

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Ort, vertreten durch W&W Revisionsteuhand, Steuerberatungs - und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH., Gußhausstraße 4, 1040 Wien über die Beschwerde vom 18.02.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 10.07.2013 betreffend Glücksspielabgabe 01/11-08/11 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

Die Spiel1 führte im Zeitraum 01-08/2011 elektronische Ausspielungen mittels Video-Lotterie-Terminals (VLT's) gemäß § 12 a Abs 1 GSpG durch. Dabei wurden auch Eingabeterminals bei der A (Beschwerdeführerin= Bf.) an den Standorten Adresse1 sowie Adresse2 aufgestellt. Bei den zugrundeliegenden Ausspielungen handelte es sich um sogenannte dislozierte Ausspielungen, bei denen sich in einem Bundesland aufgestellte Eingabeterminals mittels Router bei Spielbeginn mit einem in der Steiermark aufgestellten (bewilligten) Glücksspielautomaten (Muttergerät) verbanden, auf dem auch die Entscheidung über das jeweilige Spiel getroffen wurde. Das Ergebnis wurde anschließend an den Eingabeterminal übermittelt und angezeigt.

Die Glücksspielabgabe wurde gegenüber der Spiel1 als Veranstalterin der gegenständlichen Ausspielungen bescheidmäßig festgesetzt.

Die Abgabe wurde von der Spiel1 aber nicht entrichtet, vielmehr wurde festgestellt, dass die Spiel1 ihre Geschäftstätigkeit eingestellt hat und vermögenslos ist. Auf Grund dieses Umstandes ergingen an die Beschwerdeführerin die angefochtenen Bescheide als Gesamtschuldnerin.

Zeitraum	Bescheiddatum	Art der Ausspielung	Bemessungs- grundlage	GSpA gemäß § 57 Abs 3 GSpG

01/2011	10.07.2013	Elektr. Lotterie	€ 69.746,67	€ 20.924,00
02/2011	10.07.2013	Elektr. Lotterie	€ 57.009,17	€ 17.102,75
03/2011	10.07.2013	Elektr. Lotterie	€ 59.540,99	€ 17.862,30
04/2011	10.07.2013	Elektr. Lotterie	€ 59.768,33	€ 17.930,50
05/2011	10.07.2013	Elektr. Lotterie	€ 61.461,30	€ 18.438,39
06/2011	10.07.2013	Elektr. Lotterie	€ 68.338,98	€ 20.501,69
07/2011	10.07.2013	Elektr. Lotterie	€ 97.587,73	€ 29.276,32
08/2011	10.07.2013	Elektr. Lotterie	€ 81.740,38	€ 24.522,12

Gemäß § 59 Abs 2 Z 1 GSpG ist neben dem Veranstalter der Ausspielung ua auch der Vermittler der Gesamtschuldner der Glücksspielabgabe. Daher wurde die Beschwerdeführerin hinsichtlich der in ihren Lokalen veranstalteten Ausspielungen als Gesamtschuldnerin in Anspruch genommen. Gegen sämtliche Bescheide wurde - nach Fristverlängerung- Beschwerde erhoben und die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO beantragt. Weiters wurde die Unterlassung einer Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 lit a) BAO beantragt. Nach Erlassung einer Beschwerdeentscheidung durch das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wurde dem BFG der Vorlageantrag übermittelt.

Die Bescheidbeschwerde der Bf. enthält unter Punkt 2. folgende Darstellung des **Sachverhaltes**:

*"Bei dem zu Grunde liegenden Sachverhalt handelt es sich um Ausspielungen im Rahmen derer sich ein in einem Bundesland aufgestellter Eingabeterminal, der mittels verschiedener Router über das Internet mit einem in diesem Moment gerade nicht anderwertig bespielten Glücksspielautomaten iSd § 2 Abs. 3 iVm § 4 Abs. 2 GSpG idF vor 54 und 73/2010 (a.F.) (Muttergerät) in einem anderen Bundesland (Steiermark, in der auf Basis von landesrechtlichen Bewilligungen in Anwendung der Rechtslage vor GSpG 2008 und 2010 das „kleine Glücksspiel“ erlaubt war und jetzt die Übergangsregelung des § 60 Abs. 25 GSpG n.F. zur Anwendung kommt) verbindet (**dislozierte Ausspielung**). Hat der Spieler die Starttaste auf dem Eingabeterminal betätigt, wird ein anderwärtig nicht gespielter Glücksspielautomat gesucht und sobald ein solcher gefunden ist, wird das Spiel auf diesem landesrechtlich bewilligten Glücksspielautomat gespielt, auf welchem auch die Entscheidung über das Spielerergebnis trifft. Das Ergebnis wird in der Folge auf den Eingabeterminal mittels Internet übertragen und angezeigt. Ein Glücksspielautomat kann immer nur direkt oder über ein Eingabeterminal gespielt werden, eine gleichzeitige Nutzung ist nicht möglich. Der Spieler ist vorab darüber informiert, dass er an einer Ausspielung in der Steiermark teilnimmt.*

Jeder dieser in der Steiermark aufgestellten Glücksspielautomaten iSd § 4 Abs. 2 GSpG a.F. verfügt über eine entsprechende landesrechtliche Bewilligung, wobei für alle Glücksspielautomaten, die in der Steiermark vorgeschriebenen Landes-/Gemeindeabgaben bis zum Ablauf der Übergangsfrist gemäß § 60 Abs. 25 GSpG ordnungsgemäß entrichtet werden. Die in einem anderen Bundesland aufgestellten Eingabeterminals haben keine mechanische oder elektronische Einrichtung, die eine Entscheidung über Gewinn und Verlust im Eingabeterminal selbst herbeiführen kann. Bei diesen handelt es sich daher um keine Glücksspielautomaten iSd § 2 Abs. 3 GSpG, weshalb sie auch in diesem Bundesland über keine landesrechtliche Bewilligung verfügen.

Fraglich in diesem Zusammenhang ist, ob

- 1. es sich im gegenständlichen Fall um erlaubte Ausspielungen mittels genehmigter Glücksspielautomaten § 2 Abs. 3 iVm § 4 Abs. 2 GSpG a.F. handelt, und somit die Übergangsregelungen des § 60 Abs. 25 GSpG sowie die Befreiungsbestimmung des § 57 Abs. 6 Z 2 iVm § 60 Abs. 2 Z 25 GSpG anzuwenden ist ODER*
- 2. ob es sich um verbotene Ausspielungen iSd § 2 Abs. 4 GSpG n.F. handelt, die mittels elektronischer Lotterien § 12a GSpG n.F. über Video Lotterie Terminals („VLTs“) durchgeführt werden und daher Glücksspielabgabe iSd § 57 Abs. 3 GSpG n.F. in Höhe von 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahme anfällt.*

Inhaltlich richtet sich die Beschwerde zunächst gegen die Auffassung des Finanzamtes, wonach bei einem derartigen Sachverhalt eine verbotene Ausspielung iSd § 2 Abs. 4 vorliege und es sich um eine zentralseitige elektronische Lotterie iSd § 12a GSpG handle. Weiters erfolge nach Ansicht der Bf. eine steuerliche Ungleichbehandlung von gleichwertigen Marktteilnehmern im österreichischen Glücksspielgesetz und könne sich auch eine österreichische Gesellschaft als (mittelbar) Begünstigte der Grundfreiheiten des Unionsrechtes aufgrund des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes und der Erwerbsfreiheit darauf berufen.

Die ausführlichst begründete Beschwerde enthält am Ende folgende Zusammenfassung:

„Im vorliegenden Sachverhalt wird die Rechtsansicht vertreten, dass die Übergangsregelung des § 60 Abs. 25 GSpG zur Anwendung kommt und daher keine Glücksspielabgabe anfällt.

Sollte die Berufungsbehörde dennoch zur Ansicht gelangen, dass eine elektronische Lotterie iSd § 12 GSpG vorliegt, ist festzuhalten, dass das Glücksspielgesetz in § 57 Abs. 3 und Abs. 4 GSpG hinsichtlich der Besteuerung von Glücksspiel zwischen konzessionierten und nicht-konzessionierten Glücksspielanbietern und deren Vermittlern beim Anbieten von Videolotterie mittels Video Lotterie Terminals (VLTs) differenziert. Diese Differenzierung stellt eine Diskriminierung dar und verstößt somit gegen die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit. Dem liegen weder Rechtfertigungsgründe des Allgemeininteresses zu Grunde noch ist diese Differenzierung als verhältnismäßig

einzustufen. In Folge der unmittelbaren Anwendung des Unionrechts kann einem Nicht-Konzessionär somit keine höhere Steuerbelastung erwachsen als dem Konzessionär.

Aus verfassungsrechtlicher Sicht widerspricht die höhere Besteuerung von (aufgrund des Unionsrechts den Konzessionären gleichgestellten) Nicht—Konzessionären dem Gleichheitssatz der Bundesverfassung und der Erwerbsfreiheit.

Die höhere Besteuerung verletzt auch das Diskriminierungsverbot und die unternehmerische Freiheit der Grundrechte—Charta. Auf diesen Befund können sich in anderen Mitglieds-staaten niedergelassene Anbieter mit Sekundärniederlassung in Österreich und in Österreich niedergelassene Vermittler eines in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Anbieters stützen.

Aufgrund des Verstoßes gegen verfassungs- und europarechtliche Grundsätze ist die Republik Österreich nicht befugt Glückspielabgaben auf Grundlage des § 57 GSpG für Nicht-Konzessionäre iSd §§ 5,14,21 und 22 GSpG — wie die Beschwerdeführerin — einzuheben, die höher sind als jene, die ein Konzessionär nach §§ 5,14,21 und 22 GSpG unterliegt.

Insofern beantragen wir die vollständige Aufhebung der angeführten Bescheide und die Festsetzung von Glücksspielabgaben in den Monaten Jänner bis September 2011 mit NULL bzw. im Fall des Vorliegens einer elektronischen Lotterie in Höhe jenes Betrages, die der inländische Konzessionär unterlegen ist (25% Glücksspielabgabe in Erlaubnisländern, 10% Glücksspielabgabe, max. 150% Landeszuschlag, zeitlich vorgegeben durch die Beschlüsse der jeweiligen Landtage in Verbotsländern).“

Neben dem Antrag auf Unterlassung einer Beschwerdeentscheidung enthält die Beschwerde Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf mündliche Verhandlung.

Das Finanzamt erließ eine Beschwerdeentscheidung und argumentierte wie folgt:

„ Eine Ausspielung findet dort statt, von wo aus die Teilnahme daran erfolgt. Der Tatbestand der Ausspielung wird durch die Einsatzleistung des Spielers ausgelöst. Dazu führte der VwGH in seinem Erkenntnis vom 16.10.2009, 2009/02/0065 aus: „Das Spiel finde dort statt, wo der Spieler durch Einwurf seines Spieleinsatzes und allenfalls Drücken eines Startknopfes, den - unabhängig ob später noch durch ihn beeinflussten - Ablauf des Spieles in Gang setze. Das Spiel könne nur durch Willen und Geldeinsatz des Spielers stattfinden, weshalb dieser Ort auch als Veranstaltungsort anzusehen sei, unabhängig davon, ob der zentrale "Server" an einem anderen Ort stehe und von einem davon abweichenden Veranstaltungsort aus bedient bzw. in Gang gesetzt werde.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes findet ein Teil des Geschehensablauf 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 Geschehensablauf 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.

Eine Ausspielung mit Glücksspielautomaten liegt vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt. Ein disloziertes Eingabegerät, das 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.

Gemäß § 12 a sind elektronische Lotterien Ausspielungen, bei denen die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolgt und die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt sowie über elektronische Medien zur Verfügung gestellt wird. Video Lotterie Terminals sind elektronische Lotterien, bei denen der Zugang zu über zentralseitig vernetzte Terminals an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten angeboten wird.

Laut dem Vorbringen in der Beschwerde besteht das gegenständliche System aus folgenden Komponenten: dem Eingabeterminal (als eine Art Fernbedienung), mehreren Spielautomaten und mehreren Routern, welcher die Spielterminals und Spielautomaten verbindet. Der Spielterminal funktioniert ausschließlich als Ein- / Ausgabegerät für den Spielinitiator. Die Entscheidung über das Spielergebnis erfolgt nicht in einem zentralen Rechner, sondern in einem, sich im Netzwerk befindlichen, Spielautomaten. Die Spielautomaten sind klassische Glücksspielautomaten in welchen die Spielentscheidungen stattfinden. Der Spielterminal verbindet sich mit den Routern und sucht einen „freien“, bespielbaren Glücksspielautomaten. Ist ein solcher gefunden, wird das Spiel über diesen Automaten gespielt, welcher auch die Entscheidung über das Spielergebnis trifft. Das Ergebnis wird in der Folge auf den Spielterminal übertragen und angezeigt. Ein Glücksspielautomat kann immer nur direkt oder über einen Spielterminal bespielt werden. Eine gleichzeitige Nutzung ist nicht möglich.

Hinsichtlich der Auslegung des Begriffs der „zentralseitigen“ Spielentscheidung hat der OGH in seiner Entscheidung vom 11.03.2010 (OGH 11.03.2010, 4 Ob 17/10v) ausgeführt, dass dann zentralseitig über Gewinn und Verlust entschieden wird, wenn diese Entscheidung nicht ein vom Spielteilnehmer bedienter Apparat selbst herbeiführt. Dieser Entscheidung lag ein mit dem berufungsgegenständlichen Sachverhalt vergleichbarer Sachverhalt zugrunde.

Hierzu führte der OGH weiters aus, dass bei dem entscheidungsgegenständlichen Sachverhalt zweifelsfrei die Zentralseitigkeit 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.

Auch der VwGH hat in mehreren Entscheidungen festgestellt, dass in jenen Fällen, in denen Geräte mit einem ausgelagerten Rechner verbunden sind und dieser Rechner eine Entscheidung über das Spielergebnis herbeiführt, eine zentralseitige Spielentscheidung getroffen wird (VwGH 04.11.2009, 2009/17/0147, VwGH 10.05.2010, 2009/17/0202, VwGH 19.07.2011, 2011/02/0127, VwGH 14.12.2011, 2011/17/0148). Im Erkenntnis vom VwGH 19.07.2011, 2011/02/0127 führte der VwGH weiters ausdrücklich aus, dass der Begriff „zentralseitig“ nicht darauf abstellt, dass eine Verbindung zu mehreren Geräten bestehen muss. Eine Verbindung bereits zu einem Rechner, der das Spielergebnis durch Rechenvorgänge ermittelt und an das Endgerät übermittelt reicht aus um eine zentralseitige Entscheidung zu begründen.

Bei den gegenständlichen Geräten ist dies zweifelsfrei gegeben. Die Einrichtung zur Spielentscheidung ist nicht in dem vom Spielteilnehmer bedienten Endgerät, sondern in jenem Automaten befindet, der von den Terminals disloziert aufgestellt ist.

Treten wie im gegenständlichen Fall noch der Umstand der unmittelbaren Spielteilnahme über ein elektronisches Medium sowie die Ausgabe des Spielergebnisses über dieses Medium hinzu, so gelangt man zur Einordnung der Spielgeräte als „Elektronische Lotterie“ gemäß § 12 a GSpG. § 12a Abs. 2 GSpG definiert den Begriff des VLT und ergänzt den Abs. 1 um das Erfordernis des Zuganges zu elektronischen Lotterien über zentralseitig vernetzte Terminals.

Mangels Qualifikation als Ausspielung durch Glücksspielautomaten kommt daher die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG und die Befreiungsbestimmung des § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG nicht zur Anwendung.

Zur behaupteten Gemeinschaftswidrigkeit der Abgabenbestimmungen des Glücksspielgesetzes ist auszuführen, dass die Zulässigkeit einer Monopolisierung des österreichischen Glücksspielmarktes europarechtlich gedeckt ist.

Wie der EuGH (vgl. Rs Carmen Media Group, C-46/08, Rn 84; Rs Placanica ua C—338/04, Rn 53; Rs Zenatti, C-67/98, Rn 35f; Rs Gambelli ua, C-243/01, Rn 62 und 67 und Rs Läära, C-124/97, Rn 37) bereits wiederholt ausgesprochen hat, stellt ein nationales Konzessionssystem einen wirksamen Mechanismus dar, um Gelegenheiten zum Spiel zu vermindern und Straftaten vorzubeugen und somit den Spielerschutz zu gewährleisten.

So sprach der EuGH bereits in der Rechtssache Schindler (C-275/92) aus, dass der Schutz des Verbrauchers und der Schutz der Sozialordnung zu denjenigen Gründen gehören, die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs rechtfertigen können. Angesichts der besonderen Natur des Glücksspiels sind diese Gründe geeignet, Beschränkungen bis hin zum Verbot von Glücksspielen im Gebiet eines Mitgliedstaats im Hinblick auf Art. 59 EWG—Vertrag zu rechtfertigen.

Diese Besonderheiten des Glücksspiels rechtfertigen es, dass die staatlichen Stellen über ein ausreichendes Ermessen verfügen, um festzulegen, welche Erfordernisse sich bezüglich der Art und Weise der Veranstaltung von Glücksspielen, der Höhe der Einsätze sowie der Verwendung der dabei erzielten Gewinne aus dem Schutz der Spieler und allgemeiner nach Maßgabe der soziokulturellen Besonderheiten jedes Mitgliedstaates aus dem Schutz der Sozialordnung ergeben. Somit kommt den Staaten nicht nur die Beurteilung der Frage zu, ob eine Beschränkung der Tätigkeiten im Glücksspielwesen erforderlich ist, sondern sie dürfen diese auch verbieten. In der Folge bestätigte der EuGH diese Rechtsprechung in der Rechtssache C-124/97, Läärrä. In der Rechtssache C-67/98, Zenatti, verwies der EuGH neuerlich auf das Urteil Schindler und seine dortigen Ausführungen und fügte dem hinzu, dass eine begrenzte Erlaubnis von Glücksspielen im Rahmen von – bestimmten Einrichtungen gewährten oder zur Konzession erteilten - besonderen Rechten oder Ausschließlichkeitsrechten, die den Vorteil biete, 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, auch der Verwirklichung dieser Ziele diene.

Die Beschränkungen des Glücksspielmarktes werden in Hinblick auf die in den Erkenntnissen erwähnten Gründen gerechtfertigt sein, soweit sie keine Diskriminierung auf Grund der Staatsangehörigkeit enthalten. Wird daher in den Entscheidungen auf das Diskriminierungsverbot verwiesen, so ist damit die Ausländerdiskriminierung gemeint.

Die im Glücksspielgesetz vorgesehenen Beschränkungen hindern ausländische Veranstalter daran, im Inland Glücksspiele anzubieten. Diese offensichtliche Beschränkung der aktiven Dienstleistungsfreiheit macht schon deutlich, dass die österreichische Regelung des Glücksspielwesens grundsätzlich die Dienstleistungsfreiheit berührt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (vgl. die Wiedergabe der das Glücksspielwesen betreffenden Judikatur oben) ist nämlich zu prüfen, ob die Einschränkung der Dienstleistungsfreiheit aus den näher angeführten Gründen gerechtfertigt sein könnte.

Dabei ist zu prüfen, ob eine derartige, den freien Dienstleistungsverkehr einschränkende Regelung angesichts ihrer konkreten Anwendungsmodalitäten tatsächlich den Zielen Rechnung trägt, die sie rechtfertigen könnten und ob die mit ihr auferlegten Beschränkungen nicht außer Verhältnis zu diesen Zielen stehen (vgl. etwa EuGH, Gambelli, Rdnr. 76).

Diese grundsätzliche Zulässigkeit eines nationalen Konzessionssystems hat der EuGH im Urteil Engelman und Dickinger Ömer erneut bestätigt. Sowohl die Begrenzung der Anzahl zu vergebender Konzessionen als auch die Konzessionsvergabe auf 15 Jahre qualifizierte der EuGH als eine zur Zielerreichung zulässige Beschränkung der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit.

Das Urteil des EuGH vom 9. September 2010, in der Rechtssache Engelman, C-64/08, ist noch zur alten österreichischen Glücksspielrechtslage ergangen. Das österreichische Glücksspielgesetz ist im Sommer 2010 mit zwei Glücksspielgesetznovellen (GSpG-Novelle 2008, BGBl. I Nr. 54/2010 und GSpG-Novelle 2010, BGBl. I Nr. 73/2010) umfassend neu geordnet worden. Es ist daher wichtig, festzuhalten, dass sich die Kritikpunkte des EuGH auf die alte Rechtslage beziehen. Mit dem novellierten Glücksspielgesetz wurde die im gegenständlichen Urteil geforderte Transparenz bei der Vergabe von Spielbankkonzessionen bereits ausdrücklich gesetzlich verankert und — ganz im Sinne dieses Urteils — die Durchführung einer öffentlichen und transparenten Interessentensuche festgelegt. Im Juni 2011 wurde die öffentliche Interessentensuche für die Lotterienkonzession gestartet.

Im vorliegenden Urteil hat der EuGH im Wesentlichen 2 Punkte an der alten Glücksspielrechtslage kritisiert:

- fehlende Transparenz bei der Vergabe der Spielbankkonzessionen und*
- Unvereinbarkeit des inländischen Sitz Erfordernisses für Spielbanken mit der Niederlassungsfreiheit.*

Eine unionsrechtliche Unvereinbarkeit des inländischen Sitz Erfordernisses befreit allerdings nicht vom Erfüllen der übrigen Mindestanforderungen oder von der Befolgung der laufenden allgemeinen Pflicht durch den Glücksspielanbieter in der Betriebsphase. Das Glücksspielgesetz normiert eine Reihe von kumulativen Mindestanforderungen als Voraussetzungen für eine Bewerbung um eine österreichische Lotteriekonzession. Sie dienen den im Glücksspielgesetz verankerten ordnungspolitischen Zielen (Kriminalitätsabwehr und Spielerschutz), wie sie auch vom EuGH in seiner Judikatur anerkannt sind.

Diese Mindestanforderungen sind in § 14 GSpG normiert. Fehlt eine dieser Voraussetzungen, ist eine Konzessionsbewerbung und damit die Erlangung einer Berechtigung zur Durchführung der Ausspielungen nach den § 6 bis 12b GSpG schon von vornherein nicht möglich.

Als solche nennt § 14 GSpG insbesondere:

- eine Kapitalgesellschaft mit Aufsichtsrat*
- eingezahltes Stamm- bzw. Grundkapital von zumindest 109 Millionen Euro*
- Geschäftsleiter bestellt, die auf Grund entsprechender Vorbildung fachlich geeignet sind, über die für den ordnungsgemäßen Geschäftsbetrieb erforderlichen Eigenschaften und Erfahrungen verfügen und gegen die kein Ausschlussgrund nach § 13 der Gewerbeordnung 1973, BGBl. Nr. 50/1974, vorliegt und*
- auf Grund der Umstände (insbesondere Erfahrungen, Kenntnisse und Eigenmittel) erwarten lässt, dass er für den Bund den besten Abgabenertrag (Konzessionsabgabe und Wettgebühren) erzielt sowie*

- bei dem die Struktur des allfälligen Konzerns, dem der oder die Eigentümer, die eine qualifizierte Beteiligung an dem Unternehmen halten, angehören, eine wirksame Aufsicht über den Konzessionär nicht behindert.

Denkt man sich daher die vom EuGH kritisierten Bestimmungen weg, so hätte die Spiel1 bzw. der Beschwerdeführer trotzdem keine Konzession erwerben können. Eine abgabenrechtliche Gleichstellung mit einem konzessionierten Betreiber kommt deshalb nicht in Betracht.

Soweit sich das Vorbringen auf diverse EuGH-Entscheidungen bezieht, die zum Gegenstand die Frage hatten, ob die strafrechtliche Sanktionierung eines Wirtschaftsteilnehmers, weil er in Ermangelung einer unionskonformen Konzessionsvergabe keine Konzession besitzt, den Grundsätzen der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit widerspricht, ist darauf zu verweisen, dass Gegenstand des anhängigen Abgabenverfahrens nicht die Prüfung der Zulässigkeit von Glücksspielveranstaltungen und deren allfälliger Sanktionierung ist.

Vielmehr hat das Abgabenverfahren im Gegensatz dazu ausschließlich die Erhebung von Abgaben im Zusammenhang mit den von der Spiel1 veranstalteten Glücksspielen zum Gegenstand. Insoweit geht die Argumentation, die sich im Wesentlichen mit der gemeinschaftswidrigen Untersagung der Ausübung dieser Tätigkeit auseinandersetzt, völlig ins Leere.

Eine gemeinschaftswidrige Diskriminierung in der Form, dass die von der Spiel1 durchgeführten Glücksspiele einer anderen Besteuerung unterzogen werden als jene eines konzessionierten Betreibers liegt ebenso nicht vor. Dem Gesetzgeber steht es frei, unterschiedliche Sachverhalte einer unterschiedlichen Besteuerung zu unterwerfen.

Diesbezüglich wurde vom Gesetzgeber eine Differenzierung dahingehend getroffen, ob Glücksspiele von einem konzessionierten Anbieter, der für die Erlangung der Konzession genau vorgeschriebenen Voraussetzungen erfüllen muss und für die Einhaltung der ihn als Konzessionär treffenden Pflichten in der Betriebsphase (Spielerschutz, Geldwäsche-vorbeugung etc.) Sorge zu tragen hat, oder von einem nicht konzessionierten Anbieter durchgeführt werden, der vergleichbare Voraussetzungen und Auflagen nicht erfüllt. Gerade unter dem Aspekt, dass das Konzessionssystem als solches nicht gemeinschaftswidrig ist, sondern einen wirksamen Mechanismus darstellt, um Gelegenheiten zum Spiel zu vermindern und Straftaten vorzubeugen und somit den Spielerschutz gewährleistet, kann auf Grund des Umstandes, dass die im Glücksspielgesetz verankerten ordnungspolitischen Ziele nur im Rahmen von konzessionierten Ausspielungen gewährleistet sind, in der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung kein Verstoß gegen unionsrechtliche Bestimmung erblickt werden.

Dem als grundsätzlich EU—konform angesehenen Konzessionssystem ist immanent, dass der Zugang zu Glücksspielen nur eingeschränkt, entsprechend den Bestimmungen des Glücksspielgesetzes, erfolgen soll. Insoweit ist es nach EuGH-Rechtsprechung zulässig, dass der Gesetzgeber im Rahmen des Konzessionssystems, unter

Berücksichtigung der von ihm verfolgten ordnungspolitischen Ziele, Regelungen trifft, die eine Tätigkeit von Glücksspielanbietern ohne Konzession unterbinden, behindern oder weniger attraktiv macht.

Wenn der Beschwerdeführer auf das Werbeverhalten des Monopolisten verweist, ist entgegenzuhalten, dass es dem Gesetzgeber grundsätzlich freisteht, die Ziele seiner Politik auf dem Gebiet der Glücksspiele festzulegen und gegebenenfalls das angestrebte Schutzniveau genau zu bestimmen. So führte der EuGH aus: „Ein Mitgliedstaat, der bestrebt ist, ein besonders hohes Schutzniveau zu gewährleisten, kann, wieder Gerichtshof in seiner Rechtsprechung anerkannt hat, Grund zu der Annahme haben, dass nur die Gewährung exklusiver Rechte an eine einzige Einrichtung, die von den Behörden genau überwacht wird, diesen erlaubt, die mit dem Glücksspielsektor verbundenen Gefahren zu beherrschen und das Ziel, Anreize für übermäßige Spielausgaben zu vermeiden und die Spielsucht zu bekämpfen, hinreichend wirksam zu verfolgen (vgl. in diesem Sinne Urteile Stoß u. a., Randnrn. 81 und 83, und Zeturf, Randnr. 41)“. „Den Behörden eines Mitgliedstaats steht es nämlich frei, den Standpunkt zu vertreten, dass die Tatsache, dass sie als Kontrollinstanz der mit dem Monopol betrauten Einrichtung über zusätzliche Mittel verfügen, mit denen sie deren Verhalten außerhalb der gesetzlichen Regulierungs-mechanismen und Kontrollen beeinflussen können, ihnen eine bessere Beherrschung des Glücksspielangebots und bessere Effizienzgarantien bei der Durchführung ihrer Politik zu gewährleisten vermag, als es bei der Ausübung der entsprechenden Tätigkeiten durch private Anbieter, die im Wettbewerb stehen, der Fall wäre, selbst wenn diese eine Erlaubnis benötigten und einer Kontroll- und Sanktionsregelung unterlägen...“ (Urteil Stoß u. a., Randnr. 82).

Der Gerichtshof hat jedoch auch entschieden, dass eine Politik der kontrollierten Expansion von Glücksspieltätigkeiten mit dem Ziel im Einklang stehen kann, sie in kontrollierbare Bahnen zu lenken, indem Spielern, die verbotenen geheimen Spiel— oder Wettstätigkeiten nachgehen, ein Anreiz gegeben wird, zu erlaubten und geregelten Tätigkeiten überzugehen. Eine solche Politik kann nämlich sowohl mit dem Ziel, die Ausnutzung von Glücksspiel-tätigkeiten zu kriminellen oder betrügerischen Zwecken zu verhindern, als auch mit dem Ziel der Vermeidung von Anreizen für übermäßige Spielausgaben und der Bekämpfung der Spielsucht im Einklang stehen, indem die Verbraucher zu dem Angebot des Inhabers des staatlichen Monopols gelenkt werden, bei dem davon ausgegangen werden kann, dass es frei von kriminellen Elementen und darauf ausgelegt ist, die Verbraucher besser vor übermäßigen Ausgaben und vor Spielsucht zu schützen (Urteil Stoß u. a., Randnrn. 101 und 102).

Um das Ziel, die Spieltätigkeiten in kontrollierbare Bahnen zu lenken, zu erreichen, müssen die zugelassenen Anbieter eine verlässliche und zugleich attraktive Alternative zu den nicht geregelten Tätigkeiten bereitstellen, was an und für sich das Anbieten einer breiten Palette von Spielen, Werbung in einem gewissen Umfang und den Einsatz neuer Vertriebs-techniken beinhalten kann (vgl. Urteile Placanica u. a., Randnr. 55, und Stoß u. a., Randnr. 101).

Zusammenfassend ist in der unterschiedlichen Besteuerung von konzessionierten und nicht konzessionierten Glücksspielveranstaltern kein Verstoß gegen die Niederlassungs— und Dienstleistungsfreiheit zu erblicken. Zur Inanspruchnahme des Beschwerdeführers als Gesamtschuldner ist auszuführen, dass Wesen der Gesamtschuld ist, dass der Gläubiger die gesamte Schuld von allen oder von einigen Mitschuldnern oder nur von einem einzigen Mitschuldner einfordern kann. Grundsätzlich liegt es im Ermessen der Behörde, ob sie das Leistungsgebot an einen der Gesamtschuldner und an welchen Gesamtschuldner oder an mehrere oder an alle Gesamtschuldner richtet (VwGH v. 30.1.2007, 2004/17/0096; 23.6.2003, 2002/17/0241, u.a.). Allerdings bleibt bei Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung bei dem anderen Gesamtschuldner kein Spielraum für die Ermessensübung (VwGH v. 29.3.2007, 2005/16/0108).

Da die zuerst in Anspruch genommen Spiel1 ihre unternehmerische Tätigkeit eingestellt hat und die ihr gegenüber festgesetzte Glücksspielabgabe daher nicht mehr einbringlich gemacht werden kann, lag die Inanspruchnahme des Beschwerdeführers als Gesamtschuldner nicht im Ermessen der Abgabenbehörde. Auch wenn der Beschwerdeführer nicht selbst Veranstalter der Ausspielungen war, wird in der Beschwerde ausgeführt, dass dieser die Tätigkeit eines Vermittlers iSd § 59 Abs. 5 GSpG ausgeübt hat.

Gemäß § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG ist auch der Vermittler Gesamtschuldner der Glücksspielabgabe iSd. § 6 Abs. 2 BAO. Die Inanspruchnahme eines der Gesamtschuldner setzt nicht voraus, dass die Abgabe gegenüber einem anderen Gesamtschuldner (hier: Spiel1) rechtskräftig festgesetzt wurde. Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.“

In dem daraufhin eingebrachten Vorlageantrag wurde im Wesentlichen die Argumentation der Beschwerde wiederholt und lediglich in Bezug auf den vorgebrachten Einwand der Unionsrechtswidrigkeit wurde am Ende zusammenfassend vorgebracht:

„Zusammenfassend kann damit festgehalten werden, dass die Annahme einer bloß partiellen, auf einzelne unionsrechtswidrige Regelungen beschränkten Unanwendbarkeit des Monopols, nicht mehr aufrechterhalten werden kann. Diese durch den EuGH entwickelten Auslegungsgrundsätze wurden durch die jüngste Rechtsprechung des OGH (gemeint ist: OGH 27.11.2013, 2 Ob/243/12t) und des deutschen BVerwG (BVerwG 20.06.2013, 8 C 10.12) bestätigt.“

Im Vorlagebericht nahm die Abgabenbehörde nochmals Stellung:

„Es wird auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung und die darin vertretenen Rechtsansicht verwiesen. Ergänzend wird auf die in den Erkenntnisse des BFG vom 21.11.2014, GZ. RS/7100015/2012, sowie vom 02.02.2015, RV/7103459/2012, vertretene Rechtsansicht verwiesen, wonach die abgabenrechtlichen Bestimmungen des Glücksspielgesetzes weder den verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechten noch dem Gemeinschaftsrecht widersprechen. Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung in der unterschiedlichen Besteuerung zwischen konzessionierten und nicht konzessionierten Glücksspielanbietern konnte ebenso nicht erkannt werden. Weiters wurde in diesen

Erkenntnissen bestätigt, dass die Besteuerung gemäß § 57 Abs. 1 iVm § 57 Abs. 3 GSpG nicht an den Ort, an dem der Glücksvertrag in der Form „Auspielung“ zustande kommt, sondern an den Ort, von dem aus der Spielteilnehmer an der Auspielung teilnimmt, anknüpft. 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 Auspielung 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 (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085). Somit wurden keinen Auspielungen mittels landesbehördlich bewilligten Glücksspielautomaten, sondern Auspielungen mittels Video-Lotterie-Terminals veranstaltet, die nicht von der Befreiung nach § 60 Abs. 25 GSpG umfasst sind (vgl. BFG v. 02.02.2015, RV/7103459/2012). Die Behandlung der zum Erkenntnis vom 2.2.2015, GZ RV/7103459/2012, zu Zl. E 564/2015 beim VfGH erhobenen Beschwerde wurde mit Beschluss vom 11.6.2015 abgelehnt. Daraus ergibt sich, dass den behaupteten – der gegenständlichen Beschwerde inhaltlich vergleichbaren – verfassungsrechtlichen Bedenken keine Berechtigung zukommt. Selbst wenn die ordnungspolitischen Regelungen, d.h. das Glücksspielmonopol als verfassungs- bzw. gemeinschaftswidrig anzusehen wäre, würde die begünstigte Besteuerung für die konzessionierten Glücksspielanbieter wegfallen, die Beschwerdeführerin bliebe dennoch mit der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 3 GSpG belastet (vgl. BFG v. 21.11.2014, GZ. RS/7100015/2012).“

Da der ursprüngliche steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin sein Mandat zurückgelegt hat, wurde die Beschwerdeführerin ersucht mitzuteilen, ob die Beschwerde samt mündlicher Verhandlung und vollem Senat aufrechterhalten bleibt. Dazu wurde von der nunmehrigen steuerlichen Vertretung (unter Vollmachtsbekanntgabe) mitgeteilt, dass auf eine mündliche Verhandlung mit vollem Senat verzichtet wird.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist, ob

1.) es sich im gegenständlichen Fall um erlaubte Auspielungen mittels genehmigter Glücksspielautomaten § 2 Abs. 3 iVm § 4 Abs. 2 GSpG a.F. handelt, und somit die Übergangsregelungen des § 60 Abs. 25 GSpG sowie die Befreiungsbestimmung des § 57 Abs. 6 Z 2 iVm § 60 Abs. 2 Z 25 GSpG anzuwenden ist

ODER

2.) ob es sich um verbotene Ausspielungen iSd § 2 Abs. 4 GSpG n.F. handelt, die mittels elektronischer Lotterien § 12a GSpG n.F. über Video Lotterie Terminals („VLTs“) durchgeführt werden und daher Glücksspielabgabe iSd § 57 Abs. 3 GSpG n.F. in Höhe von 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahme anfällt.

Unstrittig ist, dass es sich bei den Ausspielungen im Zeitraum Jänner 2011 bis August 2011 um sogenannte "dislozierte Ausspielungen" (Ausspielungen über interaktive Video-terminals) handelt und die Bf. Vermittlerin der Ausspielungen war. Im Vorlageantrag selbst (siehe S 9) wird ausdrücklich ausgeführt, "dass die Beschwerdeführerin jedenfalls nicht Veranstalterin der Ausspielungen ist, sondern allenfalls Vermittlerin iSd § 59 Abs. 5 GSpG."

Die Bestimmungen des Glücksspielgesetzes (kurz GSpG) lauten in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung wie folgt:

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

Nach § 1 Abs. 4 GSpG hat der Bundesminister für Finanzen eine Stelle für Spielerschutz einzurichten, deren Aufgabe die inhaltliche, wissenschaftliche und finanzielle Unterstützung des Spielerschutzes ist. Zur Finanzierung der Arbeit dieser Stelle wird ab 1. Jänner 2011 ein Finanzierungsbeitrag von 1 vT der jeweiligen Bemessungsgrundlage nach § 28 sowie nach § 57 Abs. 4 gemeinsam mit den jeweiligen Abgaben erhoben.

Gemäß § 2 Abs. 1 GSpG sind Ausspielungen 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).

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

Wenn von unterschiedlichen Personen in Absprache miteinander Teilleistungen zur Durchführung von Glücksspielen mit vermögenswerten Leistungen im Sinne der Z 2 und 3 des Abs. 1 an einem Ort angeboten werden, so liegt auch dann Unternehmereigenschaft aller an der Durchführung des Glücksspiels unmittelbar beteiligten Personen vor, wenn bei einzelnen von ihnen die Einnahmenerzielungsabsicht fehlt oder sie an der Veranstaltung, Organisation oder dem Angebot des Glücksspiels nur beteiligt sind.

Eine Ausspielung mit Glücksspielautomaten liegt gemäß § 2 Abs. 3 GSpG vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt.

Verbotene 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.

§ 5 GSpG definiert Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten als Ausspielungen nach § 2 Abs 3 an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebstätten und regelt neben ordnungspolitischen Anforderungen auch umfassende Anforderungen zur Spielsuchtvorbeugung und Geldwäscheprevention an Bewilligungswerber und -Inhaber.

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

Gemäß § 12a Abs. 3 GSpG gelten für Ausspielungen mit Video Lotterie Terminals die Bestimmungen des § 5 Abs. 3 bis 6 über den Spielerschutz und die Bestimmungen der § 27 Abs. 3 und 4 über die Arbeitnehmer eines Konzessionärs sinngemäß. Für die Spielteilnehmer müssen Spielbeschreibungen aller Spiele der VLT jederzeit in deutscher Sprache ersichtlich gemacht werden. In VLT-Outlets dürfen keine anderen Glücksspiele als solche des Konzessionärs im Sinne des § 14 angeboten werden.

§ 14 GSpG regelt die Erteilung einer Konzession zur Durchführung der Ausspielungen nach den §§ 6 bis 12b GSpG (Bestimmte Lotterien, ua. elektronische Lotterien einschließlich VLTs) und umfassende Anforderungen zwecks Spielsuchtvorbeugung, zum Spielerschutz, zur Geldwäsche- und Kriminalitätsprevention etc.

§ 21 bis 27 GSpG regeln die Übertragung des Rechtes zum Betrieb einer Spielbank durch Konzession und umfassende Anforderungen zwecks Spielsuchtvorbeugung, zum Spielerschutz, zur Geldwäsche- und Kriminalitätsprevention.

Auf Grund des § 28 GSpG hat der Spielbankenkonzessionär eine Spielbankabgabe in Höhe von 30 vH. der Jahresbruttospieleinnahmen eines jeden Spielbankbetriebes, im Falle von Ausspielungen über Glücksspielautomaten die um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen aus Glücksspielautomaten eines jeden Spielbankbetriebes zu entrichten.

§ 57 GSpG (Ausspielungen) lautet: *"(1) Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen – vorbehaltlich der folgenden Absätze – einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz. Bei turnierförmiger Ausspielung treten außerhalb des Anwendungsbereiches von § 17 Abs. 2 an Stelle der Einsätze die*

in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers.

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

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

(4) Für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals beträgt die Glücksspielabgabe 10 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen (Bundesautomaten- und VLT - Abgabe), wenn sie – im Falle von Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung nach § 5 oder – im Falle von Video-Lotterie-Terminals auf Basis einer Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 durchgeführt werden. Die Regelung von Zuschlägen der Länder (Gemeinden) zur Bundesautomaten- und VLT Abgabe bleibt dem jeweiligen Finanzausgleichsgesetz vorbehalten.

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

(6) Von der Glücksspielabgabe befreit sind

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

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

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

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

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

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

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

Steuersatzes dem Konzessionär für das jeweilige Halbjahr bis 1. Februar und 1. August verbindlich mitzuteilen".

§ 13a FAG 2008 sieht einen Zuschlag der Länder zur Bundesautomaten- und VLT - Abgabe bis zu 150% dieser Abgabe vor.

Zur Entstehung und Entrichtung der Steuerschuld enthält § 59 GSpG ua. folgende Regelungen:

Die Abgabenschuld entsteht bei elektronischen Lotterien gemäß § 59 Abs. 1 Z. 2 GSpG mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne. Gemäß § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG sind Schuldner der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand. Die Schuldner der Glücksspielabgaben haben diese gemäß § 59 Abs. 3 GSpG 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 zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt haben sie eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen. Gemäß § 59 Abs. 5 GSpG gelten als Vermittlung jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder –gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise.

§ 60 Abs. 25 GSpG idF BGBl. I Nr. 111/2010 bestimmt ua. Folgendes:

"Nach erfolgter Notifikation im Sinne der RL 98/34/EG (Nr. 2010/228/A) und nach am 16. Juli 2010 abgelaufener Sperrfrist des Art. 8 RL 98/34/EG treten die Änderungen jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 73/2010, am Tag nach Kundmachung dieses Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 73/2010, im Bundesgesetzblatt in Kraft. Dabei gelten jedoch folgende Sonderbestimmungen:

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

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

....

4. § 57 und die Änderung in § 59 Abs. 2 in der Fassung dieses Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 73/2010, treten mit 1. Jänner 2011 in Kraft. § 57 Abs. 3 tritt für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung nach § 4 Abs. 2 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz erst ein Jahr nach Inkrafttreten eines Landesgesetzes über Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten in Kraft. ..."

Zu Beschwerdepunkt 1) - Anwendbarkeit des § 60 Abs. 25 GSpG

Die Bf. vermittelte über in Oberösterreich aufgestellte Terminals Spiele, wobei die Terminals mit einem „Muttergerät“ in der Steiermark verbunden waren.

Im Erkenntnis VwGH 29.06.2017, Ra 2017/16/0095 hat der Verwaltungsgerichtshof darauf verwiesen, dass er schon zur Rechtslage vor der GSpG-Novelle 2008, BGBl. I Nr. 54/2010, erkannt hat, dass in Fällen, in denen Geräte mit einem ausgelagerten Rechner, der die Entscheidung über das Spielergebnis herbeiführt, verbunden sind, das Spielergebnis "zentralseitig" herbeigeführt wird und in einem solchen Fall daher auch weder ein Glücksspielapparat nach § 2 Abs. 2 GSpG 1989 noch ein Glücksspielautomat nach § 2 Abs. 3 GSpG 1989 vorliegt (vgl. etwa VwGH 19.7.2011, 2011/02/0127, mwN) und er auch zum Glücksspielgesetz in der Fassung nach der genannten Novelle die Auffassung vertritt, dass in Fällen, in denen die Entscheidung über Gewinn und Verlust nicht durch den Apparat selbst getroffen, sondern einem ausgelagerten Server übertragen wird, eine zentralseitige Entscheidung gegeben ist. Auch § 2 Abs. 3 GSpG 1989 in der Fassung der GSpG-Novelle 2008 verlangt, dass die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgen muss (vgl. etwa VwGH 27.4.2012, 2011/02/0224, sowie VwGH 24.4.2014, 2012/02/0299, jeweils mwN).

Die Terminals der Bf. wurden ausschließlich als Eingabe- und Ausgabegeräte verwendet und waren diese in ortsfesten, öffentlich zugänglichen Räumlichkeiten in Oberösterreich aufgestellt und über Internet mit einem Server verbunden, welcher wiederum die Terminals über mehrere Router mit in der Steiermark aufgestellten Glücksspielautomaten verband. Die Spielteilnahme durch die Spieler erfolgte somit über elektronische Medien und liegt - da die Entscheidung über das Spielergebnis nicht im Terminal, sondern im disloziert aufgestellten Automaten getroffen wurde - eine "zentralseitige" Herbeiführung des Spielergebnisses vor. Auch die Voraussetzung der Zurverfügungstellung des Spielergebnisses über elektronische Medien ist gegeben, da die Übermittlung auf den Terminal mittels eines Video-Streams erfolgt. Die von der Bf. angebotenen sog. "dislozierten Ausspielungen" sind daher elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals iSd § 57 Abs. 3 GSpG.

Da hier eine Variante einer elektronischen Lotterie Gegenstand der Besteuerung ist, kommt der landesrechtliche Bewilligungen für Glücksspielautomaten in der Steiermark keine Bedeutung zu und greifen hier weder die Bestimmungen über eine Übergangszeit

nach § 60 Abs. 25 GSpG noch besteht eine Ausnahme von der Besteuerung gemäß § 57 Abs. 6 GSpG. Für die von der Bf. angebotenen elektronischen Ausspielungen mittels Video-Lotterie-Terminal ist daher die Besteuerung nach der Vorschrift des § 57 Abs. 3 GSpG vorzunehmen.

Die jeweilige Höhe der Bemessungsgrundlage und der sich durch Anwendung des § 57 Abs. 3 GSpG ergebende Abgabebetrag für die einzelnen Monate sind unstrittig.

Beschwerdepunkt 2) - Verfassungs - und Europarechtswidrigkeit

Seit der Vorlage der gegenständlichen Bescheidbeschwerden hat das Bundesfinanzgericht bereits mehrfach unter Hinweis auf seine Entscheidungen BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 02.02.2015, RV/7103459/2012 die der gegenständlichen Beschwerde inhaltlich vergleichbaren verfassungsrechtlichen und unionsrechtlichen Bedenken verworfen. Siehe dazu die folgenden Erkenntnisse:

- BFG 14.07.2016, RV/7100925/2012
- BFG 26.09.2016, RV/7100405/2012
- BFG 26.09.2016, RV/7100403/2012
- BFG 05.03.2018, RV/7100719/2015

Soweit gegen die Entscheidungen des BFG Beschwerden an den Verfassungsgerichtshof erhoben wurden, wurden diese mit folgenden Beschlüssen nicht in Behandlung genommen:

- VfGH 19.2.2015, E 49/2015
- VfGH 11.6.2015, E 564/2015
- VfGH 08.6.2017, E 2416/2016

Der Verwaltungsgerichtshof hat die gegen die Entscheidungen BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 02.02.2015, RV/7103459/2012 eingebrachten Revisionen mit Beschlüssen vom 30.6.2016, Ro 2015/16/0013 und Ro 2015/16/0021 zurückgewiesen.

Zu den Einwänden, die sich gegen das Glücksspielmonopol wenden, wird überdies bemerkt, dass es sich bei der Glücksspielabgabe - ebenso wie bei der Wiener Vergnügungssteuer - um keine Sanktion für die Nichteinhaltung glücksspielrechtlicher Bestimmungen handelt. Die Gesamtsteuerbelastung, die beide Marktteilnehmer aufgrund der Ausspielung trifft, setzt sich für einen Konzessionär und einen Nichtkonzessionär lediglich unterschiedlich zusammen (vgl. dazu BFG 17.10.2016, RV/7104073/2014 unter Hinweis auf VwGH 9.9.2013, 2013/17/0217 und VwGH 14.10.2015, 2013/16/0907).

Das sowohl verbotene als auch erlaubte Ausspielungen grundsätzlich der Glücksspielabgabe unterliegen wurde bereits im Erkenntnis VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 bestätigt.

Eine allfällige Unionsrechtswidrigkeit der Bestimmungen über das Glücksspielmonopol hätte keine Auswirkung auf die hier gegenständliche Glücksspielabgabe. Die Vorschriften der §§ 57 ff GSpG betreffend die Glücksspielabgaben sind Ausfluss der

Steuerhoheit Österreichs und nicht des Glücksspielmonopols (vgl. ua BFG 10.10.2016, RV/7100866/2015 mit weiteren Judikaturhinweisen).

Zu den Vorwürfen der Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols wird weiters auf die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes, insbesondere VfGH 15.10.2016, G 103/2016 ua sowie auf das ausführliche Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 verwiesen. Durch diese inhaltlichen Entscheidungen sind die durch das Glücksspielmonopol aufgeworfenen unions- und verfassungsrechtlichen Fragen als hinreichend geklärt anzusehen. Dabei wurde auch die Frage eines maßvollen Werbeauftritts der Konzessionäre behandelt, insgesamt aber eine gesamthafte Würdigung aller Auswirkungen auf den Glücksspielmarkt im Sinne der Rechtsprechung des EuGH vorgenommen. Zu den Voraussetzungen der unionsrechtlichen Zulässigkeit des Glücksspielmonopols und der Inanspruchnahme der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit liegt bereits umfangreiche Rechtsprechung des EuGH vor, die in den oben genannten Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofs und des Verwaltungsgerichtshofs umfassend referiert wurden.

Auch der OGH hat im Einklang mit der Entscheidung des VfGH seine Rsp dahingehend geändert, dass kein Anlass besteht, " *von der Rechtsprechung des Senats abzugehen (10 Ob 52/16v), wonach in gesamthafter Würdigung aller tatsächlichen Auswirkungen im Sinn der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs das österreichische System der Glücksspielkonzessionen nicht gegen Unionsrecht verstößt und daher auch kein Anhaltspunkt für eine Inländerdiskriminierung besteht (4 Ob 95/17z mwN). Der Senat hat auch in sämtlichen der Entscheidung 10 Ob 52/16v nachfolgenden Entscheidungen an dieser Rechtsprechung festgehalten; eine Uneinheitlichkeit der Rechtsprechung liegt nicht vor (RIS-Justiz RS0042668 [T5]). Diese gefestigte Rechtsprechung des Senats orientiert sich an der Judikatur des Europäischen Gerichtshofs zu den Kriterien einer allfälligen Unionsrechtswidrigkeit des GSpG (ua EuGH C-390/12, *Pfleger* ; C-347/09, *Dickinger/Ömer* ; C-64/08, *Engelmann* ; vgl die zu RIS-Justiz RS0129945 angeführten Entscheidungen).*"

Zum Vorbringen betreffend die Unionsrechtswidrigkeit der Regelungen des österreichischen Glücksspielgesetzes ist überdies zu bemerken, dass im Beschwerdefall - bei der Bf. handelt es sich um eine Gesellschaft mit Sitz im Inland - kein grenzüberschreitender Sachverhalt gegeben ist, der die Anwendung des Unionsrechts begründet (vgl. dazu VwGH 27.2.2013, 2012/17/0509). Die Bf. behauptet auch nicht, die mit dem Unionsrecht vereinbaren Voraussetzungen zur Erlangung einer Konzession nach dem Glücksspielgesetz betreffend die Rechtsform (Kapitalgesellschaft mit Aufsichtsrat) und das erforderliche Gesellschaftskapital zu erfüllen. Insofern stellt sich auch die Frage der Inländerdiskriminierung nicht (vgl. VwGH 28.5.2013, 2012/17/0567).

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

Zulässigkeit einer 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. Das gegenständliche Erkenntnis weicht nicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab. (siehe VwGH-Verweise in der Entscheidung.)

Graz, am 13. Februar 2019