

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber (Berichterstatterin) und die weiteren Senatsmitglieder Richter Johann Jungwirth gemäß § 12 Abs. 5 BFGG, Dkfm. Dr. Peter Bernert und Sabine Leiter in der Beschwerdesache Bf\*\*\*\*+Adr.\*\*\*\*, vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs-u. Steuerberatungsgesellschaft, Kohlmarkt 8-10, 1010 Wien,

nach durchgeföhrter mündlicher Verhandlung am 2. November 2015

### I. Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag

**gegen folgende Bescheide gemäß § 201 Abs. 2 Z 1 BAO des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel**

1. Bescheide vom 14. Dezember 2012 ,  
für November 2011 und  
für Jänner 2012 (je Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag BFG-Zahl  
RV/7101101/2013)

2. Bescheide vom 5. März 2013 ,  
für Februar 2012  
für März 2012 und  
für Mai 2012 (je Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag BFG-Zahl  
RV/7101099/2013)

3. Bescheide vom 27. Juni 2013,  
für Juni 2012  
für Juli 2012 (je Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag BFG-Zahl  
RV/7102129/2013)

4. Bescheide vom 24. Juli 2013,  
für August 2012  
für September 2012  
für November 2012 und  
für April 2013 (je Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag. BFG-Zahl  
RV/7102578/2013).

5. Bescheide vom 12. November 2013,  
für Mai 2013 (Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag. BFG-Zahl RV/7100333/2014)

6. Bescheide vom 12. November 2013,

für Juni 2013 (Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag. BFG-ZAHL RV/7100334/2014)

7. und 8. Bescheide vom 9. April 2014,

für November 2013

für Dezember 2013 (je Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag BFG-ZAHL

RV/7103539/2014, BFG-ZAHL RV/7103588/2014)

9. Bescheide vom 23. September 2014,

für Mai 2014 (Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag BFG-ZAHL RV/7104496/2014)

10. und 11. Bescheide vom 16. Dezember 2014,

für Juli 2014 (Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag BFG-ZAHL RV/71000659/2015)

für September 2014 (Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag BFG-ZAHL

RV/7100680/2015)

12. Bescheide vom 17. März 2015,

für Dezember 2014 (Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag BFG-ZAHL

RV/7102270/2015)

**alle StNr. xy betreffend Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG und**

**Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG zu Recht erkannt:**

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

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

## **II. Säumniszuschlag**

**gegen folgende Bescheide gemäß § 217 BAO des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel**

13. Bescheide vom 11. Februar 2013 Spielbankabgabe 11/2011 und 1/2012 ( BFG-ZAHL RV/7101122/2013)

14. Bescheide vom 11. März 2013 Spielbankabgabe 2-3 und 5/2012 ( BFG-ZAHL RV/7101123/2013)

15. Bescheide vom 9. September 2013 Säumniszuschlag Spielbankabgabe 6-9 und 11/2012 (BFG-ZAHL RV/7102636/2013)

16. Bescheid vom 20. November 2013, Säumniszuschlag Spielbankabgabe 6/2013 (BFG-ZAHL RV/7100387/2014)

**alle StNr. xy betreffend Säumniszuschläge zu Recht entschieden:**

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide bleiben aufrecht.

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

### **III. Anträge gemäß § 217 Abs. 7 BAO**

gegen folgende **Bescheide, mit welchen die Anträge gemäß § 217 Abs. 7 BAO, die Säumniszuschläge betreffend Spielbankabgabe nicht festzusetzen, abgewiesen wurden**, des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel

17. Bescheide vom 29. April 2013 (BFG-ZAHL RV/7101425/2013) betreffend Säumniszuschlagsbescheid vom 11. Februar 2013 für die Spielbankabgabe 11/2011 und 1/2012

18. Bescheide vom 15. Oktober 2013 (BFG-ZAHL RV/7103110/2013) betreffend Säumniszuschlagsbescheid vom 9. September 2013 für die Spielbankabgabe 6/2012, 7/2012, 8/2012, 9/2012 und 11/2012

alle StNr. xy betreffend Anträge auf Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide bleiben aufrecht.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag**

#### **I.1. Verfahren**

**Können von den „Jahresbruttospieleinnahmen“, der Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe und des Finanzierungsbeitrages, die Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG abgezogen werden, die von den Zivilgerichten als Schadenersatz iSd § 1311 ABGB wegen Obliegenheitsverletzungen behandelt werden?**

**Kurzdarstellung des Verfahrens:** In den Beschwerdesachen November 2011 bis Dezember 2014 gab die Bf. die jeweiligen Monatsabrechnungen für Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag gemäß § 28 Abs. 2 und 3 GSpG und § 1 Abs. 4 GSpG dem Finanzamt ab und zog sich die Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG, die sie an namentlich genannte Spielteilnehmer zahlen musste, von den Bemessungsgrundlagen ab. Mit Bescheiden gemäß § 201 BAO setzte das Finanzamt die Spielbankabgabe und den Finanzierungsbeitrag für die Monate, in welchen sich die Bf. die Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG abgezogen hatte, fest und bezog diese Zahlungen in die Bemessungsgrundlage wieder ein. Fristgerecht wurden von der Bf. gegen

diese Bescheide Berufungen/Beschwerden erhoben. Für die Differenz zwischen selbstberechneter und mit Bescheiden gemäß § 201 BAO nachgeforderte Spielbankabgabe wurden mit mehreren Bescheiden erste Säumniszuschläge festgesetzt, gegen die ebenfalls Berufung/Beschwerde erhoben wurde. Die Bf. stellte den Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO, die Säumniszuschläge nicht festzusetzen. Gegen die Abweisungsbescheide des Finanzamtes wurde Berufung/Beschwerde erhoben. In allen Beschwerdesachen beantragte die Bf. mündliche Verhandlung vor dem Senat.

Sämtliche genannten Beschwerdesachen wurden in das Beweisverfahren miteinbezogen.

Bemerkt wird, dass die vor dem 1. Jänner 2014 anhängigen Verfahren der Beschwerdeführerin (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.“*

## **Überblick:**

### **I. Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag**

#### **I.1. Verfahren**

I.1.1. Selbstberechnung der Bf. und Bescheide gemäß § 201 BAO des Finanzamtes

I.1.2. Berufungen/Beschwerden

I.1.3. Beschwerdevorentscheidungen

I.1.4. Vorlageanträge

#### **I.2. Beweisaufnahmen und Sachverhalt**

I.2.1. Vorhalteverfahren

I.2.2. Mündliche Verhandlung vor dem Senat

I.2.3. Sachverhalt

#### **I.3. Gesetzliche Grundlagen**

I.3.1. Glücksspielgesetz

I.3.2. § 1311 ABGB

I.3.3. Bundesabgabenordnung

#### **I.4. Erwägungen zur Entscheidung Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag**

- I.4.1. Verortung der steuerrechtlichen Regelungen im Glücksspielgesetz
- I.4.2. Die Spielbankabgabe im Umfeld der Verkehrsteuern
- I.4.3. Die Spielbankabgabe in Deutschland
- I.4.4. Rechtsentwicklung der Spielbankabgabe unter Berücksichtigung VwGH 17.1.1968, 897/67
- I.4.5. Steuergegenstand der Spielbankabgabe
- I.4.6. Glücksspielgesetzeigentümliche Bemessungsgrundlage „Jahresbruttospieleinnahmen“
- I.4.7. § 25 Abs. 3 GSpG ist eine Schutznorm iSd § 1311 ABGB
- I.4.8. § 25 Abs. 3 GSpG ist kein Titel für die Rückabwicklung des Vertrages, sondern Grundlage für Schadenersatzforderungen
- I.4.9. Fehlender „*Korrekturmechanismus*“ im Glücksspielgesetz – eine planwidrige Lücke?
- I.4.10. § 295a BAO/§ 303 BAO
- I.4.11. Zusammenfassung
- I.4.12. Schlussfolgerung
- I.4.13. Zulässigkeit der Revision

## **II. Säumniszuschläge**

- II.1. Mit Bescheid vom 11. Februar 2013 (BFG-ZAHL RV/7101122/2013)
- II.2. Mit Bescheiden vom 11. März 2013 (BFG-ZAHL RV/7101123/2013)
- II.3. Mit Bescheiden vom 9. September 2013 (BFG-ZAHL RV/7102636/2013)
- II.4. Mit Bescheiden vom 20. November 2013 (BFG-ZAHL RV/7100387/2014)
- II.5. Beweisaufnahmen und Sachverhalt
- II.6. Erwägungen zur Entscheidung Säumniszuschläge

## **III. Antrag auf Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 7 BAO.**

- III.1. Mit Bescheid vom 29. April 2013 (BFG-ZAHL RV/7101425/2013)
- III.2. Mit Bescheiden vom 15. Oktober 2013 (BFG-ZAHL RV/7103110/2013)
- III.3. Beweisaufnahmen und Sachverhalt
- III.4. Erwägungen

## **IV. Zulässigkeit der Revision zu den Säumniszuschlagsangelegenheiten II. und III.**

**Literatur:** Arnold//Arnold, GrEStG 1987; Binder, Privatrechtliche Aspekte der Spielsucht, ÖJZ 1998, 175; Bollenberger/Kellner, Keine analoge Anwendung von § 25 Abs. 3 GlücksspielG auf Devisenspekulationsgeschäfte, ÖBA 2015, 226; Biebl/Ressler, GSpG-Novellen 2008/2010: Besteuerung von Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-

Terminals. Abgabenrechtliche Änderungen 2010/2011, SWK 2011, 361; *Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 698; *Bydlinski*, Spielerschutz im Glücksspielrecht: Gesetzgebung contra Rechtsprechung und umgekehrt. Bemerkungen anlässlich OGH 25. 3. 2010, 2 Ob 252/09m, ÖJZ 2010, 73; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II<sup>7</sup> (2014); *Dziadkowski*, Zur Struktur der Spielbankabgabe, dUVR 2002, 330; *Eilmannsberger/Vonklich*, Wer haftet für den unionsrechtswidrig diskriminierenden Gehalt der Haftungsregeln des Glücksspielgesetzes aF? wbl 2011, 113; *Fellner*, Grunderwerbsteuer; *Fellner*, Rückwirkende Ereignisse aus der Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern, RdW 2009, 196; *Heinz/Kopp/Mayer*, dVerkehrsteuern<sup>4</sup> (1998); *Höpfel*, Probleme des Glücksspielstrafrechts, ÖJZ 1978, 458, FN 117; *Klang*, ABGB<sup>2</sup>, IV/1, 3ff; *Kletecka/Schauer*, ABGB-ON<sup>1,03</sup>; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol. Eine rechtliche Würdigung ausgewählter Aspekte des Bundesmonopols aus verfassungs-, verwaltungs- und unionsrechtlicher Sicht (2013); *Larenz*, Methodenlehre, 430; *Leitner*, Besprechung OGH 21.12.2004, 5 Ob 112/04p, ecolex 2005, 82; *Lehner*, Die Anwendung von Befehls- und Zwangsgewalt im Glücksspielrecht. Auswirkungen der Änderungen auf die Verwaltungspraxis, SWK 25/2015, 1088; o.A., Der Entgeltsbegriff beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit, FJ 1988, 101; *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, *Schwarz/Wohlfahrt*, GSpG (1998); *Stoll*, Steuerschuldverhältnis (1972); *Stoll*, Rentenbesteuerung 4. Auflage; *Stefula* in *Fenyves/Kerschner/Vonklich*, Klang<sup>3</sup> §§ 1270-1272; *Strejcek/Bresich* [Hg.], GSpG 1989<sup>2</sup> *Takacs*, GrESTG<sup>5</sup>; *Tipke/Lang*, dSteuerrecht<sup>21</sup>; *Vonklich*, Rückforderung von Glücksspielverlusten nach dem "Ausspielungsbesteuerungsänderungsgesetz" - Rien ne va plus? ÖJZ 2006, 30; *Züger/Standfest*, Die Besteuerung von Wetten und Glücksspielen im Internet - Bundesrecht, ÖStZ 17/2001, 421, und ÖStZ 18/2001, 444

### I.1.1. Selbstberechnung der Bf. und Bescheide gemäß § 201 BAO des Finanzamtes

#### I.1.1.\_ Zu 1. Bescheide vom 14. Dezember 2012 ,

für November 2011 und

für Jänner 2012 (je Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag BFG-ZAHL RV/7101101/2013)

Die Bf. gab die Monatsabrechnung November/2011 für Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag gemäß § 28 Abs. 2 und 3 GSpG und § 1 Abs. 4 GSpG dem Finanzamt ab und berechnete die Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag selbst. Dazu überreichte sie

- ein „Protokoll über die Rückzahlung von Spieleinsätzen Nr. 5/2011“ und
- ein „Protokoll über die Rückzahlung von Spieleinsätzen Nr. 6/2011“.

Am Beilagenblatt wies die Bf. die Berechnung aus und zog die beiden „Rückzahlungen von Spieleinsätzen (im Lebendspiel)“ von der Bemessungsgrundlage ab.

**Mit Bescheiden gemäß § 201 BAO vom 14. Dezember 2012 setzte das Finanzamt die Spielbankabgabe und den Finanzierungsbeitrag für November 2011 fest,**

indem es die beiden „Rückzahlungen von Spieleinsätzen (im Lebendspiel)“ in die Bemessungsgrundlagen einbezog.

Das Finanzamt ging bei der **Berechnung** so vor, dass es von den Bruttospieleinnahmen Jänner bis November 2011 die Bruttospieleinnahmen von Jänner bis Oktober 2011 abzog, und zur Bemessungsgrundlage gelangte, indem es zu dem Differenzbetrag „November 2011“ die „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ dazurechnete. Von der erhöhten Bemessungsgrundlage berechnete das Finanzamt 30% Spielbankabgabe und auch 0,1% Finanzierungsbeitrag.

Als **Begründung** gab das Finanzamt an, dass die Festsetzung gemäß § 201 BAO erfolgte, weil sich die Selbstberechnung als nicht richtig erwies. Diese Rückzahlungen von Spieleinsätzen hätten sich aus § 25 Abs. 3 GSpG ergeben. § 25 Abs. 3 GSpG sei Ausfluss des Spielerschutzes, wonach dann, wenn der Spielteilnehmer durch unveränderte Spielteilnahme sein Existenzminimum gefährde, die Spielbank dafür hafte. Es handle sich dabei im Wesentlichen um Zahlungen mit Pönal- bzw. Schadenersatzcharakter. Die Bf. „refundiere“ Besuchern von Spielbanken in Einzelfällen die von ihnen erlittenen Spielverluste gänzlich oder teilweise. In wenigen Einzelfällen tat sie das auch infolge Geschäftsunfähigkeit des Spielteilnehmers, die für die Bf. im Zeitpunkt der Spielteilnahme nicht erkennbar war. Diese Rückzahlungen von Spielverlusten durch die Bf. seien entweder aufgrund von gerichtlichen Urteilen oder gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen erfolgt. Da aber die Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe, die „Jahresbruttospieleinnahmen“, eine gesetzliche definierte Größe seien, könne sich die Bf. diese „Zahlungen mit Pönal- bzw. Schadenersatzcharakter“ nicht abziehen, da dies den Zweck des § 25 Abs. 3 GSpG konterkarieren würde.

Die Bf. gab die Monatsabrechnung Jänner/2012 für Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag gemäß § 28 Abs. 2 und 3 GSpG und § 1 Abs. 4 GSpG dem Finanzamt ab und zog die

- aufgrund eines Vergleiches (Protokoll 01/2012) erfolgten „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und damit auch für den Finanzierungsbeitrag für **Jänner 2012**

- aufgrund eines Vergleiches (Protokoll 02/2012) erfolgten „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und damit auch für den Finanzierungsbeitrag für **Jänner 2012**

ab.

**Mit Bescheiden gemäß § 201 BAO vom 14. Dezember 2012 setzte das Finanzamt die Spielbankabgabe und den Finanzierungsbeitrag für Jänner 2012 fest** indem es die beiden „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ in Höhe von 146.875 Euro in die Bemessungsgrundlagen einbezog und begründete den Bescheid w.o.

**I.1.1. \_ Zu 2. Bescheide vom 5. März 2013 ,**  
für Februar 2012

für März 2012 und

für Mai 2012 (je Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag BFG-ZAHL RV/7101099/2013)

Die Bf. gab die Monatsabrechnung 2/2012, 3/2012 und 5/2012 für Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag gemäß § 28 Abs. 2 und 3 GSpG und § 1 Abs. 4 GSpG dem Finanzamt ab und zog die

- aufgrund eines außergerichtlichen Vergleiches (Protokoll 3/2012) erfolgten „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und damit auch für den Finanzierungsbeitrag für **Februar 2012**

- aufgrund eines Vergleiches (Protokoll 4/2012) erfolgten „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und damit auch für den Finanzierungsbeitrag für **März 2012** und

- aufgrund eines Vergleiches (Protokoll 5/2012) erfolgten „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und damit auch für den Finanzierungsbeitrag für **Mai 2012**

ab.

**Mit Bescheiden gemäß § 201 BAO von 5. März 2013 setzte das Finanzamt die Spielbankabgabe und den Finanzierungsbeitrag für Februar, März und Mai 2012 fest** indem es die drei „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ in die Bemessungsgrundlagen wieder einbezog und begründete den Bescheid w.o.

#### **I.1.1. Zu 3. Bescheide vom 27. Juni 2013,**

für Juni 2012

für Juli 2012 (je Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag BFG-ZAHL RV/7102129/2013).

Die Bf. gab die Monatsabrechnung Juni/2012 und Juli/2012 für Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag gemäß § 28 Abs. 2 und 3 GSpG und § 1 Abs. 4 GSpG dem Finanzamt ab und zog die

- aufgrund eines Vergleiches (Protokoll 06/2012) erfolgten „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und damit auch für den Finanzierungsbeitrag für **Juni 2012**

- aufgrund eines Vergleiches (Protokoll 07/2012) erfolgten „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und damit auch für den Finanzierungsbeitrag für **Juli 2012**

- aufgrund eines Vergleiches (Protokoll 08/2012) erfolgten „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und damit auch für den Finanzierungsbeitrag für **Juli 2012**

- aufgrund eines Vergleiches (Protokoll 09/2012) erfolgten „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und damit auch für den Finanzierungsbeitrag für **Juli 2012**  
ab.

**Mit Bescheiden gemäß § 201 BAO von 27. Juni 2013 setzte das Finanzamt die Spielbankabgabe und den Finanzierungsbeitrag für Juni und Juli 2012 fest**, indem es die vier „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ in die Bemessungsgrundlagen wieder einbezog und begründete den Bescheid w.o.

**I.1.1. \_ Zu 4. Bescheide vom 24. Juli 2013,**

für August 2012

für September 2012

für November 2012 und

für April 2013 (je Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag. BFG-ZAHL RV/7102578/2013).

Die Bf. gab die Monatsabrechnung August/2012, September/2012 und November/2012 für Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag gemäß § 28 Abs. 2 und 3 GSpG und § 1 Abs. 4 GSpG dem Finanzamt ab und zog die

- aufgrund eines Vergleiches (Protokoll 10/2012) erfolgten „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und damit auch für den Finanzierungsbeitrag für **August 2012**

- aufgrund eines Vergleiches (Protokoll 11/2012) erfolgten „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und damit auch für den Finanzierungsbeitrag für **August 2012**

- aufgrund eines Vergleiches (Protokoll 12/2012) erfolgten „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und damit auch für den Finanzierungsbeitrag für **September 2012**

- aufgrund eines Urteiles (Protokoll 13/2012) erfolgten „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und damit auch für den Finanzierungsbeitrag für **November 2012**

- aufgrund eines außergerichtlichen Vergleiches (Protokoll 01/2013) erfolgten „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und damit auch für den Finanzierungsbeitrag für **April 2013**

ab.

**Mit Bescheiden gemäß § 201 BAO von 24. Juli 2013 setzte das Finanzamt die Spielbankabgabe und den Finanzierungsbeitrag für August, September, November 2012 und April 2013 fest**, indem es die fünf „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ in die Bemessungsgrundlagen wieder einbezog und begründete den Bescheid w.o.

**I.1.1. \_ Zu 5. Bescheide vom 12. November 2013,**

für Mai 2013 (je Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag. BFG-ZAHL RV/7100333/2014)

Die Bf. gab die Monatsabrechnung Mai/2013 für Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag gemäß § 28 Abs. 2 und 3 GSpG und § 1 Abs. 4 GSpG dem Finanzamt ab und zog die

- aufgrund eines außergerichtlichen Vergleiches (Protokoll 02/2013) erfolgten „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und damit auch für den Finanzierungsbeitrag für **Mai 2013** ab.

**Mit Bescheiden gemäß § 201 BAO von 12. November 2013 setzte das Finanzamt die Spielbankabgabe und den Finanzierungsbeitrag für Mai 2013 fest**, indem es die Rückzahlung von Spieleinsätzen in die Bemessungsgrundlagen wieder einbezog und begründete den Bescheid w.o.

#### **I.1.1. \_ Zu 6. Bescheide vom 12. November 2013,**

für Juni 2013 (je Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag. BFG-ZAHL RV/7100334/2014)

Die Bf. gab die Monatsabrechnung Juni/2013 für Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag gemäß § 28 Abs. 2 und 3 GSpG und § 1 Abs. 4 GSpG dem Finanzamt ab und zog die

- aufgrund eines Vergleiches (Protokoll 03/2013) erfolgten „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und damit auch für den Finanzierungsbeitrag für **Juni 2013**

- aufgrund eines Vergleiches (Protokoll 04/2013) erfolgten „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und damit auch für den Finanzierungsbeitrag für **Juni 2013**

ab.

**Mit Bescheiden gemäß § 201 BAO von 12. November 2013 setzte das Finanzamt die Spielbankabgabe und den Finanzierungsbeitrag für Juni 2013 fest**, indem es die Rückzahlung von Spieleinsätzen in die Bemessungsgrundlagen wieder einbezog und begründete den Bescheid w.o.

#### **I.1.1. \_ Zu 7. und 8. Bescheide vom 9. April 2014,**

für November 2013

für Dezember 2013 (je Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag BFG-ZAHL RV/7103539/2014, BFG-ZAHL RV/7103588/2014)

Die Bf. gab die Monatsabrechnung November/2013 und für Dezember/2013 für Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag gemäß § 28 Abs. 2 und 3 GSpG und § 1 Abs. 4 GSpG dem Finanzamt ab und zog die

- aufgrund eines außergerichtlichen Vergleiches (Protokoll 05/2013) erfolgten „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und damit auch für den Finanzierungsbeitrag für **November 2013**
- aufgrund eines Vergleiches (Protokoll 06/2013) erfolgten „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und damit auch für den Finanzierungsbeitrag für **November 2013**
- aufgrund eines Vergleiches (Protokoll 07/2013) erfolgten „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und damit auch für den Finanzierungsbeitrag für **Dezember 2013** ab.

**Mit Bescheiden gemäß § 201 BAO vom 9. April 2014 setzte das Finanzamt die Spielbankabgabe und den Finanzierungsbeitrag für November 2013 und Dezember 2013 fest**, indem es die Rückzahlung von Spieleinsätzen in die Bemessungsgrundlagen wieder einbezog und begründete den Bescheid w.o.

**I.1.1. \_ Zu 9. Bescheide vom 1. Oktober 2014,**  
für Mai 2014 (je Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag BFG-ZAHL RV/7104496/2014)

Die Bf. gab die Monatsabrechnung Mai/2014 für Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag gemäß § 28 Abs. 2 und 3 GSpG und § 1 Abs. 4 GSpG dem Finanzamt ab und zog die

- aufgrund eines außergerichtlichen Vergleiches (Protokoll 01/2014) erfolgten „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und damit auch für den Finanzierungsbeitrag für **Mai 2014** ab.

**Mit Bescheiden gemäß § 201 BAO vom 23. September 2014 setzte das Finanzamt die Spielbankabgabe und den Finanzierungsbeitrag für Mai 2014 fest**, indem es die Rückzahlung von Spieleinsätzen in die Bemessungsgrundlagen wieder einbezog und begründete den Bescheid w.o.

**I.1.1. \_ Zu 10. und 11. Bescheide vom 16. Dezember 2014,**  
für Juli 2014 (Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag BFG-ZAHL RV/71000659/2015)  
für September 2014 (Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag BFG-ZAHL RV/7100680/2015)

Die Bf. gab die Monatsabrechnung Juli/2014 und September/2014 für Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag gemäß § 28 Abs. 2 und 3 GSpG und § 1 Abs. 4 GSpG dem Finanzamt ab und zog die

- aufgrund eines außergerichtlichen Vergleiches (Protokoll 02/2014) erfolgten „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und damit auch für den Finanzierungsbeitrag für **Juli 2014**

- aufgrund eines Vergleiches (Protokoll 03/2014) erfolgten „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und damit auch für den Finanzierungsbeitrag **für September 2014**  
ab.

**Mit Bescheiden gemäß § 201 BAO vom 16. Dezember 2014 setzte das Finanzamt die Spielbankabgabe und den Finanzierungsbeitrag für Juli 2014 und September 2014 fest,** indem es die Rückzahlung von Spieleinsätzen in die Bemessungsgrundlagen wieder einbezog und begründete den Bescheid w.o.

#### **I.1.1. \_ Zu 12. Bescheide vom 17. März 2015,**

für Dezember 2014 (Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag BFG-ZAHL RV/7102270/2015)

Die Bf. gab die Monatsabrechnung Dezember/2014 für Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag gemäß § 28 Abs. 2 und 3 GSpG und § 1 Abs. 4 GSpG dem Finanzamt ab und zog die

- aufgrund eines außergerichtlichen Vergleiches (Protokoll 04/2014) erfolgten „Rückzahlungen von Spieleinsätzen“ von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und damit auch für den Finanzierungsbeitrag **für Dezember 2014** ab.

**Mit Bescheiden gemäß § 201 BAO vom 17. März 2015 setzte das Finanzamt die Spielbankabgabe und den Finanzierungsbeitrag für Dezember 2014 fest,** indem es die Rückzahlung von Spieleinsätzen in die Bemessungsgrundlagen wieder einbezog und begründete den Bescheid w.o.

#### **I.1.2. Berufungen/Beschwerden**

Fristgerecht wurde gegen diese Bescheide **Berufungen/Beschwerden** erhoben.

Eingewendet wurde, dass die Spielverluste seit 2007 von der Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht worden seien und das auch dem Finanzamt detailliert offen gelegt worden sei. Nun habe die Finanzverwaltung die Rechtsmeinung geändert.

Der VwGH 17.1.1968, 0897/67 habe vertreten, dass die Spieleinnahmen erst im Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses der Spielbankabgabe unterliegen würden. Demgemäß müssten rechtlich begründete Rückzahlungen von Spielverlusten an Spielteilnehmer die Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe im Zeitpunkt der tatsächlichen Auszahlung mindern.

Unter Bezugnahme auf das Urteil des BFH 21.4.1954 VD 1/53 S werde vertreten, dass die Spielbankabgabe keine reine Verkehrsteuer sei, sie sei auch nicht den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG ähnlich, da sie nicht an den Abschluss des einzelnen Spiels anknüpfe, sondern auch eine Sondereinkommensteuer (Körperschaftsteuer) sei, da die Erträge besteuert würden.

Zahlungen an Spielteilnehmer aufgrund der Haftung gemäß § 25 Abs. 3 GSpG bzw. Schadenersätze der Spielbank oder Bereicherungsansprüche würden zu einer

Verringerung der Spieleinnahmen führen. Die Verringerung der Spieleinnahmen trüte zu jenem Zeitpunkt ein, in dem die Zahlungen an die Spieler oder deren Rechtsnachfolger tatsächlich geleistet würden. Bei den Beträgen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG handle es sich nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise um Rückzahlung der dem Spielbetrieb zugekommenen Spieleinsätzen. Nach dem Erkenntnis des VwGH 17.1.1969, 897/97 bestünde allerdings keine Möglichkeit die Zinsen oder Rechtsberatungs- bzw. Gerichtskosten abzuziehen.

Im Vergleich zu anderen Abgaben fehle im Glücksspielgesetz ein ausdrücklicher Korrekturmechanismus wie beispielsweise § 17 GrEStG, § 16 Abs. 1 UStG, § 95 Abs. 5 EStG, weswegen diese planwidrige Lücke durch Analogie zu schließen sei.

Die Bf. legte dazu das „Gutachten“ von Herrn PROFESSOR1 aus dem Jahr 2007 bei und stellte den Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat.

Zu den Verfahren Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag Juli/2014, September/2014 und Dezember/2014 verzichtete die Bf. auf die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung.

### **I.1.3. Beschwerdevorentscheidungen**

Das Finanzamt erließ ab den Verfahren betreffend Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag November 2013 und Dezember 2013 Beschwerdevorentscheidungen und wies die Beschwerden als unbegründet ab. Für die Zeiträume vor November 2011 seien keine Festsetzungen erfolgt, da dies verfahrensrechtlich nicht mehr möglich gewesen sei. Bei den rückgezahlten Beiträgen handle es sich um Schadenersatzzahlungen (Zahlungen für erlittene Spielverluste) und nicht um die Rückvergütung von Einsätzen. Außerdem sei bei der gesetzlichen Definition der Jahresbruttospieleinnahmen nicht vorgesehen, dass die nach § 25 Abs. 3 GSpG geleisteten Zahlungen für erlittene Spielverluste die Bemessungsgrundlage mindern. Das Erkenntnis des VwGH 17.1.1968, 897/67 beziehe sich auf einen anderen, nicht vergleichbaren Sachverhalt.

(Zu BFG-ZAHL RV/7103539/2014, BFG-ZAHL RV/7103588/2014).

### **I.1.4. Vorlageanträge**

Die Bf. beantragte die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht und die Aufhebung der Spielbankabgabe- und Finanzierungsbeitragsbescheide gemäß § 201 BAO.

## **I.2. Beweisaufnahmen und Sachverhalt**

Beweis wurde erhoben

- durch Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakten,
- durch Vorhalt zur Vorbereitung der mündlichen Senatsverhandlung vom 9. Oktober 2015,
- durch Einsicht in die Stellungnahme der Bf. vom 29. Oktober 2015 zum Vorhalt zur Vorbereitung der mündlichen Senatsverhandlung vom 9. Oktober 2015;

- - in die vorgelegten Unterlagen (drei psychiatrisch-neurologische Gutachten und ein fachärztliches Gutachten);
- - in die mitvorgelegten Daten über die Spielbankbesuche/Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG zu den Spielteilnehmern und Schriftverkehr zu den Vergleichen
- - Urteil des Landesgerichtes Innsbruck vom 27.9.2012, 6 Cg 194/09d, dass die Bf. ihre Schutzpflichten auch gegenüber EU/EWR-Ausländern wahrzunehmen hat;
- - Emailverkehr zwischen der Bf. und dem BMF über die spielbankabgabenrechtliche Behandlung der Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG;
- - Stellungnahme zur rechtlichen Natur der Rückzahlungen von Spielbanken auf Grund des § 25 Abs. 3 GSpG im Kontext mit der Minderung der Bemessungsgrundlage für die Spielbankabgabe (Berechnung des Bruttospielertrages) von Herrn PROFESSOR2, Zentrum für Glücksspielforschung bei der Universität Wien vom 24. Oktober 2015;
- in die Stellungnahme des Finanzamtes vom 29. Oktober 2015;
- sowie durch Abhaltung der von der Bf. beantragten mündlichen Verhandlung in der Spielbankabgaben- und Finanzierungsbeitragsangelegenheit, der Säumniszuschlagsangelegenheit, sowie im Verfahren betreffend Anträge gemäß § 217 Abs. 7 BAO.

### **I.2.1. Vorhalteverfahren**

Die Berichterstatterin des Bundesfinanzgerichtes überreichte der Bf. und dem Finanzamt den Vorhalt zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem Senat vom 9. Oktober 2015 und erließ gleichzeitig die Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung. Anlässlich des Vorhaltes wurden an die Bf. folgende Fragen gestellt und gebeten diese bis 29. Oktober 2015 zu beantworten:

Frage 1: in welchen der beim Bundesfinanzgericht anhängigen Beschwerdesachen handelte es sich um Rückzahlungen, weil der Spielteilnehmer geschäftsunfähig war? Bitte um Bekanntgabe, ob die Zahlung aufgrund des § 25 Abs. 3 GSpG erfolgte, oder ob die Bf. „von sich aus“ tatsächlich die Einsätze zurückzahlte, in welcher Höhe, und in welchem Monat/Jahr wurden die „ungültigen“ Spielverträge abgeschlossen?

Frage 2: In den Berufungs/Beschwerdeschriften und auch im Vorlagebericht des Finanzamtes wird betont, dass der Abzug der Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG von der Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe und damit auch des Finanzierungsbeitrages im Kalendermonat der tatsächlichen Rückzahlung an die Spielteilnehmer erfolgte. Es wird daher um Aufklärung gebeten, warum in einigen Fällen jedenfalls nach den „Protokollen über die Rückzahlung von Spieleinsätzen“ der angegebene Tag der Zahlung jeweils in ein anderes Monat fiel, als der Abzug von Spielbank- und Finanzierungsbeitragsbemessungsgrundlage erfolgte.

Das Finanzamt wurde gebeten, ebenfalls bis 29. Oktober 2015, zu den an die Bf. gestellten Fragen eine Stellungnahme abzugeben.

Am 19. Oktober 2015 überreichte die Bf. eine E-Mail. Unter Bezugnahme auf die im Vorhalt in Aussicht gestellte Zurückweisung wegen Verspätung zweier Beschwerden gegen die Bescheide vom 9. April 2014, für November und Dezember 2013, da die Beschwerdeentscheidung am 19. Mai 2014 übernommen worden sei, der Vorlageantrag aber erst am 30. Juni 2014 gestellt worden sei, legte die Bf. dar, dass die Frist für den Vorlageantrag über Fristverlängerungsansuchen in FinanzOnline am 18. Juni 2014 bis 18. Juli 2014 verlängert worden sei. Der Vorlageantrag sei damit innerhalb der verlängerten Frist eingebbracht worden. Die Bf. legte den Ausdruck aus FinanzOnline bei.

**Sowohl die Bf., als auch das Finanzamt gaben am 29. Oktober 2015 eine Stellungnahme ab.**

Die Bf. beantwortete die **Frage 1**, dass nach Überprüfung der Unterlagen die Rückzahlung in keinem Fall infolge Geschäftsunfähigkeit erfolgt sei. Die Bf. legte einige psychiatrisch-neurologische Gutachten bei. Daraus gehe zwar hervor, dass eine Beeinträchtigung aufgrund des suchtbedingten Spielverhaltens zwar gegeben sei, eine ausdrückliche Geschäftsunfähigkeit sei aber nicht zu entnehmen. In den abgeschlossenen gerichtlichen und außergerichtlichen Vergleichen sei die Bf. lediglich zur Rückzahlung aus Spielverlusten verpflichtet worden, ohne dass eine Geschäftsunfähigkeit der Spielteilnehmer festgestellt worden sei.

Die **Frage 2** – Zeitpunkt der Zahlung gemäß § 25 Abs. 3 GSpG an den Spielteilnehmer und Abzug von der Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe divergieren in einigen Fällen – führte die Bf. aus, dass die inhaltliche Prüfung der Korrektur der Spielbankabgabe sowie die Vorbereitung der Dokumentation einige Zeit in Anspruch nehme, daher sei es in einigen wenigen Fällen zu einem um einen Monat zeitlich versetzten Abzug gekommen.

Die Bf. nahm zu § 217 Abs. 7 BAO Stellung. Es sei zu berücksichtigen, dass die richtige Lösung abgabenrechtlicher Probleme auch Fachleuten vielfach Schwierigkeiten bereite. Aufgrund der Unsicherheit bei der Auslegung „Bemessungsgrundlage“ der Spielbankabgabe habe die Bf. im Jahr 2007 ein „Gutachten“ von Herrn PROFESSOR1 in Auftrag gegeben, auf dessen Ausführungen sich die Bf. gestützt habe. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage sei dem Finanzamt gegenüber offen gelegt worden. Eine geänderte und gegenläufige Rechtsansicht des BMF habe die Bf. erst durch die Übermittlung eines internen Erlasses erfahren, um zwar mit E-Mail vom 9. August 2010. Erst Anfang 2012 sei es zu einer bescheidmäßigen Änderung der selbstberechneten Spielbankabgabe gekommen. Da die Bf. bereits seit September 2007 die zurückbezahlten Spielverluste von der Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht habe, sei diese Vorgehensweise mehr als vier Jahre ohne Beanstandung durch die Behörde akzeptiert worden. Nicht nur die Abweichung von einer jahrelangen Nichtbeanstandung einer einmal getroffenen Rechtsauskunft, sondern auch die Abweichung von einer jahrelangen Nichtbeanstandung einer steuerlichen Vorgehensweise könne einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben darstellen.

Die Bf. legte noch eine „**Stellungnahme zur rechtlichen Natur der Rückzahlungen von Spielbanken auf Grund des § 25 Abs. 3 GSpG im Kontext mit der Minderung der Bemessungsgrundlage für die Spielbankabgabe (Berechnung des Bruttospielertrages)**“ von Herrn PROFESSOR2\*\*, Zentrum für Glücksspielforschung bei der Universität Wien vom 24. Oktober 2015 vor. § 25 Abs. 3 GSpG sollte nach Absicht des Gesetzgebers als rein ordnungspolitisch zu interpretierender Verhaltenskodex gelten, sei aber von der Rechtsprechung der Zivilgerichte als Obliegenheit interpretiert worden, deren Nichteinhaltung der Verletzung einer Schutznorm gleichzuhalten sei. Demnach sei die Interpretation der Zivilgerichte weiter, als die ursprüngliche gesetzgeberische Intention, nämlich dass die Bf. Spielsüchtige „vor sich selbst“ zu schützen habe, um sie vor existenzgefährdendem Glücksspiel fernzuhalten. Trotz dieser Judikatur der Zivilgerichte würden hier Besonderheiten vorliegen. Denn es würden nicht Schadenersatzsummen ausbezahlt, sondern konkret berechenbare Spielverluste an die Spielteilnehmer zurückgezahlt. Lassen sich diese Rückzahlungen aber genau bemessen, spräche nichts dagegen, dass diese Rückzahlungen von der Spielbankabgabe abgezogen würden. Die Bemessung der Spielverluste erfolge in der Praxis nach mehreren Perspektiven, da sie nicht nur auf den Angaben der Spielteilnehmer beruhen würden, sondern auch die Gewinn- und Verlustaufzeichnungen der Spielbank berücksichtigen würden, sowie die Besucherstatistik und Einvernahmen der Mitarbeiter. Daraus schloss der Gutachter, dass ein Konnex zwischen Einnahmen und Rückzahlungen bestünde, weswegen ungeachtet der dogmatischen Einstufung der Rückzahlungen im zivilrechtlichen Kontext die Minderung des Bruttospielertrages durch diese Rückzahlungen erweisbar sei und die Zahlungen kein bloßer Schadenersatz seien.

**Das Finanzamt gab ebenfalls eine Stellungnahme ab.** Einen Hinweis auf eine Geschäftsunfähigkeit bei Spielteilnehmern gäbe es nicht. Seit 1 Ob 214/98x sei es ständige Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes zu § 25 Abs. 3 GSpG, der Nachfolgebestimmung des § 24 Abs. 3 GSpG 1962, dass diese Vorschrift den Schutz des Spielteilnehmers mitverfolge. Der Spieler solle vor einem existenzbedrohenden, somit einem seine wirtschaftlichen und damit auch sozialen und familiären Grundlagen zerstörenden Spielverhalten geschützt werden. Schon die erläuternden Bemerkungen zum Glücksspielgesetz 1989 hätten diese Zielrichtung verfolgt. (RV 1087 BlgNR 17. GP: „*es ist wesentlich sinnvoller, diesen Spieltrieb im Interesse des Einzelnen und der Gemeinschaft in geordnete Bahnen zu lenken*“). Würde es die Bestimmung des § 25 Abs. 3 GSpG nicht geben, so würde nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes zumindest die Spielbank nach § 1301 ABGB für den Schaden des Spielteilnehmers haften. Da nach Ansicht des Finanzamtes keine Abzugsmöglichkeit bestünde, seien die jeweiligen Monate, in welchen sich die Bf. die Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG abgezogen habe, berichtigt worden.

### I.2.2. Mündliche Verhandlung vor dem Senat

Die mündliche Verhandlung vor dem Senat fand am 2. November 2015 statt.

**Die Bf. legte dar**, wie es zu den Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG kommt und wie sie sich zusammensetzen. Die Spielteilnehmer kämen zur Bf. und sagten, „*ich habe so und so viel verloren, ich war nicht ganz bei mir*“. Die Gerichte würden dann überprüfen, ob die Bf. den § 25 Abs. 3 GSpG ausreichend vollzogen habe. Dann sprächen die Gerichte aus, ob die Bf. die Spielverluste zurückzahlen müsse oder nicht. Das Gericht bilde einen Saldo über die betreffenden Zeiträume, soweit sie noch nicht verjährt sind, was nach drei Jahren eintrate. Gewinne und Verluste würden über mehrere Jahre saldiert und meist ein Teilbetrag des Saldos zugesprochen. Etwas anderes, als die Rückzahlung von Spielverlusten sei von Spielteilnehmern nie begeht worden. Im Großteil der Fälle, vor allem wenn es um höhere Summen ginge, würde die Bf. über gerichtliche Entscheidung oder über Vergleiche in einem bereits anhängigen Gerichtsverfahren zurück zahlen. Die Rückzahlungen von Spielverlusten würden die Einnahmen reduzieren.

Die Bf. habe sich die Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG aufgrund des Gutachtens von Herrn PROFESSOR1\*\* seit dem Jahr 2007 von der Bemessungsgrundlage abgezogen und dies dem Finanzamt vorgelegt. Im Jahr 2010 habe das BMfF seine Meinung geändert. Es habe damals Gespräche zwischen der Bf. und dem BMfF gegeben, man sei aber ohne Ergebnis auseinandergegangen. Es habe keine weitere Mitteilung an die Bf. gegeben, erst im Jahr 2012 seien die ersten Bescheide des Finanzamtes ergangen. Bis dahin sei die neue Meinung des BMfF nicht vollzogen worden. Die Bf. habe aus der Tatsache, dass bis 2012 keine Abgaben vorschrieben wurden, geschlossen, dass das FA ihrer Meinung gewesen wäre. Die Spielbanken würden überwacht werden, worüber es jährlich Vorhalteverfahren mit dem Finanzamt gäbe.

**Das Finanzamt replizierte**, dass es bereits seit dem Jahr 2007 an das BMfF berichtet habe, da das Finanzamt nichts vertreten dürfe, was durch die Rechtsmeinung des BMfF nicht gedeckt sei. Die Antwort des BMfF kam im Jahr 2010, doch sei dem Finanzamt gesagt worden, es solle mit der Vollziehung des Erlasses abgewartet werden, bis die umsatzsteuer- und körperschaftsteuerrechtlichen Fragen geklärt worden seien.

**Die Bf. führte aus:** Die parlamentarischen Materialien (Motivenbericht) zur Spielbankabgabe seien sehr rudimentär. Über die Ausprägung dieser Abgabe seien unterschiedliche Meinungen ausgetauscht worden. Wirtschaftlich gehe es um die Rückzahlung von Spieleannahmen, das habe die Bf. immer dargestellt. Die Bf. halte an den systematischen Erwägungen fest, dass die Spielbankabgabe keine Verkehrsteuer sei und keinen Korrekturmechanismus enthalte. Die Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe nach § 28 GSpG sei ein Saldo von Einnahmen und Ausgaben und eine Saldierung mit anderen Geschäften über das Jahr hinweg. Das unterscheide sie von den Verkehrsteuern, die als Bemessungsgrundlage das Entgelt oder den Preis für das einzelne Rechtsgeschäft oder den einzelnen Vertrag vorsehen. Im Rechtsvergleich seien bei der Umsatzsteuer, der Kapitalertragssteuer, der Grunderwerbsteuer und der Versicherungssteuer Änderungsmöglichkeiten vorgesehen, wenn Einnahmen zurückgezahlt würden. Der Parteienvertreter sehe es verfassungsrechtlich auch geboten, dass eine Korrektur der Abgabe erfolge, da das einen Eingriff ins Eigentum darstelle.

**Das Finanzamt replizierte:** Was die Charakteristik der Spielbankabgabe beträfe, würden auch andere Verkehrsteuern, insbesondere die Glücksspielabgabe die Bemessungsgrundlage der Bruttospieleinnahmen heranziehen, diesbezüglich werde auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes zur Glücksspielabgabe verwiesen. So seien im Vergleich bei der Glücksspielabgabe keine weiteren Abzüge wie bei der Spielbankabgabe aufgezählt, es seien zum Beispiel keine Gratisspieleinsätze abzugsfähig, siehe Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes. Sowohl die Glücksspielabgabe als auch die Spielbankabgabe würden den Abschluss von Rechtsgeschäften besteuern. Entgegen dem Versicherungssteuergesetz und dem Grunderwerbsteuergesetz sei im Glücksspielgesetz keine Rückerstattungsbestimmung vorgesehen. Betreffend der Geltendmachung des Eingriffs in das Eigentum der Bf. werde auf die abweisenden Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zur Glücksspielabgabe betreffend "Poker" verwiesen. Hier sehe der Verfassungsgerichtshof keinen Eingriff in die verfassungsrechtlich geschützten Rechte, selbst bei einer höheren Steuer als die Einnahmen des Abgabepflichtigen sind.

**Die Bf. entgegnete:** Vergleiche man die Spielbankabgabe mit der Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 bis 59 GSpG, so würden dort unterschiedliche Tatbestände geregelt. Die Glücksspielabgabe sei zweifelsfrei eine Verkehrsteuer, soweit diese Abgabe an den Einsätzen ansetze, weil sie dort an den einzelnen Vorgang ansetze, was für eine Verkehrsteuer typisch sei. Die vom Finanzamt genannte Judikatur, insbesondere auch zu "Poker", beziehe sich genau auf jene Fälle, wo die Glücksspielabgabe an den Einsätzen ansetze, das sei der Fall des § 57 Abs. 1. Die Glücksspielabgabe kenne aber in den Tatbeständen der §§ 57 Abs. 2 ff GSpG auch Fälle, nämlich bei Glücksspielautomaten, bei sogenannten Video-Lotterie-Terminals und bei elektronischen Lotterien, wo die Jahresbruttospieleinnahmen Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgaben seien. In diesen Tatbeständen sei die Glücksspielabgabe aber rechtlich wie die Spielbankabgabe einzuordnen.

**Das Finanzamt** verwies dazu auf die gegenteilige Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes zum Internetglücksspiel und Video-Lotterie-Terminals, die auch besage, dass die Glücksspielabgabe in den Tatbeständen mit den Jahresbruttospieleinnahmen eine Verkehrsteuer sei. Auf die höchstgerichtliche Judikatur betreffend "Poker" sei lediglich in Bezug auf das Argument der Bf. "Eingriff ins Eigentum" verwiesen worden.

**Die Bf.** setzte sich weiters mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zur Versicherungs- und Feuerschutzsteuer über die Prämien nachlässe [VwGH 25.1.1999, 97/16/0311] auseinander: Dieses Erkenntnis spräche für die Meinung der Bf., dass sie keinen Schadenersatz gezahlt, sondern Spielverluste zurückgezahlt habe, da es offen lasse, dass ein Erstattungsantrag gestellt worden sei. Ebenso sei das Urteil OGH 25.3.2010 [2 Ob 252/09m], für den Sachverhalt der Bf. nicht relevant. Nach Ansicht des Vorhaltes werde zwischen Schadenersatz und der Bemessung des Schadenersatzes unterschieden. Nach Meinung der Bf. ging es aber um die Frage, ob man die Zahlungen

auf das Existenzminimum beschränken könne oder nicht. Das Judikat setze sich in keiner Weise mit der Qualifikation der Zahlungen, sind das Spielverluste oder nicht, auseinander. Abschließend wurde vorgebracht, dass die Säumniszuschläge bereits bis auf einen ausgesetzten Minimalstbetrag bezahlt worden seien, obwohl Rechtsunsicherheit bestehen würde.

**Das Finanzamt** entgegnete, dass spätestens seit 2010 hätte bekannt sein müssen, dass die Rechtsmeinung der Bf. nicht von der Abgabenbehörde geteilt werde.

Das Finanzamt beantragte, alle Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Abschließend bemerkte die Bf., dass sich ein Nichtabzug der Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG von der Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe auf ihre Unternehmung finanziell belastend auswirke.

Die Bf. beantragte, allen Beschwerden statzugeben.

### I.2.3. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem unstrittigen Sachverhalt aus:

Der Bundesminister für Finanzen hat der Bf. gemäß § 21 Abs. 1 GSpG das Recht zum Betrieb von Spielbanken durch Konzession übertragen.

An die Bf. sind hohe Anforderungen gestellt, die Parameter, wie die Bf. die Konzession auszuüben hat, sind im Gesetz beispielhaft vorgegeben: Sie hat Erfahrungen, Infrastrukturen, Entwicklungsmaßnahmen und Eigenmittel einzubringen, sowie Systeme und Einrichtungen zur Spielsuchtvorbeugung, zum Spielerschutz, zur Geldwäsche – und Kriminalitätsvorbeugung, zur Betriebssicherheit, zur Qualitätssicherung, zur betriebsinternen Aufsicht uvam zu schaffen. (vgl. *Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol*, 69; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich, GSpG 1989<sup>2</sup>* § 3 Rz 11 und Rz 20 wegen der Besonderheiten gegenüber anderen Erwerbsbetätigungen unter Verweis auf VfGH 23.2.2004, B 615/02 ua). Die Bf. muss daher den Spielteilnehmer bei begründeter Annahme, dass die Häufigkeit und die Intensität der Spielteilnahme sein Existenzminimum gefährden, Bonitätsauskünfte bei einer unabhängigen Einrichtung einholen. Bestätigt diese Einrichtung, dass der Spielteilnehmer sein Existenzminimum gefährdet, muss die Spielbank durch besonders geschulte Mitarbeiter mit dem Spielteilnehmer ein Beratungsgespräch führen und den Spielbankbesucher auf die Gefahren der Spielteilnahme und möglichen Existenzgefährdung hinweisen. Nimmt der Spielbankbesucher trotz des Gespräches unvermindert am Spiel teil oder verweigert er das Beratungsgespräch, ist die Spielbank verpflichtet, ihm den Besuch dauernd oder auf eine bestimmte Zeit zu untersagen oder die Anzahl seiner Besuche einzuschränken. Ist die Einholung der Bonitätsauskünfte nicht möglich oder nicht aussagekräftig, muss die Spielbank ein Beratungsgespräch durch geschulte Mitarbeiter anbieten, in dem auf die Gefährdung des Existenzminimums hingewiesen wird. Im Anschluss daran ist der Spielteilnehmer zu befragen, ob seine Einkommens- und Vermögenssituuation derart ist, dass durch seine Teilnahme am Spiel sein Existenzminimum gefährdet ist. Gefährdet die

Intensität und Häufigkeit der Spielteilnahme das Existenzminimum des Spielteilnehmers, oder verweigert der Spielteilnehmer das Beratungsgespräch oder die Auskunft über seine finanzielle Situation, ist die Spielbankleitung verpflichtet, ihm den Besuch der Spielbank dauernd oder auf bestimmte Zeit zu untersagen, oder die Anzahl der Besuche einzuschränken.

Eine über diese Vorgangsweise hinausgehende Überprüfungs- und Nachforschungspflicht der Spielbankleitung besteht nicht.

Verletzt die Spielbankleitung die vorgeschriebenen Pflichten und beeinträchtigt der Spielteilnehmer durch die deshalb unveränderte Teilnahme am Spiel sein konkretes Existenzminimum, haftet die Spielbankleitung gemäß § 25 Abs. 3 GSpG und zahlte den genannten Spielteilnehmern ganz oder teilweise aufgrund des § 25 Abs. 3 GSpG. In diesen Fällen kommen die Spielteilnehmer zur Bf. und rechnen ihr vor, wie viel sie verloren hätten. Die Gerichte überprüfen dann, ob die Bf. den § 25 Abs. 3 GSpG ausreichend vollzogen hat. Dann ergehen die Urteile der Gerichte, ob die Bf. Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG leisten muss oder nicht. Die Gerichte berechnen die Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG, indem sie einen Saldo über die betreffenden Zeiträume bilden, soweit noch nicht die dreijährige Verjährung eingetreten ist. Die Gewinne und Verluste des Spielteilnehmers werden über mehrere Jahre saldiert und meist ein Teilbetrag des Saldos zugesprochen. Im Großteil der Fälle, vor allem wenn es um höhere Summen geht, zahlt die Bf. über gerichtliches Urteil oder über Vergleiche in einem bereits anhängigen Gerichtsverfahren zurück. (Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor dem Senat am 2. November 2015). Diese Zahlungen erfolgen dann aufgrund von außergerichtlichen Vergleichen, wenn dieser Weg für die Bf. günstiger erscheint als die Führung eines Gerichtsverfahrens.

In wenigen Fällen erfolgt die Refundierung infolge Geschäftsunfähigkeit des Spielteilnehmers, die für die Bf. zu dem Zeitpunkt, als der Spielbankbesucher am Spiel teilnahm, nicht erkennbar war.

Von den Jahresbruttospieleinnahmen des Spielbankbetriebes berechnet die Bf. die Spielbankabgabe und den Finanzierungsbeitrag monatlich, bezogen auf das Kalenderjahr selbst und führt die Steuer an das Finanzamt ab. Diese Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG wurden von der Bf. bei der Selbstberechnung seit dem Jahr 2007 von der Bemessungsgrundlage Spielbankabgabe und ab 2010 auch von der Bemessungsgrundlage des Finanzierungsbeitrags abgezogen.

### I.3. Gesetzliche Grundlagen

#### I.3.1. Glücksspielgesetz

§ 1 Abs. 1 GSpG lautet: „*Ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ist ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.*“

#### Finanzierungsbeitrag

§ 1 Abs. 4 GSpG lautet: „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 dieser Stelle wird ab 1. Jänner 2011 ein **Finanzierungsbeitrag** von 1 vT der jeweiligen Bemessungsgrundlage nach § 28 sowie nach § 57 Abs. 4 gemeinsam mit den jeweiligen Abgaben erhoben.“

### **Durchführung von Glücksspielen**

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

### **Spielbankkonzession**

§ 28 Abs. 1 1. Satz lautet: „Der Bundesminister für Finanzen kann das Recht zum Betrieb einer Spielbank durch Konzession übertragen.“

### **Spielerschutzvorschriften**

§ 25 Abs. 1 GSpG lautet: „Der Besuch der Spielbank ist nur volljährigen Personen gestattet, die ihre Identität durch Vorlage eines amtlichen Lichtbildausweises nachgewiesen haben, der den Anforderungen des § 40 Abs. 1 BWG entspricht. Der Konzessionär hat die Identität des Besuchers und die Daten des amtlichen Lichtbildausweises, mit dem diese Identität nachgewiesen wurde, festzuhalten und diese Aufzeichnungen mindestens fünf Jahre aufzubewahren.“

### **§ 25 Abs. 3 GSpG idF BGBI. I 2014/13 lautet:**

„Entsteht bei einem Staatsbürger eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes die begründete Annahme, dass Häufigkeit und Intensität seiner Teilnahme am Spiel für den Zeitraum, in welchem er mit dieser Intensität und Häufigkeit spielt, das Existenzminimum gefährden, hat die Spielbankleitung wie folgt vorzugehen:

1. Es sind Auskünfte bei einer unabhängigen Einrichtung einzuholen, die Bonitätsauskünfte erteilt (unabhängige Bonitätsauskünfte).
  - a) Wird durch diese Auskünfte die begründete Annahme, dass die fortgesetzte und unveränderte Teilnahme am Spiel das konkrete Existenzminimum dieses Spielers gefährdet, bestätigt, hat die Spielbank durch besonders geschulte Mitarbeiter mit dem Spielteilnehmer ein Beratungsgespräch zu führen, in welchem der Spielteilnehmer auf die Gefahren der Spielteilnahme und der möglichen Gefährdung des Existenzminimums hingewiesen wird und sind dem Spielteilnehmer Informationen über Beratungseinrichtungen anzubieten.
  - b) Nimmt der Spielteilnehmer trotz dieses Beratungsgespräches unverändert häufig und intensiv am Spiel teil oder verweigert er dieses Beratungsgespräch, ist die Spielbankleitung verpflichtet, ihm den Besuch der Spielbank dauernd oder auf eine bestimmte Zeit zu untersagen oder die Anzahl der Besuche einzuschränken.

2. Ist die Einholung unabhängiger Bonitätsauskünfte nicht möglich oder sind diese nicht aussagekräftig, so hat die Spielbank

a) durch besonders geschulte Mitarbeiter mit dem Spielteilnehmer ein Beratungsgespräch zu führen, in welchem der Spielteilnehmer auf die Gefahren der Spielteilnahme und der möglichen Gefährdung des Existenzminimums hingewiesen wird und sind dem Spielteilnehmer Informationen über Beratungseinrichtungen anzubieten.

b) Im Anschluss daran ist der Spielteilnehmer zu befragen, ob seine Einkommens- und Vermögenssituation derart ist, dass durch seine Teilnahme am Spiel sein konkretes Existenzminimum gefährdet ist.

c) Wird durch das Beratungsgespräch und die Befragung des Spielteilnehmers über eine allfällige Gefährdung seines Existenzminimums die begründete Annahme bestätigt, dass die fortgesetzte und nach Häufigkeit und Intensität unveränderte Teilnahme am Spiel sein konkretes Existenzminimum gefährden würde, oder verweigert der Spielteilnehmer das Beratungsgespräch oder die Auskunft, ob eine Gefährdung seines Existenzminimums vorliegt, ist die Spielbankleitung verpflichtet, ihm den Besuch der Spielbank dauernd oder auf eine bestimmte Zeit zu untersagen oder die Anzahl der Besuche einzuschränken.

Eine über die Einholung der unabhängigen Bonitätsauskünfte, das Beratungsgespräch oder die Befragung des Spielteilnehmers hinausgehende Überprüfungs- und Nachforschungspflicht der Spielbankleitung besteht nicht.

Verletzt die Spielbankleitung die nach Z 1 und 2 vorgeschriebenen Pflichten und beeinträchtigt der Spielteilnehmer durch die deshalb unveränderte Teilnahme am Spiel sein konkretes Existenzminimum, haftet die Spielbankleitung für die dadurch während der unveränderten Teilnahme am Spiel eintretenden Verluste. Das Existenzminimum ist nach der Exekutionsordnung in der jeweils geltenden Fassung (allgemeiner monatlicher Grundbetrag) zu ermitteln.

Die Haftung ist innerhalb von drei Jahren nach dem jeweiligen Verlust gerichtlich geltend zu machen. Die Spielbankleitung haftet nicht, sofern der Spielteilnehmer bei seiner Befragung nicht offensichtlich unrichtige oder unvollständige Angaben macht oder wenn ihr bei der Erfüllung ihrer Pflichten nur leichte Fahrlässigkeit vorwerfbar ist.

Dieser Absatz regelt abschließend alle Ansprüche des Spielteilnehmers gegen die Spielbankleitung im Zusammenhang mit der Gültigkeit des Spielvertrages oder mit Verlusten aus dem Spiel.“

### **Spielbankabgabe**

§ 28 Abs. 1 GSpG lautet: „Der Konzessionär hat eine Spielbankabgabe zu entrichten.“

§ 28 Abs. 2 GSpG lautet: „Die Bemessungsgrundlage für die Spielbankabgabe bilden die Jahresbruttspieleinnahmen eines jeden Spielbankbetriebes, im Falle von Ausspielungen über Glücksspielautomaten die um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttspieleinnahmen aus Glücksspielautomaten eines jeden Spielbankbetriebes. Jahresbruttspieleinnahmen sind die im Kalenderjahr dem

*Spielbankbetrieb zugekommenen Spieleinsätze und die ihm von den Spielern für die Überlassung von Spieleinrichtungen geleisteten Vergütungen abzüglich der vom Spielbankbetrieb ausgezahlten Gewinne und entweder jener Einsätze, die in Form besonders gekennzeichneter, in Geld nicht einlösbarer und nur mit Genehmigung des Bundesministers für Finanzen von der Spielbankunternehmung ausgegebener Spielmarken (Sonderjetons) geleistet werden oder eines vom Bundesminister für Finanzen festgesetzten Betrages für jeden registrierten Spielbankbesuch.“*

§ 28 Abs. 3 GSpG lautet: „*Die Spielbankabgabe beträgt 30 vH.*“

§ 29 Abs. 1 GSpG lautet: „*Die Spielbankabgabe ist am 15. des der Spieleannahme folgenden zweiten Kalendermonats fällig.*“

§ 29 Abs. 2 GSpG lautet: „*Bis zum in Abs. 1 genannten Zeitpunkt hat der Konzessionär über die abzuführenden Beträge an Spielbankabgabe dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern, ab 1. Jänner 2011 dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, eine nach Spielbanken und Spielarten gegliederte Abrechnung vorzulegen. Diese Abrechnung gilt als Abgabenerklärung. Der Konzessionär hat bis zum 15. März des Folgejahres für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben, die alle in diesem Kalenderjahr endenden Veranlagungszeiträume zu erfassen hat. Diese Erklärung gilt als Jahresabgabenerklärung.*“

### I.3.2. § 1311 ABGB

*„Der bloße Zufall trifft denjenigen, in dessen Vermögen oder Person er sich ereignet. Hat aber jemand den Zufall durch ein Verschulden veranlasst; **hat er ein Gesetz, das den zufälligen Beschädigungen vorzubeugen sucht, übertreten;** oder, sich ohne Not in fremde Geschäfte gemengt; so haftet er für allen Nachteil, welcher außer dem nicht erfolgt wäre.“*

### I.3.3. Bundesabgabenordnung

#### § 201 BAO idF BGBI. I 2013/70 lautet:

„(1) *Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.*

(2) *Die Festsetzung kann erfolgen,*

1. *von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
2. *wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebbracht ist,

(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahrs) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.“

**§ 295a BAO lautet:** „Ein Bescheid kann auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.“

**§ 303 Abs. 1 BAO lautet:** „Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,“

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

#### I.4. Erwägungen zur Entscheidung Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag

Die Bf. möchte, dass die Zahlungen, die sie gemäß § 25 Abs. 3 GSpG an Spielteilnehmer leisten musste, spielbankabgaben- und finanzierungsbeitragsrechtlich nicht versteuert werden. In § 28 Abs. 2 GSpG sind bei den „Jahresbruttospieleinnahmen“ diese Zahlungen nicht genannt. Um auf das Vorbringen der Bf. einzugehen, dass auf die Abzugsmöglichkeit dieser Zahlungen im Interpretationsweg geschlossen werden kann, ist daher in der

- 1. Stufe zu untersuchen, ob der Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen gemäß § 28 Abs. 2 GSpG ertragssteuerlich geprägt im Sinne von „generell betrieblich veranlasst“

oder ein „glücksspielabgabeneigener“ Begriff oder mehr dem rechtsverkehrsteuerlichen Entgelt-, Preis – oder Gegenleistungsbegriff ähnlich ist und damit im Zusammenhang stehend, ob die Spielbankabgabe eine Einkommensteuer oder Verkehrsteuer ist. In einer - 2. Stufe wird untersucht, ob es sich bei der von der Bf. geltend gemachten „Rückzahlung von Spieleanträgen“ gemäß § 25 Abs. 3 GSpG tatsächlich um Zahlungen im Rahmen der Rückabwicklung von Spielverträgen oder um Schadenersatzzahlungen handelt. In der - 3. Stufe wird die Möglichkeit oder Nichtmöglichkeit des Abzuges oder einer Steuervergütung, im Vergleich mit anderen Verkehrsteuern, erwogen, bzw. ob es sich beim „*fehlenden Korrekturmekanismus*“ im Glücksspielgesetz tatsächlich um eine planwidrige Lücke handelt, die durch Analogie zu schließen ist. Die „Korrekturmekanismen“ der BAO werden in diese Überlegungen miteinbezogen.

#### I.4.1. Verortung der steuerrechtlichen Regelungen im Glücksspielgesetz

Die Spielbankabgabe und der Finanzierungsbeitrag sind im Glücksspielgesetz 1989 geregelt. Das Glücksspielgesetz wird als ein Gesetz *sui generis* bezeichnet, es hat primär ordnungspolitische Zielsetzungen und ist kein genuines Steuergesetz wie z.B. das Einkommensteuer- oder Umsatzsteuergesetz, sehr wohl enthält es steuerrechtliche Regelungen (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich, GSpG 1989*<sup>2</sup>, 24), vor den Novellen 2008 und 2010 die Konzessions- und Spielbankabgabe, seit 1.1.2011 auch die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG, den Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG und die festen Gebühren gemäß § 59a GSpG. (vgl. BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011).

Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag sind im Steuerrecht eingebettet und – parzelliert man das Glücksspielgesetz in einen ordnungspolitischen und einen abgabenrechtlichen Teil, werden sie dem abgabenrechtlichen Teil zugerechnet. (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 §§ 1 und 2 GSpG regeln, welche Glücksverträge im Blickfeld des Glückspielgesetzes sind, nämlich solche Glücksspiele iSd §§ 1270 bis 1272 ABGB, deren Ergebnis zumindest vorwiegend vom Zufall abhängt und die unternehmerisch angeboten werden. Das Recht zur Durchführung dieser Glücksspiele hat nach § 3 GSpG der Bund. Der Bund kann dieses Recht mit Konzession übertragen. So kann der Bund gemäß § 14 GSpG eine Konzession zur Durchführung bestimmter – taxativ aufgezählter – Lotterien (Lotterienkonzession) übertragen. Nach § 21 GSpG kann der BMF das Recht zum Betrieb einer Spielbank durch Erteilung einer Konzession an einen Konzessionär übertragen. (Spielbankkonkurrenz; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 16). 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. (VwGH 17.9.2001, 2001/17/0071). Bemessungsgrundlage sind die **Jahresbruttospieleinnahmen, das sind die Spieleanträge der Spielteilnehmer und**

**die von den Spielern für die Überlassung von Spieleinrichtungen geleisteten Vergütungen pro Kalenderjahr abzüglich der ausbezahlten Spielgewinne und abzüglich der „Propagandajetons“ eines jeden Spielbankbetriebes, im Falle von Ausspielungen über Glücksspielautomaten die um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen aus Glücksspielautomaten eines jeden Spielbankbetriebes, 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. 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 ua.).

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 dessen Fälligkeitstermin nach dem Fälligkeitstermin der jeweiligen Abgabe (784 BlgNR 24. GP zu BGBl. I 2010/73; 1212 BlgNR 24. GP zu BGBl. I 2011/76; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG<sup>2</sup> § 1 Rz 45; vgl. *Biebl/Ressler*, GSpG-Novellen 2008/2010: Besteuerung von Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals. Abgabenrechtliche Änderungen 2010/2011, SWK 2011, 361).

#### I.4.2. Die Spielbankabgabe im Umfeld der Verkehrsteuern

Die Bf. vertritt unter Bezugnahme auf das Urteil des BFH 21.4.1954 VD 1/53 S, sowie auf den Artikel *Dziadkowski*, Zur Struktur der Spielbankabgabe, dUVR 2002, 330, dass die Spielbankabgabe keine reine Verkehrsteuer sei, sie sei auch nicht den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG ähnlich, da sie nicht an den Abschluss des einzelnen Spiels anknüpfe, sondern auch eine Sondereinkommensteuer (Körperschaftsteuer) sei, da die Erträge besteuert würden.

Dazu ist vorerst darzulegen, was Verkehrsteuern sind: Die Verkehrsteuern knüpfen an bestimmte Rechtshandlungen oder tatsächliche Handlungen an, an vertragliche oder gesetzliche Beziehungen, auf Grund welcher Personen Lieferungen oder sonstige Leistungen oder Rechtsansprüche erhalten. (*Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II<sup>7</sup> (2014) Tz 951; *Hey/Englisch* in Tipke/Lang, dSteuerrecht<sup>21</sup> § 7 Rz 104). Die von der Gebühren- oder Verkehrsteuerpflicht erfassten Rechtsgeschäfte werden umschrieben bzw. erfolgt eine Verweisung auf das Zivilrecht. (*Stoll*, Rentenbesteuerung<sup>3</sup>, 590). Zu den Rechtsverkehrsteuern zählen insbesondere die Stiftungseingangssteuer für Zuwendungen

von Vermögen an Privatstiftungen, die Grunderwerbsteuer für den Grundstückserwerb, die Steuern auf den Kapitalverkehr und die Rechtsgeschäftsgebühren nach dem Gebührengesetz 1957. Neben diesen aus der Sicht des Steuerpflichtigen nur gelegentlich anfallenden Steuern gibt es Verkehrsteuern, die regelmäßig in einem bestimmten Gewerbebetrieb vorkommen, z.B. die Versicherungssteuer und die Feuerschutzsteuer. Auch die Umsatzsteuer ist eine Verkehrsteuer, den von ihr erfassten Lieferungen und sonstigen Leistungen gehen meist Vorgänge des Rechtsverkehrs voraus. (*Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II<sup>7</sup> (2014) Tz 951). Viele Rechtsvorgänge, die Gebühren und Verkehrsteuern unterliegen, sind von der Umsatzsteuer befreit.

*Doralt/Ruppe* zählen die im Glücksspielgesetz genannten Glücksspielabgaben, nämlich Konzessionsabgabe, Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben nicht ausdrücklich zu den Verkehrsteuern, behandeln diese aber als ein Unterkapitel zu den Verkehrsteuern. (*Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II<sup>7</sup> [2014] ab Tz 1121). Dazu ist zu ergänzen, dass die Spielbankabgabe regelmäßig in einem bestimmten Betrieb, nämlich in der gemäß § 21 GSpG konzessionierten Spielbank, und die Glücksvertragsgebühren für Wettverträge gemäß § 33 TP 17 GebG regelmäßig in bestimmten Betrieben (Buchmacher) anfallen. Aus Sicht des Spiel- oder Wettteilnehmers fallen, auf den Teilnehmer bezogen – im Gegensatz zur Versicherungs- und Feuerschutzsteuer – Spielbankabgabe und Wettgebühr nur gelegentlich an, aus Sicht der jeweiligen Unternehmungen aber regelmäßig.

Die Bf. kann sich aber nicht darauf berufen, dass allein schon aus dem regelmäßig in der Spielbankunternehmung anfallenden Spielbankabgabe ein ertragssteuerliches Element auszumachen wäre. (vgl. VwGH 30.1.2013, 2012/17/0055 ergangen zur Stiftungseingangssteuer).

Da sich die Bf., mit ihrer Rechtsmeinung, dass die Spielbankabgabe eine Sondereinkommensteuer ist, überwiegend auf deutsche Literatur und Judikatur beruft, ist zu untersuchen, welche Eigenschaften die Spielbankabgabe in Deutschland hat.

#### I.4.3. Die Spielbankabgabe in Deutschland

Die Spielbankabgabe zählt in Deutschland zwar nicht ausdrücklich zu den Rechtsverkehrsteuern, wird aber im Verband der Verkehrsteuern, z.B. der Rennwett- und Lotteriesteuer genannt. Rennwett- und Lotteriesteuer in Deutschland decken in etwa den steuerlichen Bereich ab, der in Österreich den Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG und der Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG entspricht. Die **Spielbankabgabe** (für Lebend- und Automatenspiel) ist eine den Ländern zustehende Steuer, **die von den öffentlichen Spielbanken an Stelle der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen erhoben wird**. Faktisch geht auch die Umsatzsteuer auf Spielumsätze in ihr auf, weil die Umsatzsteuerschuld regelmäßig auf die Spielbankabgabe angerechnet wird (*Hey/Englisch* in Tipke/Lang, dSteuerrecht<sup>21</sup> § 7 Rz 104). Die Spielbankabgabe gilt ua. auch die Lotteriesteuer ab. (*Heinz/Kopp/Mayer*, dVerkehrsteuern<sup>4</sup> [1998] 414). Sie wurde seit ihrer Einführung als eine Steuer iSd Steuerverfahrensrechts, in der Ausformung einer einheitlichen Gesamtabgabe, einer Pauschalabgabe, die Ertrag-, Substanz- und

Umsatzsteuer umfasst, angesehen. (*Dziadkowski*, Zur Struktur der Spielbankabgabe, dUVR 2002, 330 unter Verweis auf BFH 16.12.1950, III 70/50 S; BFH 23.10.1952, V 58/51; BFH 30.4.1953, V 84/51; *Hey* in Tipke/Lang, dSteuerrecht<sup>21</sup> § 18 Rz 81). Die Rennwett- und Lotteriesteuer, sowie die Spielbankabgabe in Deutschland sind zwar grundsätzlich mit den österreichischen Verkehrsteuern auf Wette und Spiel vergleichbar, teilweise aber völlig anders konzipiert. (vgl. (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989<sup>2</sup> § 22 Rz 40)).

Die Bf. kann mit dem Verweis auf die Ausformung der deutschen Spielbankabgabe, die zudem eine Landessteuer ist, für ihren Standpunkt nichts gewinnen. Denn durch die deutsche Spielbankabgabe werden, im Gegensatz zur österreichischen Spielbankabgabe, die Einkommensteuer und die Gewerbesteuer und viele andere Steuern abgegolten. Es mag zutreffen, dass die deutsche Spielbankabgabe teilweise als eine Art „Sondereinkommensteuer“ betrachtet wird. Aus den Glücksspielgesetzlichen Regelungen kann jedenfalls nicht abgeleitet werden, dass die österreichische Spielbankabgabe als „Sondereinkommensteuer“ z.B. auch die Körperschaftssteuer abgilt, weist doch die Bf. in ihrem Beschwerdeschreiben Punkt d.) darauf hin, dass sie 30% Spielbankabgabe und 25% Körperschaftsteuer abzuführen hat.

Nun ist zu untersuchen, ob aus der Rechtsentwicklung der Spielbankabgabe eine Zuordnung der Spielbankabgabe zur Einkommensteuer oder überhaupt zum „Ertragssteuersektor“ möglich ist.

#### I.4.4. Rechtsentwicklung der Spielbankabgabe unter Berücksichtigung

VwGH 17.1.1968, 897/67

Die in § 28 GSpG 1989 normierte Spielbankabgabe geht teilweise auf eine frühere Form zurück, die in der Spielbankverordnung BGBI. 1933/463 enthalten war. Diese wurde von den Jahres-Bruttoeinnahmen des Spielbetriebes berechnet, die täglich abzuführen waren und nach § 12 **waren außer dieser Abgabe noch alle sonstigen Steuern und Abgaben zu entrichten**. Nach der Spielbanknovelle BGBI. 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.

Im Glücksspielgesetz 1960, BGBI. 1960/111 waren die Regelungen betreffend Spielbanken noch nicht enthalten, sondern erst im Glücksspielgesetz 1962, BGBI. 1962/169. Dort hatte die Spielbankunternehmung eine Spielbankabgabe zu entrichten (§ 27 GSpG 1962).

Das von der Bf. angeführte **Erkenntnis VwGH 17.1.1968, 897/67 erging zum Glücksspielgesetz 1962, BGBI. 1962/169 idF der Glücksspielgesetznovelle 1964, BGBI. 1963/288**. Nach den Materialien regelte § 27 die vom Spielbankunternehmer zu entrichtende Spielbankabgabe, außer der Spielbankabgabe **unterliegt das Ertragnis**

**der Spielbankunternehmung noch den sonstigen öffentlichen Abgaben, wie zum Beispiel Körperschafts- und Gewerbesteuer.** (609 BlgNR 9. GP 15).

Entgegen der Ansicht der Bf. wird in diesen Materialien klargestellt, dass die Spielbankunternehmung neben der Spielbankabgabe noch Ertrags- und andere Steuern abzuführen hat. (609 BlgNR 9. GP 15 zu BGBI. 1963/288). Die österreichische Spielbankabgabe gilt nicht ab und hat nie die Ertragssteuern abgegolten. Schon aus diesen Gründen ist es nicht möglich, aus diesem Ordnungsgefüge der deutschen Spielbankabgabe(n) Schlüsse auf die österreichische Spielbankabgabe zu ziehen.

Im § 27 GSpG 1962 war jedenfalls keine Definition der Jahresbruttspieleinnahmen enthalten. Nach dem dem Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt ging es darum, ob bereits das Bestehen von Forderungen oder erst der tatsächliche Zufluss die Spieleinnahmen erhöht. In der Begründung ging der Verwaltungsgerichtshof davon aus, dass mangels einer gesetzlichen Definition die Jahresbruttspieleinnahmen gemäß § 6 ABGB nach der Bedeutung, die sich aus der Eigentümlichkeit des Wortes im Zusammenhang mit dem Sinn und Zweck des Glücksspielgesetzes ergibt, auszulegen sind:

*„Als Jahreszeitraum (Jahresbruttspieleinnahme) .... kommt offensichtlich nur das Kalenderjahr in Betracht. .... Bei der Auslegung des vom Gesetz gebrauchten Wortes „Bruttspieleinnahme“ ist zu bedenken, dass es sich bei Spielbankbetrieben in der Regel um Erwerbsgesellschaften handelt, die mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden, und der im Glücksspielgesetz nicht näher definierte Einnahmenbegriff eines solchen Unternehmens ist daher nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen auszulegen. Betriebswirtschaftlich ist unter einer Bruttoeinnahme eine Rechengröße zu verstehen, aus der sich nach Abzug weiterer Aufwandposten der Gewinn oder der Verlust des Unternehmens ergibt. Die Bruttospieleinnahme eines Spielbankbetriebes ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes die Rechengröße, die sich aus dem Ertragsrest der Spiele eines bestimmten Zeitraumes ergibt, durch Abzug der Spielbankabgabe zu der Nettoeinnahme, und schließlich nach Abzug weiterer Aufwandposten zum Gewinn oder Verlust des betreffenden Spielbankbetriebes führt. Aus der Besuchs- und Spielordnung für die Spielbankbetriebe der Bf. ist weiters zu entnehmen, dass es sich bei dem Ertragsrest der Spiele nur um Jetons oder Bargeld handeln kann, weil die Einsätze .... entweder in Jetons oder Bargeld geleistet werden müssen. Zusammenfassend ist somit unter „Jahresbruttspieleinnahme“ eines Spielbankbetriebes eine Rechengröße zu verstehen, die sich aus dem Unterschied zwischen den Spieleinnahmen und den Spielausgaben innerhalb eines Kalenderjahres ergibt. Der jeweilige Überschuss (Abgang) dieser Spieleinnahmen und Spielausgaben (Gewinne und Verluste) wird, .... nach Beendigung des täglichen Spielbetriebes bezüglich der einzelnen Tische unter Bedachtnahme auf deren Dotation errechnet und es werden schließlich die erzielten Überschüsse bzw. Abgänge zusammengerechnet bzw. kompensiert. .... Von diesen auf solche Weise erfassten Beträgen ist dann die Spielbankabgabe zu errechnen. .... Demnach hat der nach Schluss jedes Spieltages aus den Überschüssen bzw. Abgängen der einzelnen*

*Spieltische gezogene Saldo die Grundlage für die Abrechnung der Spielbankabgabe zu bilden. Abrechnungen, die auf diesem Saldo beruhen, können daher nicht als unrichtig angesehen werden, und zwar auch dann nicht, wenn die Höhe der Überschüsse bzw. Abgänge durch allfällige bei der Gewinnauszahlung an die Spieler unterlaufene Irrtümer oder regelwidrige Vorgänge beeinflusst wurde und der Saldo in Unkenntnis der Irrtümer oder der Vorgänge auf Grundlage der effektiv vorhandenen Überschüsse errechnet wurde. Eine rechnungsmäßige Erhöhung der Bruttospieleinnahmen durch Berücksichtigung von bei der Abrechnung effektiv nicht vorhandenen Gewinnen, somit durch Heranziehung fiktiver Beiträge, mögen sie sich auch durch Heranziehung fiktiver Beträge, mögen sie sich auch als durch Schätzung, Anerkenntnis oder Gerichtsurteil der Höhe nach bestimmte Forderungen der Spielbank darstellen, entspricht somit nicht dem Gesetz. Vielmehr führt erst die tatsächliche Abstattung solcher Forderungen an die .... Spielbank zu einer Erhöhung der Spieleinnahmen.“*

Festzuhalten ist, dass der Verwaltungsgerichtshof den Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen zwar nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen, aber nach „**der Eigentümlichkeit des Wortes im Zusammenhang mit dem Sinn und Zweck des Glücksspielgesetzes**“ definierte. Der Saldo der einzelnen Spieltische am Ende eines jeden Tages bildet die Grundlage für die Abrechnung der Spielbankabgabe. Wurde an einen Spielteilnehmer irrtümlich ein Gewinn ausgezahlt und zahlt dieser den Gewinn an die Spielbank wieder zurück, erhöht nicht schon der Forderung, die die Spielbank hat, die Jahresbruttospieleinnahmen, sondern erst die tatsächliche Abstattung solcher Forderungen. Jedenfalls ist daraus nicht auf eine einkommensteuerliche Definition zu schließen.

Mit der **Glücksspielgesetznovelle BGBI. 1969/58 kam § 27 Abs. 2 GSpG 1962** dazu, der lautete: „*Die Spielbankabgabe ist von den Jahresbruttospieleinnahmen eines jeden Spielbankbetriebes zu berechnen. Unter Jahresbruttospieleinnahmen sind die im Kalenderjahr dem Spielbankbetrieb zugekommenen Spieleinsätze und die dem Spielbankbetrieb für die Überlassung von Spieldienstleistungen von den Spielern geleisteten Vergütungen abzüglich der vom Spielbankbetrieb ausgezahlten Spielgewinne zu verstehen.*“

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wurde durch BGBI. 1969/58 in Grundzügen die heutige Umschreibung der Spielbankabgabenbemessungsgrundlage geregelt und die Aussagen des Erkenntnisses des VwGH 17.1.1968, 897/67 entsprechen dem nach wie vor. Das bedeutet aber, dass der Gesetzgeber die Jahresbruttospieleinnahmen weiterhin als glücksspielgesetzeigentümlich und nicht ertragssteuerlich beibehält und ihn inhaltlich näher umschrieb. Festzuhalten ist, dass damit die Einsätze, die die Spielteilnehmer leisten, ein der Bemessungsgrundlage vorgelagerter Sachverhalt sind.

Mit BGBI. 1984/452 wurde das Glücksspielgesetz 1962 diesbezüglich neuerlich geändert. Die Spielbankabgabe war nicht mehr nur von den Jahresbruttospieleinnahmen eines jeden Spielbankbetriebes zu berechnen, sondern auch aufgeschlüsselt nach bestimmten Spielarten „*und den sonstigen in der Spielbank betriebenen Glücksspielen*

*zu berechnen“. Der zweite Satz sollte lauten: Jahresbruttospieleinnahmen sind die im Kalenderjahr dem Spielbankbetrieb zugekommenen Spieleinsätze und die ihm für die Überlassung von Spieleinrichtungen geleisteten Vergütungen abzüglich der vom Spielbankbetrieb ausgezahlten Spielgewinne und jener Spieleinsätze, die in Form besonders gekennzeichneter, in Geld nicht einlösbarer und nur mit Genehmigung des Bundesministers für Finanzen von der Spielbankunternehmung ausgegebener Spielmarken (Propagandajetons) geleistet werden.“ Die Steuersätze waren gestaffelt von 35% bis 80%.*

Mit der Einführung des **Glücksspielgesetzes 1989, BGBI. 1989/620** wurde **in § 28 GSpG** diese Regelung der Spielbankabgabe bis auf eine Vereinfachung der Steuersätze beibehalten. (1067 BlgNR 17. GP zu § 28 GSpG). § 29 GSpG regelt die Verfahren bei der Erhebung der Spielbankabgabe. (1067 BlgNR 17. GP zu § 29).

Ein Schlaglicht auf die Eigenschaft der Spielbankabgabe wirft die Änderung des Gebührengesetzes 1957 mit **BGBI. 1993/965**. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG sollte nun lauten: „*Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG), die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden, und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen,....“.* Durch diese Neufassung wurde gleichzeitig notwendig, **die Glücksspiele von der Glücksvertragsgebühr auszunehmen, für die Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG zu entrichten ist.** (vgl. Initiativantrag IA 643 BlgNR 18. GP). Durch BGBI. 1996/797 wurde das Glücksspielgesetz mit § 33 TP 17 GebG weiter verhakt. („gemeinnützige Lotterien“ vgl. 497 BlgNR 20. GP). Mit der damaligen Rechtslage befasst sich der Kommentar *Schwarz/Wohlfahrt*: Grundlage für die Bemessung der Spielbankabgabe sind die Jahresbruttospieleinnahmen. Diese ergeben sich aufgrund der Legaldefinition aus der Differenz der (tatsächlich dem Spielbankbetrieb zugekommenen) von den Spielern geleisteten Spieleinsätzen und (bestimmten) Vergütungen abzüglich der von der Spielbank ausgezahlten Spielgewinne und Spieleinsätze in Form von Propagandajetons. (*Schwarz/Wohlfahrt*, GSpG [1998] § 28 Tz II.1). Die mit dem Betrieb von Spielbanken unmittelbar verbundenen Umsätze sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d UStG 1994 (BGBI. 1994/663 idF BGBI. 1996/201) umsatzsteuerbefreit. Glücksspiele, die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden, sind – sofern für diese Glücksspiele gemäß § 28 GSpG Abgaben zu entrichten sind –, von der ansonsten 25 % des Einsatzes zu bemessenden Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG 1957 idF BGBI. 1995/965 befreit. (*Schwarz/Wohlfahrt*, GSpG [1998] § 28 Tz IV).

Das Bundesfinanzgericht folgt diesem Kommentar darin, dass es sich bei den Jahresbruttospieleinnahmen um eine Legaldefinition handelt. Darüber hinaus weist - keine Steuer auf Betriebseinnahmen, sondern Spieleinnahmen - keine Betriebsausgaben, sondern ausbezahlte Gewinne sind abzuziehen, - wenn Spielbankabgabe, dann keine Glücksvertragsgebühr – darauf hin, dass der Gesetzgeber, die Jahresbruttospieleinnahmen abschließend geregelt haben wollte. Für eine darüber hin aus gehende Interpretation findet sich kein Hinweis. Weiters kann dieser

Rechtsentwicklung entnommen werden, dass rückblickend die Spielbankabgabe als eine Steuer auf den Abschluss bestimmter Glücksverträge konzipiert war.

Mit BGBI. 1997/69 fand der Begriff der Jahresbruttspieleinnahmen Eingang bei der Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 3 GSpG: „(3) Die Bemessungsgrundlage der Konzessionsabgabe bildet für die in Z 1 bis 5 und 7 genannten Ausspielungen die Summe der Wetteinsätze der Glücksspiele während eines Kalenderjahrs, für die in Z 6 genannten Ausspielungen die Jahresbruttspieleinnahmen, das sind die im Kalenderjahr dem Konzessionär zugekommenen Wetteinsätze abzüglich Ausschüttungen (Gewinne).....“ und bei den Rechtsgeschäftsgebühren: § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 lautet: „8. Ausspielungen, deren Durchführung nach den Bestimmungen des § 14 GSpG durch Erteilung einer Konzession übertragen wurden, 16 vH vom Einsatz, jedoch bei Ausspielungen gemäß § 12a GSpG in Verbindung mit § 14 GSpG von den Jahresbruttspieleinnahmen, das sind die im Kalenderjahr dem Konzessionär zugekommenen Wetteinsätze abzüglich Ausschüttungen (Gewinne).“

Der Lotterienkonzessionär hatte zusätzlich zur Konzessionsabgabe nach § 17 GSpG für Ausspielungen über elektronische Lotterien gemäß § 12a GSpG Rechtsgeschäftsgebühren (Glücksvertragsgebühr) gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG idF bis 31.12.2010 von der Bemessungsgrundlage der Jahresbruttspieleinnahmen von 16% zu entrichten. (Erlacher, Glücksspielgesetz<sup>2</sup> [1997] 45: zur Ermöglichung höherer und flexiblerer Quoten).

Eine weitere Änderung erfolgte durch BGBI. I 2005/105. Durch eine Änderung des Umsatzsteuergesetzes wurden die Umsätze von Glücksspielautomaten in einer Spielbank umsatzsteuerpflichtig. § 28 GSpG wurde geändert, dass von der „Bemessungsgrundlage für die Glücksspielautomaten“, den Jahresbruttspieleinnahmen, die Umsatzsteuer abzuziehen ist und ein neuer Prozentsatz, der die mögliche Vorsteuer berücksichtigen sollte, eingeführt wurde. (vgl. Initiativantrag IA 652/A BlgNR 22. GP zu § 28 Abs 3).

Das ist ein weiterer Hinweis darauf, dass die zu den Jahresbruttspieleinnahmen gehörenden Einnahmen und Abzugsmöglichkeiten nicht interpretativ erschlossen werden können, sondern in mehreren Gesetzesnovellen sehr genau festgelegt wurde, was dazuzählt und was abgezogen werden kann.

Mit BGBI. I 2010/54 wurden das Glücksspielgesetz und § 33 TP 17 GebG tiefgreifend reformiert. Bis auf die Glücksvertragsgebühr für Wetten wurden die Gebühren für Glücksspiele in das Glücksspielgesetz als Glücksspielabgaben übertragen. Glücksspielabgaben sind nun in den §§ 57 bis 59 GSpG zusammengefasst, „wobei die Wettgebühr in § 57 die neue Bezeichnung ‚Glücksspielabgabe‘ (in Unterscheidung zur Spielbankabgabe) erhält“. (vgl. 658 BlgNR 24. GP, Vorblatt, Zu §§ 57 bis 59).

Aus den Materialien zu BGBI. I 2010/54 ist herauszulesen, dass nicht nur die Spielbankabgabe, sondern auch die Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG spezielle Abgabe im Verhältnis zur allgemeinen Glücksspielabgabe ist: „Da bei konzessionierten Elektronischen Lotterien bereits die Konzessionsabgabe nach § 17 Abs. 3 Z 6

einen Abgabensatz von 24% von den Jahresbruttospieleinnahmen aufweist, fallen lediglich 16% von den Jahresbruttospieleinnahmen zusätzlich an (in Summe also 40%). Auch konzessionierte VLTs **unterliegen ausschließlich der spezielleren Konzessionsabgabe des § 17 Abs. 3 Z 6** und der 16%igen Glücksspielabgabe von den Jahresbruttospieleinnahmen). Die **Spielbankabgabe** für Glücksspielautomaten beträgt 30% der Jahresbruttospieleinnahmen (nach Umsatzsteuer) und ist nur auf **Spielbanken im Sinne des § 21 anzuwenden (Spielbankkonzessionär)**. Neu ist die **Glücksspielabgabe** auf Glücksspielautomaten außerhalb von **Spielbanken**, die grundsätzlich ebenfalls 30% der Jahresbruttospieleinnahmen (nach Umsatzsteuer) beträgt. Sie fällt immer dann an, wenn ein Glücksspielautomat betrieben wird, für den keine Betriebsbewilligung nach Landesgesetz vorliegt oder der die Geringfügigkeitsgrenzen .... nicht einhält“. (658 BlgNR 24. GP zu §§ 57 und 58 GSpG).

Das bedeutet, dass der Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen in den §§ 57 Abs. 2 ff GSpG dem § 28 Abs. 2 GSpG nachgebildet ist, insoweit wird dem Vorbringen der Bf. in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 2. November 2015 ja auch zugestimmt.

Schließlich bekam § 28 GSpG mit BGBl. I 2010/73 nicht nur den derzeitigen Wortlaut, sondern statt des gestaffelten Steuersatzes kam auch ein einheitlicher linearer Steuersatz von 30%. (RV 657 BlgNR 24. GP zu § 28). Mit BGBl. I 2010/73 wurde in § 57 Abs. 1 GSpG bei Turnieren klargestellt, „**dass lediglich außerhalb des konzessionierten Glücksspiels an Stelle des Einsatzes der vermögenswerte Gewinn tritt. In Abs. 2 werden all jene elektronischen Lotterien, für die keine Bundeskonzession erteilt wurde, einer Abgabe von 40% der Jahresbruttospieleinnahmen unterworfen. Ausspielungen mittels elektronischer Lotterien können ausschließlich mittels Bundeskonzession erfolgen** .... Abs. 3 regelt die Besteuerung der Glücksspielautomaten und VLTs, die weder auf Basis einer Landesbewilligung noch einer Bundeskonzession betrieben werden; die Abgabe soll hier jener für Glücksspielautomaten in einer Spielbank gleichgestellt werden und beträgt damit 30% der Jahresbruttospieleinnahmen abzüglich Umsatzsteuer. .... Abs. 5 stellt lediglich eine Definition der Jahresbruttospieleinnahmen dar und Abs. 6 ist die Befreiungsbestimmung für konzessionierte Spielbanken, .... Mit dieser Befreiungsbestimmung werden Doppelbesteuerungen ausgeschlossen.“ (RV 657 BlgNR 24. GP zu § 57 und § 60 Abs. 25 GSpG).

Aus der Rechtsentwicklung der Spielbankabgabe ergibt sich daher folgendes:  
Der VwGH 17.1.1968, 897/67 beschrieb den damals nicht näher definierten Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen als zwar betriebswirtschaftlich unterlegt, aber als glücksspielgesetzeigentlich, d.h. nach dem Sinn und Zweck dieses Gesetzes auszulegen. Ab 1969 ist im jeweiligen Glücksspielgesetz definiert, wie sich die Jahresbruttospieleinnahmen zusammensetzen, die Einnahmenposten (Spieleinnahmen = Einsätze der Spielteilnehmer; bestimmte Vergütungen) und die Abzugsposten (Gewinn, der von der Spielbank an Spielteilnehmer ausbezahlt wird; Propagandajetons; bei Glücksspielautomaten die gesetzliche Umsatzsteuer). Parallel dazu wurde die Bemessungsgrundlage „Jahresbruttospieleinnahmen“ ab 1997 bei der

Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG, bei den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG idF vor 31.12.2010 und ab 1.1.2011 bei den Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 ff GSpG übernommen. In jeder dieser angeführten Gesetzesstellen ist eine Legaldefinition, die besagt, was Einnahmen (z.B. zugekommene Einsätze) und Abzugsposten (ausbezahlte Gewinne, gesetzliche Umsatzsteuer) sind. Für darüber hinausgehende „Betriebseinnahmen“ und „Betriebsausgaben“ finden sich keine Anhaltspunkte.

Die österreichische Spielbankabgabe war nie, so wie die deutsche Spielbankabgabe, eine „Gesamt- bzw. Pauschsteuer“, die für Spielbankunternehmungen Ertrags-, Substanz- und Verkehrsteuern abgelten sollte. Die Bf. bemerkt in Punkt d) der Beschwerde selbst, dass sie mit 30% Spielbankabgabe **und** 25% Körperschaftsteuer belastet ist. Aus dieser Tatsache kann nicht abgeleitet werden, dass die Spielbankabgabe eine „Sondereinkommensteuer“ ist. Da die Umsatzsteuer auch eine Verkehrsteuer ist, spricht die Befreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d UStG genaugenommen für den Verkehrsteuercharakter der Spielbankabgabe und nicht dagegen, wie das die Bf. unter Punkt a) der Beschwerde anführt.

Die sukzessive, definitive Verknüpfung der Spielbankabgabe mit den Glücksvertragsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG (die bei der Glücksspielbesteuerung z.B. von Ausspielungen und Zahlenlotto generell seit der Gebührengesetznovelle 1952, BGBl. 1952/107 angesetzt werden kann) ab BGBl. 1993/965 bestätigt daher die Annahme, dass die Spielbankabgabe schon immer als Sonderform der Glücksvertragsbesteuerung für konzessionierte Spielbankunternehmungen den Abschluss bestimmter entgeltlicher Glücksverträge erfassen sollte.

#### **I.4.5. Steuergegenstand der Spielbankabgabe**

Wenn die Bf. vorbringt, „*anders als die ...[früher]... erhobene Gebühr für Glücksspiele (vgl. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG), von welcher der Konzessionär ausdrücklich ausgenommen war, knüpft die Spielbankabgabe nicht an den Abschluss des einzelnen Spiels an.* Vielmehr ist mit der Konzessionerteilung und dem Ergebnis der Spiele der Tatbestand verwirklicht, an den die Spielbankabgabe die Steuerpflicht knüpft. Dementsprechend ist die Spielbankabgabe auch von einer Gebühr nach dem Gebührengesetz verschieden.“ und weise Element verschiedener Steuerarten auf, weswegen sie nicht als Verkehrsteuer qualifiziert werden könne, so ist ihr zu entgegnen:

*Doralt/Ruppe* stellen zur Spielbankabgabe fest, dass für das Recht zum Betrieb einer Spielbank, das der Bundesminister für Finanzen durch Konzession überträgt, der Konzessionär eine Spielbankabgabe zu entrichten hat. (§ 21 GSpG iVm § 28 GSpG; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II<sup>7</sup> (2014) ab Tz 1126). Das hängt damit zusammen, dass die Konzession im Spielbankbereich nicht für bestimmte Spielarten, sondern als Recht zum Betrieb einer (einzelnen) Spielbank vergeben wird. Für den Spielbankenbereich regelt das Glücksspielgesetz nicht ausdrücklich die Spiele, welche in der Spielbank veranstaltet werden dürfen. **Diese Spiele, die der Spielbankkonzessionär anbieten darf, sind aus**

**der allgemeinen Bestimmung des § 1 GSpG abzuleiten.** (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989<sup>2</sup> 30). § 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*<sup>2</sup>, V, 982, *Binder* in *Schwimann*, ABGB<sup>3</sup>, V, § 1267 Rz 1 und § 1272 Rz 1; *Manfred Burgstaller*, Grundfragen des Glücksspielstrafrechts, RZ 2004, 214; *Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 699). Der Spielvertrag iSd § 1272 ABGB ist ein zweiseitig verbindlicher Vertrag, bei dem Pflicht und Gegenpflicht im Austauschverhältnis stehen. (synallagmatische Verträge; *Koziol-Weser/Kletecka*, Bürgerliches Recht I<sup>14</sup> (2014) Rz 373). Das Synallagma der Spielteilnehmer (untereinander) ist nicht in einem materiellen Leistungsaustausch begründet, sondern auf einer psychologischen Ebene angesiedelt und stellt insofern ein „loses Synallagma“ dar. Der Spielteilnehmer erbringt eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel (Einsatz) und ihm wird dafür eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt (Gewinn, Hoffnung auf eine Gewinnchance). Ausspielungen sind entgeltliche Glücksverträge gemäß § 1 GSpG mit „unternehmerischer Mitwirkung“, die alle Spieltypen umfassen. (§ 2 GSpG; II. Besonderer Teil 658 BlgNR XXIV. GP, Zu Z 3 und 31 [§ 2 und § 60 Abs. 24 GSpG]; BFG 17.7.2015, RV/7101620/2015; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989<sup>2</sup> zu § 2, RZ 9). Der Spieleinsatz ist damit auch steuerlich der vereinbarte Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance. (§ 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 - Wohnbauförderung mittels nicht rückzahlbarer Zuschüsse durch das Land; *Klang* in *Klang*, ABGB II<sup>2</sup>, 45ff; *Klang*, ABGB IV/1<sup>2</sup>, 3ff; *Schwimann*, ABGB<sup>3</sup> [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).

Weder die Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG, noch die Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG verweisen ausdrücklich auf die §§ 1 und 2 GSpG. Das ist auch nicht notwendig, denn gemäß § 21 GSpG kann der Bundesminister für Finanzen das Recht zum Betrieb einer Spielbank durch Konzession übertragen. Was damit übertragen wird, ergibt sich aus § 3 GSpG, nämlich das Recht zur **Durchführung von Glücksspielen – iSd § 1 iVm § 2 GSpG**. In § 28 GSpG heißt es, dass der Spielbankkonzessionär eine Spielbankabgabe zu entrichten hat. 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. Bestätigt wird diese Auslegung, als durch die Glücksspielnovellen BGBI. I 2010/54 und BGBI. I 2010/73 die Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG als eine allgemeine Abgabe auf „Glücksspiele“ aus den im Gebührengesetz geregelten „Glücksverträgen“ gemäß § 33 TP 17 GebG herausgelöst und in das Glücksspielgesetz eingestellt wurde. **Auch 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 „Konzessionsgebühr“ ist, sondern verweist auf die Besteuerung des Abschlusses entgeltlicher Glücksverträge.** Zusätzlich wird – ebenfalls seit diesen Glücksspielgesetznovellen – ohnehin die feste Gebühr für Konzessionerteilungen gemäß § 59a GSpG (als *lex specialis* zu § 14 TP 2 GebG) erhoben.

Analog zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG idFv 1.1.2011 ergibt sich aus § 57 Abs. 6 GSpG, der lautet: „*Von der Glücksspielabgabe befreit sind Ausspielungen in .... konzessionierten Spielbanken im Sinn des § 21,*“ **die grundsätzliche Steuerbarkeit der von der Bf. abgeschlossenen Glücksverträge nach der allgemeinen Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 ff GSpG**, die selbst wiederum eine *lex specialis* zu den Rechtsgeschäftsgebühren darstellt. Das heißt, dass die „Spielverträge“, die vom Konzessionär gemäß § 21 GSpG, von der Bf., abgeschlossen werden, grundsätzlich der „allgemeinen“ Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 ff GSpG unterliegen, durch die Befreiungen scheiden sie aus dem Geltungsbereich des § 57 GSpG grundsätzlich wieder aus, da sie „besonderen“ Glücksspielabgaben unterliegen und eine Doppelbesteuerung mit Glücksspielabgaben untereinander vermieden werden soll. (Vgl. Stoll, Steuerschuldverhältnis, 86-87; § 15 Abs. 3 GebG). Aus den verhältnismäßig kongruenten Besteuerungsgegenständen folgt, dass Grundlage § 33 TP 17 GebG ist, der den Abschluss von Glücksverträgen („*Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird*“) analog zu § 1267 ABGB, eingeschränkt auf Wetten, Hoffnungskauf und Leibrentenverträge, mit einer Rechtsverkehrssteuer belegt. Der enge Zusammenhang, der zwischen § 33 TP 17 GebG und den Glückspielabgaben besteht, ist dem Gesetzestext des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG zu entnehmen, dort unterliegen nämlich **Wetten, die nicht dem Glücksspielgesetz unterliegen**, der Gebühr. 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 Glücksverträge besteuern und damit nur besondere, „auf die Konzessionäre gemäß § 14 GSpG und § 21 GSpG zugeschnittene Glücksspielabgaben“ iSv Rechtsverkehrsteuern sind. (VwGH 19.6.2013, 2013/16/0112 [UFS 8.4.2013, RV/1640-W/09 ua]; BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012, BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012).

Entgegen der Ansicht der Bf. **knüpft die Spielbankabgabe an den einzelnen Spielvertrag an**. Durch die Glücksspielgesetznovelle 2008 wurde § 1 Abs. 1 GSpG neu gefasst - **statt der Mehrzahl "Glücksspiele", wird die Einzahl verwendet**. Damit synchronisierte der Glücksspielgesetzgeber die Spiele gemäß § 1 GSpG mit dem "Spielvertrag" des ABGB, wonach immer das einzelne Rechtsgeschäft vom zeitlichen Beginn bis zum zeitlichen Ende betrachtet wird. (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 5.4.2007, RV/1338-W/05; UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 ua.).

Der Bf. wird lediglich insoweit Recht gegeben, als die Konzessionserteilung gemäß § 21 GSpG die Voraussetzung zur Erhebung der allgemeinen Glücksspielabgabe in Form der Spielbankabgabe ist. Denn der konzessionslose Betrieb einer Spielbank wird nicht spielbankabgabepflichtig. (VwGH 17.09.2001, 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*).

Damit fügt sich die Spielbankabgabe, als Steuer auf den Abschluss bestimmter entgeltlicher Glücksverträge – trotz glücksspielgesetzlich-ordnungspolitischer Besonderheiten – nahtlos in das System der Rechtsverkehrsteuern. Diese Sichtweise **kann** unterstützen (eine Abgabe kann nach dem Steuergegenstand eine Verkehrsteuer sein, aber die Bemessungsgrundlage ertragssteuerlich geprägt, z.B. veränderten die Novellen BGBI. I 2014/36 und StRefG 2015/2016, BGBI. I 2015/118 die Berechnung der Grunderwerbsteuer grundlegend, nicht jedoch den Charakter der Grunderwerbsteuer als Verkehrsteuer. Die Steuerberechnung in Form eines Staffeltarifes, wie ab 1.1.2016 bei der Grunderwerbsteuer vorgesehen, macht diese noch nicht zur Einkommensteuer), wie die Bemessungsgrundlage der Jahresbruttspieleinnahmen zu beurteilen ist, um sagen zu können, ob die Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG abzugsfähig sind oder nicht.

#### **I.4.6. Glücksspielgesetzeigentümliche Bemessungsgrundlage „Jahresbruttspieleinnahmen“**

Die Bf. besteht aus zwölf Spielbankbetrieben. Gemäß § 28 Abs. 2 GSpG wird die Bemessungsgrundlage für die Spielbankabgabe gebildet:

- aus den Jahresbruttspieleinnahmen eines jeden Spielbankbetriebes
- werden Ausspielungen über Glücksspielautomaten durchgeführt, wird von den Jahresbruttspieleinnahmen aus Glücksspielautomaten eines jeden Spielbankbetriebes die gesetzliche Umsatzsteuer abgezogen
- Die Jahresbruttspieleinnahmen 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
  - Gewinne, die von der Spielbank (an die Spielteilnehmer) ausgezahlt wurden

- Sonderjetons.

Damit ist in § 28 Abs. 2 GSpG aufgezählt, woraus sich die Jahresbruttospieleinnahmen zusammensetzen. Aus dieser taxativen Aufzählung ergibt sich schon, dass jedenfalls Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG definitiv nicht erwähnt sind, die sich die Bf. aufgrund des Gesetzestextes diese „automatisch“ abziehen könnte.

Der Verwaltungsgerichtshof VwGH 17.1.1968, 0897/67 legte zur Spielbankabgabe fest, dass der damals in § 27 GSpG 1962 im Glücksspielgesetz nicht näher definierte Einnahmenbegriff eines solchen Unternehmens nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen auszulegen ist und die Jahresbruttospieleinnahmen die Rechengröße ist, die sich aus dem Unterschied zwischen Spieleinnahmen und den Spielausgaben eines Kalenderjahres ergibt. Auch aus diesem Erkenntnis ist nicht zu entnehmen, dass Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG „automatisch“ zu den Spielausgaben gehören und die Bf. sich diese abziehen kann.

Nach Ansicht der Bf. habe der VwGH 17.1.1968, 0897/67 vertreten, dass die Spieleinnahmen erst im Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses der Spielbankabgabe unterliegen würden. Demgemäß müssten rechtlich begründete Rückzahlungen von Spielverlusten an Spielteilnehmer die Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe im Zeitpunkt der tatsächlichen Auszahlung mindern.

Entgegen der Meinung der Bf. ergibt sich, dass nicht „Betriebsausgaben“ jeglicher Art, die in einem bestimmten Zeitraum auch tatsächlich geleistet wurden, nur allein aus dem Zusammenhang, dass diese von der Bf. geleistet werden mussten, von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden können. Das Verwaltungsgerichtshoferkenntnis beurteilte ja nur den Fall, dass Spieleinsätze an die Bf. zurückgezahlt werden sollten und ob bereits die Forderung der Bf. oder erst die tatsächliche Rückzahlung an die Bf. die Spieleinnahmen erhöht. Es ging nicht um die Frage, ob Leistungen, die die Bf. zu erbringen hat, im Rahmen von ihr geschlossener Glücksverträge erfolgten oder um Leistungen „neben“ diesen Glücksverträgen.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 2. November 2015 brachte die Bf. vor, dass sich schon aus dieser Saldierung die über das Kalenderjahr zu erfolgen habe, ergäbe, dass die Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG abzuziehen wären, ohne dass diese ausdrücklich in § 28 Abs. 2 GSpG genannt wären. Die Bf. leitete aus dieser Saldierungsvorschrift ab, dass darin das Ertragssteuermoment festzumachen wäre, das ermögliche, die Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG als Betriebsausgabe abzuziehen. Verkehrsteuern würden nicht von Saldierungen ausgehen, sondern von Entgelt, Preis uä.

Der Bf. ist zu entgegnen, dass im Vergleich zur Spielbankabgabe auch die frühere Erbschafts- und Schenkungssteuer und jetzt, seit 1. August 2008 auch die Stiftungseingangssteuer für unentgeltliche Zuwendungen an Stiftungen von einer saldierten Bemessungsgrundlage ausgeht. Bemessungsgrundlage gemäß § 20 ErbStG 1955 war der „Nettoerwerb“, Besitzposten abzüglich Schuldposten, der Unterschiedsbetrag wurde der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterzogen. Gemäß

§ 1 Abs. 5 StiftEG ist die Steuer vom zugewendeten Vermögen nach Abzug von Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zum zugewendeten Vermögen stehen, zu berechnen.

Eine „**Jahresabrechnung**“ ist ebenfalls noch kein Hinweis auf einen „Einkommensteuercharakter“, da es diese auch bei der Versicherungs- und Feuerschutzsteuer gibt. (§ 8 VersStG; § 6 FeuerschutzStG). Der Vergleich eignet sich auch deshalb, weil bürgerlichrechtlich Versicherungsverträge zu den Glücksverträgen zählen. (§ 1288 ABGB; *Binder* in *Schwimann*, ABGB<sup>3</sup> V, § 1269, Rz 2; *Stefula* in *Klang*, ABGB<sup>3</sup>, § 1269 Rz 2). 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. Der Unterschied zwischen Versicherungssteuer und Spielbankabgabe besteht darin, dass der Spielbankkonzessionär jedes Monat in seiner Spielbank mit den Spielteilnehmern sehr viele Spielverträge abschließt, während die Versicherungsunternehmung zwar ebenfalls viele Versicherungsverträge abschließt, aber die Versicherungsnehmer über längere Zeiträume versichert sein wollen, weswegen sie jedes Monat oder vierteljährlich oder jährlich der Versicherung das Entgelt zahlen, das der Versicherungssteuer unterliegt.

Die Begrifflichkeit bei der Steuerberechnung der Spielbankabgabe nach den laut VwGH 17.1.1968, 897/67 „glücksspielgesetzähnlichen“ Jahresbruttspieleinnahmen gibt es noch in § 57 Abs. 5 GSpG, zu welchem - worauf das Finanzamt anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 2. November hingewiesen hat - es bereits eine Rechtsprechung gibt. (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; dazu Beschlüsse VfGH 21.11.2013, B 617/2013, B 1116/2013; VwGH 26.2.2015, 2013/17/091).

Zum Vergleich der Spielbankabgabe mit den Glücksspielabgaben in §§ 57 Abs. 2 ff GSpG, die ebenfalls von der Bemessungsgrundlage der Jahresbruttspieleinnahmen ausgehen, brachte die Bf. in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 2. November 2015 vor, dass es sich zwar bei der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG eindeutig um eine Verkehrsteuer handle, da diese an die Einsätze anknüpfe. Im Gegensatz dazu seien die Tatbestände der §§ 57 Abs. 2 ff GSpG, so zu betrachten wie die Spielbankabgabe, nämlich als „Sondereinkommensteuern“.

Der Bf. ist folgendes zu entgegnen:

Der VwGH 30.1.2013, 2012/17/0055 hat zur Stiftungseingangsteuer ausgesprochen, dass aufgrund des vom Gesetzgeber offensichtlich verfolgten Ziels zur Wahrung der größtmöglichen Kontinuität zwischen den Regelungen der Erbschaftssteuergesetzes und den Bestimmungen des Stiftungseingangsteuergesetzes nicht das (ertragssteuerliche) Überwiegensprinzip zur Frage, ob eine entgeltliche oder unentgeltliche Zuwendung vorliegt, herangezogen werden könne, da sich weder im Erbschaftssteuergesetz noch im Stiftungseingangsteuergesetz ein Hinweis darauf findet. Analog dazu sind die Regelungen

der Glücksspielabgabe im Vergleich zum Gebührengesetz zu sehen. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG idF vor 1.1.2011 hatte der Lotterienkonzessionär zusätzlich zur Konzessionsabgabe bei Ausspielungen über elektronische Lotterien gemäß § 12a GSpG Rechtsgeschäftsgebühr von der Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleinnahmen von 16% zu zahlen. Auch für diese Jahresbruttospieleinnahmen wurde festgelegt, dass es sich um eine saldierte Größe handelt, nämlich „*die im Kalenderjahr dem Konzessionär zugekommenen Wetteinsätze abzüglich Ausschüttungen (Gewinne).*“ Die Glücksspielabgabe wird in den Materialien einerseits als allgemeine Abgabe auf Ausspielungen bezeichnet (II. Besonderer Teil 658 der Beilagen XXIV GP-Regierungsvorlage –Materialien, Zu §§ 57 bis 59 GSpG), andererseits soll sie die bisherigen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG ersetzen. (II. Besonderer Teil 658 der Beilagen XXIV GP- Regierungsvorlage –Materialien, Zu Artikel 6, Änderung des Finanzausgleichsgesetzes 2008). Ab 1.1.2011 waren neben der Konzessionsabgabe nach § 17 Abs. 6 GSpG Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG in Höhe von 16% zu entrichten. Ebenso erfolgte eine Gleichstellung der Glücksspielabgaben mit § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG idfF als ausschließliche Bundesabgaben im Finanzausgleichsgesetz 2008: „*Die neue Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 und 58 GSpG ersetzt, abgesehen von der Ausweitung auf verbotene Ausspielungen, die bisherigen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Z 7 und Z 8 GebG, welche ausschließliche Bundesabgaben sind und ist daher ebenso als solche einzustufen.*“ (II. Besonderer Teil 658 der Beilagen XXIV GP- Regierungsvorlage –Materialien, Zu Artikel 6, Änderung des Finanzausgleichsgesetzes 2008).

Nach den zitierten Materialien hat der Gesetzgeber nicht nur bei § 57 Abs. 1 GSpG, sondern auch bei den Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 Abs. 2 ff GSpG offensichtlich das Ziel verfolgt, eine größtmögliche Kontinuität zur Vorgängerbestimmung § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG zu wahren. Das wird z.B. auch von *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich, GSpG 1989*<sup>2</sup> § 57, Rz 1 Rz 2 und Rz 5 so gesehen:

„*Durch die Novelle BGBI. I 2010/54 werden die früher in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG verhafteten Gewinnstgebühren für Glücksspiele in das Glücksspielgesetz, in Form der Glücksspielabgaben gem § 57 f GSpG integriert. .... 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.*“

Die Glücksspielabgabe zerfällt daher nicht – wie die Bf. meint - in unterschiedliche „Unteratbestände“, sondern ist eine einheitliche Abgabe, die sich bei der Besteuerung an den speziellen Gegebenheiten der jeweiligen Ausspielungsform orientiert.

Bei allen Legaldefinitionen des Begriffes Jahresbruttspieleinnahmen ist darin immer genau festgelegt, was dazuzuzählen ist und was abzuziehen ist. Als kleinste gemeinsame Menge zählen zu den Jahresbruttspieleinnahmen die Einsätze der Spiel- bzw. Wettteilnehmer innerhalb eines Kalenderjahres und sind die Gewinne, die die jeweilige Unternehmung ausbezahlt hat, abzuziehen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in VwGH 17.1.1968, 0897/67 zur Spielbankabgabe ausführte, ist dieser Begriff nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen auszulegen und stellt eine Nettogröße dar, doch wurde immer bei der jeweiligen Gesetzesstelle § 17 Abs. 3 GSpG, § 28 Abs. 2 GSpG, § 57 Abs. 5 GSpG und vor dem 1.1.2011 in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG festgelegt, was bei den Jahresbruttspieleinnahmen dazuzurechnen bzw. abzuziehen ist. Desgleichen sind nach **§ 4 Abs. 5, 3. und 4. Satz UStG 1972** Bemessungsgrundlage bei Umsätzen aus Glücksspielautomaten (§ 2 Abs. 3 GSpG) und aus Video Lotterie Terminals die Jahresbruttspieleinnahmen, wobei die Jahresbruttspieleinnahmen die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres sind.

Im Gegensatz zum Begriff der Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988, der eine Generalklausel darstellt: „Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.“ sind die Jahresbruttspieleinnahmen je nach Gesetzesstelle eine genau definierte Größe.

Damit führt auch das Argument der Saldierung der Bemessungsgrundlage nicht zu dem von der Bf. gewünschten Ergebnis. Ergänzend ist zur Ansicht der Bf. anzuführen, dass auch der Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 EStG 1988 ein anderer ist, als der § 28 Abs. 2 GSpG.

Die Jahresbruttspieleinnahmen sind ein „glückspielgesetzeigentümlicher“ betrieblicher Begriff, ihr 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 1989<sup>2</sup>* zu § 2, RZ 9). Aus dieser systembezogenen Sicht ist im Begriff der Jahresbruttspieleinnahmen trotz Saldierung eine eindeutige Drift zum rechtsverkehrsteuerlichen Entgelt-, Preis- oder Gegenleistungsbegriff festzustellen. Der Abschluss des Glücksvertrages bleibt für die vorliegende Beschwerde im Blick, auch wenn nach § 28 GSpG zu den Jahresbruttspieleinnahmen die von den Spielern geleisteten Vergütungen für die Überlassung von Spieleinrichtungen zu den Einsätzen dazugezählt werden.

Im Grunde genommen erübrigt sich jedoch die von der Bf. aufgeworfene systembezogene Frage, ob es sich bei den Tatbeständen, die die Jahresbruttspieleinnahmen als Bemessungsgrundlage vorsehen oder vorsahen, um eine Einkommensteuer oder Verkehrsteuer handelt, da der Gesetzgeber ohnehin in § 17 Abs. 3 GSpG, § 28 Abs. 2 GSpG, § 57 Abs. 5 GSpG, vor dem 1.1.2011 in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG und in § 4 Abs. 5, 3. und 4. Satz UStG 1972 genau bezeichnet hat, was bei den Jahresbruttspieleinnahmen dazuzuzählen und was abzuziehen ist und sich nicht für eine

Generalklausel wie zum Begriff der Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 („alles, was betrieblich veranlasst ist“) entschieden hat. **Die Jahresbruttospieleinnahmen sind eine vom Gesetzgeber fixierte Größe. Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG werden ausdrücklich nicht genannt. Damit ist der Fall an sich schon entschieden.**

Die Bf. machte allerdings noch das Fehlen eines Korrekturmechanismus (z.B. § 17 GrEStG, § 9 VersStG uvam) geltend. Diese angesprochenen Korrekturmechanismen beziehen sich auf Fälle der Rückabwicklung beim einzelnen Rechtsgeschäft. Daher wird in einer 2. Stufe untersucht, ob es sich bei der von der Bf. geltend gemachten „Rückzahlung von Spieleinsätzen“ gemäß § 25 Abs. 3 GSpG um Vertragsrückabwicklungszahlungen oder um Schadenersatz, handelt.

#### **I.4.7. § 25 Abs. 3 GSpG ist eine Schutznorm iSd § 1311 ABGB**

**§ 25 Abs. 3 GSpG ist keine abgabenrechtliche, sondern eine ordnungspolitische Vorschrift**, die die Pflichten der Spielbank abschließend festgelegt. § 25 Abs. 3 GSpG „*dient dem Schutz von gefährdeten oder spielsüchtigen Spielern vor den Gefahren des Glücksspiels, die zur Vernichtung der materiellen Lebensgrundlage seiner selbst und der ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Personen führen kann*“ und ist zwingendes Recht. Die in § 25 GSpG genannte Gefährdung löst die Pflichten der Spielbank aus; nicht entscheidend ist, ob beim Spieler bereits eine Spielsucht vorliegt, oder ob er bereits in bedeutsamen Ausmaß Geld verloren hat. Liegen die Voraussetzungen für eine Sperre des Spielers vor, so bedeutet dies ein Kontrahierungsverbot; die Spielbank darf mit dem Spielbankbesucher keinen Spielvertrag mehr abschließen. (*Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang<sup>3</sup> §§ 1270-1272 Rz 121; Verweis auf VfGH 27.9.2011, G 34/10).

**Nach Ansicht der Bf. würden Zahlungen an Spieler aufgrund der Haftung gemäß § 25 Abs. 3 GSpG bzw. Schadenersätze der Spielbank oder Bereicherungsansprüche zu einer Verringerung der Spieleinnahmen führen.** Die Verringerung der Spieleinnahmen trate zu jenem Zeitpunkt ein, in dem die Zahlungen an die Spieler oder deren Rechtsnachfolger tatsächlich geleistet würden.

Aus dem Vorbringen der Bf. zeigt sich, dass die Bf. bei den Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG von Schadenersatz ausgeht.

Das Schadenersatzrecht (Haftpflichtrecht) regelt, wann ein Geschädigter für einen Schaden von jemand anderem Ersatz verlangen kann. Ein Schaden trifft an sich denjenigen, in dessen Vermögen oder Person er sich ereignet (§ 1311 Satz 1 ABGB). Soll ihn ein anderer „tragen“, ihn ersetzen, müssen dafür besondere Gründe vorliegen. (*Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht II<sup>14</sup> [2015] Rz 1324 Rz 1326).

§ 1311 Satz 2, 2. Fall enthält die zentrale Bestimmung des Schadenersatzrechts, wonach der Schädiger dann haftet, wenn er ein „Gesetz, das den zufälligen Beschädigungen vorzubeugen sucht“ übertreten hat. Diese Gesetze werden als „**Schutzgesetze**“ bezeichnet. Es handelt sich hierbei um konkrete Verhaltensvorschriften, die ein Verhalten schon wegen dessen abstrakter Gefährlichkeit verbieten. (*Schacherreiter* in Kletecka/

Schauer, ABGB-ON<sup>1.03</sup> § 1311 ABGB (Stand 01.06.2015, rdb.at) Rz 3; *Bayer/Nowotny* in Kletecka/Schauer, ABGB-ON<sup>1.03</sup> § 1272 ABGB (Stand 01.06.2015, rdb.at) Rz 11). Eine **Schutznorm** ist eine Norm, die ein gebotenes oder verbotenes Verhalten beschreibt und damit den Schutz bestimmter Güter verfolgt. Es handelt sich um ein abstraktes Gefährdungsverbot, das eine bestimmte Person oder Personengruppe vor einer Verletzung ihrer Rechtsgüter schützen will. (*Schacherreiter* in Kletecka/Schauer, ABGB-ON<sup>1.03</sup> § 1311 ABGB (Stand 01.06.2015, rdb.at) Rz 9).

**§ 25 Abs. 3 GSpG ist nach heute herrschender Meinung ein Schutzgesetz (eine Schutznorm) iSd § 1311 ABGB zugunsten des Vermögens des einzelnen Spielers und ist eine allgemeine gesetzliche Grundlage für Schadenersatzforderungen bei Obliegenheitsverletzungen durch die Spielbank bezüglich der ihr auferlegten Kontroll- und Sperrpflichten zwecks Vermeidung von existenzgefährdenden Glücksspielen.** (VfGH 27.9.2011, G 34/10; OGH 19.1.1999, 1 Ob 214/98x; OGH 25.3.2010, 2 Ob 252/09m; OGH 15.3.2012, 6 Ob 250/11x; *Schacherreiter* in Kletecka/Schauer, ABGB-ON<sup>1.03</sup> § 1311 ABGB (Stand 01.06.2015, rdb.at) ) Rz 40; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989<sup>2</sup> § 25 Rz 2; *Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang<sup>3</sup> §§ 1270-1272 Rz 123; aA *Eilmannsberger/Vonklich*, Wer haftet für den unionsrechtswidrig diskriminierenden Gehalt der Haftungsregeln des Glücksspielgesetzes aF? wbl 2011, 115). Die Umsetzung dieser Sondermaterie erfolgte – ähnlich wie für den allgemeinen Bereich der Konsumenten im KSchG – zweckentsprechend im Glücksspielgesetz. (OGH 25.3.2010, 2 Ob 252/09m; ErläutAA - 116 BlgNR 22.GP zu BGBI. I 2005/105; zitiert bei *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989<sup>2</sup> § 25 Rz 27, 267).

Verletzt die Spielbank ihre in § 25 Abs. 3 GSpG statuierten Pflichten, so hat dies schadenersatzrechtliche Konsequenzen. (Verweis in FN 634 auf OGH 21.12.2004, 5 Ob 112/04p, ecolex 2005, 82 [*Leitner*]; OGH 17.2.2005, 8 Ob 134/04w uva.). Der Schaden, den ein solcher Spieler erleidet, besteht aus den saldierten Spielverlusten. (VfGH 27.9.2011, G 34/10). Die Haftung ist innerhalb von drei Jahren nach dem jeweiligen Verlust gerichtlich geltend zu machen (§ 25 Abs. 3 GSpG idF BGBI. I 2010/54; *Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang<sup>3</sup> §§ 1270-1272 Rz 124).

Bemerkt wird, dass § 25 Abs. 3 GSpG durch BGBI. I 2014/13 unter Berücksichtigung VfGH 27.9.2011, G 34/10 seine geltende Fassung bekam. Die Einschränkung der Haftung betragsmäßig auf das Existenzminimum wurde beseitigt. Die Haftung der Spielbankleitung richtet sich nunmehr nach dem allgemeinen Schadenersatzrecht. (24 BlgNR 25.GP).

#### **I.4.8. § 25 Abs. 3 GSpG ist kein Titel für die Rückabwicklung des Vertrages, sondern Grundlage für Schadenersatzforderungen**

Wenn die Bf. Schadenersatz leisten muss, ist sie mit diesen Zahlungen zweifellos finanziell belastet. Das allein muss noch nicht die Abzugsfähigkeit dieser Zahlungen von den Jahresbruttospieleinnahmen rechtfertigen, denn dieser Schadenersatz

greift nachträglich nicht in die abgeschlossenen Spielverträge ein, der Verstoß gegen die Obsorgeverpflichtung durch die Bf. allein macht den Spielvertrag noch nicht nach § 879 Abs. 1 ABGB nichtig. (FN 635 Verweis auf OGH 19.1.1999, 1 Ob 214/98x, *Vonkilch*, Rückforderung von Glücksspielverlusten nach dem "Ausspielungsbesteuerungsänderungsgesetz" - Rien ne va plus? ÖJZ 2006, 30; aA *Leitner*, Besprechung OGH 21.12.2004, 5 Ob 112/04p, ecolex 2005, 82). In einer Spielbank werden regelmäßig zwischen der Spielbank und dem Spieler Glücksspielverträge geschlossen, die nicht nur nicht verboten, sondern durch Gesetz erlaubt sind. (§ 1 und § 2 GSpG iVm § 3 GSpG iVm § 21 GSpG). Die Spielverträge, die der Spieler mit der Spielbank schließt, sind daher nicht sittenwidrig, **weswegen keine Rückforderung des Spielverlustes wegen Nichtigkeit des Spielvertrages nach § 879 Abs. 1 und § 877 ABGB möglich ist.** Der Spieler hat **neben seinem Schadenersatzanspruch keinen eigenen Anspruch auf Rückabwicklung des Glücksspiels** (OGH 19.1.1999, 1 Ob 214/98x mit Verweis auf *Höpfel*, Probleme des Glücksspielstrafrechts, ÖJZ 1978, 458, FN 117; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich* [Hg.], GSpG 1989<sup>2</sup> § 25 Rz 70 Rz 72).

Die Spielverträge wurden zwischen der Bf. und den Spielteilnehmern abgeschlossen, über eine Einigung über Leistung (Höhe des Spieleinsatzes) und Gegenleistung, nämlich einen (zur Höhe des Spieleinsatzes relationalen) Gewinn für den Fall, dass sich die Hoffnung auf die Gewinnchance realisiert. Tritt die Schadenersatzpflicht gemäß § 25 Abs. 3 GSpG für die Bf. ein, bleibt der Spielvertrag bestehen. Zusätzlich zu den Schadenersatzzahlungen wird der Spielvertrag nicht rückabgewickelt. **Aber auch die Schadenersatzzahlung selbst ist keine Rückabwicklung des Vertrages, sondern eine Ersatzleistung für den Schaden, der dem Spielteilnehmer widerfährt.**

Die Bf. meint unter Punkt f.) der Beschwerde, dass es sich bei den Beträgen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise um Rückzahlung der dem Spielbetrieb zugekommenen Spieleinsätze handle.

Doch das ist nicht der Fall, denn der OGH 25.3.2010, 2 Ob 252/09m, ergangen zu § 25 Abs. 3 GSpG, betonte unter Punkt 4.5., dass die Frage, unter welchen Voraussetzungen und in welcher Situation eine Sorgfaltspflicht einsetzt, streng von jener zu trennen ist, in welcher Höhe Ersatz für den Fall ihrer Verletzung zu leisten ist. Das heißt, zur Verpflichtung zur Leistung von Schadenersatz kommt es „neben“ dem Spielvertrag. Davon zu trennen ist, dass der Schadenersatz in Höhe der saldierten Spielverluste berechnet wird, der Schaden den der Spieler erleidet, wird in dieser Höhe bewertet.

Dazu wird bemerkt, dass diese Rechtsmeinung der Abzugsmöglichkeit nicht nur von der Bf. vertreten, sondern auch im Kommentar Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989<sup>2</sup> geäußert wird: „*Verlor der pathologische Spieler in unadäquater Höhe im Verhältnis zu seinen Einkommens- und Vermögensverhältnissen und hatte ihn die Spielbankleitung nicht entsprechend der umfassenden Verpflichtungen des § 25 Abs. 2 und Abs. 3 GSpG „behandelt“, dann eröffnete ihm die Rspr des OGH die Rückforderung*

**seiner Verluste bei Gericht. Die Rückzahlung von Verlusten hat auch Einfluss auf die Spielbankabgabe: Die Spielbankabgabe ist materiell im GSpG, entweder als Sondererinkommensteuer für konzessionierte Spielbanken oder als Sonderumsatzsteuer geregelt. Derartige Rückzahlungen von Spielverlusten mindern daher – wie die Auszahlung von Spielgewinnen – die Bemessungsgrundlage.“** (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989<sup>2</sup> § 25 Rz 24).

Die Bf. legte am 29. Oktober 2015 noch eine „Stellungnahme zur rechtlichen Natur der Rückzahlungen von Spielbanken auf Grund des § 25 Abs. 3 GSpG im Kontext mit der Minderung der Bemessungsgrundlage für die Spielbankabgabe (Berechnung des Bruttospielertrages)“ von Herrn PROFESSOR2\*, Zentrum für Glücksspielforschung bei der Universität Wien vom 24. Oktober 2015 vor. Der Gutachter schloss aus der Bemessung der Spielverluste in der Praxis, die zwischen Spielteilnehmer und Gewinn- und Verlustaufzeichnungen der Spielbank abgestimmt würden, dass ein Konnex zwischen Einnahmen und Rückzahlungen bestünde, weswegen ungeachtet der dogmatischen Einstufung der Rückzahlungen im zivilrechtlichen Kontext die Minderung des Bruttospielertrages durch diese Rückzahlungen erweisbar und die Zahlungen kein bloßer Schadenersatz seien.

**Da es sich nach der Rechtsprechung des OGH bei § 25 Abs. 3 GSpG nicht „um die Rückforderung von Spielverlusten vor Gericht“ handelt, sondern um Schadenersatz, der in Höhe der saldierten Spielverluste bewertet wird, wird weder dieser Kommentarmeinung, noch der genannten Stellungnahme gefolgt, sondern der höchstgerichtlichen Rechtsprechung.** (z.B. OGH 19.1.1999, 1 Ob 214/98x; OGH 21.12.2004, 5 Ob 112/04p; OGH 25.3.2010, 2 Ob 252/09m).

Ein mit vorliegendem Sachverhalt Vergleichbarer lag dem Erkenntnis des **VwGH 25.1.1999, 97/16/0311 zur Versicherungs- und Feuerschutzsteuer** zugrunde. Ein Unternehmen der Baumwolltextilindustrie hatte eine Feuerversicherung abgeschlossen. Die Versicherung verpflichtete die Versicherungsnehmer, ihre Fabriksanlagen in gewissen Abständen durch das Revisionsbüro des Spinnwebervereins überprüfen zu lassen. Nachträglich gewährte die Versicherung einen „Revisionsnachlass“ auf die Feuerversicherungsprämien. Der Verwaltungsgerichtshof wies die Beschwerde als unbegründet ab, da die Versicherungs- und Feuerschutzsteuerschuld im Zeitpunkt der Zahlung des Versicherungsentgeltes entsteht, weswegen **ein nachträglich gewährter Revisionsnachlass die Bemessungsgrundlage nicht mindert**. Der Verwaltungsgerichtshof bemerkte abschließend, dass Erstattungsanträge iSd § 9 Versicherungssteuergesetz und § 7 Feuerschutzsteuergesetz nicht vorlagen, weswegen sich ein Eingehen darauf erübrigte, ob diese Erstattungsanträge Erfolg gehabt hätten.

Die Bf. wendete anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 2. November 2015 zwar ein, dass dieses Erkenntnis für sie spräche, da ein Erstattungsantrag nicht gestellt wurde.

Der Bf. ist entgegenzuhalten, dass ein nachträglich gewährter Nachlass jedenfalls grundsätzlich die Bemessungsgrundlage nicht mindert, gleichgültig, ob ein Korrekturmekanismus zwar vorhanden ist, aber nicht genutzt wird, oder ob ein Korrekturmekanismus vom Gesetzgeber gar nicht vorgesehen ist, wie im Glücksspielgesetz.

Zusammenfassend kann daher gesagt werden: § 25 Abs. 3 GSpG sieht für Verstöße der Obliegenheitsverpflichtungen der Spielbank deren Haftung vor, die aber dem Spielteilnehmer keinen Anspruch auf Rückabwicklung des Vertrages gewährt, weil es sich um Schadenersatz aufgrund der Verletzung einer Schutznorm iSd § 1311 ABGB handelt. Das bedeutet, dass **§ 25 Abs. 3 GSpG neben dem Vertrag anfällt und ihn nicht in seinen Hauptleistungspflichten, Leistung und Gegenleistung rückabwickelt**. (vgl. Koziol-Welser/Kletecka, Bürgerliches Recht I<sup>14</sup> (2014) Rz 373).

Die Bf. legte anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 2. November 2015 dar, wie es zu den Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG kommt und wie sie sich zusammensetzen. Nach ihrer Aussage bildet das Gericht einen Saldo über die betreffenden Zeiträume, soweit sie noch nicht verjährt sind, was nach drei Jahren eintrate. Gewinne und Verluste würden über mehrere Jahre saldiert und meist ein Teilbetrag des Saldos zugesprochen. Die Spielteilnehmer würden immer nur Spielverluste zurückfordern.

Doch kann die Bf. damit nichts für sich gewinnen, da sie damit lediglich die Ausmessung des Schadenersatzes beschreibt.

Für diese Glücksspielverträge, für die die beschwerdegegenständlichen Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG geleistet wurden, ist daher die Spielbankabgabepflicht in Höhe der vom Spielteilnehmer geleisteten Einsätze als vorgelagerter Sachverhalt zu den Jahresbruttspieleinnahmen eingetreten. **Die Schadenersatzzahlungen der Bf. haben, da sie „neben“ dem Vertrag zu leisten sind, auf die bereits geleisteten Einsätze spielbankabgabenrechtlich keinen Einfluss.**

Bemerkt wird, dass auch die Umsatzsteuer davon ausgeht, ob ein echter – nicht steuerbarer - Schadenersatz, der auf Grund einer gesetzlichen oder vertraglichen Verpflichtung, für einen Schaden einstehen zu müssen, geleistet wird oder ein Leistungsaustausch vorliegt. Umsatzsteuerlich ist in jedem einzelnen Fall zu prüfen, ob ein Leistungsaustausch oder echter, nicht steuerbarer *Schadenersatz* vorliegt (Ständige Rechtsprechung VwGH 8.2.1963, 126/62, VwGH 27.4.1972, 1698/71; ua.). Das ist für den vorliegenden Fall insoweit von Relevanz, als der Begriff der Jahresbruttspieleinnahmen auch im UStG 1972 für Glücksspielautomaten verwendet wird.

Nun ist in der 3. Stufe die Möglichkeit oder Nichtmöglichkeit des Abzuges oder einer Steuervergütung, im Vergleich mit anderen Verkehrsteuern, zu erwägen, bzw. ob es sich beim „fehlenden Korrekturmekanismus“ im Glücksspielgesetz tatsächlich um eine planwidrige Lücke handelt, die durch Analogie zu schließen ist.

#### I.4.9. Fehlender Korrekturmechanismus im Glücksspielgesetz – eine planwidrige Lücke?

Die Bf. brachte unter Punkt c) der Beschwerde vor, im Vergleich zu anderen Abgaben fehle im Glücksspielgesetz ein ausdrücklicher Korrekturmechanismus wie beispielsweise § 17 GrEStG, § 9 VersStG, § 16 Abs. 1 UStG, § 95 Abs. 5 EStG, weswegen diese planwidrige Lücke durch Analogie zu schließen sei.

Der Bf. wird insoweit Recht gegeben, als das Glücksspielgesetz in seinem abgabenrechtlichen Teil keine dem § 17 GrEStG oder dem § 9 VersStG vergleichbare Bestimmung enthält, im Fall der Rückabwicklung des Vertrages oder Herabsetzung des Spieleinsatzes zu einer Steuervergütung zu gelangen. Doch auch diese Verkehrsteuergesetze sehen lediglich für den Fall der Rückabwicklung von Verträgen eine Herabsetzung der Steuer vor, aber weder bei der Grunderwerbsteuer, noch bei der Versicherungssteuer mindern Schadenersatzzahlungen über die Erstattungsvorschriften die Bemessungsgrundlage:

**§ 17 GrEStG sieht die Erstattung oder Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer** im Fall der Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges oder der Herabsetzung der Gegenleistung vor. Nach dem Erkenntnis VwGH 26.3.1992, 90/16/0217, 0218 ist eine Konventionalstrafe „im Zweifel“ Schadenersatz und nicht Minderung des Kaufpreises.

„Ein „Pönale, wenn nicht sonstige Formulierungen auf Rücktritt schließen lassen,“ ist „in der Regel als Konventionalstrafe anzusehen. Die Konventional(Vertrags)strafe ist ein pauschalierter Schadenersatz, der an die Stelle des Schadenersatzes wegen Nichterfüllung, Verzuges oder Schlechterfüllung tritt. **Die Vertragsstrafe ist daher nicht mit einer Preisminderung gleichzusetzen, wenngleich sie allenfalls gegen das vertragliche Entgelt (hier: den Kaufpreis) aufgerechnet werden kann.** Die Auffassung der Beschwerdeführerin, daß durch die ihr zustehende Pönaleforderung die Gegenleistung auf Null herabgesetzt wurde, ist daher unzutreffend... daß - durch die Pönalevereinbarung die Gegenleistung für das Grundstück nicht herabgesetzt wurde. § 20 GrEStG [= § 17 GrEStG 1987] ist daher unanwendbar .....“

Ebenso ist laut *Borutta*, dGrEStG<sup>17</sup>, § 16 Rn 241 zwar im Fall der Minderung des Kaufpreises eine Herabsetzung der Gegenleistung möglich, da sich der Kaufpreis gegenüber dem vereinbarten Preis mindert. Die Folgen einer Haftung des Verkäufers wegen eines Rechtsmangels sind dagegen nicht Gegenstand dieser Regelung. Ein Schadenersatz wegen Nichterfüllung, den der Verkäufer eines Grundstücks zum Käufer wegen eines Rechtsmangels leistet, kann daher schon deswegen nicht zur Vergünstigung der Rückvergütung führen. (Vgl *Takacs*, GrEStG<sup>5</sup> § 17, 5.9 unter Verweis auf BFH 5.8.1969, II R 11; *Arnold/Pamperl* in Arnold//Arnold, GrEStG 1987 § 17 Tz 85e).

Die **§ 9 VersStG und § 7 Feuerschutzsteuergesetz** sehen folgendes vor: Die Versicherungssteuer bzw. die Feuerschutzsteuer kann auf Antrag erstattet werden, wenn das Versicherungsentgelt ganz oder zum Teil zurückgezahlt wurde, weil die Versicherung

vorzeitig aufhört oder das Versicherungsentgelt oder die Versicherungssumme (nur VersSt) herabgesetzt worden ist. (z.B. Überversicherung).

Die von der Bf. aufgeworfene Frage, ob der fehlende Korrekturmekanismus im Glücksspielgesetz eine planwidrige Lücke sei, kann dahingestellt bleiben. Einerseits deshalb, weil beispielsweise die Rechtsgeschäftsgebühren ebenfalls keinen Korrekturmekanismus besitzen, einen solchen in § 17 Abs. 5 GebG sogar ausdrücklich ausschließen, was die in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG idF vor 1.1.2011 genannten Jahresbruttspieleinnahmen des Konzessionärs gemäß § 14 GSpG betreffen hätte können. Andererseits deshalb, weil die Judikatur und Literatur zu § 17 GrEStG (Herabsetzungstatbestand) deutlich differenziert, ob es sich um eine Rückabwicklung bzw. Herabsetzung der Gegenleistung oder um Schadenersatz handelt. Die Leistung von Schadenersatz wird gemäß § 17 GrEStG nicht berücksichtigt und wirkt sich nicht grunderwerbsteuermindernd aus. Die Erstattungsgründe der § 9 VersStG und § 7 FeuerschutzStG sind spezifisch auf diese Steuern zugeschnitten und daraus zu verstehen, dass die Steuerschuld mit der Zahlung des Versicherungsentgeltes entsteht.

Eine Abzugsmöglichkeit von Schadenersatz bei der Spielbankabgabe, die an „den Preis“, die Spieleinsätze anknüpft, würde sich auch nicht durch „Lückenfüllung“ in Analogie beispielsweise mit der Grunderwerbsteuer, eröffnen, da in Judikatur und Literatur zu § 17 GrEStG hinreichend geklärt ist, dass eine Steuervergütung nur bei Herabsetzung „des Preises“ möglich ist, nicht jedoch bei Schadenersatzzahlungen. Schadenersatzzahlungen sind nicht nur bürgerlichrechtlich, sondern auch verkehrsteuerrechtlich (hier: spielbankabgabenrechtlich) ein Geschehen „neben dem Vertrag“.

Dem Begehrn der Bf. wurde durch diese Überlegungen nicht gefolgt. Die Tatsache, dass es bei einigen Verkehrsteuern einen „Korrekturmekanismus“ gibt, zeigt aber, dass – entgegen der Meinung des Finanzamtes – Steuerrückvergütungsnormen die Verkehrsteuern nicht unbedingt konterkarieren. Allerdings kann auch nach diesen Normen nicht „schlechthin Alles“ steuerlich berücksichtigt werden.

Entgegen der Ansicht der Bf. gibt es nicht „keinen Korrekturmekanismus“ für die Spielbankabgabe, sondern ihr stehen die „allgemeinen Korrekturmekanismen“, offen, wie z.B. § 293b BAO, § 295a BAO, § 303 BAO.

#### I.4.10. § 295a BAO bzw. § 303 BAO

Wäre der Spielvertrag, da der Spielteilnehmer schon zum Zeitpunkt des Abschlusses geschäftsunfähig gewesen wäre, **ungültig und tatsächlich „rückgängig“ gemacht** (§ 23 BAO; *Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang<sup>3</sup> §§ 1270-1272 Rz 123 Rz 120 120 unter Verweis auf OGH 19.11.2008, 3 Ob 158/08; *Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 702), wäre die Anwendung des § 295a BAO bzw. § 303 BAO iVm § 201 Abs. 2 Z 3 BAO bzw. § 201 Abs. 2 Z 5 BAO möglich.

Nach den Ausführungen der Bf. in der Stellungnahme vom 29. Oktober 2015 war in den vorliegenden Fällen der Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG keiner der Spielteilnehmer zum Zeitpunkt des Abschlusses des Spielvertrages geschäftsunfähig.

Aber selbst wenn ein Fall der Geschäftsunfähigkeit vorgelegen wäre, würden die § 295a BAO und § 303 BAO auf den Zeitpunkt des Abschlusses des „ungültigen“ Spielvertrages zurückwirken und nicht im späteren Zeitpunkt der tatsächlichen Rückabwicklungszahlung ihre Wirkung entfalten, diese ist nur das Auslösemoment. Der Spielbankabgabebescheid gemäß § 201 BAO des Finanzamtes, mit welchem eine derartige tatsächliche Zahlung in die Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe wieder einbezogen worden wäre, würde daher zu Recht bestehen, es sei denn, der Abschluss der Spielverträge, d.h. die Leistung der Spieleinsätze und die Rückabwicklung des Vertrages durch die Bf. wären im selben Monat erfolgt.

#### I.4.11. Zusammenfassung

Die Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG können nicht von der Bemessungsgrundlage Jahresbruttospieleinnahmen der Spielbankabgabe (Finanzierungsbeitrag) abgezogen werden.

Die Vorschrift des § 25 Abs. 3 GSpG wurde in der Judikatur und überwiegend auch in der Literatur als Schutznorm iSd § 1311 ABGB eingestuft, die bei Verstoß gegen die Obliegenheitsverpflichtungen durch die Spielbank deren Schadenersatzpflicht hervorruft. Der Schaden wird in Höhe der Verluste des Spielteilnehmers berechnet. (VfGH 27.9.2011, G 34/10; OGH 19.1.1999, 1 Ob 214/98x; OGH 25.3.2010, 2 Ob 252/09m; OGH 15.3.2012, 6 Ob 250/11x; *Schacherreiter* in Kletecka/Schauer, ABGB-ON<sup>1,03</sup> § 1311 ABGB (Stand 01.06.2015, rdb.at) Rz 40; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989<sup>2</sup> § 25 Rz 2; *Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang<sup>3</sup> §§ 1270-1272 Rz 123).

Gemäß § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 GSpG sind Regelungsgegenstand des Glücksspielgesetzes sowohl, was den ordnungspolitischen Teil als auch den abgabenrechtlichen Teil betrifft, bestimmte Glücksverträge gemäß §§ 1270 bis 1272 ABGB mit unternehmerischer Mitwirkung. (vgl. *Lehner*, Die Anwendung von Befehls- und Zwangsgewalt im Glücksspielrecht. Auswirkungen der Änderungen auf die Verwaltungspraxis, SWK 25/2015, 1088). Wenn § 28 und § 29 GSpG nur die Anordnung enthält, dass der Spielbankkonzessionär verpflichtet ist, eine Spielbankabgabe zu entrichten, so verweist dies auf die Besteuerung des Abschlusses von Glücksverträgen iSd § 1 Abs. 1 iVm § 2 GSpG über den Durchgriff durch § 21 GSpG (Spielbankkonzession) und § 3 GSpG („Durchführung von Glücksspielen“). Das heißt, der Bf. wurde das Recht zur Durchführung der in den § 1 GSpG iVm § 2 GSpG definierten Glücksspiele gemäß § 3 iVm § 21 GSpG übertragen. Übertragungstatbestand (*Kohl*, Das Glücksspielmonopol, 57) und Steueranknüpfung fallen nicht zusammen, die Übertragung ist für die Spielbankabgabe die *conditio sine qua non*. (vgl. VwGH 17.9.2001, 2001/17/0071). Die Bf. schließt Glücksverträge ab und zahlt (dafür) eine Spielbankabgabe.

Ein Rechtsvergleich mit der deutschen Spielbankabgabe zeigt, dass in Deutschland die Spielbankabgabe (oder besser Spielbankabgaben, da diese Ländersache ist - vgl. *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich [Hg.]*, GSpG 1989<sup>2</sup> § 22 Rz 40) ein Konglomerat von Einkommensteuer, Gewerbesteuer und Verkehrsteuer ist (*Heinz/Kopp/Mayer*, dVerkehrsteuern<sup>4</sup> [1998] 414; *Dziadkowski*, Zur Struktur der Spielbankabgabe, dUVR 2002, 330 unter Verweis auf BFH 16.12.1950, III 70/50 S; BFH 23.10.1952, V 58/51; BFH 30.4.1953, V 84/51; *Hey* in *Tipke/Lang*, dSteuerrecht<sup>21</sup> § 18 Rz 81), während in Österreich der Konzessionär die Spielbankabgabe „neben“ den direkten Steuern (Körperschaftssteuer) entrichten muss (609 BlgNR 9. GP 15 zu BGBl. 1963/288), was nicht für die österreichische Spielbankabgabe als „Sondereinkommensteuer“ spricht.

Aus der Rechtsentwicklung sowohl des ordnungspolitischen als auch des abgabenrechtlichen Teiles des Glücksspielgesetzes zu den Spielbanken zeigt sich, dass die Spielbankabgabe schon immer als Verkehrsteuer, die auch die „Rechtsgeschäftsgebühren“ inkludieren, konzipiert war. (vgl. Initiativantrag IA 643 BlgNR 18. GP zu **BGBI. 1993/965**; 497 BlgNR 20. GP zu BGBl. 1996/797; *Schwarz/Wohlfahrt*, GSpG [1998] § 28 Tz II.1 und Tz IV; *Erlacher*, Glücksspielgesetz<sup>2</sup> [1997] 45). Die *lex generalis* ist die Glücksvertragsgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG, *lex specialis* ist die Glücksspielabgabe gemäß § 57 bis § 59 GSpG, die Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG und auch die Konzessionsabgabe für die „Lotterien“ gemäß § 17 GSpG sind lediglich Sonderformen der Glücksspielabgabe. Konzessions- und Spielbankabgabe sind sozusagen die Glücksspielabgaben, die von den Konzessionären zu entrichten sind. Die Glücksverträge, die der Spielbankabgabe unterzogen werden, waren seit 1993 von den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG aF befreit und sind seit BGBl. I 2010/54 gemäß § 57 Abs. 6 GSpG von der Glücksspielabgabe befreit. Gäbe es die Spielbankabgabe nicht, fielen diese Glücksverträge unter die allgemeine Glücksspielabgabenpflicht. (BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012, BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012). Die Spielbankabgabe ist vielmehr eine Verkehrsteuer wie auch die Stiftungseingangssteuer, die ebenfalls von einer saldierte Bemessungsgrundlage ausgeht (vgl. VwGH 30.1.2013, 2012/17/0055), die Grunderwerbsteuer, die Kapitalverkehrsteuern, die Versicherungssteuer, die Feuerschutzsteuer und die Rechtsgeschäftsgebühren nach dem Gebührengesetz 1957. Da die Umsatzsteuer auch eine Verkehrsteuer ist, spricht die Befreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d UStG – entgegen der Ansicht der Bf. – für den Verkehrsteuercharakter der Spielbankabgabe.

Mag der Steuergegenstand auch nicht auf eine Ertragssteuerähnlichkeit hinweisen, stellt sich diese Frage bei der **Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe, den Jahresbruttospieleinnahmen, zu welcher sich die Bf. auf das Erkenntnis** VwGH 17.1.1968, 897/67 berief. Der Verwaltungsgerichtshof definierte den Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen unter Berücksichtigung seiner „Glücksspielgesetzeigentümlichkeit“, wonach betriebswirtschaftlich unter einer Bruttoeinnahme eine Rechengröße zu verstehen ist, aus der sich nach Abzug weiterer Aufwandsposten Gewinn oder Verlust des Unternehmens ergibt. Die an die

Bf. gezahlten Spieleinsätze werden zwar mit den ausbezahlten (Spiel-)gewinnen saldiert, dennoch stellen nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes die Jahresbruttspieleinnahmen noch nicht den Gewinn oder Verlust der Unternehmung dar.

Dazu kommt noch etwas: Der Begriff der Jahresbruttspieleinnahmen ist nicht nur in § 28 GSpG steuerliche Bemessungsgrundlage, sondern auch in § 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. Zu den Jahresbruttspieleinnahmen gemäß § 57 Abs. 5 GSpG gibt es bereits eine Rechtsprechung. (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; dazu Beschlüsse VfGH 21.11.2013, B 617/2013, B 1116/2013; VwGH 26.2.2015, 2013/17/091). Alle diese Legaldefinitionen der Jahresbruttspieleinnahmen, § 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 (Glücksspielautomaten), bezeichnen genau, was dazuzuzählen ist, mindestens die Einsätze der Teilnehmer, bei der Spielbankabgabe auch die von den Spielteilnehmern zu zahlenden Vergütungen und was abzuziehen ist, mindestens die Gewinne, die von der Unternehmung an die Spielteilnehmer ausbezahlt werden, bei der Spielbankabgabe darüber hinaus noch die Sonderjetons. Im Grunde genommen erübrigts sich damit die von der Bf. aufgeworfene systembezogene Frage, ob es sich bei den Tatbeständen, die die Jahresbruttspieleinnahmen als Bemessungsgrundlage vorsehen oder vorsahen, um eine Einkommensteuer oder Verkehrsteuer handelt, da sich der Gesetzgeber ohnehin in § 17 Abs. 3 GSpG, § 28 Abs. 2 GSpG, § 57 Abs. 5 GSpG, vor dem 1.1.2011 in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG und in § 4 Abs. 5, 3. und 4. Satz UStG 1972 (Glücksspielautomaten) sehr detailliert ausgedrückt hat und sich nicht für eine Generalklausel wie zum Begriff der Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 („alles, was betrieblich veranlasst ist“) entschieden hat. **Die Jahresbruttspieleinnahmen sind eine vom Gesetzgeber fixierte Größe. Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG werden ausdrücklich nicht genannt. Damit ist der Fall an sich schon entschieden.**

Eine systembezogene Ansicht der Spielbankabgabe kann sich allerdings auf die von der Bf. aufgeworfene **Frage der Lückenfüllung der im Glücksspielgesetz „fehlenden Korrekturmechanismen“** auswirken, da diese die Rückgängigmachung von Verträgen steuerlich berücksichtigen. Dazu muss man allerdings, entgegen den Vorbringen der Bf., davon ausgehen, dass die Jahresbruttspieleinnahmen als vorgelagertem Sachverhalt den Spieleinsatz, als Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance, haben (§ 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 II<sup>2</sup>, 45ff; Klang, ABGB IV/1<sup>2</sup>, 3ff; Schwimann, ABGB<sup>3</sup> [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 auch 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.

Erfolgen Zahlungen der Bf. auf der Grundlage des § 25 Abs. 3 GSpG, sind diese Schadenersatz und keine Rückabwicklung von Spielverträgen. (OGH 19.1.1999, 1 Ob 214/98x mit Verweis auf *Höpfel*, Probleme des Glücksspielstrafrechts, ÖJZ 1978, 458, FN 117; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989<sup>2</sup> § 25 Rz 70 Rz 72). Der Schadenersatz wird zwar „in Höhe der Verluste des Spielteilnehmers/der Bereicherung der Spielbank“ berechnet, hat aber, weil er „neben dem Spielvertrag“ anfällt, keinen Einfluss auf die Einsätze der Spielteilnehmer und auf die Gewinne, die die Spielbank auszahlt. Da Schadenersatz „neben“ dem Vertrag geleistet wird, und § 28 GSpG als vorgelagerten Sachverhalt der Jahresbruttspieleinnahmen die Einsätze und Gewinne, also Leistungen, die sich aus dem Abschluss von Spielverträgen ergeben, gibt es keine Möglichkeit den „Schadenersatz“ von den Einsätzen oder Gewinnen abzuziehen, weil der Schadenersatz keine Vertragsleistung ist, sondern „etwas anderes“, hier eine Art Wiedergutmachung für die Obliegenheitsverletzungen gegen § 25 GSpG der Bf. (vgl. VwGH 25.1.1999, 97/16/0311).

Im abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes fehlen dem § 17 GrEStG 1987, § 9 VersStG üä. vergleichbare Steuervergütungsmöglichkeiten, doch wäre der Bf. mit einer „Lückenfüllung“ analog zu § 17 GrEStG oder § 9 VersStG nicht geholfen, da diese Instrumente nur Abhilfe für den Fall der Herabsetzung der Gegenleistung bzw. der Rückabwicklung von Verträgen schaffen, nicht aber bei der Schadenersatzzahlung.

(VwGH 26.3.1992, 90/16/0217, 0218; *Borutta*, dGrEStG<sup>17</sup>, § 16 Rn 241; *Takacs*, GrEStG<sup>5</sup> § 17, 5.9 unter Verweis auf BFH 5.8.1969, II R 11; *Arnold/Pamperl* in Arnold//Arnold, GrEStG 1987 § 17 Tz 85e).

Selbstverständlich hat die Bf. die Möglichkeit, bei Vorliegen der Voraussetzungen, die „allgemeinen Korrekturmechanismen“ iSd BAO, § 293b BAO, § 295a BAO, § 303 BAO usw. in Anspruch zu nehmen.

#### I.4.12. Schlussfolgerung

Bei den Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG der Bf. handelt es sich um Schadenersatz iSd § 1311 ABGB wegen Obliegenheitsverletzungen. Der Spielteilnehmer hat aus dem Titel des § 25 Abs. 3 GSpG keinen Anspruch auf Rückabwicklung der Glücksspielverträge, weshalb der Schadenersatz eine Zahlung „neben“ dem Vertrag ist. Bei der Bf. mögen diese Schadenersatzzahlungen eine Ausgabe sein, die im Zusammenhang mit ihrem Betrieb steht, doch die Jahresbruttspieleinnahmen sind eine vom Gesetzgeber fixierte Größe. Alle Legaldefinitionen der Bemessungsgrundlage Jahresbruttspieleinnahmen, § 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 (Glücksspielautomaten), haben sich nicht für eine Generalklausel wie zum Begriff der Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG

1988 („alles, was betrieblich veranlasst ist“) entschieden, sondern sie bezeichnen genau, was dazuzuzählen ist, mindestens die Einsätze der Teilnehmer, bei der Spielbankabgabe auch die von den Spielteilnehmern zu zahlenden Vergütungen und was abzuziehen ist, mindestens die Gewinne, die von der Unternehmung an die Spielteilnehmer ausbezahlt werden, bei der Spielbankabgabe darüber hinaus noch die Sonderjetons. Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG werden in § 28 Abs. 2 GSpG ausdrücklich nicht genannt. Hätte der Gesetzgeber gewollt, dass die Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG, ungeachtet ob es sich um (echte) Schadenersatzzahlungen oder um eine Rückabwicklung von Verträgen handelt, die Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe reduzieren, hätte er diese einbeziehen müssen, was aber dem Wortlaut des § 28 Abs. 2 GSpG nicht zu entnehmen ist.

Betrachtet man die Frage der Abzugsfähigkeit der Zahlungen systembezogen, so weist die Spielbankabgabe aber keinen Ertragssteuercharakter auf, sondern sie Besteuer trotz ihrer Glücksspielgesetzlichen Eigentümlichkeiten auf betriebswirtschaftlicher Basis – unter der Bedingung der Konzessionerteilung (Übertragung) - den Abschluss bestimmter entgeltlicher Glücksverträge, weswegen es nicht möglich ist, den Schadenersatz von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Eine Lückenfüllung analog zu § 17 GrEStG oder § 9 VersStG würde der Bf. nicht zum Erfolg verhelfen, da auch dieser „*Korrekturmechanismus*“ eine Steuervergütung nur für Herabsetzungen von Leistung/Entgelt bzw. Rückabwicklung von Verträgen, nicht aber die Berücksichtigung von Schadenersatz vorsieht.

Die Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG können daher von der Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe (Finanzierungsbeitrag) nicht abgezogen werden.

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

#### **I.4.13. 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 Entscheidungen über die Bescheide eine Revision zulässig, da es um die Frage der Abzugsmöglichkeit der Schadenersatzzahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG bei der Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe und dem Finanzierungsbeitrag geht und es noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dazu gibt.

## **II. Säumniszuschläge**

**II.1. Mit Bescheid vom 11. Februar 2013 (BFG-ZAHL RV/7101122/2013)** wurden für die Differenz zwischen selbstberechneter und mit Bescheiden gemäß § 201 BAO vom 14. Dezember 2012 nachgeforderter Spielbankabgabe November/2011 und Jänner 2012 erste Säumniszuschläge von in Summe 1.593,76 Euro festgesetzt.

Fristgerecht wurde dagegen **Berufung/Beschwerde** erhoben. Eingewendet wurde, dass die Bf. auch Berufung/Beschwerde gegen die „Grundlagenbescheide“ Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag erhoben habe, verwies auf diese Begründung und ersuchte die Säumniszuschlagsbescheide aufzuheben.

Mit **Berufungs/Beschwerdevorentscheidung vom 6. März 2013** wies das Finanzamt die Berufungen/Beschwerden gegen die Säumniszuschlagsbescheide als unbegründet ab, da die selbst zu berechnenden Spielbankabgaben November/2011 am 16.1.2012 und Jänner 2012 am 15.3.2012 fällig waren. Da die Abgaben erst am 18.1.2013 entrichtet worden seien, bestehe die Vorschreibung der Säumniszuschläge zu Recht. Weiters gab das Finanzamt den Hinweis, sollte sich aufgrund der Berufungserledigung eine Herabsetzung der Abgabenschuld ergeben, so werde auf die Möglichkeit eines Antrages gemäß § 217 Abs. 8 BAO hingewiesen. Weiters stellte die Bf. den Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat.

Die Bf. beantragte die **Vorlage der Berufung/Beschwerde an die Rechtsmittelinstanz** und stellt den **Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO, die Säumniszuschläge nicht festzusetzen**. Es trafe die Bf. kein grobes Verschulden, da ihrer Selbstberechnung eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liege. Aufgrund eines Gutachtens von Herrn PROFESSOR1\* habe die Bf. rückgezahlte Spielverluste seit September 2007 von der Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe in Abzug gebracht. Der Abzug sei dabei jeweils im Kalendermonat der geleisteten Zahlung erfolgt und habe die Bf. das dem Finanzamt auch offen gelegt. Bis November 2011 habe es jedenfalls keine Beanstandungen gegeben.

**II.2. Mit Bescheiden vom 11. März 2013 (BFG-ZAHL RV/7101123/2013)** wurden für die Differenz zwischen selbstberechneter und mit Bescheiden gemäß § 201 BAO von 5. März 2013 nachgeforderter Spielbankabgabe Februar, März und Mai 2012 erste Säumniszuschläge von in Summe 308,00 Euro festgesetzt.

Fristgerecht wurde dagegen **Berufung/Beschwerde** erhoben. Eingewendet wurde, dass die Bf. auch Berufung/Beschwerde gegen die „Grundlagenbescheide“ Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag erhoben habe, verwies auf diese Begründung und ersuchte die

Säumniszuschlagsbescheide aufzuheben. Weiters stellte die Bf. den Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat.

Im **Berufungs/Beschwerdeschreiben** stellte die Bf. den Antrag auf Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO.

**II.3. Mit Bescheiden vom 9. September 2013 (BFG-ZAHL RV/7102636/2013)** wurden für die Differenz zwischen selbstberechneter und mit Bescheiden gemäß § 201 BAO von 27. Juni 2013 und 24. Juli 2013 nachgeforderter Spielbankabgabe Juni, Juli, August September und November 2012 erste Säumniszuschläge von in Summe 6.689,49 Euro festgesetzt.

Fristgerecht wurde dagegen **Berufung/Beschwerde** erhoben. Eingewendet wurde, dass die Bf. auch Berufung/Beschwerde gegen die „Grundlagenbescheide“ Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag erhoben habe, verwies auf diese Begründung und ersuchte die Säumniszuschlagsbescheide aufzuheben. Weiters stellte die Bf. den Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat.

Im **Berufungs/Beschwerdeschreiben** stellte die Bf. den Antrag auf Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO.

**II.4. Mit Bescheiden vom 20. November 2013 (BFG-ZAHL RV/7100387/2014)** wurden für die Differenz zwischen selbstberechneter und mit Bescheiden gemäß § 201 BAO von 12. November 2013 nachgeforderter Spielbankabgabe Juni/2013 erste Säumniszuschläge von in Summe 1.950,00 Euro festgesetzt.

Fristgerecht wurde dagegen **Berufung/Beschwerde** erhoben. Eingewendet wurde, dass die Bf. auch Berufung/Beschwerde gegen die „Grundlagenbescheide“ Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag erhoben habe, verwies auf diese Begründung und ersuchte die Säumniszuschlagsbescheide aufzuheben.

Im **Berufungs/Beschwerdeschreiben** stellte die Bf. den Antrag auf Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO.

Weiters stellte die Bf. den Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat.

## **II.5. Beweisaufnahmen und Sachverhalt**

Verwiesen wird auf Punkt I.2. dieses Erkenntnisses. Die Beschwerdesache „Säumniszuschläge“ wurde in den Vorhalt zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem Senat vom 9. Oktober 2015, in die Stellungnahmen der Bf. und des Finanzamtes vom 29. Oktober 2015 und in die mündliche Verhandlung vor dem Senat am 2. November einbezogen.

## **II.6. Erwägungen zur Entscheidung Säumniszuschläge**

Gemäß § 217 Abs. 1 BAO ist für Abgaben, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), die nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werden, ein Säumniszuschlag zu entrichten.

Die Spielbankabgabe ist gemäß § 201 BAO eine „angeordnete“ Selbstbemessungsabgabe, sie ist jeweils am 15. des der Spieleinnahme folgenden zweiten Kalendermonats fällig (§ 29 Abs. 1 GSpG).

Die auf die Schadenersatzzahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG entfallende Spielbankenabgabe als Selbstberechnungsabgaben für November 2011 wäre spätestens am 16. Jänner 2012 zu entrichten gewesen. Dasselbe ergibt sich für die anderen mit Beschwerde bekämpften Säumniszuschlagsbescheide. Unbestritten ist, dass bis zu diesem Tag (diesen Tagen) keine Tilgung des Abgabenrückstandes erfolgte.

Wird eine Selbstbemessungsabgabe nach ihrer Fälligkeit mit Bescheid festgesetzt, so steht zur Entrichtung einer allenfalls daraus resultierenden Nachforderung gemäß § 210 Abs. 4 BAO eine Nachfrist von einem Monat zu. Ein Säumniszuschlag ist jedoch unabhängig von der Einhaltung dieser Frist wegen der Nichtentrichtung der Abgabe bis zum Fälligkeitstag verwirkt (*Ellinger/Bibus/Ottinger*, Abgabeneinhebung durch die Finanzämter, 158ff). Bei bescheidmäßigen Nachforderungen von Selbstbemessungsabgaben, die nach deren Fälligkeit erfolgen, fällt daher grundsätzlich ein Säumniszuschlag an, da die Nachfrist des § 210 Abs. 4 BAO nur zur Hemmung der Einbringung führt (vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 217 Tz 11).

Die Festsetzung eines (ersten) Säumniszuschlages iHv. 2 % der genannten Summen Spielbankabgabe erweist sich daher grundsätzlich als rechtmäßig (vgl. § 217 Abs. 5 BAO). Aus all diesen Gründen war diesen Beschwerden kein Erfolg beschieden.

### **III. Antrag auf Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 7 BAO.**

**III.1. Mit Bescheid vom 29. April 2013 (BFG-ZAHL RV/7101425/2013)** wies das Finanzamt den Antrag der Bf. auf Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO, die mit Bescheid vom 11. Februar 2013 für die Spielbankabgabe 11/2011 und 1/2012 festgesetzt worden waren, ab, da erst im Berufungsverfahren geklärt werden könne, ob die Bf. gesetzeskonform gehandelt habe.

Fristgerecht wurde dagegen **Berufung/Beschwerde** erhoben. Eingewendet wurde neuerlich, dass die Bf. auch Berufung/Beschwerde gegen die „Grundlagenbescheide“ Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag erhoben habe, und verwies zur vertretbaren Rechtsansicht auf das Erkenntnis VwGH 17.1.1968, 897/67. Weiters stellte die Bf. den Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat.

**III.2. Mit Bescheiden vom 15. Oktober 2013 (BFG-ZAHL RV/7103110/2013)** wies das Finanzamt den Antrag der Bf. auf Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO, die mit Bescheiden vom 9. September 2013 für die Spielbankabgabe 6/2012, 7/2012, 8/2012, 9/2012 und 11/2012 festgesetzt worden waren, ab, da erst im Berufungsverfahren geklärt werden könne, ob die Bf. gesetzeskonform gehandelt habe.

Fristgerecht wurde dagegen **Berufung/Beschwerde** erhoben. Eingewendet wurde neuerlich, dass die Bf. auch Berufung/Beschwerde gegen die „Grundlagenbescheide“

Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag erhoben habe, und verwies zur vertretbaren Rechtsansicht auf das Erkenntnis VwGH 17.1.1968, 897/67.

Weiters stellte die Bf. den Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat.

### **III.3. Beweisaufnahmen und Sachverhalt**

Verwiesen wird auf Punkt I.2. dieses Erkenntnisses. Die Beschwerdesache „Anträge gemäß § 217 Abs. 7 BAO auf Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge“ wurde in den Vorhalt zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem Senat vom 9. Oktober 2015, in die Stellungnahmen der Bf. und des Finanzamtes vom 29. Oktober 2015 und in die mündliche Verhandlung vor dem Senat am 2. November einbezogen.

### **III.4. Erwägungen**

Gemäß § 217 Abs. 7 BAO sind auf Antrag des Abgabepflichtigen die Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt.

Der (erste) Säumniszuschlag ist zu entrichten, wenn die Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird. Der Säumniszuschlag ist eine „Sanktion eigener Art“ (z.B. VwGH 21.4.1983, 83/16/0016). Er ist eine objektive Säumnisfolge und ein „Druckmittel“ zur rechtzeitigen Erfüllung der Abgabenentrichtungspflicht (VwGH 16.12.2003, 2000/15/0155 ua). Sein Zweck liegt darin, die pünktliche Tilgung von Abgabenschulden sicherzustellen. (VwGH 24.4.1997, 95/15/0164; VfGH 3.3.2001, B 621/98; *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 217 Tz 2). **Es geht um die Rechtzeitigkeit der Bezahlung der Steuer.** Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages ist die nicht rechtzeitig entrichtete Steuer, unabhängig davon, ob die Stammabgabe rechtskräftig, oder mit einem Rechtsmittel angefochten ist. (VwGH 24.3.2015, 2012/15/0206). Eine Ausnahme sieht § 217 Abs. 7 BAO vor. (z.B. VwGH 15.5.1997, 96/15/0101; VwGH 27.1.1999, 98/16/0290; VwGH 6.11.2002, 99/16/0197; BFG 9.12.2014, RV/7104923/2014; *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 217 Tz 43-48; siehe auch *Fischerlehner*, Der UFS zum groben Verschulden beim Säumniszuschlag. Eine Auswahl der zum groben Verschulden ergangenen Rechtsprechung, SWK 2005, S 59 dort zitiert UFS 10.2.2004, ZRV/0114-Z4I/03).

Das Stützen auf eine vertretbare Rechtsmeinung ermöglicht eine Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO nur dann, wenn nur diese eine (1) vertretbare Rechtsansicht im Zeitpunkt der Fälligkeit vorliegt und kein Anhaltspunkt dafür besteht, diese Qualifikation auch anzuzweifeln. (vgl. VwGH 20.11.2014, Ro 2014/16/0019). Im gegenständlichen Fall ist die Betrachtung daher auf den Fälligkeitszeitpunkt der Entrichtung der Spielbankabgabe für die Monate 11/2011 und 1/2012 6/2012, 7/2012, 8/2012, 9/2012 und 11/2012 abzustellen. (vgl. VwGH 26.6.2014, 2013/16/0030)

zum Fälligkeitstag bei der Kommunalsteuer; UFS 27.9.2012, RV/0950-W/12). Die Spielbankabgabe für November 2011 war am 16.1.2012 fällig und wurde erst am 18.1.2013 entrichtet, sowie bei den Folgezeiträumen. Wie die Bf. selbst anführt, habe die Bf. durch die Übermittlung eines internen Erlasses von der Rechtsmeinung des BMfF, dass die Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG die Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe nicht mindern, erfahren, und zwar mit E-Mail vom 9. August 2010. Der Bf. war die Rechtsmeinung des BMfF im November 2011 auch nach ihren eigenen Darstellungen über ein Jahr bekannt, zum Fälligkeitszeitpunkt am 16. Jänner 2012 war ihr nicht mehr nur ausschließlich die Rechtsmeinung des Gutachtens von Herrn PROFESSOR1 bekannt. Daher durfte sich die Bf. nicht mit der vertretbaren Rechtsansicht laut Gutachten des Herrn PROFESSOR1 begnügen, sondern hätte die ihr durch die E-Mail im Jahr 2010 zur Kenntnis gelangte Rechtsansicht des Finanzamtes (bzw. BMfF) zu beachten gehabt. Daher hätte sie die ihrer gegenteiligen Rechtsansicht entsprechende Selbstberechnung und Entrichtung der Spielbankabgabe für spätere Zeiträume relational zu den Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG zu unterlassen gehabt. Zur Durchsetzung ihrer Rechtsansicht wäre das Verfahren über Antrag gemäß § 201 BAO offengestanden. (ständige Rechtsprechung VwGH 23.4.2008, 2004/13/0073; VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 21.11.2013, 2013/16/0203; VwGH 28.2.2014, 2012/16/0039; VwGH 26.6.2014, 2013/16/0030). Auch der Verfassungsgerichtshof sprach bereits in etlichen Beschlüssen und Erkenntnissen, ua. VfGH 30.11.2011, G 12-14/11; VfGH 30.6.2012, G 51/11 (Punkt 3.3.) aus, dass zwar durch Unterlassung der Steuerabfuhr bei gleichzeitiger Offenlegung gegenüber der Abgabenbehörde die Erlassung eines Bescheides erwirkt werden kann. Aber auch durch einen Antrag auf Rückerstattung nach § 239 BAO kann ein Bescheid erwirkt werden, durch den die Bf. über Beschwerdeverfahren zu den Höchstgerichten kommen kann. Oder die Bf. hätte um Stundung vor Fälligkeit der Selbstbemessungsabgaben ansuchen können.

Die Abfuhr der Spielbankabgabe zum Fälligkeitszeitpunkt steht einer Klärung der Frage im Rechtsmittelweg nicht entgegen. (Vgl. UFS 9.4.2010, RV/3782-W/09 zu § 217 Abs. 7 BAO bei „Hausverlosungen“).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden, die Bescheide bleiben aufrecht.

#### **IV. Zulässigkeit der Revision zu den Säumniszuschlagsangelegenheiten II. und III.**

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 Entscheidungen über die Bescheide eine Revision zulässig, da es um Säumniszuschläge zur Frage

der Abzugsmöglichkeit der Schadenersatzzahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG bei der Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe und dem Finanzierungsbeitrag geht bzw. es sich um Anträge gemäß § 217 Abs. 7 BAO, die Säumniszuschläge nicht festzusetzen, handelt und es noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Säumniszuschlägen bzw. Anträge gemäß § 217 Abs. 7 BAO, die Säumniszuschläge nicht festzusetzen **zur Spielbankabgabe und zum Finanzierungsbeitrag** gibt.

Wien, am 10. November 2015