

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R. und die weiteren Senatsmitglieder im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache A.Gesellschaft, Adr., vertreten durch Mag. Christian Andre, Lieblgasse 3 Tür 9B, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 10. Juni 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 06. Mai 2014, StNr. 10 123/1234 - Team 14 betreffend Glücksspielabgaben April 2011 bis August 2012 in der Sitzung am 5. Oktober 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Verfahren vor dem Finanzamt lt. dem vom Finanzamt mit Vorlagebericht vom 3. Februar 2015 in elektronischer Form vorgelegten Akt StNr. 10 123/1234, dem Abgabeninformationssystem des Bundes und der FinanzOnline-Datenbank

Lt. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. April 2014 anlässlich einer vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (FAGVG) bei der Beschwerdeführerin (Bf.) stattgefundenen Außenprüfung sowie lt. Abgabeninformationssystem des Bundes bzw. lt. FinanzOnline-Datenbank, in welche das Bundesfinanzgericht Einsicht nahm, übermittelte die Bf. unter der StNr. 10 123/1234 an das FAGVG am 4. Februar 2014 für die Monate April 2011 bis Juli 2011 und September 2011 bis Oktober 2012 und am 2. April 2014 für den Monat August 2011 Anzeigen von Glücksspielabgaben gemäß § 59 Abs. 3 GSpG nach Maßgabe des 10. Abschnittes der FinanzOnline-Verordnung 2006, jeweils für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten ohne Bewilligung gemäß § 57 Abs. 3 GSpG wie folgt:

Monat/Jahr	Bemessungsgrundlage 30%	Glückspielabgabe
04/2011	1.066,70	320,01

05/2011	8.741,10	2.622,33
06/2011	12.191,72	3.657,52
07/2011	15.250,52	4.575,16
08/2011	12.672,66	3.801,80
09/2011	13.159,02	3.947,71
10/2011	8.392,73	2.517,82
11/2011	13.535,53	4.060,66
12/2011	19.985,10	5.968,53
01/2012	16.331,95	4.899,59
02/2012	12.368,45	3.710,54
03/2012	15.369,06	4.610,72
04/2012	13.317,03	3.995,11
05/2012	14.316,58	4.294,97
06/2012	17.922,25	5.376,68
07/2012	20.087,55	6.026,27
08/2012	2.363,73	709,12

Im Zuge der, für den Zeitraum 1. Jänner 2011 bis 31. Dezember 2012 bei der Bf. wegen Glücksspielabgaben stattgefundenen Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Bf. an verschiedenen Standorten *[in mehreren Bundesländern]* Glücksspielgeräte ohne landesgesetzliche Bewilligung betreibe. Die Bf. sei im Prüfungszeitraum wirtschaftliche Eigentümerin der betreffenden Glücksspielautomaten gewesen.

An Hand der vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Automatenabrechnungen stellte der Prüfer fest, dass bei den meisten vorgelegten Abrechnungen vom "Nettohold" 30% "VLT-Miete" bzw. ein "Technologiebetrag" abgezogen worden sei und vom verbleibenden Restbetrag 50% als Bemessungsgrundlage angesetzt worden sei. Bei einigen Abrechnungen seien vom "Nettohold" lediglich 50% angesetzt worden.

Auf Grund der dem Prüfer vom steuerlichen Vertreter der Bf. vorgelegten Automatenabrechnungen ergaben sich für die Monate April 2011 bis August 2012 folgende, von der Selbstberechnung abweichende, um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderte Bruttospieleinnahmen:

Monat/Jahr	Bemessungsgrundlage 30%	Glücksspielabgabe
04/2011	2.133,40	640,02

05/2011	18.415,02	5.524,51
06/2011	33.700,41	10.110,12
07/2011	38.008,88	11.402,66
08/2011	34.120,57	10.236,17
09/2011	35.936,15	10.780,85
10/2011	23.474,50	7.042,35
11/2011	36.666,53	10.999,96
12/2011	55.499,21	16.649,76
01/2012	48.661,33	14.598,40
02/2012	43.947,17	13.184,15
03/2012	41.048,56	12.314,57
04/2012	36.251,33	10.875,40
05/2012	38.052,54	11.415,76
06/2012	38.796,67	11.639,00
07/2012	46.875,19	14.062,56
08/2012	4.328,00	1.298,40

In der Folge setzte das FAGVG gegenüber der Bf. mit 17 gesonderten Bescheiden gemäß § 201 BAO unter Hinweis auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung für die einzelnen Monate von April 2011 bis August 2012 jeweils Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG in Höhe von 30% der in der Prüfung festgestellten um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten monatlichen Bruttospieleinnahmen aus *"Ausspielungen mit Glücksspielautomaten ohne Bewilligung nach § 5 GSpG"* fest.

Dazu führte das FAGVG weiters aus, dass die Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO erfolgt sei, da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen eines Wiederaufnahmegrundes vorlägen. Die Feststellungen der Außenprüfung stellten für das Steuerverfahren neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel dar, die bisher nicht geltend gemacht worden seien.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wendete die Bf. Folgendes ein:

"..... Mit der Glückspielgesetznovelle 2008 wurde das österreichische Glückspielrecht massiv novelliert. In diesem Zusammenhang erfolgte eine Neuordnung der Besteuerung von Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten. Die Besteuerung von Ausspielungen wurde aus dem Gebührengesetz herausgelöst. Die Glücksspielabgaben werden nunmehr in den §§ 57 bis 60 GSpG geregelt. Spielbankferne Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen gem. § 57 Abs. 1 GSpG in Höhe von 16% vom Einsatz der Glücksspielabgabe. Bei § 57 Abs. 1 GSpG handelt es

sich um den Generaltatbestand bzw. um einen Auffangtatbestand. Bei Ausspielungen über eine elektronische Lotterie gem. § 12a GSpG. für deren Durchführung eine Konzession erforderlich ist, fällt gem. § 57 Abs. 4 GSpG eine Glücksspielabgabe in Höhe von 10% auf Grundlage der Jahresbruttospieleinnahmen an. Dieser Steuersatz ist ebenso auf Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf der Grundlage von landesrechtlichen Bewilligungen oder im Falle von konzessionierten Video Lotterie Terminals. Die Jahresbruttospieleinnahmen leiten sich aus den geleisteten Spieleinsätzen abzüglich der ausgezahlten Gewinne ab. Sonderregelungen bestehen gem. § 57 Abs. 7 GSpG für Ausspielungen mittels elektronischen Lotterien und Video Lotterie Terminals bei bestehenden landesrechtlichen Bewilligungen im Rahmen einer Übergangsfrist. Ausspielungen über nicht konzessionierte Glücksspielautomaten, elektronische Lotterien oder Video Lotterie Terminals werden gem. § 57 Abs. 3 GSpG einer Abgabe in Höhe von 30% der Jahresbruttospieleinnahmen unterworfen. Die Firma A. Gesellschaft hat in den Monaten April 2011 bis August 2012 in den von der Firma B. GmbH angemieteten Räumlichkeiten an mehreren Orten Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten im Sinne von § 57 Abs. 3 GSpG angeboten. Die Vereinbarung mit dem Vermieter der Lokale war derart, als eine Aufteilung der erwirtschafteten Erlöse jeweils zur Hälfte erfolgt ist. Es wurde auch vereinbart, dass jeder Vertragsteil seinen Anteil an der relevanten Bemessungsgrundlage auf Monatsbasis dem zuständigen Finanzamt meldet. Dies war offenbar bei der B. GmbH bzw. dem Vermieter der Lokale nicht der Fall. Inzwischen wurde über das Vermögen der „B. GmbH ein Konkursverfahren eröffnet. Im Sinne einer gesamtschuldnerischen Haftung wäre aber insbesondere über den Durchgriff auf den Geschäftsführer als Verantwortlichen für die Abgabenverpflichtungen der Gesellschaft eine Inanspruchnahme der B. GmbH geboten gewesen. Die Abgabenbehörde hat jedoch nun 100% der Abgabennachforderung der A. Gesellschaft vorgeschrieben.

Die Festsetzung der Glücksspielabgabe für die Monate April 2011 bis August 2012 mittels Festsetzungsbescheiden gem. § 201 BAO ist aus unserer Sicht rechtswidrig.

In den Erläuterungen zur Glücksspielgesetz-Novelle 2008 führt der Gesetzgeber aus, dass das Besteuerungsregime Wettbewerbsfairness zwischen konzessionierten und nicht-konzessionierten Anbietern bringend soll und auf dieser Grundlage wurde im Konzessionsbereich nach erlaubtem Angebot abgestufte Steuersätze vorgesehen, während für nicht konzessionierte Anbieter Besteuerungstücke geschlossen wurden. Die bereits dargestellte höchste unterschiedliche Besteuerung von unterschiedlichen Ausspielungstypen lässt aber dieses Ziel der Herstellung einer Wettbewerbsgleichheit vermissen und ist schlicht nicht nachvollziehbar. Bei Festlegung der Jahresbruttospieleinnahmen als Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe lassen sich unterschiedliche Steuersätze für verschiedene Glücksspielformen verfassungsrechtlich nicht rechtfertigen. Die unterschiedliche Behandlung von Steuerpflichtigen in völlig gleicher Situation (mit unterschiedlich hohen Besteuerungsniveaus belastet), je nachdem welche Konzession besteht, stellt einen Verstoß gegen das Gleichheits- und Sachlichkeitsprinzip dar. Ein Gesetz

entspricht dann nicht dem Gleichheitssatz (Art 7 B-VG) wenn die in Betracht kommende Regelung sachlich nicht gerechtfertigt ist. Jede unsachliche Unterscheidung ist unter dem Blickwinkel des Gleichheitssatzes, verfassungswidrig. Die unterschiedlichen Besteuerungsniveaus im § 57 GSpG können auch nicht durch unterschiedliche Auszahlungsquoten gerechtfertigt werden, als ohne nur die Jahresbruttospielenahmen als Bemessungsgrundlage herangezogen werden und daher diese Unterschiede bereits berücksichtigt werden. Die Besteuerung der von der A. Gesellschaft bzw. sowie der insgesamt erwirtschafteten Bemessungsgrundlagen über Ausspielungen gem. § 57 Abs. 3 GSpG ist daher rechtswidrig, da das derzeitige Besteuerungsregime des § 57 GSpG für unterschiedliche Konzessionen eine abgestufte Besteuerung vorsieht und damit ein verfassungswidriger Verstoß gegen das Gleichheitssatz vorliegt. Die erlassenen Festsetzungsbescheide sind rechtswidrig."

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung, wogegen die Bf. einen Vorlageantrag einbrachte, begründete das FAGVG wie folgt:

"..... Gemäß § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG sind Abgabenschuldner bei einer Abgabenpflicht gemäß § 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 Beschwerdeführerin ist wirtschaftliche Eigentümerin jener Glücksspielautomaten, mit welchen im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Ausspielungen im Sinne des § 2 GSpG durchgeführt wurden. Darüber hinaus gibt die Beschwerdeführerin einem bestimmten oder unbestimmten Kreis von Interessenten Gelegenheit zum Glücksspiel und ist somit auch Veranstalter der Ausspielung und folglich unzweifelhaft Abgabenschuldnerin. Bezüglich des Vorbringens der Beschwerdeführerin, es wäre für die Abgabenverpflichtungen eine Inanspruchnahme der B. GmbH geboten gewesen, ist darauf hinzuweisen, dass die B. GmbH, welche die Aufstellung der Glücksspielautomaten in ihrem Verfügungsbereich erlaubt hat, nicht als Abgabenschuldner gemäß § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG, sondern lediglich als Haftender gemäß § 59 Abs. 4 GSpG herangezogen werden hätte können. Die Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Zentrales Ermessenskriterium ist jenes der Nachrangigkeit (Subsidiarität) der Haftung. Daher darf der Haftende i.d.R. nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Einbringung der Abgabe beim Hauptschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert wäre oder wenn die Inanspruchnahme des Hauptschuldners aus rechtlichen Gründen nicht möglich oder nicht zulässig wäre (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl. 2014, 57). Die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme waren in vorliegendem Fall nicht gegeben. Die gänzliche Heranziehung der Beschwerdeführerin als Abgabenschuldnerin erfolgte daher zu Recht. Zur von der Berufungswerberin vorgebrachten Gleichheitswidrigkeit ist auszuführen, dass es dem Gesetzgeber frei steht, unterschiedliche Sachverhalte einer unterschiedlichen Besteuerung zu unterwerfen. Diesbezüglich wurde vom Gesetzgeber eine Differenzierung dahingehend getroffen, ob Glücksspiele von einem konzessionierten bzw. mit einer

landesrechtlichen Bewilligung ausgestatteten Anbieter, der für die Erlangung der Konzession bzw. Bewilligung genau vorgeschriebene Voraussetzungen erfüllen muss und für die Einhaltung der ihn als Konzessionär bzw. Bewilligungsinhaber treffenden Pflichten in der Betriebsphase (Spielerschutz, Geldwäschevorbeugung, etc.) Sorge zu tragen hat, oder von einem nicht konzessionierten bzw. ohne Bewilligung handelnden Anbieter durchgeführt werden, der vergleichbare Voraussetzungen und Auflagen nicht erfüllt. Daher ist in der unterschiedlichen Besteuerung von konzessionierten und nicht konzessionierten Glücksspielveranstaltern kein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz zu erblicken. Abschließend ist anzumerken, dass die Beurteilung einer allfälligen Verfassungswidrigkeit nicht der Abgabenbehörde obliegt. Die Abgabenbehörde hat die in Geltung stehenden Gesetze zu vollziehen."

Mit dem Vorlageantrag beantragte die Bf. die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide. Weiters beantragte die Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat.

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Seitens des Bundesfinanzgerichtes wurde zu FN 123x (B. GmbH) ins Firmenbuch Einsicht genommen.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat vom 5. Oktober 2016, an welcher der steuerliche Vertreter der Bf. wie auch Vertreter des FAGVG teilgenommen haben, hielt der Berichterstatter den Parteien neben dem oben dargestellten Verfahrensablauf den Sachverhalt wie folgt vor:

"Die Bf, eine inländische offene Gesellschaft mit dem Sitz in der Steiermark, hat in den Monaten April 2011 bis August 2012 in von der Firma B. GmbH angemieteten Räumlichkeiten in mehreren Bundesländern Ausspielungen mittels in ihrem wirtschaftlichem Eigentum stehenden Glücksspielautomaten ohne landesrechtliche Bewilligung und ohne Konzession angeboten.

Die Bf. hatte mit der B. GmbH als Vermieterin der Lokale vereinbart, dass eine Aufteilung der erwirtschafteten Erlöse je zur Hälfte zu erfolgen habe und dass jeder Vertragsteil seinen Anteil an der relevanten Bemessungsgrundlage auf Monatsbasis dem zuständigen Finanzamt zu melden habe.

Über das Vermögen der B. GmbH wurde ein Konkursverfahren eröffnet.

Die Höhe der vom FAGVG festgestellten, um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten monatlichen, nach Maßgabe des § 57 Abs. 3 GSpG pflichtigen Bruttospieleinnahmen, wie oben dargestellt, ist unbestritten".

Dazu erklärten die Parteienvertreter und die Finanzamtsvertreter, dass es zum Sachverhalt keine Ergänzungen gebe.

Im Übrigen nahm die mündliche Verhandlung folgenden Verlauf:

"Parteienvertreter:

Grundsätzlich habe ich keine Anmerkung zur Rechtskonformität der Glückspielgesetzes per se. Es geht mehr um die Frage des Primärschuldners. Verwiesen wird auf § 59 Abs 2 Z 1 GSpG und insbesondere auf § 59 Abs 5 GSpG.

Aus meiner Sicht ist es unstrittig, dass die A. Gesellschaft der wirtschaftliche Eigentümer und Veranstalter ist.

Unstrittig ist, dass die B. GmbH dem Veranstalter Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt hat. Folglich greift konsequenterweise die Haftungsbestimmung bzw. über den Verweis des § 59 Abs 5 GSpG die Primärschuldnerschaft des Vermieters, wenn man den Gesetzestext interpretiert.

Wir sind daher im Bereich des § 59 Abs 2 Z 1 iVm § 59 Abs 5 GSpG. Somit ist es keine Frage einer Haftung, sondern die B. GmbH wäre ebenso solidarisch als Primärschuldner heranzuziehen.

Der Geschäftsführer der B. GmbH wurde im Zuge des Prüfungsverfahrens einvernommen. Die B. GmbH war zu dieser Zeit noch nicht in Konkurs. Man hätte jederzeit auch die B. GmbH heranziehen können. Zudem wurde nachgewiesen, wie in der Beschwerde auch beschrieben, dass die B. GmbH 50 % der Erlöse auch vereinnahmt hat.

Es ist ja nicht unüblich, gerade in dieser Branche, dass die Abgabenbehörde bei Gefahr in Verzug mit einem entsprechenden Rückstandsausweis über einen Sicherstellungsauftrag entsprechende Gelder beschlagnahmt.

Von der Vorsitzenden wird darauf hingewiesen, dass nach dem Firmenbuchauszug die Konkurseröffnung am Datum 1 erfolgte.

Grundsätzlich würde ja die Konkurseröffnung eine Inanspruchnahme der B. GmbH nicht verhindern. Das Finanzamt müsste die Forderung im Konkurs anmelden bzw. hätte der Geschäftsführer gem. § 9 BAO herangezogen werden können.

Parteienvertreter [richtig Finanzamtsvertreter]:

Es geht um die Abgrenzung der B. GmbH als Gesamtschuldnerin oder als Haftende.

Aus der bloßen Zurverfügungstellung der Räumlichkeiten ergibt sich noch keine Vermittlereigenschaft gemäß § 59 Abs. 5 GSpG.

Abgesehen davon war zum Zeitpunkt der Bescheidfestsetzung die B. GmbH bereits in Konkurs, womit sich eine Inanspruchnahme, selbst wenn die B. GmbH als Gesamtschuldnerin anzusehen wäre, erübrigt und zur Haftungsinanspruchnahme des GF wird, wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt, auf die Nachrangigkeit der Haftungsinanspruchnahme verwiesen.

Es handelt sich zusätzlich um eine Ausfallhaftung.

Durch die Konkurseröffnung ist klargelegt, dass das Aufkommen in Gefahr gerät und die Einbringlichkeit massiv gefährdet ist.

Parteienvertreter:

Ich muss hier noch einiges entgegenhalten. Es ist hier in den letzten Monaten leider eine schlechte Tendenz, dass hier im Bereich der Spielautomaten vorwiegend ausländische Firmen und ausländische Geschäftsführer am Markt auftreten. Von den Schwierigkeiten einer grenzüberschreitenden Abgabensicherstellung gar nicht zu reden.

Wenn sie das so auslegen, so kann jeder Gastronom ohne Probleme Automaten aufstellen lassen, zumindest was den abgabenrechtlichen Teil betrifft. Dann würde nichts passieren.

In den nächsten zwei Wochen gibt es die Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes zur Inländerdiskriminierung im Glückspielgesetz. Im Zuge dessen ist das Risiko nicht unwahrscheinlich, dass der Verfassungsgerichtshof die Strafbestimmungen aufhebt. Konsequenz wäre, dass dann jeder Gastronom ohne strafrechtliches Risiko Automaten von ausländischen Firmen aufstellen lassen könnte.

Wenn die Interpretation des Finanzamtes stimmen sollte, dann wäre der Gastronom ja nicht als Primärschuldner heranzuziehen.

Finanzamtsvertreter:

Unsere bisherige Argumentation war: Es liegt hier bei der B. GmbH keine Gesamtschuldnerschaft vor und die bestehende Haftung ist nachrangig. Es ist wohl keine Frage, wenn bei einem Primärschuldner die Abgabe nicht einbringlich ist, dass die Haftungsinanspruchnahme erfolgt.

Parteienvertreter:

Dem muss ich entgegenhalten, dass im Zuge des Rechtsmittelverfahrens bzw. vor Bescheidausstellung die Abgabenbehörde nicht geprüft hat, ob die Fa. A. Gesellschaft die gesamte Abgabenlast zahlen kann. Wenn man einen Blick auf die Jahresabschlüsse in der Steuererklärung der Beschwerdeführerin geworfen hätte, hätte man gesehen, dass das Einkommen bei weitem nicht ausreicht, um dieser Gesamtschuld nachzukommen.

FA-Vertreter:

Aus der bestehenden Haftung heraus ist der Primärschuldner jedenfalls in Anspruch zu nehmen.

Parteienvertreter:

Wie bekannt sein dürfte, hat der VwGH sowohl für NÖ als auch für das Bgld die erteilten Bewilligungsbescheide als rechtswidrig aufgehoben. Ich weise darauf hin, dass dann ab dem ersten Aufstellen, wenn die Rechtsgrundlage nachträglich wegfällt, als dann illegale Anbieter 30 % Glückspielabgabe zu entrichten hätten.

Für das gegenständliche Verfahren hat das allerdings keine Auswirkung.

Zur Frage des Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz: Ich schließe mich den Ausführungen in den bisher ergangenen BFG-Entscheidungen an.

FA-Vertreter:

Das Finanzamt ersucht abschließend, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Parteienvertreter:

Der Parteienvertreter ersucht abschließend, der Beschwerde antragsgemäß Folge zu geben".

Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die Bf, eine inländische offene Gesellschaft mit dem Sitz in der Steiermark, hat in den Monaten April 2011 bis August 2012 in von der Firma B. GmbH angemieteten Räumlichkeiten in mehreren Bundesländern Ausspielungen mittels in ihrem wirtschaftlichem Eigentum stehenden Glücksspielautomaten ohne landesrechtliche Bewilligung und ohne Konzession angeboten.

Die Bf. hatte mit der B. GmbH als Vermieterin der Lokale vereinbart, dass eine Aufteilung der erwirtschafteten Erlöse je zur Hälfte zu erfolgen habe und dass jeder Vertragsteil seinen Anteil an der relevanten Bemessungsgrundlage auf Monatsbasis dem zuständigen Finanzamt zu melden habe.

Über das Vermögen der B. GmbH wurde am Datum 1 ein Konkursverfahren eröffnet.

Die Höhe der vom FAGVG festgestellten, um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten monatlichen, nach Maßgabe des § 57 Abs. 3 GSpG pflichtigen Bruttospieleinnahmen, wie oben dargestellt, ist unbestritten.

Der Sachverhalt ergibt sich aus den, der Bf. vorgehaltenen Prüfungsfeststellungen einschließlich der Vorhalte in der Beschwerdevorentscheidung sowie den Erklärungen der Bf. und aus dem Firmenbuch, dem Abgabeninformationssystem des Bundes und der FinanzOnline-Datenbank.

Rechtslage

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 Abs. 4 leg.cit. 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 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).

Nach Abs. 2 leg.cit. 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 Abs. 3 leg.cit. vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt.

Verbotene Ausspielungen sind gemäß Abs. 4 leg.cit. 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 regelt die Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten, stellt neben ordnungspolitischen Anforderungen auch umfassende Anforderungen zur Spielsuchtvorbeugung und Geldwäschevorbeugung an Bewilligungsgeber und -inhaber.

§ 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 Kriminalitätsvorbeugung 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 Kriminalitätsvorbeugung.

Auf Grund des § 28 GSpG hat der Spielbankenkonzessionär eine Spielbankabgabe in Höhe von 30 vH. der Jahresbruttspieleinnahmen eines jeden Spielbankbetriebes, im Falle von Ausspielungen über Glücksspielautomaten die um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttspieleinnahmen 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 Abgabenpflicht nach § 17 Abs. 3, sind Ausspielungen gemäß § 12a von der Glücksspielabgabe befreit.

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

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

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

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

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

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

(6) Von der Glücksspielabgabe befreit sind

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Schuldner der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG sind bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses auf Grund des § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG 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 Abs. 3 leg.cit. 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.

Nach Abs. 4 leg.cit. haften für die korrekte Entrichtung der Abgaben zur ungeteilten Hand
a) derjenige, der die Durchführung der Ausspielung in seinem Verfügungsbereich erlaubt;
b) bei Ausspielungen mit Glücksspielautomaten derjenige, der die Aufstellung eines Glücksspielautomaten in seinem Verfügungsbereich erlaubt sowie andere am Glücksspielautomaten umsatz- oder erfolgsbeteiligte Unternehmer sowie ein etwaiger gesonderter Veranstalter der Ausspielung und der Vermittler (Abs. 5).

Abs. 5 leg.cit. besagt, dass als Vermittlung jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder –gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise gelten.

Erwägungen

Zur Festsetzung der Glücksspielabgaben gemäß § 201 BAO

Die Bf. ist als Vertragspartnerin der Spielteilnehmer sowie als wirtschaftliche Eigentümerin der Automaten Steuerschuldnerin der Glücksspielabgabe für sämtliche Ausspielungen mit den von ihr betriebenen Glücksspielautomaten und war zur Selbstberechnung und Abrechnung der auf Grund der Ausspielung mit den Glücksspielautomaten abzuführenden Glücksspielabgaben auf elektronischem Weg verpflichtet.

Die Bf. hat für die Monate April 2011 bis August 2012 eine Selbstberechnung vorgenommen und dem FAGVG am 4. Februar 2014 bzw. 2. April 2014 eine um Jahre verspätete Abrechnung übermittelt. Dabei hat die Bf. die Glücksspielabgaben nicht in voller Höhe erklärt.

Eine "anteilige" Anzeige (Selbstberechnung und Abrechnung) ist im Glücksspielgesetz jedoch nicht vorgesehen.

Nach Durchführung einer Außenprüfung und Ermittlung der Höhe der tatsächlich angefallenen Glücksspielabgaben hat das FAGVG wie im Verfahrensablauf dargestellt mittels Bescheide vom 6. Mai 2014 gemäß § 201 BAO entsprechend dem festgestellten Sachverhalt gegenüber der Bf. die Glücksspielabgaben zu Recht festgesetzt.

Nach § 201 Abs. 1 BAO kann - sofern die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung durch einen Abgabepflichtigen anordnen oder gestatten - nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts

wegen einer erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 1 BAO kann die Festsetzung von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages erfolgen.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn 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.

Das Finanzamt hat im Zuge einer Prüfung nach Selbstberechnung und Abrechnung der Glücksspielabgaben durch die Bf. auf Grund der vom steuerlichen Vertreter der Bf. vorgelegten Automatenabrechnungen festgestellt, dass die um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Bruttospieleinnahmen in den hier gegenständlichen Monaten zumindest doppelt so hoch waren als von der Bf. selbstberechnet und bekannt gegeben, worin die maßgebliche neu hervorgekommene Tatsache liegt, welche die Festsetzungen gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO begründet.

Im Übrigen liegen auch die Voraussetzungen des § 201 Abs. 2 Z 1 BAO vor, da die Festsetzung gemäß § 201 BAO innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages erfolgte.

Maßnahmen nach § 299 BAO und nach § 303 BAO liegen im Ermessen. In gleicher Weise sollen Festsetzungen gemäß § 201 BAO im Ermessen liegen. Bei der Ermessensübung werden jene Kriterien heranzuziehen sein, die bei der Ermessensübung für Aufhebungen nach § 299 BAO und für Verfügungen der Wiederaufnahme des Verfahrens entscheidungsrelevant sind (zB Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Treu und Glauben, Verwaltungsökonomie (vgl. IA 666/A XXI.GP)).

Die Selbstberechnung und Abrechnung der gegenständlichen Glücksspielabgaben weicht nicht bloß geringfügig von der tatsächlichen Steuerschuld ab.

Es war daher der Herstellung der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtssicherheit der Vorrang einzuräumen.

Außerdem spricht bei der Interessensabwägung auch noch die Sicherung des öffentlichen Interesses an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung für die Ergreifung einer Maßnahme nach § 201 BAO.

Beachtliche Billigkeitsgründe wurden von der Bf. nicht vorgebracht und es sind solche auch nicht erkennbar.

Zum Vorbringen der Bf., dass die B. GmbH auf Grund ihrer Eigenschaft als Vermittlerin iSd § 59 Abs. 5 GSpG als Gesamtschuldnerin der gegenständlichen Glücksspielabgabe heranzuziehen wäre, ist zu sagen, dass die Bf., der auf Grund ihrer Eigenschaft als Veranstalterin der Glücksspiele und Vertragspartnerin der B. GmbH wohl ein vollständiger Einblick in das Gesamtgeschehen unterstellt werden kann, auf Sachverhaltsebene lediglich behauptet hat, dass die B. GmbH der Bf. die Räumlichkeiten zur Durchführung der Ausspielungen mit Glücksspielautomaten zur Verfügung gestellt hat und am Umsatz bzw. Erfolg beteiligt war.

Dies hat auf Grund des § 59 Abs. 4 lt. b GSpG lediglich eine Haftung zur Folge. Eine darüber hinausgehende Tätigkeit der B. GmbH, wie zB. die Weiterleitung der Einsätze, auf Grund welcher diese als Vermittlerin iSd § 59 Abs. 5 GSpG angesehen werden könnte, wurde von der Bf. nicht behauptet und kann auch aus der mit Vorlagebericht vom 3. Februar 2014 dem Bundesfinanzgericht vom FAGVG zur Kenntnis gebrachten Aktenlage nicht vermutet werden.

Selbst wenn die B. GmbH als Gesamtschuldnerin in Betracht gekommen wäre oder noch in Betracht kommt, erfolgte die Inanspruchnahme der Bf. für die gegenständlichen Glücksspielabgaben in voller Höhe zu Recht.

Auf Grund der Bestimmungen des § 59 Abs. 3 GSpG wäre die Bf. als Steuerschuldnerin zur ungeteilten Hand mit allfälligen anderen Steuerschuldner verpflichtet gewesen, die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für die mit den in ihrem wirtschaftlichen Eigentum stehenden Glücksspielautomaten vorgenommenen und/oder von ihr veranstalteten Ausspielungen mit Glücksspielautomaten ohne landesrechtliche Bewilligung nach § 5 GSpG für die einzelnen, hier gegenständlichen Monate April 2011 bis August 2012 selbst zu berechnen, bis zum 20. des Folgemonates zu entrichten und innerhalb dieser Frist eine Abrechnung beim FAGVG samt den zur Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele erforderlichen Unterlagen vorzulegen.

Von diesen Verpflichtungen wäre die Bf. lediglich dann entbunden gewesen, wenn ein anderer Gesamtschuldner diese erfüllt hätte.

Es wäre der Bf. oblegen gewesen, sich mit allfälligen andern Gesamtschuldnern abzustimmen bzw. rechtzeitig zu hinterfragen, ob bereits ein anderer Gesamtschuldner diese Verpflichtungen erfüllt hat.

Wie die Bf. in ihrer Beschwerde selbst vorbringt, hat die nach Ansicht der Bf. als Steuerschuldnerin in Betracht kommende B. GmbH gegenüber dem FAGVG nichts gemeldet, womit die Bf. jedenfalls die Verpflichtungen nach § 59 Abs. 3 GSpG selbst zu erfüllen gehabt hätte.

Die Bf. ist hinsichtlich der hier gegenständlichen Glücksspielabgaben nach § 57 Abs. 3 GSpG ihren Verpflichtungen nach § 59 Abs. 3 GSpG erst am 4. Februar 2014 bzw.

2. April 2014, somit um Jahre verspätet und im Übrigen unvollständig und nach Konkurseröffnung der B. GmbH nachgekommen.

Auch wenn das FAGVG, wie die Bf. behauptet, bereits vor Konkurs der B. GmbH deren Geschäftsführer einvernommen hat und Kenntnis von berechtigungslosen Ausspielungen mit Glücksspielautomaten hatte, ist es unverständlich, wenn die Bf. geltend macht, das FAGVG hätte die B. GmbH zum Teil an Stelle der Bf. für die gegenständlichen Glücksspielabgaben in Anspruch nehmen sollen, zumal eine Inanspruchnahme der zur Selbstberechnung und Entrichtung der Glücksspielabgaben verpflichteten Bf. gar nicht erforderlich gewesen wäre, wenn diese ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen rechtzeitig und vollständig nachgekommen wäre.

Die Bf. hätte jedenfalls, auch wenn sie von der - im Übrigen irrgen - Ansicht ausgegangen ist, auf Grund einer Vereinbarung mit der B. GmbH im Innenverhältnis nicht die gesamten selbstzuberechnende Glücksspielabgaben entrichten zu müssen, die Selbstberechnung und Abrechnung rechtzeitig und richtig durchzuführen gehabt.

Dem Finanzamt wurden die Grundlagen für eine Festsetzung der gegenständlichen Glücksspielabgaben erst im Zuge einer Prüfung nach verspäteter und unrichtiger Selbstberechnung durch die Bf. zur Kenntnis gebracht, sodass erst dann die entsprechenden Bescheide gemäß § 201 BAO ergehen konnten.

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach für die Inanspruchnahme des verbleibenden Gesamtschuldners wegen der Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabenforderung bei dem oder den anderen Gesamtschuldnern, wegen Eröffnung des Konkurses über dessen oder deren Vermögen oder wegen des Endes einer juristischen Person kein Spielraum für die Ermessensübung bleibt, bezieht sich nur auf Fälle, in denen das Verbleiben eines Gesamtschuldners durch außerhalb der Einflußsphäre der Abgabenbehörde gelegene Umstände eintrat, nicht aber auf Fälle, in denen dieses Verbleiben durch das Verhalten der Abgabenbehörden (z.B. Entlassung aus der Gesamtschuld oder rechtswidrige Festsetzung der Abgabe gegenüber einem oder mehreren anderen Gesamtschuldnern mit einem niedrigeren Abgabenbetrag oder gar mit Null) bewirkt wurde (vgl. VwGH 02.07.1992, 91/16/0071).

Im gegebenen Fall waren die gegenständlichen Glücksspielabgaben in Folge einer Verletzung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Bf. festzusetzen und es blieb und bleibt in Folge des Konkurses der B. GmbH und der damit verbundenen Erschwernis der Einbringung keinesfalls mehr ein Raum im Rahmen eines Ermessens die Bf. nur für einen Teil der Glücksspielabgaben in Anspruch zu nehmen.

Eine allfällige Inanspruchnahme der B. GmbH neben der Bf. als Steuerschuldnerin oder Haftende bzw. eine Haftungsinanspruchnahme des Geschäftsführers der B. GmbH ist Sache des FAGVG und berührt die Inanspruchnahme der Bf. nicht.

Von einem Antrag an den Verfassungsgerichtshof auf Normenprüfung wurde aus folgenden Gründen Abstand genommen:

Zu den unterschiedlichen Steuersätzen nach § 57 Abs. 1 GSpG und Abs. 3 GSpG ist zu sagen, dass nach § 57 Abs. 1 GSpG, wonach ein Steuersatz von 16 vH. zur Anwendung kommt, die Glücksspielabgabe vom Einsatz und nicht vom Einsatz abzüglich Gewinne, wie dies hier nach Maßgabe des § 57 Abs. 3 GSpG der Fall ist, bemessen wird, womit ein unterschiedlicher Steuersatz sachlich gerechtfertigt ist.

Darüber hinaus liegt es im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers unterschiedlich geartete Ausspielungen unterschiedlich zu besteuern.

Entgegen der Annahme der Bf. in der Beschwerde, führt die Besteuerung der Ausspielungen mit Glücksspielautomaten bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses mit 30 vH der Jahresbruttospieleinnahmen zur Wettbewerbsfairness zwischen konzessionierten und nicht konzessionierten Anbietern.

So haben konzessionierte Spielbanken gemäß § 28 GSpG in Form der Spielbankenabgabe im Falle von Ausspielungen über Glücksspielautomaten ebenfalls 30 vH. der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen aus Glücksspielautomaten zu entrichten.

Zur Bundesautomaten- und VLT-Abgabe gemäß § 57 Abs. 4 GSpG für Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung nach § 5 GSpG und für Video-Lotterie-Terminals auf Basis einer Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 GSpG, welche 10 vH der Jahresbruttospieleinnahmen beträgt, sind die landesgesetzlichen Zuschläge von bis zu 150% nach § 13a Finanzausgleichsgesetz 2008 zu rechnen.

Es ist hier folglich von einem Steuersatz von 25 vH. auszugehen. Dazu kommt noch der Finanzierungsbeitrag nach § 1 Abs. 4 GSpG.

Bei den Sonderregelungen nach § 57 Abs. 7 GSpG handelt es sich lediglich um eine Übergangsbestimmung.

Dazu ist auf die folgenden Erläuterungen zur Regierungsvorlage der Glücksspielgesetz-Novelle 2010 (657 der Beilagen XXIV. GP) betreffend § 57 GSpG hinzuweisen:

"Die Glücksspielabgabe nach Abs. 1 ist die allgemeine Abgabe auf Ausspielungen. Sie soll dem bisher auf Glücksspiele anwendbaren Steuersatz des Gebührengesetzes entsprechen und beträgt unverändert 16% vom Einsatz. Zudem soll bei Turnieren klargestellt werden, dass lediglich außerhalb des konzessionierten Glücksspiels an Stelle des Einsatzes der vermögenswerte Gewinn tritt.

In Abs. 2 werden all jene elektronischen Lotterien, für die keine Bundeskonzession erteilt wurde, einer Abgabe von 40% der Jahresbruttospieleinnahmen unterworfen. Ausspielungen mittels elektronischer Lotterien können ausschließlich mittels Bundeskonzession erfolgen. VLTs sind gesondert in Abs. 3 und 4 geregelt.

Abs. 3 regelt die Besteuerung der Glücksspielautomaten und VLTs, die weder auf Basis einer Landesbewilligung noch einer Bundeskonzession betrieben werden; die Abgabe soll

hier jener für Glücksspielautomaten in einer Spielbank gleichgestellt werden und beträgt damit 30% der Jahresbruttospieleinnahmen abzüglich Umsatzsteuer.

Abs. 4 regelt die Besteuerung der bewilligten Glücksspielautomaten und VLTs. Die Abgabe beträgt 10% der Jahresbruttospieleinnahmen abzüglich Umsatzsteuer. Auf die Zuschlagsbesteuerung im Finanzausgleichsgesetz wird verwiesen. Berücksichtigt man diese, so ergibt sich insgesamt ein Abgabensatz von 25% der Jahresbruttospieleinnahmen abzüglich Umsatzsteuer.

Abs. 5 stellt lediglich eine Definition der Jahresbruttospieleinnahmen dar und Abs. 6 ist die Befreiungsbestimmung für konzessionierte Spielbanken, Wirtshauspoker sowie für jene Glücksspielautomaten, die auf Basis von derzeitigen landesgesetzlichen Bestimmungen (basierend auf § 4 Abs. 2) bislang bewilligt wurden („altes kleines Automatenglücksspiel“). Mit dieser Befreiungsbestimmung werden Doppelbesteuerungen ausgeschlossen.

Abs. 7 enthält eine Einschleifregelung betreffend den Abgabensatz für VLTs, die sich am Ausstattungsgrad bestimmter Bundesländer mit neuen Glücksspielautomaten nach § 5 orientiert“.

Dem bloß 25%igen Steuersatz für Ausspielungen auf Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung nach § 5 GSpG und im Falle von Video-Lotterie-Terminals auf Basis einer Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 stehen glücksspielrechtlich normierte hohe ordnungspolitische Anforderungen an Bewilligungswerber bzw. -inhaber bzw. Konzessionswerber wie auch umfassende Anforderungen zwecks Spielsuchtvorbeugung, zum Spielerschutz, zur Geldwäsche- und Kriminalitätsvorbeugung gegenüber, die den berechtigungslosen Betreiber von Glücksspielen nicht treffen, womit die unterschiedlichen Steuersätze jedenfalls gerechtfertigt sind (vgl. BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 [die Behandlung der Beschwerde, Zl. E 564/2015, gegen diese Erkenntnis wurde vom Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 11. Juni 2015 abgelehnt und die dagegen eingebrachte Revision, Zl. Ro 2015/16/0021 vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 30. Juni 2016 zurückgewiesen] und BFG 20.6.2016, RV/7101283/2013).

Eine Aufhebung des Glücksspielmonopols und/oder konzessions- oder bewilligungsrechtlicher Vorschriften durch den Verfassungsgerichtshof in Folge einer mit einer allfälligen Unionsrechtswidrigkeit dieser Bestimmungen einhergehenden Inländerdiskriminierung hätte keine Auswirkung auf die hier gegenständliche Glücksspielabgabe (vgl. BFG in BFGjournal 2016, 293).

Die Vorschriften der §§ 57 ff GSpG betreffend die Glücksspielabgaben sind Ausfluss der Steuerhoheit Österreichs und nicht des Glücksspielmonopols.

Zur Herstellung der Verfassungsmäßigkeit des GSpG wäre im Falle einer Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols oder der Konzessions- und Bewilligungsvorschriften die Aufhebung der Bestimmungen betreffend Glücksspielabgaben nicht erforderlich. Folge einer Aufhebung des § 3 GSPG oder der Konzessions- und Bewilligungsvorschriften für Glücksspiele wäre aus abgabenrechtlicher Sicht lediglich,

dass allenfalls den Sonderbestimmungen für konzessionierte Unternehmen bzw. für die bewilligte Ausspielungen die Grundlage entzogen werden würde.

Ungeachtet dessen wird auf VwGH vom 16. März 2016, Ro 2015/17/0022 hingewiesen, wonach der Verwaltungsgerichtshof ausgehend von den dort vorgelegenen Verfahrensergebnissen eine Unionsrechtswidrigkeit von Bestimmungen des GSpG nicht erkannt hat und demnach eine Inländerdiskriminierung schon deshalb nicht vorlag, weil nach den als unionsrechtskonform erachteten Regelungen des österreichischen GSpG Inländer und Ausländer gleich behandelt werden.

Die Bf. hat ihr Vorbringen, dass die gegenständliche Besteuerung gegen das Gleichheits- und Sachlichkeitsprinzip verstößen würde, nicht weiter aufrecht erhalten und auch keinen Sachverhalt behauptet, aus welchem auf eine Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgaben und daraus folgend auf eine Inländerdiskriminierung geschlossen werden könnte.

Im Übrigen ist der erkennende Senat der Ansicht, dass durch das Glückspielgesetz die angestrebten Ziele des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung, der Verringerung der Beschaffungskriminalität sowie der Verhinderung von kriminellen Handlungen gegenüber Spielern in kohärenter und systematischer Weise verfolgt werden. Dabei wurde auch die allgemein bekannte, massive Werbung für weniger suchtgeneigte Glücksspiele berücksichtigt, mit der die Spieler von den zahlreich angebotenen illegalen Glückspielen zu den legalen Spielen hingeleitet werden sollen.

Es war daher ungeachtet des beim Verfassungsgerichtshof anhängigen Gesetzesprüfungsverfahrens (ua. in Folge des Antrages des Obersten Gerichtshofes mit Beschluss vom 30. März 2016, 4 Ob 31/16m in eventu das Glückspielgesetz zur Gänze aufzuheben) von einem Antrag auf Normenprüfung abzusehen.

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.

Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Inanspruchnahme eines verbleibenden Gesamtschuldners bei der Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabenforderung bei dem oder den anderen Gesamtschuldnern jedenfalls gerechtfertigt bzw. bleibt bei Uneinbringlichkeit bei den anderen Gesamtschuldnern überhaupt mehr kein Spielraum für eine Ermessensübung. Ein Ausnahmefall im Sinne des zitierten Erkenntnisses, VwGH 02.07.1992, 91/16/0071, liegt hier nicht vor.

Wien, am 10. Oktober 2016