

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Senatsmitglieder R., LR1 und LR2 in der Beschwerdesache der Bf. (vormals Bf.), X., vertreten durch RA, über die Beschwerde gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 5. Mai 2015 StNr. y/x betreffend Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG

- 1) für den Zeitraum 1/2011,
- 2) für den Zeitraum 2/2011,
- 3) für den Zeitraum 3/2011,
- 4) für den Zeitraum 4/2011,
- 5) für den Zeitraum 5/2011,
- 6) für den Zeitraum 6/2011,
- 7) für den Zeitraum 7/2011,
- 8) für den Zeitraum 8/2011,
- 9) für den Zeitraum 9/2011,
- 10) für den Zeitraum 10/2011,
- 11) für den Zeitraum 11/2011 und
- 12) für den Zeitraum 12/2011,

in der Sitzung am 9. April 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Vorschreibungen bleiben unverändert.

Es wird kein Normprüfungsantrag gestellt.

Es wird kein Ersuchen um Vorabentscheidung an den EuGH gerichtet.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittige Punkte

1. Ist die Beschwerdeführerin durch die Wortfolge in § 57 Abs. 2 GSpG „*Ausspielungen*, *an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt*“ in verfassungsrechtlich

gewährleisteten Rechten beschwert, da sich der Aufenthalt des Teilnehmers bei Internetglücksspielen eindeutig weder nach der Registrierungsadresse, noch nach der IP-Adresse ermitteln lasse?

2. Verstoßen die Glücksspielabgaben gegen die unionsrechtliche Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV?

3. Verstoßen die Glücksspielabgaben gegen Art. 401 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie?

Übersicht:

1. Einleitung des Verfahrens beim Finanzamt

2. Glücksspielabgabenbescheid vom 5. Mai 2015

3. Beschwerden

4. Beweisverfahren

4.1. Beweiserhebungen

4.2. Vorhalteverfahren

4.3. Mündliche Verhandlung vor dem Senat

5. Festgestellter Sachverhalt

6. Gesetzliche Grundlagen

6.1. Allgemeine glücksspielgesetzliche Bestimmungen – Abgabenrechtlicher Teil

6.2. Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG

6.3. Verfahrensrechtliche Bestimmungen

7. Darstellung der Glücksspielabgaben

8. Zu den verfassungsrechtlichen Einwänden der Bf.

8.1. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

8.2. „Teilnahme vom Inland aus“

8.3. Kein Antrag auf Normprüfung an den Verfassungsgerichtshof

9. Zu den unionsrechtlichen Einwänden der Bf.

9.1. Keine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV

9.2. Dienstleistungsfreiheit im Vergleich mit der englischen Fernglücksspielabgabe, die laut Generalanwalt nicht der Dienstleistungsfreiheit widerspricht

9.3. Zum Einwand des Verstoßes der Glücksspielabgaben gegen das Mehrwertsteuersystem

9.3.1. Mehrwertsteuersystem und Verkehrsteuern allgemein

9.3.2. Glücksspielabgaben

9.3.3. Schlussfolgerung

9.4. Kein Antrag auf Vorabentscheidung an den EuGH

10. Bemessungsgrundlage

11. Zum Vorwurf fehlender Ermittlungen durch das Finanzamt

12. Zusammenfassung

13. Schlussfolgerungen

14. Zulässigkeit einer Revision

1. Einleitung des Verfahrens vor dem Finanzamt

Onlineglücksspiel: Bf. (vormals Bf.), die Beschwerdeführerin (im Folgenden als Bf. bezeichnet) mit Sitz auf A. bietet unter der Internetadresse [www. Glucksspielprodukte](http://www.gluks-spielprodukte.at) an. Die Bf. gehört zur CG-Gruppe mit dem Hauptsitz in B.. Die Lizenz der Bf., ausgestellt von der a Lotterie- und Wettbehörde, umfasst die Erbringung von Online-Spielen und Totalisateur-Produkten. Um an den Spielen teilnehmen zu können, muss sich der Spielteilnehmer bei der Bf. registrieren. Während des Registrierungsprozesses wird der Kunde ausdrücklich gebeten, seinen Wohnort (Adresse und Land) bekannt zu geben. Über eine Konzession nach § 14 GSpG verfügt die Bf. nicht.

Teilnahme vom Inland aus anhand der Registrierungsadresse: Am 29. September 2014 erstattete die Bf. für den Zeitraum 1. Jänner 2011 bis 31. August 2014 Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG. Mit dieser Selbstanzeige wurde gleichzeitig der Antrag auf Festsetzung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum 01/2011 – 08/2014 gestellt.

Der Bf. liegen keine Informationen vor, die es dem Unternehmen ermöglichen in verlässlicher Weise festzustellen, ob eine Teilnahme von Österreich aus stattgefunden hat. In der Berechnung der Glücksspielabgabe sind all jene Spielumsätze enthalten, die von Kunden erzielt wurden, die sich mit einer österreichischen Adresse bei der Bf. registriert haben. Da es sich bei der österreichischen Registrierungsadresse um die am wenigste willkürliche Methode handelt, um eine Bestimmung der Teilnahme von Österreich aus festzustellen, wurde diese von der Bf. herangezogen.

2. Glücksspielabgabenbescheid vom 5. Mai 2015

Nach Durchführung einer Außenprüfung erließ das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel am 5. Mai 2015 den Glücksspielabgabenbescheid gemäß § 201 BAO. Mit diesem Sammelbescheid wurde die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG für den Zeitraum 01 bis 12/2011 festgesetzt.

3. Beschwerde

Fristgerecht erhob die Bf. gegen diesen Glücksspielabgabenbescheid Beschwerde.

- Indizienbeweis: Der VwGH habe in seinem Erkenntnis 20.11.2014, 2013/16/0085, zur Frage, ob an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wird ausgesprochen, dass es zulässig ist, die Teilnahme vom Inland anhand von Indizien zu ermitteln. Dabei

sei der Verwaltungsgerichtshof von zwei Indizien ausgegangen, nämlich von der Wohnadresse des Spielteilnehmers bzw. der Registrierung mit einer inländischen IP-Adresse. Daraus könne das Finanzamt keinesfalls ableiten, dass ein (1) Indiz für die Sachverhaltsdarstellung der Teilnahme vom Inland aus genüge.

Registrierungsadresse: Diese sei ein statisches Merkmal, das keinen zwingenden Rückschluss auf den physischen Aufenthaltsort eines Kunden im Zeitpunkt der Teilnahme an einem Glücksspiel erlaube. Es lasse sich auch nicht mit abschließender Sicherheit feststellen, ob der vom Spielteilnehmer angegebene Wohnort noch aktuell ist oder ob er falsche Aussagen gemacht habe. Die Spielteilnehmer würden nicht nur von ihrer Wohnadresse aus an Glücksspielen teilnehmen, es seien auch Auslandsaufenthalte von Spielteilnehmern mit österreichischer Registrierungsadresse zu berücksichtigen.

Die Bf. hegte aber keinen Zweifel, dass die Teilnahme vom Inland aus an den physischen Aufenthaltsort des Spielteilnehmers im Zeitpunkt der Teilnahme anknüpft.

- Schätzung des Anteils der „nicht vom Inland aus“ Teilnehmenden mittels Indiz der IP-Adressen: Andererseits lasse die „Geolokalisation“ des Spielteilnehmers über die IP-Adresse ebenfalls nur bedingte Rückschlüsse auf den Aufenthaltsort des Spielteilnehmers im Zeitpunkt der Teilnahme an einem Glücksspiel zu. Dazu erläuterte die Bf. die Nutzung von Anonymisierungsdiensten, Proxyservern und von Firmennetzwerken. Oft seien sich die Spielteilnehmer selbst nicht mehr bewusst, dass sie sich auf österreichischem Territorium befänden, wie das beispielsweise bei Sportlern beim Skifahren oder Wandern der Fall sein kann. Außerdem dürfen IP-Adressen nicht gespeichert werden.

- Verfassungswidrigkeit des Grundtatbestandes: Da § 57 Abs. 2 GSpG iVm § 12a GSpG so formuliert sei, dass weder die Bf., noch das Finanzamt die Bemessungsgrundlage ermitteln könnten, liege eine Verletzung des Legalitätsprinzips gemäß Art. 18 B-VG, eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes, eine Verletzung des Grundsatzes „*nulla poena sine lege, nullum crimen sine lege*“ gemäß Art. 7 EMRK, sowie eine Verletzung des Rechts auf Unverletzlichkeit des Eigentums vor.

- Verletzung europarechtlich gewährleisteter Grundfreiheiten:

Die Glücksspielabgabepflicht iSd § 57 GSpG bestehe für Anbieter von Onlineglücksspielen, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig seien und Glücksspiele im Internet anbieten, ohne über eine österreichische Konzession zu verfügen bzw. überhaupt verfügen zu können. Ausländische Marktteilnehmer würden daher vom österreichischen Glücksspielmarkt regulatorisch ausgeschlossen, sie müssen aber trotzdem Glücksspielabgaben entrichten. Das Zusammentreffen des Glücksspielmonopols und der Glücksspielabgabepflicht für konzessionslos anbietende Glücksspielunternehmen zeige, dass hier eine Abschottung des österreichischen Glücksspielmarktes vor Konkurrenz und gleichzeitig die Gewährleistung eines möglichst hohen Steueraufkommens aus der Durchführung von Glücksspielen bezweckt und umgesetzt werde. Im gegenständlichen Fall würden daher ausländische Glücksspielanbieter in ihrem durch die Dienstleistungsfreiheit geschütztem Recht auf

ungehinderte Erbringung und Entgegennahme von Dienstleistungen innerhalb der Europäischen Union beschränkt.

- Verletzung der Mehrwertsteuerrichtlinie durch die Glücksspielabgaben

Die Glücksspielabgaben würden die wesentlichen Merkmale einer Mehrwertsteuer aufweisen und seien folglich unionsrechtswidrig, weil diese proportional zum Preis der Dienstleistung seien und wie eine echte Umsatzsteuer letztendlich vom Kunden getragen würden.

Die Bf. beantragte

1. die direkte Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung gem. § 262 Abs. 2 BAO,
2. die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z. 1 BAO,
3. die Verhandlung der Beschwerde vor einem Senat gem. § 272 Abs. 2 lit. a BAO,
4. den angefochtenen Glücksspielabgabenbescheid zur Gänze aufzuheben und die Abgabe nicht bzw. mit 0,00 Euro festzusetzen.

Die Bf. stellte die **Anregungen**

1. das Bundesfinanzgericht möge einen Normprüfungsantrag (Antrag auf Aufhebung von § 57 GSpG und § 59 Abs. 5 GSpG wegen Verfassungswidrigkeit) an den Verfassungsgerichtshof stellen und
2. hinsichtlich der Auslegung des Unionsrechts möge das Bundesfinanzgericht an den EuGH ein Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 267 AEUV richten und folgende Fragen zur Entscheidung vorlegen:

„- Handelt es sich bei der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 iVm § 12a GSpG unionsrechtlich und wirtschaftlich um eine Mehrwertsteuer, die in dieser Form dem Art. 401 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie widerspricht?

- Widerspricht die Bestimmung des § 57 Abs. 2 GSpG, wonach die Steuerpflicht eines Glücksspielanbieters an die Teilnahme des Kunden vom Inland aus anknüpft, den Grundfreiheiten des AEUV, wenn typischerweise nur ausländische Glücksspielanbieter die Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals feststellen müssen, eine sichere Feststellung der Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals der Teilnahme vom Inland aus aber weder durch den Steuerpflichtigen noch durch die Abgabenbehörde möglich ist, die Nichterfüllung entsprechender Abgabepflichten aber finanzstrafrechtlich bewehrt ist. “

Die Bf. legte zur Unterstützung ihres Vorbringens folgendes vor:

- den Beschluss 7.5.2007, Az: 24 CS 07.10, abgerufen am 8.5.2015, <http://www.gluecksspiel-und-recht.de/urteile/Verwaltungsgerichtshof-Bayern-200705....>

- *Hoeren*, Zoning und Geolocation – Technische Ansätze zu einer Reterritorialisierung des Internet, MMR 2007, 3;

ITAA, Ecommerce Taxation and the Limitations of Geolocation Tools (ohne Verfasser, ohne Jahr) laut Angaben der Bf. abrufbar unter <http://sethf.com/nitke/geolocationpaper.pdf>

- *TÜV Rheinland*, Gutachten zum Thema Geolokalisation von IP-Hosts, Köln, August 2008;
- *Kreuzer Fischer & Partner*, Wirtschaftliche Bedeutung von Glücksspiel & Sportwetten. Ergebnisse aus dem Branchenradar Glücksspiel & Sportwetten in Österreich 2012
- MaxMind, Tabelle zur Genauigkeit von Geolokalisation auf Basis von IP-Adressen für Österreich; abrufbar im Internet unter <https://www.maxmind.com/en/geoip2-city-database-accuracy?country=Austria&resolution=city> , abgerufen am 5.6.2015
- Darstellung der Abweichungen zwischen IP und Registrierungsadresse anhand des Beispiels CG International plc

4. Beweisverfahren

4.1. Beweiserhebungen

Seitens des Bundesfinanzgerichtes wurde Beweis erhoben,

- durch Einsicht in den dem Bundesfinanzgericht vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Finanzamtsakt StNr. 10-y/x – Team 11
- durch Einsicht in die von der Bf. vorgelegten Darstellungen und Artikel
 - den Beschluss 7.5.2007, Az: 24 CS 07.10, abgerufen am 8.5.2015, <http://www.gluecksspiel-und-recht.de/urteile/Verwaltungsgerichtshof-Bayern-200705....>
 - *Hoeren*, Zoning und Geolocation – Technische Ansätze zu einer Reterritorialisierung des Internet, MMR 2007, 3;
 - *ITAA*, Ecommerce Taxation and the Limitations of Geolocation Tools (ohne Verfasser, ohne Jahr) laut Angaben der Bf. abrufbar unter <http://sethf.com/nitke/geolocationpaper.pdf>
 - *TÜV Rheinland*, Gutachten zum Thema Geolokalisation von IP-Hosts, Köln, August 2008;
 - *Kreuzer Fischer & Partner*, Wirtschaftliche Bedeutung von Glücksspiel & Sportwetten. Ergebnisse aus dem Branchenradar Glücksspiel & Sportwetten in Österreich 2012
- durch Internetrecherche:
- Vorhalteverfahren (der Ladung zur mündlichen Verhandlung beigelegt)
- Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat (9. April 2018).

4.2. Vorhalteverfahren

Mit der Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung wurde der Bf. und dem Finanzamt der Vorbereitungsvorhalt zur mündlichen Verhandlung mit einer der Entscheidung des Senates unvorgreiflichen sachverhaltsmäßigen und rechtlichen Darstellung mitgereicht und beiden Parteien die Möglichkeit gegeben, dazu eine schriftliche Stellungnahme abzugeben oder weitere Beweismittel zu nennen.

Die Bf. wurde gebeten, bis 23. März 2018 die Frage, ob es konkrete Einzelfälle bei den mit österreichischer Wohnadresse registrierten Teilnehmern gibt, die in den gegenständlichen

Zeiträumen an Spielen mit einer ausländischen IP-Adresse teilgenommen haben, zu beantworten (z.B. Herr XY, der mit Wohnsitz in Österreich registriert ist, hat am 1.3.2011 an einem Spiel der Bf. mit einer ausländischen IP-Adresse teilgenommen und einen Einsatz von 20 Euro geleistet).

Das Finanzamt gab am 23. März 2018 eine schriftliche Stellungnahme ab, in welcher klarstellend festgehalten wurde, dass aus seiner Sicht das einzelne Glücksspiel/ die einzelne Ausspielung sowohl für die Subsumtion des Sachverhaltes, als auch für die Berechnung der Abgabe heranzuziehen sei und dass als Gewinn nur jene vermögenswerten Leistungen im Rahmen der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen gem. § 57 GSpG abziehbar seien, welche auch tatsächlich gewonnen werden, also von einem aleatorischen Moment abhängig sind.

4.3. Mündliche Verhandlung vor dem Senat

Die mündliche Verhandlung vor dem Senat fand am 9. April 2018 statt.

In der mündlichen Senatsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Vom Vertreter der Bf. wurden zwei Punkte ergänzt:

1. Aus dem Erkenntnis des VwGH 2014 ist nicht ableitbar, dass willkürlich ein (1) Indiz herausgegriffen werden kann und damit die Teilnahme vom Inland aus unterstellt wird. Vor diesem Hintergrund fehlt höchstrichterliche Rechtsprechung, weshalb der Antrag gestellt wird, für den Fall, dass die Beschwerde abgewiesen wird, die ordentliche Revision zuzulassen.
2. Zur Frage des Verstoßes gegen die unionsrechtliche Dienstleistungsfreiheit wird auf den Umstand verwiesen, dass die im Vorhalt zitierten Schlussanträge des Generalanwaltes sich auf ein Anknüpfungsmerkmal bezogen, das in der Ansässigkeit bestand, anders nach den streitgegenständlichen Bestimmungen des österreichischen Glücksspielgesetzes, die auf den physischen Aufenthalt bei Spielteilnahme abstellen, der von grenzüberschreitend tätigen Dienstleistern nicht ermittelbar ist und der die grenzüberschreitende Dienstleistung ungerechtfertigt erschwert. Der EuGH hat sich mit dem Anknüpfungspunkt Teilnahme vom Inland aus noch nicht beschäftigt, weshalb die Anregung gestellt wird, diese nach Maßgabe des schriftlichen Vorbringens dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen.

5. Festgestellter Sachverhalt

Zur Person der Bf.

Nach den eigenen Angaben in der Beschwerde ist die Bf. eine in A. eingetragene Gesellschaft, die über die Website [ww](#) anbietet.

Die Bf. hat ihren Firmensitz in A. und umfasst die von der a Lotterie- und Wettbehörde erteilte Lizenz die Erbringung von Online-Spielen und Totalisateur-Produkten. Die Bf. gehört zur CG-Gruppe mit Hauptsitz in B..

Teilnahme am Spielangebot der Bf.

Zur Nutzung des Spielangebotes muss sich der Spielteilnehmer auf der Website der Bf. registrieren. Hierbei wird der Spielteilnehmer gebeten, seinen Wohnort (Adresse und Land) bekanntzugeben. Nach erfolgreichem Abschluss der Registrierung kann der Kunde mit jedem verfügbaren Internetanschluss und geeigneten technischen Endgeräten über die Website der Bf. auf das Spielangebot zugreifen. Das Spielangebot kann auch über mobile Endgeräte, wie Mobiltelefone, Laptops oder Tablets mit Internetzugang, über den Internetzugang am Arbeitsplatz, mittels drahtlosem Zugang bei einem Dritten, oder aber auch an öffentlichen Plätzen wie z.B. über das WLAN in Restaurants oder Internetcafes genutzt werden.

Feststellbarkeit der Teilnahme vom Inland aus für die Bf.

Als Teilnahme vom Inland iSd § 57 Abs. 2 GSpG qualifiziert die Bf. jede Teilnahme an einem Glücksspiel durch einen Spielteilnehmer, welcher bei der Registrierung eine österreichische Wohnadresse angegeben hat. In der Berechnung der Glücksspielabgabe sind all jene Spielumsätze enthalten, die von Kunden erzielt wurden, die sich mit einer österreichischen Adresse bei der Bf. registriert haben. Die Bf. gab dazu an, dass diese teilweise Spiele mit einer ausländischen IP-Adresse durchführten. Da es sich bei der österreichischen Registrierungsadresse um die am wenigste willkürliche Methode handelt, um eine Bestimmung der Teilnahme von Österreich aus festzustellen, wurde diese von der Bf. herangezogen.

Technisch ist es möglich, dass eine Teilnahme an einem Spiel vom Ausland aus erfolgt, dem Teilnehmer aber eine österreichische IP-Adresse zugeordnet wird bzw. umgekehrt eine Teilnahme am Spiel vom Inland aus erfolgt, dem Teilnehmer aber eine ausländische IP-Adresse zugeordnet wird. Nach Auffassung der Bf. stellt die IP-Adresse eines Kunden keine taugliche Methode zur Feststellung dar, ob die Teilnahme vom Inland aus erfolgt.

6. Gesetzliche Grundlagen

6.1. Allgemeine glücksspielgesetzliche Bestimmungen – Abgabenrechtlicher Teil

Gemäß § 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. Gemäß § 1 Abs. 2 GSpG idF vor BGBl. I 167/2013 vom 2.8.2013 sind Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungsroulette, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten.

Gemäß § 2 Abs. 1 GSpG sind Ausspielungen 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).*

Gemäß § 12a GSpG sind elektronische Lotterien Ausspielungen, bei denen die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolgt und die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt sowie über elektronische Medien zur Verfügung gestellt wird.

6.2. Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG

„Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, – vorbehaltlich der folgenden Absätze – einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz. Gemäß § 57 Abs. 2 GSpG beträgt für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, die Glücksspielabgabe 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen.

Gemäß § 57 Abs. 5 GSpG sind die Jahresbruttospieleinnahmen die Einsätze abzüglich der ausbezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

Gemäß § 59 Abs. 1 GSpG entsteht die Abgabenschuld in den Fällen der §§ 57 und 58:

2. bei allen anderen Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Bei elektronischen Lotterien entsteht die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.

Gemäß § 59 Abs. 2 GSpG sind Schuldner bei einer Abgabspflicht gemäß § 57 bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) zur ungeteilten Hand.

Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG haben die Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 diese jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Die Schuldner der Abgaben nach § 58 Abs. 3 haben diese jeweils für ein Kalenderjahr selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt haben sie eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen. Der Bundesminister für Finanzen kann dabei im Verordnungsweg nähere Details der elektronischen Übermittlung regeln. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Anzeige. § 29 Abs. 3 über die Überwachung der Abgaben gilt sinngemäß. Trifft die Verpflichtung zur Entrichtung zwei oder mehr Personen, so sind sie zur ungeteilten Hand verpflichtet.

Gemäß § 59 Abs. 5 GSpG gelten als Vermittlung jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder –gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise.

Gemäß § 59 Abs. 6 GSpG gelten für die Bewertung von Waren und geldwerten Leistungen in den Fällen der §§ 57 und 58 die Vorschriften des Bewertungsgesetzes

1955 mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes 1955 ausgeschlossen ist.

6.3. Verfahrensrechtliche Bestimmungen

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit nachzuweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.“

7. Darstellung der Glücksspielabgaben

Die Bf. verfügt über keine Konzession nach § 14 GSpG, weswegen sie die Steuerpflicht der allgemeinen Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG auslöst und nicht unter die spezielle Vorschrift der Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG fällt.

Die Bf. hat sowohl Verfassungswidrigkeit als auch Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgaben geltend gemacht, weshalb für diese Beurteilung eine Darstellung des abgabenrechtlichen Teils des Glücksspielgesetzes erforderlich ist.

Die Glücksspielabgaben sind Rechtsverkehrsteuern, die ordnungspolitische Definitionen für Zwecke der Besteuerung verwenden. Rechtsverkehrsteuern knüpfen an bestimmte Rechtshandlungen oder tatsächliche Handlungen, Steuergegenstand sind primär Vorgänge des Rechts- oder Wirtschaftsverkehrs. Zu den Rechtsverkehrsteuern werden gezählt, die Grunderwerbsteuer, die Versicherungssteuer, die Feuerschutzsteuer, die Stiftungseingangssteuer, auslaufend auch die Kapitalverkehrsteuern, die Rechtsgeschäftsgebühren (*Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, *Steuerrecht II*⁷ (2014) Tz 951; vgl. *Hey/Englisch* in *Tipke/Lang*²¹, d*Steuerrecht* § 7 Rz 101 bis 105; *Bruschke*, d*Grunderwerbsteuer, Kraftfahrzeugsteuer und andere Verkehrsteuern*⁷ 22), aber auch die Glücksspielabgaben (*Achatz* in *Berger/Hattenberger, Wetten und Glücksspiel im Abgabenrecht*, RECHT SPORTlich 2 (2013) 54: „*Hieraus ergeben sich beim Glücksspiel für die verschiedenen Formen der Ausspielung zusammengefasst nachstehende verkehrsteuerliche Rechtsfolgen [vgl. dazu im einzelnen § 57 und § 58 GSpG]*“). Im Zentrum steht die vertragliche Vereinbarung, Anknüpfungspunkt ist der projektierte oder tatsächliche Vermögensübergang. Die von der Gebühren- oder Verkehrsteuerpflicht erfassten Rechtsgeschäfte werden umschrieben bzw. erfolgt eine Verweisung auf das Zivilrecht. (*Stoll, Rentenbesteuerung*³, 590).

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG - als Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG – besteuern „Ausspielungen“ und verweisen damit auf § 1 GSpG iVm § 2 GSpG. Der Glücksspielbegriff des § 1 Abs. 1 GSpG ist nicht nur für den ordnungspolitischen, sondern auch für den abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes maßgeblich (UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11; UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 u.a. BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; BFG 20.6.2016, RV/7101283/2013; BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014). **Der Begriff der Ausspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpG ist ebenfalls ein primär „ordnungspolitischer“, da ihm im Glücksspielrecht eine wesentliche Bedeutung insofern zukommt, als die Ausnahmen vom Glücksspielmonopol gemäß § 4 GSpG an diesen Begriff anknüpfen** (vgl. *Segalla*, Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts² (2007) 254; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² § 2 Rz 2).

Die Kombination der §§ 1 und 2 GSpG ergibt nach der teleologischen Interpretation **für die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG, dass Ausspielungen Glücksspiele** (iSd §§ 1267 ABGB) sind, **bei welchen die Entscheidung über das Ergebnis des einzelnen Spiels ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist** (iSd § 1 Abs. 1 iVm § 1 Abs. 2 GSpG; 1067 BlgNR 17. GP 16; vgl. VfGH 25.7.1990, 86/17/0062), **die von „Unternehmern im weitesten Sinn angeboten“ werden** (§ 2 Abs. 1 GSpG) **und die entgeltlich sind** (§ 2 Abs. 1 GSpG; vgl. VfGH 24.9.2012, G 110/11 – ein unentgeltliches Spiel fällt nicht unter den Begriff der Ausspielung). Die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG verweisen zwar auf die in erster Linie aus ordnungspolitischem Bedarf in § 1 Abs. 1 GSpG und in § 2 Abs. 1 GSpG definierten „Spielverträge“, doch sie lösen sich auch wieder davon, da sie von jedem verwirklicht werden können, der die abgabenrechtlichen Tatbestandsmerkmale verwirklicht. Jeder, der sich mit anderen Spielteilnehmern zusammensetzt und an einem von einem Unternehmer veranstalteten Kartenpokerspiel teilnimmt, bei welchem er einen Einsatzbetrag dafür zahlen muss, dass er die Hoffnung auf eine Gewinnchance erhält, löst § 57 Abs. 1 GSpG aus. Die Leistung, die der Spieler erbringt, ist der Einsatz. Die „Gegenleistung“, die sich der Spieler für die Hingabe seines Einsatzes (Geldes) erwartet, ist die Hoffnung auf eine Gewinnchance, er hofft, dass er den in Aussicht gestellten Gewinn erhalten wird. Ob der Spieler den Gewinn tatsächlich erhält, hängt vorwiegend oder ausschließlich vom Zufall ab (§ 2 Abs. 1 GSpG iSd § 21 BAO vgl. BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011). Der Spielteilnehmer, der an einem Glücksspiel vom Inland aus teilnimmt, verwirklicht steuerrechtlich die Ausspielung an dem geografisch festlegbaren Ort im Inland, an dem er sich bei Abschluss des Glücksvertrages tatsächlich physisch befindet, indem er den Einsatz hingibt, dafür, dass er die Hoffnung auf eine Gewinnchance erhält, und löst § 57 Abs. 1 GSpG aus. Bemessungsgrundlage ist der Einsatz, davon 16%.

Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG fällt an, wenn eine Ausspielung in Form einer elektronischen Lotterie gemäß § 12a GSpG durchgeführt wird – und zwar in Höhe von 40% der Jahresbruttospieleinnahmen. Der Begriff des Glücksspiels

nach § 1 Abs. 1 GSpG ist medienneutral und umfasst nicht nur Glücksspiele, bei denen sich Spielteilnehmer/und Unternehmer „zusammensetzen“, Spielverträge abschließen und spielen, sondern genauso Glücksspiele, die in elektronischen Medien veranstaltet werden (vgl. *Segalla*, Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg.), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts² (2007) 262). Handelt es sich um Ausspielungen, die über elektronische Medien im Fernabsatz angeboten werden, z.B. Internet, Telefon, SMS, Fax (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hrsg.], Glücksspielgesetz² § 57 Rz 4), dann wird eine Ausspielung in Form einer elektronischen Lotterie gemäß § 12a GSpG durchgeführt. An formalen Voraussetzungen dieser Glücksspielform nennt § 12a GSpG a) den Vertragsabschluss über elektronische Medien, b) eine zentralseitige Spielentscheidung und c) die Möglichkeit der Kenntnisnahme des Spielergebnisses unmittelbar nach Spielteilnahme. Soweit daher die formalen Voraussetzungen des § 12a GSpG erfüllt sind, kann jede Ausspielung [„Lotterien“, als auch „Casinospiele“] in Form einer Elektronischen Lotterie durchgeführt werden. (*Schwartz-Wohlfahrt*, GlücksspielG samt den wichtigsten Spielbedingungen² (2006), § 12a, Rz 9-10, *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hrsg.], Glücksspielgesetz² § 12a Rz 2). Dass Elektronische Lotterien gemäß § 12a GSpG nur eine Art der Durchführung des Spiels, eine äußere Form und kein von § 862 ABGB unterschiedlicher „Online- eigener“ Vertragsabschluss sind, wurde bereits vom Obersten Gerichtshof OGH 11.3.2010, 4 Ob 17/10v klargestellt. Die frühere Fassung des § 12a GSpG, „*Eine Elektronische Lotterie ist eine Ausspielung, bei der der Spielvertrag über elektronische Medien abgeschlossen wird*“ bleibt von ihrem Sinn in der jetzigen Fassung ja erhalten. (Siehe dazu insbesondere *Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 697). Weder § 12a GSpG, noch § 13 der Glücksspielautomatenverordnung BGBl. II 2012/69 schaffen einen neuen Vertragszustandekommenstypus im Glücksspielgesetz und für die Glücksspielabgaben, sondern regeln eine eigene Art der Durchführung des Spiels, eine äußere Form, in der das Spiel abläuft (z.B. UFS 5.4.2013, RV/1194-W/2012; UFS 20.11.2013, 2388-W/2013; BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; BFG 20.6.2016, RV/7101283/2013; BFG 26.09.2016, RV/7100405/2012 – VfGH 8.6.2017, E 2416/2016).

Charakteristikum der Elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG ist die Zentralseitigkeit. Über Gewinn und Verlust wird dann zentralseitig entschieden, wenn diese Entscheidung nicht ein vom Spielteilnehmer bedienter Apparat mit Hilfe einer elektronischen oder mechanischen Vorrichtung selbst herbeiführt (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² § 12a Rz 3 Rz 5), bzw. wenn mehrere Endgeräte mit einem Rechner verbunden sind, der das Spielergebnis ermittelt und an die Endgeräte übermittelt. (VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147; VwGH 27.4.2012, 2011/02/0224 u.a.). Der Spielteilnehmer, der an einem Onlineglücksspiel vom Inland aus teilnimmt, verwirklicht steuerrechtlich die Ausspielung an dem geografisch festlegbaren Ort im Inland, an dem er sich bei Abschluss des Glücksvertrages tatsächlich physisch befindet, wo er „vor dem Bildschirm, mit dem Handy, Smartphone oder Tablet“ sitzt, indem er den Einsatz hingibt, dafür, dass er die Hoffnung auf eine Gewinnchance erhält, und löst § 57 Abs. 2 GSpG aus.

Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG fällt für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten oder elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals an, und zwar in Höhe von 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen. Eine Ausspielung kann nicht nur im Lebendspiel, sondern gemäß § 2 Abs. 3 GSpG auch mittels Glücksspielautomaten erfolgen. Ein Lebendspiel ist ein Spiel, bei dem ein Croupier die Spielfolge leitet, wie z.B. Roulette, Black Jack oder Glücksrad (1067 BlgNR 17. GP; *Schwartz/Wohlfahrt*, Glücksspielgesetz² § 22 Rz 9; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² § 21 Rz 21). Nach § 2 Abs. 3 GSpG liegt ein Glücksspielautomat vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt. (z.B. VwGH 19.7.2011, 2011/02/0127). Selbsttätigkeit bedeutet, dass die Entscheidung ohne Zutun von außen durch den Automaten selbst, z.B. nach Maßgabe vorgegebener Wahrscheinlichkeitsprogramme, getroffen wird. Als Gegensatz zur Selbsttätigkeit gilt die Zentralseitigkeit (z.B. VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147; VwGH 10.5.2010, 2009/17/0202; UVS Vorarlberg 11.1.2010, 1-953/09 [Definition der Zentralseitigkeit durch Begriffsanalyse]; o.A., Glücksspielgesetz⁸, 29; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 37). Zentralseitigkeit bedeutet „Terminal-Server-System“, Video-Lotterie-Terminals unterscheiden sich von Glücksspielautomaten „nur durch ihr Innenleben“, dass sie „Terminals“ sind, d.h. keinen Zufallsgenerator eingebaut haben, sondern an einen zentralen Rechner angeschlossen sind.

Aus diesen Absätzen kann man folgenden Aufbau der Glücksspielabgaben erkennen: Grundtatbestand ist § 57 Abs. 1 GSpG, durch den bestimmte Glücksverträge mit unternehmerischer Mitwirkung, wenn daran vom Inland aus teilgenommen wird, besteuert werden. § 57 Abs. 2 und § 57 Abs. 3 GSpG ergänzen § 57 Abs. 1 GSpG nur in Bezug auf die Bemessungsgrundlagen, wenn die genannten Glücksspiele iSd § 57 Abs. 1 GSpG zentralseitig mittels elektronischer Lotterien (nicht über Video-Lotterie-Terminals) – dann § 57 Abs. 2 GSpG -, oder mittels Glücksspielapparaten oder Video-Lotterieterminals – dann § 57 Abs. 3 GSpG - durchgeführt werden.

Die Glücksspielabgaben werden auf den Abschluss von Verträgen erhoben, besteuert wird der tatsächliche Vermögensübergang, da grundsätzlich der Einsatz des Spielteilnehmers Bemessungsgrundlage ist, den er z.B. beim Kartenpokerspiel hingibt, beim Onlin Glücksspiel über die dort vorgesehene Bezahlungsmodalität ebenfalls hingibt oder bei Glücksspielautomaten oder Video-Lotterie-Terminals einwirft. Die Steuerschuld entsteht je nach Spielvertrag mit Abschluss, Erhalt der Einsätze, Auszahlung der Gewinne, bzw. Abrechenbarkeit der Gewinne (§ 59 Abs. 1 GSpG). Steuerschuldner ist der Unternehmer bzw. Veranstalter, der Konzessionär oder Bewilligungsinhaber (§ 59 Abs. 2 GSpG). Der Glücksspielabgabenschuldner hat die Glücksspielabgaben jeweils für einen Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats an das Finanzamt abzuführen (§ 59 Abs. 3 GSpG). Damit sind die Glücksspielabgaben „angeordnete“ Selbstbemessungsabgaben

gemäß § 201 BAO. Die Abrechnung über die abzuführenden Beträge gilt als Anzeige und nicht als Abgabenerklärung iSd § 133 BAO. Diese Anzeige dient dazu, die Abgabenbehörde über abgabenrechtlich relevante Tatsachen in Kenntnis zu setzen (näheres dazu siehe UFS 8.4.2013, RV/1640-W/09, RV/1645-W/09 - bestätigt durch VwGH 19.6.2013, 2013/16/0112).

Außer den Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG regelt das Glücksspielgesetz noch die Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG für die Lotterienkonzession und die Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG für den Betrieb von Spielbanken, wobei beide Abgaben grundsätzlich ebenfalls an den Abschluss bestimmter Glücksverträge anknüpfen. Zu den abgabenrechtlichen Bestimmungen des Glücksspielgesetzes ist auch die Gebühr für Konzessionen (= amtliche Ausfertigung iSd § 14 TP 2 GebG) und Eingaben gemäß § 59a GSpG zu zählen. Dem abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes kann man auch die „Bundesautomatenabgaben- und VLT-Zuschläge gemäß § 13a FAG 2008 [§ 14 FAG 2017]“ zuzählen, da laut Verweis in § 57 Abs. 4 letzter Satz GSpG Stammabgabe die Glücksspielabgaben sind (vgl. *Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, *Steuerrecht II*⁷ Tz 1123). Nach den 657 BlgNR 24. GP zu BGBl I 2010/73 – FAG 2008 ist das gesamte Bemessungs- und Einhebungsverfahren der Zuschläge gemäß § 13a Finanzausgleichsgesetz grundsätzlich nach den für die Glücksspielabgabe (= Stammabgabe) geltenden Bestimmungen durchzuführen. Gemäß § 1 Abs. 4 GSpG wird zusätzlich zu diesen Abgaben noch der Finanzierungsbeitrag in Höhe von 1 Promille erhoben (784 BlgNR 24. GP zu BGBl. I 2010/73; 1212 BlgNR 24. GP zu BGBl. I 2011/76; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG² § 1 Rz 45; vgl. *Biebl/Ressler*, GSpG-Novellen 2008/2010: Besteuerung von Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals. Abgabenrechtliche Änderungen 2010/2011, SWK 2011, 361).

Die Bf. hat im vorliegenden Fall Onlineglücksspiel iSd § 12a GSpG angeboten und durchgeführt und damit § 57 Abs. 2 GSpG verwirklicht. § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG lautet: Der Konzessionär gemäß § 14 GSpG ist von der Glücksspielabgabe für elektronische Lotterien befreit, weil er die Konzessionsabgabe in gleicher Höhe trägt (§ 17 Abs. 3 Z 7 GSpG). Gemäß § 17 GSpG hat der Konzessionär für die Überlassung des Rechts zur Durchführung der Glücksspiele nach den §§ 6 bis 12b GSpG (Lotto, Toto und Zusatzspiel, für Sofortlotterien, Klassenlotterie, Zahlenlotto, Nummernlotterien und für Bingo und Keno) eine Konzessionsabgabe zu entrichten. Bemessungsgrundlage der Konzessionsabgabe ist im Wesentlichen die Summe der Einsätze während eines Kalenderjahres, der Steuersatz beträgt je nach Spiel zwischen 2% bis 27,5%, dazu kommt gemäß § 17 Abs. 6 GSpG noch die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG von 16%. **Die Konzessionsabgabe für Elektronische Lotterien (§ 12a GSpG Online-Glücksspiel, ausgenommen aber Video-Lotterie-Terminals) beträgt 40%. Bemessungsgrundlage sind die Jahresbruttospieleinnahmen. Wurde für Ausspielungen über elektronische Lotterien gemäß § 12a GSpG Konzessionsabgabe bezahlt, sind sie gemäß § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG von der Glücksspielabgabe befreit.** Steuerschuldner ist der Konzessionär. Die Entrichtung

der Konzessionsabgabe erfolgt durch Selbstberechnung und ist jeweils am 20. des der Leistung der Einsätze folgenden Kalendermonats fällig. Die Abrechnung, die der Konzessionär zu diesem Zeitpunkt vorzulegen hat, gilt als Abgabenerklärung. Am 15. März des Folgejahres hat der Konzessionär eine Steuererklärung abzugeben, die als Jahreserklärung gilt.

8. Zu den verfassungsrechtlichen Einwänden der Bf.

Gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur aufgrund der Gesetze ausgeübt werden. Art. 18 Abs.1 B-VG richtet sich aber auch an den Gesetzgeber: Verfassungskonforme Grundlagen der Tätigkeit der Vollziehung müssen ein gewisses Ausmaß an Bestimmtheit haben (*Mayer/Kuscko-Stadlmayer/Stöger*, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts¹¹ Rz 569). Zur Feststellung des Gesetzesinhalts bei der Bestimmtheitsprüfung verlangt der Verfassungsgerichtshof das Ausschöpfen aller zur Verfügung stehenden Auslegungsmöglichkeiten. Nur wenn sich nach Heranziehung aller Interpretationsmethoden immer noch nicht beurteilen lässt, was rechtens ist, verletzt die Vorschrift Art. 18 B-VG. Dies schließt eine Auslegung der Norm nicht nur nach ihrem Wortlaut, sondern auch nach ihrer Entstehungsgeschichte, ihrem Gegenstand und Zweck, sowie die verfassungskonforme Interpretation mit ein. (*Mayer/Kuscko-Stadlmayer/Stöger*, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts¹¹ Rz 573).

Die verfassungsrechtlichen Einwendungen der Bf. richten sich auf die Nichtfeststellbarkeit des Tatbestandsmerkmals der Glücksspielabgaben „*Teilnahme vom Inland aus*“.

Zu diesen verfassungsrechtlichen Einwendungen der Bf. werden im Folgenden die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes und evtl. damit zusammenhängender Judikatur vorweg dargestellt.

8.1. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

Zu § 57 Abs. 2 GSpG

Im Jahr 2011 wandten sich einige Anbieter von Wetten und Glücksspiel im Internet mit einem Initiativantrag an den Verfassungsgerichtshof auf Aufhebung der Wortfolge in § 57 GSpG „*Ausspielungen, bei denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt*“. Der Verfassungsgerichtshof wies die Anträge mit Beschluss VfGH 30.11.2011, G 12-14/11 zurück, bzw. auf den Rechtsmittelweg. **Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerden betreffend Teilnahme vom Inland aus an Online-Glücksspielen iSd § 57 Abs. 2 GSpG ab (VfGH 21.11.2013, B 617/2013, B 1116/2013 - zu UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2015, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13).**

Zu § 57 Abs. 3 und 4 GSpG

Das Bundesfinanzgericht BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 kam aus Sicht der im Glücksspielgesetz geregelten Steuern zu dem

Schluss, dass kein Zusammenhang der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG mit § 3 GSpG (Glücksspielmonopol) besteht. Der Verfassungsgerichtshof nahm die dagegen erhobenen Beschwerden nicht in Behandlung. Nach diesen Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes ist es nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber in § 57 Abs. 3 und 4 GSpG für den Betrieb von Video-Lotterie-Terminals, für die eine Konzession nach § 14 GSpG besteht, und solchen, die ohne Konzession betrieben werden, die Glücksspielabgabe unterschiedlich regelt (VfGH 19.2.2015, E 49/2015 zu BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; VfGH 11.6.2015, E 564/2015 zu BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012). Bemerkt wird, dass der Verwaltungsgerichtshof VwGH 30.6.2016, Ro 2015/16/0021 und Ro 2015/16/0013 die Revisionen gegen BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 zurückwies. **In einem Fall des § 57 Abs. 3 GSpG betreffend Ausspielungen über nicht bewilligte Eingabeterminals, die sich mit einem konzessionierten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland über Internet verbinden und die Teilnahme an der Ausspielung an dem geografischen Ort, von dem der Spielteilnehmer daran tatsächlich physisch teilnimmt, d.h. vom nicht bewilligten Eingabeterminal erfolgt, lehnte der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss VfGH 8.6.2017, E 2416/2016 (BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012) die Behandlung der Beschwerde ab**, da die einschlägigen glücksspielrechtlichen Monopolregelungen und damit auch die §§ 57 ff GSpG nicht dem Unionsrecht widersprechen, weswegen von vornherein keine Gleichheitswidrigkeit infolge Inländerdiskriminierung vorliegt.

Zu § 58 Abs. 3 GSpG

Der Verfassungsgerichtshof entschied, dass die Bestimmung über eine Glücksspielabgabe auf Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistungen nicht gleichheitswidrig ist, und der festgelegte Besteuerungsgegenstand und der Steuersatz nicht unsachlich sind (VfGH 12.12.2016, G 650/2015 u.a.). Dazu die folgenden Textstellen:

„2.1.3. Nach § 58 Abs. 3 GSpG genügt es, *dass das Preisausschreiben so ausgestaltet ist, dass dessen Ergebnis "ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt"* (§1 Abs1 GSpG). *Eine (tatsächliche) aktive Teilnahme (Preisausschreibung) wird nicht verlangt.*

*Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes ist im Lichte der geltend gemachten gleichheitsrechtlichen Bedenken **nicht entscheidend, ob und inwieweit sich der Begriff des Glücksspiels gemäß §58 Abs3 GSpG mit jenem in §1 GSpG deckt**; entscheidend ist vielmehr, ob der Gesetzgeber den Besteuerungsgegenstand und den Steuersatz gemäß §58 Abs3 GSpG in unsachlicher Weise festgelegt hat. Eine solche Unsachlichkeit kann der Verfassungsgerichtshof nicht finden:*

*Preisausschreiben iSd §58 Abs3 GSpG unterscheiden sich zwar von herkömmlichen Glücksspielen darin, dass sie ohne vermögenswerte Leistung des Teilnehmers erfolgen. **Ungeachtet dessen bestehen Gemeinsamkeiten, weil auch Preisausschreiben den Charakter eines Spiels aufweisen und damit in einem weiten Sinn als Ausspielung***

***betrachtet werden können** (vgl. auch – den nicht mehr geltenden – §15 Abs1 Z6 ErbStG, wonach Preisausschreiben als unentgeltliche Ausspielungen gegolten haben). Nicht zuletzt dies rechtfertigt, dass der Gesetzgeber die Belastungsentscheidung im Glücksspielgesetz auf Preisausschreiben ausdehnt, zumal – worauf die Bundesregierung zutreffend verweist – Lenkungsaspekte, die der Besteuerung von Glücksspielen zugrunde liegen, auch für Preisausschreiben von Bedeutung sein können.“*

Zu Wettgebühren (Onlinewetten):

Im Zusammenhang mit den Einwendungen der Bf. gegen die Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ in § 57 Abs. 2 GSpG, die – im Wesentlichen – mit den entsprechenden Bestimmungen des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG gleichlautend ist, ist die folgende Judikatur richtungsweisend:

- Beschluss des VfGH 30.11.2011, G 12-14/11: Etliche Anbieter von (Sport)Wetten und Glücksspielen im Internet stellten Individualanträge an den Verfassungsgerichtshof, in welchen sie begehrten, im Zusammenhang mit Wetten und Glücksspiel stehende Bestimmungen des Gebührengesetzes 1957, des Glücksspielgesetzes und des Finanzstrafgesetzes mit den Wortfolgen „Teilnahme vom Inland aus“ als verfassungswidrig aufzuheben. Als Begründung gaben die Antragsteller an, es sei technisch nicht möglich, verlässlich festzustellen, ob ein registrierter User an einer Wette oder einem Glücksspiel im Internet vom Inland oder vom Ausland aus teilnehme. Auf Grund der angefochtenen gesetzlichen Bestimmungen müssten sie Abgaben selbst bemessen und entrichten, wobei ihnen bei Unterlassung finanzstrafrechtliche Konsequenzen drohten.

Der Verfassungsgerichtshof wies die Anträge zurück. Die Antragslegitimation für Individualanträge setzte voraus, dass durch die bekämpfte Bestimmung die rechtlich geschützten Interessen des Antragstellers nicht bloß potentiell, sondern aktuell beeinträchtigt werden müssen. Die Antragsteller hätten die Möglichkeit, z.B. Bescheide gemäß § 201 BAO zu erwirken, Anträge auf Rückerstattung gemäß § 239 BAO oder Devolutionsanträge zu stellen, um zu einer letztinstanzlichen Entscheidung zu kommen, die vor dem Verfassungsgerichtshof bekämpft werden kann.

- Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss VfGH 13.3.2013, B 200/13 die Behandlung der Beschwerde gegen die Entscheidung UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11, mit welcher die Wettgebührenpflicht von Onlinewetten, die von einer im Ausland ansässigen Unternehmung angeboten wurden, und an denen vom Inland aus teilgenommen wurde, bejaht wurde, ab. Als Begründung gab der Verfassungsgerichtshof an, dass nach den Beschwerdebehauptungen diese Rechtsverletzungen zum erheblichen Teil nur die Folge einer allenfalls grob unrichtigen Anwendung des einfachen Gesetzes wären. Spezifische Verfassungsrechtliche Überlegungen wären zur Beurteilung der aufgeworfenen Fragen, insbesondere der Frage, ob § 184 BAO rechtsrichtig angewendet worden sei, insoweit nicht anzustellen. Soweit die Beschwerde verfassungsrechtliche Fragen berühre, als die Rechtswidrigkeit der den angefochtenen Bescheid tragenden Rechtsvorschriften behauptet wird, lasse ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung

des Verfassungsgerichtshofes zur Zulässigkeit der Verwendung unbestimmter Gesetzesbegriffe die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg habe.

- In der Sukzessivbeschwerde gegen die Entscheidung UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11 an den Verwaltungsgerichtshof wurde angeregt, der Verwaltungsgerichtshof möge gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG in Bezug auf § 33 TP 17 Abs. 2 idF GSpG-Novelle 2008 BGBl. I 54/2010, letzter Teilsatz „...oder wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt“ beim Verfassungsgerichtshof den Antrag stellen, das Gesetzesprüfungsverfahren einzuleiten. **Der Verwaltungsgerichtshof griff diese Anregung nicht auf und stellte beim Verfassungsgerichtshof keinen Antrag auf Aufhebung dieser Gesetzesstelle.**

- Der Verfassungsgerichtshof lehnte auch in vergleichbaren Fällen von Wettgebühren die Behandlung der Beschwerde ab (z.B. VfGH 21.11.2013, B 618/2013 zu UFS 5.4.2013, RV/1071-W/12, RV/1799-W/12 u.a.; VfGH 21.11.2013, B 1289/2013 zu UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13).

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass der Verfassungsgerichtshof in etlichen Ablehnungsbeschlüssen feststellte, dass die Glücksspielabgaben nicht unionsrechtswidrig sind und die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überschreitet. Die Regelungen der §§ 57ff GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. Wenn der Steuergesetzgeber im öffentlichen Interesse liegende Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte und damit eine Verminderung der Rentabilität einhergehen kann, führt das nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen (VfGH 19.2.2015, E 293/2015; VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016; VfGH 8.6.2017, E 2416/2016). Weder bei den Wettgebühren, noch bei den Glücksspielabgaben nahm der Verfassungsgerichtshof die Beschwerden betreffend „*Teilnahme vom Inland aus*“ in Behandlung (Wettgebühren: z.B. VfGH 13.3.2013, B 200/13; VfGH 21.11.2013, B 618/2013 zu UFS 5.4.2013, RV/1071-W/12, RV/1799-W/12 u.a.; VfGH 21.11.2013, B 1289/2013 zu UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13; Glücksspielabgaben: VfGH 21.11.2013, B 617/2013, B 1116/2013 - zu UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2015, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13).

Die Ablehnungsbeschlüsse sind zwar keine „Sachentscheidungen“, sie bilden jedoch **ein starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit** der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG und Wettgebühren iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 2 GebG (*Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349).

8.2. „Teilnahme vom Inland aus“

Der Wortfolge in § 57 Abs. 2 GSpG „*Ausspielungen...*, *an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt*“ ist zu entnehmen, dass der Spielvertrag nicht im Inland abgeschlossen werden muss, es genügt, wenn sich einer der Vertragsteile im Inland als geografisch festlegbarem Ort aufhält.

Vorweg wird bemerkt, dass die Bf. keinen Zweifel daran hegt, dass die Teilnahme vom Inland aus an den physischen Aufenthaltsort des Spielteilnehmers im Zeitpunkt der Teilnahme anknüpft. Die „Teilnahme vom Inland aus“ stellt auf den Ort ab, an dem der Spielteilnehmer tatsächlich, physisch „vor dem Bildschirm oder mit dem Handy, Smartphone oder Tablet sitzen“ muss. Auf technische Gegebenheiten kommt es nicht an (vgl. VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012).

Die Bf. bringt in ihrer Beschwerde vor, der VwGH habe in seinem Erkenntnis 20.11.2014, 2013/16/0085, zur Frage, ob an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wird ausgesprochen, dass eine Ermittlung der Besteuerungsgrundlage einer Schätzung gemäß § 184 BAO nicht zugänglich ist, sondern als Ergebnis einer Beweiswürdigung festzustellen ist, bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde. Dabei sei der Verwaltungsgerichtshof von zwei Indizien ausgegangen, nämlich von der Wohnadresse des Spielteilnehmers bzw. der Registrierung mit einer inländischen IP-Adresse. Daraus könne das Finanzamt keinesfalls ableiten, dass ein (1) Indiz genüge, es bedarf vielmehr mehrerer Indizien, um eine derart stabile Ausgangsbasis zu schaffen, dass mit ausreichender Eindeutigkeit auf die Haupttatsache geschlossen werden könne. Die Spielteilnehmer würden nicht nur von ihrer Wohnadresse aus an Glücksspielen teilnehmen, es seien auch Auslandsaufenthalte von Spielteilnehmern mit österreichischer Registrierungsadresse zu berücksichtigen. Andererseits lasse die „Geolokalisation“ des Spielteilnehmers über die IP-Adresse ebenfalls nur bedingte Rückschlüsse auf den Aufenthaltsort des Spielteilnehmers im Zeitpunkt der Teilnahme an einem Glücksspiel zu.

Dazu ist zu sagen:

Nach dem Auftrag des VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 ist als Ergebnis einer Beweiswürdigung (§ 269 Abs. 1 iVm § 167 Abs. 2 BAO) festzustellen, welche Wetten im Inland abgeschlossen wurden oder bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde.

„Bei dieser Sachverhaltsfeststellung sind

- sowohl die **Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift***
- als auch die **Zuordnung der Wette zu einer "inländischen IP-Adresse"** ein Indiz dafür, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat.*

Dass der Indizienbeweis vollen Beweis verschaffen kann, ist durch die hg.

Rechtsprechung klargestellt (vgl. das Erkenntnis vom 21. Februar 2013, 2009/13/0258).

Einem solchen Indiz kann zwar für konkrete Wettfälle durchaus entgegengetreten werden, doch müssen dazu konkrete diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden. “

Das Bundesfinanzgericht entschied im fortgesetzten Verfahren zu UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11 folgendes (BFG 8.5.2017, RV/7100024/2014): „Teilnahme vom Inland aus“ bedeutet, dass sich einer der am Wettvertrag beteiligten Partner physisch im Inland als geografisch festlegbarem Ort aufhalten muss (vgl. auch BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012; *Aigner/Kofler/Moshhammer/Tumpel*, Teilnahme an Wetten und Spielen vom Inland aus, taxlex 2015, 29). Das gilt sowohl für Online- als auch für Offlinewetten. **Es weiß sowohl die Bf. selbst, als auch der Wettteilnehmer selbst, wo sie sich geografisch jeweils zum Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes Wette befinden. Zweifel über ihren/seinen geografischen Verweilort im Steuerauslösemoment hat weder die Bf. noch der Wettteilnehmer.** Da die Teilnahme vom Inland aus gegenüber dem Abschluss des Wettvertrages im Inland der weitere Tatbestand ist, gelten diese Grundsätze auch für den Abschluss des Rechtsgeschäftes im Inland, auch hier wissen die Vertragsteile jeweils, an welchem geografischen Ort sie sich gerade aufhalten (z.B. BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012). Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass damit für die Vertragsteilnehmer am Rechtsgeschäft Wette, die Bf. und den Wettteilnehmer, in irgendeiner Weise unklar ist, an welchem geografischen Ort sie sich zum Vertragsabschlusszeitpunkt gerade befinden. Der Bf. muss entgegengehalten werden, dass der Gesetzestext geradezu „glasklar“ ist.

Von diesem völlig eindeutigen Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG ist etwas anderes zu unterscheiden, nämlich dass die Bf. Selbstberechnerin dieser Rechtsgeschäftsgebühren ist und es bei ihr für sie nach ihren Angaben schwer feststellbar ist, von welchem geografischen Ort aus der Wettteilnehmer am Rechtsgeschäft teilgenommen hat. Tatsächlich weiß auch in diesen Fällen die Bf., von wo aus sie selbst teilgenommen hat und auch der Wettteilnehmer selbst weiß, von wo aus er teilgenommen hat. Auch diese Frage, die mit der Person der Bf. **als Selbstberechnungsverpflichtete und nicht als Steuerschuldnerin** zusammenhängt, wurde mit Erkenntnis VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 gelöst, da sowohl die Registrierung des „Users“ mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer „inländischen IPAdresse“ ein Indiz dafür sind, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat.

Für die Onlineglücksspielsache der Bf. ergibt sich daraus folgendes:

Zum Vorliegen einer glücksspielabgabenpflichtigen Ausspielung gemäß § 57 GSpG genügt es, dass die Teilnahme daran vom Inland aus erfolgt, d.h. die „Teilnahme vom Inland aus“ stellt auf den Ort ab, an dem der Spielteilnehmer tatsächlich, physisch „vor dem Bildschirm oder mit dem Handy, Smartphone oder Tablet sitzen“ muss (UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13). Ist der Steuertatbestand einmal verwirklicht, ist die Bf. verpflichtet, gemäß § 59 Abs. 3 GSpG die Glücksspielabgaben jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Das weitere in diesem

Zusammenhang zur Wettgebühre Gesagte gilt auch hier (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2014; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016).

Die vorgebrachte Argumentation vermischt die Erfüllung des Tatbestandes „Teilnahme vom Inland aus“, - da beide Spielvertragsparteien wissen, an welchem geografischen Ort sie sich gerade befinden, wenn sie das Rechtsgeschäft Spiel abschließen, - mit ihrer Verpflichtung zur Selbstberechnung, - bei der es für die onlineglücksspieler anbietende Unternehmung maßgeblich ist, zu wissen, an welchem geografischen Ort sich der Spielteilnehmer gerade befand, als er den Spielvertrag mit ihr abschloss.

Da die Bf. die Spieleinsätze nach dem Registrierungsort des Spielteilnehmers mit einer inländischen Wohnanschrift bekanntgab, ist diese ein Indiz dafür, dass sich in diesen Fällen der Spielteilnehmer im Inland befunden hat. Von der Bf. wurden bis dato keine konkreten, diesem Beweisergebnis entgegenstehenden Indizien angeführt. Dass generell IP-Adressen nicht mit Sicherheit einem geografischen Ort zugewiesen werden können, ist kein konkretes, diesem Beweisergebnis entgegenstehendes Indiz. Wenn die Bf. vorbringt, oft seien sich die Spielteilnehmer selbst nicht mehr bewusst, dass sie sich auf österreichischem Territorium befänden, wie das beispielsweise bei Sportlern beim Skifahren oder Wandern der Fall sein kann, so ist ihr zu entgegnen, dass die Anzahl der Sportler, die in unübersichtlichen Grenzregionen bei Skitouren an Onlineglücksspiel teilnehmen, sicherlich eine vernachlässigbare Größe ist. Es sei denn, die Bf. bringt einen konkreten Einzelfall vor.

Wenn die Bf. meint, sie kenne den tatsächlichen Aufenthaltsort des Spielteilnehmers zum Zeitpunkt der Teilnahme am Glücksspiel nicht, ist ihr zu entgegnen, dass sie es selbst in der Hand hat, den Spielteilnehmer entsprechende Informationen vor der jeweils konkreten Teilnahme an der Ausspielung abzuverlangen. Diese Angaben kann sie in der Folge als weiteres Indiz werten, das für oder gegen die Erfüllung des Tatbestandes spricht. Dem dagegen erhobenen Argument, niemand könne die Richtigkeit derartiger Angaben überprüfen, ist zu entgegnen, dass es im Abgabenrecht zahlreiche Situationen gibt, bei denen die Feststellung des Bestehens einer Abgabenschuld von den Angaben Dritter abhängig ist, deren Richtigkeit weder die Behörde noch der (potentielle) Abgabenschuldner verlässlich feststellen können. Wie das Bundesfinanzgericht BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015 darlegte, wird etwa gem. Art. 77 Abs. 3 erster Satz der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (UZK) ein Spediteur, der als indirekter Vertreter eine Zollanmeldung abgibt, selbst dann zum Zollschuldner, wenn er keine Kenntnis davon hat, dass die vom Vertretenen erhaltenen Angaben unrichtig sind, wie das nachstehende Beispiel zeigt: *"Eine Privatperson erwirbt eine Ware von einem [EU-ausländischen] Verkäufer. Dieser versendet das Wirtschaftsgut per Schnelldienst nach Wien. Auch hier kann die Behörde nicht verlässlich feststellen, ob im Zuge der Abgabe der Zollanmeldung durch den Schnelldienst als Zollanmelder ein zollschuldauslösender Tatbestand erfüllt wird. Der Schnelldienstleister wird selbst dann*

zum Zollschuldner, wenn er in Unkenntnis über den wahren Zollwert von einer Zollfreiheit wegen Geringfügigkeit ausgeht (und eine entsprechende Zollanmeldung zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr ohne Entrichtung von Eingangsabgaben abgibt) und der tatsächliche (vom Versender – aus welchen Gründen auch immer – nicht zutreffend angegebene) entscheidungsmaßgebliche Wert der Sendung jedoch viel höher ist."

Zum Aufenthaltsort des Spielteilnehmers zum Zeitpunkt der Teilnahme am Glücksspiel wird festgestellt, dass in diesem Moment nur die Bf. über die Adressen der Spielteilnehmer verfügt, unter welchen diese registriert sind. Die Abgabenbehörde hat zum Zeitpunkt der Spielteilnahme diese Adressen jedenfalls nicht. Die IP-Adressen kann die Bf. zum Zeitpunkt der Spielteilnahme zuordnen und verwalten, nicht jedoch die Abgabenbehörde. Die Bf. hätte vom Spielteilnehmer Informationen verlangen können, wo er sich im Zeitpunkt der Teilnahme gerade befand. Wie im Erkenntnis BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015 ausführlich dargestellt, gibt es aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes mehrere Möglichkeiten, *„um zu den geforderten Informationen zu kommen. Einer der verschiedenen denkbaren Lösungsansätze wäre etwa, dass die Bf. an ihre in Österreich registrierten Kunden die Frage richtet, von welchem Land sie zu einem bestimmten Zeitpunkt am Glücksspiel teilgenommen haben. Diese Frage könnte in die „Know Your Customer“-Verfahren der Bf. eingebettet werden. Als Anreiz für die Beantwortung könnten z.B. Boni in Aussicht gestellt werden.“* Die Abgabenbehörde hat keinesfalls die Möglichkeit, Informationen vom Spielteilnehmer verlangen zu können, wo er sich im Zeitpunkt der Teilnahme am Glücksspiel gerade befand.

Die Bf. ist zur Selbstberechnung verpflichtet, da es sich gemäß § 59 Abs. 3 GSpG iVm § 201 Abs. 1 BAO um eine angeordnete Selbstberechnung handelt. Nach ihrem Beschwerdevorbringen sei es ihr aufgrund der IP-Adressen nicht möglich, festzustellen, von wo aus der Spielteilnehmer an der Ausspielung teilgenommen hat. Für diese Fälle wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 festgestellt, dass sowohl die Registrierung des Wettteilnehmers mit inländischem Wohnsitz, als auch die Zuordnung der Wette zu einer inländischen IP-Adresse ein Indiz für die Teilnahme vom Inland aus darstellen können. Wenn Stoll beim Indizienbeweis als **„von einer Menge von Pfeilen, die alle auf einen Punkt zeigen.“** spricht (Stoll, BAO II 1760), so sind die Registrierung des Spielteilnehmers mit einer inländischen Wohnadresse, aber auch eine inländische IP-Adresse die beiden Pfeile die auf einen Punkt zeigen, nämlich die Teilnahme vom Inland aus. Nach der Diktion des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 genügt es, wenn eines der beiden Indizien vorliegt. Im gegenständlichen Fall wurde von der Bf. die Methode der Selbstberechnung nach dem registrierten Wohnort des Spielteilnehmers zugrunde gelegt, was ein geeignetes Indiz darstellt und sich daher die Berechnung des Finanzamtes als richtig erweist.

8.3. Kein Antrag auf Normprüfung an den Verfassungsgerichtshof

Das Bundesfinanzgericht hat gemäß Art. 139 Abs. 1 Z 1 und Art 140 Abs. 1 Z 1 iVm Art. 135 Abs. 4 und Art. 89 B-VG die Kompetenz, bei verfassungsrechtlichen Bedenken im Rahmen eines Beschwerdeverfahrens an den Verfassungsgerichtshof

einen Antrag auf Normenprüfung zu stellen. (*Unger*, Die neuen verfassungsrechtlichen Kompetenzen des BFG, BFGjournal 2014, 254). Gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a BVG erkennt der Verfassungsgerichtshof auf Antrag eines Verwaltungsgerichtes über die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen. Nach dem sinngemäß anzuwendenden Art. 89 B-VG hat das Verwaltungsgericht bei verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Anwendung einer innerstaatlichen Norm (Gesetz oder Verordnung) einen Antrag auf Aufhebung dieser Norm beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes ist es, unter Anwendung sämtlicher juristischer Auslegungsmethoden das einfache Gesetz am Prüfungsstab des Verfassungsrechtes zu messen. Entstehen dabei objektiv betrachtet Bedenken beim Gericht, weil entweder die Auslegung des einfachen Gesetzes zu einem nicht mit dem Verfassungsrecht vereinbaren Ergebnis führt, oder ist die Auslegung des Verfassungsrechts unklar und kann sohin die eindeutige Auslegung des einfachen Gesetzes mit dem Verfassungsrecht nicht in Einklang gebracht werden, muss das Gericht einen Antrag auf Normenprüfung stellen (*Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 347-348).

Bei der Entscheidung, ob das Verwaltungsgericht selbst einen Normenprüfungsantrag stellt oder den Beschwerdeführer auf die Möglichkeit einer Erkenntnisbeschwerde an den Verfassungsgerichtshof verweist, ist vom Verwaltungsgericht die Gewichtigkeit der vorgetragenen Bedenken einerseits mit dem für einen Gerichtsantrag auf Normenprüfung verbundenen Aufwand sowohl für das Verwaltungsgericht selbst als auch für den Verfassungsgerichtshof und andererseits mit den Interessen des Beschwerdeführers an einer baldigen endgültigen Entscheidung über seine verfassungsrechtlichen Argumente abzuwägen (vgl. BFG 05.09.2016, RV/7103975/2016 zur Werbeabgabe; BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016 zur Glücksspielabgabe).

Gemäß § 62 Abs. 1 Satz 2 VfGG hat der Antrag, ein Gesetz als verfassungswidrig aufzuheben, die gegen die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes sprechenden Bedenken im Einzelnen darzulegen. Dieses Erfordernis ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes nur dann erfüllt, wenn die Gründe der behaupteten Verfassungswidrigkeit in überprüfbarer Art präzise ausgebreitet werden, dh mit welchen Verfassungsbestimmungen die bekämpfte Gesetzesstelle in Widerspruch steht und welche Gründe für diese Annahme sprechen, sowie die Abgrenzung des Aufhebungsumfanges (z.B. VfGH 24.11.2016, G 120/2016 zur Glücksspielabgabe; BFG 18.9.2014, RS/7100139/2014; *Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 350).

Die Bf. fühlt sich durch die Wortfolge „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ beschwert. Sie führt an, dass diese Gesetzesstelle infolge ihrer Unbestimmtheit gegen das Legalitätsprinzip verstoße und auf ihre Gleichheitskonformität überprüft werden müsste (Verletzung des Gleichheitssatzes). Diese greife damit in die Unverletzlichkeit des Eigentums gemäß Art. 5 StGG ein.

Art. 5 StGG erklärt das Eigentum für unverletzlich. Eine Enteignung gegen den Willen des Eigentümers kann nur in den Fällen und in der Art eintreten, welche das Gesetz bestimmt. Nach Art.1 Abs. 1 des ersten Zusatzprotokolls zur EMRK hat jede natürliche und juristische Person ein Recht auf Achtung ihres Eigentums. Niemandem darf sein Eigentum entzogen werden, es sei denn, dass das öffentliche Interesse es verlangt, und nur unter den durch Gesetz und durch die allgemeinen Grundsätze des Völkerrechts vorgesehenen Bedingungen. Abs. 2 lautet: *„Diese Bestimmungen beeinträchtigen jedoch in keiner Weise das Recht des Staates, diejenigen Gesetze anzuwenden, die er zur Sicherung der Zahlung der Steuer, sonstiger Abgaben oder von Geldstrafen für erforderlich hält.“*

Der Verfassungsgerichtshof wendet idR Art. 5 StGG an und geht damit unausgesprochen davon aus, dass die beiden Garantien im Wesentlichen deckungsgleich sind. Das Eigentumsrecht umfasst auch das Recht Verträge abzuschließen. Bei den möglichen Eingriffen in das Eigentum unterscheidet die Judikatur zwischen Enteignung und Eigentumsbeschränkung (*Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰ (2007) Rz 1477, 1478, 1479). Eigentumsbeschränkungen sind Vermögensbelastungen wie Vorschreibung von Steuern und sonstigen Abgaben, von Geldstrafen, von Abschleppkosten; ein gesetzlicher Abschlusszwang greift in dieses Recht ebenso ein, wie die Verhinderung eines Vertragsabschlusses o.ä durch Gesetz (*Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰ (2007) Rz 1484). Die Einrichtung von Selbstberechnungsabgaben ist durch verwaltungsökonomische Überlegungen gerechtfertigt (vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁵ (2006), Rz 390ff). Nach der Rechtsprechung ist eine Eigentumsbeschränkung dann zulässig, wenn die Regelung nicht den Wesensgehalt des Grundrechtes berührt oder in anderer Weise gegen einen bindenden Verfassungsgrundsatz verstößt, im öffentlichen Interesse liegt und nicht unverhältnismäßig und unsachlich ist (*Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰ (2007) Rz 1485 unter Hinweis auf VfGH 18.3.2006, G 79/05; VfGH 25.4.2006, G 100/05).

Die Prüfung erfolgt nach objektiven Gesichtspunkten, die Bedenken müssen konkret dargelegt werden, ein geäußertes Unbehagen an der Gesetzesstelle genügt nicht.

Die Vorschrift des § 57 Abs. 2 GSpG *„Auspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“* wird für verfassungsrechtlich unbedenklich gehalten. Die Wortfolge *„Teilnahme vom Inland aus“* ist keine *„Einzelerscheinung“* im Gebührengesetz und im Glücksspielgesetz, wie das die Bf. darstellte. Diese Wortfolge kommt auch in § 48 Abs. 3a und 3b Börsegesetz vor. Der Glücksspielabgabegenstand wird klar normiert, die allenfalls auf der Ebene der Vollziehung bestehenden Schwierigkeiten machen die bestimmte Norm nicht zu einer unbestimmten Norm (BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015; BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015).

Wie bereits dargestellt, hat das Bundesfinanzgericht erst jüngst in mehreren, gleichgelagerten Verfahren die Anregung, hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals „Teilnahme aus dem Inland“ einen Antrag auf Gesetzesprüfung an den

Verfassungsgerichtshof zu stellen, nicht aufgegriffen. Erst vor kurzem war der Verfassungsgerichtshof wieder mit der Frage der Verfassungskonformität dieses Tatbestandsmerkmals befasst (VfGH E 2913/2017; VfGH E 3389/2017). In diesen Fällen hat der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerden mit den Beschlüssen vom 26. Februar 2018 abgelehnt. Das Bundesfinanzgericht hält die

Vorschriften des § 57 Abs. 2 GSpG „Teilnahme vom Inland aus“ insbesondere auch im Hinblick auf die zu § 57 Abs. 2 GSpG ergangenen Ablehnungsbeschlüsse VfGH 21.11.2013, B 1116/2013 zu UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13 und VfGH 20.2.2014, B/49/2014 zu UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13 für verfassungsrechtlich unbedenklich.

Es liegt kein Verstoß der Wortfolge „Auspielungen ..., an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“ in § 57 Abs. 2 GSpG gegen Art. 18 B-VG vor, da bei Onlinespielen, auch wenn sie grenzüberschreitend erfolgen, sowohl Anbieter als auch Spielteilnehmer wissen, an welchem geografischen Ort sie sich gerade befinden, wenn sie das Rechtsgeschäft Wette oder Spiel abschließen. Ein (1) Indiz – hier Methode der Selbstberechnung nach dem registrierten Wohnort des Spielteilnehmers - genügt nach VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085. De facto entspricht dies der Ansässigkeit bei der englischen Fernglücksspielabgabe.

Ein Antrag auf Normenprüfung wird wegen Klarheit des normierten Steuergegenstandes und vorhandener Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes nicht gestellt.

9. Zu den unionsrechtlichen Einwendungen der Bf.

Nach Art. 56 AEUV (Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union) sind die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Union für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten .

Die Bf. ist eine Unternehmung mit Sitz in A., es liegt ein grenzüberschreitender Sachverhalt vor.

Die Bf. fühlt sich in Folgendem beschwert: Die Glücksspielabgabepflicht iSd § 57 GSpG bestehe für Anbieter von Onlineglücksspielen, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig seien und Glücksspiele im Internet anbieten, ohne über eine österreichische Konzession zu verfügen bzw. überhaupt verfügen zu können.

Ausländische Marktteilnehmer würden daher vom österreichischen Glücksspielmarkt regulatorisch ausgeschlossen, sie müssen aber trotzdem Glücksspielabgaben entrichten. Im gegenständlichen Fall würden daher ausländische Glücksspielanbieter in ihrem durch die Dienstleistungsfreiheit geschütztem Recht auf ungehinderte Erbringung und Entgegennahme von Dienstleistungen innerhalb der Europäischen Union beschränkt.

Die Bf. hat angeregt, das Bundesfinanzgericht möge ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH stellen und diesbezügliche Fragen ausgearbeitet: *„Widerspricht die Bestimmung des § 57 Abs. 2 GSpG, wonach die Steuerpflicht eines Glücksspielanbieters*

an die Teilnahme des Kunden vom Inland aus anknüpft, den Grundfreiheiten des AEUV, wenn typischerweise nur ausländische Glücksspielanbieter die Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals feststellen müssen, eine sichere Feststellung der Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals der Teilnahme vom Inland aus aber weder durch den Steuerpflichtigen noch durch die Abgabenbehörde möglich ist, die Nichterfüllung entsprechender Abgabepflichten aber finanzstrafrechtlich bewehrt ist.“

9.1. Keine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV

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

Die Bf. muss die Glücksspielabgaben deshalb entrichten, weil die Spiele tatsächlich angeboten, und daran vom Inland aus teilgenommen wurde. Da sich die Bf. tatsächlich so verhielt, als hätte sie eine Konzession, unterliegt sie auch der entsprechenden Besteuerung.

9.2. Dienstleistungsfreiheit im Vergleich mit der englischen Fernglücksspielabgabe, die laut Generalanwalt nicht der Dienstleistungsfreiheit widerspricht

Der EuGH 13.6.2017, C-591/15 entschied zwar in der Rechtssache *The Queen*, auf Antrag von: *The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited* gegen *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs Her Majesty's Treasury*, dass Art. 355 Abs. 3 AEUV in Verbindung mit Art. 56 AEUV dahin auszulegen ist, dass die Erbringung von Dienstleistungen durch in Gibraltar niedergelassene Wirtschaftsteilnehmer an im Vereinigten Königreich ansässige Personen unionsrechtlich gesehen einen innerstaatlichen Sachverhalt darstellt. In seinen **Schlussanträgen vom 19. Januar 2017** befasste sich der Generalanwalt Maciej Szpunar, wie er es darlegt „rein hypothetisch“ damit, ob die „Fernglücksspielabgabe“ (bzw. *Onlineglücksspielabgabe*) der Dienstleistungsfreiheit widerspricht:

„Im Vereinigten Königreich gibt es sieben Glücksspielabgaben: die allgemeine Wettabgabe, die Abgabe auf Pool-Wetten, die Fernglücksspielabgabe, die Spielabgabe, die Bingo-Abgabe, die Lotterie-Abgabe und die Abgabe auf Automatenglücksspiele (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 8)

*Im Jahr 2014 wurde im Vereinigten Königreich mit dem Finance Act 2014 (Finanzgesetz 2014, im Folgenden: FA 2014) die neue Steuerregelung für die Erhebung von Verbrauchsteuern auf Glücksspieldienstleistungen eingeführt. Section 154 in Teil 3 Kapitel 3 des FA 2014 definiert „**Fernglücksspiel**“ als ein Glücksspiel, an dem sich **Personen durch Nutzung von Internet, Telefon, Fernsehen, Radio oder jeder anderen Art kommunikationserleichternder elektronischer oder sonstiger Technologie beteiligen**. „Glücksspiel“ wird in Section 188(l)(a) FA 2014 als „Zufallsspiel um einen Preis“ definiert (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 10).“*

§ 57 Abs. 2 GSpG iVm § 12a Abs. 1 GSpG sieht – vergleichbar – vor, dass für Ausspielungen über Elektronische Lotterien, bei denen die Spielteilnahme durch den Spieler über elektronische Medien erfolgt, eine Glücksspielabgabe anfällt.

Die *Gibraltar Betting and Gaming Association* (im Folgenden: GBGA), eine in Gibraltar eingetragene Gesellschaft, „wendet sich vor dem vorlegenden Gericht gegen die mit dem Finance Act 2014 eingeführte neue Steuerregelung des Vereinigten Königreichs für bestimmte Glücksspielabgaben. Sie ist nicht damit einverstanden, dass in Gibraltar ansässige Anbieter von Fernglücksspieldienstleistungen solche Dienstleistungen an im Vereinigten Königreich ansässige Personen nicht länger frei von dortiger Steuer erbringen können. Auf die entsprechenden Anbieter kämen zusätzliche Ausgaben zu (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 17).

Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Einführung der Fernglücksspielabgabe eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs nach Art. 56 AEUV darstellt (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15Rn 59).

Nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts stellt sich die Situation nach Einführung der neuen Steuerregelung wie folgt dar: 1. Eine Abgabe des Vereinigten Königreichs (oder „**Fernglücksspielabgabe**“) wird auf die Teilnahme eines „**Steuerpflichtigen**“ an Fernglücksspielen von Glücksspielanbietern erhoben, wobei es nicht darauf ankommt, ob die Glücksspielanbieter im Vereinigten Königreich, in Gibraltar oder anderswo in der Welt ansässig sind; 2. „**Steuerpflichtiger**“ ist jede im Vereinigten Königreich ansässige Person (dabei handelt es sich wiederum um „eine Person mit gewöhnlichem Aufenthaltsort im Vereinigten Königreich“ oder „eine nach dem Recht des Vereinigten Königreichs gegründete juristische Person“); 3. der Satz der Fernglücksspielabgabe im Vereinigten Königreich beträgt 15 % des Gewinns (im Sinne der Begriffsbestimmung) des Glücksspielanbieters im Bezugszeitraum; 4. die Abgabe wird von den Glücksspielanbietern entrichtet, und die Entrichtung ist eine Voraussetzung dafür, dass sie ihre Glücksspielerlaubnis behalten; 5. die Höhe des Gewinns eines Glücksspielanbieters für einen Bemessungszeitraum in Bezug auf normales Glücksspiel errechnet sich aus der Gesamtheit der im Bemessungszeitraum an ihn gezahlten Einsätze für normales Glücksspiel abzüglich des Betrags seiner Ausgaben in Bezug auf diesen Zeitraum für Preise für solches Glücksspiel; 6. der für die Gewinnermittlung zu berücksichtigende Teil der Einnahmen und der Ausgaben des Anbieters ist buchmäßig und von anderen Einnahmen und Ausgaben des Anbieters gesondert festzustellen; 7.

das Ergebnis dieser Feststellung kann als solches in eine Berechnung des Gewinns des Anbieters aus allen seinen Tätigkeiten übernommen werden; 8. bei der Feststellung und Quantifizierung dieses Ergebnisses werden Verwaltungs- oder sonstige Ausgaben (z. B. Miete und Löhne) oder die 15%-Abgabe auf den betreffenden Betrag (d. h. auf den Unterschiedsbetrag zwischen den festgelegten Einnahmen und den festgelegten Ausgaben) nicht berücksichtigt (Schlussanträge des Generalanwaltes C - 591/15 Rn 64).

Entscheidend ist, dass die wesentliche Wirkung der Fernglücksspielabgabe darin bestehen, dass eine Abgabe auf einen definierten Nettogewinn aus einem bestimmten Markt festgesetzt und erhoben wird und dieser Markt und dieser Gewinn für alle Anbieter von Fernglücksspieldienstleistungen auf dem betreffenden Markt in derselben Weise festgelegt werden (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 65).“

Auch § 57 Abs. 2 GSpG geht davon aus, dass an der „Elektronischen Lotterie“ ein Spielteilnehmer oder Anbieter von Österreich aus teilnimmt. Bemessungsgrundlage ist ebenfalls eine saldierte Größe, die Jahresbruttospieleinnahmen, der Steuersatz beträgt 40%.

„GBGA und die Regierung von Gibraltar machen geltend, die nach der neuen Steuerregelung zu entrichtenden Abgaben seien als extraterritoriale Steuern anzusehen, da mit ihnen nicht der Verbrauch oder der Verbraucher besteuert werde, sondern der Gewinn von außerhalb des Vereinigten Königreichs ansässigen Dienstleistungserbringern. Durch ihre Festsetzung auf 15 % des Bruttogewinns eines Anbieters aus Glücksspielen – oder der Nettospieleinsätze –, d. h. der gesamten von im Vereinigten Königreich ansässigen Personen stammenden Einnahmen des Anbieters abzüglich des als Gewinn an im Vereinigten Königreich ansässige Personen ausgezahlten Betrags, werde die Abgabe als ein fixer Anteil des Gesamtgewinns des Anbieters aus Glücksspielumsätzen mit im Vereinigten Königreich ansässigen Personen festgesetzt. Da der Anbieter nicht mit jedem Umsatz Gewinn erziele (weil manchmal der Spieler gewinne), könne sie nicht als Abgabe auf die Teilnahme an Glücksspielen verstanden werden. Verbraucher könnten sich ausgiebig dem Glücksspiel widmen, aber solange sie gewannen, brauche der Anbieter keine Abgabe auf ihren Verbrauch zu entrichten. Da die Nettospieleinsätze als Gesamtbetrag über einen Zeitraum von drei Monaten errechnet würden, sei es nicht möglich, die vom Anbieter zu entrichtende Abgabe anteilig einem konkreten Konsum von Glücksspieldienstleistungen durch einen Verbraucher zuzuordnen (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 66).

*Die Regierung des Vereinigten Königreichs vertritt die gegenteilige Auffassung, dass mit der neuen Steuerregelung inländische Glücksspielabgaben auferlegt würden, die ihrer Natur nach nicht diskriminierend seien. Besteuert werde eine wirtschaftliche Betätigung in Form des Konsums von Glücksspieldienstleistungen im Vereinigten Königreich durch Personen, die ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort im Inland hätten, oder durch inländische juristische Personen. **Die Fernglücksspielabgabe werde auf die Teilnahme eines Steuerpflichtigen an Fernglücksspielen erhoben.** Der Steuerpflichtige sei der*

Empfänger der Glücksspieldienstleistung, auch wenn die Abgabe vom Glücksspielanbieter abzuführen sei. Die hinsichtlich dieser Teilnahme zu zahlende Abgabe werde nicht unter Heranziehung des Gewinns des Diensteanbieters errechnet, sondern vielmehr bezogen auf die aus Glücksspielen anfallenden Beträge abzüglich der als Gewinne ausbezahlten Beträge. Das bedeute, dass es sich um eine Abgabe auf die aggregierten Netto-Spieleinsätze handle. Unabhängig von der Berechnungsmethode bleibe sie eine Abgabe auf die Teilnahme an Fernglücksspielen. Deshalb handle es sich nicht um eine extraterritoriale Abgabe (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 67).

*Ich halte es für terminologisch unglücklich, im Kontext des vorliegenden Falls von Extraterritorialität zu sprechen. **In Ermangelung einer Harmonisierung steht es einem (Mitglied -) Staat aufgrund seiner Steuerhoheit grundsätzlich frei, einseitig zu bestimmen, wen er wo und unter welchen Voraussetzungen besteuert, was sowohl für direkte als auch für indirekte Steuern gilt.** Nur in extremen Fällen, in denen kein Anknüpfungspunkt zu seiner Hoheitsgewalt feststellbar ist, kann man von einer Steuer sprechen, die aufgrund ihrer Extraterritorialität verboten ist (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 68).*

Im vorliegenden Fall gibt es aber deutliche Anknüpfungspunkte zum Vereinigten Königreich. Ausgangspunkt ist der Verbrauch durch eine im Vereinigten Königreich ansässige Person, wobei es sich ganz überwiegend um einen Verbrauch handelt, der materiell im Vereinigten Königreich stattfindet. Außerdem ist nach Angabe des vorlegenden Gerichts die Entrichtung der Abgabe eine Voraussetzung dafür, dass der Glücksspielanbieter seine Erlaubnis behält, die Dienstleistungen Kunden im Vereinigten Königreich anbieten zu dürfen. Deshalb lässt sich kaum von einer Abgabe sprechen, die rechtswidrig ist, weil sie extraterritorial sein soll. (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 69).“

Auch in § 57 Abs. 2 GSpG ist Ausgangspunkt die Teilnahme vom Inland aus, die Teilnahme vom Inland aus umfasst die Teilnahme eines Spielteilnehmers im Inland an einem Glücksspiel, das von einem Anbieter im Inland angeboten wird, sowie wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus an einem Glücksspiel teilnimmt, das von einem Anbieter im Ausland angeboten wird.

Wie von der Bf. in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 9. April 2018 angesprochen, sieht das Bundesfinanzgericht darin, dass die englische Fernglücksspielabgabe an die Ansässigkeit anknüpft, die Glücksspielabgabe hingegen an die Teilnahme vom Inland aus, keine Unionsrechtswidrigkeit. Wie in den Schlussanträgen dezidiert festgehalten, würde eine Steuer nur dann verboten sein, wenn sie infolge Fehlens eines Anknüpfungspunktes extraterritorial wäre (vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 68). Das ist die Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG aber nicht, da mit der Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ ein deutlicher Anknüpfungspunkt zum Inland besteht. Der Spielteilnehmer befindet sich zum Zeitpunkt der Teilnahme am Spiel physisch an einem geografischen Ort im Inland, er leistet seinen Einsatz dafür, dass er eine Hoffnung auf eine Gewinnchance erhält. Der aus dem Glücksspielvertrag

entspringende „Konsum“, die Spannung findet im Inland statt (vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 69).

„Auf die Frage, ob es sich bei der in Rede stehenden Abgabe um eine direkte oder um eine indirekte Abgabe handelt, kommt es nach meinem Dafürhalten im vorliegenden Zusammenhang nicht an. Beide werden an der Dienstleistungsfreiheit in gleicher Weise gemessen (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 70).

Ort des Verbrauchs GBGA und die Regierung von Gibraltar beanstanden, dass die in Rede stehenden Abgaben nicht auf den tatsächlichen Verbrauch im Vereinigten Königreich beschränkt seien, weil sich der Kunde, d. h. der Steuerpflichtige unter der neuen Steuerregelung, zur Zeit des Umsatzes möglicherweise nicht im Vereinigten Königreich befinde (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 75).

Dieses Vorbringen überzeugt mich nicht. Mir scheint geradezu, dass damit der Grundsatz, dass ein Internetumsatz immer mit einem bestimmten (Mitglied -) Staat in Verbindung gebracht werden kann und muss, auf den Kopf gestellt werden soll (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 76).

Mit anderen Worten: Nur weil das Internet die ihm innewohnende Universalität aufweist und nur weil jemand Umsätze bewirken kann, wenn er in seinem Herkunftsmitgliedstaat körperlich nicht anwesend ist, bedeutet das nicht, dass der Verbrauch nicht in diesem Mitgliedstaat stattfindet. Ein Mitgliedstaat kann daher den Verbrauchsort festlegen, auch wenn in manchen Fällen der Ort der körperlichen Anwesenheit des Verbrauchers und der festgelegte Verbrauchsort auseinanderfallen (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 77).

*Dies mag, wenn ein Verbraucher des Vereinigten Königreichs während einer Reise einen Verbrauch bewirkt, sogar dazu führen, dass verschiedene Staaten denselben Verbrauch besteuern. **Eine derartige Doppelbesteuerung führt aber als solche, wie zu sehen sein wird, nicht zu einem Verstoß gegen Art. 56 AEUV** (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 78).*

.... Demzufolge stellt die Fernglücksspielabgabe keine Beschränkung im Sinne von Art. 56 AEUV dar, sofern sie unterschiedslos für Wirtschaftsteilnehmer im Vereinigten Königreich und für solche außerhalb des Vereinigten Königreichs gilt und nicht diskriminierend ist (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 86).

Die österreichische Glücksspielabgabe ist demgegenüber als Verkehrsteuer konzipiert, was für den vorliegenden Fall keinen Unterschied ausmacht, denn die Fernglücksspielabgabe wird auf die Teilnahme eines Steuerpflichtigen an Fernglücksspielen erhoben und spezifiziert nur die Teilnehmer. Jedenfalls gilt § 57 Abs. 2 GSpG iVm § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG unterschiedslos für Wirtschaftsteilnehmer im Inland und im Ausland.

.... GBGA und die Regierung von Gibraltar machen geltend, dass die mit der neuen Steuerregelung auferlegten Abgaben (mittelbar) diskriminierend seien. Auch wenn diese

Regelung unterschiedslos gelte, benachteilige sie Glücksspielanbieter außerhalb des Vereinigten Königreichs, einschließlich der in Gibraltar ansässigen, in besonderem Maß gegenüber Anbietern im Vereinigten Königreich, denn Anbieter in Gibraltar würden hinsichtlich ihrer Dienstleistungen an im Vereinigten Königreich ansässige Personen doppelt besteuert, während dies bei Anbietern mit Sitz im Vereinigten Königreich, die Dienstleistungen an die gleichen Verbraucher erbrächten, nicht der Fall sei (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 91).

Diesem Vorbringen kann ich mich nicht anschließen (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 92).

*Wie vom Vereinigten Königreich vorgebracht, werden mit der neuen Steuerregelung vielmehr inländische Glücksspielabgaben auferlegt, die ihrer Natur nach nicht diskriminierend sind. **Auch wenn die neue Steuerregelung Dienstleistungserbringern Zusatzkosten verursacht, gilt sie doch für alle Anbieter von Glücksspieldienstleistungen, die auf dem Glücksspielmarkt des Vereinigten Königreichs wirtschaftlich tätig sind, in gleichem Maße, unabhängig davon, wo sie ansässig sind. Sie läuft deshalb als solche keine Gefahr, die Dienstleistungsfreiheit im Sinne des Art. 56 AEUV zu beschränken*** (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 93).

Mir ist klar, dass der Grundsatz der Dienstleistungsfreiheit dann tatsächlich verletzt wäre, wenn sich die Auferlegung einer Abgabe auf grenzüberschreitende Sachverhalte stärker auswirken würde als auf rein innerstaatliche Sachverhalte. Das ist hier aber nicht der Fall (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 94).

Vorliegend handelt es sich um keinen Fall von Diskriminierung. Die fragliche Abgabe gilt für Dienstleistungserbringer unterschiedslos, ohne Ansehung, ob sie im Vereinigten Königreich ansässig sind oder nicht (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 95).

Auch § 57 Abs. 2 GSpG differenziert nicht, ob der Glücksspielanbieter im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union seinen Sitz hat.

Schlussfolgerung *Ich bin deshalb der Ansicht, dass Art. 56 AEUV nationalen Besteuerungsmaßnahmen mit Merkmalen wie denen der Fernglücksspielabgaberegelung nicht entgegensteht* (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 97).

§ 57 Abs. 2 GSpG iVm § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG besteuern unterschiedslos, in gleicher Weise Onlineglücksspiel von inländischen und ausländischen, von konzessionierten wie nichtkonzessionierten Anbietern, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus daran teilnimmt. Die Glücksspielabgabe gilt für alle Anbieter von Glücksspieldienstleistungen, die auf dem Glücksspielmarkt in Österreich wirtschaftlich tätig sind, in gleichem Maße, unabhängig davon, wo sie ansässig sind (vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 86). Diese Abgaben sind darin vergleichbar der englischen Fernglücksspielabgabe, zu der in den Schlussanträgen des Generalanwaltes C-591/15 Rn 97 festgestellt wurde, dass sie nicht diskriminierend ist und deshalb keine Gefahr

läuft, die Dienstleistungsfreiheit im Sinne des Art. 56 AEUV zu beschränken, sofern sie unterschiedslos für Wirtschaftsteilnehmer im „Inland“ und für solche „außerhalb des Inlandes“ gilt (vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 93).

Zur Frage des Verstoßes gegen die unionsrechtliche Dienstleistungsfreiheit wird in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 9.4.2018 auf den Umstand verwiesen, dass sich die Schlussanträge des Generalanwaltes auf ein Anknüpfungsmerkmal bezogen, das in der Ansässigkeit bestand, anders nach den streitgegenständlichen Bestimmungen des österreichischen Glücksspielgesetzes, die auf den physischen Aufenthalt bei Spielteilnahme abstellen, der von grenzüberschreitend tätigen Dienstleistern nicht ermittelbar ist und der die grenzüberschreitende Dienstleistung erschwert.

Das Bundesfinanzgericht sieht darin, dass die englische Fernglücksspielabgabe an die Ansässigkeit anknüpft, die Glücksspielabgabe hingegen an die Teilnahme vom Inland aus, keine Unionsrechtswidrigkeit, da gerade mit der Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ ein deutlicher Anknüpfungspunkt zum Inland besteht, womit die Glücksspielabgabe nicht exterritorial ist. Die Bf. ist jedoch in den vorliegenden Fällen nicht gegenüber dem Ansässigkeitsanknüpfungspunkt der englischen Fernglücksspielabgabe benachteiligt, da sie die Selbstberechnung nach dem Registrierungsort der Spielteilnehmer vornahm und dieser Anknüpfung im vorliegenden Erkenntnis gefolgt wird.

9.3. Zum Einwand des Verstoßes der

Glücksspielabgaben gegen das Mehrwertsteuersystem

Die Bf. fühlt sich darin beschwert, dass die Glücksspielabgaben die wesentlichen Merkmale einer Mehrwertsteuer aufweisen würden und folglich unionsrechtswidrig seien, weil diese proportional zum Preis der Dienstleistung seien und wie eine echte Umsatzsteuer letztendlich vom Kunden getragen würden.

Die Bf. regte ein Vorabentscheidungsverfahren an und formulierte die Frage: *„Handelt es sich bei der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 iVm § 12a GSpG unionsrechtlich und wirtschaftlich um eine Mehrwertsteuer, die in dieser Form dem Art. 401 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie widerspricht?“*

9.3.1. Mehrwertsteuersystem und Verkehrsteuern allgemein

Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet: *„Unbeschadet anderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften hindert diese Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern die Erhebung dieser Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden ist.“*

Wie der EuGH wiederholt klargestellt hat, steht Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (kurz Mehrwertsteuerrichtlinie) als Nachfolgebestimmung des früheren Art. 33 der

Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (kurz Sechste Richtlinie), 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.

Ob eine Steuer, Abgabe oder Gebühr den Charakter einer Umsatzsteuer im Sinn von Artikel 33 der Sechsten Richtlinie hat, hängt vor allem davon ab, ob sie das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beeinträchtigt, indem sie den Waren- und Dienstleistungsverkehr sowie kommerzielle Umsätze so belastet, wie es für die Mehrwertsteuer kennzeichnend ist. Der Gerichtshof hat hierzu ausgeführt, dass Steuern, Abgaben und Gebühren, die die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen, auf jeden Fall als Maßnahmen anzusehen sind, die den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Art und Weise belasten (EuGH 31.3.1992, C-200/90 Rs *Dansk Denkavit und Poulsen Trading*, Slg. 1992, I-2217).

Im Fall des EuGH 7.5.1992, C-347/90 Rs *Bozzi*, Slg. 1992, I-2947 weist ein zusätzlicher Beitrag, den die Rechtsanwälte in Italien zu zahlen hatten, nicht den Charakter einer Mehrwertsteuer in dem beschriebene Sinn auf. Erstens stellte dieser Beitrag keine Abgabe dar, die allgemeinen Charakter hat, da diese nur Rechtsanwälte betraf und der Beitrag nicht hinsichtlich der Honorare für alle von den Rechtsanwälten erbrachten Leistungen gilt, sondern nur für die Tätigkeit bei Gericht (EuGH 7.5.1992, C-347/90 Rn 14). Zweitens ist der Beitrag nicht immer proportional zu der Vergütung, die der Mandant für die berufliche Dienstleistung zu entrichten hat, weil in Ausnahmefällen die Bemessungsgrundlage nicht vom Preis, sondern von den Gewinnen gebildet wurde bzw. einem pauschalierten Mindestbeitrag (EuGH 7.5.1992, C-347/90 Rn 15). *Drittens wird der zusätzliche Beitrag im Unterschied zur Mehrwertsteuer nur auf einer Stufe erhoben. Tatsächlich wird er nur zu dem Zeitpunkt fällig, zu dem der Rechtsanwalt seinem Mandanten eine Rechnung ausstellt. Ausserdem gibt es dabei keine Abzugsmöglichkeit, denn der Rechtsanwalt, der der Cassa di Previdenza den seinen Mandanten in Rechnung gestellten zusätzlichen Beitrag zu zahlen hat, kann keinerlei Abzug vornehmen, der sich in irgendeiner Weise auf die Kosten für Gegenstände und Dienstleistungen bezieht, die er bei der Ausübung seiner Tätigkeit gebraucht hat. Dementsprechend kann auch der Mandant, wenn er mehrwertsteuerpflichtig ist, von der von ihm geschuldeten Steuer zwar die dem Anwalt gezahlte Mehrwertsteuer abziehen, aber nicht den zusätzlichen Beitrag* (EuGH 7.5.1992, C-347/90 Rn 16).

Der EuGH hat in Bezug auf nach französischem Recht auf den Erwerb von Baugrundstücken erhobene Eintragungsgebühren entschieden, dass solche Gebühren keine allgemeinen Steuern sind, da sie nur entgeltlich übereignete unbewegliche Sachen betreffen, deren Übertragung mit einer Reihe von Formalitäten verbunden ist, und somit

nicht darauf abzielen, die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge in dem beteiligten Mitgliedstaat zu erfassen (EuGH 27.11.2008, C-156/08 Rn 31 unter Verweis auf EuGH 16.12.1992, C - 208/91 Rs *Beaulande*, Slg. 1992, I - 6709, Rn 16).

Der EuGH hat sich in Bezug auf die Grunderwerbsteuer ausführlich damit befasst, ob diese neben der Umsatzsteuer erhoben werden kann (EuGH 27.11.2008, C-156/08, Rs *Vollkommer*), und stellte fest, dass sich aus seiner Rechtsprechung vier wesentliche Merkmale einer Mehrwertsteuer ergeben, nämlich die allgemeine Geltung der Mehrwertsteuer für alle sich auf Gegenstände oder Dienstleistungen beziehenden Geschäfte, die Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält, die Erhebung dieser Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze, und der Abzug der auf den vorhergehenden Produktions- und Vertriebsstufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuer, so dass sich diese Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird (EuGH 27.11.2008, C-156/08 Rn 31; EuGH 11.10.2007, C-283/06 C-312/06 Rs *Kögaz* ua Rn 37; vgl. EuGH 7.5.1992, C-347/90 Rs *Bozzi*, Slg. 1992, I-2947). Die deutsche Grunderwerbsteuer wird nicht im Rahmen eines Produktions - und Vertriebsprozesses erhoben, bei dem vorgesehen ist, dass auf jeder Stufe die auf den vorhergehenden Stufen dieses Prozesses bereits entrichteten Beträge abgezogen werden können. Sie wird nur dann erhoben, wenn eine unbewegliche Sache in das Vermögen eines Erwerbers übergeht, und die nicht auf den dieser Sache hinzugefügten Wert, sondern auf deren Gesamtwert erhoben wird, ohne dass ein Abzug der gezahlten Steuer aufgrund eines eventuellen vorangegangenen Umsatzes möglich wäre. Diese Steuer weist demnach auch nicht die anderen Merkmale der Mehrwertsteuer auf (EuGH 27.11.2008, C-156/08 Rn 34).

9.3.2. Glücksspielabgaben

Laut EuGH 24.10.2013, C-440/12 *Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft* ist es nach Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG den Mitgliedstaaten nicht untersagt, von derselben Bemessungsgrundlage auch noch eine innerstaatliche Sonderabgabe auf Glücksspiele zu erheben, sofern diese Abgabe nicht den Charakter einer Umsatzsteuer hat. Der Wortlaut dieses Artikels verbietet es den Mitgliedstaaten somit nicht, einen Umsatz der Mehrwertsteuer und, kumulativ, einer Sonderabgabe zu unterwerfen, die keinen Umsatzsteuercharakter hat.

Von den Glücksspielabgaben werden nicht alle Glücksverträge bzw. Glücksspiele erfasst, sondern nur Glücksspiele, bei welchen die Entscheidung über das Ergebnis des einzelnen Spiels ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist (iSd § 1 Abs. 1 iVm § 1 Abs. 2 GSpG; 1067 BlgNR 17. GP 16; vgl. VwGH 25.7.1990, 86/17/0062), die von „Unternehmern im weitesten Sinn angeboten“ werden (§ 2 Abs. 1 GSpG) und die entgeltlich sind. Der Glücksspielabgabe ist schon allein deshalb nicht der Charakter einer Umsatzsteuer iSd Mehrwertsteuerrichtlinie zuzumessen, weil es sich dabei nicht

um eine Abgabe handelt, die sich genau proportional zum Preis der Dienstleistung (hier: zur Höhe des Einsatzes des Kunden der Bf.) verhält. Denn um dem Grundsatz der Proportionalität zu entsprechen, müsste die Glücksspielabgabe stets in einem bestimmten Verhältnis zum Einsatz stehen. Dies ist aber zweifellos nicht der Fall. Bei Turnierspielen wird die Glücksspielabgabe vom in Aussicht gestellten Gewinn berechnet, bei Glücksspielangebot über Glücksspielautomaten bzw. über elektronische Lotterien sind die Bemessungsgrundlage die Jahresbruttospieleinnahmen. Da im Fall der Bf. die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG von den Jahresbruttospieleinnahmen zu bemessen ist, ist es nicht möglich, den Betrag der bei jeder einzelnen Ausspielung auf den Kunden abgewälzten Abgabe genau zu bestimmen.

Außerdem werden die Glücksspielabgaben nicht im Rahmen eines Produktions - und Vertriebsprozesses erhoben, bei dem vorgesehen ist, dass auf jeder Stufe die auf den vorhergehenden Stufen dieses Prozesses bereits entrichteten Beträge abgezogen werden können. Die Glücksspielabgaben werden nur dann erhoben, wenn ein Spielteilnehmer mit einem unternehmerischen Anbieter entgeltliche Spielverträge, bei denen die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, abschließt, und die nicht auf den dieser Sache hinzugefügten Wert, sondern auf deren Gesamtwert erhoben wird, ohne dass ein Abzug der gezahlten Steuer aufgrund eines eventuellen vorangegangenen Umsatzes möglich wäre (vgl. EuGH 27.11.2008, C-156/08 Rn 34 zur deutschen Grunderwerbsteuer). Damit bezieht sich die Glücksspielabgabe nicht nur auf den Mehrwert auf einer bestimmten Produktions- und Vertriebsstufe, sondern auf den Bruttoertrag des abgabepflichtigen Unternehmens (vgl. VwGH 17.10.2002, 2002/17/0284; UFS 28.6.2006, RV/1491-W/04 zur Bestandvertragsgebühr; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016) und wird die Glücksspielabgabe nicht in einer für die Mehrwertsteuer kennzeichnenden Weise auf den Endverbraucher abgewälzt. Auch wenn man davon ausgehen kann, dass ein Unternehmen, das entsprechende Onlinespiele anbietet, bei seiner Preisbildung die in seine Kosten einfließende Abgabe berücksichtigt, so ist keinesfalls gewährleistet, dass es in jedem einzelnen Fall (bei jedem Kunden) gelingt, die Belastung in dieser Weise oder in vollem Umfang abzuwälzen.

9.3.3. Schlussfolgerung

Die Glücksspielabgaben – die Besonderheit des auf die Onlinespiele der Bf. anzuwendenden § 57 Abs. 2 GSpG liegt nur darin, dass diese Spielverträge über elektronische Medien geschlossen und abgewickelt werden - haben nicht den Charakter einer Umsatzsteuer, da sie nicht allgemein auf Glücksspiele zu entrichten sind, sondern nur auf entgeltliche Verträge, an denen auf einer Seite eine unternehmerische Mitwirkung erfolgt. Der Aspekt der Abwicklung bestimmter Verträge über elektronische Medien iSd § 57 Abs. 2 GSpG hat mit dem Charakteristikum einer Umsatzsteuer nichts zu tun. Eher im Gegenteil – denn dadurch werden nur ganz bestimmte entgeltliche Glücksverträge mit einer bestimmten Durchführungsform, über Internet, und nicht die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge der Steuer unterzogen. Sie werden nicht im Rahmen

eines Produktions- und Vertriebsprozesses erhoben, bei ihnen ist kein Abzug von auf vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beiträgen iSe Vorsteuer vorgesehen, sie werden nicht vom Mehrwert erhoben und sie sind nicht proportional zum Preis der Dienstleistung (EuGH 31.3.1992, C-200/90 Rs *Dansk Denkavit und Poulsen Trading*; EuGH 7.5.1992, C-347/90 Rs *Bozzi*, EuGH 16.12.1992, C-208/91 Rs *Beaulande*, Rn 16; EuGH 27.11.2008, C-156/08 Rn 34 zur deutschen Grunderwerbsteuer; vgl. VwGH 17.10.2002, 2002/17/0284; UFS 28.6.2006, RV/1491-W/04 zur Bestandvertragsgebühr; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016). Die Glücksspielabgaben sind gegenüber der Umsatzsteuer eine selbständige Verkehrsteuer mit eigenen Strukturprinzipien (vgl. *Aigner*, Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer in Achatz/Tumpel [Hrsg], Das Verhältnis der Umsatzsteuer zu anderen Steuern, 156; *Pahlke*, dGrEStG⁵ Einleitung Rn 20).

Die Glücksspielabgaben verstoßen daher nicht gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie.

9.4. Kein Antrag auf Vorabentscheidung

Nach Artikel 267 AEUV entscheidet der EuGH im Wege der Vorabentscheidung über die Auslegung der Verträge sowie über die Gültigkeit und die Auslegung der Handlungen der Organe, Einrichtungen oder sonstigen Stellen der Union. Gemäß Art 267 AEUV kann ein Gericht eine Frage über die Auslegung der Verträge dem EuGH vorlegen, wenn das Gericht eine Entscheidung darüber zum Erlass seines Urteils für erforderlich hält. Können die Entscheidungen des Gerichts nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden, ist dieses Gericht zur Anrufung des EuGH verpflichtet.

Für das Bundesfinanzgericht besteht lediglich eine Vorlageberechtigung aber keine Vorlageverpflichtung, weil seine Entscheidungen durch Rechtsmittel an die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts bekämpft werden können (vgl. VwGH 24.2.2011, 2007/15/0129 zur Berechtigung des UFS).

Wenn die Bf. sich darin beschwert fühlt, dass das Zusammentreffen des Glücksspielmonopols und der Glücksspielabgabepflicht für konzessionslos anbietende Glücksspielunternehmen zeige, dass hier eine Abschottung des österreichischen Glücksspielmarktes vor Konkurrenz vorliege, so ist ihr zu entgegnen:

Laut EuGH handelt es sich bei den Tätigkeiten im Glücksspielbereich zwar um Dienstleistungen mit wirtschaftlichem Charakter, auf die die Bestimmungen des AEUV Anwendung finden, womit nationale Vorschriften, die Wirtschaftsteilnehmer aus anderen Mitgliedstaaten daran hindern, Lotterien durchzuführen, Glücksspielautomaten oder Spielbanken zu betreiben, (Sport-) Wetten zu sammeln, anzunehmen, zu bestellen oder zu übertragen, Glücksspiele über das Internet anzubieten sowie Werbung dafür zu machen, eine Beschränkung der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit darstellen (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 176). Angesichts der besonderen Natur von Glücksspielen, insbesondere hinsichtlich ihrer sittlich und finanziell schädlichen Folgen für den Einzelnen und die Gesellschaft, die bei Glücksspielen im Internet noch größer ist, hat der EuGH die Gründe wie Verbraucherschutz, Betrugsvermeidung,

Vermeidung von Anreizen für die Bürger zu überhöhten Ausgaben für das Spielen und die Verhütung von Störungen der sozialen Ordnung, zur Rechtfertigung von nationalen Beschränkungen des Glücksspielgewerbes z.B. in Form von Ausschließlichkeitsrechten oder Konzessionssystemen bis hin zu gänzlichen Verboten anerkannt (EuGH 24.3.1994, C-275/92, Rs *Schindler*, Rn 59; EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs *Läära* Rn 37; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 35; EuGH 11.9.2003, C-6/01, Rs *Anomar* Rn 74,79; EuGH 6.3.2007, C-338/04 u.a., Rs *Placanica* Rn 57; EuGH 8.9.2009, C-42/07, Rs *Liga Portuguesa* Rn 64; EuGH 8.9.2010, C-316/07 u.a. Rs *Stoß* Rn 79).

Den Vorwürfen der Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols wurde durch die Rechtsprechung der Höchstgerichte der Boden entzogen (VfGH 15.10.2016, E 945/2016; VwGH 16. März 2016, Ro 2015/17/0022).

Die Vorschriften der §§ 57 ff GSpG betreffend die Glücksspielabgaben sind Ausfluss der Steuerhoheit Österreichs und nicht des Glücksspielmonopols (vgl. BFG 10.10.2016, RV/7100866/2015).

Die Glücksspielabgabe besteuert Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Aus der Textierung „Teilnahme vom Inland aus“ ergibt sich, dass die Glücksspielabgabe nicht differenziert, ob der Glücksspielanbieter im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union seinen Sitz hat, es genügt, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus an den von der Bf. angebotenen Glücksspielen teilnimmt. § 57 Abs. 1 bis Abs. 3 GSpG knüpft weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, die den Spielvertrag abschließen. Es gibt keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft.

§ 57 Abs. 2 GSpG iVm § 12a Abs. 1 GSpG geht davon aus, dass an der „Elektronischen Lotterie“ ein Spielteilnehmer oder Anbieter von Österreich aus teilnimmt. Ausgangspunkt ist die Teilnahme vom Inland aus, die die Teilnahme eines Spielteilnehmers im Inland an einem Glücksspiel, das von einem Anbieter im Inland angeboten wird, sowie wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus an einem Glücksspiel teilnimmt, das von einem Anbieter im Ausland angeboten wird, umfasst. § 57 Abs. 2 GSpG iVm § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG gilt unterschiedslos für Wirtschaftsteilnehmer im Inland und im Ausland, und es wird nicht differenziert, ob der Glücksspielanbieter im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union seinen Sitz hat. § 57 Abs. 2 GSpG verletzt nicht die Dienstleistungsfreiheit iSd Art. 56 AEUV.

Außerdem unterliegt nicht nur der konzessionslos anbietende Unternehmer der Glücksspielabgabe, konzessionierte Unternehmungen sind in gleicher Höhe von den Abgaben erfasst (Konzessions- und Spielbankabgabe). Insgesamt kann gesagt werden, dass nicht nur Konzessionäre, sondern auch nichtkonzessionierte Glücksspielveranstalter/anbieter diese Steuerauslösemomente setzen können, und dass glücksspielabgabenrechtlich einerseits der Nichtkonzessionär gegenüber dem Konzessionär nicht benachteiligt ist und andererseits die Glücksspielabgabe mit der Wortfolge „Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“, weder an die

Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der spielvertragsabschließenden Personen anknüpft, also keine Glücksspielabgabeninländer- oder ausländereigenschaft kennt und In- und Ausländer gleich behandelt (vgl. VwGH 9.9.2013, 2013/17/0217).

Die Glücksspielabgabe ist auch nicht extrritorial, denn gerade mit der Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ besteht ein deutlicher Anknüpfungspunkt zum Inland. Gerade § 57 Abs. 2 GSpG entspricht dem Unionsrecht, denn diese Vorschrift ist vergleichbar mit der „englischen Fernglücksspielabgabe“, die nach den Schlussanträgen des Generalanwaltes Maciej Szpunar vom 19. Jänner 2017 zu EuGH 13.6.2017, C-591/15 keine Gefahr läuft, die Dienstleistungsfreiheit iSd Art. 56 AEUV zu beschränken.

Die Glücksspielabgaben verstoßen auch nicht gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie.

Der Anregung der Bf. ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu stellen, kam das BFG daher nicht nach.

10. Bemessungsgrundlage

Jahresbruttospieleinnahmen

Die Bf. gab im Schreiben vom 29. September 2014 an, dass ihr kein technisches Verfahren bekannt ist, das die Feststellung Teilnahme vom Inland aus vollständig und mit – insbesondere für das Entstehen eines Abgabenanspruches in Österreich – ausreichender Sicherheit gewährleisten würde. Deshalb sind in der Berechnung der Glücksspielabgabe alle jene Spielumsätze enthalten, die von Kunden erzielt wurden, die sich mit einer österreichischen Adresse bei der Bf. registriert haben.

Die Jahresbruttospieleinnahmen sind ein „glücksspielgesetzeigentümlicher“ betrieblicher Begriff (VwGH 17.1.1968, 0897/67), ihm ist zu entnehmen, dass sie den Spieleinsatz, als Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance als vorgelagerten Sachverhalt hat („loses Synallagma“, *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989² zu § 2, RZ 9). Aus dieser systembezogenen Sicht ist im Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen trotz Saldierung eine eindeutige Drift zum rechtsverkehrsteuerlichen Entgelt-, Preis- oder Gegenleistungsbegriff festzustellen (§ 304 ABGB iVm § 1270 ABGB; EuGH 17.10.2002, C-339/99 (ESTAG), EuGH 17.20.2002, C-138/00 (Solida, Tech Gate); VwGH 14.11.1974, 256/74; VwGH 23.1.1976, 731/74, VwGH 14.3.1980, 2080/79, VwGH 19.3.1990, 89/15/0085, VwGH 20.1.2000, 95/15/0015; VwGH 28.6.2007, 2007/16/0028; VwGH 29.9.2010, 2009/16/0054 u.a., UFS 19.3.2009, RV/1548-W/08; UFS 20.2.2009, RV/0947-W/08; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/2013; *Klang* in *Klang*, ABGB II², 45ff; *Klang*, ABGB IV/1², 3ff; *Schwimann*, ABGB³ [2006] § 1055 ABGB, Rz 1 Rz 5; *Larenz*, Methodenlehre, 430; o. V., Der Entgeltsbegriff beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit, FJ 1988, 101; *Fellner*, Grunderwerbsteuer, § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG, Rz 63, Rz 37) und einbeziehen, dass die § 28 GSpG, § 17 Abs. 3 GSpG, § 57 Abs. 5 GSpG, vor dem 1.1.2011 in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG und § 4 Abs. 5, 3. und 4. Satz UStG 1972 bei ihren Legaldefinitionen von dem Modul der Spiel- bzw. Wetteinsätze ausgehen (z.B. UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-

W/13; BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016).

Zum Einsatz:

In Anlehnung an die Rechtsgeschäftsgebühr für den Hoffnungskauf und die Grunderwerbsteuer kann als Spieleinsatz alles verstanden werden, was der Spielteilnehmer aufwenden muss, um die Hoffnung, die Gewinnchance einer bedingten Leistung zu erhalten (z.B. VwGH 23.1.1976, 731/74; VwGH 14.11.1974, 256/74; VwGH 19.3.1990, 89/15/0085; VwGH 28.6.2007, 2007/16/0028; VwGH 29.9.2010, 2009/16/0054). Wenn auch die Steuerpflicht bei den Glücksspielabgaben im speziellen Fall der Bf. an die Jahresbruttospieleinnahmen, d.s. ohnehin die Einsätze abzüglich Gewinn innerhalb eines Kalenderjahres, anknüpft, so ist dies doch am Parameter des Verpflichtungsgeschäftes, der Vereinbarung zwischen Spielanbieter und Spielteilnehmer zu beurteilen, die der Bemessungsgrundlage „Jahresbruttospieleinnahmen“ vorgelagert sind. Dabei ist grundsätzlich vom Einzelanspruch auf ein bestimmtes Verhalten des Verpflichteten auszugehen (*Klang*, ABGB², IV/1, 3ff; *Larenz*, Methodenlehre, 430). Es muss feststehen, zwischen welchen Personen ein Leistungsaustausch stattfinden soll und welcher Wert und welcher Gegenwert ausgetauscht werden soll. Der Spielvertrag wurde zwischen der Bf. als Spielanbieter und dem Spielteilnehmer abgeschlossen, indem eine Einigung über Leistung (Höhe des Spieleinsatzes) und Gegenleistung, nämlich einen (zur Höhe des Spieleinsatzes relationalen) Gewinn für den Fall, dass sich die Hoffnung auf die Gewinnchance realisiert. Es kommt nicht darauf an, ob der Spielteilnehmer das Geld dafür von einem Angehörigen geschenkt erhalten hat, er dafür einen vom Spielanbieter ausgestellten Gutschein verwendet oder er für den Spieleinsatz ein Darlehen aufgenommen hat. So ist der Bf. entgegenzuhalten, dass die erhöhte Leistung, der höhere Spieleinsatz eine Veränderung der Gewinnquote des Spielteilnehmers nach sich zieht. Die Gewinnquote wird von der Höhe des Einsatzes bestimmt. Erhöht sich der Einsatz, egal ob durch Barzahlung oder Einsatz eines Gutscheines, erhöht sich dementsprechend auch die Gewinnquote. „Das Setzen“ von Gutscheinen, auch wenn es keine Zahlung des Spielteilnehmers aus eigener Tasche ist, ist kein rechtliches Nichts, da ihm eben eine erhöhte Gewinnchance gegenübersteht.

Wie der Spieleinsatz tatsächlich erbracht wird, ob durch den Spielteilnehmer selbst, einen Dritten oder die Bf., ist nur mehr Frage der Erfüllung und beeinflusst nicht den Einzelanspruch zwischen Spielanbieter und Spielteilnehmer. Die Spiele, bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stammt, sondern etwa in Form eines Gutscheines durch den Spielanbieter zur Verfügung gestellt werden, sind daher in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015; BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016).

Zum Gewinn:

Der VwGH 17.1.1968, 897/67 beschrieb den damals nicht näher definierten Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen als zwar betriebswirtschaftlich unterlegt, aber als glücksspielgesetzeigentlich, d.h. nach dem Sinn und Zweck dieses Gesetzes auszulegen: *„Das Gesetz selbst erläutert nicht, was unter der „Jahresbruttospieleinnahme“ eines Spielbankbetriebes zu verstehen ist. Diesem Begriff ist daher gemäß § 6 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches die Bedeutung zuzulegen, die sich aus der Eigentümlichkeit des Wortes im Zusammenhang mit dem Sinn und Zweck des Glücksspielgesetzes ergibt.*

Als Jahreszeitraum (Jahresbruttospieleinnahme) für die Berechnung der Spielbankabgabe kommt offensichtlich nur das Kalenderjahr in Betracht .“ (VwGH 17.1.1968, 897/67).

Ab 1969 ist im jeweiligen Glücksspielgesetz definiert, wie sich die Jahresbruttospieleinnahmen zusammensetzen, die Einnahmenposten (Spieleinnahmen = Einsätze der Spielteilnehmer; bestimmte Vergütungen) und die Abzugsposten (Gewinn, der von der Spielbank an Spielteilnehmer ausbezahlt wird; Propagandajetons; bei Glücksspielautomaten die gesetzliche Umsatzsteuer). Parallel dazu wurde die Bemessungsgrundlage „Jahresbruttospieleinnahmen“ ab 1997 bei der Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG, bei den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG idF vor 31.12.2010 und ab 1.1.2011 bei den Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 ff GSpG übernommen (BFG 10.11.2015, RV/7101099/2013; BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016). Klargestellt wurde, dass gemäß § 57 Abs. 5 GSpG die Jahresbruttospieleinnahmen die Einsätze abzüglich der ausbezahlten Gewinne eines Kalenderjahres sind. Im gegenständlichen Fall ist nicht strittig, dass der Jahreszeitraum für die Berechnung der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG das Kalenderjahr ist.

*„Bei der Auslegung des vom Gesetz gebrauchten Wortes „Bruttospieleinnahme“ ist zu bedenken, dass es sich bei Spielbankbetrieben in der Regel um Erwerbsgesellschaften handelt, die mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden, und der im Glücksspielgesetz nicht näher definierte Einnahmenbegriff eines solchen Unternehmens ist daher nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen auszulegen. Betriebswirtschaftlich ist unter einer Bruttoeinnahme eine Rechengröße, die sich aus dem Ertragsrest der Spiele eines bestimmten Zeitraumes ergibt, zu verstehen, aus der sich nach Abzug weiterer Aufwandposten der Gewinn oder Verlust des Unternehmens ergibt. **Die Bruttospieleinnahme ist die Rechengröße, die sich aus dem Ertragsrest der Spiele eines gewissen Zeitraumes ergibt, und schließlich durch Abzug weiterer Aufwandposten zum Gewinn oder Verlust führt.** Aus der Besuchs- und Spielordnung für die Spielbankbetriebe ist weiters zu entnehmen, dass es sich bei dem Ertragsrest der Spiele nur um Jetons oder Bargeld handeln kann, weil die Einsätze entweder in Jetons oder in Bargeld geleistet werden müssen.“* (VwGH 17.1.1968, 897/67).

Nach dem Bericht des Finanz- und Budgetausschusses zur Glücksspielgesetz-Novelle 1976, BGBl. 1976/626, zu § 27 Abs. 2 GSpG heißt es, dass die Neufassung im Interesse einer klaren Gesetzeslage **lediglich zur Klarstellung dient**, dass die Spieleinsätze

mit Propagandajetons, die den Spielern unentgeltlich überlassen wurden, nicht in die Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe einzubeziehen sind (347 BlgNR 14. GP; vgl. BFG 10.11.2015, RV/7101099/2013).

Demnach bedurfte es zwar einer ausdrücklichen Regelung, dass Einsätze, die vom Glücksspielanbieter den Spielteilnehmern unentgeltlich überlassen werden, nicht in die Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe einzubeziehen sind.

„Zusammenfassend ist somit unter der Jahresbruttospieleinnahmen Eine Rechengröße zu verstehen, die sich aus dem Unterschied zwischen den Spieleinnahmen und den Spielausgaben innerhalb eines Kalenderjahres ergibt. Der jeweilige Überschuss (Abgang) dieser Spieleinnahmen und Spielausgaben (Gewinne und Verluste) wird nach Beendigung des täglichen Spielbetriebes bezüglich der einzelnen Tische unter Bedachtnahme auf deren Dotation errechnet und es werden schließlich die erzielten Überschüsse bzw. Abgänge zusammengerechnet bzw. kompensiert. Von diesen auf solche Weise erfassten Beträgen ist dann die Spielbankabgabe zu errechnen“ (VwGH 17.1.1968, 897/67).

Obwohl die Spielbankabgabe/Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG rechtsverkehrsteuerlich auf den einzelnen Vertrag abstellt (§ 1 Abs. 1 GSpG), erfolgt die Berechnung dieser Steuern nicht auf Basis des einzelnen Spielvertrages, sondern von einer auf das Kalenderjahr abgestellten saldierten Größe, von der *„Rechengröße, die sich aus dem Ertragsrest der Spiele eines gewissen Zeitraumes ergibt“*.

„Demnach hat der nach Schluss jedes Spieltages aus den Überschüssen bzw. Abgängen der einzelnen Spieltische gezogene Saldo die Grundlage für die Abrechnung der Spielbankabgabe zu bilden. Abrechnungen, die auf diesem Saldo beruhen, können daher nicht als unrichtig angesehen werden, und zwar auch dann nicht, wenn die Höhe der Überschüsse bzw. Abgänge durch allfällige bei der Gewinnauszahlung an die Spieler unterlaufende Irrtümer oder regelwidrige Vorgänge beeinflusst wurde. Eine rechnungsmäßige Erhöhung der Bruttospieleinnahmen durch Berücksichtigung von bei der Abrechnung effektiv nicht vorhandenen Gewinnen, somit durch Heranziehung fiktiver Beträge, mögen sie sich auch als durch Schätzung, Anerkenntnis oder Gerichtsurteil der Höhe nach bestimmte Forderungen der Spielbank darstellen, entspricht somit nicht dem Gesetz. Vielmehr führt erst die tatsächliche Abstattung solcher Forderungen an die durch regelwidrige Vorgänge geschädigte Spielbank zu einer Erhöhung der Spieleinnahmen.“ (VwGH 17.1.1968, 897/67).

Voraussetzung ist aber, - im übertragenen Sinn – dass diese Steuern von dem Saldo berechnet werden, der sich nach Schluss jedes Spieltages tatsächlich noch „auf den einzelnen Spieltischen befindet“. Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel hat der Berechnung der Glücksspielabgabe die von der Bf. bekannt gegebenen Beträge zugrunde gelegt. Die mit dem Bescheid vom 5. Mai 2015 für den Zeitraum 1/2011 - 12/2011 ergangene Vorschreibung erfolgte daher zu Recht.

11. Zum Vorwurf fehlender Ermittlungen durch das Finanzamt

Wenn das Finanzamt erforderliche Ermittlungen unterlassen haben sollte, könnten fehlende Ermittlungsschritte auch noch durch das Verwaltungsgericht gesetzt werden (siehe § 269 Abs. 1 BAO) bzw. wären allenfalls Ermittlungsaufträge nach § 269 Abs. 2 BAO zu erteilen oder eine kassatorische Erledigung der Beschwerde nach § 278 Abs. 1 BAO vorzunehmen.

Dem Vorwurf, dass das Finanzamt keine eigenen Ermittlungen getätigt habe, ist außerdem Folgendes zu erwidern:

Nach der Rechtsprechung des VwGH betreffend Wettgebühr handelt es sich beim Tatbestandsmerkmal „Teilnahme aus dem Inland“ um eine Tatsache, die als Ergebnis einer Beweiswürdigung festzustellen ist und sind bei dieser Sachverhaltsfeststellung sowohl die Registrierung des „Users“ mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer „inländischen IP-Adresse“ ein Indiz dafür, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat. Einem solchen Indiz kann zwar für konkrete Wettfälle durchaus entgegengetreten werden, doch müssen dazu konkrete diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, im Rahmen der der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden "freien Überzeugung" von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. u.a. VwGH 2009/17/0132).

Angaben eines Abgabepflichtigen, gegen deren Richtigkeit keine begründeten Zweifel bestehen, kann die Abgabenbehörde ohne weitere Überprüfung ihrer Entscheidung zugrunde legen. Sie verstößt damit schon deswegen nicht gegen den Grundsatz der amtswegigen Ermittlungspflicht gemäß § 115 BAO, weil bereits das Entgegennehmen unbedenklicher Mitteilungen des Abgabepflichtigen, ebenso wie das Erschließen anderer Erkenntnisquellen, in Erfüllung der amtswegigen Ermittlungspflicht geschieht (vgl. VwGH 14.11.1990, 86/13/0042). Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht nur innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes und findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (vgl. u.a. VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136). Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde tritt bei Auslandssachverhalten gegenüber der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei zurück. Diesfalls besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei insbesondere bei der Schaffung und Beschaffung von Beweismitteln (vgl. u.a. VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109).

Der Bf. war bekannt, dass das Finanzamt auf Grund des - nach der o.a. Judikatur geeigneten - Indiz „österreichische Registrierungsadresse“ zur Überzeugung gelangt ist, dass der abgabepflichtige Tatbestand verwirklicht ist. Es wäre daher an der Bf.

gelegen, ihre gegenteilige Behauptung durch ein konkretes, substantiiertes Vorbringen zu entkräften.

Die Kundendaten kennt nur die Bf. (und nicht die Abgabenbehörde) und befinden sich die Bücher der Bf. und alle sonstigen Geschäftsunterlagen der Bf. im Ausland. Beweisvorsorgemöglichkeiten stehen nur der Abgabepflichtigen, aber nicht der Abgabenbehörde zur Verfügung. Nur die Bf. ist am Spielabschluss als Vertragspartei beteiligt und könnte daher ihre Vertragspartner fragen, in welchem Land sie sich bei der Spielteilnahme aufhalten oder die Kunden darüber informieren, dass bei einer Registrierung mit einer österreichischen Adresse grundsätzlich von einer Spielteilnahme vom Inland aus ausgegangen wird. Es wäre dazu nicht erforderlich, den Kunden Auskünfte über ihren genauen Aufenthaltsort abzuverlangen.

Weiters tritt in Fällen, in denen die Abgabenbehörde über Antrag des Abgabepflichtigen tätig wird, die amtswegige Ermittlungspflicht des § 115 BAO gegenüber der Behauptungs- und Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Hintergrund (vgl. VwGH 20.6.1990, 89/13/0107). Die Glücksspielabgabe ist nach der eindeutigen Bestimmung des § 59 Abs. 3 GSpG von der Bf. selbst zu berechnen und wurden die gegenständlichen Verfahren auf Grund des Antrages der Bf. nach § 201 Abs. 3 Z 1 BAO eingeleitet.

Die Bf. hat in ihrer Beschwerde unter dem Punkt III. 1. b) „IP-Adresse als ungeeignetes Merkmal zur Bestimmung der Teilnahme vom Inland aus“ festgestellt:

„Technisch ist es also durchaus möglich, dass eine Teilnahme an einem Spiel vom Ausland aus erfolgt, dem Teilnehmer aber eine österreichische IP-Adresse zugeordnet wird bzw. umgekehrt eine Teilnahme am Spiel vom Inland aus erfolgt, dem Teilnehmer aber eine ausländische IP-Adresse zugeordnet wird.“

Die Bf. hat darauf hingewiesen, dass nach ihrer Auffassung die IP-Adresse eines Kunden keine taugliche Methode zur Feststellung darstellt, ob die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. In einem ähnlich gelagerten Beschwerdefall (BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016) hat sich die geringe Aussagekraft der IP-Adresse im Zuge eines Versuchs gezeigt, in dem bei einer Person, die mit ihrem Handy in Wien an einem Glücksspiel teilgenommen hat, eine ausländische IP-Adresse aufschien. Aufgrund der Unverlässlichkeit der IP-Adresse wurde bei der Berechnung der Glücksspielabgabe zu Recht der Registrierung in Österreich der Vorzug gegeben.

12. Zusammenfassung

Die Bf., die zur CG-Gruppe gehört, hat ihren Firmensitz in A. und verfügt nach ihren eigenen Angaben über eine Lizenz der a Lotterie- und Wettbehörde. Die Lizenzen umfassen die Erbringung von Online-Spielen und Totalisateur-Produkten. Die Bf. verfügt über keine Konzession nach § 14 GSpG.

Um an den Spielen teilnehmen zu können, muss sich der Spielteilnehmer bei der Bf. registrieren. Bei der Berechnung der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG zog die

Bf. für die Feststellung der Teilnahme vom Inland aus die Spielteilnehmer heran, die mit einer österreichischen Wohnsitzadresse registriert waren.

Das Finanzamt setzte mit dem **Bescheid gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO** die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 GSpG für den Zeitraum 1/2011 – 12/2011 nach den Angaben der Bf. zur Teilnahme vom Inland aus fest.

Die Bf. erhob dagegen **Beschwerden** und regte an, an den EuGH ein Vorabentscheidungsersuchen bzw. an den Verfassungsgerichtshof einen Normprüfungsantrag zu stellen:

Verfassungsrechtliche Einwendungen: Die verfassungsrechtlichen Einwendungen der Bf. richten sich auf die Nichtfeststellbarkeit des Tatbestandsmerkmals der Glücksspielabgaben „*Teilnahme vom Inland aus*“.

Unionsrechtliche Einwendungen: Die Glücksspielabgabenpflicht iSd § 57 GSpG bestehe für Anbieter von Onlineglücksspielen, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig seien und Glücksspiele im Internet anbieten, ohne über eine österreichische Konzession zu verfügen bzw. überhaupt verfügen zu können.

Ausländische Marktteilnehmer würden daher vom österreichischen Glücksspielmarkt regulatorisch ausgeschlossen, sie müssen aber trotzdem Glücksspielabgaben entrichten. Im gegenständlichen Fall würden daher ausländische Glücksspielanbieter in ihrem durch die Dienstleistungsfreiheit geschütztem Recht auf ungehinderte Erbringung und Entgegennahme von Dienstleistungen innerhalb der Europäischen Union beschränkt. Außerdem würden die Glücksspielabgaben die wesentlichen Merkmale einer Mehrwertsteuer aufweisen und seien folglich unionsrechtswidrig, weil diese proportional zum Preis der Dienstleistung seien und wie eine echte Umsatzsteuer letztendlich vom Kunden getragen würden.

Das Bundesfinanzgericht erwog dazu folgendes:

Grundsätzlich unterliegen gemäß § 57 Abs. 1 GSpG seit BGBl. 54/2010 Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, einer Glücksspielabgabe von 16% vom Einsatz. Für Ausspielungen gemäß § 12a GSpG (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, beträgt die Glücksspielabgabe 40% der Jahresbruttospieleinnahmen (§ 57 Abs. 2 GSpG). Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG besteuern „Ausspielungen“ und knüpfen damit an den Abschluss bestimmter, entgeltlicher Spielverträge mit unternehmerischer Mitwirkung iSd § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG. § 57 Abs. 2 und § 57 Abs. 3 GSpG ergänzen § 57 Abs. 1 GSpG, als sie im Wesentlichen die Steuerberechnung regeln, wenn die im § 57 Abs. 1 GSpG umschriebenen Spielverträge in Form der Ausspielung als elektronische Lotterie, d.h. Internetglücksspiel bzw. über Glücksspielautomaten oder Video-Lotterie-Terminals abgeschlossen werden.

Steuerschuldner der Glücksspielabgaben gemäß § 59 Abs. 2 GSpG bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses ist der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter

der Ausspielung sowie der Vermittler zur ungeteilten Hand. Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG ist die Selbstberechnung für den Glücksspielabgabenschuldner, den Anbieter angeordnet.

Außer den Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG regelt das Glücksspielgesetz noch die Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG für die Lotterienkonzession und die Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG für den Betrieb von Spielbanken (sowie § 1 Abs. 4 GSpG, § 59a GSpG und § 13a FAG 2008 [§ 14 FAG 2017]; *Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Tz 1124). Beide Steuern sind spezielle Ausprägungen der in den §§ 57 bis 59 GSpG geregelten allgemeinen Glücksspielabgabe (vgl. § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG, § 57 Abs. 4 GSpG; § 57 Abs. 6 Z 1 GSpG).

Die **Bemessungsgrundlage Jahresbruttospieleinnahmen** ist eine saldierte Größe von Spieleinsätzen und Spielgewinnen in einem bestimmten Zeitraum.

In etlichen Ablehnungsbeschlüssen stellte der Verfassungsgerichtshof fest, dass die Glücksspielabgaben nicht unionsrechtswidrig sind und die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überschreitet. Die Regelungen der §§ 57ff GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. Wenn der Steuergesetzgeber im öffentlichen Interesse liegende Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte und damit eine Verminderung der Rentabilität einhergehen kann, führt das nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen (VfGH 19.2.2015, E 293/2015; VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016; VfGH 8.6.2017, E 2416/2016).

Den Glücksspielabgaben, sowohl § 57 Abs. 1 als auch § 57 Abs. 2 GSpG, liegt nicht der monopolmäßige Begriff der Ausspielung zugrunde, sondern die Ausspielung iS des Abschlusses eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes Glücksspiel. Das ergibt sich z.B. daraus, dass das vom Glücksspielmonopol ausgenommene „Wirtshauspoker“ ausdrücklich von der Glücksspielabgabe befreit wurde, was nicht notwendig gewesen wäre, läge der Glücksspielabgabe der ordnungspolitische, monopolmäßige Ausspielungsbegriff zugrunde (BFG 19.10.2017, RV/7104393/2014).

Kein Verstoß der Glücksspielabgaben gegen Art. 18 Abs. 1 B-VG unter Bezug auf die Teilnahme vom Inland aus:

Der Wortfolge in § 57 Abs. 1 GSpG „**Ausspielungen**, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“, ist zu entnehmen, dass der Spielvertrag nicht im Inland abgeschlossen werden muss, es genügt, wenn sich einer der Vertragsteile im Inland als geografisch festlegbarem Ort aufhält. Die „Teilnahme vom Inland aus“ stellt auf den Ort ab, an dem der Spielteilnehmer tatsächlich, physisch „vor dem Bildschirm oder mit dem Handy, Smartphone oder Tablet sitzen“ muss. Auf technische Gegebenheiten kommt es nicht an (vgl. VfGH 20.11.2014, 2013/16/0085; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2014; BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016). Die Einwände der Bf. zur Ungenauigkeit der Geolokalisierung erübrigen sich daher.

Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss VfGH 13.3.2013, B 200/13 die Behandlung der Beschwerde gegen die Entscheidung UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11, mit welcher die Wettgebührenpflicht von **Onlinewetten**, die von einer im Ausland ansässigen Unternehmung angeboten wurden, und an denen vom Inland aus teilgenommen wurde, bejaht wurde, ab (weitere z.B. VfGH 21.11.2013, B 618/2013 zu UFS 5.4.2013, RV/1071-W/12, RV/1799-W/12 u.a.; VfGH 21.11.2013, B 1289/2013 zu UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13). Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerden betreffend Teilnahme vom Inland aus an **Online-Glücksspielen** iSd § 57 Abs. 2 GSpG ab (VfGH 21.11.2013, B 617/2013, B 1116/2013 - zu UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2015, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13).

Nach dem Erkenntnis des VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 zu UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11, das man als gleichermaßen für die Onlineglücksspiele maßgebend ansehen kann, ist als Ergebnis einer Beweiswürdigung festzustellen, welche Wetten im Inland abgeschlossen wurden oder bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde. Indiz für die Teilnahme vom Inland aus sind sowohl die Registrierung des Spielteilnehmers mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung einer Wette zu einer inländischen IP-Adresse. Im fortgesetzten Verfahren entschied das Bundesfinanzgericht BFG 8.5.2017, RV/7100024/2014, dass bei Onlinewetten (und Onlineglücksspielen) sowohl die Anbieterin, als auch der Spielteilnehmer – wie bei Offlinewetten und -Spielen - wissen, wo sie sich geografische jeweils zum Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes Wette befinden. Der Gesetzestext des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG ist geradezu „glasklar“. Davon zu unterscheiden ist, dass der Onlinewettanbieter Selbstberechner dieser Rechtsgeschäftsgebühren ist, für den es zweifelsohne schwierig festzustellen ist, von welchem geografischen Ort aus der Wettteilnehmer am Rechtsgeschäft teilgenommen hat. Diese Frage wurde mit Erkenntnis VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 gelöst, da zumindest eines der beiden Indizien ausreicht, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat.

Ebenso wissen bei Onlineglücksspielen sowohl Anbieter als Spielteilnehmer, wo sie sich geografische jeweils zum Zeitpunkt des Abschlusses des Glücksvertrages befinden. Im gegenständlichen Fall wurde von der Bf. die Methode der Selbstberechnung nach dem registrierten Wohnort des Spielteilnehmers zugrunde gelegt, was ein geeignetes Indiz darstellt und sich daher die Berechnung des Finanzamtes als richtig erweist. Eine Onlineanbieterin von Glücksspielen betreffende Selbstberechnungs- und Abfuhrproblematik macht aber den Steuergegenstandstatbestand noch nicht verfassungswidrig.

Zum Aufenthaltsort des Spielteilnehmers zum Zeitpunkt der Teilnahme am Glücksspiel wird festgestellt, dass in diesem Moment nur die Bf. über die Adressen der Spielteilnehmer verfügt, unter welchen diese registriert sind. Die Abgabenbehörde hat zum Zeitpunkt der Spielteilnahme diese Adressen jedenfalls nicht. Die IP-Adressen kann die Bf. zum Zeitpunkt der Spielteilnahme zuordnen und verwalten, nicht jedoch die Abgabenbehörde. Die Bf. hätte vom Spielteilnehmer Informationen verlangen können, wo er sich im Zeitpunkt der Teilnahme gerade befand. Die Abgabenbehörde hat keinesfalls die

Möglichkeit, Informationen vom Spielteilnehmer verlangen zu können, wo er sich im Zeitpunkt der Teilnahme am Glücksspiel gerade befand.

Ein Antrag auf Normenprüfung wird wegen Klarheit des normierten Steuergegenstandes und vorhandener Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes nicht gestellt.

Aus der Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ ergibt sich, dass die Glücksspielabgaben die Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV nicht verletzen:

Die Glücksspielabgabe besteuert Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Aus der Textierung „Teilnahme vom Inland aus“ ergibt sich, dass die Glücksspielabgabe nicht differenziert, ob der Glücksspielanbieter im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union seinen Sitz hat, es genügt, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus an den von der Bf. angebotenen Glücksspielen teilnimmt. § 57 Abs. 1 bis Abs. 3 GSpG knüpft weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, die den Spielvertrag abschließen, ein personeller Inlandsbezug fehlt. Es gibt keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft. § 57 Abs. 2 GSpG iVm § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG, besteuern unterschiedslos, in gleicher Weise Onlineglücksspielangebot von inländischen und ausländischen, von konzessionierten wie nichtkonzessionierten Anbietern, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus teilnimmt. Diese Bestimmungen gelten für alle Anbieter von Glücksspieldienstleistungen, die auf dem Glücksspielmarkt in Österreich wirtschaftlich tätig sind, in gleichem Maße, unabhängig davon, wo sie ansässig sind (vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes C - 591/15 Rn 86 und Rn 97 zur englischen Fernglücksspielabgabe). Gerade mit der Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ stellt die Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG einen Anknüpfungspunkt zum Inland her und ist nicht exterritorial, § 57 Abs. 2 GSpG verletzt daher nicht die Dienstleistungsfreiheit iSd Art. 56 AEUV.

Die Bf. kann in den vorliegenden Glücksspielabgabefällen nicht gegenüber dem Ansässigkeitsanknüpfungspunkt der englischen Fernglücksspielabgabe benachteiligt sein, da sie die Selbstberechnungen nach dem inländischen Registrierungsort der Spielteilnehmer vornahm und dieser Anknüpfung im vorliegenden Erkenntnis ohnehin gefolgt wird.

Keine Verletzung des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie durch § 57 Abs. 2 iVm § 12a GSpG:

Laut EuGH 24.10.2013, C-440/12 *Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft* ist es nach Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG den Mitgliedstaaten nicht untersagt, von derselben Bemessungsgrundlage auch noch eine innerstaatliche Sonderabgabe auf Glücksspiele zu erheben, sofern diese Abgabe nicht den Charakter einer Umsatzsteuer hat.

Die Glücksspielabgaben – die Besonderheit des auf die Onlinespiele der Bf. anzuwendenden § 57 Abs. 2 GSpG liegt nur darin, dass diese Spielverträge über elektronische Medien geschlossen und abgewickelt werden - haben nicht den Charakter

einer Umsatzsteuer, da sie nicht allgemein auf Glücksspiele zu entrichten sind, sondern nur auf entgeltliche Verträge, an denen auf einer Seite eine unternehmerische Mitwirkung erfolgt. Der Aspekt der Abwicklung bestimmter Verträge über elektronische Medien iSd § 57 Abs. 2 GSpG hat mit dem Charakteristikum einer Umsatzsteuer nichts zu tun. Eher im Gegenteil – denn dadurch werden nur ganz bestimmte entgeltliche Glücksverträge mit einer bestimmten Durchführungsform, über Internet, und nicht die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge der Steuer unterzogen. Sie werden nicht im Rahmen eines Produktions- und Vertriebsprozesses erhoben, bei ihnen ist kein Abzug von auf vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beiträgen iSe Vorsteuer vorgesehen, sie werden nicht vom Mehrwert erhoben und sie sind nicht proportional zum Preis der Dienstleistung (EuGH 31.3.1992, C-200/90 Rs Dansk Denkavit und Poulsen Trading; EuGH 7.5.1992, C-347/90 Rs Bozzi, EuGH 16.12.1992, C - 208/91 Rs Beaulande, Rn 16; EuGH 27.11.2008, C-156/08 Rn 34 zur deutschen Grunderwerbsteuer; vgl. VwGH 17.10.2002, 2002/17/0284; UFS 28.6.2006, RV/1491-W/04 zur Bestandvertragsgebühr; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016). Die Glücksspielabgaben sind gegenüber der Umsatzsteuer eine selbständige Verkehrsteuer mit eigenen Strukturprinzipien (vgl. Aigner, Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer in Achatz/Tumpel [Hrsg], Das Verhältnis der Umsatzsteuer zu anderen Steuern, 156; Pahlke, dGrEStG⁵ Einleitung Rn 20), und verstoßen nicht gegen Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

Der Anregung der Bf. ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu stellen, kam das BFG daher nicht nach.

13. Schlussfolgerungen

Zu 1. Die Wortfolge „**Ausspielungen..., an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt**“ in § 57 Abs. 2 GSpG verstößt nicht gegen Art. 18 B-VG, da bei Onlinespielen, auch wenn sie grenzüberschreitend erfolgen, sowohl Anbieter als auch Spielteilnehmer wissen, an welchem geografischen Ort sie sich gerade befinden, wenn sie das Rechtsgeschäft Spiel abschließen. Im gegenständlichen Fall wurde von der Bf. im Rahmen ihrer Selbstberechnungsverpflichtung die Methode der Selbstberechnung nach dem registrierten Wohnort des Spielteilnehmers zugrunde gelegt, was nach dem VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 ein geeignetes Indiz darstellt und sich daher die Berechnung des Finanzamtes nach dem Registrierungsort des Spielteilnehmers als richtig erweist. Eine die Onlineanbieterin von Glücksspielen betreffende Selbstberechnungs- und Abfuhrproblematik macht aber den Steuergegenstandstatbestand noch nicht verfassungswidrig.

Zu 2. Gerade aus der Wortfolge „**Teilnahme vom Inland aus**“ ergibt sich, dass die Glücksspielabgaben die Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV nicht verletzen, da es genügt, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus an den von der Bf., gleichgültig, ob sich diese im Inland oder Ausland befindet, angebotenen Glücksspielen teilnimmt. § 57 Abs. 2 GSpG iVm § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG besteuern unterschiedslos,

in gleicher Weise Onlineglücksspielangebot von inländischen und ausländischen, von konzessionierten wie nichtkonzessionierten Anbietern, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus teilnimmt – womit ein Anknüpfungspunkt an das Inland festgemacht und die Glücksspielabgabe nicht exterritorial ist. Diese Bestimmungen gelten für alle Anbieter von Glücksspieldienstleistungen, die auf dem Glücksspielmarkt in Österreich wirtschaftlich tätig sind, in gleichem Maße, unabhängig davon, wo sie ansässig sind (vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes C - 591/15 Rn 86 und Rn 97 zur englischen Fernglücksspielabgabe). Bei der Bf. wurde durch die Besteuerung der Glücksspiele, an denen Spielteilnehmer mit Registrierungsort im Inland teilgenommen hatten, ohnehin eine mit der englischen Fernglücksspielabgabe vergleichbare „Ansässigkeitsregelung“ angewendet.

Zu 3. Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 iVm § 12a GSpG verletzen nicht die Mehrwertsteuerrichtlinie, da sie nicht allgemein auf Glücksspiele zu entrichten sind, sondern nur auf entgeltliche Verträge mit unternehmerischer Mitwirkung über elektronische Medien und sie nicht vom Mehrwert erhoben werden.

4. 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.

Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der in Rede stehenden Gesetzesbestimmungen stellen mangels Zuständigkeit keine vom Verwaltungsgerichtshof im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zu lösende Rechtsfrage dar.

Soweit Fragen der Unionsrechtskonformität der Besteuerung von Online-Glücksspielen angesprochen sind, wird eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof für zulässig erachtet, zumal zur Auslegung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 57 Abs. 2 GSpG noch keine dezidierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt. Durch die zur vergleichbaren Bestimmung des § 33 TP 17 GebG ergangene Judikatur VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 ist zwar geklärt, dass sowohl die inländische Wohnsitzadresse als auch die inländische IP-Adresse Indizien für die „Teilnahme vom Inland“ darstellen. Nicht geklärt ist, ob sich die Abgabenbehörde bei der Festsetzung der Glücksspielabgabe auch auf nur eines der genannten Indizien stützen darf.

Wien, am 25. April 2018

