

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache ****Bf.+ADRESSE**** vertreten durch PwC Pricewaterhouse Coopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Erdbergstrasse 200, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 29.11.2011 gegen die Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO vom 19.9.2011 für die Monate Jänner 2011, Februar 2011 und März 2011 des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, alle zur StNr. ****x1****, betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG (Elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals ohne Konzession gemäß § 14 GSpG) zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide gemäß § 201 BAO bleiben aufrecht.

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

Entscheidungsgründe

1. Ist bei einem Inlandssachverhalt die Besteuerung von Ausspielungen über nicht bewilligte Eingabeterminals, die sich mit einem konzessionierten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland über Internet verbinden, mit Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG verfassungs- und unionsrechtswidrig? (vgl BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012)
2. Erfolgt die Teilnahme an der Ausspielung an dem geografischen Ort, von dem der Spielteilnehmer daran tatsächlich physisch teilnimmt, dh vom nicht bewilligten Eingabeterminal? (vgl BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012).

Bemerkt wird, dass die Verfahren des Beschwerdeführers (Bf.) vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen sind. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu

erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....

„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“

I. Verfahren

II. Rechtliche Beurteilung

1. Glücksspielgesetzliche Bestimmungen

2. Sachverhalt

3. Der Einwand der Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgabe wegen Besteuerung von Ausspielungen über Eingabeterminals, die sich mit einem in der Steiermark konzessionierten Glücksspielautomaten verbinden in Gegenüberstellung zur jüngsten Judikatur der Höchstgerichte in Bezug auf das Glücksspielmonopol

3.1. Ausgangssituation

3.2. Die Vorgaben des EuGH – allgemein

3.3. Ordnungspolitischer Teil des Glücksspielgesetzes: der Standort des österreichischen Glücksspielmonopols im Unionsrecht

3.3.1. Literatur

3.3.2. VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022

3.3.3. Beschluss des OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua.

3.4. Abgabenrechtlicher Teil des Glücksspielgesetzes – Glücksspielabgaben

3.4.1. Ausspielungen für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals

3.4.2. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Glücksspielabgaben

3.4.3. Präjudizialität infolge der mittelbaren Durchgriffsmöglichkeit der § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG, § 57 Abs. 4 GSpG und § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG

3.5. Das österreichische Glücksspielmonopol/Konzessionssystem aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern

3.5.1. Die Glücksspielabgaben knüpfen an ordnungspolitische Definitionen an, ohne dadurch den Charakter von Rechtsverkehrsteuern zu verlieren

3.5.2. Verhältnis der Konzessions- und Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben zu den Rechtsverkehrsteuern

3.5.3. Konzessions- und Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben ohne § 3 GSpG

4. Ort der Teilnahme an der Ausspielung

5. Enthält die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG eine Steuerbefreiung?

6. Zusammenfassung

7. Schlussfolgerungen

8. Zulässigkeit der Revision

I. Verfahren

Der Bf. ist in Österreich ansässig und im Bereich der Spielautomatenaufstellung tätig. Er bot im Zeitraum Jänner 2011 bis März 2011 Glücksspiele im Internet über Terminals, die den Spielteilnehmern zugänglich waren, an. Der Bf. hat weder eine Konzession gemäß § 14 GSpG („Lotterienkonzession“) noch für die Terminals eine landesrechtliche Bewilligung gemäß § 5 GSpG („Glücksspielautomatenbewilligung“). Am 10. August 2011 wurden für den Bf. Anmeldungen betreffend Glücksspielabgabe für die Monate Februar und März 2011 mit dem Formular GSp 50-EDV persönlich übergeben. Angegeben wurde für Februar 2011 eine Bemessungsgrundlage von 6.321,67 Euro und Glücksspielabgabe von 1.896,50 Euro für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten ohne Bewilligung nach § 5 GSpG gemäß § 57 Abs. 3 GSpG. Für März 2011 wurde eine Bemessungsgrundlage von 5.107,49 Euro und darauf entfallende Glücksspielabgabe von 1.532,25 Euro angegeben. Im Begleitschreiben zu diesen Anmeldungen wurde der Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgabe gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO gestellt.

Anlässlich der Nachschau gemäß § 146 BAO wurde laut Niederschrift vom 14.9.2011 folgendes festgestellt: Die Geräte – es dürfte sich um die Geräte an den in der excelliste bezeichneten Aufstellorten Tankstelle (****ORT_1****), ****ORT_2****), ****ORT_3**** und ****ORT_4**** handeln - werden gegen ein fixes Monatsentgelt von der ****UNTERNEHMUNG**** gemietet, die dieser wiederum von der Firma ****UNTERNEHMUNG_A**** gemietet hat. Bei diesen Geräten sei der Bf. Veranstalter und Abgabenschuldner. Aus der Sicht des Bf. seien die „dezentralen Eingabeterminals“, die sich mit Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland verbinden, steuerbefreit, doch diese vom Spieler tatsächlich physisch bespielten Geräte besäßen keine landesrechtliche Bewilligung.

Das Finanzamt erließ am **19. September 2011 drei Bescheide gemäß § 201 Abs. 2 Z 1 BAO** und setzte die Glücksspielabgabe für Jänner 2011 gemäß § 57 Abs. 3 GSpG mit 1.881,02, für Februar mit 1.477,10 Euro und für März 2011 mit 177,50 Euro fest und verwies hinsichtlich der Begründung auf Niederschrift zu Schlussbesprechung als integrativem Bestandteil der Bescheide.

Fristgerecht wurde gegen diese drei Bescheide **Berufung/Beschwerde** erhoben. Eingewendet wurde, dass es sich bei den Glücksspielapparaten um Terminals zu einem Glücksspielapparat in der Steiermark handle, weswegen auch keine Glücksspielabgabe anfalle. Der Terminal sei ein Gerät, welches die Begriffsbestimmung Glücksspielautomat iSd § 2 Abs. 3 GSpG nicht erfülle, eine landesrechtliche Bewilligung

sei nicht erforderlich. Es liege auch keine elektronische Lotterie iSd § 12a GSpG vor, da das Gesetz als konstitutives Tatbestandselement die Zentralseitigkeit vorsehe, die aber im gegenständlichen Fall nicht gegeben sei. Das Gerät verbinde sich über verschiedene Router mit einem in diesem Moment nicht gerade anderwärtig bespielten Glücksspielautomaten iSd§ 2 Abs. 3 GSpG. Dadurch und aufgrund der fehlenden Vernetzung der Glücksspielgeräte lasse sich der Begriff „zentralseitig“ nicht herstellen. Es sei ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Ausspielung auf keinem „Game-Server“, sondern auf einem landesrechtlich genehmigten Glücksspielautomaten in der Steiermark stattfinde. Nach dem Erkenntnis des VwGH 19.7.2011, 2011/02/0127 sei für einen Eingabeterminal, welcher die Begriffsbestimmung „Glücksspielautomat“ iSd § 2 Abs. 3 GSpG nicht erfülle, eine landesrechtliche Genehmigung nicht erforderlich. Aus diesem Grund liege auch keine elektronische Lotterie iSd § 12a GSpG vor. Jeder dieser Glücksspielautomaten iSd § 2 Abs. 3 GSpG verfüge über eine entsprechende steirische Bewilligung, für welche die in der Steiermark vorgeschriebenen Landes- und Gemeindeabgaben bis zum Ablauf der Übergangsfrist gemäß § 60 Abs. 25 GSpG ordnungsgemäß entrichtet würden. Einerseits bestünde kein Eingriff in das Glücksspielmonopol, andererseits scheide eine Erhebung von Glücksspielabgaben aus. Beantragt wurde mündliche Verhandlung vor dem Senat.

Im **Vorlagebericht** beantragte das Finanzamt, die Berufung als unbegründet abzuweisen. Aus der Begründung des Bescheides sei ersichtlich, dass eigentlich Glücksspielabgaben auf Video Lotterie Terminals vorgeschrieben worden seien. Die gesetzliche Bestimmung sei richtig angeführt worden, doch im Textteil sei „Ausspielungen mit Glücksspielautomaten ohne Bewilligung nach § 5 GSpG“ statt Elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs.3 GSpG irrtümlich angeführt worden.

Der Bf. übermittelte mit Schriftsatz vom 26.September 2012 noch eine **Berufungs/Beschwerdeergänzung:**

i. Glücksspielautomat oder Zentralseitigkeit: Ausdrücklich werde festgehalten, dass keine Vernetzungen der Glücksspielautomaten in der Steiermark mit gleichartigen Apparaten erfolgen. Es handle sich lediglich um Terminals und um keine „gleichartigen Apparate“, da der Unterschied darin liege, dass auf einem konzessionierten Glücksspielgerät die Entscheidung über Gewinn und Verlust falle, während der Terminal nur die Funktion einer Fernbedienung habe und eben keine Entscheidung im Gerät selbst erfolgen könne.

ii. Ort der Teilnahme: Für die Frage, ob es sich um eine verbotene oder erlaubte Ausspielung iSd § 2 Abs. 4 GSpG handle, sei sowohl nach der systematischen als auch nach der historischen Interpretation des GSpG sowie nach ständiger Rechtsprechung alleine entscheidend, wo die Ausspielung stattfinde, die wiederum dort stattfinde, wo die Entscheidung über Gewinn und Verlust falle. Demgegenüber können Handlungen, wie die Teilnahme an der Ausspielung, die Entgegennahme von Einsätzen, die Bereithaltung von Einrichtungen etc. gerade beim Einsatz von elektronischen Medien an unterschiedlichen

Orten, auch unterschiedlich von der Ausspielung erfolgen. Deswegen handle es sich keineswegs um eine verbotene Ausspielung. Es komme zu keiner Auslagerung des Spiels, sondern umgekehrt fänden Handlungen, die im Zusammenhang mit dem Spiel stünden, an einem anderen Ort statt.

Daher könnten Terminals, mittels deren an landesrechtlich bewilligten und daher erlaubten Ausspielungen teilgenommen werde, eine erlaubte Ausspielung nicht zu einer verbotenen Ausspielung iSd § 2 Abs. 4 GSpG werden lassen, nur weil sich der Teilnehmer in einem anderen Bundesland aufhalte und via Eingabeterminal mittels elektronischem Medium mit dem Glücksspielautomat in der Steiermark kommuniziere und das Spielergebnis mittels dieses Mediums übertragen werde, insbesondere, da diese Art der Kommunikation durch keinerlei gesetzliche Regelung verboten sei.

iii. Das Glücksspielmonopol sei verfassungswidrig und darüber hinaus auf seine Unionsrechtskonformität zu untersuchen: Es liege eine steuerliche Ungleichbehandlung und unionsrechtswidrige Besteuerung von Nichtkonzessionären vor, da Glücksspielanbieter mit einer österreichischen Konzession gemäß § 14 GSpG einer Abgabenbelastung von höchstens 25% unterlägen, während Anbieter ohne österreichische Konzession einer Abgabenbelastung von jedenfalls 30% zuzüglich möglicher Landeslustbarkeitsabgaben unterlägen.

iv. Inländerdiskriminierung: Eine Ungleichbehandlung österreichischer Wirtschaftsteilnehmer in Bezug auf das Unionsrecht sei sachlich nicht gerechtfertigt. Der Bf. sei österreichischer Staatsbürger mit Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt in Österreich. Es sei ihm dennoch möglich, sich gegenüber Österreich auf die Grundfreiheiten des Unionsrechtes zu berufen. Das Unionsrecht stehe nicht entgegen, dass aufgrund nationaler verfassungsrechtlicher Bestimmungen (Diskriminierungsverbot, Gleichheitssatz, Willkürverbot) zur Beseitigung der sogenannten Inländerdiskriminierung vorgeschrieben werde, dass einem inländischen Staatsangehörigen die gleichen Rechte zustünden, die einem Staatsangehörigen eines anderen Mitgliedstaates in der gleichen Lage kraft Unionsrechtes zustünden. Würde ein Wirtschaftsteilnehmer aus einem anderen Mitgliedstaat die vom Bf. ausgeübte Tätigkeit – der Betrieb von Eingabeterminals, durch die auf elektronischem Weg ein Zugang zu dem Spielangebot von landesrechtlich genehmigten Glücksspielautomaten, die gemäß den steirischen landesrechtlichen Vorschriften zugelassen sind, ermöglicht wird – praktizieren, so wäre dies von der Niederlassungsfreiheit bzw. der Dienstleistungsfreiheit erfasst. In Anlehnung an die Judikatur des EuGH sei dabei für den Bf. eher von der mittelbaren Anwendbarkeit der Dienstleistungsfreiheit auszugehen.

Mit **Ergänzungsanbringen vom 30. August 2016** zog der Bf. die Anträge auf mündliche Verhandlung vor dem Senat zurück und ersuchte, hinsichtlich der bevorstehenden Judikatur zur Inländerdiskriminierung in Zusammenhang mit dem Glücksspielmonopol in der Herbstsession des VfGH um ehestmögliche Entscheidung durch das BFG.

Der Bf. führte aus wie bisher, dass das Glücksspielgesetz in § 57 Abs. 3 und Abs. 4 GSpG hinsichtlich der Besteuerung von Glücksspiel zwischen konzessionierten und nicht-konzessionierten Glücksspielanbietern und deren Vermittlern beim Anbieten von elektronischen Lotterien mittels Video-Lotterie-Terminals differenziere. Diese Differenzierung sei unsystematisch und inkohärent und stelle auf Grundlage der unionsrechtlichen Vorgaben sowie der Rechtsprechung des EuGH (insbesondere der unionsrechtswidrigen Vergabe der Lotterienkonzession und der Inkohärenz des Glücksspielmonopols) eine Diskriminierung dar und verstöße daher gegen die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit. Dem lägen weder Rechtfertigungsgründe des Allgemeininteresses zu Grunde, noch sei diese Differenzierung als verhältnismäßig und kohärent einzustufen. Die Überprüfung des Glücksspielmonopols hinsichtlich der vom EuGH entwickelten Kriterien sei weder vom Bundesfinanzgericht, noch vom Verwaltungsgerichtshof durchgeführt worden. Die Bf. listete diese auf den Seiten 55-56 ihres Ergänzungsanbringens auf.

Aufgrund des Verstoßes gegen verfassungs- und europarechtliche Grundsätze gäbe es keine Befugnis Glücksspielabgaben auf Grundlage des § 57 Abs. 3 GSpG für Nichtkonzessionäre einzuheben, die höher seien als jene, denen ein Konzessionär nach §§ 5, 14, 21 oder 22 GSpG unterliege. Daher werde die Aufhebung der gegenständlichen Bescheide beantragt.

Dazu legte der Bf. ein Schreiben zur Glücksspielsucht der Autorin *MMag. Małgorzata Zankl*, Überblick –Spielsuchtprävention in Österreich vier Jahre nach Inkrafttreten des GSpG 2010, 12. Januar 2015, bei.

II. Rechtliche Beurteilung

1. Glücksspielgesetzliche Bestimmungen

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

§ 2. (1) 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).

3) Eine Ausspielung mit Glücksspielautomaten liegt vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, durch Verordnung bau- und spieltechnische Merkmale von Glücksspielautomaten näher zu regeln sowie Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten festzulegen. Glücksspielautomaten gemäß § 5 sind verpflichtend an die Bundesrechenzentrum GmbH elektronisch anzubinden.

§ 3. Das Recht zur Durchführung von Glücksspielen ist, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt wird, dem Bund vorbehalten (Glücksspielmonopol).

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

(2) Wird der Zugang zu elektronischen Lotterien über zentralseitig vernetzte Terminals (Video Lotterie Terminals – VLT) an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten angeboten, sind in diesen VLT-Outlets mindestens 10 und höchstens 50 Video Lotterie Terminals zu betreiben. Für die Eröffnung von VLT-Outlets an neuen Standorten ist eine Standortbewilligung des Bundesministers für Finanzen erforderlich. Im Bewilligungsantrag hat der Konzessionär die folgenden Angebotsbeschränkungen nachzuweisen:....

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

(4) Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, durch Verordnung bau- und spieltechnische Merkmale von Video Lotterie Terminals näher zu regeln sowie Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten festzulegen. Video Lotterie Terminals sind verpflichtend an die Bundesrechenzentrum GmbH elektronisch anzubinden.

§ 14. (1) Der Bundesminister für Finanzen kann das Recht zur Durchführung der Ausspielungen nach den §§ 6 bis 12b durch Erteilung einer Konzession übertragen.

§ 21. (1) Der Bundesminister für Finanzen kann das Recht zum Betrieb einer Spielbank durch Konzession übertragen.

§ 57. (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.

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

1. Zum 1. Jänner 2011 bestehende VLT-Outlets oder VLT-Outlets, die bis 31. Dezember 2010 vom Bundesminister für Finanzen bescheidmäßig genehmigt sind, müssen spätestens mit 31. Dezember 2014 den Vorschriften des § 12a in der Fassung dieses Bundesgesetzes entsprechen. Dies gilt nicht für § 12a Abs. 2 dritter Satz für zum 1. Jänner 2010 bereits bestehende VLT-Outlets.
2. Glücksspielautomaten, die aufgrund landesgesetzlicher Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz zugelassen worden sind, dürfen längstens bis zum Ablauf des 31. Dezember 2014 betrieben werden (Übergangszeit). Wenn in einem Bundesland die nach § 5 Abs. 1 höchstzulässige Anzahl an Glücksspielautomaten zum 31. Dezember 2009 um mehr als das Doppelte überschritten worden ist, dürfen in diesem Bundesland Glücksspielautomaten, die aufgrund landesgesetzlicher Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz zugelassen worden sind, längstens bis zum Ablauf des 31. Dezember 2015 betrieben und bis dahin an bereits bestehenden Standorten und im bestehenden Ausmaß auch verlängert werden.

Aufgrund der § 2 Abs. 3, § 5 und § 59 Abs. 3 GSpG, sowie aufgrund des § 131 BAO erging die Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die technischen Merkmale von Glücksspielautomaten und Video Lotterie Systemen, deren Anbindung an ein Datenrechenzentrum sowie über die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten (**Automatenglücksspielverordnung**) BGBl. II 2012/69 idF BGBl. II 2013/234 ab 1.8.2013.

2. Sachverhalt

Es liegt kein grenzüberschreitender Sachverhalt vor: Bei dem Bf. geht es um Geräte ohne Bewilligung, die hauptsächlich in Niederösterreich aufgestellt wurden, vom Spieler direkt bespielbar waren und sich mit bewilligten Geräten in der Steiermark verbanden. Zur Funktionsweise wurde ein Gutachten des Herrn ****SACHVERSTÄNDIGER_A**** vom 25.3.2011 vorgelegt. Ein Gutachten des Herrn ****SACHVERSTÄNDIGER_A**** war schon Thema und wurde dazu ein Zeuge vernommen in den bereits entschiedenen Fällen BFG 21.11.2014, RS/7100012/2012 und BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012, abrufbar unter findok.bmf.gv.at.

Das Gutachten des Herrn ****SACHVERSTÄNDIGER_A****, MBA (IT-Consultant und allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Informationstechnologie) über Aufbau des „DET-Systems“ und die in BFG 2.2.2015,

RV/7103459/2012 enthaltene Zeugenaussage zu den dezentralen Eingabeterminals werden auszugsweise wiedergegeben:

Diese Geräte gehören nach dem von der Bf. vorgelegten Gutachten zu dem DET-System („Dezentrale Eingabe Terminal“), welches aus einem Eingabeterminal als eine Art Fernbedienung und mehreren Spielautomaten und Routern, die die Spielautomaten mit den Eingabeterminals verbinden, besteht. Die Eingabeterminals sind interaktive Videoterminals, die ausschließlich als Ein- und Ausgabegeräte für den Spielteilnehmer fungieren. Der Spielterminal verbindet sich über den Router mit einem „freien Spielautomaten“. Das Spiel wird dann über diesen Spielautomaten gespielt, der auch die Entscheidung über das Spielergebnis trifft. Das heißt, die Entscheidung über das Spielergebnis erfolgt nicht in einem zentralen Rechner, sondern in einem sich im Netzwerk befindlichen „klassischen“ Spielautomaten. (Gutachten zu dem DET-System, siehe BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012).

Eine gewisse Anzahl von diesen Spielautomaten, auf welchen die Spielergebnisse generiert wurden, wurde in der Steiermark betrieben. Die Spielergebnisse in diesen Glücksspielautomaten sind in Datenbanken abgelagert und können abgerufen werden. (Zeugenaussage, siehe BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012). Die Spielergebnisse werden auf diesen Glücksspielautomaten in der Steiermark verarbeitet. Das Spielergebnis wird dann vom Spielautomaten auf den Eingabeterminal übertragen und angezeigt. (Gutachten zu dem DET-System; ******SACHVERSTÄNDIGER_B******, Gutachten über die Client/Server/AWP Funktionsweise der Mainvision Geräte vom 5.10.2010). Man kann mit jedem internetauglichen Gerät auf diese Spielergebnisse zugreifen. Eingabeterminals können zB Smartphones, Tablets, Spielkonsolen uä., jedes internetaugliche Gerät unter bestimmten Voraussetzungen sein. Mehrere Eingabeterminals können auf die Geldspielautomaten gleichzeitig zugreifen, da 200 Millisekunden Zugriffszeit besteht und in diesem Zeitabschnitt ein anderer Eingabeterminal nicht zugreifen kann. Das Spiel wird nur am Eingabegerät visualisiert und angezeigt. Hat zum Beispiel eine Walze 15 Bilder, kommt aus dem Internet das Spielergebnis, das jeweils einem Symbol zugeordnet wird. Das Spielergebnis – das ist zB eine Zahlenreihe – wird in Form von Symbolen am Endgerät angezeigt. (Zeugenaussage, siehe BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012).

Z.B. kann durch Antippen des entsprechenden Logos am Touch-Screen-Bildschirm oder Tastenbedienung das gewählte Glücksspiel zur Durchführung aufgerufen werden. Der Spielteilnehmer kann nur einen Einsatz und den dazugehörenden Gewinnplan auswählen und die Start-Taste bestätigen. Bei dem dadurch ausgelösten Walzen- oder Kartenspiel werden für die Dauer einer Sekunde die am Bildschirm dargestellten Symbole ausgetauscht oder ihre Lage verändert. Bei den Zahlenratespielen werden Zahlen eingeblendet, die mit den vom Spieler durch Antippen der entsprechenden Bildschirmfelder zuvor ausgewählten Zahlen übereinstimmen konnten oder nicht, wodurch ein Gewinn oder Verlust des Einsatzes feststand. (Gutachten zu dem DET-System). Ist der Eingabeterminal ein Handy, muss dieses dafür autorisiert sein, dann wird die

entsprechende Software auf dem Handy installiert, womit es auf das Spielergebnis zugreifen kann. (Zeugenaussage, siehe BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012).

Die Spiele können an den Geräten nur nach Eingabe von Geld durchgeführt werden. Die möglichen Einsätze betragen zwischen 0,25 Euro und 9,50 Euro pro Einzelspiel. Für jedes Spiel wird ein Mindesteinsatz bedungen, der durch Tastenbetätigung gesteigert werden kann. Im jeweiligen Gewinnplan werden die mit dem gesteigerten Einsatz gestiegenen Gewinne in Verbindung mit bestimmten Symbolkombinationen in Aussicht gestellt. Mit jeder Spielauslösung durch Betätigung der Start-Taste wird der gewählte Einsatz vom Spielguthaben abgezogen.“

Der Bf. besitzt keine Konzession gemäß § 14 GSpG („Lotterienkonzeßion“).

Die vom Bf. gemieteten Eingabeterminals haben keine landesrechtliche Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 GSpG idF vor und nach der Novelle 2008.

3. Der Einwand der Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgabe wegen Besteuerung von Ausspielungen über Eingabeterminals, die sich mit einem in der Steiermark konzessionierten Glücksspielautomaten verbinden in Gegenüberstellung zur jüngsten Judikatur der Höchstgerichte in Bezug auf das Glücksspielmonopol

3.1. Ausgangssituation

Der Bf. wendet gegen die Festsetzungen gemäß § 201 BAO der Glücksspielabgabe ein, es verstößt nicht gegen das Glücksspielmonopol, dass der Bf. den Spielteilnehmern Spiele über Terminals, die sich mit Spielautomaten in welchen das Spielergebnis getroffen wird, verbinden, anbietet. Zudem sei das Glücksspielmonopol verfassungs- und unionsrechtswidrig, da es innerstaatlich gegen den Gleichheitsgrundsatz und die Freiheit der Erwerbstätigkeit und unionsbezogen gegen die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit verstößt. Aus der Unionsrechtswidrigkeit folge, dass nicht nur strafrechtliche Sanktionen wegen Fehlens einer Konzession nicht verhängt werden dürfen, sondern auch nicht Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG für Nicht-Konzessionäre iSd §§ 5, 14, 21 und 22 GSpG eingehoben werden dürfe, die höher sei als jene, der ein Konzessionär iSd §§ 5, 14, 21 und 22 GSpG unterliege. Obwohl der Bf. Inländer sei, sei das Unionsrecht unmittelbar anwendbar.

Der vorliegende Sachverhalt unterscheidet sich damit von jenen, die den Erkenntnissen BFG 21.11.2014, RS/7100012/2012 und BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 zugrundelagen, da dort die Bf. in einem anderen Mitgliedstaat der Union ansässig war, im vorliegenden Fall aber der Bf. Inländer ist.

Die Entscheidungen des Obersten Gerichtshofes Beschluss OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16 und des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 ergingen mit unterschiedlichen Positionen und sind nach dem Ergänzungsanbringen vom 30. August 2016 des Bf. in Gesamtbeurteilung der gegenständlichen Beschwerdesache miteinzubeziehen.

Durch die GSpG –Nov 2008 und 2010 und durch Art.80 Budgetbegleitgesetz 2011 u.a. sowie durch einige kleinere Novellen wurde das Glücksspielgesetz um einige Neuregelungen (z.B. Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten, Pokersalonkonzession) und Konkretisierungen insbesondere hinsichtlich Begriffsbestimmungen und unionsrechtlicher Vorgaben ergänzt. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 11).

Das Glücksspielrecht ist von einem Nebeneinander verschiedener rechtlicher Normen und Zielsetzungen geprägt. Zentrale Norm des Glücksspielrechtes ist zwar das Monopol, viele Glücksspielrechtliche Bestimmungen reichen in andere Rechtsdisziplinen wie z.B. Verwaltungsstrafrecht, gerichtliches Strafrecht (§ 168 StGB), Zivilrecht (§§ 1267ff ABGB), Steuerrecht (Glücksspielabgaben) und verwaltungsrechtliche Vorschriften des Bundes und der Länder. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 12; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989² , 24).

Gemäß § 3 GSpG ist das Recht zur Durchführung der im § 1 Abs. 1 GSpG umschriebenen Glücksspiele, soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, dem Bund vorbehalten (Glücksspielmonopol). Zur Gewährleistung des ordnungspolitischen Anliegens des Glücksspielmonopols werden zahlreiche Anordnungen getroffen, die den Schutz der Spieler sichern sollen, z.B. Maßnahmen gegen Spielsucht, Schutz der Spielteilnehmer vor unseriösen Praktiken von Spiel- und Wettveranstaltern, sowie Erfüllung der Bestimmungen der europäischen Geldwäscherichtlinie. Um die Einhaltung der Bestimmungen des Glücksspielgesetzes zu gewährleisten und somit das Glücksspielmonopol des Bundes wirkungsvoll abzusichern, sieht das Gesetz in den §§ 52 ff GSpG einen umfangreichen Katalog an Straf- und Sicherungsmaßnahmen vor. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 16; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG² 23, 32).

Der Bund kann innerhalb eines gewissen Rahmens das ihm gemäß § 3 GSpG zustehende Recht zur Durchführung von Glücksspielen durch Erteilung von Konzessionen oder Bewilligungen an andere Personen übertragen (*Kohl* , Das österreichische Glücksspielmonopol, 53; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989² § 3 Rz 6). Das Monopolrecht des Bundes verbleibt als Aufsichtsrecht und als Recht, Abgaben einzuheben (*Kohl*, Glücksspielmonopol 223). Der Bund kann gemäß § 14 GSpG eine Konzession zur Durchführung bestimmter Lotterien übertragen, über die auch das Onlineglücksspiel und Video-Lotterie-Terminals betrieben werden. Der Lotterienkonzessionär hat gemäß § 17 GSpG eine Konzessionsabgabe zu entrichten. Der Bund kann gemäß § 21 GSpG Konzessionen zum Betrieb von Spielbanken (Spielbankkonzessionen) übertragen. Die Konzession bezieht sich nur auf „physische“ und nicht auf „virtuelle“ Spielbanken, d.h., in einer Spielbank dürfen Glücksspiele primär im Lebendspiel angeboten werden. (*Segalla*, Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts² (2007) 262; *Buchta*, Glücksspiel in Österreich und Europarecht, 2010, 3; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol,

55-58; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989² 30). Der Spielbankkonzessionär hat gemäß § 28 GSpG eine Spielbankabgabe zu entrichten. (VwGH 17.9.2001, 2001/17/0071).

Die Monopolbestimmungen des § 3 GSpG sagen jedoch nichts über die Rechtsverkehrsteuern auf den Abschluss von Glücksverträgen und anderer Abgaben auf Glücksspiele aus. (VwGH 21.10.1994, 92/17/0179, VwGH 16.12.1994, 92/17/0208; o.A., Glücksspielgesetz⁸, 32).

Das Glücksspielgesetz ist kein Steuergesetz wie z.B. das Einkommensteuer- oder Umsatzsteuergesetz, sehr wohl enthält es steuerrechtliche Regelungen, (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989², 24). Es regelt drei Abgaben, die Konzessionsabgabe gem § 17 GSpG für die Lotterienkonzession, die Spielbankabgabe gem § 28 GSpG für den Betrieb von Spielbanken und die Glücksspielabgabe gem §§ 57-59 GSpG als allgemeine Abgabe auf Glücksspiele. Im Konkreten geht es hier um die Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 -59 GSpG. In § 57 GSpG ist der Steuergegenstand, die Bemessungsgrundlagen, die Steuersätze und Befreiungen geregelt. § 58 GSpG führt die von der Glücksspielabgabe begünstigten Vorgänge an. (Beschlüsse VwGH 25.11.2015, A 2015/0011 (Ro 2015/16/0035); VwGH 28.1.2016, Ro 2015/16/0038, 39 (A 2016/0002, 0003)). § 59 GSpG legt die Entstehung der Steuerschuld, den Steuerschuldner, die Entrichtung der Glücksspielabgaben fest, sowie besondere Bewertungsvorschriften samt einem Verweis auf das Bewertungsgesetz 1955. Insgesamt handelt es sich um ein vollständiges Steuergesetz: Steuergegenstand (samt Befreiungen als Aushöhlung des Steuergegenstandes), Bewertungsvorschriften, Bemessungsgrundlage, Steuersatz, Entstehen der Steuerschuld, Steuerschuldner und Entrichtung.

Das Glücksspielmonopol bzw. die Übertragung des Rechts zur Durchführung von Glücksspielen durch Konzessionen nimmt im Glücksspielgesetz zwar einen breiten Raum ein, ist aber nur eine unter mehreren Regelungsmaterien (Ordnungspolitischer Teil – Abgabenrechtlicher Teil; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; vgl. *Lehner*, Die Anwendung von Befehls- und Zwangsgewalt im Glücksspielrecht. Auswirkungen der Änderungen auf die Verwaltungspraxis, SWK 25/2015, 1088), die untereinander nicht untrennbar verknüpft sind. Eine Folge der unterschiedlichen Regelungsmaterien sind unterschiedliche Zuständigkeiten (Verwaltungsbehörden, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, ordentliche Gerichtsbarkeit und Verwaltungsgerichte).

Gemäß § 50 GSpG sind für Strafverfahren und Betriebsschließungen nach dem Glücksspielgesetz die Bezirksverwaltungsbehörden bzw. die Landespolizeidirektionen zuständig. Gegen diese Entscheidungen kann Beschwerde an ein Landesverwaltungsgericht gestellt werden. Für privatrechtliche Angelegenheiten zwischen Spielteilnehmer und Konzessionär ist die ordentliche Gerichtsbarkeit zuständig (z.B. § 25 Abs. 3 GSpG oder UWG; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 § 25 Rz 27 *Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³

§ 1270-1272 Rz 124). Gemäß § 56b GSpG kann gegen Bescheide des BMfF in Angelegenheiten des Vollzuges des GSpG Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht erhoben werden. Im Verfahren nach den §§ 14, 21 und 22 GSpG hat die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts durch einen Senat zu erfolgen.

Für die Erhebung der Spielbankabgabe, Konzessionsabgabe und Glücksspielabgaben gilt § 19 AVOG (Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel). Die Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes ergibt sich aus § 1 BFGG, ihm obliegen Entscheidungen über Beschwerden in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben, wie hier der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG. Da im gegenständlichen Fall Beschwerden gegen Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 BAO erhoben wurden, ist das Bundesfinanzgericht zuständig. Dass das nationale Gericht eine Gesamtwürdigung der Umstände vorzunehmen hat, unter denen eine restriktive Regelung erlassen worden ist und durchgeführt wird, kann nur so verstanden werden, dass der EuGH damit die oder das jeweils zuständige nationale Gericht bzw. das zuständige Höchstgericht meinte. (EuGH 30.4.2014, C-390/12, Rs *Pfleger* Rn 50, Rn 52; vgl. OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t, Punkt VII.3.). Einer Befassung des EuGH im Hinblick auf dessen umfangreiche einschlägige Rechtsprechung bedarf es nicht (OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t, Punkt VIII.). Daher ist hier aus abgabenrechtlicher Sicht zu untersuchen, inwieweit das in § 3 GSpG normierte Glücksspielmonopol für die Glücksspielabgaben „präjudiziert“ ist.

3.2. Die Vorgaben des EuGH - allgemein

Der Glücksspielsektor ist in der Europäischen Union weitestgehend ungeregelt. Sekundärrechtlich wäre die Dienstleistungsrichtlinie zu nennen, die gemäß Art. 2 Abs. 2 lit. h „Glücksspiele, die einen geldwerten Einsatz verlangen, einschließlich Lotterien, Glücksspiele in Spielkasinos und Wetten“ ausdrücklich von ihrem Anwendungsbereich ausnimmt. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 173). Die glücksspielrechtlichen Regelungen sind, einen grenzüberschreitenden Sachverhalt vorausgesetzt, auf ihre Vereinbarkeit mit dem Primärrecht zu überprüfen. Da im AEUV für Dienstleistungsmonopole, und als solche qualifizierte der EuGH nationale Glücksspiel- und Wettmonopole, keine Umformungspflicht vorgesehen ist, bestehen gegen die Errichtung von Glücksspielmonopolen keine grundsätzlichen Bedenken, solange diese den sonstigen Anforderungen des Primärrechtes entsprechen. Dabei sind die Grundrechte beachtlich, anhand jener der EuGH bereits zahlreiche nationale Glücksspielmonopole untersucht hat, und zwar anhand der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 AEUV und anhand des freien Dienstleistungsverkehrs gemäß § 56 AEUV. (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich*, GSpG 1989² § 3 Rz 21; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 174).

Die Dienstleistungsfreiheit verbietet Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Europäischen Union und gewährt im Wesentlichen das Recht, aktiv, passiv oder personenunabhängig grenzüberschreitende Dienstleistungen zu erbringen. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 174, FN 694). Die Niederlassungsfreiheit

beinhaltet das Verbot der Beschränkung der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates der EU in einem anderen Mitgliedstaat sowie das Verbot, die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften zu beschränken. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 174, FN 693).

Die erste einschlägige Entscheidung erging im Jahr 1994 zum britischen Lotteriemonopol (EuGH 24.3.1994, C-275/92, Rs *Schindler*). Laut EuGH handelt es sich bei den Tätigkeiten im Glücksspielbereich um Dienstleistungen mit wirtschaftlichem Charakter, auf die die Bestimmungen des AEUV Anwendung finden, womit nationale Vorschriften, die Wirtschaftsteilnehmer aus anderen Mitgliedstaaten daran hindern, Lotterien durchzuführen, Glücksspielautomaten oder Spielbanken zu betreiben, (Sport-) Wetten zu sammeln, anzunehmen, zu bestellen oder zu übertragen, Glücksspiele über das Internet anzubieten sowie Werbung dafür zu machen, eine Beschränkung der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit darstellen. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 176). Die Einrichtung staatlicher Monopole ist eine Maßnahme, die den in Art. 56 AEUV verbürgten freien Dienstleistungsverkehr und die in Art. 49 AEUV verbürgte Niederlassungsfreiheit beschränkt. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 Rn 58; OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16, Punkt 2.1.1.). Derartige Beschränkungen seien zunächst nur aufgrund geschriebener Rechtsfertigungsgründe zulässig, die vom EuGH eng ausgelegt und nur bei einer tatsächlichen und hinreichend schweren Gefährdung, wie z.B. aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, herangezogen werden. (EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli*; Rn 60; Rs *Liga Portuguesa*, Rn 55; EuGH 3.6.2010, C-203/08, Rs *Sporting Exchange* Rn 25). Vom EuGH wurden Verbraucherschutz, Betrugsvorbeugung, Vermeidung von Anreizen für die Bürger zu überhöhten Ausgaben für das Spielen und die Verhütung von Störungen der sozialen Ordnung als Ziele, die geeignet sind, Beschränkungen des Glücksspielgewerbes zu rechtfertigen, bereits anerkannt. (EuGH 24.3.1994, C-275/92, Rs *Schindler*, Rn 58; EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs *Läära* Rn 33; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 31; EuGH 11.9.2003, C-6/01, Rs *Anomar* Rn 73; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli*, Rn 67; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 46; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs *Ladbrokes Betting* Rn 18; EuGH 3.6.2010, C-203/08, Rs *Sporting Exchange* Rn 26; EuGH 8.9.2010, C-46/08, Rs *Carmen Media Group* Rn 55; VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 Rn 59 mit Verweis auf EuGH 15.9.2011, C-347/09, Rs *Dickinger und Ömer*, Rn 44 OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16, Punkt 2.1.3.). Der EuGH hat bereits mehrfach ausgesprochen, eine Monopolregelung, die insbesondere den Vorteil bietet, die Spiellust und den Betrieb der Spiele in kontrollierte Bahnen zu lenken, könne der Verwirklichung von im Allgemeininteresse liegenden Zielen dienen. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 Rn 58 mit Verweis auf EuGH 8.9.2010, C-316/07 ua. Rs *Stoß* Rn 79 und EuGH 15.9.2011, C-347/09, Rs *Dickinger und Ömer*, Rz 42; VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 Rn 61 mit Verweis auf EuGH 15.9.2011, C-347/09, Rs *Dickinger und Ömer*, Rn 48f).

Angesichts der besonderen Natur von Glücksspielen, insbesondere hinsichtlich ihrer sittlich und finanziell schädlichen Folgen für den Einzelnen und die Gesellschaft,

die bei Glücksspielen im Internet noch größer ist, hat der EuGH die genannten Gründe zur Rechtfertigung von nationalen Beschränkungen z.B. in Form von Ausschließlichkeitsrechten oder Konzessionssystemen bis hin zu gänzlichen Verboten anerkannt (EuGH 24.3.1994, C-275/92, Rs *Schindler*, Rn 59; EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs *Läära* Rn 37; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 35; EuGH 11.9.2003, C-6/01, Rs *Anomar* Rn 74,79; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 57; EuGH 8.9.2009, C-42/07, Rs *Liga Portuguesa* Rn 64; EuGH 8.9.2010,C-316/07 ua. Rs *Stoß* Rn 79). Jedoch muss bei diesen Beschränkungen der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit bewahrt bleiben, was bedeutet, dass für jede nationale Beschränkung gesondert zu prüfen ist, ob sie auch geeignet ist, die Verwirklichung des von ihr angestrebten Ziels zu gewährleisten und nicht über das zur Erreichung dieses Ziels Erforderliche hinausgeht. (EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs *Läära* Rn 31; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 31; EuGH 11.9.2003, C-6/01, Rs *Anomar* Rn 86; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli*, Rn 65; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 49; EuGH 8.9.2009, C-42/07, Rs *Liga Portuguesa* Rn 60; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs *Ladbrokes Betting* Rn 20; EuGH 3.6.2010,C-203/08, Rs *Sporting Exchange* Rn 29; EuGH 8.9.2010, C-46/08, Rs *Carmen Media Group* Rn 60; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 177-178).

Daher müsse eine Maßnahme, die sich auf den Schutz der sozialen Ordnung stützt, auch geeignet sein, kohärent und systematisch zur Begrenzung der Glücksspieltätigkeit beizutragen. Dieses in der EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli* eingeführte Erfordernis der kohärenten und systematischen Beschränkung stellt in dieser Form eine Besonderheit des Glücksspielbereiches dar. (EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli* Rn 67; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 53; EuGH 8.9.2009, C-42/07, Rs *Liga Portuguesa* Rn 61; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs *Ladbrokes Betting* Rn 21; EuGH 8.9.2010, C-46/08, Rs *Carmen Media Group* Rn 65; EuGH 16.2.2012, C-72/10 ua, Rs *Costa und Cifone* Rn 28; VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 Rn 63 mit Verweis auf EuGH 11.6.2015, C-98/14, Rs *Berlington Hungary Tanácsadó és Szolgáltató kft* ua, Rn 64; *Kohl* , Das österreichische Glücksspielmonopol, 177-178 und FN 716; *Talos/Strass*, Das Kohärenzgebot am Glücksspielsektor, wbl 2013, 481). Für den Fall, dass die Eignung bejaht wird, beurteilt der EuGH in einem zweiten Schritt die Erforderlichkeit (Notwendigkeit) und gegebenenfalls in einem dritten Schritt die Angemessenheit der Beschränkung (OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16, Punkt 2.2.)

Die Erzielung von Staatseinnahmen kann für sich allein nicht als sachliche Rechtfertigung von Beschränkungen angesehen werden. (EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 36; EuGH 16.2.2012, C-72/10 ua, Rs *Costa und Cifone* Rn 62). Die staatliche Beschränkung solle auch wirklich die Gelegenheit zum Spiel vermindern und etwaige finanzielle Aspekte nur eine erfreuliche Nebenfolge, nicht aber der eigentliche Grund der restriktiven Politik sein (EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 36; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli*, Rn 62; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs *Ladbrokes Betting* Rn 28), d.h. wenn die Behörden die Verbraucher anreizen und ermuntern, an den staatlich kontrollierten Spielen teilzunehmen, um Einnahmen zu lukrieren, würde das nicht die Beschränkung

rechtfertigen. (EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli*, Rn 69; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 177-178).

Stütze sich ein Mitgliedstaat auf das Ziel, mit der Beschränkung des Glücksspiels Straftaten vorzubeugen, in dem die zugelassenen Wirtschaftsteilnehmer einer strengen Kontrolle unterliegen und die Glücksspieltätigkeit damit in geordnete Bahnen gelenkt wird, könne eine „kontrollierte Expansion im Glücksspielsektor“, die auch einen gewissen Werbeumfang und den Einsatz neuer Vertriebstechniken mit sich bringt, durchaus geeignet und erforderlich sein, das genannte Ziel zu erreichen. (EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 55; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs *Ladbrokes Betting* Rn 25; OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16, Punkt 2.3.; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 177-178). Auch ein intensiver Werbeaufwand des Monopolisten könnte in diesem Zusammenhang zur Verwirklichung der genannten Ziele erforderlich sein. Jedoch bedürfe eine dabei erzielte wesentliche Steigerung der Einnahmen besonderer Aufmerksamkeit bei der Prüfung der unionsrechtlich geforderten Kohärenz und Systematik der fraglichen Regelung. Das Ziel des Schutzes der Verbraucher vor Spielsucht sei nämlich grundsätzlich nur schwer mit einer Expansion durch Schaffung neuer Spiele und Werbung für sie vereinbar. Eine solche Politik könne nur dann als kohärent betrachtet werden, wenn sie nur potentielle Kunden über die Existenz der Produkte informiert, d.h. den vorhandenen Markt an den Monopolinhaber binden soll, und nicht auf die Ausdehnung des Marktes durch neue Spiele und neue Kunden gerichtet ist. EuGH 9.9.2010, C-64/08, Rs *Engelman*; EuGH 15.9.2011, C-347/09, Rs *Dickinger/Ömer*, Rn 72, Rz 69; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 185; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich*, GSpG 1989² 44).

In Ermangelung einer Harmonisierung auf Unionsebene steht es den Mitgliedstaaten daher grundsätzlich frei, die Ziele ihrer Politik auf dem Gebiet der Glücksspiele festzulegen und das angestrebte Schutzniveau zu bestimmen (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 Rn 60 mit Verweis auf EuGH 11.6.2015, C-98/14, Rs *Berlington Hungary Tanácsadó és Szolgáltató kft ua*, Rn 56). Bei Beurteilung, welche Erfordernisse sich aus dem Schutz der Verbraucher und der Sozialordnung ergeben, komme den staatlichen Stellen ein „ausreichendes Ermessen“ zu. (EuGH 24.3.1994, C-275/92, Rs *Schindler*, Rn 61; EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs *Läära* Rn 35; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 33; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli*, Rn 63; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 47; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs *Ladbrokes Betting* Rn 19; EuGH 3.6.2010, C-203/08, Rs *Sporting Exchange* Rn 27; EuGH 8.9.2010, C-46/08, Rs *Carmen Media Group* Rn 59; EuGH 8.9.2010, C-316/07 ua. Rs *Stoß* Rn 79). Hat ein Mitgliedstaat ein anderes Schutzsystem als ein anderer Mitgliedstaat gewählt, hat das keinen Einfluss auf die Beurteilung der Notwendigkeit und Verhältnismäßigkeit der einschlägigen Bestimmungen. (EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs *Läära* Rn 36; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 34; EuGH 11.9.2003, C-6/01, Rs *Anomar* Rn 80; EuGH 8.9.2009, C-42/07, Rs *Liga Portuguesa* Rn 58; EuGH 8.9.2010, C-316/07 ua. Rs *Stoß* Rn 80).

Die Beurteilung der Unionsrechtskonformität der Vorschriften anhand der im Urteil dargelegten Grundsätze überlässt der EuGH den nationalen Stellen (EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 37; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli* Rn 66; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 58; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs *Ladbrokes Betting* Rn 38; EuGH 9.9.2010, C-64/08, Rs *Engelmann* Rn 31; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 177-178). Der Mitgliedstaat hat dem Gericht, das über die Frage zu entscheiden hat, alle Umstände darzulegen, anhand deren sich das Gericht vergewissern kann, dass die Maßnahme tatsächlich den Anforderungen genügt. Folglich muss das nationale Gericht eine Gesamtwürdigung der Umstände vornehmen, unter denen eine restriktiver Regelung erlassen worden ist und durchgeführt wird. (EuGH 15.9.2011, C-347/09, Rs *Dickinger/Ömer*, Rn 72, Rz 69; EuGH 30.4.2014, C-390/12, Rs *Pfleger*, Rn 50, Rn 52).

3.3. Ordnungspolitischer Teil des Glücksspielgesetzes: der Standort des österreichischen Glücksspielmonopols im Unionsrecht

3.3.1. Literatur

Laut *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 195, ist es aufgrund des österreichischen Glücksspielmonopols Inländern wie Ausländern gleichermaßen verwehrt, auf dem österreichischen Markt Glücksspiele anzubieten, weswegen von keiner Diskriminierung die Rede sein kann, sondern nur von einer unterschiedslosen Beschränkung.

Vor dem Hintergrund, dass in den Fällen der bisherigen EuGH Rechtsprechung als Schwerpunkt der Verhältnismäßigkeitsprüfung die kohärente und systematische Begrenzung dann zum Tragen kam, wenn Inhaber staatlicher Glücksspielmonopole eine aggressive Werbepolitik verfolgten, um die Verbraucher zur Teilnahme am Spiel zu ermuntern (EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 52 und 55; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs *Ladbrokes Betting* Rn 27; EuGH 15.9.2012, C-347/09, *Dickinger/Ömer* Rn 63; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 197), wurde in der Literatur die offensive Werbepolitik der österreichischen Konzessionäre äußerst kritisch beurteilt. Zwar beruhe das österreichische Glücksspielmonopol tatsächlich auf dem Ziel, die Glücksspieltätigkeit in kontrollierte Bahnen zu lenken. Ob es sich bei den Werbekampagnen der Konzessionäre nur um eine Information über das bestehende Glücksspielangebot handle, wurde bezweifelt und daraus eine Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopol abgeleitet. (*Kohl*, Das Glücksspielmonopol, 198, 201; *Leidenmüller*, EuGH-Urteil Dickinger und Ömer: Neues zum Online-Glücksspiel. Keine strafrechtlichen Sanktionen gegen ausländische Wirtschaftsteilnehmer bei inkohärenter Praxis des Monopolisten, Medien und Recht 2011, 243; *Kohl*, Straflosigkeit von konzessionslosem Glücksspiel, ZfV 2011, 756; *Stadler/Aquilina*, Glücksspiel: Spielerschutz und Werbung ohne Grenzen? ecolex 2011, 571; *Talos/Strass*, Das Kohärenzgebot am Glücksspielsektor, wbl 2013, 481; *Leidenmüller*, Das Glücksspielmonopol auf dem Prüfstand des Kohärenzgebots. Zugleich eine Anmerkung zu OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t; *Stadler/Aquilina*, Der Kampf um den Glücksspielmarkt

geht in die nächste Runde, ecolex 2011, 1070; *Stadler/Aquilina*, EuGH: Plädoyer für ein Ende der Scheinheilighkeiten im Glücksspiel, ecolex 2012, 747; *Stadler/Aquilina*, Glücksspielwerbung grenzenlos, ecolex 2012, 837; *Stadler/Aquilina* Unionsrechtskonforme Regulierung: ein Glücksspiel? ecolex 2013, 389; *Maschke*, Glücksspielmonopol und EuGH C-390/12, Pfleger ua, ZVG 2014, 416 ua. *Stadler/Aquilina* , Apropos LG Linz: Glücksspielmonopol fällt bei Kohärenzprüfung durch, ecolex 2015, 442).

3.3.2. VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022

Nach diesem Erkenntnis VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 ist das Glücksspielmonopol aus Sicht der Verwaltungsstrafbestimmungen gemäß § 52 GSpG unionsrechtskonform, da angesichts eines „immensen“ Angebotes an illegalem Glücksspiel – ohne Spielerschutz - eine Werbung der Konzessionäre mit neuen Spielen und Spielen auf neuer Technologiebasis gerechtfertigt ist, um Spielteilnehmer in den legalen Bereich mit Spielerschutz, Kriminalitätsbekämpfung usw. „hereinzuholen“.

In Österreich besteht seit langem ein auf dem Glücksspielmarkt sich nicht auswirkendes Glücksspielmonopol des Bundes kombiniert mit einem Konzessionssystem unter Beschränkung der Anzahl der zu vergebenden Konzessionen betreffend Lotterien und Spielbanken. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 75 Rn 113). Durch das Glücksspielgesetz 1989 wurde dem Bund zwar in § 3 GSpG das Monopol eingeräumt, doch der Bund veranstaltet die Glücksspiele nicht selbst, sondern übt es an private Konzessionäre. Es liegt daher eine Kombination des Monopolsystems mit einem Konzessionssystem vor. Der Verwaltungsgerichtshof zieht daraus den Schluss, dass sich am Glücksspielmarkt nichts ändern würde, wenn lediglich ein entsprechendes Konzessionssystem mit beschränkter Anzahl zu vergebender Konzessionen bestehen würde, denn die Gesetzeslage wirkt so, als wäre ein Konzessionssystem mit beschränkter Anzahl zu vergebender Konzessionen ohne Bestehen eines Glücksspielmonopols vorgesehen. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 76).

Bezüglich der unionsrechtlichen Vorgaben sah bereits das Glücksspielgesetz 1989 in seiner Stammfassung zahlreiche Bestimmungen zum Spielerschutz, Vorbeugung der Spielsucht sowie Reduktion von Kriminalität vor. In den Materialien wurde ausgeführt, dass ein gänzliches Verbot von Glücksspielen die sinnvollste Regelung wäre, doch man entschied sich, den Spieltrieb des Menschen in geordnete Bahnen zu lenken und dadurch eine Abwanderung des Glücksspiels in die Illegalität zu vermeiden. In der Zeit vor der Novelle hatten sich illegale Automatencasinos ausgebreitet, die in keinerlei Hinsicht einen Schutz für das Spielerpublikum böten. Der Bund kann diese illegal aufgestellten Glücksspielautomaten nicht beaufsichtigen und die Betreiber hätten keine Verantwortung gegenüber den Spielteilnehmern, weswegen die Bestimmungen über Beschlagnahme und Einziehung iSd §§ 53 und 54 GSpG vom Gedanken des Spielerschutzes getragen sind. Diese Bestimmungen wurden im Laufe der Zeit ausgebaut. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 78 und Rn 79 mit Verweis auf 1067 BlgNR 17. GP 15; EuGH 30.4.2014, C-390/12 Rs *Pfleger* Rn 39 Rz 42; VwGH 4.8.2005, 2004/17/0035).

Weiters stellte der Verwaltungsgerichtshof die Voraussetzungen für eine Konzessionerteilung für Lotterien und Spielbanken dar. Es ist ein hohes Grundkapital gefordert und die Kapitalgesellschaft darf keine Eigentümer haben, die über beherrschenden Einfluss verfügen, und durch deren Einfluss eine Zuverlässigkeit in ordnungspolitischer Hinsicht nicht gewährleistet werden kann. Die Struktur eines allfälligen Konzerns und die Rechts- und Verwaltungsvorschriften des Sitzstaates dürfen eine wirksame Aufsicht über den Konzessionär nicht behindern, es ist jener Konzessionswerber zu wählen, der aufgrund seiner Erfahrungen, Infrastrukturen, Entwicklungsmaßnahmen und Eigenmittel sowie seiner Systeme und Einrichtungen zur Spielsuchtvorbeugung, zum Spielerschutz, zur Geldwäsche- und Kriminalitätsvorbeugung, zur Betriebssicherheit, zur Qualitätssicherung, zur betriebsinternen Aufsicht und zu anderen ihn treffenden Bestimmungen des Glücksspielgesetzes die beste Ausübung der Konzession erwarten lässt. Die Beschränkung der Zahl der Spielbanken und der Laufzeit der Konzession ist gerechtfertigt, um die Gefahr wirtschaftlicher Existenzgefährdung von Menschen, sowie mögliche unerlaubte Aktivitäten der Veranstalter von Spielbanken oder die Gefahr des Eindringens krimineller Kreise hintanzuhalten. Das gilt insbesondere auch für die Erteilung der Lotterienkonzeßion, da hier im Einzelfall sehr hohe Summen ausgespielt würden und angesichts dieser Summen die Gefahr der Begehung von Straftaten besonders hoch sei. Bei 12 Spielbanken kommt eine (1) Spielbank auf 750.000 Einwohner (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 80 bis Rn 86 mit Verweis auf EuGH 9.9.2010, C-64/08, Rs Engelmann Rz 44f; VfGH 30.9.1989, B 1278/88; VfGH 6.12.2012, B 1337/11).

Mit der Novelle BGBl. I 2010/54 wurden Änderungen vorgenommen, die das bestehende Glücksspielrecht in seiner kohärenten Wirkung auf die unterschiedlichen Angebotsformen verstärken und gleichzeitig die Wettbewerbsnachteile des konzessionierten Glücksspiels beseitigen sollten (Verbesserung von Jugend- und Spielerschutz, Vorbeugung der Suchtgefährdung, soziale Sicherheit von Familien und Jugendlichen). Der allgemeine Teil des Glücksspielgesetzes wurde reformiert und eine eindeutige Definition für Glücksspiele aufgenommen, um Missverständnissen im Zusammenhang mit der Qualifikation von Poker und anderen Glücksspielen als Glücksspiele zu vermeiden. Auch Wirtshauspoker sollte unter bestimmten, aus Spielerschutzperspektive unbedenklichen Bedingungen zulässig sein. Dadurch wollte man Bürger vor überhöhten Ausgaben bei unternehmerischen Glücksspielangeboten ohne begleitende Spielerschutzmaßnahmen schützen und die ordnungspolitischen Zielsetzungen des Glücksspielgesetzes weiter stärken. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 87 und Rn 88)

Der Verwaltungsgerichtshof zeigte insgesamt auf, dass in Österreich ein einheitliches Glücksspielsystem errichtet ist, das sicherstellt, dass auch Landesausspielungen einheitlichen Regelungen unterliegen. Mit der Novelle BGBl. I 2010/73 wurde das Automatenglücksspiel weiter beschränkt. (1 Glücksspielautomat auf 1.200/660 Einwohner, Mindestabstände zwischen Automatsalons, usw.). Da Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten vom Glücksspielmonopol ausgenommen sind, liegt ein reines Bewilligungssystem ohne Monopol vor. Auch die begrenzte Zahl von Bewilligungen für

Glücksspielautomaten ist geeignet, die Gelegenheit zum Glücksspiel einzuschränken und ein Ziel des Allgemeininteresses zu erreichen, das durch Unionsrecht anerkannt ist, wobei die Europäische Kommission bei nationalen Monopolen erhöhtes Augenmerk auf Spielsuchtprävention und Kriminalitätsabwehr legt. Die Anforderungen an den Bewilligungsgeber für Glücksspielautomaten sind denen der Lotterien- und Spielbankenkonzessionäre nachgebildet. Der Jugendschutz wird flächendeckend durch ein Zutrittssystem nur für volljährige Personen umgesetzt, der Spielerschutz generell durch Schulung der Mitarbeiter im Umgang mit Spielsucht und Zusammenarbeit mit Spielerschutzeinrichtungen, Festlegung von Höchstgewinn, Mindestdauer für das einzelne Spiel, Vorgabe echter Einsatzlimits und Spielerkarte zur Einhaltung der höchstzulässigen Tagesspieldauer und Spielersperre, sowie durch Einrichtung einer Stelle zur Suchtprävention und Suchtberatung im BMF. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 89 bis Rn 95 mit Verweis auf 658 BlgNR 24. GP 2f). Gemäß § 12a Abs. 3 GSpG iVm § 5 Abs. 3 bis 6 GSpG wurde die gesamte Palette des Spielerschutzes für Automaten auf Video-Lotterie-Terminals übertragen. Mit der verpflichtenden Anbindung von Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals an die Bundesrechenzentrum GmbH sollen Manipulationen anhand moderner Technologien verhindert und eine lückenlose Überwachung der Spielesätze sowie der Spieldauer gewährleistet werden. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 101 und Rn 102 unter Verweis auf den Glücksspiel-Bericht 2010-2013, 6f).

Der Verwaltungsgerichtshof zählt folgende Maßnahmen zur effizienten Bekämpfung des anwachsenden illegalen Glücksspiels auf: umfangreiche Strafbestimmungen gemäß §§ 52 Abs. 1 GSpG, Beschlagnahme gemäß § 53 GSpG und Einziehung gemäß § 54 GSpG von Glücksspielgeräten, Beschränkungen der Werbung unter Überwachung im Aufsichtsweg gemäß § 56 GSpG und Betriebsschließung gemäß § 56a GSpG. Eine effiziente Rechtsdurchsetzung gegen illegales Glücksspiel stärkt den Spielerschutz. Da die mit dem Glücksspiel verbundene Beschaffungskriminalität insbesondere bei Spielsucht auftritt, ist evident, dass die dem Spielerschutz dienenden Maßnahmen auch dem Ziel, die Beschaffungskriminalität zu verringern, dienen. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 103 bis Rn 105).

Aus der Subsidiaritätsumkehr in § 52 Abs. 3 GSpG durch die Novelle BGBI. I 2014/13 sei nicht zu schließen, dass es kein Kriminalitätsproblem mehr gäbe, sondern es wurden dadurch weitläufige Erhebungen, ob Verwaltungsbehörden oder Gerichte zuständig sind, vermieden und Doppelgleisigkeiten beseitigt. Nach den Materialien ergab sich, dass in der Vergangenheit die Strafverfolgung durch die Verwaltungsbehörde viel effizienter war als jene durch Staatsanwaltschaften und Strafgerichte. Eine Entkriminalisierung ist durch die Zuständigkeitsverschiebung nicht zu erblicken. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 106 unter Verweis auf 24 BlgNR 25. GP 22).

Spielsucht und Kriminalität (Beschaffungskriminalität und Kriminalität gegenüber Spielern) stellten seit 2010 kein gesamtgesellschaftlich relevantes Problem dar. Das zentrale Problem im österreichischen Glücksspielbereich bestand aber darin, dass Anbieter,

die über keine Konzession oder Bewilligung verfügten, zahlreiche neuen Glücksspiele, auch über neue Technologien (Online-Glücksspiel) in stark zunehmendem Ausmaß bereitstellten, „*man war mit einer immensen Ausweitung des illegalen Glücksspiels konfrontiert*“. Nach der Rechtsprechung des EuGH müssen die zugelassenen Anbieter, um das Ziel, die Spieltätigkeiten in kontrollierte Bahnen zu lenken, zu erreichen, eine verlässliche und zugleich attraktive Alternative zu den nicht geregelten Tätigkeiten bereitstellen, was an und für sich das Anbieten einer breiten Palette von Spielen, Werbung in gewissen Umfang und den Einsatz neuer Vertriebstechniken beinhalten kann.

„ *Eine solche Politik kann sowohl mit dem Ziel, die Ausnutzung von Glücksspieltätigkeiten zu kriminellen oder betrügerischen Zwecken zu verhindern, als auch mit dem Ziel der Vermeidung von Anreizen für übermäßige Spieldausgaben und der Bekämpfung der Spielsucht im Einklang stehen, indem die Verbraucher zu dem Angebot des Inhabers des staatlichen Monopols gelenkt werden. Bei diesem kann nämlich - so ausdrücklich der EuGH - davon ausgegangen werden, dass es frei von kriminellen Elementen und darauf ausgelegt ist, die Verbraucher besser vor übermäßigen Ausgaben und Spielsucht zu schützen. (vgl Urteil vom 3. Juni 2010, Rs C-258/08, Ladbrokes Betting & Gaming Ltd und Ladbrokes International Ltd, Rn 25; Jochen Dickinger und Franz Ömer, Rn 63f; Massimiliano Placanica ua, Rn 55).“ (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 109 und Rn 110 unter Verweis auf EuGH 30.4.2014, C-390/12, Pfleger Rz 64ff).*

Der Verwaltungsgerichtshof betonte, dass auch die dem Erkenntnis zugrundeliegende Entscheidung des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich zu dem Ergebnis gelangte, dass sich die expansionistische Geschäfts- und Werbestrategien im konkreten Fall nicht als unionsrechtswidrig erwiesen, weil es keine gezielten Werbeaktivitäten gibt, die speziell auf das Automatenglücksspiel Bezug nehmen. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 111). Spielmöglichkeiten wurden teilweise reduziert (z.B. Automatenglücksspiel) und teilweise erweitert (z.B. Onlineglücksspiel des Lotterienkonzessionärs www.win2day.at, ab 1.1.2011 drei weitere Spielbankkonzessionen):

„*Letztlich ist auch die - nur kurze Zeit vorgesehene und nie verwirklichte - Vergabe von Konzessionen für Pokersalons beseitigt worden (s GSpG-Novelle BGBI I Nr 118/2015), sodass das legale Pokerangebot auf konzessionierte Spielbanken (§ 21 GSpG), Elektronische Lotterien (§ 12a GSpG) und auf vom Glücksspielmonopol ausgenommenen Wirtshauspoker (§ 4 Abs 6 GSpG) beschränkt ist.*

Nicht zuletzt ist zu beachten, dass es im Zusammenhang mit Spielsucht die meiste Problemprävalenz im Bereich des Glücksspiels mit Automaten außerhalb einer Spielbank gibt. So liegt der Anteil von „Problemspielern“ im Bereich der Lotterien bei lediglich 2 % und bei klassischen Kasinospielen bei 7 %, wohingegen der Anteil solcher Spieler bei Automaten außerhalb von Spielbanken bei 33 % liegt (vgl Glücksspiel-Bericht, 24). Die weitere Reduktion des Automatenglücksspiels und das Unterlassen von Werbung für Automatenglücksspiel dienen somit dem Spielerschutz.

Aufgrund der zahlreichen Möglichkeiten in Österreich an (auch illegalen) Glücksspielen teilzunehmen, die auch äußerst offensiv beworben wurden, muss die Vorgehensweise des Gesetzgebers bzw der Konzessionäre unter weiterer Beschränkung bestimmter, auch besonders suchtgeneigter Glücksspiele in maßvoller Weise neue und attraktive Spiele einzuführen und auch massive Werbung insbesondere für weniger suchtgeneigte Glücksspiele zu machen, als geeignet angesehen werden, die Spieler von den illegalen Spielmöglichkeiten zu den legalen hinzuleiten. Insbesondere war die Einrichtung einer online Spieleplattform (1998) notwendig, um auch im Bereich dieser modernen Technologie ein legales Spielanbot bereitzustellen. Die teilweise auch expansionistische Geschäftspolitik kann daher unter Zugrundelegung der Rechtsprechung des EuGH im Rahmen einer Gesamtwürdigung nicht als unionsrechtswidrig angesehen werden.

Von einem Mitgliedstaat der Europäischen Union kann auch nicht verlangt werden, dass er das von ihm seit langer Zeit installierte System des Glücksspielbereiches, das erfolgreich den Zielen des Spielerschutzes samt Suchtbekämpfung und der Geringhaltung der Beschaffungskriminalität sowie der Kriminalität gegenüber Spielern gedient hat, sozusagen vorbeugend abschafft, um auszutesten in welchem Umfang dann diesen Zielen nicht mehr Genüge getan würde.“ (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 113 bis Rn 116)

Das Glücksspielmonopol verfolgt die angestrebten Ziele des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung, die Verhinderung der Beschaffungskriminalität sowie die Verhinderung von kriminellen Handlungen gegenüber Spielern in kohärenter und systematischer Weise. Diese Ziele können nicht bloß als Vorwand für die Beibehaltung der Monopolregelung bzw. einer Einnahmenmaximierung angesehen werden. Es macht das Glücksspielmonopol nicht unionsrechtswidrig, dass im Zusammenhang mit dem Glücksspiel vom Staat hohe Einnahmen erzielt werden. Im Übrigen würde gerade die Vergabe von Konzessionen und Bewilligungen in unbeschränkter Anzahl eine Erhöhung der vom Staat lukrierten Abgaben ermöglichen. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 119, Rn 122).

„Eine Unionsrechtswidrigkeit von Bestimmungen des GSpG wurde somit ausgehend von den Verfahrensergebnissen nicht erkannt. Eine Inländerdiskriminierung liegt schon deshalb nicht vor, weil nach den als unionsrechtskonform erachteten Regelungen des österreichischen GSpG Inländer und Ausländer gleich behandelt werden.“ (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 119, Rn 123, Rn 124).

3.3.3. Beschluss des OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua.

Der Oberste Gerichtshof hat den Beschluss OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua. in mehreren Angelegenheiten „Verstoß gegen § 1 Abs. 1 Z 1 UWG, da die Vornahme von verbotenen Ausspielungen einen unlauteren Wettbewerbsvorsprung durch Rechtsbruch schafft“ mit Inlandsbezug (kein grenzüberschreitender Sachverhalt) gefasst, den Antrag an den Verfassungsgerichtshof zu stellen, § 2 Abs. 2 GSpG, § 2 Abs. 4 GSpG, § 3 GSpG, § 52 Abs. 1 Z 1 GSpG (und Vorschriften des NÖ Spielautomatengesetzes 2011) als

verfassungswidrig aufzuheben, *in eventu* das Glücksspielgesetz idF BGBI I 2015/118, jeweils zur Gänze als verfassungswidrig aufzuheben. Dem Glücksspielmonopol fehlte die unionsrechtlich erforderliche Rechtfertigung, da die Werbung der Konzessionäre nicht dazu diene Spielteilnehmer in kontrollierte Spielernetzwerke zu lenken, sondern insbesondere jene Personen zur aktiven Teilnahme am Spiel anzuregen, die bis dato nicht ohne weiteres zu spielen bereit sind.

Die Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols ist nicht nur bei „Auslandsbezug“ (grenzüberschreitender Sachverhalt) zu untersuchen, sondern auch als Vorfrage für eine verfassungsrechtlich unzulässige „Inländerdiskriminierung“. Bei der „Inländerdiskriminierung“ geht es darum, dass bei einem Inländer nicht, wie bei einem Ausländer, unmittelbar das Unionsrecht angewendet wird, sondern der Verstoß einer nationalen Regelung gegen Unionsrecht kann nur über eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof geltend gemacht werden. Vergleicht man die nationale Norm mit dem durch den Anwendungsvorrang des Unionsrechts entstandenen nationalen Regelungstorsos und wird eine Ungleichbehandlung ersichtlich, ist zu prüfen, ob nicht Sachverhalte ohne Unionsbezug im Verhältnis zu jenen mit einem solchen Bezug diskriminiert würden (OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m, Punkt 3. unter Verweis auf OGH 21.10.2014, 4 Ob 145/14y).

Damit sind die in EuGH 15.9.2011, C-347/09 *Dickinger/Ömer* und EuGH 30.4.2014, C-390/12 *Pfleger* angeführten tatsächlichen Umstände zu prüfen, ob die konkrete Ausgestaltung des Glücksspielmonopols „wirklich das Ziel des Spielerschutzes oder der Kriminalitätsbekämpfung verfolgt und tatsächlich dem Anliegen entspricht, in kohärenter und systematischer Weise die Gelegenheiten zum Spiel zu verringern oder die mit diesen Spielen verbundene Kriminalität zu bekämpfen“. Die Prüfung der Unionsrechtskonformität hat sich im Zusammenhang mit Werbemaßnahmen nicht allein insbesondere an § 56 Abs 1 GSpG zu orientieren, wonach die Konzessionäre und Bewilligungsinhaber bei ihren Werbeauftritten einen verantwortungsvollen Maßstab zu wahren haben, sondern es kommt auch auf die tatsächlichen Wirkungen dieser Bestimmung an. (OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua. Punkte 2.1.3. bis 2.3.5. unter Verweis auf EuGH 3.6.2010 zu C-258/08, Rs *Ladbrokes*, EuGH 8.9.2010 C-316/07 Rs Stoß ua.; EuGH 30.6.2011, C-212/08 Rs *Zeturf*, EuGH 24.1.2013, C-186/11 C-209/11, Rs *Stanleybet* ua.).

Die Lotterienkonzessionärin investiere für Werbung jährlich 40 bis knapp 50 Millionen Euro, sei unter den Top-Acht Investoren bei den Werbeausgaben in Österreich und spreche ein breites Publikum an, etwa indem sie in Zeitungen bei religiös und kulturell interessierten Menschen werbe, in ihrer Werbung auf das Sponsoring großer Festivals (zB dem Donauinselfest) und wohltätiger Zwecke (Einsätze der Rettungshunde Niederösterreich) hinweise, Personen mit einer Spielquittung den Eintritt in den Tiergarten Schönbrunn spendiere und für Schüler von 10 bis 14 Jahren eine große Sportveranstaltung (mit-)finanziert habe. Die Spielbankkonzessionärin warb oder werbe unter anderem mit Slogans wie „Gewinnen macht schön“, „Das Glück steht Ihnen gut“, „Ein Abend so schön wie die Frauen. Mittwoch ist Damentag“, „Frauen haben

nicht nur Glück im Spiel“, „Mittwoch packt alle das Diamantenfieber“, „Der Damentag zieht alle an. Jetzt Don Gil Gutscheine und Mailand Trip gewinnen“. Es sei auch eine U-Bahn-Garnitur in Wien im Stil der „Golden Roulette“-Kampagne mit dem Schriftzug der Spielbankkonzessionärin gebrandet worden. In Zeitungen seien Gutscheine von ihr beigegeben worden, mit welchem unter dem Titel „Tag des Glücks“ ein Bonus von 10 Euro geboten worden sei. Für eine Reihe von kulturellen Veranstaltungen sei im Casino ua damit geworben worden, dass im Kartenpreis auch Begrüßungsjetons für das Casino enthalten seien. In mehreren Presseaussendungen wurde darauf hingewiesen, dass die „Glückstage“ mit jeder Menge Gewinnchancen für Besuchsrekorde von weit über 10.000 Gästen täglich sorgten. Die Besucher würden mit Unterhaltungsprogrammen und Verlosungen angelockt, wobei Kraftfahrzeuge und Lottogutscheine gewonnen werden konnten. Demnach diene die Werbung im Ergebnis nicht ausschließlich dazu, Verbraucher zu den kontrollierten Spielernetzwerken zu lenken, sondern verfolge den Zweck, insbesondere jene Personen zur aktiven Teilnahme am Spiel anzuregen, die bis dato nicht ohne weiteres zu spielen bereit gewesen seien. Den Spielen werde ein positives Image zugeschrieben. Die Werbung versuche die Anziehungskraft durch zugkräftige Werbebotschaften zu erhöhen und stelle bedeutende Gewinne verführerisch in Aussicht. Es werden damit insbesondere neue Zielgruppen zum Spielen angeregt und die Werbung wird laufend inhaltlich ausgedehnt. Im Sinne der Judikatur des EuGH liege keine maßvolle Werbung vor, die sich darauf beschränkt, Verbraucher zu den kontrollierten Spielernetzwerken zu lenken. In dieses Bild füge sich der Umstand, dass § 56 Abs 1 GSpG eine Überprüfung des unionsrechtlich gebotenen Maßstabs bei Werbeauftritten im Weg einer Klage von Mitbewerbern oder klagebefugten Verbänden nach dem UWG ausschließt. Damit fehle dem Glücksspielmonopol die unionsrechtlich erforderliche Rechtfertigung (OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m, Punkt 2.5).

3.4. Abgabenrechtlicher Teil des Glücksspielgesetzes – Glücksspielabgaben

Weder VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 noch OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua. beinhaltet Stellungnahmen zum abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes. Abgesehen davon, dass der Oberste Gerichtshof unter Punkt III./2. feststellt: „*Eine untrennbare Verbindung mit anderen Bestimmungen des Glücksspielrechts ist nach Ansicht des Senats nicht zwingend anzunehmen, weil sowohl die Spielerschutzzvorschriften als auch die Regelungen über Glücksspielabgaben auch ohne Vorliegen eines Monopols und einer damit verbundenen Bewilligungspflicht anwendbar sein könnten.*“

3.4.1. Ausspielungen für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals

Die Glücksspielabgabe nach § 57 wird als die allgemeine Abgabe auf Ausspielungen, die dem bisher auf Glücksspiele anwendbaren Steuersatz des § 33 TP 17 GebG entsprechen soll, bezeichnet. (Glücksspielgesetz-Novelle 2008, BGBl. I 2010/54 vom 19.7.2010; RV 658 BlgNR 24. GP II. Besonderer Teil, Zu §§ 57 bis 59 GSpG; o. A., GSpG-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 356).

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG verweisen durch das Tatbestandsmerkmal „Ausspielung“ auf § 1 GSpG und auf § 2 GSpG. Steuergegenstand sind „Ausspielungen“. § 57 GSpG definiert nicht den Begriff der Ausspielung, sondern übernimmt ihn aus dem ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes. Gemäß § 2 Abs. 1 GSpG sind Ausspielungen Glücksspiele, die ein Unternehmer veranstaltet und bei denen Spieler oder andere eine Leistung, einen Einsatz in erbringen und ihnen dafür eine vermögenswerte Leistung, ein Gewinn in Aussicht gestellt wird. § 1 Abs. 1 GSpG definiert den Glücksspielbegriff für das Glücksspielgesetz, der sowohl für den ordnungspolitischen, als auch für den abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes maßgeblich ist.

Dem Glücksspielbegriff des Glücksspielgesetzes liegt der bürgerlich-rechtliche Abschluss von Spielverträgen iSd § 1267 ABGB (bzw. § 1272 ABGB), eingeschränkt auf solche Spiele, bei welchen die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, zugrunde. (UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua; BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011; *Wolff in Klang*² V 982, *Binder* in Schwimann, ABGB³ V § 1267 Rz 1, § 1272 Rz 1; *Manfred Burgstaller*, Grundfragen des Glücksspielstrafrechts, RZ 2004, 214; *Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 699; *Karner* in Koziol/Bydlinski/Bollenberger ABGB⁴ § 1267-1274 Rz 1ff; vgl. *Lehner*, Die Anwendung von Befehls- und Zwangsgewalt im Glücksspielrecht. Auswirkungen der Änderungen auf die Verwaltungspraxis, SWK 25/2015, 1088). Der Spielvertrag iSd § 1272 ABGB ist ein zweiseitig verbindlicher Vertrag, bei dem Pflicht und Gegenpflicht im Austauschverhältnis stehen. (*Koziol-Welser/Kletecka*, Bürgerliches Recht I¹⁴ (2014) Rz 373). *Bresich/ Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG² § 2 Rz 9 bezeichnen das Synallagma der Spielteilnehmer untereinander als „loses Synallagma“ (= **Gewinnchance gegen Entgelt**), da es nicht in einem materiellen Leistungsaustausch begründet, sondern auf einer psychologischen Ebene angesiedelt ist.

Ausspielungen sind daher entgeltliche Glücksverträge gemäß § 1 GSpG mit „unternehmerischer Mitwirkung“. (§ 2 GSpG; II. Besonderer Teil 658 BlgNR XXIV. GP, Zu Z 3 und 31 [§ 2 und § 60 Abs. 24 GSpG]; in diesem Sinne zu den steuerrechtlichen Vorgängerbestimmungen VwGH 22.10.1952, 1631/50; VwGH 27.9.1990, 89/16/0214; BFG 17.7.2015, RV/7101620/2015; *Bresich/ Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989² zu § 2, RZ 9). „Der Begriff einer Ausspielung definiert unternehmerisches Glücksspielangebot.“ (RV 658 BlgNR 24. GP Besonderer Teil, Zu Z 3 und 31 (§ 2 und § 60 Abs. 24 GSpG). Damit ist der glücksspielgesetzliche Ausspielungsbegriff nicht mehr nur mit „Lotterie“ gleichzuhalten. (*Schwartz/Wohlfahrt*, Der glücksspielrechtliche Ausspielungsbegriff, ÖJZ 1999, 339; Bericht des Finanzausschusses, 1427 Blg NR 18. GP; UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02; UFS 9.4.2010, RV/2078-W/09; VwGH 29.8.2013, 2010/16/0101). Die Passagen des § 2 Abs. 1 GSpG, wonach der Spielteilnehmer einen Einsatz erbringt und der andere Spielteilnehmer bzw. Unternehmer einen Gewinn in Aussicht stellt, verankern „die Ausspielung“ im bürgerlich-rechtlichen Spielvertrag, der allerdings entgeltlich (arg. „vermögenswerte Leistung“) sein muss. Im Ausspielungsbegriff des Glücksspielgesetzes sind daher alle Spieltypen enthalten, wie Lotterien uä,

sowie Casinospiele (Roulette usw.) und Kartenspiele, unter der Voraussetzung „*unternehmerischer Mitwirkung*“ (RV 658 BlgNR 24. GP Zu Z 3 und 31 (§ 2 und § 60 Abs. 24 GSpG).

Grundtatbestand ist § 57 Abs. 1 GSpG, Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen einer Glücksspielabgabe von 16% vom Einsatz. § 57 Abs. 3 GSpG enthält nur die Berechnungsmodalitäten der Glücksspielabgabe, wenn die Glücksspiele in Form von Ausspielungen über bestimmte technische Medien bzw. Hardware durchgeführt werden, es wird kein neuer Steuertatbestand formuliert.

In § 57 Abs. 3 GSpG und in § 57 Abs. 4 GSpG werden für steuerliche Zwecke Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals „in einem Atemzug“ genannt, glücksspielabgabenrechtlich wird zwischen den beiden Möglichkeiten, an den Ausspielungen teilzunehmen, nicht differenziert. Für § 57 Abs. 3 GSpG, der ausschließlich die Besteuerung der Ausspielungen über bestimmte Geräte regelt, ist es gleichgültig, ob an der Ausspielung von einem Glücksspielautomaten gemäß § 2 Abs. 3 GSpG oder einem Video-Lotterie-Terminal gemäß § 12a Abs. 2 GSpG teilgenommen wurde. Dass Glücksspiele vom Bf. über einen Glücksspielautomaten in der Steiermark über Eingabeterminals betrieben wurden, wurde nicht bestritten, es wurde auch nicht bestritten, dass die dezentralen Eingabeterminals vornehmlich in Niederösterreich standen. Das Bundesfinanzgericht geht von dem vom Bf. dargelegten und dem Finanzamt unbestrittenen Sachverhalt aus, dass die Spielergebnisse im Glücksspielautomaten in der Steiermark generiert wurden und sich die Spielteilnehmer zum Zeitpunkt der Teilnahme an den Ausspielungen an den Eingabegeräten vornehmlich in Niederösterreich tatsächlich befunden haben.

Eine Ausspielung kann nicht nur im Lebendspiel, sondern gemäß § 2 Abs. 3 GSpG auch mittels Glücksspielautomaten erfolgen. Ein Lebendspiel ist ein Spiel, bei dem ein Croupier die Spielfolge leitet, wie z.B. Roulette, Black Jack oder Glücksrad (1067 BlgNR 17. GP; *Schwartz/Wohlfahrt*, Glücksspielgesetz² § 22 Rz 9; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich* [Hg.], GSpG 1989² § 21 Rz 21). Nach § 2 Abs. 3 GSpG liegt ein Glücksspielautomat vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt. (z.B. VwGH 19.7.2011, 2011/02/0127). Selbsttätigkeit bedeutet, dass die Entscheidung ohne Zutun von außen durch den Automaten selbst, z.B. nach Maßgabe vorgegebener Wahrscheinlichkeitsprogramme, getroffen wird. Als Gegensatz zur Selbsttätigkeit gilt die Zentralseitigkeit (z.B. VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147; VwGH 10.5.2010, 2009/17/0202; UVS Vorarlberg 11.1.2010, 1-953/09 [Definition der Zentralseitigkeit durch Begriffsanalyse]; o.A., Glücksspielgesetz⁸, 29; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 37). Zentralseitigkeit ist das Charakteristikum der Elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG. Über Gewinn und Verlust wird dann zentralseitig entschieden, wenn diese Entscheidung nicht ein vom Spielteilnehmer bedienter Apparat mit Hilfe einer elektronischen oder mechanischen Vorrichtung selbst herbeiführt (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich* [Hg.], GSpG 1989² §

12a Rz 3 Rz 5), bzw. wenn mehrere Endgeräte mit einem Rechner verbunden sind, der das Spielergebnis ermittelt und an die Endgeräte übermittelt. (VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147; VwGH 27.4.2012, 2011/02/0224). An einer elektronischen Lotterie kann der Spielteilnehmer unmittelbar teilnehmen, zB über Handy, Tablett oder Computer. Die andere Möglichkeit an einer elektronischen Lotterie teilzunehmen, ist die über Video-Lotterie Terminals, denn Zentralseitigkeit bedeutet auch „Terminal-Server-System“. Die UStR beschreiben Video-Lotterie-Terminals als zentralseitig vernetzte Terminals an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten, durch welche dem Spieler der Zugang zu elektronischen Lotterien ermöglicht wird. (UStR Rz 858). Ein Video-Lotterie-Terminal ist ein zentral gesteuerter Glücksspielautomat, bei welchem die Entscheidung über Gewinn und Verlust nicht, wie sonst bei Glücksspielautomaten, das einzelne Gerät trifft, sondern der Zufallsgenerator eines zentralen Rechners, an den alle Video–Lotterie–Terminals angeschlossen sind. Unter den glücksspielgesetzigenen Begriff des Video-Lotterie-Terminals fallen dezentrale Eingabeterminals , die von außen wie Glücksspielautomaten ausschauen. Video-Lotterie-Terminals unterscheiden sich von Glücksspielautomaten „nur durch ihr Innenleben“, dass sie „Terminals“ sind, d.h. keinen Zufallsgenerator eingebaut haben, sondern an einen zentralen Rechner angeschlossen sind.

Ein „zentraler Rechner“ kann, wie im vorliegenden Fall, auch ein Glücksspielautomat in der Steiermark sein.

Der Begriff der Elektronischen Lotterien in § 12a GSpG ist nur von der spezifischen Art seiner Durchführung, nicht durch den Inhalt des Spiels bestimmt. Unter elektronischen Medien iSd § 12a GSpG verstehen die Materialien jede Form der Datenübertragung unter Zuhilfenahme modernster Technologien aus dem Telekommunikationsbereich (Schwartz-Wohlfahrt , GlücksspielG samt den wichtigsten Spielbedingungen² (2006), § 12a Rz 5). Dass Elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG nur eine Art der Durchführung des Spiels, eine äußere Form und kein von § 862 ABGB unterschiedlicher „Online- eigener“ Vertragsabschluss sind, wurde bereits vom Obersten Gerichtshof OGH 11.3.2010, 4 Ob 17/10v klargestellt. Die Art und Form der Durchführung des Spiels ändert nichts daran, dass der Spielvertrag aufgrund der **§§ 1267 ff ABGB** zustande kommt (vgl. UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13 - zu *Online-Glücksspiel*). Bei Glücksspielautomaten bzw. Video-Lotterie-Terminals ist davon auszugehen, dass der Glücksvertrag mit dem Einwurf des Einsatzes des Spielers und/bzw. Aufladen eines Kredites am Gerät mittels Banknotenleser/bzw. der Abbuchung des Einsatzes zustande kommt (Bydlinski, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 699). Auch § 13 der Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die technischen Merkmale von Glücksspielautomaten, deren Anbindung an ein Datenrechenzentrum, sowie über die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten (Glücksspielautomatenverordnung), BGBl. II 2012/69 idF BGBl. II 2015/28 stellt folgende Software-Anforderung:

„ Ein Spiel an einem Glücksspielautomaten beginnt mit der gesonderten Auslösung eines Spielprogramms durch den Spielteilnehmer nach Leistung eines Einsatzes und

endet mit der Entscheidung über das Spielergebnis und dessen Verbuchung in den elektronischen Zählern.“

Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG fällt immer dann an, wenn ein Glücksspielautomat betrieben wird, für den keine Betriebsbewilligung nach einem Landesgesetz besteht, oder wenn ein Video-Lotterie-Terminal ohne Konzession des Bundesministers für Finanzen gemäß § 14 GSpG betrieben wird.

3.4.2. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Glücksspielabgaben

Zu § 57 Abs. 1 GSpG:

Nach der Entscheidung BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011 (abrufbar unter findok.bmf.gv.at) erfülle das Kartenspielspiel die Voraussetzungen der von § 57 Abs. 1 GSpG geforderten „Ausspielung“, das Anbieten der konkreten Spielmöglichkeiten in den Räumlichkeiten mache den Anbietenden zum Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG. Es bestünde dadurch keine Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgaben. Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde ab (VfGH 19.2.2015, E 293/2015). UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 (abrufbar unter findok.bmf.gv.at) befasste sich ebenfalls in etwa mit dieser Thematik. Der VfGH 21.9.2012, B 1357 und der VwGH 9.9.2013, 2012/16/0188 lehnten die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde ab.

Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss VfGH 11.6.2015, E 820/2015 die Behandlung der Beschwerde gegen die Entscheidung BFG 05.03.2015, RV/2100581/2012, die die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG des Kartenspiels als *Cashgame* oder in Turnierform, sowie von Surrender als Black Jack-Variante bestätigte, ab und trat die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof ab.

Zu § 57 Abs. 2 GSpG:

Im Jahr 2011 wandten sich einige Anbieter von Wetten und Glücksspiel im Internet mit einem Initiativantrag an den Verfassungsgerichtsgerichtshof auf Aufhebung der Wortfolge in § 57 GSpG „Ausspielungen, bei denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“. Der Verfassungsgerichtshof wies die Anträge mit Beschluss VfGH 30.11.2011, G-12-14/11 zurück, bzw. auf den Rechtsmittelweg. Der Verfassungsgerichtshof lehnte zB die Behandlung der Beschwerden betreffend Teilnahme vom Inland aus an *Online-Glücksspielen* iSd § 57 Abs. 2 GSpG ab (VfGH 21.11.2013, B 617/2013, B 1116/2013 - zu UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2015, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13).

Zu § 57 Abs. 3 GSpG:

Das Bundesfinanzgericht kam aus Sicht der im Glücksspielgesetz geregelten Steuern in den Entscheidungen BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 (beide abrufbar unter findok.bmf.gv.at) zu dem Schluss, dass kein Zusammenhang der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG mit § 3 GSpG (Glücksspielmonopol) besteht. Der Verfassungsgerichtshof nahm die

dagegen erhobenen Beschwerden nicht in Behandlung. Nach diesen Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes ist es nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber in § 57 Abs 3 und 4 GSpG für den Betrieb von VLT, für die eine Konzession nach § 14 GSpG besteht, und solchen, die ohne Konzession betrieben werden, die Glücksspielabgabe unterschiedlich regelt. (VfGH 19.2.2015, E 49/2015 zu BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; VfGH 11.6.2015, E 564/2015 zu BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012).

Bemerkt wird, das der Verwaltungsgerichtshof VwGH 30.6.2016, Ro 2015/16/0021 und Ro 2015/16/0013 die Revisionen gegen BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 zurückwies.

Zu § 58 Abs. 3 GSpG:

Ergänzend wird bemerkt, dass bezüglich Glücksspielabgaben für Preisausschreiben und Gewinnspiele gemäß § 58 Abs. 3 GSpG Normprüfungsanträge vom Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 25.11.2015, A 2015/0011-1 (Ro 2015/16/0035-4) und Beschluss vom 28.1.2016, A 2016/0002 und 0003 [Anm.: abrufbar über die Homepage des VwGH] beim Verfassungsgerichtshof zur Zahl G 650/2015 und dzt. ein Antrag des Bundesfinanzgerichtes BFG 26.1.2016, RN/7100001/2015, beim Verfassungsgerichtshof zur Zahl G 20/2016 bzw. ein ergänzender Antrag betreffend § 58 Abs 3 GSpG idF BGBl I 2010/54, gültig von 1.1.2011 bis 31.8.2011, vor dem AbgÄG 2011 (BFG 21.4.2016, RN/7100001/2016), bereits anhängig sind. Diese Anträge zielen aber nur auf die Bemessungsgrundlage ab. Da das Spiel eine aktive Teilnahme voraussetzt, wie das bei der Bemessungsgrundlage „Einsatz“ bei Ausspielungen iSd § 2 Abs. 1 GSpG iVm § 57 Abs. 1 GSpG zum Ausdruck komme, entferne sich der Glücksspielbegriff des § 58 Abs. 3 GSpG von der grundsätzlichen Definition des § 1 Abs. 1 GSpG.

3.4.3. Präjudizialität infolge der mittelbaren Durchgriffsmöglichkeit der § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG, § 57 Abs. 4 GSpG und § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG

Der Bf. hat in seiner Berufung/Beschwerde die Anwendung der Befreiungsvorschrift des § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG beantragt, und darüber hinaus Verfassungswidrigkeit und Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgabe geltend gemacht. Durch den unter Punkt 3.3.3. dargestellten Beschluss des OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ist die Frage der Verfassungsmäßigkeit des Glücksspielmonopols/Konzessionssystems, bzw. des gesamten Glücksspielgesetzes beim Verfassungsgerichtshof anhängig.

Während Strafverfahren gemäß §§ 52 ff GSpG bzw. Verfahren betreffend das Gesetz über den unlauteren Wettbewerb unmittelbar mit dem Glücksspielmonopol zusammenhängen - **ohne Glücksspielmonopol/Konzessionssystem keine Strafe/kein Wettbewerbsvorsprung durch Rechtsbruch iSd § 1 Abs 1 Z 1 UWG** - liegt für das Bundesfinanzgericht im Gegensatz dazu bei den Glücksspielabgaben keine *conditio sine qua non* im Verhältnis zu § 3 GSpG vor. Das Verhältnis zwischen Glücksspielabgaben und § 3 GSpG scheint nicht einmal den Fällen der „Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Einheitsbewertung“ ähnlich zu sein, da bei der

aufgehobenen Erbschafts- und Schenkungssteuer (VfGH 7.3.2007, G 54/06 ua., VfGH 15.6.2007, G 23/07), der Grunderwerbsteuer (VfGH 27.11.2012, G 77/12), der Stiftungseingangssteuer (z.B. VfGH 2.3.2011, G 150/10 ua.), den Gerichtsgebühren (VfGH 21.9.2011, G 34,35/11) zumindest der aufgrund des Bewertungsgesetzes 1955 festgestellte Einheitswert durch Verweis als Bemessungsgrundlage herangezogen wurde, den Glücksspielabgaben aber ein vergleichbarer Verweis auf das Glücksspielmonopol fehlt. Eher könnte eine Relationalität zwischen Steuern mit Bezug zum Glücksspielmonopol und Glücksspielabgaben angenommen werden, wie sie zwischen früherer Erbschafts- und Schenkungssteuer und früheren Regelungen der Grunderwerbsteuer bestand. § 1 GrEStG 1987 besteuerte schon immer den entgeltlichen und unentgeltlichen Grundstückserwerb, doch § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 aF nahm zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Grundstückserwerbe, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz fallen, aus. Mit Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 aF obsolet und unentgeltliche Grundstückserwerbe werden seither „sozusagen automatisch“ mit Grunderwerbsteuer besteuert. Bei der Glücksspielabgabe sind Befreiungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Steuern mit Bezug zum Glücksspielmonopol vorgesehen:

- § 57 Abs. 2 letzter GSpG: Der Konzessionär gemäß § 14 GSpG ist von der Glücksspielabgabe für elektronische Lotterien befreit, weil er die Konzessionsabgabe in gleicher Höhe trägt (§ 17 Abs. 3 Z 7 GSpG)
- § 57 Abs. 4 GSpG: Glücksspielautomatenbewilligungsnehmer gemäß § 5 GSpG und der Konzessionär gemäß § 14 GSpG tragen eine ermäßigte Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 4 GSpG für Glücksspielautomaten und elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals von $10\% + \text{§ 13a FAG 2008 } 15\% = 25\%$ bzw. bis 31.12.2014 von 25% und
- **§ 57 Abs. 6 Z 2 GSpG: 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,**

Da nach den Erkenntnissen VfGH 12.4.1997, G 400/96, G 44/97; VfGH 2.10.1998, G 72/97, G 247/97 zur Kommunalsteuer und zum Gebührengesetz 1957 in der Versagung einer Befreiung die Anwendung eines negativen Tatbestandsmerkmals liegen kann (Aich/reiter, Präjudizialität, in Holoubek/Lang [Hrsg.], Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 71; Lang, Der Sitz der Rechtswidrigkeit, in Holoubek/Lang [Hrsg.], Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 93), wird sicherheitshalber von einer Präjudizialität der Vorschriften des § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG, § 57 Abs. 4 GSpG iVm § 13a FAG und § 57 Abs. 6 GSpG ausgegangen.

3.5. Das österreichische Glücksspielmonopol/ Konzessionssystem aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes stand bereits bei den Vorgängerbestimmungen des heutigen Glücksspielgesetzes der Spielerschutz im Vordergrund, fiskalische Zwecke traten immer weiter zurück. Zum Beispiel wurden im Patent von Kaiser Leopold I aus

dem Jahr 1696 bestimmte Glücksspiele konkret verboten, weil man verhindern wollte, dass „Haus und Hof“ verspielt wurden. Ein weiterer maßgeblicher Grund für diese frühen Regelungen im Glücksspielbereich waren die mit der Abhaltung von Glücksspielen oftmals verbundenen unseriösen Praktiken von Spiel- und Wettveranstaltern, welche die Spielleidenschaft der Menschen zur Erzielung finanzieller Vorteile ausnutzten; diesem Umstand sollte mit den frühen gesetzlichen Regulierungen des Glücksspiels im 17. und 18. Jahrhundert entgegengewirkt werden. (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989*² 23 mit Verweis auf *VwGH 4.8.2005, 2004/17/0035; Bauer, W.A. Mozart der Billard- und Kegelspieler in Homo Ludens V. Der spielende Mensch. Internationale Beiträge des Institutes für Spielforschung und Spielpädagogik an der Hochschule „Mozarteum“ Salzburg [1995]*, 196).

Rechtsentwicklung der Glücksspielabgaben: Am 13. März 1813 erging das Lottopatent, das erstmals genauer den Begriff und die Durchführung der dem Staat vorbehaltenen Ausspielungen definierte (*Strejcek*, Zahlenlotto und andere Glücksspiele in rechtlicher Betrachtung, in: *Strejcek* (Hrsg), *Lotto und andere Glücksspiele*, 32, *Sieghart*, *Die öffentlichen Glückspiele* (1899), 135) und in § 27 **Lottopatent 1813** die **10%ige Lottotaxe** für das Ausspielen von Waren, Pretiosen und Effekten, berechnet von dem durch das Ausspielen einzubringenden Betrag, als eine der Vorgängerinnen der Glücksspielabgaben enthielt (Vorgängerin deshalb, weil die 10%ige Lottotaxe des Lottopatentes vom 13.3.1813 mit BGBl. 1960/111 in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG 1957 einbezogen wurde, siehe 165 BlgNR XI. GP), sowie bereits eine Reihe von Schutzbestimmungen für den Spieler wie z.B. die Ausstellung eines Einlagescheines, die Verpflichtung zur Führung von Originallisten durch den Kollektanten usw. verfügte. (*Sozialwissenschaftlichen Arbeitsgemeinschaft „Das Glücksspielwesen und das Glücksspielmonopol in Österreich“*, 22). Das provisorische **Gebührentarif 1850** RGBI. 1850/50 erhob in TP 57 A Gebühren nach dem Wert von Wetten, Lotterien und anderen Ausspielungen. Die TP 57 wurde mit dem **Allgemeinen Gebührentarif 1925** BGBl. 1925/208 übernommen. Die TP 57 A 2 und B des Allgemeinen Gebührentarifes besteuerten (außer Totalisateur- und Buchmacherwetten) Lotterien, Verlosungen, Ausspielungen und Lottoanleihen. In der „Urfassung“ des § 33 TP 17 **Gebührentarif 1946** BGBl. 1946/184 wurden Glücksspiele keiner Rechtsgeschäftsgebühr unterzogen. Das änderte sich mit der **Gebührentarifnovelle 1952** BGBl. 1952/107, die einerseits die TP 57 A 2 und B des Allgemeinen Gebührentarifes 1925, die durchgehend bis zu diesem Zeitpunkt in Geltung gestanden hatten, aufhob und andererseits Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen (nach dem Verhältnis der erzielten Quote zum Wetteinsatz, Stufentarif 1% bis 25%), Ausspielungen (von den Einsätzen laut Spielplan 2% bzw. vom Gewinn 25%) und Zahlenlotto (vom Gewinn 25%) in § 33 TP 17 GebG aufnahm. (110 BlgNR 5. GP zum Gebührentarif 1946; *VwGH 22.10.1952, 1631/50; VwGH 4.12.1956, 1559/56*). Das Sporttoto-Gesetz BGBl. 1949/55 und das Pferdetoto-Gesetz 1952/129 regelten den ordnungspolitischen Teil, indem sie „Kollektivwetten“ zum Glücksspielmonopol zuwiesen, hinsichtlich des abgabenrechtlichen Teiles wurde

bestimmt, dass die Einsätze und Gewinne dieser Totospiele den Gebühren gemäß § 33 TP 17 Z 6 GebG unterliegen sollten. Desgleichen regelte das **Lotteriegesetz 1947**, BGBl. 1948/27 die Abhaltung von gemeinnützigen Lotterien, die Besteuerung erfolgte einerseits iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG mit 2% und andererseits mit 10% noch nach § 27 Lottopatent 1813. Das **Gebührengesetz 1957** BGBl. 1957/267 änderte diesbezüglich nichts, bis zum Glücksspielgesetz 1960, BGBl. 1960/111.

Rechtsentwicklung der Konzessions- und Spielbankabgabe: Die in § 17 GSpG 1989 geregelte Konzessionsabgabe gibt es seit 1986, da bis dahin bzw. bis 1989 die Lotterien von der Österreichischen Glücksspielmonopolverwaltung durchgeführt wurden. Die in § 28 GSpG 1989 normierte Spielbankabgabe geht teilweise auf eine frühere Form zurück, die in der Spielbankverordnung BGBl. 1933/463 enthalten war. Diese wurde damals als Bundesmonopol-Abgabe bezeichnet, war eine gemeinschaftliche Abgabe nach dem Finanzverfassungsgesetz und wurde vom Finanzminister im Bewilligungsbescheid für die Spielbank festgesetzt bzw. mindestens nach einem Staffeltarif zwischen 15% und 60% von den Jahres-Bruttoeinnahmen des Spielbetriebes plus zusätzlich einer Zuschlagsabgabe von 5% zu berechnen, täglich abzuführen, und nach § 12 waren außer dieser Abgabe noch alle sonstigen Steuern und Abgaben zu entrichten. Nach der Spielbanknovelle BGBl. 1934/6 wurde dann für die ersten drei Jahre gestattet, dass für Zwecke der Berechnung der Abgabe von den täglichen Bruttoeinnahmen des Spielbetriebs bis zu 20% in Abzug gebracht werden können, so dass in diesen Jahren nicht die tatsächlichen Jahres-Bruttoeinnahmen des Spielbetriebes, sondern nur der so gewonnene Rest der Jahresbruttoeinnahmen Bemessungsgrundlage der Abgabe war.

Implementierung der steuerlichen Regelungen in das Glücksspielgesetz:

Die Vorgängerbestimmungen für das heute bestehende Glücksspielgesetz sind die Glücksspielgesetze 1960 BGBl. 1960/111 und 1962 BGBl. 1962/169. Nach den parlamentarischen Materialien (609 BlgNR 9. GP 11 zum Glücksspielgesetz 1962) halten die meisten Staaten es für sinnvoll, den Spieltrieb der Menschen im Interesse des einzelnen und der Gemeinschaft in geordnete Bahnen zu lenken. Diese Erläuternden Bemerkungen, Seite 11 letzter Absatz, dürften sich auf die Vorschläge der *Sozialwissenschaftlichen Arbeitsgemeinschaft „Das Glücksspielwesen und das Glücksspielmonopol in Österreich“* 1961 beziehen, die schon damals feststellte, dass das Glücksspielmonopol kein Finanzmonopol sein muss und in ein gemeinnütziges Monopol umgeändert werden könnte (Seite 33). Mit der Durchführung von Lotterien war die Österreichische Glücksspielmonopolverwaltung betraut (§ 4). Im Glücksspielgesetz 1960, BGBl. 1960/111 waren die Regelungen betreffend Spielbanken noch nicht enthalten, sondern erst im Glücksspielgesetz 1962, BGBl. 1962/169. Seit damals hat der Spielbankkonzessionär eine Spielbankabgabe zu entrichten (§ 27 GSpG 1962), zusätzlich unterliegt das Ertragnis der Spielbankunternehmung noch den sonstigen öffentlichen Abgaben, wie zum Beispiel der Körperschafts- und Gewerbesteuer. (609 BlgNR 9. GP 15). Durch BGBl. 1986/292 erfolgte mit Eingliederung des Sporttos die gesetzliche Voraussetzung für die behördliche Bewilligung und

Kontrolle der Namenslotterien zum Schutz des Spielerpublikums und Normierung einer Bundesförderung zugunsten des Österreichischen Amateurkörpersports aus den Mitteln der neu geschaffenen Konzessionsabgabe. Diese Novelle 1986 arbeitete das Pferde- und Sporttoto in das Glücksspielgesetz ein und hob das Sporttoto- und Pferdetotogesetz auf. Die Durchführung bestimmter Lotterien wurde einer Kapitalgesellschaft übertragen und die gestaffelte Konzessionsabgabe in Höhe von 18,5 bis 27,5% der zusammengerechneten jährlichen Wett einsätze und eine feste, vom Konzessionär zu tragenden Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG von (zuerst 15%) 16% der Wetteinsätze eingeführt. Die neben den Wetteinsätzen von den Spielern zu entrichtenden Verwaltungskostenbeiträge zählten nicht zu den Wetteinsätzen. (931 BlgNR 16. GP 12). Als Steuertatbestand der Konzessionsabgabe bezeichneten die Materialien die Verleihung eines Rechtes aus einem Bundesmonopol und sie sollte vor allem Mittel für die Sportförderung erbringen. Mit dem gestaffelten Tarif wurde allerdings berücksichtigt, dass der Konzessionär einen relativ hohen Fixkostenanteil, z.B. für Maschinen aufzubringen hat. (931 BlgNR 16. GP 10). Mit der Bestimmung des Artikels III wurden Glücksverträge (Wetten, Ausspielungen aller Art) in § 33 TP 17 GebG einbezogen und den Neuregelungen im Glücksspielgesetz angepaßt.

Seine heutige Form erhielt das Glücksspielwesen durch das Glücksspielgesetz 1989. **Ab dem GSpG 1989 kommt es sukzessive zur Verstärkung der ordnungspolitischen Komponente gegenüber der Einnahmenerzielung.** In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage wird betont, dass die Zielsetzungen einerseits ordnungspolitischer und andererseits fiskalischer Natur sind. In ordnungspolitischer Hinsicht wurde von einem gänzlichen Verbot deshalb Abstand genommen, weil dies nur ein Abwandern in die Illegalität fördern würde. Im Interesse des Einzelnen und der Gemeinschaft sei daher eine Lenkung des Spielbetriebes in geordnete Bahnen, wodurch der Staat die auf legaler Basis betriebenen Glücksspiele überwachen kann. Dabei soll primär der Schutz des einzelnen Spielers sichergestellt werden. Zum Beispiel sollte die Veröffentlichungspflicht der Spielbedingungen durch den Konzessionär gemäß § 14 GSpG - vergleichbar Allgemeinen Geschäftsbedingungen - dem Bund die Wahrung öffentlicher Interessen und des Schutzes des Spielerpublikums ermöglichen (1067 BlgNR 17. GP). Neben der Stärkung der ordnungspolitischen Aspekte war das zweite zentrale Ziel dieser Neufassung die Erhöhung des Bundesertrages aus dem Glücksspielmonopol, was durch die Ausgliederung sämtlicher Glücksspiele aus der Österreichischen Glücksspielmonopolverwaltung erreicht werden sollte. (*Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol*, 10-11).

Durch IA zu BGBI. 1993/695 sollten die Bestimmungen über die Konzessionerteilungsicherstellen, dass damit Außenstehende am eventuellen Versuch gehindert werden, kriminelle Gelder zu investieren, Geld zu waschen bzw. der organisierten Kriminalität Einfluss zu verschaffen.

Im Jahr 1998 vertraten *Griller/Reindl* zwar die Ansicht, dass der Begriff „Glücksspielmonopol“ auf die gesetzliche Regelung nicht genau zutreffe, weil es sich

bei der Veranstaltung von Glücksspielen nicht um eine ausschließlich dem Staat bzw einem Unternehmen im Staatsbesitz vorbehaltene Tätigkeit handelt. Vielmehr sind für die Veranstaltung bestimmter Glücksspiele Konzessionen erforderlich, die nur der Bund vergeben kann. Die Autoren sahen zwar im österreichischen System nicht durchgehend ein Modell des Finanzmonopols, empfahlen aber im Sinne des Unionsrechtes eine Ersetzung durch ein Besteuerungssystem sowie den Schutz der Spieler vor unseriösen Geschäftspraktiken durch ein Aufsichts- und Kontrollsyste wirksam sicher zustellen. (Griller/Reindl, Die Unvereinbarkeit des österreichischen Glücksspielgesetzes mit dem Europäischen Gemeinschaftsrecht, ZfV 1998, 234, 250, 251). Der VwGH 4.8.2005, 2004/17/0035 bezeichnete das österreichische Glücksspielmonopol als Finanzmonopol mit besonderen ordnungspolitischen Zielsetzungen. **Segalla, Glücksspiel- und Wettrecht**, in Holoubek/Potacs (Hrsg), **Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts**² (2007) 250 hielt die Einstufung des Glücksspielmonopols als Finanzmonopol im Licht des Unionsrechtes – angesichts der Weiterentwicklung des Glücksspielrechtes zu Recht - deswegen fragwürdig, weil kaum angenommen werden kann, dass ein Monopol, das Unternehmen eingeräumt ist, die nicht mehrheitlich dem Staat gehören und die zwar (hoch) besteuert werden, aber ihre Monopolgewinne nicht dem Staat abzuliefern haben.

Die Glücksspielgesetznovellen 2010 gehen von den fiskalischen Zielsetzungen endgültig ab. Der **Hauptzweck des Glücksspielmonopols liegt nun in ordnungspolitischen Aspekten**. (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 24). 658 BlgNR 24. GP 7 (BGBl. I 2010/54, zu §§ 11 usw. bis § 60 Abs. 22 GSpG) besagen, dass die **Konzessionsvergabe** nur an jenen Konzessionswerber erfolgen darf, der unter Beachtung der Vorschriften des GSpG über den Schutz der Spielteilnehmer und über die Geldwäschevorbeugung die Konzession am besten ausübt. „*Es wird damit verdeutlicht, dass es nicht darauf ankommt, ob der höchste Abgabenertrag erzielt wird, sondern vielmehr, ob den ordnungspolitischen Zielsetzungen im Sinne einer kohärenten Ausgestaltung des Glücksspielgesetzes am besten Rechnung getragen wird.*“ Sowohl nach § 14 Abs. 2 Z 7 GSpG, als auch nach § 21 Abs. 2 Z 7 GSpG darf eine Konzession nur dem Konzessionswerber erteilt werden, von dem insbesondere auf Grund seiner Erfahrungen, Infrastrukturen sowie seiner Systeme und Einrichtungen zur Spielsuchtvorbeugung, zum Spielerschutz, zur Geldwäsche- und Kriminalitätsvorbeugung, zur Betriebssicherheit, zur Qualitätssicherung, zur betriebsinternen Aufsicht und zu anderen ihn treffenden Bestimmungen die beste Ausübung der Konzession zu erwarten ist. Der Konzessionär ist dabei in seinen unternehmerischen Entscheidungen zum Teil massiv eingeschränkt, so darf er gemäß § 15 GSpG keine Filialbetriebe außerhalb Österreichs errichten. (BGBl. I 2010/111; Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² 29). Durch die Novellen im Jahr 2010 wurde der Spielerschutz im Bereich der auf landesrechtlichen Bewilligungen beruhenden Ausspielungen mit Glücksspielautomaten implementiert, wodurch sich ein kohärentes Bild im Ordnungsgefüge des Glücksspielgesetzes ergibt. (Bresich/Klingenbrunner/Posch

in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² 1). Der Gesetzgeber bekräftigt dadurch seine an der Sicherstellung eines umfassenden Spielerschutzes sowie Kriminalitätsprävention und Geldwäschevorbeugung ausgerichtete Gesetzgebung.

Durch BGBl. I 2012/112 wurde § 21 Abs. 10 GSpG angefügt, da neben Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten gemäß § 5 GSpG und VLTs gemäß § 12a Abs. 2 auch Glücksspielautomaten in Spielbanken **an das Datenrechenzentrum der Bundesrechenzentrum GmbH angeschlossen werden**, um dadurch eine effiziente Kontrolle zu gewährleisten. (1960 BlgNR 24. GP).

Dazu wird bemerkt, dass das BMF auf seiner Homepage <https://www.bmf.gv.at/steuern/glueckspiel-spielerschutz/in-oesterreich/Gluecksspiel> den „**Glücksspiel Bericht 2010-2013** über die kohärente Politik im österreichischen Glücksspielmonopol“ kostenlos und allgemein zugänglich eingestellt hat: „Das Bundesministerium für Finanzen weist im nachfolgenden Bericht anhand der Auswirkungen der Glücksspielreform 2010 insbesondere in den Bereichen Spielerschutz, Konzessionerteilungen und Aufsicht die kohärente Politik innerhalb des österreichischen Glücksspielmonopols nach. Dies erfolgt im Wesentlichen aus unionsrechtlichen Gründen, die ausgewogene Regelungen zur Aufrechterhaltung einer monopolistischen Glücksspielstruktur erfordern.“ In diesem Bericht wird ausgehend vom rechtlichen Rahmen und den bisherigen Konzessionerteilungen dargestellt, dass eine Stabsstelle für Spielerschutz eingerichtet wurde und welche Tätigkeiten diese habe, dass und wie die Konzessionäre überwacht würden, dass eine Aufsicht über die Werbung der Konzessionäre über Leitlinien und Werbestandards bestünde, illegales Glücksspiel bekämpft werde und vor allem wurden die Entwicklungen im Bereich der Geldwäsche erörtert. Die neueste Studie ist die des ISD Institut für interdisziplinäre Sucht- und Drogenforschung in Kooperation mit dem Österreichischen Gallup Institut „**Glücksspielverhalten und Glücksspielprobleme in Österreich. Ergebnisse der Repräsentativerhebung 2015**“ (<http://www.isd-hamburg.de/praesentationen.htm>, Abfrage vom 29.3.2016) im Zusammenhang mit den Unterlagen zu den Fachtagungen zu Glücksspiel und Spielerschutz auf der Homepage des BMF <https://www.bmf.gv.at/steuern/glueckspiel-spielerschutz/hilfsangebote/Spielerschutz>, Abfrage vom 29.3.2016).

Nach dem Erkenntnis VwGH 16.3.2016, 2015/17/0022 ist aufgrund der zahlreichen Möglichkeiten, in Österreich an **auch illegalen Glücksspiel** teilzunehmen, die äußerst offensiv beworben wurden, auch die massive Werbung für weniger suchtgeneigte Glücksspiele als geeignet anzusehen, die Spieler von den illegalen Spielmöglichkeiten zu den legalen hinzuleiten. Denn das zentrale Problem im österreichischen Glücksspielbereich bestand darin, dass von Anbietern, die über keine Konzession oder Bewilligung verfügten, Glücksspiele auch über neue Technologien in stark zunehmenden Ausmaß bereitgestellt wurden (VwGH 16.3.2016, 2015/17/0022 Rn 109 Rn 115; zu dieser Problematik siehe auch Stein, Die europarechtlichen Rahmenbedingungen für das Glücksspiel in Strejcek/Hoscher/Eder [Hrsg.] Glücksspiel in der EU und in Österreich, 2015, 10). Laut AB zu BGBl. I 2003/125: „Die rasante Entwicklung der

modernen Kommunikationstechnologien führt im Bereich des Glücksspiels zu einer nahezu unüberschaubaren Flut von Angeboten, die weder über die entsprechenden und erforderlichen Konzessionen nach dem Glücksspielgesetz verfügen, noch in irgendeiner Art und Weise Rücksicht auf jene ordnungspolitischen und sozialpolitischen Notwendigkeiten nehmen, die dem Glücksspielgesetz zugrunde liegen und die auch vom Europäischen Gerichtshof mehrmals als wesentlich erachtet wurden.“ kann einer derartigen Situation daher durchaus mit der entsprechenden Werbung begegnet werden, um die Spielteilnehmer vom verbotenen zum erlaubten Spiel zu bewegen. Dabei muss laut OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t nicht jede Werbemaßnahme für sich oder nach „Sektoren“ wie zB Online-Roulette für sich betrachtet werden.

Die Problematik der Zunahme des illegalen Spielangebotes wird auch deutlich, wenn man auf der Homepage des Parlamentes Anfragen und Anfragebeantwortungen des Innenministeriums, Justizministeriums und Finanzministeriums betreffend „Glücksspiel- und Wettangebote: Illegales Glücksspiel und Glücksspielbetrug“ der letzten Jahre aufruft. Z.B. In der parlamentarische Anfrage vom 16.7.2012, 12535/J 24. GP „Legales, sowie nicht konzessioniertes und illegales Glücksspiel in Österreich: Vollziehung des Glücksspielgesetzes (GSpG) seit Inkrafttreten der Glücksspielgesetznovellen 2008 und 2010“ an das Justizministerium wird im Vorwort die Besorgnis zur Ausbreitung des illegalen Glücksspiels geäußert. In der Anfragenbeantwortung vom 7.9.2012, 12240/AB 24. GP des BMF, Seite 2 berichtet das BMF, dass nach einer zweijährigen intensiven Kontrollphase mit insgesamt mehr als 3.000 beschlagnahmten Geräten nun erstmals ein deutlicher Rückgang bei den illegalen Geräten und den Aufstellorten festgestellt werden kann. Mit den Erfolgen würden sich nun auch verstärkt Spielsüchtige und deren Angehörige an die Finanzpolizei wenden, damit die illegalen Geräte, die regelmäßig ohne jedweden Spielerschutz oder Spielbeschränkung funktionieren würden, beschlagnahmt würden. Was den Spielerschutz in Spielbanken gemäß § 25 GSpG betrifft, dürfte diese Bestimmung ein europaweites Unikat darstellen (Seite 11). In der Anfragenbeantwortung vom 22.3.2013, 13395/AB 24. GP berichtet das BMF auf Seite 5, dass einige Automatenbetreiber noch während der laufenden Amtshandlung weitere Glücksspielgeräte bei Aufstellern geordert haben würden. Die Finanzpolizei begegne dem in der Praxis mit unmittelbaren Folgekontrollen und abermaligen Beschlagnahmen. Unter III-423 BlgNR 24. GP ist der Tätigkeitsbericht Finanzpolizei Glücksspiel (§ 31b GSpG) – Bericht an den Nationalrat über die Tätigkeit der Abgabenbehörden im Bereich verbotener Ausspielungen 2010 bis 2012 enthalten. Im Evaluierungsbericht des Bundesministers für Finanzen an den Nationalrat über die Auswirkungen des Glücksspielgesetzes 2010-2014 (III-131 BlgNR), zu dem in § 60 Abs. 25 Z 5 GSpG der Auftrag erteilt wurde, wird berichtet, dass über Projektgruppen die kohärente Abgabeneinhebung und Abgabeneinbringung bei illegalen Online-Anbietern sowie Strategien zur Eindämmung des illegalen Online-Glücksspiels und deren Bewerbung in öffentlichen Medien vorangetrieben wurden (Seite 32). Weiters wurden Standards und Leitlinien für Glücksspielwerbung durch die Konzessionäre entwickelt, die ab 1.1.2015 gelten sollten (Seite 33).

Das finanzpolitische Ziel, die Abgaben des Konzessionärs zu optimieren, ist mit BGBI. I 2010/54 gefallen: Nach den Glücksspielgesetznovellen 2010 blieben die Steuersätze für die Konzessionsabgabe gegenüber vor dem 1.1.2011 im Wesentlichen die Gleichen. Vor dem 1.1.2011 fiel zusätzlich die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG 16% von den Einsätzen bzw. bei elektronischen Lotterien von den Jahresbruttspieleinnahmen an (näheres z.B. GebR 2007 Rz 881 bis 884), danach Glücksspielabgabe von 16%. Eine Neuregelung erfolgte aber hinsichtlich der Besteuerung der Elektronischen Lotterien mit und ohne Video-Lotterie-Terminals.

Gegenüber der Zeit vor den Glücksspielgesetznovellen 2010 wurde der Prozentsatz für die Spielbankabgabe von 35% bis 80% anstelle der gestaffelten Steuersätze vereinheitlicht und auf 30% herabgesetzt (657 BlgNR 24. GP zu BGBI I 2010/73).

Nach der Regierungsvorlage 657 BlgNr 24. GP zu § 57 Abs. 3 GSpG wurde die Glücksspielabgabe für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals jener für Glücksspielautomaten in einer Spielbank mit 30% gleichgestellt. Die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG wurden als Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 bis 59 GSpG in das Glücksspielgesetz transferiert. Bei der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG wurde mit der Herauslösung der aus den im Gebührengesetz geregelten „Glücksverträgen“ gemäß § 33 TP 17 GebG der allgemeine Steuersatz von 25% vom Gewinn auf 16% vom Einsatz bzw. bei Turnieren vom Gewinn gesenkt (BGBI. I 2010/54).

Weiters ist zu ergänzen, dass durch BGBI. I 2010/73 § 1 Abs. 4 GSpG angefügt wurde:

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

Die Erzielung von Staatseinnahmen rechtfertigt zwar nicht ein Glücksspielmonopol, das heißt aber noch nicht, dass Glücksspiel per se als Abschluss bestimmter Glücksverträge nicht mit Rechtsverkehrsteuern besteuert werden darf. Das Glücksspielmonopol ist vergleichsweise keine Grundlage für die Glücksspielabgabe, wie das System der Einheitsbewertung für einige Verkehrsteuern, da das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG keine Steuer ist, sondern eine Verwaltungstechnik um das Glücksspiel mit seinen Besonderheiten, das Spielerschutz, Vorbeugung gegen Geldwäsche, Sportförderung und die Aufsicht über die Konzessionäre umfasst. Außerdem ist die Glücksspielabgabe keine strafrechtliche Sanktion, sondern eine „Rechtsverkehrsteuer“, besteuert wird der Abschluss des Spielvertrages.

Nach Literatur und Judikatur gründet sich der Vorwurf der Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols einerseits darauf, dass das Glücksspielmonopol nach wie vor ein Finanzmonopol sei, das vorwiegend die Einnahmenmaximierung im Blick habe und andererseits wie auch aus VfGH 19.2.2015, E 49/2015 zu BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; VfGH 11.6.2015, E 564/2015 zu BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012

ersichtlich, wird die Verfassungsmäßigkeit in Frage gestellt, weil die Konzessionäre gegenüber den Nichtkonzessionären steuerlich begünstigt wären. Auch der Bf. machte in der Beschwerde geltend, dass er durch § 57 Abs. 3 GSpG in konkreten Zahlen im Beschwerdezeitraum um 301.522,66 Euro mehr an Glücksspielabgabe und 427.471,50 Euro an Vergnügungssteuern gegenüber dem Konzessionär gemäß § 14 GSpG belastet sei. Diese Argumentationslinien wirken inkonsistent, die abgabenrechtliche Seite wird daher weiter untersucht.

3.5.1. Die Glücksspielabgaben knüpfen an ordnungspolitische Definitionen an, ohne dadurch den Charakter von Rechtsverkehrsteuern zu verlieren

Rechtsverkehrsteuern knüpfen an Vorgänge des Rechtsverkehrs an, an vertragliche oder gesetzliche Beziehungen, auf Grund welcher Personen Lieferungen oder sonstige Leistungen oder Rechtsansprüche erhalten. (vgl. *Hey/Englisch* in Tipke/Lang²¹, dSteuerrecht § 7 Rz 101 bis 105). Charakteristisch für die Verkehrsteuern ist, dass sie sich an Vorgängen orientieren und dabei weder subjekt- noch objektbezogen sind. (*Bruschke*, dGrunderwerbsteuer, Kraftfahrzeugsteuer und andere Verkehrsteuern⁷ 22). Die Anknüpfung erfolgt an bestimmte Rechtshandlungen oder tatsächliche Handlungen, Steuergegenstand sind primär Vorgänge des Rechts- oder Wirtschaftsverkehrs. Zu den Rechtsverkehrsteuern werden gezählt, die Grunderwerbsteuer, die Versicherungssteuer, die Feuerschutzsteuer, die Stiftungseingangssteuer und die Rechtsgeschäftsgebühren; auslaufend auch die Kapitalverkehrsteuern. (*Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Tz 951), aber auch die Glücksspielabgaben. Im Zentrum steht die vertragliche Vereinbarung, Anknüpfungspunkt ist der projektierte oder tatsächliche Vermögensübergang. Die von der Gebühren- oder Verkehrsteuerpflicht erfassten Rechtsgeschäfte werden umschrieben bzw. erfolgt eine Verweisung auf das Zivilrecht. (*Stoll*, Rentenbesteuerung³, 590).

So knüpft die Grunderwerbsteuer an den Erwerb von Grundstücken an, den Haupttatbestand bilden Kaufverträge und andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen. (§ 1 Abs. 1 GrEStG 1987; *Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Tz 991 Tz 994). Der Versicherungssteuer (Feuerschutzsteuer) unterliegt die Zahlung des Versicherungsentgelts auf Grund eines Versicherungsverhältnisses als Gegenleistung für die Übernahme des Wagnisses, bzw. Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Versicherungsschutz auf Grund eines Versicherungsverhältnisses (§ 1 VersStG 1953; UFS 20.2.2012, RV/1820-W/08; vgl. *Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Tz 1116; *Englisch* in Tipke/Lang²¹, dSteuerrecht § 18 Rz 69). Der Stiftungseingangssteuer unterliegen unentgeltliche Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung oder auf damit vergleichbare Vermögensmassen. (§ 1 Abs. 1 StiftEG 2008; *Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Tz 955). Die Rechtsgeschäftsgebühren iSd Gebührengesetzes 1957 besteuern den Abschluss taxativ aufgezählter Rechtsgeschäfte, unter Voraussetzung der Urkundenerrichtung (§§ 1 und 15 iVm § 33 GebG), was aber

dem Rechtsverkehrsteuercharakter keinen Abbruch tut. Wettverträge gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG unterliegen auch ohne Urkundenerrichtung der Gebühr.

In der Literatur wird auch die Umsatzsteuer zu den Verkehrsteuern gezählt. Sie besteuert zwar Lieferungen und sonstige Leistungen, doch gehen ihr meist Vorgänge des Rechtsverkehrs voraus. (*Ehrke-Rabe* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Tz 951). Viele Rechtsvorgänge, die Gebühren und Verkehrsteuern unterliegen, sind von der Umsatzsteuer befreit.

Wie unter Punkt 3.4.1. dieses Erkenntnisses bereits ausgeführt, besteuern die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG - als Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG - „Ausspielungen“ und verweisen damit auf § 1 GSpG iVm § 2 GSpG. Der Glücksspielbegriff des § 1 Abs. 1 GSpG ist nicht nur für den ordnungspolitischen, sondern auch für den abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes maßgeblich. (UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11; UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua.). Der Begriff der Ausspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpG ist ebenfalls ein primär „ordnungspolitischer“, da ihm im Glücksspielrecht eine wesentliche Bedeutung insofern zukommt, als die Ausnahmen vom Glücksspielmonopol gemäß § 4 GSpG an diesen Begriff anknüpfen (vgl. *Segalla*, Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts² (2007) 254; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² § 2 Rz 2), doch auch er wird für den abgabenrechtlich Teil handhabbar gemacht, und bettet – wie noch zu zeigen sein wird – nicht nur die Glücksspielabgaben durch die Ausdifferenzierung, was Leistung und was Gegenleistung des Glücksvertrages ist, noch intensiver in die Rechtsverkehrsteuern ein.

Das bedeutet, **für die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG sind Ausspielungen Glücksspiele (iSd §§ 1267 ABGB), bei welchen die Entscheidung über das Ergebnis des einzelnen Spiels ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist** (iSd § 1 Abs. 1 iVm § 1 Abs. 2 GSpG; 1067 BlgNR 17. GP 16; vgl. VwGH 25.7.1990, 86/17/0062), **die von „Unternehmern im weitesten Sinn angeboten“ werden** (§ 2 Abs. 1 GSpG) **und die entgeltlich sind** (§ 2 Abs. 1 GSpG; vgl. VfGH 24.9.2012, G 110/11 – ein unentgeltliches Spiel fällt nicht unter den Begriff der Ausspielung). Die Leistung, die der Spieler erbringt, ist der Einsatz. Die „Gegenleistung“, die sich der Spieler für die Hingabe seines Einsatzes (Geldes) erwartet, ist die Hoffnung auf eine Gewinnchance, er hofft, dass er den in Aussicht gestellten Gewinn erhalten wird. Ob der Spieler den Gewinn tatsächlich erhält, hängt vorwiegend oder ausschließlich vom Zufall ab. (vgl. BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011). Bemessungsgrundlage ist der Einsatz, davon 16%, - soweit zum Grundtatbestand, bei Abschluss des Spielvertrages über Internettechnologie mittels Video-Lotterie-Terminal gemäß § 57 Abs. 3 GSpG sind die um die Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen die Bemessungsgrundlage, davon 30%.

Der Ansicht des Bf., die Anwendung des § 57 GSpG verstöße im konkreten Fall sowohl gegen den Grundsatz der Erwerbsfreiheit als auch gegen Unionsrecht, da für eine

Spielteilnahme an einem Spiel mit einem ausländischen Anbieter keine Besteuerung in Österreich vorgesehen sei, wodurch der inländische Anbieter in unzulässiger Weise diskriminiert werde, ist entgegenzuhalten, dass Glücksspielabgabe immer anfällt, wenn der Spielteilnehmer vom Inland aus am Glücksspiel teilnimmt, dabei ist es gleichgültig, ob ein in- oder ausländischer Anbieter das Glücksspiel anbietet.

Die Glücksspielabgabe besteuert Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Es gibt keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft. Die Glücksspielabgabe differenziert auch nicht, ob der Glücksspielanbieter im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union seinen Sitz hat, die Glücksspielabgabe kennt keine „Glücksspielabgabeninländereigenschaft“. Der Steuergegenstand ist in den § 57 Abs. 1 bis Abs. 3 GSpG immer derselbe. Die § 57 Abs. 1 bis Abs. 3 GSpG knüpft weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, die den Spielvertrag abschließen, ein personeller Inlandsbezug fehlt. § 57 Abs. 2 und § 57 Abs. 3 GSpG ergänzen § 57 Abs. 1 GSpG, als sie im Wesentlichen die Steuerberechnung regeln, wenn die im § 57 Abs. 1 GSpG umschriebenen Spielverträge in Form der Ausspielung als elektronische Lotterie, d.h. Internetglücksspiel bzw. über Glücksspielautomaten oder Video-Lotterie-Terminals abgeschlossen werden.

Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG fällt an, wenn eine Ausspielung in Form einer elektronischen Lotterie gemäß § 12a GSpG durchgeführt wird – und zwar in Höhe von 40% der Jahresbruttospieleinnahmen. Der Begriff des Glücksspiels nach § 1 Abs. 1 GSpG ist medienneutral und umfasst nicht nur Glücksspiele, bei denen sich Spielteilnehmer/und Unternehmer „zusammensetzen“, Spielverträge abschließen und spielen, sondern genauso Glücksspiele, die in elektronischen Medien veranstaltet werden. (vgl. Segalla , Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts² (2007) 262). Handelt es sich um Ausspielungen, die über elektronische Medien im Fernabsatz angeboten werden, z.B. Internet, Telefon, SMS, Fax (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hrsg.], Glücksspielgesetz² § 57 Rz 4), dann wird eine Ausspielung in Form einer elektronischen Lotterie gemäß § 12a GSpG durchgeführt. An formalen Voraussetzungen dieser Glücksspielform nennt § 12a GSpG a) den Vertragsabschluss über elektronische Medien, b) eine zentraleitige Spielausrichtung und c) die Möglichkeit der Kenntnisnahme des Spielergebnisses unmittelbar nach Spielteilnahme. Soweit daher die formalen Voraussetzungen des § 12a GSpG erfüllt sind, kann jede Ausspielung [„Lotterien“, als auch „Casinospiele“] in Form einer Elektronischen Lotterie durchgeführt werden. (Schwartz-Wohlfahrt, GlücksspielG samt den wichtigsten Spielbedingungen² (2006), § 12a, Rz 9-10, Bresich/ Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hrsg.], Glücksspielgesetz² § 12a Rz 2). Die frühere Fassung des § 12a GSpG, „Eine Elektronische Lotterie ist eine Ausspielung, bei der der Spielvertrag über elektronische Medien abgeschlossen wird“ bleibt von ihrem Sinn in der jetzigen Fassung erhalten. (Siehe dazu insbesondere Bydlinski, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 697). Weder § 12a

GSpG, noch § 13 der Glücksspielautomatenverordnung BGBI. II 2012/69 idF BGBI. II 2015/28 schaffen einen neuen Vertragszustandekommenstypus im Glücksspielgesetz und für die Glücksspielabgaben, sondern regeln eine eigene Art der Durchführung des Spiels, eine äußere Form, in der das Spiel abläuft, (z.B. UFS 5.4.2013, RV/1194-W/2012; UFS 20.11.2013, 2388-W/2013; BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012).

Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG fällt für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten oder elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals an, und zwar in Höhe von 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen. Wie bereits unter Punkt 3.4.1. festgestellt, kann eine Ausspielung auch über Glücksspielautomaten, die selbst über das Spielergebnis entscheiden oder über Video-Lotterie-Terminals, die eine Teilnahme an elektronischen Lotterien ermöglichen, stattfinden.

Nicht nur aus historischer Betrachtung ist der Rechtsverkehrsteuercharakter der Glücksspielabgaben ersichtlich, sie werden erhoben auf den Abschluss von Verträgen, besteuert wird der tatsächliche Vermögensübergang, da grundsätzlich der Einsatz des Spielteilnehmers Bemessungsgrundlage ist, den er z.B. beim Kartenpokerspiel hingibt, beim Onlineglücksspiel über die dort vorgesehene Bezahlungsmodalität ebenfalls hingibt oder bei Glücksspielautomaten oder Video-Lotterie-Terminals einwirkt. Die Steuerschuld entsteht je nach Spielvertrag mit Abschluss, Erhalt der Einsätze, Auszahlung der Gewinne, bzw. Abrechenbarkeit der Gewinne (§ 59 Abs. 1 GSpG). Steuerschuldner ist der Unternehmer bzw. Veranstalter, der Konzessionär oder Bewilligungsinhaber (§ 59 Abs. 2 GSpG). Der Glücksspielabgabenschuldner hat die Glücksspielabgaben jeweils für einen Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats an das Finanzamt abzuführen (§ 59 Abs. 3 GSpG). Damit sind die Glücksspielabgaben „angeordnete“ Selbstbemessungsabgaben gemäß § 201 BAO. Eine Gemeinsamkeit mit den Rechtsgeschäftsgebühren besteht auch darin, dass die Abrechnung über die abzuführenden Beträge als Anzeige gilt, und nicht als Abgabenerklärung iSd § 133 BAO. Diese Anzeige dient dazu, die Abgabenbehörde über abgabenrechtlich relevante Tatsachen in Kenntnis zu setzen. Bescheide gemäß § 201 BAO haben eine identische Qualifikation, nur eine Bescheidberichtigung wegen Übernahme offenkundiger Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen gemäß § 293b BAO ist – wie gemäß § 31 GebG bzw. § 33 TP 17 Abs. 3 GebG – nicht möglich. (vgl. UFS 8.4.2013, RV/1640-W/09, RV/1645-W/09-bestätigt durch VwGH 19.6.2013, 2013/16/0112).

Die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG verweisen zwar auf die in erster Linie aus ordnungspolitischem Bedarf in § 1 Abs. 1 GSpG und in § 2 Abs. 1 GSpG definierten „Spielverträge“, doch sie lösen sich auch wieder davon, da sie von jedem verwirklicht werden können, der die abgabenrechtlichen Tatbestandsmerkmale verwirklicht. Jeder, der an einem Glücksspiel von einem Video-Lotterie-Terminal, der sich mit einem Glücksspielautomaten in der Steiermark verbindet, teilnimmt, indem er den Einsatz hingibt, dafür, dass er die Hoffnung auf eine Gewinnchance erhält, löst § 57 Abs. 3 GSpG aus. Bemessungsgrundlage sind Jahresbruttospieleinnahmen abzüglich USt mal 30%.

3.5.2. Verhältnis der Konzessions- und Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben zu den Rechtsverkehrsteuern

Außer den Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG regelt das Glücksspielgesetz noch die Konzessionsabgabe gem § 17 GSpG für die Lotterienkonzession, die Spielbankabgabe gem § 28 GSpG für den Betrieb von Spielbanken. Zu den abgabenrechtlichen Bestimmungen des Glücksspielgesetzes ist auch die Gebühr für Konzessionen (= amtliche Ausfertigung iSd § 14 TP 2 GebG) und Eingaben gemäß § 59a GSpG zu zählen, die jedoch kein im Glücksspielgesetz befindliches Abgabengesetz, das vom Steuergegenstand bis zur Abgabenerklärung/Anzeige alles regelt, darstellt, sondern eine aus den Stempelgebühren des § 14 Gebührengesetz 1957 ausgelagerte besondere feste Gebühr, für die gemäß § 59a Abs. 4 GSpG die entsprechenden Bestimmungen des Gebührengesetzes über Eingaben und amtliche Ausfertigungen bzw. der §§ 203 und § 241 Abs. 2 und 3 BAO gelten. Dem abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes kann man auch die „Bundesautomatenabgaben- und VLT-Zuschläge gemäß § 13a FAG“ zuzählen, da laut Verweis in § 57 Abs. 4 letzter Satz GSpG Stammabgabe die Glücksspielabgaben sind. (vgl. *Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Tz 1123). Nach den 657 BlgNR 24. GP zu BGBI I 2010/73 - FAG 2008 ist das gesamte Bemessungs- und Einhebungsverfahren der Zuschläge gemäß § 13a Finanzausgleichsgesetz grundsätzlich nach den für die Glücksspielabgabe (= Stammabgabe) geltenden Bestimmungen durchzuführen. Gemäß § 1 Abs. 4 GSpG wird der Finanzierungsbeitrag in Höhe von 1 Promille von der Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe gemäß § 28 Abs. 2 und 3 GSpG gemeinsam mit der Spielbankabgabe bzw. der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 4 GSpG für gemäß § 5 GSpG bewilligte Glücksspielautomaten, und Video-Lotterie-Terminals auf Basis einer Bundeskonzession, d.h. des Lotterienkonzessionärs gemäß § 14 GSpG, gemeinsam mit der Glücksspielabgabe/Konzessionsabgabe erhoben und richtet sich nach dem Fälligkeitstermin der jeweiligen Abgabe (784 BlgNR 24. GP zu BGBI. I 2010/73; 1212 BlgNR 24. GP zu BGBI. I 2011/76; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG² § 1 Rz 45; vgl. *Biebl/Ressler*, GSpG-Novellen 2008/2010: Besteuerung von Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals. Abgabenrechtliche Änderungen 2010/2011, SWK 2011, 361).

Gemäß § 17 GSpG hat der Konzessionär für die Überlassung des Rechts zur Durchführung der Glücksspiele nach den §§ 6 bis 12b GSpG (Lotto, Toto und Zusatzspiel, für Sofortlotterien, Klassenlotterie, Zahlenlotto, Nummernlotterien und für Bingo und Keno) eine Konzessionsabgabe zu entrichten. Gemäß § 14 GSpG kann der Bundesminister für Finanzen das Recht zur Durchführung der Ausspielungen nach den §§ 6 bis 12b GSpG durch Konzession übertragen. Was damit übertragen wird, ergibt sich aus § 3 GSpG, nämlich das Recht zur Durchführung von Glücksspielen – iSd § 1 iVm § 2 GSpG. Wenn es in § 17 GSpG heißt, dass der Konzessionär für die Überlassung des Rechts zur Durchführung der Glücksspiele eine Konzessionsabgabe zu entrichten hat, ergibt sich aus dem Durchgriff durch § 14 GSpG (Durchführung von Lotterien) und § 3

GSpG („Durchführung von Glücksspielen“), dass Steuergegenstand Ausspielungen in Form der Spielverträge gemäß §§ 6-12b GSpG sind. Auch der Verwaltungsgerichtshof erkennt den privatrechtlichen Charakter des Verhältnisses zwischen dem Ausspielenden und den Teilnehmern bei einer Ausspielung grundsätzlich an. (VwGH 6.10.1954, 209/52 z.B. Tombola). **Die Konzessionsabgabe ist zwar eine Steuer mit Bezug zum Glücksspielmonopol, doch selbst wenn sich aus dem Glücksspielgesetz hervorliest, dass die Konzessionabgabe für die Überlassung des Rechts zur Durchführung der Glücksspiele zu entrichten ist, liegt darin nicht die Bedeutung, dass die Konzessionsabgabe eine „Gebühr für die Erteilung einer Konzession“ ist, sondern verweist auf die Besteuerung des Abschlusses entgeltlicher Glücksverträge.**

Bemessungsgrundlage der Konzessionsabgabe ist im Wesentlichen die Summe der Einsätze während eines Kalenderjahres, der Steuersatz beträgt je nach Spiel zwischen 2% bis 27,5%, dazu kommt gemäß § 17 Abs. 6 GSpG noch die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG von 16%. Die Konzessionsabgabe für Elektronische Lotterien (§ 12a GSpG *Online*-Glücksspiel, ausgenommen aber Video-Lotterie-Terminals) beträgt 40%. Bemessungsgrundlage sind die Jahresbruttospieleinnahmen. Wurde für Ausspielungen über elektronische Lotterien gemäß § 12a GSpG Konzessionsabgabe bezahlt, sind sie gemäß § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG von der Glücksspielabgabe befreit. Elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals unterliegen nicht der Konzessionsabgabe, sondern § 57 Abs. 4 GSpG, der für Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten gemäß § 5 GSpG und solche mittels Video-Lotterie-Terminals aufgrund der Konzession gemäß § 14 GSpG einen Abgabensatz von 10% der um die Umsatzsteuer vermindernden Jahresbruttospieleinnahmen vorsieht. Zusammen mit den Zuschlagsabgaben des § 13a FAG 2008 ergibt sich eine Abgabenbelastung von 25%, dazu kommt noch der Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG. (BGBI. I 2010/73, *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² § 17 Rz 3). Steuerschuldner ist der Konzessionär. Die Entrichtung der Konzessionsabgabe erfolgt durch Selbstberechnung und ist jeweils am 20. des der Leistung der Wetteinsätze folgenden Kalendermonats fällig. Mit BGBI. 1996/747 wurde die Fälligkeit für die Konzessionsabgabe nach dem GSpG und für die Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG aF vereinheitlicht. Die Abrechnung, die der Konzessionär zu diesem Zeitpunkt vorzulegen hat, gilt als Abgabenerklärung. Am 15. März des Folgejahres hat der Konzessionär eine Steuererklärung abzugeben, die als Jahreserklärung gilt.

Nach § 21 GSpG kann der Bundesminister für Finanzen das Recht zum Betrieb einer Spielbank durch Erteilung einer Konzession an einen Konzessionär übertragen. (Spielbankkonzession; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 16). Was damit übertragen wird, ergibt sich aus § 3 GSpG, nämlich das Recht zur Durchführung von Glücksspielen – iSd § 1 iVm § 2 GSpG. Nur der Konzessionär darf in der Spielbank Glücksspiele iSd § 1 GSpG und § 2 Abs. 1 GSpG betreiben und ist verpflichtet, die Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG zu entrichten. Umgekehrt ist der konzessionslose Betrieb einer Spielbank nicht spielbankabgabepflichtig (VwGH 17.9.2001, 2001/17/0071

- ergangen zu Fremdenverkehrs- bzw Tourismusbeiträgen; *Züger/Standfest*, Die Besteuerung von Wetten und Glücksspielen im Internet - Bundesrecht, ÖStZ 17/2001, 421, und ÖStZ 18/2001, 444), sondern glücksspielabgabenpflichtig gemäß § 57 GSpG. Wofür die Spielbankabgabe zu entrichten ist, kann sich nur aus dem Durchgriff durch § 21 GSpG (Spielbankbetriebsrecht) und § 3 GSpG („Durchführung von Glücksspielen“) auf die Glücksspiele (Glücksverträge) gemäß §§ 1 und 2 GSpG ergeben. Daraus kann die Struktur abgeleitet werden, dass auch mit der Spielbankabgabe grundsätzlich der Abschluss entgeltlicher Glücksverträge besteuert wird. **Die Spielbankabgabe ist zwar eine Steuer mit Bezug zum Glücksspielmonopol, doch selbst wenn sich aus dem Glücksspielgesetz hervorliest, dass die Spielbankabgabe für das Recht zum Betrieb einer Spielbank zu entrichten ist, liegt darin nicht die Bedeutung, dass die Spielbankabgabe eine „Gebühr für die Erteilung einer Konzession“ ist, sondern verweist auf die Besteuerung des Abschlusses entgeltlicher Glücksverträge.** Auch die deutsche Spielbankabgabe, die zwar anders als die österreichische Spielbankabgabe konzipiert ist, wurde seit ihrer Einführung als eine Steuer iSd Steuerverfahrensrechts, und nicht als Verwaltungsabgabe – Abgabe nur für die Genehmigung zum Betrieb einer Spielbank – qualifiziert. Nach Auffassung des BFH erfüllt sie die für die Steuern gegebene Begriffsbestimmung (BFH 16.12.1950, III 70/50 S; BFH 23.10.1952, V 58/51; BFH 30.4.1953, V 84/51 zitiert von *Dziadkowski*, Zur Struktur der Spielbankabgabe, dUVR 2002, 330).

Bemessungsgrundlage sind die Jahresbruttospieleinnahmen, der Steuersatz beträgt 30%. Die Ausspielungen in Spielbanken sind gemäß § 57 Abs. 6 GSpG von der Glücksspielabgabe befreit, um eine Doppelbesteuerung mit Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben zu vermeiden. Steuerschuldner ist der Spielbankkonzessionär. Nach den parlamentarischen Materialien zu BGBl 1989/620 regelt § 29 GSpG die Verfahren bei der Erhebung der Spielbankabgabe; auf das Verfahren finden die Bestimmungen der Abgabenverfahrensgesetze Anwendung. (1067 BlgNR 17. GP). Die Entrichtung der Spielbankabgabe erfolgt durch Selbstberechnung und ist am 15. des der Spieleannahme folgenden zweiten Kalendermonats fällig. Diese Abrechnung, die der Konzessionär zu diesem Zeitpunkt vorzulegen hat, gilt als Abgabenerklärung. Der Konzessionär hat bis zum 15. März des Folgejahres für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben. (§ 29 GSpG; vgl. BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013).

Je nach Konzession, Lotterienkonzession gemäß § 14 GSpG oder Spielbankkonzession gemäß § 21 GSpG, hat der Konzessionär eine Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG oder eine Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG zu entrichten. (*Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Tz 1124). Beide Steuern knüpfen an den Abschluss bestimmter, entgeltlicher Spielverträge mit unternehmerischer Mitwirkung, besteuert werden Spielverträge gemäß § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG. Die Wortfolgen in § 17 Abs. 1 GSpG und § 21 iVm § 28 GSpG, dass der Konzessionär für die Überlassung des Rechts zur Durchführung der Glücksspiele eine Konzessionsabgabe zu entrichten

hat, bzw. der (Spielbank)Konzessionär eine Spielbankabgabe zu entrichten hat, besagen nicht, dass diese beiden Steuern für den Erhalt der Konzession gezahlt werden, sondern dass diese beiden Steuern spezielle Ausprägungen der in den §§ 57 bis 59 GSpG geregelten allgemeinen Glücksspielabgabe sind. Wird eine Konzession gemäß § 14 GSpG erteilt, wird die allgemeine Glücksspielabgabe zur Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 1 GSpG, wird eine Konzession gemäß § 21 GSpG erteilt, wird die allgemeine Glücksspielabgabe zur Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG. **Vom Steuergegenstand, besteuert werden Spielverträge gemäß § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG, also rechtserhebliche Vorgänge, können Konzessions- und Spielbankabgabe, sowie Glücksspieleabgaben den Rechtsverkehrsteuern wie Rechtsgeschäftsgebühren, Stiftungseingangssteuer, Versicherungssteuer oder Grunderwerbsteuer zugerechnet werden.** Analog zur Erbschafts- und Stiftungseingangssteuer kann man sagen, dass der Gesetzgeber auch in Bezug auf Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und 8 GebG aF und Glücksspielabgaben die größtmögliche Kontinuität im Auge hatte. (vgl. VwGH 30.1.2013, 2012/17/0055).

Bemessungsgrundlage bei den anderen Verkehrsteuern ist z.B. der Preis bei Bestandverträgen gemäß § 33 TP 5 GebG, oder beim Hoffnungskauf gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 2 GebG, der Wetteinsatz bei Glücksverträgen gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG, das Entgelt bei Dienstbarkeiten gemäß § 33 TP 9 GebG oder Zessionen gemäß § 33 TP 21 GebG, das Versicherungsentgelt als jede Leistung, die für die Begründung und zur Durchführung des Versicherungsverhältnisses an den Versicherer zu bewirken ist gemäß § 3 VersStG und die Gegenleistung gemäß §§ 4 und 5 GrEStG, als Leistungen, die der Erwerber eines Grundstücks hingibt, um das Grundstück zu erhalten. Da der Stiftungseingangssteuer unentgeltliche Vorgänge zugrunde liegen, ist Bemessungsgrundlage der Wert der unentgeltlichen „Netto“zuwendung. Die Steuersätze bei den Rechtsgeschäftsgebühren betragen je nach Rechtsgeschäft zwischen 0,8% und 2%, bei der Versicherungssteuer zwischen (0,2%) 1% und 11% und bei der Grunderwerbsteuer höchstens 3,5%. **Vergleicht man die Bemessungsgrundlagen von Konzessionsabgabe, Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG zeigt dies folgendes:**

Grundsätzliche Bemessungsgrundlage ist/sind der **Einsatz pro Spiel/die Einsätze eines Kalenderjahres:**

Gemäß § 17 Abs. 2 Z 1 GSpG sind bei der Konzessionsabgabe Bemessungsgrundlage die Einsätze der Glücksspiele während eines Kalenderjahres für Lotto, Toto, und Zusatzspiel nach § 8 GSpG, der Tarif, die Steuersätze sind gestaffelt für die ersten 400 Millionen Euro 18,5%, darüber 27,5%, für Sofortlotterien 17,5%, für die Klassenlotterie 2%, für das Zahlenlotto 27,5%, für Nummernlotterien 17,5% und für Bingo und Keno 27,5%. Dazu kommt noch die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG vom Einsatz 16%.

Die **Jahresbruttospielerlöne** (Legaldefinitionen § 17 Abs. 3 GSpG, § 28 GSpG, § 57 Abs. 5 GSpG, vor dem 1.1.2011 in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG und § 4 Abs. 5, 3. und 4. Satz UStG 1972, Glücksspielautomaten), sind Bemessungsgrundlage:

- bei Ausspielungen über elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG bei Berechnung der Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG, in § 17 Abs. 2 GSpG werden die Jahresbruttospieleinnahmen als die im Kalenderjahr dem Konzessionär zugekommenen Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne bezeichnet, davon 40%, dafür Befreiung von der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG (Vermeidung der Doppelbesteuerung).

- Gemäß § 28 Abs. 2 GSpG wird die Bemessungsgrundlage für die Spielbankabgabe aus den Jahresbruttospieleinnahmen eines jeden Spielbankbetriebes gebildet, werden Ausspielungen über Glücksspielautomaten durchgeführt, wird von den Jahresbruttospieleinnahmen aus Glücksspielautomaten eines jeden Spielbankbetriebes die gesetzliche Umsatzsteuer abgezogen. Die Jahresbruttospieleinnahmen beziehen sich auf das Kalenderjahr und setzen sich zusammen aus:

+ Spieleinsätzen der Spielteilnehmer, die der Spielbank zugekommen sind

+ Vergütungen, die von den Spielteilnehmern für die Überlassung von Spieleinrichtungen an die Spielbank geleistet wurden

abzüglich Gewinne, die von der Spielbank (an die Spielteilnehmer) ausgezahlt wurden und Sonderjetons.

- Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 GSpG für Glücksverträge über Elektronische Lotterien iSd § 12a GSpG betragen 40% der Jahresbruttospieleinnahmen. Um eine Doppelbesteuerung mit der Konzessionsabgabepflicht gemäß § 17 Abs. 3 GSpG zu vermeiden, wurden diese konzessionsabgabepflichtigen Ausspielungen von der Glücksspielabgabe befreit. Die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals wird ebenfalls von der Bemessungsgrundlage der um die gesetzliche Umsatzsteuer vermindernden Jahresbruttospieleinnahmen von einem Steuersatz von 30% berechnet. Gemäß § 57 Abs. 5 GSpG sind die Jahresbruttospieleinnahmen die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

Hinsichtlich Regelungen der Bemessungsgrundlage und des Steuersatzes unterscheiden sich Konzessions- und Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben nicht von den anderen Verkehrsteuern. Die Jahresbruttospieleinnahmen sind ein „glückspielgesetzeigentümlicher“ betrieblicher Begriff (VwGH 17.1.1968, 0897/67), ihm ist zu entnehmen, dass sie den Spieleinsatz, als Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance als vorgelagerten Sachverhalt hat. („loses Synallagma“, *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich*, GSpG 1989² zu § 2, RZ 9). Aus dieser systembezogenen Sicht ist im Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen trotz Saldierung eine eindeutige Drift zum rechtsverkehrsteuerlichen Entgelt-, Preis- oder Gegenleistungsbegriff festzustellen (§ 304 ABGB iVm § 1270 ABGB; EuGH 17.10.2002, C-339/99 (ESTAG), EuGH 17.20.2002, C-138/00 (Solido, Tech Gate); VwGH 14.11.1974, 256/74; VwGH 23.1.1976, 731/74, VwGH 14.3.1980, 2080/79, VwGH 19.3.1990, 89/15/0085VwGH 20.1.2000, 95/15/0015; VwGH 28.6.2007, 2007/16/0028; VwGH

29.9.2010, 2009/16/0054 ua., UFS 19.3.2009, RV/1548-W/08; UFS 20.2.2009, RV/0947-W/08; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/2013; *Klang in Klang*, ABGB II², 45ff; *Klang*, ABGB IV/1², 3ff; *Schwimann*, ABGB³ [2006] § 1055 ABGB, Rz 1 Rz 5; *Larenz*, Methodenlehre, 430; o.V., Der Entgeltsbegriff beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit, FJ 1988, 101; *Fellner*, Grunderwerbsteuer, § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG, Rz 63, Rz 37) und einbeziehen, dass die § 28 GSpG, § 17 Abs. 3 GSpG, § 57 Abs. 5 GSpG, vor dem 1.1.2011 in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG und § 4 Abs. 5, 3. und 4. Satz UStG 1972 bei ihren Legaldefinitionen von dem Modul der Spiel- bzw. Wetteinsätze ausgehen. (z.B. UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013).

Die Steuersätze sind 16% bzw. zwischen 30% und 40%. *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989² § 57, Rz 1 Rz 2 und Rz 5 kommentieren die Unterschiede so: „.... **Die Glücksspielabgabe ist eine allgemeine Abgabe auf Ausspielungen, deren Höhe je nach Ausspielungsform unterschiedlich hoch bemessen ist** . In Zusammenschau mit anderen im GSpG normierten Abgaben (Konzessionsabgabe, Spielbankabgabe) und den in § 13a Finanzausgleichgesetz vorgesehenen Zuschlagsabgaben der Länder im Hinblick auf Glücksspielautomaten nach § 5 GSpG und VLT gemäß § 12a GSpG ergeben sich somit auch unterschiedlich hohe Gesamtabgabensätze in Bezug auf die verschiedenen Ausspielungsformen.“ Wenn § 57 Abs. 3 GSpG bestimmt, dass Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals mit 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen zu besteuern sind, und demgegenüber der Konzessionär gemäß § 14 GSpG zwar lediglich 25% Glücksspielabgabe zu zahlen hat, liegt darin keine Ungleichbehandlung, da die Glücksspielabgabenpflicht für Ausspielungen über Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals mit der steuerlichen Belastung des Spielbankkonzessionärs in Höhe von 30% gleichgestellt wurde. (657 BlgNR 24. GP; oA., GSpG-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 357). Abgesehen davon ist es nach den Beschlüssen VfGH 19.2.2015, E 49/2015 und VfGH 11.6.2015, E 564/2015 nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber in § 57 Abs. 3 und 4 GSpG für den Betrieb von Video-Lotterie-Terminals, für die eine Konzession nach § 14 GSpG besteht, und solchen, die ohne Konzession betrieben werden, die Glücksspielabgabe unterschiedlich regelt.

Die Steuersätze der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG und der Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 3 Z 1 bis 6 GSpG (ohne elektronische Lotterien) sind ebenfalls gar nicht so unterschiedlich, wie sie sich im ersten Moment darstellen. Bei der Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 3 Z 1 bis 6 GSpG (ohne elektronische Lotterien) ergibt sich ein durchschnittlicher Steuersatz von 19,16% von der Summe der Einsätze eines Kalenderjahres: In § 17 Abs. 3 Z 1 GSpG ist für Lotto, Toto und Zusatzspiel ein Staffeltarif vorgesehen, für die ersten 400,000.000 Einsätze 18,5% für alle weiteren Beträge 27,5%. (400,000.000x18,5% = 74,000.000; 400,000.000x27,5% = 110.000.000 - > 800,000.000:100%=184,000.000:x; x= 23%, d.i. der ungefähre Durchschnittssteuersatz

für den Staffeltarif). Der Durchschnittssteuersatz für die Spiele in Z 1 bis Z 6 wäre somit 19,16%, dazu kommen noch die Glücksspielabgaben von 16% = 35,16%, aber dafür zahlt der Konzessionär gemäß § 14 GSpG für die Ausspielungen über Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals gemäß § 57 Abs. 4 GSpG nur 25% + Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG und nicht 30%.

Die Konzessionäre sind gemäß § 31a GSpG auch von den Landes- und Gemeindeabgaben befreit, die als Ursache eine konzessionierte Ausspielung haben (als persönliche Befreiung formuliert). Weder die Konzessions- noch die Spielbankabgabe kennt Befreiungen, was deren Einordnung als Rechtsverkehrsteuern nicht hindert, z.B. gibt es bei der Dienstbarkeitsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG oder der Gebühr für Ehepakte gemäß § 33 TP 11 GebG auch keine Befreiungsbestimmungen. Einen Verstärkungseffekt im Hinblick auf den Rechtsverkehrsteuercharakter der Konzessions-Spielbank- und Glücksspielabgaben setzt die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d aa) und bb) UStG. Danach sind die mit Ausspielungen gemäß § 2 Abs. 1 GSpG unmittelbar verbundenen Umsätze und Umsätze aus der Mitwirkung im Rahmen von Ausspielungen, sowie Umsätze aus der Mitwirkung im Rahmen von Ausspielungen, soweit hierfür vom Konzessionär (§14 GSpG) Vergütungen gewährt werden, steuerfrei. Nach den Umsatzsteuerrichtlinien knüpft diese Steuerbefreiung an den Tatbestand der Ausspielung an und nicht an die Glücksspielabgabepflicht (§§ 57 bis 59 GSpG) oder an die Anwendbarkeit des Glücksspielmonopols des Bundes (§ 4 GSpG). (UStR Rz 855). Nicht steuerfrei sind die Umsätze aus Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals mit oder ohne Bewilligung bzw. Konzession, legal oder illegal. (UStR Rz 856).

Steuertheoretisch sind die **Befreiungsvorschriften** in ihrer Struktur den steuerrechtlichen Tatbeständen völlig gleich, sie scheiden die erfassten Sachverhalte vom Geltungsbereich des Gesetzes wieder aus (*Stoll*, Steuerschuldverhältnis, 86-87). Das heißt, dass die „Spielverträge“, die von den Konzessionären gemäß § 14 GSpG und § 21 GSpG abgeschlossen werden, grundsätzlich der „allgemeinen“ Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 ff GSpG unterliegen, durch die Befreiungen gemäß § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG, § 57 Abs. 4 GSpG iVm § 13a FAG und § 57 Abs. 6 GSpG scheiden sie aus dem Geltungsbereich des § 57 GSpG grundsätzlich wieder aus, da sie „besonderen“ Glücksspielabgaben unterliegen und eine Doppelbesteuerung mit Glücksspielabgaben vermieden werden soll. (Vgl. § 15 Abs. 3 GebG). Die Befreiungsvorschriften geben daher die Sicht frei, dass grundsätzlich keine Unterschiede in der Abgabenbelastung zwischen den „allgemeinen Glücksspielabgaben“ gemäß §§ 57 bis 59 GSpG einerseits und den „besonderen Glücksspielabgaben“, nämlich der Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG und der Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG andererseits besteht. Sowohl Konzessionäre als auch Nichtkonzessionäre müssen Konzessions- bzw. Spielbankabgabe bzw. Glücksspielabgaben „neben den anderen Abgaben wie Einkommens- und Körperschaftsteuer“ entrichten. Die Differenz der Steuersätze für Glücksspiele von 16% vom Einsatz und der Steuersätze für elektronische Lotterien iSd § 12a GSpG (Onlineglücksspiel) von 40% der Jahresbruttospieleinnahmen bzw.

für Glücksspiele über Glücksspielautomaten bzw. Video-Lotterie-Terminals von 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen abzüglich Umsatzsteuer ergibt sich daraus, dass Bemessungsgrundlage der Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 3 Z 1 bis 6 GSpG und gemäß § 57 Abs. 1 GSpG der - unsaldierte - Einsatz des Spielteilnehmers ist, d.h. die Gegenleistung des Spielteilnehmers ist, die er für die Hoffnung auf eine Gewinnchance hingibt, während die Jahresbruttospieleinnahmen die Einsätze der Spielteilnehmer abzüglich die ausgeschütteten Gewinne, als der Differenzbetrag Einsätze abzüglich Gewinne, darstellen, d.h. was übrig bleibt, wird mit dem Steuersatz von 30% bzw. 40% versteuert.

Die Konzessions- und Spielbankabgabe enthalten keine Bewertungsvorschriften wie z.B. auch das Versicherungs- und Feuerschutzsteuergesetz; anders als § 26 GebG oder § 6 GrEStG.

Die **Steuerschuld** bei den Glücksspielabgaben entsteht gemäß § 59 Abs. 1 GSpG, im Wesentlichen mit der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Im Gegensatz zu den Glücksspielabgaben enthalten die §§ 17, 28 und 29 GSpG zu den Konzessions- und Spielbankabgaben nicht, wann die Steuerschuld entsteht, sondern ausschließlich Fälligkeiten und die Fristen für die Selbstberechnung. Aufgrund der *lex specialis* Regel müsste § 59 Abs. 1 GSpG auch für die Spielbank- bzw. Konzessionsabgabe gelten, wenn nicht spezielle Vorschriften, wie z.B. Fälligkeit, dem entgegenstehen (vgl. VwGH 10.8.2010, 2007/17/0012). Ist im Glücksspielgesetz keine Bestimmung zum Entstehen der Steuerschuld feststellbar, entsteht die Steuerschuld – wie bei der Versicherungssteuer – gemäß § 4 BAO.

§ 59 Abs. 1 Z 2 letzter Satz lautet: Bei elektronischen Lotterien entsteht die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne. § 59 Abs. 1 Z 2 letzter Satz GSpG differenziert nicht, ob es sich um eine elektronische Lotterie über „Computer“ oder um eine elektronische Lotterie über Video-Lotterie-Terminals handelt. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes fällt unter diesen Steuerschuldentstehungstatbestand auch eine elektronische Lotterie über Video-Lotterie-Terminals, die Steuerschuld entsteht spätestens mit Auszahlung (Erfüllungshandlung). Dem Finanzamt wird zwar Recht gegeben, dass ein anderer Zeitpunkt für die Umsatzsteuer maßgeblich ist, dem § 59 Abs. 1 Z 2 letzter Satz GSpG ist aber nicht zu entnehmen, dass die Steuerschuld mit der Fälligkeit eines eventuellen Gewinnes entsteht (Niederschrift über die Nachschau vom 14.9.2011, Seite 5). Im vorliegenden Fall hatte diese Auslegung des Finanzamtes keine Auswirkungen, die Berechnung wurde vom Bf. auch nicht in Frage gestellt.

Bei den Rechtsgeschäftsgebühren ist die **Selbstberechnung iSd § 201 BAO** grundsätzlich gestattet (§ 3 Abs. 4 und 4aGebG), in den Fällen der Bestandvertragsgebühr (§ 33 TP 5 Abs. 5 GebG), der Wettgebühr (§ 33 TP 17 Abs. 3 GebG) und der Wechselgebühr (§ 33 TP 22 Abs. 6 GebG) angeordnet, bei der Versicherungs- und Feuerschutzsteuer (§ 8 VersStG, § 6 FeuerschutzStG) ist die Selbstberechnung angeordnet iSd §§ 201 bzw. 202 BAO, ebenso bei der Stiftungseingangssteuer

(§ 3 StiftEG), bei der Grunderwerbsteuer gestattet (§ 11, § 13 GrEStG). Sowohl der Konzessionär gemäß § 14 GSpG, als auch der Konzessionär gemäß § 21 GSpG hat die Konzessions- bzw. Spielbankabgabe selbst zu berechnen und termingerecht an das Finanzamt abzuführen. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0007 bestätigt, dass es sich bei der Spielbankabgabe um eine nach § 28 GSpG zu berechnende Selbstberechnungsabgabe handelt, deren Selbstberechnung inhaltlich in § 28 Abs. 2 GSpG, deren Erklärung in § 29 Abs. 2 GSpG und deren Fälligkeit wiederum in § 29 Abs. 1 GSpG klar geregelt ist. Die Konzessionärin hat daher die Spielbankabgabe gemäß § 28 Abs. 2 GSpG termingerecht selbst zu berechnen und zu erklären. Damit handelt es sich bei der Konzessions- bzw. Spielbankabgabe wie bei den Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG um „angeordnete“ Selbstberechnungsabgaben gemäß § 201 BAO. Bezuglich der Entrichtung besteht zwischen Konzessions- und Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben nur der Unterschied, dass bei der Konzessions- und Spielbankabgabe die Abrechnung als Abgabenerklärung und bei den Glücksspielabgaben die Abrechnung als Anzeige gilt. Das hat zur Folge, dass bei der Anzeige keine Berichtigung gemäß § 293b BAO möglich ist. (vgl. UFS 8.4.2013, RV/1640-W/09, RV/1645-W/09-bestätigt durch VwGH 19.6.2013, 2013/16/0112). **Insbesondere bestehen Ähnlichkeiten zwischen der Entrichtung der Konzessions- und Spielbankabgabe und der Versicherungs- und Feuerschutzsteuer.** Der Vergleich eignet sich auch deshalb, weil bürgerlichrechtlich Versicherungsverträge zu den Glücksverträgen zählen, auch wenn sie sich durch den spezifischen Leistungsgegenstand der Risikotragung abheben. (UFS 11.7.2013, RV/536-W/09, RV/538-W/09; § 1288 ABGB; *Binder* in *Schwimann*, ABGB³ V, § 1269, Rz 2; *Stefula* in *Klang*, ABGB³, § 1269 Rz 2). Auch der Verwaltungsgerichtshof wählte diesen Vergleich, laut VwGH 17.09.2001, 2001/17/0071 knüpft die Spielbankabgabe aus verwaltungstechnischen Gründen an die Jahresbruttospieleinnahmen an, wie bei Versicherungsunternehmen an die nach dem Versicherungsaufsichtsgesetz zu erstellende Gewinn- und Verlustrechnung angeknüpft wurde. Die von Judikatur und Literatur unbestrittenmaßen als Verkehrsteuer eingestufte Versicherungssteuer wird von der Versicherungsunternehmung ebenfalls monatlich abgerechnet und an das Finanzamt abgeführt, und über das vergangene Jahr ist eine Jahressteuererklärung abzugeben. (BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013).

Im Fall der **Rückabwicklung von Verträgen oder nachträglichen Herabsetzung des Entgeltes** sehen weder die Konzessions- und Spielbankabgabe noch die Glücksspielabgaben gemäß § 57 bis 59 GSpG, aber auch die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 17 Abs. 5 GebG keine Erstattungsvorschriften analog zu § 17 GrEStG oder dem § 9 VersStG bzw. § 7 FeuerschutzStG vor. Die Anwendung der „allgemeinen Korrekturvorschriften“ des § 293 BAO, § 293b BAO (nur bei der Konzessions- und Spielbankabgabe, nicht bei den Glücksspielabgaben) § 295a BAO bzw. § 303 BAO iVm § 201 Abs. 2 Z 3 BAO bzw. § 201 Abs. 2 Z 5 BAO ist bei Vorliegen der Voraussetzungen möglich.

Zusammenfassend kann man sagen: Die Konzessions- und Spielbankabgabe weisen zwar einen Bezug zum Monopol auf, doch sind sie keine Monopoleinnahmen, bei welchen die Erträge direkt z.B. über Verkaufspreise teils direkt dem Bund zufließen, teils im Wege spezieller Verbauchssteuern abgeschöpft werden (*Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Tz 3). Sowohl bei der Konzessionsabgabe, als auch bei der Spielbankabgabe handelt es sich, obwohl diese Abgaben im Kontext mit der Konzessionerteilung stehen, auch nicht um die Überlassung einer Konzession gegen Entgelt, sondern um öffentliche Abgaben iSd Finanzverfassung, bei denen im Einzelfall ein Bezug zu einer bestimmten Verwaltungsaufwendung nicht herzustellen ist. (VwGH 3.10.1956, 1840/54; VwGH 27.2.1997, 97/16/0003; VwGH 21.01.1998, 97/16/0446 – zu den Rechtsgeschäftsgebühren; zum Begriff öffentliche Abgaben vgl. *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 111 zu § 14 TP 6 GebG unter Verweis auf VwGH 30.1.1970, Slg 4019/F, VwGH 21.2.1979, 1752/77; OGH 10.7.1996, 3 Ob 2/96, EvBl 1997/9). Es handelt sich bei beiden Abgaben um gemeinschaftliche Bundesabgaben gemäß § 8 Abs. 1 FAG. (*Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Tz 3 und Tz 1124). Auch die feste Gebühr für Konzessionerteilungen gemäß § 59a GSpG (als *lex specialis* zu § 14 TP 2 GebG) ist eine Steuer für den Schriftverkehr zwischen Privaten und Behörden gemäß § 1 GebG, da die Gebühren nach dem Gebührengesetz 1957 und somit auch die festen Gebühren nach der ständigen Rechtsprechung der Höchstgerichte öffentliche Abgaben sind. (z.B. VfGH 15.12.1960, B 487/59; VfGH 1.3.1987, V 77/86, VwGH 30.4.2003, 2000/16/0086; BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013; *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren § 1 Rz 9).

Aus den verhältnismäßig kongruenten Besteuerungsgegenständen folgt diese abgabenrechtliche Ordnungsstruktur: Grundlage ist § 33 TP 17 GebG, der den Abschluss von Glückssverträgen iSd § 1267 ABGB mit einer Rechtsverkehrssteuer belegt. Zu den Glückssverträgen gehören auch Glückssverträge ieS, die soweit sie nicht im Glücksspielgesetz geregelt sind, nach wie vor nach jener Tarifpost besteuert werden (z.B. Wettverträge). Damit sind die Glücksspielabgaben einerseits eine *lex specialis* zu den Rechtsgeschäftsgebühren nach dem Gebührengesetz 1957, andererseits *lex generalis* im Hinblick auf die Konzessions- und Spielbankabgabe, da die letzteren beiden grundsätzlich den Abschluss bestimmter Glückssverträge besteuern und damit nur besondere, „auf die Konzessionäre gemäß § 14 GSpG, § 21 GSpG (und § 22 GSpG) zugeschnittene Glücksspielabgaben“ iSv Rechtsverkehrsteuern sind.

Die Gleichartigkeit der „allgemeinen“ und „besonderen“ Glücksspielabgaben hat – wie gezeigt werden wird – in Bezug auf die Überlegungen zur Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit Konsequenzen.

3.5.3. Konzessions- und Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben ohne § 3 GSpG

Das Glücksspielmonopol ist nur ein Bereich, der im Glücksspielgesetz - das nicht „Glücksspielmonopolgesetz“ heißt – geregelt ist. Würde man gedanklich das Glücksspielmonopol = § 3 GSpG und das damit verbundene Bewilligungssystem „wegfallen lassen“, würden die nicht mit dem Glücksspielmonopol zusammenhängenden

gesetzlichen Bestimmungen bestehen bleiben, das wären z.B. § 1 Abs. 1 GSpG, § 1 Abs. 2 GSpG, § 2 GSpG mit Ausnahme § 2 Abs. 4 GSpG usw. alle Bestimmungen mit Legaldefinitionen und die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG. Wie auch der OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m auf Seite 16 im pdf-Format feststellt, ist eine untrennbare Verbindung des § 3 GSpG „*mit anderen Bestimmungen des Glücksspielrechtes nicht zwingend anzunehmen, weil sowohl die Spielerschutzvorschriften als auch die Regelungen über Glücksspielabgaben auch ohne Vorliegen eines Monopols und einer damit verbundenen Bewilligungspflicht anwendbar sein könnten.*“

Die **Stempelgebühren** gemäß § 59a GSpG hätten ohne Konzessionssystem keine Bewandtnis, da kein Antrag auf Erteilung einer Konzession gestellt werden müsste und auch keine „amtliche Ausfertigung“ mehr ausgestellt werden müsste. Von § 1 Abs. 4 GSpG bliebe der erste Satz bestehen, nämlich, dass der Bundesminister für Finanzen eine Stelle für Spielerschutz einzurichten hat, deren Aufgabe die Unterstützung des Spielerschutzes ist. Da zur Finanzierung der Arbeit dieser Stelle ein Finanzierungsbeitrag nach § 28 GSpG, sowie nach § 57 Abs. 4 GSpG, der wiederum auf § 5 GSpG und § 14 GSpG verweist, erhoben wird, würde dem Finanzierungsbeitrag der Boden entzogen.

Würde die **Konzessionsabgabe** gemäß § 17 GSpG wegfallen, da sie gewissermaßen auf § 3 „das Recht zur Durchführung von Glücksspielen“ rekurriert, wäre der Lotterienkonzessionär für „Ausspielungen“ mit 16% vom Einsatz glücksspielabgabenpflichtig, für das Onlineglücksspiel mit 40% von den Jahresbruttospieleinnahmen glücksspielabgabenpflichtig und für Ausspielungen über Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals mit 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen glücksspielabgabenpflichtig. Die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit.d aa) UStG bliebe bestehen, da diese für mit Ausspielungen gemäß § 2 Abs. 1 GSpG unmittelbar verbundene Umsätze, außer Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals, gilt. Auf der anderen Seite stellt gemäß § 20 GSpG der Bund für Zwecke der besonderen Sportförderung nach den §§ 8 bis 10 des Bundes-Sportförderungsgesetzes, BGBl. 1970/2 idJGF jährlich einen Betrag von 80 Millionen Euro aus den Abgabenmitteln des Konzessionärs = Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG, zur Verfügung. Da § 20 GSpG im Abschnitt „Übertragung bestimmter Lotterien“ geregelt ist und an sie anknüpft, fiele diese Förderung weg. Ebenso fiele § 16 GSpG – Spielbedingungen und Vertrieb weg, der Betreiber von Lotterien wäre nicht mehr verpflichtet, vom Bundesminister für Finanzen zu bewilligende Spielbedingungen aufzustellen. Die Anforderungen an die Kapitalgesellschaft, in welcher Form der Lotterienkonzessionär betrieben wird, würden ebenfalls wegfallen.

Würde die **Spielbankabgabe** gemäß § 28 GSpG wegfallen, da sie gewissermaßen auf § 3 „das Recht zur Durchführung von Glücksspielen“ rekurriert, wäre der Spielbankkonzessionär für „Ausspielungen“ mit 16% vom Einsatz glücksspielabgabenpflichtig, er könnte auch Onlineglücksspiel betreiben und wäre dafür mit 40% von den Jahresbruttospieleinnahmen glücksspielabgabenpflichtig und für Ausspielungen über Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals mit 30% von

den Jahresbruttospieleinnahmen glücksspielabgabenpflichtig. Die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit.d aa) UStG bliebe bestehen, da diese für mit Ausspielungen gemäß § 2 Abs. 1 GSpG unmittelbar verbundene Umsätze, außer Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals, gilt. Die Anforderungen an die Kapitalgesellschaft, in welcher Form der Spielbankkonzessionär betrieben wird, würden wegfallen. Im Übrigen wird bemerkt (obiter dicta), dass vom Wegfall auch § 25 GSpG („Spielerschutz“) und § 25a GSpG („Vorbeugung gegen Geldwäsche“) betroffen wären. Bei Spielbanken und dem Betrieb von Glücksspielautomaten würden mangels Konzessions- bzw. Bewilligungserfordernis auch die Spielerschutzbestimmungen inklusive § 25 Abs. 3 GSpG, da sie in die Vorschriften über den konzessionierten Betrieb eingebettet sind, möglicherweise inhaltsleer.

Auch **§ 13a FAG** könnte betroffen sein und damit die Konzessionäre und Glücksspielautomatenbewilligungsnehmer „automatisch“, in im Wesentlichen gleichem Umfang wie nach der bisherigen Spezialbesteuerung, glücksspielabgabenpflichtig, bzw. wettgebührenpflichtig gemäß § 33 TP 17 GebG werden.

Die **Befreiungsbestimmung des § 31a GSpG** hängt mit den glücksspielmonopolbezogenen Steuern zusammen. Würden letztere wegfallen, wäre auch § 31a GSpG der Boden entzogen. Das heißt die Konzessionäre hätten Glücksspielabgaben zu zahlen und Landes –und Gemeindeabgaben könnten zusätzlich anfallen.

Umgekehrt würde sich an der **Besteuerung mit Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG** nichts ändern. Ausspielungen generell blieben mit 16% vom Einsatz glücksspielabgabenpflichtig (zB Kartenglücksspiele, virtuelle Tierrennen). Ebenso würden die Anbieter von Onlineglücksspiel ohne Konzession wie bisher mit 40% von den Jahresbruttospieleinnahmen glücksspielabgabenpflichtig bleiben, die Anbieter von Auspielungen über Glücksspielautomaten bzw. Video-Lotterie-Terminals ohne Konzession gemäß § 14 GSpG oder Bewilligung gemäß § 5 GSpG blieben ebenfalls wie bisher glücksspielabgabenpflichtig mit 30% von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen. Die Befreiungen der Konzessionäre von den Glücksspielabgaben würden inhaltsleer, da sich die bisherige Konzessions- bzw-Spielbankabgabenpflicht in die Glücksspielabgabenpflicht umgewandelt hätte. Die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit.d aa) UStG bliebe, da sie auch für Anbieter ohne Konzession konzipiert ist, bestehen.

Da sich nach den glücksspielrechtlichen Regelungen das Monopol vorwiegend auf den Spielerschutz und Aufsicht usw. konzentriert und die Gegenüberstellung der Konzessions- und Spielbankabgabe zu den Glücksspielabgaben zeigt, dass diese Abgaben eigentlich in den großen Bereich der Rechtsverkehrsteuern (Glücksverträge) fallen und nicht nur Konzessionäre sondern auch nichtkonzessionierte Glücksspielveranstalter/anbieter diese Steuerauslösemomente setzen können, kann nicht behauptet werden, die **Maximierung der Staatseinnahmen sei das wahre Ziel der Monopolreglung. Im Übrigen bemerkt auch VwGH 16.3.2016, 2015/16/0022 Rn 122, dass gerade die**

Vergabe von Konzessionen und Bewilligungen in unbeschränkter Anzahl eine Erhöhung der vom Staat lukrierten Abgaben ermöglichen würden.

Insgesamt kann gesagt werden, dass Glücksspielabgabenrechtlich einerseits der Nichtkonzessionär gegenüber dem Konzessionär nicht benachteiligt ist und andererseits die Glücksspielabgabe mit der Wortfolge „*Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt*“, weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der spielvertragabschließenden Personen anknüpft, also keine Glücksspielinländer- oder ausländereigenschaft kennt und In- und Ausländer gleich behandelt. (vgl. VwGH 9.9.2013, 2013/17/0217). Zusammenfassend dient das Glücksspielmonopol daher in der Ausgestaltung der Novellen 2010 nicht der Maximierung der Staatseinnahmen und ist daher kein Finanzmonopol:

- die Konzessions- und Spielbankabgabe sind als Steuern im konzessionierten Bereich (bereits seit Jahrzehnten) ausdifferenziert, sie sind keine Gegenleistung für eine besondere Inanspruchnahme der Verwaltung (Konzessionerteilung) und auch nicht eine Art Pachtengelt für die Verpachtung der Rechte aus dem Monopol. Die Zweckwidmung von Teilen der Konzessionsabgabe für die Sportförderung stört ihren Charakter als Verkehrsteuer nicht, da auch z.B. Motiv des Gesetzgebers für die Feuerschutzsteuer die Förderung von Feuerschutzeinrichtungen (Feuerwehren) war. (z.B. 503 BlgNR 5.GP, Seite 8).
- die Novellen 2010 gingen von den fiskalistischen Zielsetzungen ab, die Spielbankabgabe wurde von tlw. 80% auf 30% herabgesetzt. Mit dem Transfer der Rechtsgeschäftsgebühren in die Glücksspielabgaben wurde der Steuersatz von 25% vom Gewinn auf 16% vom Einsatz herabgesetzt, die Besteuerung der elektronischen Lotterien über Video-Lotterie-Terminals gemäß § 57 Abs. 3 GSpG mit 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen der Besteuerung der Glücksspielautomaten in den Spielbanken mit Spielbankabgabe gleichgestellt. Um Konzessionäre nicht einer Doppelbelastung mit Steuern auszusetzen, wurden Bestimmungen eingestellt, dass dann, wenn Konzessions- oder Spielbankabgabe anfallen, keine Glücksspielabgabenpflicht besteht, sie wurden auch von Vergnügungssteuern befreit.
- Umgekehrt führt das Glücksspielmonopol nicht dazu, dass Konzessionäre und Bewilligungsinhaber gegenüber Nichtkonzessionären steuerlich begünstigt sind: Das zeigt sich insbesondere, wenn man das Glücksspielmonopol „wegdenken“ würde, dann würden statt Konzessions- und Spielbankabgabe Glücksspielabgaben in ungefähr gleicher Höhe anfallen. Das gilt umso mehr für den Bereich der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG, für die diese Konnexität zum Glücksspielmonopol nicht gegeben ist.

Das österreichische Glücksspielmonopol ist daher aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern unionsrechtskonform.

Ergänzend zeigt sich das auch daraus, würde man das Glücksspielgesetz gedanklich insgesamt „wegfallen“ lassen, hätte das die steuerliche Folge, dass damit auch sämtliche im Glücksspielgesetz geregelte Steuern für den Abschluss entgeltlicher Glücksverträge

nicht mehr anfallen würden. Damit entstünde eine rechtsverkehrsteuerliche Ungleichbesteuerung von Glücksverträgen ieS, weil Wetten iSd § 1270 ABGB nach wie vor gemäß § 33 TP 17 GebG gebührenpflichtig mit 2% vom Einsatz blieben.

Entgegen der Ansicht des Bf. verstößt die Glücksspielabgabe nicht gegen die Verfassung, da die Konzessionäre „Glücksspielabgaben“ in Form der Konzessions- oder Spielbankabgabe zu tragen haben. **Das Glücksspielmonopol ist im Hinblick auf die Grundfreiheit der Erwerbstätigkeit verfassungskonform.** Der VfGH 6.12.2012, B 1337/11, VfGH 6.12.2012, B 1339/11 hat zu § 14 GSpG festgestellt, dass die Beschränkung der Anzahl der Konzessionen für Lotterien geeignet ist, die im öffentlichen Interesse gelegenen Ziele (Verhinderung von Straftaten, Verhinderung einer übermäßigen Anregung zur Teilnahme durch unreglementierte Konkurrenz etc) zu erreichen, da die Konzessionsaufsicht bei einer beschränkten Anzahl wirksamer ist. Die Beschränkung verstößt weder gegen das Recht auf Erwerbsfreiheit gemäß Art. 6 StGG noch ist sie sonst unsachlich. Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.12.1991, 88/17/0010 setzt die Bundesverfassung den Begriff des Monopols als Ausnahme vom Grundrecht der Erwerbsfreiheit voraus. Das Glücksspielmonopol widerspricht nicht der in Art. 6 StGG garantierten Erwerbsfreiheit. (VfGH 6.12.2012, B 1337/11, B 1339/11; VwGH 21.12.1998, 97/17/0175; o.A. Glücksspielgesetz⁸, 60ff).

Weiters wird bemerkt, dass der Bf. im Ergänzungsanbringenvom 30. August 2016 zwar eine mangelnde Überprüfung des Glücksspielmonopols anhand der vom EuGH entwickelten Kriterien vorbringt, aber seine vorgelegten Unterlagen auch nicht zu überzeugen vermochten. Z.B. legte der Bf. ein Schreiben zur Glücksspielsucht der Autorin MMag. Małgorzata Zankl , Überblick –Spielsuchtprävention in Österreich vier Jahre nach Inkrafttreten des GSpG 2010, 12. Januar 2015, bei. Dieses Schreiben wurde dem Bundesfinanzgericht bereits anlässlich der mündlichen Senatsverhandlung in dem bereits entschiedenen Fall BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012, abrufbar unter findok.bmf.gv.at, übergeben. Nach wie vor ist dem Schriftstück nicht einmal ansatzweise zu entnehmen, ob es als Artikel in einer Fachzeitschrift, im Internet oder als Gutachten geschrieben wurde, d.h. um welche Art einer Publikation es sich dabei handelt.

4. Ort der Teilnahme an der Ausspielung

Zur Sache des Bf., der über Terminals Spiele vorwiegend aus Niederösterreich anbot, wobei der Terminal mit einem „Muttergerät“ in der Steiermark verbunden war, gibt es bereits eine ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – wenn auch nicht zu den Glücksspielabgaben (VwGH 14.12.2011, 2011/17/0155; VwGH 27.1.2012, 2011/17/0269; VwGH 27.1.2012, 2011/17/0246; VwGH 27.1.2012, 2011/17/0247). Nach dieser Judikatur vermag „*für den Fall, dass Spielbestandteile in einem Bundesland, in dem sich der Spieler aufhält, stattfinden, die Auslagerung von Teilen des Spiels (z.B. die Positionierung der virtuellen Walzen) in ein anderes Bundesland, die am Aufenthaltsort des Spielers via Internet gesteuert und beobachtet werden, nichts an dem Umstand zu ändern, dass Ausspielungen am Aufenthaltsort des Spielers stattfinden.*“

Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegt eine Ausspielung der Glücksspielabgabe, wenn die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass die Teilnahme an der Ausspielung vom Inland aus erfolgte. Strittig ist im vorliegenden Fall, von wo aus (von welchem Bundesland aus) im Inland die Teilnahme am Glücksspiel erfolgte. Die bisherige Judikatur zur Teilnahme vom Inland aus ist aber für den vorliegenden Fall aufschlussreich. (z.B.: UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13). Der VwGH hat am 20.11.2014, 2013/16/0085 die Entscheidung UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11 betreffend Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG – Internetwetten/Teilnahme vom Inland aus - wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben, da die Teilnahme an einer Wette im Inland nicht geschätzt werden kann und dem Bundesfinanzgericht (als Rechtsnachfolger des Unabhängigen Finanzsenates) aufgetragen, festzustellen, welche Wetten im Inland abgeschlossen wurden oder bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde.

Vom VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 wurde nicht beanstandet, dass die aufgehobene Rechtsmittelentscheidung davon ausgegangen war, dass „Teilnahme vom Inland aus“ medienneutral formuliert ist und der Spielvertrag zwar nicht im Inland zustande gekommen sein muss, aber den tatsächlichen, physischen Aufenthalt eines Vertragsteiles (=Spielteilnehmers) im Inland als geografisch festlegbarem Ort zum Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes voraussetzt. (vgl. auch BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012). „Teilnahme vom Inland aus“ bedeutet daher, dass sich einer der am Glücksvertrag beteiligten Partner physisch im Inland als geografisch festlegbarem Ort aufhalten muss.

Hat sich der Spielteilnehmer bei Abschluss des Rechtsgeschäftes „Spiel“ mit dem Terminal in zB Niederösterreich als geografisch festlegbarem Ort befunden, wurde an der Ausspielung von dem geografisch festlegbaren Ort aus teilgenommen, an welchem sich der Spielteilnehmer tatsächlich physisch befand. Die „Teilnahme vom Inland aus“ stellt auch im Inland auf den Ort ab, an dem der Teilnehmer tatsächlich, physisch „vor dem Bildschirm oder mit dem Handy, Smartphone oder Tablett“ hier: vor dem Video-Lotterie-Terminal sitzen muss. Auf technische Gegebenheiten kommt es nicht an (vgl VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085). Da es sich im gegenständlichen Fall um Video-Lotterie-Terminals, die an bestimmten geografisch festlegbaren Orten, überwiegend in Niederösterreich, aufgestellt waren, handelte, wurde § 57 Abs. 3 GSpG jeweils dort verwirklicht, und nicht in der Steiermark. Sowohl Anbieter als auch Spielteilnehmer wussten im Zeitpunkt des Abschlusses des Spielvertrages, wo sie sich geografisch befanden – wie bei *Offline*-Glücksspiel.

Dem Vorbringen des Bf. ist daher entgegenzuhalten, dass nach der systematisch-teleologischen Gesetzesinterpretation der Grundtatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG medienneutral formuliert und auf die **Teilnahme an den Ausspielungen**, die sowohl „im Lebendspiel“ als auch über Apparate und elektronische Medien durchgeführt werden können, abgestellt ist. Die Teilnahme an den Ausspielungen erfolgt an dem (geografischen) Ort, an dem sich der Spielteilnehmer (oder der Anbieter) tatsächlich,

physisch im Zeitpunkt der Ausspielung aufhält. Für die Glücksspielabgaben kommt es weder darauf an, wo das Spielereignis (die Ausspielung) tatsächlich stattfindet, noch darauf, wo zivilrechtlich der Glücksvertrag abgeschlossen wurde.

5. Enthält die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG eine Steuerbefreiung?

Nach dieser Bestimmung ist der Betrieb von Glücksspielautomaten auf Basis landesgesetzlicher Bewilligungen, die vor dem In-Kraft-Treten des GSpG 2010 erteilt worden sind, nur noch bis zum 31.12.2014 zulässig. Laut *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol 52, könnte diese Bestimmung nur so verstanden werden, dass landesrechtlich erteilte Bewilligungen unabhängig von ihrer bescheidmäßigt vorgesehenen Geltungsdauer mit Ablauf des Jahres 2014 ihre Wirksamkeit verlieren.

Da vom Bf. Video-Lotterie-Terminals und keine Glücksspielautomaten betrieben wurden, kann sich der Bf. nicht auf § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG berufen.

Wenn der Bf. meint, dass § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG anzuwenden sei, wird dazu bemerkt, dass § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG selbst keine Abgabenbefreiung in dem Sinn ist, dass aus dem Steuergegenstand der Glücksspielabgabe Rechtsvorgänge wieder herausgelöst werden. § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG ist eine Vorschrift im ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes, die eine Übergangsfrist für die Bewilligungsinhaber von „kleinen“ Glücksspielautomaten auf Grund landesgesetzlicher Regelungen gemäß dem Monopolausnahmetatbestand des § 4 Abs. 2 GSpG aF für den Betrieb bis Jahresende 2014 bzw. 2015 garantiert, d.h. diese Glücksspielautomaten dürfen während der Übergangsfrist weiter betrieben werden. Danach sind Bewilligungen von Glücksspielautomaten gemäß § 2 Abs. 3 GSpG nur mehr unter Berücksichtigung des § 5 GSpG möglich. (*Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich*, GSpG 1989² § 60 Rz 12). § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG ist die Befreiungsbestimmung für jene Glücksspielautomaten, die auf Basis von derzeitigen landesgesetzlichen Bestimmungen basierend auf § 4 Abs. 2 bewilligt wurden („altes kleines Automatenglücksspiel“; RV 657 BlgNR XXIV. GP zu BGBI. I 2010/73 zu § 57 und § 60 Abs. 25 GSpG). Glücksspielautomaten aufgrund einer Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 GSpG aF, die gemäß § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG während der Übergangsfrist weiter betrieben werden dürfen, sind gemäß § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG generell von der Glücksspielabgabe befreit, um Doppelbesteuerungen zu verhindern. Denn diese „kleinen“ Glücksspielautomaten dürfen weiterhin mit landes- und gemeinderechtlichen Abgaben, z.B. mit der Vergnügungssteuer belastet werden. (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² § 57 Rz 6 mit Hinweis auf RV 657 BlgNR XXIV.GP 10). Da an den Orten in den Bundesländern außer der Steiermark, von welchen die Spielteilnehmer an den vom Bf. angebotenen Glücksspielen teilnahmen, keine bewilligten Glücksspielautomaten standen, kann die Befreiung gemäß § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG nicht gewährt werden. Diese Befreiung hat allerdings Glücksspielautomaten mit einer landesrechtlichen Bewilligung idF vor BGBI. I 2010/73 zur Voraussetzung. Die vom Bf. betriebenen Eingabeterminals

hatten keine landesrechtlichen Bewilligungen gemäß § 4 Abs. 2 GSpG aF, weswegen für die Glücksspielabgabe des Bf. nicht die sich auf die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG beziehende Doppelbesteuerungsvermeidungsbestimmung des § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG zum Tragen kommen kann.

Der Bf. erfüllt damit nicht die Merkmale, die notwendig sind, dass seine Ausspielungen gemäß § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG von den Glücksspielabgaben befreit sind, da er weder Glücksspielautomaten betrieb, noch eine landesgesetzliche Bewilligung hatte.

Zu bemerken ist, dass der Verfassungsgerichtshof in seiner Judikatur zu § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG einen Eingriff in das Recht auf Freiheit der Erwerbsbetätigung und das Recht auf Unversehrtheit des Eigentums verneint hat. (VfGH 12.3.2015, G 205/2014; VfGH 7.10.2015, G 282/2015).

6. Zusammenfassung

Der Bf. hat weder nach § 14 GSpG noch nach § 21 GSpG eine glücksspielgesetzliche Konzession, und keine landesrechtliche Bewilligung für seine Eingabeterminals.

Im gegenständlichen Fall wurden vom Bf. von Jänner bis März 2011 Ausspielungen über Glücksspielgeräte, die Eingabeterminals (Video Lotterien Terminals) sind, und die über Router im Internet mit Glücksspielautomaten in der Steiermark verbunden waren, in welchen die Entscheidung über das Spielergebnis stattfand, in anderen Bundesländern angeboten und haben Spielteilnehmer dieses Spielangebot angenommen. Gegen die Festsetzungen der Glücksspielabgabe für die Monate Jänner bis März 2011 gemäß § 57 Abs. 3 GSpG erhob der Bf. Berufung/Beschwerde wegen Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgaben.

- i) Durch die Glückspielgesetznovelle 2008 wurde die Besteuerung von bestimmten Glücksspielen mit Rechtsgeschäftsgebühren aus dem Gebührengesetz herausgenommen und transformiert zu den Glücksspielabgaben in das Glücksspielgesetz § 57 GSpG bis § 59 GSpG eingestellt. Die §§ 57 ff GSpG sind die Nachfolgebestimmungen zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG, weswegen viele steuerlichen Grundsätze übertragen werden können. (vgl. BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; BFG 10.6.2016, RV/7101758/12).
- ii) Nach dem Glücksspielgesetz kann ein Spiel im Lebendspiel mit einem Croupier (Spielbank) oder mit technischen Geräten mit selbsttätiger Entscheidung (z.B. VwGH 19.7.2011, 2011/02/0127; Glücksspielautomaten gemäß § 2 Abs. 3 GSpG) oder zentralseitiger Entscheidung („Terminal-Server-System“; z.B. VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147; VwGH 10.5.2010, 2009/17/0202; UVS Vorarlberg 11.1.2010, 1-953/09 [Definition der Zentralseitigkeit durch Begriffsanalyse]; o.A., Glücksspielgesetz⁶, 28; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 37) durchgeführt werden (1067 BlgNR XVII. GP; Schwartz/Wohlfahrt, Glücksspielgesetz² § 22 Rz 9; Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² § 21 Rz 21). Im Fall der Geräte des Bf. ist die

Zentralseitigkeit jedenfalls erfüllt, **der Bf. betreibt Video-Lotterie-Terminals, die sich über Internettechnologie mit Glücksspielautomaten in der Steiermark verbinden.**

iii) Der Grundtatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG erfordert, dass nur Ausspielungen der Glücksspielabgabe unterliegen, an denen die **Teilnahme vom Inland aus** erfolgt. Die bisherige Judikatur zur Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ ist auch für den vorliegenden Fall aufschlussreich. (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 zu UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11; weiters UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 2.2.2015, RV/7103459/12).

Die Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ stellt auch im Inland auf den Ort ab, an dem der Spielteilnehmer tatsächlich, physisch „vor dem Bildschirm oder mit dem Handy, Smartphone oder Tablett“ oder hier: vor „dem dezentralen Eingabeterminal“ (Video-Lotterie-Terminal) sitzt. § 57 Abs. 3 GSpG wurde an dem Ort, wo sich der Spielteilnehmer am Eingabegerät befindet, verwirklicht und nicht in der Steiermark, auch wenn das Spielergebnis am Muttergerät in der Steiermark generiert wurde, denn auf technische Gegebenheiten kommt es nicht an.

iv) **Die Glücksspielabgabepflicht des Bf. als Anbieter von Spielen über Video-Lotterie-Terminals gründet sich auf § 57 Abs. 1 GSpG iVm § 57 Abs. 3 GSpG**, wonach die Glücksspielabgabe für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen beträgt. Insoweit ist dem Glücksspielgesetz zu entnehmen, dass das Rechtsgeschäft Glücksspiel mit unternehmerischer Mitwirkung, wenn dessen Ergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist, der als Glücksspielabgabe bezeichneten Steuer gemäß § 57 GSpG unterliegt. Die für den Bf. maßgebliche steuerrechtliche Bestimmung des § 57 Abs. 3 GSpG legt als der Bemessungsgrundlage „*Jahresbruttospieleinnahmen*“ vorgelagerten Sachverhalt den Einsatz des Spielteilnehmers fest. Für die Bemessungsgrundlage werden die Einsätze der Spielteilnehmer auf das Kalenderjahr hochgerechnet und die ausbezahlten Gewinne abgezogen (§ 57 Abs. 5 GSpG).

Im Fall des § 57 Abs. 3 GSpG sind die Jahresbruttospieleinnahmen um die gesetzliche Umsatzsteuer zu vermindern. Was das Entstehen der Steuerschuld beim Bf. betrifft, ist bei elektronischen Lotterien über Video-Lotterie-Terminals das Glücksspielabgabenauslösemerkmal der Erhalt der Einsätze und die Auszahlung der Gewinne (§ 59 Abs. 2 letzter Satz GSpG). Der Bf. ist gemäß § 59 Abs. 2 GSpG Steuerschuldner, da bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung oder der Vermittler Schuldner der Abgabe nach § 57 GSpG ist. Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG hat der Bf. als Abgabenschuldner die Glücksspielabgaben 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 abzuführen.

v) Nach der Judikatur der Höchstgerichte (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 und OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m), ist nicht nur bei grenzüberschreitenden Sachverhalten sondern

auch bei „reinen Inlandssachverhalten“, wie dem Vorliegenden, zu untersuchen, ob das österreichische Glücksspielmonopol gegen das Unionsrecht verstößt, weswegen sich das Bundesfinanzgericht über die Präjudizialität der § 57 Abs. 2 letzter Satz, § 57 Abs. 4 und § 57 Abs. 6 GSpG sicherheitshalber aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern auch mit unionsrechtlichen Fragen auseinandersetzte:

Das Bundesfinanzgericht schließt sich dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022, dass das österreichische Glücksspielmonopol unionsrechtskonform ist, aus rechtsverkehrsteuerlicher Sicht an. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes stand bereits bei den Vorgängerbestimmungen des heutigen Glücksspielgesetzes der Spielerschutz im Vordergrund, fiskalische Zwecke traten immer weiter zurück, auch die Sportförderung wurde ein Thema. In den Glücksspielgesetznovellen 2010 wurde das Glücksspielmonopol definitiv zu einer Spielerschutzinstitution moduliert, während gleichzeitig die abgabenrechtlichen Teile wie Konzessions- und Spielbankabgabe teilweise herabgesetzt (z.B. Spielbankabgabe von tlw. 80% auf 30%), mit dem Steuerrecht synchronisiert und auch terminologisch als „echte Steuern“, als Abgaben iSd Finanzverfassung ausdifferenziert wurden. Da sich nach den glücksspielrechtlichen Regelungen das Monopol auf den Spielerschutz und Aufsicht usw. konzentriert und die Gegenüberstellung der Konzessions- und Spielbankabgabe zu den Glücksspielabgaben zeigt, dass diese Abgaben eigentlich in den großen Bereich der Rechtsverkehrsteuern (wie Grunderwerbsteuer Versicherungssteuer, Feuerschutzsteuer, Stiftungseingangssteuer und Rechtsgeschäftsgebühren nach dem Gebührengesetz 1957, vgl aber auch § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d UStG) fallen und nicht nur Konzessionäre sondern auch nichtkonzessionierte Glücksspielveranstalter/anbieter diese Steuerauslösemomente setzen können, ist nicht davon auszugehen, die Maximierung der Staatseinnahmen sei das wahre Ziel der Monopolreglung.

Das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG ist nicht präjudiziell für die Glücksspielabgaben gemäß § 57 bis § 59 GSpG, die zwar im selben Gesetz wie das Glücksspielmonopol geregelt sind, aber an und für sich unabhängig vom Glücksspielmonopol in Geltung stehen. Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG sind in Bezug auf die Konzessionsabgabe und die Spielbankabgabe, eine *lex generalis*. Würde man in einer Gedankenoperation die § 3 GSpG, § 14 GSpG usw. „wegdenken“, hätte das glücksspielabgabenrechtlich die Folge, dass immer dann, wenn der Tatbestand „Abschluss bestimmter Glücksverträge“ (= Ausspielungen) verwirklicht wird, Glücksspielabgabe anfällt. Gäbe es die Konzessions- bzw. Spielbankabgabe nicht, fielen diese Glücksverträge unter die allgemeine Glücksspielabgabenpflicht. (BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012, BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 10.6.2016, RV/7101728/12). Denn die Feststellung der Verfassungs- bzw. Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols würde nicht das Glücksspielgesetz als Ganzes zum Wegfall bringen, sondern nur die glücksspielmonopolgesetzlichen Bestimmungen. Für den Fall des Bf. würde das bedeuten, dass sie gemäß § 57 Abs. 3 GSpG mit 30% Glücksspielabgabe wie

bisher belastet bliebe, ebenso unterfielen die Konzessionäre der Glücksspielabgabe von 30%.

Selbst dann, wenn das Bundesfinanzgericht zu einem anderen Ergebnis gekommen wäre, hätte der Bf. nichts für sich gewonnen, denn er bliebe, da § 57 Abs. 3 GSpG nicht auf das Glücksspielmonopol rekurriert, mit 30% glücksspielabgabenpflichtig.

vi) Gleichgültig ist es für die Glücksspielabgaben, ob der Bf. in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist oder in Österreich und österreichischer Staatsbürger ist. Es gibt keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft, die Ausspielung ist dann glücksspielabgabenpflichtig, wenn vom Inland aus daran teilgenommen wird. Bietet der Bf., der in Österreich ansässig ist, in Österreich Glücksspiel über Eingabegeräte bzw. Glücksspielautomaten an, so ist er hinsichtlich der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG nach dem Glücksspielgesetz (Jahresbruttspieleinnahmen mal 30%) sowohl mit dem berechtigten Konzessionär als auch mit jedem anderen Anbieter, der in Österreich seine Niederlassung hat, gleichgestellt.

7. Schlussfolgerungen

Der Bf. bot Glücksspiel über dezentrale Eingabegeräte, die sich über Internet mit einem Glücksspielautomaten in der Steiermark, der das Spielergebnis generierte, verbanden, in anderen Bundesländern im Zeitraum vom Jänner bis März 2011 an. Damit erfüllte sie die Voraussetzungen der §§ 57 Abs. 1 iVm § 57 Abs. 3 GSp, denn der Abschluss eines Glücksvertrages im unternehmerischen Bereich über Internettechnologie mittels Spieleingabegerät (Video-Lotterie-Terminal) ist kein von § 862 ABGB abgehobener Vertragsabschluss und hat dieselbe zivilrechtliche Grundstruktur, nämlich Anbot und Annahme, wie beispielsweise das dem § 57 Abs. 1 GSpG unterliegende Kartenkokerspiel. Aus dem medienneutral formulierten Tatbestandsmerkmal „Teilnahme vom Inland aus“ ergibt sich auch für einen Inlandsfall, der sich über mehrere Bundesländer erstreckt, dass die Ausspielung steuerrechtlich an dem geografisch festlegbaren Ort verwirklicht wird, an dem sich der Spielteilnehmer bei Abschluss des Glücksvertrages tatsächlich physisch befindet, wo er „vor dem Bildschirm, mit dem Handy, Smartphone oder Tablett“ oder hier: vor dem Video-Lotterie-Terminal sitzt.

Da der Bf. im Inland ansässig ist, und die Spielteilnehmer von einem Ort im Inland aus teilnahmen, liegt ein „reiner Inlandssachverhalt“ vor. § 57 Abs. 3 GSpG wurde, auf Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit im Licht der jüngst ergangenen Entscheidungen des VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 und OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m, über die präjudiziellen Bestimmungen der § 57 Abs. 2 letzter Satz, § 57 Abs. 4 und insbesondere § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG untersucht. Die im Glücksspielgesetz geregelten Abgaben, die Konzessions-, Spielbank- und Glücksspielabgaben, sind als Rechtsverkehrsteuern auf den Abschluss bestimmter Glücksverträge mit Vermögensübertragung ausdifferenziert und weisen dieselben Charakteristika wie z.B. die Grunderwerbsteuer, die Versicherungssteuer (Feuerschutzsteuer), die Stiftungseingangssteuer und die

Rechtsgeschäftsgebühren auf. Vor dem Hintergrund der Befreiungsvorschriften gemäß § 57 Abs. 2 letzter Satz, § 57 Abs. 4 und § 57 Abs. 6 GSpG sind die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG in Bezug auf die Konzessions- und Spielbankabgabe die *lex generalis*, womit konzessionierte wie nichtkonzessionierte Unternehmungen gleich besteuert werden. Der ordnungspolitische Teil des GSpG ist für die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG nicht prävalent.

Bezugnehmend auf die Judikatur VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 und OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m wurde festgestellt, **dass aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern die glücksspielabgabenrechtliche Gleichbehandlung von Konzessionären und Nichtkonzessionen nicht für ein fiskalistisches, einnahmenmaximierendes Glücksspielmonopol spricht, sondern es wird jeder mit der glücksspielgesetzlichen Rechtsverkehrsteuer belegt, der den Abgabentatbestand verwirklicht, d.h. spezielle Glücksverträge abschließt und von einem geografischen Ort im Inland daran teilnimmt.**

Selbst wenn man sich das Glücksspielmonopol „wegdenken“ würde, hätte dies rechtsverkehrsteuerlich die Folge, dass

- die Konzessionäre zwar nicht mehr konzessions- bzw- spielbankabgabepflichtig, dafür aber in wesentlich gleicher Höhe glücksspielabgabepflichtig bzw. rechtsgeschäftsgebührenpflichtig gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 GebG wären und
- der Bf. wie bisher gemäß § 57 Abs. 3 GSpG glücksspielabgabepflichtig mit 30% bliebe.

Aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern konnte eine Unionsrechtswidrigkeit nicht verortet werden, weswegen sich für den Bf., der keinen grenzüberschreitenden Tatbestand verwirklicht, auch keine Verfassungswidrigkeit ergeben kann.

Der Bf. erfüllt auch nicht die Merkmale, die notwendig sind, dass seine Ausspielungen gemäß § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG von den Glücksspielabgaben befreit sind, da der Bf. keine Glücksspielautomaten, sondern Video-Lotterie-Terminals betrieb und er keine Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 GSpG aF hatte, weswegen die Übergangsbestimmungen des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG nicht zum Tragen kommen.

Die drei Bescheide gemäß § 201 BAO, mit welchen dem Bf. Glücksspielabgabe für die Monate Jänner bis März 2011 vorgeschrieben wurde, bestehen daher zu Recht.

Aus all diesen Gründen war den Berufungen/Beschwerden der Erfolg zu versagen.

8. Zulässigkeit der Revision

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

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision zulässig, da es sich um Glücksspielabgaben handelt und es noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 57 Abs. 3 GSpG gibt.

Wien, am 26. September 2016