

Verwaltungsgerichtshof

Zl. A 2015/0011-1

(Ro 2015/16/0035-4)

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Mairinger und Dr. Thoma, Hofrätin Mag. Dr. Zehetner sowie Hofrat Mag. Straßegger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Berger in der Revisionssache 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 GmbH in B, Bundesrepublik Deutschland), den

B e s c h l u s s

gefasst:

Gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG wird an den Verfassungsgerichtshof der Antrag gestellt,

§ 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.

B e g r ü n d u n g :

Den unstrittigen Feststellungen des angefochtenen Erkenntnisses zufolge führte die Mitbeteiligte im Zeitraum vom 27. August bis 17. November 2011 in Deutschland und Österreich ein "Preisausschreiben" dergestalt durch, dass Kunden, die drei W-Produkte erworben hatten, den Einkaufsbeleg an ein Schließfach senden

(25. November 2015)

konnten; ein Mal 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.

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 sechs von Hundert.

Mit Bescheid vom 4. Februar 2013 setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 220.000,-- die Glücksspielabgabe (mit 5 vH) mit dem Betrag von € 11.000,-- nach § 58 Abs. 3 GSpG fest, wogegen die Mitbeteiligte Berufung erhob.

Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der als Beschwerde behandelten Berufung statt und änderte den angefochtenen Bescheid dahingehend ab, dass die ermäßigte 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 dahingehend zusammen:

"Wird vom Ausland aus ein Gewinnspiel (Preisausschreiben) 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 auszuzahlen. 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.

[...] Schlussfolgerung

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.

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 eventu wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Sie sieht die Rechtswidrigkeit 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 der Revisionswerber die Schätzung der auf das Inland entfallenden "fiktiven Einsätze" durch das Gericht als rechtswidrig.

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".

Das Glücksspielgesetz, BGBl. Nr. 620/1989 - GSpG, wurde durch die Glücksspielgesetz-Novelle 2008, BGBl. I. Nr. 54/2010, grundlegend novelliert.

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

§ 2 Abs. 1 GSpG lautet:

"Ausspielungen

§ 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)."

Weiters fasste die genannte Novelle auch die Glücksspielabgaben in den §§ 57 bis 59 neu. Während § 57 die Glücksspielabgabe für Ausspielungen regelt, sieht § 58 eine ermäßigte Glücksspielabgabe für Verlosungen von Vermögensgegenständen gegen Entgelt (Abs. 1), für Lotterien ohne Erwerbzweck (Abs. 2) und für Gewinnspiele (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistung (Einsatz) vor.

Nach § 58 Abs. 3 leg. cit. in der Fassung der GSpG-Novelle 2008 unterlagen Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistung (Einsatz) einer Glücksspielabgabe von 5 vH der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistung (Gewinn).

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl. I Nr. 76 - AbgÄG 2011, wurde in Art. 11 u.a. § 58 Abs. 3 GSpG neu gefasst und lautet nunmehr:

"(3) Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistung gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 (Einsatz) unterliegen einer Glücksspielabgabe von 5 vH 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 Euro im Kalenderjahr nicht überschreitet."

Nach § 60 Abs. 29 GSpG, angefügt durch das AbgÄG 2011, traten § 58 Abs. 3 und § 59 Abs. 1 und 3, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 76/2011, mit 1. September 2011 in Kraft und sind auf Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistung gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 (Einsatz) anzuwenden, deren Spielvertrag ab dem 1. September 2011 zustande kommt.

Die ErläutRV zur Neufassung des § 58 Abs. 3, 1212 BlgNR XXIV. GP 31, führen hiezu aus,

"[m]it der Änderung soll ein Redaktionsversehen bereinigt werden, da der bisherigen Regelung der Anknüpfungspunkt an das Inland fehlte. Zudem soll eine Bagatellgrenze und eine Jahreserklärung eingeführt werden, um keine unangemessenen Verwaltungslasten zu schaffen."

Der Verwaltungsgerichtshof teilt den Ansatz des Gerichtes, dass die §§ 57 und 58 GSpG in einem systematischen Verhältnis zueinander stehen; es kann aber dahingestellt bleiben, ob sich unter Heranziehung des § 57 Abs. 1 GSpG ein weiterer Inlandsbezug für § 58 Abs. 3 GSpG ergebe, und ob § 57 Abs. 1 GSpG nicht die Bedeutung eines Grundtatbestandes gegenüber § 58 Abs. 3 GSpG zukommt.

§ 58 Abs. 3 GSpG in der Fassung des AbgÄG 2011 stellt den zitierten ErläutRV zufolge einen Inlandsbezug dadurch her, dass sich das Gewinnspiel (auch) an die inländische Öffentlichkeit richtet. 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.

Andererseits erhebt sich bei einem Verständnis des § 58 Abs. 3 GSpG, wonach auch bei grenzüberschreitenden Glücksspielen die (österreichische) Glücksspielabgabe nach § 58 Abs. 3 GSpG anhand der gesamten in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinn) bemisst, das Bedenken, dass damit lediglich vorausgesetzt ist, dass sich das Gewinnspiel (auch) an die inländische Öffentlichkeit "richtet": irgend ein Umfang der Teilnahme vom Inland aus ist damit nicht vorausgesetzt, als hinreichender Sachverhalt mit Inlandsbezug, der allein die

Abgabepflicht auslöst, verbleibt die "Auslobung" im Inland. Damit entfernt 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 handelt, der eine aktive Teilnahme voraussetzt, wie es etwa auch bei der Bemessungsgrundlage "Einsatz" bei Ausspielungen (§ 2 Abs. 1 GSpG) in § 57 Abs. 1 GSpG zum Ausdruck kommt.

Auch wenn man davon ausginge, dass die Glücksspielabgabe nach § 58 Abs. 3 GSpG eine - dem Gesetz nicht erschließbare - Mindestbeteiligung "aus dem Inland" voraussetzt, 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 anknüpfen würde.

Wohl kommt nach der Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts dem Gesetzgeber ein rechtspolitischer Gestaltungsspielraum zu. Allerdings verlangt der auch den Gesetzgeber bindende Gleichheitsgrundsatz Regelungen, die sachlich gerechtfertigt werden können, und normiert ein umfassendes Sachlichkeitsgebot, wobei unverhältnismäßige Regelungen zur Unsachlichkeit führen können (vgl. etwa VfSlg. 14.503/1996 sowie VfSlg. 15.771/2000).

Ausgehend von der Zielrichtung der Neufassung des § 58 Abs. 3 GSpG durch das AbgÄG 2011, einen - wohl nicht nur grundsätzlichen - Inlandsbezug für die Besteuerung von Preisausschreiben zu schaffen, verfehlt 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.

Mit diesem Ergebnis hegt der Verwaltungsgerichtshof auch Bedenken, dass die Erwerbsfreiheit der Mitbeteiligten nach Art. 6 StGG und ihre unionsrechtlich garantierte Dienstleistungsfreiheit nach Art. 15 EU-GRC in unverhältnismäßiger Weise eingeschränkt wird (vgl. *Doralt*, Preisausschreiben: Weltweiter

Geltungsbereich der Glücksspielabgabe? in RdW 2014, S 309-311; zum unionsrechtlichen Prüfungsmaßstab in Verfahren der generellen Normenkontrolle vgl. etwa VfSlg. 19.632/2012).

Aus den dargelegten Bedenken heraus ist daher der aus dem Spruch ersichtliche Antrag zu stellen.

W i e n , am 25. November 2015