

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Gerald Daniaux und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Armin Treichl, Dr. Andreas Kickl und Mag. Tino Ricker, im Beisein der Schriftführerin Jennifer Reinher, über die Beschwerde der Firma a, b, vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Erdbergstrasse 200, 1030 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel, St.Nr. x, betreffend Glückspielabgabe 2015, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. Jänner 2018

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Eingabe der Beschwerdeführerin an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel vom 20. Jänner 2016 hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Offenlegung im Rahmen der Glücksspielabgabe 2015 gem. § 58 Abs. 3 GSpG

Bei Preisausschreiben ohne vermögenswerte Leistung wurden im Veranlagungszeitraum 2015 die in der Beilage aufgelisteten Sachpreise verlost.

Der VwGH hat mit Beschluss vom 25. November 2015 die Aufhebung des § 58 Abs. 3 GSpG durch den VfGH als verfassungswidrig beantragt, bzw. in eventu nur des in § 58 Abs 3 GSpG enthaltenen Klammerbegriffes „auch“. Der VwGH begründet dies damit, dass eine Besteuerung ohne konkreten inländischen Sachverhalt (dh Teilnahme von österreichischen Spielern am Gewinnspiel bzw. Preisausschreiben) sachlich nicht gerechtfertigt ist und in der bloßen „Auslobung“ im Inland kein ausreichender Anknüpfungspunkt erblickt werden kann.

Darüber hinaus hegt der VwGH Bedenken, dass mit dieser Regelung die Erwerbsfreiheit (Art 6 StGG) in Folge Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes und die unionsrechtliche

Dienstleistungsfreiheit (Art 15 EU—GRC) der Veranstalter von Gewinnspielen bzw. Preisausschreiben in unverhältnismäßiger Weise eingeschränkt wird.

Der Rechtsauffassung des VwGH folgend, gehen wir ebenfalls von der Verfassungswidrigkeit des § 58 Abs 3 GSpG aus, und beantragen daher gemäß § 201 Abs. 3 BAO die bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgabe für Preisausschreiben für 2015 iHv EUR 0,00.

Mit dieser Anzeige Wird der Offenlegungspflicht des § 119 ff. BAO vollumfänglich nachgekommen.

Verlosung	Wert	5% Glücksspiel-abgabe	Kanal	Gewinner in Ö	Gewonnener Wert in Ö
3 Audi A3Cabrio	99.000,00	4.950,00	VAD	1	33.000,00
3 2er BMW Cabrio	99.000,00	4.950,00	VAD	1	33.000,00
150 Gewinn Sets à 500 € Kaffeemaschine, Tasche, Kamera	75.000,00	3.750,00	VAD	20	10.000,00
monatliche Verlosung 10 Beauty Pakete à 150 €	18.000,00	900,00	VPI	24	3.600,00
Newsletter Gewinnspiel 3 Gewinner / Monat Wert je 100 €	3.600,00	180,00	VPI	0	0,00
Summe	294.600,00	14.730,00			79.600,00

Mit Bescheid vom 2. Februar 2016 hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel der Beschwerdeführerin Glücksspielabgabe für Dezember 2015 in Höhe von 14.730,00 €, das sind 5 vH von 294.600,00 € vorgeschrieben. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Dem Antrag auf Festsetzung der Glücksspielabgabe hatte gem. § 201 Abs. 3 Ziff.71 BAO zu erfolgen, da der Antrag binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht wurde. Dem Antrag konnte allerdings bezüglich der Höhe des beantragten Betrages nicht stattgegeben werden, da nach gültiger Rechtslage der § 58 Abs. 3 GSpG besagt, dass Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistungen gem. § 2 Abs. 1 Z 2 (Einsatz) einer Glücksspielabgabe i.H.v. 5 vH der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinn) unterliegen, wenn sich das Gewinnspiel (auch) an die inländische Öffentlichkeit richtet.

Aufgrund der gesamten bekanntgegebenen in Aussicht gestellten Gewinne für den Zeitraum 1.1.2015 bis 31.12 2015 wird die GSpA lt. Bescheid festgesetzt.

Im Übrigen steht die Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Bestimmung dem Finanzamt nicht zu.“

In der Beschwerde vom 22. Februar 2016 brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Bei Preisausschreiben ohne vermögenswerte Leistung wurden im Veranlagungszeitraum 2015 die in der Beilage zur Glücksspielabgabenerklärung aufgelisteten Sachpreise verlost.

Der VwGH hat mit Beschluss vom 25. November 2015 die Aufhebung des § 58 Abs. 3 GSpG durch den VfGH als verfassungswidrig beantragt, bzw. in eventu nur des in § 58 Abs 3 GSpG enthaltenen Klammerbegriffes „auch“. Der VwGH begründet dies damit, dass eine Besteuerung ohne konkreten inländischen Sachverhalt (dh Teilnahme von österreichischen Spielern am Gewinnspiel bzw. Preisausschreiben) sachlich nicht gerechtfertigt ist und in der bloßen „Auslobung“ im Inland kein ausreichender Anknüpfungspunkt erblickt werden kann.

Darüber hinaus hegt der VWGH Bedenken, dass mit dieser Regelung die Erwerbsfreiheit (Art 6 StGG) in Folge Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes und die unionsrechtliche Dienstleistungsfreiheit (Art 15 EU-GRC) der Veranstalter von Gewinnspielen bzw. Preisausschreiben in unverhältnismäßiger Weise eingeschränkt wird.

Der Rechtsauffassung des VWGH folgend, gehen wir ebenfalls von der Verfassungswidrigkeit des § 58 Abs 3 GSpG aus, und beantragen daher die bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgabe für Preisausschreiben für 2015 iHV EUR 0,00.

Im Zusammenhang mit dem vorliegenden Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht betreffend sämtliche angefochtene Bescheide stellen wir

den ANTRAG gemäß § 262 Abs. 2 lit. a und BAO idgF auf Unterlassung einer Berufungsvorentscheidung,

den ANTRAG gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. a und lit. b BAO idgF auf Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Berufungssenat,

den ANTRAG gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit. a. und lit. b BAO idgF auf mündliche Verhandlung.“

Trotz ausgewiesener Ladung ist zur Verhandlung kein Vertreter der Beschwerdeführerin erschienen.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte im Wesentlichen vor:

„Die erste Beschwerde betreffend das Jahr 2015 hat sich ja nur auf den Vorlageantrag des Verwaltungsgerichtshofes bezogen, der damals einen Antrag an den Verfassungsgerichtshof gestellt hat, den § 38 Abs. 5 oder Teile davon als verfassungswidrig aufzuheben, wobei der Verwaltungsgerichtshof aber damals schon klar ausgesprochen hat, dass alle Preise, die hier ausgelobt werden, einzubeziehen sind, wenn sich das Preisausschreiben auch nach Österreich richtet.

Bei der zweiten Beschwerde betreffend das Jahr 2016 verstehe ich die Beschwerde insgesamt nicht, weil erstens das Jahr schon einmal nicht stimmt und zweitens

von Ausspielungen über Automaten die Rede ist, was sich sicher nicht auf Preisausschreibungen der a bezieht, sondern sonst irgendwo herauskopiert wurde. Es ist dieselbe Sache. Dort gilt, dass inzwischen der Verfassungsgerichtshof entschieden und die Anträge abgewiesen hat sowie einen weiteren Antrag eines Wiener Senates des Bundesfinanzgerichtes zurückgewiesen hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in zwei Entscheidungen selbst entschieden. Er hat die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes aufgehoben, selbst entschieden, die Beschwerde abgewiesen und ausdrücklich bestätigt, dass die Gesamtheit der ausgelobten Preise in die Glückspielabgabenbemessung einzubeziehen ist. In einem zweiten Fall hat er das genauso ausgesprochen.

Die Sache ist für mich an und für sich klar, weil der Verfassungsgerichtshof über die beanstandete Verfassungswidrigkeit ausdrücklich entschieden hat. Ich beantrage daher die Abweisung der Beschwerden.

Ich nehme an, dass die Entscheidungen dem Gericht bekannt sind. Das wären vom Verfassungsgerichtshof die Entscheidungen G 650/2015, G 35/2016 und G 20/2016. Das waren die Abweisungen der Anträge auf Aufhebung als verfassungswidrig. Des weiteren gibt es noch den Beschluss G 120/2016, indem ein Aufhebungsantrag zurückgewiesen wurde.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2015 Preisausschreiben ohne vermögenswerte Leistung folgender Sachpreise

Verlosung	Wert
3 Audi A3Cabrio	99.000,00
3 2er BMW Cabrio	99.000,00
150 Gewinn Sets à 500 € Kaffeemaschine, Tasche, Kamera	75.000,00
monatliche Verlosung 10 Beauty Pakete à 150 €	18.000,00
Newsletter Gewinnspiel 3 Gewinner / Monat Wert je 100 €	3.600,00
Summe	294.600,00

verlost, wobei sich die Auslobung auch an die österreichische Öffentlichkeit gerichtet hat.

Dieser Sachverhalt steht außer Streit. Strittig ist lediglich die rechtliche Beurteilung dieses Sachverhalts.

Dieser Sachverhalt wird rechtlich folgendermaßen beurteilt:

Dieser Sachverhalt wird rechtlich folgendermaßen beurteilt:

Mit Beschluss vom 25. November 2015, A 2015/11, auf den im Übrigen verwiesen wird, stellte der Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG an den Verfassungsgerichtshof den Antrag,

§ 58 Abs. 3 des Glücksspielgesetzes, BGBl. Nr. 620/1989, in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 76, zur Gänze, in eventu

in § 58 Abs. 3 leg. cit. in der genannten Fassung den Klammerbegriff "(auch)" als verfassungswidrig aufzuheben.

Der Verwaltungsgerichtshof legte seinem Antrag folgende Auslegung zu Grunde:

„Ausgehend vom möglichen Wortsinn des Tatbestandes des § 58 Abs. 3 GSpG, der die Grenze jeder Interpretation zieht, ist der vom Gericht vertretene Lösungsansatz, bei grenzüberschreitenden Glücksspielen die Abgabe in Relation zu den (schätzungsweise) auf das Inland entfallenden Teilnahmen zu bemessen, verwehrt, weil der Tatbestand des § 58 Abs. 3 GSpG eine solche verhältnismäßige Bemessung oder Reduzierung der Glücksspielabgabe schlicht nicht vorsieht. Der dem Einzelnen in Aussicht gestellte Gewinn ist bei Preisausschreiben iSd. § 58 Abs. 3 GSpG weder von der Gesamtzahl der Teilnehmer noch von der Anzahl oder dem Anteil der Teilnehmer aus dem Inland abhängig, bildet jedoch die Bemessungsgrundlage der Abgabe.“

Mit Erkenntnis vom 12. Dezember 2016, G 650/2015 u.a., wies der Verfassungsgerichtshof unter anderem diesen Antrag ab.

Begründend führte der Verfassungsgerichtshof in der Sache aus:

„2.1. Zu den gleichheitsrechtlichen Bedenken

2.1.1. Der Verfassungsgerichtshof stimmt der Auslegung des Verwaltungsgerichtshofes zu, dass § 58 Abs. 3 GSpG eine Bemessung im Verhältnis zu den schätzungsweise auf das Inland entfallenden Teilnahmen bei grenzüberschreitenden Glücksspielen im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) nicht vorsieht. Der dem Einzelnen in Aussicht gestellte Gewinn bildet in seiner Gesamtheit die Bemessungsgrundlage für die Abgabe.

2.1.2. Der Verwaltungsgerichtshof und das Bundesfinanzgericht erachten in ihren Anträgen die angefochtene Bestimmung als gleichheitswidrig, weil die Abgabepflicht nur durch die „Auslobung“ im Inland ausgelöst werde. Damit entferne sich der Begriff des Glücksspiels nach § 58 Abs. 3 GSpG von der grundsätzlichen Definition in § 1 Abs. 1 GSpG und dem Begriff des „Spiels“, bei dem es sich um einen Glücksvertrag handle, der eine aktive Teilnahme voraussetze, wie es etwa auch bei der Bemessungsgrundlage „Einsatz“ bei Ausspielungen (§ 2 Abs. 1 GSpG) in § 57 Abs. 1 GSpG zum Ausdruck komme. Auch wenn man davon ausginge, dass die Glücksspielabgabe nach § 58 Abs. 3 GSpG eine - aus dem Gesetz nicht erschießbare - Mindestbeteiligung „aus dem Inland“ voraussetze, stünde einem solchen Verständnis immer noch das Bedenken entgegen, dass die Besteuerung unter unsachlicher Entfernung vom System des Glücksspielgesetzes und damit „in exzessiver Weise an Sachverhalte“ anknüpfte.

Ausgehend von der Zielrichtung der Neufassung des § 58 Abs. 3 GSpG durch das AbgÄG 2011 (ErlRV 1212 BlgNR, 24. GP, 31), einen - wohl nicht nur grundsätzlichen - Inlandsbezug für die Besteuerung von Preisausschreiben zu schaffen, verfehle das Tatbestandselement „wenn sich das Gewinnspiel (auch) an die inländische Öffentlichkeit richtet“ eine sachlich differenzierte Anknüpfung der Besteuerung, namentlich der Höhe der Glücksspielabgabe, an einen konkreten (inländischen) Sachverhalt.

2.1.3. Gemäß § 58 Abs. 3 GSpG unterliegen „Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistung gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 (Einsatz) einer Glücksspielabgabe von 5 vH der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinn), wenn sich das Gewinnspiel (auch) an die inländische Öffentlichkeit richtet. Nach der angefochtenen Abgabenbestimmung genügt es sohin, dass das Preisausschreiben so ausgestaltet ist, dass dessen Ergebnis „ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt“ (§ 1 Abs. 1 GSpG). Eine (tatsächliche) aktive Teilnahme (Preisausschreibung) wird nicht verlangt.

Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes ist im Lichte der geltend gemachten gleichheitsrechtlichen Bedenken nicht entscheidend, ob und inwieweit sich der Begriff des Glücksspiels gemäß § 58 Abs. 3 GSpG mit jenem in § 1 GSpG deckt; entscheidend ist vielmehr, ob der Gesetzgeber den Besteuerungsgegenstand und den Steuersatz gemäß § 58 Abs. 3 GSpG in unsachlicher Weise festgelegt hat. Eine solche Unsachlichkeit kann der Verfassungsgerichtshof nicht finden:

Preisausschreiben iSd § 58 Abs. 3 GSpG unterscheiden sich zwar von herkömmlichen Glücksspielen darin, dass sie ohne vermögenswerte Leistung des Teilnehmers erfolgen. Ungeachtet dessen bestehen Gemeinsamkeiten, weil auch Preisausschreiben den Charakter eines Spiels aufweisen und damit in einem weiten Sinn als Ausspielung betrachtet werden können (vgl. auch - den nicht mehr geltenden - § 15 Abs. 1 Z 6 ErbStG, wonach Preisausschreiben als unentgeltliche Ausspielungen gegolten haben). Nicht zuletzt dies rechtfertigt, dass der Gesetzgeber die Belastungsentscheidung im Glücksspielgesetz auf Preisausschreiben ausdehnt, zumal - worauf die Bundesregierung zutreffend verweist - Lenkungsaspekte, die der Besteuerung von Glücksspielen zugrunde liegen, auch für Preisausschreiben von Bedeutung sein können.

Hiebei sieht das Gesetz seit dem Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl. 1 Nr. 76, auch eine hinreichende Anknüpfung an das Inland vor, wenn der Verwaltungsgerichtshof und das Bundesfinanzgericht davon ausgehen, dass die Auslobung im Inland die Abgabepflicht auslöst. Angesichts der bestehenden Unterschiede im Tatsächlichen gebietet der Gleichheitssatz auch nicht, dass die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage von Preisausschreiben notwendigerweise jener der Glücksspielabgaben entsprechen müsste. Auch der Verwaltungsgerichtshof und das Bundesfinanzgericht führen in ihren Anträgen keine Argumente ins Treffen, die eine Gleichbehandlung als sachlich geboten erscheinen ließen (vgl. im Übrigen auch VfSlg. 16.454/2002 zum Spielraum des Gesetzgebers bei steuerpolitischen Belastungsentscheidungen).

2.2. Zu den Bedenken in Hinblick auf Art. 6 StGG und Art. 15 GRC

2.2.1. Der Verwaltungsgerichtshof und das Bundesfinanzgericht meinen, „mit diesem Ergebnis“ würden sie auch Bedenken hegen, dass die angefochtene Bestimmung gegen die Erwerbsfreiheit gemäß Art. 6 StGG und die Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 15 GRC verstoße.

2.2.2. Wie unter Punkt 2.1. dargestellt, teilt der Verfassungsgerichtshof die vom Verwaltungsgerichtshof und vom Bundesfinanzgericht ausgeführten gleichheitsrechtlichen Bedenken nicht. Da der Verwaltungsgerichtshof und das Bundesfinanzgericht ihre Bedenken im Lichte des Art. 6 StGG und des Art. 15 GRC ausschließlich „mit dem Ergebnis“ der gleichheitsrechtlichen Beurteilung der angefochtenen Bestimmung begründen, erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf diese Bedenken. Es kann vielmehr auf die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes unter Punkt 2. 1. verwiesen werden.

...”

Gemäß § 58 Abs. 3 GSpG in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 76, unterliegen Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistung gemäß § 2 Abs. 2 Z. 2 (Einsatz) einer Glücksspielabgabe von 5 v.H. der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinn), wenn sich das Gewinnspiel (auch) an die inländische Öffentlichkeit richtet. Die Steuerpflicht entfällt, wenn die Steuer den Betrag von EUR 500,00 im Kalenderjahr nicht überschreitet.

Der Verwaltungsgerichtshof legte seinem Prüfungsantrag die Auslegung zugrunde, dass der Tatbestand des § 58 Abs. 3 GSpG bei grenzüberschreitenden Glücksspielen eine verhältnismäßige Bemessung oder Reduzierung der Glücksspielabgabe nicht vorsehe. Der Verfassungsgerichtshof teilte diese Auslegung im zitierten Erkenntnis vom 12. Dezember 2016: Der dem Einzelnen in Aussicht gestellte Gewinn bilde in seiner Gesamtheit die Bemessungsgrundlage für die Abgabe.

Die Glücksspielabgaben enthalten, da sowohl mündliche als auch schriftliche Spielverträge besteuert werden (kein Urkundenprinzip), keine dem § 16 vergleichbare Inlands-/Auslandsregelung. Eine Glücksspielabgabeninländereigenschaft der Vertragsteile iSd personellen Inlandsbezugs ist nicht Voraussetzung für die Abgabepflicht.

§ 58 Abs 3 Glückspielgesetz knüpft weder an die Staatsbürgerschaft noch an den (Wohn)Sitz der die Preise des Preisausschreibens auslobenden Personen an, sondern stellt lediglich darauf ab, dass sich das Gewinnspiel (Preisausschreiben) (auch) an eine inländische (=österreichische) Öffentlichkeit richtet. Daher unterliegen sowohl Gewinnspiele (Preisausschreiben) österreichischer als auch ausländischer Unternehmen der Glücksspielabgabe des § 58 Abs 3 Glückspielgesetz, wenn sie sich an eine inländische (=österreichische) Öffentlichkeit richten.

Die Höhe des Steuersatzes (5 vH) ist vergleichsweise gering. Die Veranstalter haben es in der Hand bei grenzüberschreitenden Preisausschreiben eigenen Gewinnpools für Österreich vorzusehen. Sie können daher den Steueranfall beeinflussen, etwa indem

sie die in Aussicht gestellten Preise in Österreich dem Absatz bzw. Umsatz in Österreich anpassen. Gleichzeitig würde in einem solchen Fall das Ziel des Gesetzgebers, besonders große (und damit übermäßig verlockende) Preisausschreiben zurückzudrängen, erreicht, und ein Gleichgewicht zwischen der Bedeutung des Preisausschreibens und der damit ausgelobten Preise im Inland auf der einen Seite und dem Absatz bzw. Umsatz von Waren bzw. Dienstleistungen in Österreich auf der anderen Seite hergestellt. Im Übrigen entspricht es verwaltungsökonomischen Erwägungen, auf die der inländischen Öffentlichkeit in Aussicht gestellten Gewinne abzustellen, da die Bemessungsgrundlage auf Grund der Spielbedingungen eines Preisausschreibens (sowohl für den Abgabepflichtigen als auch für die Finanzverwaltung) einfach und sicher festgestellt werden können. Der Abgabepflichtige hat es dabei noch vor Durchführung des Preisausschreibens in der Hand, die zu erwartende Abgabenlast einfach und sicher zu errechnen, und hat damit auch die Möglichkeit eine Anpassung des Preisausschreibens noch vorzunehmen. Eine Beurteilung nach Umsatz- oder Absatzzahlen, nach Bevölkerungsschlüssel oder im Einzelfall zu ermittelnder Anzahl der tatsächlich am Preisausschreiben teilnehmender Käufer würde zu großen Unsicherheiten bei der Abgabenerklärung führen, da dies nicht immer einfach und eindeutig feststellbar ist. Ferner würden diese Feststellungen auch mit enormem Verwaltungsaufwand sowohl auf Seiten der Veranstalter eines Preisausschreibens als auch auf Seiten der Finanzverwaltung (im Zuge der Prüfung) einhergehen (vgl VfGH vom 12.12.2016, G 650/2015 ua).

Von einer exzessiven Besteuerung kann daher keine Rede sein. Durch die Bildung von eigenen Gewinnpools für Österreich wird die Abgabe auf lediglich 5% des Wertes der in Österreich verlostten Preise beschränkt. Da mit der Bildung von österreichischen Preisools kein wesentlicher Aufwand für den Veranstalter des Gewinnspiels (Preisausschreibens) verbunden ist, ist eine Verletzung des Rechts auf Dienstleistungsfreiheit nicht erkennbar.

Im Schlussantrag des Generalanwaltes Maciej Szpunar in der Rechtssache C-591/15 The Queen, auf Antrag von The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited gegen Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs Her Majesty's Treasury in den Randziffern 79 und 94 ausgeführt:

„Beschränkung?

79.

Nach Art. 56 AEUV sind Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Union für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, verboten.

80.

Bekanntermaßen verlangt Art. 56 AEUV nicht nur die Beseitigung jeder Diskriminierung des Dienstleistenden aufgrund seiner Staatsangehörigkeit oder des Umstands, dass er in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist als dem, in dem die Dienstleistung

erbracht werden soll, sondern auch die Aufhebung aller Beschränkungen – selbst wenn sie unterschiedslos für inländische Dienstleistende wie für solche aus anderen Mitgliedstaaten gelten –, sofern sie geeignet sind, die Tätigkeiten des Dienstleistenden, der in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist und dort rechtmäßig vergleichbare Dienstleistungen erbringt, zu unterbinden, zu behindern oder weniger attraktiv zu machen

81.

Bei dieser weiten Lesart von Art. 56 AEUV können die in Rede stehenden Maßnahmen die Ausübung des freien Dienstleistungsverkehrs zwischen Gibraltar und dem Vereinigten Königreich leicht weniger attraktiv machen. Da sie für die Wirtschaftsteilnehmer aus Gibraltar eine zusätzliche Belastung darstellen, könnte man geneigt sein, sie für eine Beschränkung im Sinne von Art. 56 AEUV zu halten.

82.

Das Problem mit diesem Ansatz ist bei nationalen Steuern, dass ihre bloße Auferlegung bereits zu einer Beschränkung führt. Die Erhebung jeglicher Steuer behindert nämlich wirtschaftliche Tätigkeit oder macht sie weniger attraktiv. Dies ist häufig genau der Punkt bei Steuern. Das ist der Grund, weshalb der Gerichtshof, wovon man inzwischen meiner Meinung nach mit Fug und Recht ausgehen kann, eine flexiblere Herangehensweise pflegt, wenn es um Steuern im Zusammenhang mit den Binnenmarktfreiheiten geht, insbesondere der Dienstleistungsfreiheit, der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit.

83.

Generalanwältin Kokott hat sich in dieser Hinsicht am deutlichsten geäußert und wiederholt und ausführlich in mehreren ihrer Schlussanträge für eine differenzierte Herangehensweise auf dem Gebiet der Steuern ausgesprochen. Ich werde an dieser Stelle manche ihrer Gedanken heranziehen, da ich glaube, dass sie der Argumentation des Gerichtshofs in den einschlägigen Rechtssachen zugrunde liegen.

84.

Wenn eine Steuer „auch in den Fällen ... [unionsrechtlich] ... anhand der Grundfreiheiten [überprüft werden könnte], in denen sie weder offen noch versteckt diskriminierend und somit für alle Unionsbürger gleich erhoben wird, würden auch die Entscheidung eines Mitgliedstaats zur Erhebung einer Steuer auf einen bestimmten Sachverhalt und jegliche Steuererhöhungen unionsrechtlich geprägt. Damit würde im Ergebnis die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten missachtet, die ihnen nach der geltenden Kompetenzordnung der Union verbleibt. Eine gänzlich diskriminierungsfrei erhobene Steuer kann somit grundsätzlich nicht zur Beschränkung einer Grundfreiheit führen“.

85.

Der Gerichtshof hat allerdings die Möglichkeit, dass eine Beschränkung im Sinne des Art. 56 AEUV vorliegt, für den Fall festgestellt, dass eine Steuer zu einem prohibitiven Satz

erhoben wird. Im vorliegenden Fall kann jedoch nicht behauptet werden, dass 15 % ein prohibitiver Satz ist.

86.

Demzufolge stellt die Fernglücksspielabgabe keine Beschränkung im Sinne von Art. 56 AEUV dar, sofern sie unterschiedslos für Wirtschaftsteilnehmer im Vereinigten Königreich und für solche außerhalb des Vereinigten Königreichs gilt und nicht diskriminierend ist. Den letztgenannten Punkt werde ich nachfolgend prüfen.

Doppelbesteuerung

87.

Die Frage der Doppelbesteuerung ist untrennbar mit der Frage einer Beschränkung im Sinne des Art. 56 AEUV verknüpft. Wie die Kommission in ihren Erklärungen zu Recht betont, liegt in einer Doppelbesteuerung keine Beschränkung. In Ermangelung einer Harmonisierung ist Doppelbesteuerung als solche nicht aufgrund der Grundfreiheiten verboten, sondern nur eine Folge des Grundsatzes, dass (Mitglied -)Staaten aus ihrer Steuerhoheit eine Besteuerungsbefugnis erwächst.

88.

In Bezug auf direkte Steuern ist es ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass Doppelbesteuerung nicht gegen die Grundfreiheiten verstößt.

Diskriminierung?

89.

Aber handelt es sich vorliegend um einen Fall von Diskriminierung zwischen Glücksspielanbietern im Vereinigten Königreich und solchen, die in Gibraltar ansässig sind? Bejahendenfalls läge nämlich ein Verstoß gegen Art. 56 AEUV vor, falls eine solche Diskriminierung nicht gerechtfertigt wäre.

90.

Ein Ziel von Art. 56 AEUV ist auch die Abschaffung von Diskriminierungen zwischen den Angehörigen der Mitgliedstaaten in Bezug auf die Dienstleistungsfreiheit. Er stellt somit eine besondere Ausprägung des den Verträgen zugrunde liegenden allgemeinen Diskriminierungsverbots dar.

91.

GBGA und die Regierung von Gibraltar machen geltend, dass die mit der neuen Steuerregelung auferlegten Abgaben (mittelbar) diskriminierend seien. Auch wenn diese Regelung unterschiedslos gelte, benachteilige sie Glücksspielanbieter außerhalb des Vereinigten Königreichs, einschließlich der in Gibraltar ansässigen, in besonderem Maß gegenüber Anbietern im Vereinigten Königreich, denn Anbieter in Gibraltar würden hinsichtlich ihrer Dienstleistungen an im Vereinigten Königreich ansässige Personen

doppelt besteuert, während dies bei Anbietern mit Sitz im Vereinigten Königreich, die Dienstleistungen an die gleichen Verbraucher erbrächten, nicht der Fall sei.

92.

Diesem Vorbringen kann ich mich nicht anschließen.

93.

Wie vom Vereinigten Königreich vorgebracht, werden mit der neuen Steuerregelung vielmehr inländische Glücksspielabgaben auferlegt, die ihrer Natur nach nicht diskriminierend sind. Auch wenn die neue Steuerregelung Dienstleistungserbringern Zusatzkosten verursacht, gilt sie doch für alle Anbieter von Glücksspieldienstleistungen, die auf dem Glücksspielmarkt des Vereinigten Königreichs wirtschaftlich tätig sind, in gleichem Maße, unabhängig davon, wo sie ansässig sind. Sie läuft deshalb als solche keine Gefahr, die Dienstleistungsfreiheit im Sinne des Art. 56 AEUV zu beschränken.

94.

Mir ist klar, dass der Grundsatz der Dienstleistungsfreiheit dann tatsächlich verletzt wäre, wenn sich die Auferlegung einer Abgabe auf grenzüberschreitende Sachverhalte stärker auswirken würde als auf rein innerstaatliche Sachverhalte. Das ist hier aber nicht der Fall.“

Auch im Lichte der vom von Generalanwalt Maciej Szpunar in der Rechtssache C-591/15 referierten Rechtsprechung des EuGH verletzt die beschwerdegegenständlich vorgeschriebene Glücksspielabgabe **nicht** EU-Recht.

Die Beschwerde war daher als unbegründet 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. Der gegenständliche Fall ist mit dem vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24. Jänner 2017, Ro 2015/16/0035 behandelten Fall vergleichbar. Das Bundesfinanzgericht hat sich an dieses Erkenntnis gehalten. Eine ordentliche Revision ist daher unzulässig.

Feldkirch, am 25. Jänner 2018

