

Die Einwendungen sind im Wesentlichen dieselben wie in der Berufung/Beschwerde vom 9.10.2012 gegen die Glücksspielabgabenbescheide 1) bis 10) vom 27.9.2012.

Das Finanzamt erließ keine Berufungsvorentscheidung und legte der Rechtsmittelinstanz die Berufungen zur Entscheidung vor.

Im Vorlagebericht gab das Finanzamt – wie zur Berufung/Beschwerde vom 9.10.2012 gegen die Glücksspielabgabenbescheide 1) bis 10) vom 27.9.2012 - eine ausführliche Stellungnahme ab, die der Bf. auch zugestellt wurde.

### 1.3. Verfahrensablauf zu RV/7101522/2013

Zeitraum September bis Dezember 2012

Mit Schreiben vom 22.10.2012 teilte die Bf. mit, dass sie die Glücksspielabgabe für den Monat September 2012 (42.737,46 Euro) „lediglich unter Vorbehalt“ bezahlt habe, „da für den vorliegenden Sachverhalt eine derartige Abgabe nicht anfalle“ und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für September 2012 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

Mit Schreiben vom 20.11.2012 teilte die Bf. mit, dass sie die Glücksspielabgabe, Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge für den Monat Oktober 2012 (9.463,03 Euro) „für den Betrieb von VLT's für einen nicht konzessionierten Betrieb analog in Höhe jener Glücksspielabgabenrechtlichen Bestimmungen berechne, die auch für den inländischen Konzessionär gemäß § 14 GSpG Anwendung finden und nur Glücksspielabgaben in dieser Abgabenhöhe unter direkter Berufung auf die Niederlassungsfreiheit abführe“ d.h. 10% Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 4 GSpG, Landeszuschläge in Höhe von 15% und Finanzierungsbeitrag in Höhe eines Promillesatzes, und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für Oktober 2012 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

Mit Schreiben vom 20.12.2012 teilte die Bf. mit, dass sie die Glücksspielabgabe, Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge für den Monat November 2012 (20.225,68 Euro) „lediglich unter Vorbehalt“ bezahlt habe, „da für den vorliegenden Sachverhalt eine derartige Abgabe nicht anfalle“, verwies auf ihr Schreiben vom 20.11.2012 und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für November 2012 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

Mit Schreiben vom 21.1.2013 teilte die Bf. mit, dass sie die Glücksspielabgabe, Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge für den Monat Dezember 2012 (20.177,71 Euro) „lediglich unter Vorbehalt“ bezahlt habe, „da für den vorliegenden Sachverhalt eine derartige Abgabe nicht anfalle“, verwies auf ihr Schreiben vom 20.11.2012 und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für Dezember 2012 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

Das Finanzamt führte bei der Bf. eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO durch. Gegenstand der Prüfung war die Feststellung der Höhe der im Zeitraum 1.9.2012 bis 31.12.2012 abzuführenden Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG.

In der umfangreichen Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29.4.2013 wurde der Sachverhalt dargelegt, und die rechtliche Beurteilung wie die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25.7.2012 sowie im Vorlagebericht zur Berufung/Beschwerde vom 9.10.2012 gegen die Glücksspielabgabenbescheide 1) bis 10) vom 27.9.2012 abgegeben.

16) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 8.5.2013 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 95.622,99 Euro x 30% = 28.686,90 Euro Glücksspielabgabe für September 2012 fest. Begründend gab das Finanzamt

an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

17) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 8.5.2013 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 89.877,19 Euro x 30% = 26.963,16 Euro Glücksspielabgabe, hingegen Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge jeweils mit Null für Oktober 2012 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

18) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 8.5.2013 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 85.956,32 Euro x 30% = 25.786,90 Euro Glücksspielabgabe, hingegen Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge jeweils mit Null für November 2012 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

19) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 8.5.2013 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 69.036,98 Euro x 30% = 20.711,10 Euro Glücksspielabgabe, hingegen Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge jeweils mit Null für Dezember 2012 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

Berufung/Beschwerde vom 17.6.2013: Fristgerecht wurde gegen die Glücksspielabgabenbescheide 16) bis 19) vom 8.5.2013 Berufung erhoben.

Die Bf. beantragte mündliche Verhandlung vor dem erkennenden Senat.

Die Einwendungen sind im Wesentlichen dieselben wie in der Berufung/Beschwerde vom 9.10.2012 gegen die Glücksspielabgabenbescheide 1) bis 10) vom 27.9.2012.

Das Finanzamt erließ keine Berufungsvorentscheidung und legte der Rechtsmittelinstanz die Berufungen zur Entscheidung vor.

Im Vorlagebericht gab das Finanzamt – wie zur Berufung/Beschwerde vom 9.10.2012 gegen die Glücksspielabgabenbescheide 1) bis 10) vom 27.9.2012 - eine ausführliche Stellungnahme ab, die der Bf. auch zugestellt wurde.

#### 1.4. Verfahrensablauf zu RV/7102637/2013

Zeitraum Jänner bis April 2013

Mit Schreiben vom 20.2.2013 teilte die Bf. mit, dass sie Glücksspielabgabe, Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge für den Monat Jänner 2013 (Euro) „lediglich unter Vorbehalt“ bezahlt habe, „da für den vorliegenden Sachverhalt eine derartige Abgabe nicht anfalle“, verwies auf ihr Schreiben vom 20.11.2012 und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für Jänner 2013 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

Mit Schreiben vom 20.3.2013 teilte die Bf. mit, dass sie Glücksspielabgabe, Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge für den Monat Februar 2013 (Euro) „lediglich unter Vorbehalt“ bezahlt habe, „da für den vorliegenden Sachverhalt eine derartige Abgabe nicht anfalle“, verwies auf ihr Schreiben vom 20.11.2012 und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für Februar 2013 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

Mit Schreiben vom 20.4.2013 teilte die Bf. mit, dass sie Glücksspielabgabe, Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge für den Monat März 2013 (Euro) „lediglich unter Vorbehalt“ bezahlt habe, „da für den vorliegenden Sachverhalt eine derartige Abgabe nicht anfalle“, verwies auf ihr Schreiben vom 20.11.2012 und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für März 2013 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

Mit Schreiben vom 21.5.2013 teilte die Bf. mit, dass sie Glücksspielabgabe, Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge für den Monat April 2013 (Euro) „lediglich unter Vorbehalt“ bezahlt habe, „da für den vorliegenden Sachverhalt eine derartige Abgabe nicht anfalle“, verwies auf ihr Schreiben vom 20.11.2012 und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für April 2013 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

20) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 3.9.2013 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von  $88.083,74 \text{ Euro} \times 30\% = 26.425,12$  Euro Glücksspielabgabe, hingegen Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge jeweils mit Null für Jänner 2013 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeföhrten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

21) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 3.9.2013 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession

nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 66.199,51 Euro x 30% = 19.859,85 Euro Glücksspielabgabe, hingegen Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge jeweils mit Null für Februar 2013 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeföhrten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

22) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 3.9.2013 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 68.106,54 Euro x 30% = 20.431,96 Euro Glücksspielabgabe, hingegen Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge jeweils mit Null für März 2013 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeföhrten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

23) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 3.9.2013 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 44.061,41 Euro x 30% = 13.218,42 Euro Glücksspielabgabe, hingegen Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge jeweils mit Null für April 2013 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeföhrten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

Berufung/Beschwerde vom 7.10.2013: Fristgerecht wurde gegen die Glücksspielabgabenbescheide 20) bis 23) vom 3.9.2013 Berufung erhoben.

Die Bf. beantragte mündliche Verhandlung vor dem erkennenden Senat.

Die Einwendungen sind im Wesentlichen dieselben wie in der Berufung/Beschwerde vom 9.10.2012 gegen die Glücksspielabgabenbescheide 1) bis 10) vom 27.9.2012.

Das Finanzamt erließ keine Berufungsvorentscheidung und legte der Rechtsmittelinstanz die Berufungen zur Entscheidung vor.

Im Vorlagebericht gab das Finanzamt – wie zur Berufung/Beschwerde vom 9.10.2012 gegen die Glücksspielabgabenbescheide 1) bis 10) vom 27.9.2012 - eine ausführliche Stellungnahme ab, die der Bf. auch zugestellt wurde.

1.5. Verfahrensablauf zu RV/7104075/2014, RV/7104076/2014, RV/7104077/2014,

RV/7104078/2014, RV/7104079/2014, RV/7104080/2014, RV/7104081/2014

Zeitraum Mai 2013 bis Dezember 2013

Mit Schreiben vom 20.6.2013 teilte die Bf. mit, dass sie Glücksspielabgabe, Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge für den Monat Mai 2013

(Bemessungsgrundlagen 24.335,03 Euro) „lediglich unter Vorbehalt“ bezahlt habe, „da für den vorliegenden Sachverhalt eine derartige Abgabe nicht anfalle“, verwies auf ihr Schreiben vom 20.11.2012 und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für Mai 2013 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

Mit Schreiben vom 20.7.2013 teilte die Bf. mit, dass sie Glücksspielabgabe, Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge für den Monat Juni 2013

(Bemessungsgrundlagen 15.821,66 Euro) „lediglich unter Vorbehalt“ bezahlt habe, „da für den vorliegenden Sachverhalt eine derartige Abgabe nicht anfalle“, verwies auf ihr Schreiben vom 20.11.2012 und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für Juni 2013 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

Mit Schreiben vom 20.8.2013 teilte die Bf. mit, dass sie Glücksspielabgabe, Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge für den Monat Juli 2013

(Bemessungsgrundlagen 34.865,82 Euro) „lediglich unter Vorbehalt“ bezahlt habe, „da für den vorliegenden Sachverhalt eine derartige Abgabe nicht anfalle“, verwies auf ihr Schreiben vom 20.11.2012 und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für Juli 2013 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

Mit Schreiben vom 20.9.2013 teilte die Bf. mit, dass sie Glücksspielabgabe, Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge für den Monat August 2013

(Bemessungsgrundlagen 22.116,67 Euro) „lediglich unter Vorbehalt“ bezahlt habe, „da für den vorliegenden Sachverhalt eine derartige Abgabe nicht anfalle“, verwies auf ihr Schreiben vom 20.11.2012 und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für August 2013 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

Mit Schreiben vom 20.10.2013 teilte die Bf. mit, dass sie Glücksspielabgabe, Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge für den Monat September 2013

(Bemessungsgrundlagen 46.413,69 Euro) „lediglich unter Vorbehalt“ bezahlt habe, „da für den vorliegenden Sachverhalt eine derartige Abgabe nicht anfalle“, verwies auf ihr Schreiben vom 20.11.2012 und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für September 2013 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

Mit Schreiben vom 20.11.2013 teilte die Bf. mit, dass sie Glücksspielabgabe, Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge für den Monat Oktober 2013

(Bemessungsgrundlagen 17.437,50 Euro) „lediglich unter Vorbehalt“ bezahlt habe, „da für den vorliegenden Sachverhalt eine derartige Abgabe nicht anfalle“, verwies auf ihr Schreiben vom 20.11.2012 und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für Oktober 2013 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

Mit Schreiben vom 20.12.2013 teilte die Bf. mit, dass sie Glücksspielabgabe, Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge für den Monat November 2013

(Bemessungsgrundlagen 44.022,50 Euro) „lediglich unter Vorbehalt“ bezahlt habe, „da

für den vorliegenden Sachverhalt eine derartige Abgabe nicht anfalle“, verwies auf ihr Schreiben vom 20.11.2012 und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für November 2013 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

Mit Schreiben vom 20.1.2014 teilte die Bf. mit, dass sie Glücksspielabgabe, Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge für den Monat Dezember 2013 (Bemessungsgrundlagen 57.791,99 Euro) „lediglich unter Vorbehalt“ bezahlt habe, „da für den vorliegenden Sachverhalt eine derartige Abgabe nicht anfalle“, verwies auf ihr Schreiben vom 20.11.2012 und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für Dezember 2013 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit Bescheid mit Null festzusetzen.

24) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 24.7.2014 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 38.535,93 Euro x 30% = 11.560,78 Euro Glücksspielabgabe, hingegen Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge jeweils mit Null für Mai 2013 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeföhrten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

25) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 24.7.2014 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 39.248,30 Euro x 30% = 11.774,49 Euro Glücksspielabgabe, hingegen Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge jeweils mit Null für Juni 2013 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeföhrten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

26) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 24.7.2014 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 28.788,82 Euro x 30% = 8.636,65 Euro Glücksspielabgabe, hingegen Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge jeweils mit Null für Juli 2013 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeföhrten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

27) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 24.7.2014 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer

verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 30.119,04 Euro x 30% = 9.035,71 Euro Glücksspielabgabe, hingegen Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge jeweils mit Null für August 2013 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeföhrten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

28) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 24.7.2014 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 38.916,10 Euro x 30% = 11.674,83 Euro Glücksspielabgabe, hingegen Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge jeweils mit Null für September 2013 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeföhrten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

29) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 24.7.2014 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 32.955,20 Euro x 30% = 9.886,56 Euro Glücksspielabgabe, hingegen Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge jeweils mit Null für Oktober 2013 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeföhrten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

30) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 24.7.2014 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 38.684,12 Euro x 30% = 11.605,24 Euro Glücksspielabgabe, hingegen Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge jeweils mit Null für November 2013 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeföhrten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

31) Mit Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 24.7.2014 setzte das Finanzamt für „Elektronische Lotterien über Video –Lotterie- Terminals“ ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 39.210,88 Euro x 30% = 11.763,26 Euro Glücksspielabgabe, hingegen Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge jeweils mit

Null für Dezember 2013 fest. Begründend gab das Finanzamt an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

Berufung/Beschwerde vom 28.8.2014: Fristgerecht wurde gegen die Glücksspielabgabenbescheide 24) bis 31) vom 24.7.2014 Berufung erhoben.

Die Bf. beantragte gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. a und b BAO die Unterlassung einer Beschwerdevorentscheidung.

Die Bf. beantragte mündliche Verhandlung vor dem erkennenden Senat.

Die Einwendungen sind im Wesentlichen dieselben wie in der Berufung/Beschwerde vom 9.10.2012 gegen die Glücksspielabgabenbescheide 1) bis 10) vom 27.9.2012. Darüber hinaus brachte die Bf. weiters vor:

Die Bf. stellte ausführlicher anhand von Beispielen („Magic Money“, „Lucky Joker“ oder „Cherry Star“) dar, dass die Konzessionsinhaber mit ihren Werbekampagnen zur aktiven Teilnahme am Spiel anregen und bei den Werbeausgaben in Österreich an 7. Stelle in 2010 (35,5 Mio Euro, Focus Media Research 2010) und an 6. Stelle in 2012 (41,3 Mio Euro; Focus Media Research 2012) seien.

Dem Spielen als solchem werde ein positives Image zugeschrieben (zB Werbebotschaften wie „Gewinnen macht schön“ „Das Glück steht ihnen gut“ „Gewinne Ruhm für die Ewigkeit“ beim Hörsaal-Poker). Bildliche Verknüpfungen mit erfreulichen Ereignissen wie z.B. einer Hochzeit, würden das Spielen ebenfalls positiv konnotieren. Das geschehe auch durch das Suggerieren der vermeintlich gemeinnützigen Verwendung der Erlöse der Konzessionäre z.B. zur Unterstützung des Wiener Burgtheaters mit „Ein Gewinn für die Kultur“ und „Gut für Österreich“.

Bedeutende Gewinne würden verführerisch in Aussicht gestellt (z.B. bei den Euro-Millionen Gewinne bis zu 120 Millionen Euro), neue Zielgruppen würden zum Spielen animiert (z.B. junge Menschen der „Generation Facebook“ durch die an das populäre Facebookspiel „Farmville“ angelehnte Internet Slotmaschine „Farmwin“, Einrichtung einer win2day-Facebook-Seite), Frauen („Damentag“), generell neue Gruppen (Erklärungen in Annoncen „Wie funktioniert Roulette/Poker“).

Nach den Eigenangaben der Konzessionäre solle schließlich durch eine neue „stylistische“ Werbelinie im Internetauftritt auch der moderne, selbstbewusste Gast angesprochen werden. (Verweis auf Werbevideo in „Youtube.com“).

- Das deutsche Bundesverwaltungsgericht habe kürzlich eine Prüfung hinsichtlich der unionsrechtlichen Grenzen zulässiger Werbung vorgenommen. (BVerwG 20.6.2013, 8 C 10.12.)

Das Finanzamt erließ keine Berufungs/Beschwerdevorentscheidung und legte der Rechtsmittelinstanz die Berufungen zur Entscheidung vor.

Im Vorlagebericht gab das Finanzamt – wie zur Berufung/Beschwerde vom 9.10.2012 gegen die Glücksspielabgabenbescheide 1) bis 10) vom 27.9.2012 - eine ausführliche

Stellungnahme ab und beantragte, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen, die der Bf. auch zugestellt wurde.

Das Finanzamt ergänzte die Stellungnahme, in dem es z.B. auf den auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen seit 29.4.2014 abrufbaren „Glücksspiel-Bericht 2010-2013“ hinwies. Dort stelle das BMF die kohärente Politik im österreichischen Glücksspielmonopol dar, in den Bereichen Spielerschutz, Konzessionserteilungen, Aufsicht über die Konzessionäre, Werbung und Verhinderung der Geldwäsche. Dem Bericht lasse sich entnehmen, dass Spielsucht und damit einhergehende Kriminalität in Österreich ein Problem darstellten und nur durch das bestehende gesetzliche Regelwerk hintan gehalten werden könne. Das nationale Gericht müsse zwar eine Gesamtwürdigung der Umstände vornehmen, unter denen es eine restriktive Regelung erlasse, so der EuGH 30.4.2014, C-390/12, Rs Pfleger, Rn 51 bis 53, doch die Annahme des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich (LVG OÖ – 410287/4/Gf/RT, 9.5.2014), dass eine Beweispflicht einer Behörde oder staatlichen Stelle dafür bestehe, ob die Maßnahme tatsächlich aus dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ergebenden Anforderungen genüge, lasse sich aus dem EuGH Urteil nicht ableiten. Weiters habe das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich entgegen dem zitierten Urteil keine Gesamtwürdigung aller Umstände vorgenommen, so habe es den „Glücksspiel-Bericht 2010-2013“ nicht berücksichtigt. Hätte das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich im fortgesetzten Verfahren ein umfassendes Ermittlungsverfahren wie vom EuGH gefordert „Gesamtwürdigung der Umstände“, vorgenommen, hätte es zu einem anderen Ergebnis kommen müssen, nämlich dazu, dass die tragenden Bestimmungen dem Unionsrecht entsprechen, zumal es den Bericht und die darin referenzierten Berichte und Studien seiner Würdigung zugrunde legen hätte müssen.

Mit Eingabe vom 3.9.2014 ersuchte die Bf. um Anberaumung eines Erörterungstermines gemäß § 269 Abs. 3 BAO hinsichtlich des Devolutionsantrages vom 16. März 2012 betreffend den Zeitraum Februar bis Juni 2011 hinsichtlich der Festsetzung der Glücksspielabgabe, hinsichtlich der Berufung/Beschwerde vom 9. Oktober 2012 betreffend die Bescheide über die Festsetzung der Glücksspielabgabe für die Monate Mai 2011 sowie Juli 2011 bis März 2012 und hinsichtlich der Berufung/Beschwerde vom 7.1.2013 betreffend die Bescheide über die Festsetzung von Glücksspielabgabe für die Monate April –August 2012. Das sind die BFG-Zahlen: [Rs/7100015/2012 – Erkenntnis bereits am 21.11.2014 ergangen], RV/7103459/2012, RV/7100365/2013, RV/7100366/2013, RV/7100367/2013, RV/7100368/2013, RV/7100369/2013. Die Bf. habe diese Zeiträume deshalb zusammengefasst, da diese Verfahren die Zeiträume umfassten, in welchen die 1997 rechtswidrig vergebene Lotterienkonzession bis 30.9.2012 aufrecht gewesen sei, weshalb eine gemeinsame Erörterung dieser Zeiträume sinnvoll erscheine:

- Das Glücksspielmonopol sei eine Beschränkung der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit, durch welche ausländische Wirtschaftsteilnehmer schlicht und einfach gehindert würden, am Markt teilzunehmen. Damit würde den unionsrechtlichen Grundfreiheiten die praktische Wirksamkeit genommen.

- Eine Monopol- oder Alleinkonzessionsregelung verstöße nicht per se gegen das Unionsrecht, es habe aber dem Kohärenzgebot zu genügen. Aufgrund der unionsrechtswidrigen Vergabe der Lotterienkonzession 1997 in Folge der Verletzung des Transparenzgebotes stehe sohin fest, dass das Monopol als solches sowie die daraus resultierende steuerliche Schlechterstellung für nicht konzessionierte Anbieter bis zum 30.9.2012 unanwendbar bleibe.
- Der EuGH habe ein Prüfprogramm vorgegeben, doch wie aus dem Vorlageantrag des UVS Oberösterreich an den EuGH und aus dem mittlerweile ergangenem Urteil des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich hervorgehe, habe die Behörde den ihr vom EuGH auferlegten verifizierbaren Nachweis, dass im entscheidungserheblichen Zeitraum kriminelle und betrügerische Aktivitäten im Zusammenhang mit den Spielen und die Spielsuch in Österreich tatsächlich ein Problem dargestellt hätten, nicht erbracht. (LVG OÖ – 410287/4/Gf/RT, 9.5.2014, Punkt III.3.).
- Die im Jahr 2011 auf Basis der GSpG-Novelle 2011 (BGBI. I 2010/111) durchgeföhrte Neuvergabe der Konzession für Ausspielungen gemäß § 14 GSpG habe den Anforderungen des EuGH an ein nicht-diskriminierendes und transparentes Verfahren ebenfalls nicht Genüge getan. Die im Urteil EuGH 9.9.2010, C-64/08, Rs Engelmann festgestellten Unionsrechtswidrigkeiten habe der Gesetzgeber noch immer nicht beseitigt. Daher müsse auch das Bundesfinanzgericht in Folge der Klarstellung in der Rs Pfleger jedenfalls im Zeitraum nach Wirksamwerden der Vergabe der neuen Lotterienkonzession eine analoge Prüfung durchführen, ob die betreffenden Werbemaßnahmen des Monopolisten in ihrer Gesamtheit allein der sachlichen Information über das bestehende Angebot des Monopolisten dienen sollen oder ob die Werbebotschaften nicht eher darauf abzielen, das Glücksspiel als unterhaltsame Aktivität darzustellen, zum Spiel anzureizen oder zu ermuntern und so den bestehenden Markt zu erweitern.

Im Übrigen wiederholte die Bf. ihr bisheriges Berufungs/Beschwerdevorbringen.

## 2. Verhandlungen

2.1. Erörterungstermin gemäß § 269 Abs. 3 BAO vor dem Bundesfinanzgericht am 17. November 2014

Nachdem das Bundesfinanzgericht mit einem Vorbereitungsvorhalt vom 28.Oktobe 2014, der sachliche und rechtliche Erwägungen umfasste, unvorgreiflich der Ergebnisse des Erörterungstermines mitgeteilt hatte, dass aus der Sicht der Berichterstatterin Abweisungen (bzw. mittlerweile entschieden: BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 keine erstmaligen Nullfestsetzungen) vorzunehmen wären, fand am 17. November 2014 das Erörterungsgespräch mit der Bf. und dem Finanzamt statt und wird auszugsweise wiedergegeben:

„PV: Zu Punkt 3. und 5. (fett gedruckt) des Vorhaltes: Absatz 25 wurde im Vorhalt nicht behandelt. Unser Kernvorbringen ist: Es gab das Judikat 14.12.2011, 2011/17/0155 des VwGH, dass die Ausspielung in dem Land stattfindet, in welchem der Spieler spielt, und sich der Glücksspielapparat in einem anderen Bundesland befindet. Das im Vorhalt zitierte VfGH-Erkenntnis betrifft aber nicht die Glücksspielabgabe,

sondern die Vergnügungssteuer. (VfGH 28.2.2012). Danach ist auf diese Geräte die Übergangsfrist anwendbar. Es ist definitiv vergleichbar, weil derselbe Sachverhalt zugrunde liegt. Und auch weil die Anwendung der Übergangsregelung explizit mit der Bezahlung der Vergnügungssteuer verbunden ist, genauso wie mit der Bezahlung der Glücksspielabgabe.

....

Zu verbotene Ausspielung: Ort der Ausspielung ist dort, wo die Entscheidung über Gewinn und Verlust fällt. Daran ist zu messen, ob die Ausspielung verboten ist. In unserem Fall würde die Entscheidung über Gewinn und Verlust im Glücksspielautomat in der Steiermark fallen. Dort aber war der Glücksspielapparat bewilligt. Im Fall des VwGH 27.4.2012, 2008/17/0175 ging es um einen ausländischen Server, der mit einem österreichischen Terminal verbunden war, und der VwGH entschied, dass es sich um ein ausländisches Glücksspiel handelt. Nach meiner Ansicht handelt es sich hier um eine widersprüchliche Rechtsprechung des VwGH, die dem Gesetz widerspricht. Ort der Ausspielung bei Sofortlotterien: dort ist der Ort der Ausspielung nicht dort, wo der Spieler spielt, sondern dort, wo die Einmischung der Lose stattfindet, also in der Zentrale des Konzessionärs. Es gibt weder ein landesrechtliches, noch ein bundesrechtliches Gesetz, das besagt, dass man nicht mit einem Eingabeterminal in einem Bundesland, der mit einem Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland verbunden ist, spielen darf. Daraus folgt, dass § 60 Abs. 25 sich nur auf den bewilligten Glücksspielautomaten in der Steiermark und nicht auf den Eingabeterminal in einem anderen Bundesland beziehen kann.

Das ist nach unserer Meinung die Kernfrage, ist das eine verbotene Ausspielung – ja oder nein.

FAGVG: Da es sich um eine Ausspielung mit VLT handelt, ist eine Anwendung des § 60 Abs. 25 Z 2 ausgeschlossen, es geht nicht um eine verbotene Ausspielung. Sonst wird auf das bisherige Vorbringen verwiesen.

PV: Es geht darum, ob es eine Video-Lotterie iSd § 12a Abs. 2 ist oder nicht. Das ist eine rechtliche Frage. Damit sind wir aber wieder bei der verbotenen Ausspielung durch den Glücksspielautomaten, wenn die Frage mit nein zu beantworten ist.

FAGVG: Nach der gesetzlichen Definition des § 12a Abs. 2 liegt ein VLT vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt wird. Dies liegt im gegenständlichen Fall vor, daher ist der gegenständliche Sachverhalt hierunter zu subsummieren und schließt die Zentralseitige Entscheidung nach dem Gesetzeswortlaut des § 2 Abs. 3 eindeutig die Möglichkeit des Vorliegens eines Glücksspielautomaten aus.

PV: Die Frage der Zentralseitigkeit einer Ausspielung, sofern der Eingabeterminal auf einem bewilligten Glücksspielautomaten der Steiermark zugreift und es gleichzeitig nicht möglich ist, dass ein anderer Terminal auf diesen Glücksspielautomaten zugreift, ist nicht ausjudiziert. Nach unserer Ansicht liegt in dem Fall, wenn nur 1 Terminal auf 1 Glücksspielautomaten zugreifen kann, eine Ausspielung mit einem Glücksspielautomat vor. In allen anderen Fällen liegt eine Video Lotterie vor.

FAGVG: Diesbezüglich wird auf die in den bisherigen Vorbringen zitierte Rechtsprechung verwiesen.

PV: Die anderen Punkte des Vorhaltes sind nur dann beachtlich, wenn man zu der Ansicht kommt, dass eine Video Lotterie vorliegt. Denn nur dann stellt sich die Frage der Anwendung des § 57 Abs. 3 bzw. § 57 Abs. 4 aus europarechtlicher Sicht.

Zu Punkt 1 des Vorhaltes:

Wir sind der Ansicht, dass eine Präjudizialität gegeben ist, als sich die Glücksspielabgaben auf die Konzessionen beziehen – gerade in § 57 Abs. 4 wird darauf sehr wohl Bezug genommen. Die Auswirkungen der Steuerlast sind unmittelbar davon abhängig, ob eine Konzession vorliegt oder nicht. Und die Konzession wird als Ausführung des Monopols vergeben. Daher ist die Besteuerung unmittelbare Folge des Monopols.

FAGVG: Das FA schließt sich den Ausführungen des BFG an, dass selbst wenn das Monopol die Dienstleistungsfreiheit verletzen würde – dass es das nicht tut wird dazu auf die Stellungnahme des FA zum Vorlageantrag verwiesen – würde das zu keiner anderen Besteuerung der Abgabenschuldnerin führen.

PV: Dem ist nicht zuzustimmen, weil eine effektive Diskriminierung anhand der bezahlten Steuern und Abgaben gegenüber dem Konzessionär gemäß § 14 vorliegt. Der Konzessionär gemäß § 14, der VLTs anbietet, ist ausschließlich als Vergleichsmaßstab aus europa- und verfassungsrechtlicher Sicht heranzuziehen. Die Automaten aus dem Spielbankbetrieb sind nicht als Vergleich heranzuziehen. Das Gesetz normiert ja die unterschiedlichen Begrifflichkeiten des Glücksspielautomaten und der Video Lotterie. Das ist dadurch ersichtlich, dass die Bf. 2011 bis 2013 mit einer zusätzlichen Abgabenlast von Vergnügungssteuern und Glücksspielabgabe mit 400.000 Euro in diesem Zeitraum mehr belastet war als der Konzessionär gemäß § 14. Somit kann einer Argumentation, dass eine Gleichbehandlung vorliege und die Abgabenbelastungen im Wesentlichen vergleichbar wären, nicht entsprochen werden.

FAGVG: Das FA führte in der Stellungnahme zur Vorlage aus, dass es dem Gesetzgeber frei steht, unterschiedliche Sachverhalte auch einer unterschiedlichen Besteuerung zu unterwerfen, insbesondere wenn nicht vergleichbare Voraussetzungen und Auflagen erfüllt werden müssen. Aus der geringfügig unterschiedlichen Besteuerung eines Konzessionierten, der strengsten Regelungsgrundlagen unterliegt, aus denen ihm etliche Kosten entstehen, kann daher keine Gleichheitswidrigkeit abgeleitet werden. Sollte man zu dem Ergebnis kommen, dass eine allfällige Auswirkung zwischen Monopol und Abgabe gegeben sei.

PV: Dem ist jedoch nur insofern beizupflichten, sofern das zugrundeliegende Monopol, das unmittelbare Auswirkung auf die unterschiedliche Besteuerung hat, dem vom EuGH vorgegebenen Kriterien entspricht. Dazu wird auf die ausführliche Eingabe zum Erörterungstermin verwiesen und zusätzlich folgendes ausgeführt:

Bezugnahme auf den Zeitraum vor 30.9.2012: In seiner Rechtsprechung zu den Rechtssachen Engelmann hat der EuGH ausgeführt, dass das österreichische Glücksspielmonopol aufgrund der intransparenten Vergabe 1997 europarechtswidrig ist und daher ausländische Anbieter dem inländischen Konzessionär in jeder Hinsicht

gleichzustellen sind. Dadurch dass diese Anbieter jedenfalls bis 30.9.2012 in Österreich legal anbieten durften, kann auch die Steuerlast im Inland nicht höher sein - aus europarechtlicher Sicht - als jene die der Konzessionär zu tragen hatte. Etwaige Kosten, die im Zusammenhang mit dem europarechtswidrigen Monopol stehen, können keine Auswirkungen auf die Steuerbelastung der Bf. im Zeitraum vor 30.9.2012 haben.

Dies ergibt sich auch daraus, dass der EuGH in seiner Rechtsprechung C-72/10 16.2.2012 klargestellt hat, dass Wirtschaftsteilnehmer, die rechtswidrig von der Vergabe ausgabeschlossen waren, nicht dadurch benachteiligt werden dürfen, dass dadurch dem Konzessionär ein Wettbewerbsvorteil (zu niedrige Besteuerung) verschafft wird.

Dem Argument des "späteren" Eintretens im Vorhalt wird nicht beigeplichtet, da gerade das Urteil Engelmann sich auf Sachverhalte 2004 bis 2006 bezog. Daher liegt hier durch die Besteuerung eine Beschränkung des Unionsrechtes vor. Auch Dickinger/Ömer – der Sachverhalt fand ungef. 2006/2007 statt.

Aus unserer Sicht ist aufgrund der ständigen Rechtsprechung des EuGH diese Auslegung nicht möglich.

FAGVG: Das FA verweist auf die Stellungnahme zur Vorlage, wo es die Rechtsprechung des EuGH ausführlich anführt. Ergänzend ist dazu auszuführen, dass der EuGH die Zulässigkeit des österreichischen Monopols in jeder seiner Entscheidungen bestätigt hat. Die Aussage, dass aufgrund der Rechtsprechung Rs Engelmann jeder Nichtkonzessionierte dem Konzessionierten aufgrund der intransparenten Vergabe in jeder Hinsicht gleichzustellen ist, ist schlichtweg falsch. In der Rs Engelmann wurde die fehlende Transparenz und das inländische Sitzerfordernis kritisiert. Dies führt jedoch nicht bei Wegdenken dieser Voraussetzungen, dass alle anderen Mindestanforderungen des § 14 nicht erfüllt werden müssen. Werden diese nicht erfüllt, wie im gegenständlichen Fall, kann daher eine abgabenrechtliche Gleichstellung mit dem konzessionierten Betreiber nicht in Betracht kommen.

PV: Der Auffassung, dass der EuGH die Zulässigkeit des österreichischen Glücksspielmonopols in seiner Gesamtheit bestätigt hat, ist nicht beizupflichten. Wie bereits ausgeführt, hat der EuGH die Rechtswidrigkeit des österreichischen Monopols mit seiner Ausgestaltung bis zum 30.9.2012 festgestellt. Der EuGH hat festgestellt, dass die Errichtung eines Monopols als explizite Ausnahme von den Grundfreiheiten nur unter bestimmten spezifisch festgelegten Kriterien möglich ist. Aufgrund der intransparenten Vergabe wurden diese Kriterien vom EuGH als nicht erfüllt angesehen. Die Fragestellung wie die Judikatur des EuGH auf das innerstaatlichen Monopol stattzufinden hat, wurde in der Literatur ausführlich diskutiert und durch die mittlerweile Rechtsentwicklung klargestellt. Demgemäß hat der OGH (2013) 2Ob 243/12t (Oberlandesgericht Linz) klargestellt, dass sofern das Monopol unionsrechtswidrig ist, die gesamten Bestimmungen, die das Monopol normieren aufgrund des Vorranges des Unionsrechtes, unanwendbar machen. Demgemäß ist unter Berücksichtigung der Judikatur Engelmann, dass bis zum 30.9.2012 die Bestimmungen unanwendbar zu bleiben haben eine höhere Besteuerung der Bf. nicht anzuwenden.

FAGVG: Zur Frage der Europarechtswidrigkeit des österreichischen Glücksspielmonopols hat sich zuletzt auch das Landesverwaltungsgericht Wien beschäftigt und kommt zum Schluss, dass die EU-Konformität gegeben ist. Es wird auf die Entscheidung 12.8.2014, Zl. VGW – 001/023/5739/2014 -13 verwiesen. Das betraf Sachverhalte 2012, 2013.

PV: Dem ist entgegenzuhalten, dass derzeit nicht ersichtlich ist, ob sich die Entscheidung auf Sachverhalte vor oder nach dem 30.9.2012 beziehen. Dem ist das Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich vom 12.5.2014 entgegenzuhalten, das eine Rechtswidrigkeit des österreichischen Glücksspielmonopols darlegt. Somit ist die diesbezügliche Rechtsprechung unklar. Unabhängig davon wird sich gemäß den Vorgaben des EuGH jedes Gericht – sohin auch BFG – damit selbst auseinanderzusetzen haben, ob unter Annahme der gegebenen Präjudizialität das österreichischen Monopol in seiner Ausprägung vor dem 30.9.2012 und danach dem vom EuGH vorgegebenen Kriterien entspricht oder nicht.

FAGVG: Zum Erkenntnis des LVwG OÖ ist auszuführen, dass dieses nicht rechtskräftig ist, sondern dass es mit Revision an den VwGH bekämpft wurde. Obwohl das Gericht selbst die Anfrage an den EuGH gestellt hat, befolgt es nicht die Ausführungen in seinem Erkenntnis. So unterlässt das LVwG OÖ die vom EuGH zitierte Gesamtwürdigung aller Umstände. Eine Heranziehung dieses Erkenntnisses für den gegenständlichen Fall ist daher nicht zielführend.

PV: Zu den Ausführungen des FA sei auf das Schreiben an das BFG vom 3.9.2014 in Bezug auf den EÖT verwiesen, wo dargelegt wird, warum das LVwG zur EUrechtfwidrigkeit des Monopols gelangt. Dazu sei auf die in diesem Schreiben angeführten letztinstanzliche Urteile verschiedener Landesgerichte zur Unionsrechtswidrigkeit des Monopols verwiesen.

....

PV: Zeitraum nach dem 30.9.2012, wo die neue Lotterienkonzession ausgeschrieben und ausgeübt wurde:

Bis dato wurde noch keine europarechtliche Prüfung der Vergabe der Lotterienkonzession durchgeführt. Diskriminierend ist aus unserer Sicht, das Erfordernis einer vergleichbaren ausländischen Lizenz sowie einer Bescheinigung einer ausländischen Glücksspielbehörde für Bewerber, die sich mittels einer inländischen Zweigniederlassung für eine Konzession nach § 14 GSpG bewerben.

Die laufende Ausübung des Monopols ist anhand der vom EuGH angeführten Kriterien (kriminelle und betrügerische Aktivitäten, Geschäftspolitik des Konzessionärs, Kohärenz des Gesamtsystems der innerstaatlichen Monopolregelung) zu prüfen – das wäre vom BFG zu prüfen. Das wäre von Seiten des Konzessionärs als auch von Seitens des Hoheitsträgers zu untersuchen, der das Monopol überwacht. In diesem Zusammenhang wird verwiesen auf die ausführlichen Darlegungen vom 3.9., wo die Bf. entsprechende Darlegungen macht, und zum Schluss kommt, dass weder die Vergabe noch die Ausübung des Monopols in der derzeitigen Form den Kriterien des EuGH entspricht, wodurch die Bf. wiederum berechtigt ist, ihre Dienstleistungen in Österreich rechtmäßig

anzubieten und nicht mit einer höheren Abgabenlast als der Konzessionär – aus unionsrechtlicher Sicht - belastet werden darf.

FAGVG: Das FA verweist auf Erläuterungen in der RV zu BGBI. I 111/2010, wo ausgeführt wird, dass die Erfordernis eines Sitzes im Inland bzw. der vergleichbare Nachweis durch eine Konzession in einem anderen Land gewährleisten sollen, dass das Kontrollsyste m welches ein Monopol zulässig macht, auch im Falle eines ausländischen Bewerbers weiterhin gewährleistet ist. Darüber hinaus wird auf das Beschwerdeverfahren vor der Europäischen Kommission, welches im Zusammenhang mit der Rs Pfleger steht, verwiesen. In diesem Verfahren wurde vorgebracht, dass die Organisation und die Durchführung der Vergabe der Spielbankkonzession in die Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit eingreifen, diese Verfahren wurde zugunsten der Rep Österreich eingestellt. Betreffend der Eukonformen Ausübung des Monopols durch den Konzessionsinhaber wird auf die Ausführungen im Glücksspielbericht 2010-2013 des BMF verwiesen. Insbesondere auf die Ausführungen betreffend dem verantwortungsvollen Werben der Konzessionäre und dem vom BMF vorgegebenen Maßstäben an den Konzessionär.

PV: Im Zusammenhang mit der Neuvergabe der Lotteriekonzession ist festzuhalten, dass ein zu installierendes Kontrollsyste m das auf die in Österreich im Rahmen der Konzession durchgeföhrten Ausspielungen anzuwenden wäre, ebenso im Rahmen der Errichtung einer Zweigniederlassung gewährleistet werden könnte und die zwingende Erfordernis einer inländischen Kapitalgesellschaft als diskriminierend anzusehen ist. Hinsichtlich der Ausübung des Monopols ist darauf hinzuweisen, dass der EuGH in der Rs Pfleger unmissverständlich klargelegt hat, dass die Beweislast hinsichtlich der Einhaltung der vom EuGH definierten Kriterien, die die Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit durch die Errichtung eines Monopols einschränken, nachzuweisen hat. Dieser Nachweis wurde bisher nicht erbracht und ist auch durch den Glücksspielbericht 2010-2013 als nicht erbracht anzusehen. Das betrifft insbesondere die kontinuierlich andauernde aufreizende Werbung seitens des Monopolisten (beispielhaft und ausführlich dargestellt im Schreiben vom 3.9.2014). Diesbezüglich ist nicht ersichtlich, dass die zuständige Aufsichtsbehörde im gegenständlichen Verfahrenszeitraum Maßnahmen ergriffen hat, um eine derartige Werbung in diesem Zeitraum zu verhindern, bzw. dem Monopolisten diese Art von Werbung untersagt hat. Aufgrund der Tatsache, dass die angeführte Werbung vom Konzessionär durchgeführt wurde und werden konnte, ergibt sich eine Verletzung der vom EuGH vorgegebenen Kriterien und somit eine EUrechtswidrigkeit der Monopolbestimmungen und in diesem Zusammenhang der höheren Besteuerung der Bf. in diesem Zusammenhang.

FAGVG: In der Rs Pfleger hat der EuGH den nationalen Gerichten eine Gesamtwürdigung der Umstände vorgegeben. Das Gericht hat daher alle Umstände zu würdigen, die für die Prüfung notwendig sind. Eine ausschließliche Beweispflicht einer staatlichen Stelle, ob die Maßnahmen den aus der Verhältnismäßigkeit sich ergebenden Anforderungen genügen, lässt sich nicht aus dem EuGH-Urteil ableiten. Betreffend der Werbestandards

ist ergänzend zu erwähnen, dass diese als Bescheide des BMF gegenübe dem Konzessionär erlassen wurden.

PV: Festzuhalten ist, dass sämtliche Kriterien des EuGH kumulativ erfüllt sein müssen. Ist dies nicht der Fall, sind die Bestimmungen des Monopols nicht anwendbar. Wird eine Gesamtwürdigung vorgenommen, ist jedenfalls festzuhalten, dass die nach Rechtsauffassung der Bf. zuständige Behörde ihren Aufsichtspflichten betreffend Werbemaßnahmen nicht nachgekommen ist, was zu einem Verstoß gegen die Grundfreiheiten führt. Gemäß Urteil Pfleger Rz 50 ist der Mitgliedstaat, der sich die vom EuGH vorgegeben Ziele hinsichtlich der kohärenten systematischen Ausgestaltung des Monopols also der Einschränkung der Grundfreiheiten berufen möchte, verpflichtet, dem Gericht alle Umstände darzulegen, dass das Monopol den Kriterien entspricht. Kommt er dem nicht nach, kann er sich nicht auf die Einschränkungen der Grundfreiheiten berufen. Wir haben die verfassungsmäßigen Prinzipien wie Erwerbsfreiheit nur aus der Grundrechtscharta abgeleitet. Überlegungen aus unserer Seite war, dass den verfassungsmäßigen Prinzipien europarechtlich zum Durchbruch verholfen werden sollte. Grundsätzlich sind die im Vorhalt aufgezählten Fragen 1. bis 6. teilweise für uns nicht nachvollziehbar.

Kernpunkt der Fragestellung ist, ob die Übergangsregelung des § 60 Abs. 25 Z 2 anzuwenden ist, und falls nicht, ob die Bf., sofern sie auf Grundlage der Nichtanwendung der Monopolbestimmungen im Zeitraum vor und nach dem 30.9.2012, sofern die Bf. aufgrund der Monopolrechtswidrigkeit ihre Dienstleistungen in Österreich legal anbieten darf, unterschiedlich besteuert werden darf (Glücksspielabgabe, Vergnügungssteuer) - aus unionsrechtlicher Sicht – ja oder nein.

Replik zum Vorhalt, dass In- und Ausländer im Hinblick auf die Glücksspielabgabe gleichgestellt sind: Es liegt hier eine unterschiedslose Beschränkung von § 57 Abs. 3 im Hinblick auf § 57 Abs. 4 vor, aber eine EUrechtswidrige. Es liegt eine indirekte unterschiedslose Diskriminierung vor:

C-153/08, 6.10.2010, 13.11.2003, C-42/02 – hier ging es um die Fragestellung der unterschiedslosen Diskriminierung, wo bestimmte Einrichtungen steuerbegünstigt wurden, währenddessen andere, die diese Kriterien nicht erfüllten, diese Begünstigung nicht erlangen konnten. Diese unterschiedslose Diskriminierung stellt einen Verstoß gegen die unionsrechtlichen Grundfreiheiten dar, wobei die Bescheide laut EuGH aufzuheben waren. Legt man die Sachverhalte auf die vorliegenden Sachverhalte um, ergibt sich, dass die Bf. a) durch die höhere Besteuerung in ihren Grundfreiheiten beschränkt ist und b) die Auflösung dieser Beschränkung nur dadurch erfolgen kann, indem die Bescheide dahingehend aufzuheben sind bzw. die Entscheidung der Festsetzung der Devolutionsanträge nur dahingehend getroffen werden kann, dass für die Bf. dieselben Steuersätze zur Anwendung kommen, die auch für den Konzessionär gemäß § 14 zur Anwendung kommen.

Falls trotz der eindeutigen EuGH Judikatur der unterschiedslosen Beschränkung in Steuerangelegenheiten und keine Verletzung der Grundfreiheiten vorliegt, dennoch der

Schluss gezogen werden sollte, dass Glücksspielabgabepflicht von 30% zur Anwendung kommt, stellt jener Betrag, den der Konzessionär im Vergleichszeitraum zu bezahlenden geringeren Glücksspielabgaben bzw. Vergnügungssteuern eine verbotene Beihilfe iSd Art 107 AEUV dar.

FAGVG: Selbst wenn dies eine verbotene Beihilfe darstellen würde, so hat dies keine Auswirkung auf die Besteuerung der Bf., sondern beträfe lediglich den Konzessionär.“ Am Ende des Erörterungsgespräches übergab die Bf. persönlich die Stellungnahme zum Vorhalt, welche auch dem Finanzamt weitergereicht wurde.

Die Bf. ersuchte anlässlich des Erörterungsgespräches am 17.11.2014 um einen Vorbereitungsvorhalt zur mündlichen Senatsverhandlung. Unter Einarbeitung der Ergebnisse des Erörterungstermines überreichte das Bundesfinanzgericht der Bf. und dem Finanzamt den Vorhalt zur Vorbereitung der von der Bf. beantragten mündlichen Verhandlung vor dem Senat vom 21.11.2014, mit der Möglichkeit, dazu Stellungnahmen abzugeben.

Mit Schreiben vom 23.12.2014 ersuchte die Bf., zwei Zeugen zu den Beweisthemen, ob im Fall der Bf. eine verbotene Ausspielung vorliege und dass der Konzessionär tatsächlich gegen Spielerschutzvorschriften verstößen habe, zu laden und einzuvernehmen. Dieser Beweisantrag wurde mit verfahrensleitendem Beschluss vom 29.12.2014 gemäß § 183 Abs. 3 BAO 2. Satz abgelehnt, da für diese Beweisthemen das Bundesfinanzgericht nicht zuständig ist. Mit E-Mail vom 9.1.2015 wurde von der Bf. die Einvernahme des Zeugen C C1, D2 zum Beweisthema „Aussagen zum Spielerschutz“ und D D1, Geschäftsführer der D3 Automaten GmbH, D4 zum Beweisthema „Aussagen zu dezentralen Eingabeterminals“ beantragt, welche zugelassen wurde.

## 2.2. Mündliche Verhandlung vor dem Senat (13.1.2015)

Am 13.1.2015 fand die mündliche Verhandlung vor dem Senat statt, in deren Rahmen auch die beiden Zeugen zu den Beweisthemen vom 9.1.2015 angehört wurden. Folgende Vorbringen wurden erstattet:

Der PV führte aus wie in den bisherigen Schriftsätze und anlässlich des Erörterungsgespräches vom 17.11.2014 und ergänzte:

„Es geht im Wesentlichen um die Rechtsfrage der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG, wie lang das "kleine Glücksspiel" noch betrieben werden kann. Ist diese Befreiungsbestimmung auch auf die gegenständlichen Ausspielungen, die mittels dezentralen Eingabeterminals dem Spieler angezeigt werden, anwendbar. Laut VwGH fällt die Entscheidung über das Spielergebnis dort, wo der Spieler den Startknopf drückt. Im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Ausspielungen kam der VwGH zu dem Ergebnis, dass die Ausspielung dort stattfindet, wo der Server steht. Das sind zum Teil unterschiedliche Orte. In unserem Fall wäre das die Steiermark.“

In einem Parallelfall hat der VfGH entschieden, dass hier die Übergangsbestimmung w.o. anzuwenden ist. Das betraf den Fall des Zeugen D1. Der Beschluss wurde ua auch im Rahmen des Erörterungstermins übergeben. Das ist diametral zu dem, was der VwGH gesagt hat, bzw. der VwGH hat sich selbst widersprochen.

FA: das FA verweist auf die bisherigen Vorbringen und auf das Erk des BFG betreffend Monate Februar bis April und Juni 2011. Darüber hinaus ist für die Glücksspielabgabe der Ort der Ausspielung kein wesensrelevantes Tatbestandselement, vielmehr ist zu beurteilen, ob ein Glücksspiel, eine Ausspielung, vorliegt und in welcher Form diese Ausspielung durchgeführt wird. Ob eben ein Glücksspielautomat nach § 2 Abs 3 oder wie im gegenständlichen Fall ein VLT nach § 12a Abs 2 GSpG vorliegt.

PV: bei der Bf. liegt kein VLT vor, sondern die Ausspielung findet auf einem genehmigten Glücksspielautomat idF vor der Novelle 2010 statt und somit findet eine Ausspielung statt, die unter die Übergangsregelung w.o. fällt und deshalb die Befreiungsbestimmungen für Glücksspielabgaben gem § 57 Abs 6 Z 2 GSpG zur Anwendung kommt. Es gibt kein gesetzliches Verbot, das die Teilnahme an einer Ausspielung auf einem bewilligten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland vorsieht und es gibt kein gesetzliches Gebot, dass Eingabeterminals, die die Teilnahme an einer Ausspielung auf einem bewilligten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland (Steiermark) ermöglichen, genehmigungspflichtig wären. Des weiteren wird auf die bisherigen Schriftsätze verwiesen.

FA: Das FA weist darauf hin, dass die Frage, ob eine verbotene Ausspielung vorliegt, für das Abgabenverfahren nicht relevant ist. Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass das GSpG regelt, welche Glücksspiele bewilligungsfähig sind. D.h alle Ausspielungen benötigen daher entweder eine Bewilligung nach dem GSpG oder sie sind vom Monopol ausdrücklich ausgenommen. Es benötigt daher kein ausdrückliches Verbot eines bewilligungspflichtigen Tatbestandes.

PV: Aus Sicht der Bf. ist das Vorliegen, ob es sich um eine verbotene Ausspielung handelt, oder um eine Ausspielung, die unter den Tatbestand des § 4 Abs 2 GSpG aF fällt, sehr wohl relevant bei der Beurteilung, ob Glücksspielabgaben anfallen, dahingehend dass dies von der Anwendung der Übergangsbestimmung w.o. abhängig ist.

FA: Das gegenständliche System entspricht weder der Definition des Glücksspielautomaten des § 2 alt, noch der im § 2 Abs. 3 GSpG neu.

Zum Thema „Aussagen zu dezentralen Eingabeterminals“ wurde D D1 als Zeuge vernommen:

„Zeuge: In dem Fall, in dem der Beschluss des VfGH [Anm: Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG] erging, lag einer analoger Sachverhalt vor. Ich weiß das, weil ich damals als Zeuge beigezogen wurde und das gleiche System damals Verfahrensgegenstand war.“

Es gab eine gewisse Anzahl von Geldspielautomaten, die wir in der Steiermark betreiben. Auf diesen Spielautomaten werden Spielergebnisse generiert. Diese Ergebnisse werden zum Teil auf diesem Glücksspielautomaten verarbeitet. Dann gab es noch eine Anzahl von Zugängen über das Internet. Mit jedem internettauglichen Gerät konnte man auf diese Spielergebnisse zugreifen. Wir hatten am Anfang große Probleme mit Hackangriffen. Man sicherte sich dann so ab, dass wenn ein Terminal von einem Automaten ein Spielergebnis abgerufen hat, das nächste Spielergebnis nicht von demselben Glücksspielautomaten geholt werden durfte. Wir hatten Glücksspielautomaten. Eingabeterminals konnten

zB auch theoretisch Smartphones, Tabletts uä., eben jedes internettaugliche Gerät unter bestimmten Voraussetzungen sein. Die Glückspielergebnisse konnten im Internet abgerufen werden. Es handelte sich aber nicht um ein zentrales Glücksspielangebot. Die Glücksspielautomaten waren bewilligte, konzessionierte Glücksspielautomaten in Steiermark und sind es noch immer.

Die Spielergebnisse sind wie in Schachteln (= Datenbanken) abgelagert und können abgerufen werden. Das Spiel wird nur am Eingabegerät visualisiert und angezeigt. ZB eine Walze hat 15 Bilder, aus dem Netz kommt dann das Spielergebnis, das jeweils einem Symbol zugeordnet wird. Das Spielergebnis – das ist z.B. eine Zahlenreihe – wird in Form von Symbolen am Endgerät angezeigt.“

Über Befragen der Bf. gab der Zeuge an, dass nicht mehrere Eingabeterminals auf die Geldspielautomaten gleichzeitig zugreifen könnten, da 200 Millisekunden Zugriffszeit bestünde und in diesem Zeitabschnitt ein anderer Eingabeterminal nicht zugreifen könne. Diese Automaten seien von der steiermärkischen Landesregierung auch bewilligt worden. Über Befragen des Finanzamtes gab der Zeuge an, dass die Bf. sein System verwendet habe. Ob alle von ihr betriebenen Geräte sein System verwendet hätten, könne er nicht sagen, da es mehrere Anbieter gegeben habe. Vom System beispielsweise der Firma G könne man nicht auf sein System zugreifen. Das Terminal hole sich, und das habe sich gegenüber früher geändert, nicht eine Summe von Ergebnissen, sondern ein Ergebnis. Das dezentrale Terminal interpretiere diese Zahlen, indem es sie visualisiere, wobei die Zahlenreihe dem Terminal sage, wie diese Zahlen dargestellt werden müssen. Der Eingabeterminale brauche eine gewisse Software, um dieses Ergebnis anzuzeigen, doch sei das System sehr viel komplexer. Man kann sich mit dem Handy ein gewisses Spielergebnis holen, doch müsste man zuerst autorisiert sein, das zu dürfen und dann bekomme man auch die Möglichkeit, dieses Ergebnis anzuzeigen, dass heißt, die entsprechende Software werde dann auch installiert. Theoretisch könne ein Geldspielautomat pro Sekunde maximal 5 Spiele zur Verfügung stellen. Die bewilligten Geräte böten auch Würfelspiele an, welche vom Einsatz her getrennt seien. Doch die von ihm angebotenen Würfelspiele würden nicht dem bekannten „Wiener Würfel“ entsprechen, da bei ihm nicht ein Walzenspiel als Gewinn des Würfelspiels gespielt und als erhöhter Einsatz interpretiert wird, werde. Sein Würfelspiel sei ein getrennt für sich allein zu spielendes Spiel. Er böte Supergames, Walzenspiele und viele andere Spielarten an. Er müsse für jeden Glücksspielautomaten, damit er bewilligt wird, ein Gutachten von einem Sachverständigen beibringen. Und auf diesem Sachverständigengutachten, das Grundlage der Bewilligung ist, sind sämtliche dieser Spiele, also Würfelspiele, Supergames, ua angeführt. Er glaube, dass er durch diese Bewilligung eine gewisse Rechtssicherheit habe.

Auf die Frage des Beisitzers Dr. Farny, ob man im Fall der Bf. nur über Terminals (Spielkonsolen) zugreifen könne, antwortete die Bf., dass man von überall zugreifen könne, wenn man über den entsprechenden Zugang verfüge.

Der PV verwies zu Frage der Präjudizialität auf seine bisherigen Schriftsätze und Vorbringen beim Erörterungstermin und ergänzte:

„Da die Bf. eine ausländische EU-Gesellschaft ist und ihre Dienste in Österreich anbietet, ist Unionsrecht anwendbar. Sie beruft sich auf die bisherige Rechtsprechung des EuGH und ist der Ansicht, dass das österreichische Glücksspielmonopol unionsrechtswidrig ist. Da der Konzessionär gemäß § 57 Abs. 4 GSpG mit 10% und +15% gegenüber der Bf. (30% +Vergnügungssteuern) bevorzugt ist, ist dort von uns aus der Sitz der Präjudizialität zu sehen. Die Bf. darf nicht schlechter gestellt werden. Die nationalen Gerichte haben zu prüfen, ob das Monopol anwendbar ist oder nicht. Unserer Meinung ist nicht nur sicherheitshalber zu prüfen, sondern das Gericht hat zu prüfen, aus den Grundsätzen des Amtswegigkeitsprinzips.

FA: Wir verweisen auf unser bisheriges Vorbringen und möchten auf die aktuelle Judikatur verweisen. Das LVwGOÖ 10.12.2014, 410340/8/Zo bestätigte das österreichische Glücksspielmonopol. Der VwGH 15.12.2014, Ro 2014/17/0121 hob das Erkenntnis des LVwGOÖ vom 9.5.2014, auf.

PV: Zu VwGH: das LVWGOÖ 9.5.2014 hat die Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols festgestellt. Die Aufhebung durch den VwGH bezog sich auf Begründungs- und Verfahrensmängel, da das Gericht den Sachverhalt nicht rechtskonform ermittelt hatte und die vom EuGH vorgegebene Prüfsystematik nicht eingehalten hat. Der VwGH entschied nicht die Frage der Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols. Somit haben bereits zwei Höchstgerichte, nämlich OGH (2013), sowie nunmehr auch der VwGH entschieden, dass für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit die entsprechenden Untergerichte (Landesgerichte, Landesverwaltungsgerichte, sowie aus Sicht des anzuwendenden Europarechts das BFG) die entsprechenden Prüfschritte, die der EuGH vorgegeben hat, durchzuführen hat.

FA: Dass die nationalen Gerichte dazu berufen sind, die EU-Konformität von Bestimmungen zu hinterfragen, steht außer Frage. Jedoch stellt sich die Frage nur, wenn eine Präjudizialität gegeben ist, was im gegenständlichen Fall nicht vorliegt. Das LVwG OÖ 9.5.2014 hat pauschal eine Unionsrechtswidrigkeit festgestellt. Dieses Erkenntnis befindet sich nicht mehr im Rechtsbestand durch die Aufhebung des VwGH.

PV: Für das Unionsrecht sind konzessionierte Anbieter und nicht konzessionierte Anbieter zu vergleichen. Aus unserer Sicht ist die Bf. nicht mit den in der konzessionierten Spielbank aufgestellten Glücksspielautomaten zu vergleichen, da die Bf. VLT hat - wenn überhaupt - und deswegen mit dem VLT-Konzessionär zu vergleichen ist, aus unionsrechtlicher Sicht. Die Bf. zahlte 300.000 oder 400.000 Euro mehr als der Konzessionär, zusätzlich zahlt sie noch Vergnügungssteuer. Aus der Steuerlast ergibt sich faktisch eine wesentlich höhere Besteuerung. Die sonstigen angeführten Abgaben, die sich aus Monopol ergeben, wie zB § 59a GSpG, die der Konzessionär zu tragen hat, die ungleichen Besteuerung, sind bei der Prüfung der Unionsrechtswidrigkeit des Monopols nicht heranzuziehen. Der inländische Konzessionär ist bevorzugt gegenüber dem inländischen und ausländischen Nichtkonzessionär (unterschiedslose Beschränkung), daraus ergibt sich die Diskriminierung. Auf die entsprechende EuGH-Judikatur wird nochmals verwiesen. Die Diskriminierung kann nicht dadurch vermieden sein, wenn der Konzessionär, allenfalls bei Wegfalls des Monopols, 30% zu zahlen hätte. Wir haben im

Erörterungstermin bereits darauf hingewiesen, es gibt dazu eine EuGH Judikatur, das war die Rechtssache Kommission Spanien, C-153/08 und Rechtssache Windmann C-42/02. Der Parteienvertreter der Bf. stellte das Vorbringen wie in den Schriftensätzen

- Zeitbereiche bis Oktober 2012 und ab Oktober 2012, weil die Konzessionen neu vergeben wurden,
- die Tatsache der Umsetzung der Kohärenzprüfung bis dato noch nicht durchgeführt worden sei, und
- es nicht richtig sei, dass sich die Bf. ausschließlich auf die Tatsache der Werbung beziehe, zusammenfassend nochmals dar.

Der Parteienvertreter der Bf. erläuterte die Durchführung der Überprüfung, die vom EuGH vorgegeben wurde, nämlich Nachweis der kriminellen und betrügerischen Aktivitäten, sowie Spielerschutz und die Werbemaßnahmen und das Verhalten des Konzessionärs und die Prüfung der Gesamtkohärenz der österreichischen Glücksspielregelungen. Aus Sicht der Bf. ergäbe sich zum Punkt Spielerschutz aus dem Glücksspielbericht nicht, dass die kriminellen und betrügerischen Handlungen tatsächlich ein substantielles Problem dargestellt hätten.

An dieser Stelle wurde C C1 als Zeuge zum Beweisthema: „Aussagen zum Spielerschutz“ vernommen.

Der Zeuge stellte dar, er sei Präsident eines Vereines, der sich mit Glücksspiel und Abhängigkeit befasse und dessen Haupttätigkeit Spielerschutz sei. Ob Personen bei dem Verein Hilfe suchen würden, hänge von verschiedenen Umständen ab, zwischen 100 und 300 Personen seien es in dem Bundesland, in dem der Verein seinen Sitz habe. Dieser Verein sei die einzige Stelle, die sich zu sensiblen Themen äußere.

Eine seiner Hauptaufgaben sei auch die Untersuchung in Betrieben, die Glücksspiel anbieten, so zum Beispiel in Lottoannahmestellen in Bezug auf Berücksichtigung des Mindestalters. 36% der Annahmestellen würden Lottoprodukte an 12-Jährige verkaufen. Die Antwort des Ministeriums und der österreichischen LotteriengmbH war, dass sie keinen Handlungsbedarf sähen. In Österreich habe es seines Wissens nach keinerlei Nachfragen an die Annahmestellen gegeben. In Deutschland habe dieselbe Untersuchung 10% ergeben.

Der Verein habe überprüft, ob die „Monopolisten“ die Gesetze einhalten würden und zwar aufgrund von Berichten seiner Patienten. Aus der psychologischen Literatur wisse er, dass im Fall der Spielbanken 1,1% der erwachsenen Gesamtbevölkerung im deutschen Sprachraum unmittelbar an Spiel"problemen" leiden würden. Die einzige Studie, die es in Österreich zu Prävalenzzahlen gäbe, sei aus seiner Sicht und auch aus Sicht anderer Suchtexperten nicht akzeptabel. Der Verein würde aus den Gesprächen mit seinen Patienten immer wieder erfahren, dass es Delikte gäbe, ebenso von der Polizei, mit der der Verein in unregelmäßigem Kontakt stehe. Zum Beispiel habe in einem Fall ein Patient ca. 200 Personen geschädigt. Der Verein gäbe anlässlich des ersten Gespräches einen standardisierten 20seitigen Fragebogen aus, aus welchem dann die Vereinsstatistiken erstellt würden – und nach diesen Statistiken dürfte es einen Anstieg der Eigentumsdelikte

in den Regionen, in denen der Verein tätig sei, geben. Der Zeuge vermutet, dass es mehr Spielangebote gäbe als im Jahr 2010.

Über Befragen durch den Parteienvertreter der Bf. zum Spielerschutz gab der Zeuge folgendes an:

Der Verein sei auch in Deutschland tätig. Im Vergleich zu Deutschland sei in Österreich der Spielerschutz absolut unzureichend. Das Ziel des Gesetzgebers, das Spiel in geregelte Bahnen zu lenken, sei „schieß“ gegangen, denn das Internetglücksspiel habe überhand genommen. Es finde eine Verlagerung in den ungeschützten Onlinebereich statt. Zum Beispiel habe eine Patientin im Alter „Ende 20“ in zweieinhalb Jahren 400.000 Euro verspielt. Spielprobleme hätten nach der Studie über das Spielverhalten von Jugendlichen im Spielbankspiel 0,3% der jungen Erwachsenen, sonst 1,1% bei den Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten, im Onlinebereich 21x soviel wie im Spielbankenbereich. In Automaten der Spielbank könne man 500 Euro pro Einzelspiel einsetzen, außerhalb der Spielbank seien seines Wissens nach 5 bis 10 Euro im konzessionierten Bereich möglich. Bei einem ausländischen Anbieter könne man eine Viertelmillion pro Tag im Internet verspielen. Dem Zeugen seien aber auch unzählige Verstöße gegen den gesetzlich verankerten Spielerschutz bekannt. Viele von diesen seien vom Verein zur Anzeige gebracht und vom Konzessionär auch immer wieder Schadenersatz geleistet worden. Der Zeuge wisse vom Hörensagen, dass ständig 200 Verfahren anhängig sein sollen.

Zur Frage des Parteienvertreters der Bf. zum Jugendschutz, mit welchen Glücksspielprodukten Problemspieler beginnen würden, antwortete der Zeuge, dass jedes Kind Rubbellose geschenkt bekomme. Die Werbung zu den Rubbellosen sei aus Sicht des Vereines auf Kinder zugeschnitten. Auch bei einer Negativwerbung "Lottospiel-kein-Kinderspiel" bleibe nach seinem Dafürhalten "Lottospiel-Kinderspiel" im Gedächtnis haften.

Über Frage des Parteienvertreters der Bf. zur Finanzierung der Spielsuchtprävention gab der Zeuge an, dass sein Verein 800 Euro vom Land über die Selbsthilfe bekomme. Das sei sehr gering, wenn man bedenke, dass in Deutschland die Finanzierung über die Krankenkassen erfolge. Aus den Glücksspielabgaben gäbe es keine Finanzierung. Dem Zeugen seien in Österreich auch keine Ausschüttungen an Spielerschutzvereinigungen bekannt. Die Stabsstelle habe Broschüren gedruckt und ausschließlich in Spielhallen des Konzessionärs aufgelegt, weiters habe es einen Selbsttest auf der Homepage des Finanzministeriums und einen Test bei Jugendlichen gegeben. Doch sei kein Vorhaben der Spielerschutzstelle umgesetzt worden, wie die Vernetzung der Spielschutzvereinigungen und Forschungsstellen, die Finanzierung dieser, und das Einziehen von Qualitätsstandards für diese Stellen. Es habe auch keine Evaluation dieser Spielerschutzmaßnahmen gegeben. Es sei auch kein einziger Punkt auf Seite 26, Punkt 4.1. des Glücksspielberichtes des Finanzministeriums umgesetzt worden.

Zur Frage des Parteienvertreters der Bf. zur Finanzierung und zur Kritik an der wissenschaftlichen Studie "Kalke" gab der Zeuge an: Die Studie "Kalke" sei indirekt durch die Mittel des Konzessionärs finanziert worden. Die Methodik der Studie "Kalke"

sei anzuzweifeln, dafür gäbe es viele Gründe. Im Wesentlichen die Finanzierung, die Methodik, die Auswahl der Experten, die in diesem Bereich nicht tätig seien. In keinem Fall beschreibe diese Studie die Situation in Österreich. Die Studie habe kein Potential, daraus könne kein Rückschluss auf die Gesamtbevölkerung gestellt werden. Wissenschaftlich gesehen, könne man diese Studie als rudimentäre Ausgangslage nehmen. Man müsse aber noch weitere Studien dazunehmen, um halbwegs Aussagen treffen zu können. Gerade bei der Spielsucht ändere sich die Situation ständig. Der Spielerschutz im Jahr 2011 bis 2013 sei angesichts der gesetzten bzw. nicht gesetzten Maßnahmen im Zusammenhang mit den gesetzlich intendierten Vorgaben der Glücksspielnovelle 2008 und 2010 zum Spielerschutz als absolut nicht ausreichend zu erachten.

Über Befragen des Finanzamtes gab der Zeuge an: Seine Einrichtung werde als gemeinnütziger Verein betrieben, zusätzlich sei der Zeuge Inhaber einer Unternehmensberatung, die zu diesen Zwecken Expertisen zu diesem Thema der Politik zur Verfügung stelle. Im Verein würden Therapeuten, Gesundheitspsychologen, Spielsuchtberater, Schuldenberater arbeiten, manchmal würden auch Ärzte bei gezogen. Der Verein ziehe bei seinen Expertisen immer international in politischen Kreisen anerkannte Fachleute heran, zB Prof Jörg Häfeli aus der Schweiz. Der Zeuge selbst sei für "Suchtberatung", als Mediator und als Coach ausgebildet. Weiters habe der Zeuge den Lehrgang klinische Studien besucht, und auch die fachspezifischen Ausbildungen "Responsible Game", Master of Business. Er studiere auch Wirtschaftswissenschaften. Zur Frage des Finanzamtes, welche Spieltätigkeit die meisten der vom Verein des Zeugen Betreuten ausüben, welches Spiel am meisten süchtig mache, ob der Zeuge dazu Prozentzahlen habe und wie hoch die absolute Zahl der vom Verein Betreuten sei, gab der Zeuge an: Im Moment sei eine Verschiebung der Spieltätigkeit zu den Spielen Poker und Onlinespiele festzustellen. Am meisten süchtig mache das Automatenspiel in und außerhalb der Spielbanken, wobei schwer zu differenzieren sei. Was die Prozentzahlen anlange, verwies der Zeuge auf seine Aussage zu dem Fragebogen, den der Verein bei der Erstberatung ausfüllen lasse. Diese Fragebögen würden ausgewertet und daraus Statistiken erstellt. Diese Statistiken kämen in den Tätigkeitsbericht des Vereins. Auch die anderen großen Stellen würden diese Statistiken führen. Den Tätigkeitsbericht brauche der Verein zB für die Anträge auf Förderungen. Wo viele Niederlassungen des Konzessionärs sind, seien viele Spielsüchtige. Auch aus nichtkonzessionierten Betrieben würden viele Hilfesuchende zum Verein kommen, das seien aber im Verhältnis nicht so viel. Wie hoch die Anzahl der vom Verein Betreuten sei, wisse der Zeuge nicht auswendig, doch könnte das von den Psychologen sehr rasch ausgewertet werden. Jetzt werde mit den Auswertungen für den Tätigkeitsbericht 2014 begonnen, daher könne er das nicht ad hoc sagen. Man müsse das immer in Relation sehen. Die Situation in Salzburg sei jedenfalls ganz negativ.

Über die Frage des Finanzamtes warum sich der Zeuge in den Medien gegen die Beschlagnahme von Glücksspielgeräten gewehrt habe, wenn ihm die Lenkung in geregelte Bahnen wichtig sei, gab der Zeuge an: Die alteingesessenen Betreiber würden durch neue Inhaber mit dubiosem Hintergrund verdrängt. Der Spielerschutz rücke in

den Hintergrund, da es häufig zwischen den neuen Inhabern und Spielteilnehmern zu kriminellen Auseinandersetzungen käme. Der Zeuge sei bei den Aktionen der Finanzpolizei dabei gewesen. Die Leute seien vergleichsweise schlecht ausgebildet und hätten mit sehr sensiblen Angelegenheiten zu tun. Oft stünden nachher mehr Automaten da, als vorher.

Über Frage des Finanzamtes, ob es nach Auffassung des Zeugen Sinn mache, Konzessionen zu erteilen, um den Spieltrieb in die geordneten Bahnen zu lenken, gab der Zeuge an, dass man das nicht so sagen könne, das alleine reiche nicht, denn diese Maßnahmen seien einfach nicht linear. Der Zeuge sei bei einer Kontrolle durch die Finanzpolizei dabei gewesen und einer der Finanzpolizisten habe nicht gewusst, dass er Spielerschützer sei und hätte gegen den Zeugen eine körperliche Attacke unternehmen wollen. Definitiv sei trotz Finanzpolizei die Anzahl der Automaten und Spielhallen gestiegen.

Über Befragen des Besitzers KR Gerzabek, ob es hinsichtlich der Missstände, die der Zeuge aufgezeigt habe, seiner subjektiven Wahrnehmung nach einen Unterschied mache, ob es sich um ein konzessioniertes oder nicht konzessioniertes Unternehmen handelt, antwortete der Zeuge, dass es einen Unterschied gäbe. In Salzburg gäbe es nichtkonzessionierte Spielhallen, es gäbe solche und solche Unternehmer. Viele von diesen seien neu. Es gäbe da noch keine Untersuchungen. Es fehle dafür die Empirie. Über Befragen des Besitzers Dr. Farny, dass es offenbar schon Unterschiede zwischen nichtkonzessionierten und konzessionierten Unternehmen in Bezug auf die aufgezeigten Missstände gäbe, antwortete der Zeuge, dass man die konzessionierten Betriebe derzeit nicht bewerten könne, weil sie zu neu seien. Die neuen Betreiber der nicht konzessionierten Betriebe seien seiner Ansicht nach „dubios – in der Stadt Salzburg“. „PV: Die Bf. hat zwar keine Konzession, doch die Spiele wurden über die Automaten in der Steiermark gespielt. Die Steuern wurden korrekt abgeführt und ist man von der Rechtmäßigkeit der Aufstellung ausgegangen.“

Zum Werbeverhalten des Konzessionärs verweist der Parteienvertreter der Bf. auf das Schreiben vom 3.9.2014 und fasst dieses nochmals zusammen. Der Parteienvertreter der Bf. verweist auf die Stellungnahme der Autorin MMag. H, Überblick –Spielsuchtprävention in Österreich vier Jahre nach Inkrafttreten des GSpG 2010, 12. Januar 2015, betreffend Kohärenz und Spielerschutz, wobei die Schlussfolgerung sei, dass die Vorgaben betreffend Spielerschutz nicht erfüllt worden seien.

Der Parteienvertreter der Bf. fasst sein Vorbringen zur Gesamtkohärenz wie im Schreiben vom 3.9.2014 zusammen. Dazu nimmt das Finanzamt folgendermaßen Stellung: „In Bezug auf die Werbetätigkeit für legales Glücksspiel ist die Rechtsprechung des EuGH nicht so zu verstehen, dass mitgliedstaatliche Beschränkungen des Glücksspiels unzulässig würden, wenn die Konzessionäre für das legale Glücksspiel werben dürfen. Gerade die ordnungspolitischen Zielsetzungen verlangen nämlich eine effektive Bewerbung des legalen, streng beaufsichtigten Glücksspiels, um den Spieltrieb der Bevölkerung in die kontrollierten Bahnen des konzessionierten Glücksspiels zu lenken, das alleine rigorosen gesetzlichen und behördlichen überwachten Spielerschutz

unterliegt. Es ist sohin mit Verweis auf die Judikatur der EuGH Placanica festzuhalten, dass diese nicht aggressiv sein und informativ wirken soll. Sie muss aber sehr wohl zielgruppenorientiert sein, damit nicht das illegale Glücksspiel bei Konsumenten deutlich attraktiver erscheint. Weiters ergeben sich die Maßstäbe des verantwortungsvollen Werbens nicht nur aus den mit den Bescheiden vorgeschriebenen Standards, sondern bereits aus dem Glücksspielgesetz § 56 Abs. 1 GSpG. Sohin ergibt sich auch die Rechtmäßigkeit der Ausweitung des Glücksspielangebotes, um den illegalen Markt zu verdrängen.“

Der Parteienvertreter der Bf. hielt entgegen, dass nach dem EuGH-Urteil Stoß die Werbung nicht darauf abzielen dürfe, dass die Spielteilnehmer zu einer aktiven Spielteilnahme angeregt würden, und diese in seinen Schriftsätzen zitierte Werbung rege zu aktiven Spielen an, was auch erst kürzlich geschehen sei.

Das Finanzamt beantragte, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Der Parteienvertreter der Bf. beantragte, den Beschwerden Folge zu geben und legte noch den Artikel zum Spielerschutz (MMag. H, Überblick –Spielsuchtprävention in Österreich vier Jahre nach Inkrafttreten des GSpG 2010, 12. Januar 2015), I I1, Gutachten über die Client/Server/AWP Funktionsweise der D.3.1. Geräte vom 5.10.2010, Bewilligungen von Glücksspielautomaten der D3 Automaten GmbH (Geschäftsführer D D1) in der Steiermark und einen Schriftsatz bei.

### 3. Sachverhalt

Die Bf. ist ein Unternehmen mit Sitz in A. Sie bot im Zeitraum Februar 2011 bis Dezember 2013 Glücksspiele im Internet (über Glücksspielautomaten in der Steiermark) an, welche von österreichischen Vermittlern über Terminals, die in Burgenland, Niederösterreich, Oberösterreich und Wien aufgestellt worden und den Spielteilnehmern zugänglich waren, an.

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).

Eine gewisse Anzahl von diesen Spielautomaten, auf welchen die Spielergebnisse generiert wurden, wurde in der Steiermark betrieben. Die Spielergebnisse in diesen Glücksspielautomaten sind in Datenbanken abgelagert und können abgerufen werden. (Zeugenaussage D D1 anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 13.1.2015). 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; I 11, Gutachten über die Client/Server/AWP Funktionsweise der D.3.1. Geräte vom 5.10.2010). Man kann mit jedem internettauglichen Gerät auf diese Spielergebnisse zugreifen. Eingabeterminals können zB Smartphones, Tabletts, Spielkonsolen uä., jedes internettaugliche Gerät unter bestimmten Voraussetzungen sein. Mehrere Eingabeterminals können auf die Geldspielautomaten gleichzeitig zugreifen, da 200 Millisekunden Zugriffszeit besteht und in diesem Zeitabschnitt ein anderer Eingabeterminal nicht zugreifen kann. Das Spiel wird nur am Eingabegerät visualisiert und angezeigt. Hat zum Beispiel eine Walze 15 Bilder, kommt aus dem Internet das Spielergebnis, das jeweils einem Symbol zugeordnet wird. Das Spielergebnis – das ist zB eine Zahlenreihe – wird in Form von Symbolen am Endgerät angezeigt. (Zeugenaussage D D1 anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 13.1.2015).

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). Ist der Eingabeterminal ein Handy, muss dieses dafür autorisiert sein, dann wird die entsprechende Software auf dem Handy installiert, womit es auf das Spielergebnis zugreifen kann. (Zeugenaussage D D1 anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 13.1.2015).

Die Spiele können an den Geräten nur nach Eingabe von Geld durchgeführt werden. Die möglichen Einsätze betragen zwischen 0,25 Euro und 9,50 Euro pro Einzelspiel. Für jedes Spiel wird ein Mindesteinsatz bedungen, der durch Tastenbetätigung gesteigert werden kann. Im jeweiligen Gewinnplan werden die mit dem gesteigerten Einsatz gestiegenen Gewinne in Verbindung mit bestimmten Symbolkombinationen in Aussicht gestellt. Mit jeder Spieldurchführung durch Betätigung der Start-Taste wird der gewählte Einsatz vom Spielguthaben abgezogen.

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

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

Die Glücksspielautomaten in der Steiermark sind bewilligte Glücksspielautomaten.

#### 4. Glücksspielgesetzliche Bestimmungen

Nach der grundsätzlichen Regelung unterliegen gemäß § 57 Abs. 1 GSpG Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, einer Glücksspielabgabe. Gemäß § 57 Abs. 3 GSpG beträgt die Glücksspielabgabe für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals

– vorbehaltlich Abs. 4 – 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen.

Gemäß § 57 Abs. 4 GSpG beträgt die Glücksspielabgabe für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals 10% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen (Bundesautomaten- und VLT- Abgabe) wenn sie

- im Falle von Glücksspielautomaten auf Basis einer landesgesetzlichen 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.

Gemäß § 57 Abs. 7 GSpG gilt abweichend von § 57 Abs. 4 GSpG 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 GSpG) folgendes:

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

§ 57 Abs. 4 GSpG verweist auf § 5 GSpG mit der Überschrift „Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten“:

Gemäß § 5 Abs. 1 GSpG sind Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten nach § 2 Abs. 3 GSpG an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten unter Einhaltung ordnungspolitischer Mindestanforderungen an Bewilligungswerber (Abs. 2) sowie besonderer Begleitmaßnahmen der Spielsuchtvorbeugung (Abs. 3 bis 5), der Geldwäschevorbeugung (Abs. 6) und der Aufsicht (Abs. 7)

1. in Automatensalons mit mindestens 10 und höchstens 50 Glücksspielautomaten oder
2. in Einzelaufstellung mit höchstens drei Glücksspielautomaten.

Gemäß § 5 Abs. 7 Z 8 GSpG sind als Aufsicht sichernde Maßnahmen zumindest vorzusehen

dass während der Übergangszeit nach § 60 Abs. 25 Z 2 Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten nur insoweit ausgeübt werden können, als im selben Ausmaß aufrechte und zum 15. März 2010 tatsächlich ausgeübte landesrechtliche Bewilligungen für Glücksspielautomaten nach § 4 Abs. 2 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz in diesem Bundesland in der Übergangszeit auslaufen oder vorzeitig unwiderruflich zurückgelegt werden, wobei für neue Bewilligungen die höchstzulässige Anzahl an Glücksspielautomaten gemäß Abs. 1 nicht überschritten werden darf.

§ 5 Abs. 1 GSpG verweist auf § 2 mit der Überschrift „Ausspielungen“. § 2 Abs. 1 GSpG definiert Ausspielungen als Glücksspiele, die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung im Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz) und bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte

Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn). § 2 Abs. 2 GSpG enthält die Definition des glücksspielgesetzlichen Unternehmers.

Gemäß § 2 Abs. 3 GSpG liegt eine Ausspielung mit Glücksspielautomaten 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. Der Bundesminister für Finanzen kann im Wege einer Verordnung den Zeitpunkt dieser Anbindung festlegen. Darüber hinaus kann der Bundesminister für Finanzen zu den Details der elektronischen Anbindung und den zu übermittelnden Datensätzen in dieser Verordnung Mindeststandards festsetzen, wobei auch der Zugriff der Behörden auf einzelne Glücksspielautomaten (§ 5) zu regeln ist. Die auf 10 Jahre verteilten Kosten für die Errichtung eines Datenrechenzentrums bei der Bundesrechenzentrum GmbH sowie die Kosten für dessen laufenden Betrieb sind durch die konzessions- und bewilligungserteilenden Behörden den Konzessionären und Bewilligungsinhabern auf Grundlage einer von der Bundesrechenzentrum GmbH durchzuführenden Abrechnung über die durch die Konzessionäre und Bewilligungsinhaber verursachten Kosten jährlich bescheidmäßig vorzuschreiben und für die Bewilligungsinhaber von Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten (§ 5) dem Bund zu erstatten. Im Rahmen des laufenden Betriebes des Datenrechenzentrums kann der Bundesminister für Finanzen ferner jederzeit eine technische Überprüfung von Glücksspielautomaten, der auf diesen befindlichen Software sowie einer allfälligen zentralen Vernetzung vornehmen oder die Vorlage eines unabhängigen technischen Gutachtens über die Einhaltung der glücksspielrechtlichen Bestimmungen verlangen. Mit der Errichtung des Datenrechenzentrums und der elektronischen Anbindung sind dem Bundesminister für Finanzen Quellcodes oder Referenzprogramme der daran anzubindenden Glücksspielautomaten gesondert vorab zu hinterlegen.

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. Verbote Ausspielungen sind gemäß § 2 Abs. 4 GSpG Ausspielungen, für die eine Konzession oder Bewilligung nach diesem Bundesgesetz nicht erteilt wurde und die nicht vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 ausgenommen sind.

Die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG, auf welche § 5 Abs. 7 Z 8 GSpG verweist, lautet:

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:

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.

§ 12a Abs. 2 GSpG definiert Video Lotterie Terminals als „Zugang zu elektronischen Lotterien über zentralseitig vernetzte Terminals (Video Lotterie Terminals – VLT) an ortsfesten öffentlich zugänglichen Betriebsstätten“.

## 5. Rechtliche Erwägungen

### 5.1. Ausgangssituation

Die Bf. wendet gegen die Festsetzungen gemäß § 201 BAO der Glücksspielabgabe ein, es verstöße 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 verstöße. 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 iSd §§ 5, 14, 21 und 22 GSpG eingehoben werden dürfe, die höher sei als jene, der ein Konzessionär iSd §§ 5, 14, 21 und 22 GSpG unterliege.

Da die Einwendungen der Bf. sehr umfassend sind, wird das Bundesfinanzgericht das Glücksspielgesetz in seiner Gesamtheit untersuchen. Das von der Bf. bekämpfte Glücksspielmonopol nimmt im Glücksspielgesetz zwar einen breiten Raum ein, ist aber nur eine unter mehreren Regelungsmaterien (Agenda: Ordnungspolitischer Teil – Abgabenrechtlicher Teil), die untereinander nicht untrennbar verknüpft sind. Eine Folge der unterschiedlichen Regelungsmaterien sind unterschiedliche Zuständigkeiten (Verwaltungsbehörden, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, ordentliche Gerichtsbarkeit und Verwaltungsgerichte).

Da im gegenständlichen Fall Beschwerden gegen Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 BAO erhoben wurden, ist das Bundesfinanzgericht zuständig.

Weiters soll zuerst auf die Glücksspielabgabe insgesamt und ihre Verortung im Glücksspielgesetz eingegangen werden.

### 5.2. Ordnungspolitischer Teil des Glücksspielgesetzes – Glücksspielmonopol

Das Glücksspielgesetz enthält abgabenrechtliche Regelungen, ist aber ein Gesetz sui generis, da es auch andere Zwecke wie das Glücksspielmonopol, dessen Hauptzweck in ordnungspolitischen Aspekten liegt, die Sportförderung (§ 20 GSpG) oder den Spielerschutz regelt. (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 19892, 24). Der Begriff Spiel ist nicht im Glücksspielgesetz definiert, sondern Spiel ist der entgeltliche Glücksvertrag iSd § 1267 ABGB. (vgl. parlamentarische Materialien zur Einführung des Glücksspielgesetzes 1989, BGBI 1989/620, 1067 RV BlgNR XVII. GP Zu § 1 Abs. 1).

Gemäß § 3 GSpG ist das Recht zur Durchführung von Glücksspielen, soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, dem Bund vorbehalten (Glücksspielmonopol). Der Bund kann innerhalb eines gewissen Rahmens das ihm gemäß § 3 GSpG zustehende Recht zur Durchführung von Glücksspielen durch Erteilung von Konzessionen oder Bewilligungen an andere Personen übertragen. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 53; Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 19892 § 3 Rz 6).

Für die dem Bund vorbehaltenen Glücksspiele sieht das GSpG verschiedene Übertragungstatbestände zur Erteilung von Konzessionen und Bewilligungen vor. So kann der Bund

- gemäß § 14 GSpG eine Konzession zur Durchführung bestimmter – taxativ aufgezählter – Lotterien (Lotterienkonzession) übertragen. Die Durchführung elektronischer Lotterien gemäß § 12a GSpG ist vom Übertragungstatbestand des § 14 GSpG ebenfalls umfasst. Unter diesen Tatbestand können nach einhelliger Auffassung nicht nur die in den §§ 6 bis 12 und 12b GSpG genannten Lotterieformen, sondern auch alle sonstigen Ausspielungen, die vom Bundesmonopol umfasst sind, somit auch typischerweise in Casinos (Spielbanken) veranstaltete Glücksspiele, wie Roulette, Poker oder Black Jack subsumiert werden. Die Veranstaltung von Glücksspielen im Internet ist allein dem Konzessionär gemäß § 14 GSpG gestattet und nicht auch dem Inhaber einer Spielbankkonzession gemäß § 21 GSpG. Letztere bezieht sich demnach lediglich auf „physische“ und nicht auf „virtuelle“ Spielbanken. (Segalla, Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts2 (2007) 262; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 55; Buchta, Glücksspiel in Österreich und Europarecht, 2010, 35).

- gemäß § 21 GSpG Konzessionen zum Betrieb von Spielbanken (Spielbankkonzessionen) übertragen. Primärer Anknüpfungspunkt des Übertragungstatbestandes gemäß § 21 GSpG ist nicht die Art der Glücksspiele, sondern der Ort, an dem die jeweiligen Glücksspiele durchgeführt werden. Die Konzessionsinhaberin, bietet in ihren Spielbanken insbesondere Roulette, Poker und Black Jack in den verschiedensten Spielarten, sowie eine Vielzahl von Glücksspielautomaten an. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 57-58; Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 19892 30).
- gemäß § 22 GSpG Konzessionen zum Betrieb einer Spielbank als Pokersalon (Pokersonkonzession) übertragen.

- gemäß § 36 GSpG mehrere Bewilligungen zur Durchführung von –ebenfalls taxativ aufgezählten – Lotterien ohne Erwerbszweck durch Bewilligungen für Lotterien ohne Erwerbszweck übertragen. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 16; Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 19892 § 36 Rz 1, Rz 2).

Die Konzessionsinhaber unterliegen für die Dauer der Konzession der Aufsicht des Bundesministers für Finanzen. Zur Gewährleistung des ordnungspolitischen Anliegens des Glücksspielmonopols werden zahlreiche Anordnungen getroffen, die den Schutz der Spieler sichern sollen. Um die Einhaltung der Bestimmungen des Glücksspielgesetzes zu gewährleisten und somit das Glücksspielmonopol des Bundes wirkungsvoll abzusichern, sieht das Gesetz in den §§ 52 ff GSpG einen umfangreichen Katalog an Straf- und Sicherungsmaßnahmen vor. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 16; Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 19892 34 bis 36).

Nach dem Gesetzeswortlaut hat der Konzessionär gemäß § 17 Abs. 1 GSpG „für die Überlassung des Rechts zur Durchführung der Glücksspiele“ eine Konzessionsabgabe zu entrichten, hingegen hat gemäß § 28 Abs. 1 GSpG der Konzessionär eine Spielbankabgabe zu entrichten.

Der Umfang des Monopols wird durch das Gesetz selbst eingeschränkt. In § 4 GSpG sind gewisse Glücksspiele explizit vom Bundesmonopol ausgenommen, wobei die Ausnahmetatbestände an die Form der Durchführung des Glücksspiels anknüpfen. Weitere Monopolausnahmen sind für Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten gemäß § 5 GSpG vorgesehen, sowie unter gewissen Voraussetzungen auch für Warenausspielungen mit Glücksspielautomaten, Lebensversicherungsverträge, Glückshäfen, Juxausspielungen, Tombolaspiele und Ausspielungen mit Kartenspielen. (§ 4 Abs. 2 GSpG bis § 6 GSpG; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 15; Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 19892 § 4 Rz 1 bis Rz 25).

Eine Ausnahme vom Glücksspielmonopol gemäß § 4 GSpG sind Ausspielungen mit Glücksspielautomaten, die als „kleines Automatenglücksspiel“ der Regelungskompetenz der Länder gemäß Art. 15 Abs. 1 B-VG unterliegen. Gemäß § 4 Abs. 2 iVm § 5 GSpG sind Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten Ausspielungen nach § 2 Abs. 3 an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten unter Einhaltung ordnungspolitischer Mindestanforderungen an Bewilligungswerber, sowie besonderer Begleitmaßnahmen der Spielsuchtvorbeugung, der Geldwäschevorbeugung und der Aufsicht. Darüber hinaus werden diverse ordnungspolitische Anforderungen an den Bewilligungsinhaber gestellt sowie die Rahmenbedingungen für spielsuchtvorbeugende Maßnahmen festgelegt. Abschließend wird der Bewilligungsinhaber verpflichtet, Vorkehrungen zur Geldwäschevorbeugung und zur Sicherung der Aufsicht zu treffen. (Segalla, Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts2 (2007) 255; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 49; Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 19892 § 5 Rz 11).

Die Monopolbestimmungen des § 3 GSpG sagen jedoch nichts über die Rechtsverkehrsteuern auf den Abschluss von Glücksverträgen und anderer Abgaben auf Glücksspiele aus. Laut VwGH 21.10.1994, 92/17/0179, VwGH 16.12.1994, 92/17/0208

behält § 3 GSpG das Recht zur Durchführung von Glücksspielen dem Bund vor, sagt jedoch nichts über die abgabenrechtliche Seite der Durchführung von Glücksspielen aus. „Es kam daher hinsichtlich der Vergnügungssteuerpflicht nicht darauf an, ob das gegenständliche Spiel dem Glücksspielmonopol unterlag oder nicht.“ (o.A., Glücksspielgesetz6, 30).

### 5.3. Zuständigkeiten

Gemäß § 50 GSpG sind für Strafverfahren und Betriebsschließungen nach dem Glücksspielgesetz die Bezirksverwaltungsbehörden bzw. die Landespolizeidirektion zuständig. Gegen diese Entscheidungen kann Beschwerde an ein Verwaltungsgericht des Landes gestellt werden.

Wurde der Tatbestand des § 168 StGB verwirklicht, ist dafür im Instanzenzug die ordentliche Gerichtsbarkeit zuständig, wobei infolge BGBl. I 2014/13 durch die gänzliche Konzentration der Zuständigkeiten bei den Verwaltungsbehörden für alle Glücksspielstraftatbestände kein Anwendungsbereich für § 168 StGB verbleibt. (VGW 12.8.2014, VGW-001/023/5739/2014).

Für privatrechtliche Angelegenheiten zwischen Spielteilnehmer und Konzessionär ist die ordentliche Gerichtsbarkeit zuständig: Die in § 25 Abs. 3 GSpG enthaltenen Regelungen stellen abweichende Sonderbestimmungen zu den Haftungsregelungen des ABGB dar. Da die Rechtsbeziehung zwischen der Spielbankleitung und dem Spielteilnehmer in Ansehung der durchgeführten Glücksspiele auf privatrechtlichen Glücksverträgen beruht, stellen diese Bestimmungen eine besondere Form von Verbraucherschutzvorschriften dar, mit denen insbesondere die Gefahren existenzgefährdenden Glücksspiels eingedämmt werden sollen. Die Umsetzung dieser Sondermaterie erfolgt daher nicht im ABGB, sondern – ähnlich wie für den allgemeinen Bereich der Konsumenten im KSchG – zweckentsprechend im Glücksspielgesetz. (zitiert bei Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 § 25 Rz 27).

Gemäß § 56b GSpG kann gegen Bescheide des BMF in Angelegenheiten des Vollzuges des GSpG Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht erhoben werden. Im Verfahren nach den §§ 14, 21 und 22 GSpG hat die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts durch einen Senat zu erfolgen.

Für die Erhebung der Spielbankabgabe, Konzessionsabgabe und Glücksspielabgaben gilt § 19 AVOG (Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel). Die Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes ergibt sich aus § 1 BFGG, ihm obliegen Entscheidungen über Beschwerden in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben, wie hier der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG.

Daher ist zu untersuchen, inwieweit das in § 3 GSpG normierte Glücksspielmonopol für die Glücksspielabgaben „präjudiziel“ ist.

### 5.4. § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG erhebt nur bestimmte Glücksverträge ieS zu seinem Regelungsinhalt und bezeichnet sie als Ausspielungen

Die Glücksspielabgabe besteuert gemäß § 57 GSpG „Ausspielungen“ und verweist damit auf einen genuin glückspielrechtlichen Begriff. Der Begriff der „Ausspielung“ ist kein

abgabenbezogener, sondern scheint ein primär „ordnungspolitischer“ zu sein, da ihm im Glücksspielrecht eine wesentliche Bedeutung insofern zukommt, als die Ausnahmen vom Glücksspielmonopol gemäß § 4 GSpG an diesen Begriff anknüpfen. (vgl. Segalla, Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts2 (2007) 254; Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 § 2 Rz 2).

Die Glücksspielabgaben sind – als Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG – im Glücksspielgesetz in den §§ 57 – 59 GSpG geregelt. Das Glücksspielgesetz wird als ein Gesetz sui generis bezeichnet, es hat primär ordnungspolitische Zielsetzungen, es regelt die Sportförderung (§ 20 GSpG) und es ist kein genuines Steuergesetz wie z.B. das Einkommensteuer- oder Umsatzsteuergesetz, sehr wohl enthält es steuerrechtliche Regelungen (= abgabenrechtlicher Teil; vgl. Bresich/ Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 19892, 24), vor den Novellen 2008 und 2010 die Konzessions- und Spielbankabgabe, seit 1.1.2011 auch die Glücksspielabgaben und die festen Gebühren gemäß § 59a GSpG.

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG verweisen durch das Tatbestandsmerkmal „Ausspielung“ auf § 1 GSpG und in weiterer Hinsicht auf § 2 GSpG. Das Glücksspielgesetz nimmt in § 1 Abs. 1 GSpG nur den Teil der bürgerlich-rechtlichen Glücksverträge ieS (Wette, Spiel, Los) in seinen Gegenstand auf, bei welchen die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt. Dem Spielbegriff des § 1272 ABGB kommt in Bezug zu § 1 Abs. 1 GSpG zwar konstituierende Funktion zu, aber er differenziert das Rechtsgeschäft Spiel nicht in Glücksspiele und Geschicklichkeitsspiele, sondern er umfasst beide (UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11; UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua.). Nach dem Glücksspielgesetz wird der Spielvertrag aufgrund des bürgerlichen Rechts abgeschlossen und es lässt die vertraglichen Vereinbarungen unangetastet. (Siehe auch UFS 22.3.2011, RV/2013-W/06, zur Gesellschaftsteuer: Gesellschaftsrecht – Umgründungssteuergesetz, bzw. UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11).

In § 2 GSpG heißt es, dass eine Ausspielung ein Glücksspiel ist, also das bürgerlich-rechtliche Rechtsgeschäft Spiel, dessen Ergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist. Mit der Glücksspielnovelle 2008 erfolgte eine auf Parallelisierung mit dem zivilrechtlichen Spielvertrag ausgerichtete Neufassung: „Der Begriff einer Ausspielung definiert unternehmerisches Glücksspielangebot.“ (II. Besonderer Teil 658 BlgNr XXIV. GP zu Z 3 und 31 (§ 2 und § 60 Abs. 24 GSpG)). Der Begriff Ausspielung geht auf den „Spielvertrag“ Verlosung zurück, doch ist der glücksspielgesetzliche Ausspielungsbegriff nicht mehr nur mit „Lotterie“ gleichzuhalten. (Schwartz/Wohlfahrt, Der glücksspielrechtliche Ausspielungsbegriff, ÖJZ 1999, 339; Bericht des Finanzausschusses, 1427 BlgNR XVIII. GP; UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02; UFS 9.4.2010, RV/3704-W/09).

Das bedeutet, nach dem Glücksspielgesetz sind Ausspielungen

- Glücksspiele,
- bei welchen die Entscheidung über das Ergebnis des einzelnen Spiels ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist (vgl. VwGH 25.7.1990, 86/17/0062),

- die von „Unternehmern im weitesten Sinn angeboten“ werden
- und die entgeltlich sind (vgl. VfGH 24.9.2012, G 110/11 – ein unentgeltliches Spiel fällt nicht unter den Begriff der Ausspielung).

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, unter der Voraussetzung „unternehmerischer Mitwirkung“ (II. Besonderer Teil 658 BlgNR XXIV. GP, Zu Z 3 und 31 (§ 2 und § 60 Abs. 24 GSpG)).

§ 57 Abs. 1 GSpG regelt ausgehend vom besonderen Glücksspielbegriff des § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG den Grundtatbestand der Glücksspielabgaben. Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen einer Glücksspielabgabe von 16% vom Einsatz. Die Glücksspielabgabepflicht der Bf. als Anbieterin von Spielen über Video-Lotterie-Terminals gründet sich nicht auf § 57 Abs. 1 GSpG, sondern auf § 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.

Nunmehr ist für die Frage zu untersuchen, welchen steuerlichen Charakter die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG haben.

## 5.5. Abgabenrechtlicher Teil des Glücksspielgesetzes – Glücksspielabgaben (+§ 13a FAG)

Die Glücksspielabgaben sind keine „neue Steuer“, sondern „neu geregelt“.

Bereits nach den Materialien zum Glücksspielgesetz 1960 wollte man die in verschiedenen Gesetzen verstreuten Regelungen im Glücksspielgesetz und im Gebührengesetz (§ 33 TP 17 GebG) konzentrieren (165 BlgNR IX. GP; UFS 9.4.2010, RV/3704-W/09; Varro, Glücksspielabgabe ohne Glücksspiel? RdW 2011/654).

Durch Abschnitt III Art. I des Bundesgesetzes vom 13.12.1989, BGBl.661, wurde § 33 TP 17 TP 17 GebG im Zusammenhang mit dem derzeit geltenden Glücksspielgesetz 1989 geändert (1080 BlgNR XVII. GP), da alle Ausspielungen, deren Durchführung nach dem Glücksspielgesetz durch Erteilung einer Konzession übertragen werden kann, gebührenrechtlich gleichbehandelt und zusammengefasst werden sollten.

Im Artikel o. A., GSpG-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 356, wird betont, dass aus steuerlicher Sicht die neu geregelten Glücksspielabgaben in §§ 57 bis 59 GSpG die bisherigen Gebühren auf Glücksspiele und Ausspielungen gemäß § 33 TP 17 Z 7 und 8 GebG ersetzen (Glücksspielgesetz-Novelle 2008, BGBl. I 2010/54 vom 19.7.2010). Die Glücksspielabgabe nach § 57 wird als die allgemeine

Abgabe auf Ausspielungen, die dem bisher auf Glücksspiele anwendbaren Steuersatz des Gebührengesetzes entsprechen soll, bezeichnet. § 57 Abs. 3 „regelt die Besteuerung der Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminal, die weder auf Basis einer Landesbewilligung noch einer Bundeskonzession betrieben werden; die Abgabe soll hier jener für Glücksspielautomaten in einer Spielbank gleichgestellt werden und beträgt damit 30% der Jahresbruttospieleinnahmen abzüglich Umsatzsteuer.“ (II. Besonderer Teil 658 BlgNR XXIV. GP: Zu §§ 57 bis 59 GSpG).

#### 5.5.1 Die Verschränkungen zwischen Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG und den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG

Bis 31.12.2010 verwies § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG auf „Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG)“, was zeigt, dass die entsprechenden Rechtsgeschäftsgebühren und glücksspielgesetzlichen Regelungen schon vor der Novelle 2008 miteinander verschränkt waren. Das ging zurück bis zum Glücksspielgesetz 1960, BGBl. 1960/111 vom 21. Juni 1960, das in seinem § 25 GSpG 1960 den § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG reformulierte (Einbeziehung der Lotterietaxe aufgrund des Lottopatentes 1813 und der im § 3 des Lotteriegesetzes 1947, BGBl. Nr. 1948/27 enthaltenen Gebührenvorschriften. Näheres siehe auch UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02 und UFS 9.4.2010, RV/3704-W/09).

Nach der Glücksspielnovelle 2008, BGBl. I 54/2010 sollten die Bestimmungen über die neue Glücksspielabgabe § 57 bis § 59 GSpG am 1.1.2011 in Kraft treten und § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und 8 GebG sollten am 1.1.2011 außer Kraft treten. Neben der Konzessionsabgabe nach § 17 Abs. 6 GSpG waren auch noch die Gebühren nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG in Höhe von 16% zu entrichten. Ab 1.1.2011 hatte der Konzessionär neben der Konzessionsabgabe nach § 17 Abs. 6 GSpG Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG in Höhe von 16% zu entrichten. Die damit im Zusammenhang stehenden Vorschriften wurden seither öfter geändert. Nach BGBl. I 2010/73 hat der Konzessionär gemäß § 14 GSpG für Elektronische Lotterien über Video Lotterie Terminals nach § 12a Abs. 2 GSpG gemäß § 57 Abs. 4 GSpG Glücksspielabgaben zu entrichten. (und mit den Zuschlägen gemäß §13a FAG 2008 ergibt sich eine Abgabenbelastung des Konzessionärs gemäß § 14 GSpG von 25%, Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 §17 Rz 3 und 4; o.A. Glücksspielgesetz6, 67).

Ein Vergleich soll nun die Ähnlichkeiten zwischen Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgabe aufzeigen:

- Steuergegenstand: Die Glücksspielabgaben § 57 GSpG bis § 59 GSpG besteuern das Rechtsgeschäft Spiel (Der Begriff Ausspielung gemäß § 57 GSpG umfasst sämtliche entgeltlichen Spielverträge mit unternehmerischer Mitwirkung), wenn daran vom Inland aus teilgenommen wurde. Während den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 15 Abs. 1 GebG “Rechtsgeschäfte“ unterliegen, sind Gegenstand der Glücksspielabgabe „Ausspielungen“, also bestimmte Glücksverträge, die Rechtsgeschäfte werden auf entgeltliche Glücksverträge mit unternehmerischer Mitwirkung eingegrenzt. § 57 Abs. 3 GSpG regelt keinen neuen Steuergegenstand, sondern nur die Bemessungsgrundlage für

Ausspielungen über technische Medien, wie Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals. Das Glücksspielgesetz ist nicht in § 15 Abs. 3 GebG, der eine Gebühren- und Verkehrsteuerkumulation verhindern soll genannt, wohl aber in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG: Wetten, die nicht dem Glücksspielgesetz unterliegen, wenn zumindest eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG ist. Vergleicht man die Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG mit den Glücksspielabgaben, wurden bei den Glücksspielabgaben der Abschluss des Rechtsgeschäfts im Inland und die Teilnahme am Rechtsgeschäft vom Inland aus zu einem einzigen Tatbestand verschmolzen, nämlich zur „Teilnahme an Ausspielungen vom Inland aus“. Es gibt keine Glücksspielabgabenninländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft und kann in Analogie zum Gebührengesetz mit dem „Japanerbeispiel“ aus Arnold, Rechtsgebühren<sup>8</sup>, zu § 16 Rz 4 GebG [zum Entstehen der Gebührenschuld durch Urkundenerrichtung im Inland] auf den Punkt gebracht werden: „Zwei Japaner begegnen einander zufällig anlässlich ihrer Europareise in Salzburg, kommen ins Gespräch und schließen (schriftlich in Österreich) einen Bestandvertrag über ein in Tokio gelegenes Industriegelände (in japanischer Sprache mit japanischen Schriftzeichen) ab“. (vgl. Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 § 57 Rz 5).

- Befreiungen und Ermäßigungen: Wie im Gebührengesetz sind Befreiungen (§ 57 Abs. 4 GSpG, § 57 Abs. 6 GSpG) und Ermäßigungen (§ 57 Abs. 7 GSpG und § 58 GSpG) von der Glücksspielabgabe vorgesehen, die sachlich formuliert sind. § 57 Abs. 4 GSpG regelt ermäßigte Abgaben auf Automaten aufgrund landesrechtlicher Bewilligung und VLT aufgrund der Konzession gemäß §14 GSpG von 10%. Allerdings fallen zusätzlich 15% Zuschlagsabgaben der Länder gemäß § 13 FAG 2008 an, was eine Abgabenbelastung von 25% ausmacht. (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 § 57 Rz 8). § 57 Abs. 6 GSpG befreit Spielbanken von der Glücksspielabgabe, da diese ohnehin die Spielbankabgabe von 30% zu tragen haben (keine Doppelbesteuerung mit Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben), sowie Glücksspielautomaten nach der alten Rechtslage, welche nach der Übergangsfrist gemäß § 60 Abs. 25 GSpG weiter betrieben werden dürfen. Vom Steuersatz her begünstigt sind z.B. Objektverlosungen gegen Entgelt, die keine Ausspielungen sind und sich an die Öffentlichkeit wenden (ds bestimmte entgeltliche Spielverträge zwar mit Erwerbszweck aber nicht im unternehmerischen Bereich) und Lotterien ohne Erwerbszweck (ds Sonstige Ausspielungen gemäß §§ 32 bis 35 GSpG wie Sonstige Nummernlotterien, Tombolaspiele, Glückshäfen, Juxausspielungen, bei welchen das Spielkapital pro Jahr 4.000 Euro nicht übersteigen darf. Das Recht zur Durchführung von Lotterien ohne Erwerbszweck kann der Bund durch Bewilligung auf andere Personen übertragen. Steuersatz 12%), Lotterien für gemeinnützige Zwecke und Preisausschreiben (Preisausschreiben sind bestimmte unentgeltliche Spielverträge im unternehmerischen Bereich, Steuersatz 5%, s.u.). Laut Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 § 58 Rz 1, führt die ermäßigte Glücksspielabgabe von 12% bzw. 5% inhaltlich die auch bisher im Gebührengesetz normierte Rechtslage fort.

- Bemessungsgrundlage: Bei den einzelnen Rechtsgeschäftsgebühren ist Bemessungsgrundlage die Leistung eines Vertragsteiles, z.B. bei den Bestandvertragsgebühren gemäß § 33 TP 5 GebG das Entgelt, bei den Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 GebG der Einsatz des Spielteilnehmers, also das Entgelt, der Preis. § 57 Abs. 1 GSpG sieht als Grundtatbestand ebenfalls vor, dass Bemessungsgrundlage die Leistung eines Vertragsteiles ist, nämlich der Einsatz. § 57 Abs. 3 GSpG, die für die Bf. maßgebliche steuerrechtliche Bestimmung, legt als der Bemessungsgrundlage „Jahresbruttspieleinnahmen“ vorgelagerten Sachverhalt ebenfalls den Einsatz des Spielteilnehmers fest. Für die Bemessungsgrundlage werden die Einsätze der Spielteilnehmer auf das Kalenderjahr hochgerechnet und die ausbezahlten Gewinne abgezogen (§ 57 Abs. 5 GSpG). Im Fall des § 57 Abs. 3 GSpG sind die Jahresbruttspieleinnahmen um die gesetzliche Umsatzsteuer zu vermindern.
- Entstehen der Steuerschuld: § 59 GSpG sieht mehrere Steuerschuldentstehungstatbestände vor, z.B. im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages, bei Ausspielungen grundsätzlich mit Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Nach § 16 Abs. 5 lit. b GebG vor dem 1.1.2011 entstand die Gebührenschuld bei Ausspielungen ebenfalls mit der Vornahme der Handlung, die den gebührenpflichtigen Tatbestand verwirklicht. Im Fall der Bf., bei elektronischen Lotterien über Video-Lotterie-Terminals ist das Glücksspielabgabenauslösemerkmal der Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne (§ 59 Abs. 2 letzter Satz GSpG). Vergleichsweise lautet § 16 Abs. 5 GebG idG ab 1.1.2011, dass die Gebührenschuld bei Wetten im Sinne des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG mit der Bezahlung des Spieleinsatzes entsteht.
- Steuerschuldner: Gemäß § 59 Abs. 2 GSpG ist bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung oder der Vermittler Schuldner der Abgabe nach § 57 GSpG. Bei den Glücksspielabgaben gilt als Vermittlung die Annahme und Weiterleitung von Spieleinsätzen und Gewinnen und darüber hinaus auch die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise. Vergleichsweise sind gemäß § 28 Abs. 3 GebG zur Entrichtung der Wettgebühren die Personen, die gewerbsmäßig Spielen abschließen oder vermitteln zur ungeteilten Hand verpflichtet. Die Haftung der übrigen am Rechtsgeschäft beteiligten Personen gemäß § 30 GebG findet allerdings kein Pendant bei der Glücksspielabgabe.
- Entrichtung: Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG haben die 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. Die Bestimmungen zur Selbstberechnung der Wettgebühren sind in § 33 TP 17 Abs. 3 GebG im Wesentlichen gleichlautend geregelt.
- Bewertung: § 59 Abs. 6 GSpG verweist für die Bewertung von Waren und geldwerten Leistungen für Zwecke der Glücksspielabgaben auf die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 und entspricht ansonsten dem Wortlaut des § 26 GebG.

- Eingabengebühren und Gebühren für Konzessionserteilungen gemäß § 59a GSpG: nach § 59a Abs. 4 GSpG gelten für die Gebühren im Übrigen die Bestimmungen des Gebührengesetzes 1957 über Eingaben [§14 TP 6 GebG] und amtliche Ausfertigungen [§ 14 TP 2 GebG].
- Unentgeltliche Glücksspiele: § 58 Abs. 3 GSpG sieht für Preisausschreiben die ermäßigten Glücksspielabgaben von 5% vor. Preisausschreiben waren nicht von § 33 TP 17 GebG erfasst, da dieser nur entgeltliche Glücksverträge zum Gegenstand hatte und hat, wie auch die Rechtsgeschäftsgebühren grundsätzlich nur entgeltliche Rechtsgeschäfte besteuern. Preisausschreiben wurden bis 31.7.2008 als Schenkungen dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz unterworfen (z.B. VwGH 15.3.2001, 98/16/0205), waren aber gemäß § 15 Abs. 1 Z 6 ErbStG schenkungssteuerbefreit. Zur Abgrenzung „zwischen dem Glücksvertrag und freigebigen Zuwendungen iS des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG“ befasste sich der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 4.11.1994, 94/16/0030.
- Gleichbehandlung der Glücksspielabgaben und Wettgebühren in Bezug auf das Finanzstrafgesetz: Wettgebühren sollen ebenso wie Glücksspielabgaben dem Finanzstrafgesetz unterliegen, denn ohne diese Regelung würden zwar Glücksspielabgaben, nicht aber Wettgebühren dem Finanzstrafgesetz unterfallen. (II. Besonderer Teil 658 BlgNR 24. GP, zu Artikel 5, Änderung des Finanzstrafgesetzes).
- Gleichstellung der Glücksspielabgaben mit § 33 TP 17 Z 7 und Z 8 GebG idF als ausschließliche Bundesabgaben im Finanzausgleichsgesetz 2008: „Die neue Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 und 58 GSpG ersetzt, abgesehen von der Ausweitung auf verbotene Ausspielungen, die bisherigen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Z 7 und Z 8 GebG, welche ausschließliche Bundesabgaben sind und ist daher ebenso als solche einzustufen.“ (II. Besonderer Teil 658 BlgNR XXIV. GP zu Artikel 6, Änderung des Finanzausgleichsgesetzes 2008).

Aus diesem normativ-theoretisch entfalteten Konzept ist folgende Ordnungsstruktur der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG ersichtlich. Das Glücksspielgesetz greift in § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG einen Teil von Glücksverträgen heraus, bezeichnet sie als Ausspielungen und besteuert sie mit den Glücksspielabgaben. Nur das entgeltliche Glücksspiel mit unternehmerischer Mitwirkung, wenn dessen Ergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist, unterliegt der als Glücksspielabgabe bezeichneten Steuer gemäß § 57 GSpG. Nicht entgeltliches und/oder nicht unternehmerisches Glücksspiel, wenn dessen Ergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist, unterliegt ermäßigt unter bestimmten Voraussetzungen gemäß § 58 GSpG der Glücksspielabgabe. Dadurch, dass das Glücksspielgesetz in § 1 Abs. 1 GSpG einerseits den Begriff des Spiels voraussetzt und in § 2 Abs. 1 GSpG die „Obligatio“, nämlich Preis gegen Hoffnung auf Gewinnchance umreißt, verweist es auf den Spielvertrag des ABGB.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wird diese Interpretation durch die jahrzehntelange gegenseitige Verschränkung des Glücksspielgesetzes mit den Rechtsgeschäftsgebühren des § 33 TP 17 GebG in seinen unterschiedlichen Fassungen

und den parlamentarischen Materialien zur Einführung der Glücksspielabgabe mit der Glücksspielgesetznovelle 2008 deutlich unterlegt. Die (spätere) Hereinnahme der ursprünglich der Schenkungssteuer unterliegenden Preisausschreiben unter die Glücksspielabgabe zeigt aus steuerlicher Sicht, dass damit ein Verstärkungseffekt in der Angleichung der Glücksspielabgaben an die Gebühren und Verkehrsteuern verbunden ist. Die Glücksspielabgaben lassen sich ontologisch auf die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG zurückführen und werden weitestgehend analog zu den Rechtsgeschäftsgebühren und den Verkehrsteuern ausdifferenziert. Wenn es in den Materialien heißt, dass die Glücksspielabgaben eine allgemeine Abgabe auf Ausspielungen sind, wird letztendlich der Abschluss des Rechtsgeschäfts Glücksspiel besteuert. Auch die Einschränkung des § 1 Abs. 1 GSpG auf solche Glücksverträge, bei welchen die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, stellt auf eine Wortfolge ab, die sich in einem anderen (Verkehrs-)Steuergesetz, in § 2 Abs. 1 Z 7 KfzStG findet. (UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11). Zur Interpretation der Glücksspielabgaben können daher im Sinne der Einheitlichkeit der Steuerrechtsordnung vergleichbare Regelungen in anderen Steuergesetzen, wie z.B. das Gebührengesetz bzw. allgemeine verkehrsteuerliche Grundsätze, herangezogen werden. Die Dominanz des bürgerlichen Rechtes bei der Auslegung der Rechtsgeschäftsgebühren, die sich zweifelsohne institutionalisiert hat ohne die wirtschaftliche Betrachtungsweise außer Betracht zu lassen (Tipke/Lang21, dSteuerrecht § 5 Rz 70; ähnlich Stoll, Rentenbesteuerung3, 590ff), lässt sich auch historisch erklären, da in einem Vorgänger des heutigen Gebührengesetzes 1957 ausdrücklich auf das ABGB Bezug genommen wurde. (Roschnik, Handbuch des österreichischen Gebührenrechtes, Wien, 1913, 8, 267). Zusammenfassend kann gesagt werden, dass den Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG durchwegs Rechtsgeschäftsgebühren- bzw. Verkehrsteuercharakter zukommt, die Interpretation erfolgt im Licht des ABGB unter Beachtung einerseits der Eigentümlichkeit der glücksspielgesetzlichen Terminologie und andererseits der bei allen Abgabengesetzen elementaren wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

5.5.2. Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für Ausspielungen über einen Video-Lotterie-Terminal, Unterschied zwischen Glücksspielautomat und Video-Lotterie-Terminal

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.

Eine Ausspielung kann nicht nur im Lebendspiel, sondern gemäß § 2 Abs. 3 GSpG auch mittels Glücksspielautomaten erfolgen.

Ein Lebensspil ist ein Spiel, bei dem ein Croupier die Spielfolge leitet, wie z.B. Roulette, Black Jack oder Glücksrad (1067 BlgNR XVII. 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 nicht zentralseitig, sondern 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., Glücksspielgesetz6, 28; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 37). Zentralseitigkeit ist das Charakteristikum der Elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG, welche folgende formale Voraussetzungen hat:

- a) den Vertragsabschluss über elektronische Medien,
- b) eine zentralseitige Spielentscheidung und
- c) die Möglichkeit der Kenntnisnahme des Spielergebnisses unmittelbar nach Spielteilnahme.

Unter elektronischen Medien 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 das Internet ein elektronisches Medium im Sinne dieser Bestimmung ist, kann nicht zweifelhaft sein (Schwartz-Wohlfahrt, GlücksspielG samt den wichtigsten Spielbedingungen2 (2006), § 12a Rz 5). 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; ). Kann dem Spielteilnehmer das Spielergebnis zeitnah zum Spielende durch eine Anzeige am Internet-Terminal zur Kenntnis gelangen, sind sämtliche von § 12a GSpG aufgestellten Formerfordernisse der Glücksspielform „Elektronische Lotterie“ erfüllt. (A., Glücksspielautomaten - elektronische Lotterien – Rechtsbruch, MR 2010, 166). Zentralseitigkeit bedeutet „Terminal-Server-System“, im Gegensatz zur Behauptung der Bf. anlässlich des Erörterungstermines am 17.11.2014 ist es gleichgültig, ob an einem „Server/Endgerät“ ein (1) Terminal oder mehrere Terminals hängen. Im Fall der Geräte der Bf. ist die Zentralseitigkeit jedenfalls erfüllt, die Bf. betreibt Video-Lotterie-Terminals.

### 5.5.3. Verhältnis der Glücksspielabgaben - mit Ausblick auf das Gebührengesetz - zur Konzessionsabgabe und zur Spielbankabgabe

Die Rechtslehre versteht unter öffentlichen Abgaben alle einmaligen oder laufenden Geldleistungen, die kraft öffentlichen Rechts zwecks Erzielung von Einnahmen der Gebietskörperschaften zur Besteitung des Aufwandes im öffentlichen Interesse allen

auferlegt werden, die die Tatbestände der materiellen Abgabengesetze erfüllen, wobei die die Leistung begründenden Tatbestände nach Grund und Höhe bestimmt sein müssen (vgl. Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 111 zu § 14 TP 6 GebG unter Hinweis auf VwGH 30.1.1970, Slg 4019/F, VwGH 21.2.1979, 1752/77; OGH 10.7.1996, 3 Ob 2/96, EvBl 1997/9).

Das GSpG 1989 regelt drei Abgaben, die Konzessionsabgabe gem § 17 GSpG für die Lotterienkonzession, die Spielbankabgabe gem § 28 GSpG für den Betrieb von Spielbanken und die Glücksspielabgabe gem §§ 57-59 GSpG. Dazu ist die Gebühr für Konzessionen und Eingaben gemäß § 59a GSpG zu zählen, die jedoch kein im Glückspielgesetz befindliches Abgabengesetz, das vom Steuergegenstand bis zur Abgabenerklärung/Anzeige alles regelt, darstellt, sondern ein aus den Stempelgebühren des § 14 Gebührengesetz 1957 ausgelagerte besondere feste Gebühr, für die die entsprechenden Bestimmungen des Gebührengesetzes bzw. der BAO gelten.

Gemäß § 17 GSpG hat der Konzessionär für die Überlassung des Rechts zur Durchführung der Glücksspiele nach den §§ 6 bis 12b (Lotto, Toto und Zusatzspiel, für Sofortlotterien, Klassenlotterie, Zahlenlotto, Nummernlotterien und für Bingo und Keno) eine Konzessionsabgabe zu entrichten. Bemessungsgrundlage ist im Wesentlichen die Summe der Einsätze während eines Kalenderjahres, der Steuersatz beträgt je nach Spiel zwischen 2% bis 27,5%, für Elektronische Lotterien (§ 12a GSpG Glücksspielautomaten, Online-Glücksspiel, ausgenommen aber Video Lotterie Terminals) 40%. BGBI. I 2010/73 nahm Elektronische Lotterien über Video Lotterie Terminals aus, um sie der Regelung des § 57 Abs. 4 GSpG zu unterwerfen, welche für Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten gemäß § 5 GSpG und solche mittels Video-Lotterie-Terminals aufgrund der Konzession gemäß § 14 GSpG einen Abgabensatz von 10% der um die Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen vorsieht. Zusammen mit den Zuschlagsabgaben des § 13a FAG 2008 ergibt sich eine Abgabenbelastung von 25%. (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 § 17 Rz 3).

Bemessungsgrundlage sind die Jahresbruttospieleinnahmen, das sind die im Kalenderjahr dem Konzessionär zugekommenen Wetteinsätze abzüglich Ausschüttungen (Gewinne). Steuerschuldner ist der Konzessionär. Die Entrichtung der Konzessionsabgabe erfolgt durch Selbstberechnung und ist jeweils am 20. des der Leistung der Wetteinsätze folgenden Kalendermonats fällig. Mit BGBI. 1996/747 wurde die Fälligkeit für die Konzessionsabgabe nach dem GSpG und für die Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG aF vereinheitlicht. Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 § 17 Rz 2 bemerken dazu, dass diese Rechtsgebühren nunmehr vom Gebührengesetz in das Glückspielgesetz unter der Bezeichnung Glücksspielabgaben transferiert und die Regelung über die Fälligkeit beibehalten wurde. Die Abrechnung, die der Konzessionär zu diesem Zeitpunkt vorzulegen hat, gilt als Abgabenerklärung. Am 15. März des Folgejahres hat der Konzessionär eine Steuererklärung abzugeben, die als Jahreserklärung gilt.

Gemäß § 17 Abs. 6 GSpG trägt der Konzessionär die Glücksspielabgabe nach § 57 für die durchgeföhrten Glücksspiele.

Nach § 21 GSpG kann der BMfF das Recht zum Betrieb einer Spielbank durch Erteilung einer Konzession an einen Konzessionär übertragen. In einer Spielbank dürfen Glücksspiele iSd § 2 Abs. 1 GSpG betrieben werden. Der Konzessionär hat gemäß § 28 GSpG eine Spielbankabgabe zu entrichten. Bemessungsgrundlage sind die Jahresbruttospieleinnahmen, das sind die Spieleinsätze pro Kalenderjahr abzüglich der ausbezahlten Spielgewinne und abzüglich der „Propagandajetons“ eines jeden Spielbankbetriebes, im Falle von Ausspielungen über Glücksspielautomaten die um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen aus Glücksspielautomaten eines jeden Spielbankbetriebes, der Steuersatz beträgt 30%. Die Ausspielungen in Spielbanken sind gemäß § 57 Abs. 6 GSpG von der Glücksspielabgabe befreit, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Steuerschuldner ist der Konzessionär. Die Entrichtung der Spielbankabgabe erfolgt durch Selbstberechnung und ist am 15. des der Spieleinnahme folgenden zweiten Kalendermonats fällig. Diese Abrechnung, die der Konzessionär zu diesem Zeitpunkt vorzulegen hat, gilt als Abgabenerklärung. Der Konzessionär hat bis zum 15. März des Folgejahres für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben. (§ 29 GSpG).

Die Gebühren nach dem Gebührengesetz 1957, die auch die Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG unter dem Titel „Glücksverträge“ gemeinsam mit entgeltlichem Hoffnungskauf und Leibrentenverträgen über bewegliche Sachen regeln, sind dem Ordnungsprinzip der Verkehrsteuern zuzuordnen. Die Verkehrsteuern knüpfen an bestimmte Rechtsvorgänge oder tatsächliche Handlungen an, Steuergegenstand sind primär Vorgänge des Rechtsverkehrs oder Wirtschaftsverkehrs. Die von der Gebühren- oder Verkehrsteuerpflicht erfassten Rechtsgeschäfte werden umschrieben bzw. erfolgt eine Verweisung auf das Zivilrecht (Stoll, Rentenbesteuerung3, 590).

Die Gebühren nach dem Gebührengesetz 1957 (Wettgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG) und die Glückspielabgaben gemäß § 57 GSpG sind nach § 7 Z 2 Finanzausgleichgesetz 2008 ausschließliche Bundesabgaben. Die Konzessions- und Spielbankabgabe sind gemeinschaftliche Bundesabgaben gemäß § 8 Finanzausgleichgesetz 2008. (siehe zu Finanzausgleichsgesetz Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 § 28 Rz 3 Rz 4).

Sowohl bei der Konzessionsabgabe, als auch bei der Spielbankabgabe handelt es sich, obwohl diese Abgaben im Kontext mit der Konzessionserteilung stehen, finanzwissenschaftlich nicht um ein Entgelt für die Überlassung der Konzession, sondern um „echte Steuern“. Von ihrem Besteuerungsgegenstand „Durchführung von Glücksspielen“ - mitgedacht werden muss § 1 Abs. 1 GSpG - kann die Struktur abgeleitet werden, dass auch mit diesen beiden Abgaben grundsätzlich der Abschluss entgeltlicher Glücksverträge besteuert wird. (Auch die deutsche Spielbankabgabe, die zwar anders als die österreichische Spielbankabgabe konzipiert ist, wurde seit ihrer Einführung als eine Steuer iSd Steuerverfahrensrechts, in der Ausformung einer einheitlichen Gesamtabgabe, und nicht als Verwaltungsabgabe – Abgabe nur für die Genehmigung zum Betrieb einer Spielbank – qualifiziert. Nach Auffassung des BFH erfüllt sie die für die Steuern gegebene Begriffsbestimmung [BFH 16.12.1950, III 70/50 S; BFH 23.10.1952, V 58/51;

BFH 30.4.1953, V 84/51 zitiert von Dziadkowski, Zur Struktur der Spielbankabgabe, dUVR 2002, 330].

Nach den parlamentarischen Materialien zu BGBI 1989/620 regelt § 29 GSpG die Verfahren bei der Erhebung der Spielbankabgabe; auf das Verfahren finden die Bestimmungen der Abgabenverfahrensgesetze Anwendung. (1067 RV BlgNR XVII. G). Die Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG ist eine allgemeine Abgabe auf „Glücksspiele“, die durch die Glücksspielgesetz-Novelle 2008, BGBI. I 2010/54 aus den im Gebührengesetz geregelten „Glücksverträgen“ gemäß § 33 TP 17 GebG herausgelöst und in das Glücksspielgesetz eingestellt wurde. Gleichzeitig wurde der allgemeine Steuersatz von 25% auf 16% gesenkt. Nach der Regierungsvorlage 657 BlgNr XXIV. GP zu § 57 Abs. 3 GSpG sollte die Glücksspielabgabe für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals jener für Glücksspielautomaten in einer Spielbank gleichgestellt werden. Die Spielbankabgabe gemäß § 28 Abs. 3 GSpG beträgt für Ausspielungen über Glücksspielautomaten ja ebenfalls 30% von derselben Bemessungsgrundlage wie die Glücksspielabgabe.

Befreiungen und Ermäßigungen von der Glücksspielabgabe gelten für die Konzessionäre gemäß § 14, § 21 und § 22 GSpG, der Konzessionär gemäß § 14 GSpG trägt eine ermäßigte Glücksspielabgabe für Glücksspielautomaten und elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals von 10% + § 13a FAG 2008 15% = 25% bzw. bis 31.12.2014 von 25%. Gemäß § 57 Abs. 6 Z 1 GSpG sind die Ausspielungen von Spielbanken gemäß § 21 GSpG von der Glücksspielabgabe befreit. Die Konzessionäre sind gemäß § 31a GSpG auch von den Landes- und Gemeindeabgaben befreit, die als Ursache eine konzessionierte Ausspielung haben (als persönliche Befreiung formuliert).

Aus steuertheoretischer Sicht haben Befreiungen und Ermäßigungen folgende Bedeutung: Laut Stoll, Steuerschuldverhältnis, 86-87 erfassen die den Steuergegenstand umschreibenden Tatbestände bestimmte Erscheinungen und verknüpfen diese mit der Steuerrechtsfolge. Während Sachverhalte, die nicht unter diesen Tatbestand fallen, nicht befreit, sondern steuerlich irrelevant sind, höhlen die Befreiungstatbestände den primären Steuertatbestand wieder aus. Die Befreiungsvorschriften sind in ihrer Struktur den steuerrechtlichen Tatbeständen völlig gleich, sie scheiden die erfassten Sachverhalte vom Geltungsbereich des Gesetzes wieder aus. Abgabenbefreiung bedeutet, dass der befreite Rechtsvorgang oder die befreite Person vom Grundtatbestand, in diesem Fall von § 57 GSpG umfasst ist, es besteht „Steuerbarkeit“. Durch die Befreiung wird der Grundtatbestand lediglich ausgehöhlt. Das heißt, dass die „Spielverträge“, die von den Konzessionären gemäß § 14 GSpG und § 21 GSpG abgeschlossen werden, grundsätzlich der „allgemeinen“ Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 ff GSpG unterliegen, durch die Befreiungen scheiden sie aus dem Geltungsbereich des § 57 GSpG grundsätzlich wieder aus, da sie „besonderen“ Glücksspielabgaben unterliegen und eine Doppelbesteuerung mit Glücksspielabgaben vermieden werden soll. (Vgl. § 15 Abs. 3 GebG).

Aus den verhältnismäßig kongruenten Besteuerungsgegenständen folgt diese abgabenrechtliche Ordnungsstruktur: Grundlage ist § 33 TP 17 GebG, der den Abschluss von Glücksverträgen i.S.d. § 1267 ABGB mit einer Rechtsverkehrssteuer belegt. Zu den

Glücksverträgen gehören auch Glücksspiele, die soweit sie nicht im Glücksspielgesetz geregelt sind, nach wie vor nach jener Tarifpost besteuert werden. Damit sind die Glücksspielabgaben einerseits eine lex specialis zu den Rechtsgeschäftsgebühren nach dem Gebührengesetz 1957, andererseits lex generalis im Hinblick auf die Konzessions- und Spielbankabgabe, da die letzteren beiden grundsätzlich den Abschluss bestimmter Glücksverträge besteuern und damit nur besondere, „auf die Konzessionäre gemäß § 14 GSpG, § 21 GSpG und § 22 GSpG zugeschnittene Glücksspielabgaben“ iSv Rechtsverkehrsteuern sind. Glücksspielabgaben, Konzessionsabgabe und Spielbankabgabe haben im Großen und Ganzen den Abschluss bestimmter Glückverträge zum Besteuerungsgegenstand, Bemessungsgrundlage sind die Einsätze. Die Steuersätze sind gleich. Bei der Konzessions- und Spielbankabgabe gilt die Abrechnung als Abgabenerklärung, bei den Glücksspielabgaben gilt die Abrechnung als Anzeige. Im Unterschied zur Abgabenerklärung ist bei der Anzeige keine Berichtigung gemäß § 293b BAO möglich.

Die Gleichartigkeit der „allgemeinen“ und „besonderen“ Glücksspielabgaben hat – wie gezeigt werden wird - in Bezug auf die Überlegungen zur Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit Konsequenzen.

5.6. Die von der Bf. behauptete Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols hätte keine Auswirkungen auf die Glücksspielabgaben

5.6.1. Judikatur des EuGH (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 174).

Die Bf. befasst sich mit der Frage, ob § 57 Abs. 3 GSpG die Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV beeinträchtige.

Der Glücksspielsektor ist in der Europäischen Union weitestgehend ungeregelt. Sekundärrechtlich wäre die Dienstleistungsrichtlinie zu nennen, die gemäß Art. 2 Abs. 2 lit. h „Glücksspiele, die einen geldwerten Einsatz verlangen, einschließlich Lotterien, Glücksspiele in Spielkasinos und Wetten“ ausdrücklich von ihrem Anwendungsbereich ausnimmt. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 173). Die glücksspielrechtlichen Regelungen sind, einen grenzüberschreitenden Sachverhalt vorausgesetzt, auf ihre Vereinbarkeit mit dem Primärrecht zu überprüfen. Da im AEUV für Dienstleistungsmonopole, und als solche qualifizierte der EuGH nationale Glücksspiel- und Wettmonopole, keine Umformungspflicht vorgesehen ist, bestehen gegen die Errichtung von Glücksspielmonopolen keine grundsätzlichen Bedenken, solange diese den sonstigen Anforderungen des Primärrechtes entsprechen. Dabei sind die Grundrechte beachtlich, anhand jener der EuGH bereits zahlreiche nationale Glücksspielmonopole untersucht hat, und zwar anhand der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 AEUV und anhand des freien Dienstleistungsverkehrs gemäß § 56 AEUV. (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 19892 § 3 Rz 21; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 174).

Die Niederlassungsfreiheit beinhaltet das Verbot der Beschränkung der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates der EU in einem anderen Mitgliedstaat sowie das Verbot, die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder

Tochtergesellschaften zu beschränken. Konkret umfasst sind die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 174, FN 693). Die Dienstleistungsfreiheit verbietet Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Europäischen Union und gewährt im Wesentlichen das Recht, aktiv, passiv oder personenunabhängig grenzüberschreitende Dienstleistungen zu erbringen. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 174, FN 694).

Die erste einschlägige Entscheidung erging im Jahr 1994 zum britischen Lotteriemonopol in der EuGH 24.3.1994, C-275/92, Rs Schindler. Laut EuGH handelt es sich bei den Tätigkeiten im Glücksspielbereich um Dienstleistungen mit wirtschaftlichem Charakter, auf die die Bestimmungen des AEUV Anwendung finden, womit nationale Vorschriften, die Wirtschaftsteilnehmer aus anderen Mitgliedstaaten daran hindern, Lotterien durchzuführen, Glücksspielautomaten oder Spielbanken zu betreiben, (Sport-) Wetten zu sammeln, anzunehmen, zu bestellen oder zu übertragen, Glücksspiele über das Internet anzubieten sowie Werbung dafür zu machen, eine Beschränkung der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit darstellen. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 176). Derartige Beschränkungen seien zunächst nur aufgrund geschriebener Rechtsfertigungsgründe zulässig, die vom EuGH eng ausgelegt und nur bei einer tatsächlichen und hinreichend schweren Gefährdung, wie z.B. aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, herangezogen werden. (EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs Gambelli, Rn 60; Rs Liga Portuguesa, Rn 55; EuGH 3.6.2010,C-203/08, Rs Sporting Exchange Rn 25). Vom EuGH wurden Verbraucherschutz, Betrugsvorbeugung, Vermeidung von Anreizen für die Bürger zu überhöhten Ausgaben für das Spielen und die Verhütung von Störungen der sozialen Ordnung als Ziele, die geeignet sind, Beschränkungen des Glücksspielgewerbes zu rechtfertigen, bereits anerkannt. (EuGH 24.3.1994, C-275/92, Rs Schindler, Rn 58; EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs Läära Rn 33; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs Zenatti Rn 31; EuGH 11.9.2003, C-6/01, Rs Anomar Rn 73; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs Gambelli, Rn 67; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs Placanica Rn 46; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs Ladbrokes Betting Rn 18; EuGH 3.6.2010,C-203/08, Rs Sporting Exchange Rn 26; EuGH 8.9.2010, C-46/08, Rs Carmen Media Group Rn 55). Die Erzielung von Staatseinnahmen kann für sich allein nicht als sachliche Rechtfertigung von Beschränkungen angesehen werden. (EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs Zenatti Rn 36; EuGH 16.2.2012, C-72/10 ua, Rs Costa und Cifone Rn 62). Angesichts der besonderen Natur von Glücksspielen, insbesondere hinsichtlich ihrer sittlich und finanziell schädlichen Folgen für den Einzelnen und die Gesellschaft, die bei Glücksspielen im Internet noch größer ist, hat der EuGH die genannten Gründe zur Rechtfertigung von nationalen Beschränkungen z.B. in Form von Ausschließlichkeitsrechten oder Konzessionssystemen bis hin zu gänzlichen Verboten anerkannt (EuGH 24.3.1994, C-275/92, Rs Schindler, Rn 59; EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs Läära Rn 37; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs Zenatti Rn 35; EuGH 11.9.2003, C-6/01, Rs Anomar Rn 74,79; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs Placanica Rn 57; EuGH 8.9.2009, C-42/07, Rs Liga Portuguesa Rn 64; EuGH 8.9.2010,C-316/07 ua. Rs Stoß Rn

79). Jedoch muss bei diesen Beschränkungen der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit bewahrt bleiben, was bedeutet, dass für jede nationale Beschränkung gesondert zu prüfen ist, ob sie auch geeignet ist, die Verwirklichung des von ihr angestrebten Ziels zu gewährleisten und nicht über das zur Erreichung dieses Ziels Erforderliche hinausgeht. (EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs Läära Rn 31; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs Zenatti Rn 31; EuGH 11.9.2003, C-6/01, Rs Anomar Rn 86; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs Gambelli, Rn 65; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs Placanica Rn 49; EuGH 8.9.2009, C-42/07, Rs Liga Portuguesa Rn 60; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs Ladbrokes Betting Rn 20; EuGH 3.6.2010, C-203/08, Rs Sporting Exchange Rn 29; EuGH 8.9.2010, C-46/08, Rs Carmen Media Group Rn 60; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 177-178).

Daher müsse eine Maßnahme, die sich auf den Schutz der sozialen Ordnung stützt, auch geeignet sein, kohärent und systematisch zur Begrenzung der Glücksspieltätigkeit beizutragen. Dieses in der EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs Gambelli eingeführte Erfordernis der kohärenten und systematischen Beschränkung stellt in dieser Form eine Besonderheit des Glücksspielbereiches dar. (EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs Gambelli Rn 67; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs Placanica Rn 53; EuGH 8.9.2009, C-42/07, Rs Liga Portuguesa Rn 61; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs Ladbrokes Betting Rn 21; EuGH 8.9.2010, C-46/08, Rs Carmen Media Group Rn 65; EuGH 16.2.2012, C-72/10 ua, Rs Costa und Cifone Rn 28; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 177-178 und FN 716; Talos/Strass, Das Kohärenzgebot am Glücksspielsektor, wbl 2013, 481; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 177-178).

Die staatliche Beschränkung solle auch wirklich die Gelegenheit zum Spiel vermindern und etwaige finanzielle Aspekte nur eine erfreuliche Nebenfolge, nicht aber der eigentliche Grund der restriktiven Politik sein (EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs Zenatti Rn 36; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs Gambelli, Rn 62; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs Ladbrokes Betting Rn 28), d.h. wenn die Behörden die Verbraucher anreizen und ermuntern, an den staatlich kontrollierten Spielen teilzunehmen, um Einnahmen zu lukrieren, würde das nicht die Beschränkung rechtfertigen. (EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs Gambelli, Rn 69; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 177-178).

Stütze sich ein Mitgliedstaat auf das Ziel, mit der Beschränkung des Glücksspiels Straftaten vorzubeugen, in dem die zugelassenen Wirtschaftsteilnehmer einer strengen Kontrolle unterliegen und die Glücksspieltätigkeit damit in geordnete Bahnen gelenkt wird, könne eine „kontrollierte Expansion im Glücksspielsektor“, die auch einen gewissen Werbeumfang und den Einsatz neuer Vertriebstechniken mit sich bringt, durchaus geeignet und erforderlich sein, das genannte Ziel zu erreichen. (EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs Placanica Rn 55; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs Ladbrokes Betting Rn 25; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 177-178).

Bei Beurteilung, welche Erfordernisse sich aus dem Schutz der Verbraucher und der Sozialordnung ergeben, komme den staatlichen Stellen ein „ausreichendes Ermessen“ zu. (EuGH 24.3.1994, C-275/92, Rs Schindler, Rn 61; EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs Läära Rn 35; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs Zenatti Rn 33; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs Gambelli, Rn 63; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs Placanica Rn 47;

EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs Ladbrokes Betting Rn 19; EuGH 3.6.2010, C-203/08, Rs Sporting Exchange Rn 27; EuGH 8.9.2010, C-46/08, Rs Carmen Media Group Rn 59; EuGH 8.9.2010, C-316/07 ua. Rs Stoß Rn 79). Hat ein Mitgliedstaat ein anderes Schutzsystem als ein anderer Mitgliedstaat gewählt, hat das keinen Einfluss auf die Beurteilung der Notwendigkeit und Verhältnismäßigkeit der einschlägigen Bestimmungen. (EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs Läära Rn 36; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs Zenatti Rn 34; EuGH 11.9.2003, C-6/01, Rs Anomar Rn 80; EuGH 8.9.2009, C-42/07, Rs Liga Portuguesa Rn 58; EuGH 8.9.2010, C-316/07 ua. Rs Stoß Rn 80). Die Beurteilung der Unionsrechtskonformität der Vorschriften anhand der im Urteil dargelegten Grundsätze überlässt der EuGH den nationalen Stellen (EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs Zenatti Rn 37; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs Gambelli Rn 66; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs Placanica Rn 58; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs Ladbrokes Betting Rn 38; EuGH 9.9.2010, C-64/08, Rs Engelmann Rn 31; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 177-178).

Die Beschränkungen müssen gewährleisten können, dass die mit der Monopolregelung verfolgten Ziele erreicht werden, und dürfen nicht über das Erforderliche hinausgehen. Dies zu prüfen, ist Sache des vorlegenden Gerichts. Es sei zu unterscheiden, zwischen einer restiktiven Geschäftspolitik, die nur den vorhandenen Markt für den Monopolinhaber gewinnen und die Kunden an ihn binden solle, und einer expansionistischen Geschäftspolitik, die auf das Wachstum des gesamten Markts für Spieltätigkeiten abziele. (EuGH 15.9.2011, C-347/09, Rs Dickinger/Ömer, Rn 72, Rz 69). Der Mitgliedstaat hat dem Gericht, das über die Frage zu entscheiden hat, alle Umstände darzulegen, anhand deren sich das Gericht vergewissern kann, dass die Maßnahme tatsächlich den Anforderungen genügt. Folglich muss das nationale Gericht eine Gesamtwürdigung der Umstände vornehmen, unter denen eine restiktiver Regelung erlassen worden ist und durchgeführt wird. (EuGH 30.4.2014, C-390/12, Rs Pfleger, Rn 50, Rn 52).

#### 5.6.2. Literatur und Judikatur, die zum Schluss kommt, dass das österreichische Glücksspielmonopols unionsrechtswidrig ist

Da es aufgrund des österreichischen Glücksspielmonopols Inländern wie Ausländern gleichermaßen verwehrt ist, auf dem österreichischen Markt Glücksspiele anzubieten, kann von keiner Diskriminierung die Rede sein, sondern nur von einer unterschiedslosen Beschränkung. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 195). In den Fällen der bisherigen EuGH Rechtsprechung ist als Schwerpunkt der Verhältnismäßigkeitsprüfung der kohärenten und systematischen Begrenzung dann zum Tragen gekommen, in denen Inhaber staatlicher Glücksspielmonopole eine aggressive Werbepolitik verfolgten, um die Verbraucher zur Teilnahme am Spiel zu ermuntern. Es kommt als Rechtfertigungsgrund nationaler Hemmnisse auch das Ziel, die Glücksspieltätigkeit in kontrollierte Bahnen zu lenken in Betracht, womit die Politik der kontrollierten Expansion im Einklang stünde. (EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs Placanica Rn 52 und 55; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs Ladbrokes Betting Rn 27; EuGH 15.9.2012, C-347/09, Dickinger/Ömer Rn 63). (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 197). Vor diesem Hintergrund wurde

in der Literatur die offensive Werbepolitik der österreichischen Konzessionäre äußerst kritisch beurteilt. Zwar beruht das österreichische Glücksspielmonopol tatsächlich auf dem Ziel, die Glücksspieltätigkeit in kontrollierte Bahnen zu lenken. Ob es sich bei den Werbekampagnen der Konzessionäre nur um eine Information über das bestehende Glücksspielangebot handelt, mag jedoch bezweifelt werden. (Kohl, Das Glücksspielmonopol, 198).

In der Literatur (Leidenmüller, EuGH-Urteil Dickinger und Ömer: Neues zum Online-Glücksspiel. Keine strafrechtlichen Sanktionen gegen ausländische Wirtschaftsteilnehmer bei inkohärenter Praxis des Monopolisten, Medien und Recht 2011, 243; Kohl, Straflosigkeit von konzessionslosem Glücksspiel, ZfV 2011, 756; Stadler/Aquilina, Glücksspiel: Spielerschutz und Werbung ohne Grenzen? ecolex 2011, 571; Talos/Strass, Das Kohärenzgebot am Glücksspielsektor, wbl 2013, 481; Leidenmüller, Das Glücksspielmonopol auf dem Prüfstand des Kohärenzgebots. Zugleich eine Anmerkung zu OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t; Stadler/Aquilina, Der Kampf um den Glücksspielmarkt geht in die nächste Runde, ecolex 2011, 1070; Stadler/Aquilina, EuGH: Plädoyer für ein Ende der Scheinheilighkeiten im Glücksspiel, ecolex 2012, 747; Stadler/Aquilina, Glücksspielwerbung grenzenlos, ecolex 2012, 837; Stadler/Aquilina Unionsrechtskonforme Regulierung: ein Glücksspiel? ecolex 2013, 389; Maschke, Glücksspielmonopol und EuGH C-390/12, Pfleger ua, ZVG 2014, 416 ua.) und in der Judikatur (LG Linz 22.3.2012, 1 Cg 190/11y-14; LVwG OÖ 8.5.2014, LVwG-410269/6/GJ/Rt), wenn auch nicht durch die Höchstgerichte bestätigt, wird das Glücksspielmonopol als verfassungs- und unionsrechtswidrig angesehen und man stellte sich die Frage nach den Rechtsfolgen, die sich aus den für unionsrechtswidrig erachteten Regelungen des Glücksspielgesetzes für potentielle Glücksspielanbieter aus einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ergeben könnten. (vgl. Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 201).

Nach dem Anwendungsvorrang des Unionsrechtes sind staatliche Rechtsvorschriften, die dem Unionsrecht widerstreiten, nicht anzuwenden. Vorauszusetzen ist, dass es in diesen Fällen um gerichtliche Strafverfahren (§ 168 StGB) ging, es geht aber auch um die Verwaltungsstrafbestimmung des § 52 GSpG. Das Landesgericht Linz 22.3.2012, 1 Cg 190/11y-14 (Aufhebung und Zurückverweisung durch OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t) entschied, dass die „§§ 14 und 21 GSpG infolge Widerspruchs gegen unmittelbar anwendbares Gemeinschaftsrecht verdrängt“ und die Beklagten berechtigt sind, ohne Konzession Glücksspiele in Österreich anzubieten. Das soll sich nach dieser Meinung aus EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs Placanica, Rn 71 ergeben. Hinsichtlich der strafrechtlichen Sanktionen betonte der EuGH, dass eine Strafbestimmung wegen konzessionslosen Anbietens von Glücksspielen dann unionsrechtswidrig ist, wenn sich die betreffende Person diese Konzession deshalb nicht beschaffen konnte, weil der Mitgliedstaat „es unter Verstoß gegen das Unionsrecht abgelehnt hatte, diese zu erteilen“. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol 203, 206). Aus EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs Placanica, Rz 22, 25 lässt sich jedenfalls nicht ableiten, dass die Rechtsfolge der Straflosigkeit, wenngleich unter der Voraussetzung der Erfüllung sonstiger Erfordernisse auch für jene gelten soll, die erst Jahre nach der Konzessionsvergabe

in den Markt eintreten und daher zum Zeitpunkt des Vergabeverfahrens unmöglich durch die Unionsrechtswidrigkeit beeinträchtigt sein können. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 220).

#### 5.6.3. Präjudizialität infolge der mittelbaren Durchgriffsmöglichkeit des § 57 Abs. 4 GSpG

Die Bf. fühlt sich, das betonte sie nochmals anlässlich des Erörterungstermines am 17.11.2014, durch § 57 Abs. 3 GSpG iVm § 57 Abs. 4 GSpG beschwert und regt iSd EuGH-Urteile an, das Bundesfinanzgericht als nationales Gericht möge das Glücksspielmonopol auf seine Übereinstimmung mit dem Unionsrecht prüfen.

Während Strafverfahren gemäß §§ 52ff GSpG unmittelbar mit dem Glücksspielmonopol zusammenhängen - ohne Glücksspielmonopol keine Strafe - liegt für das Bundesfinanzgericht im Gegensatz dazu bei den Glücksspielabgaben keine conditio sine qua non im Verhältnis zum Glücksspielmonopol vor. Das Verhältnis zwischen Glücksspielabgaben und Glücksspielmonopol scheint nicht einmal den Fällen der „Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Einheitsbewertung“ ähnlich zu sein, da bei der aufgehobenen Erbschafts- und Schenkungssteuer (VfGH 7.3.2007, G 54/06 ua., VfGH 15.6.2007, G 23/07), der Grunderwerbsteuer (VfGH 27.11.2012, G 77/12), der Stiftungseingangssteuer (z.B. VfGH 2.3.2011, G 150/10 ua.), den Gerichtsgebühren (VfGH 21.9.2011, G 34,35/11) zumindest der aufgrund des Bewertungsgesetzes 1955 festgestellte Einheitswert durch Verweis als Bemessungsgrundlage herangezogen wurde, den Glücksspielabgaben aber ein vergleichbarer Verweis auf das Glücksspielmonopol fehlt. Eher könnte eine Relationalität zwischen Glücksspielmonopol und Glücksspielabgaben angenommen werden, wie sie zwischen früherer Erbschafts- und Schenkungssteuer und früheren Regelungen der Grunderwerbsteuer bestand. § 1 GrEStG 1987 besteuerte schon immer den entgeltlichen und unentgeltlichen Grundstückserwerb, doch § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 aF nahm zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Grundstückserwerbe, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz fallen, aus. Mit Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 aF obsolet und unentgeltliche Grundstückserwerbe werden seither „sozusagen automatisch“ mit Grunderwerbsteuer besteuert.

Andererseits gibt es die Erkenntnisse VfGH 12.4.1997, G 400/96, G 44/97; VfGH 2.10.1998, G 72/97, G 247/97 zur Kommunalsteuer und zum Gebührengesetz 1957, dass in der Versagung einer Befreiung die Anwendung eines negativen Tatbestandsmerkmals liegen kann, womit auch diese Bestimmung präjudiziell ist (Aichlreiter, Präjudizialität, in Holoubek/Lang [Hrsg.], Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 71; Lang, Der Sitz der Rechtswidrigkeit, in Holoubek/Lang [Hrsg.], Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 93), weswegen lediglich sicherheitshalber von einer Präjudizialität der Vorschrift des § 57 Abs. 4 GSpG, die dem Konzessionär gemäß § 14 GSpG 10% Glücksspielabgabe uVm §13a FAG 2008 15% Zuschlagsabgabe auferlegt, ausgegangen wird.

#### 5.6.4. Das österreichische Glücksspielmonopol ist aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern unionsrechtskonform

Hinsichtlich der Unionsrechtskonformität des österreichischen Glücksspielmonopols als solchem hielt der EuGH 9.9.2010, C-64/08, Rs Engelmann fest, dass die von der österreichischen Regierung ins Treffen geführten Ziele der Kriminalitätsbekämpfung und des Schutzes vor übermäßigen Spielausgaben als solche anzuerkennen seien. Auch ein intensiver Werbeaufwand des Monopolisten könne in diesem Zusammenhang zur Verwirklichung der genannten Ziele erforderlich sein. Jedoch bedürfe eine dabei erzielte wesentliche Steigerung der Einnahmen besonderer Aufmerksamkeit bei der Prüfung der unionsrechtlich geforderten Kohärenz und Systematik der fraglichen Regelung. Das Ziel des Schutzes der Verbraucher von Spielsucht sei nämlich grundsätzlich nur schwer mit einer Expansion durch Schaffung neuer Spiele und Werbung für sie vereinbar. Eine solche Politik könne nur dann als kohärent betrachtet werden, wenn sie nur potentielle Kunden über die Existenz der Produkte informiert, d.h. den vorhandenen Markt an den Monopolinhaber binden soll, und nicht auf die Ausdehnung des Marktes durch neue Spiele und neue Kunden gerichtet ist. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 185; Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 19892 44).

Mit der Frage der Unionsrechtskonformität des österreichischen Glücksspielmonopols befasste sich der Oberste Gerichtshof in seinem Urteil OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t. Der Oberste Gerichtshof kam zu dem Schluss, dass es einer Befassung des EuGH im Hinblick auf dessen umfangreiche einschlägige Rechtsprechung nicht bedurfte (OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t, Punkt VIII.), richtet ein Mitgliedstaat der Europäischen Union ein Glücksspielmonopol ein, so können die Dienstleistungsfreiheit beschränkende nationale Regelungen grundsätzlich gerechtfertigt sein, wenn sie etwa dem Spielerschutz oder der Kriminalitätsbekämpfung dienen, nicht diskriminierend angewendet werden, zur Zielerreichung geeignet und das dafür gelindeste Mittel sind.

Nach der jüngst ergangenen EuGH-Rechtsprechung (EuGH 30.4.2014, C-390/12; „Rechtssache Pfleger“) war Ausgangslage, dass im Anschluss an Kontrollen, die an verschiedenen Orten in Oberösterreich durchgeführt wurden, Glücksspielautomaten, die ohne Konzession betrieben wurden und daher der Veranstaltung von nach dem Glücksspielgesetz unzulässigen Glücksspielen gedient haben sollen, vorläufig in Beschlag genommen wurden. (EuGH 30.4.2014, C-390/12, Rs Pfleger Rz 9). Der EuGH entschied, dass Art. 56 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung wie §§ 3 bis 5 GSpG, §§ 14 bis 21 GSpG, §§ 52 bis 54 GSpG, § 56a GSpG und § 168 StGB entgegensteht, sofern diese Regelung nicht wirklich das Ziel des Spielerschutzes oder Kriminalitätsbekämpfung verfolgt und nicht dem tatsächlichen Anliegen entspricht, in kohärenter und systematischer Weise die Gelegenheit zum Spiel zu verringern oder die mit diesen Spielen verbundene Kriminalität zu bekämpfen. Im Übrigen muss das nationale Gericht eine Gesamtwürdigung der Umstände vornehmen, unter denen eine restriktive Regelung erlassen worden und durchgeführt ist. (EuGH 30.4.2014, C-390/12, Rs Pfleger Rz 52).

Die Bf. vertritt unter Bezug auf EuGH 30.4.2014, C-390/12, Rs Pfleger die Ansicht, dass diese (kumulativen) Voraussetzungen für eine ausnahmsweise Beschränkung der Grundfreiheiten von Glücksspielanbietern durch die Republik Österreich

allesamt nicht vorlägen. Dies vor allem wegen des mangelnden Nachweises, dass im entscheidungserheblichen Zeitraum kriminelle und betrügerische Aktivitäten im Zusammenhang mit den Spielen und die Spielsucht in Österreich tatsächlich ein Problem dargestellt haben, dem in der Rs Dickinger und Ömer präzisierten Maßstab, der an das (Werbe – ) Verhalten des Monopolisten anzulegen ist sowie in Folge der Inkohärenz der österreichischen Glücksspielpolitik. (Seite 12 Schreiben zur Anregung des Erörterungstermines gemäß § 269 Abs. 3 BAO).

Nach EuGH 15.9.2011, C- 347/09, Rs Dickinger/Ömer Rn 62, Rn 66 darf das Monopol nicht so gelebt werden, dass Spieler zu diesen Spielen ermuntert werden, um die Staatskassen zu füllen, aber die Werbung kann mit der öffentlichen Ordnung im Einklang stehen, um Spielteilnehmer von verbotenen, geheimen Spielen wegzulenken und die Spieltätigkeit in kontrollierbare Bahnen zu lenken. Das – so der EuGH – muss das nationale Gericht prüfen.

Die Bf. verwies in ihren Vorbringen und beim Erörterungsgespräch am 17.11.2014 auf das Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich 8.5.2014, LVwG-410269/6/GJ/Rt, wonach die Behörde den ihr vom EuGH auferlegten verifizierbaren Nachweis, dass im entscheidungserheblichen Zeitraum kriminelle und betrügerische Aktivitäten im Zusammenhang mit den Spielen und die Spielsucht in Österreich tatsächlich ein Problem dargestellt haben, nicht erbracht habe.

Das Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich 8.5.2014, LVwG-410269/6/GJ/Rt wurde vom Verwaltungsgerichtshof VwGH 15.12.2014, Ro 2014/17/0121 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben, da das Parteiengehör verletzt worden war. Im Übrigen begründete der Verwaltungsgerichtshof sein Erkenntnis folgendermaßen:

„Um rechtens zu der Beurteilung zu gelangen, dass Bestimmungen des Glücksspielgesetzes dem Unionsrecht widersprechen, hätte das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich daher nach Durchführung eines im Sinne obiger Ausführungen dem Amtsweigkeitsprinzip entsprechenden Verfahrens konkrete Tatsachenfeststellungen zu treffen gehabt, aus denen abzuleiten gewesen wäre, dass durch anzuwendende Bestimmungen des Glücksspielgesetzes vorgenommene Beschränkungen der Dienstleistungsfreiheit im Sinne der Rechtsprechung des EuGH nicht gerechtfertigt sind. Dadurch, dass das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich auf Grund einer unrichtigen Rechtsansicht nicht amtsweig ein Beweisverfahren durchgeführt und Feststellungen getroffen hat, hat es das angefochtene Erkenntnis ebenfalls mit Rechtswidrigkeit des Inhalts belastet.“

Das Finanzamt verwies beim Erörterungsgespräch am 17.11.2014 auf das Erkenntnis VGW 12.8.2014, VGW-001/023/5739/2014. Das Landesverwaltungsgericht Wien entschied unter Zitierung der entsprechenden Randziffern EuGH 15.9.2011, C-247/09 Rs Dickinger/Ömer, Rz 51, Rz 50, Rz 56 und EuGH 30.4.2014, C-390/12, Rs Pfleger Rz 47 bis 52, dass die das Glücksspielmonopol betreffenden Normen eindeutig das Ziel des Spielerschutzes und auch der Kriminalitätsbekämpfung verfolgen. Das erhelle schon aus

den Erläuternden Bemerkungen der Regierungsvorlage zur Novelle BGBl. I 2010/73, welches das Automatenglücksspiel als Landesausspielung neu regelte.

Die Bf. bekräftigte in ihren Vorbringen und beim Erörterungsgespräch am 17.11.2014 zwar immer wieder, dass das nationale Gericht eine Würdigung der Gesamtumstände vorzunehmen habe, doch die Bf. zitierte – abgesehen von ihrer Darstellung der „aggressiven“ Werbung der Konzessionäre - nur die EuGH-Judikatur. Daraufhin wurden der Bf. unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Erörterungsgespräches Sachverhalt und vorläufige rechtliche Würdigung am 21.11.2014 nochmals vorgehalten. Mit Schreiben vom 23.12.2014 ersuchte die Bf. zwei Zeugen zu den Beweisthemen, ob im Fall der Bf. eine verbotene Ausspielung vorliege und dass der Konzessionär tatsächlich gegen Spielerschutzberechtigungen verstoßen habe, zu der bereits für 13.1.2015 anberaumten mündlichen Verhandlung vor dem Senat zu laden.

Dieser Beweisantrag wurde gemäß § 183 Abs. 3 BAO 2. Satz abgelehnt, da für diese Beweisthemen das Bundesfinanzgericht nicht zuständig ist.

Zu verbotene Ausspielungen: Vor dem Bundesfinanzgericht geht es um die Frage der Glücksspielabgaben, um steuerliche Angelegenheiten. Von einer verbotenen Ausspielung ist in § 57 Abs. 3 GSpG nicht die Rede. Ob die von der Bf. veranstalteten Ausspielungen verboten sind oder nicht, ist für das vorliegende Steuerverfahren unerheblich.

Zu „tatsächliche Verstöße des Konzessionärs gegen Spielerschutzberechtigungen“: § 25 Abs. 3 GSpG ist die allgemeine gesetzliche Grundlage für Schadenersatzforderungen bei Obliegenheitsverletzungen durch die Spielbank bezüglich der ihr auferlegten Pflichten und regelt abschließend alle Ansprüche des Spielteilnehmers gegen die Spielbankleitung in Zusammenhang mit der Gültigkeit des Spielvertrages oder mit Verlusten aus dem Spiel. (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 § 25 Rz 37). Laut Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 § 25 Rz 2 ist § 25 Abs. 3 GSpG nach Ansicht der Judikatur eine Schutzbestimmung iSd ABGB. (dort zitiert OGH 19.1.1999, 1 Ob 214/98x). Wenn die Bf. versucht, mit dem Beweisantrag „tatsächliche Verstöße des Konzessionärs gegen Spielerschutzberechtigungen“ über die präjudizielle Schiene zur Frage der Unionsrechtswidrigkeit des österreichischen Glücksspielmonopols einen Beweis zu erbringen, muss ihr entgegengehalten werden, dass das Glücksspielmonopol iSd § 3 GSpG „im hoheitlichen Bereich“, während das Verhältnis Konzessionär – Spielteilnehmer im privaten Bereich (ABGB) angesiedelt ist und keine steuerrechtliche Frage darstellt. Das Bundesfinanzgericht ist für Klärung privatrechtlicher Fragen nicht zuständig und daher auch nicht zuständig, einen solchen Beweis aufzunehmen.

Die Anordnung des EuGH 30.4.2014, C-390/12, Rs Pfleger, Rn 50, Rn 52, dass das nationale Gericht eine Gesamtwürdigung der Umstände vorzunehmen hat, unter denen eine restriktive Regelung erlassen worden ist und durchgeführt wird, ist jedenfalls nicht im Sinne eines Auftrages zu verstehen, die nationalen Zuständigkeitsvorschriften zu verletzen. Die Wortfolge „das nationale Gericht“ kann nur so verstanden werden, dass der EuGH damit die oder das jeweils zuständige nationale Gericht bzw. das zuständige Höchstgericht meinte. (vgl. OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t, Punkt VII.3.).

Mit E-Mail vom 9.1.2015 wurde von der Bf. die Einvernahme des Zeugen C C1 zum Beweisthema „Aussagen zum Spielerschutz“ und D D1 zum Beweisthema „Aussagen zu dezentralen Eingabeterminals“ beantragt. Beide Zeugen wurden mit diesen Beweisthemen zugelassen und in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 13.1.2015 angehört. In einer Würdigung der Gesamtumstände sind die Erläuternden Bemerkungen zu den Regierungsvorlagen zum Glücksspielgesetz, der Glücksspiel-Bericht 2010-2013 des BMF, die auf der Homepage des BMF angeführte Literatur und Auswertungen zur Spielsucht und damit im Zusammenhang auch der Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG, die der Konzessionär leisten muss, zu untersuchen.

Die Erkenntnisse der Landesverwaltungsgerichte Wien und Oberösterreich hängen unmittelbar mit dem Glücksspielmonopol zusammen, da es um die Verhängung einer Strafe wegen Verstoßes gegen das Glücksspielgesetz geht. Im vorliegenden Fall wurde § 57 Abs. 3 GSpG angewendet. Diese Vorschrift hängt nicht einmal mittelbar mit dem Glücksspielmonopol zusammen. Durch die von der Bf. behauptete Nichtanwendung des § 57 Abs. 4 GSpG kann im Hinblick auf VfGH 12.4.1997, G 400/96, G 44/97; VfGH 2.10.1998, G 72/97, G 247/97 ein mittelbarer Zusammenhang gegeben sein, weswegen dazu folgendes aus gebühren- und verkehrsteuerlicher Sicht bemerkt wird:

Das Bundesfinanzgericht verweist auf die Begründung des Erkenntnisses des Landesverwaltungsgerichtes Wien VGW 12.8.2014, VGW-001/023/5739/2014 sowie LVwGOÖ 10.12.2014, 410340/8/Zo und gibt im Folgenden die Gründe an, aus denen es diesen Erkenntnissen folgt:

Das Landesverwaltungsgericht Wien nahm unter Verweis auf den Europäische Gerichtshof im Hinblick auf die in Rede stehenden Konzessionsregelungen, dass diese dann mit Art. 56 EUV vereinbar sind, wenn sie den oben formulierten Zwecken dienen, wobei es Sache des erkennenden Gerichtes ist, eine „Gesamtwürdigung der Umstände“ zur Beurteilung dessen vorzunehmen, mithin zu ermitteln, welchen Zweck die in Rede stehenden Normen verfolgen, folgende Würdigung vor:

Dass die in Rede stehenden Normen jedoch eindeutig das Ziel insbesondere des Spielerschutzes und auch der Kriminalitätsbekämpfung verfolgen, steht für das erkennende Gericht außer Zweifel. Dies erhellt etwa schon aus den Erläuternden Bemerkungen der Regierungsvorlage zur Novelle BGBI I Nr. 73/2010, welche das Automatenglücksspiel als Landesausspielung neu regelte und in dessen Allgemeinen Teil Nachstehendes festgehalten wird:

„Zielsetzungen: Glücksspiel ist ein Thema von europaweitem Interesse, da es die gesellschaftsrechtliche Verantwortung betrifft und von hoher ordnungspolitischer Relevanz ist. Der Spielerschutz steht dabei an erster Stelle. Auch die Europäische Kommission legt in Hinblick auf den Bestand nationaler Monopole erhöhtes Augenmerk auf Spielsuchtprävention (Vertragsverletzungsverfahren in einigen Staaten) und auf Kriminalitätsabwehr. Mit der umfassenden Änderung des Glücksspielrechts in Österreich soll insbesondere folgenden Zielen Rechnung getragen werden:

Jugendschutz: Dem Gesetzgeber ist es ein besonderes Anliegen, den Schutz für die Jugend umfassend sicher zu stellen. Jugendschutz soll daher flächendeckend bei allen

Glücksspielangeboten durch Bundeskonzessionäre und Landesbewilligungsinhaber an die erste Stelle gereiht und umgesetzt werden (Zugangskontrolle).

Spielerschutz sowie soziale Sicherheit der Familien und Kinder: Spielsucht darf nicht die soziale Sicherheit der Familien und Kinder gefährden. Spielsucht zerstört auch Familien, indem unkontrolliert viel Zeit mit Glücksspielen zugebracht und mitunter viel Geld verloren wird. Je höher nämlich der Verlust, desto höher ist der Anreiz, noch mehr einzusetzen, um den Verlust wettzumachen. Durch die Festlegung eines Höchstgewinns und einer Mindestdauer für das einzelne Spiel, durch den Einsatz von Warnsystemen und die Vorgabe echter Einsatzlimits soll der Spielsucht Einhalt geboten werden können. Die Verbesserung des Konsumentenschutzes ist damit ein wesentliches Reformanliegen. Gebote statt Verbote: Bloße Verbote hindern nicht die konzessionslose Aufstellung von Automaten, vor allem dann nicht, wenn die Strafverfolgung an bürokratische Hürden stößt, Auslegungsdifferenzen im Automatenbereich die Vollziehung behindern und lange Verfahrensdauern eine rasche Durchsetzung von Verboten verhindern.

Durch eine effektive Kontrolle von Geboten wird das Spielsuchtverhalten in geordnete Bahnen gelenkt. Daher sollen in Zukunft im Automatenbereich klare und nachvollziehbare Vorgaben und Auflagen für den Spielerschutz geschaffen werden, die auch leichter kontrollierbar sind und eine Stärkung des Spielerschutzes bringen. Die Vorgabe von einheitlichen bundesgesetzlichen Rahmenbedingungen und einer höchstzulässigen regionalen Gerätedichte erleichtert eine bundeseinheitliche Steuerung und gleichmäßige Vollziehung. Zudem soll die Kontrolle ausgebaut und zwischen den handelnden Behörden abgestimmt werden. Die gezielte Steuerung trägt dem ordnungspolitischen Gedanken Rechnung.

Effiziente Kontrolle: Die Vorgabe einheitlicher bundesgesetzlicher Rahmenbedingungen für Maßnahmen zur Sicherung der Aufsicht führt zu gleichmäßigen regionalen Standards und stärkt den direkten und indirekten Spielerschutz. Durch eine Vernetzung von Glücksspielautomaten und Video Lotterie Terminals mit dem Rechenzentrum des Bundes, der Bundesrechenzentrum GmbH, soll auch der Abgabensicherung Rechnung getragen werden [...].“

Es ist aus grundsätzlichen Erwägungen heraus festzuhalten, dass die Einführung von Beschränkungen in Form etwa eines Konzessionssystems zur Durchführung von Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten im weitesten Sinne jedenfalls dem Zweck dienen kann, einerseits die Zugänglichkeit zu derartigen Ausspielungen zu beschränken, Konsumenten und deren Familien durch entsprechende Regelungen zu schützen und die weitere Durchführung dieser Ausspielungen aus ebendiesen Gründen einer entsprechenden Kontrolle zu unterwerfen. Auch ist es evident, dass gerade auch das Glücksspiel mit Spielautomaten ein entsprechendes Suchtpotential aufweist und zu entsprechender Begleitkriminalität – verwiesen sei etwa auf Straftaten zur Beschaffung von Spielkapital – führen kann. Dass es sich bei der Normierung eines derartigen Systems um eine geeignete Maßnahme handeln kann, um diesen Erscheinungen entgegen zu wirken, ist ebenso evident und wird auch durch den Europäischen Gerichtshof im hier relevanten Urteil C-390/12 in RZ 41 ausdrücklich festgehalten.

Dass das Glücksspielgesetz durch seine hier relevanten Bestimmungen aus ebendiesen Erwägungen heraus durch den Gesetzgeber entsprechend gestaltet wurde, ist aus den oben zitierten Gesetzesmaterialen eindeutig ersichtlich. Auch steht es für das Gericht außer Zweifel, dass auch die zuletzt erfolgte Änderung des § 52 des Glücksspielgesetzes aus ebendiesen Motiven erfolgte, wurde doch durch die Konzentration der Zuständigkeit zur Führung von Strafverfahren nach diesem Gesetz bei den Verwaltungsbehörden das bislang bestehende äußerst komplexe System deutlich vereinfacht, was wiederum der Effizienzsteigerung und somit Durchsetzung der durch den Gesetzgeber definierten Ziele dienlich ist.“

Das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich begründete sein Erkenntnis

LVwG-410340/8/Zo/HUE/PP LVwG-410341/8/Zo/HUE/PP LVwG-410342/8/Zo/HUE/PP, 10.12.2014 (bis dato nicht im RIS, abrufbar unter [www.lwg-ooe.gv.at](http://www.lwg-ooe.gv.at)), folgendermaßen: „Hinsichtlich einer allfälligen Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des österreichischen GSpG ist festzuhalten, dass sich die Bf nach der Judikatur des VwGH (vgl. hierzu etwa VwGH 27.4.2012, 2011/17/0046) auf keinen Sachverhalt beruft, der die Anwendung der unionsrechtlichen Grundfreiheiten begründen würde. Eine Unanwendbarkeit des GSpG scheidet daher deswegen aus.“

Zur Frage, ob das österreichische GSpG dem Gemeinschaftsrecht widerspricht, ist im Übrigen noch folgendes festzuhalten:

Nach der Rechtsprechung des EuGH (C-390/12 - Pfleger ua mwN) stellt ein Gesetz eines Mitgliedstaats, das den Betrieb von Glücksspieleinrichtungen ohne vorab erteilte behördliche Erlaubnis verbietet (wie etwa das GSpG), eine Beschränkung des durch Art 56 AEUV garantierten freien Dienstleistungsverkehrs dar. Beschränkungen der Glücksspieltätigkeiten können nach dem EuGH durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein. Von den Mitgliedstaaten auferlegte Beschränkungen haben die von der Rechtsprechung des EuGH insoweit aufgestellten Voraussetzungen der Verhältnismäßigkeit und der Nicht-diskriminierung zu erfüllen. Danach ist eine nationale Regelung nur dann geeignet, die Erreichung des geltend gemachten Ziels zu gewährleisten, wenn sie tatsächlich dem Anliegen gerecht wird, es in kohärenter und systematischer Weise zu erreichen. Ein Verstoß eines Wirtschaftsteilnehmers gegen eine Regelung im Glücksspielbereich kann nicht zu Sanktionen führen, wenn diese Regelung mit Art 56 AEUV nicht vereinbar ist (vgl. EuGH C-390/12 - Pfleger ua).

Beim österreichischen Glücksspielmonopol handelt es sich um ein Finanzmonopol mit besonderen ordnungspolitischen Zielsetzungen (vgl VwGH 4.8.2005, 2004/17/0035).

Der Bundesminister für Finanzen teilte in diesem Zusammenhang in seiner über Aufforderung durch das erkennende Gericht abgegebenen, den Parteien des Verfahrens zur Kenntnis gebrachten, Stellungnahme vom 24. September 2014 unter anderem mit, dass das österreichische Glücksspielmonopol den Verbraucherschutz, den Schutz der Sozialordnung (Verhütung von Störungen der sozialen Ordnung im Allgemeinen), die Kriminalitätsbekämpfung (Betrugsvorbeugung, Kampf gegen Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung bzw. allgemein Vorbeugung von Straftaten),

die Verminderung der Gelegenheiten zum Spiel bzw. Begrenzung der Ausnutzung der Spielleidenschaft, Spieler-schutzmaßnahmen (Vermeidung von Sucht- und wirtschaftlicher Existenz-gefährdung), Vermeidung von Anreizen für die Bürger zu überhöhten Ausgaben für das Spielen sowie Gewinne aus dem Glücksspiel gemeinnützigen Zwecken zuzuführen, zum Ziel habe. Exemplarisch verweist die angesprochene Stellung-nahme zur Untermauerung der Behauptung auf folgende Normen des GSpG: § 5 (Spielsuchtvorbeugung, Geldwäschevorbeugung und wirksame Aufsicht für Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten), § 14 (Mindest- und Auswahl-kriterien für die Erteilung der Lotterienkonzession), § 16 (Genehmigungspflicht für Spielbedingungen), § 19 GSpG (Aufsicht über Lotterien), § 20 (Sport-förderung), § 21 (Mindest- und Auswahlkriterien für die Erteilung von Spiel-bankenkonzen-sionen), § 22 (Mindest- und Auswahlkriterien für die Erteilung eines Pokersalons), §§ 25 und 25a (Spielbankenbesucher; Schutz vor negativen wirtschaftlichen Folgen durch Spielen; Sorgfaltspflichten Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung), § 26 (Genehmigungspflicht der Besuchs- und Spiel-ordnung), § 31 (Aufsicht über Spielbanken), § 31b (allgemeine Vorschriften für Konzessionäre und Bewilligungsinhaber) und § 56 (Werbebeschränkungen).

Für das erkennende Gericht erscheinen diese Ausführungen in der Stellungnahme des Bundesministers für Finanzen nachvollziehbar, erscheinen doch die zitierten Normen tatsächlich einem oder mehreren der oben genannten Ziele zu dienen. Hierfür sprechen auch die erläuternden Bemerkungen der Regierungsvorlage zur Novelle BGBl I Nr. 73/2010, welche unter anderem festhalten, dass „Spielsucht-prävention und Kriminalitätsabwehr, Jugendschutz, Spielerschutz und soziale Sicherheit der sowie die effiziente Kontrolle“ zentrale Anliegen des GspG bzw. der Novelle sind. Auch der Verwaltungsgerichtshof (4.11.2009, 2009/17/0147) ging bereits davon aus, dass der österreichische Gesetzgeber mit der Aufrecht-erhaltung des Glücksspielmonopols und der Kontrolle der Erteilung allfälliger Konzessionen gerade jene ordnungspolitischen Ziele verfolge, die nach der Rechtsprechung des EuGH die Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit recht-fertigen. In diesem Sinne nahm auch der Oberste Gerichtshof in der Ent-scheidung vom 20. März 2013, 6 Ob 118/12i, an, dass nach der Absicht des Gesetzgebers oberste Zielsetzung des Glücksspielgesetzes der Schutz des ein-zelnen Spielers sei.

Da es sich bei den genannten Zielsetzungen zweifellos um solche handelt, die nach der dargestellten Rechtsprechung des EuGH Beschränkungen der Glücks-spieltätigkeiten recht-fertigen, vermag das erkennende Gericht im vorliegenden Fall insoweit keine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit zu erkennen (ebenso VwG Wien 12.08.2014, VGW-001/023/5739/2014; aA LVwG Oö 11.7.2014, LVwG-410353/2/Gf/Rt ua.).

In diesem Zusammenhang sei auch darauf hingewiesen, dass das etwa in der Entscheidung des LVwG Oö 11. Juli 2014, LVwG-410353/2/Gf/Rt, angesprochene Ziel, die Einnahmen der Staatskasse zu maxi-mieren, für sich allein eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs zwar nicht recht-fertigen kann. Dass jedoch ein anderer Normzweck primär für die Regelung ausschlaggebend sein müsste, geht aus der Judikatur

des EuGH nicht hervor und es genügt daher zur Rechtfertigung der Beschränkungen der Glücksspieltätigkeiten, dass etwa Spielerschutz und Hintanhaltung der Kriminalität auch ein ausschlaggebendes Ziel des verfahrensgegenständlichen Konzessionssystems sind. Der Bundesminister für Finanzen verweist in der Stellungnahme vom 18.9.2014 weiters auf die im Jahr 2011 veröffentlichte österreichweite Glücksspiel-suchtstudie von Kalke/Buth/Rosenkranz/Schütze/Oechsler/Verthein, Glücksspiel und Spielerschutz in Österreich, 2011, nach der rund 64.000 Personen in der Altersgruppe zwischen dem 14. und dem 65. Lebensjahr von Glücksspielsucht betroffen sind. Die Studie zeigt, dass 0,43 % dieses Bevölkerungssegments ein problematisches Spielverhalten aufweisen und 0,66 % pathologisch glücksspielsüchtig sind. Schon diese Angaben zeigen aber nach Ansicht des erkennenden Gerichts, dass Spielersucht tatsächlich ein nicht unrelevantes gesellschaftliches Problem in Österreich darstellt. Darüber hinaus bestehen auch Fälle von Beschaffungskriminalität (vgl. Glücksspiel Bericht 2010-2013, S. 24 unter Berufung auf die Auswertung von Köberl). Dafür, dass die Einführung von Beschränkungen in Form etwa eines Konzessionssystems zur Durchführung von Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten jedenfalls den intendierten Zwecken, insbesondere dem Spielerschutz, dient, spricht bereits, dass die Zugänglichkeit zu derartigen Ausspielungen beschränkt und die Durchführung derselben einer besseren Kontrolle unterworfen werden kann. Es liegt auf der Hand, dass eine beschränkte Zahl von Konzessionären effektiver zu überwachen ist als eine unbeschränkte Anzahl an Anbietern. Nach Ansicht des erkennenden Gerichts kann es sich bei der Normierung eines derartigen Systems um eine geeignete Maßnahme handeln, um den negativen Erscheinungen unkontrollierten Glücksspieles entgegen zu wirken, dies wird auch durch den EuGH im Urteil C-390/12 in RZ 41 ausdrücklich festgehalten. Wie sich aus der zitierten Studie aus dem Jahr 2011 ergibt, ist auch der durch das Monopol ausgeübte Lenkungseffekt insofern von Bedeutung, als es die höchste Problemprävalenz im Bereich des Glücksspiels mit Automaten außerhalb einer Spielbank gibt. Durch das Monopol kann auch das Glücksspielangebot und die Akzeptanz weg von den Problem-bereichen hin zu anderen Bereichen gelenkt werden, innerhalb derer die Problemprävalenz weniger hoch ist.

Im Übrigen weist der Bundesminister für Finanzen in der Stellungnahme vom 18. September 2014 unter anderem auch auf mehrere zur Erreichung der durch das GSpG intendierten Zwecke umgesetzte Maßnahmen hin. So ist unter anderem eine Spielerschutzstelle errichtet worden, soll durch die Anbindung von Glücksspielautomaten an die Bundesrechenzentrum GmbH die Überwachung der Einhaltung von Spielpausen im Automatenbereich ermöglicht werden und werden nähere Regelungen betreffend die einzelnen Spiele und den Zutritt zu Glückspielen getroffen. Durch die Aufsichts- und Auskunftsverpflichtungen der Konzessionäre bestehe auch eine umfassende Aufsicht über das konzessionierte Glücksspiel. In diesem Zusammenhang wird in der Stellungnahme des Bundes-ministers für Finanzen unter anderem ausgeführt, dass ein Teil der staatlichen Aufsicht über Spielbanken auch die Werbung betrifft, wobei diesbezüglich die Einhaltung eines verantwortungsvollen Maßstabs in § 56 GSpG geregelt ist. Dieser wird laut dem Bundesminister für Finanzen durch Nebenbestimmungen im

Konzessionsbescheid und durch Berichtspflichten insbesondere zu Werbe-konzepten präzisiert. Neben der Beaufsichtigung des legalen Glücksspiels komme es auch zur Bekämpfung des illegalen Glücksspiels. So gab es etwa im Jahr 2010 226, 2011 657, 2012 798 und 2013 667 Kontrollen nach dem Glücksspielgesetz (vgl. Stellungnahme des Bundesministers für Finanzen).

Mit Recht führt der Bundesminister für Finanzen aus, dass in Bezug auf die Werbetätigkeit (für legales Glücksspiel) die Rechtsprechung des EuGH nicht so zu verstehen ist, dass mitgliedstaatliche Beschränkungen des Glücksspiels unzulässig wären, wenn die Konzessionäre für das legale Glücksspiel werben dürfen. Nach dem EuGH (15.9.2011, C-347/09) muss eine vom Inhaber eines staatlichen Monopols durchgeführte Werbung aber maßvoll und eng auf das begrenzt werden, was erforderlich ist, um Verbraucher zu den kontrollierten Spieler-netzwerken zu lenken. Hingegen darf die Werbung nicht darauf abzielen, den natürlichen Spieltrieb der Verbraucher dadurch zu fördern, dass sie zu aktiver Teilnahme am Spiel angeregt werden, indem etwa das Spiel verharmlost, ihm ein positives Image verliehen oder seine Anziehungskraft durch zugkräftige Werbebotschaften erhöht wird, die verführerische bedeutende Gewinne in Aussicht stellt. Die Beurteilung, ob eine Werbebotschaft zur Teilnahme am Glücksspiel anreizt bzw. ermuntert, ergibt sich grundsätzlich aus ihrem Aussagegehalt, der wie bei anderen Erklärungen durch Auslegung zu ermitteln ist. Dabei kommt es darauf an, ob die Werbeaussage von einem noch nicht zur Teilnahme entschlossenen durchschnittlichen Empfänger als Anreiz zur Teil-nahme zu verstehen ist oder nur als sachliche Information über die legale Möglichkeit, einen etwa vorhandenen Entschluss zur Teilnahme umzusetzen (dt BVerwG 20.06.2013, 8 C 10.12 mwN). Wie ein an das Publikum gerichteter Werbespot zu verstehen ist, ist vom Gericht ohne Beziehung eines Sachver-tändigen beurteilen (dt BVerwG 20.06.2013, 8 C 10.12).

In der Stellungnahme des Bundesministers für Finanzen vom [18.9.2014] wird darauf hingewiesen, dass den Konzessionären bescheidmäßig Standards für die Glückspielwerbung vorgeschrieben wurden, unter anderem hinsichtlich Spieler-schutz, sowie, dass die Einhaltung eines verantwortungsvollen Maßstabes vom Finanzminister als Aufsichtsbehörde überprüft wird. Der Minister wurde vom erkennenden Gericht auch ausdrücklich gefragt, ob von der die Werbung der Konzessionäre beaufsichtigenden Behörde eine gegen die Vorgaben des EuGH verstößende Werbapraxis festgestellt worden wäre und wurde hierzu bei Beantwortung der Frage keine derartige Praxis genannt. Weder aus den vom Bf vorgelegten Werbungen noch sonst im Verfahren ergibt sich für das erkennende Gericht, dass durch Werbung der Konzessionsträger die intendierten Ziele für die Beschränkungen nicht mehr wirksam verfolgt werden würden. Auch wenn isoliert betrachtet einzelne vom Bf vorgelegte Werbungen im Hinblick auf die vom EuGH aufgestellten Vorgaben problematisch sein könnten, ist bei einer Gesamt-betrachtung der Werbekonzepte keine im Sinne der zitierten Rechtsprechung unzulässige Werbung zu erkennen. Zusammenfassend ergibt sich daher, dass bei Gesamtwürdigung aller in diesem Verfahren hervorgekommenen Umstände eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit durch die Beschränkungen der Glücksspiel-tätigkeiten

nach Ansicht des erkennenden Gerichts nicht vorliegt. Sie verfolgen (zumindest auch) vom EuGH anerkannte Gründe des Allgemeininteresses, sind geeignet diese zu erreichen und es ist im Verfahren darüber hinaus keine Unverhältnismäßigkeit hervorgekommen.“

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes stand bereits bei den Vorgängerbestimmungen des heutigen Glücksspielgesetzes der Spielerschutz im Vordergrund, fiskalische Zwecke traten immer weiter zurück. Zum Beispiel wurden im Patent von Kaiser Leopold I aus dem Jahr 1696 bestimmte Glücksspiele konkret verboten, weil man verhindern wollte, dass „Haus und Hof“ verspielt wurden. Ein weiterer maßgeblicher Grund für diese frühen Regelungen im Glücksspielbereich waren die mit der Abhaltung von Glücksspielen oftmals verbundenen unseriösen Praktiken von Spiel- und Wettveranstaltern, welche die Spielleidenschaft der Menschen zur Erzielung finanzieller Vorteile ausnutzten; diesem Umstand sollte mit den frühen gesetzlichen Regulierungen des Glücksspiels im 17. und 18. Jahrhundert entgegengewirkt werden. (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 23 mit Verweis auf VwGH 4.8.2005, 2004/17/0035; Bauer, W.A. Mozart der Billard- und Kegelspieler in Homo Ludens V. Der spielende Mensch. Internationale Beiträge des Institutes für Spielforschung und Spielpädagogik an der Hochschule „Mozarteum“ Salzburg [1995], 196). Am 13. März 1813 erging das Lottopatent, das erstmals genauer den Begriff und die Durchführung der dem Staat vorbehaltenen Ausspielungen definierte (Strejcek, Zahlenlotto und andere Glücksspiele in rechtlicher Betrachtung, in: Strejcek (Hrsg), Lotto und andere Glücksspiele, 32, Sieghart, Die öffentlichen Glücksspiele (1899), 135) und die 10%ige Lottotaxe als eine der Vorgängerinnen der Glücksspielabgaben enthielt (Vorgängerin deshalb, weil die 10%ige Lottotaxe des Lottopatentes vom 13.3.1813 mit BGBI. 1960/111 in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG 1957 einbezogen wurde, siehe 165 BlgNR XI. GP), sowie bereits eine Reihe von Schutzbestimmungen für den Spieler wie z.B. die Ausstellung eines Einlagescheines, die Verpflichtung zur Führung von Originallisten durch den Kollektanten usw. verfügte. (Sozialwissenschaftlichen Arbeitsgemeinschaft „Das Glücksspielwesen und das Glücksspielmonopol in Österreich“, 22).

Die Vorgängerbestimmungen für das heute bestehende Glücksspielgesetz sind die Glücksspielgesetze 1960 (BGBI. 1960/111) und 1962 (BGBI. 1962/169). Nach den parlamentarischen Materialien (609 BlgNR IX. GP, 11) halten die meisten Staaten es für sinnvoll, den Spieltrieb der Menschen im Interesse des einzelnen und der Gemeinschaft in geordnete Bahnen zu lenken. Diese Erläuternden Bemerkungen, Seite 11 letzter Absatz, dürften sich auf die Vorschläge der Sozialwissenschaftlichen Arbeitsgemeinschaft „Das Glücksspielwesen und das Glücksspielmonopol in Österreich“ 1961 beziehen, die schon damals feststellte, dass das Glücksspielmonopol kein Finanzmonopol sein muss und in ein gemeinnütziges Monopol umgeändert werden könnte (Seite 33). Durch BGBI. 1986/292 sollte mit Eingliederung des Sporttos die gesetzliche Voraussetzung für die behördliche Bewilligung und Kontrolle der Namenslotterien zum Schutz des Spielerpublikums und Normierung einer Bundesförderung zugunsten des Österreichischen Amateurkörpersports aus den Mitteln der neu geschaffenen Konzessionsabgabe erfolgen. (931 BlgNR XVI. GP).

Seine heutige Form erhielt das Glücksspielwesen durch das Glücksspielgesetz 1989. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage wird betont, dass die Zielsetzungen einerseits ordnungspolitischer und andererseits fiskalischer Natur sind. In ordnungspolitischer Hinsicht wurde von einem gänzlichen Verbot deshalb Abstand genommen, weil dies nur ein Abwandern in die Illegalität fördern würde. Im Interesse des Einzelnen und der Gemeinschaft sei daher eine Lenkung des Spielbetriebes in geordnete Bahnen, wodurch der Staat die auf legaler Basis betriebenen Glücksspiele überwachen kann. Dabei soll primär der Schutz des einzelnen Spielers sichergestellt werden. Zum Beispiel sollte die Veröffentlichungspflicht der Spielbedingungen durch den Konzessionär gemäß § 14 GSpG - vergleichbar Allgemeinen Geschäftsbedingungen - dem Bund die Wahrung öffentlicher Interessen und des Schutzes des Spielerpublikums ermöglichen (1067 BlgNR XVII. GP). Neben der Stärkung der ordnungspolitischen Aspekte war das zweite zentrale Ziel dieser Neufassung die Erhöhung des Bundesertrages aus dem Glücksspielmonopol, was durch die Ausgliederung sämtlicher Glücksspiele aus der Österreichischen Glücksspielmonopolverwaltung erreicht werden sollte. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 10-11).

Durch IA zu BGBI. 1993/695 sollten die Bestimmungen über die Konzessionerteilung ....sicherstellen, dass damit Außenstehende am eventuellen Versuch gehindert werden, kriminelle Gelder zu investieren, Geld zu waschen bzw. der organisierten Kriminalität Einfluss zu verschaffen.

Im Jahr 1998 sahen Griller/Reindl, Die Unvereinbarkeit des österreichischen Glücksspielgesetzes mit dem Europäischen Gemeinschaftsrecht, ZfV 1998, 234 zwar im österreichischen System nicht durchgehend ein Modell des Finanzmonopols, empfohlen aber im Sinne des Unionsrechtes eine Ersetzung durch ein Besteuerungssystem sowie den Schutz der Spieler vor unseriösen Geschäftspraktiken durch ein Aufsichts- und Kontrollsysteem wirksam sicher zustellen. (Griller/Reindl, Die Unvereinbarkeit des österreichischen Glücksspielgesetzes mit dem Europäischen Gemeinschaftsrecht, ZfV 1998, 250, 251). Während Segalla, Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts2 (2007) 250 die Einstufung des Glücksspielmonopols als Finanzmonopol im Licht des Unionsrechtes deswegen fragwürdig hielt, weil kaum angenommen werden kann, dass ein Monopol, das Unternehmen eingeräumt ist, die nicht mehrheitlich dem Staat gehören und die zwar (hoch) besteuert werden, aber ihre Monopolgewinne nicht dem Staat abzuliefern haben. Die Glücksspielgesetznovellen 2010 gehen von den fiskalischen Zielsetzungen endgültig ab und zentrieren das Glücksspielmonopol um den Spielerschutz und vergleichbare ordnungspolitische Maßnahmen. Das finanzpolitische Ziel, die Abgaben des Konzessionärs zu optimieren, ist mit BGBI. I 2010/54 gefallen. Der Hauptzweck des Glücksspielmonopols liegt nun in ordnungspolitischen Aspekten. (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 24). 658 BlgNR XXIV. GP 7 (BGBI. I 2010/54, zu §§ 11 usw. bis § 60 Abs. 22 GSpG) besagen, dass die Konzessionsvergabe nur an jenen Konzessionswerber erfolgen darf, der unter Beachtung der Vorschriften des GSpG über den Schutz der Spielteilnehmer und über die Geldwäschevorbeugung die

Konzession am besten ausübt. „Es wird damit verdeutlicht, dass es nicht darauf ankommt, ob der höchste Abgabenertrag erzielt wird, sondern vielmehr, ob den ordnungspolitischen Zielsetzungen im Sinne einer kohärenten Ausgestaltung des Glücksspielgesetzes am besten Rechnung getragen wird.“

Sowohl nach § 14 Abs. 2 Z 7 GSpG, als auch nach § 21 Abs. 2 Z 7 GSpG darf eine Konzession nur dem Konzessionswerber erteilt werden, von dem insbesondere auf Grund seiner Erfahrungen, Infrastrukturen sowie seiner Systeme und Einrichtungen zur Spielsuchtvorbeugung, zum Spielerschutz, zur Geldwäsche- und Kriminalitätsvorbeugung, zur Betriebssicherheit, zur Qualitätssicherung, zur betriebsinternen Aufsicht und zu anderen ihn treffenden Bestimmungen dieses Bundesgesetzes die beste Ausübung der Konzession zu erwarten ist. Der Konzessionär ist dabei in seinen unternehmerischen Entscheidungen zum Teil massiv eingeschränkt, so darf er gemäß § 15 GSpG keine Filialbetriebe außerhalb Österreichs errichten. (BGBI. I 2010/111). (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 29). Durch die Novellen im Jahr 2010 wurde der Spielerschutz im Bereich der auf landesrechtlichen Bewilligungen beruhenden Ausspielungen mit Glücksspielautomaten implementiert, wodurch sich ein kohärentes Bild im Ordnungsgefüge des Glücksspielgesetzes ergibt. (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 1).

Der Gesetzgeber bekräftigt dadurch seine an der Sicherstellung eines umfassenden Spielerschutzes sowie Kriminalitätsprävention und Geldwäschevorbeugung ausgerichtete Gesetzgebung.

Weiters ist zu ergänzen, dass durch BGBI. I 2010/73 § 1 Abs. 4 GSpG angefügt wurde: „Der Bundesminister für Finanzen hat eine Stelle für Spielerschutz einzurichten, deren Aufgabe die inhaltliche, wissenschaftliche und finanzielle Unterstützung des Spielerschutzes ist. Zur Finanzierung der Arbeit der Stelle wird ab 1. Jänner 2011 ein Finanzierungsbeitrag von 1vT der jeweiligen Bemessungsgrundlage nach § 28 sowie nach § 57 Abs. 4 gemeinsam mit den jeweiligen Abgaben erhoben.“

Durch BGBI. I 2012/112 wurde § 21 Abs. 10 GSpG angefügt, da neben Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten gemäß § 5 GSpG und VLTs gemäß § 12a Abs. 2 auch Glücksspielautomaten in Spielbanken an das Datenrechenzentrum der Bundesrechenzentrum GmbH angeschlossen werden, um dadurch eine effiziente Kontrolle zu gewährleisten. (1960 BlgNR XXIV. GP).

Dazu wird bemerkt, dass das BMF auf seiner Homepage <https://www.bmf.gv.at/steuern/glueckspiel-spielerschutz/in-oesterreich/Gluecksspiel> den „Glücksspiel Bericht 2010-2013 über die kohärente Politik im österreichischen Glücksspielmonopol“ kostenlos und allgemein zugänglich eingestellt hat: „Das Bundesministerium für Finanzen weist im nachfolgenden Bericht anhand der Auswirkungen der Glücksspielreform 2010 insbesondere in den Bereichen Spielerschutz, Konzessionserteilungen und Aufsicht die kohärente Politik innerhalb des österreichischen Glücksspielmonopols nach. Dies erfolgt im wesentlichen aus unionsrechtlichen Gründen, die ausgewogene Regelungen zur Aufrechterhaltung einer monopolistischen Glücksspielstruktur erfordern.“

In diesem Bericht wird ausgehend vom rechtlichen Rahmen und den bisherigen Konzessionserteilungen dargestellt, dass eine Stabsstelle für Spielerschutz eingerichtet wurde und welche Tätigkeiten diese habe, dass und wie die Konzessionäre überwacht würden, dass eine Aufsicht über die Werbung der Konzessionäre über Leitlinien und Werbestandards bestünde, illegales Glücksspiel bekämpft werde und vor allem wurden die Entwicklungen im Bereich der Geldwäsche erörtert.

Auf Seite 25 dieses Berichtes zeigt eine Tabelle auf, wie sich aus den Tätigkeitsberichten der Wiener Spielsuchthilfe /(Jahre 2008 bis 2012) an Hand der Kriterien Beschaffungskriminalität 2008 16,1% - 2012 17,6%; Vorstrafen 2008 6% - 2012 4,8%; Existenzverlust 2008 18,3%- 2012 20,4%; Arbeitsplatzverlust 2008 21,4% - 2012 21,8%; Wohnungsverlust 9,9% - 2012 15,7% und Spielschulden 2008 85,5% - 2012 81,4% die mit unkontrolliertem Spielen einhergehenden negativen Folgen ergeben (hier nur die Jahre 2008 und 2012 wiedergegeben). Da in einer der Studien gewerbsmäßiger Diebstahl als das häufigste Delikt im Zusammenhang mit Spielsucht angegeben wurde, gefolgt von Raub und gewerbsmäßigem Betrug, meinte das BMF dem nur mit dem Monopol begegnen zu können.

Als Appendix waren verlinkte Internetadressen angeführt, die vor allem zur Homepage und zu den Tätigkeitsberichten der „Spielsuchthilfe“ verbinden. Zum Beispiel heißt es dort im Tätigkeitsbericht 2011 auf Seite 27 1. Satz (PDF-Format): „Als problematische Glücksspielarten werden vorwiegend Geldspielautomaten in Kaffeehäusern und Spielhallen, Casinospiele, und in den letzten Jahren steigend auch Wetten und Kartenspiele genannt. Glücksspiele im Internet nahmen von 0% im Jahre 2002 auf 18,5% im Jahr 2011 zu.“

Zur Frage des Spielerschutzes wurde von der Bf. beantragt, den Zeugen C C1 zu vernehmen, was anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 13.1.2015 auch geschah. Die Zeugenaussage konnte das bisher Festgestellte nicht entkräften.

Auf konkrete Fragen des Parteienvertreters, des Finanzamtes als auch der beiden Beisitzer gab der Zeuge relativierende, ausweichende Antworten und/oder brachte Beispiele aus seiner Praxis, die häufig mit den an ihn gerichteten Fragen nur in mittelbarem Zusammenhang standen. Als Beispiele dazu seien angeführt: Frage des Parteienvertreters, welche Spiele insbesondere zur Spielsucht führten, Antwort: Rubbellose, die allen Kindern geschenkt würden, andererseits sagte der Zeuge an anderer Stelle aus, das Glücksspielautomatspiel bzw. das Onlineglücksspiel mache am meisten süchtig. Über Frage des Finanzamtes, ob es nach Auffassung des Zeugen Sinn mache, Konzessionen zu erteilen, um den Spieltrieb in die geordneten Bahnen zu lenken, gab der Zeuge an, dass man das nicht so sagen könne, das alleine reiche nicht, die Maßnahmen u.a. der Finanzpolizei seien nicht linear. Über Befragen der beiden Beisitzer, ob es hinsichtlich der Missstände, die der Zeuge aufgezeigt habe, einen Unterschied mache, ob es sich um ein konzessioniertes oder nicht konzessioniertes Unternehmen handele, antwortete der Zeuge, dass es einen Unterschied zwar gäbe, doch gäbe es noch keine Untersuchungen, es fehle die Empirie.

Manche Aussagen des Zeugen, wie zum Beispiel, dass eine Verlagerung in den „ungeschützten Onlinebereich“ stattfinde bzw. dass bei nichtkonzessioniertem Glücksspiel alteingesessene Betreiber durch neue Inhaber verdrängt würden, bei welchen der Spielerschutz in den Hintergrund rücke, da es häufig zwischen den neuen Inhabern und Spielteilnehmern zu kriminellen Auseinandersetzungen käme, also ein Anstieg der Kriminalität möglicherweise bestünde, sprachen eher für die Erfüllung der Vorgaben des EuGH durch die Konzessionäre, dass auch umfangreichere Werbung durch die Konzessionäre möglich sein kann, wenn ein Anstieg der Straftaten feststellbar ist, bzw. um die Spielteilnehmer vom verbotenen zum erlaubten Spiel zu bewegen.

Weiters hatte der Zeuge weder auf Fragen des Parteienvertreters, noch des Finanzamtes zu Zahlenmaterialien Antworten und Unterlagen bereitgestellt. Der Parteienvertreter der Bf. übergab dem Bundesfinanzgericht mit seinem Schlussantrag ein Schreiben zur Glücksspielsucht der Autorin MMag. H, Überblick – Spielsuchtprävention in Österreich vier Jahre nach Inkrafttreten des GSpG 2010, 12. Januar 2015, auf welches sich der Zeuge bezogen haben dürfte. Doch ist dem Schriftstück nicht einmal ansatzweise zu entnehmen, ob es als Artikel in einer Fachzeitschrift, im Internet oder als Gutachten geschrieben wurde, d.h. um welche Art einer Publikation es sich dabei handelt.

Die Aussagen des Zeugen C1 bildeten jedenfalls keine stringente Linie, weswegen sie nicht geeignet waren, zu beweisen, dass der Spielerschutz entgegen den gesetzlichen Vorgaben und den Angaben im Glücksspielbericht des Finanzministeriums samt Anlagen tatsächlich nicht eingehalten wurde.

Die Bf. setzte sich mit der Werbung der Konzessionäre auseinander und ließ aber eine Einbettung der Werbung – in die sicherlich sehr komplexe Monopolregelung des Glücksspielgesetzes – außer Betracht.

Das Glücksspielmonopol ist aber nicht ausschließlich aus Sicht der Werbung zu beurteilen, - abgesehen davon, dass auch nach den vorzitierten EuGH-Urteilen auch eine intensive Werbetätigkeit unter ordnungspolitischen Aspekten gerechtfertigt sein kann - denn nach dem Wortlaut der von der Bf. (Seite 7 Schreiben zur Anregung des Erörterungstermines gemäß § 269 Abs. 3 BAO in den FN 23 bis 25) zitierten EuGH-Urteile muss es dem „Verbraucherschutz, der Betrugsvorbeugung und der Vermeidung von Anreizen für die Bürger zu übermäßigigen Ausgaben“ dienen. Auch die Bekämpfung der Spielsucht ist nur eine von mehreren Aspekten des Allgemeininteresses.

Wie das Finanzamt in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 13.1.2015 darauf verwies, kann die Werbung des Konzessionärs zulässig sein, um Spieler vom verbotenen zum erlaubten Spiel zu bewegen. (EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs Placanica Rn 55; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs Ladbrokes Betting Rn 25; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 177-178).

Wenn die Bf. anführt, dass mit der Werbung neue Spielerschichten (Jugendliche, Frauen) angesprochen würden, sind ihr die AB zu BGBI. I 2003/125 entgegenzuhalten: „Die rasante Entwicklung der modernen Kommunikationstechnologien führt im Bereich des Glücksspiels zu einer nahezu unüberschaubaren Flut von Angeboten, die weder über die entsprechenden und erforderlichen Konzessionen nach dem Glücksspielgesetz

verfügen, noch in irgendeiner Art und Weise Rücksicht auf jene ordnungspolitischen und sozialpolitischen Notwendigkeiten nehmen, die dem Glücksspielgesetz zugrunde liegen und die auch vom Europäischen Gerichtshof mehrmals als wesentlich erachtet wurden.“ Einer derartigen Situation kann daher durchaus mit der entsprechenden Werbung begegnet werden, um die Spielteilnehmer vom verbotenen zum erlaubten Spiel zu bewegen. Dabei muss laut OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t nicht jede Werbemaßnahme für sich oder nach „Sektoren“ wie zB Online-Roulette für sich betrachtet werden.

Da sich nach den glücksspielrechtlichen Regelungen das Monopol vorwiegend auf den Spielerschutz und Aufsicht usw. konzentriert und die Gegenüberstellung der Konzessions- und Spielbankabgabe zu den Glücksspielabgaben zeigt, dass diese Abgaben eigentlich in den großen Bereich der Rechtsverkehrsteuern (Glücksverträge) fallen und nicht nur Konzessionäre sondern auch nichtkonzessionierte Glücksspielveranstalter/anbieter diese Steuerauslösemomente setzen können, kann nicht behauptet werden, die Maximierung der Staatseinnahmen sei das wahre Ziel der Monopolreglung.

Das österreichische Glücksspielmonopol ist daher aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern unionsrechtskonform.

#### 5.6.5. Erwägungen zu weiteren Einwendungen der Bf.

Hinsichtlich der Ausspielungen über die gegenständlichen Geräte vertritt die Bf. die Meinung, dass der Durchgriff durch die Glücksspielabgabe in das Glücksspielmonopol dadurch erfolge, dass ihre Geräte vom Finanzamt als Video-Lotterie-Terminals beurteilt worden seien, die aber nicht von der Landesbehörde bewilligungspflichtig seien, sondern es sich um Glücksspielgeräte handle, die einen unzulässigen Eingriff in das Glücksspielmonopol ermöglichen würden (Seite 16 Schreiben zur Anregung des Erörterungstermines gemäß § 269 Abs. 3 BAO). Die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes insbesondere im Hinblick auf VwGH 27.4.2012, 2008/17/0175 stünden „in keiner gesetzeskonformen Auslegung“. Da iSd Rs Pfleger das Glücksspielmonopol vom nationalen Gericht auf seine Unionsrechtswidrigkeit zu überprüfen ist – und nach Ansicht der Bf. sei das Glücksspielmonopol aufgrund des Werbeaufwandes der Konzessionäre unionsrechtswidrig – würden die glücksspielrechtlichen Regelungen keine Anwendung finden. § 57 GSpG richte sich nur an „genehmigte Automaten“. (Seite 22 Schreiben zur Anregung des Erörterungstermines gemäß § 269 Abs. 3 BAO). Die Belastung des Konzessionärs gemäß § 14 GSpG mit Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 4 bzw. 7 GSpG betrage 25% und die Belastung der Bf. gemäß § 57 Abs. 3 GSpG betrage 30%, was eine steuerliche Ungleichbehandlung von gleichwertigen Marktteilnehmern im österreichischen Glücksspielgesetz darstelle.

Dazu vertritt das BFG folgende Ansicht: § 57 Abs. 3 GSpG bestimmt, dass Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen beträgt. Nach 657 BlgNR 24 GP soll hier die Abgabe jener für Glücksspielautomaten in einer Spielbank gleichgestellt werden, d.h. mit § 28 Abs. 2 erster Satz GSpG. (oA., GSpG-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 357). Aus dem

Vergleich der Gesetzestexte ist zu ersehen, dass sowohl die Spielbankabgabe gemäß § 28 Abs. 2 erster Satz GSpG als auch die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für diese Ausspielungen 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen beträgt.

Die Bf. ist daher glücksspielabgabenrechtlich mit den Spielbankkonzessionär gleichgestellt.

Der Konzessionär gemäß § 14 GSpG hat zwar lediglich 25% Glücksspielabgabe zu zahlen, aber, wie bereits ausgeführt, sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG eine allgemeine Rechtsverkehrssteuer auf den Abschluss bestimmter Spielverträge, die zwar im selben Gesetz wie das Glücksspielmonopol geregelt sind, aber an und für sich unabhängig vom Glücksspielmonopol in Geltung sind. Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG sind in Bezug auf die Abgaben, die die Konzessionäre gemäß § 14 GSpG, § 21 GSpG und § 22 GSpG zu leisten haben, die Konzessionsabgabe und die Spielbankabgabe eine lex generalis, da die Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG und die Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG ebenfalls „echte Steuern“ auf den Abschluss bestimmter Glücksverträge sind und zu den Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG in der Relation stehen, dass grundsätzlich der Abschluss bestimmter Glücksverträge der Glücksspielabgabe unterliegt, handelt es sich um einen Konzessionär, besteht eine Befreiung von der Glücksspielabgabe, dafür fällt Konzessionsabgabe bzw. Spielbankabgabe an.

Dem 25%igen Steuersatz des Konzessionärs gemäß §14 GSpG stehen glücksspielgesetzlich geforderte hohe Aufwendungen gegenüber, z.B. eingezahltes Stamm- oder Grundkapital von 109 Millionen Euro uä. Von einer verbotenen Beihilfe von ca. 5%, da der Konzessionär noch 1vT Finanzierungsbeitrag leisten muss, kann hier nicht gesprochen werden, abgesehen davon, dass dieses Vorbringen der Bf. ihrem übrigen Vorbringen, das Glücksspielmonopol sei nur an der Maximierung der Einnahmen interessiert, diametral gegenübersteht. Die Bf. als Nichtkonzessionärin steht nicht unter den Anforderungen des § 14 GSpG, ebenso muss sie keinen Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG leisten.

Die Bf. fühlt sich darin belastet, dass ihr nicht die steuerliche Begünstigung des Lotterienkonzessionärs zugute kommt. Andererseits ist sie gemäß § 57 Abs. 3 GSpG zwar steuerlich dem Spielbankkonzessionär gleichgestellt, die Auflagen und Haftungen gemäß § 25 GSpG hat der Spielbankkonzessionär zu tragen, nicht aber die Bf.

Liegen nach Meinung der Bf. die vom EuGH formulierten Voraussetzungen für eine mitgliedstaatliche Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit durch eine Ausschließlichkeitsregelung nicht kumulativ vor, so ist nach der Rechtsprechung des EuGH die gesamte•Monopolregelung nicht unionsrechtskonform und kann daher wegen des Vorrangs des Unionsrechts als Ganzes nicht mehr angewendet werden (EuGH 15.9.2012, C-347/09, Dickinger/Ömer):

Dazu ist zu sagen: Die von der Bf. angeführte Rechtssache EuGH 15.9.2011, C-247/09; Dickinger/Ömer, greift hier insofern nicht, als die Frage war, ob eine begrenzte Anzahl von

Glücksspiel[automaten]konzessionen der Kriminalitätsbekämpfung und dem Spielerschutz dienen oder das Ziel in der Maximierung von Staatseinnahmen haben. Das heißt aber noch nicht, dass Glücksspiel per se als Abschluss bestimmter Glücksverträge nicht mit Rechtsverkehrsteuern besteuert werden darf. Das Glücksspielmonopol ist vergleichsweise keine Grundlage für die Glücksspielabgabe, wie das System der Einheitsbewertung für einige Verkehrsteuern, da das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG keine Steuer ist, sondern eine Verwaltungstechnik um das Glücksspiel mit seinen Besonderheiten, wie Spielerschutz, Vorbeugung gegen Geldwäsche, Sportförderung und die Aufsicht über die Konzessionäre umfasst. Außerdem ist die Glücksspielabgabe keine strafrechtliche Sanktion, sondern eine Art „Rechtsverkehrsteuer“, besteuert wird der Abschluss des Spielvertrages.

Da sich die Bf. in vielfacher Hinsicht auf die Monografie Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, stützt, mag es sein, dass sie durch folgende Textstelle geneigt ist, die Glücksspielabgaben als „Strafe“ zu interpretieren: „Darüber hinaus werden in § 57 GSpG sog. Glücksspielabgaben vorgesehen, die im Wesentlichen jene Glücksspiele betreffen, für die keine Konzessionen erteilt worden sind. Primäre Abgabenschuldner dieser Glücksspielabgaben sind somit die illegalen Glücksspielanbieter.“ (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 72-73).

Dazu wird bemerkt, dass die Monografie eine verwaltungsrechtliche und keine abgabenrechtliche Darstellung beinhaltet. Wie oben gezeigt, besteuert die Glücksspielabgabe den Abschluss des Rechtsgeschäftes Spiel. Die aus dem Gebührengesetz transferierten Bestimmungen besteuerten ursprünglich Lotterien ohne Erwerbszweck, ds Sonstige Ausspielungen gemäß §§ 32 bis 35 GSpG wie Sonstige Nummernlotterien, Tombolaspiele, Glückshäfen, Juxausspielungen, bei welchen das Spielkapital pro Jahr 4.000 Euro nicht übersteigen darf und Lotterien für gemeinnützige Zwecke. Die Preisausschreiben kamen aus dem aufgehobenen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz später dazu. Das sind richtigerweise Glücksspiele, für die keine Konzessionen erteilt worden sind, aber deren Abgabenschuldner sind sicherlich keine „illegalen Glücksspielanbieter“.

Würde man der Bf. folgen und gedanklich das Glücksspielmonopol „wegfallen lassen“, hätte die Bf. für sich noch nichts gewonnen, da das Glücksspielmonopol nur ein Bereich ist, der im Glücksspielgesetz - das nicht „Glücksspielmonopolgesetz“ heißt – geregelt ist. Die nicht mit dem Glücksspielmonopol zusammenhängenden gesetzlichen Bestimmungen würden bestehen bleiben, das wären z.B. § 1 Abs. 1 GSpG, § 1 Abs. 2 GSpG, § 2 GSpG mit Ausnahme § 2 Abs. 4 GSpG usw. alle Bestimmungen mit Legaldefinitionen und die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG.

Würden die Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG wegfallen, wäre der Konzessionär mit 30% glücksspielabgabenpflichtig. Auf der anderen Seite stellt gemäß § 20 GSpG der Bund für Zwecke der besonderen Sportförderung nach den §§ 8 bis 10 des Bundes-Sportförderungsgesetzes, BGBl. 1970/2 idgF jährlich einen Betrag von 80 Millionen Euro aus den Abgabenmitteln des Konzessionärs = Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG, zur Verfügung. Da § 20 GSpG im Abschnitt „Konzessionsabgabe“ geregelt ist und an

sie anknüpft, fiele diese Förderung weg. Im Übrigen wird bemerkt (obiter dicta), dass vom Wegfall auch § 25 GSpG („Spielschutz“) und § 25a GSpG („Vorbeugung gegen Geldwäsche“) betroffen wären.

Die Bf. aber bliebe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG mit 30% Glücksspielabgabenpflichtig.

Nach Ansicht der Bf. stelle die Glücksspielabgabe zwar nicht auf die Staatsbürgerschaft des Steuerschuldners ab, doch sei die unterschiedliche Besteuerung von konzessionierten und nicht-konzessionierten Glücksspielanbietern in § 31a GSpG und in § 57 GSpG eine indirekte Diskriminierung von in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Wirtschaftsteilnehmer, da es vornehmlich in einem anderen Mitgliedstaat ansässigem Wirtschaftsteilnehmer erheblich erschwert bzw. unmöglich gewesen sei, eine Konzession zu erlangen. (Seite 51 Schreiben zur Anregung des Erörterungstermines gemäß § 269 Abs. 3 BAO).

§ 31a GSpG enthält eine Verhinderung der Abgabenkumulation, durch die die Konzessionäre von Landes- und Gemeindeabgaben auf die nach dem Glücksspielgesetz konzessionierten Ausspielungen befreit sein sollen.

§ 31a GSpG enthält keine Begünstigung von Landes- und Gemeindeabgaben für Ausspielungen, die der Glücksspielabgabe unterliegen.

§ 31a GSpG hängt mit den Glücksspielmonopolrechtlichen Bestimmungen zusammen. Würden letztere wegfallen, wäre auch § 31a GSpG der Boden entzogen. Das heißt die Konzessionäre hätten Glücksspielabgaben zu zahlen und Landes- und Gemeindeabgaben könnten zusätzlich anfallen. Andererseits sind die Konzessionäre mit den besonderen Gebühren gemäß § 59a GSpG belastet, mit welchen die Bf. als Nichtkonzessionärin nicht belastet ist, die wiederum für die Konzessionäre wegfallen würden.

Die Bf. ist in Bezug auf die Bundesländer, in denen sie Glücksspielgeräte ohne Bewilligung aufstellte, Glücksspielabgabenrechtlich auch nicht schlechter gestellt als der Inhaber einer landesrechtlichen Bewilligung, denn mit der landesrechtlichen Bewilligung fallen diverse Abgaben an. Zur Unterstützung ihres Begehrens legte die Bf. am 23.12.2011 eine Verständigung der Stadt Graz, Referat Gewerbeverfahren vom 22.1.2009 vor, wonach die Anzeige der Aufstellung und des Betriebes genau bestimmter Spielapparate zur Kenntnis genommen wurde. In dieser Verständigung sind auch Kosten angeführt und zwar: sind aufgrund der Landesverwaltungsabgabenverordnung 1987 LGBI. 1987/58 idF LGBI. 2007/23 Verwaltungsabgaben von 1.663,20 Euro zu entrichten (TP 28a Abs. 1 lit. a) je Geldspielapparat und angefangenem Jahr 79,20 Euro TP 28a Abs. 1 lit. b je Unterhaltungsspielapparat und angefangenem Jahr 56,50 Euro). Die Stadt Graz wies weiters darauf hin, dass aus Anlass der Zustellung der vorliegenden Verständigung für das Anbringen und die Beilage feste Gebühren von 422 Euro entstünden.

Insgesamt kann gesagt werden, dass Glücksspielabgabenrechtlich der Nichtkonzessionär gegenüber dem Konzessionär nicht benachteiligt ist. Das bedeutet allerdings, dass das Glücksspielmonopol nicht, wie die Bf. (unter Verweis auf den Vorlageantrag an den EuGH des UVS OÖ vom 10.8.2012 in der Rs Pfleger) vorbringt, auch deshalb unionsrechtswidrig sei, da fiskalistische Gründe im Vordergrund stünden, wie z.B. in

den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur GlücksspielG –Novelle 2010, 657 BlgNR 24 GP 9, da durch das Gesetz „Besteuerungslücken für konzessionslose Anbieter geschlossen werden sollten“ und dadurch die Staatseinnahmen erhöht werden sollten, sondern eine Gleichstellung der Konzessionäre und Nichtkonzessionäre im Hinblick auf die Glücksspielabgaben erfolgte. Wie bereits ausführlich dargelegt, waren Gegenstand der Glücksspielgesetznovelle 2010, 657 BlgNR XXIV. GP spielerschutzrechtlichen Angelegenheiten, sodass dieses Motiv des Gesetzgebers im Kontext des übrigen Materialientextes gelesen werden muss. Wie auch bereits festgestellt, wurde mit dieser Novelle der Nichtkonzessionierte mit dem Spielbankkonzessionär hinsichtlich der Glücksspielabgabenrechtlichen 30% für Ausspielungen mit Automaten gleichgestellt. Spielbankabgabe gemäß § 28 Abs. 2 GSpG für den berechtigten Konzessionär und Glücksspielabgabe für Glückspiele über Automaten oder Video-Lotterie-Terminals gemäß § 57 Abs. 3 GSpG werden von derselben Bemessungsgrundlage (die um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen) und demselben Steuersatz (30%) berechnet. Die Glücksspielabgabe differenziert auch nicht, ob der Glücksspielanbieter im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union seinen Sitz hat, die Glücksspielabgabe kennt keine „Glücksspielabgabeninländereigenschaft“. Besteuert wird der Abschluss eines Rechtsgeschäftes „Glücksspiel“ mittels Glücksspielautomaten oder Video-Lotterie-Terminals. § 57 Abs. 3 GSpG knüpft weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, die den Spielvertrag abschließen, ein personeller Inlandsbezug fehlt.

Bietet die Bf., die ihre Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat 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.

Die Bf. bringt vor (Schreiben zur Anregung des Erörterungstermines gemäß § 269 Abs. 3 BAO): „Ein "Wegdenken" nur einzelner unionsrechtswidriger nationaler Regelungen wie dies der VwGH in der Vergangenheit unterstellt hat - kann hier nicht möglich sein, weil dann, wenn eine Rechtfertigung für das Marktzugangsregime (des Ausschließlichkeitsrechtes des Monopolisten) fehlt, die Monopolregelung insgesamt den in •Frage stehenden Grundfreiheiten widerspricht. Fehlt demnach eine Rechtfertigung für die Monopolregelung insgesamt, sind auch die Schutzregeln des Marktzugangsregimes (des Monopols) "ein Hindernis für die volle Wirksamkeit" der in Frage stehenden Grundfreiheiten. Bei einer anderen Sicht würden ausländische Wirtschaftsteilnehmer schlicht und einfach (bei Anwendung der Sanktionsinstrumente zum Schutz des Monopols) gehindert am Markt teilzunehmen, auch wenn die Rechtfertigung für das Monopol fehlt; damit würde den in Frage stehenden Grundfreiheiten die praktische die Wirksamkeit genommen.“

Es geht im vorliegenden Sachverhalt um die Glücksspielabgabe und die Glücksspielabgabe besteuert Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Es gibt keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft. Bereits in den Materialien wurde die Glücksspielabgabe als allgemeine Abgabe auf Ausspielungen bezeichnet. Siehe dazu das „Japanerbeispiel“ aus Arnold, Rechtsgebühren<sup>8</sup>, zu § 16 Rz 4 GebG.

Darin kann die Bf. nicht beschwert sein, im Gegenteil, die Bf. als ausländischer Wirtschaftsteilnehmer wäre sogar begünstigt. In Österreich sind nationale Rechtswidrigkeiten nach innerstaatlichem Recht im jeweiligen Verwaltungsverfahren geltend zu machen. Das bedeutet, dass aufgrund einer etwaigen Verfassungswidrigkeit des Glücksspielgesetzes eine Abweisung bis zum Verfassungsgerichtshof durchgefochten werden muss. Ein konzessionsloses Anbieten von Glücksspielen ist trotz der etwaigen Verfassungswidrigkeit des Gesetzes nach diesem Gesetz zu beurteilen. Hingegen müssen Unionsrechtswidrigkeiten des Glücksspielgesetzes im Gegensatz zu nationalen Rechtswidrigkeiten nicht im Konzessionsverfahren geltend gemacht werden, sondern ein ausländischer Bewerber kann sich bei Widersprüchen zwischen Glücksspielgesetz und unmittelbar anzuwendendem Unionsrecht auf die Unanwendbarkeit der Strafbestimmungen berufen. (Rs Placanica, Rn 62; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 217).

Nach Ansicht der Bf. stehe aufgrund der unionsrechtlichen Vergabe der Lotterienkonzession 1997 in Folge der Verletzung des Transparenzgebotes sohin fest, dass das Monopol als solches sowie die daraus resultierende steuerliche Schlechterstellung für nicht konzessionierte Anbieter bis zum 30.9.2012 unanwendbar bleibe:

Nach Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 220 lässt sich aus der EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs Placanica, Rz 22, 25 jedenfalls nicht ableiten, dass die Rechtsfolge der Straflosigkeit, wenngleich unter der Voraussetzung der Erfüllung sonstiger Erfordernisse auch für jene gelten soll, die erst Jahre nach der Konzessionsvergabe in den Markt eintreten und daher zum Zeitpunkt des Vergabeverfahrens unmöglich durch die Unionsrechtswidrigkeit beeinträchtigt sein können.

Das gilt umso mehr für den Bereich der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG, für die diese Konnexität zum Glücksspielmonopol nicht gegeben ist.

Die Bf. brachte beim Erörterungstermin am 17.11.2014 vor, dass ihr ca. 400.000 Euro an Mehrauslagen gegenüber dem Konzessionär erwachsen wären und der Konzessionär gemäß § 14 GSpG eine zu geringe Steuerlast trage. Genau genommen spricht dieses Argument der Bf., der Konzessionär sei steuerlich weniger belastet als sie, dafür, dass mit dem Glücksspielmonopol keine Einnahmenmaximierung verfolgt wird. Die Bf. übersieht aber, dass der Konzessionär die festen Gebühren gemäß § 59a GSpG anlässlich des Bewerbungsverfahrens zu entrichten hat, sowie dass er zu etlichen Spielerschutzaflagen, wie Veröffentlichungspflicht der Spielbedingungen, eingezahltes Stamm- und Grundkapital, Anbindung der Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals an das Bundesrechenzentrum usw. verpflichtet ist.

## 5.7. Verfassungskonformität des Glücksspielmonopols im Hinblick auf die Grundfreiheit der Erwerbstätigkeit.

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

Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.12.1991, 88/17/0010 setzt die Bundesverfassung den Begriff des Monopols als Ausnahme vom Grundrecht der Erwerbsfreiheit voraus. Das Glücksspielmonopol widerspricht nicht der in Art. 6 StGG garantierten Erwerbsfreiheit. (VwGH 21.12.1998, 97/17/0175; o.A. Glücksspielgesetz6, 39, 55).

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

## 5.8. Verfassungskonformität der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 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. 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).

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, könnte diese Bestimmung nur so verstanden werden, dass landesrechtlich erteilte Bewilligungen unabhängig von ihrer bescheidmäßig vorgesehenen Geltungsdauer mit Ablauf des Jahres 2014 ihre Wirksamkeit verlieren. Dieser Eingriff in die Rechtskraft von Bescheiden sei unter dem Aspekt des Vertrauenschutzes zwar bedenklich, doch habe der VfGH Slg 19.663/2012 im Zusammenhang mit der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG für bestehende Pokersalons eine Übergangsfrist von zwei Jahren für ausreichend erachtet. Nach der von der Bf. auch anlässlich des Erörterungstermines am 17.11.2014 vorgelegten Kopie des Beschlusses des VfGH 28.2.2012, B 1025/11 wurde von einem Geltungszeitraum bis Ende 2015 ausgegangen.

Da im gegenständlichen Fall von der Bf. überwiegend Video-Lotterie-Terminals und keine Glücksspielautomaten betrieben wurden, kann die Bf. durch diese Bestimmung nicht belastet sein.

## 6. Die über die Terminals der Bf. abgeschlossenen Glücksverträge verwirklichen § 57 Abs. 3 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.

Zur Sache der Bf., die über Terminals Spiele aus mehreren Bundesländern anbot, wobei der Terminal mit einem „Muttergerät“ in der Steiermark verbunden war, gibt es bereits eine ständige Rechtssprechung 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.“

Diese Erkenntnisse ergingen nicht zu den Glücksspielabgaben, sondern zum ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes. Die Glücksspielabgaben verweisen vielfach auf ordnungspolitische Begriffe des Glücksspielgesetzes. Wo die Glücksspielabgaben unmodifiziert an diese Begriffe anknüpfen, sind diese Kriterien auch für Zwecke des Steuerrechtes maßgeblich. (z.B. „Ausspielung“). Doch ist im Lichte der bisherigen Überlegungen für den abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes nicht von einer teleologischen Prävalenz des ordnungspolitischen Teiles auszugehen. (= systematisch-teleologische Gesetzesinterpretation; vgl. die Anmerkungen zur Verwendung der zivilrechtlichen Begriffe im Steuerrecht: VwGH 27.4.2012, 2008/17/0175; BFG 19.1.2015, RV/7101560/2013; Tipke/Lang21, dSteuerrecht § 5 Rz 70).

Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegt eine Ausspielung der Glücksspielabgabe, wenn die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Im vorliegenden Fall – auch wenn die Bf. ein in einem anderen Mitgliedstaat der EU ansässiges Unternehmen ist - 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). 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. Die aufgehobene Rechtsmittelentscheidung ging davon aus,

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. Der VwGH knüpfte an diese Feststellungen an: „Bei dieser Sachverhaltsfeststellung sind sowohl die Registrierung des „Users“ mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer „inländischen IP-Adresse“ ein Indiz dafür, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat. Dass der Indizienbeweis vollen Beweis schaffen kann, ist durch die hg. Rechtsprechung klargestellt....Einem solchen Indiz kann zwar für konkrete Wettfälle durchaus entgegengetreten werden, doch müssen dazu konkrete diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden.“

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies Folgendes:

Hat sich der Spielteilnehmer bei Abschluss des Rechtsgeschäftes „Spiel“ mit dem Terminal in zB Niederösterreich als geografisch festlegbarem Ort befunden, wurde an der Ausspielung von dem geografisch festlegbaren 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 sitzen“ muss. Auf technische Gegebenheiten kommt es nicht an, die können – so der VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 – lediglich als Indiz dafür herangezogen werden, dass sich der Spielteilnehmer an diesem fraglichen Ort auch tatsächlich befand.

Dass Glücksspiele von der Bf. über einen Glücksspielautomaten in der Steiermark über dezentrale Eingabeterminals betrieben wurden, wurde nicht bestritten, im Gegenteil das wurde durch die Zeugenaussage von D D1 bestätigt. Auch das von der Bf. in der mündlichen Senatsverhandlung überreichte Gutachten I I1, Gutachten über die Client/Server/AWP Funktionsweise der D.3.1. Geräte vom 5.10.2010, bestätigt dieses System, ebenso wie das bereits im Jahr 2012 vorgelegte Gutachten zum „DET-System“. Es wurde auch nicht bestritten, dass die dezentralen Eingabeterminals in den jeweiligen Bundesländern standen.

Das Bundesfinanzgericht geht von dem von der Bf. dargelegten Sachverhalt aus, dass die Spielergebnisse im Glücksspielautomaten in der Steiermark generiert wurden und sich die Spielteilnehmer an den dezentralen Eingabegeräten in anderen Bundesländern tatsächlich befunden haben.

Wenn die Bf. daher in ihrer Berufung/Beschwerde (v. 9.10.2012) vorbringt, „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 stattfinde, die wiederum dort stattfinde, wo die Entscheidung über Gewinn und Verlust falle. 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.“ muss ihr entgegengehalten werden, 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 tatsächlich, physisch im Zeitpunkt der Ausspielung aufhält. Für die Glücksspielabgaben kommt es weder darauf an, wo das Spiel (die Ausspielung) tatsächlich stattfindet, noch darauf, wo zivilrechtlich der Glücksvertrag abgeschlossen wurde.

Der Bf. muss diesbezüglich auch entgegengehalten werden, dass es für die Auslösung des steuerrechtlichen Tatbestandes gleichgültig ist, ob diese Glücksspiele über dezentrale Eingabeterminals an Glücksspielautomaten in anderen Bundesländern durch gesetzliche Regelungen verboten sind oder nicht. Darauf wies auch das Finanzamt zu Recht – wiederholt – hin.

Im Gegensatz zum Vorbringen der Bf. beim Erörterungstermin geht es hier nicht um die Frage, ob eine verbotene Ausspielung vorliegt, ebenso wenig kann sie mit dem Argument: „Im Fall des VwGH 27.4.2012, 2008/17/0175 ging es um einen ausländischen Server, der mit einem österreichischen Terminal verbunden war, und der VwGH entschied, dass es sich um ein ausländisches Glücksspiel handelt. Nach meiner Ansicht handelt es sich hier um eine widersprüchliche Rechtsprechung des VwGH, die dem Gesetz widerspricht.“ für die Glücksspielabgaben nichts für sich gewinnen, da es gleichgültig ist, ob es sich um inländisches oder ausländisches Glücksspiel handelt, wenn nur vom Inland aus daran teilgenommen wurde. Das Erkenntnis VwGH 27.4.2012, 2008/17/0175 erging nicht zu den Glücksspielabgaben, sondern zum ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes. Ein Widerspruch zu den Glücksspielabgaben kann nicht festgestellt werden und, falls ja, wurde der Bf. ohnehin die Zulässigkeit der ordentlichen Revision eingeräumt.

Auch das von der Bf. anlässlich des Erörterungstermines vorgebrachte Beispiel zu den Sofortlotterien „Ort der Ausspielung bei Sofortlotterien: dort ist der Ort der Ausspielung nicht dort, wo der Spieler spielt, sondern dort, wo die Einmischung der Lose stattfindet, also in der Zentrale des Konzessionärs.“ hält nicht stand, da es nach § 57 Abs. 1 GSpG nicht auf den Ort der Ausspielung ankommt, sondern auf den geografischen Ort, von dem ein Spielteilnehmer an den Ausspielungen, am Glücksspiel teilnimmt.

Die Bf. brachte beim Erörterungsgespräch weiters vor, dass: „....eine effektive Diskriminierung anhand der bezahlten Steuern und Abgaben gegenüber dem Konzessionär gemäß § 14 vorliegt. Der Konzessionär gemäß § 14, der VLTs anbietet, ist ausschließlich als Vergleichsmaßstab aus europa- und verfassungsrechtlicher Sicht heranzuziehen. Die Automaten aus dem Spielbankbetrieb sind nicht als Vergleich heranzuziehen. Das Gesetz normiert ja die unterschiedlichen Begrifflichkeiten des Glücksspielautomaten und der Video Lotterie. Das ist dadurch ersichtlich, dass die Bf. 2011 bis 2013 mit einer zusätzlichen Abgabenlast von Vergnügungssteuern und Glücksspielabgabe mit 400.000 Euro in diesem Zeitraum mehr belastet war als der Konzessionär gemäß § 14. Somit kann einer Argumentation, dass eine Gleichbehandlung

vorliege und die Abgabenbelastungen im Wesentlichen vergleichbar wären, nicht entsprochen werden.“

In § 57 Abs. 3 GSpG und in § 57 Abs. 4 GSpG werden für steuerliche Zwecke Glücksspielautomaten und VLTs „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. Gemäß § 57 Abs. 4 GSpG unterliegt der Abschluss bestimmter Glücksspiele mit bewilligten Glücksspielautomaten und konzessionierten Video-Lotterie-Terminals einer Glücksspielabgabe von 10% plus 15% gemäß § 13a FAG. Gemäß § 57 Abs. 3 unterliegt der Abschluss bestimmter Glücksspiele mit konzessionierten oder nichtkonzessionierten Glücksspielautomaten und Videolotterieterminals generell 30% Glücksspielabgabe. Da die Spielbanken für den Abschluss bestimmter Glücksspiele mit Glücksspielautomaten ohnehin 30% (Glücksspielabgaben in Form der) Spielbankabgabe bezahlen, wurden sie über § 57 Abs. 6 Z 1 GSpG von einer Doppelbesteuerung entlastet, ebenso gemäß § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG wie die mit anderen Abgaben belasteten bewilligten Glücksspielautomaten aF (§ 4 Abs. 2 GSpG vor BGBl. I 2010/73; 657 BlgNR XXIV GP zu BGBl I 2010/73 zu § 57 und § 60 Abs 25 GSpG). Für die Glücksspielabgabe gemäß §§ 57ff GSpG ist der Ort der Teilnahme durch den Spielteilnehmer von entscheidender Bedeutung. Im gegenständlichen Fall geht es um die Video-Lotterie-Terminals in den Bundesländern außer der Steiermark. 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.

Die Bf. meinte in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat (13.1.2015), dass „die Befreiungsbestimmung“ des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG „auf die gegenständlichen Ausspielungen die mittels dezentraler Eingabeterminals dem Spieler angezeigt werden“, anzuwenden sei.

Dazu ist zum einen zu bemerken, 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 GSpG ist die Befreiungsbestimmung für konzessionierte Spielbanken, Wirtshauspoker sowie für jene Glücksspielautomaten, die

auf Basis von derzeitigen landesgesetzlichen Bestimmungen (basierend auf § 4 Abs. 2) bislang bewilligt wurden („altes kleines Automatenglücksspiel“; RV 657 BlgNR XXIV. GP zu BGBl. I 2010/73 zu § 57 und § 60 Abs. 25 GSpG). Zum anderen standen am Ort der Teilnahme an den Glücksverträgen keine bewilligten Glücksspielautomaten. Die von der Bf. betriebenen dezentralen Eingabeterminals hatten keine landesrechtlichen Bewilligungen gemäß § 4 Abs. 2 GSpG aF, weswegen auf diese Terminals nicht die sich auf die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG sich 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.

Gleichgültig ist es für die Glücksspielabgaben, ob die Bf. ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiges Unternehmen ist oder nicht. Die Steuerschuld entsteht, wenn an dem Glücksspiel (§ 1 iVm § 2 GSpG) ein Spielteilnehmer von einem geografischen Ort im Inland, an dem er sich gerade tatsächlich, physisch befindet, daran teilnimmt. Und der koordinatenmäßig festlegbare Ort, an dem ein Spielteilnehmer am Glücksspiel teilnehmen kann, ist im Fall der Bf. der Ort, an dem sich der dezentrale Eingabeterminal befindet, wo die Hardware steht. Steuerrechtlich kommt es nicht darauf an, „wo sich was softwaremäßig, virtuell tut“.

Die für die Bf. maßgebliche steuerrechtliche Bestimmung des § 57 Abs. 3 GSpG legt als der Bemessungsgrundlage „Jahresbruttspieleinnahmen“ vorgelagerten Sachverhalt den Einsatz des Spielteilnehmers fest. Für die Bemessungsgrundlage werden die Einsätze der Spielteilnehmer auf das Kalenderjahr hochgerechnet und die ausbezahlten Gewinne abgezogen (§ 57 Abs. 5 GSpG). Im Fall des § 57 Abs. 3 GSpG sind die Jahresbruttspieleinnahmen um die gesetzliche Umsatzsteuer zu vermindern.

Was das Entstehen der Steuerschuld bei der Bf. betrifft, ist bei elektronischen Lotterien über Video-Lotterie-Terminals das Glücksspielabgabenauslösemerkmal der Erhalt der Einsätze und die Auszahlung der Gewinne (§ 59 Abs. 2 letzter Satz GSpG). Die Bf. ist gemäß § 59 Abs. 2 GSpG Steuerschuldnerin, da bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung oder der Vermittler Schuldner der Abgabe nach § 57 GSpG ist. Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG hat die Bf. als Abgabenschuldnerin 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, was auch geschah.

7. In Gegenüberstellung zu den anfangs angeführten Punkten 1. bis 6. ergeben sich diese Aussagen:

Zu 1. Welche Auswirkungen hätte eine allfällige Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols gemäß § 3 GSpG wegen Beschränkung der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit, die „sofort“ wahrgenommen werden müsste, auf die Glücksspielabgabenpflicht gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG?

Das Bundesfinanzgericht gibt der Bf. Recht, dass sich das nationale Gericht mit der Frage der Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols zu beschäftigen hat – und zwar mit der Verhältnismäßigkeit der Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit, das hat der EuGH immer wieder betont. (z.B. EuGH 15.9.2011, C-347/09, Rs Dickinger/Ömer, Rn 50; EuGH 30.4.2014, C-390/12, Rs Pfleger, Rn 52, Rn 54). Da dem Bundesfinanzgericht gemäß § 1 BFGG die Entscheidung über Beschwerden in Abgabensachen obliegt und Glücksspielabgaben zu diesen Abgabensachen gehören, wurde eine dementsprechende Untersuchung über die Nichtanwendung der Vorschrift des § 57 Abs. 4 GSpG angestellt, dennoch eingeschränkt, da das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG keine Steuer und im Rahmen der allgemeinen Verwaltung mit deren Zuständigkeitsvorschriften angesiedelt ist.

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

Würde man der Ansicht der Bf. folgen, und von einer Verfassungs- bzw. Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols ausgehen und sich die § 3 GSpG, § 14 GSpG usw. „wegzudenken“, hätte das Glücksspielabgabenrechtlich die Folge, dass immer dann, wenn der Tatbestand „Abschluss bestimmter Glücksverträge“ (= Ausspielungen) verwirklicht wird, Glücksspielabgabe anfällt. Sowohl der Konzessionär als auch der Nichtkonzessionär wären Glücksspielabgabepflichtig gemäß § 57 GSpG. Denn die Feststellung der Verfassungs- bzw. Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols würde nicht das Glücksspielgesetz als Ganzes zum Wegfall bringen, sondern nur die Glücksspielmonopolgesetzlichen Bestimmungen. Es heißt „Glücksspielgesetz“ und nicht „Glücksspielmonopolgesetz“. Für den Fall der Bf. würde das bedeuten, dass sie gemäß § 57 Abs. 3 GSpG mit 30% Glücksspielabgabe wie bisher belastet bliebe, ebenso unterfielen die Konzessionäre der Glücksspielabgabe von 30%.

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 einem anderen Mitgliedstaat hat, in Österreich Glücksspiel über Eingabegeräte bzw. Glücksspielautomaten an, so ist sie

hinsichtlich der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG nach dem Glücksspielgesetz (Jahresbruttspieleinnahmen mal 30%) sowohl mit dem berechtigten Konzessionär als auch mit jedem anderen Anbieter, der in Österreich seine Niederlassung hat, gleichgestellt.

Zu 2. Liegt eine verfassungswidrige bzw. unionsrechtswidrige Ungleichbehandlung zwischen Konzessionär und Nichtkonzessionär vor, wenn – wie 6. - der Konzessionär gemäß § 14 GSpG 25% Glücksspielabgabe, der Konzessionär gemäß § 21 bzw. § 22 GSpG mit 30% Spielbankabgabe und der Nichtkonzessionär mit 30% Glücksspielabgabe belastet ist?

Da die Konzessionäre und Nichtkonzessionäre in Bezug auf die „allgemeinen“ und „besonderen“ Glücksspielabgaben im Wesentlichen auf „den Abschluss bestimmter Glücksverträge“ steuerlich gleich behandelt sind, kann sich die Bf. nicht wegen „Ungleichbehandlung“ beschwert fühlen.

Zu 3. Ist die Erhebung von Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG Folge eines verbotenen Eingriffes in das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG?

Die Erhebung von Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG als Rechtsverkehrsteuer auf den Abschluss bestimmter Glücksverträge, die jeden trifft, der diese Verträge abschließt und die auch bei „gedachtem Wegfalls“ des Monopols anfallen würde, ist daher keine Folge eines verbotenen Eingriffes in das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG.

Zu 4. Welche Auswirkungen hätte eine allfällige Verfassungswidrigkeit des Glücksspielmonopols gemäß § 3 GSpG wegen Eingriffes in das Grundrecht der Erwerbsfreiheit, die der Verfassungsgerichtshof feststellen muss, auf die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG?

Der VfGH 6.12.2012, B 1337/11 hat § 14 GSpG (Konzessionsvergabe betreffend „Lotterien“) für verfassungsmäßig erachtet.

Zu 5. Ist die Übergangsregelung gemäß § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG idF 73/2010, wonach die landesrechtlichen Bewilligungen für Glücksspielautomaten iSd § 2 Abs. 3 GSpG iVm § 4 Abs. 2 GSpG idF vor 54/2010 und 73/2010 mit 31.12.2014 ihre Gültigkeit verlieren, verfassungswidrig?

Da im gegenständlichen Fall von der Bf. überwiegend Video-Lotterie-Terminals und keine Glücksspielautomaten betrieben wurden, kann die Bf. durch diese Bestimmung nicht belastet sein.

Zu 6. Löst der Abschluss von Glücksverträgen (hier: Ausspielungen) über ein Eingabegerät (Video-Lotterie-Terminal), welches mit einem bewilligten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland elektronisch verbunden ist, bei einem Nichtkonzessionär 30% Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG aus? Konzessions-, Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben besteuern den Abschluss bestimmter Glücksverträge (Ausspielungen) im Wesentlichen in gleicher Höhe.

Welche dieser Abgaben anfällt hängt von der Art der Konzession oder auch vom Nichtvorhandensein einer Konzession des Glücksspieleanbieters ab. Da die Bf. Nichtkonzessionärin ist, fallen bei den Glücksverträgen (Ausspielungen), die sie

abschließt, nicht Konzessions- oder Spielbankabgabe, sondern Glücksspielabgaben im Wesentlichen in gleicher Höhe an. Für die Bf. löst der Abschluss von Glücksverträgen (hier: Ausspielungen) über ein Eingabegerät (Video-Lotterie-Terminal), welches mit einem bewilligten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland elektronisch verbunden ist 30% Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von den Jahresbruttospieleinnahmen abzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer aus.

## 8. Zusammenfassung

Die Bf. ist eine Unternehmung mit Sitz in A. Die Bf. hat weder nach § 14 GSpG noch nach § 21 GSpG oder § 22 GSpG eine glücksspielgesetzliche Konzession. Die Bf. konnte bis dato keine landesrechtliche Bewilligung für ihre dezentralen Eingabeterminals vorlegen. Im gegenständlichen Fall wurden von der Bf. ab den Jahren 2011 Ausspielungen (diverse Glücksspiele) über Glücksspielgeräte, die Eingabeterminals (Video Lotterien Terminals) sind und die über Router im Internet mit Glücksspielautomaten verbunden waren, in welchen die Entscheidung über das Spielergebnis stattfand, in mehreren Bundesländern angeboten und haben Spielteilnehmer dieses Spielangebot angenommen.

Für die Monate Mai 2011, Juli 2011 bis Dezember 2013 führte die Bf. die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG von 30%/25% der Jahresbruttospieleinnahmen abzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer ab und ersuchte das Finanzamt um Bescheiderlassung gemäß § 201 BAO und Festsetzung der Glücksspielabgabe mit Null, bzw. ersuchte sie anlässlich des Erörterungstermines um Festsetzung der Glücksspielabgaben in Höhe von 25% analog zum Konzessionär gemäß § 14 GSpG iSd § 57 Abs. 4 GSpG.

Bemerkt wird, dass bis zum Erkenntnis über den Devolutionsantrag/Säumnisbeschwerde dieses Verfahren gemeinsam mit den Bescheidbeschwerden hinsichtlich der Glücksspielabgabenbescheide der Jahre 2011 bis 2013 geführt wurde.

§ 57 Abs. 1 GSpG regelt ausgehend vom besonderen Glücksspielbegriff des § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG den Grundtatbestand der Glücksspielabgaben, besteuert wird der Abschluss entgeltlicher Glücksverträge. Die Art und Form der Durchführung des Spiels ändert nichts daran, dass der Spielvertrag aufgrund der §§ 1267 ff ABGB zustande kommt. Nach dem Glücksspielgesetz kann ein Spiel im Lebendspiel mit einem Croupier (Spielbank) oder mit technischen Geräten mit selbsttätiger Entscheidung (Glücksspielautomaten) oder zentralseitiger Entscheidung („Terminal-Server-System“) durchgeführt werden. Das „Terminal-Server-System“ wird im Glücksspielgesetz als Elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals bezeichnet. (§12a GSpG). Im Gegensatz zur Behauptung der Bf. anlässlich des Erörterungstermines am 17.11.2014 ist es gleichgültig, ob an einem „Server/Endgerät“ ein (1) Terminal oder mehrere Terminals hängen. Im Fall der Geräte der Bf. ist die Zentralseitigkeit jedenfalls erfüllt, die Bf. betreibt Video-Lotterie-Terminals.

Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen einer Glücksspielabgabe von 16% vom Einsatz. Die bisherige Judikatur zur „Teilnahme vom Inland aus“ ist aber für den vorliegenden Fall für die Frage aufschlussreich, ob der

Tatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG, dadurch, dass das Spielergebnis am Muttergerät in der Steiermark generiert wurde, in der Steiermark verwirklicht wurde, oder an dem Ort, wo sich der Spielteilnehmer am dezentralen Eingabegerät befindet. (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). Auszugehen ist davon, dass „Teilnahme vom Inland aus“ medienneutral formuliert ist und der Spielvertrag zwar nicht in dem Bundesland zustande gekommen sein muss, von wo aus der Spielteilnehmer am Spiel teilnahm. Hat sich der Spielteilnehmer bei Abschluss des Rechtsgeschäftes „Spiel“ mit dem Terminal in zB Niederösterreich 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 Spielteilnehmer tatsächlich, physisch „vor dem Bildschirm oder mit dem Handy, Smartphone oder Tablett sitzen“ muss. 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 für die Bf. maßgebliche steuerrechtliche Bestimmung des § 57 Abs. 3 GSpG legt als der Bemessungsgrundlage „Jahresbruttospieleinnahmen“ vorgelagerten Sachverhalt den Einsatz des Spielteilnehmers fest. Für die Bemessungsgrundlage werden die Einsätze der Spielteilnehmer auf das Kalenderjahr hochgerechnet und die ausbezahlten Gewinne abgezogen (§ 57 Abs. 5 GSpG). Im Fall des § 57 Abs. 3 GSpG sind die Jahresbruttospieleinnahmen um die gesetzliche Umsatzsteuer zu vermindern. Was das Entstehen der Steuerschuld bei der Bf. betrifft, ist bei elektronischen Lotterien über Video-Lotterie-Terminals das Glücksspielabgabenauslösemerkmal der Erhalt der Einsätze und die Auszahlung der Gewinne (§ 59 Abs. 2 letzter Satz GSpG). Die Bf. ist gemäß § 59 Abs. 2 GSpG Steuerschuldnerin, da bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung oder der Vermittler Schuldner der Abgabe nach § 57 GSpG ist. Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG hat die Bf. als Abgabenschuldnerin 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, was auch geschah.

Die Bestimmung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Glücksspielabgaben und Konzessionsabgabe bzw. Zuschlägen gemäß § 13a FAG gemäß § 57 Abs. 4 GSpG kommt für die Bf. nicht zur Anwendung, da die Bf. mangels einer Konzession gemäß § 14 GSpG und mangels einer Bewilligung gemäß § 5 GSpG (bzw. gemäß § 4 Abs. 2 GSpG

aF) für die dezentralen Eingabeterminals nicht mit Konzessionsabgaben bzw. Zuschlägen gemäß § 13a FAG doppelbelastet sein kann, nicht zum Tragen.

Käme man – wie die Bf. vorbringt - zu dem Schluss, dass die Ausspielungen des Lotterienkonzessionärs gemäß § 14 GSpG und die Ausspielungen mit gemäß § 5 GSpG bewilligten Glücksspielautomaten tatsächlich mit 25% Steuerbelastung begünstigt wären, hätte das nicht zur Folge, dass auf die Ausspielungen der Bf. mit den dezentralen Eingabeterminals ebenfalls der begünstigte Steuersatz zur Anwendung käme, sondern dass der Lotterienkonzessionär gemäß § 14 GSpG und die Inhaber von gemäß § 5 GSpG bewilligten Glücksspielautomaten für die Ausspielungen mit höheren Glücksspielabgaben zu rechnen hätten.

Die Glücksspielabgaben lassen sich ontologisch auf die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG zurückführen und werden weitestgehend analog zu den Rechtsgeschäftsgebühren und den Verkehrsteuern ausdifferenziert. (Vgl. UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11). Den Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG kommt durchwegs Rechtsgeschäftsgebühren- bzw. Verkehrsteuercharakter zu, die Interpretation erfolgt im Licht des ABGB unter Beachtung einerseits der Eigentümlichkeit der glücksspielgesetzlichen Terminologie und andererseits der bei allen Abgabengesetzen elementaren wirtschaftliche Betrachtungsweise. Zur Interpretation der Glücksspielabgaben können daher im Sinne der Einheitlichkeit der Steuerrechtsordnung vergleichbare Regelungen in anderen Steuergesetzen, wie z.B. das Gebührengesetz bzw. allgemeine verkehrsteuerliche Grundsätze, herangezogen werden.

Sowohl bei der Konzessionsabgabe als auch bei der Spielbankabgabe handelt es sich, obwohl diese Abgaben im Kontext mit der glücksspielrechtlichen Konzessionerteilung stehen, finanzwissenschaftlich nicht um ein Entgelt für die Überlassung der Konzession, sondern um „echte Steuern“. Von ihrem Besteuerungsgegenstand „Durchführung von Glücksspielen“ - mitgedacht werden muss § 1 Abs. 1 GSpG - kann die Struktur abgeleitet werden, dass auch mit diesen beiden Abgaben grundsätzlich der Abschluss entgeltlicher Glücksverträge besteuert wird.

Die Konzessionäre sind teilweise von den Glücksspielabgaben befreit. Nach der Steuerrechtssystematik wird durch eine Steuerbefreiung der Grundtatbestand lediglich ausgehöhlt. Das heißt auf den vorliegenden Fall bezogen, dass die „Spielverträge“, die von den Konzessionären gemäß § 14 GSpG und § 21 GSpG (§ 22 GSpG) abgeschlossen werden, grundsätzlich der „allgemeinen“ Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 ff GSpG unterliegen, durch die Befreiungen scheiden sie aus dem Geltungsbereich des § 57 GSpG grundsätzlich wieder aus, da sie „besonderen“ Glücksspielabgaben, nämlich der Konzessions- bzw. Spielbankabgabe unterliegen und eine Doppelbesteuerung mit Glücksspielabgaben vermieden werden soll. (Vgl. § 15 Abs. 3 GebG).

Während Strafverfahren gemäß §§ 52ff GSpG unmittelbar mit dem Glücksspielmonopol zusammenhängen - ohne Glücksspielmonopol keine Strafe - liegt für das Bundesfinanzgericht im Gegensatz dazu bei den Glücksspielabgaben keine conditio sine qua non im Verhältnis zum Glücksspielmonopol vor. Andererseits gibt es die Erkenntnisse VfGH 12.4.1997, G 400/96, G 44/97; VfGH 2.10.1998, G 72/97, G 247/97, dass in der

Versagung einer Befreiung die Anwendung eines negativen Tatbestandsmerkmals liegen kann, womit auch diese Bestimmung präjudiziel ist (Aichreiter, Präjudizialität, in Holoubek/Lang [Hrsg.], Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 71; Lang, Der Sitz der Rechtswidrigkeit, in Holoubek/Lang [Hrsg.], Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 93), weswegen lediglich sicherheitshalber von einer Präjudizialität der Vorschrift des § 57 Abs. 4 GSpG, die dem Konzessionär gemäß § 14 GSpG den aus Sicht der Bf. begünstigten Steuersatz von 25% Glücksspielabgabe auferlegt, ausgegangen wird. Zur Frage der Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols gibt zwei Judikate des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich mit unterschiedlichem Ergebnis, wobei das Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich 8.5.2014, LVwG-410269/6/GJ/Rt vom Verwaltungsgerichtshof VwGH 15.12.2014, 2014/17/0121 wegen Rechtswidrigkeit aufgehoben wurde, da das Parteiengehör verletzt worden war. Das Bundesfinanzgericht schließt sich den Erkenntnissen des Landesverwaltungsgerichtes Wien VGW 12.8.2014, VGW-001/023/5739/2014 und des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich LVwGOÖ 10.12.2014, 410340/8/Zo, die das österreichische Glücksspielmonopol als unionsrechtskonform ansehen, an und ergänzt aus rechtsverkehrsteuerlicher Sicht. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes stand bereits bei den Vorgängerbestimmungen des heutigen Glücksspielgesetzes der Spielerschutz im Vordergrund, fiskalische Zwecke traten immer weiter zurück, auch die Sportförderung wurde ein Thema. In den Glücksspielgesetznovellen 2010 wurde das Glücksspielmonopol definitiv zu einer Spielerschutzinstitution moduliert, während gleichzeitig die abgabenrechtlichen Teile wie Konzessions- und Spielbankabgabe mit dem Steuerrecht synchronisiert und auch terminologisch als „echte Steuern“ ausdifferenziert wurden. Da sich nach den Glücksspielrechtlichen Regelungen das Monopol auf den Spielerschutz und Aufsicht usw. konzentriert und die Gegenüberstellung der Konzessions- und Spielbankabgabe zu den Glücksspielabgaben zeigt, dass diese Abgaben eigentlich in den großen Bereich der Rechtsverkehrsteuern (Glücksverträge) fallen und nicht nur Konzessionäre sondern auch nichtkonzessionierte Glücksspielveranstalter/anbieter diese Steuerauslösemomente setzen können, kann nicht behauptet werden, die Maximierung der Staatseinnahmen sei das wahre Ziel der Monopolreglung.

Die Anordnung des EuGH 30.4.2014, C-390/12, Rs Pfleger, Rn 50, Rn 52, dass das nationale Gericht eine Gesamtwürdigung der Umstände vornehmen hat, unter denen eine restriktive Regelung erlassen worden ist und durchgeführt wird, ist jedenfalls nicht im Sinne eines Auftrages zu verstehen, die nationalen Zuständigkeitsvorschriften zu verletzen, z.B. ist das Bundesfinanzgericht kein Gericht iSd § 25 Abs. 3 GSpG 6. Satz. Die Wortfolge „das nationale Gericht“ kann nur so verstanden werden, dass der EuGH damit die oder das jeweils zuständige nationale Gericht bzw. das zuständige Höchstgericht meinte. (vgl. OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t, Punkt VII.3.).

Selbst dann, wenn das Bundesfinanzgericht zu einem anderen Ergebnis gekommen wäre, hätte die Bf. nichts für sich gewonnen, denn sie bliebe, da § 57 Abs. 3 GSpG nicht auf das Glücksspielmonopol rekurriert, mit 30% Glücksspielabgabenpflichtig.

## 9. Schlussfolgerung

Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen gemäß § 57 Abs. 1 GSpG einer Glücksspielabgabe von 16% vom Einsatz. Da keine Prävalenz der ordnungspolitischen Vorschriften des Glücksspielgesetzes gegenüber dem abgabenrechtlichen Teil besteht, knüpft die Besteuerung gemäß § 57 Abs. 1 GSpG nicht an den Ort, an dem der Glücksvertrag in der Form „Ausspielung“ zustande kommt, sondern an den Ort, von dem aus der Spielteilnehmer an der Ausspielung teilnimmt, an. Aus dem medienneutral formulierten Tatbestandsmerkmal „Teilnahme vom Inland aus“ ergibt sich auch für einen Inlandsfall, der sich über mehrere Bundesländer erstreckt, dass es gleichgültig ist, ob bei einem „Server-Eingabeterminal“ System der Glücksvertrag am Ort des Servers (hier Steiermark) oder am Ort des dezentralen Eingabeterminals (andere Bundesländer) zustande kommt. Die Ausspielung wird steuerrechtlich an dem geografisch festlegbaren Ort verwirklicht, an dem sich der Spielteilnehmer bei Abschluss des Glücksvertrages tatsächlich physisch befindet, wo er „vor dem Bildschirm, mit dem Handy, Smartphone oder Tablett“ sitzt. Die Glücksspielabgabenpflicht der Bf. in Bezug auf ihre dezentralen Eingabeterminals gründet sich auf § 57 Abs. 3 GSpG iVm § 57 Abs. 1 GSpG.

Die Begünstigung des § 57 Abs. 4 GSpG ist für die Bf. nicht anwendbar, da die Bf. für ihre dezentralen Eingabeterminals weder eine landesrechtliche Bewilligung zum Betrieb von Glücksspielapparaten gemäß § 5 GSpG, noch eine Lotterienkonzession gemäß § 14 GSpG hat und es in ihrer Person auch zu keiner Doppelbesteuerung mit Konzessionsabgabe bzw. Zuschlägen gemäß § 13a GSpG und Glücksspielabgaben kommen konnte. Durch die Nichtanwendung des § 57 Abs. 4 GSpG konnte die Bf. auch nicht benachteiligt sein.

Da die Bf. eine Unternehmung aus A ist, setzte sich das Bundesfinanzgericht über die Präjudizialitätspforte des § 57 Abs. 4 GSpG sicherheitshalber auch mit unionsrechtlichen Fragen auseinander:

Anhand der Erwägungen über die Bescheidbeschwerden wurde festgestellt, dass aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern die Glücksspielabgabenrechtliche Gleichbehandlung von Konzessionären und Nichtkonzessionen nicht für ein fiskalistisches Glücksspielmonopol spricht, das nur Lukrierung von Einnahmen im Sinn hat, indem es durch aggressive Werbepolitik seinen Markt erweitern möchte, sondern es wird jeder mit der Glücksspielgesetzlichen Rechtsverkehrsteuer belegt, der den Abgabentatbestand verwirklicht, d.h. spezielle Glücksverträge abschließt und von einem geografischen Ort im Inland daran teilnimmt.

Selbst wenn man sich das Glücksspielmonopol „wegdenken“ würde, hätte dies rechtsverkehrsteuerlich die Folge, dass

- die Konzessionäre zwar nicht mehr konzessions- bzw- spielbankabgabepflichtig, dafür aber in wesentlich gleicher Höhe Glücksspielabgabepflichtig bzw. rechtsgeschäftsgebührenpflichtig gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 GebG wären und
- die Bf. wie bisher gemäß § 57 Abs. 3 GSpG Glücksspielabgabepflichtig mit 30% bliebe.

In den steuerrechtlichen Regelungen § 57 Abs. 3 GSpG kann keine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs nach Art. 56 AEUV, der die Bf. ausgesetzt wäre, erkannt werden.

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, denn die dezentralen Eingabeterminals der Bf. hatten auch keine Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 GSpG aF, weswegen die Übergangsbestimmungen des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG nicht zum Tragen kommen.

Aus all diesen Gründen war der Beschwerde gegen die obangeführten Bescheide gemäß § 201 BAO betreffend Glücksspielabgaben der Erfolg zu versagen.

#### 10 . Zulassung der Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision zulässig, da es noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 57 Abs. 3 GSpG gibt.

Wien, am 2. Februar 2015