

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat in der Beschwerdesache Ltd, (Bf.) vertreten durch Doralt Seist Csoklich, Rechtsanwalts- Partnerschaft, Währingerstraße 2-4, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 21.06.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 24.05.2016, StNr. betreffend Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24. November 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 24.5.2016 wurden von den nachstehend angeführten Abgabenschuldigkeiten gemäß § 217 Abs. 1 und 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) Säumniszuschläge mit jeweils 2 % festgesetzt.

Abgabe	Frist	Betrag in Euro	Säumniszuschlag in Euro
Wettgebühren 01/2012	20.02.2012	39.342,62	786,85
Wettgebühren 02/2012	20.03.2012	43.703,64	874,07
Wettgebühren 03/2012	20.04.2012	43.122,75	862,45
Wettgebühren 04/2012	21.05.2012	37.929,49	758,59
Wettgebühren 05/2012	20.06.2012	37.903,32	758,07
Wettgebühren 06/2012	20.07.2012	61.396,87	1.227,94
Wettgebühren 07/2012	20.08.2012	53.569,18	1.071,38
Wettgebühren 08/2012	20.09.2012	58.833,25	1.176,66
Wettgebühren 09/2012	22.10.2012	46.915,57	938,31
Wettgebühren 10/2012	20.11.2012	52.618,20	1.052,36
Wettgebühren 11/2012	20.12.2012	54.710,28	1.094,21
Wettgebühren 12/2012	21.01.2013	46.946,46	938,93
Summe		11.539,82	

Diese Säumniszuschläge waren bis 17.06.2016 zu entrichten.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Festsetzungen erforderlich gewesen seien, weil die angeführten Abgabenschuldigkeiten nicht innerhalb der obenstehenden Fristen entrichtet worden seien.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 21. Juni 2016, in der wie folgt ausgeführt wurde:

"Die Beschwerdeführerin erhebt binnen offener Frist gegen die Wettgebührenbescheide für Jänner 2012, Februar 2012, März 2012, April 2012, Mai 2012, Juni 2012, Juli 2012, August 2012, September 2012, Oktober 2012, November 2012 und Dezember 2012, festgesetzt im Wettgebührenbescheid vom 13.5.2016, zugestellt am 23.5.2016 sowie gegen die Bescheide über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen betreffend die für Jänner 2012, Februar 2012, März 2012, April 2012, Mai 2012, Juni 2012, Juli 2012, August 2012, September 2012, Oktober 2012, November 2012 und Dezember 2012 festgesetzten Wettgebühren, festgesetzt mit dem Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen vom 24.5.2016, zugestellt am 3.6.2016 binnen offener Frist die nachfolgende

I. BESCHWERDE gegen WETTGEBÜHRENBESCHEIDE

an das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen (Bundesfinanzgericht). Die Bescheide werden jeweils ihrem gesamten Inhalt und Umfang nach angefochten.

SACHVERHALT

Die Beschwerdeführerin hat im Zeitraum 2012 über die Domain www für Kunden die Möglichkeit eröffnet, im Internet Sportwetten zu platzieren. Die Beschwerdeführerin verfügt über kein „land based business“. Die Beschwerdeführerin hat ihren Sitz in y und betreibt von dort aus ihr Unternehmen. Das Angebot der Beschwerdeführerin, im Internet Sportwetten zu platzieren, kann aber nicht nur über das Internet unter Nutzung von Standgeräten, sondern auch über Mobiltelefone und andere mobile Geräte, wie etwa Tablet—Computer und Notebooks angenommen werden. Aus den Gründen der mobilen Inanspruchnahme des Angebots der Beschwerdeführerin über das Internet und vor allem wegen der Möglichkeit der Nutzung des Angebots der Beschwerdeführerin über mobile Geräte ist es unmöglich, den physischen Aufenthaltsort des Kunden (Inland/Ausland) festzustellen.

Zur Nutzung des Wettangebots der Beschwerdeführerin muss sich der Kunde (User) zu- nächst bei der Beschwerdeführerin registrieren lassen. Im Zuge des Registrierungsprozesses hat der Kunde insbesondere seinen Wohnort (Adresse und Staat) bekanntzugeben. Ist ein Kunde einmal registriert, so kann er das gesamte Sportwettenangebot von jedem hierfür geeigneten technischen Gerät und - sofern ein entsprechender Zugang in technischer Hinsicht besteht - von jedem Ort in Anspruch nehmen. Der Kunde kann somit das Sportwettenangebot ohne weiteres über sein Mobiltelefon, über einen Internetzugang an seinem Arbeitsplatz, über WLAN-Netze

Dritter sowie im öffentlichen Raum als auch in Lokalen, beispielsweise Internet-Cafes, in Anspruch nehmen, und zwar innerhalb sowie außerhalb von Österreich. Nach den allgemeinen Geschäftsbedingungen der Beschwerdeführerin nimmt der Kunde an den von der Beschwerdeführerin über ihre domains angebotenen Sportwetten am Sitz der Beschwerdeführerin, somit in y teil. Für die Beschwerdeführerin ist es aus mehreren Gründen, die in der Folge noch darzulegen sein werden - unmöglich - festzustellen, ob sich der Kunde, wenn er bei der Beschwerdeführerin Sportwetten platziert, in Österreich oder außerhalb von Österreich aufhält. Diese Frage ist aber für die Frage der Wettgebührenpflicht von entscheidender Bedeutung, weil nur die „Teilnahme vom Inland aus“ die Verpflichtung zur Entrichtung der Wettgebühr begründet.

VERFAHRENSGANG

Die Beschwerdeführerin hat für die beschwerdegegenständlichen Zeiträume zunächst die Wetteinsätze jener Kunden bekannt gegeben, die mit einer österreichischen IP-Adresse Wetten bei der Beschwerdeführerin abgeschlossen haben. Über Aufforderung der Abgabenbehörde wurden dann für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum die Wetteinsätze jener Kunden bekannt gegeben, die mit österreichischer Registrierungsadresse Wetten getätigt haben.

Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel hat mit den bekämpften Bescheiden die Wettgebühren alleine auf der Basis der von der Beschwerdeführerin nach Vorliegen einer österreichischen Registrierungsadresse bekanntgegebenen Wetteinsätzen festgesetzt.

BESCHWERDE GEGEN DIE WETTGEBÜHRENBESCHEIDE

Gesetzlicher Anknüpfungspunkt Wettgebührenpflicht - „Teilnahme vom Inland aus“

Nach § 33 Abs 1 Z 1 und Abs 2 GebG ist für Wetten, an denen vom Inland aus teilgenommen wird, eine Wettgebühr in der Höhe von 2% vom Wetteinsatz, bei verschiedenen Wetteinsätzen vom höheren Wetteinsatz, zu entrichten.

Schuldner der Wettgebühr ist niemals der Kunde, sondern stets der gewerbliche Wettanbieter oder -vermittler (§ 28 Abs 3 GebG).

Wie bereits der UFS, Außenstelle Wien, in seiner Entscheidung RV/1071—W/12 vom 5.4.2013 hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals „Teilnahme vom Inland aus“ für den Bereich der nicht dem Glücksspielgesetz unterliegenden Wetten ausgesprochen hat, lassen sich den Materialien zu § 33 TP 17 Abs 2 GebG idF BGBl I 54/2010 keine Anhaltspunkte dafür entnehmen, dass der Gesetzgeber für den Bereich der Wetten, die online abgeschlossen werden, von dem im Gebührenrecht allgemein bestehenden territorialen Anknüpfungskonzept abgehen wollte. Die tatbestandliche „Teilnahme vom Inland aus“ ist daher wie im offline—Bereich zu beurteilen, nämlich nach dem physischen Aufenthaltsort des Kunden.

Unmöglichkeit, den physischen Aufenthaltsort des Kunden festzustellen

Im Folgenden wird die Unmöglichkeit, den tatsächlichen Aufenthaltsort des Kunden im Zeitpunkt der Wettabgabe festzustellen, näher dargestellt. Dies ist deshalb bedeutsam,

weil nach dem Gesetzeswortlaut genau dies, nämlich die Feststellung des physischen Aufenthaltsortes des Kunden, erforderlich wäre. Weil dies — weder für den Anbieter von online-Wetten, noch für die Abgabenbehörde (!) — möglich ist, behilft sich die Abgabenbehörde - unzulässigerweise - mit der Registrierungsadresse als „Indizienbeweis“ für den Aufenthaltsort des Kunden.

Für die Beschwerdeführerin ist es unmöglich den physischen Aufenthaltsort des Kunden bei der Teilnahme an der Wette festzustellen. Die zur Feststellung des Aufenthaltsortes des Kunden denkbaren Verfahren sind entweder technisch ungeeignet, nicht praktikabel, rechtlich unzulässig oder nicht zuverlässig.

Da der Kunde das Angebot der Beschwerdeführerin über das Internet annimmt, wäre - jedoch bloß theoretisch - die Anknüpfung an die IP-Adresse des Kunden zur Ermittlung des physischen Aufenthaltsortes des Kunden denkbar. Die Anknüpfung an die IP-Adresse des Kunden ist jedoch keine taugliche Methode zur Feststellung des Aufenthaltsortes des Kunden (UFS Wien GZ RV/1071-W/12 vom 5.4.2013 mwN). Zur Untauglichkeit über die IP-Adresse den physischen Aufenthaltsort des Wettkunden zu ermitteln und die Untauglichkeit der IP-Adresse als Indizienbeweis für den physischen Aufenthaltsort des Spielers wird auf die weiteren Ausführungen verwiesen.

Im Übrigen sind IP-Adressen auch deshalb zur abgabenrechtlich relevanten Feststellung des Aufenthaltsortes des Wettkunden der Beschwerdeführerin untauglich, weil die Beschwerdeführerin diese Daten speichern müsste, damit diese Daten der Kunden zu „Aufzeichnungen“ und sonstigen Unterlagen werden, die für die Abgabenerhebung maßgeblich sind. Diese sind nach § 132 Abs 1 BAO zumindest für 7 Jahre, soweit sie anhängige Verfahren betreffen, auch darüber hinaus von dem Abgabepflichtigen aufzubewahren. Nun hat allerdings der EuGH mit seinem Urteil vom 8.4.2014 in den verbundenen Rechtssachen C-293/12 und C-594/12 ausgesprochen, dass die Speicherung von elektronischen Kommunikationsdaten sowie IP-Adressen nur dann zulässig ist, wenn dies erforderlich ist, um der Begehung schwerer Straftaten vorzubeugen oder diese aufzuklären. Nach Ansicht des EuGH handelt es sich bei der Speicherung von IP-Adressen und anderen elektronischen Kommunikationsdaten, welche einen Rückschluss auf den Aufenthaltsort des Nutzers zulassen, um einen besonders schwerwiegenden Eingriff in die Privatsphäre, der nur dann mit Art 7, 8 und 11 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union sowie Art 8 EMRK in Einklang steht, wenn er durch besondere öffentliche Interessen gerechtfertigt und auf das notwendigste Maß beschränkt ist, um den mit der Speicherung der Daten verbundenen Eingriff in die Privatsphäre verfolgten Ziele zu erreichen. Die Erhebung von Wettgebühren vermag einen derart massiven Eingriff in die Privatsphäre des Wettkunden nicht zu rechtfertigen.

Die Kunden der Beschwerdeführerin müssen bei ihrer Registrierung und der Eröffnung eines Wettkontos auch angeben, von welchem Staat aus sie sich als Kunden registrieren. Da der Kunde aber das Angebot der Beschwerdeführerin auch dann, wenn Österreich der Registrierungsort ist, im Ausland nutzen kann, ist der Registrierungsort des Kunden kein tauglicher Anknüpfungspunkt für die Frage, ob der Kunde vom Inland aus an der Wette teilnimmt.

Auch eine Frage nach dem jeweiligen Aufenthaltsort des Kunden unmittelbar vor der Teilnahme an der Wette wird zu keinem richtigen Ergebnis führen, ganz abgesehen davon, dass diese Vorgangsweise nicht praktikabel und technisch kaum durchführbar wäre. Eine vor jeder Wettabgabe zu beantwortende Frage nach dem aktuellen Aufenthaltsort würde Wettkunden schlichtweg verärgern und sie erst recht verleiten, irgendeine unrichtige Ortsangabe zu machen.

Ferner ist Folgendes zu berücksichtigen: Der Kunde selbst hat im Zusammenhang mit Wettgebühren keinerlei Verpflichtungen und ist insbesondere auch nicht zu deren Selbstbemessung und Abfuhr verpflichtet. Er wird daher die Frage nach dem aktuellen Aufenthaltsort im besten Fall wahrheitsgemäß beantworten, in zahlenmäßig nicht vernachlässigbaren Fällen aber unrichtig, sei es bewusst, weil sich der Kunde über eine solche Frage eben ärgert, sei es unbewusst, weil der Kunde etwa mangels Grenzkontrollen im „Schengen-Raum“ gar nicht bemerkt hat, dass er sich schon im Ausland befindet. Mangels drohender Sanktionen im Fall einer unrichtigen Angabe wird die Gleichgültigkeit des Kunden hinsichtlich einer unrichtigen Ortsangabe potenziell noch verstärkt.

Eine allfällige „Falschangabe“ ist für den Kunden insgesamt, insbesondere finanzstrafrechtlich, somit sanktionslos. Für die Beschwerdeführerin besteht aber nicht einmal auf dem Zivilrechtsweg eine Chance einen Anspruch auf Ersatz eines der Beschwerdeführerin durch „Falschangaben“ des Kunden entstandenen Schadens zu verfolgen. Dies schon aufgrund der Vielzahl der potenziellen Einzelfälle und vor dem Hintergrund der auf das einzelne Ereignis heruntergebrochenen, relativ geringen Gebühren, die eine Einzelverfolgung von Falschangaben mit wirtschaftlich vernünftigem Aufwand unmöglich machen. Selbst wenn diese faktischen Hindernisse für eine Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen auf dem Zivilrechtsweg nicht vorlägen, hätte die Beschwerdeführerin vor einem Zivilgericht wohl nur geringe Chancen zu obsiegen. Die Beschwerdeführerin wäre nämlich aufgrund der Beweislastregeln der ZPO dafür beweispflichtig, dass der Kunde seinen Aufenthaltsort zum Zeitpunkt der Teilnahme an der Wette - schuldhaft - falsch angegeben hat. Ein solcher Beweis wird der Beschwerdeführerin in der Regel nicht gelingen, wenn die Beschwerdeführerin schon im gewöhnlichen Geschäftsbetrieb nicht feststellen kann, von wo aus der Kunde an der Wette teilgenommen hat,

§ 33 TP 17 Abs 2 GebG und § 57 Abs 2 GSpG knüpfen die von ihnen normierte Inlandsfiktion an den geographischen, durch Koordinaten festlegbaren Aufenthaltsort des Kunden an. Dieser Ort lässt sich mit technischen oder organisatorischen Mitteln nicht mit Sicherheit bestimmen. In der Weise, in der die Abgabenbehörde § 33 TP 17 Abs 2 GebG versteht, verpflichtet sie den Rechtsunterworfenen auf Dauer entsprechend der Aufbewahrungspflicht nach § 132 Abs 1 BAO, elektronische Kommunikationsdaten, insbesondere IP—Adressen zu speichern. Damit unterstellt die Abgabenbehörde den genannten gesetzlichen Bestimmungen einen unionsrechtswidrigen Inhalt, der zudem auch Art 8 EMRK widerspricht. Eine Selbstbemessung der Wettgebühren

ist für die Beschwerdeführerin nicht möglich und kann auch von der Behörde nur im Schätzungswege vorgenommen werden.

Verfassungswidrige Unbestimmtheit des Tatbestandselements „Teilnahme vom Inland aus“

Art 18 B-VG ordnet an, dass gesetzliche Bestimmungen alle wesentlichen Momente von Verwaltungsakten vorherbestimmbar zu regeln haben. Die Gesetze haben somit die wesentlichen Voraussetzungen des Handelns der Verwaltung in organisatorischer, verfahrensmäßiger und inhaltlicher Hinsicht in einer solchen Weise zu bestimmen, dass der Normadressat seine Rechtsposition bereits dem Gesetz entnehmen kann und die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts in der Lage sind, die Übereinstimmung der Verwaltungsakte mit dem Gesetz zu überprüfen (Fellner, SWK Heft 13/2012, 691). Vom Gesetzgeber wird daher gefordert, dass bei der Regelung von Abgabengesetzen der die Abgabenverpflichtung auslösende Tatbestand sowohl dem Grunde nach als auch der Höhe nach bestimmt und vorhersehbar sein muss (VfGH 4035/1961).

Ob eine Norm dem rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgebot entspricht, richtet sich nicht nur nach ihrem Wortlaut, sondern auch nach dem Gegenstand und dem Zweck der Regelung (VfSlg. 8209/1977, 9883/1983, 12947/1991, 15447/1999). Nach dem Regelungszweck von § 33 TP 17 Abs 2 GebG soll für Wetten, an denen vom Inland aus teilgenommen wird, eine Abgabenpflicht bestehen. Dies setzt zwingend die Ermittlung des Aufenthaltsortes des Kunden voraus. Dies ist aber unmöglich. Es fehlt daher an der verfassungsgesetzlich geforderten Bestimmtheit.

Den hier einschlägigen Abgabentatbeständen mangelt es auch deshalb an der verfassungsrechtlichen Bestimmtheit, weil schon der Steuertatbestand selbst unklar ist. Eine Schätzung des Abgabentatbestandes „Teilnahme vom Inland aus“ ist jedoch unzulässig (VwGH ZI 2013/16/0085 vom 20.11.2014). Damit unterscheidet sich der Fall maßgeblich von jenen Sachverhalten, in denen die Abgabenbehörde zur Schätzung berechtigt ist. In jenen Fällen, in denen eine Schätzung zulässig ist, geht es darum, dass bei einem klaren, Abgabentatbestand die Bemessungsgrundlagen geschätzt werden. Dies insbesondere dann, wenn der Abgabenschuldner selbst seinen Aufzeichnungs- und Offenlegungsverpflichtungen nicht nachkommt und daher die Abgabenbehörde gar nicht anders als im Schätzungswege vorgehen kann. Im gegenständlichen Fall kann aber selbst der redlichste Abgabenschuldner die Bemessungsgrundlagen gar nicht richtig und korrekt ermitteln; auch die Abgabenbehörde kann dies nicht!

Das Legalitätsprinzip erfordert, dass eine gesetzliche Bestimmung sowohl Tatbestand als auch Rechtsfolge (materielles Recht) regelt (Walter/Mayar/Kucsko-Stadlmayer, Bundesverfassungsrecht, Rz 573). Besonders im Abgabenrecht werden an das Legalitätsprinzip strenge Maßstäbe angelegt. Ebenso ist im Hinblick auf Art 7 MRK ein strenger Maßstab im Bereich des Strafrechts anzulegen (VfSlg 15.543) Anders als die sonstigen Gebühren sind die Wettgebühren Abgaben im Sinne des FinStrG (52 Abs 2 FinStG) und ihre Hinterziehung daher auch strafrechtlich bewahrt.

Dass selbst nach Ansicht der Abgabenbehörden, das Tatbestandselement der „Teilnahme vom Inland aus“ nicht feststeht, ist im vorliegenden Fall auch deshalb verfassungsgesetzlich bedenklich, weil es sich bei den Wettgebühren um Selbstbemessungsabgaben handelt. Wenn aber eine Selbstbemessungsabgabe gar nie vom Abgabepflichtigen richtig bemessen werden kann, so wird die gesetzliche Anordnung einer Selbstbemessungsabgabe zur Farce.

Dies gilt umso mehr, als eine nicht ordnungsgemäße Selbstbemessung der Wettgebühr finanzstrafgesetzlich bewahrt ist. Die vom Rechtsunterworfenen anzuwendende Gesetzesbestimmung, deren Nichteinhaltung mit (finanz-) strafrechtlichen Sanktionen bedroht ist, vom Rechtsunterworfenen aber gar nicht gesetzeskonform angewendet werden kann, widerspricht dem Grundsatz *nulla poene sine lege*.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis ZI 2013/16/0085 vom 20.11.2014 zunächst ausgesprochen, dass es unmöglich ist, bei online Sportwetten den Aufenthaltsort des Spielers bei jeder einzelnen Wette direkt festzustellen. Ferner hat der VwGH ausgesprochen, dass die Schätzung der Wettgebühr durch die Abgabenbehörden unzulässig ist.

Gleichzeitig hat der VwGH jedoch in seinem Erkenntnis vom 20.11.2014 ausgesprochen, dass die Registrierungsadresse des Spielers und die verwendete IP-Adresse einen tauglichen Indizienbeweis zur Ermittlung des Tatbestandes „Teilnahme vom Inland aus“ darstellen würden. Freilich ist Voraussetzung dafür, dass Registrierungsadresse und IP-Adresse auf das gleiche Ergebnis, nämlich „die Teilnahme vom Inland aus“ hinweisen. Die Abgabenbehörde verwendet nun aber bloß noch ein Kriterium als Indizienbeweis für den Teilnahmeort, nämlich die Registrierungsadresse. Ein einziges Indiz ist aber für einen tauglichen Indizienbeweis niemals hinreichend, sodass mangels tauglichen Indizienbeweises für den tatsächlichen Aufenthaltsort des Kunden durch die Registrierungsadresse § 33 Tp 17 Abs 2 GebG verfassungswidrig ist.

Festzuhalten ist, dass für eine rechtsrichtige Bemessung der Wettgebühren für jedes einzelne Wettereignis die richtige Zuordnung zum Inland oder zum Ausland erfolgen muss. Eine exakte Ermittlung, ob an einem einzelnen Spiel vom Inland aus teilgenommen wurde oder nicht, ist daher für den Abgabepflichtigen von großer Bedeutung, weil bei der einzelnen Wette oftmals hohe Einsätze getätigt werden, für die daher, sofern es sich um „Inlands-Ereignisse“ handelt, Gebührenpflicht besteht, sofern es sich um „Auslands-Ereignisse“ handelt, eben nicht. Eine bloß annäherungsweise Ermittlung des Tatbestandselements „Teilnahme vom Inland aus“ ist daher mit rechtsstaatlichen und verfassungsrechtlichen Grundsätzen unvereinbar.

Wie bei anderen Online-Sportwettenanbietern, ist es auch bei der Beschwerdeführerin so, dass ein Kunde die Registrierungsadresse nur bei seiner erstmaligen Registrierung als Kunde bekannt geben muss. Zwar sehen die AGB der Beschwerdeführerin vor, dass die Kunden auch Änderungen ihrer Wohnanschrift bekannt gegeben müssen. Allerdings kann die Beschwerdeführerin nicht überprüfen, ob die Kunden gegen diese Verpflichtung, die Wohnadresse aktuell zu halten, auch nachkommen. Da eine solche Aktualisierung der Wohnadresse mit Aufwand verbunden ist, die Wohnanschrift in der Kommunikation

zwischen dem Kunden und der Beschwerdeführerin auch nicht verwendet wird (insbesondere auch nicht für die Gewährung von Bonuszahlungen oder Auszahlungen), ist die Aktualisierung der Wohnadresse für den Kunden mit keinerlei Vorteilen verbunden.

Aus diesem Grund sehen wohl die meisten Kunden davon ab, ihre Adresse zu aktualisieren, insbesondere wenn sie meinen, dass sie die neue Anschrift nur vorübergehend haben werden. Die Registrierungsadresse sagt somit über den tatsächlichen Wohnsitz oder Aufenthalt des Kunden - noch dazu im Zeitpunkt der Teilnahme an der Wette - nichts aus.

Die Registrierungsadresse ist statisch und schon deshalb ungeeignet, den physischen Aufenthaltsort eines Online-Wettteilnehmers - da ja der Wetteinsatz aus jedem einzelnen Spiel den Steuergegenstand bildet (!) - bei jeder einzelnen Wette zu identifizieren. Im Übrigen ist auch die IP-Adresse für eine Ortsbestimmung derart unzuverlässig, dass sie gleichfalls als Indizienbeweis für die „Teilnahme vom Inland aus“ untauglich ist. Im Ergebnis bedeutet dies, dass das Tatbestandselement der „Teilnahme vom Inland aus“ eben gar nicht festgestellt werden kann. Dass ein Abgabentatbestand bei einer Selbstbemessungsabgabe vom Abgabenschuldigen nicht selbst ermittelt werden kann, ist schon deshalb verfassungswidrig, weil sich damit die Selbstbemessungsabgabe ad absurdum führt. Aber auch die Abgabenbehörde kann bei Festsetzung der Wettgebühr das für die Abgabenschuld entscheidende Tatbestandselement der „Teilnahme vom Inland aus“ nicht feststellen. Dies hat zur Konsequenz, dass der Abgabenschuldige nicht einmal überprüfen kann, ob die Abgabensatzfestsetzung durch die Abgabenbehörde richtig ist. Eine ähnliche Problematik, wie im Anwendungsbereich des § 57 Abs 2 GSpG, besteht im Umsatzsteuerrecht im Zusammenhang mit der Festlegung des Leistungsortes bei elektronisch erbrachten Dienstleistungen. Dort trifft der Gesetzgeber allerdings eine klare gesetzliche Regelung und bestimmt den Leistungsort mit dem Wohnsitz, dem Sitz oder dem gewöhnlichen Aufenthalt des Leistungsempfängers, soweit die Leistungen an einen Nichtunternehmer erbracht werden. Im Umsatzsteuerrecht werden eine Vielzahl von unterschiedlichen Kriterien normiert, nach welchen in Abhängigkeit der Leistungsart und der technischen Einrichtung, über die die Leistung erbracht wird, der Leistungsort vermutet wird. Ferner werden jene Kriterien normiert, mit denen die Vermutung des Leistungsortes widerlegt werden kann. Die umsatzsteuerrechtliche Regelung sowie das Regelungskonzept sind insoweit klar. Sollte die Behörde bescheidenmäßig eine unrichtige Entscheidung über den Leistungsort treffen, kann der Rechtsunterworfenen dagegen mit Beschwerde vorgehen und den Gegenbeweis antreten. Im Anwendungsbereich des § 33 TP 17 Abs 2 GebG hingegen gibt es keine klare gesetzliche Regelung und Anknüpfung des Tatbestandselementes „Teilnahme vom Inland aus“, weder die Behörde noch der Steuerpflichtige kann einen Beweis über dieses Tatbestandsmerkmal erbringen.

Sprachlich mag der Wortlaut des § 33 TP 17 Abs 2 GebG in verfassungsrechtlicher Hinsicht ausreichend bestimmt sein, wenn er die Gebührenpflicht an die Teilnahme an der Wette vom Inland aus knüpft. Da aber der Ort, von dem an der Wette teilgenommen

wird weder von dem zur Selbstbemessung verpflichteten Abgabepflichtigen noch von der Abgabenbehörde festgestellt werden kann, ist die genannte Bestimmung mit Vollzugsdefiziten behaftet, die eine Verfassungswidrigkeit des § 33 TP 17 Abs 2 GebG begründen.

Statische Registrierungsadresse kein taugliches Mittel, den physischen Aufenthaltsort des Kunden bei der Spielteilnahme festzustellen.

Die Kunden der Beschwerdeführerin müssen bei ihrer Registrierung und der Eröffnung eines Spieler-Accounts ihre Wohnanschrift bekannt geben. Eine Überprüfung dahingehend, ob die vom Kunden angegebene Wohnanschrift korrekt ist, erfolgt - in Übereinstimmung mit den Regularien der Maltesischen Aufsichtsbehörde (MGA) - nur dann, wenn ein Kunde innerhalb von 24 Stunden die Auszahlung von in Summe mehr als EUR 2.000,- verlangt. Tatsächlich haben nur 0,9% aller Kunden seit 2011 eine Auszahlung von mehr als EUR 2.000,- innerhalb von 24 Stunden verlangt, sodass auch nur bei 0,9% der Kunden die Wohnanschrift überprüft wurde.

Da der Kunde aber das Angebot der Beschwerdeführerin auch dann, wenn Österreich der Registrierungsort ist, im Ausland nutzen kann, ist die Registrierungsadresse des Kunden kein taugliches Indiz dafür, dass der Kunde vom Inland aus an dem Glücksspiel teilnimmt. Stellt man ausschließlich auf die Registrierungsadresse ab, bedeutet dies, dass der Kunde mit österreichischer Registrierungsadresse jede Wette vom Inland aus spielt. Dies ist vor dem Hintergrund, dass die Beschwerdeführerin einen ganz wesentlichen Teil der Wetteinsätze über mobile Endgeräte generiert, undenkbar. So belief sich der Anteil des über mobile Geräte erzielten Wett-Holds im Jänner 2012 auf immerhin rund 13% des Gesamt-Holds und wuchs bis Dezember 2012 noch auf einen Anteil von über 30% des Gesamt-Holds. Bereits Ende 2012 hat die Beschwerdeführerin somit rund ein Drittel des Wett-Holds über mobile Endgeräte erzielt. Der mobil erzielte Hold liegt heute (Mai 2016) schon bei über 50% des Gesamt-Holds und dem bisherigen Trend folgend ist eine weitere starke Zunahme des über mobile Endgeräte erzielten Holds zu erwarten.

Eine laufende Überprüfung der Registrierungsadresse aller Kunden erfolgt durch die Beschwerdeführerin nicht, weil die Beschwerdeführerin die Registrierungsadresse auch nicht für die Kommunikation mit dem Kunden benötigt. Die Kunden können daher ohne jeden Nachteil eine unrichtige Registrierungsadresse verwenden. Nicht zuletzt, weil die Verwendung einer unrichtigen Registrierungsadresse für den Kunden keine nachteiligen Konsequenzen hat, aktualisieren Kunden die Registrierungsadresse auch nicht, wenn sie umziehen.

Ferner ist zu berücksichtigen: Der Kunde selbst hat im Zusammenhang mit der Bemessung und Abfuhr der Wettgebühren keinerlei Verpflichtungen. Er wird daher bei der Registrierung die Wohnanschrift im besten Fall wahrheitsgemäß beantworten, in zahlenmäßig nicht vernachlässigbaren Fällen aber unrichtig, sei es bewusst, sei es unbewusst.

Mangels drohender Sanktionen im Fall einer unrichtigen Angabe wird die Gleichgültigkeit des Kunden hinsichtlich einer unrichtigen Registrierungsadresse potenziell noch verstärkt.

Registrierungsadresse als unzulässiger Indizienbeweis

Die Registrierung des Kunden mit einer inländischen Wohnanschrift kann nicht als Indizienbeweis für die „Teilnahme vom Inland aus“ herangezogen werden.

Der Indizienbeweis will Tatsachen beweisen, die nicht Bestandteil des gesetzlichen Tatbestandes sind (sogenannte „Hilfstatsachen“), aus denen aber unter Zuhilfenahme der Erfahrung auf das Vorhandensein eines im gesetzlichen Tatbestand enthaltenen Tatbestandes geschlossen werden kann? Der Indizienbeweis ist nur möglich, wenn verschiedene, im konkreten Fall gegebene Lebensumstände bewiesen werden, die alle via Erfahrungssatz auf die eigentliche Hauptsache hindeuten, gleichsam wie eine Menge von Pfeilen, die alle auf einen Punkt zeigen. Ein Indizienbeweis ermöglicht, aufbauend auf erwiesenen Hilfstatsachen, mit der Hilfe von Erfahrungssätzen und logischen Operatoren den Schluss auf die beweisbedürftige rechtserhebliche Haupttatsache.

Im vorliegenden Fall kann die „Teilnahme vom Inland aus“ im Zeitpunkt der Wettteilnahme unmittelbar nicht festgestellt werden. Aber auch die mittelbare Feststellung über einen Indizienbeweis ist nicht möglich. Es gibt keinen Erfahrungssatz, dass alle Kunden mit einer österreichischen Registrierungsadresse nur vom Inland aus an den Wetten teilnehmen. Dies schon aufgrund der Tatsache, dass auch der österreichische Kunde vom Ausland das Internet und das Wettangebot der Beschwerdeführerin nutzen kann und insbesondere auch, weil gerade die Nutzung mobiler Endgeräte die Nutzung im Ausland noch wahrscheinlicher macht.

Wesentlich ist auch, dass der Indizienbeweis mit keiner Beweismaßreduktion verbunden ist. Die Abgabenbehörde ist nicht berechtigt, eine nicht im gesetzlichen Tatbestand enthaltene Lebenstatsache zum Indizienbeweis zu erklären und dem Abgabepflichtigen den Gegenbeweis zu überbinden, der von Vornherein dem Abgabepflichtigen (wie im übrigen auch der Abgabenbehörde selbst!) nicht gelingen kann, weil der Gegenbeweis auf die unmittelbare im gesetzlichen Tatbestand enthaltene Tatsache nicht möglich ist. Der Abgabepflichtige kann höchstens die Grundlage für den Indizienbeweis erschüttern, nämlich dadurch, dass er nachweist, dass die Registrierungsadresse eben keinen tauglichen Hinweis darauf liefert, dass der Spieler alle Wetten vom Inland aus abschließt. Dass die Registrierungsadresse als Indizienbeweis für eine Teilnahme an der Wette vom Inland aus jedenfalls untauglich ist, wurde bereits ausgeführt. Im Ergebnis führt die Untauglichkeit der Registrierungsadresse als Indizienbeweis für den Teilnahmeort dazu, dass das Tatbestandselement „Teilnahme vom Inland aus“ mit technisch machbaren, wirtschaftlich vertretbaren und rechtlich zulässigen Maßnahmen gar nicht festgestellt werden kann.

Auch ist die belangte Behörde verpflichtet darzulegen, warum und aufgrund welcher Erfahrungssätze sie meint, dass die Registrierungsadresse einen Indizienbeweis für die Teilnahme am Glücksspiel vom Inland aus darstellt. Dies hat sie nicht getan.

Die Registrierungsadresse ist als statisches Element völlig ungeeignet, um bei einer Wettteilnahme im Internet, und erst Recht bei Verwendung von mobilen Endgeräten den physischen Aufenthalt des Spielers zum Zeitpunkt der Spielteilnahme festzustellen. Die

österreichische Web-Analyse (ÖWA) hat eine Statistik herausgegeben, aus der sich ergibt, dass der Anteil der Internet-Nutzung mit mobilen Betriebssystemen in Österreich im März 2015 bei 37,6% lag. Nur 12 Monate zuvor, im März 2014 lag der Anteil der mobilen Internetnutzung erst bei 27,1%, im März 2013 bei 15% und im März 2012 bei bloß 6,8%. Die mobile Internet-Nutzung weist eine ungeheure Steigerungsrate auf. Bei der Beschwerdeführerin liegt der mit mobilen Endgeräten erzielte Sportwetten-Umsatz mittlerweile bei über 50% (Mai 2016), nach 48% per Mai 2015, 37,8% im Jahr 2014, 32,6% im Jahr 2013 und 19,7% im Jahr 2012. Bei L liegt der Umsatz aus mobil abgeschlossenen Sportwetten sogar bei 52,3% (Mai 2015). Der mobile Anteil bei den Neuregistrierungen ist von 2,1% im Jahr 2012 über 11,4% im Jahr 2013, 28,5% im Jahr 2014, 40,2% im Jahr 2015 auf 42,6% im Mai 2016 gestiegen. Ähnliche Wachstumsraten weist der mobile Anteil bei C auf. Dort ist der Anteil des mobil erzielten Stakes von 3,1% im Jahr 2012 auf 12,9% im Jahr 2013, auf 18,9% im Jahr 2014, mehr als 29% im Jahr 2015 auf über 40% im Jahr 2016 gestiegen. Aus alledem kann man ersehen, dass der Anteil der über mobile Endgeräte erzielten Einsätze und Umsätze stark steigt. Nach einer Untersuchung der Statistik Austria (im Zeitraum April-Juni 2014) nutzten 66% der Frauen und 74% der Männer, die in den vergangenen drei Monaten das Internet genutzt haben, das Internet unter Verwendung von Laptop, Smartphone oder Tablet außerhalb von Arbeit oder Haushalt. In der Altersgruppe der 16-24 Jährigen liegt der Prozentsatz jener, die das Internet in den vergangenen drei Monaten einmal mobil genutzt haben bei 90% oder mehr, in der Altersgruppe der 25-34 Jährigen bei mehr als 80%. Im Einzelnen heißt es dort: 70% der Internetnutzerinnen und Internetnutzer gaben an, das Internet auch außerhalb des Haushalts oder der Arbeit über tragbare Geräte (Laptop, Tablet, Mobiltelefon, Smartphone oder andere mobile Geräte) zu nutzen. Den größten Anteil an Internetnutzerinnen und Internetnutzern „unterwegs“ findet man bei den unter 35 Jährigen: 93% der 16- bis 24-Jährigen haben dies getan, bei den 25 bis 34 Jährigen waren es 84%. Bei genauerer Betrachtung der verwendeten mobilen Gerätschaften waren es 38% der Internetnutzerinnen und Internetnutzer, die einen Laptop oder ein Tablet zum Surfen außerhalb des Haushalts oder der Arbeit verwendeten, 65% haben ein Mobiltelefon bzw. Smartphone zu diesem Zweck in Anspruch genommen. Es ist daher auszuschließen, dass alle Kunden mit inländischer Registrierungsadresse, die mobile Endgeräte oder Laptops verwendet haben, vom Inland aus an den von der Beschwerdeführerin angebotenen Wetten teilgenommen haben. Die Lebenserfahrung zeigt doch, dass mobile Endgeräte auch im Ausland verwendet werden. Daher besteht eine mit an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit dafür, dass Kunden mit inländischer Wohnadresse, die bei der Wettteilnahme mobile Endgeräte verwendet haben, zumindest teilweise auch vom Ausland aus gespielt haben. Jedenfalls besteht kein valider Erfahrungssatz dass alle Kunden, die mit inländischer Wohnadresse registriert sind, nur vom Inland aus an den von der Beschwerdeführerin angebotenen online Wetten teilnehmen. Dass die Registrierungsadresse kein tauglicher Indizienbeweis für die Teilnahme an Wetten vom Inland aus darstellt, ergibt sich auch daraus, dass die Spieler keine homogene Gruppe darstellen, deren einzelne Mitglieder sich gleichartig verhalten. Eine unrichtige Zuordnung

von Wetten mit hohen Einsätzen zum Inland/Ausland ist vor dem Hintergrund der damit für den Wettanbieter verbundenen Abgabepflicht daher unsachlich. Die Inhomogenität der Kunden und ihres Spielverhaltens macht einen Indizienbeweis des Teilnahmeortes über die Registrierungsadresse unzulässig, weil es eben keinen Erfahrungssatz gibt, dass Kunden mit inländischer Registrierungsadresse Online-Wetten immer oder auch nur in einem bestimmten Ausmaß vom Inland aus spielen.

Jedenfalls ist die Registrierungsadresse hinsichtlich des physischen Aufenthaltsorts des Spielers im Zeitpunkt der Spielteilnahme dermaßen ungenau, dass sie nicht als Indizienbeweis dienen kann. Dass dem Abgabepflichtigen gegen den von der Abgabenbehörde vorgenommenen Indizienbeweis der Gegenbeweis offensteht, ist geradezu zynisch. Die Abgabenbehörde „rettet“ sich in einen (ohnehin untauglichen) Indizienbeweis, weil sie die tatbestandsmäßige Haupttatsache der Teilnahme vom Inland aus nicht direkt bewiesen werden kann, räumt dann aber - großzügigerweise - den Gegenbeweis ein, der dem Abgabepflichtigen aus denselben Gründen, aus denen der direkte Beweis unmöglich ist, gar nie gelingen kann.

Die unrichtige Zuordnung von Kunden zur Inlands/Auslandsteilnahme durch die Abgabenbehörde hat zusätzlich auch wettbewerbsverzerrende Auswirkungen auf die Beschwerdeführerin gegenüber anderen Wettanbietern. Bei jedem Wettanbieter gibt es einige wenige Kunden, die einen Großteil des Wetteinsatzes ausmachen (High Roller). Wird aus der Gruppe der High Roller aufgrund der bestehenden Unsicherheit bei der Zuordnung zur Inlands/Auslandsteilnahme auch bloß ein Wetter falsch zugeordnet, wird ein großer Abgabebetrag entweder fällig oder eben nicht. Wird ein Wetter aus der High Roller Gruppe zu Unrecht dem Inland zugewiesen, erleidet die Beschwerdeführerin gegenüber einem Mitbewerber einen Wettbewerbsnachteil, im umgekehrten Fall erfährt die Beschwerdeführerin einen Wettbewerbsvorteil.

Schließlich ist festzuhalten, dass die Abgabenbehörden bis zum VwGH-Erkenntnis 2013/16/0085 - wenngleich im Wege der Schätzung - bis zu 16% an pauschalem Abschlag auf die Bemessungsgrundlage zugelassen haben, weil eben Indizien dafür vorlagen, dass in diesem Prozentsatz die Bruttospieleinnahmen auf „Auslands-Spiele“ entfallen. Dass der VwGH — nach Ansicht der Beschwerdeführerin zu recht - das Schätzungsverfahren nunmehr für unzulässig erklärt hat, kann allerdings nicht dazu führen, dass die Wettgebühr auf Basis der inländischen Registrierung ohne jede Abzug festgesetzt wird, also gar kein Auslandsspiel mehr vorliegt, obwohl jedenfalls nach der bisherigen Verwaltungspraxis Indizien für „Auslands—Spiele“ vorliegen.

Unmöglichkeit, den physischen Aufenthaltsort des Kunden über IP-Adressen festzustellen

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis 2013/16/0085 die Ansicht vertreten, auch die IP-Adresse könnte einen Indizienbeweis für die Teilnahme vom Inland aus darstellen.

Dies ist aus folgenden Überlegungen heraus unrichtig:

a) Da der Kunde das Angebot der Beschwerdeführerin über das Internet annimmt, wäre jedoch bloß theoretisch - die Anknüpfung an die IP-Adresse des Kunden zur Ermittlung

des physischen Aufenthaltsortes des Kunden denkbar. Die Anknüpfung an die IP-Adresse des Kunden ist jedoch, keine taugliche Methode zur Feststellung des Aufenthaltsortes des Kunden. Insbesondere kann die IP-Adresse ein Indiz für einen „falschen“ Aufenthaltsort vermitteln, weil der Kunde beispielsweise über einen Internetzugang das Angebot der Beschwerdeführerin nutzt, der über ein Firmennetzwerk hergestellt wird, welches inländische IP-Adressen „vergibt“, selbst wenn sich der Nutzer im Ausland befindet (und umgekehrt). Eines der renommiertesten Geo-Lokalisierungsservices, MaxMind, gibt an, dass selbst dieses Service eine Fehlerrate von bis zu 53% bei der richtigen Zuordnung der Geo-Lokalisation einer IP-Adresse zu einer bestimmten Stadt aufweist.

b) Auch in Grenzregionen steigen Personen oftmals, obwohl sie sich physisch noch im Ausland befinden, über ein österreichisches Netz und damit mit einer österreichischen IP-Adresse in das Internet ein. Auch umgekehrte Fälle kommen selbstverständlich vor.

c) Zudem ist es ganz einfach, mit einer IP-Adresse im Internet „aufzutreten“, die keine Rückschlüsse auf den Nutzer bzw. seinen Aufenthaltsort zulässt. Hierfür stehen eigene Proxyserver für IP-Adressen zur Verfügung (zB www.hidemyass.com/proxy-list/). Ein Nutzer des Sportwettenangebots der Beschwerdeführerin kann daher etwa durch Nutzung eines solchen IP-Proxy-Servers seinen Aufenthaltsort „verschleiern“. Dies mit der Konsequenz, dass in Abhängigkeit davon, welche IP-Adressen der Proxy-Server dem Kunden zuordnet eine Abgabepflicht der Beschwerdeführerin begründet wird, oder eben nicht. Es stehen VPN-Dienste zur Verfügung, welche erlauben, dass sich ein User frei aussuchen kann, mit welcher „nationalen“ IP-Adresse er im Internet auftreten möchte. So ist möglich, obwohl der User nicht von Österreich aus in das Internet einsteigt, mithilfe eines VPN-Dienstes mit österreichischer IP-Adresse aufzutreten.

d) So heißt es etwa auf <http://www.vpndienste.org/land/oesterreich/>: Es gibt zahlreiche VPN-Anbieter die einen oder mehrere VPN-Server in Österreich besitzen. [...] Nachdem man einen Account bei einem VPN-Provider angelegt und die Clientsoftware installiert hat, kann man die Verbindung zu einem Server in Österreich aufbauen. Von nun an surft man mit einer österreichischen IP-Adresse durchs Internet und kann den Betreibern sämtlicher Online-Streams vortäuschen, sich in Österreich zu befinden.“

e) Ein Bericht von GlobalWebIndex¹⁴ weist etwa aus, dass 15—25% aller Web-User in Europa Proxy—Server oder andere Dienste verwenden, die einem Kunden eine andere lokale IP-Adresse zuordnen, als er sie bei Verwendung des Internets ohne den Proxy-Server bzw die angesprochenen Dienste hätte. Hier ist auch festzuhalten, dass die Verwendung eines Proxy-Servers vom Kunden nicht jedes Mal neu eingestellt werden muss, sondern als Einstellung beibehalten werden kann und oft auch wird, sodass dann jede Internet-Nutzung eines solchen Kunden über diesen Proxy-Server und damit über eine „verfälschte IP—Adresse“ abläuft.

f) Die IP-Adresse eines Kunden stellt auch deshalb kein hinreichend belastbares Indiz für den Aufenthaltsort des Kunden bei der Teilnahme an der Online-Wette dar, weil Kunden das Angebot der Beschwerdeführerin oftmals über virtual private networks (VPN), wie sie

von Unternehmen und Konzernen verwendet werden, in Anspruch nehmen. Bei einer solchen Nutzung wird eine einheitliche IP-Adresse verwendet, wodurch der Eindruck erweckt wird, der Kunde würde sich dort aufhalten, wo der central routing point liegt. Tatsächlich kann sich der Kunde aber in einem anderen Staat aufhalten, als in jenem, in dem sich der central routing Point befindet. Durch die Nutzung von VPN's kann sich somit ein Kunde „hinter einer IP-Adresse“ verstecken.

g) Schließlich werden neue VPN/Proxy-Services angeboten, die auf einer geänderten Technologie basieren (peer-to-peer-Technology), bei der mehrere Rechner gleichberechtigt vernetzt sind, sodass ein Rechner die von anderen Rechnern im Netzwerk angebotenen Funktionen, Ressourcen, Dienstleistungen und Dateien nutzen kann, und anders als beim Internet, kein zentraler Server besteht. Durch diese Technologie werden Internetnutzer durch den Computer eines anderen Nutzers „durchgeroutet“ und erhalten so die IP-Adresse dieses Computers. Diese Technologie funktioniert auch grenzüberschreitend, so dass sich beispielsweise ein Kunde aus dem Ausland bei Platzieren einer online-Wette durch einen in Österreich lokalisierten Computer „durchrouten“ lassen kann. Dadurch tritt dieser Kunde mit einer österreichischen IP-Adresse auf, obwohl sich der Kunde bei der Teilnahme an der online Wette physisch außerhalb von Österreich aufhält. Da nach den bisherigen Entscheidungen der Abgabenbehörden der physische Aufenthalt des Kunden für die Frage der Abgabepflicht entscheidend ist, wird also eine Abgabepflicht begründet, die mangels physischen Aufenthalts des Kunden in Österreich in Wahrheit nicht besteht.

h) Eine weitere Unmöglichkeit, den Aufenthalt des Kunden zu bestimmen, resultiert aus der Tatsache, dass die Kunden der Beschwerdeführerin die Wetten auch über mobile Endgeräte, insbesondere über Smartphones platzieren können. Die Einwahl mit Smartphones in ein Datennetz kann aber - aus verschiedensten Gründen - in ein Netz eines anderen Staates erfolgen, als jenem, in dem sich der Smartphone-Nutzer aufhält. Ferner wird eine nicht mit dem tatsächlichen, physischen Aufenthaltsort des Internetusers übereinstimmende IP-Adresse vergeben, wenn Dial-up-Internet, Wireless Internet Access Devices, WiFi Hotspots, POP oder mobile Datenzugänge verwendet werden oder ein load balancing („Umleitung von Datenvolumen in andere Netze zum Ausgleich von Überlasten“) stattfindet. Ferner wird bei einem Roaming über die Verwendung einer österreichischen SIM-Karte im Ausland stets eine österreichische IP-Adresse vergeben, obwohl die SIM-Karte nicht in Österreich verwendet wird. SIM-Karten werden in allen Smartphones und vielen I-pads, Tablets und Laptops verwendet.

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass die IP-Adresse keinen tauglichen Anknüpfungspunkt und damit auch kein Indiz für die „Teilnahme am Glücksspiel vom Inland aus“ darstellt. Es bestehen erhebliche Unsicherheiten bei der Festlegung des physischen Aufenthaltsortes über eine IP-Adresse. Damit steht fest, dass kein logisches Denkgesetz oder ein Erfahrungssatz besteht, wonach eine „österreichische“ IP-Adresse bedeutet, dass sich der Internet-User bei der Teilnahme an der Wette tatsächlich physisch in Österreich aufhält. Ein vom Kunden bloß fiktiv und nicht in der Realität herbeigeführter scheinbarer Aufenthalt im Inland bei der Teilnahme an der Wette begründet bei Abstellen

auf die IP-Adresse die Abgabepflicht der Beschwerdeführerin - vor dem Hintergrund der gebotenen Rechtsstaatlichkeit ein entschieden abzulehnendes Ergebnis!

Dazu kommt, dass die IP-Adresse als Beweismittel schon deshalb ausscheidet, weil sie nach der Judikatur des EuGH nur für Zwecke, die hier nicht vorliegen, etwa der Vermeidung schwerer Strafhandlungen, gespeichert werden darf.

Unionsrechtswidrigkeit der Wettgebühr

Die Wettgebühr verletzt aber auch das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gemäß Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das („MwStSystRL“) und ist daher unionsrechtswidrig. Dies aus folgenden Gründen:

Nach Art. 135 Abs. 1 lit i) der MehrwertsteuersystemRL haben die Mitgliedsstaaten Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedsstaat festgelegt werden, von der Umsatzsteuer zu befreien.

Der österreichische Gesetzgeber hat in § 6 Abs. 1 Z 9 lit d aa UStG Umsätze aus Wetten sowie aus Ausspielungen gemäß § 2 Abs. 1 GSpG von der Umsatzsteuerpflicht ausgenommen, soweit die Umsätze nicht durch Ausspielungen mit Glücksspielautomaten (§ 2 Abs. 3 GSpG) sowie mit Video Lottery Terminals erzielt werden.

Bei der Wettgebühr handelt es sich jedoch um Steuern, die in ihrer Wirkung einer Umsatzsteuer entsprechen. Da die Wettgebühr direkt auf den Wetteinsatz eingehoben wird, handelt es sich um eine Abgabe auf den Umsatz des Wettanbieters.

Bei der Anwendung der MwStSystRL ist es Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob die streitige Abgabe geeignet ist, den Dienstleistungsverkehr in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise zu belasten, und dabei zu untersuchen, ob sie deren wesentliche Merkmale aufweist.

(e) Wie der EuGH wiederholt klargestellt hat, steht Art. 401 der MwStSystRL (alt Art 33 der 6. RL 77/388/EWG) Abgabenregelungen, die mit der Mehrwertsteuer konkurrieren und deren Erhebung zu einer Kumulierung mit der Mehrwertsteuer bei ein und demselben Umsatz führt, nur dann entgegen, wenn diese Steuern oder Abgaben den Charakter von Umsatzsteuern haben und sich in ihren Merkmalen nicht hinreichend von der Mehrwertsteuer unterscheiden. Die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer hat der EuGH bereits wiederholt dargestellt.

Diese Merkmale sind folgende:

Merkmal 1: Die Mehrwertsteuer gilt als ganz allgemein für alle sich auf Dienstleistungen beziehenden Geschäfte;

Merkmal 2: Sie wird proportional zum Preis dieser Dienstleistungen erhoben;

Merkmal 3: Sie wird auf jeder Stufe des Vertriebs erhoben und somit auch auf den Preis der Dienstleistungen aufgeschlagen, weshalb sie letztlich vom Verbraucher getragen wird;

Merkmal 4: Sie bezieht sich schließlich auf den Mehrwert der Dienstleistungen, weil die von einem Geschäft fällige Steuer unter Abzug der Steuer berechnet wird, die bei dem jeweils unmittelbar vorhergehenden Geschäft schon entrichtet worden ist.

Zum Merkmal 1

- (a) Im Zusammenhang mit der grundsätzlich unechten Befreiung von der Umsatzsteuer gemäß Art 135 Abs. 1 lit i der MwStSystRL ist es Sache der Mitgliedstaaten, den Terminus „Wette“ zu definieren und die Beschränkungen festzulegen (Art 401 MwStSystRL).
- (b) Im Bereich der Online—Wetten hat Österreich generell die unechte Steuerbefreiung umgesetzt (vgl. § 6 Abs. 1 Z 9 lit d sub-lit. aa UStG). Das bedeutet, dass sämtliche Vorleistungen auf der Ebene des Spielveranstalters diesen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Die Erhebung einer (Wett-)Gebühr auf den Umsatz des Wettanbieters mit dem Konsumenten bei gleichzeitig bestehender unechter Steuerbefreiung von Wetten nach dem UStG, die den Vorsteuerabzug ausschließt, stellt in ihrer rechtlichen Qualität und Wirkung eine nach Art 401 MwStSystRL unzulässige Umsatzsteuer dar.
- (c) Die Wettgebühr stellt somit eine allgemeine Verbrauchssteuer auf Wett—Dienstleistungen dar.

Zum Merkmal 2

- (a) Zum zweiten vom EuGH entwickelten Kriterium ist festzuhalten, dass die Bemessungsrundlage der Wettgebühr dem Wetteinsatz entspricht und daher proportional zum Preis der Dienstleistung erhoben wird. Auch das Proportionalitätskriterium ist daher erfüllt.

Zu den Merkmalen 3 und 4

- (a) Im UStG ist der Umsatz aus auf elektronischem Weg erbrachten Leistungen den Umsätzen aus sonstigen Leistungen zuzuordnen“, wobei sich der Leistungsort danach bestimmt, wo der Verbraucher ansässig ist bzw. seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat.“ Diese spezielle Leistungsortregelung für elektronisch erbrachte Dienstleistungen ergibt sich auch aus dem Art 58 bzw. Art 59 iVm Anhang II der MwStSystRL bzw. aus den Durchführungsverordnungen und ab dem 1.1.2015 auch aus dem erweiterten § 25a UStG und dem neu eingeführten Art 25a UStG.
- (b) Art 135 Abs. 1 lit i der MwStSystRL befreit Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz von der Mehrwertsteuer; Beschränkungen und Definitionen werden den Mitgliedstaaten überlassen.
- (c) Zu der Frage der Überwälzung auf den Verbraucher ist klarzustellen, dass jede Steuer, die indirekt wesentlich auf den Preis des Produktes Einfluss nimmt, als notwendige Überwälzung auf den Verbraucher anzusehen ist. Dies wird insbesondere im Schlussantrag von Generalanwalt Leger in der Rechtssache „Careda“ deutlich und entspricht der Rechtsprechung des EuGH in der Rs „Bergandi“. Die Anwendungen der Regeln ist wichtiger als ihre formale Aussage.
- (d) Der Begriff „Abwälzung auf den Verbraucher“ ist eines der Merkmale der europaweit harmonisierten Umsatzsteuer, obwohl er in der wörtlichen Definition durch die Erste Richtlinie nicht enthalten ist. Die Mehrwertsteuer wird in dieser Richtlinie einfach als „Verbrauchssteuer“ eingestuft, um den Gedanken zum Ausdruck zu bringen, dass sie anlässlich der Lieferung eines Gegenstands oder der Erbringung einer Dienstleistung geschuldet wird, nicht aber, um festzustellen, dass ihre Last auf den Erwerber oder den

Empfänger abgewälzt wird.

Aus den Ausführungen zu Merkmal 3 und 4 lit (c) und lit (d) lässt sich ableiten, dass es „über den Wortlaut des Gesetzes hinaus darauf ankommt, dass es der eingeführte Mechanismus dem Wirtschaftsteilnehmer ermöglicht, in der Beziehung zum Verbraucher den Betrag der Steuer, die er für den betreffenden Umsatz entrichtet hat, in der Weise in dem praktizierten Preis einzubeziehen oder hinzuzurechnen, dass ihn die steuerliche Belastung nicht trifft“. Es ist folglich auch für die Wettgebühr eine ausdrückliche Anordnung der Überwälzung auf den Verbraucher nicht erforderlich. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass Wettanbieter durch die Anwendung der unechten Umsatzsteuerbefreiung vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind. Infolgedessen durchbricht die von den Vorlieferanten in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer den „Grundsatz zur Neutralität“, denn sowohl die Wettgebühr als auch die USt aus Vorleistungen wird letztendlich bei den Wettanbietern zum Kostenfaktor. Wird dennoch auf dieselbe Bemessungsgrundlage, wie sie der Umsatzsteuer zugrunde gelegt wird, eine Steuer, Abgabe oder Gebühr erhoben, widerspricht dies den Grundprinzipien der europaweit harmonisierten Mehrwertsteuer.

Da es sich im Zusammenhang mit der Wettgebühr um eine Steuer handelt, die keine Vorstufenentlastung kennen kann, da das Einräumen einer Gewinnchance nicht auf mehrere Stufen verteilt werden kann, ist der letzte Punkt der Vorsteuerentlastung nicht wesentlich bzw. nur auf der letzten Stufe durch die unechte Befreiung in der Mehrwertsteuer unterbrochen.

Wie oben dargestellt, weist die Wettgebühr die wesentlichen Merkmale einer Mehrwertsteuer auf. Bezugnehmend auf die Rechtsprechung des EuGH-Urteils in der Rs „Dansk Denkavit“ (C—200/90)³² verbietet Art. 401 MwStSystRL die Einführung oder Beibehaltung einer Steuer von der Art der in Österreich erhobenen Wettgebühr. Die Wettgebühr verletzt das in Art. 401 MwStSystRL für die Mitgliedstaaten normierte Verbot, Steuern, Abgaben und Gebühren einzuführen, die den Charakter von Umsatzsteuern haben, erheblich, insbesondere, wenn man die Besonderheiten der unechten Steuerbefreiung nach dem UStG berücksichtigt.

II. BESCHWERDE gegen die BESCHEIDE ÜBER DIE ERSTE FESTSETZUNG VON SÄUMNISZUSCHLÄGEN

an das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen (Bundesfinanzgericht). Die Bescheide werden jeweils ihrem gesamten Inhalt und Umfang nach angefochten.

Unter Hinweis auf den unter Punkt I dargelegten Sachverhalt und die dort vertretene Rechtsansicht schuldet die Beschwerdeführerin die ihr bescheidmäßig und unter Punkt I dieser Beschwerde bekämpften Glücksspielabgaben nicht.

Die Beschwerdeführerin bekämpft somit die Bescheide über die Festsetzung erster Säumniszuschläge.

Die Beschwerde wird auf die unter Punkt I dargestellten Gründe gestützt. Da die Festsetzung der Wettgebühren für Jänner 2012 bis Dezember 2012 unzulässig ist,

ist auch die Festsetzung von Säumniszuschlägen auf die zu Unrecht festgesetzten Glücksspielabgaben unzulässig.

III. ANREGUNGEN

Die Beschwerdeführerin erlaubt sich nachstehende

ANREGUNGEN

Antrag auf Normenprüfung an den VfGH unter Beachtung der gegenständlichen Ergänzung zur Beschwerde bzw. zum Vorlageantrag.

Nach Art 140 Abs 1 Z 1 lit a B-VG in der Fassung der Verwaltungsgerichtsbarkeitsnovelle 2012 (BGBl I 2012/51) ist nunmehr auch das Bundesfinanzgericht berechtigt, einen Antrag an den VfGH zu stellen, eine generelle Norm auf ihre Verfassungsmäßigkeit zu prüfen. Die verfassungsrechtlichen Bedenken betreffend das Tatbestandselement „Teilnahme vom Inland aus“ iSd § 33 TP 17 Abs 2 GebG und die verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechte, in denen sich die Beschwerdeführerin verletzt erachtet, wurden bereits hinreichend in den Beschwerden dargelegt.

Ferner ist festzuhalten, dass sich der VfGH mit der Verfassungsmäßigkeit des in iSd § 33 TP 17 Abs 2 GebG enthaltenen Tatbestandelements „Teilnahme vom Inland aus“ bislang nur vor dem Hintergrund zu befassen hatte, dass in der zugrundeliegenden Bescheidbeschwerde eine unrichtige Anwendung des § 184 BAO behauptet und die Ansicht vertreten wurde, die Abgabenbehörden hätten die Abgabenschätzung unrichtig vorgenommen. Der VfGH hat die Behandlung dieser Beschwerde mit dem Ausspruch abgelehnt, dass die unrichtige Vornahme einer Schätzung nach § 184 BAO nur einfachgesetzliche, nicht aber verfassungsgesetzlich gewährleistete Rechte berührt. Der hier gegenständliche Fall ist aber anders gelagert. Die Abgabenschätzung ist nach dem VfGH-Erkenntnis 2013/16/0085 unzulässig. Der auf die Registrierungsadresse gestützte Indizienbeweis für die Teilnahme an der Wette vom Inland aus, ist bei Online-Wetten in Wahrheit als indizienbeweisuntauglich und unzulässig. Der physische Aufenthaltsort des Wettkunden im Zeitpunkt der Wettteilnahme kann nicht über die Registrierungsadresse indiziert und auch sonst nicht zuverlässig festgestellt werden. Nicht nur das: § 33 TP 17 Abs 2 GebG regelt nicht einmal, worauf es im Fall der „Teilnahme vom Inland aus“ ankommt - auf den tatsächlichen physischen Aufenthalt, auf die Registrierungsadresse, den „elektronischen Aufenthaltsort, definiert beispielsweise über IP-Adressen, Internet-Einwahlpunkte, oder auf den „wirtschaftlichen“ Aufenthaltsort, also etwa den Staat, in dem die Kreditkarte oder das Bankkonto geführt werden, über die Ein- und Auszahlungen vom/an den Spieler getätigt werden? Je nachdem welchen Anknüpfungspunkt man wählt: Die abgabenrechtlichen Auswirkungen sind enorm und unterscheiden sich dramatisch! Qualifiziert man etwa bei einem Spieler, der hohe Wetteinsätze über eine österreichische Bankverbindung tätigt (wirtschaftlicher Anknüpfungspunkt) aber über eine ausländische Registrierungsadresse verfügt, die Wettteilnahme als „inländisch“ so sind diese - hohen - Wetteinsätze gebührenpflichtig, qualifiziert man die Wetten wegen seiner ausländischen Registrierungsadresse als

„nicht-inländisch“ wären diese Wetten nicht gebührenpflichtig. Ein wahres Glücksspiel! Das Gesetz selbst gibt zur Lösung keinen Anhaltspunkt! Während für den Bereich des Umsatzsteuerrechts detaillierte Normen bestehen, nach welchen Kriterien sich der inländische Leistungsort bei elektronischen Dienstleistungen bestimmt, fehlt für die Zwecke der Wettgebühr trotz gleichen Regelungsbedarfs jede konkretere gesetzliche Determinierung. Aus den angeführten Gründen ist § 57 Abs 2 GSpG mit einer verfassungswidrigen Unbestimmtheit im Sinne des Art 18 B-VG behaftet, die der Gesetzgeber leicht lösen könnte. So hat der Gesetzgeber des § 23 Abs 13a UStG ausdrücklich normiert, dass bei elektronischen Leistungen der Wohnsitz, Sitz oder gewöhnliche Aufenthalt des Leistungsempfängers den Ort der Leistung bestimmt.

Vorlage an den EuGH

Das Bundesfinanzgericht möge die Frage, ob § 33 TP 17 Abs 2 GebG iVm § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG gegen Art 401 MwStSystRL verstößt, dem EuGH gemäß Art 267 AEUV (vormals Art 234 EGV) zur Vorabentscheidung vorlegen.

Zur Begründung wird ausgeführt, dass die Wettgebühr unionsrechtlich und wirtschaftlich eine Mehrwertsteuer darstellt, die in dieser Form dem Art 401 MwStSystRL widerspricht.

Aus den vorgenannten Gründen stellt die Beschwerdeführerin folgende

ANTRÄGE:

Der Beschwerde in Punkt I gegen die Wettgebührenbescheide stattzugeben und die bekämpften Bescheide aufzuheben; in eventu keine Beschwerdevorentscheidung zu fällen und die gegenständliche Entscheidung gemäß § 262 Abs 2 lit a BAO unverzüglich dem Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen (Bundesfinanzgericht) zur Entscheidung vorzulegen; in Senatsbesetzung zu entscheiden, da der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil eine Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts zu den gegenständlichen Rechtsfragen fehlt; gemäß § 274 Abs 1 Z 1 lit a BAO eine mündliche Verhandlung anzuberaumen, damit die Beschwerdeführerin im Rahmen dieser die technischen Details der Abwicklung von Sportwetten über die von ihr betriebenen Domains, insbesondere über www.interwetten.com, darlegen kann. Hierfür wird als Zeugin Frau B.B., p.A. der Beschwerdeführerin, namhaft gemacht; im Sinne einer Stattgebung der gegenständlichen Beschwerde durch ersatzlose Aufhebung der bekämpften Bescheide zu entscheiden. Der Beschwerde in Punkt II gegen die Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen stattzugeben und die bekämpften Bescheide aufzuheben; in eventu keine Beschwerdevorentscheidung zu fällen und die gegenständliche Entscheidung gemäß § 262 Abs 2 lit a BAO unverzüglich dem Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen (Bundesfinanzgericht) zur Entscheidung vorzulegen; in Senatsbesetzung zu entscheiden, da der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil eine Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts zu den gegenständlichen Rechtsfragen fehlt; gemäß § 274 Abs 1 Z 1 lit a BAO eine mündliche Verhandlung anzuberaumen, damit die Beschwerdeführerin im Rahmen dieser die technischen Details der Abwicklung von Sportwetten über die von ihr betriebenen

Domains, insbesondere über W., darlegen kann. Hierfür wird als Zeugin Frau B.B., p.A. der Beschwerdeführerin, namhaft gemacht; im Sinne einer Stattgebung der gegenständlichen Beschwerde durch ersatzlose Aufhebung der bekämpften Bescheide zu entscheiden.

Die Einhebung der mit den bekämpften Bescheiden festgesetzten Wettgebühren und Säumniszuschläge bis zur rechtskräftigen Entscheidung über die gegenständlichen Beschwerden gemäß § 212a BAO auszusetzen.

Die Einhebung der verfahrensgegenständlichen ersten Säumniszuschläge wurde durch die Abgabenbehörde ausgesetzt.

In der mündlichen Verhandlung verwies der Vertreter auf die Beschwerdeschrift und ergänzte, dass keine Meldung von Abgabenschuldigkeiten erfolgt sei, sondern lediglich der Behörde Bemessungsgrundlagen, soweit dies der Bf. möglich gewesen sei, mitgeteilt worden seien.

Es sei nicht zulässig eine Festsetzung von Wettgebühren vorzunehmen und innerhalb der Zahlungsfrist einen Säumniszuschlagsbescheid zu erlassen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 217 Abs. 1 BAO gilt: Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

Abs. 2 Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages.

Abs. 8: Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

Der Säumniszuschlag ist eine objektive Säumnisfolge der Nichtentrichtung von Abgabenschuldigkeiten bei deren Fälligkeit.

Die Fälligkeit ergibt sich aus § 59 GSpG. Die Abgabenschuldigkeiten waren zu den genannten Fälligkeitstagen, demnach bereits vor Nachholung der Festsetzung der Abgaben durch die Behörde fällig.

Verfahrensgegenständlich gibt es kein Vorbringen, dass dieser Zahlungsverpflichtung für die im Festsetzungsbescheid genannten Monate nachgekommen worden wäre, sondern lediglich Einwendungen gegen die Vorschreibung von Wettgebühren.

Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind grundsätzlich unbeachtlich (VwGH 26.5.1999, 99/13/0054).

Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages ist die nicht entrichtete Abgabenschuldigkeit; dies unabhängig davon, ob die Festsetzung der Stammabgabe rechtmäßig ist (z.B. VwGH 26.5.1999, 99/13/0054; 18.9.2003, 2002/16/0072), ob die Festsetzung rechtskräftig ist (z.B. VwGH 30.5.1995, 95/13/0130; 26.1.2006,

2005/16/0240), ob die Festsetzung mit Bescheidbeschwerde angefochten ist (z.B. VwGH 23.3.2000, 99/15/0145).

Die Einwendungen der Bf. gegen die Abgabefestsetzung sind daher im Verfahren über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen irrelevant.

Sollte der Beschwerde gegen die Abgabefestsetzungen Erfolg beschieden sein, wäre dies nach § 217 Abs. 8 BAO für eine Neuberechnung von Säumniszuschlägen zu berücksichtigen.

Die Beschwerde war spruchgemäß abzuweisen.

Zulässigkeit einer 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.

Eine ungelöste Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Wien, am 24. November 2016