

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache des Herrn BF, ADR, vertreten durch Mag. Christian Franz Andre, Lieblgasse 3 Tür 9B, 1220 Wien, über die Beschwerden vom 04.08.2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27.06.2014, StNr*** Team15 betreffend Glücksspielabgabe für Jänner 2011 bis November 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensablauf

Herr BF, der nunmehrige Beschwerdeführer (kurz Bf.) veranstaltete im Zeitraum 01.01.2011 - 25.11.2012 im Lokal „A“, LOKALADRESSE, Ausspielungen mit Glückspielautomaten mit der Bezeichnung Multi Magic Classic und Multi Magic, bei denen die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine elektronische Vorrichtung im Glückspielautomaten selbst erfolgte.

Im Zuge einer Kontrolle der Finanzpolizei im Lokal „A“ wurden die oben genannten Geräte im Lokal betriebsbereit wahrgenommen und bespielt. Ferner wurden auch Aufzeichnungen über die Spielumsätze in schriftlicher und elektronischer Form vorgefunden. Die verfahrensgegenständlichen Geräte wurden mit 25.11.2012 vorläufig und mit Bescheid der Landespolizeidirektion Wien vom 03.12.2012 endgültig beschlagnahmt.

Die Glückspielautomaten haben keine landesrechtliche Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 GSpG in der Fassung vor der Glücksspielgesetznovelle 2008.

Durch den Bf. wurde für den Zeitraum Jänner 2011 bis 1November 2012 keine Selbstberechnung der Glückspielabgaben durchgeführt. Erst im Zuge einer Außenprüfung des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel legte der Bf. für den genannten Zeitraum Automatenabrechnungen vor.

Anhand dieser Automatenabrechnungen ermittelte das Finanzamt die Bemessungsgrundlage für die Glückspielabgabe (gemäß § 57 Abs. 3 GSpG um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderte Jahresbruttospieleinnahmen) und setzte mit

(insgesamt 23) Bescheiden vom 27. Juni 2014 gemäß § 201 BAO die Glückspielabgaben jeweils unter Anwendung eines Steuersatzes von 30% wie Folgt fest:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Abgabenbetrag
01/2011	5.344,00 €	1.603,20 €
02/2011	4.704,00 €	1.411,20 €
03/2011	5.104,00 €	1.531,20 €
04/2011	1.168,00 €	950,40 €
05/2011	2.304,00 €	691,20 €
06/2011	4.832,00 €	1.449,60 €
07/2011	4.976,00 €	1.492,80 €
08/2011	4.704,00 €	1.411,20 €
09/2011	4.880,00 €	1.464,00 €
10/2011	4.888,00 €	1.466,40 €
11/2011	4.688,00 €	1.406,40 €
12/2011	4.832,000 €	1.449,60 €
01/2012	4.472,00 €	1.341,60 €
02/2012	4.880,00 €	1.464,00 €
03/2012	4.968,00 €	1.490,40 €
04/2012	4.672,00 €	1.401,60 €
05/2012	4.976,00 €	1.492,80 €
06/2012	5.048,00 €	1.514,40 €
07/2012	4.976,00 €	1.492,80 €
08/2012	4.792,00 €	1.437,60 €
09/2012	4.624,00 €	1.387,20 €
10/2012	4.944,00 €	1.483,20 €
11/2012	9.048,00 €	2.714,40 €

Zur Begründung verwies das Finanzamt jeweils auf das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung und erklärte die Niederschrift über die Schlussbesprechung zu einem integrierten Bestandteil des Bescheides. Weiters wurde jeweils Folgendes ausgeführt:

"Die Festsetzung erfolgte gemäß § 201 Abs. 2 Zi. 3 BAO da kein selbst berechneter Betrag bekanntgegeben wurde.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden.

Daher war dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen."

In den gegen sämtliche Bescheide erhobenen Beschwerden wandte der Bf. jeweils ein, dass die Bestimmung des § 57 Abs. 3 GSpG gegen maßgebliche Prinzipien des Verfassungsrechtes verstöße.

Nach Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages durch das Finanzamt reichte der Bf. eine Ergänzung der Beschwerden mit folgendem Inhalt nach:

"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. 5 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 landesrechtlicher 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 BF hat in 2011 und 2012 in Räumlichkeiten Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten im Sinne von § 57 Abs. 3 GSpG angeboten. Die Festsetzung der Glücksspielabgabe für die Monate 01/2011-11/2012 mittels Festsetzungsbescheiden gem. § 201 BAO ist aus unserer Sicht rechtswidrig.

In den Erläuterungen zur Glückspielgesetz-Novelle 2008 führt der Gesetzgeber aus, dass das Besteuerungsregime Wettbewerbsfairness zwischen konzessionierten und nicht-konzessionierten Anbietern bringen soll und auf dieser Grundlage wurde im Konzessionsbereich nach erlaubtem Angebot abgestufte Steuersätze vorgesehen, während für nicht-konzessionierte Anbieter Besteuerungslücken geschlossen wurde.

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 Jahresbruttospieleinnahmen als Bemessungsgrundlage herangezogen werden und daher diese Unterschiede bereits berücksichtigt werden.

Die Besteuerung der von Herrn BF 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 den Gleichheitssatz vorliegt. Die erlassenen Festsetzungsbescheide sind rechtswidrig."

Die Beschwerden wurden vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht ohne zuvor eine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen vorgelegt. Im Vorlagebericht der (der auch dem Bf. in Kopie übermittelt wurde) gab das Finanzamt zur Beschwerde folgende Stellungnahme ab:

"Zur von dem Bw. 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 (Spielschutz, 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.

Da in der Bescheidbeschwerde lediglich die Verfassungswidrigkeit von § 57 Abs. 3 GSpG behauptet wurde wurde keine Beschwerdevorentscheidung erlassen. Das Finanzamt beantragt daher die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

II. 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 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 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 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) Jahresbruttospielleinnahmen sind die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahrs.

(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 BGBI. 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.

§ 57 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.

III. Erwägungen

Zur Festsetzung der Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der Bf. als Vertragspartner der Spielteilnehmer sowie als wirtschaftliche Eigentümer der Automaten Steuerschuldner der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 3 GSpG für sämtliche Ausspielungen mit den von ihm betriebenen Glücksspielautomaten im Zeitraum Jänner 2011 bis November 2012 ist und er zur Selbstberechnung und Abrechnung der auf Grund der Ausspielung mit den Glücksspielautomaten abzuführenden Glücksspielabgaben auf elektronischem Weg verpflichtet war. Ebenso unstrittig ist die Höhe der vom Finanzamt herangezogenen Bemessungsgrundlage und die beträchtliche Ermittlung der Abgabenbeträge.

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 eine 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 3 BAO kann die Festsetzung ua. erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird.

Im gegenständlichen Fall wurde vom Bf. keine Selbstberechnung der Glücksspielabgabe durchgeführt, weshalb für den Zeitraum Jänner 2011 bis November 2012 die Voraussetzungen der Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO vorliegen.

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass die Sicherung des öffentlichen Interesses an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung für die Ergreifung einer Maßnahme nach § 201 BAO spricht.

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

Die bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgabe wurde daher vom Finanzamt zu Recht vorgenommen.

Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken des Bf.

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 des 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).

Ebenso wie bei der Wiener Vergnügungssteuer handelt es sich auch bei der Glückspielabgabe um keine Sanktion für die Nichteinhaltung glücksspielrechtlicher Bestimmungen. Die Gesamtsteuerbelastung, die beide Marktteilnehmer aufgrund der Ausspielung mittels eines elektronischen Video-Lotterie-Terminals trifft, setzt sich für einen Konzessionär und einen Nichtkonzessionär lediglich unterschiedlich zusammen (vgl. dazu VwGH 9.9.2013, 2013/17/0217 und VwGH 14.10.2015, 2013/16/0907).

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 Glückspielabgabe (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.

Weiters 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 kein konkretes Vorbringen erstattet, aus welchem auf eine Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgaben und daraus folgend auf eine Inländerdiskriminierung geschlossen werden könnte.

Durch das Glückspielgesetz werden 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. 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.

Die verfassungsrechtlichen Bedenken des Bf. werden daher nicht geteilt und wird somit vom Bundesfinanzgericht kein Antrag auf ein Gesetzesprüfungsverfahren gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a iVm Art. 89 Abs. 2 B-VG an den Verfassungsgerichtshof gestellt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Eine Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, weil sich die Anwendung der geltenden Rechtslage auf verwirklichte Sachverhalte aus dem Bundes-Verfassungsgesetz (Art. 18 B-VG) ergibt, die Anwendung des Legalitätsgrundsatzes auch in der

Rechtsprechung (siehe VwGH 30.1.2014, 2011/15/0111) unumstritten ist und insofern keine Abhängigkeit von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorlag. Die von der Bf. aufgeworfene Frage der Verfassungskonformität einer gesetzlichen Bestimmung stellt keine Rechtsfrage im Sinne der Subsumtion unter einen gesetzlichen Tatbestand dar, die vom Verwaltungsgerichtshof zu überprüfen ist, sondern ist deren Prüfung dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten.

Wien, am 17. Oktober 2016