

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, Adr, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 02.02.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 28.12.2017, ErfNr, betreffend Abweisung des Antrages gemäß § 201 BAO auf bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgabe 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Verfahrensgang und Sachverhalt:**

1.) Mit Schreiben vom 28.11.2016 beantragte der Verein X (= Beschwerdeführer, Bf), eine gemeinnützige Organisation, die bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 201 BAO (im Rahmen einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens) betreffend die selbstberechnete und bezahlte Glücksspielabgabe zu der im Jahr 2016 durchgeführten "Lotterie1" (=Wertlotterie) gemäß § 32 iVm § 58 Glücksspielgesetz sowie die Rückerstattung des zu viel bezahlten Differenzbetrages. Begründend führte der Bf nach Darlegung der bezug habenden gesetzlichen Bestimmungen aus:

Die (Selbst)Berechnung der Glücksspielabgabe sei ursprünglich von allen gedruckten Losen (das sind 5% von € 1.800.000 = € 90.000) durchgeführt worden und dazu die Überweisung am 29.6.2016 erfolgt. Nunmehr sei der Bf jedoch der Meinung, dass alle Lose, die auf Grund von Adressfehlern, weil sie vernichtet oder vom Adressaten nicht angenommen worden seien, aus der Bemessungsgrundlage gemäß § 58 GSpG auszuscheiden seien, da mit diesen Losen überhaupt kein Einsatz erzielbar sei. Es werde daher beantragt, die Glücksspielabgabe auf Grund der erzielten Umsätze aus dem Losverkauf zu berechnen, da dies gleichzusetzen sei mit den erzielbaren Einsätzen. Die bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgabe und Rückzahlung zur Lotterie1 2016 werde wie folgt beantragt:

Bezahlte Glücksspielabgabe € 90.000

abzüglich: von den erzielten Umsatzerlösen aus dem Losverkauf = € 289.668 die **bescheidmäßig festzusetzende Glücksspielabgabe** von 5 %, ds. **€ 14.483,40** ergibt den Rückerstattungsbetrag von € 75.516,60.

Da die richtige Bemessung erst mit gegenständlichem Schreiben bekannt werde und sich die Differenz als neu hervorgekommene Tatsache darstelle, sei eine Festsetzung in Form der amtswegigen Wiederaufnahme möglich.

**2.)** Im Akt erliegen dazu die "Abrechnung über Glücksspielabgabe" (GSp 50) vom 24.6.2016, womit zur "Lotterie ohne Erwerbszweck" die Glücksspielabgabe ausgehend von der Bemessungsgrundlage € 1.800.000 mit 5 % in Höhe von € 90.000 selbst berechnet wurde; ein Auszug aus dem Steuerkonto sowie ein Überweisungsbeleg, wonach die Zahlung der Glücksspielabgabe am 29.6.2016 durchgeführt wurde; der Jahresabschluss zum 31.12.2016 der Lotterie<sup>1</sup> samt Prüfbericht des Wirtschaftsprüfers, woraus ua. hervorkommt:

Es handelt sich um eine Wertlotterie iSd § 32 Abs. 2 Z 1 GSpG, zu deren Abhaltung die Bewilligung mit Bescheid des BMF vom 29.3.2016 erteilt wurde. Aufgelegt wurden 1.200.000 Lose zum Preis von je € 1,50, Spielkapital sohin € 1.800.000. Die öffentliche Ziehung hat am 5.10.2016 stattgefunden. Die Bruttoloseeinnahmen betrugen € 289.668; der Reingewinn in Höhe von € 150.094,32 wurde an den Bf überwiesen und dem gemeinnützigen Verwendungszweck (ua. Abdeckung von Personalkosten für xx) widmungsgemäß zugeführt.

**3.)** Mit Bescheid vom 28.12.2017 hat das Finanzamt (erstmal) den Antrag des Bf auf bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 201 BAO vom 28.11.2016 abgewiesen und in der Begründung im Wesentlichen ausgeführt, dass sich die Selbstberechnung der Glücksspielabgabe des Bf als richtig erwiesen habe:

§ 58 Abs. 1 GSpG gehe von der Bemessungsgrundlage "alle erzielbaren Einsätze" aus und führe die Rechtslage des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit a GebG in Bezug auf Warenausspielungen fort, was auch durch den UFS/BFG (zB BFG-Erk. 2.6.2014, RV/4100413/2009) bestätigt worden sei (Bemessung der Gebühr von "allen nach dem Spielplan bedungenen Einsätzen" = alle aufgelegten Lose). Mit der neuen Bestimmung bediene sich der Gesetzgeber nunmehr eines Begriffes, der noch mehr verdeutliche, dass alle aufgelegten Lose Bemessungsgrundlage seien. Es habe keinerlei Auswirkung, welches Schicksal die Lose tatsächlich erleiden, ob sie falsch adressiert, weggeworfen oder nicht beim Adressaten ankommen würden.

Die amtswegige Neufestsetzung aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen komme nicht in Betracht, da keine neuen, im Verfahren bisher unbekannten Sachverhaltselemente vorliegen würden.

**4.)** In der dagegen rechtzeitig erhobenen Beschwerde wird zunächst zum "Verfahrensgang" dargelegt, es sei bereits mit Bescheid vom 16.6.2017 über den Antrag gem. § 201 BAO abweisend entschieden, dagegen vom Bf am 18.7.2017 Beschwerde

erhoben und nunmehr neuerlich über denselben Antrag mit dem Abweisungsbescheid vom 28.12.2017 abgesprochen worden. Dazu gilt festzuhalten, dass laut Auskunft des Finanzamtes Gegenstand des Abweisungsbescheides vom 16.6.2017 allein der Antrag auf Rückzahlung war, dh. mit gegenständlich bekämpfem Bescheid vom 28.12.2017 erstmals über den Antrag gemäß § 201 BAO entschieden wurde.

In der dagegen gerichteten Beschwerde wird – zusammengefasst – eingewendet:

- Vergleich mit der Vorgängerregelung im GebG:

Entgegen der Rechtsmeinung des Finanzamtes sei durch die Überleitung der damaligen Rechtsgeschäftsgebühr in die nunmehrige Glücksspielabgabe die Rechtslage nicht mehr vergleichbar, da die Glücksspielabgabe nunmehr das Vorliegen eines eigenen Spielvertrages zwischen dem Lotterieveranstalter und dem jeweiligen Loskäufer voraussetze. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG sah als Bemessungsgrundlage die "*nach dem Spielplan bedungenen Einsätze*" vor und hatte damit einen anderen Steuergegenstand als § 59 GSpG. Steuergegenstand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG war nicht das Zustandekommen des Glücksspiels an sich, vielmehr setzte das Gebührengesetz zeitlich vorher bereits beim Anbieten und Organisieren an. Nach dem GSpG sei aber ein zweiseitiger Glücksspielvertrag erforderlich, der erst mit der Bezahlung des Lospreises zustandekomme.

- Widerspruch zum Glücksspielbegriff:

Der Steuergegenstand "Lotterien ohne Erwerbszweck" gemäß § 32 GSpG sei nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nicht das Anpreisen oder Ankündigen einer Lotterie (Auslobung), sondern die Lotterie iSd § 58 Abs. 2 GSpG. Die Lotterie sei ein Glücksspiel, das die Willenserklärung zweier Parteien erfordere. Beim bloßen Anbieten liege aber nur eine Willenserklärung auf Seiten des Veranstalters vor. Der Glücksspielvertrag könne nur mit denjenigen zustande kommen, die tatsächlich Lose kaufen bzw. diese einlösen und bezahlen und somit am Glücksspiel teilnehmen. Wenn die Lose an die falsche Adresse zukommen würden, könne diesbezüglich kein Spielvertrag zustande kommen. Stelle man auf alle aufgelegten Lose ab, käme es zu keiner ermäßigten, sondern vielmehr zu einer erhöhten Glücksspielabgabe, denn die Besteuerung gemäß § 57 Abs. 1 GSpG von den tatsächlichen Einsätzen x 16 % würde bedeutend niedriger ausfallen als 12 % bzw. ermäßigt 5 % von den "erzielbaren Einsätzen". Im Fall des Bf, der ja gemeinnützig tätig sei, sei der Steuersatz volatil.

- Auslegung der Wortfolge: "*aller erzielbaren Einsätze*":

Die Formulierung in § 58 Abs. 1 GSpG "*aller erzielbaren Einsätze*" sei ein unbestimmter Gesetzeswortlaut, denn wie viele Einsätze letztlich erzielbar bzw. nicht erzielbar waren, sei weder vom Steuerpflichtigen noch von der Finanzverwaltung nachweisbar. Ein derartig unbestimmter Begriff sei als Bemessungsgrundlage nicht geeignet.

- Entstehen der Steuerschuld:

Da nach § 59 Abs. 1 GSpG die Steuerschuld im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages entstehe, müsse zuerst der Spielvertrag zustande kommen. Würde als Bemessungsgrundlage trotzdem der Wert aller aufgelegten Lose vorgesehen sein, würde dies dem Glücksspielbegriff widersprechen. Denn ohne Glücksspielvertrag könne es kein Glücksspiel und auch keine Lotterie geben. Es stelle sich die Frage, warum bereits das Drucken von 100.000 Losen mit Lospreis von 1 Euro eine Steuerlast von 5.000 Euro auslösen solle, wenn lediglich ein Los um 1 Euro verkauft werde. Die Steuerlast würde das 5.000-fache des erzielten Preises ausmachen.

- Damit liege eine exzessive Besteuerung vor, da die Relation zwischen Steuerbelastung und Gewinn bzw. Deckungsbeiträgen so unverhältnismäßig sei, dass eine erdrosselnde Wirkung entstehe. Da im Fall des Bf der Reinertrag € 155.048,19 betragen habe, entspräche die Besteuerung gemäß § 58 Abs. 2 GSpG einer Steuerbelastung von 58 %. Würde bei der nächsten Lotterie des Bf nur eine Person ein Los um € 1,50 kaufen, wären ebenfalls € 90.000 Glücksspielabgabe zu entrichten, somit wäre auch eine mehr als 100%ige Besteuerung jederzeit möglich. Damit stelle sich eine verfassungsrechtliche Problematik.

- Rechtspolitische Rechtfertigung der Glücksspielabgabe in Abwägung zur Gemeinnützigkeit:

Der Fiskalzweck (Erzielung von Abgabenerträgen) und Verhaltenslenkungs zweck (Bekämpfung der Spielleidenschaft) trete beim Bf, der gemeinnützig tätig sei, in den Hintergrund. Deshalb laufe die Bemessungsgrundlage in § 58 Abs. 2 GSpG genau dem steuerlichen Gedanken bei gemeinnützigen Organisationen zuwider. Denn die Wirkung des niedrigeren Steuersatzes (5 %) kompensiere die Bemessungsgrundlage über. Dieser Umstand könne dazu führen, dass keine Reinerträge entstehen und würde dies möglicherweise auch der Gemeinnützigkeit schaden, wenn mit Spenden die Abgabe zu begleichen sei.

Der Bf stellte den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat.

**5.)** Da der Bf auch den Antrag gemäß § 262 Abs. 2a BAO stellte, legte das Finanzamt die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerde vorentscheidung direkt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

**6.)** Im Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht, der auch dem Bf zugestellt wurde, stellte das Finanzamt den Antrag, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Das Finanzamt führt dazu im Wesentlichen aus wie in der Begründung des angefochtenen Abweisungsbescheides und weiter:

Die Abgabe richte sich nach dem Spielkapital. § 58 GSpG spricht als Bemessungsgrundlage von den erzielbaren Einsätzen (errechnet sich aus der Losanzahl x Lospreis). Unter erzielbaren Einsätzen sei jener Betrag zu verstehen, der sich aus der Gesamtzahl aller aufgelegten Lose multipliziert mit dem Lospreis ergebe.

Damit erweise sich die Selbstberechnung als richtig. Die Wiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel biete die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen, sie diene aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

7.) Mit Schreiben vom 16.7.2018 weist der Bf zum Vorlagebericht ua. darauf hin, dass die vom Finanzamt zur Bemessungsgrundlage "*alle erzielbaren Einsätze*" vorgenommene Erläuterung durch den Klammerausdruck "*errechnet sich aus Losanzahl x Lospreis*" so nicht in der gesetzlichen Bestimmung nach § 58 GSpG enthalten sei.

8.) Mit Schreiben vom 7.3.2019 hat der Bf die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Gesamtsenat zurückgezogen.

9.) Dem beiliegend wurden dem BFG ein aktuelles BFG-Erkenntnis vom 18.2.2019, RV/7106017/2018, sowie "Überlegungen zur Auslegung des § 58 Abs. 1 und 2 GSpG" übermittelt, worin im Wesentlichen nochmals betont wird, dass im Hinblick auf die Entstehung der Steuerschuld nach § 59 GSpG wohl auch die Bemessungsgrundlage nur Fälle erfassen könne, in denen Spieler teilnehmen und ein Spielvertrag durch Angebot und Annahme - zumindest konkludent - abgeschlossen werde. Gegenständlich seien tatsächlich nur 193.112 Lose zum Preis von € 1,50 verkauft und daher nur ebenso viele Spielverträge abgeschlossen worden. Die gesetzlichen Regelungen zur Entstehung der Steuerschuld und zur Bemessungsgrundlage ("*alle erzielbaren Einsätze*") stünden daher in Widerspruch. Es sei systematisch nicht nachvollziehbar, wenn die Bemessungsgrundlage mehr erfasse, als es der Steuergegenstand zulasse. Nach der Diktion des § 58 GSpG könne nur auf die tatsächlich verkauften Lose abgestellt werden, andernfalls (samt Rechenbeispielen) die "ermäßigte" wesentlich höher ausfallen könne als die "normale" Glücksspielabgabe und folglich gemeinnützige Organisationen diskriminiert würden. Diesfalls drohe eine exzessive, verfassungsrechtlich bedenkliche Besteuerung.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **Streitpunkt:**

**Sind bei einer Nummernlotterie bzw. Lotterie ohne Erwerbszweck**

**Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe gemäß § 58 Abs. 1 GSpG die tatsächlich erzielten Einsätze (Summe der tatsächlich verkauften Lose) oder die erzielbaren Einsätze (iSd Summe der aufgelegten Lose) ?**

#### **1. Beweiserhebung:**

Beweis wurde erhoben durch Einsicht in den elektronisch vorgelegten Finanzamtsakt sowie in die oben angeführten Schreiben des Bf an das Bundesfinanzgericht.

## **2. Festgestellter Sachverhalt :**

Der beschwerdeführende Verein ist eine gemeinnützige Organisation. Er veranstaltete im Jahr 2016 die gegenständliche Lotterie<sup>1</sup> als "Lotterie ohne Erwerbszweck", geregelt in § 32 bis § 49 GSpG. Zweck der Lotterien des Bf ist die Verwendung des Reinertrages für bestimmte gemeinnützige Leistungen. Dieser Verwendungszweck wurde laut vorliegendem Prüfbericht nachweislich erfüllt. Laut Jahresabschluss samt Prüfbericht steht fest, dass als Lotterie-Gewinne Waren und geldwerte Leistungen (zB Gutscheine) in Aussicht gestellt wurden und zur Abhaltung der Nummernlotterie unter Einhaltung bestimmter Bedingungen (Spielkapital, Loseanzahl, Lospreis, Verwendungszweck etc.) mit Bescheid des BMF vom 29.3.2016 die erforderliche Bewilligung (iSd § 36 GSpG) erteilt wurde. Die öffentliche Ziehung hat am 5.10.2016 stattgefunden. Mit den insgesamt 1.200.000 aufgelegten Losen wurde ein Erlös von € 289.668 erzielt, dh. es wurden tatsächlich 193.112 Lose zu je € 1,50 (umgerechnet ca. 16 %) verkauft; diese Umstände sind unbestritten.

Der Bf hat am 24.6.2016 die Glücksspielabgabe ausgehend von allen gedruckten Losen in Höhe von € 90.000 selbst berechnet ( $1.200.000 \text{ Lose} \times € 1,50 = € 1.800.000$ , davon Abgabe 5 %) und diese am 29.6.2016 an das Finanzamt abgeführt.

## **3. Gesetzliche Grundlagen:**

Anzuwenden ist das Bundesgesetz vom 28. November 1989 zur Regelung des Glücksspielwesens (Glücksspielgesetz – GSpG) idgF.

### **Glücksspiele**

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

### **Ausspielungen**

**§ 2 Abs. 1 GSpG** : *Ausspielungen sind Glücksspiele,*

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

**§ 2 Abs. 2 GSpG** : *Unternehmer ist, wer selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein.*

### **Lotterien ohne Erwerbszweck Sonstige Nummernlotterien**

**§ 32 Abs. 1 GSpG** : Sonstige Nummernlotterien sind Ausspielungen, bei denen die Spielanteile (Lose) durch fortlaufende Nummern gekennzeichnet sind und bei denen die Treffer mit jenen Spielanteilen erzielt werden, die in einer öffentlichen Ziehung ermittelt werden.

**§ 32 Abs. 2 GSpG** : Die sonstigen Nummernlotterien gliedern sich nach Art der Treffer in :  
1. Wertlotterien, bei denen die Treffer nur in Waren oder geldwerten Leistungen bestehen;  
...

### **Glücksspielabgaben**

**§ 57 Abs. 1 GSpG** : Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen – vorbehaltlich der folgenden Absätze – einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz. ...

### **Ermäßigte Glücksspielabgabe**

**§ 58 Abs. 1 GSpG**: Verlosungen von Vermögensgegenständen gegen Entgelt, die keine Ausspielungen sind und sich an die Öffentlichkeit wenden, und Lotterien ohne Erwerbszweck nach §§ 32 bis 35 unterliegen einer Glücksspielabgabe von 12 vH aller erzielbaren Einsätze.

**§ 58 Abs. 2 GSpG** : Die Glücksspielabgabe nach Abs. 1 ermäßigt sich für Lotterien ohne Erwerbszweck nach §§ 32 bis 35 auf 5 vH, wenn das gesamte Reinerträgnis der Veranstaltung ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet wird. Die widmungsgemäße Verwendung des Reinerträgnisses ist dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel über dessen Aufforderung nachzuweisen.

### **Entstehung und Entrichtung der Abgabenschuld**

**§ 59 Abs. 1 GSpG**: Die Abgabenschuld entsteht ...

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

### **Verfahrensrechtliche Bestimmungen**

Ordnen gemäß **§ 201 Abs. 1 BAO** die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann .... auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, .... wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

**§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO** lautet: Die Festsetzung kann erfolgen, wenn ... bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Diese Bestimmung nimmt Bezug auf die antragsgemäße und amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens.

**§ 303 Abs. 1 BAO** idF BGBl. I 2012/14 ab 1.1.2014 lautet:

*"Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn....*

*b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, ....*

*und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."*

**Nach der im Verfahren angesprochenen Rechtslage vor dem 1.1.2011 bestanden für gemeinnützige Nummernlotterien folgende abgabenrechtliche Bestimmungen:**

**§ 33 TP 17** Gebührengesetz 1957 (GebG), BGBl 1957/267 idgF. :

*(1) Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird:*

*7. Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG), die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden, und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen*

*a) wenn die Gewinne in Waren, in geldwerten Leistungen, in Waren und geldwerten Leistungen bestehen, vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze 12 vH,*

*b) wenn die Gewinne in Geld bestehen, vom Gewinn 25 vH,*

*c) wenn die Gewinne in Geld und in Waren, in Geld und in geldwerten Leistungen, in Geld und in Waren und in geldwerten Leistungen bestehen, vom vierfachen Wert der als Gewinne bestimmten Waren und geldwerten Leistungen 12 vH, sowie von den in Geld bestehenden Gewinnen 25 vH.*

*Gemäß § 33 TP 17 Abs. 2 GebG sind die Gebühren nach Abs. 1 Z 7, auch wenn eine Urkunde nicht errichtet wird, ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten.*

*Gemäß § 33 TP 17 Abs. 5 GebG ermäßigt sich die Gebühr nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit a und die Gebühr von 12 v.H. nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit c auf 5 v.H., wenn das gesamte Reinerträgnis der Veranstaltung ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet wird. Die widmungsgemäße Verwendung des Reinerträgnisses ist dem nach dem Veranstaltungsort für die Erhebung der Gebühren zuständigen Finanzamt über dessen Aufforderung nachzuweisen.*

*Gemäß § 16 Abs. 5 lit b GebG entsteht die Gebührenschuld bei Ausspielungen und ihnen gleichgehaltenen Veranstaltungen mit der Vornahme der Handlung, die den gebührenpflichtigen Tatbestand verwirklicht, ...*

*c) bei Gewinnen mit der Fälligkeit.*

#### **4. Erwägungen:**

Der Bf hat für die bewilligte sonstige Nummernlotterie im Jahr 2016 die Glücksspielabgabe gemäß § 58 Abs. 1 iVm § 58 Abs. 2 GSpG im Juni 2016 selbstberechnet und an das Finanzamt abgeführt. Im November 2016 beantragte der Bf ua. die Erlassung eines Bescheides gemäß § 201 BAO auf Festsetzung der Glücksspielabgabe.



Der beschwerdegegenständliche Bescheid vom 28.12.2017 enthält keine Steuervorschreibung, sondern (allein) die Abweisung des Antrages auf Erlassung eines Bescheides gemäß § 201 BAO.

§ 201 BAO ermöglicht Abgabepflichtigen, die keinen Bescheid bekommen, weil sie Steuern selbst berechnen, „ins Verfahren zu kommen“. Da der Bf den Antrag gemäß § 201 BAO im Hinblick auf die Wiederaufnahme des Verfahrens gestellt hat, kommt es darauf an, ob Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Eine Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann erfolgen, wenn in sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 201 Tz 37). Verneint die Abgabenbehörde eine materielle Voraussetzung der begehrten Festsetzung mit der Begründung, die Selbstberechnung sei richtig, so ist der Antrag abzuweisen (*Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 201 Tz 2 unter Hinweis ua. auf VwGH 22.10.2015, Ra 2015/16/0069).

Es ist daher vorerst zu untersuchen, ob die Selbstberechnung des Bf sich als richtig erwies.

#### **4.1. Materiellrechtliche Beurteilung: Richtigkeit der Selbstberechnung**

##### **4.1.1. Der Grundtatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG**

Rechtsverkehrsteuern knüpfen an Vorgänge des Rechtsverkehrs an, an vertragliche oder gesetzliche Beziehungen, auf Grund welcher Personen Lieferungen oder sonstige Leistungen oder Rechtsansprüche erhalten (vgl. *Hey/Englisch* in *Tipke/Lang*<sup>23</sup>, dSteuerrecht § 7 Rz 102; *Bruschke*, dGrunderwerbsteuer, Kraftfahrzeugsteuer und andere Verkehrsteuern<sup>7</sup> 22). Zu den Rechtsverkehrsteuern werden gezählt: die Grunderwerbsteuer, die Versicherungssteuer, die Feuerschutzsteuer, die Stiftungseingangssteuer, die Rechtsgeschäftsgebühren (BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II<sup>7</sup> (2014) Tz 951), aber auch die Glücksspielabgaben. (*Ehrke-Rabl/Sumper*, Länderübergreifende Preisausschreiben und Glücksspielabgabe, taxlex 11/2017, 341). Im Zentrum steht die vertragliche Vereinbarung, Anknüpfungspunkt ist der projektierte oder tatsächliche Vermögensübergang. Die von der Gebühren- oder Verkehrsteuerpflicht erfassten Rechtsgeschäfte werden umschrieben bzw. erfolgt eine Verweisung auf das Zivilrecht. (*Stoll*, Rentenbesteuerung<sup>3</sup>, 590).

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG - als Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG – besteuern „Ausspielungen“ und verweisen damit auf § 1 GSpG iVm § 2 GSpG. Der Glücksspielbegriff des § 1 Abs. 1 GSpG ist nicht nur für den ordnungspolitischen, sondern auch für den abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes maßgeblich, er beruht auf dem Spielvertrag des ABGB (UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11; UFS 5.4.2013, RV/1194-

W/12 ua. BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; BFG 20.6.2016, RV/7101283/2013; BFG 25.9.2017, RV/7100907/2012, RV/7100908/2012; BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014; BFG 4.4.2018, RV/7104839/2017). Der Begriff der Ausspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpG ist ebenfalls ein primär „ordnungspolitischer“, 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 Wirtschaftsrechts<sup>2</sup> (2007) 254; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989<sup>2</sup> § 2 Rz 2). Den Glücksspielabgaben liegt nicht der monopolmäßige Begriff der Ausspielung zugrunde, sondern die Ausspielung iS des Abschlusses eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes Glücksspiel (BFG 19.10.2017, RV/7104393/2014; BFG 4.4.2018, RV/7104839/2017).

Das bedeutet, für die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG sind Ausspielungen Glücksspiele (iSd §§ 1267 ABGB), bei welchen die Entscheidung über das Ergebnis des einzelnen Spiels ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist (iSd § 1 Abs. 1 iVm § 1 Abs. 2 GSpG; 1067 BlgNR 17. GP 16; vgl. VwGH 25.7.1990, 86/17/0062), die von „Unternehmern im weitesten Sinn angeboten“ werden (§ 2 Abs. 1 GSpG) und die entgeltlich sind (§ 2 Abs. 1 GSpG; vgl. VfGH 24.9.2012, G 110/11). Die Leistung, die der Spieler erbringt, ist der Einsatz. Die „Gegenleistung“, die sich der Spieler für die Hingabe seines Einsatzes (Geldes) erwartet, ist die Hoffnung auf eine Gewinnchance, er hofft, dass er den in Aussicht gestellten Gewinn erhalten wird. Ob der Spieler den Gewinn tatsächlich erhält, hängt vorwiegend oder ausschließlich vom Zufall ab. (vgl. BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 17-18).

Bemessungsgrundlage ist der Einsatz, davon 16%. Soweit zur – hier unstrittigen - generellen Regelung.

Dem Bf wird zugestimmt, dass es bei den Glücksspielabgaben auf den einzelnen Spielvertrag, auf das einzelne Spiel, ankommt.

#### **4.1.2. Der Vertragstypus der Nummernlotterien im Rahmen der Glücksspielabgaben**

Der Vertragstypus der hier der Glücksspielabgabe unterzogen wird, ist der Glücksvertrag iSd § 1267 ABGB bzw. § 1272 ABGB (bzw. das Spiel in Losen), ausdifferenziert als „sonstige Nummernlotterie“, wie sie in **§ 32 GSpG** (Lotterien ohne Erwerbszweck) definiert wird. Die sonstige Nummernlotterie ist Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 32 GSpG. Im gegenständlichen Fall wurde das grundsätzliche Unterliegen der sonstigen Nummernlotterie unter die Glücksspielabgaben nicht bestritten.

In Streit gezogen ist allein die Bemessungsgrundlage.

#### **4.1.3. Verhältnis § 57 Abs. 1 GSpG zu § 58 Abs. 1 GSpG**

Als Ausspielung unterliegen Lotterien grundsätzlich der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG, das ergibt sich eindeutig aus § 17 Abs. 6 GSpG (vgl. BFG 10.06.2016, RV/7101758/2012), es sei denn, es sind Sonderregelungen, z.B. die ermäßigte Glücksspielabgabe gemäß § 58 GSpG, vorgesehen. Unter der Überschrift „Ermäßigte

Glücksspielabgabe“ wurden in § 58 GSpG folgende Rechtsgeschäfte steuerlich als „Ausspielungen“ iSd § 57 Abs. 1 GSpG qualifiziert: § 58 Abs. 1 und 2 GSpG umfassen bestimmte entgeltliche Spielverträge mit Erwerbszweck aber nicht im unternehmerischen Bereich (Objektverlosungen), sowie **bestimmte entgeltliche Spielverträge ohne Erwerbszweck aber im unternehmerischen Bereich** und schließlich § 58 Abs. 3 GSpG „unentgeltliche“ Spielverträge im unternehmerischen Bereich.

Nach der Darstellung von *Allram* knüpft § 58 Abs. 1 GSpG, zweite Tatbestandsalternative, ausdrücklich an die in §§ 32 bis 35 GSpG definierten Lotterien ohne Erwerbszweck an. Bei diesen handelt es sich durchgehend um „Ausspielungen“, analog zu § 2 Abs. 1 GSpG, was bedeutet, dass sich die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 58 Abs. 1 2. Fall GSpG auf entgeltliche Glücksverträge iSd § 1267 ABGB erstreckt. Diese Anknüpfung der Glücksspielabgabepflicht an den zugrunde liegenden zivilrechtlichen Glücksvertrag bestätigt auf einen Blick die Regelung zur Entstehung der Abgabenschuld in § 59 Abs. 1 Z 1 GSpG, die auf den Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages abstellt. (*Allram* in Bergmann/Pinetz, GebG (2018) §§ 57 bis 59 GSpG Rz 397, 398).

In Bezug auf diese Argumentation, dass die Steuerschuld für Fälle des § 58 Abs. 1 GSpG mit dem Zustandekommen des Spielvertrages entsteht, wird dem Bf Recht gegeben.

Gerade bei den Lotterien ohne Erwerbszweck ist § 58 Abs. 1 GSpG in bezug auf § 57 Abs. 1 GSpG als *lex specialis* zu qualifizieren (*Allram* in Bergmann/Pinetz, GebG (2018) §§ 57 bis 59 GSpG Rz 404), genauso wie die Konzessionsabgabe *lex specialis* zur Glücksspielabgabe ist. (BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; BFG 20.6.2016, RV/7101283/2013; BFG 25.9.2017, RV/7100907/2012, RV/7100908/2012). Auch der VwGH 25.11.2015, A 2015/0011 sieht die §§ 57 und 58 GSpG in einem systematischen Verhältnis zueinander. Auch der Bf geht von einem solchen Zusammenhang aus und argumentiert, dass bei sonstigen Nummernlotterien die Bemessungsgrundlage die tatsächlich verkauften Lose darstellen würden.

#### **4.1.4. Transformation: Vergleich der Rechtslagen vor und nach dem 1.1.2011**

Entgegen der Ansicht des Bf kann ein maßgeblicher Unterschied zwischen der Rechtslage vor dem 1.1.2011 und nach dem 1.1.2011 im konkreten Fall nicht gesehen werden.

Die glücksspielrechtlichen Regelungen waren hinsichtlich der Nummernlotterien auch vor dem 1.1.2011 zweigeteilt, in die Nummernlotterien gemäß § 12 GSpG, die von der Lotterienkonzession iSd § 14 GSpG umfasst waren und die sonstigen Nummernlotterien gemäß § 32 GSpG, für deren jeweilige Durchführung eine Bewilligung gemäß § 36 GSpG erforderlich ist.

Die Besteuerung der sonstigen Nummernlotterien gemäß § 32 GSpG vor dem 1.1.2011 war in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG geregelt. (UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02; BFG 4.1.2018, RV/7101202/2012). Bemessungsgrundlage und Steuersätze zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG idFv 1.1.2011 orientierten sich nach der Art der Gewinne (Treffer) iSd § 32 Abs. 2 GSpG und konnten in drei Gruppen eingeteilt werden (BFG 4.1.2018, RV/7101202/2012).

Wenn nun der Bf vermeint, Steuergegenstand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG war nicht das Zustandekommen des Glücksspiels an sich, vielmehr setzte das Gebührengesetz zeitlich vorher bereits beim Anbieten und Organisieren an, hingegen komme nach § 59 GSpG der Glücksspielvertrag aber erst mit der Bezahlung des Lospreises zustande, dürfte er auf eine schon seit längerem rechtlich überholte Situation anspielen:

*Frotz/Hügel/Popp* wiesen bereits 1985 darauf hin, dass die Besteuerung der Veranstaltung in gewissem Widerspruch zum Titel der TP 17 „Glücksverträge“ stünde. Weiters darauf, dass in dieser Bestimmung ausdrücklich klargestellt wurde, dass die Errichtung einer Urkunde keine Voraussetzung der Gebührenpflicht sein soll, was aber nur sinnvoll sei, *„wenn auch im Rahmen der Gebühr von Ausspielungen Rechtsgeschäfte besteuert werden sollen.“* (*Frotz/Hügel/Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz, § 33 TP 17, B II 7 b, 5. Lieferung, Oktober 1985). Zum Entstehen der Gebührenschild stellt *Frotz/Hügel/Popp* fest, dass § 33 TP 17 Abs. 2 GebG iVm § 31 Abs. 3 GebG (Selbstberechnung) vorsieht: *„Einzahlung .... nach Entstehung der Gebührenpflicht. Dies ist im Zeitpunkt des Zustandekommens des Glücksvertrages der Fall. § 16 Abs. 5b GebG ordnet lediglich Selbstverständliches an.“* (*Frotz/Hügel/Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz, § 33 TP 17, B II 7 c 5. Lieferung, Oktober 1985). Für die Entrichtung der Gebühr war aber nicht allein das Gebührengesetz maßgeblich, es gab noch eine *lex specialis*: Zum Zeitpunkt dieser Kommentierung war noch das Glücksspielgesetz 1962 in Geltung. Dieses sah in § 39 Abs. 4 GSpG vor, dass die mit dem Kontrollvermerk versehenen Spielanteile an den Veranstalter erst ausgefolgt werden, wenn die Entrichtung der Gebühr gemäß § 33 TP 17 GebG oder einer ihrer voraussichtlichen Höhe entsprechenden Vorauszahlung nachgewiesen ist. Das Glücksspielgesetz 1989, durch das das Glücksspielgesetz 1962 außer Kraft gesetzt wurde, enthält diese Bestimmung jedenfalls nicht mehr.

Die Entscheidung UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02, die sich mit der historischen Entwicklung der Vergebühnung von sonstigen Nummernlotterien befasste, hielt fest, dass der „Grundtatbestand“ „Veranstaltungen, .... bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen“, bei **Warenausspielungen** von allen versprochenen und in den Spielbedingungen festgelegten Gewinnen ausgeht (lit. a und lit.c 1. Satzteil). Aus dem Wortlaut des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7a und lit.c 1. Satzteil ging eindeutig hervor, dass die Bemessungsgrundlage die nach dem Spielplan bedungenen Einsätze sind. Etwas anderes war bei der Bemessungsgrundlage Gewinn in den lit. b und lit. c 2. Satzteil bei **Geldauspielungen**. Ab der Rechtslage BGBl. 1993/965 ging diese vom tatsächlichen Gewinn aus, da durch den neuen Begriff „Glücksspiele“ der Schwerpunkt der Besteuerung auf das „Rechtsgeschäft Glücksverträge“ verlagert wurde, gleichgültig, ob diese zwischen zwei Spielern (z.B. Kartenspiele) oder zwischen Veranstaltern (Unternehmern) und Spielern (z.B. Lotterien) zustande kommen. Das Lotterie-Rechtsgeschäft kam nicht schon mit den Spielbedingungen, sondern erst mit dem einzelnen Loskauf durch die Spieler zustande, weswegen bei Nummernlotterien mit Geldgewinnen als Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr die Summe der auf die tatsächlich gezogenen Nummern entfallenden Gewinne heranzuziehen war. (UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02; BFG 4.1.2019, RV/7101202/2012ua). § 16 Abs. 5b GebG wurde nicht geändert.

Im Übrigen ging der VwGH 29.8.2013, 2010/16/0101, betreffend die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7a GebG einer Hausverlosung ebenfalls vom Zustandekommen des Vertrages mit dem Loskauf aus.

Würde man der Argumentationslinie des Bf folgen, so könnte man aus § 2 Abs. 1 GSpG „*Ausspielungen sind Glücksspiele, 1. die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und ....*“ herauslesen, dass auch die Glücksspielabgaben zeitlich bereits beim Anbieten und Organisieren ansetzen. Entgegen der Rechtsansicht des Bf stimmen auch hier § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG (.... „*von einem Veranstalter angeboten oder organisiert*“ ....) und § 2 Abs. 1 GSpG insoweit überein, als damit „unternehmerisches Glücksspiel, das Tätigwerden eines Unternehmers“ normiert werden sollte und soll. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 32-33).

Zum Einen können die Abgaben nach § 58 GSpG als Rechtsverkehrsteuer, ähnlich den Gebühren auf Glücksverträge nach § 33 TP 17 GSpG eingestuft werden (vgl. *Ehrke-Rabl/Sumper*, Länderübergreifende Preisausschreiben und Glücksspielabgabe, taxlex 11/2017, 341), zum Anderen entstand die Steuerschuld für die Rechtsgebühr gemäß § 16 Abs. 5b GebG idFv 1.1.2011 bei Ausspielungen und ihnen gleichgehaltenen Veranstaltungen mit der Vornahme der Handlung, die den gebührenpflichtigen Tatbestand verwirklicht.

Damit ist dem Bf entgegenzuhalten, dass mit der ermäßigten Glücksspielabgabe gemäß § 58 Abs.1 GSpG inhaltlich die auch bisher im Gebührengesetz normierte Rechtslage fortgeführt wird. Gleich geblieben ist auch, dass die Selbstberechnung erst ab Entstehen der Steuerschuld zu erfolgen hat. Die eine Änderung, die stattfand, war, dass bei den Glücksspielabgaben hinsichtlich der Steuerberechnung nicht mehr zwischen „Waren- und Geldlotterien und gemischten Lotterien“ unterschieden und eine einheitliche Bemessungsgrundlage und Steuersatz, nämlich „*12% aller erzielbaren Einsätze*“ festgelegt wurde. Im Unterschied zur generellen Bestimmung des § 16 Abs. 5b GebG (vergleichbar mit § 4 BAO), ordnet § 59 Abs. 1 Z 1 GSpG nun definitiv an, dass die Steuerschuld im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages entsteht.

#### **4.1.5. Auslegung der Wortfolge: „*aller erzielbaren Einsätze*“**

Sonstige Nummernlotterien unterliegen nach § 58 Abs. 1 oder § 58 Abs. 2 GSpG der Glücksspielabgabe **von allen erzielbaren Einsätzen**. Bemessen wird nicht anhand der tatsächlich geleisteten, sondern der maximal vorgesehenen Einsatzleistungen, also z.B. bei einer Verlosung die Einsätze aus **allen zur Verfügung stehenden**, wenn auch nicht verkauften, Losen. (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG<sup>2</sup> § 58 Rz 1). Nach dem Wortlaut werden nicht bloß die tatsächlich geleisteten Einsätze, sondern vielmehr sämtliche Einsätze, die unter Berücksichtigung der aufgelegten – wenngleich tatsächlich nicht verkauften – Lose erzielt werden könnten, in die Bemessungsgrundlage einbezogen. (*Allram* in Bergmann/Pinetz, GebG (2018) §§ 57 bis 59 GSpG Rz 405).

Entgegen der Meinung des Bf handelt es sich nach diesen Kommentarmeinungen, denen sich das BFG anschließt, bei der Wortfolge „*aller erzielbaren Einsätze*“ nicht um einen unbestimmten Gesetzesbegriff.

Es ist zwar richtig, dass in § 58 Abs. 1 GSpG nicht mehr bestimmt ist, so wie § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7a GebG aF „*alle nach dem Spielplan bedungenen Einsätze*.“ Dafür wendet § 58 Abs. 1 GSpG die Verweisteknik an, „.... *Lotterien ohne Erwerbszweck nach den §§ 32 bis 35 unterliegen einer Glücksspielabgabe von 12vH aller erzielbaren Einsätze*“. Der § 32 GSpG definiert den Vertragstypus „sonstige Nummernlotterien“. Das Spielkapital war als Bemessungsgrundlage im Gebührengesetz idFv 1.1.2011 nicht vorgesehen. Jedoch entsprechen die „*nach dem Spielplan bedungenen Einsätze*“ oder die „*erzielbaren Einsätze*“ dem Begriff des Spielkapitals in den §§ 40 und 42 GSpG, das das Produkt aus der Anzahl und dem Stückpreis der aufgelegten Spielanteile einer Ausspielung ist. Der Begriff des Spielkapitals hängt mit dem ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes zusammen, da sich daran z.B. die Ausnahmen vom Monopol gemäß § 4 GSpG orientieren können oder das Bewilligungsverfahren iSd §§ 36-49 GSpG Besonderheiten vorsieht, wie z.B., dass bei Lotterien ohne Erwerbszweck die Anzahl der Treffer mindestens 1% des aufgelegten Spielkapitals betragen muss und der Gesamtwert der Treffer mindestens 25% des Spielkapitals zu betragen hat (§ 42 GSpG). Damit wird klargestellt, dass ein Spieler, der ein Los erwirbt, eine passable Chance auf einen Gewinn hat, bzw. dass in diesem Bereich Spieler nicht mit einem einzigen wertvollen Gewinn zur Teilnahme motiviert werden sollen, sondern mit einer Vielzahl von im Wert an den Lospreis angepassten Gewinnen. (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG<sup>2</sup> § 42 Rz 3). Dass in diesem Zusammenhang das Spielkapital eine besondere Bedeutung hat, ergibt sich auch aus der historischen Betrachtungsweise: nach den parlamentarischen Materialien zum Lotteriegesetz 1947 BGBl. 1948/27, wurden bei gemischten Waren- und Geldlotterien die Gebühren vom Gesamtspielkapital berechnet. Da der Wert der Treffer mindestens ein Viertel des Spielkapitals betragen muss, wurde für diese Gebühren jener Teil des Spielkapitals der gemischten Lotterien herangezogen, der sich aus dem vierfachen Wert der Warentreffer ergibt. Der restliche Teil des Spielkapitals, der verhältnismäßig mit den Geldtreffern im Zusammenhang steht, wurde bei der Bemessung dieser Gebühren nicht herangezogen. (502 BlgNR V. GP Bericht des Finanz- und Budgetausschusses; Stenografisches Protokoll über die 66. Sitzung des NR V.GP. 10.12.1947, 1746-1748). Das war der Hintergrund, warum bei gemischten Lotterien für Warentreffer als Bemessungsgrundlage der vierfache Wert der Warentreffer normiert wurde. Die Gebühr für Geldgewinne wurde vom Gewinn berechnet. Diese Regelung wurde 1960 in das Gebührengesetz übernommen. (BGBl. 1960/111; 165 BlgNR IX GP, Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage 9). Sie entspricht § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7c GebG idFv 1.1.2011. (vgl. zur Entwicklung der Rechtsgeschäftsgebühr von sonstigen Nummernlotterien UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02; sowie BFG 4.1.2019, RV/7101202/2012 ua.).

§ 58 Abs. 1 GSpG vereinheitlichte gegenüber BGBl. 1960/111 die Rechtsverkehrsbesteuerung von Lotterien ohne Erwerbszweck weiter, indem die Unterscheidung in Waren- und Geldlotterien aufgegeben wurde, sie wurden

bemessungsgrundlagen (alle erzielbaren Einsätze) – und steuersatzmäßig (12% bzw. 5%). „gleichgestellt“.

#### **4.1.6. Bemessungsgrundlage „*aller erzielbaren Einsätze*“ und Entstehen der Steuerschuld mit Vertragsabschluss**

Die Rechtsverkehrsteuern knüpfen in aller Regel an den zivilrechtlichen Vertragsabschluss an, können aber hinsichtlich der Bemessungsgrundlage steuerrechtseigenen Vorgaben folgen, genauso kann bei den Rechtsgeschäftsgebühren bzw. jetzt bei den Glücksspielabgaben die Besteuerung von den tatsächlich gezahlten Einsätzen, oder „*allen erzielbaren Einsätzen*“, die vornherein feststehen, gleichgültig ob sie tatsächlich ausbezahlt werden, erfolgen.

Die Verwirklichung des Tatbestandes löst die Steuer aus. Von der Bemessungsgrundlage wird die Steuer berechnet. Verwirklichung des Tatbestandes und Bekanntsein oder Nichtbekanntsein der Bemessungsgrundlage bedingen einander nicht. Es macht eine Steuer nicht verfassungswidrig, wenn sie nicht auf zwischen den Parteien vereinbarte Gegenleistungen als Bemessungsgrundlage zurückgreift oder weil die Bemessungsgrundlagen „bekannt sind“, aber die Steuerschuld erst mit dem konkreten Vertragsabschluss entsteht. Beispiele dafür sind:

**Grunderwerbsteuer:** Die Grunderwerbsteuer sieht bei unentgeltlichen Grundstückserwerben als Bemessungsgrundlage „fixe Größen“ wie Grundstückswert oder Einheitswert vor, die Steuerschuld entsteht idR mit dem Verpflichtungsgeschäft: So ist im Fall der Schenkung eines Grundstücks der Grundstückswert oder der Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks der Einheitswert schon vor Abschluss des Schenkungs-/Vertrages „bekannt“.

**Versicherungssteuer :** Die Versicherungssteuer sieht bei Pflanzenversicherungen gegen Elementarschäden als Bemessungsgrundlage die Versicherungssumme vor, die Steuerschuld entsteht mit der Zahlung des Versicherungsentgeltes: Gemäß § 5 Abs. 1 VersStG wird die Steuer für jede einzelne Versicherung berechnet. Bemessungsgrundlage ist nach Z 1 zwar regelmäßig das Versicherungsentgelt, nach Z 2 bei Pflanzenversicherungen gegen Elementarschäden .... für jedes Versicherungsjahr die Versicherungssumme. Demgegenüber entsteht die Steuerschuld gemäß §§ 1 und 3 VersStG iVm § 4 BAO mit der Zahlung des Versicherungsentgeltes, z.B. mit der Zahlung der einzelnen Prämien, deren Höhe ist jedoch für die Berechnung der Steuer ohne Bedeutung. (*Frey/Raab* in Bergmann/Pinetz, GebG (2018) § 6 VersStG Rz 79).

**Glücksspielabgaben/Konzessionsabgabe :** Die Glücksspielabgaben/Konzessionsabgabe sehen z.B. bei Nummernlotterien als Bemessungsgrundlage die Summe der Einsätze während eines Kalenderjahres bzw. bei Ausspielungen über elektronische Lotterien oder Glücksspielautomaten die Jahresbruttospieleinnahmen vor. Die Steuerschuld entsteht im Zusammenhang mit dem Abschluss des einzelnen Rechtsgeschäftes, mit Erhalt der Einsätze, bzw. mit Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Laut *Allram* in Bergmann/Pinetz, GebG (2018), §§ 57-59

GSpG ,Rz 499, kann die Steuerschuld auch mit der ausdrücklich oder konkludenten Abgabe der entsprechenden Willenserklärung durch den Spielteilnehmer wie durch Einwurf des Einsatzes bei einem Glücksspielautomaten entstehen.

Noch zu den Vorgängerbestimmungen bei den Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7a GebG für eine Grundstücksverlosung („Hausverlosung“) beanstandete der VwGH 29.8.2013, 2010/16/0101, nicht, dass als Bemessungsgrundlage gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7a GebG nicht die tatsächlich verkauften Lose heranzuziehen waren, sondern der *"Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze"* umfasst vielmehr die aufgelegten Lose laut Verlosungsbedingungen mal Lospreis.

Im Gegenstandsfall ist zwar das Entstehen der Steuerschuld unstrittig. Der Bf stützt jedoch seine Auslegung der „Bemessungsgrundlage“ in Korrelation zum Entstehen der Steuerschuld. Nach seiner Ansicht ergäbe sich aus dem Entstehen der Steuerschuld mit jedem einzelnen Loskauf, dass nur die tatsächlich verkauften Lose Bemessungsgrundlage sein können.

In diesem Zusammenhalt ist auf das Erkenntnis des BFG 2.6.2014, RV/4100413/2009, zu verweisen. In dieser Entscheidung ging es um die Rechtsgebührenvorschrift für eine Grundstücksverlosung samt Betriebsvorrichtungen. Die Begründung rekurrierte auf die Erkenntnisse des VwGH 29.8.2013, 2012/16/0159 und 2012/16/0101, die wiederum auf das Urteil des OGH 22.9.2005, 2 Ob 34/05x, verweisen. Danach fallen unter den Begriff des Rechtsgeschäftes nicht nur Verträge, sondern auch einseitige Rechtsgeschäfte, Akte, Auslobungen, Offerte und Gewinnspiele. Während durch Hausverlosung iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG bei einem Grundstückserwerb vom Vorliegen eines einseitigen Rechtsgeschäftes (Veröffentlichung der Teilnahmebedingungen an der Hausverlosung) auszugehen ist, entstand die Gebührenschuld mit der Veröffentlichung der Teilnahmebedingungen im Internet im Zusammenhang mit dem ersten Loskauf, was sich aus der Vertragsnatur der Objektverlosung und der Wortfolge "zukommen soll" ergab. (UFS 09.04.2010, RV/3704-W/09).

Die „Vertragsnatur der Objektverlosung“ hat sich durch die Glücksspielnovellen 2011 nicht geändert. Bei der Glücksspielabgabe nach § 58 Abs. 1 GSpG entsteht die Steuerschuld mit dem Zustandekommen des Spielvertrages, Steuerschuldner ist der Veranstalter, der die Ausspielung anbietet oder organisiert. Bei der gegenständlichen Nummernlotterie wurden - im übertragenen Sinn - Sachen ausgespielt, die dem Veranstalter gehören.

(*Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang<sup>3</sup> §§ 1273, 1274 Rz 13). Nach § 59 GSpG sind die Teilnehmer der Lotterie nicht Steuerschuldner. Die einzelnen Teilnehmer untereinander stehen in keiner Gemeinschaft. Erwirbt ein Teilnehmer ein Los, hat er grundsätzlich durch Erwerb des Loses einen Anspruch darauf, *„dass die Lotterie tatsächlich vor sich geht.“* (*Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang<sup>3</sup> §§ 1273, 1274 Rz 16). Daraus ist zu schließen, dass für den Veranstalter der Spielvertrag im Zeitpunkt des ersten Losverkaufes „zustande kommt“, da er die Verlosung nur „ganz oder gar nicht“ durchführen kann, sein Gewinnversprechen wird nicht auf je die einzelnen Lose,



die gekauft werden, aufgesplittet. Auch wenn nur ein (1) Los verkauft wird, muss der Veranstalter die Lotterie durchführen. Mit dem Verkauf des ersten Loses weiß der Veranstalter, dass er die Lotterie durchführen müssen. Mit dem ersten Loskauf eines Teilnehmers hat sich für den Veranstalter bereits die Verpflichtung zur Durchführung der Lotterie realisiert. Für den zweiten und jeden weiteren Teilnehmer entsteht der Glücksvertrag zwar mit dem Loskauf, doch ist die Steuerschuld bereits mit dem ersten Loskauf – für den Veranstalter, die Teilnehmer sind ja nicht Steuerschuldner - entstanden. Dahingehend auch *Allram*, der die grundsätzliche Konzeption des § 58 Abs. 1 GSpG weniger aus der Spielerperspektive, sondern vielmehr aus der des Veranstalters sieht. (*Allram* in Bergmann/Pinetz, GebG (2018) §§ 57-59 GSpG Rz 395). § 1 Abs 1 GSpG spricht von der Entscheidung über das Ergebnis des einzelnen Spiels, womit nur die gesamte Lotterie das „einzelne Spiel“ sein kann. Die sonstige Nummernlotterie ist, weil im Rahmen der Ziehung ein Gewinner ausgelost wird, „eine einzige Ausspielung“.

Entgegen dem Dafürhalten des Bf hat es daher auf die Glücksspielabgabe als Rechtsverkehrsteuer von Glücksverträgen keinen Einfluss, ob der Gesetzgeber eine andere Bemessungsgrundlage normiert, als die, die nach dem zivilrechtlichen Vertragsabschluss als Leistung oder Gegenleistung zwischen Vertragsteilen vereinbart wurde und die „feststeht und bekannt ist“, bevor durch den Vertragsabschluss die Steuerschuld entsteht.

Der Bf kann daher mit dem Argument, aus dem Entstehen der Steuerschuld mit jedem einzelnen Loskauf ergäbe sich, dass nur die tatsächlich verkauften Lose Bemessungsgrundlage sein können, nichts für sich gewinnen. Zivilrechtlich schließt zwar jeder Spielteilnehmer mit dem Veranstalter durch den Loskauf einen Spielvertrag ab, doch iSd § 1 Abs. 1 GSpG ist die gesamte Nummernlotterie „das einzelne Spiel“, da Entscheidung über das Ergebnis nur eine (1) Verlosung/Ziehung sein kann, in der die Gewinner festgestellt, „gezogen“ werden. Erwirbt ein Teilnehmer ein Los, hat er grundsätzlich durch Erwerb des Loses einen Anspruch darauf, dass die Lotterie tatsächlich abgehalten wird, für den Veranstalter hat sich damit bereits die Verpflichtung zur Durchführung der Lotterie realisiert. Damit ist die Steuerschuld **durch Kauf des ersten Loses** für den Veranstalter entstanden, auf die weiteren Loskäufe kommt es nicht mehr an, weil die Steuerschuld für die gesamte Lotterie als ein einzelnes Spiel nur 1x ausgelöst werden kann.

Daraus ergibt sich, dass die Glücksspielabgabe von *allen erzielbaren Einsätzen* für den Bf insofern vereinfacht zu berechnen ist, als für ihn als Veranstalter der Spielvertrag im Zeitpunkt des ersten Loskaufes zustande kommt und in diesem Zeitpunkt für ihn die Steuerschuld entsteht. Dem Bf kann auch abfuhrmäßig kein Nachteil daraus erwachsen, da § 59 Abs. 3 GSpG lautet: „Die Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 haben diese jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats .... an das Finanzamt .... zu entrichten.“

#### **4.1.7. Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zur Ausgestaltung der Glücksspielabgaben**

Der Bf wendet ein, dass es sich bei der Bemessungsgrundlage „*alle erzielbaren Einsätzen*“ um eine exzessive Besteuerung handle und dass eine erdrosselnde Wirkung entstehe, womit sich eine verfassungsrechtliche Problematik stelle.

Die Besteuerungsgrundlage von „*allen erzielbaren Einsätzen*“, die von vornherein feststehen, gleichgültig ob sie tatsächlich ausbezahlt werden oder nicht, kann zur Gruppe der verwaltungsökonomischen Regelungen zur Vermeidung aufwendiger Erhebungsmaßnahmen gezählt werden. Zur Frage von pauschalen Formen der Besteuerung vertritt der Verfassungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass es das Gleichheitsprinzip nicht verbietet, pauschalierende, einfache und leicht handhabbare Regelungen zu treffen, wenn sie den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen und im Interesse der Verwaltungsökonomie liegen, also sachlich begründbar sind (vgl. VfSlg. 9624/1983 m.w.N.; VfGH 5.3.1998, G 284/97; VfGH 25.2.1999, G 212/98, V 90/98; VfGH 2.12.1999, G 106/99). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ist es dem Gesetzgeber – auch im Steuerrecht – gestattet, einfache und leicht handhabbare Regelungen zu treffen (zB VfSlg 10.455/1985, 11.616/1988, 15.674/1999). Insbesondere sind Überlegungen der Verfahrensökonomie, die Absicht der Vermeidung unwirtschaftlichen Verwaltungsaufwandes, an sich geeignet, Differenzierungen zu rechtfertigen (zB VfSlg 8204/1977, 8875/1980; 11.469/1987, 11.615/1988). Zwar können verwaltungsökonomische Überlegungen nicht jegliche Regelung sachlich rechtfertigen, sondern müssen diese in einem angemessenen Verhältnis zu den damit in Kauf genommenen Differenzierungen stehen (VfSlg 8871/1980, VfGH 13.12.1986, G 90/86; VfGH 16.2.1988, B 597/87; VfGH 7.3.2007, G 54/06; VfGH 25.9.2008, G 19/08; jüngst VfGH 28.09.2018, G261/2017 zur Einkommensteuer).

Wenn der Bf vorbringt, „*Es stelle sich die Frage, warum bereits das Drucken von 100.000 Losen mit Lospreis von 1 Euro eine Steuerlast von 5.000 Euro auslösen solle, wenn lediglich ein Los um 1 Euro verkauft werde. Die Steuerlast würde das 5.000-fache des erzielten Preises ausmachen.*“ ist dem entgegenzuhalten, dass gemäß § 40 2. Satz GSpG (Spielkapital) Anzahl und Stückpreis der Spielanteile den Absatzmöglichkeiten anzupassen sind, wodurch diese Bemessungsgrundlage „*allen erzielbaren Einsätzen*“ im Gesetz Deckung findet.

Es liegt daher nach Ansicht des BFG wohl in der Verantwortung des Bf, dass er allenfalls zu viele Lose aufgelegt hat, wenn die Abgabe im Verhältnis zum Ertrag relativ hoch ausfällt. Darin, dass der Bf die Anzahl der Lose in Relation zu den Absatzmöglichkeiten vielleicht zu hoch gegriffen hat, kann jedenfalls noch keine steuerliche Diskriminierung von gemeinnützigen Vereinigungen gesehen werden, da es der Bf selbst in der Hand hat, die Anzahl der Lose bzw. das Spielkapital vor Veranstaltung der Nummernlotterie zu bestimmen.

Wie in den Erkenntnissen BFG 25.9.2017, RV/7100907/2012, RV/7100908/2012; BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014; BFG 4.4.2018, RV/7104839/2017 ausführlich dargestellt, **hat der Verfassungsgerichtshof in etlichen Beschlüssen festgehalten,**

**dass die Ausgestaltung der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG** (VfGH 26.9.1995, B 220/95; VfGH 28.2.2006, B 63/05 zu UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; VfGH 21.9.2012, B 1357 zu UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11; VfGH 10.12.2014, E 1787/2014, E 1788/2014 zu BFG 10.10.2014, RV/3100566/2012; BFG 13.10.2014, RV/3100567/2012) **und der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überschreitet** und die Regelungen der §§ 57ff GSpG auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit verletzen. (VfGH 19.2.2015, E 293/2015 zu BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011; VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016 zu BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012).

Mit Berufungsentscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11, ging es um die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht eines Kartenpokerturniers in der zweiten Jahreshälfte 2010. (§ 1 GSpG idF BGBl. I 2010/54 war bereits in Geltung). Mit Beschluss vom 21.9.2012, B 1357 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde mit folgender Begründung ab: „..... *In der Abgabeneinhebung ist auch kein Eingriff in verfassungsgesetzlich geschützte Rechte zu erkennen, weil es der Abgabenschuldige in der Hand hat, die Vorkehrungen für die Entrichtung der Abgabenschuld zu treffen (vgl. dazu auch VwGH 28.3.2011, 2011/17/0039 mwN)....*“ (siehe BFG 25.9.2017, RV/7100907/2012)

Zu BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab, da die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überschreite (VfGH 19.2.2015, E 293/2015).

Zur Frage der „**Erdrosselungssteuer**“ des § 57 Abs. 1 GSpG bei Anbieten von Kartenpokerspielen führt BFG 7.6.2017, RV/3100267/2015 an: „*Seitens der Bf wurde abschließend angedeutet, bei der derzeit gesetzlich vorzunehmenden Besteuerung "vom Einsatz" handle es sich grundlegend um eine unverhältnismäßige "Erdrosselungssteuer", die möglicherweise verfassungswidrig sei. Dem gilt zu erwidern, dass sich weder der Verwaltungsgerichtshof (zB im Erkenntnis vom 27.4.2012, 2011/17/0114) noch der Verfassungsgerichtshof (zB Beschluss vom 6.10.2010, B 1032/10) in Zusammenhang mit dem Vorbringen im Wesentlichen dahin, die Abgabenbemessung nach den Spieleinsätzen sei exzessiv, würde den Umsatz des veranstaltenden Unternehmens übersteigen und zu deren wirtschaftlichen Ruin führen, bislang veranlasst sahen, diesbezüglich ein Gesetzesprüfungsverfahren wegen verfassungsrechtlicher Bedenken einzuleiten (vgl. auch VwGH 20.1.2016, 2013/17/0325). So hat der VfGH ua. ausgeführt: "Durch eine derartige Regelung werde nicht die Ausübung eines ganzen Erwerbszweiges unmöglich gemacht. Zwar könnten – wie bei jeder Besteuerung – die Rentabilität von Pokerstätten herabgesetzt und Unternehmen in wirtschaftliche Schwierigkeiten gebracht werden, der Wesensgehalt der Grundrechte werde dadurch aber nicht berührt". Aus diesem Grund besteht aber für das BFG umso weniger die Veranlassung, eine allfällige Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Bestimmung in § 57 Abs. 1 GSpG anzunehmen.*“

Mit Beschluss VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016 (BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012) lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerden ab: Die Regelungen der §§ 57ff GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. Wenn der Steuergesetzgeber im öffentlichen Interesse liegende Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte und damit eine Verminderung der Rentabilität einhergehen kann, führt das nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen.

Diese Ablehnungsbeschlüsse sind zwar keine „Sachentscheidungen“, sie bilden jedoch ein starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG (*Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349).

Der Verfassungsgerichtshof entschied, dass die Bestimmung über eine Glücksspielabgabe auf Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistungen nicht gleichheitswidrig ist, und der festgelegte Besteuerungsgegenstand und der Steuersatz nicht unsachlich sind. (VfGH 12.12.2016, G 650/2015 ua). Für den vorliegenden Fall sind folgende Textstellen relevant: *„Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes ist im Lichte der geltend gemachten gleichheitsrechtlichen Bedenken nicht entscheidend, ob und inwieweit sich der Begriff des Glücksspiels gemäß § 58 Abs 3 GSpG mit jenem in § 1 GSpG deckt; entscheidend ist vielmehr, ob der Gesetzgeber den Besteuerungsgegenstand und den Steuersatz gemäß § 58 Abs 3 GSpG in unsachlicher Weise festgelegt hat. Eine solche Unsachlichkeit kann der Verfassungsgerichtshof nicht finden.“*

Auch nach dem Erkenntnis des VwGH 4.12.1956, 1559/56, in welchem es – zu einer früheren Rechtslage – um die „im Grunde genommen beschwerdegegenständliche“ Frage ging, ob die Rechtsgeschäftsgebühr bei einer gemeinnützigen Lotterie von den Gewinnen laut Spielplan oder den tatsächlichen Gewinnen zu berechnen ist, hatte der Verwaltungsgerichtshof keine Zweifel daran, dass bei Vorliegen einer entsprechenden Vorschrift, die Besteuerung auch von einer Bemessungsgrundlage laut Spielplan stattfinden kann, auch wenn z.B. gemäß § 28 Abs. 3 GebG beide Vertragsteile Gebührenschuldner sind.

Damit erweist sich die Selbstberechnung des Bf als richtig.

#### **4.2. Verfahrensrechtliche Beurteilung: § 303 BAO**

Laut *Stoll*, BAO-Kommentar 2920; *Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 303 Tz 21 sind Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. (VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 31.3.2011, 2008/15/0215). Tatsachen sind also dem realen Seinsbereich angehörende Gegebenheiten, die als solche (als Sachverhalt) für den eine Verwaltungssache abschließenden Bescheid eine Entscheidungsgrundlage

bilden. (Stoll, BAO-Kommentar 2920). Neue Erkenntnisse der rechtlichen Beurteilung in Bezug auf Sachverhaltselemente, die im Erstverfahren bekannt waren, sind in Bezug auf Sachverhaltselemente, die der Beurteilung, Würdigung oder Berücksichtigung, damit dem Aufgreifen und Heranziehen ungehindert offen standen, nicht neu hervorgekommene Tatsachen. Dasselbe gilt für neue Gesichtspunkte, die der rechtlichen Beurteilung des unverändert gebliebenen Sachverhaltes dienen. Neue (wenn auch richtige) rechtliche Beurteilungen, die an die Stelle der früheren treten und die erst später zufolge des Gewinnens einer neuen, zufolge einer Änderung der Verwaltungspraxis, der Rechtsprechung bzw. der Ergebnisse wissenschaftlicher Auseinandersetzungen möglich geworden sind, sind keine neue „Tatsachen“. (Stoll, BAO-Kommentar 2921).

Das heißt, eine **andere Rechtsansicht**, wie hier in § 58 Abs. 1 GSpG die Wortfolge „aller erzielbaren Einsätze“ im Sinne „aller tatsächlich erzielten Einsätze“ auszulegen, sind keine neuen „Tatsachen“ iSv Lebenssachverhalten, sondern neue Gesichtspunkte, die mit der **rechtlichen Beurteilung des unverändert gebliebenen Sachverhaltes** zusammenhängen. Damit wäre schon aus verfahrenstechnischen Gründen die Beschwerde abzuweisen gewesen. Im gegenständlichen Fall ergab auch die Untersuchung, dass sich die Selbstberechnung des Bf als richtig erwies. Es gab daher keinen Grund, das Verfahren wiederaufzunehmen.

## **5. Zusammengefasste Schlussfolgerungen:**

Eine andere Rechtsansicht bildet keinen Wiederaufnahmegrund, weswegen schon aus verfahrenstechnischen Gründen eine Abweisung zu erfolgen hätte.

§ 57 Abs. 1 GSpG ist die „Generalnorm“, über die die Glücksspiele iSd § 1 Abs. 1 GSpG mit Glücksspielabgaben besteuert werden. Dem glücksspielgesetzlichen Spielbegriff liegt der zivilrechtliche Vertrag iSd §§ 1267, 1272 ABGB zugrunde. Im ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes wird zwischen Lotterien und anderen Glücksspielen unterschieden. Die Nummernlotterien sind in § 12 GSpG und im § 32 GSpG aus zivilrechtlicher Vertragssicht inhaltsgleich definiert. Der Unterschied besteht darin, dass die Nummernlotterien iSd § 12 GSpG von der Lotterienkonzession umfasst sind und die sonstigen Nummernlotterien iSd § 32 GSpG als jeweilige Veranstaltung gemäß § 36 GSpG bewilligt werden müssen. Nummernlotterien sind grundsätzlich glücksspielabgabenmäßig von § 57 Abs. 1 GSpG umfasst, das ergibt sich eindeutig aus § 17 Abs. 6 GSpG (BFG 10.06.2016, RV/7101758/2012), doch sind steuerliche Spezialregelungen vorgesehen, so unterliegt die Nummernlotterie gemäß § 12 GSpG auch der Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG und – wie im gegenständlichen Fall - die sonstige Nummernlotterie gemäß § 32 GSpG der ermäßigten Glücksspielabgabe gemäß § 58 GSpG von 12% aller erzielbaren Einsätze. Bei jenen Lotterien ohne Erwerbszweck, bei denen das gesamte Reinertragnis ausschließlich für mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet wird, verringert sich die Glücksspielabgabe gemäß § 58 Abs. 2 GSpG auf 5%. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 73-74).

Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe bei einer Nummernlotterie sind nach dem Wortlaut des § 58 Abs. 1 GSpG die erzielbaren Einsätze (iSd Summe der aufgelegten Lose) und nicht die tatsächlich erzielten Einsätze (die Summe der tatsächlich verkauften Lose). (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG<sup>2</sup> § 58 Rz 1; *Allram* in Bergmann/Pinetz, GebG (2018) §§ 57 bis 59 GSpG Rz 405). Das ergibt sich aus der Wortinterpretation, aber auch aus der systematischen Interpretation. Einerseits rekurriert die Wortfolge „alle erzielbaren Einsätze“ auf den ordnungspolitischen Begriff des Spielkapitals in § 40 GSpG (=Produkt aus Anzahl und Stückpreis der aufgelegten Spielanteile), und andererseits konnte der Begriff des „Spielplanes“ gegenüber dem Gebührengesetz entfallen, da es sich dabei um zivilrechtliche „*Allgemeine Geschäftsbedingungen*“ handelt und die Glücksspielabgabe ohnehin an das Rechtsgeschäft anknüpft.

Durch die „Transformation“ der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG in die nunmehrige Glücksspielabgabe ist die rechtliche Situation insofern vergleichbar, als die (sonstige) Nummernlotterie nach wie vor als Glücksspiel gemäß § 1 Abs. 1 GSpG (Auspielung) der Glücksspielabgabe unterliegt. Gleich geblieben ist auch, dass die Selbstberechnung erst ab Entstehen der Steuerschuld zu erfolgen hat. Die eine Änderung, die stattfand, war, dass bei den Glücksspielabgaben hinsichtlich der Steuerberechnung nicht mehr zwischen „Waren- und Geldlotterien“ unterschieden und eine einheitliche Bemessungsgrundlage und Steuersatz, nämlich „12% aller erzielbaren Einsätze“ festgelegt wurde. Im Unterschied zur generellen Bestimmung des § 16 Abs. 5b GebG (vergleichbar mit § 4 BAO), ordnet § 59 Abs. 1 Z 1 GSpG nun definitiv an, dass die Steuerschuld mit dem Zustandekommen des Glücksvertrages entsteht. Damit ist dem Bf entgegenzuhalten, dass mit der ermäßigten Glücksspielabgabe gemäß § 58 Abs. 1 GSpG inhaltlich die auch bisher im Gebührengesetz normierte Rechtslage fortgeführt wird.

Auf die Glücksspielabgabe als Rechtsverkehrsteuer von Glücksverträgen hat es keinen Einfluss, ob der Gesetzgeber eine andere Bemessungsgrundlage normiert, als die Leistung oder Gegenleistung, die im zivilrechtlichen Vertragsabschluss zwischen den Vertragsteilen vereinbart wurde, und die „feststeht und bekannt ist“ bevor durch den Vertragsabschluss die Steuerschuld entsteht. Auch Pauschalierungen oder vereinfachte Berechnungen iS der Verwaltungsökonomie können in die Normierung einer Bemessungsgrundlage einfließen. (z.B. Verwaltungsökonomie: VfGH 13.12.1986, G 90/86; VfGH 16.2.1988, B 597/87; VfGH 7.3.2007, G 54/06; VfGH 25.9.2008, G 19/08; jüngst VfGH 28.09.2018, G261/2017 zur Einkommensteuer); Steuergegenstand und Steuersatz: VfGH 12.12.2016, G 650/2015 ua Bemessungsgrundlage Gewinne/Einsätze laut Spielplan: VfGH 4.12.1956, 1559/56, VfGH 29.8.2013, 2010/16/0101). Verwirklichung des Tatbestandes und Bekanntsein oder Nichtbekanntsein der Bemessungsgrundlage bedingen einander nicht, das zeigt auch die Grunderwerbsteuer bei Schenkungen, die Versicherungssteuer bei Pflanzenversicherung gegen Elementarschäden und die Glücksspiel/Konzessionsabgabe (Summe der Einsätze eines Kalenderjahres usw.).

Der Bf kann mit dem Argument, aus dem Entstehen der Steuerschuld mit jedem einzelnen Loskauf ergäbe sich, dass nur die tatsächlich verkauften Lose Bemessungsgrundlage sein können, nichts für sich gewinnen. Zivilrechtlich schließt zwar jeder Spielteilnehmer mit dem Veranstalter durch den Loskauf einen Spielvertrag ab, doch iSd § 1 Abs. 1 GSpG ist die gesamte Nummernlotterie „das einzelne Spiel“, da Entscheidung über das Ergebnis nur eine (1) Verlosung/Ziehung sein kann, in der die Gewinner festgestellt, „gezogen“ werden. Erwirbt ein Teilnehmer ein Los, hat er grundsätzlich durch Erwerb des Loses einen Anspruch darauf, dass die Lotterie tatsächlich abgehalten wird, für den Veranstalter hat sich damit bereits die Verpflichtung zur Durchführung der Lotterie realisiert. Damit ist die Steuerschuld durch Kauf des ersten Loses für den Veranstalter entstanden, auf die weiteren Loskäufe kommt es nicht mehr an, weil die Steuerschuld für die gesamte Lotterie als ein einzelnes Spiel nur 1x ausgelöst werden kann. Daraus ergibt sich, dass die Glücksspielabgabe von *allen erzielbaren Einsätzen* für den Bf insofern vereinfacht zu berechnen ist, als für ihn als Veranstalter der Spielvertrag im Zeitpunkt des ersten Loskaufes zustande kommt und in diesem Zeitpunkt für ihn die Steuerschuld entsteht.

Dem Bf kann aus der Bemessungsgrundlage „*aller erzielbaren Einsätze*“ auch abfuhrmäßig kein Nachteil erwachsen, da gemäß § 59 Abs. 3 GSpG die Glücksspielabgabe gemäß § 58 GSpG bis zum 20. des dem Entstehen der Glücksspielabgabenschuld folgenden Kalendermonats an das Finanzamt zu entrichten ist. Damit ergibt sich insbesondere aus § 59 Abs. 3 GSpG eindeutig, dass alle aufgelegten Lose erst dann zur relevanten Berechnungsgrundlage werden, wenn der erste Loskauf getätigt wurde. Der Bf hat es in der Hand, die Vorkehrungen für die Entrichtung der Abgabenschuld zu treffen. (VfGH Beschluss 21.9.2012, B 1357 unter Verweis auf VwGH 28.3.2011, 2011/17/0039).

(siehe zu Oben: BFG 18.2.2019, RV/7106017/2018, mit teils noch ausführlicherer Begründung)

## **6. Ergebnis:**

Die Selbstberechnung des Bf mit 5% von „allen erzielbaren Einsätzen“ gemäß § 58 Abs. 1 iVm § 58 Abs. 2 GSpG war daher richtig. Aus den oben dargelegten Gründen war die Beschwerde abzuweisen.

## **Unzulässigkeit der Revision:**

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

Die Abweisung ergibt sich direkt aus dem Gesetzestext und hinsichtlich der Wiederaufnahme aus der zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 31.3.2011, 2008/15/0215).

Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der in § 58 Abs. 1 GSpG normierten Bemessungsgrundlage „*aller erzielbaren Einsätze*“ stellen mangels Zuständigkeit keine vom Verwaltungsgerichtshof im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zu lösende Rechtsfrage dar.

Innsbruck, am 29. März 2019