



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräte Dr. Mairinger, Dr. Thoma sowie Mag. Straßegger und Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Baumann über die Revision des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in 1030 Wien, Marxergasse 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 17. Juli 2015, Zl. RV/7101620/2013, betreffend Glücksspielabgabe nach § 58 Abs. 3 GSpG (mitbeteiligte Partei: W Tiefkühlprodukte GmbH in B, Bundesrepublik Deutschland) in der Sache zu Recht erkannt:

Der Revision wird Folge gegeben und das angefochtene Erkenntnis dahin abgeändert, dass die als Beschwerde behandelte Berufung der Mitbeteiligten gegen den Glücksspielabgabebescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 4. Februar 2013 als unbegründet abgewiesen wird.

Entscheidungsgründe:

- 1 Den unstrittigen Feststellungen des angefochtenen Erkenntnisses zufolge führte die Mitbeteiligte im Zeitraum vom 27. August bis 17. November 2011 in Deutschland und Österreich ein „Preis Ausschreiben“ dergestalt durch, dass Kunden, die drei W-Pizza-Produkte erworben hatten, den Einkaufsbeleg einsenden konnten; einmal pro Woche erfolgte eine Ziehung aus diesen Einsendungen. Die Gewinner der Ziehung erhielten einen Einkaufsgutschein im Wert von € 1.000,-- von dem Händler, von dem der eingesendete Einkaufsbeleg stammte. An diesem Gewinnspiel beteiligten sich auch Kunden aus Österreich, die Gewinne von insgesamt € 28.000,-- erzielten. Den Teilnahmebedingungen zufolge war die Teilnahme an dem Glücksspiel auf Deutschland und Österreich beschränkt und wurden Gewinne im Gesamtwert von € 220.000,-- in Aussicht gestellt.

==



- 2 Einer - von der Amtsrevision bekämpften - Schätzung zufolge betrug der Anteil des Umsatzes österreichischer Kunden am Gesamtumsatz von Produkten der Mitbeteiligten in der Bundesrepublik Deutschland und Österreich 6 vH.
- 3 Mit Bescheid vom 4. Februar 2013 setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 220.000,-- die Glücksspielabgabe nach § 58 Abs. 3 GSpG mit dem Betrag von € 11.000,-- fest, wogegen die Mitbeteiligte Berufung erhob.
- 4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der als Beschwerde behandelten Berufung statt und änderte den angefochtenen Bescheid dahingehend ab, dass die Glücksspielabgabe gemäß § 58 Abs. 3 GSpG ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 13.200,-- (mit 5 vH) mit € 660,-- festgesetzt wurde; weiters sprach das Gericht aus, dass die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.

In rechtlicher Hinsicht fasste das Gericht seine Erwägungen folgender Maßen zusammen:

„Wird vom Ausland aus ein Gewinnspiel (Preis Ausschreiben) veranstaltet, das sich sowohl an die ausländische als auch an die inländische Öffentlichkeit richtet, bei welchem der Veranstalter einen Gewinn (vermögenswerte Leistung) in Aussicht stellt, die Teilnehmer jedoch keinen Einsatz erbringen müssen (ohne vermögenswerte Leistung iSd § 2 Abs. 1 Z 2 GSpG), so kommen die Glücksspielabgaben zum Tragen, wenn im Rahmen des Gewinnspieles Glücksspiele, wie z.B. Auslosungen des gewinnenden Mitspielers, durchgeführt werden. Mit der Einordnung unter die §§ 57 bis 59 GSpG einerseits und der Verwendung des Begriffes 'Glücksspiele' andererseits verweist § 58 Abs. 3 GSpG auf den Grundtatbestand der Glücksspielabgaben, nämlich § 57 Abs. 1 GSpG. Nach § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen der Glücksspielabgabe Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, vom Einsatz, bzw. kann an Stelle des Einsatzes der in Aussicht gestellte Gewinn treten. Auch die Glücksspiele iSd § 58 Abs. 3 GSpG unterfallen der Glücksspielabgabe nur insoweit, als Teilnehmer vom Inland aus daran teilgenommen haben, d.h. dass sich die Mitspieler, als sie an dem Rechtsgeschäft teilnahmen, sich tatsächlich im Inland befunden haben. Da eine Besteuerung vom Einsatz nicht möglich ist, weil die Teilnehmer keinen erbringen müssen, ist die Bemessungsgrundlage der in Aussicht gestellte Gewinn, das ist der Gewinn, den der Veranstalter verspricht für die Teilnahme



der Mitspieler nach den Teilnahmebedingungen an den 'ausgelosten' Teilnehmer ausbezahlen. Das ist zwar grundsätzlich der 'weltweite Gewinn', doch ist der 'weltweite Gewinn' bei inlandsübergreifenden Gewinnspielen relational auf die Rechtsgeschäfte aufzuteilen, an denen vom Inland aus teilgenommen wurde.

Da das Gesetz den 'in Aussicht gestellten Gewinn' als Bemessungsgrundlage normiert, kann eine Steuerberechnung nur relational auf die Rechtsgeschäfte, an denen vom Inland aus teilgenommen wurde, erfolgen, d.h. die Glücksspielabgabe von dem von der Bf. nach den Umsatzzahlen hochgerechneten, in Aussicht gestellten Gewinn, berechnet werden. Nach dem Erkenntnis VwGH 25.7.1990, 86/17/0062 ist der in Aussicht gestellte Gewinn nicht der tatsächliche Gewinn, sondern die Gewinnzusage des Veranstalters.

[...]

Bemessungsgrundlage der ermäßigten Glücksspielabgabe gemäß § 58 Abs. 3 GSpG für Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen bzw. Preisausschreiben sind weder alle 'weltweit' in Aussicht gestellten Gewinne noch nur die in Österreich tatsächlich ausgezahlten Gewinne, sondern im Hinblick auf den Grundtatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG - da die Bf. die Gewinne nicht ländermäßig ausschrieb, sondern 'Gesamt' anbot - nur die verhältnismäßig auf die Rechtsgeschäfte an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgte, in Aussicht gestellten Gewinne. Der in Aussicht gestellte Gewinn entspricht 'einem fiktiven Einsatz' der Mitspieler, die vom Inland aus teilnehmen. Da die Bf. das Gewinnspiel/Preisausschreiben an den Kauf ihrer Produkte anknüpfte, wurden die in Aussicht gestellten 'weltweiten' Gewinne nach dem durchschnittlichen Prozentsatz der in Österreich erfolgten Umsätze der letzten drei Jahre hochgerechnet und als Bemessungsgrundlage für die 5%ige Glücksspielabgabe herangezogen.

Aus all diesen Gründen war der Berufung/Beschwerde stattzugeben und die Glücksspielabgabe gemäß § 58 Abs. 3 GSpG neu zu berechnen.“

Die Zulässigkeit einer Revision gegen sein Erkenntnis sah das Gericht darin begründet, dass es noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu den Glücksspielabgaben im Sinn der §§ 57 bis 59 GSpG gebe.

- 5 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die Amtsrevision des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit dem Antrag, das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, in eventuelle wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.



Sie tritt der Beurteilung der Zulässigkeit einer Revision dahingehend bei, dass es sich bei der Frage, ob die ermäßigte Glücksspielabgabe nach § 58 Abs. 3 GSpG einen eigenen Steuertatbestand darstelle und wie nach diesem der in Aussicht gestellte Gewinn auszulegen sei, um eine grundsätzliche Rechtsfrage handle, zu der es bislang keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gebe.

Die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses sieht die Amtsrevision in einer unrichtigen Auslegung des § 58 Abs. 3 GSpG, der als eigener Besteuerungstatbestand insbesondere unabhängig von § 57 GSpG zu verstehen sei. § 57 Abs. 1 GSpG sei kein genereller Auffangtatbestand des Glücksspielgesetzes, sondern ein solcher für Ausspielungen. Eine analoge Anwendung des § 57 GSpG auf unentgeltliche Gewinnspiele komme nicht in Betracht, weil keine planwidrige Lücke im Gesetz vorliege. Die Veranstaltung eines unentgeltlichen Glücksspiels erfahre in § 58 Abs. 3 GSpG ausdrücklich eine glücksspielabgabenrechtliche Behandlung. Darin würden der inländische Anknüpfungspunkt sowie die Bemessungsgrundlage und der Steuersatz geregelt. Weiters erachtet die Amtsrevision die Schätzung der auf das Inland entfallenden „fiktiven Einsätze“ durch das Gericht als rechtswidrig.

- 6 Die Mitbeteiligte hat eine Revisionsbeantwortung erstattet, in der sie die Abweisung der Revision als unbegründet beantragt. Sie vertritt u.a. die Auffassung, die weltweite Erfassung der in Aussicht gestellten Gewinne verstoße gegen das „EU-Recht“.
- 7 Mit Beschluss vom 25. November 2015, A 2015/11, auf den im Übrigen gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, stellte der Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG an den Verfassungsgerichtshof den Antrag,
§ 58 Abs. 3 des Glücksspielgesetzes, BGBl. Nr. 620/1989, in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 76, zur Gänze,
in eventu
in § 58 Abs. 3 leg. cit. in der genannten Fassung den Klammerbegriff “(auch)”
als verfassungswidrig aufzuheben.



Der Verwaltungsgerichtshof legte seinem Antrag folgende Auslegung zu Grunde:

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

- 8 Mit Erkenntnis vom 12. Dezember 2016, G 650/2015 u.a., wies der Verfassungsgerichtshof unter anderem diesen Antrag ab. Begründend führte der Verfassungsgerichtshof in der Sache aus:

„2. 1. Zu den gleichheitsrechtlichen Bedenken

2. 1. 1. Der Verfassungsgerichtshof stimmt der Auslegung des Verwaltungsgerichtshofes zu, dass § 58 Abs. 3 GSpG eine Bemessung im Verhältnis zu den schätzungsweise auf das Inland entfallenden Teilnahmen bei grenzüberschreitenden Glücksspielen im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) nicht vorsieht. Der dem Einzelnen in Aussicht gestellte Gewinn bildet in seiner Gesamtheit die Bemessungsgrundlage für die Abgabe.

2. 1. 2. Der Verwaltungsgerichtshof und das Bundesfinanzgericht erachten in ihren Anträgen die angefochtene Bestimmung als gleichheitswidrig, weil die Abgabepflicht nur durch die ‚Auslobung‘ im Inland ausgelöst werde. Damit entferne sich der Begriff des Glücksspiels nach § 58 Abs. 3 GSpG von der grundsätzlichen Definition in § 1 Abs. 1 GSpG und dem Begriff des ‚Spiels‘, bei dem es sich um einen Glücksvertrag handle, der eine aktive Teilnahme voraussetze, wie es etwa auch bei der Bemessungsgrundlage ‚Einsatz‘ bei Ausspielungen (§ 2 Abs. 1 GSpG) in § 57 Abs. 1 GSpG zum Ausdruck komme. Auch wenn man davon ausginge, dass die Glücksspielabgabe nach § 58 Abs. 3 GSpG eine - aus dem Gesetz nicht erschießbare - Mindestbeteiligung ‚aus dem Inland‘ voraussetze, stünde einem solchen Verständnis immer noch das Bedenken entgegen, dass die Besteuerung unter unsachlicher Entfernung vom System des Glücksspielgesetzes und damit ‚in exzessiver Weise an Sachverhalte‘ anknüpfte. Ausgehend von der Zielrichtung der Neufassung des § 58 Abs. 3 GSpG durch das AbgÄG 2011 (ErlRV 1212 BlgNR, 24. GP, 31), einen - wohl nicht nur grundsätzlichen - Inlandsbezug für die Besteuerung von Preisausschreiben zu schaffen, verfehle das Tatbestandselement ‚wenn sich das



Gewinnspiel (auch) an die inländische Öffentlichkeit richtet‘ eine sachlich differenzierte Anknüpfung der Besteuerung, namentlich der Höhe der Glücksspielabgabe, an einen konkreten (inländischen) Sachverhalt.

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

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

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

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



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

2. 2. 1. Der Verwaltungsgerichtshof und das Bundesfinanzgericht meinen, ‚mit diesem Ergebnis‘ würden sie auch Bedenken hegen, dass die angefochtene Bestimmung gegen die Erwerbsfreiheit gemäß Art. 6 StGG und die Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 15 GRC verstoße.

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

...“

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

- 10 Der Verwaltungsgerichtshof legte seinem Prüfungsantrag die Auslegung zugrunde, dass der Tatbestand des § 58 Abs. 3 GSpG bei grenzüberschreitenden Glücksspielen eine verhältnismäßige Bemessung oder Reduzierung der Glücksspielabgabe nicht vorsehe. Der Verfassungsgerichtshof teilte diese Auslegung im zitierten Erkenntnis vom 12. Dezember 2016 (Rz 24): Der dem Einzelnen in Aussicht gestellte Gewinn bilde in seiner Gesamtheit die Bemessungsgrundlage für die Abgabe.

Ausgehend von diesem Verständnis kommt der Amtsrevision, die sich gegen eine verhältnismäßige Bemessung oder Reduzierung der Glücksspielabgabe richtet, Berechtigung zu. Als Bemessungsgrundlage ist nach dem Gesagten der Wert aller in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen heranzuziehen.



- 11 Da im vorliegenden Revisionsfall der Wert aller in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinn) mit dem Betrag von € 220.000,-- unanfechtbar festgestellt und damit die Bemessungsgrundlage nach § 58 Abs. 3 GSpG unstrittig ist, erweist sich die Sache als entscheidungsreif, weshalb der Amtsrevision gemäß § 42 Abs. 4 VwGG Folge zu geben und die nach § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde zu behandelnde Berufung der Mitbeteiligten gegen den Glücksspielabgabebescheid vom 4. Februar 2013 in Anwendung des § 279 Abs. 1 BAO idF des FwGG 2012 als unbegründet abzuweisen ist.

W i e n , am 24. Jänner 2017

