

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber in den Beschwerdesachen \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, als Masse/Insolvenzverwalter der \*\*\*1\*\*\*, über die Beschwerde vom 24. Juli 2012 u.a.

gegen

1. die sechs Glücksspielabgabenbescheide vom 18. Juni 2012 gemäß [§ 201 BAO](#) für die Monate Oktober, November, Dezember 2011, sowie Jänner, Februar, März 2012 (RV/7102342/2012, RV/7102343/2012, RV/7102344/2012, RV/7102345/2012, RV/7102346/2012, RV/7102347/2012),
2. den Bescheid vom 6. Juli 2012, mit welchem der Antrag gemäß [§ 201 Abs. 3 Z 1 BAO](#) auf bescheidmäßige Berichtigung der Glücksspielabgaben für den Monat April 2012 abgewiesen wurde (RV/7102348/2012),
3. den Glücksspielabgabenbescheid vom 16. Juli 2012 gemäß § 201 BAO für den Monat Mai 2012 (RV/7102349/2012),
4. den Glücksspielabgabenbescheid vom 9. August 2012 gemäß § 201 BAO für den Monat Juni 2012 (RV/7100898/2013)
5. den Glücksspielabgabenbescheid vom 9. Oktober 2012 gemäß § 201 BAO für den Monat Juli 2012 (RV/7100899/2013) und
6. den Glücksspielabgabenbescheid vom 16. Oktober 2012 gemäß § 201 BAO für den Monat August 2012 (RV/7100900/2013),

alle (11 Bescheide) zur StNr. \*\*\*2\*\*\*, betreffend Glücksspielabgaben gemäß [§ 57 Abs. 1 GSpG](#) (allgemeine Glücksspielabgabe vom Einsatz für Wetten auf den Ausgang von aufgezeichneten Hunde- und Pferderennen) zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide bleiben aufrecht.

Es wird kein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gestellt,  
es wird kein Normprüfungsantrag an den VfGH gestellt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof wird nur zu der Frage zugelassen, ob bei Abgabe der Wette auf den Ausgang von aufgezeichneten Hunde- und Pferderennen am Wettschalter gegenüber einem Mitarbeiter des Wettunternehmens der allgemeine Glücksspielabgabentatbestand des [§ 57 Abs. 1 GSpG](#) oder ein Sondertatbestand gemäß § 57 Abs. 2 oder [§ 57 Abs. 3 GSpG](#) zum Tragen kommt, im Übrigen ist eine Revision nach [Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz](#) (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### Strittige Punkte

Liegt eine „allgemeine“ Ausspielung, die der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG vom Einsatz, oder eine Ausspielung über elektronische Lotterien gemäß [§ 12a GSpG](#), die der Glücksspielabgabe gemäß [§ 57 Abs. 2 oder 3 GSpG](#) von den Jahresbruttospieleinnahmen unterliegt, vor, wenn der Spielteilnehmer, der auf aufgezeichnete oder virtuelle Hunde- und Pferderennen wettet, die Wette am Wettannahmeschalter persönlich gegenüber einem Mitarbeiter des Wettunternehmens abgibt?

#### **Übersicht:**

1. Verfahren vor dem Finanzamt zu RV/7102342/2012 ua.
2. Verfahren vor dem Finanzamt zu RV/7100898/2013 ua.
3. Beweiserhebungen durch das Bundesfinanzgericht
  - 3.1. Einsicht in das Firmenbuch
  - 3.2. Vorbereitungsvorhalt bzw. Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung für den Fall der Zurückziehung der Anträge mündliche Verhandlung und Senat/ vom 19. August 2020 und Stellungnahme
4. Glücksspielgesetzliche Bestimmungen
5. Zur Person der Bf.
6. Sachverhalt
7. Der Einwand der Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgabe wegen Besteuerung von Wetten auf aufgezeichnete Tierrennen mit Glücksspielabgaben in

Gegenüberstellung zur jüngsten Judikatur der Höchstgerichte in Bezug auf das Glücksspielmonopol

7.1. Die Glücksspielabgaben gemäß [§§ 57 bis 59 GSpG](#)

7.2. Kein grenzüberschreitender Sachverhalt

7.3. VwGH 16.3.2016, [2015/17/0022](#), OGH 30.3.2016, [4 Ob 31/16m](#) und VfGH 15.10.2016, E 945/2016ua

7.4. Bestätigung der Unionsrechtskonformität des Glücksspielmonopols durch das Erkenntnis VwGH 11.7.2018, [Ra 2018/17/0048](#) – unter Einbeziehung von Sportwetten

7.5. VwGH 24.04.2019, [Ra 2017/17/0962](#) zur Werbung der Konzessionäre

7.6. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

8. Wetten auf aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen

8.1. Vergleich der Steuertechnik Wettgebühren und Glücksspielabgaben vor dem zivilrechtlichen Hintergrund der Wettvermittler/Buchmacherwette

8.2. Höchstgerichtliche Judikatur und Literatur zum ordnungspolitischen Bereich des GSpG

8.3. Judikatur zum abgabenrechtlichen Bereich (Gebührengesetz und Glücksspielgesetz)

9. § 57 Abs. 1 GSpG oder § 57 Abs. 3 GSpG bei Annahme der Wette auf den Ausgang aufgezeichneter Hunderennen an einem Wettannahmeschalter durch einen Mitarbeiter anhand eines PCs mit Touchscreen?

9.1. Judikatur

9.2. Begriff des Wettterminals

9.3. Begriff des Wettannahmeschalters

9.4. Die Unmittelbarkeit der Spielteilnahme als Tatbestandsmerkmal der elektronischen Lotterie (und des Wettterminals) im Gegensatz zum Vertragsabschluss am Wettannahmeschalter

10. Zusammenfassung

## 11. Schlussfolgerung

## 12. Teilweise Zulässigkeit der Revision

### **1. Verfahren vor dem Finanzamt zu RV/7102342/2012 ua.**

Die Bf. hat weder nach [§ 14 GSpG](#) noch nach [§ 21 GSpG](#) eine glücksspielgesetzliche Konzession. Die Bf. ist eine in Österreich ansässige Unternehmung. Im Jahr 2011 meldete sie das Gewerbe „Vermittlung von Wettkunden zu einem befugten Buchmacher/Wettbüro unter Ausschluss der den Buchmachern und Totalisateuren vorbehaltenen Tätigkeiten“ an. Mit Schreiben vom 6. September 2011 beantragte die Bf. beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die Erteilung einer Steuernummer zur Meldung der Wettgebührenabrechnung.

Mit Ergänzungersuchen vom 6. Dezember 2011 ersuchte das Finanzamt um Einsendung der ausständigen Wettgebührenabrechnungen gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG](#) für die Monate April 2011 bis Oktober 2011 und leitete die Bf. zur Selbstberechnung an.

Im Dezember 2011 führte das Finanzamt bei der Bf. eine Nachschau durch. In der **Niederschrift vom 28. März 2012** über die Nachschau gemäß [§ 146 BAO](#) wurde vom Finanzamt festgehalten, dass der Vermittlungsauftrag mit der \*\*\*3\*\*\* vom 16. Mai 2011 in deutscher Version, die elektronischen Grundaufzeichnungen bezüglich der Wetteinsätze iSd [§ 131a BAO](#) für die Monate Juni, September und November 2011 vom og. Lizenzgeber von der Bf. angefordert und an die Prüfungsorgane des Finanzamtes von der Bf. übermittelt werden. Hinsichtlich der aufgezeichneten Hunde- bzw. Pferderennen, die der Glücksspielabgabe unterliegen, werden die Unterlagen über die in den Nachschauzeitraum April bis November 2011 entfallenden Einsätze, Auszahlungen und Bruttospieleinnahmen (Hold) den Prüfungsorganen des Finanzamtes zur Verfügung gestellt, um die darauf entfallende Glücksspielabgabe festzusetzen, sowie für diese Rennen der Veranstalter (Abgabenschuldner) eruiert.

In der **Niederschrift vom 22. Mai 2012** über eine weitere Nachschau gemäß § 146 BAO traf das Prüfungsorgan des Finanzamtes folgende Feststellungen:

- Zwischen der Bf. und der \*\*\*3\*\*\* wurde am 10. Mai 2011 eine Sublizenzvereinbarung für die Vermittlung von Wetten abgeschlossen. Veranstalter der Wetten ist die \*\*\*3\*\*\*. Von der Bf. als Subanbieter werden die abgeschlossenen Wetten mittels Wettterminals an sieben Standorten in Österreich an die \*\*\*3\*\*\* vermittelt. Die Verwaltung der Wetten erfolgt durch den Veranstalter auf einem Server im EU-Ausland (Zypern).
- **Der Wettvertrag kommt ausschließlich zwischen der Bf. als Wettvermittler und dem jeweiligen Wettkunden durch Abschluss der Wette an den Wettterminals und am Wettschalter der jeweiligen Standorte zustande.** Für die abgeschlossenen Wetten erhält die Bf. als Sublizenznnehmerin einen Anteil von 50% des Holds.

- Im Zuge der Nachschau am Standort der Bf., anhand einer Überprüfung des Wettangebots wurde von den Prüfungsorganen festgestellt, dass im Zeitraum Oktober 2011 bis März 2012 **auch Wetten auf aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen angeboten und gespielt wurden**. Die Bf. habe dazu mitgeteilt, dass es sich bei den abgeschlossenen Hunde- und Pferdewetten um ein elektronisches Programm handle, das am Wettschalter der jeweiligen Standorte neben dem Live- und Sportprogramm gelaufen sei. Eine Einflussnahme war für die Bf. technisch bzw. programmtechnisch nicht möglich. **Der „Wettkunde“ erhält bei diesen Wetten die Möglichkeit, auf einen bestimmten Hund/Pferd zu setzen, von dem ihm nur die Quote bekannt gegeben wird** und wobei der Ausgang des Rennens durch die Auswahl des aufgezeichneten bzw. animierten Rennens auch bereits vorherbestimmt ist. **Die Abgabe der Wetten auf den Ausgang derartiger, aufgezeichneter Hunderennen war ausschließlich am Wettschalter der jeweiligen Standorte der Bf. möglich. Am Wettschalter erfolgte die Eingabe der Wette durch einen Mitarbeiter anhand eines PCs mit Touchscreen, auf dem auch die entsprechenden Videos gespeichert waren.** Der Wettkunde erhält darauf eine Wettticket wie bei einer Wette auf eine sportliche Veranstaltung. Bei dem Eingabegerät handelt es sich weder um eine elektronische Lotterie noch um einen Video-Lotterie-Terminal. Bei einem Gewinn erfolgt die Auszahlung am Wettschalter.
- Die Bf. nahm eine Auswertung der Einsätze dieser aufgezeichneten Hunderennen für den Zeitraum Oktober 2011 bis März 2011 vor und übermittelte diese an die Prüfungsorgane des Finanzamtes. Da die Einsätze auf diese aufgezeichneten Hunderennen der Glücksspielabgabe unterliegen, jedoch von der Bf. in den Wettgebührenabrechnungen erfasst wurden, zog das Prüfungsorgan diese Einsätze von der Summe der Einsätze der Wettgebührenabrechnungen pro Monat für den genannten Zeitraum ab und berechnete die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG in Höhe von 16% der Einsätze. Die angeforderten Grundaufzeichnungen wurden weder in Papierform noch elektronisch vorgelegt und konnten die Einsätze daher nicht überprüft werden. Weiters wurde ausgeführt, dass die Bf. als Wettvermittlerin Abgabenschuldnerin ist, da die Wettteilnahme vom Inland aus erfolgt.
- Die Wetten auf aufgezeichnete oder virtuelle Hunderennen würden mangels landesrechtlicher Bewilligung der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen. Da die Teilnahme am Glücksspiel durch Bezahlung am Wettschalter erfolgte, mangelt es an der Durchführung der Ausspielung über einen Glücksspielautomaten oder einem Video-Lotterie-Terminal, sowie an einer elektronischen Lotterie gemäß § 12a GSpG, weil die Spielteilnahme nicht unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolgt. Die Wettgebührenabrechnungen für die Monate Oktober 2011 bis März 2012 seien daher mittels Bescheiden gemäß § 201 BAO richtig zu stellen und die

Glücksspielabgaben seien mittels Bescheiden gemäß § 201 BAO für diesen Zeitraum festzusetzen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüfungsorgane und setzte mit **sechs Glücksspielabgabenbescheiden vom 18. Juni 2012** gemäß § 201 BAO **für die Monate Oktober, November, Dezember 2011, sowie Jänner, Februar, März 2012** die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG fest (RV/7102342/2012, RV/7102343/2012, RV/7102344/2012, RV/7102345/2012, RV/7102346/2012, RV/7102347/2012).

Details zu diesen sechs Bescheiden:

Das Finanzamt setzte mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 18. Juni 2012 für **Oktober 2011** die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG vom Einsatz in Höhe von 55.436,40 Euro x16% = **8.869,82 Euro** fest.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 18. Juni 2012 für **November 2011** die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG vom Einsatz in Höhe von 35.382,14 Euro x16% = **5.661,14 Euro** fest.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 18. Juni 2012 für **Dezember 2011** die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG vom Einsatz in Höhe von 53.580,40 Euro x16% = **8.572,86 Euro** fest.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 18. Juni 2012 für **Jänner 2012** die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG vom Einsatz in Höhe von 51.403,20 Euro x16% = **8.224,51 Euro** fest.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 18. Juni 2012 für **Februar 2012** die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG vom Einsatz in Höhe von 54.306,10 Euro x16% = **8.688,98 Euro** fest.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 18. Juni 2012 für **März 2012** die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG vom Einsatz in Höhe von 52.656,60 Euro x16% = **8.425,06 Euro** fest.

Mit **Bescheid vom 6. Juli 2012** wies das Finanzamt den Antrag gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO auf bescheidmäßige Berichtigung der Glücksspielabgaben für den **Monat April 2012** ab (RV/7102348/2012), und mit dem **Glücksspielabgabenbescheid vom 16. Juli 2012** gemäß § 201 BAO setzte das Finanzamt für den **Monat Mai 2012** die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG fest (RV/7102349/2012).

Details zu diesen zwei Bescheiden:

Mit **Bescheid vom 6. Juli 2012** wies das Finanzamt den Antrag gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO auf bescheidmäßige Berichtigung der Glücksspielabgaben für den **Monat April 2012** ab, da sich die Selbstberechnung der Bf. als richtig erwies. Die bf. hatte mit Glücksspielabrechnung vom 11.Juni 2012 für den Monat April 2012 eine Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG mit 16% vom Einsatz in Höhe von **8.741,07 Euro** selbstberechnet.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 16. Juli 2012 für **Mai 2012** die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG vom Einsatz in Höhe von 50.862,60 Euro x16% = **8.138,02 Euro** fest (selbstberechneter Betrag 3.057,06 Euro).

Bemerkt wird, dass die Wettgebührenabrechnungen mit Bescheiden gemäß § 201 BAO berichtet wurden; diese sind nicht Gegenstand der vorliegenden Beschwerdeverfahren.

**Fristgerecht wurde dagegen Berufung/Beschwerde erhoben.** Eingewendet wurde, dass die Festsetzung der Glücksspielabgaben für aufgezeichnete/virtuelle Hunderennen nicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG mit 16 % vom Einsatz zu erfolgen gehabt hätte, sondern gemäß § 57 Abs. 3 GSpG mit 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen (Einnahmen abzüglich der ausbezahlten Gewinne) zu berechnen gewesen wäre. Die Bedingung, dass die Eingabe durch den Spieler selbst zu erfolgen hätte, damit es sich um eine Ausspielung mit einem Glücksspielautomaten handle, finde weder im Glücksspielgesetz noch in der Glücksspielautomatenverordnung seine Deckung. Der Verweis des Finanzamtes auf VwGH 27.4.2012, [2008/17/0175](#) gehe ins Leere, da diese Entscheidung die Glücksspielabgabe nicht zum Gegenstand gehabt habe. Es könne daher im Anwendungsbereich des Glücksspielgesetzes die Frage, wer den Wettautomaten bediene, keinen Unterschied im Hinblick auf den anzuwendenden Steuersatz bzw. die Bemessungsgrundlage machen. Weiters verwies die Bf. zur Stützung ihres Vorbringens auf die Entscheidung des UFS 12.3.2010, [RV/0600-G/08](#).

Die Bf. beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat.

Das Finanzamt legte, was nach der damaligen Rechtslage möglich war, diese Rechtsmittel ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung der Rechtsmittelinstanz vor.

Im **Vorlagebericht** beantragte das Finanzamt, die Berufung/Beschwerde als unbegründet abzuweisen und legte eine ausführliche Begründung bei, was der Bf. auch zugestellt wurde.

## **2. Verfahren vor dem Finanzamt zu RV/7100898/2013ua.**

Die Bf. gab am 23. Juli 2012 Unterlagen über die **Selbstberechnung der Wettgebühren und Glücksspielabgaben für Juni 2012** ab. Daraus ergab sich, dass die Bf. die Glücksspielabgabe für Wetten auf aufgezeichnete/virtuelle Hunderennen von den Bruttospieleinnahmen, auf die sie den Steuersatz von 30% anwendete, berechnet hatte (Einsätze 48.090,00, Kassenstand: 11.954,60 Euro x30% = 3.586,38 Euro).

**Mit Bescheid vom 9. August 2012 setzte das Finanzamt die Glücksspielabgabe für Juni 2012** gemäß § 57 Abs. 1 GSpG von den Einsätzen 48.090,00 x16% mit **7.694,40 Euro** fest (selbstberechneter Betrag 3.586,38 Euro) und legte in der gesonderten Begründung dar, dass dann, wenn die Eingabe des Spieldatums nicht am Gerät selbst, sondern in ein vom Systemanbieter „\*\*\*4\*\*\*“ zentralseitig vernetztes Eingabegerät am Wettschalter erfolgt, der Tatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG und nicht der Abs. 2 oder 3 des § 57 verwirklicht wird.

Am 22. August 2012 ersuchte das Finanzamt um Ergänzung der Wettgebühren- und Glücksspielabgabenabrechnung für Juli 2012 und um Übermittlung der Wettabrechnungen, sowie einer Aufstellung der Einsätze, Auszahlungen und (Brutto) Spieleinnahmen.

Mit Schreiben vom 6. September 2012 übersendete die Bf. die Aufstellungen Glücksspielabrechnung Juli 2012 mit 30% der Bruttospieleinnahmen und legte ihren Rechtsstandpunkt dar, warum nach ihrer Ansicht § 57 Abs. 3 GSpG zum Tragen käme. Weiters beantragte die Bf. die bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgaben gemäß § 201 BAO.

Mit Schreiben vom 20. September 2012 übersendete die Bf. die Aufstellungen Glücksspielabrechnung August 2012 mit 30% der Bruttospieleinnahmen und legte ihren Rechtsstandpunkt dar, warum nach ihrer Ansicht § 57 Abs. 3 GSpG zum Tragen käme. Weiters beantragte die Bf. die bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgaben gemäß § 201 BAO.

**Mit Bescheid vom 9. Oktober 2012 setzte das Finanzamt die Glücksspielabgabe für Juli 2012** gemäß § 57 Abs. 1 GSpG von den Einsätzen von 36.089,00 Euro x 16% mit **5.774,24 Euro** fest (selbstberechneter Betrag 3.000,00 Euro) und legte in der gesonderten Begründung dar, dass dann, wenn die Eingabe des Spieldatums nicht am Gerät selbst, sondern in ein vom Systemanbieter „\*\*\*4\*\*\*“ zentralseitig vernetztes Eingabegerät am Wettschalter erfolgt, der Tatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG und nicht der Abs. 2 oder 3 des § 57 verwirklicht wird.

**Mit Bescheid vom 16. Oktober 2012 setzte das Finanzamt die Glücksspielabgabe für August 2012** gemäß § 57 Abs. 1 GSpG von den Einsätzen von 44.880,00 Euro x 16% mit **7.180,80 Euro** fest (selbstberechneter Betrag 2.430,41 Euro) und legte in der gesonderten Begründung dar, dass dann, wenn die Eingabe des Spieldatums nicht am Gerät selbst, sondern in ein vom Systemanbieter „\*\*\*4\*\*\*“ zentralseitig vernetztes Eingabegerät am Wettschalter erfolgt, der Tatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG und nicht der Abs. 2 oder 3 des § 57 verwirklicht wird.

Fristgerecht wurde gegen die Glücksspielabgabenbescheide für die Monate Juni, Juli August 2012 **Berufung/Beschwerde wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung der Selbstbemessungsabgaben** eingebracht.

Eingewendet wurde, dass es bei der **Begriffsbestimmung der „Unmittelbarkeit der Spielteilnahme durch den Spieler“** bei einer elektronischen Lotterie iSd § 12a GSpG nicht darauf ankommen könne, ob der Spieler den Touchscreen selbst betätigt oder ob dies ein Mitarbeiter des Wettbüros oder eine andere Person z.B. ein Bekannter oder anderer Spieler, für ihn

durchführt. Noch dazu, wo der Touchscreen nicht zwingend vom Mitarbeiter bedient werden müsse, sondern es dem Wettenden grundsätzlich frei stehe, diesen auch selbst zu bedienen. Dies sei an zwei Beispielen demonstriert: Man stelle sich vor, dass eine Gruppe von Personen vor einem Home-PC sitzt und eine Internetseite eines Anbieters von elektronischen Lotterien über das Internet abruft. Eine Person loggt sich über ihren Account auf der Webseite ein, dann wird der Mausklick, der das Spiel in Gang setzt, nicht von der angemeldeten Person selbst, sondern in deren Auftrag von einer anderen, neben ihr vor dem PC sitzenden Person vorgenommen. Der andere Fall sei, wenn eine sehbehinderte Person eine solche Dienstleistung, gleichgültig ob über Counter oder einen Terminal in Anspruch nehmen wollte, die zwangsläufig einen Dritten für die Durchführung in Anspruch nehmen müsste, die den Touchscreen oder die Starttaste zu betätigen hätte. Würde man der Argumentation des Finanzamtes folgen, würde dies das Vorliegen einer elektronischen Lotterie iSd §12a GSpG in diesen Fällen ausschließen. Die Anbieter oder Vermittler von Glücksspiel oder Sportwetten würde dies vor unlösbare Probleme stellen, da sie nicht überprüfen könnten, welcher steuerliche Tatbestand vorliege.

Die Finanzverwaltung lege die Begrifflichkeit der elektronischen Lotterie denkunlogisch aus, wodurch sich ein Verstoß gegen das Gleichheitsgebot ergäbe. Die Auslegung der Wortfolge „*Unmittelbarkeit der Spielteilnahme durch den Spieler*“ sei gemäß der Intention des Gesetzgebers so weit auszulegen, dass die Eingabe des Spieltipps durch eine dritte Person im Namen des Spielers nicht dazu führen könne, dass keine elektronische Lotterie mehr vorliegt. Es sei für § 12a GSpG vielmehr entscheidend, dass der unmittelbare Wille des Spielers, einen bestimmten Spieltipp über ein elektronisches Medium abzugeben für das Vorliegen einer elektronischen Lotterie ausschlaggebend sei.

Nach **VwGH 15.9.2011, [2011/17/0222](#)** ändere sich nichts, dass die gegenständliche Beschaffenheit der Anlage dem „klassischen“ Spielapparat, bei dem Spieler ein einzelnes Gerät, bestehend aus einem Gerätekörper mit Geldeinwurf- und Geldauszahlungsmechanismus samt verbauter Elektronik und Software, gegenüberstehe. Der Umstand, dass Komponenten des Spielapparates nicht mehr in einem einzigen Gerätekörper verbaut würden, sondern sich im Spiellokal an verschiedenen Orten befänden und nur noch durch Kabel, oder auf andere Weise verbunden seien, könne ebenso wenig wie die „Zwischenschaltung“ eines Mitarbeiters zu einer anderen Beurteilung führen. Die Anlage sei daher einem Internetterminal gleichzuhalten.

Ebenso habe der **UFS 12.3.2010, [RV/0600-G/08](#)** entschieden, dass es keinen Unterschied mache, ob das auszuwählende Spiel durch einen Zufallsgenerator im Terminal selbst oder über einen externen gesteuert werde. Daraus sei zu ersehen, dass der Unabhängige Finanzsenat im Fall des Vorliegens einer Lokalwette ebenfalls vom Vorliegen eines Video-Lotterie-Terminals ausgehe.

#### **Weiters wendete die Bf. Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit ein:**

Das Glücksspielmonopol sei verfassungswidrig und darüber hinaus auf seine Unionsrechtskonformität zu untersuchen: Es liege eine steuerliche Ungleichbehandlung und

unionsrechtswidrige Besteuerung von Nichtkonzessionären vor, da Glücksspielanbieter mit einer österreichischen Konzession gemäß § 14 GSpG einer Abgabenbelastung von höchstens 25% unterliegen, während Anbieter ohne österreichische Konzession gemäß § 57 Abs. 3 GSpG einer Abgabenbelastung von jedenfalls 30% zuzüglich möglicher Landeslustbarkeitsabgaben unterliegen.

Das Glücksspielgesetz differenziere in § 57 Abs. 3 und Abs. 4 GSpG bei der Besteuerung zwischen konzessionierten und nichtkonzessionierten Glücksspielanbietern und deren Vermittlern beim Anbieten von Videolotterie mittels Video-Lotterie –Terminals. Diese Differenzierung stelle eine Diskriminierung dar und verstöße gegen die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit. Dem würden weder Rechtfertigungsgründe des Allgemeininteresses zu Grunde liegen, noch sei die Differenzierung als verhältnismäßig einzustufen. In Folge der unmittelbaren Anwendung des Unionsrechtes könne einem Nicht-Konzessionär keine höhere Steuerbelastung erwachsen, als dem Konzessionär. Das widerspräche auch dem Gleichheitssatz und der Erwerbsfreiheit.

Dazu regte die Bf. ein Vorabentscheidungsverfahren an den EuGH an.

§ 57 Abs. 1 GSpG entfalte hinsichtlich der 16% vom Einsatz eine erdrosselnde Wirkung, da bei einem Hold von 15% die festgelegte Steuer höher sei als der erwirtschaftete Rohertrag. Diese Besteuerung sei nicht mehr als verhältnismäßig anzusehen, da ihr einziger Zweck in der Unterbindung jeglichen Angebotes bestehe, das einem Berufsverbot gleichkomme Außerdem liege eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes vor, da gleiche Sachverhalte, nämlich Counterwette und Terminalwette ungleich behandelt würden, da die Counterwette exorbitant höher besteuert würde.

Schließlich beantragte die Bf. die Festsetzung der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG mit 25% von den Jahresbruttospieleinnahmen, sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat.

Das Finanzamt legte die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung, was nach der damaligen Rechtslage noch möglich war, der Rechtsmittelinstanz mit umfangreicher Begründung im **Vorlagebericht**, der der Bf. auch zugestellt wurde, vor.

Die Verfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) gingen vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht über. 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.“

### **3. Beweiserhebungen durch das Bundesfinanzgericht**

Beweis durch das Bundesfinanzgericht wurde erhoben,

- durch Einsicht in die im Papiermedium vorgelegten Teile der Finanzamtsakten und der Außenprüfungsunterlagen
- durch Einsicht in das Firmenbuch der Bf. \*\*\*5\*\*\*,
- durch Vorbereitungsvorhalt/Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung für den Fall der Zurückziehung der Anträge mündliche Verhandlung und Senat vom 19. August 2020.

Über E-Mailanfrage teilte die steuerliche Vertretung PwC PricewaterhouseCoopers, Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Erdbergstrasse 200, 1030 Wien, am 24. März 2020 mit, dass seit einigen Jahren keine Vertragsbeziehung zur Bf. besteht und ersuchte allfällige Vermerke hinsichtlich einer Zustellungsvollmacht an sie zu löschen.

#### **3.1. Einsicht in das Firmenbuch**

Die Einsicht in das Firmenbuch der Bf. \*\*\*5\*\*\* ergab folgendes: Die Bf., eine GmbH, wurde mit Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft am 18. April 2011 gegründet. Die Gesellschaft hat ihren Sitz in Wien, mit der Geschäftsanschrift \*\*\*6\*\*\*. Gegenstand des Unternehmens ist die gewerbsmäßige „Vermittlung von Wettkunden zu einem befugten Buchmacher/Wettbüro unter Ausschluss der den Buchmachern und Totalisateuren vorbehaltener Tätigkeiten“, sowie Handel mit Waren aller Art. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom \*\*\*7\*\*\* wurde der Konkurs über die Bf. eröffnet. Masseverwalter ist \*\*\*Bf1\*\*\*.

#### **3.2. Vorbereitungsvorhalt bzw. Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung für den Fall der Zurückziehung der Anträge mündliche Verhandlung und Senat/ vom 19. August 2020 und Stellungnahme**

Der Bf. (Insolvenzverwalter) und dem Finanzamt wurde der Vorbereitungsvorhalt zur mündlichen Verhandlung bzw. der Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung für den Fall der Zurückziehung der Anträge mündliche Verhandlung und Senat vom 19. August 2020 mitgereicht, und beiden Parteien die Möglichkeit gegeben, dazu innerhalb eines Monats ab Zustellung einer schriftlichen Stellungnahme abzugeben oder weitere Beweismittel zu nennen.

Der Insolvenzverwalter zog mit Schreiben vom 23. September 2020 die Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurück. Selbstverständlich sollten alle anderen Anträge aufrecht bleiben. Weiters ersuchte der Insolvenzverwalter, in der Entscheidung die monatlich bekämpften Beträge ziffernmäßig anzuführen.

Das Finanzamt gab bis dato keine Stellungnahme ab.

#### **4. Glücksspielgesetzliche Bestimmungen**

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

**§ 2.** (1) Ausspielungen sind Glücksspiele,

1. die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und
2. bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz) und
3. bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn). ....
- 3) Eine Ausspielung mit Glücksspielautomaten liegt vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, durch Verordnung bau- und spieltechnische Merkmale von Glücksspielautomaten näher zu regeln sowie Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten festzulegen. Glücksspielautomaten gemäß § 5 sind verpflichtend an die Bundesrechenzentrum GmbH elektronisch anzubinden. ....

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

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

(2) Wird der Zugang zu elektronischen Lotterien über zentralseitig vernetzte Terminals (Video Lotterie Terminals – VLT) an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten angeboten, sind in diesen VLT-Outlets mindestens 10 und höchstens 50 Video Lotterie Terminals zu betreiben. Für die Eröffnung von VLT-Outlets an neuen Standorten ist eine Standortbewilligung des

Bundesministers für Finanzen erforderlich. Im Bewilligungsantrag hat der Konzessionär die folgenden Angebotsbeschränkungen nachzuweisen:....

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

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

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

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

**§ 57.** (1) **Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt**, unterliegen – vorbehaltlich der folgenden Absätze – einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz. Bei turnierförmiger Ausspielung treten außerhalb des Anwendungsbereiches von § 17 Abs. 2 an Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers.

(2) Für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt und die nicht über Video-Lotterie-Terminals im Sinne des § 12a Abs. 2 durchgeführt werden, beträgt die Glücksspielabgabe 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen. Besteht eine Abgabepflicht nach § 17 Abs. 3, sind Ausspielungen gemäß § 12a von der Glücksspielabgabe befreit.

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

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

- im Falle von Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung nach § 5 oder
- im Falle von Video-Lotterie-Terminals auf Basis einer Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 durchgeführt werden

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

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

***(6) Von der Glücksspielabgabe befreit sind***

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

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

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

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

## **5. Zur Person der Bf.**

Die Bf. wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 18. April 2011 unter \*\*\*5\*\*\* im Firmenbuch eingetragen.

Gegenstand des Unternehmens ist die gewerbsmäßige „Vermittlung von Wettkunden zu einem befugten Buchmacher/Wettbüro unter Ausschluss der den Buchmachern und Totalisateuren vorbehaltener Tätigkeiten“, sowie Handel mit Waren aller Art. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom \*\*\*7\*\*\* wurde der Konkurs über die Bf. eröffnet und die Bf. infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst. Masseverwalter ist seit 2. März 2017 \*\*\*Bf1\*\*\*.

Durch die Eröffnung des Konkurs- bzw. Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Steuerpflichtigen wird das gesamte der Exekution unterworfene Vermögen, das dem (Gemein)Schuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses bzw. der Insolvenz erlangt (Konkursmasse bzw. Insolvenzmasse), dessen freier Verfügung entzogen (vgl. § 1 und [2 Abs. 2 IO](#)). Nach Insolvenzeröffnung tritt der Insolvenz- bzw. Masseverwalter an die Stelle des Schuldners, der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung gesetzlicher Vertreter des Schuldners iSd [§ 80 Abs. 1 BAO](#). Auch in einem Abgabenverfahren tritt nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Die Abgaben sind daher während des

Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen. **Während des Konkursverfahrens dürfen Abgabenbescheide noch Haftungsbescheide an den Gemeinschuldner gerichtet werden.** (VwGH 08.02.2007, [2006/15/0373](#); VwGH 24.06.2009, [2009/15/0044](#); VwGH 22.10.2013, [2012/10/0002](#); UFS 15.12.2011, [RV/0264-I/11](#); BFG 13.5.2015, [RV/6100353/2013](#)). Gemäß [§ 1024 ABGB](#) (ursprüngliche Fassung) iVm [§ 26 BAO](#) erloschen Vollmachten, die der Insolvenzschuldner erteilt hat ([§ 83 Abs. 2 BAO](#); VwGH 20.11.2014, [2013/16/0171](#); VwGH 29.4.2015, [Ro 2014/10/0080](#); UFS 04.12.2003, [RV/0176-G/02](#); BFG 14.10.2014, [RV/7300056/2012](#); BFG 17.02.2015, [RV/7100138/2011](#); BFG 10.6.2016, [RV/7101758/2012](#); BFG 21.8.2017, [RV/7101181/2013](#); BFG 19.10.2017, [RV/7103493/2014](#); BFG 26.04.2019, [RV/7102176/2012](#); BFG 17.4.2020, [RV/7101771/2013](#)).

Da Vollmachten, die der Insolvenzschuldner erteilt hatte, erloschen sind, erfolgt keine Zustellung an den früheren Vertreter. Abgesehen davon hat dieser mitgeteilt, dass zur Bf. keine Vertragsbeziehung mehr besteht, siehe Punkt 3.

Das Finanzamt hat die gegenständlichen 11 Bescheide richtigerweise an die Bf. selbst zugestellt, da diese damals noch nicht im Konkurs war.

## 6. Sachverhalt

Es liegt kein grenzüberschreitender Sachverhalt vor: Die Bf. schließt die Wettverträge mit dem jeweiligen Wettkunden am jeweiligen Standort ab und vermittelt diese abgeschlossenen Wettverträge als Subanbieterin weiter an die \*\*\*3\*\*\*, die auch die Veranstalterin der Wetten ist, und die die Wetten auf einem Server im EU-Ausland (Zypern) verwaltet. Für die abgeschlossenen Wetten erhält die Bf. als Sublizenznahmern einen Anteil von 50% des Holds. Im Zeitraum Oktober 2011 bis März 2012 wurden nicht nur Sportwetten, sondern auch Wetten auf aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen angeboten und gespielt. Der „Wettkunde“ erhält bei diesen Wetten die Möglichkeit, auf einen bestimmten Hund/Pferd zu setzen, von dem ihm nur die Quote bekannt gegeben wird und der Ausgang des Rennens durch die Auswahl des aufgezeichneten bzw. animierten Rennens auch bereits vorherbestimmt ist. (Niederschrift über die Nachschau vom 22. Mai 2012).

Im diesbezüglichen Finanzamtsakt liegen **Beschreibungen zum „\*\*\*4\*\*\* System“** (Web-Präsenz des Anbieters), das laut Finanzamt auch von der Bf. benutzt wurde, ein. Das System besteht aus einer Sendealage, um die es hier nicht geht, und einer Empfangsanlage. Mit den entsprechenden Tasten am Touchscreen wird der Wetteinsatz vom Spieler festgelegt. Durch Betätigen der Starttaste wird der Einsatz abgebucht und gleichzeitig die Wette über ein Satellitensignal gestartet. In der Sendealage wird eine Zufallszahl über einen Zufallsgenerator berechnet und über Satellitenreceiver an den PC der Empfangsanlage übermittelt, die das Signal entschlüsselt. Der PC der Empfangsanlage ist mit den einzelnen Terminals verbunden und dient auch zur Verarbeitung, Anzeige und Abrechnung der getätigten Wetten. Über diesen PC besteht

auch eine Internetverbindung, um die aktuellen Buchhaltungsdaten, Wetttickets abzurufen bzw. Fernwartungen durchführen zu können.

Die Abgabe der Wetten auf den Ausgang derartiger, aufgezeichneter Hunderennen war **ausschließlich am Wettschalter der Bf.** möglich. (Niederschrift über die Nachschau vom 22. Mai 2012). Der Teilnehmer teilte einem Mitarbeiter der Bf. hinter dem Wettschalter seinen Tipp mit. Der Mitarbeiter gab die Wette am Wettschalter anhand eines PCs mit Touchscreen ein. Der Teilnehmer bekam danach eine Bestätigung in Form eines Bon-Ausdruckes („Wettticket wie bei einer Wette auf eine sportliche Veranstaltung“). Danach konnte der Teilnehmer das Rennen im Lokal auf einem Flachbildschirm verfolgen. (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 14. August 2012, Seite 4). Bei einem Gewinn erfolgt die Auszahlung am Wettschalter. (Niederschrift über die Nachschau vom 22. Mai 2012).

**Die aufgezeichneten Hunde- und Pferderennen waren zwar lokal im Gerät gespeichert, aber ohne bestehende Internetverbindung wurden keine Rennen abgespielt.** Nach Ausstecken des LAN-Kabels wurde zwar das laufende Rennen fertig angezeigt, es wurden aber keine weiteren Rennen mehr aufgerufen, es war auch nicht mehr möglich, gespielte Bons auf Gewinne zu überprüfen und Tipps für neue Spiele abzugeben. Erst nach Anstecken des LAN-Kabels funktionierte das System wieder einwandfrei. (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 14. August 2012, Seite 4 unter Bezugnahme auf eine FinPol Kontrolle bei der Bf. am 13. Dezember 2011).

## **7. Der Einwand der Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgabe wegen Besteuerung von Wetten auf aufgezeichnete Tierrennen mit Glücksspielabgaben in Gegenüberstellung zur jüngsten Judikatur der Höchstgerichte in Bezug auf das Glücksspielmonopol**

Vorweg sei bemerkt, dass das Glücksspielgesetz einen ordnungspolitischen Teil (z.B. das Monopol) und einen abgabenrechtlichen Teil, z.B. die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG umfasst. (vgl. *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich*, GSpG 1989<sup>2</sup> 24). In vorliegender Entscheidung geht es darum, ob der von der Bf. verwirklichte steuerlich bedeutsame Sachverhalt entweder in die Rechtsgeschäftsgebühr des Gebührengesetzes 1957 oder unter den (ebenfalls als Rechtsverkehrsteuer konzipierten) abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes fällt. Im Speziellen ist fraglich, ob Wetten auf aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen steuerrechtlich gemäß § 57 Abs. 1 GSpG als Glücksspiele mit 16% jeweils vom Einsatz oder gemäß § 57 Abs. 3 GSpG mit 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen der Abgabenpflicht unterliegen.

### **7.1. Die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG**

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG - als Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG – besteuern „Ausspielungen“ und verweisen damit auf § 1 GSpG iVm § 2 GSpG. **Der Glücksspielbegriff des § 1 Abs. 1 GSpG beruht auf dem Spielvertrag**

**des § 1272 ABGB**, er ist nicht nur für den ordnungspolitischen, sondern auch für den abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes maßgeblich. (UFS 7.10.2011, [RV/0743-W/11](#); UFS 5.4.2013, [RV/1194-W/12](#) ua. BFG 10.6.2016, [RV/7101758/2012](#); BFG 20.6.2016, [RV/7101283/2013](#); BFG 25.9.2017, [RV/7100907/2012](#), [RV/7100908/2012](#); BFG 19.10.2017, [RV/7103493/2014](#); BFG 4.4.2018, [RV/7104839/2017](#); BFG 17.2.2019, [RV/7106017/2018](#); BFG 26.04.2019, [RV/7102176/2012](#); BFG 13.9.2019, [RV/7105897/2015](#); BFG 5.5.2020, [RV/7100404/2012](#); BFG 2.6.2020, [RV/7100406/2012](#)). Den Begriff der Ausspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpG ergänzt § 1 GSpG, als er die Entgeltlichkeit der Glücksspiele anordnet. Er ist ebenfalls ein primär „ordnungspolitischer“, da ihm im Glücksspielrecht eine wesentliche Bedeutung insofern zukommt, als die Ausnahmen vom Glücksspielmonopol gemäß [§ 4 GSpG](#) an diesen Begriff anknüpfen (vgl. Segalla, Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts<sup>2</sup> (2007) 254; Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989<sup>2</sup> § 2 Rz 2), doch auch er wird für den abgabenrechtlichen Teil handhabbar gemacht, und bettet die Glücksspielabgaben durch die Ausdifferenzierung, was Leistung und was Gegenleistung des Glücksvertrages ist, in die Rechtsverkehrsteuern ein. Das bedeutet, für die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG sind Ausspielungen Glücksspiele (iSd §§ 1267 ABGB), bei welchen die Entscheidung über das Ergebnis des einzelnen Spiels ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist (iSd § 1 Abs. 1 iVm § 1 Abs. 2 GSpG; 1067 BlgNR 17. GP 16; vgl. VwGH 25.7.1990, [86/17/0062](#)), die von „Unternehmern im weitesten Sinn angeboten“ werden (§ 2 Abs. 1 GSpG) und die entgeltlich sind (§ 2 Abs. 1 GSpG; vgl. VfGH 24.9.2012, [G 110/11](#) – ein unentgeltliches Spiel fällt nicht unter den Begriff der Ausspielung). Die Leistung, die der Spieler erbringt, ist der Einsatz. Die „Gegenleistung“, die sich der Spieler für die Hingabe seines Einsatzes (Geldes) erwartet, ist die Hoffnung auf eine Gewinnchance, er hofft, dass er den in Aussicht gestellten Gewinn erhalten wird. Ob der Spieler den Gewinn tatsächlich erhält, hängt vorwiegend oder ausschließlich vom Zufall ab. (vgl. BFG 18.12.2014, [RV/7103332/2011](#)). Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 1 GSpG ist grundsätzlich der Einsatz, davon 16%.

Nach dem Glücksspielgesetz kann ein Spiel im Lebendspiel mit einem Croupier (Spielbank) oder mit technischen Geräten mit selbsttätiger Entscheidung (z.B. VwGH 19.7.2011, [2011/02/0127](#); Glücksspielautomaten gemäß [§ 2 Abs. 3 GSpG](#)) oder zentralseitiger Entscheidung („Terminal-Server-System“; z.B. VwGH 4.11.2009, [2009/17/0147](#); VwGH 10.5.2010, [2009/17/0202](#); UVS Vorarlberg 11.1.2010, 1-953/09 [Definition der Zentralseitigkeit durch Begriffsanalyse]; o.A., Glücksspielgesetz<sup>6</sup>, 28; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 37) durchgeführt werden (1067 BlgNR XVII. GP; Schwartz/Wohlfahrt, Glücksspielgesetz<sup>2</sup> § 22 Rz 9; Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989<sup>2</sup> § 21 Rz 21). Im vorliegenden Fall geht es darum, ob bei Abgabe der Wette gegenüber einem Mitarbeiter der Bf. der allgemeine Tatbestand der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG zum Tragen kommt. Nach Ansicht der Bf. wäre die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 oder Abs. 3 GSpG zu berechnen, da es nach ihrer Ansicht keinen Unterschied mache, ob der Mitarbeiter der Bf. die

Daten an den Wettterminal weiterleite oder der Teilnehmer selbst an einem Wettterminal die Wette platziere.

Die Bf. ist gemäß § 59 Abs. 2 GSpG Steuerschuldner, da bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung oder der Vermittler Schuldner der Abgabe nach § 57 GSpG ist. Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG hat die Bf. als Abgabenschuldner die Glücksspielabgaben jeweils für einen Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel abzuführen.

**In etlichen Ablehnungsbeschlüssen hat der Verfassungsgerichtshof bereits festgestellt, dass die Glücksspielabgaben nicht unionsrechtswidrig sind** (Näheres siehe Punkt 7.6.). Sozusagen indirekt befasste sich der Oberste Gerichtshof OGH 21.11.2018, [1 Ob 209/18v](#) mit den Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG im Zusammenhang mit dem Kartenspiel und stellte fest, dass die Beurteilung des Berufungsgerichts, § 57 Abs. 1 GSpG sei nicht unionsrechtswidrig, nicht korrekturbedürftig sei.

Die im Folgenden zitierten höchstgerichtlichen Entscheidungen VfGH 15.10.2016, E 945/2016ua VwGH 16.3.2016, [2015/17/0022](#), VwGH 11.7.2018, [Ra 2018/17/0048](#) VwGH 24.04.2019, [Ra 2017/17/0962](#) und OGH 30.3.2016, [4 Ob 31/16m](#), die bis auf OGH 30.3.2016, [4 Ob 31/16m](#), die Unionsrechtskonformität des Glücksspielgesetzes bestätigten, ergingen zum ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes.

Bei den Glücksspielabgaben liegt keine *conditio sine qua non* im Verhältnis zu § 3 GSpG vor. Wie zu den Vorgängerbestimmungen zur Glücksspielabgabe des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idFv 1.1.2011 kann man auch bei der Glücksspielabgabe grundsätzlich davon ausgehen, dass diese „lediglich an die in § 1 GSpG genannten Glücksspiele – unabhängig von deren monopolrechtlichen Konsequenzen – anknüpft“. (Beschluss VfGH 21.9.2012, B 1357, dargestellt in BFG 25.9.2017, [RV/7100908/2012](#)). Nach Ansicht des Obersten Gerichtshofes Beschluss des OGH 30.3.2016, [4 Ob 31/16m](#) ua ist eine untrennbare Verbindung zwischen Glücksspielmonopol und Glücksspielabgaben nicht zwingend anzunehmen, weil die Regelungen über Glücksspielabgaben auch ohne Vorliegen eines Monopols und einer damit verbundenen Bewilligungspflicht anwendbar sein könnten.

Das Bundesfinanzgericht befasste sich mit diesem Fragenkomplex insbesondere in den Erkenntnissen BFG 2.2.2015, [RV/7103459/2012](#), BFG 10.6.2016, [RV/7101758/2012](#), BFG 25.9.2017, [RV/7100907/2012](#), [RV/7100908/2012](#); BFG 04.04.2018, [RV/7104839/2017](#); BFG 13.9.2019, [RV/7105897/2015](#); BFG 5.5.2020, [RV/7100404/2012](#) und BFG 2.6.2020, [RV/7100406/2012](#).

## 7.2. Kein grenzüberschreitender Sachverhalt

Die Bf. verwirklicht keinen grenzüberschreitenden Sachverhalt in Bezug auf die Glücksspielabgaben und das Unionsrecht. Die Bf. wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 18. April 2011 in Österreich im Firmenbuch eingetragen. Die Bf. ist zwar Subanbieterin einer Buchmachersgesellschaft in Zypern, doch sie schließt die Wettverträge mit dem jeweiligen Wettkunden in Österreich ab und vermittelt diese abgeschlossenen Wettverträge weiter. (Niederschrift des FAGVG vom 22. Mai 2012). Im Sinn des § 57 Abs. 1 GSpG nahmen damit sowohl die Bf. als auch die Spielteilnehmer ausschließlich vom Inland aus an den von der Bf. angebotenen aufgezeichneten oder virtuellen Hunderennen teil, weswegen ein reiner Inlandssachverhalt vorliegt.

**Aus diesen Gründen kann kein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gestellt werden.**

Nach der Judikatur der Höchstgerichte ist auch in einem solchen Fall die betreffende inländische Rechtslage in Bezug auf das Unionsrecht zu prüfen, da eine allfällige, dadurch bewirkte Inländerdiskriminierung verfassungswidrig ist und einen Normprüfungsantrag rechtfertigen würde (insbesondere VfGH 15.10.2016, [E 945/2016](#) ua; OGH 27.11.2013, [2 Ob 243/12t](#); OGH 21.10.2014, [4 Ob 145/14y](#); OGH 30.3.2016, [4 Ob 31/16m](#)).

## 7.3. VwGH 16.3.2016, 2015/17/0022, OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m und VfGH 15.10.2016, E 945/2016ua

Die Bf. bringt vor, dass die Behörden nicht nachgewiesen haben, dass die Kriminalität oder die Spielsucht tatsächlich ein erhebliches Problem darstellen und eine von massivem Werbeaufwand begleitete expansionistische, sich an die Allgemeinheit wendende Politik des Monopolisten unzulässig sei.

Die Höchstgerichte haben sich bereits mit dieser Fragen befasst und sind zu folgenden Ergebnissen gekommen:

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

unüberschaubaren Flut von Angeboten, die weder über die entsprechenden und erforderlichen Konzessionen nach dem Glücksspielgesetz verfügen, noch in irgendeiner Art und Weise Rücksicht auf jene ordnungspolitischen und sozialpolitischen Notwendigkeiten nehmen, die dem Glücksspielgesetz zugrunde liegen und die auch vom Europäischen Gerichtshof mehrmals als wesentlich erachtet wurden.“ kann einer derartigen Situation daher durchaus mit der entsprechenden Werbung begegnet werden, um die Spielteilnehmer vom verbotenen zum erlaubten Spiel zu bewegen. **Laut VwGH 16.3.2016, 2015/17/0022 ist das Glücksspielgesetz unionsrechtskonform.** Dabei muss laut OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t nicht jede Werbemaßnahme für sich oder nach „Sektoren“ wie zB Online-Roulette für sich betrachtet werden.

Als Folge der Anträge des Obersten Gerichtshofes ging es im **Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes 15.10.2016, E 945/2016ua** um die Frage, ob das im Glücksspielgesetz verankerte Glücksspielmonopol bzw. die zahlenmäßige Beschränkung der Konzessionen zum Betrieb von Glücksspielautomaten unionsrechtswidrig ist. **Der Verfassungsgerichtshof konnte nicht erkennen, dass die einschlägigen Bestimmungen des Glücksspielgesetzes dem Unionsrecht widersprechen.** Der Verfassungsgerichtshof folgte nicht der vom Obersten Gerichtshof vertretenen Rechtsauffassung (OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m, da der Oberste Gerichtshof isoliert konkrete Werbetätigkeiten einzelner Konzessionäre betrachtete, ohne eine gesamthafte Würdigung aller Auswirkungen auf dem Glücksspielmarkt im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union vorzunehmen. Der Verfassungsgerichtshof sah sein Ergebnis auch durch die jüngere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16. März 2016, Ro 2015/17/0022) gestützt. (Punkt 2.5. VfGH 15.10.2016, [E 945/2016](#)).

#### **7.4. Bestätigung der Unionsrechtskonformität des Glücksspielmonopols durch das Erkenntnis VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048– unter Einbeziehung von Sportwetten**

**Bei Durchführung der vom EuGH geforderten Gesamtwürdigung ist von einer Unionsrechtswidrigkeit von Bestimmungen des Glücksspielgesetzes nicht auszugehen**, weil mit diesem die vom Gesetzgeber angestrebten Ziele des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung, der Verringerung der Beschaffungskriminalität sowie der Verhinderung von kriminellen Handlungen sowie der Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung in kohärenter und systematischer Weise verfolgt würden. (VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 Rn 91). **Der Verfassungsgerichtshof hat ausgesprochen, dass die Ziele der Beschränkung von Glücksspielkonzessionen, nämlich Straftaten zu verhindern, eine übermäßige Anregung zur Teilnahme am Glücksspiel durch unreglementierte Konkurrenz zu vermeiden und zu verhindern, dass Glücksspiel ausschließlich zu gewerblichen Gewinnzwecken veranstaltet wird, angesichts der nachgewiesenen Sozialschädlichkeit des Glücksspiels im öffentlichen Interesse liegen (VfSlg. 19.717/2012).** Auch der Verwaltungsgerichtshof hegt keine Zweifel, dass die Sozialschädlichkeit bzw. Suchtgefahr des Glücksspiels als notorisch anzusehen ist. (VwGH 11.7.2018,

Ra 2018/17/0048 Rn 61). Der Umstand, dass in Österreich ein nicht allzu großer Anteil der Bevölkerung spielsüchtig ist, sowie dass die Beschaffungskriminalität, wenn auch in vergleichsweise geringem Umfang trotz Monopols vorliegen, zeigt, dass das vom österreichischen Gesetzgeber seit langer Zeit gewählte System zur Beschränkung der Möglichkeiten, in Österreich an Glücksspielen teilzunehmen, die vom Gesetzgeber angestrebten Ziele des Spielerschutzes, sowie der Bekämpfung von Spielsucht und Kriminalität im Zusammenhang mit Glücksspielen erreicht. (VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 Rn 63-65). Zur Feststellung, dass die Staatseinnahmen aus dem Glücksspiel jährlich ca. EUR 500 Mio. betragen, äußerte der Verwaltungsgerichtshof, dass nach der Judikatur des EuGH das Ziel, die Einnahmen der Staatskasse zu maximieren, für sich allein eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs nicht rechtfertigen könne (vgl. *Dickinger und Ömer*, Rn. 55), wohl aber die vom Gesetzgeber angestrebten Ziele des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung, der Verringerung der Beschaffungskriminalität sowie der Verhinderung von kriminellen Handlungen gegenüber Spielern. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass sowohl die Maßnahmen des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung und der Kriminalitätsbekämpfung sowie die Aufsicht über die Glücksspielkonzessionäre und Bewilligungsinhaber und auch die medizinischen Behandlungskosten von Spielsüchtigen sowie Fürsorgeunterstützungen für Spielsüchtige und deren Familien hohe finanzielle Kosten verursachten. **Auch unter diesen Gesichtspunkten sei es nicht zu beanstanden, wenn neben der Verfolgung von legitimen Zielen zur Rechtfertigung der Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit auch entsprechende Einnahmen aus Abgaben im Zusammenhang mit Glücksspiel durch den Staat lukriert würden. Im Übrigen würde gerade die geforderte Vergabe von Konzessionen und Bewilligungen in unbeschränkter Anzahl eine Ausweitung des Kreises der Abgabepflichtigen und damit auch eine Erhöhung der vom Staat lukrierten Abgaben bewirken.** (VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 Rn 68). Zur Werbung der Konzessionäre für Glücksspiel traf der Verwaltungsgerichtshof die Aussage, dass die getätigte Werbung nur für nicht stark gefährdende und weniger suchtgeneigte Glücksspiele erfolgt. (VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 Rn 80). Machen die Konzessionäre in maßvoller Weise auch verstärkt Werbung insbesondere für weniger suchtgeneigte Glücksspiele, kann das als geeignet angesehen werden, die Spieler von den illegalen Spielmöglichkeiten zu den legalen hinzuleiten. Eine solche Einschränkung der Werbemöglichkeiten würde zur Verlagerung des Glücksspiels zu illegalen Spielen mit höherem Suchtgefährdungspotential, geringerem Spielerschutz und größerer Gefahr von finanziellen Verlusten führen. (VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 Rn 81). Wesentlich für die Durchführung der Gesamtwürdigung ist auch, dass es zu einer Ausweitung des Spielerschutzes gekommen ist ("Einrichtung einer Spielerschutzstabstelle und verpflichtende Zusammenarbeit mit Spielerschutzeinrichtungen, Zutrittssysteme und Zugangskontrolle, Mindestdauer pro Spiel, Verbot bestimmter Spielinhalte, Einsatz- und Gewinnlimits, Verbot parallel laufender Spiele, Abkühlungsphase, Mindestabstandsregelungen, Schulungskonzepte für Mitarbeiter"). Dies ergibt sich aus der Novelle BGBl. I Nr. 117 und 118/2016, die ein einheitliches Schutzalter von 18 Jahren festgelegt hat. Nach dem Glücksspielbericht 2014-2016 (S 8) fänden tatsächlich Spielersperren statt (zum

31. Dezember 2016 seien beim Konzessionär österreichweit insgesamt 33.737 Personen gesperrt gewesen). Zur Verhinderung von Manipulation erfolge die Einbindung des gesamten legalen automatisierten Glücksspiels in Österreich an das Datenrechenzentrum der Bundesrechenzentrum GmbH (BRZ) mit 1. Juli 2017 (Glücksspielbericht 2014-2016, S 9; VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 Rn 86).

**Der Verwaltungsgerichtshof bezog in seine Gesamtwürdigung auch Sportwetten mit ein:**

„Ein wie vom EuGH skizziertes duales System besteht in Österreich auch in Bezug auf Sportwetten: Das GSPrG stützt sich auf den Kompetenztatbestand "Monopolwesen" (Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG, vgl. näher: Stöger, Art. 10 Abs. 1 Z 4 BVG in Kneihs/Lienbacher (Hrsg.), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (2013)), während das "Wettwesen" vom Verfassungsgerichtshof als "öffentliche Belustigungen und Schaustellungen aller Art" gemäß [Art. 15 Abs. 3 B-VG](#) in die Kompetenz der Länder fallend qualifiziert wurde (VfSlg. 1477/1932). Das Gesetz vom 28. Juli 1919, StGBI. 388, betreffend Gebühren von Totalisateurs- und Buchmacherwetten sowie Maßnahmen zur Unterdrückung des Winkelwettwesens erlaubte die Vermittlung und den Abschluss von "Wetten aus Anlaß sportlicher Veranstaltungen (Rennen, Regatten usw.)" mit Bewilligung der Landesregierung. Sportwetten werden daher vom jeweiligen Landesgesetzgeber näher geregelt (zur "zweckbeschränkten Kompetenz-Kompetenz" des Bundesgesetzgebers vgl. näher Stöger, aaO, Rn. 31). Aus innerstaatlicher Sicht ist daher (zumindest kompetenzrechtlich) zwischen Glücksspielen und Sportwetten zu unterscheiden (vgl. z.B. VwGH 25.9.2012, 2011/17/0296); die europarechtlichen Vorschriften bzw. der EuGH kennen keine solche Differenzierung. So findet die Richtlinie 2006/123/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 12. Dezember 2006 über Dienstleistungen im Binnenmarkt gemäß ihrem Art. 2 Abs. 2 lit. h auf "Glücksspiele, die einen geldwerten Einsatz verlangen, einschließlich Lotterien, Glücksspiele in Spielkasinos und Wetten" keine Anwendung; das Unionsrecht zählt daher die Wetten zu den Glücksspielen (vgl. auch [§ 1269 ABGB](#)). Diese Auffassung hat auch der EuGH vertreten und die Regelungen des Glücksspiels und der Wetten im Hinblick auf die Rechtfertigung der Einschränkung der Dienstleistungsfreiheit nach [Art. 56 AEUV](#) als Einheit gesehen (vgl. etwa EuGH 22.6.2017, Unibet, C-49/16; Digibet Ltd.; Sporting Odds Ltd.; Liga Portuguesa, Rn. 22 und 23; sowie Stoß u.a., Rn. 75). Aus unionsrechtlicher Sicht sind Sportwetten daher ebenfalls als Glücksspiele zu qualifizieren.“ (VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 Rn 88).

[Anmerkung: Lehner, Wette, Sportwette und Glücksspiel, taxlex 7/2007, 339 FN 16 unter Verweis auf das Urteil 6.3.2007, C-338/04 Rs Placanica, wo iZm Sportwetten von Glücksspiel die Rede ist].

„Selbst bei Einbeziehung des Sportwettensektors aller Bundesländer in die vorzunehmende Gesamtwürdigung im Glücksspielbereich zeigt sich jedoch eine kohärente und systematische Beschränkung der Spielgelegenheiten, der Kriminalitätsbekämpfung sowie der Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung: Auch Sportwetten unterliegen einer (landes-)gesetzlichen Regelung und sind nicht völlig liberalisiert; der Abschluss und die

*Vermittlung von Wetten sind stets nur mit Bewilligung der jeweiligen Landesregierung unter Erfüllung der im jeweiligen Landesgesetz normierten Voraussetzungen möglich. Regelungen gegen Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung, die Teil des Ziels des Schutzes der öffentlichen Ordnung sind, stellen ein legitimes Ziel dar, das eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs rechtfertigen kann (vgl. Jyske Bank Gibraltar Ltd., Rn. 64, mwN.), und sind in allen Landesgesetzen enthalten. Darüber hinaus zeigt sich, dass die letzten Jahre von einer oftmaligen Überarbeitung der Gesetze geprägt waren und der Spielerschutz in den Ländern immer weiter ausgebaut wurde, sodass die Gelegenheit zum Spiel damit korrelierend zurückgedrängt wurde (vgl. z.B. die Regelungen in Oberösterreich, Salzburg, Tirol und Wien: oö. Landesgesetz über den Abschluss von Wetten und das Vermitteln von Wetten und Wettkunden, LGBI. für Oberösterreich Nr. 72/2015, Salzburger Wettunternehmergesetz, LGBI. für Salzburg Nr. 32/2017, Tiroler Buchmacher- und Totalisatorgesetz, LGBI. für Tirol Nr. 58/2002 idF LGBI. Nr. 57/2017, sowie [Wiener Wettengegesetz](#), LGBI. für Wien Nr. 26/2016 idF LGBI. Nr. 48/2016). Im Übrigen wird die Kohärenz des GSpG insgesamt durch die Regelung eines Bundeslands, die weniger streng ist als die in den anderen Bundesländern geltende, nicht in jedem Fall beeinträchtigt: Nach der Rechtsprechung des EuGH lässt sich nämlich nicht die Auffassung vertreten, dass die abweichende Rechtslage in einem Bundesland die Eignung der in den anderen Bundesländern geltenden Beschränkungen des Glücksspiels zur Erreichung der mit ihnen verfolgten legitimen Ziele des Allgemeinwohls erheblich beeinträchtigt (so Digibet, Rn. 36).“ (VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 Rn 89).*

**„Der Verwaltungsgerichtshof kann daher auch unter Einbeziehung der Sportwetten in seine Beurteilung keine Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielgesetzes erkennen.“ (VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 Rn 90).**

## **7.5. VwGH 24.04.2019, [Ra 2017/17/0962](#) zur Werbung der Konzessionäre**

*„Entgegen dem Vorbringen der Revision kann sich das GSpG selbst bei Hinweisen auf das Vorliegen einer expansionistischen Geschäftspolitik der Konzessionäre - etwa durch das Glücksspiel verharmlosende Werbung - nach der Rechtsprechung des EuGH und des VwGH im Rahmen der Gesamtwürdigung als mit dem Unionsrecht in Einklang stehend erweisen, wenn etwa mit dieser Geschäftspolitik eine Umlenkung von Spielern vom illegalen zum legalen Glücksspiel sichergestellt werden soll“ (VwGH 24.04.2019, Ra 2017/17/0962 Rn 10 unter Verweis auf EuGH 8.9.2010, C- 316/07 u.a., Stoß u.a., Rn. 107; EuGH 30.4.2014, [C-390/12](#), Pfleger, Rn. 50 ff; EuGH 6.9.2018, Gmalieva s.r.o. u.a., C-79/17, Rn. 27; sowie Herbst/Weinhandl, Das österreichische Glücksspielmonopol aus unions- und verfassungsrechtlicher Sicht, in: Jahrbuch Öffentliches Recht 2017, 121 ff, insbes. 149; VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048, 0049. Zwischenzeitig weitere zur Werbung der Konzessionäre ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes: VwGH 17.05.2019, Ra 2018/17/0246; VwGH 16.01.2020, [Ra 2018/17/0202](#); VwGH 17.02.2020, [Ra 2019/17/0044](#); VwGH 25.03.2020, [Ra 2018/17/0203](#); VwGH 27.04.2020, [Ra 2019/17/0119](#)).*

Die Bf. kann daher auch mit diesem Vorbringen, dem sie sich in ihrer Berufungs/Beschwerdeschrift auf den Seiten 17 bis 21 widmet, nichts für sich gewinnen.

## 7.6. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

Nach [Art. 144 Abs. 2 B-VG](#) kann der Verfassungsgerichtshof die Behandlung einer Beschwerde bis zur mündlichen Verhandlung durch Beschluss ablehnen, wenn sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat oder von der Entscheidung die Klärung einer verfassungsrechtlichen Frage nicht zu erwarten ist. Die Ablehnungsbeschlüsse gemäß § 144 Abs. 2 B-VG sind in dem Sinn keine Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Rechtmäßigkeit der Besteuerung mit Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG bzw Glücksspielabgaben. (*Holoubek, Grundsätze des verfassungsgerichtlichen Verfahrens in Holoubek/Lang [Hrsg.] Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 1998, 26; Pöschl, Die Rechtskraft von Normprüfungserkenntnissen in Holoubek/Lang [Hrsg.], 124-125; Mayer/Muzak, B-VG<sup>5</sup>, 524, Punkt III.4.: Der Verwaltungsgerichtshof nimmt an, dass er im Fall eines Ablehnungsbeschlusses im weiteren Verfahren einen Antrag auf Normenkontrolle stellen kann*).

Allerdings kann nach *Pfau, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349 ein starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit* darin liegen, dass der Verfassungsgerichtshof schon einmal die Behandlung einer Beschwerde nach Art. 144 B-VG, mit der ein vergleichbares Vorbringen erstattet wurde, mit inhaltlich begründetem Beschluss abgelehnt oder der Verwaltungsgerichtshof in einer vergleichbaren Rechtsfrage ein diesbezügliches Beschwerdevorbringen mit näherer inhaltlicher Begründung als nicht zur Normenprüfung durch den Verfassungsgerichtshof antragsbedürftig erachtet hat.

Gerade zu den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG bzw Glücksspielabgaben gemäß § 57ff GSpG hat der Verfassungsgerichtshof etliche Ablehnungsbeschlüsse gefasst:

### **Zu § 57 Abs. 1 GSpG**

Die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (Ablehnungsbeschluss **VfGH 19.2.2015, E 293/2015** zu BFG 18.12.2014, [RV/7103332/2011](#); ähnlich Ablehnungsbeschluss **VfGH 11.6.2015, E 820/2015** zu BFG 05.03.2015, [RV/2100581/2012](#)). Nach den Ablehnungsbeschlüssen **VfGH 8.6.2017, E 1330/2016**, E 1756/2016 (BFG 13. Mai 2016, [RV/7101232/2012](#) und BFG 10.6.2016, [RV/7101758/2012](#)) und **VfGH 26.2.2018, E 3452/2017** zu BFG 21.8.2017, [RV/7101181/2013](#); VfGH 26.2.2018, E 3862/2017 zu BFG 25.09.2017, [RV/7100907/2012](#) und **VfGH 26.2.2018, E 3860/2017** zu BFG 25.09.2017, [RV/7100908/2012](#) verletzen die Regelungen der §§ 57ff GSpG auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. Wenn der Steuergesetzgeber im öffentlichen Interesse liegende Ziele durch eine Erhöhung der

Abgabenbelastung erreichen möchte und damit eine Verminderung der Rentabilität einhergehen kann, und einige Standorte nicht mehr wirtschaftlich betrieben werden können, führt das nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen. **Es liegt keine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes vor, wenn Ausspielungen im Lebendspiel und solche in Form von Elektronischen Lotterien im Rahmen des rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes einer unterschiedlich hohen Glücksspielabgabe unterworfen werden.** Die geltend gemachte Unionsrechtswidrigkeit und die daraus allenfalls folgende Gleichheitswidrigkeit („Inländerdiskriminierung“) der Glücksspielmonopolregelungen liegt nicht vor. Die Glücksspielabgaben können mit der Spielbankabgabe nicht verglichen werden, weil die Spielbankkonzessionäre weitgehende Verpflichtungen, wie Spielerschutz, Geldwäscherichtlinien, Tragung der Kosten der staatlichen Aufsicht und Kontrolle gemäß [§ 31 GSpG](#) treffen und sie neben der Spielbankabgabe einen Finanzierungsbeitrag gemäß [§ 1 Abs. 4 GSpG](#) zu leisten haben.

Ein weiterer Ablehnungsbeschluss **VfGH 12.6.2018, G 73/2018** wird im Beschluss des OGH 21.11.2018, [1Ob209/18v](#) im Zusammenhang mit der Sicherstellung von Glücksspielabgaben zitiert: In der Begründung führte der Oberste Gerichtshof aus, dass die Klägerinnen bereits einen Antrag auf Aufhebung von Bestimmungen des Glücksspielgesetzes an den Verfassungsgerichtshof gestellt hatten. Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss vom 12.6.2018, G 73/2018 die Behandlung des Antrags der Klägerinnen ab. Der Verfassungsgerichtshof führte – auf den vorliegenden Fall bezogen – aus. ***Es liege auch keine Gleichheitswidrigkeit der Regelungen über die Glücksspielabgabe gemäß den §§ 57 ff GSpG vor. Ein Vergleich mit der Konzessionsabgabe nach § 28 GSpG (bzw nach § 17 GSpG) scheide aus, weil den Regelungen – aus näher dargelegten Gründen – keine vergleichbaren Sachverhalte zugrunde lägen. Die Glücksspielabgabe habe auch nicht infolge des Abstellens auf den Umsatz eine Erdrosselungswirkung und verstöße daher nicht gegen Art 47 und [48 GRC](#). Der Abgabengesetzgeber sei, solange er nicht eine Erwerbstätigkeit vollkommen unterbinde, nicht verpflichtet, die Rentabilität der belasteten Tätigkeit zu garantieren.***

Im Ablehnungsbeschluss **VfGH 24.9.2018, E 4361/2017** zu BFG 19.10.2017, [RV/7103493/2014](#) traf der Verfassungsgerichtshof folgende Aussagen: Eine Rechtswidrigkeit der Bestimmungen über Glücksspielabgaben in den §§ 57 bis 59 GSpG ist vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes .... so wenig wahrscheinlich, dass eine Beschwerde keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat. Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. ....“

**Zu § 57 Abs. 2 GSpG (wie ua. BFG 26.9.2016, [RV/7100405/2012](#)):**

Im Jahr 2011 wandten sich einige Anbieter von Wetten und Glücksspiel im Internet mit einem Initiativantrag an den Verfassungsgerichtshof auf Aufhebung der Wortfolge in § 57 GSpG „Ausspielungen, bei denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“. Der Verfassungsgerichtshof

wies die Anträge mit Beschluss VfGH 30.11.2011, G-12-14/11 zurück, bzw. auf den Rechtsmittelweg. Der Verfassungsgerichtshof lehnte z.B. die Behandlung der Beschwerden betreffend Teilnahme vom Inland aus an *Online-Glücksspielen iSd § 57 Abs. 2 GSpG ab* (VfGH 21.11.2013, B 617/2013, B 1116/2013 - zu UFS 5.4.2013, [RV/1194-W/12](#); UFS 26.8.2015, [RV/1509-W/13](#); UFS 20.11.2013, [RV/2388-W/13](#)).

Das Erkenntnis des BFG 4.4.2018, [RV/7104839/2017](#) erging zur Frage, ob die entsprechenden Wortfolgen in § 33 TP 17 Abs. 2 GebG (Wettgebühren) und § 57 Abs. 2 GSpG zur Teilnahme vom Inland aus verfassungswidrig sind, aber auch zur Glücksspielabgabepflicht von Poker. Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde ab: Das Vorbringen, *die Wortfolgen "Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus".... seien verfassungswidrig, lässt vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Zulässigkeit der Verwendung unbestimmter Gesetzesbegriffe .... die behauptete Rechtsverletzung, .... als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat. Dem steht auch nicht der Umstand entgegen, dass die Abgabe im Wege der Selbstbemessung zu entrichten ist. .... Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers.* .... (VfGH 11.6.2019, E 2014/2018; aber auch VfGH 11.6.2019, E 1137/2018 zu BFG 16.02.2018, [RV/7104387/2015](#); weitere Ablehnungsbeschlüsse VfGH 26.2.2018, E 2913/2017 zu BFG 28.06.2017, [RV/7104383/2015](#); VfGH 26.2.2018, E 3389/2017 zu BFG 21.08.2017, [RV/7100702/2016](#); VfGH 24.9.2018, E 2251/2017 zu BFG 8.5.2017, [RV/7100024/2015](#)).

#### Zu § 57 Abs. 3 und 4 GSpG (wie ua. BFG 26.9.2016, [RV/7100405/2012](#)):

Das Bundesfinanzgericht kam aus Sicht der im Glücksspielgesetz geregelten Steuern in den Entscheidungen BFG 21.11.2014, [RS/7100015/2012](#) und BFG 2.2.2015, [RV/7103459/2012](#) (beide abrufbar unter [findok.bmf.gv.at](#)) zu dem Schluss, dass kein Zusammenhang der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG mit [§ 3 GSpG](#) (Glücksspielmonopol) besteht. Der Verfassungsgerichtshof nahm die dagegen erhobenen Beschwerden nicht in Behandlung. **Nach diesen Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes ist es nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber in § 57 Abs. 3 und 4 GSpG für den Betrieb von VLT, für die eine Konzession nach § 14 GSpG besteht, und solchen, die ohne Konzession betrieben werden, die Glücksspielabgabe unterschiedlich regelt** (VfGH 19.2.2015, E 49/2015 zu BFG 21.11.2014, [RS/7100015/2012](#); VfGH 11.6.2015, E 564/2015 zu BFG 2.2.2015, [RV/7103459/2012](#)). Bemerkt wird, dass der Verwaltungsgerichtshof VwGH 30.6.2016, [Ro 2015/16/0021](#) und Ro 2015/16/0013 die Revisionen gegen BFG 21.11.2014, [RS/7100015/2012](#) und BFG 2.2.2015, [RV/7103459/2012](#) zurückwies. In einem Fall des § 57 Abs. 3 GSpG betreffend Ausspielungen über nicht bewilligte Eingabeterminals, die sich mit einem konzessionierten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland über Internet verbinden und die Teilnahme an der Ausspielung an dem geografischen Ort, von dem der Spielteilnehmer daran tatsächlich

physisch teilnimmt, d.h. vom nicht bewilligten Eingabeterminal erfolgt, lehnte der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss VfGH 8.6.2017, E 2416/2016 (BFG 26.9.2016, [RV/7100405/2012](#)) die Behandlung der Beschwerde ab, da die einschlägigen Glücksspielrechtlichen Monopolregelungen und damit auch die §§ 57 ff GSpG nicht dem Unionsrecht widersprechen, weswegen von vornherein keine Gleichheitswidrigkeit infolge Inländerdiskriminierung vorliegt.

**In Gegenüberstellung zu den Berufungs/Beschwerdepunkten der Bf. ist folgendes auszuführen:**

Die Bf. brachte in ihrer Berufungs/Beschwerdeschrift auf Seite 35 vor, dass ausgehend von den ihr monatlich zufließenden Bruttoumsätzen und dem Provisionsanteil von 50% die Steuerpflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG von 16% vom Einsatz einer Erdrosselungssteuer gleichkommt.

Der Bf. ist zu entgegnen, dass der Verfassungsgerichtshof in mehreren Beschlüssen ausgesprochen hat, dass die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überschreitet. (VfGH 19.2.2015, E 293/2015 zu BFG 18.12.2014, [RV/7103332/2011](#)). Die Revision gegen letztgenanntes BFG-Erkenntnis wies der VwGH 19.10.2017, [Ro 2015/16/0024](#) zurück: „*Das von der Revisionswerberin weiters ins Spiel gebrachte Verhältnis der Glücksspielabgabe zu ihrem Jahresumsatz und zu ihrem Jahresergebnis betrifft unternehmerische Parameter, die in der Ingerenz der Revisionswerberin liegen und kein Kriterium für die hier in Rede stehende Besteuerung darstellen. Es ist Sache der Revisionswerberin, die Kartenspiele so zu organisieren, dass die Glücksspielabgabe entrichtet werden kann.*“ (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 Rn 36). Es liegt auch keine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes vor, wenn Ausspielungen im Lebendspiel und solche in Form von Elektronischen Lotterien im Rahmen des rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes einer unterschiedlich hohen Glücksspielabgabe unterworfen werden. (VfGH 26.2.2018, E 3452/2017 zu BFG 21.8.2017, RV/7101181/2013; VfGH 26.2.2018, E 3862/2017 zu BFG 25.09.2017, RV/7100907/2012 und VfGH 26.2.2018, E 3860/2017 zu BFG 25.09.2017, RV/7100908/2012).

Wenn die Bf. in ihrer Berufungs/Beschwerdeschrift vorbringt, dass die Differenzierung der Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG und [§ 57 Abs. 4 GSpG](#) des Steuersatzes für Ausspielungen über konzessionierte und nichtkonzessionierte Video-Lotterie-Terminals eine Diskriminierung darstelle und gegen die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit verstöße und auch dem Gleichheitssatz und der Erwerbsfreiheit widerspräche, ist ihr insbesondere entgegenzuhalten, dass es nach den beiden Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes nicht unsachlich ist, wenn der Gesetzgeber in § 57 Abs. 3 und 4 GSpG für den Betrieb von Videolotterieterminals, für die eine Konzession nach § 14 GSpG besteht, und solchen, die ohne Konzession betrieben werden, die Glücksspielabgabe unterschiedlich regelt (VfGH 19.2.2015, E 49/2015 zu BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; VfGH 11.6.2015, E 564/2015 zu BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012).

**Zusammenfassend** widersprechen nach den Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes die Glücksspielabgaben nicht dem Unionsrecht, weswegen keine Gleichheitswidrigkeit infolge Inländerdiskriminierung vorliegt. (VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016; VfGH 8.6.2017, E 2416/2016). Die Glücksspielabgaben können mit der Spielbankabgabe nicht verglichen werden, weil die Spielbankkonzessionäre über die Steuerpflicht hinaus viele weitere Verpflichtungen trifft. (VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016).

Damit liegt infolge der genannten Ablehnungsbeschlüsse nach *Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349 **ein starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit** der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG bzw. der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG vor, **weswegen das Bundesfinanzgericht auch aus diesen Gründen von einer Antragstellung auf Normprüfung Abstand nahm.**

## 8. Wetten auf aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen

### 8.1. Vergleich der Steuertechnik Wettgebühren und Glücksspielabgaben vor dem civilrechtlichen Hintergrund der Wettvermittler/Buchmacherwette

Zu bemerken ist, dass die Bf. nicht Infrage stellt, dass die von ihr angebotenen Wetten auf aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen unter die Glücksspielabgabepflicht fallen. Es geht der Bf. darum, dass nicht der allgemeine Glücksspielabgabentatbestand gemäß § 57 Abs. 1 GSpG, sondern einer der Spezialtatbestände des § 57 Abs. 2 oder 3 GSpG angewendet werden, bei welchen sich die Glücksspielabgabe von der Bemessungsgrundlage der Jahresbruttspieleinnahmen, also von einer saldierten Größe, berechnen.

Was im vorliegenden Fall terminologische Fragen aufwirft, ist, dass die Unternehmung der Bf. infrastrukturmäßig in den Rahmen „Buchmacher/Wettbüro“ fällt, auch wenn sie das Gewerbe „Vermittlung von Wettkunden“ meldete, und nicht ein „Glücksspielbetrieb“ geführt wird, weswegen die glücksspielgesetzlichen Begriffe „Elektronische Lotterie – Lebendspiel – Glücksspielautomat –Video-Lotterie-Terminal auf der einen Seite und die wettengesetzlichen Begriffe Wettannahmeschalter und Wetterminal auf der anderen Seite gegenüberzustellen sein werden.“

Das Glücksspielgesetz enthält mit der Glücksspielabgabe abgabenrechtliche Regelungen, es regelt aber nicht das Zustandekommen eines Rechtsgeschäftes, sondern setzt dies in § 1 Abs. 1 GSpG voraus. Der Begriff Spiel ist nicht im Glücksspielgesetz definiert, sondern Spiel ist der entgeltliche Glücksvertrag iSd [§ 1267 ABGB](#). (*Manfred Burgstaller, Grundfragen des Glücksspielstrafrechts, RZ 2004, 214*). [§ 1269 ABGB](#) zählt unter den Glücksverträgen ieS die Wette ([§ 1270 ABGB](#)), das Spiel ([§ 1272 ABGB](#)) und das Los ([§ 1273 ABGB](#)) auf, deren Gegenstand die Hoffnung einer bedingten Leistung ist (*Wolff in Klang<sup>2</sup>, V, 984; Ehrenzweig, System des österreichischen allgemeinen Privatrechts II/1<sup>2</sup>, 1928, 613, 615, a.A. Hasberger/Busta, Top die*

Wette gilt. Internetsportwetten nach österreichischem und europäischem Recht, MR 2005, 49, vgl. UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11). Ein Spiel ([§ 1272 ABGB](#)) ist ein zumindest zweiseitiger verbindlicher Vertrag. Der Spielvertrag kommt durch ein Angebot und die Übergabe des Einsatzes durch den Spielteilnehmer zustande. (Bydlinski, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 699; Strejcek/Bresich (Hg.), Glücksspielgesetz-Kommentar<sup>2</sup>, 2011 § 2, RZ 9). Die „Gegenleistung“ die sich der Spieler für die Hingabe seines Geldes erwartet, ist die Hoffnung auf eine Gewinnchance. Es kann aber auch sein, dass er nichts bekommt und seinen Einsatz verliert. Eine Wette iSd § 1270 ABGB liegt vor, wenn eine Leistung für den Fall zugesagt wird, dass sich eine Behauptung über ein beiden Vertragsteilen noch unbekanntes Ereignis als zutreffend erweist. Jedes Spiel ist gemäß § 1272 ABGB eine Art von Wette, weshalb die für Wetten festgesetzten Rechte auch für Spiele gelten. (Stefula, Klang<sup>3</sup> § 1270-1272 Rz 40). **Die Unterscheidung von Wette und Spiel ist zwar für das bürgerliche Recht gleichgültig, aber nicht für die Rechtsgeschäftsgebühren und die Abgaben nach dem Glücksspielgesetz** (vor dem 1.1.2011 das Gesetz vom 28. Juli 1919 betreffend Gebühren von Totalisator- und Buchmacherwetten sowie Maßnahmen zur Unterdrückung des Winkelwettwesens (StGBI. 388/1919 [GTBW-G]), da für die Frage ob § 33 TP 17 GebG - Wettgebühren oder § 57 GSpG - Glücksspielabgaben zur Anwendung kommt, das Drehmoment die vorwiegende Zufallsabhängigkeit des Spielergebnisses ist (BFG 19.01.2015, [RV/7101560/2013](#)), was hier eigentlich nicht bestritten wird.

**Zivilrechtlich schließt der Wettkundenvermittler als Stellvertreter des Buchmachers Wetten mit den Wettkunden ab.** (*Trentinaglia*, Das Geschäft mit den Wetten. Einige zivil- und verwaltungsrechtliche Aspekte, ÖZW 4/2014, 90-91). Was die Rechtsnatur der **Buchmacherwette** betrifft, ist, dass Wettkunde und Buchmacher einen entgeltlichen Glücksvertrag iSd §§ 1267 ff ABGB abschließen, weil dem Vertrag ein aleatorisches Element innewohnt. Der Buchmacher bietet dem Wettkunden für eine bestimmte Wettbehauptung, z.B. dass eine bestimmte Mannschaft ein bestimmtes Spiel gewinnen wird, eine fixe Gewinnquote (z.B. Quote 2,3; mögliche Auszahlung = das 2,3-fache des Einsatzes) an, die der Buchmacher entweder selbst oder durch (selbständige) Quotenmacher vor Vertragsabschluss aufgrund von Erfahrungswerten festlegt. In der Quote wird die vom Buchmacher vermutete Wahrscheinlichkeit für den Eintritt der Behauptung ausgedrückt. Bewahrheitet sich die Wettbehauptung des Wettkunden, erhält er die vereinbarte Gewinnquote im Verhältnis zu seinem Einsatz, andernfalls ist der gesamte Einsatz verloren. (*Trentinaglia*, Das Geschäft mit den Wetten. Einige zivil- und verwaltungsrechtliche Aspekte, ÖZW 4/2014, 87). Als Nachweis über den Abschluss der Wette stellt der Buchmacher dem Wettkunden einen Wettschein aus. Der Wettschein ist eine Urkunde und – gleich einem Los – ein Inhaberpapier. Sowohl beim Los als auch beim Wettschein wird der Wettkunde bzw. Spielteilnehmer nicht namentlich registriert. Der Gewinn kann nur gegen Vorweisung des Originalwettscheins begehrt werden, der Verlust trifft den Inhaber. Der Wettschein kann nicht für kraftlos erklärt werden. (*Trentinaglia*, Das Geschäft mit den Wetten. Einige zivil- und verwaltungsrechtliche Aspekte, ÖZW 4/2014, 87-88).

Buchmacherunternehmen, aber auch Totalisatoren und Wettkundenvermittler betreiben für gewöhnlich mehrere Betriebsstätten (Filialen), die zum Teil als Wettannahmestelle oder Wettbüro bezeichnet werden. Aus zivilrechtlicher Sicht sind die Betreiber der Wettannahmestellen – **bei Abschlüssen von Wetten an der „Theke“** – entweder Stellvertreter oder Boten eines Buchmachers oder Totalisateurs, haftungsrechtlich sind sie Erfüllungsgehilfen ([§ 1313a ABGB](#)). Bei Filialen großer Buchmacherunternehmen ist idR auch bei einer Provisionsvereinbarung nicht von einer gewerbsmäßigen Tätigkeit der Betreiber von Wettbüros auszugehen. Bei gewerbsmäßiger Tätigkeit sind die Betreiber von Wettbüros **mit persönlicher Annahme** Wettkundenvermittler. (*Trentinaglia*, Das Geschäft mit den Wetten. Einige zivil- und verwaltungsrechtliche Aspekte, ÖZW 4/2014, 92). Die Tätigkeit der Buchmacher, Totalisatoren und Wettkundenvermittler wurde im Wiener Wettengesetz 2016, LGBI. 2016/26 zu dem Begriff der Wettunternehmung zusammengefasst, und die auch über Wettterminals ausgeübt werden kann.

Handelt es sich um Wetten, die nicht dem Glücksspielgesetz unterliegen, fallen Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG von 2% vom Einsatz an. **Im Vergleich zu den Glücksspielabgaben des § 57 GSpG unterscheiden die Rechtsgeschäftsgebühren (Wettgebühren) bemessungsgrundlagen- und steuersatztechnisch nicht, ob das Rechtsgeschäft Wette unter Lebenden oder „über eine Elektronische Lotterie“, Online oder über Video-Lotterie-Terminal abgeschlossen wurde.**

Da die Bf. unbestritten ermaßen Wetten auf aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen abschloss, wurden diese den Glücksspielabgaben unterzogen. Im Folgenden wird dargelegt

- warum Wetten auf aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen aus ordnungspolitischer und abgabenrechtlicher Sicht Glücksspiel und keine Wette ist,
- was Wettannahmestelle (Wettannahmeschalter) und was Wettterminal ist und
- den Unterschied zwischen dem Abschluss des Wettvertrages unter Anwesenden und dem Abschluss des Wettvertrages über elektronische Geräte und Einrichtungen im Sinn von elektronischen Lotterien (über Video-Lotterie-Terminal/Wettterminal) oder über Glücksspielautomaten.

## **8.2. Höchstgerichtliche Judikatur und Literatur zum ordnungspolitischen Bereich des GSpG**

Wetten auf aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen fallen wegen ihrer überwiegenden Zufallsabhängigkeit unter das Glücksspielgesetz. Dazu gibt es eine ständige Judikatur und langjährige Literatur zum ordnungspolitischen Bereich des GSpG. In der Folge wurden im Wiener Wettengesetz 2016 LGBI. 2016/26 Wetten auf aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen verboten. (*Vögl*, Das neue Wiener Wettengesetz. Eine kritische Bestandsaufnahme, SWK

23/24/2017, 1060, 1063; Vögl, Wetttengesetze aktuell – immer Bewegung in der Branche! Jüngste Adaptierungen in den einzelnen Bundesländern, SWK 20/21/2019, 922).

Laut **VwGH 21.1.2010, [2009/17/0158](#)** sind bei Sportwetten die von Buchmachern vor dem Ereignis erstellten Quoten nicht die einzigen Anhaltspunkte für die Entscheidung der Spieler. Es werden vielmehr eine Reihe von weiteren Faktoren, z.B. Wissen um die aktuelle Form von Mannschaften, Pferden oder Hunden, ergebnisrelevante Ereignisse im Vorfeld des Wettkampfs, zu erwartende Wetterbedingungen und anderes mehr, das Wettverhalten des einzelnen Spielers beeinflussen. Nach dem Sachverhalt wurden all diese Momente ausgeblendet, denn bei dem gegenständlichen Apparat ging es um in der Vergangenheit aufgezeichnete Hunderennen, die automatisch alle paar Minuten starteten, wobei man jeweils nur auf das nächste startende virtuelle Hunderennen setzen konnte. Die Kunden wurden nur über die Startnummern der Hunde und die jeweilige Quote informiert, es gab aber keinen Hinweis auf Ort und Zeit des aufgezeichneten Rennens, auf Namen der Hunde und deren frühere Rennerfolge. Gewinn oder Verlust hingen somit davon ab, welches der aufgezeichneten Ereignisse von einem EDV-Programm nach "Wettannahme" ausgewählt und wiedergegeben wurde. Der Verwaltungsgerichtshof entschied daher, dass keine Wette aus Anlass einer sportlichen Veranstaltung oder eines Hunderennens vorliegt.

Im Erkenntnis **VwGH 27.4.2012, [2008/17/0175](#)** Punkt 2.4. richtete sich die Beschwerde gegen die Qualifikation der "Wetten", die mit dem Terminal entgegengenommen wurden, als Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG. Auf die §§ 1069 und 1272 ABGB kommt es nicht an, denn maßgeblich ist, wie die Begriffsbestimmung des § 1 Abs. 1 GSpG zu verstehen ist. Dieser zufolge ist das Vorliegen eines entgeltlichen Glücksvertrages, bei dem die Entscheidung über Gewinn oder Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen, erforderlich (vgl. Erlacher, Glücksspielgesetz, Anm. zu § 1 GSpG). Hängt das Spielergebnis ausschließlich von der per Zufall erfolgenden Auswahl der gezeigten Rennen ab, ist die Entscheidung über Gewinn oder Verlust vom Zufall abhängig, sodass ein Glücksspiel im Sinn des § 1 Abs. 1 GSpG vorliegt. Wenn in der Beschwerde die Auffassung vertreten wird, dass kein "Spiel" vorliege, sondern eine vom Spiel abzugrenzende Wette, so ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei einer Sportwette darum handelt, dass auf den Ausgang von sportlichen Wettkämpfen gewettet wird, die unabhängig von den Partnern des Wettvertrages stattfinden und im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bekannt sind, sodass dem Wettenden die Möglichkeit der Einschätzung der Stärke der beteiligten Mannschaften, Sportler (oder beim Hunderennen) der Tiere möglich ist. Der Spieler hat somit keinen Einfluss auf das Spielergebnis, welches ausschließlich von der zufälligen Auswahl durch den Apparat abhängt.

Auch der Verfassungsgerichtshof **VfGH 26.6.2013, [B 396/2013](#)** verwies auf die Judikatur VwGH 24.4.2012, [2008/17/0175](#), VwGH 21.1.2010, [2009/17/0158](#) und VwGH 25.9.2012, [2011/17/0299](#). Zur Abgrenzung von "Wetten" zu "Glücksspielen" hängt bei "Sportwetten" die Entscheidung über das Spielergebnis nicht vorwiegend vom Zufall ab, weil der Wettende seine

Kenntnisse betreffend die Umstände bei der sportlichen Veranstaltung (z.B. bei Hunderennen die Trainingsverfassung und den gesundheitlichen Zustand der einzelnen Tiere, die Stärken der Hunde bei der zu erwartenden Wetterlage, etc.) einbringt und diese Kenntnisse im Hinblick auf den Ausgang der jeweiligen sportlichen Ereignisse das Zufallselement überwiegen. **Sportwetten in diesem Sinn unterliegen nicht dem Glücksspielgesetz. Eine Sportwette liegt jedoch nicht vor, wenn nicht auf ein künftiges sportliches Ereignis gewettet werden kann, sondern der Ausgang des Spiels (also Gewinn oder Verlust im virtuellen Hunde- oder Pferderennen) davon abhängt, welches bereits in der Vergangenheit stattgefundenen Rennen am Glücksspielgerät abgespielt wurde** (dieses Abspielen ist bei virtuellen Hunde- und Pferderennen oftmals der Fall).

In den weiteren Erkenntnissen VwGH 22.02.2017, [Ra 2016/17/0037](#); VwGH 12.05.2017, [Ra 2015/17/0153](#); VwGH 29.08.2017, [Ra 2015/17/0004](#); VwGH 15.02.2018, [Ra 2017/17/0718](#); VwGH 24.04.2018, [Ra 2017/17/0895](#); VwGH 25.09.2019, [Ra 2018/09/0095](#) hält der Verwaltungsgerichtshof wiederholt fest: Der Verwaltungsgerichtshof hat sich mit der Qualifikation von Wetten als Glücksspiel im Sinne des GSpG eingehend befasst. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt keine Sportwette, sondern ein Glücksspiel nach § 1 Abs. 1 GSpG vor, wenn bei einem Spiel die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder überwiegend vom Zufall abhängt. Dies ist der Fall, wenn nicht auf ein künftiges sportliches Ereignis gewettet wird, sondern der Ausgang eines Spiels davon abhängt, welches von zahlreichen bereits in der Vergangenheit stattgefundenen und aufgezeichneten Rennen tatsächlich abgespielt wird. In einem solchen Fall hat nicht die Kenntnis des Wettenden über die Umstände des Hunderennens, sondern lediglich der Umstand, welches Rennen vom Wettanbieter ausgewählt wird, Einfluss auf das Spielergebnis. Es handelt sich beispielsweise bei "Wetten" auf aufgezeichnete Hunderennen, deren Wiedergabe von einem Zufallsgenerator bestimmt wird, jedenfalls nicht um "Sportwetten", sondern um ein Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG. Vor dem Hintergrund dieser Judikatur ändert es an der Qualifikation eines Spieles als Glücksspiel nichts, dass vor dem Abspielen des aufgezeichneten Hunde- oder Pferderennens dem Spieler "Final-Odds" bekannt gegeben werden: Auch in diesem Fall geben nicht die persönlichen Kenntnisse des Spielers betreffend die Umstände bei der sportlichen Veranstaltung (z.B. betreffend Hunderennen die Trainingsverfassung und den gesundheitlichen Zustand der einzelnen Tiere, die Stärken der Hunde bei der zu erwartenden Wetterlage, etc.) den Ausschlag.

Die Entscheidung **BFG 26.04.2018, [RV/7101895/2016](#)** enthält einen umfassenden Überblick über die Literatur zur Glücksspieleigenschaft von Wetten auf aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen, auszugsweise heißt es dort: „Schon im Jahr 2006 und insbesondere im Jahr 2007 gab es in den österreichischen Medien zahlreiche Hinweise darauf, dass es Auffassungsunterschiede zwischen den Glücksspielbetreibern und den Verwaltungsbehörden gebe, wie Wetten auf aufgezeichnete Hunderennen rechtlich zu qualifizieren seien (ORF, Am Schauplatz, 9.10.2006 und 16.1.2007; Profil, 26.3.2007; News, 27.3.2007; Die Presse, 28.3.2007; ORF, ZIB 28.3.2007; Standard, 1.7.2007). Außerdem gab es 2006 und 2007 mehrere

*parlamentarische Anfragen (27.6.2006; 4434/J XXII.GP; 20.12.2006, 209/J XXIII.GP; 13.3.2007, 2507/J-BR/2007; 10.5.2007; 815/J XXIII.GP), in denen es auch um die rechtliche Qualifikation von „Wetten“ auf aufgezeichnete Hunderennen ging. In sämtlichen Anfragebeantwortungen wurde seitens des Bundesministeriums für Finanzen betont, dass es sich diesfalls um Glücksspiel handelt und dass diese Rechtsmeinung auch auf der Homepage des BMF dargestellt wird. In der rechtswissenschaftlichen Literatur wurde das Thema der Unterstellbarkeit von Wettens unter den Spielbegriff ebenfalls abgehandelt. So zB Burgstaller in Richterzeitung 10/2004, sowie Lehner in taxlex 2006, 106, und taxlex 2007, 337. Am 29.11.2006 erging eine Entscheidung des Unabhängigen Verwaltungssenates Niederösterreich, derzu folge es sich bei aufgezeichneten Hunderennen nicht um Sportwetten handelt, da nicht aus Anlass einer sportlichen Veranstaltung gewettet werde. Vielmehr handle es sich dabei um Glücksspiel. Sowohl in den Medien als auch in den parlamentarischen Anfragen wurde das oben geführte Erkenntnis des UVS Niederösterreich vom 29.11.2006 wiederholt zitiert (vgl. ständige Rsp des VwGH 23.4.2008, [2004/13/0073](#); VwGH 26.8.2009, [2007/13/0024](#); VwGH 22.3.2010, [2009/15/0200](#) ua). Der Verwaltungsgerichtshof hat sich mit der Qualifikation von Wettens als Glücksspiel im Sinne des GSpG bereits eingehend befasst (vgl zB VwGH 25.09.2012, [2011/17/0299](#), VwGH 27.04.2012, [2008/17/0175](#), sowie VwGH 02.07.2015, [Ro 2015/16/0019](#), jeweils mwH).*

In der Folge wurden z.B. im Wiener Wettengesetz 2016, LGBl. 2016/26 Wettens über Ereignisse, die zum Zeitpunkt des Abschlusses oder der Vermittlung bereits stattgefunden haben, wie iZm der Wiedergabe von aufgezeichneten Sportereignissen („virtuelle Hunderennen“ udgl), Wettens auf Hunderennen und iZm sportähnlichen Veranstaltungen, die offenkundig vornehmlich zum Abschluss von Wettens ausgetragen werden (z.B. Fantasy-Sports oder E-Sports), verboten. (Vögl, Das neue Wiener Wettengesetz. Eine kritische Bestandsaufnahme, SWK 23/24/2017, 1060, 1063; Vögl, Wettengesetze aktuell – immer Bewegung in der Branche! Jüngste Adaptierungen in den einzelnen Bundesländern, SWK 20/21/2019, 922).

### **8.3. Judikatur zum abgabenrechtlichen Bereich (Gebührengesetz und Glücksspielgesetz)**

Der Verwaltungsgerichtshof VwGH 16.10.2014, [2013/16/0239](#) (zu UFS 22.11.2013, [RV/0343-1/10](#)) sowie VwGH 29.6.2017, [Ra 2017/16/0095](#) (zu BFG 29.3.2017, [RV/2100738/2013](#)) entschied zur Rechtslage vor dem 1.1.2011, dass aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen nicht als Sportwette der Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG aF mit 2% vom bedungenen Entgelt, sondern als Glücksspiel gemäß § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG aF mit 25% vom Gewinn unterliegen. Dazu verwies der Verwaltungsgerichtshof auf weitere Vorjudikatur VwGH 15.1.2014, [2012/17/0581](#); VwGH 27.2.2013, [2012/17/0352](#), 2012/17/0433.

Zur Abgrenzung Wette und Glücksspiel nach der Rechtslage ab 1.1.2011 – das Gebührengesetz spricht in § 33 TP 17 nicht mehr von „Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen“, sondern von „Wetten, die nicht dem GSpG unterliegen“, entschied der Verwaltungsgerichtshof VwGH

2.7.2015, [Ra 2015/16/0019](#) (BFG 19.01.2015, [RV/7101560/2013](#)) dass bei „Wetten auf virtuelle Rennen von artifiziellen Tierdarstellungen“, bei welchen das virtuelle Rennen eine computergenerierte Präsentation ist, über die ein Zufallsgenerator über das Ergebnis entscheidet und das Ergebnis vom Computerprogramm abhängt, ein Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG vorliegt. Auch die steuerliche Subsumtion unter den allgemeinen Glücksspielabgabentatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG wurde vom Höchstgericht nicht beanstandet.

Zur Beurteilung von Wetten auf aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen als gemäß § 57 GSpG den Glücksspielabgaben unterliegend, gibt es bereits mehrere Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes: BFG 02.10.2017, [RV/3100097/2013](#); BFG 13.03.2018, [RV/7104450/2017](#); BFG 26.04.2018, [RV/7101893/2016](#); BFG 26.04.2018, [RV/7101895/2016](#).

## **9. § 57 Abs. 1 GSpG oder § 57 Abs. 3 GSpG bei Annahme der Wette auf den Ausgang aufgezeichneter Hunderennen an einem Wettannahmeschalter durch einen Mitarbeiter anhand eines PCs mit Touchscreen?**

Grundtatbestand ist § 57 Abs. 1 GSpG, Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen einer Glücksspielabgabe von 16% vom Einsatz. § 57 Abs. 3 GSpG enthält nur die Berechnungsmodalitäten der Glücksspielabgabe, wenn die Glücksspiele in Form von Ausspielungen über bestimmte technische Medien bzw. Hardware durchgeführt werden, es wird kein neuer Steuertatbestand formuliert. **In § 57 Abs. 3 GSpG und in § 57 Abs. 4 GSpG werden für steuerliche Zwecke Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals „in einem Atemzug“ genannt, glücksspielabgabenrechtlich wird zwischen den beiden Möglichkeiten, an den Ausspielungen teilzunehmen, nicht differenziert.** Für § 57 Abs. 3 GSpG, der ausschließlich die Besteuerung der Ausspielungen über bestimmte Geräte regelt, ist es gleichgültig, ob an der Ausspielung von einem Glücksspielautomaten gemäß § 2 Abs. 3 GSpG oder einem Video-Lotterie-Terminal gemäß § 12a Abs. 2 GSpG teilgenommen wurde.

Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG fällt immer dann an, wenn ein Glücksspielautomat betrieben wird, für den keine Betriebsbewilligung nach einem Landesgesetz besteht, oder wenn ein Video-Lotterie-Terminal ohne Konzession des Bundesministers für Finanzen gemäß § 14 GSpG betrieben wird. (BFG 21.11.2017, [RV/7101450/2012](#)).

Der Bf. geht es in ihren Berufungen/Beschwerden in erster Linie darum, dass die Glücksspielbesteuerung nicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG mit 16% vom Einsatz, sondern gemäß § 57 Abs. 2 oder 3 GSpG mit 30% der Jahresbruttospieleinnahmen erfolgt. Nach ihrer Ansicht liegt eine Ausspielung über eine Elektronische Lotterie bzw. über Glücksspielautomaten vor. Dem steht der Sachverhalt gegenüber, dass die Abgabe der Wetten auf den Ausgang derartiger, aufgezeichneter Hunderennen ausschließlich am Wettschalter der jeweiligen Standorte der Bf. möglich war. Am Wettschalter erfolgte die Eingabe der Wette durch einen Mitarbeiter anhand

eines PCs mit Touchscreen, auf dem auch die entsprechenden Videos gespeichert waren. Der Wettkunde erhielt darauf ein Wetticket wie bei einer Wette auf eine sportliche Veranstaltung. Dieser Sachverhalt wurde von der Bf. auch gar nicht bestritten, sondern bestritten wurde die Subsumtion dieses Sachverhaltes unter den allgemeinen Glücksspielabgabentatbestand gemäß § 57 Abs. 1 GSpG.

Es gibt bereits Judikatur, die für die Subsumtion eines solchen Sachverhaltes unter den allgemeinen Glücksspielabgabentatbestand gemäß § 57 Abs. 1 GSpG sprechen.

### 9.1. Judikatur

Nach dem Sachverhalt des Erkenntnisses **VwGH 2.7.2015, Ra 2015/16/0019 (zu BFG 19.01.2015, RV/7101560/2013)** ging es um Wetten zu computeranimierten Rennen von virtuellen Tieren, die das Bundesfinanzgericht als Glücksspiel und den Glücksspielabgaben unterliegend qualifiziert hatte. Der Verwaltungsgerichtshof bestätigte die **Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG** und hob im Sachverhalt hervor, dass die Wettabgabe so vor sich ging: „**Die Abgabe der Wetten auf den Ausgang der Virtuellen Hunde/Pferderennen ist ausschließlich am Wettschalter der (Revisionswerberin) möglich. D.h. der Wettteilnehmer muss den Filialmitarbeiter mit der Vermittlung der Wette beauftragen.** Dieser gibt die Wette in das EDV-System händisch ein. Der Vermittler erhält den Wetteinsatz für den Buchmacher und händigt dem Wettteilnehmer sein Wettticket aus. Auf diesem Wettticket ist Einsatz, möglicher Gewinn, Zeit des Ticketausdruckes, Inhalt der Wette und der Buchmacher, zu dem die Wette vermittelt wurde, vermerkt. Wird das Wettticket vom Buchmacher als gewonnen bestätigt, so bezahlt der Vermittler im Namen und Auftrag des Buchmachers den Wettgewinn an den Wettteilnehmer. Alle gewonnenen Wetttickets müssen für die Auszahlung von einem Mitarbeiter der (Revisionswerberin) in die Wettanlage zur Abrechnung eingegeben werden.“

**VwGH 13.4.2016, Ra 2016/02/0053 Rn 14 unter Verweis auf VwGH 28.6.2012, 2011/16/0148:** Gibt ein Wettkunde seine auf die Annahme eines verbindlichen Wettanbots gerichtete Willenserklärung in einem vom Wettanbieter betriebenen Geschäftslokal ab, so kommt ein Vertrag unter Anwesenden zustande; dieses Geschäftslokal ist damit auch der Ort, an dem die Wette abgeschlossen wurde. Selbst wenn es sich bei dem vor Ort (im Wettlokal) anwesenden Personal nur um Hilfspersonen des Wettbüros, dessen Geschäftsführer zur Verantwortung gezogen wurde, handelt, die keine Befugnis haben, "in irgendeiner Form rechtlich verbindlich" für die zweitrevisionswerbende Partei zu handeln, so ist nicht zweifelhaft, **dass diese Personen der Sphäre des Wettbüros zuzurechnen und als dessen Empfangsboten zur Empfangnahme von Erklärungen ermächtigt waren** (OGH 25.6.2014, [2 Ob 131/13y](#)). **Der Zugang der Annahmeerklärung an den Empfangsboten bewirkt zugleich den Zugang an den Empfänger** (OGH 16.2.2000, [7 Ob 317/99j](#)).

In der Entscheidung **VwGH 29.6.2017, Ra 2017/16/0095** Rn 10 zu BFG 29.3.2017, [RV/2100738/2013](#) betreffend Rechtsgebühr nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG idF vor 1.1.2011 sah der Verwaltungsgerichtshof in der rechtlichen Beurteilung des Gerichtes, dass die Entscheidung über Gewinn und Verlust als außerhalb des einzelnen Wettgerätes gelagert und damit zentralseitig sah **und daher den Geräten die Eigenschaft als Glücksspielautomat iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 dritter Teilstrich GebG aF absprach**, keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung. Das abzuspielende Hunderennen wurde mittels Zufallsgenerator in der Sendeanlage ausgewählt, wobei das Signal von einem digitalen Satellitenreceiver weiterverarbeitet und an einen lokalen Server weitergeleitet wurde. Die Spielteilnahme erfolgte auf zwei Varianten:

**1. Wettgerät:** Am Wettgerät wird die "Wette" Hunderennen aufgerufen, wobei am Bildschirm entweder ein derzeit abgespieltes Hunderennen oder die Vorschau auf das nächste aufscheint. Vor dem Abspielen des Rennens werden die aktuellen Quoten übermittelt. **Der Spielteilnehmer stellt die "Wette" anhand der Quoten zusammen und wettet durch Bezahlung und Drücken von bestimmt Tastenkombinationen.**

**2. Kassensystem/Lokalwette:** Im Wettlokal besteht an einer zentralen Wettannahmestelle die Möglichkeit Spiel-/Wetteinsätze zu leisten. Der Teilnehmer sucht sich ein Rennen aus und **geht zur Kasse, an der seine „Wette“ vom Personal entgegengenommen und in den Wettcomputer eingegeben** und ihm anschließend ein Wettschein ausgefolgt wird.

**VwGH 4.3.2020, Ra 2020/02/0013 (zu Übertretung des Wiener Wetten gesetzes)** Das Verwaltungsgericht stellte u.a. fest: .... Über ein Eingabegerät in Form eines Monitors habe mit einer Kundenkarte eine Sportwette aus dem über das Internet laufend aktualisierten Wettprogramm ausgewählt und nach Bezahlen des Wetteinsatzes durch Abbuchung vom Guthaben am Kundenkonto der wettenden Person gespeichert werden können. Das Verwaltungsgericht erläuterte seine Beweiswürdigung und führte rechtlich aus, [§ 13 Abs. 2 lit. c Wiener Wetten gesetz](#) sei nicht anwendbar, weil kein Wettterminal sondern ein Wettannahmeschalter vom dortigen Personal betrieben worden sei. (VwGH 4.3.2020, [Ra 2020/02/0013](#) Rn 3) .... Die revisionswerbenden Parteien bringen selbst vor, es sei denkunmöglich, dass bereits bei Bedienung des Wettinformationsgerätes ein Einsatz abgebucht worden sei, weil dieser Einsatz beim Trafikmitarbeiter bekannt gegeben werden müsse. Inwieweit dies der Feststellung des Verwaltungsgerichtes, die Wette sei am sog. "Touch Office" im Kassenbereich abgeschlossen worden, widersprechen sollte, ist nicht ersichtlich. .... Die Qualifikation eines Gerätes als Wettterminal, Wettomat oder Wettinformationsgerät ist eine solche des Einzelfalls (vgl. VwGH 1.10.2019, [Ra 2019/02/0030](#)). (VwGH 4.3.2020, [Ra 2020/02/0013](#) Rn 24).

Aus dieser höchstgerichtlichen Judikatur ist auch zu sehen, dass die Teilnahme an Wetten – berufsspezifisch – sowohl über Wettterminals unmittelbar, als auch über Wettannahmeschalter möglich ist. Bei der Teilnahme an Wetten über Wettannahmeschalter schließt der Wettteilnehmer mit dem Mitarbeiter, der der Sphäre des Wettbüros zuzurechnen ist, den Wettvertrag. Der Zugang der Annahmeerklärung an den Mitarbeiter bewirkt zugleich den

Zugang an den Wettanbieter. (VwGH 13.4.2016, [Ra 2016/02/0053](#) Rn 14 unter Verweisen auf VwGH 28.6.2012, [2011/16/0148](#), OGH 25.6.2014, [2 Ob 131/13v](#), OGH 16.2.2000, [7 Ob 317/99i](#)). Das gilt sowohl für Wetten, die steuerrechtlich den Rechtsgeschäftsgebühren unterliegen, als auch für die vorliegenden Wetten auf aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen, die wegen ihrer überwiegenden Zufallsabhängigkeit als Glücksspiele den Glücksspielabgaben unterliegen. Der Vertragsabschluss mit dem Mitarbeiter des Wettanbieters spricht glücksspielabgabenrechtlich für den Tatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG und nicht für § 57 Abs. 2 oder 3 GSpG.

## 9.2. Begriff des Wettterminals

Elektronische Wettterminals werden in Trafiken, Gasthäusern oder eigenen Wettcafes bzw. –büros aufgestellt. Ein Wettterminal ist eine technische Einrichtung, die mit einer Datenleitung mit einem Wettbüro (Buchmacher, Totalisateur, Wettkundenvermittler) verbunden und geeignet ist, dem Wettkunden unmittelbar die Teilnahme an einer Wette zu ermöglichen. (*Trentinaglia*, Das Geschäft mit den Wetten. Einige zivil- und verwaltungsrechtliche Aspekte, ÖZW 4/2014, 93).

Zur Zeit der Sachverhaltsverwirklichung der Bf. war noch das Gesetz betreffend Gebühren von Totalisateur- und Buchmacherwetten sowie Maßnahmen zur Unterdrückung des Winkelwettwesens 1919 in Kraft, dort befand sich noch keine Definition eines Wettterminals. Mit dem Wiener Wetttengesetz 2016 LGBl. 2016/26 fand eine Neuregelung der Materie statt, es enthält in [§ 2 Z 8 Wiener Wetttengesetz](#) auch die Definition des Wettterminals: **Wettterminal ist eine technische Einrichtung in einer Betriebsstätte, die über eine Datenleitung einer Person, gegen Entrichtung eines Wetteinsatzes unmittelbar den Abschluss einer Buchmacherwette mit der Bewilligungsinhaberin als Buchmacherin, mit dem Bewilligungsinhaber als Buchmacher oder einer oder eines vom Wettunternehmen angegebenen Buchmacherin oder Buchmachers zu deren oder dessen Bedingungen und Quoten ermöglicht.**

Wettterminals, die den gesetzlichen Bestimmungen nicht entsprechen (z.B. ein Terminal zur Durchführung bzw. Vermittlung von Wetten auf virtuelle Hunderennen in Wien) werden dadurch grundsätzlich nicht zu Glücksspielautomaten. Wenn der Ausgang solcher virtueller Rennen zufallsbedingt durch ein Computerprogramm gesteuert wird, dann liegt tatsächlich ein Glücksspiel vor. (*Vögl*, Das neue Wiener Wetttengesetz. Eine kritische Bestandsaufnahme, SWK 23/24/2017, 1062). Der VwGH 24.4.2013, [2011/17/0129](#) hat ausgesprochen, dass es sich, wenn solche Rennen auf einem Automaten angeboten werden, um einen Spielapparat handelt. (*Vögl*, Das neue Wiener Wetttengesetz. Eine kritische Bestandsaufnahme, SWK 23/24/2017, 1063).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes erscheint es als Wesentlich, dass der Wettterminal so definiert wird, dass er eine technische Einrichtung ist, die über eine Datenleitung dem Wettteilnehmer **unmittelbar** die Teilnahme an der Wette, d.h. den Abschluss des Wettvertrages gegen Bezahlung des Einsatzes ermöglicht. Erfolgt eine Ausspielung, wie z.B. der als Glücksspiel

zu wertende Abschluss eines Wettvertrages über aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen unmittelbar über eine derartige technische Einrichtung, die eher einem Video-Lotterie-Terminal als einem Glücksspielautomaten zuzudenken wäre, würde glücksspielabgabenrechtlich § 57 Abs. 3 GSpG zum Tragen kommen.

### 9.3. Begriff des Wettannahmeschalters

Nach dem Begutachtungsentwurf wurde in § 2 Z 8 Wiener WettenG betreffend Wettterminals („unmittelbar den Abschluss .... ermöglicht“) klargestellt, dass jene technischen Geräte (Annahmeschalter), **wo ausschließlich Personal des jeweiligen Unternehmens für die Kundin oder den Kunden Wetten eingeben kann, keine Wettterminals im Sinne des § 2 Z 8 darstellen** (so z.B. Trafiken, wo die Eingabe der Wetten ausschließlich durch das Verkaufspersonal erfolgt und der Annahmeschalter für Kundinnen und Kunden nicht frei zugänglich ist. (Begutachtungsentwurf Wiener WettenG LGBI. 2016/26, Erläuterungen: GZ: 560685/2015 zu Entwurf LG – 02293-2015/0001 Beilage Nr. 3/2016, 4 zu § 2). Zu dieser – bewussten - Unterscheidung weist der Begutachtungsentwurf auf den Spielerschutz hin, dass Wettterminals im Vergleich zu persönlichen **Wettannahmestellen** eine erhöhte Suchtgefahr aufweisen. (Begutachtungsentwurf Wiener WettenG LGBI. 2016/26, Erläuterungen: GZ: 560685/2015 zu Entwurf LG – 02293-2015/0001 Beilage Nr. 3/2016, 4 zu § 5 und 7 zu § 13).

Mit der Definition des Begriffes Wettannahmeschalter befasste sich das Erkenntnis Landesverwaltungsgericht Wien 30.7.2019, VGW-002/082/8608/2019/E: In diesem Fall war der Tankstellenshop so ausgestattet, dass Wetten grundsätzlich auch bei einem **Mitarbeiter vor Ort** an der Kassa bzw. am Schalter (unter Verwendung der Hardware der beschwerdeführenden GmbH) abgeschlossen, Wettgewinne ausbezahlt oder Einzahlungen auf Kundenkonten vorgenommen werden konnten. Zur Bestätigung konnte der Tankstellenmitarbeiter dem Wettkunden Belege aushändigen. Wettabschlüsse und die Erbringung damit einhergehender Leistungen erfolgten somit auch unmittelbar in der Betriebsstätte, also **unter Anwesenden**. Zum gesetzlichen Unterscheidungskriterium des **Wettannahmeschalters** führen die Gesetzesmaterialien aus, in § 13 Abs. 5 Wr. WettenG werde "*schließlich dem Umstand Rechnung getragen, dass es in Betriebsstätten ohne Wettannahmeschalter (zB Gaststätten, Tankstellen) aufgrund der fehlenden Aufsicht durch Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Wettunternehmerin oder des Wettunternehmers zusätzlicher strengerer Bestimmungen für Wettterminals bedarf*" (ErläutRV BlgLT 3/2016 zu § 13 letzter Absatz, Seite 7). Der Begriff Wettannahmeschalter wird auch in den Gesetzesmaterialien zur Novelle des Wr. WettenG durch LGBI. für Wien Nr. 48/2016 verwendet, aber nicht erläutert (ErläutRV BlgLT 26/2016 zu Art. I Z 1 und 2 bzw. § 13, Seite 1). In den Erläuterungen zur Stammfassung des Wr. WettenG findet sich der verwandte Begriff des "**Annahmeschalters**". **In Abgrenzung zu einem Wettterminal werden damit jene technischen Geräte bezeichnet, an denen "ausschließlich Personal des jeweiligen Unternehmens für die Kundin oder den Kunden Wetten eingeben kann ... (so z.B. in Trafiken, wo die Eingabe der Wetten ausschließlich durch das Verkaufspersonal erfolgt und der Annahmeschalter für**

**Kundinnen und Kunden nicht frei zugänglich ist)"** (ErläutRV BlgLT 3/2016 zu § 2 letzter Absatz, Seite 4). .... **Der Wortsinn und die Verwendung des Begriffs "Wettannahmeschalter" legt eine berufsspezifische Auslegung nahe**, weil der Kernbereich der gewerbsmäßigen Ausübung einer wettunternehmerischen Tätigkeit mit Wettterminals geregelt wird. Ein Wettannahmeschalter geht demnach funktional über eine reine Annahmestelle oder einen mit technischen Geräten ausgestatteten Annahmeschalter hinaus und soll ausweislich der Gesetzesmaterialien eine Aufsicht durch Mitarbeiter des Wettunternehmers vermitteln. In dieser Form kommt ihm keine reine Verkaufsfunktion, sondern auch eine Aufsichtsfunktion über das Geschehen in einer Betriebsstätte zu.

Aus der Gegenüberstellung Wettterminal und Wettannahmeschalter zeigt sich, dass es sich um unterschiedliche Einrichtungen handelt, über die der Wettteilnehmer Wetten abschließen kann. Beim Wettterminal kann der Wettteilnehmer unmittelbar den Einsatz einzahlen und die Wette abschließen, hingegen liegt bei einem Wettannahmeschalter, an welchem ausschließlich Personal des Wettunternehmens für den Wettteilnehmer die Wette eingeben kann, ein „Abschluss unter Anwesenden“ vor. Die Bf. sieht jedoch keinen Unterschied darin, ob der Wettteilnehmer selbst oder eine andere Person für ihn die Wette in eine technische Einrichtung eingibt, für die Bf. bedeutet Eingabe in eine technische Einrichtung glücksspielabgabenrechtlich jedenfalls die Verwirklichung einer Elektronischen Lotterie iSv § 57 Abs. 2 oder 3 GSpG oder einer Ausspielung über Glücksspielautomat iSv § 57 Abs. 3 GSpG.

#### **9.4. Die Unmittelbarkeit der Spielteilnahme als Tatbestandsmerkmal der elektronischen Lotterie (und des Wettterminals) im Gegensatz zum Vertragsabschluss am Wettannahmeschalter**

Die Bf. wendete in ihren Berufungen/Beschwerden ein, dass es bei der Begriffsbestimmung der „*Unmittelbarkeit der Spielteilnahme durch den Spieler*“ bei einer elektronischen Lotterie iSd § 12a GSpG nicht darauf ankommen könne, ob der Spieler den Touchscreen selbst betätige, oder dies ein Mitarbeiter des Wettbüros oder eine andere Person, z.B. ein bekannter oder anderer Spieler für ihn durchführe. Der Begriff der elektronischen Lotterie sei daher weit auszulegen, es sei für § 12a GSpG vielmehr entscheidend, dass der unmittelbare Wille des Spielers, einen bestimmten Spieltipp über ein elektronisches Medium abzugeben für das Vorliegen einer elektronischen Lotterie ausschlaggebend ist.

Dazu ist der Bf. folgendes entgegenzuhalten: Das Glücksspielgesetz unterscheidet einerseits ein Spiel im Lebendspiel, z.B. mit einem Croupier in einer Spielbank, und andererseits ein Spiel mit technischen Geräten mit selbsttätiger Entscheidung (z.B. VwGH 19.7.2011, [2011/02/0127](#); Glücksspielautomaten gemäß § 2 Abs. 3 GSpG) oder zentralseitiger Entscheidung („Terminal-Server-System“; 1067 BlgNR XVII. GP; z.B. VwGH 4.11.2009, [2009/17/0147](#); VwGH 10.5.2010, [2009/17/0202](#); UVS Vorarlberg 11.1.2010, 1-953/09 [Definition der Zentralseitigkeit durch Begriffsanalyse]; o.A., Glücksspielgesetz<sup>6</sup>, 28; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 37;

*Schwartz/Wohlfahrt*, Glücksspielgesetz<sup>2</sup> § 22 Rz 9; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich* [Hg.], GSpG 1989<sup>2</sup> § 21 Rz 21). Die Glücksspielabgaben folgen dieser Systematik. § 57 Abs. 1 GSpG ist der Grundtatbestand für die allgemeine Glücksspielbesteuerung. Die Tatbestände des § 57 Abs. 2 GSpG und § 57 Abs. 3 GSpG bauen auf der Durchführung des Glücksspiels mit technischen Geräten auf. § 57 Abs. 2 GSpG besteuert die Ausspielungen, die über Internet als Elektronische Lotterien, § 57 Abs. 3 GSpG die Ausspielungen, die als Elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals durchgeführt werden, das Glücksspielgesetz bezeichnet beide als „zentraleitig“. § 57 Abs. 3 GSpG besteuert Ausspielungen mit Glücksspielautomaten, das sind technische Geräte mit selbsttätiger Entscheidung. Aufgrund der Sondertatbestände des § 57 Abs. 2 GSpG und § 57 Abs. 3 GSpG verbleiben im § 57 Abs. 1 GSpG „alle übrigen Formen der Durchführung von Glücksspielen“, z.B. auch das Lebendspiel.

Die Bestimmungen über Elektronische Lotterien gemäß § 12a GSpG wurden mit BGBl. I 1997/69 in das Glücksspielgesetz aufgenommen. Der ursprüngliche Text von § 12a GSpG lautete: „*Elektronische Lotterien sind Ausspielungen, bei denen der Spielvertrag über elektronische Medien abgeschlossen, die Entscheidung über Gewinn oder Verlust zentraleitig herbeigeführt oder zur Verfügung gestellt wird und der Spielteilnehmer unmittelbar nach Spielteilnahme vom Ergebnis dieser Entscheidung Kenntnis erlangt.*“

Nach den parlamentarischen Materialien 680 BlgNR 20. GP, Erläuterungen, Allgemeiner Teil sollte durch diese Novellierung die Abgrenzung von Ausspielungen mittels Glücksspielapparaten von Elektronischen Lotterien, die unter Zuhilfenahme modernster Technologie aus dem Telekommunikationsbereich durchgeführt werden, ausdrücklich im Gesetzesstext festgeschrieben werden. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 55). In den Erläuterungen zu § 2 Abs. 2 und § 12a und § 12b wurde ergänzt, dass es durch diese gesetzliche Neuregelungen zu keiner Ausweitung des Glücksspielmonopols des Bundes kommt, sondern es wurde lediglich die Möglichkeit geschaffen, das Recht zur Durchführung Elektronischer Lotterien .... durch Konzession zu übertragen. Gleichzeitig wurde § 2 Abs. 2 GSpG geändert: „*Eine Ausspielung mittels eines Glücksspielapparates liegt vor, wenn die Entscheidung über Gewinn und Verlust durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung durch den Apparat selbst, also nicht zentraleitig herbeigeführt oder zur Verfügung gestellt wird.*“

Analog dazu wurde auch das Gebührengesetz in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG idF vor dem 1.1.2011 geändert, da damals der Lotterienkonzessionär zusätzlich zur Konzessionsabgabe mit 16% glücksvertragsgebührenpflichtig war: „*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 Jahresbruttospieleinnahmen, das sind die im Kalenderjahr dem Konzessionär zugekommenen Wetteinsätze abzüglich Ausschüttungen (Gewinne).*“

§ 12a GSpG wurde durch BGBl. I 2010/73 geändert und lautet nun: „*Gemäß § 12a GSpG sind elektronische Lotterien Ausspielungen, bei denen die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolgt und die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt sowie über elektronische Medien zur Verfügung gestellt wird.*“ Ebenso wurde die Ausspielung über Glücksspielautomaten modifiziert: § 2 Abs. 3 Satz 1 GSpG: „*Eine Ausspielung mit Glücksspielautomaten liegt vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt.*“ Die Materialien dazu stellten jedoch klar, dass durch die Glücksspielnovelle 2008 keine inhaltliche Änderung erfolgte. (II. Besonderer Teil 658 der Beilagen XXIV GP- Regierungsvorlage –Materialien, Zu Z 7 und 31 (§ 12a und [§ 60 Abs. 22 GSpG](#))); ebenso heißt es zu § 2 Abs. 3 GSpG, dass dieser für den Rechtsanwender klarer und übersichtlicher gefasst wurde. *Erfolgt die Entscheidung über das Spielergebnis nicht im Glücksspielautomaten selbst, sondern zentralseitig, so handelt es sich um eine elektronische Lotterie iSd § 12a GSpG.*

Unter elektronischen Medien verstehen die Materialien jede Form der Datenübertragung unter Zuhilfenahme modernster Technologien aus dem Telekommunikationsbereich. Dass das Internet ein elektronisches Medium im Sinne dieser Bestimmung sei, kann nicht zweifelhaft sein (*Schwartz-Wohlfahrt*, GlücksspielG samt den wichtigsten Spielbedingungen<sup>2</sup> (2006), § 12a Rz 5). Der Begriff der Elektronischen Lotterien in § 12a GSpG ist nur von der spezifischen Art seiner Durchführung, nicht durch den Inhalt des Spiels bestimmt. Soweit daher die formalen Voraussetzungen des § 12a GSpG erfüllt sind, kann jede Ausspielung [„Lotterien“, als auch „Casinospiele“] in Form einer Elektronischen Lotterie durchgeführt werden. (*Schwartz-Wohlfahrt*, GlücksspielG samt den wichtigsten Spielbedingungen<sup>2</sup> (2006) § 12a Rz 9-10, *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich* [Hg.], GSpG 1989<sup>2</sup> § 12a Rz 2). Also über Telefon, in Form von SMS, Fax und vor allem auch über das Internet (*Bresich/Toma*, Next Generation Gambling – Grenzenloses Glücksspiel über den Wolken? in *Strejcek* (Hrsg) Glücksspiel, Wetten und Internet, 84; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich* [Hg.], GSpG 1989<sup>2</sup> § 12a Rz 3). D.h. unter diesem Tatbestand können nach einhelliger Auffassung nicht nur die in den §§ 6-12 und 12b GSpG genannten Lotterieformen, sondern auch alle sonstigen Ausspielungen, somit auch typischerweise in Casinos (Spielbanken) veranstaltete Glücksspiele, wie Roulette, Poker oder Black Jack, subsumiert werden (*Schwartz/Wohlfahrt*, GSpG<sup>2</sup> § 12a Rz 9-10; *Kreuzmair*, Die wesentlichen Neuerungen durch die GSpG-Novellen 2008 und 2010, ecolex 2010, 906; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 55). Formale Voraussetzungen des § 12a GSpG sind:

- Vertragsabschluss über elektronische Medien: Voraussetzung für eine Elektronische Lotterie ist, dass der Spielvertrag über elektronische Medien abgeschlossen wird. **Es müssen die vertragserheblichen Willenserklärungen über elektronische Medien abgegeben bzw. empfangen werden** (*Schwartz/Wohlfahrt*, GlücksspielG samt den wichtigsten Spielbedingungen<sup>2</sup> (2006) § 12a Rz 5 *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich* [Hg.], GSpG 1989<sup>2</sup> § 12a Rz 4). Die Art und Form der Durchführung des

Spiels ändert nichts daran, dass der Spielvertrag aufgrund der **§§ 1267 ff ABGB** zustande kommt (vgl. UFS 20.11.2013, [RV/2388-W/13](#) - zu *Online-Glücksspiel*).

- Zentralseitige Spielentscheidung: Über Gewinn und Verlust wird dann zentralseitig entschieden, wenn diese Entscheidung nicht ein vom Spielteilnehmer bedienter Apparat mit Hilfe einer elektronischen oder mechanischen Vorrichtung selbst herbeiführt (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich [Hg.]*, GSpG 1989<sup>2</sup> § 12a Rz 5). Das Erfordernis der zentralseitigen Entscheidung ist dann erfüllt, wenn mehrere Endgeräte mit einem Rechner verbunden sind, der das Spielergebnis ermittelt und an die Endgeräte übermittelt. (VwGH 4.11.2009, [2009/17/0147](#); VwGH 27.4.2012, [2011/02/0224](#); OGH 20.01.2014, [4 Ob 222/13w](#)). und
- Weiteres Erfordernis ist, dass dem Spielteilnehmer das Spielergebnis zeitnah zum Spielende durch eine Anzeige am Internet-Terminal zur Kenntnis gelangt. (OGH 11.3.2010, [4 Ob 17/10v](#); s.a. *Korn*, Glücksspielautomaten - elektronische Lotterien – Rechtsbruch, MR 2010, 166).

Der Begriff „zentralseitig“ rekurriert daher auf den Ort, an dem bei Einsatz von Technik das Spielergebnis erfolgt (elektronische Lotterie) oder auch nicht (Glücksspielapparat). **Intention des Glücksspiel- und Gebührentgesetzgebers im Hinblick auf § 12a GSpG war nicht, das Lebendspiel von der Technik abzugrenzen, sondern eine Technik von der anderen Technik, nämlich den Glücksspielapparat, der selbst über das Ergebnis entscheidet, von der elektronischen Lotterie, bei der die Entscheidung irgendwo anders fällt.** (Zur Abgrenzung: VwGH 19.7.2011, [2011/02/0127](#); VwGH 27.4.2012, [2011/02/0224](#); VwGH 15.3.2013, [2012/17/0256](#); VwGH 24.4.2014, [2012/02/0299](#)).

An einer elektronischen Lotterie kann der Spielteilnehmer unmittelbar teilnehmen, zB über Handy, Tablett oder Computer. Die andere Möglichkeit an einer elektronischen Lotterie teilzunehmen, ist die über Video-Lotterie Terminals, denn Zentralseitigkeit bedeutet auch „Terminal-Server-System“. Nach der Definition des § 12a Abs. 2 GSpG sind Video-Lotterie-Terminals zentralseitig vernetzte Terminals an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten, über die der Zugang zu elektronischen Lotterien angeboten wird. (vgl. auch UStR Rz 858). Ein Video-Lotterie-Terminal ist ein zentral gesteuerter Glücksspielautomat, bei welchem die Entscheidung über Gewinn und Verlust nicht, wie sonst bei Glücksspielautomaten, das einzelne Gerät trifft, sondern der Zufallsgenerator eines zentralen Rechners, an den alle Video-Lotterie-Terminals angeschlossen sind. Unter den glücksspielgesetzigenen Begriff des Video-Lotterie-Terminals fallen dezentrale Eingabeterminals, die von außen wie Glücksspielautomaten ausschauen. Video-Lotterie-Terminals unterscheiden sich von Glücksspielautomaten „nur durch ihr Innenleben“, dass sie „Terminals“ sind, d.h. keinen Zufallsgenerator eingebaut haben, sondern an einen zentralen Rechner angeschlossen sind.

Was den Vertragsabschluss über diese technischen Geräte anbelangt, ist bei Glücksspielautomaten davon auszugehen, dass der Glücksvertrag mit dem Einwurf des Einsatzes des Spielers und/bzw. Aufladen eines Kredites am Gerät mittels Banknotenleser/bzw. der Abbuchung des Einsatzes zustande kommt (*Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 699), bei Video-Lotterie-Terminals verläuft der Abschluss des Spielvertrages „von außen gesehen“ ebenso, allerdings mit dem Unterschied, dass bei Video-Lotterie-Terminals eine Weiter- bzw. Rückmeldung von einer zentralen elektronischen Stelle kommt. Auch § 13 der Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die technischen Merkmale von Glücksspielautomaten, deren Anbindung an ein Datenrechenzentrum, sowie über die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten (Glücksspielautomatenverordnung), BGBl. II 2012/69 idF BGBl. II 2015/28 stellt folgende Software-Anforderung: „*Ein Spiel an einem Glücksspielautomaten beginnt mit der gesonderten Auslösung eines Spielprogramms durch den Spielteilnehmer nach Leistung eines Einsatzes und endet mit der Entscheidung über das Spielergebnis und dessen Verbuchung in den elektronischen Zählern.*“

Nach dem vorliegenden Sachverhalt funktionierten die Geräte der Bf. nur über Internet. Wie das Finanzamt im Vorlagebericht vom 14. August 2012, Seite 4 feststellte, wurde nach Ausstecken des LAN-Kabels zwar das laufende Rennen fertig angezeigt, es wurden aber keine weiteren Rennen mehr aufgerufen. Nach der Web-Präsenz des Anbieters wurde bei den Wettterminals mit den entsprechenden Tasten am Touchscreen der Wetteinsatz festgelegt. Durch Betätigen der Starttaste wurde der Einsatz abgebucht und gleichzeitig die Wette über ein Satellitensignal gestartet. Auch bei Abgabe der Wetten am Wettschalter gab der Mitarbeiter der Bf. die Wette anhand eines PC's mit Touchscreen ein.

Im Fall der Bf. sind jedenfalls sowohl die Wettterminals, als auch der Wettannahmeschalter, über welchen der Mitarbeiter der Bf. die Wette anhand eines PC's mit Touchscreen eingab, über Internet gelaufen. Für den vorliegenden Fall zwar unbeachtlich, aber hätte der Wettteilnehmer die Wette über aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen selbst am Wettterminal eingeben und dort auch den Wetteinsatz zahlen können, wäre glücksspielabgabenrechtlich § 57 Abs. 3 GSpG verwirklicht gewesen. Auch wenn nach dem Sachverhalt bei den Wettterminals vieles für die Definition des § 12a Abs. 2 GSpG eines Video-Lotterie-Terminals als zentralseitig vernetzte Terminals an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten, über die der Zugang zu elektronischen Lotterien angeboten wird, spricht, wäre dies für die Anwendung des § 57 Abs. 3 GSpG gleichgültig, hätte es sich tatsächlich um technische Geräte mit selbttätiger Entscheidung (Glücksspielautomaten) gehandelt. Denn sowohl Ausspielungen über Glücksspielautomaten, als auch über Video-Lotterie-Terminals unterliegen § 57 Abs. 3 GSpG.

Wie das Finanzamt in den Vorlageanträgen zu Recht feststellt, verlangt § 12a GSpG **Ausspielungen, bei denen die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolgt**. Den Begriff **unmittelbar** hat der Verwaltungsgerichtshof in mehreren Entscheidungen zum Gebührengesetz 1957 – hier adaptiert - ausgelegt, dass darunter nur eine

solche Spielteilnahme angesehen werden kann, für die die Handlung der Eingabe des Spiels und Bezahlung des Einsatzes und damit der Abschluss des Spielvertrages durch den Spielteilnehmer selbst das letzte, den technischen Vorgang auslösende Glied in der ablaufenden Kausalkette bildet, nicht aber solche Vorgänge, für die eine Spielteilnahme nur den tieferen Beweggrund oder die weiter zurückliegende Ursache bildet. (z.B. VwGH 14.10.1971, [2259/70](#); VwGH 18.11.1971, [1153/70](#) uvam; Bydlinski, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 697).

Bereits die Auslegung des Gesetzestextes § 12a GSpg spricht dafür, Wetten über aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen, die vom Wettteilnehmer nur gegenüber einem Mitarbeiter der Bf. abgegeben werden können, der dann selbst die Wette anhand eines PC's mit Touchscreen eingab, nicht der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpg, sondern gemäß § 57 Abs. 1 GSpg zu unterziehen, da die Wettteilnahme nicht unmittelbar durch den Wettteilnehmer über elektronische Medien erfolgte.

Die Bf. hat in ihren Berufungen/Beschwerden anhand von Beispielen Argumente gegen die Besteuerung gemäß § 57 Abs. 1 GSpg vorgebracht: *Man stelle sich vor, dass eine Gruppe von Personen vor einem Home-PC sitzt und eine Internetseite eines Anbieters von elektronischen Lotterien über das Internet abruft. Eine Person loggt sich über ihren Account auf der Webseite ein, dann wird der Mausklick, der das Spiel in Gang setzt, nicht von der angemeldeten Person selbst, sondern in deren Auftrag von einer anderen, neben ihr vor dem PC sitzenden Person vorgenommen. Der andere Fall sei, wenn eine sehbehinderte Person eine solche Dienstleistung, gleichgültig ob über Counter oder einen Terminal in Anspruch nehmen wollte, die zwangsläufig einen Dritten für die Durchführung in Anspruch nehmen müsste, die den Touchscreen oder die Starttaste zu betätigen hätte. Würde man der Argumentation des Finanzamtes folgen, würde dies das Vorliegen einer elektronischen Lotterie iSd § 12a GSpg in diesen Fällen ausschließen. Die Anbieter oder Vermittler von Glücksspiel oder Sportwetten würde dies vor unlösbare Probleme stellen, da sie nicht überprüfen könnten, welcher steuerliche Tatbestand vorliege.*

Die Bf. legt in ihren Beispielen lediglich dar, dass eine andere Person für den Wettteilnehmer „mit Mausklick“ das Spiel in Gang setzt, aber nicht, in welcher Funktion diese Person, die sozusagen die Handgriffe für den Wettteilnehmer durchführt, tätig wird.

Handelt es sich um eine Gruppe von Wettteilnehmern, die um den PC sitzen oder – auf vorliegenden Fall adaptiert – um den Wettterminal der Bf. stehen, und ein Wettteilnehmer gibt für die anderen Wettteilnehmer ein, ist die eingebende Person „sozusagen der verlängerte Arm“ der Wettteilnehmer und schließt über den Wettterminal mit dem Buchmacher, der Wettunternehmung den Wettvertrag ab. Ist die eingebende Person „sozusagen der verlängerte Arm“ der Wettteilnehmer, stehen die Anbieter und Vermittler von Glücksspiel oder Sportwetten nicht vor unlösbaren Problemen, welcher Tatbestand erfüllt ist. Der Vertragsabschluss erfolgte über elektronische Geräte zwischen den Wettteilnehmern auf der einen Seite und dem Wettanbieter auf der anderen Seite, es liegt eine unmittelbare Spielteilnahme über

elektronische Medien vor, weswegen in einem solchen Fall steuerrechtlich § 57 Abs. 3 GSpG verwirklicht wäre.

Entgegen der Meinung der Bf. geht es hier nicht um einen solchen Fall. Der vom Finanzamt festgestellte Sachverhalt, dass die Abgabe der Wetten auf den Ausgang aufgezeichneter Hunde- und Pferderennen ausschließlich am Wettschalter gegenüber einem Mitarbeiter der Bf. möglich war, wurde nicht bestritten. Im vorliegenden Fall wurde die Wette nämlich nicht von irgendeiner dritten Person am PC eingegeben, sondern von einem Mitarbeiter der Bf., nur der konnte die Wette am Touchscreen des PC eingeben. Der Mitarbeiter der Bf. ist jedoch nicht der Sphäre der Wettteilnehmer zuzuordnen, sondern der Sphäre der Bf., des Buchmachers, der Wettunternehmung. Aus zivilrechtlicher Sicht sind die Betreiber der Wettannahmestellen – **bei Abschlüssen von Wetten an der „Theke“** – entweder Stellvertreter oder Boten eines Buchmachers oder Totalisateurs, haftungsrechtlich sind sie Erfüllungsgehilfen (§ 1313a ABGB). Bei gewerbsmäßiger Tätigkeit sind die Betreiber von Wettbüros **mit persönlicher Annahme** Wettkundenvermittler. (*Trentinaglia, Das Geschäft mit den Wetten. Einige zivil- und verwaltungsrechtliche Aspekte*, ÖZW 4/2014, 92). Selbst wenn es sich bei dem im Wettlokal anwesenden Personal nur um Hilfspersonen des Wettbüros, dessen Geschäftsführer zur Verantwortung gezogen wurde, handelt, die keine Befugnis haben, "in irgendeiner Form rechtlich verbindlich" für die Wettunternehmung zu handeln, so ist nicht zweifelhaft, **dass diese Personen der Sphäre des Wettbüros zuzurechnen und als dessen Empfangsboten zur Empfangnahme von Erklärungen ermächtigt waren. Der Zugang der Annahmeerklärung an den Empfangsboten bewirkt zugleich den Zugang an den Empfänger.** (VwGH 13.4.2016, [Ra 2016/02/0053](#) Rn 14 unter Verweis auf VwGH 28.6.2012, [2011/16/0148](#), OGH 16.2.2000, 7 Ob 317/99iOGH 25.6.2014, 2 Ob 131/13y). Der Mitarbeiter der Bf., der persönlich die Wette des Wettteilnehmers entgegennimmt, ist „sozusagen verlängerter Arm“ der Bf. Auch bei einer solchen Konstellation stehen die Anbieter und Vermittler von Glücksspielen nicht vor unlösbaren Problemen, welcher Tatbestand erfüllt ist. Vor allem im vorliegenden Fall nicht, da die Abgabe der Wetten auf den Ausgang aufgezeichneter Hunde- und Pferderennen ausschließlich am Wettschalter gegenüber einem Mitarbeiter der Bf. möglich war.

Auch im Fall des Erkenntnis Landesverwaltungsgericht Wien 30.7.2019, VGW-002/082/8608/2019/E konnten Wetten grundsätzlich auch bei einem Mitarbeiter vor Ort an der Kassa bzw. am Schalter, unter Verwendung der Hardware der Wettunternehmung, abgeschlossen werden. Das Landesverwaltungsgericht Wien definierte den Begriff des Annahmeschalters als jene technischen Geräte, an denen "*ausschließlich Personal des jeweiligen Unternehmens für die Kundin oder den Kunden Wetten eingeben kann ... (so z.B. in Trafiken, wo die Eingabe der Wetten ausschließlich durch das Verkaufspersonal erfolgt und der Annahmeschalter für Kundinnen und Kunden nicht frei zugänglich ist)*". Ein Wettannahmeschalter geht demnach funktional über eine reine Annahmestelle oder einen mit technischen Geräten ausgestatteten Annahmeschalter hinaus.

Bei Abgabe der Wette auf den Ausgang von aufgezeichneten Hunde- und Pferderennen gegenüber einem Mitarbeiter der Bf. kommt der Spielvertrag nicht mehr über elektronische Medien zustande, sondern „unter Anwesenden“, da der Mitarbeiter stellvertretend für die Bf. steht. Damit scheiden glücksspielabgabenrechtlich die Spezialtatbestände § 57 Abs. 2 GSpG und § 57 Abs. 3 GSpG für die Bf. aus und es verbleibt der allgemeine Tatbestand § 57 Abs. 1 GSpG.

Weiters brachte die Bf. vor: *Die Finanzverwaltung lege die Begrifflichkeit der elektronischen Lotterie denkunlogisch aus, wodurch sich ein Verstoß gegen das Gleichheitsgebot ergäbe. Die Auslegung der Wortfolge „Unmittelbarkeit der Spielteilnahme durch den Spieler“ sei gemäß der Intention des Gesetzgebers so weit auszulegen, dass die Eingabe des Spieltipps durch eine dritte Person im Namen des Spielers nicht dazu führen könne, dass keine elektronische Lotterie mehr vorliegt. Es sei für § 12a GSpG vielmehr entscheidend, dass der unmittelbare Wille des Spielers, einen bestimmten Spieltipp über ein elektronisches Medium abzugeben für das Vorliegen einer elektronischen Lotterie ausschlaggebend sei.*

Worin der Verstoß gegen das Gleichheitsgebot liegen sollte, kann das Bundesfinanzgericht nicht ersehen. Wie bereits oben dargestellt, ist die Wortfolge „*Unmittelbarkeit der Spielteilnahme durch den Spieler*“ nicht dahin gehend auszulegen, dass der Spielvertrag, der zwischen dem Wettteilnehmer und dem Mitarbeiter der Bf. persönlich, unter Anwesenden, abgeschlossen wurde, als Abschluss des Spielvertrages über elektronische Medien interpretiert werden kann. Der Mitarbeiter der Bf. gibt den abgeschlossenen Spielvertrag über Touchscreen in den PC ein, der für Wettteilnehmer nicht frei zugänglich gewesen sein dürfte. Es mag sein, dass das technische Gerät des Annahmeschalters einem Internetterminal gleichgehalten werden kann, aber die „Zwischenschaltung eines Mitarbeiters der Bf.“ der für sie mit dem Wettteilnehmer die Wetten über den Ausgang von aufgezeichneten Hunde- und Pferderennen abschließt, führt glücksspielabgabenrechtlich zu einem anderen Ergebnis, als würde der Wettteilnehmer die Wette an einem Wettterminal selbst wählen und den Einsatz einwerfen. Die Bf. kann daher auch mit dem Zitat des **VwGH 15.9.2011, 2011/17/0222** nichts für sich gewinnen.

Weiters brachte die Bf. vor, der **UFS 12.3.2010, RV/0600-G/08** habe entschieden, dass es keinen Unterschied mache, ob das auszuwählende Spiel durch einen Zufallsgenerator im Terminal selbst oder über einen externen gesteuert werde. Daraus sei zu ersehen, dass der Unabhängige Finanzsenat im Fall des Vorliegens einer Lokalwette ebenfalls vom Vorliegen eines Video-Lotterie-Terminals ausgehe. Die Bedingung, dass die Eingabe durch den Spieler selbst zu erfolgen hätte, damit es sich um eine Ausspielung mit einem Glücksspielautomaten handle, finde weder im Glücksspielgesetz noch in der Glücksspielautomatenverordnung seine Deckung. Es könne daher im Anwendungsbereich des Glücksspielgesetzes die Frage, wer den Wettautomaten bediene, keinen Unterschied im Hinblick auf den anzuwendenden Steuersatz bzw. die Bemessungsgrundlage machen.

Zur Entscheidung **UFS 12.3.2010, RV/0600-G/08**, mit dem Titel laut Findok „*Aufgezeichnete Hundewetten fallen nicht unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d UStG 1994*“ ist zu

bemerken, dass es sich um Sachverhalte handelte, die in den Jahren 2007 und vorher, und damit vor den Glücksspielgesetz- und Gebührengesetznovellen 2010 verwirklicht wurden. Weder im Umsatzsteuergesetz, noch im Glücksspiel- oder Gebührengesetz war der Begriff des Wettterminals oder des Video-Lotterie-Terminals erfasst. Das Glücksspielgesetz unterschied damals noch zwischen Glücksspielapparat und Glücksspielautomat, der den Gewinn selbst auszahlen konnte. Die Glücksspielabgaben gab es noch nicht, vor dem 1.1.2011 wurden derartige Sachverhalte gebührenrechtlich generell § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG „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, wenn die Gewinne in Geld bestehen, vom Gewinn 25%“ zugeordnet. Davon waren zwar Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten ausgenommen (dritter Teilstrich), allerdings entschied der Verwaltungsgerichtshof **VwGH 29.6.2017, Ra 2017/16/0095** zu BFG 29.3.2017, [RV/2100738/2013](#) betreffend Rechtsgebühr nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG, dass in Fällen, in denen Geräte mit einem ausgelagerten Rechner, der die Entscheidung über das Spielergebnis herbeiführt, verbunden sind, das Spielergebnis "zentralseitig" herbeigeführt wird und in einem solchen Fall daher auch weder ein Glücksspielapparat nach § 2 Abs. 2 GSpG 1989 noch ein Glücksspielautomat nach § 2 Abs. 3 GSpG 1989 vorliegt (VwGH 29.6.2017, [Ra 2017/16/0095](#) Rn 9 unter Verweis auf VwGH 19. Juli 2011, [2011/02/0127](#), mwN). „Legt man gemäß § 41 VwGG allein den vom Gericht festgestellten Sachverhalt zu Grunde, wirft die fallbezogene rechtliche Beurteilung des Gerichtes, das die Entscheidung über Gewinn und Verlust als außerhalb des einzelnen Wettgerätes gelagert und damit zentralseitig sah und daher den Geräten die Eigenschaft als Glücksspielautomat iSd § 33 TP 17 Z 7 dritter Teilstrich GebG absprach, keine Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung auf, die über den Revisionsfall hinausweisen würden.“

Die Entscheidung **UFS 12.3.2010, RV/0600-G/08**, mit der Begründung „*Die Rechtsansicht der Bw., wonach sowohl im Falle der "Automatenwette" als auch der "Lokalwette" von keiner Ausspielung durch den Glücksspielautomaten iSd. § 2 Abs. 3 GSpG ausgegangen werde könne, wird nicht geteilt, weil die selbstdurchsetzte Herbeiführung der Entscheidung über Gewinn oder Verlust gegeben ist. Ob nun die Entscheidung im "Innenleben" des Automaten oder durch Auffangen von permanent von einem Zufallsgenerator über Satellitensender ausgesendeten Signalen stattfindet, erweist sich nach dem Gesetzeszweck als nebenschließlich.*“ ist zu einer früheren Rechtslage ergangen und kann sich die Bf. nicht mehr darauf berufen. Zu dieser Entscheidung erschien der Artikel, *Pichler*, Wettautomaten über aufgezeichnete Hunderennen fallen unter die Umsatzsteuerpflicht, UFSjournal 6/2010, 226, aus den Praxishinweisen Punkt 3. ist zu entnehmen, dass die Problematik bekannt war.

Damit liegt eine „allgemeine“ Ausspielung, die der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG vom Einsatz und nicht eine Ausspielung über elektronische Lotterien gemäß § 12a GSpG, die der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 oder 3 GSpG von den Jahresbruttospieleinnahmen unterliegt, vor, wenn der Spielteilnehmer, der auf aufgezeichnete oder virtuelle Hunde- und

Pferderennen wettet, die Wette am Wettannahmeschalter persönlich gegenüber einem Mitarbeiter des Wettunternehmens abgibt und daher mit dem Wettunternehmen „persönlich“ den Wettvertrag abschließt. Der Mitarbeiter des Wettunternehmens gibt den abgeschlossenen Wettvertrag in das jeweilige technische Gerät, sei es Terminal, sei es PC, ein und leitet ihn weiter. § 57 Abs. 2 GSpG würde beispielsweise zur Anwendung gelangen, wenn der Wettteilnehmer eine solche Wette „Online“ über eine Internetplattform eines Anbieters abgeben könnte und § 57 Abs. 3 GSpG, wenn der Wettteilnehmer unmittelbar selbst am Wettterminal diese Wette eingeben und den Einsatz einzahlen würde, denn in beiden Fällen würde der Wettteilnehmer den Wettvertrag mit dem Wettunternehmen über elektronische Medien, über die technischen Geräte abschließen. Für § 57 Abs. 3 GSpG ist es gleichgültig, ob der „Wettterminal“ einem Video-Lotterie-Terminal oder einem Glücksspielautomaten entspricht. Schon der Begriff „Wettterminal“ verweist auf Zentralseitigkeit und legt eher eine Subsumtion unter Video-Lotterie-Terminal nahe.

Nach der systematisch-teleologischen Gesetzesinterpretation ist der Grundtatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG medienneutral formuliert (vgl. VwGH 20.11.2014, [2013/16/0085](#)) und auf die **Teilnahme an den Ausspielungen**, die sowohl „im Lebendspiel“ als auch über Apparate und elektronische Medien durchgeführt werden können, abgestellt. Die Bf. übersieht in ihrem verfassungsrechtlichem Vorbringen, dass § 57 Abs. 1 GSpG die Grundnorm für die Glücksspielbesteuerung ist. Gäbe es § 57 Abs. 2 oder § 57 Abs. 3 GSpG nicht, würde automatisch auch Glücksspiel über Elektronische Lotterien oder Glücksspielautomaten unter § 57 Abs. 1 GSpG fallen. Es liegt kein Verstoß gegen verfassungsgesetzliche Vorschriften vor, wenn unterschiedliche Formen des Spiels unterschiedlich besteuert werden.

Abschließend ist dem unionsrechtlichem Vorbringen der Bf. noch entgegenzuhalten, dass sich aus der Textierung des § 57 GSpG „Teilnahme vom Inland aus“ ergibt, dass die Glücksspielabgabe nicht differenziert, ob der Glücksspielanbieter im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union seinen Sitz hat, es genügt, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus an den von der Bf. angebotenen Wetten auf aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen (=Glücksspielen) teilnimmt. § 57 Abs. 1 bis Abs. 3 GSpG knüpft weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, die den Spielvertrag abschließen, ein personeller Inlandsbezug fehlt. § 57 Abs. 2 und § 57 Abs. 3 GSpG ergänzen § 57 Abs. 1 GSpG, als sie im Wesentlichen die Steuerberechnung regeln, wenn die im § 57 Abs. 1 GSpG umschriebenen Spielverträge in Form der Ausspielung als elektronische Lotterie, d.h. Internetglücksspiel bzw. über Glücksspielautomaten oder Video-Lotterie-Terminals abgeschlossen werden. Es gibt keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft.

## 10. Zusammenfassung

Die Bf. ist nach den Landesgesetzen Wettvermittlerin, sie hat weder nach § 14 GSpG noch nach § 21 GSpG eine glücksspielgesetzliche Konzession.

Die Bf. schließt die Wettverträge mit dem Wettkunden am Standort ab und vermittelt diese abgeschlossenen Wettverträge weiter an die Veranstalterin, die die Wetten auf einem Server im EU-Ausland (Zypern) verwaltet. Im Zeitraum Oktober 2011 bis März 2012 wurden nicht nur Sportwetten, sondern auch Wetten auf aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen angeboten und gespielt. Die Abgabe der Wetten auf den Ausgang derartiger, aufgezeichneter Hunderennen war ausschließlich am Wettschalter der Bf. möglich. (Niederschrift über die Nachschau vom 22. Mai 2012). Der Wetteilnehmer teilte einem Mitarbeiter der Bf. hinter dem Wettschalter seinen Tipp mit. Der Mitarbeiter gab die Wette am Wettschalter anhand eines PCs mit Touchscreen ein. (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 14. August 2012, Seite 4). In der Berufung/Beschwerde wendete sich die Bf. gegen die Vorschreibung der allgemeinen Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG, nach ihrer Ansicht werde im Hinblick auf die Internettechnologie vielmehr ein Tatbestand über eine Elektronische Lotterie oder einen Glücksspielautomaten gemäß § 57 Abs. 2 oder 3 GSpG verwirklicht, weswegen die Steuer von den Jahresbruttospieleinnahmen festzusetzen wären. Weiters gab die Bf. ein umfangreiches Beschwerdevorbringen wegen Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols und der Glücksspielabgaben ab.

Da die Bf. unbestrittenmaßen Wetten auf aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen abschloss, wurden diese den Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterzogen.

Wetten auf aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen fallen wegen ihrer überwiegenden Zufallsabhängigkeit unter das Glückspielgesetz. Nicht die vom Buchmacher erstellten Quoten sind die einzigen Anhaltspunkte für die Entscheidung der Spieler, sondern eine Reihe von weiteren Faktoren, z.B. Wissen um die aktuelle Form von Mannschaften, Pferden oder Hunden, ergebnisrelevante Ereignisse im Vorfeld des Wettkampfs, zu erwartende Wetterbedingungen und anderes mehr, beeinflussen das Wettverhalten des einzelnen Spielers. Hängen Gewinn oder Verlust davon ab, welches der aufgezeichneten Ereignisse von einem EDV-Programm nach "Wettannahme" ausgewählt und wiedergegeben wird, liegt ein Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG vor. Dazu gibt es eine ständige Judikatur und langjährige Literatur zum ordnungspolitischen Bereich des GSpG (VfGH 26.6.2013, [B 396/2013](#) VwGH 21.1.2010, [2009/17/0158](#), VwGH 24.4.2012, [2008/17/0175](#); VwGH 25.9.2012, [2011/17/0299](#); VwGH 22.02.2017, [Ra 2016/17/0037](#); VwGH 12.05.2017, [Ra 2015/17/0153](#); VwGH 29.08.2017, [Ra 2015/17/0004](#); VwGH 15.02.2018, [Ra 2017/17/0718](#); VwGH 24.04.2018, [Ra 2017/17/0895](#); VwGH 25.09.2019, [Ra 2018/09/0095](#)), in der Folge wurden im Wiener Wettengesetz 2016 LGBI. 2016/26 Wetten auf aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen, verboten. (Vögl, Das neue Wiener Wettengesetz. Eine kritische Bestandsaufnahme, SWK 23/24/2017, 1060, 1063; Vögl, Wettengesetze aktuell – immer Bewegung in der Branche! Jüngste Adaptierungen in den einzelnen Bundesländern, SWK 20/21/2019, 922). Die Entscheidung BFG 26.04.2018, [RV/7101895/2016](#) enthält einen umfassenden Überblick über die Literatur zur Glücksspieleigenschaft von Wetten auf aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen. Zur abgabenrechtlichen Qualifikation gibt es ebenfalls eine ständige Judikatur (VwGH 16.10.2014, [2013/16/0239](#) (zu UFS 22.11.2013,

[RV/0343-I/10](#)) VwGH 2.7.2015, [Ra 2015/16/0019](#) (BFG 19.01.2015, [RV/7101560/2013](#)) VwGH 29.6.2017, [Ra 2017/16/0095](#) (zu BFG 29.3.2017, [RV/2100738/2013](#)), sowie BFG 02.10.2017, [RV/3100097/2013](#); BFG 13.03.2018, [RV/7104450/2017](#); BFG 26.04.2018, [RV/7101893/2016](#); BFG 26.04.2018, [RV/7101895/2016](#)), wonach derartige Wetten der Glücksspielbesteuerung unterliegen (§ 57 GSpG).

Die Bf. bestreitet nicht die Glücksspieleigenschaft der Wetten auf aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen, sondern die Besteuerung gemäß § 57 Abs. 1 GSpG.

Wettunternehmer betreiben für gewöhnlich mehrere Betriebsstätten (Filialen), die zum Teil als Wettannahmestelle oder Wettbüro bezeichnet werden. Aus zivilrechtlicher Sicht sind die Betreiber der Wettannahmestellen – bei Abschlüssen von Wetten an der „Theke“ – entweder Stellvertreter oder Boten eines Buchmachers oder Totalisateurs, haftungsrechtlich sind sie Erfüllungsgehilfen (§ 1313a ABGB). (*Trentinaglia*, Das Geschäft mit den Wetten. Einige zivil- und verwaltungsrechtliche Aspekte, ÖZW 4/2014, 92). Bei der Teilnahme an Wetten über Wettannahmeschalter schließt der Wettteilnehmer mit dem Mitarbeiter, der der Sphäre des Wettbüros zuzurechnen ist, den Wettvertrag. Der Zugang der Annahmeerklärung an den Mitarbeiter bewirkt zugleich den Zugang an den Wettunternehmer. (VwGH 13.4.2016, [Ra 2016/02/0053](#) Rn 14 unter Verweisen auf VwGH 28.6.2012, [2011/16/0148](#), OGH 25.6.2014, [2 Ob 131/13y](#), OGH 16.2.2000, [7 Ob 317/99i](#)). Das gilt sowohl für Wetten, die steuerrechtlich den Rechtsgeschäftsgebühren unterliegen (VwGH 28.6.2012, [2011/16/0148](#)), als auch für die vorliegenden Wetten auf aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen, die wegen ihrer überwiegenden Zufallsabhängigkeit als Glücksspiele den Glücksspielabgaben unterliegen. Der Vertragsabschluss mit dem Mitarbeiter des Wettunternehmers entspricht glücksspielabgabenrechtlich dem Tatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG und nicht für § 57 Abs. 2 oder 3 GSpG (vgl. (VwGH 2.7.2015, [Ra 2015/16/0019](#) zu BFG 19.01.2015, [RV/7101560/2013](#); VwGH 29.6.2017, [Ra 2017/16/0095](#) Rn 10 zu BFG 29.3.2017, [RV/2100738/2013](#) und VwGH 4.3.2020, [Ra 2020/02/0013](#) (zu Übertretung des Wiener Wettingesetzes); Landesverwaltungsgericht Wien 30.7.2019, VGW-002/082/8608/2019/E).

Damit liegt eine „allgemeine“ Ausspielung, die der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG vom Einsatz und nicht eine Ausspielung über elektronische Lotterien gemäß § 12a GSpG, die der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 oder 3 GSpG von den Jahresbruttospieleinnahmen unterliegt, vor, wenn der Wettteilnehmer, der auf aufgezeichnete oder virtuelle Hunde- und Pferderennen wettet, die Wette am Wettannahmeschalter persönlich gegenüber einem Mitarbeiter des Wettunternehmens abgibt und daher mit dem Wettunternehmen „persönlich“ den Wettvertrag abschließt. Der Mitarbeiter des Wettunternehmens gibt den abgeschlossenen Wettvertrag in das jeweilige technische Gerät, sei es Terminal, sei es PC, ein und leitet ihn weiter. § 57 Abs. 2 GSpG würde beispielsweise zur Anwendung gelangen, wenn der Wettteilnehmer eine solche Wette „Online“ über eine Internetplattform eines Anbieters abgeben könnte und § 57 Abs. 3 GSpG, wenn der Wettteilnehmer unmittelbar selbst am Wettterminal diese Wette

eingeben und den Einsatz einzahlen würde, denn in beiden Fällen würde der Wettteilnehmer den Wettvertrag mit dem Wettunternehmen über elektronische Medien, über die technischen Geräte abschließen. Für § 57 Abs. 3 GSpG ist es gleichgültig, ob der „Wettterminal“ einem Video-Lotterie-Terminal oder einem Glücksspielautomaten entspricht, obwohl der Begriff „Wettterminal“ auf Zentralseitigkeit verweist und eher eine Subsumtion unter Video-Lotterie-Terminal nahelegt.

Nach etlichen Ablehnungsbeschlüssen des Verfassungsgerichtshofes widersprechen die Glücksspielabgaben nicht dem Unionsrecht, weswegen keine Gleichheitswidrigkeit infolge Inländerdiskriminierung vorliegt. (VfGH 8.6.2017, [E 1330/2016](#), [E 1756/2016](#); VfGH 8.6.2017, [E 2416/2016](#)). Da die Höchstgerichte die Unionsrechtskonformität des Glücksspielgesetzes wiederholt bestätigt haben (VfGH 15.10.2016, E 945/2016ua; VwGH 16.3.2016, [Ro 2015/17/0022](#); VwGH 11.7.2018, [Ra 2018/17/0048](#) und VwGH 24.04.2019, [Ra 2017/17/0962](#)), liegen weder für ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH, noch für einen Normprüfungsantrag an den Verfassungsgerichtshof die Voraussetzungen vor.

## 11. Schlussfolgerung

Wetten auf den Ausgang von aufgezeichneten Hunde- und Pferderennen sind wegen ihrer überwiegenden Zufallsabhängigkeit Glücksspiel gemäß § 1 Abs. 1 GSpG und fallen infolge Entgeltlichkeit unter den Begriff der Ausspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpG.

Bei Abgabe der Wette auf den Ausgang von aufgezeichneten Hunde- und Pferderennen gegenüber einem Mitarbeiter eines Wettunternehmers (Wettbüros), der die Wette über Touchscreen in einen PC eingibt, kommt der Wettvertrag weder über zentralseitige elektronische Medien noch über selbsttätigen Glücksspielautomat zustande, sondern „persönlich unter Anwesenden“, da der Mitarbeiter stellvertretend für den Wettunternehmer steht und der Sphäre des Wettunternehmers zuzurechnen ist. Der Zugang der Annahmeerklärung an den Mitarbeiter bewirkt zugleich den Zugang an den Wettunternehmer. Da vom Wettteilnehmer der Wettvertrag nicht unmittelbar über elektronische Geräte oder Einrichtungen geschlossen wurde, d.h. die vertragserheblichen Willenserklärungen nicht über elektronische Medien abgegeben wurden, scheiden glücksspielabgabenrechtlich die Spezialtatbestände § 57 Abs. 2 GSpG und § 57 Abs. 3 GSpG für elektronische Lotterien, über Video-Lotterie-Terminals bzw. über Glücksspielautomaten für die Bf. aus und es verbleibt der allgemeine Tatbestand § 57 Abs. 1 GSp „Ausspielungen ... 16% vom Einsatz“.

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

## 12. Teilweise 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.

Das Bundesfinanzgericht ist in Bezug auf die Beschwerdevorbringen betreffend Unionsrechtswidrigkeit und Verfassungswidrigkeit insbesondere den Erkenntnissen VwGH 16.3.2016, [Ro 2015/17/0022](#); VwGH 11.7.2018, [Ra 2018/17/0048](#) und VwGH 24.04.2019, [Ra 2017/17/0962](#) gefolgt, diesbezüglich ist die Revision unzulässig.

Die Revision wird jedoch zu der Frage zugelassen, ob bei Abgabe der Wette am Wettschalter gegenüber einem Mitarbeiter des Wettunternehmers infolge Abschlusses des Spielvertrages persönlich unter Anwesenheit der allgemeine Glücksspielabgabentatbestand gemäß § 57 Abs. 1 GSpG oder ein Sondertatbestand gemäß § 57 Abs. 2 oder § 57 Abs. 3 GSpG zum Tragen kommt, weil es dazu noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gibt.

Wien, am 24. September 2020