



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofrätinnen und Hofräte Dr. Nowakowski, Dr. Pelant, Dr. Büsser, Dr. Köller, MMag. Maislinger, Mag. Novak, Dr. Sutter sowie Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision der C GmbH in B, vertreten durch die Wolf Theiss Rechtsanwälte GmbH & Co KG in 1010 Wien, Schuberting 6, gegen das Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichtes Vorarlberg vom 22. November 2016, Zl. LVwG-358-4/2016-R8, betreffend Pauschalierung der Kriegsofferabgabe (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Vorarlberger Landesregierung), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Das Land Vorarlberg hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die Revisionswerberin betreibt seit 1. Juli 2015 als Pächterin ein Pokerkasino in Bregenz, das bis dahin von der X GmbH betrieben worden war.
- 2 Die Bemessung der von der (mittlerweile insolventen) X GmbH als bisheriger Veranstalterin der Spiele in dem Pokerkasino von den Besuchern einzuhebenden und abzuführenden Kriegsofferabgabe nach dem Vorarlberger Kriegsofferabgabegesetz war Gegenstand mehrerer Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof. In diesen Verfahren vertrat der Verwaltungsgerichtshof - ausgehend von einer noch nicht die X GmbH und deren Betrieb betreffenden Entscheidung (VwGH 3.11.2005, 2005/15/0128) - die Rechtsansicht, als der Bemessung zugrunde zu legendes „Eintrittsgeld“ im Sinne des § 2 Abs. 1 Kriegsofferabgabegesetz seien die (in diesem Betrieb nicht vom Veranstalter vereinnahmten) Einsätze der Spieler heranzuziehen und Abzüge von dieser Bemessungsgrundlage seien im Gesetz nicht vorgesehen (vgl. in diesem Sinn zum Betrieb der X GmbH in Bregenz



VwGH 26.3.2010, 2010/17/0005; 10.1.2011, 2010/17/0201; 27.4.2012, 2011/17/0114; 26.5.2014, 2013/17/0498; 16.12.2015, 2013/17/0326; 20.1.2016, 2013/17/0325; 20.1.2016, 2013/17/0644; im Zusammenhang mit Bestrafungen wegen Nichtabfuhr der so zu bemessenden Abgabe auch VwGH 28.3.2011, 2011/17/0039; 24.6.2014, 2013/17/0507; 24.6.2014, 2013/17/0508; 4.8.2014, 2013/17/0343; 27.10.2017, Ra 2015/17/0015). Gestützt auf diese Judikatur wurde auch für die von der X GmbH zu entrichtende Vergnügungssteuer nach dem Vorarlberger Gemeindevergnügungssteuergesetz ausgesprochen, das in diesem Gesetz gleichfalls als Bemessungsgrundlage vorgesehene „Eintrittsgeld“ seien die Einsätze der Spieler (VwGH 27.4.2012, 2011/17/0116).

- 3 Mit Schreiben des Bürgermeisters der Landeshauptstadt Bregenz vom 8. Juli 2015 wurde die Revisionswerberin als nunmehrige Betreiberin des Pokerkasinos unter Vorhalt der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes u.a. aufgefordert, bekanntzugeben, ob sie „der abgabenrechtlichen Verpflichtung zum Einbehalt der Kriegsofopferabgabe nachkommt“.
- 4 Mit Eingabe vom 7. August 2015 beantragte die Revisionswerberin daraufhin u.a. die Pauschalierung der Kriegsofopferabgabe mit einem auf Basis der Mindesteinsätze berechneten Betrag von € 12.145,15 pro Monat.
- 5 Mit Bescheid der Vorarlberger Landesregierung vom 19. Jänner 2016 wurde diesem Antrag für die Zeit ab August 2015 „dem Grunde nach stattgegeben“, weil die Ermittlung der Einsätze der Spieler im Einzelfall mit Schwierigkeiten verbunden sei. Der Höhe nach wurde die Abgabe mit einem Pauschalbetrag von € 563.000,-- pro Monat bemessen. Zu dieser Bemessung wurde dargelegt, sie beruhe auf den von der Revisionswerberin in den Monaten Juli bis November 2015 bekanntgegebenen (nach dem Vorbringen der Revisionswerberin geschätzten) Spieleinsätzen von durchschnittlich rund € 6,193.000,-- pro Monat als Bemessungsgrundlage.
- 6 Der von der Revisionswerberin dagegen erhobenen Beschwerde gab das Landesverwaltungsgericht Vorarlberg mit dem angefochtenen Erkenntnis keine Folge. Begründet wurde dies im Wesentlichen mit der Rechtsprechung des



Verwaltungsgerichtshofes und - betreffend verfassungsrechtliche Argumente der Revisionswerberin - des von der X GmbH wiederholt angerufenen Verfassungsgerichtshofes. Eine Revision erklärte das Landesverwaltungsgericht im Hinblick auf die schon bestehende Judikatur für nicht zulässig.

- 7 Die Revisionswerberin erhob Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, der deren Behandlung mit Beschluss vom 8. Juni 2017, E 33/2017-13, ablehnte und sie dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abtrat.
- 8 Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gemäß § 13 Abs. 1 Z 1 VwGG gebildeten Senat erwogen:
- 9 Die nach Abtretung der Beschwerde durch den Verfassungsgerichtshof eingebrachte außerordentliche Revision - zu der die Vorarlberger Landesregierung eine Revisionsbeantwortung erstattete - ist zulässig, weil zur Pauschalierung der Abgabe in Fällen wie dem revisionsgegenständlichen noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt. Die Revision ist auch begründet.
- 10 Die maßgeblichen Bestimmungen des Vorarlberger Kriegsopferabgabegesetzes, LGBl. Nr. 40/1989, in der Fassung LGBl. Nr. 6/1992, Nr. 60/1994, Nr. 58/2001, Nr. 9/2011, Nr. 11/2012 und Nr. 44/2013, lauten:

„§ 1 Gegenstand der Abgabe

(1) Für die in Vorarlberg stattfindenden gesellschaftlichen Veranstaltungen und für das nichtöffentliche Abspielen von Laufbildern, die auf Bildträgern aufgezeichnet sind, ist eine Abgabe zu entrichten, sofern nicht gemäß Abs. 2 eine Befreiung gewährt ist.

(2) Der Abgabe unterliegen nicht:

- a) Veranstaltungen mit überwiegend kulturellem oder künstlerischem Gehalt,
- b) Sportveranstaltungen,
- c) Zirkusveranstaltungen,
- d) die öffentliche Veranstaltung von Lichtspielen,
- e) Tanzveranstaltungen mit lebender Musik,



- f) Rundfunkübertragungen in öffentlichen Lokalen,
- g) Veranstaltungen von Vereinen für ihre eigenen ausübenden Mitglieder,
- h) Ausspielungen gemäß § 2 des Glücksspielgesetzes durch Konzessionäre nach den §§ 14 (Übertragung bestimmter Lotterien), 21 (Spielbanken) und 22 (Pokersalons) des Glücksspielgesetzes.

§ 2 Abgabepflichtige und einhebepflichtige Personen

(1) Zur Entrichtung der Abgabe ist verpflichtet, wer die von der Abgabe betroffenen Veranstaltungen gegen Entrichtung eines Eintrittsgeldes besucht. Hierbei ist es gleichgültig, ob das Eintrittsgeld in der gewöhnlichen Form des Entgeltes für eine Eintrittskarte oder in anderer Form entrichtet wird. Als Eintrittsgeld sind insbesondere auch Beiträge für irgendwelche Zwecke anzusehen, wenn mit ihnen das Recht zum Besuch der Veranstaltung miterworben wird, ferner Beiträge, die zur Deckung der Veranstaltungskosten von den Besuchern eingesammelt oder in Form eines Zuschlages auf den Preis der bei der Veranstaltung verabreichten Speisen und Getränke oder in Form einer die gewöhnliche Höhe übersteigenden Garderobengebühr oder als Preis für Tanzkarten, Maskenzeichen und dergleichen eingehoben werden. Zur Entrichtung der Abgabe ist weiters verpflichtet, wem der von der Abgabe betroffene Bildträger gegen Entgelt zum nichtöffentlichen Abspielen innerhalb des Geltungsbereiches dieses Gesetzes überlassen wird. Im Zweifel ist anzunehmen, dass der Bildträger zu diesem Zweck überlassen wird.

(2) Der Veranstalter ist verpflichtet, die Abgabe vom Abgabepflichtigen in Form eines Zuschlages zum Eintrittsgeld einzuheben und nach den Bestimmungen dieses Gesetzes abzuführen. Er haftet für die richtige Abfuhr aller Beträge, zu deren Einhebung er verpflichtet ist. Kommen mehrere Personen gemeinsam als Veranstalter in Betracht, so haften sie für die Abgabe zur ungeteilten Hand. Dies gilt in gleicher Weise für Personen, die Bildträger Dritten gegen Entgelt zum nichtöffentlichen Abspielen überlassen.

(3) Als Veranstalter gilt, wer sich als Veranstalter öffentlich ankündigt oder der Behörde gegenüber ausgibt, im Zweifel derjenige, auf dessen Rechnung die Einnahmen der Veranstaltung gehen.

(4) Für das Aufstellen oder den Betrieb von Wettterminals ist jene Person abgabepflichtig, die hierfür eine Bewilligung nach dem Wettengesetz hat oder haben müsste.

§ 3 Höhe der Abgabe

(1) Die Abgabe für Veranstaltungen beträgt, soweit sich aus dem Abs. 2 nichts anderes ergibt, 10 v.H. des Eintrittsgeldes.



(2) Die Landesregierung kann die Abgabe bei Veranstaltungen von Unternehmungen, die aus Landesmitteln unterstützt werden, von 10 v.H. auf 5 v.H. des Eintrittsgeldes ermäßigen.

(3) Die Abgabe für das nichtöffentliche Abspielen von Laufbildern, die auf Bildträgern aufgezeichnet sind, beträgt 5 v.H. des Entgelts für die Überlassung des Bildträgers.

(4) Die Abgabe für das Aufstellen oder den Betrieb von Wetterterminals beträgt für jeden einzelnen Wetterterminal 700 Euro für jeden Kalendermonat, in dem der Wetterterminal aufgestellt ist oder betrieben wird.

(5) Als Eintrittsgeld im Sinne der vorstehenden Abs. 1 und 2 gelten alle im § 2 Abs. 1 bezeichneten Leistungen der Veranstaltungsbesucher abzüglich in ihnen etwa enthaltener öffentlicher Zuschlagsabgaben.

§ 4 Pauschalierung der Abgabe

(1) Wenn die Bemessung der Abgabe nach dem Eintrittsgeld besonders umständlich ist oder unverhältnismäßig hohe Kosten verursacht oder für den Betrieb des Veranstalters störend oder hindernd wirkt, so kann die Abgabe auf Antrag des Veranstalters oder von Amts wegen mit Bescheid mit einem Pauschalbetrag bemessen werden. Für die Pauschalierung der Abgabe ist bei einmaligen Veranstaltungen die Gemeinde, bei wiederkehrenden Veranstaltungen die Landesregierung zuständig.

(2) Der Abgabepauschalbetrag ist nach dem Gesamtbetrag der Eintrittsgelder zu bemessen, der bei gleichartigen oder ähnlichen Veranstaltungen unter den gegebenen Umständen durchschnittlich erzielt werden kann oder für einen gleich großen Zeitraum bei bereits durchgeführten gleichartigen Veranstaltungen durchschnittlich erzielt worden ist.

(3) Weichen die vom Veranstalter für die Bemessung des Abgabepauschalbetrages gemachten Angaben von den bei der nachfolgenden Durchführung der Veranstaltung festgestellten tatsächlichen Verhältnissen ab und wird dadurch die Abgabe in erheblichem Maße verkürzt, so kann die gemäß Abs. 1 zuständige Behörde eine entsprechende Ergänzung der Abgabe vorschreiben.“

- 11 Zur Entrichtung der gemäß § 2 Abs. 2 Kriegsopferabgabengesetz vom Veranstalter einzuhebenden und abzuführenden Abgabe ist gemäß § 2 Abs. 1 erster Satz Kriegsopferabgabengesetz daher „verpflichtet, wer die von der Abgabe betroffenen Veranstaltungen gegen Entrichtung eines Eintrittsgeldes besucht“. Für den Besuch des streitgegenständlichen Pokerkasinos ist kein Eintrittsgeld zu entrichten. In den eingangs zitierten Entscheidungen vertrat der Verwaltungsgerichtshof jedoch die Ansicht, ein Spieler, der bei einem Spiel in



diesem Pokerkasino einen Einsatz tätige, entrichte damit jedes Mal ein „Eintrittsgeld“ und es sei Pflicht des Veranstalters, von jedem solchen Einsatz den gesetzlich vorgesehenen „Zuschlag“ in der Höhe von 10 v.H. einzuheben.

- 12 Ein gedanklicher Ausgangspunkt für diese Ansicht findet sich in der umsatzsteuerlichen Beurteilung von Glücksspielen, bei denen der Glücksspielunternehmer den Einsatz als Entgelt für die Einräumung der Spielmöglichkeit vereinnahmt und ausbezahlte Gewinne die in diesem Entgelt bestehende Bemessungsgrundlage im Allgemeinen nicht verringern (vgl. zu den Grenzen dieser Betrachtungsweise im Umsatzsteuerrecht *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 4 Tz69-78; zur Rechtsentwicklung *Ruppe*, UStG³, § 4 Tz 69 ff). Vor dem Hintergrund dieser zum Umsatzsteuerrecht entwickelten Auffassung sprach der Verwaltungsgerichtshof in dem Erkenntnis vom 3. November 2005, 2005/15/0128, aus, die von den Spielern als Entgelt für die Teilnahme an den Spielen geleisteten Einsätze seien auch ein „Eintrittsgeld“ im Sinne des Kriegsofopferabgabegesetzes. Das Erkenntnis betraf einen Fall, in dem der Veranstalter Einsätze entgegennahm und Gewinne auszahlte. Mit den die X-GmbH und damit den jetzt revisionsgegenständlichen Betrieb betreffenden Erkenntnissen wurde die Heranziehung der Spieleinsätze als Bemessungsgrundlage für einen Fall bekräftigt, in dem die Einsätze nicht vom Veranstalter vereinnahmt werden, sondern sich die Spieler mit ihren Einsätzen an Spielen untereinander beteiligen und der Veranstalter „Tischgelder“ (bei den in dem Pokerkasino im Vordergrund stehenden „cash games“) und Eintrittsgelder im herkömmlichen Sinn (bei Turnieren) einhebt.
- 13 In der nunmehr zu treffenden Entscheidung geht es - anders als in der bisherigen Judikatur zum streitgegenständlichen Pokerkasino - erstmals um die Pauschalierung der Abgabe und damit um die in der Revision besonders hervorgehobene Vorschrift des § 4 Abs. 2 Kriegsofopferabgabegesetz, wonach der Pauschalbetrag nach dem Gesamtbetrag der „Eintrittsgelder“ zu bemessen ist, der bei gleichartigen oder ähnlichen Veranstaltungen „durchschnittlich erzielt werden kann“ oder bei bereits durchgeführten gleichartigen Veranstaltungen „durchschnittlich erzielt worden ist“.



- 14 Der vom Gesetz in diesem Zusammenhang daher vorgegebene Gesichtspunkt des „Erzielens“ von Eintrittsgeldern bei einer Veranstaltung unter zusätzlicher Betonung der Frage, in welcher Höhe solche Eintrittsgelder erzielt werden „können“, scheint noch deutlicher als die Erwähnung einer „Entrichtung“ von „Eintrittsgeldern“ in § 2 Abs. 1 Kriegsofferabgabegesetz darauf hinzudeuten, dass es sich bei den „Eintrittsgeldern“ nach den Vorstellungen des Gesetzgebers um Einnahmen des Veranstalters handelt. In dieselbe Richtung weist auch die Zweifelsregelung des § 2 Abs. 3 Kriegsofferabgabegesetz für den Fall, dass sich niemand „als Veranstalter öffentlich ankündigt oder der Behörde gegenüber ausgibt“. Veranstalter ist dann (und auch sonst „im Zweifel“) „derjenige, auf dessen Rechnung die Einnahmen der Veranstaltung gehen“. Schließlich scheint auch § 2 Abs. 2 Kriegsofferabgabegesetz, wonach die Abgabe vom Veranstalter „in Form eines Zuschlages zum Eintrittsgeld einzuheben“ ist, davon auszugehen, dass das Eintrittsgeld von ihm oder für ihn vereinnahmt wird. Die Summe aller Einsätze in den Spielen der Spieler untereinander als Bemessungsgrundlage lässt sich mit den in diesen Vorschriften zum Ausdruck kommenden Vorstellungen des Gesetzgebers schwer zur Deckung bringen. Auch § 2 Abs. 1 zweiter Satz Kriegsofferabgabegesetz und die Beispiele im dritten Satz legen keine Heranziehung unter den Besuchern ausgetauschter Beträge nahe.
- 15 Die erzielbaren oder erzielten Eintrittsgelder im Sinne des für die Pauschalierung maßgeblichen § 4 Abs. 2 Kriegsofferabgabegesetz können nicht andere sein als die in § 2 Abs. 1 und 2 (und durch Verweisung darauf in § 3 Abs. 5) Kriegsofferabgabegesetz gemeinten. Auch aus § 4 Abs. 3 Kriegsofferabgabegesetz geht hervor, dass das Ergebnis der Pauschalierung der Bemessung ohne Pauschalierung nahekommen soll. Die durch den Wortlaut der Pauschalierungsvorschrift ausgelösten Bedenken richten sich im Ergebnis daher auch gegen die dargestellte Vorjudikatur.
- 16 Zu berücksichtigen ist darüber hinaus aber noch, dass die auszulegenden Vorschriften bis zur Novelle LGBI. Nr. 6/1992 auch für Spielbanken galten. Die Einführung einer (später aus anderen Gründen abgeschafften) Sondervorschrift für Spielbanken wurde in dem zugrunde liegenden



Selbständigen Antrag (80 BlgLT 25. GP 1) u.a. wie folgt begründet (im Original ohne Hervorhebung):

„Bemessungsgrundlage der Abgabe ist das Eintrittsgeld. Die Abgabe fällt somit nur bei jenen Veranstaltungen an, bei denen ein Eintrittsgeld eingehoben wird.

Im Jahre 1990 betrug das Aufkommen aus der Kriegsofferabgabe ca. sieben Millionen Schilling. Davon entfielen ca. fünf Millionen auf Abgaben, die auf Eintrittsgelder in die Spielbanken in Bregenz und Mittelberg eingehoben wurden.

Die Casinos Austria AG beabsichtigt, künftig kein Eintrittsgeld mehr zu verlangen. Durch diese Maßnahme wären Spielbanken nicht mehr kriegsofferabgabepflichtig.

Ziel des selbständigen Antrages ist es, durch das Heranziehen einer anderen Bemessungsgrundlage zu gewährleisten, daß Spielbanken weiterhin der Kriegsofferabgabe unterliegen. Bei Spielbanken soll sich die Abgabe nach dem Ausmaß der Fläche, die den Besuchern zur Verfügung gestellt wird, richten. Das jährliche Steueraufkommen soll dadurch aber nicht wesentlich höher werden als jenes, das über das Eintrittsgeld erzielt wurde.“

- 17 Eine gleichartige Änderung wurde - mit im Wesentlichen gleichlautender Begründung - auch im Gemeindevergnügungssteuergesetz vorgenommen (vgl. LGBI. Nr. 5/1992 und dazu 79 BlgLT 25. GP 1).
- 18 Mit diesen Änderungen im Vorarlberger Landesrecht reagierte der Gesetzgeber auf die Abschaffung nicht der Spieleinsätze, sondern von Eintrittsgeldern im Sinne des allgemeinen Sprachgebrauchs in den Spielbanken der Casinos Austria AG. Aus den Materialien geht somit hervor, dass Spieleinsätze bei der Bemessung nicht als „Eintrittsgelder“ herangezogen worden waren und ein solches Vorgehen auch nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprochen hätte.
- 19 An der Ansicht, der Bemessung der Kriegsofferabgabe (und auch der Vergnügungssteuer) für das streitgegenständliche Pokerkasino sei die Summe der Spieleinsätze - und nicht etwa, bei den im Vordergrund stehenden „cash games“, der Gesamtbetrag der „Tischgelder“ - zugrunde zu legen, kann daher nicht festgehalten werden.



- 20 Da das angefochtene Erkenntnis der bisherigen Rechtsprechung folgend auf dieser Ansicht beruht, war es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben, was gemäß § 13 Abs. 1 Z 1 VwGG in einem durch vier weitere Mitglieder verstärkten Senat auszusprechen war.
- 21 Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.
- 2 2 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 21. März 2018

