

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber (Berichterstatlerin) und die weiteren Senatsmitglieder Richter Leopold Stetter gemäß § 12 Abs. 5 BFGG, Karl Delfs und KR Elfriede Fischer in den Beschwerdesachen der ****BF+ADRESSE**** vertreten durch Cerha Hempel Spiegelfeld Hlawati, Rechtsanwälte GmbH, Parkring 2, 1010 Wien über die Beschwerden vom 03.10.2016

1. gegen 24 (vierundzwanzig) Bescheide gemäß § 201 BAO vom 29. August 2016 über die Festsetzung der **Wettgebühren** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG für die Zeiträume 1-12/2013 und 1-12/2014 und

2. gegen 24 (vierundzwanzig) Bescheide gemäß § 201 BAO vom 29. August 2016 über die Festsetzung der **Glücksspielabgaben** gemäß § 57 Abs. 2 GSpG für die Zeiträume 1-12/2013 und 1-12/2014

alle StNr. ****x1**** des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in der Sitzung am 26. März 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Zu 1. Die Beschwerden betreffend Wettgebühren werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die 24 Bescheide betreffend Wettgebühren bleiben aufrecht.

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.

Zu 2. Den Beschwerden betreffend Glücksspielabgaben wird gemäß § 279 BAO teilweise stattgegeben und die 24 angefochtenen Bescheide abgeändert wie folgt:

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Jänner 2013** festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $613.670,49 \times 40\% = 245.468,19$ Euro

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Februar 2013** festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $576.300,14 \times 40\% = 230.520,05$ Euro

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für März 2013** festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $884.204,02 \times 40\% = 353.681,60$ Euro

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für April 2013** festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $550.977,84 \times 40\% = 220.391,14$ Euro.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Mai 2013**
festgesetzt: Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $658.214,87 \times 40\% = 263.285,95$
Euro.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Juni 2013** festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $693.673,12 \times 40\% = 277.469,25$ Euro.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Juli 2013** festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $699.365,69 \times 40\% = 279.746,28$ Euro.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für August 2013** festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $905.382,96 \times 40\% = 362.153,18$ Euro.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für September 2013** festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $646.812,44 \times 40\% = 258.724,98$ Euro.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Oktober 2013** festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $801.099,18 \times 40\% = 320.439,67$ Euro.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für November 2013** festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $753.629,29 \times 40\% = 301.451,72$ Euro.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Dezember 2013** festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $749.839,65 \times 40\% = 299.935,86$ Euro.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Jänner 2014** festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $407.262,77 \times 40\% = 162.905,11$ Euro

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Februar 2014** festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $787.924,01 \times 40\% = 315.169,60$ Euro

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für März 2014** festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $901.644,64 \times 40\% = 360.657,86$ Euro

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für April 2014** festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $629.627,41 \times 40\% = 251.850,96$ Euro.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Mai 2014** festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $869.423 \times 40\% = 347.769,20$ Euro.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Juni 2014** festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $901.376,14 \times 40\% = 360.550,46$ Euro.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Juli 2014** festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $924.420,91 \times 40\% = 369.768,36$ Euro.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für August 2014** festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $756.130,80 \times 40\% = 302.452,32$ Euro.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für September 2014** festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $679.710,55 \times 40\% = 271.884,22$ Euro.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Oktober 2014** festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $688.920,56 \times 40\% = 275.568,22$ Euro.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für November 2014** festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $622.092,35 \times 40\% = 248.836,94$ Euro.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Dezember 2014** festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $652.539,24 \times 40\% = 261.015,70$ Euro.

Im Übrigen werden die Beschwerden betreffend Glücksspielabgaben als unbegründet abgewiesen.

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 Bf. durch die Wortfolge „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ in § 33 TP 17 Abs. 2 GebG, sowie durch die Wortfolge „Auspielungen..., an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“ in § 57 Abs. 2 GSpG in verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechten beschwert, da sich der Aufenthalt des Teilnehmers bei Internetwetten und Internetglücksspielen aus technischen Gründen niemals feststellen lasse, auch die IP-Adresse sage über den Aufenthalt des Spielers nichts aus?

2. Verstoßen die Glücksspielabgaben und Wettgebühren gegen die unionsrechtliche Dienstleistungsfreiheit, insbesondere da die hohe Besteuerung das Onlineglücksspiel gegenüber dem Lebendspiel benachteilige, umgekehrt sei Poker im Lebendspiel gegenüber von Onlinepoker höher besteuert?

3. Verstoßen die Glücksspielabgaben und Wettgebühren gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie?

4. Ist die Glücksspielabgabenpflicht für Poker im Zeitraum vom 2.8.2013 bis 28.2.2014 verfassungsmäßig?

5. Ist Poker keine elektronische Lotterie?

6. Sind Boni, die der Onlineglücksspiel- und Wettanbieter dem Spielteilnehmer gewährt, in die Bemessungsgrundlage der Wettgebühren bzw. Glücksspielabgaben einzubeziehen?

Übersicht:

1. Verfahrensablauf

2. Einleitung des Verfahrens beim Finanzamt

3. Außenprüfung und Bescheide

4. Beschwerden

5. Beschwerdevereinsentscheidungen vom 14. März 2017

6. Vorlageantrag

7. Beweisverfahren

7.1. Beweiserhebungen

7.2. Internetseite der Bf.

7.3. Vorhalteverfahren

7.4. Mündliche Verhandlung vor dem Senat

8. Festgestellter Sachverhalt

9. Gesetzliche Grundlagen

9.1. Allgemeine Gebührengesetzliche Bestimmungen

9.2. „Wettgebühr“

9.3. Allgemeine Glücksspielgesetzliche Bestimmungen – Abgabenrechtlicher Teil

9.4. Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG

9.5. Verfahrensrechtliche Bestimmungen

10. Zum Einwand der Bf., Verletzung der Dienstleistungsfreiheit, da die Glücksspielabgaben unionsrechtswidrig sind (Punkt 5.6. der Beschwerde)

10.1. Zusammenfassung der höchstgerichtlichen Judikatur zur Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols

10.2. Mittelbare Verbindung der Glücksspielabgaben durch § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG, § 57 Abs. 4 GSpG und § 57 Abs. 6 GSpG zum ordnungspolitischen Teil (Präjudizialität)

10.3. Die Rechtsentwicklung der Glücksspielbesteuerung und deren Implementierung in das Glücksspielgesetz

10.4. Die Glücksspielabgaben knüpfen an ordnungspolitische Definitionen an, ohne dadurch den Charakter von Rechtsverkehrssteuern zu verlieren

10.4.1. Verhältnis der Konzessions- und Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben zu den Rechtsverkehrssteuern

10.4.2. Der Nichtkonzessionär ist glücksspielabgabenrechtlich gegenüber dem Konzessionär nicht benachteiligt

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

10.6. Zum Einwand des Verstoßes der Glücksspielabgaben und Wettgebühren gegen das harmonisierte Mehrwertsteuersystem

10.6.1. Mehrwertsteuersystem und Verkehrssteuern allgemein

10.6.2. Glücksspielabgaben

10.6.3. Wettgebühren

10.6.4. Zusammenfassung

10.7. Kein Antrag auf Vorabentscheidung an den EuGH

11. Zu den verfassungsrechtlichen Einwänden der Bf.

11.1. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

11.2. „Teilnahme vom Inland aus“

11.2.1. Wettgebühren

11.2.2. Glücksspielabgaben

11.2.3. Zusammenfassung

11.3. Kein Antrag auf Normprüfung an den Verfassungsgerichtshof

11.4. Die Glücksspielabgabepflicht von Poker im Zeitraum vom 3.8.2013 bis 28.2.2014

11.4.1. Poker als Glücksspiel

11.4.2. Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013
G 90/2012

11.4.3. Poker als Glücksspiel iSd Grundnorm des § 1 Abs. 1 GSpG

12. Zum Einwand der Bf., Poker sei keine elektronische Lotterie (Punkt 5.2. der Beschwerde)

13. Behandlung der Boni beim Einsatz und bei den Jahresbruttospieleinnahmen

14. Zum Vorwurf fehlender Ermittlungen durch das Finanzamt

15. Zusammenfassung

16. Schlussfolgerungen

17. Zulässigkeit einer Revision

17.1. Wettgebühren

17.2. Glücksspielabgaben

1. Verfahrensablauf

Die Beschwerdeführerin (Bf.) mit Sitz in ****LAND**** betreibt eine Online-Glücksspiel- und Wettplattform unter der Internetadresse ****INTERNETADRESSE**** bei der es möglich ist, über das Internet sowohl an Sportwetten (z.B. Fußball, Tennis, Basketball, Eishockey; sowie Tierrennen), als auch an diversen Glücksspielen (Poker, Roulette, Blackjack Multihand 5, Bingo, Spin 2 Million New, Lotto Madness, usw.) teilzunehmen. Zur Nutzung des Spiel- bzw. Wettangebotes muss sich der Teilnehmer auf der Website der Bf. registrieren. Hierbei hat der Teilnehmer seine persönlichen Daten (Vor- und Zuname, Wohnadresse, Geburtsdatum, E-Mail Adresse usw.) richtig und vollständig bekanntzugeben und ist verpflichtet, allfällige Änderungen mitzuteilen.

Am **22. Mai 2013** gab der frühere Vertreter der Bf., die ****FRÜHERER*VERTRETER****, schriftlich bekannt, dass die Bf. im Internet Onlinewetten anbietet und bezifferte die Umsätze mit Null Euro, da nach ihrer Ansicht kein steuerpflichtiger Tatbestand verwirklicht worden sei. Die Mitteilung erfolgte nur hinsichtlich der Onlinewetten, hinsichtlich der im Internet angebotenen Onlineglücksspiele erfolgte keine Offenlegung.

Am **9. April 2015**, nach mehreren Anfragen des Finanzamtes, gab der nunmehrige steuerliche Vertreter der Bf. eine umfangreiche Beantwortung der Anfragen samt Offenlegung der Summe der Wetteinsätze und der Jahresbruttospieleinnahmen der Onlineglücksspiele für „*Lotterien über elektronische Medien ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 2 GSpG*“ des Jahres 2014 mit dem Formular GSpG 50 ab. Diese waren den Teilnehmerkonten, für die bei der Registrierung eine österreichische Adresse angegeben wurde, zuordenbar. Die Bf. stellte den Antrag gemäß § 201 BAO, die Wettgebühren 2014 und die Glücksspielabgaben 2014 jeweils mit Null Euro festzusetzen.

Am **27. April 2015** erließ das Finanzamt zur Überprüfung der gegenständlichen Wettgebühren und Glücksspielabgaben einen Bescheid über einen Prüfungsauftrag gemäß § 147 VAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG.

Am **4. Februar 2016** legte die Bf. Datenträger mit den für die Außenprüfung angeforderten elektronischen Aufzeichnungen der Jahre 2013 und 2014 vor. Weiters legte die Bf. Aufzeichnungen für den Zeitraum 1-12/2013 mit einem Antrag gemäß § 201 BAO, die Wettgebühren 2013 und die Glücksspielabgaben 2013 jeweils mit Null Euro festzusetzen, vor. Diese Aufzeichnungen enthielten auch eine Offenlegung der Summe der Wetteinsätze und der Jahresbruttospieleinnahmen der Onlineglücksspiele für „*Lotterien über elektronische Medien ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 2 GSpG*“ des Jahres 2013 mit dem Formular GSpG 50 ab. Diese waren den Teilnehmerkonten, für die bei der Registrierung eine österreichische Adresse angegeben wurde, zuordenbar.

Am **29. August 2016** erließ das Finanzamt

- **24 Bescheide** gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO, mit welchen es die **Wettgebühren** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG für die Zeiträume 1-12/2013 und 1-12/2014 und

- **24 Bescheide** gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO, mit welchen es die **Glücksspielabgaben** gemäß § 57 Abs. 2 GSpG für die Zeiträume 1-12/2013 und 1-12/2014 festsetzte.

Fristgerecht wurden gegen diese Bescheide Beschwerden erhoben.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 14. März 2017 wies das Finanzamt die Beschwerden gegen die 48 Bescheide als unbegründet ab.

Fristgerecht wurde der Vorlageantrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gestellt.

Im Folgenden werden einzelne Verfahrensschritte detailliert wiedergegeben.

2. Einleitung des Verfahrens beim Finanzamt

Die Einleitung des Verfahrens beim Finanzamt erfolgte am **22. Mai 2013** durch die Mitteilung des früheren Vertreters der Bf., dass die Bf. im Internet Onlinewetten anbietet, hinsichtlich der im Internet angebotenen Onlineglücksspiele erfolgte keine Offenlegung. Die Offenlegung erfolgte erst durch den nunmehrigen Vertreter der Bf. am **9. April 2015 bzw. am 4. Februar 2016**. Die Bf. stellte den Antrag gemäß § 201 BAO, die Wettgebühren 2013 und 2014 und die Glücksspielabgaben 2013 und 2014 jeweils mit Null Euro festzusetzen und gab folgendes bekannt:

- **Zur Person der Bf.:** Die oberste Muttergesellschaft der Bf. ist die *****MUTTERGESELLSCHAFT***** in *****STADT*****. Die Bf. betreibt die Internetadresse *****INTERNETADRESSE*****. Auf dieser Website können online sowohl Sportwetten platziert, als auch diverse Glücksspiele (Poker, Roulette, Blackjack, Bingo, usw.) gespielt werden. Die Bf. kontrahiert direkt mit den Spielteilnehmern ohne Zwischenschaltung eines Vermittlers iSd § 57 Abs. 6 GSpG bzw. § 28 Abs. 3 GebG. Zuvor müssen sich die Teilnehmer mit einem Namen und einer Adresse registrieren. Die Bf. bietet Sportwetten und Glücksspiel online auf Grundlage von Glücksspiellizenzen der Regierung von *****LAND***** an und unterliegt der Regulierung durch den *****REGULIERUNGSBEHÖRDE*****.

- **Zu den Bemessungsgrundlagen Wettgebühren und Glücksspielabgaben:** Die von der Bf. bekanntgegebenen Zahlen, Summe der Wetteinsätze für das Jahr 2014 69,321.179,00 Euro, Jahresbruttospielleinnahmen für das Jahr 2014 8,820.993,00 Euro, seien Schätzungen auf der Grundlage der geprüften Jahresabschlüsse der Bf. Die Transaktionsdaten, welche den Zahlen zugrundeliegen, ergäben sich aus verschiedenen Kundenkonten, wobei als Anknüpfungspunkt jene Adresse herangezogen wurde, welche der Spieler bei erstmaliger Registrierung auf *****INTERNETADRESSE***** angegeben hat. Anschließend wurden die auf diese Art

ermittelten Zahlen in Euro umgerechnet. Bei Ermittlung dieser Zahlen wurden Gutscheine abgezogen, die die Bf. den Spielern gegeben hat.

- **Unbestimmtheit des Begriffes „Teilnahme vom Inland aus“ sowohl bei der Wettgebühr, als auch bei den Glücksspielabgaben.** Es sei unklar, auf welche Kriterien abgestellt sei:

- ☐ Aufenthalt des Teilnehmers während des Spiels oder der Wette
- ☐ Standort des Rechners
- ☐ Aufenthalt des Teilnehmers bei Registrierung,
- ☐ gewöhnlicher Aufenthalt während des Jahres (vgl. § 26 Abs. 2 BAO)
- ☐ Wohnsitz (vgl. § 26 Abs. 1 BAO)
- ☐ Wohnsitz bei Registrierung
- ☐ Wohnsitz bei Teilnahme am Spiel oder an der Wette.

Weitere Kriterien wären denkbar. Im Gegensatz zum Einkommensteuerrecht, wo die beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht gesetzlich sehr genau definiert sei, sei dies bei den Wettgebühren und den Glücksspielabgaben nicht der Fall, weshalb der Umfang der beschränkten Steuerpflicht weder in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG, noch bei § 57 Abs. 2 GSpG gesetzlich determiniert sei.

Ab Juli 2015 erfolgen monatlich für alle Folgemonate 2015 Anmeldungen inklusive Anträge gemäß § 201 BAO für Wettgebühren und Glücksspielabgaben. Das Finanzamt hält fest, dass diese Beträge auch einbezahlt werden, sowie dass am 4. Februar 2016 die Bf. die Daten auf CD's übersendete. Das Finanzamt wertete diese Daten aus.

3. Außenprüfung und Bescheide

Im Bericht vom 18. August 2016 über das Ergebnis der Außenprüfung hinsichtlich der Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG und der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG, beide über die Zeiträume vom 1.1.2013 bis 31.12.2014, stellte das Finanzamt folgendes fest:

i) Wettgebühren: Auf der Website der Bf. seien zumindest seit 1.1.2013 Wetten online angeboten worden, bei denen auch eine Teilnahme vom Inland aus möglich gewesen sei. Das Finanzamt befasste sich mit Überlegungen zum Erkenntnis des VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 und kam zu dem Schluss, dass die Ermittlung der Wetteinsätze, die auf eine Teilnahme vom Inland aus entfielen, an Hand der Angaben, die bei der Spielerregistrierung gemacht worden seien, als zulässiges Indiz gewertet werden könnten. Festgestellt wurde,

dass die vorgelegten elektronischen Grundaufzeichnungen den gesetzlichen Bestimmungen entsprachen, die Bf. hatte außerdem eine Erklärung für die Bedeutung der einzelnen Felder der Datensätze angeschossen. Da die Wetten in verschiedenen Währungen angenommen worden seien, sei in den elektronischen Daten auch eine Tabelle mit den Umrechnungskursen der enthaltenen Währungen in Euro für jeden Monat des Prüfungszeitraumes angeschossen gewesen. Eine Auswertung der Wettkategorien habe ergeben, dass von den abgeschlossenen Wetten (2013: 1,348.432; 2014: 1,826.035) der überwiegende Anteil auf Fußballwetten (2013: 980.875; 2014: 1,424.576) und nur ein geringer Anteil auf andere Wetten als Sportwetten entfallen sei. Die Gratiswetten („*token value*“) seien in den offengelegten Wetteinsätzen korrekt erfasst worden. Überhaupt habe das Prüfprogramm der Finanzverwaltung für die Bemessungsgrundlagen der einzelnen Monate des Prüfungszeitraumes, mit Ausnahme Jänner 2013, bei dem eine geringfügige Abweichung von 700 Euro (Währungen) vorlag und deren Ursache das Finanzamt aufgrund der geringfügigen Auswirkungen auf die Gebührenhöhe von 1,40 Euro nicht weiter untersuchte, eine völlige Übereinstimmung der Bemessungsgrundlagen ergeben.

Das Finanzamt schritt hinsichtlich der Wettgebühren zur Bescheiderlassung gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO, da die Zuordnung der Bemessungsgrundlage zu den einzelnen Abgabenzeiträumen erst unter Vorlage der elektronischen Aufzeichnungen erfolgte und die Festsetzungsanträge auf Null Euro lauteten.

ii) Glücksspielabgaben: Auf der Website der Bf. seien zumindest seit 1.1.2013 Glücksspiele online angeboten worden, bei denen auch eine Teilnahme vom Inland aus möglich gewesen sei. Desweiteren stellte das Finanzamt den Sachverhalt und das bisherige Verfahren sehr ausführlich dar und stellte fest, dass die Bf. bei den vorgelegten elektronischen Daten für die Einstufung, ob die Teilnahme an der Ausspielung vom Inland aus erfolgte, die bei der Registrierung angegebene Adresse als Entscheidungskriterium herangezogen hatte. Unter Verweis auf seine Überlegungen zur Wettgebühr kam das Finanzamt zu dem Schluss, dass die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Glücksspielabgaben, die auf eine Teilnahme vom Inland aus entfielen, an Hand der Angaben, die bei der Spielerregistrierung gemacht worden seien, als zulässiges Indiz gewertet werden könnten. Festgestellt wurde auch zu den Glücksspielabgaben, dass die vorgelegten elektronischen Grundaufzeichnungen den gesetzlichen Bestimmungen entsprachen, die Bf. hatte außerdem eine Erklärung für die Bedeutung der einzelnen Felder der Datensätze angeschossen. Da die Glücksspiele in verschiedenen Währungen durchgeführt worden seien, sei in den elektronischen Daten auch eine Tabelle mit den Umrechnungskursen der enthaltenen Währungen in Euro für jeden Monat des Prüfungszeitraumes angeschossen gewesen. Eine Auswertung der Glücksspielkategorien habe ergeben, dass 2013 rund 900 und 2014 etwa 1.200 verschiedene Spiele gespielt worden seien. Eine Übersicht der Häufigkeit der einzelnen Spiele sei von der Bf. in einer Beilage angeschossen worden. Die Auswertung der Datensätze mit dem Prüfprogramm der Finanzverwaltung habe für die einzelnen Monate des Prüfungszeitraumes,

mit Ausnahme geringfügiger Abweichung (Währungen) in einigen Monaten Ende 2014 eine Übereinstimmung der Bemessungsgrundlagen („*Gross Win*“) ergeben. Die Abweichungen seien auf Grund der vernachlässigbaren Auswirkungen auf die Glücksspielabgabenhöhe von 32 Euro vom Finanzamt nicht weiter untersucht worden.

Das Finanzamt stellte fest, dass es bezüglich des „*Payment Bonus Amount*“ Abweichungen in der Bemessungsgrundlage gab. In einer Tabelle mit Beiträgen für *Payment Bonus Amount* sei keine Zuordnung zu jedem einzelnen Spiel, sondern eine Aufgliederung nach Monaten und Währungen vorgenommen worden. Die *Payment Bonus Amount* seien von der Bruttogewinnsumme, die sich aus den einzelnen Ausspielungen ergab, abgezogen und der verbleibende Differenzbetrag als Bemessungsgrundlage bekanntgegeben worden. Es habe sich nach den Ausführungen der Bf. um Spieleinsätze gehandelt, die vom Spieler nicht selbst geleistet worden seien. Die eingelösten *Payment Bonus Amount* seien als Erlösschmälerung von den Bruttospieleinnahmen bei Erstellung der Abgabenerklärung abgezogen worden.

Das Finanzamt schritt hinsichtlich der Glücksspielabgaben zur Erlassung der Bescheide gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO, da die Zuordnung der Bemessungsgrundlage zu den einzelnen Abgabenzeiträumen erst unter Vorlage der elektronischen Aufzeichnungen erfolgte und die Festsetzungsanträge auf Null Euro lauteten.

Mit 24 Bescheiden gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO vom 29. August 2016 setzte das Finanzamt für die von der Bf. angebotenen Onlinewetten die **Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG** von den geleisteten Wetteinsätzen je Monat x 2% für die Zeiträume 1-12/2013 (Summe Bemessungsgrundlagen 62,017.608,28/Summe Wettgebühren: 1,240.353,77) und 1-12/2014 (Summe Bemessungsgrundlagen 69,321.179,40/Summe Wettgebühren: 1,386.423,40) fest.

Mit 24 Bescheiden gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO vom 29. August 2016 setzte das Finanzamt für die von der Bf. angebotenen Onlinespiele die **Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 GSpG** von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen hochgerechnet je Monat x40% für die Zeiträume 1-12/2013 (Summe Bemessungsgrundlagen 13,039.858,74/Summe Glücksspielabgaben: 5,215.943,50) und 1-12/2014 (Summe Bemessungsgrundlagen 12,682.484,95/Summe Glücksspielabgaben: 5,072.993,96) fest.

4. Beschwerden

Fristgerecht erhob die Bf. Beschwerden und beantragte die Aufhebung der 24 Wettgebührenbescheide und der 24 Glücksspielabgabenbescheide.

Die Einwendungen gründen sich auf folgende Punkte:

- Bestimmung der Identität und Herkunft der Spieler (Punkt 3.4. der Beschwerde)

Die Bf. habe bei der Offenlegung der Bemessungsgrundlagen mangels geeigneter Alternativmethoden zur Bestimmung des Ortes, von dem aus der Spielteilnehmer an einem Glücksspiel teilnahm/eine Wette platzierte, die Wohnadresse des Spielteilnehmers herangezogen, welche dieser bei der erstmaligen Registrierung bekanntgegeben hatte. Durch diese Methode sei jedoch nicht sichergestellt, dass der Spielteilnehmer mit österreichischer Wohnadresse zum Zeitpunkt des Spiels/der Wette tatsächlich physisch in Österreich anwesend gewesen sei. Trotzdem seien vom Finanzamt Wettgebühren und Glücksspielabgaben festgesetzt worden.

- Beschluss des OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m (Punkt 3.5. der Beschwerde)

Mit diesem Beschluss habe sich der Oberste Gerichtshof an den Verfassungsgerichtshof gewendet, zumindest Teile des Glücksspielgesetzes, insbesondere das Glücksspielmonopol, wegen Unionsrechtswidrigkeit aufzuheben, da die Werbung der Konzessionäre nicht dazu diene Spielteilnehmer in kontrollierte Spielernetzwerke zu lenken, sondern insbesondere jene Personen zur aktiven Teilnahme am Spiel anzuregen, die bis dato nicht ohne weiteres zu spielen bereit sind.

- Verletzung der Ermittlungspflicht durch die Abgabenbehörde (Punkt 5.1. der Beschwerde)

Obwohl die Bf. darauf hingewiesen habe, dass sie mittels Heranziehung der Wohnadresse bei erstmaliger Registrierung der Spielteilnehmer deren tatsächlichen Aufenthalt zum Zeitpunkt der Spiel- oder Wettteilnahme festlegte und diese Methode mit Ungenauigkeiten behaftet ist, habe das Finanzamt keinerlei Ermittlung des tatsächlichen Aufenthaltsortes der Spielteilnehmer durchgeführt, und sich lediglich auf die Angaben der Bf. in ihrem Schriftsätzen gestützt. 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 Beweismwürdigung 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, dessen Beweiskraft überdies stark eingeschränkt sei. Denn die Richtigkeit der Angabe der Wohnadresse bei der erstmaligen Registrierung könne nicht überprüft werden, die Wohnadresse der Spielteilnehmer könne sich im Laufe der Zeit ändern, und Spielteilnehmer würden nicht nur von ihrer Wohnadresse aus an Glücksspielen und Wetten teilnehmen.

- Poker sei keine elektronische Lotterie (Punkt 5.2. der Beschwerde)

Die Durchführung von Online Poker finde in § 12a Abs. 1 GSpG keine Deckung, da die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig herbeigeführt, sondern von den

Spielzügen der Spielteilnehmer abhängen. Das gelte auch in jenen Fällen, in denen ausschließlich eine (1) natürliche Person an einem Pokerspiel teilnehme und die übrigen Spieler von einer Software gesteuert würden, da das Ergebnis von dieser natürlichen Person abhängen. Poker hänge von der Erfahrung und vom Geschick des Spielteilnehmers ab und nicht alleine davon, welche Karten zugeteilt würden. Das aleatorische Moment im Pokerspiel sei durch § 1 Abs. 1 GSpG abgedeckt. Zentralseitige Herbeiführung des Ergebnisses habe eine andere Bedeutung als die in § 1 Abs. 1 GSpG normierte zumindest teilweise Zufallsabhängigkeit, nämlich dass eine elektronische Lotterie nur dann vorliegt, wenn ausschließlich ohne Mitwirkungsmöglichkeit durch den Spielteilnehmer über den Ausgang des Spiels bestimmt werde.

Weiters sei das Tischgeld (Rake), welches von den Spielteilnehmern als ein Art Teilnahmegebühr geleistet werde, kein Einsatz und könne nicht in die Jahresbruttospieleinnahmen einfließen, da der Spielteilnehmer das Geld auch dann nicht zurückbekomme, wenn er das Spiel gewinnt, sondern es bei der Bf. verbleibe.

Schließlich zahle die Bf. bei Poker *Cashgames* (Spiele, bei denen die Spieler untereinander ohne Bf. spielen) auch keine Gewinne aus, welche bei den Jahresbruttospieleinnahmen abgezogen werden könnten, denn die Gewinne der Spieler seien die Verluste der anderen Spieler.

- Poker sei kein Glücksspiel (Punkt 5.3. der Beschwerde)

Poker sei vor allem für den Zeitraum 3. August 2013 bis 28. Februar 2014 kein Glücksspiel, weil der Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012 in diesem Zeitraum das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG, § 22 GSpG sowie § 60 Abs. 24 GSpG aufgrund eines Individualantrages aufgehoben habe. Durch die Streichung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG sei die Generalklausel des § 1 Abs. 1 GSpG eingeschränkt worden, denn die Intention des Verfassungsgerichtshofes sei gewesen, Poker generell aus dem Anwendungsbereich des Glücksspielgesetzes auszunehmen. Da die Abgabepflicht nach § 57 Abs. 2 GSpG für Poker an den Begriff der Ausspielung gemäß § 12a Abs. 1 GSpG (elektronische Lotterie) anknüpfe, und die Ausspielung an den Begriff des Glücksspiels, falle keine Glücksspielabgabe an.

- Verletzung des Legalitätsprinzips und des Gleichheitssatzes durch „Teilnahme vom Inland aus“ (Punkt 5.4. und 5.5. der Beschwerde)

Die Anknüpfung der Wettgebühren und Glücksspielabgaben an die Teilnahme vom Inland verstoße gegen das Determinierungsgebot, denn die Bf. als Anbieterin von Onlinewetten und Onlinespielen könne nicht feststellen, ob der Spielteilnehmer, wenn er bei der Bf. an einem

Spiel oder einer Wette teilnimmt, gerade tatsächlich physisch in Österreich anwesend sei. Weder die Registrierungsadresse (Wohnsitz) noch die Internetprotokolladresse (Adresse des Internetzuganges) seien verlässliche Hinweise, an welchem Ort sich der Spielteilnehmer gerade befinde.

Die Bf. finde es auch problematisch, den Aufenthalt des Spielteilnehmers zu eruieren, in dem ihm unmittelbar vor jedem Spiel oder Wette ein verpflichtend auszufüllendes Feld vorgeschaltet werde, bei dem er angeben müsse, ob er sich gerade in Österreich aufhalte. Denn weder Onlineglücksspiel- oder Onlinewettanbieter noch das Finanzamt könnten überprüfen, ob korrekte Angaben gemacht würden. Spielteilnehmern würde nämlich, sobald sie feststellen, dass ihnen bessere Wettquoten oder höhere Gewinne in Aussicht gestellt würden, wenn sie von einem Standort außerhalb Österreichs teilnehmen, ein starker Anreiz gemacht werden, falsche Angaben zu machen.

Die verpflichtende Abfrage des Aufenthaltsortes im Zeitpunkt der Spiel- oder Wettteilnahme rufe einerseits Sachlichkeitsbedenken hervor, da das Entstehen der Abgabenschuld von Angaben Dritter abhängig wäre, und andererseits Bedenken im Hinblick auf Art. 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, der das Recht auf Achtung der Privatsphäre garantiere - wobei auf VfGH 14.3.1991, G 148/90 ua. verwiesen werde.

Im Ergebnis seien die Tatbestände in § 57 Abs. 2 GSpG und § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 2 GebG wegen Unbestimmtheit verfassungswidrig, da sie auf das Kriterium der „Teilnahme vom Inland aus“ abstellen. Es könnten zwar verschiedene Methoden herangezogen werden, die jedoch allesamt keine präzisen, sondern nur näherungsweise Ergebnisse lieferten, welche zum Teil widersprüchlich seien. Es sei unsachlich, Anbieter von Onlineglücksspielen und Onlinewetten einer Ermittlungspflicht zu unterwerfen, da es faktisch unmöglich sei, die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Teilnahme vom Inland aus zu ermitteln.

- Verletzung der Dienstleistungsfreiheit, da die Glücksspielabgaben unionsrechtswidrig sind (Punkt 5.6. der Beschwerde)

Das Glücksspielmonopol und die Glücksspielbesteuerung stehen in einem untrennbaren Zusammenhang, da beide Maßnahmen die Attraktivität des Glücksspiels im Auge haben würden. Zweifellos verfolge die Besteuerung des Onlineglücksspiel (sowohl im konzessionierten als auch im nichtkonzessionierten Bereich) mit dem hohen Steuersatz von 40% auch das Ziel, dieses gegenüber dem Liveglücksspiel zu benachteiligen. Auch wenn der Steuersatz sowohl im konzessionierten als auch nicht konzessionierten Bereich 40% betrage, behindere § 57 Abs. 2 GSpG, von welchem primär ausländische Anbieter betroffen seien, ihre Leistungen mangels Alternative nur elektronisch erbringen könnten, ihren Marktzugang, hingegen seien die Konzessionäre in der Lage, ihr Onlineglücksspielangebot mit den Einnahmen aus dem Live(Offline)glücksspiel quer zu finanzieren.

Die Rechtsprechung des EuGH gehe davon aus, dass das Angebot der konzessionierten Unternehmungen grundsätzlich besser geeignet sei, die Bevölkerung vor unmäßigen Ausgaben und vor Spielsucht zu schützen, da es einer Kontrolle durch die öffentliche Gewalt unterliege. Im Fall des österreichischen Glücksspielgesetzes sei das nicht gewahrt, da die Konzessionäre bei ihren Werbeauftritten diesen verantwortungsvollen Maßstab nicht gewahrt hätten. Auch die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022, wonach das Glücksspielmonopol nicht unionsrechtswidrig sei, habe keine Relevanz. Im gegenständlichen Fall ergäbe sich die Inkohärenz der Abgabenbestimmungen aus dem Umstand, dass manche Glücksspiele, wie z.B. Poker ohne Bankhalter, die durch Betreiber ohne Konzession nach dem Glücksspielgesetz in festen Einrichtungen angeboten würden, einer deutlich höheren Besteuerung unterliegen würden als Onlineglücksspiele (16% und 40%). Das ergäbe sich aus den Jahresbruttospieleinnahmen und bei Onlinepoker würden die Spieleinnahmen abzüglich der ausbezahlten Gewinne im Wesentlichen dem *Rake* bei *Cashgames* entsprechen, wobei der *Rake* ein geringer einstelliger Prozentsatz der Einsätze sei.

- Verletzung der Mehrwertsteuerrichtlinie durch die Wettgebühren und Glücksspielabgaben (Punkt 5.7. der Beschwerde)

Sowohl die Glücksspielabgaben als auch die Wettgebühren würden die wesentlichen Merkmale einer Mehrwertsteuer aufweisen und seien folglich unionsrechtswidrig, weil beide Abgaben proportional zum Preis der Dienstleistung seien und wie eine echte Umsatzsteuer letztendlich vom Kunden getragen würden.

- Die Boni seien aus den Bemessungsgrundlagen herauszunehmen (Punkt 5.8. der Beschwerde).

5. Beschwerdeverentscheidung vom 14. März 2017

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 14. März 2017 wies das Finanzamt die Beschwerden betreffend Wettgebühren und Glücksspielabgaben als unbegründet ab.

Zu Punkt 5.1. der Beschwerde: bei der **Teilnahme vom Inland aus** sei die Anknüpfung an den Wohnort in der Beweiskraft insofern erhöht, als der Teilnehmer für die Registrierung bei der Bf. persönliche Daten (Vor- und Zuname, Wohnadresse, Geburtsdatum, E-Mail-Adresse etc) richtig und vollständig bekanntzugeben habe, sowie verpflichtet sei, allfällige Änderungen bekanntzugeben. Dem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien für konkrete Fälle seien im bisherigen Verfahren weder von der Bf. angeführt worden, noch hätten sie vom Finanzamt ermittelt werden können.

Zu Punkt 5.2. der Beschwerde, **Poker sei keine elektronische Lotterie**, entgegnete das Finanzamt, dass nicht zweifelhaft sei, dass Onlinepoker als elektronische Lotterie zu

qualifizieren sei, die Spielteilnahme durch den Spielteilnehmer über elektronische Medien erfolge und die Entscheidung über das Spielergebnis über elektronische Medien zur Verfügung gestellt werde. Würde man der Ansicht der Bf. folgen, läge eine elektronische Lotterie im Wesentlichen nur bei Glücksspielen mit ausschließlich vom Zufall abhängiger Entscheidung über das Spielergebnis vor. § 12a GSpG stelle auf die zentralseitige Herbeiführung der Entscheidung über das Spielergebnis ab. Beim Onlinepoker erfolge die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien. Die Eingabegeräte seien mit einem ausgelagerten Rechner bzw. Server verbunden, bei dem die Eingaben bzw. Spielschritte der Teilnehmer zusammenträfen. Die für die Entscheidung über das Spielergebnis vorwiegend maßgebliche, ausschließlich zufallsabhängige Zuteilung der Karten an die Spieler erfolge zentralseitig. Das somit zentralseitig herbeigeführte Spielergebnis werde dem Spieler wiederum über elektronische Medien zur Verfügung gestellt.

Zu Punkt 5.3. der Beschwerde, **Poker sei im Zeitraum vom 3.8.2013 bis 28.2.2014 nicht als Glücksspiel anzusehen gewesen**, hielt das Finanzamt fest, dass bereits vor der Glücksspielgesetznovelle 2008 Poker unter § 1 Abs. 1 GSpG zu subsummieren war. Das sei auch durch VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201 bestätigt worden.

Zu Punkt 5.6. der Beschwerde entgegnete das Finanzamt, dass der **VfGH 15.10.2016, E 945/2016** festgestellt hat, dass die Bestimmungen des Glücksspielgesetzes dem Unionsrecht entsprechen.

Zu Punkt 5.7. der Beschwerde, Glücksspielabgabe und Wettgebühren würden gegen die **Mehrwertsteuerrichtlinie** verstoßen: Weder der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG, noch der Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG welche den Abschluss von bestimmten Glücksverträgen mit einer Rechtsverkehrsteuer belegen, komme der Charakter einer Mehrwertsteuer zu, da diese Abgaben nur an einen kleinen Ausschnitt aller von der Umsatzsteuer erfassten Leistungen anknüpfen würden, sie würden auch nicht auf jeder Produktions- oder Vertriebsstufe erhoben und seien nicht von der Differenz zwischen Vorumsatz und Umsatz abhängig.

Zu Punkt 5.8. der Beschwerde, **Boni seien von der Bemessungsgrundlage abzuziehen**: Die Jahresbruttospieleinnahmen seien eine gesetzlich genau determinierte Größe, für den nicht der Einnahmenbegriff des § 15 Abs. 1 EStG 1988 und die damit verbundene wirtschaftliche Betrachtungsweise heranzuziehen sei. Auch der Unternehmer könne der „andere“ iSd § 2 Abs. 1 Z 2 GSpG sein, der den Einsatz für den Spielteilnehmer erbringe.

6. Vorlageantrag

Die Bf. erläuterte die Beschwerdepunkte in Gegenüberstellung zur Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes

und stellte den **Antrag**

- den Beschwerden stattzugeben und die Glücksspielabgaben, sowie die Wettgebühren mit Null festzusetzen;

- auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung (§ 274 Abs. 1 Z 1 BAO) und

- auf Entscheidung durch den Senat (§ 272 Abs. 2 Z 1 BAO),

sowie die **Anregung**

- das Bundesfinanzgericht möge einen Normprüfungsantrag (Antrag auf Aufhebung von § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 und Abs. 2 GebG und § 57 Abs. 2 GSpG wegen Verfassungswidrigkeit) an den Verfassungsgerichtshof stellen und

- hinsichtlich der Auslegung des Unionsrechts möge das Bundesfinanzgericht an den EuGH ein Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 267 AEUV richten.

Die Bf. formulierte für das Vorabentscheidungsverfahren folgende Fragen:

1) *"Steht Art 56 AEUV Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates wie § 3 GSpG entgegen, die das Recht zur Durchführung von Glücksspielen dem Bund vorbehalten, wenn die nationalen Behörden nicht dafür Sorge tragen, dass die konzessionierten Anbieter durch umfangreiche Werbeaktivitäten nicht neue Kunden gewinnen?"*

2) Für den Fall, dass Frage 1) bejaht wird: *"Steht Art 56 AEUV Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates wie § 57 GSpG entgegen, welche für die Durchführung von illegalen Glücksspielen eine Abgabepflicht vorsehen, wenn das die Illegalität dieser Glücksspiele bedingende Glücksspielmonopol unionsrechtswidrig ist?"*

3) *"Steht Art 56 AEUV Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates wie § 57 Abs 2 GSpG entgegen, wonach Online-Glücksspiele einer Abgabe von 40% der Jahresbruttospieleinnahmen unterliegen, während die Veranstaltung von Live- Glücksspielen einer Abgabe von nur 30% des Jahresbruttospieleinnahmen unterliegt, und dadurch ausländische Anbieter gezielt höher besteuert werden?"*

4) *"Steht Art 56 AEUV Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates wie § 57 Abs 2 GSpG entgegen, wonach die Durchführung von elektronischen Lotterien durch Anbieter ohne Konzession einer Abgabe von 40% der Jahresbruttospieleinnahmen unterliegt, wenn die Durchführung von "Live-Glücksspielen" - wie im gegenständlichen Fall Poker – einer deutlich höheren Abgabe unterliegt, obwohl nach der Rechtsprechung des EuGH Online-Glücksspiele wegen des fehlenden unmittelbaren Kontakts zwischen dem Verbraucher und dem Anbieter größere Gefahren für den Verbraucher bergen (Urteil Liga Portuguesa de Futebol Profissional and Bwin International, C-42/07, EU:C:2009:519, Rz 70)?"*

5) "Steht Art 401 MwStSystRL Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates wie § 57 Abs 2 GSpG und / oder § 33 TP 17 Abs 1 GebG entgegen, da die beiden Bestimmungen Abgaben festlegen, welche in ihrer Ausgestaltung und Wirkung Umsatzsteuern entsprechen?"

7. Beweisverfahren

7.1. Beweiserhebungen

Seitens des Bundesfinanzgerichtes wurde Beweis erhoben,

- durch Einsicht in den Inhalt des Finanzamtsakt StNr. ****x1****, der vom Finanzamt elektronisch dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurde,

- durch Internetrecherche:

Abfrage von der Internetseite der Bf. ****INTERNETADRESSE****: Nutzungsbedingungen der Dienstleistungen (Abfrage vom 21.12.2017), Sportwettenregeln für ****NAME**** und Spiele Ein-/Auszahlen, Privater Raum (Abfrage vom 14.12.2017),

Onlinecasino (<https://de.wikipedia.org/wiki/Online-Casino>, Abfrage vom 28.12.2017);

Onlinepoker (<https://de.wikipedia.org/wiki/Onlinepoker>, Abfrage vom 28.12.2017);

Easy Poker (https://de.wikipedia.org/wiki/Easy_Poker, Abfrage vom 28.12.2017);

Bankvorteil (<https://de.wikipedia.org/wiki/Bankvorteil>, Abfrage vom 28.12.2017);

- durch Vorhalteverfahren (8. Jänner 2018)

- durch Einsicht in die von der Bf. am 1. März 2018 und dem Finanzamt am 13. März 2018 abgegebenen Stellungnahmen,

- Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat (26. März 2018)

7.2. Internetseite der Bf.

Abfrage von der Internetseite der Bf. ****INTERNETADRESSE****: Die Bf. bietet ihre Internetseite auch in deutscher Sprache an.

Sportwettenregeln „12. ZEITPUNKT DER ANNAHME:

Wir generieren einen automatisierten Zeitpunkt, an dem keine Wetten mehr angenommen werden ('no more bets time') für alle Pferde-, Windhund- und Zahlenveranstaltungen, die von uns vollständigen Service erhalten. Wetten, die bis zu diesem Zeitpunkt angenommen wurden, sind gültig. Einzelwetten, die nach dem Zeitpunkt an dem die letzten Wetten angenommen werden, angenommen wurden, sind ungültig, es sei denn, es wurde im Vorfeld eine Autorisation erteilt. In Mehrfachwetten werden verspätete Auswahlen als Non-Runner betrachtet. Wo kein offizieller Start ('off') für ein Rennen oder eine Veranstaltung bekannt gegeben wurde, werden Wetten bis zur beworbenen Startzeit angenommen. Wenn Livewetten möglich ist, stehen die Wetten und werden zur aktuellen Live-Quote zum Zeitpunkt des Wettabschlusses abgerechnet. Wo Livewetten nicht möglich ist, wird jede Wette, die irrtümlicherweise nach diesem Zeitpunkt angenommen wurde, für ungültig erklärt, es sei denn, wir sind überzeugt, dass die Wette vor dem eigentlichen Veranstaltungsbeginn abgeschlossen wurde, bei einer Golfveranstaltung bis zu 15 Minuten nach dem Beginn, bei einem Fußballspiel bis zu 15 Minuten nach dem Beginn, vorausgesetzt, dass keine Tore gefallen sind oder Spieler des Feldes verwiesen wurden, und alle folgende Sportarten bis zu 5 Minuten nach Beginn: American Football; Baseball; Basketball; Bowling; Cricket; Radfahren; Darts; Gaelic Football/Hurling; Eishockey; Rugby; Snooker/Pool; Speedway; Tennis.“

Bei den Onlinewetten können die Spielteilnehmer auch vom Inland daran teilnehmen, das wird ebenso für die Glücksspiele gelten. Die Bf. hat auf ihrer Internetseite die Nutzungsbedingungen, die Allgemeinen Geschäftsbedingungen, wo auch geregelt ist, dass sich die Spielteilnehmer mit einem Namen und einer Adresse registrieren müssen.

Auszugsweise ist unter ****INTERNETADRESSE****, Abfrage vom 21. und 22.12.2017 folgendes vorgesehen:

*„4.1 Sie müssen beim Betreiber ein Konto ("**Ihr Konto**" oder "**Konto**") eröffnen, wenn Sie unter Nutzung der Dienstleistungen eine Wette abschließen oder spielen möchten*

*4.4 Wenn Sie Ihr Konto eröffnen, werden Sie aufgefordert, persönliche Informationen wie Namen und Geburtstag sowie entsprechende Kontaktinformationen wie Adresse, Telefonnummer und E-Mail-Adresse anzugeben ("**Ihre Kontaktinformationen**"). Sie können Ihre Kontaktdaten gegebenenfalls aktualisieren, indem Sie sich mit dem Kundendienst in Verbindung setzen, oder Sie können die Aktualisierung auch mit Hilfe der Seite Mein Konto auf der Website oder mit einer anderen jeweils gültigen Methode, die vom Betreiber angeboten wird, vornehmen.*

4.6 Mit der Eröffnung eines Kontos garantieren Sie Folgendes:

4.6.1 Sie akzeptieren hiermit und erkennen an, dass Sie bei der Nutzung der Dienstleistungen sowohl Geld gewinnen als auch Geld verlieren können.

4.6.2 Sie garantieren, dass: (a) Sie über 18 Jahre alt sind; und (b) das Alter erreicht haben, demzufolge Glücksspiele oder Glücksspielaktivitäten im Rahmen der für Sie geltenden Gesetze oder Gerichtsbarkeiten zulässig sind ("das **maßgebliche Alter**");

4.6.3 Glücksspiele im Land Ihres Wohnsitzes nicht verboten sind;

4.6.4 Sie geschäftsfähig sind, d. h. rechtlich befähigt sind, Verträge zu schließen;

4.6.5 Sie nicht von der Teilnahme an Glücksspielen ausgeschlossen wurden; und

4.6.6 Ihnen noch nie ein Konto von uns gemäß Abschnitt 11 (Betrügerische Absprachen, Täuschung, Betrug und kriminelle Handlungen) oder 20 (Verstoß gegen die Nutzungsbedingungen) geschlossen wurde bzw. eine solche Schließung nach Absatz 33.1 auf Ihren eigenen Wunsch erfolgte (Verantwortliches Spielen/Glücksspiel).

4.7 Ihr Konto muss unter Ihrem eigenen korrekt angegebenen Namen und mit Ihren persönlichen Daten registriert werden.

....

5.1 Sie garantieren, dass:

5.1.1 der Name und die Adresse, den/die Sie bei Eröffnung des Kontos angegeben haben, korrekt sind; und

5.1.2 Sie der rechtmäßige Eigentümer des Geldes sind, das Sie auf Ihrem Konto hinterlegen.

5.2 Durch Ihre Zustimmung zu den Nutzungsbedingungen bevollmächtigen Sie uns, gegebenenfalls eine Überprüfung der Fakten durchzuführen, wenn dies für uns oder Dritte (einschließlich Regulierungsbehörden bzw. Aufsichtsbehörden) zur Bestätigung dieser Fakten notwendig ist (die "**Prüfungen**"). Sie stimmen zu, dass Sie gegebenenfalls auf Anfrage weitere Angaben hinsichtlich solcher Informationen, einschließlich Informationen zu Einzahlungen auf Ihrem Konto, zur Verfügung stellen müssen.

5.3 Während dieser gelegentlichen Prüfungen dürfen wir Ihre Geldentnahme von Ihrem Konto beschränken und/oder Zugang zu allen oder bestimmten Bereichen der Website verhindern. Möglicherweise müssen wir diese Prüfungen aus regulatorischen, sicherheitsrelevanten oder anderen geschäftlichen Gründen von Zeit zu Zeit erneut durchführen. Bei Problemen aufgrund dieser Einschränkungen setzen Sie sich bitte mit unserem Kundendienst in Verbindung.

5.4 Unter gewissen Umständen dürfen wir Sie auffordern, uns weitere Informationen direkt zur Verfügung zu stellen, damit wir die Prüfungen abschließen können. Zu diesem Zweck dürfen wir Sie bitten, uns einen notariell beglaubigten/amtlichen Personalausweis oder andere Ausweispapiere entsprechend der geltenden Gesetzgebung in Ihrem Land oder auch Adressnachweise, Rechnungen der Versorgungsbetriebe (Strom, Wasser, Telefon etc.), Bankangaben, Kontoauszüge, Bankbescheinigungen und ein Dokument, welches die Quelle Ihrer Geldmittel bescheinigt, vorzulegen. Bis uns diese Informationen vorliegen, dürfen wir alle Aktivitäten im Zusammenhang mit Ihrem Konto unterbinden oder, falls wir stichhaltig glauben, dass Sie uns vorsätzlich falsche Informationen gegeben haben, dürfen wir die Beträge auf Ihrem Konto einbehalten und Ihr Konto schließen.

....

6. BENUTZERNAME, PASSWORT, PIN UND KUNDENINFORMATIONEN

6.1 Nach der Eröffnung Ihres Kontos müssen Sie alle angemessenen Maßnahmen ergreifen, um eine (absichtliche oder irrtümliche) Weitergabe Ihres Benutzernamens, Ihres Passwortes und/oder Ihrer Kontonummer an Dritte zu verhindern, und außerdem müssen Sie (ggf.) sicherstellen, dass eine aktuelle Sicherheitssoftware auf Ihrem Zugangsgerät heruntergeladen ist.

6.2. Alle Transaktionen, bei denen Ihr Benutzername und Ihr Passwort und/oder Ihre Kontonummer korrekt eingegeben werden, sind gültig, gleichgültig, ob Sie diese in Auftrag gegeben haben oder nicht. Wir übernehmen keine Haftung für Ansprüche, falls Sie Ihren Benutzernamen, Ihr Passwort oder Ihre Kontonummer an Dritte weitergegeben haben (absichtlich oder irrtümlich).

....

10. FERNSPIELE ODER FERNWETTEN

10.1 Wenn Sie an Wetten oder Spielen in elektronischer Form teilnehmen, müssen Sie wissen, dass:

10.1.1 In Zusammenhang mit Ihrer Verwendung der Website für das Wetten oder Spielen:

10.1.1.1 Sie möglicherweise eine Verbindung oder technische Ausrüstung verwenden, die langsamer ist als die Ausrüstung anderer, und dass dies Ihre Teilnahme in zeitkritischen Situationen auf der Website beeinträchtigen kann;

10.1.1.2 Systemfehler, Funktionsstörungen, Fehler oder Serviceunterbrechungen möglich sind, die gemäß Abschnitt 17 (EDV-Fehlfunktionen) gehandhabt werden;

10.1.1.3 die Regeln für jedes Ereignis oder Spiel auf der Website verfügbar sind und vor Verwendung der auf der Website angebotenen Produkte von Ihnen eingesehen werden müssen; und

10.1.1.4 bei Spielen, die über die Website angeboten werden und die von mehr Spielern oder größerer Liquidität profitieren, wir elektronische Spieler einsetzen können (auch bekannt als Roboter, deren Benutzername "Bot" sein wird), die vorprogrammiert sind, zu spielen und am Spiel teilzunehmen, um für mehr Liquidität oder eine höhere Anzahl an Spielern zu sorgen, auch wenn wir keine "Bots" verwenden werden, ohne Ihnen das vorher mitzuteilen. Wir können definitiv ausschließen, dass wir in unserer Poker-Software elektronische Spieler (bekannt auch als Roboter oder Bots) einsetzen. Wir arbeiten mit unseren Software-Providern gezielt darauf hin, um deren Einsatz durch sämtliche Nutzer unserer Dienstleistungen zu verhindern.

11.7 Wir behalten uns das Recht vor, die entsprechenden Behörden, andere Betreiber von Online-Glücksspielen oder Glücksspielen, andere Online-Dienstleister sowie Banken, Kreditkartenunternehmen, Betreiber von elektronischen Zahlungsverfahren oder andere Finanzinstitute über Ihre Identität und über Ihre vermeintlichen verbotenen Praktiken zu informieren, und Sie stimmen zu, bei der Untersuchung dieser Aktivitäten umfassend mit uns zusammenzuarbeiten.

....

23. IHRE PERSÖNLICHEN INFORMATIONEN

23.1 Alle Informationen in Ihrem Konto werden sicher in unserer Datenbank gespeichert und bleiben vertraulich, ausgenommen, wenn dies anderweitig in den Nutzungsbedingungen (einschließlich der Datenschutzerklärung) angegeben wird.

*23.2 Wir sind gesetzlich verpflichtet (insbesondere durch das Datenschutzgesetz 2004 in ****LAND****), alle Datenschutzerfordernisse hinsichtlich der Art unserer Verwendung Ihrer persönlichen Informationen einzuhalten, die wir bei Ihrer Nutzung der Dienstleistungen gesammelt haben. Daher nehmen wir unsere Verpflichtung hinsichtlich der Art der Verwendung Ihrer persönlichen Informationen sehr ernst.*

*23.3 Wenn Sie die Dienste nutzen, müssen wir vorher bestimmte Daten über Sie sammeln, einschließlich Name und Geburtsdatum, Kontaktinformationen und möglicherweise Informationen über Ihre Marketingpräferenzen (gemeinsam bezeichnet als "**Ihre personenbezogenen Daten**").*

23.4 Durch Bereitstellung Ihrer personenbezogenen Daten stimmen Sie der Verarbeitung Ihrer persönlichen Informationen, einschließlich sensibler Daten, zu:

23.4.1 zu Zwecken, die in den Nutzungsbedingungen (einschließlich Datenschutzerklärung) festgelegt sind; und

23.4.2 zu anderen Zwecken, bei denen wir Ihre personenbezogenen Daten für den Betrieb der Dienste benötigen, einschließlich durch Weitergabe an unsere Dienstleistungsanbieter und Bevollmächtigten, z. B. an unseren Postdienstleister und unsere Mitarbeiter im Marketing und Kundendienst. Darüber hinaus müssen wir Ihre personenbezogenen Daten möglicherweise auch zur Erfüllung gesetzlicher oder regulatorischer Verpflichtungen weitergeben.

....

Folgende Wörter und Begriffe haben in dieser Endnutzer-Lizenzvereinbarung ("****Abk****") folgende Bedeutung, es sei denn, der Kontext gibt eindeutig etwas anderes an:

"Spielerkonto": Ein persönliches Konto, das von einer Person eröffnet und von uns gepflegt wird, sodass die Person im Online-Spielsystem Spiele spielen kann;

"Online-Spielsystem": Unsere Internetspielsysteme, Spielaktivitäten und damit verbundenen Dienstleistungen auf der Website, einschließlich, aber nicht beschränkt auf, Online-Casino, Online-Bingo, Online-Poker und andere Spiele;

"Software": Die Software, mit der Sie an Casino-, Poker- und/oder Bingo-Spielen im Online-Spielsystem teilnehmen können, einschließlich der damit verbundenen Dokumentation und einschließlich aller Erweiterungen, Änderungen, Zusätze, Übersetzungen oder Updates dieser Software;

"Bingohalle": Der Teil der von uns betriebenen Website, der als Portal dient, über das Sie am Bingonetzwerk teilnehmen können;

"Bingonetzwerk": Die zentralisierten und gemeinsamen Bingo-Kartenzimmer, die vom oder im Namen des Softwareanbieters verwaltet werden, wobei hier Online-Bingospiele vom Softwareanbieter eingerichtet werden und konfiguriert sind;

"iPoker-Network". Die zentralisierten und gemeinsamen Poker-Kartenzimmer, die vom oder im Namen des Softwareanbieters verwaltet werden, wobei hier Online-Pokerspiele vom Softwareanbieter eingerichtet werden und konfiguriert sind

"Pokerzimmer" Der Teil der von uns betriebenen Website, der als Portal fungiert, mit Hilfe dessen Sie am Poker-Netzwerk teilnehmen können;“

....

5. GEMEINSAMES POKERZIMMER-NETZWERK

5.1 Wir nehmen derzeit an einem gemeinsamen Pokerzimmer-Netzwerk teil, bei dem Sie gemeinsam mit anderen Spielern von anderen Pokerzimmer-Webseiten Poker spielen können. Dabei nehmen alle am selben Spiel oder Tisch oder Turnier mit Hilfe einer gemeinsamen Pokerzimmer-Plattform teil, die von einem Drittanbieter von Poker-Netzwerkdiensten betrieben wird.

5.2 Sie stimmen daher zu, dass Sie bei Eintritt in ein gemeinsames Pokerzimmer alle Regeln und Allgemeinen Geschäftsbedingungen akzeptieren und einhalten, die für dieses gemeinsame Pokerzimmer gelten, einschließlich Regeln für alle Spiele, Tische und Turniere.

*5.3 Sie erkennen an und stimmen zu, dass wir und/oder der Betreiber des gemeinsamen Poker-Netzwerks nach eigenem Ermessen das Recht haben/hat, Ihr Spiel zu beenden oder Ihr Spielerkonto zu sperren und Sie am Zutritt zum gemeinsamen Poker-Netzwerk zu hindern, entweder von der Website oder von einer anderen Website danach, wenn Sie eine der Spielregeln oder Bestimmungen der Allgemeinen Geschäftsbedingungen in dieser ****Abk**** verletzen.*

5.4 Sie erkennen an und stimmen zu, dass wir und/oder der Betreiber des gemeinsamen Poker-Netzwerks nach eigenem Ermessen das Recht haben/hat, in unseren Datenbanken alle Informationen in Verbindung mit Ihrem Spielverhalten, Ihren persönlichen Daten, Ihren Einzahlungen von Geldern und anderen damit verbundenen Informationen und Anfragen, die bei der Verhinderung von Betrug, betrügerischen Absprachen oder anderem unzulässigen Verhalten unterstützen können, zu erfassen, zu verarbeiten und zu speichern.

....

6. SICHERHEIT

Verhinderung betrügerischer Absprache

6.1 Bei einer betrügerischen Absprache versuchen zwei oder mehr Spieler, einen unfairen Vorteil zu erlangen, indem sie Informationen hinsichtlich ihrer Karten oder andere Informationen an einem Poker-Tisch austauschen. Jeder Spieler, der im Pokerzimmer einen solchen Versuch unternimmt oder mit anderen Spielern Absprachen trifft, erhält ein lebenslanges Verbot hinsichtlich der Verwendung des Pokerzimmers oder der Website oder der Software oder unserer anderen verbundenen Dienste, und sein Spielerkonto wird mit sofortiger Wirkung gekündigt.

....“

Bei den Spiel- und Wettbedingungen ist auch die Möglichkeit, dass die Spieler einen privaten Raum einrichten:

„Spieler von Spielen für mehrere Teilnehmer wie Blackjack, Let It Ride, amerikanisches Roulette, europäisches Roulette, Baccarat, Casino Stud Poker und 3 Card Poker können einen privaten Raum einrichten. Durch Einrichten eines privaten Raums kann ein Spieler Freunde und andere Spieler zum Spiel an seinem bestimmten Tisch einladen.

Um einen privaten Raum einzurichten, muss ein Spieler Privater Raum aus dem Spielmenü wählen. Nun erscheint ein Dialogfeld, in dem der Spieler aufgefordert wird, den Namen des privaten Raums zu nennen und auf die Taste Raum betreten zu klicken. Andere Spieler und Freunde können den privaten Raum betreten, indem sie Privater Raum aus dem Spielmenü wählen, den Namen des privaten Raums eintippen und auf die Taste Raum betreten klicken. Für den Namen des privaten Raums wird zwischen Groß- und Kleinbuchstaben unterschieden. Seine maximale Länge beträgt (50) Zeichen.“

Darunter können die Kartenkombinationen „Handrangordnungen“ für Poker abgerufen werden.

7.3. Vorhalteverfahren

Mit der Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung wurde der Bf. und dem Finanzamt der **Vorbereitungsvorhalt zur mündlichen Verhandlung vom 8. Jänner 2018** mitgereicht, und beiden Parteien die Möglichkeit gegeben, dazu eine schriftliche Stellungnahme abzugeben oder weitere Beweismittel zu nennen. In Aussicht gestellt wurde eine Teilstattgabe bezüglich der Boni bei den Glücksspielabgaben und dazu eine Neuberechnung vorgelegt. **Die Bf. wurde gebeten, bis folgende Frage zu beantworten:** Stammt der „Payment Bonus“, den die Bf. den Spielteilnehmern gewährt, aus den Gewinnen iSd § 57 Abs. 5 GSpG? Wenn ja, bitte um gleichzeitige Übersendung der Unterlagen, aus denen hervorgeht, dass der „Payment Bonus“, aus den Gewinnen iSd § 57 Abs. 5 GSpG stammt.

Das Finanzamt gab am 13. März 2018 eine schriftliche Stellungnahme ab, die der Bf. am 13. März 2018 vorab mit E-Mail gesendet wurde. Zum Vorhalt Punkt 13. *Behandlung der Boni/Gutschriften bei den Jahresbruttospieleinnahmen* brachte das Finanzamt im Wesentlichen vor:

- **Verschiedene im GSpG geregelte Abgaben:** Die Bemessungsgrundlagen „Jahresbruttospieleinnahmen“ seien für die Konzessionsabgabe, die Spielbankabgabe und für die Glücksspielabgaben jeweils unterschiedlich normiert, da es sich um drei verschiedene Abgaben handle und könnten diese Legaldefinitionen der Jahresbruttospieleinnahmen miteinander nicht verglichen werden. Das ergäbe sich zum Einen daraus, dass bei der Spielbankabgabe gemäß § 28 Abs. 2 GSpG der Abzug von Sonderjetons vorgesehen sei, bei der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 5 GSpG jedoch nicht.

- **Besteuerungsbasis** gemäß § 57 Abs. 2 GSpG sei **nicht die saldierte Größe, sondern der einzelne Spielvertrag**. Nach Ansicht des Finanzamtes sei eine „Zusammenlegung“ von einzelnen Ausspielen bzw. eine „tischweise“ Betrachtung für die Berechnung der Glücksspielabgabe nicht gedeckt.

- **Begriff des Gewinnes in § 57 Abs. 5 GSpG**: Gewinn sei das, was der Spieler erhält, wenn sich die Hoffnung auf die Gewinnchance realisiert, d.h. die Spielentscheidung zu seinen Gunsten ausgeht. Bereits aus dem Begriff „Gewinn“ komme hervor, dass dieser gewonnen werden muss. Daher könnten Boni/Gutschriften, die alleine aufgrund einer oder mehrerer Teilnahmen zustehen, und nicht durch eine zu Gunsten des jeweiligen Spielers ausgegangene zufallsabhängige Spielentscheidung, nicht Teil des Gewinnes sein. Damit könnten sie auch nicht bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen gemäß § 57 Abs. 5 GSpG von den Einsätzen abgezogen werden. Nach den Erkenntnissen BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015 und BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016 seien die Boni unmittelbar zufallsabhängig gewesen, während im vorliegenden Fall lediglich eine mittelbare Zufallsabhängigkeit (= lediglich die Teilnahme genügt) bestehe. Nach Ansicht des Finanzamtes genüge eine mittelbare Zufallsabhängigkeit nicht, um die Boni/Gutschriften unter den abzugsfähigen Gewinn des § 57 Abs. 5 GSpG zu subsumieren.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei der Erhalt der gegenständlichen „*Payment Bonus Amounts*“ nicht ungewiss und sei völlig unabhängig von der zumindest vorwiegend zufallsabhängigen Entscheidung über das Spielergebnis, womit diese keine Gewinne iSd § 2 Abs. 1 Z 3 GSpG darstellten und können zu keiner Verminderung der Jahresbruttospieleinnahmen führen.

Aus Sicht des Finanzamtes sei das einzelne Spiel sowohl für die Subsumtion des Sachverhaltes, als auch für die Berechnung der Abgabe heranzuziehen und als Gewinn könnten nur jene vermögenswerten Leistungen im Rahmen der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen abgezogen werden, welche tatsächlich, von einem aleatorischen Moment abhängig, gewonnen wurden.

Die Bf. gab am 1. März 2018 eine Stellungnahme zu den Boni ab, die dem Finanzamt am 13. März 2018 vorab mit E-Mail gesendet wurde. Die Bf. halte ihr Vorbringen weiterhin aufrecht. In Bezug auf die steuerliche Behandlung der Boni vertrete sie die Ansicht, dass diese weder als „Einsätze“ iSd § 57 Abs. 5 GSpG noch als „Wetteinsatz“ iSd § 33 TP 17 Abs.1 GebG in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien.

Die Bf. bot drei verschiedene Kategorien von Boni an:

„i. Wenn der Kunde einen bestimmten Betrag einsetzt (EUR X) bekommt er einen bestimmten Betrag (EUR Y) als Bonus auf seinem Kundenkonto gutgeschrieben. Es ist somit zwingend erforderlich, dass der Kunde echtes Geld auf sein Kundenkonto einzahlt und dieses in weiterer

Folge auch als Einsatz verwendet, damit ihm dieser Bonus gewährt wird. Jedenfalls mindert dieser Bonus aber die Jahresbruttospieleinnahmen.

*ii. Bei der Bonuskategorie „****FREISPIELBONUS****“ können sowohl neue als auch bestehende Kunden an einer oder mehreren Runden eines Glücksspiels kostenlos teilnehmen. Für die Erlangung dieser Boni ist nicht erforderlich, dass die Kunden zuvor bereits Einsätze geleistet haben, allerdings werden diese Boni aus den Einsätzen anderer Spieler gewährt und mindern so die Jahresbruttospieleinnahmen.*

*iii. Schließlich erhalten Kunden auch Treueboni („****TREUEBONUS****“), wenn sie schon über einen bestimmten längeren Zeitraum, die Glücksspiel- und Wettangebote der Beschwerdeführerin in Anspruch genommen haben. Sie mindern ebenso die Jahresbruttospieleinnahmen (Erlösminderung durch Gewährung von Boni).“*

Alle Boni seien nur für die Spieler verfügbar, die bereits in vertraglicher Beziehung zur Bf. stehen. Die Spielteilnehmer müssen die Boni mehrmals als Einsatz bei Glücksspielen verwenden, bevor sie ausbezahlbar würden. Ohne Glücksspielteilnahme gäbe es keine Boni, die damit Bestandteil des mit Abschluss des Glücksspielvertrages begründeten Gewinnanspruches seien. Es handle sich damit um eine zusätzlich vereinbarte Gewinnchance, die im Glücksspielvertrag von Beginn an vereinbart wird und seien die Boni daher als ausgezahlte Gewinne gemäß § 57 Abs. 5 GSpG zu qualifizieren.

Gegen die Beträge und die rechnerische Richtigkeit der Neuberechnung Glücksspielabgaben brachten weder die Bf. noch das Finanzamt etwas vor.

Mit den Schreiben vom 13. März 2018 überreichte das Bundesfinanzgericht jeweils die Stellungnahmen an die Bf. und an das Finanzamt im Papiermedium.

7.4. Mündliche Verhandlung vor dem Senat

Die mündliche Verhandlung vor dem Senat fand am 26. März 2018 statt.

In der mündlichen Senatsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der Parteienvertreter verwies auf das bisherige Vorbringen und brachte vor:

„Zu den Boni möchte ich noch Stellung nehmen, und zwar zur Stellungnahme des Finanzamtes. Das Problem stellt sich nur dann, wenn man den Bonus als Einsatz ansieht, doch der Bonus ist kein vermögenswerter Einsatz. Wenn man den Bonus als vermögenswerten Vorteil ansieht und der Einsatz des Bonus die Jahresbruttospieleinnahmen erhöht, muss die Gewährung des Bonus ebenso ein vermögenswerter Vorteil sein und folglich die Jahresbruttospieleinnahmen reduziere. Das sieht man anhand folgenden Beispiels: ZB der Unternehmer gibt einem Passanten auf der Kärntnerstrasse einen Bonus von 10 Euro bei

einem Einkauf ab 100 Euro. Geht der Passant in das Geschäft, und kauft um 100 Euro ein, indem er 90 Euro zahlt und den Bonus von 10 Euro hingibt, hat der Unternehmer nur 90 Euro zu versteuern und nicht 100 Euro. Das gilt in der USt, KSt und ESt. Die Bf. sieht keinen Grund, warum das bei der GSpA anders gesehen wird. Bei der GSpA wird der Gutschein mit 10 Euro als Vorteil gesehen.

*Zum ersten Argument des FA, dass Sonderjetons explizit von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden, weil das im GSpG so vorgesehen ist und bei der GSpA ginge das nicht. Da besteht ein wesentlicher Unterschied, weil die Sonderjetons bei der **** vom Eintrittsgeld finanziert werden. Bei der Bf. wird für die Boni nichts gezahlt, deswegen wird der Erlös nicht erhöht. Der Gesetzgeber hat den Fall der Boni nicht explizit genannt. Aber es ergibt sich aus dem Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen, dass diese erlösmindernd zum Abzug zu bringen sind.*

Zum zweiten Argument des FA, Besteuerungsgegenstand ist das einzelne Spiel. Tatbestandsmäßig ist zwar das einzelne Spiel, Bemessungsgrundlage sind aber ausdrücklich die Jahresbruttospieleinnahmen, es ist die Summe der Spiele eines einzelnen Jahres zu betrachten. Folglich kann der Bonus, den ich einem Spieler gewähre, die Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleinnahmen reduzieren, wenn er vorher selbst keinen Einsatz getätigt hat.

Das dritte Argument des FA betrifft Bonuskategorien, und ob die Gewährung des Bonus zufallsabhängig sein muss. Das BFG vom 21.8.2017 traf laut FA keine näheren Ausführungen über Bonuskategorien und Freispiele und deren Ausgestaltung. Aus Sicht der Bf. kommt es nicht auf die Ausgestaltung und die Kategorie des Bonus an. Das BFG war der Ansicht, dass der Glücksspielvertrag den Zusammenhang zum aleatorischen Moment herstellt. Dem BFG kann kein sekundärer Verfahrensmangel unterstellt werden, denn die Gewährung dieses Vorteils ist Teil des Glücksspielvertrages.

Hinsichtlich der übrigen Punkte wird auf das schriftliche Vorbringen verwiesen.“

Das FA verwies auf das bisherige Vorbringen und auf die schriftlichen Stellungnahmen:

„Das FA geht nicht von einer grundsätzlichen Nichtabzugsfähigkeit der Boni aus. Der Bonus ist nur nach Ausgestaltung abzugsfähig. Wenn der Bonus abhängig ist von einem aleatorischen Moment, d.h., gewonnen werden kann, ist er abzugsfähig.“

In den **Schlussanträgen** verwies das Finanzamt auf das bisher Vorgebrachte und beantragte, alle Beschwerden als unbegründet abzuweisen. Der PV verwies auf das bisher Vorgebrachte und beantragte, allen Beschwerden stattzugeben.

8. Festgestellter Sachverhalt

Die Bf. mit Sitz in ****LAND****, deren oberste Muttergesellschaft die ****MUTTERGESELLSCHAFT**** in ****STADT**** ist, betreibt eine Online-Glücksspiel- und Wettplattform unter der Internetadresse ****INTERNETADRESSE**** bei der es möglich ist, über das Internet sowohl an Sportwetten (z.B. Fußball, Tennis, Basketball, Eishockey; sowie Tierrennen), als auch an diversen Glücksspielen (Poker, Roulette, Blackjack Multihand 5, Bingo, Spin 2 Million New, Lotto Madness, usw. sowie über Video-Spielautomaten („Video Slots)) teilzunehmen. Die Bf. kontrahiert dabei direkt mit den Spielern ohne Zwischenschaltung eines Vermittlers iSd § 59 Abs. 5 GSpG bzw. § 28 Abs. 3 letzter Satz GebG. Sämtliche über diese Internetadresse zugänglichen Dienstleistungen werden auf Grundlage von Glücksspiellizenzen der Regierung von ****LAND**** angeboten. Die Bf. unterliegt nach eigenen Angaben der Regulierung durch den ****REGULIERUNGSBEHÖRDE****. (Beschwerdeschreiben der Bf. Punkt 3.1. und 3.2.).

Bei den Onlinewetten können die Spielteilnehmer auch vom Inland daran teilnehmen, das wird ebenso für die Glücksspiele gelten. Die Bf. hat auf ihrer Internetseite die Nutzungsbedingungen, die Allgemeinen Geschäftsbedingungen, wo auch geregelt ist, dass sich die Spielteilnehmer mit einem Namen und einer Adresse registrieren müssen. (****INTERNETADRESSE****, Abfrage vom 21. und 22.12.2017). Der Spielteilnehmer muss bei der Bf. ein Konto eröffnen, wenn er eine Wette abschließen oder spielen möchte. Bei der Kontoeröffnung wird der Spielteilnehmer aufgefordert, persönliche Informationen wie Namen und Geburtstag sowie entsprechende Kontaktinformationen wie Adresse, Telefonnummer und E-Mail-Adresse anzugeben (Punkt 4.4.). Mit der Eröffnung des Kontos garantiert der Spielteilnehmer, dass er/sie über 18 Jahre alt ist, Glücksspiele im Land seines/ihrer Wohnsitzes nicht verboten sind, er/sie nicht von der Teilnahme an Glücksspielen ausgeschlossen ist, und die Angaben über Name und Adresse korrekt sind (Punkte 4.6. und 5.1.1.). Unter gewissen Umständen kann die Bf. Unterlagen anfordern, z.B. amtlichen Personalausweis, Adressnachweise, Kontoauszüge, Rechnungen der Versorgungsbetriebe usw. (Punkt 5.4.).

Nach erfolgreichem Abschluss der Registrierung können die Spielteilnehmer die angebotenen Wetten und Spiele mit jedem verfügbaren Internetanschluss unter Verwendung eines geeigneten technischen Endgerätes, das können sein Desktop-Computer, Laptops, Tablets und Smartphones, annehmen. Die Spielteilnehmer sind damit in der Lage, von jedem Ort mit Internetverbindung das Glücksspiel- und Wettangebot der Bf. in Anspruch zu nehmen. (Beschwerdeschreiben der Bf. Punkt 3.2.).

Unter Punkt 10. „Fernspiele oder Fernwetten“ informiert die Bf. den Spielteilnehmer bezüglich Verbindung und technischer Ausrüstung, sowie, dass die Bf. bei Spielen, die von mehr Spielern oder größerer Liquidität profitieren, außer Poker, auch elektronische Spieler einsetzen kann, die vorprogrammiert sind, zu spielen und am Spiel teilzunehmen. Desweiteren über Bingo- und Pokernetzwerke, über die Bingo- und Poker-Kartenzimmer mit

Online-Bingo- und Pokerspielen vom Softwareanbieter eingerichtet und konfiguriert werden. (Begriffserklärung). Mit gemeinsamen Pokerzimmernetzwerken können Spielteilnehmer mit anderen Spielern von anderen Pokerzimmer-Webseiten Poker spielen. Dabei nehmen alle am selben Spiel oder Tisch oder Turnier mit Hilfe einer gemeinsamen Pokerzimmer-Plattform teil, die von einem Drittanbieter von Poker-Netzwerkdiensten betrieben wird. (Punkt 5.1.). Dabei hat die Bf. oder der Betreiber des gemeinsamen Pokernetzwerkes das Recht, das Spiel des Spielteilnehmers zu beenden und ihn am Zutritt zum gemeinsamen Poker-Netzwerk zu hindern, wenn Spielregeln oder Geschäftsbedingungen verletzt wurden. (Punkt 5.3., 5.4.). Der Spielteilnehmer kann für Blackjack, Let It Ride, amerikanisches Roulette, europäisches Roulette, Baccarat, Casino Stud Poker und 3 Card Poker über ein Menü einen privaten Raum einrichten, um dort mit bestimmten anderen Spielteilnehmern zu spielen. Unter „Handrangordnungen“ können für Poker Rangordnungen für die Kartenkombinationen abgerufen werden. (Spiel- und Wettbedingungen).

Nach Punkt 12. „Zeitpunkt der Annahme“ der Sportwettenregeln wird ein automatischer Zeitpunkt generiert, an dem keine Wetten mehr angenommen werden. Daraus ist zu entnehmen, dass die Bf. davon ausgeht, dass der Spielteilnehmer an die Bf. das Wettangebot stellt und die Bf. die Wette in ****LAND**** annimmt.

Feststellbarkeit der Teilnahme vom Inland aus für die Bf. bei den Wettgebühren und den Glücksspielabgaben

- **Registrierungsort des Spielteilnehmers:** Als Teilnahme vom Inland aus iSd § 33 TP 17 Abs. 2 GebG und des § 57 Abs. 2 GSpG hat die Bf. zur Bestimmung des Ortes, von dem der Spielteilnehmer an einem Glücksspiel teilnahm bzw. eine Wette platzierte, die Wohnadresse des Spielteilnehmers herangezogen, welche dieser bei der erstmaligen Registrierung bekanntgegeben hatte. Die Bf. gab dazu an, dass durch diese Methode nicht sichergestellt sei, ob der Spielteilnehmer mit österreichischer Wohnadresse zum Zeitpunkt der Wette bzw. des Spiels tatsächlich physisch in Österreich anwesend ist. Mangels anderer Alternativen sei eine Zuordnung anhand dieser Methode erfolgt. (Punkt 3.4. der Beschwerde).

- **IP-Adresse:** Hinsichtlich der IP-Adressen der Wett- und Spielteilnehmer gab die Bf. in Punkt 5.4. und 5.5. der Beschwerde an, dass diese Adresse des Internetzuganges kein verlässlicher Hinweis sei, an welchem Ort sich der Spielteilnehmer gerade befinde.

- **Frage des Spielteilnehmers über den Ort der Teilnahme:** Die Bf. fand es problematisch, den Ort der Teilnahme über Befragen des Spielteilnehmers zu eruieren, denn weder

Onlineglücksspiel- noch Onlinewettanbieter, noch das Finanzamt könnten überprüfen, ob konkrete Angaben gemacht würden. Spielteilnehmern würde nämlich, sobald sie feststellen, dass ihnen bessere Wettquoten oder höhere Gewinne in Aussicht gestellt würden, wenn sie von einem Standort außerhalb Österreichs teilnehmen, ein starker Anreiz gemacht werden, falsche Angaben zu machen. Eine solche Abfrage sei auch im Hinblick auf diverse Schutzbestimmungen (z.B. Achtung der Privatsphäre) bedenklich. (Punkt 5.4. und 5.5. der Beschwerde)

9. Gesetzliche Grundlagen

9.1. Allgemeine gebührengesetzliche Bestimmungen

„Gemäß § 1 GebG unterliegen den Gebühren Schriften und....Rechtsgeschäfte.

Gemäß § 15 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt ist.

Gemäß § 16 Abs. 1 GebG entsteht die Gebührenschuld, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird,

1. bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften,....im Zeitpunkt der Unterzeichnung.....

Wird gemäß § 16 Abs. 2 GebG über ein Rechtsgeschäft eine Urkunde im Ausland errichtet, so entsteht die Gebührenschuld

1. Wenn die Parteien des Rechtsgeschäftes im Inland einen Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt), ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben oder eine inländische Betriebsstätte unterhalten und

a) das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betrifft oder

b) eine Partei im Inland zu einer Leistung auf Grund des Rechtsgeschäftes berechtigt oder verpflichtet ist, in dem für im Inland errichtete Urkunden maßgeblichen Zeitpunkt; wenn jedoch die in lit. a oder lit. b bezeichneten Erfordernisse erst im Zeitpunkt der Errichtung eines Zusatzes oder Nachtrages erfüllt sind, in diesem Zeitpunkt; im übrigen

2. Wenn die Urkunde (beglaubigte Abschrift) in das Inland gebracht wird und entweder

a) das Rechtsgeschäft ein in Z 1 lit. a oder lit. b bezeichnetes Erfordernis erfüllt, im Zeitpunkt der Einbringung der Urkunde in das Inland oder

b) auf Grund des Rechtsgeschäftes im Inland eine rechtserhebliche Handlung vorgenommen oder von der Urkunde (Abschrift) ein amtlicher Gebrauch gemacht wird, mit der Vornahme dieser Handlungen.“

9.2. „Wettgebühr“

„Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG unterliegen der Rechtsgeschäftsgebühr Glücksverträge, wodurch die Hoffnung des noch ungewissen Vorteils versprochen und angenommen wird: Im Inland abgeschlossene Wetten, die nicht dem GSpG unterliegen, wenn zumindest eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 2 GSpG ist, vom Wetteinsatz und, wenn die Wetteinsätze verschieden sind, vom höheren Wetteinsatz 2 vH.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 2 GebG gilt eine Wette auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn sie vom Inland in das Ausland vermittelt (§ 28 Abs. 3) wird oder wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 3 GebG ist die Wettgebühr nach Abs. 1 Z 1, auch wenn eine Urkunde nicht errichtet wird, ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten. Die Gebühr ist am 20. des dem Entstehen der Gebührenschuld folgenden Kalendermonats fällig. Bis zu diesem Zeitpunkt hat der gemäß § 28 Abs. 3 zur Gebührenentrichtung Verpflichtete eine Abrechnung unter Verwendung des amtlichen Vordrucks beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vorzulegen; dies gilt als Gebührenanzeige. Die Abrechnung ist elektronisch zu übermitteln, sofern dies dem Verpflichteten auf Grund der technischen Voraussetzungen zumutbar ist. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die elektronische Übermittlung der Abrechnung und das Verfahren mit Verordnung näher zu regeln.“

“Gemäß § 16 Abs. 5 GebG entsteht die Gebührenschuld bei Wetten im Sinne des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG mit der Bezahlung des Wetteinsatzes (GSpG-Novelle 2008, BGBl. I 2010/54 ab 1.1.2011).

Gemäß § 28 Abs. 3 GebG sind zur Entrichtung der Gebühr bei Wetten im Sinne des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 die Personen, die gewerbsmäßig Wetten abschließen oder vermitteln, zur ungeteilten Hand verpflichtet. Die Gebühr ist von diesen Personen unmittelbar zu entrichten....

Gemäß § 28 Abs. 4 GebG haben Personen, die gewerbsmäßig Wetten abschließen oder vermitteln besondere Aufzeichnungen zu führen, aus denen die für die Berechnung der Gebühr erforderlichen Grundlagen zu entnehmen sind.

Gemäß § 30 GebG haften für die Gebühr neben den Gebührenschuldnern die übrigen am Rechtsgeschäft beteiligten Personen sowie bei nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige alle sonst gemäß § 31 Abs. 2 zur Gebührenanzeige verpflichteten Personen.

Gemäß § 31 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte, für die eine Hundertsatzgebühr mit Bescheid festzusetzen ist....mit einer beglaubigten Abschrift oder einer Gleichschrift der die Gebührenpflicht begründenden Urkunde beim Finanzamt anzuzeigen....“

9.3. 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.

9.4. 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 Abgabepflicht 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.

9.5. 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.“

10. Zum Einwand der Bf., Verletzung der Dienstleistungsfreiheit, da die Glücksspielabgaben unionsrechtswidrig sind (Punkt 5.6. der Beschwerde)

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. Das Europäische Parlament und der Rat können gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren beschließen, dass dieses Kapitel auch auf Erbringer von Dienstleistungen Anwendung findet, welche die Staatsangehörigkeit eines dritten Landes besitzen und innerhalb der Union ansässig sind.*

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

Die Bf. hat angeregt, das Bundesfinanzgericht möge – analog zum Antrag des Obersten Gerichtshofes an den Verfassungsgerichtshof OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16, - ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH stellen und diesbezügliche Fragen ausgearbeitet: Das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG sei nicht mehr unionsrechtskonform, wenn die Konzessionäre umfangreiche Werbeaktivitäten entfalteten, um neue Kunden zu gewinnen. Glücksspielmonopol und Glücksspielbesteuerung stünden in einem untrennbaren Zusammenhang. Die Unionsrechtswidrigkeit ergäbe sich daraus, dass durch die Besteuerung von Onlineglücksspiel gemäß § 57 Abs. 2 GSpG mit dem Steuersatz von 40% gezielt ausländische Anbieter höher besteuert würden, während Konzessionäre ihr Onlineglücksspielangebot mit den Einnahmen aus dem Lebendspielen finanzieren könnten (30%). Das zeige sich auch daran, dass Glücksspielanbieter ohne Konzession von Poker im Lebendspiel ohne Bankhalter einer deutlich höheren Besteuerung (16%) unterliegen würden, als Onlineglücksspiele (40%). Weiters entsprächen nach Ansicht der Bf. die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 GSpG und die Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG in ihrer Ausgestaltung und Wirkung Umsatzsteuern.

Dazu ist zu sagen:

Der Verfassungsgerichtshof hat bereits über die Anträge des Obersten Gerichtshofes Beschluss OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16, entschieden. Die Bf. wirft darüber hinaus mehrere Fragenkomplexe auf, die auf der Grundlage der Entscheidungen der Höchstgerichte – aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern – zu untersuchen sein werden, ob ein Antrag auf Normprüfung bzw. auf Vorabentscheidung gestellt wird.

10.1. Zusammenfassung der höchstgerichtlichen Judikatur zur Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols

Nach dem Erkenntnis **VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022** ist das Glücksspielmonopol aus Sicht der Verwaltungsstrafbestimmungen gemäß § 52 GSpG unionsrechtskonform, da angesichts eines „immensen“ Angebotes an illegalem Glücksspiel – ohne Spielerschutz - eine Werbung der Konzessionäre mit neuen Spielen und Spielen auf neuer Technologiebasis gerechtfertigt ist, um Spielteilnehmer in den legalen Bereich mit Spielerschutz, Kriminalitätsbekämpfung usw. „hereinzuholen“. Das Glücksspielmonopol verfolgt die angestrebten Ziele des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung, die Verhinderung der Beschaffungskriminalität sowie die Verhinderung von kriminellen Handlungen gegenüber Spielern in kohärenter und systematischer Weise. Diese Ziele können nicht bloß als Vorwand für die Beibehaltung der Monopolregelung bzw. einer Einnahmenmaximierung angesehen werden. Es macht das Glücksspielmonopol nicht unionsrechtswidrig, dass im Zusammenhang mit dem Glücksspiel vom Staat hohe Einnahmen erzielt werden. Im Übrigen würde gerade die Vergabe von Konzessionen und Bewilligungen in unbeschränkter Anzahl eine Erhöhung der vom Staat lukrierten Abgaben ermöglichen. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 119, Rn 122).

Der Oberste Gerichtshof hat den **Beschluss OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua.** in mehreren Angelegenheiten „Verstoß gegen § 1 Abs. 1 Z 1 UWG, da die Vornahme von verbotenen Ausspielungen einen unlauteren Wettbewerbsvorsprung durch Rechtsbruch schafft“ mit Inlandsbezug (kein grenzüberschreitender Sachverhalt) gefasst, den Antrag an den Verfassungsgerichtshof zu stellen, § 2 Abs. 2 GSpG, § 2 Abs. 4 GSpG, § 3 GSpG, § 52 Abs. 1 Z 1 GSpG, *in eventu* das Glücksspielgesetz idF BGBl I 2015/118, jeweils zur Gänze als verfassungswidrig aufzuheben. Dem Glücksspielmonopol fehlte die unionsrechtlich erforderliche Rechtfertigung, da die Werbung der Konzessionäre nicht dazu diene Spielteilnehmer in kontrollierte Spielernetzwerke zu lenken, sondern insbesondere jene Personen zur aktiven Teilnahme am Spiel anzuregen, die bis dato nicht ohne weiteres zu spielen bereit sind. Damit fehle dem Glücksspielmonopol die unionsrechtlich erforderliche Rechtfertigung (OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m, Punkt 2.5).

Als Folge der Anträge des Obersten Gerichtshofes ging es im **Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes 15.10.2016, E 945/2016ua** um die Frage, ob das im Glücksspielgesetz verankerte Glücksspielmonopol bzw. die zahlenmäßige Beschränkung der Konzessionen zum Betrieb von Glücksspielautomaten unionsrechtswidrig und infolge der dadurch bewirkten Inländerdiskriminierung verfassungswidrig ist. Der Verfassungsgerichtshof konnte nicht erkennen, dass die einschlägigen Bestimmungen des Glücksspielgesetzes dem Unionsrecht widersprechen. Der Verfassungsgerichtshof folgte nicht der vom Obersten Gerichtshof vertretenen Rechtsauffassung, da der Oberste Gerichtshof isoliert konkrete Werbetätigkeiten einzelner Konzessionäre betrachtete, ohne eine gesamthafte Würdigung

aller Auswirkungen auf dem Glücksspielmarkt im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union vorzunehmen. Der Verfassungsgerichtshof sah sein Ergebnis auch durch die jüngere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16. März 2016, Ro 2015/17/0022) gestützt (Punkt 2.5. VfGH 15.10.2016, E 945/2016).

Da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Verfassungsgerichtshofes das Glücksspielmonopol nicht unionsrechtswidrig ist, kann die Bf. damit nicht mehr behaupten, sie müsse – als Ausfluss der Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols - keine Glücksspielabgaben entrichten.

Der Bf., die ein Vorabentscheidungsersuchen anregte, ob das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG noch unionsrechtskonform sei, wenn die Konzessionäre umfangreiche Werbeaktivitäten entfalteten, um neue Kunden zu gewinnen, kann damit entgegengehalten werden, dass sich diese Frage erübrigt, weil der EuGH wiederholt ausgesprochen hat, dass eine solche Angelegenheit von den nationalen Gerichten zu beurteilen ist und der Verfassungsgerichtshof bereits festgestellt hat, dass das Glücksspielmonopol unionsrechtskonform ist (VfGH 15.10.2016, E 945/2016).

Da die Unionsrechtskonformität des Glücksspielmonopols höchstgerichtlich festgestellt wurde, ist der Argumentation der Bf., sie müsse keine Glücksspielabgaben entrichten, weil das Glücksspielmonopol unionsrechtswidrig ist, der Boden entzogen.

10.2. Mittelbare Verbindung der Glücksspielabgaben durch § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG, § 57 Abs. 4 GSpG und § 57 Abs. 6 GSpG zum ordnungspolitischen Teil (Präjudizialität)

Die Bf. sieht einen Zusammenhang zwischen Glücksspielmonopol und Glücksspielabgaben, wobei sich die Unionsrechtswidrigkeit aus der gezielt höheren Besteuerung ausländischer Anbieter von Onlineglücksspiel gemäß § 57 Abs. 2 GSpG mit dem Steuersatz von 40% ergäbe, während Konzessionäre ihr Onlineglücksspielangebot mit den Einnahmen aus dem Lebendspielen finanzieren könnten (30%).

Abgesehen davon, dass der Verfassungsgerichtshof VfGH 15.10.2016, E 945/2016 entschied, dass das Glücksspielmonopol unionsrechtskonform ist, ist zum Vorbringen der Bf. folgendes zu sagen: Bei den Glücksspielabgaben liegt keine *conditio sine qua non* im Verhältnis zu § 3 GSpG vor. Wie zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG kann man auch bei der Glücksspielabgabe grundsätzlich davon ausgehen, dass diese „*lediglich an die in § 1 GSpG genannten Glücksspiele – unabhängig von deren monopolrechtlichen Konsequenzen – anknüpft*“. (Beschluss VfGH 21.9.2012, B 1357). Nach Ansicht des Obersten Gerichtshofes Beschluss des OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua ist eine untrennbare Verbindung zwischen Glücksspielmonopol und Glücksspielabgaben nicht zwingend anzunehmen, weil die Regelungen über Glücksspielabgaben auch ohne Vorliegen eines Monopols und einer damit verbundenen Bewilligungspflicht anwendbar sein könnten.

Das Verhältnis zwischen Glücksspielabgaben und § 3 GSpG scheint nicht einmal den Fällen der „Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Einheitsbewertung“ ähnlich zu sein, da bei der aufgehobenen Erbschafts- und Schenkungssteuer (VfGH 7.3.2007, G 54/06 ua., VfGH 15.6.2007, G 23/07), der Grunderwerbsteuer (VfGH 27.11.2012, G 77/12), der Stiftungseingangssteuer (z.B. VfGH 2.3.2011, G 150/10 ua.), den Gerichtsgebühren (VfGH 21.9.2011, G 34,35/11) zumindest der aufgrund des Bewertungsgesetzes 1955 festgestellte Einheitswert durch Verweis als Bemessungsgrundlage herangezogen wurde, den Glücksspielabgaben aber ein vergleichbarer Verweis auf das Glücksspielmonopol fehlt. (BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; BFG 20.6.2016, RV/7101283/2013; BFG 26.09.2016, RV/7100403/2012, RV/7100405/2012; BFG 25.09.2017, RV/7100907/2012, RV/7100908/2012; BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014).

Allerdings könnte eine Relationalität zwischen Steuern mit Bezug zum Glücksspielmonopol und Glücksspielabgaben angenommen werden, wie sie zwischen Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 15 GebG und anderen Verkehrsteuern, insbesondere Grunderwerbsteuer besteht. Um eine Doppelbesteuerung mit Rechtsgeschäftsgebühren und Grunderwerbsteuer zu vermeiden, sind gemäß § 15 Abs. 3 GebG z.B. Rechtsgeschäfte, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen. Bei der Glücksspielabgabe sind Befreiungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Konzessions- und Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben vorgesehen (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 Rn 18):

- § 57 Abs. 2 letzter GSpG: 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)
- § 57 Abs. 4 GSpG: Glücksspielautomatenbewilligungsinhaber gemäß § 5 GSpG und der Konzessionär gemäß § 14 GSpG tragen eine ermäßigte Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 4 GSpG für Glücksspielautomaten und elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals von 10% + § 13a FAG 2008 15% = 25% bzw. bis 31.12.2014 von 25% und
- § 57 Abs. 6 Z 1 GSpG: Ausspielungen von Spielbanken gemäß § 21 GSpG sind von der Glücksspielabgabe befreit.

Auch wenn keine untrennbare Verbindung besteht, ist über die Doppelbesteuerungsvermeidung ein gewisser Durchgriff zum konzessionierten Bereich gegeben. Da nach den Erkenntnissen VfGH 12.4.1997, G 400/96, G 44/97; VfGH 2.10.1998, G 72/97, G 247/97 zur Kommunalsteuer und zum Gebührengesetz 1957 in der Versagung einer Befreiung die Anwendung eines negativen Tatbestandsmerkmals liegen kann (Aichlreiter, Präjudizialität, in Holoubek/Lang [Hrsg.], Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 71; Lang, Der Sitz der Rechtswidrigkeit, in Holoubek/Lang [Hrsg.], Das

verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 93), wird **sicherheitshalber** von einer Präjudizialität der Vorschriften des § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG, § 57 Abs. 4 GSpG iVm § 13a FAG und § 57 Abs. 6 GSpG ausgegangen.

10.3. Die Rechtsentwicklung der Glücksspielbesteuerung und deren Implementierung in das Glücksspielgesetz

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass zwar einerseits keine untrennbare Verbindung zwischen den §§ 57 bis 59 GSpA und dem Glücksspielmonopol bzw. Konzessionssystem vorliegt (z.B. Beschluss VfGH 21.9.2012, B 1357; OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua.), andererseits aber die Befreiungsbestimmungen des § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG, § 57 Abs. 4 GSpG iVm § 13a FAG und § 57 Abs. 6 GSpG auf das Konzessionssystem rekurrieren.

Rechtsentwicklung der Glücksspielabgaben: Am 13. März 1813 erging das Lottopatent, das erstmals genauer den Begriff und die Durchführung der dem Staat vorbehaltenen Ausspielungen definierte (*Strejcek*, Zahlenlotto und andere Glücksspiele in rechtlicher Betrachtung, in: *Strejcek* (Hrsg), Lotto und andere Glücksspiele, 32, *Sieghart*, Die öffentlichen Glücksspiele (1899), 135) und in § 27 **Lottopatent 1813** die **10%ige Lottotaxe** für das Auspielen von Waren, Pretiosen und Effekten, berechnet von dem durch das Auspielen einzubringenden Betrag, als eine der Vorgängerinnen der Glücksspielabgaben enthielt (Vorgängerin deshalb, weil die 10%ige Lottotaxe des Lottopatentes vom 13.3.1813 mit BGBl. 1960/111 in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG 1957 einbezogen wurde, siehe 165 BlgNR XI. GP), sowie bereits eine Reihe von Schutzbestimmungen für den Spieler wie z.B. die Ausstellung eines Einlagescheines, die Verpflichtung zur Führung von Originallisten durch den Kollektanten usw. verfügte. (*Sozialwissenschaftlichen Arbeitsgemeinschaft „Das Glücksspielwesen und das Glücksspielmonopol in Österreich“*, 22). Das provisorische **Gebührengesetz 1850** RGBl. 1850/50 erhob in TP 57 A Gebühren nach dem Wert von Wetten, Lotterien und anderen Ausspielungen. Die TP 57 wurde mit dem **Allgemeinen Gebührentarif 1925** BGBl. 1925/208 übernommen. Die TP 57 A 2 und B des Allgemeinen Gebührentarifes besteuerten (außer Totalisateur- und Buchmacherwetten) Lotterien, Verlosungen, Ausspielungen und Lottoanleihen. In der „Urfassung“ des § 33 TP 17 **Gebührengesetz 1946** BGBl. 1946/184 wurden Glücksspiele keiner Rechtsgeschäftsgebühr unterzogen. Das änderte sich mit der **Gebührengesetznovelle 1952** BGBl. 1952/107, die einerseits die TP 57 A 2 und B des Allgemeinen Gebührentarifes 1925, die durchgehend bis zu diesem Zeitpunkt in Geltung gestanden hatten, aufhob und andererseits Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen (nach dem Verhältnis der erzielten Quote zum Wetteinsatz, Stufentarif 1% bis 25%),

Ausspielungen (von den Einsätzen laut Spielplan 2% bzw. vom Gewinn 25%) und Zahlenlotto (vom Gewinn 25%) in § 33 TP 17 GebG aufnahm. (110 BlgNR 5. GP zum Gebührengesetz 1946; VwGH 22.10.1952, 1631/50; VwGH 4.12.1956, 1559/56). Das Sporttoto-Gesetz BGBl. 1949/55 und das Pferdetoto-Gesetz 1952/129 regelten den ordnungspolitischen Teil, indem sie „Kollektivwetten“ zum Glücksspielmonopol zuwiesen, hinsichtlich des abgabenrechtlichen Teiles wurde bestimmt, dass die Einsätze und Gewinne dieser Totospiele den Gebühren gemäß § 33 TP 17 Z 6 GebG unterliegen sollten. Desgleichen regelte das **Lotteriegesetz 1947**, BGBl. 1948/27 die Abhaltung von gemeinnützigen Lotterien, die Besteuerung erfolgte einerseits iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG mit 2% und andererseits mit 10% noch nach § 27 Lottopatent 1813. Das **Gebührengesetz 1957** BGBl. 1957/267 änderte diesbezüglich nichts, bis zum Glücksspielgesetz 1960, BGBl. 1960/111.

Rechtsentwicklung der Konzessions- und Spielbankabgabe: Die in § 17 GSpG 1989 geregelte Konzessionsabgabe gibt es seit 1986, da bis dahin bzw. bis 1989 die Lotterien von der Österreichischen Glücksspielmonopolverwaltung durchgeführt wurden. Die in § 28 GSpG 1989 normierte Spielbankabgabe geht teilweise auf eine frühere Form zurück, die in der Spielbankverordnung BGBl. 1933/463 enthalten war. Diese wurde damals als Bundesmonopol-Abgabe bezeichnet, war eine gemeinschaftliche Abgabe nach dem Finanzverfassungsgesetz und wurde vom Finanzminister im Bewilligungsbescheid für die Spielbank festgesetzt bzw. mindestens nach einem Staffeltarif zwischen 15% und 60% von den Jahres-Bruttoeinnahmen des Spielbetriebes plus zusätzlich einer Zuschlagsabgabe von 5% zu berechnen, täglich abzuführen, und nach § 12 waren außer dieser Abgabe noch alle sonstigen Steuern und Abgaben zu entrichten.

Implementierung der steuerlichen Regelungen in das Glücksspielgesetz: Die Vorgängerbestimmungen für das heute bestehende Glücksspielgesetz sind die Glücksspielgesetze 1960 BGBl. 1960/111 und 1962 BGBl. 1962/169. Mit der Durchführung von Lotterien war die Österreichische Glücksspielmonopolverwaltung betraut (§ 4). Im Glücksspielgesetz 1960, BGBl. 1960/111 waren die Regelungen betreffend Spielbanken noch nicht enthalten, sondern erst im Glücksspielgesetz 1962, BGBl. 1962/169. Seit damals hat der Spielbankkonzessionär die Spielbankabgabe aufgrund der abgabenrechtlichen Regelungen im Glücksspielgesetz zu entrichten (§ 27 GSpG 1962), zusätzlich unterliegt das Erträgnis der Spielbankunternehmung noch den sonstigen öffentlichen Abgaben, wie zum Beispiel der Körperschafts- und Gewerbesteuer. (609 BlgNR 9. GP 15). Durch BGBl. 1986/292 erfolgte mit Eingliederung des Sporttotos die gesetzliche Voraussetzung für die behördliche Bewilligung und Kontrolle der Namenslotterien zum Schutz des Spielerpublikums und Normierung einer Bundesförderung zugunsten des Österreichischen Amateursports aus den Mitteln der neu geschaffenen Konzessionsabgabe. Diese Novelle 1986 arbeitete das Pferde- und Sporttoto in das Glücksspielgesetz ein und hob das Sporttoto- und Pferdetotogesetz auf. Die Durchführung bestimmter Lotterien wurde einer Kapitalgesellschaft übertragen und die gestaffelte Konzessionsabgabe in Höhe von 18,5 bis 27,5% der zusammengerechneten

jährlichen Wetteinsätze und eine feste, vom Konzessionär zu tragenden Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG von (zuerst 15%) 16% der Wetteinsätze eingeführt. Die neben den Wetteinsätzen von den Spielern zu entrichtenden Verwaltungskostenbeiträge zählten nicht zu den Wetteinsätzen. (931 BlgNR 16. GP 12). Als Steuertatbestand der Konzessionsabgabe bezeichneten die Materialien die Verleihung eines Rechtes aus einem Bundesmonopol und sie sollte vor allem Mittel für die Sportförderung erbringen. Mit dem gestaffelten Tarif wurde allerdings berücksichtigt, dass der Konzessionär einen relativ hohen Fixkostenanteil, z.B. für Maschinen aufzubringen hat. (931 BlgNR 16. GP 10). Mit der Bestimmung des Artikels III wurden Glücksverträge (Wetten, Ausspielungen aller Art) in § 33 TP 17 GebG einbezogen und den Neuregelungen im Glücksspielgesetz angepaßt.

Seine heutige Form erhielt das Glücksspielwesen durch das Glücksspielgesetz 1989.

Da der Verfassungsgerichtshof VfGH 15.10.2016, E 945/2016 die unionsrechtliche Konformität des Glücksspielmonopols bestätigt hat, wird hier, im Unterschied zu BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012 (VfGH 8.6.2017, E 1756/2016), sowie BFG 20.6.2016, RV/7101283/2013 (in beiden Erkenntnissen Punkt 7.4.) nicht mehr näher z.B. auf den Glücksspielbericht 2010-2013, das Erkenntnis VwGH 16.3.2016, 2015/17/0022 und die Fragen und Antworten auf der Homepage des Parlamentes eingegangen.

Das finanzpolitische Ziel, die Abgaben des Konzessionärs zu optimieren, ist mit BGBl. I

2010/54 gefallen: Nach den Glücksspielgesetznovellen 2010 blieben die Steuersätze für die Konzessionsabgabe gegenüber vor dem 1.1.2011 im Wesentlichen die Gleichen. Vor dem 1.1.2011 fiel zusätzlich die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG 16% von den Einsätzen bzw. bei elektronischen Lotterien von den Jahresbruttospieleinnahmen an (näheres z.B. GebR 2007 Rz 881 bis 884), danach Glücksspielabgabe von 16%. Eine Neuregelung erfolgte aber hinsichtlich der Besteuerung der Elektronischen Lotterien mit und ohne Video-Lotterie-Terminals. Gegenüber der Zeit vor den Glücksspielgesetznovellen 2010 wurde der Prozentsatz für die Spielbankabgabe von 35% bis 80% anstelle der gestaffelten Steuersätze vereinheitlicht und auf 30% herabgesetzt (657 BlgNR 24. GP zu BGBl. I 2010/73). Nach der Regierungsvorlage 657 BlgNr 24. GP zu § 57 Abs. 3 GSpG wurde die Glücksspielabgabe für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals jener für Glücksspielautomaten in einer Spielbank mit 30% gleichgestellt. Die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG wurden als Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 bis 59 GSpG in das Glücksspielgesetz transferiert. Bei der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG wurde mit der Herauslösung der aus den im Gebührengesetz geregelten „Glücksverträgen“ gemäß § 33 TP 17 GebG der allgemeine Steuersatz von 25% vom Gewinn auf 16% vom Einsatz bzw. bei Turnieren vom in Aussicht gestellten Gewinn gesenkt (BGBl. I 2010/54).

Weiters ist zu ergänzen, dass durch BGBl. I 2010/73 § 1 Abs. 4 GSpG angefügt wurde: „Der Bundesminister für Finanzen hat eine Stelle für Spielerschutz einzurichten, deren Aufgabe die inhaltliche, wissenschaftliche und finanzielle Unterstützung des Spielerschutzes ist. Zur Finanzierung der Arbeit der Stelle wird ab 1. Jänner 2011 ein Finanzierungsbeitrag von 1vT der jeweiligen Bemessungsgrundlage nach § 28 sowie nach § 57 Abs. 4 gemeinsam mit den jeweiligen Abgaben erhoben.“

Die Erzielung von Staatseinnahmen rechtfertigt zwar nicht ein Glücksspielmonopol, das heißt aber noch nicht, dass Glücksspiel per se als Abschluss bestimmter Glücksverträge nicht mit Rechtsverkehrsteuern besteuert werden darf. Vor VfGH 15.10.2016, E 945/16 hatte sich in Literatur und Judikatur der Vorwurf der Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols einerseits darauf, dass das Glücksspielmonopol nach wie vor ein Finanzmonopol sei, das vorwiegend die Einnahmenmaximierung im Blick habe, gegründet. Andererseits stellt die Bf. die Verfassungsmäßigkeit in Frage, weil die Konzessionäre gegenüber den Nichtkonzessionären steuerlich begünstigt wären. Diese Argumentationslinien wirken inkonsistent, die abgabenrechtliche Seite wird daher weiter untersucht.

10.4. Die Glücksspielabgaben knüpfen an ordnungspolitische Definitionen an, ohne dadurch den Charakter von Rechtsverkehrsteuern zu verlieren

Rechtsverkehrsteuern knüpfen an Vorgänge des Rechtsverkehrs an, an vertragliche oder gesetzliche Beziehungen, auf Grund welcher Personen Lieferungen oder sonstige Leistungen oder Rechtsansprüche erhalten (vgl. *Hey/Englisch* in Tipke/Lang²¹, dSteuerrecht § 7 Rz 101 bis 105). Charakteristisch für die Verkehrsteuern ist, dass sie sich an Vorgängen orientieren und dabei weder subjekt- noch objektbezogen sind (*Bruschke*, dGrunderwerbsteuer, Kraftfahrzeugsteuer und andere Verkehrsteuern⁷ 22). Die Anknüpfung erfolgt 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 II⁷ (2014) Tz 951), 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*, Rentenbesteuerung³, 590).

So knüpft die Grunderwerbsteuer an den Erwerb von Grundstücken an, den Haupttatbestand bilden Kaufverträge und andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen (§ 1 Abs. 1 GrEStG 1987; *Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II 7 (2014) Tz 991 Tz 994). Der Versicherungssteuer (Feuerschutzsteuer) unterliegt die Zahlung des Versicherungsentgelts auf Grund eines Versicherungsverhältnisses als Gegenleistung für die Übernahme des Wagnisses, bzw. Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Versicherungsschutz auf Grund eines Versicherungsverhältnisses (§ 1 VersStG 1953; UFS 20.2.2012, RV/1820-W/08; vgl. *Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II 7 (2014) Tz 1116; *Englisch* in Tipke/Lang21, dSteuerrecht § 18 Rz 69). Der Stiftungseingangssteuer unterliegen unentgeltliche Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung oder auf damit vergleichbare Vermögensmassen. (§ 1 Abs. 1 StiftEG 2008; *Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II 7 (2014) Tz 955). Die Rechtsgeschäftsgebühren iSd Gebührengesetzes 1957 besteuern den Abschluss taxativ aufgezählter Rechtsgeschäfte, außer bei Wettverträgen gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG, unter Voraussetzung der Urkundenerrichtung (§§ 1 und 15 iVm § 33 GebG), was aber dem Rechtsverkehrssteuercharakter keinen Abbruch tut.

In der Literatur wird auch die Umsatzsteuer zu den Verkehrsteuern gezählt. Sie besteuert zwar Lieferungen und sonstige Leistungen, doch gehen ihr meist Vorgänge des Rechtsverkehrs voraus. (*Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II 7 (2014) Tz 951). Viele Rechtsvorgänge, die Gebühren und Verkehrsteuern unterliegen, sind von der Umsatzsteuer befreit.

Die Glücksspielabgaben knüpfen an ordnungspolitische Definitionen an, ohne dadurch den Charakter von Rechtsverkehrssteuern zu verlieren. Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG - als Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG - besteuern „Auspielungen“ 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 ua. BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; BFG 20.6.2016, RV/7101283/2013). Der Begriff der Auspielung 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 1989 § 2 Rz 2), doch auch er wird für den abgabenrechtlichen Teil handhabbar gemacht, und bettet – wie noch zu zeigen sein wird – nicht nur die Glücksspielabgaben durch die Ausdifferenzierung, was Leistung und was Gegenleistung des Glücksvertrages ist, noch intensiver in die Rechtsverkehrssteuern ein.

Die Kombination der §§ 1 und 2 GSpG ergibt nach der teleologischen Interpretation **für die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG, dass Auspielungen 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. VwGH 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). Aus Sicht der §§ 57-59 GSpG kann z.B. § 2 Abs. 1 GSpG iSd § 21 BAO betrachtet werden. 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. (vgl. BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011). Bemessungsgrundlage ist der Einsatz, davon 16%.

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.

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 Jahresbruttospielleinnahmen. 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 Kenntnisaufnahme 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 Elektronischen 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).

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 Lebensspiel 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 ist das Charakteristikum der Elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG. 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;). 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.

Nicht nur aus historischer Betrachtung ist der Rechtsverkehrsteuercharakter der Glücksspielabgaben ersichtlich, sie werden erhoben auf den Abschluss von Verträgen, besteuert wird der tatsächliche Vermögensübergang, da grundsätzlich der Einsatz des Spielteilnehmers Bemessungsgrundlage ist, den er z.B. beim Kartenpokerspiel hingibt, beim Onlineglücksspiel 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. Eine Gemeinsamkeit mit den Rechtsgeschäftsgebühren besteht auch darin, dass die Abrechnung über die abzuführenden Beträge als Anzeige gilt, und nicht als Abgabenerklärung iSd § 133 BAO. Diese Anzeige dient dazu, die Abgabenbehörde über abgabenrechtlich relevante Tatsachen in Kenntnis zu setzen. Bescheide gemäß § 201 BAO haben eine idente Qualifikation, nur eine Bescheidberichtigung wegen Übernahme offenkundiger Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen gemäß § 293b BAO ist – wie gemäß § 31 GebG bzw. § 33 TP 17 Abs. 3 GebG – nicht möglich. (vgl. UFS 8.4.2013, RV/1640-W/09, RV/1645-W/09- bestätigt durch VwGH 19.6.2013, 2013/16/0112).

Die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG verweisen zwar auf die in erster Linie aus ordnungspolitischen 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. Dieser Betrag, der an die Spielergemeinschaft geleistet wird, wird der Glücksspielabgabe von 16% unterzogen, bei Kartenpokerturnieren ist der Gewinn (der hier sozusagen die Summe der Einsätze der Spielergemeinschaft ist) die Bemessungsgrundlage. Jeder 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 Tablett“ sitzt., indem er den Einsatz hingibt, dafür, dass er die Hoffnung auf

eine Gewinnchance erhält, und löst § 57 Abs. 2 GSpG aus. Bemessungsgrundlage sind Jahresbruttospieleinnahmen mal 40%.

10.4.1. Verhältnis der Konzessions- und Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben zu den Rechtsverkehrsteuern

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. 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, die jedoch kein im Glücksspielgesetz befindliches Abgabengesetz, das vom Steuergegenstand bis zur Abgabenerklärung/Anzeige alles regelt, darstellt, sondern eine aus den Stempelgebühren des § 14 Gebührengesetz 1957 ausgelagerte besondere feste Gebühr, für die gemäß § 59a Abs. 4 GSpG die entsprechenden Bestimmungen des Gebührengesetzes über Eingaben und amtliche Ausfertigungen bzw. der §§ 203 und § 241 Abs. 2 und 3 BAO gelten. 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 der Finanzierungsbeitrag in Höhe von 1 Promille von der Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe gemäß § 28 Abs. 2 und 3 GSpG gemeinsam mit der Spielbankabgabe bzw. der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 4 GSpG für gemäß § 5 GSpG bewilligte Glücksspielautomaten, und Video-Lotterie-Terminals auf Basis einer Bundeskonzession, d.h. des Lotterienkonzessionärs gemäß § 14 GSpG, gemeinsam mit der Glücksspielabgabe/Konzessionsabgabe erhoben und richtet sich nach dem Fälligkeitstermin der jeweiligen Abgabe (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).

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. Wenn es in § 17 GSpG heißt, dass der Konzessionär für die Überlassung des Rechts zur Durchführung der Glücksspiele eine Konzessionsabgabe zu entrichten hat, ergibt sich aus dem Durchgriff durch § 14 GSpG (Durchführung von Lotterien) und § 3 GSpG („Durchführung von Glücksspielen“), dass Steuergegenstand Ausspielungen in

Form der Spielverträge gemäß §§ 6-12b GSpG sind. Auch der Verwaltungsgerichtshof erkennt den privatrechtlichen Charakter des Verhältnisses zwischen dem Ausspielenden und den Teilnehmern bei einer Ausspielung grundsätzlich an. (VwGH 6.10.1954, 209/52 z.B. Tombola). Die Konzessionsabgabe ist zwar eine Steuer mit Bezug zum Glücksspielmonopol, doch selbst wenn sich aus dem Glücksspielgesetz hervorliest, dass die Konzessionsabgabe für die Überlassung des Rechts zur Durchführung der Glücksspiele zu entrichten ist, verweist diese auf die Besteuerung des Abschlusses entgeltlicher Glücksverträge.

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.** Elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals unterliegen nicht der Konzessionsabgabe, sondern § 57 Abs. 4 GSpG, der für Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten gemäß § 5 GSpG und solche mittels Video-Lotterie-Terminals aufgrund der Konzession gemäß § 14 GSpG einen Abgabensatz von 10% der um die Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen vorsieht. Zusammen mit den Zuschlagsabgaben des § 13a FAG 2008 ergibt sich eine Abgabenbelastung von 25%, dazu kommt noch der Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG. (BGBl. I 2010/73, *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 § 17 Rz 3). Steuerschuldner ist der Konzessionär. Die Entrichtung der Konzessionsabgabe erfolgt durch Selbstberechnung und ist jeweils am 20. des der Leistung der Wetteinsätze folgenden Kalendermonats fällig. Mit BGBl. 1996/747 wurde die Fälligkeit für die Konzessionsabgabe nach dem GSpG und für die Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG aF vereinheitlicht. 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.

Nach § 21 GSpG kann der Bundesminister für Finanzen das Recht zum Betrieb einer Spielbank durch Erteilung einer Konzession an einen Konzessionär übertragen. (Spielbankkonzession; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 16). Nur der Konzessionär darf in der Spielbank Glücksspiele iSd § 1 GSpG und § 2 Abs. 1 GSpG betreiben und ist verpflichtet, die Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG zu entrichten. Umgekehrt ist der konzessionslose Betrieb einer Spielbank nicht spielbankabgabepflichtig (VwGH 17.9.2001, 2001/17/0071- ergangen zu Fremdenverkehrs- bzw Tourismusbeiträgen; *Züger/Standfest*, Die Besteuerung von Wetten und Glücksspielen im Internet - Bundesrecht, ÖStZ 17/2001, 421, und ÖStZ 18/2001, 444), sondern glücksspielabgabepflichtig gemäß § 57 GSpG. Wofür die Spielbankabgabe zu entrichten ist, kann sich nur aus dem Durchgriff durch § 21 GSpG (Spielbankbetriebsrecht)

und § 3 GSpG („Durchführung von Glücksspielen“) auf die Glücksspiele (Glücksverträge) gemäß §§ 1 und 2 GSpG ergeben. Daraus kann die Struktur abgeleitet werden, dass auch mit der Spielbankabgabe grundsätzlich der Abschluss entgeltlicher Glücksverträge besteuert wird. Die Spielbankabgabe ist zwar eine Steuer mit Bezug zum Glücksspielmonopol, doch selbst wenn sich aus dem Glücksspielgesetz hervorliest, dass die Spielbankabgabe für das Recht zum Betrieb einer Spielbank zu entrichten ist, verweist diese auf die Besteuerung des Abschlusses entgeltlicher Glücksverträge.

Bemessungsgrundlage sind die Jahresbruttospieleinnahmen, der Steuersatz beträgt 30%. Die Ausspielungen in Spielbanken sind gemäß § 57 Abs. 6 GSpG von der Glücksspielabgabe befreit, um eine Doppelbesteuerung mit Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben zu vermeiden. (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 Rn 18). Steuerschuldner ist der Spielbankkonzessionär. Nach den parlamentarischen Materialien zu BGBl 1989/620 regelt § 29 GSpG die Verfahren bei der Erhebung der Spielbankabgabe; auf das Verfahren finden die Bestimmungen der Abgabenverfahrensgesetze Anwendung. (1067 BlgNR 17. GP). Die Entrichtung der Spielbankabgabe erfolgt durch Selbstberechnung und ist am 15. des der Spieleinnahme folgenden zweiten Kalendermonats fällig. Diese Abrechnung, die der Konzessionär zu diesem Zeitpunkt vorzulegen hat, gilt als Abgabenerklärung. Der Konzessionär hat bis zum 15. März des Folgejahres für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben. (§ 29 GSpG; VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0007; vgl. BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013).

Je nach Konzession, Lotterienkonzession gemäß § 14 GSpG oder Spielbankkonzession gemäß § 21 GSpG, hat der Konzessionär eine Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG oder eine Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG zu entrichten. (*Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II 7 Tz 1124). Beide Steuern knüpfen an den Abschluss bestimmter, entgeltlicher Spielverträge mit unternehmerischer Mitwirkung, besteuert werden Spielverträge gemäß § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG. Die Wortfolgen in § 17 Abs. 1 GSpG und § 21 iVm § 28 GSpG, dass der Konzessionär für die Überlassung des Rechts zur Durchführung der Glücksspiele eine Konzessionsabgabe zu entrichten hat, bzw. der (Spielbank)Konzessionär eine Spielbankabgabe zu entrichten hat, besagen nicht, dass diese beiden Steuern für den Erhalt der Konzession gezahlt werden, sondern dass diese beiden Steuern spezielle Ausprägungen der in den §§ 57 bis 59 GSpG geregelten allgemeinen Glücksspielabgabe sind. Wird eine Konzession gemäß § 14 GSpG erteilt, wird die allgemeine Glücksspielabgabe zur Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 1 GSpG, wird eine Konzession gemäß § 21 GSpG erteilt, wird die allgemeine Glücksspielabgabe zur Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG. **Vom Steuergegenstand, besteuert werden Spielverträge gemäß § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG, also rechtserhebliche Vorgänge, können Konzessions- und Spielbankabgabe, sowie Glücksspielabgaben den Rechtsverkehrsteuern wie Rechtsgeschäftsgebühren, Stiftungseingangssteuer, Versicherungssteuer oder Grunderwerbsteuer zugerechnet werden.** Analog zur Erbschafts- und Stiftungseingangssteuer kann man sagen, dass der

Gesetzgeber auch in Bezug auf Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und 8 GebG aF und Glücksspielabgaben die größtmögliche Kontinuität im Auge hatte. (vgl. VwGH 30.1.2013, 2012/17/0055).

Bemessungsgrundlage bei den anderen Verkehrsteuern ist z.B. der Preis bei Bestandverträgen gemäß § 33 TP 5 GebG, oder beim Hoffnungskauf gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 2 GebG, der Wetteinsatz bei Glücksverträgen gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG, das Entgelt bei Dienstbarkeiten gemäß § 33 TP 9 GebG oder Zessionen gemäß § 33 TP 21 GebG, das Versicherungsentgelt gemäß § 3 VersStG als jede Leistung, die für die Begründung und zur Durchführung des Versicherungsverhältnisses an den Versicherer zu bewirken ist und die Gegenleistung gemäß §§ 4 und 5 GrEStG, als Leistungen, die der Erwerber eines Grundstücks hingibt, um das Grundstück zu erhalten. Da der Stiftungseingangssteuer unentgeltliche Vorgänge zugrunde liegen, ist Bemessungsgrundlage der Wert der unentgeltlichen „Netto“zuwendung. Die Steuersätze bei den Rechtsgeschäftsgebühren betragen je nach Rechtsgeschäft zwischen 0,8% und 2%, bei der Versicherungssteuer zwischen (0,2%) 1% und 11% und bei der Grunderwerbsteuer höchstens 3,5%. **Vergleicht man die Bemessungsgrundlagen von Konzessionsabgabe, Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG zeigt dies folgendes:**

Grundsätzliche Bemessungsgrundlage ist/sind der **Einsatz pro Spiel/die Einsätze eines Kalenderjahres:**

Gemäß § 17 Abs. 2 Z 1 GSpG sind bei der Konzessionsabgabe Bemessungsgrundlage die Einsätze der Glücksspiele während eines Kalenderjahres für Lotto, Toto, und Zusatzspiel nach § 8 GSpG, der Tarif, die Steuersätze sind gestaffelt für die ersten 400 Millionen Euro 18,5%, darüber 27,5%, für Sofortlotterien 17,5%, für die Klassenlotterie 2%, für das Zahlenlotto 27,5%, für Nummernlotterien 17,5% und für Bingo und Keno 27,5%. Dazu kommt noch die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG vom Einsatz 16%. (§ 17 Abs. 6 GSpG)

Die **Jahresbruttospieleinnahmen** (Legaldefinitionen § 17 Abs. 3 GSpG, § 28 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, Glücksspielautomaten), sind Bemessungsgrundlage:

- bei Ausspielungen über elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG bei Berechnung der Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG, in § 17 Abs. 2 GSpG werden die Jahresbruttospieleinnahmen als die im Kalenderjahr dem Konzessionär zugekommenen Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne bezeichnet, davon 40%, dafür Befreiung von der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG (Vermeidung der Doppelbesteuerung).

- Gemäß § 28 Abs. 2 GSpG wird die Bemessungsgrundlage für die Spielbankabgabe aus den Jahresbruttospieleinnahmen eines jeden Spielbankbetriebes gebildet, werden Ausspielungen

über Glücksspielautomaten durchgeführt, wird von den Jahresbruttospieleinnahmen aus Glücksspielautomaten eines jeden Spielbankbetriebes die gesetzliche Umsatzsteuer abgezogen. Die Jahresbruttospieleinnahmen beziehen sich auf das Kalenderjahr und setzen sich zusammen aus:

- + Spieleinsätzen der Spielteilnehmer, die der Spielbank zugekommen sind
- + Vergütungen, die von den Spielteilnehmern für die Überlassung von Spieleinrichtungen an die Spielbank geleistet wurden

abzüglich Gewinne, die von der Spielbank (an die Spielteilnehmer) ausgezahlt wurden und Sonderjetons.

- Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 GSpG für Glücksverträge über Elektronische Lotterien iSd § 12a GSpG betragen 40% der Jahresbruttospieleinnahmen. Um eine Doppelbesteuerung mit der Konzessionsabgabepflicht gemäß § 17 Abs. 3 GSpG zu vermeiden, wurden diese konzessionsabgabepflichtigen Ausspielungen von der Glücksspielabgabe befreit. Die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals wird ebenfalls von der Bemessungsgrundlage der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen von einem Steuersatz von 30% berechnet. Gemäß § 57 Abs. 5 GSpG sind die Jahresbruttospieleinnahmen die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

Hinsichtlich Regelungen der Bemessungsgrundlage und des Steuersatzes unterscheiden sich Konzessions- und Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben nicht von den anderen Verkehrsteuern. 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, 89/15/0085VwGH 20.1.2000, 95/15/0015; VwGH 28.6.2007, 2007/16/0028; VwGH 29.9.2010, 2009/16/0054 ua., 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 II/2, 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).

Die Steuersätze sind 16% bzw. zwischen 30% und 40%. *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich*, GSpG 19892 § 57, Rz 1 Rz 2 und Rz 5 kommentieren die Unterschiede so: „...**Die Glücksspielabgabe ist eine allgemeine Abgabe auf Ausspielungen, deren Höhe je nach Ausspielungsform unterschiedlich hoch bemessen ist. In Zusammenschau mit anderen im GSpG normierten Abgaben (Konzessionsabgabe, Spielbankabgabe) und den in § 13a Finanzausgleichsgesetz vorgesehenen Zuschlagsabgaben der Länder im Hinblick auf Glücksspielautomaten nach § 5 GSpG und VLT gemäß § 12a GSpG ergeben sich somit auch unterschiedlich hohe Gesamtabgabensätze in Bezug auf die verschiedenen Ausspielungsformen.**“ Wenn § 57 Abs. 3 GSpG bestimmt, dass Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals mit 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen zu besteuern sind, und demgegenüber der Konzessionär gemäß § 14 GSpG zwar lediglich 25% Glücksspielabgabe zu zahlen hat, liegt darin keine Ungleichbehandlung, da die Glücksspielabgabepflicht für Ausspielungen über Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals mit der steuerlichen Belastung des Spielbankkonzessionärs in Höhe von 30% gleichgestellt wurde. (657 BlgNR 24. GP; oA., GSpG-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 357). Abgesehen davon ist es nach den Beschlüssen VfGH 19.2.2015, E 49/2015 und VfGH 11.6.2015, E 564/2015 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. (siehe Punkt 11.1.).

Die Steuersätze der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG und der Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 3 Z 1 bis 6 GSpG (ohne elektronische Lotterien) sind ebenfalls gar nicht so unterschiedlich, wie sie sich im ersten Moment darstellen. Bei der Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 3 Z 1 bis 6 GSpG (ohne elektronische Lotterien) ergibt sich ein durchschnittlicher Steuersatz von 19,16% von der Summe der Einsätze eines Kalenderjahres: In § 17 Abs. 3 Z 1 GSpG ist für Lotto, Toto und Zusatzspiel ein Staffeltarif vorgesehen, für die ersten 400.000.000 Einsätze 18,5% für alle weiteren Beträge 27,5%. $(400.000.000 \times 18,5\% = 74.000.000; 400.000.000 \times 27,5\% = 110.000.000 \rightarrow 800.000.000 : 100\% = 184.000.000 : x; x = 23\%$, d.i. der ungefähre Durchschnittssteuersatz für den Staffeltarif). Der Durchschnittssteuersatz für die Spiele in Z 1 bis Z 6 wäre somit 19,16%, dazu kommen noch die Glücksspielabgaben von 16% = 35,16%, aber dafür zahlt der Konzessionär gemäß § 14 GSpG für die Ausspielungen über Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals gemäß § 57 Abs. 4 GSpG nur 25% + Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG und nicht 30%.

Steuertheoretisch sind die **Befreiungsvorschriften** in ihrer Struktur den steuerrechtlichen Tatbeständen völlig gleich, sie scheiden die erfassten Sachverhalte vom Geltungsbereich des Gesetzes wieder aus (Stoll, Steuerschuldverhältnis, 86-87). Das heißt, dass die „Spielverträge“, die von den Konzessionären gemäß § 14 GSpG und § 21 GSpG abgeschlossen werden, grundsätzlich der „allgemeinen“ Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 ff GSpG unterliegen, durch die Befreiungen gemäß § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG, § 57 Abs. 4 GSpG iVm § 13a FAG und § 57 Abs. 6 GSpG scheiden sie aus dem Geltungsbereich des § 57 GSpG grundsätzlich wieder aus, da sie „besonderen“ Glücksspielabgaben unterliegen und eine Doppelbesteuerung mit Glücksspielabgaben vermieden werden soll. § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG, § 57 Abs. 4 GSpG iVm § 13a FAG und § 57 Abs. 6 GSpG haben in etwa dieselbe Funktionsweise wie § 15 Abs. 3 GebG, der eine Verkehrsteuernkumulierung, dh eine Doppel- oder Mehrfachbesteuerung identer Rechtsvorgänge vermeiden soll. Die Befreiungsvorschriften geben daher die Sicht frei, dass grundsätzlich keine Unterschiede in der Abgabenbelastung zwischen den „allgemeinen Glücksspielabgaben“ gemäß §§ 57 bis 59 GSpG einerseits und den „besonderen Glücksspielabgaben“, nämlich der Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG und der Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG andererseits besteht. Die Differenz der Steuersätze für Glücksspiele von 16% vom Einsatz und der Steuersätze für elektronische Lotterien iSd § 12a GSpG (Onlineglücksspiel) von 40% der Jahresbruttospieleinnahmen bzw. für Glücksspiele über Glücksspielautomaten bzw. Video-Lotterie-Terminals von 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen abzüglich Umsatzsteuer ergibt sich daraus, dass Bemessungsgrundlage der Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 3 Z 1 bis 6 GSpG und gemäß § 57 Abs. 1 GSpG der - unsaldierte - Einsatz des Spielteilnehmers ist, d.h. die Gegenleistung des Spielteilnehmers ist, die er für die Hoffnung auf eine Gewinnchance hingibt, während die Jahresbruttospieleinnahmen die Einsätze der Spielteilnehmer abzüglich der ausgeschütteten Gewinne, als der Differenzbetrag Einsätze abzüglich Gewinne, darstellen, d.h. was übrig bleibt, wird mit dem Steuersatz von 30% bzw. 40% versteuert.

Die Konzessions- und Spielbankabgabe enthalten keine Bewertungsvorschriften wie z.B. auch das Versicherungs- und Feuerschutzsteuergesetz; anders als § 26 GebG oder § 6 GrEStG.

Bei den Rechtsgeschäftsgebühren ist die **Selbstberechnung iSd § 201 BAO** grundsätzlich gestattet (§ 3 Abs. 4 und 4a GebG), in den Fällen der Bestandvertragsgebühr (§ 33 TP 5 Abs. 5 GebG), der Wettgebühr (§ 33 TP 17 Abs. 3 GebG) und der Wechselgebühr (§ 33 TP 22 Abs. 6 GebG) angeordnet, bei der Versicherungs- und Feuerschutzsteuer (§ 8 VersStG, § 6 FeuerschutzStG) ist die Selbstberechnung iSd §§ 201 bzw. 202 BAO angeordnet, ebenso bei der Stiftungseingangssteuer (§ 3 StiftEG), bei der Grunderwerbsteuer gestattet (§ 11, § 13 GrEStG). Sowohl der Konzessionär gemäß § 14 GSpG, als auch der Konzessionär gemäß § 21 GSpG hat die Konzessions- bzw. Spielbankabgabe selbst zu berechnen und termingerecht an das Finanzamt abzuführen. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0007 bestätigt, dass es sich bei der Spielbankabgabe um eine nach § 28 GSpG zu berechnende Selbstberechnungsabgabe handelt, deren Selbstberechnung inhaltlich in § 28

Abs. 2 GSpG, deren Erklärung in § 29 Abs. 2 GSpG und deren Fälligkeit wiederum in § 29 Abs. 1 GSpG klar geregelt ist. Damit handelt es sich bei der Konzessions- bzw. Spielbankabgabe wie bei den Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG um „angeordnete“ Selbstberechnungsabgaben gemäß § 201 BAO. Bezüglich der Entrichtung besteht zwischen Konzessions- und Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben nur der Unterschied, dass bei der Konzessions- und Spielbankabgabe die Abrechnung als Abgabenerklärung und bei den Glücksspielabgaben die Abrechnung als Anzeige gilt. Das hat zur Folge, dass bei der Anzeige keine Berichtigung gemäß § 293b BAO möglich ist. (vgl. UFS 8.4.2013, RV/1640-W/09, RV/1645-W/09-bestätigt durch VwGH 19.6.2013, 2013/16/0112).

Insbesondere bestehen Ähnlichkeiten zwischen der Entrichtung der Konzessions- und Spielbankabgabe und der Versicherungs- und Feuerschutzsteuer. Der Vergleich eignet sich auch deshalb, weil bürgerlichrechtlich Versicherungsverträge zu den Glücksverträgen zählen, auch wenn sie sich durch den spezifischen Leistungsgegenstand der Risikotragung abheben. (UFS 11.7.2013, RV/536-W/09, RV/538-W/09; § 1288 ABGB; *Binder in Schwimann*, ABGB3 V, § 1269, Rz 2; *Stefula in Klang*, ABGB3, § 1269 Rz 2). Auch der Verwaltungsgerichtshof wählte diesen Vergleich, laut VwGH 17.09.2001, 2001/17/0071 knüpft die Spielbankabgabe aus verwaltungstechnischen Gründen an die Jahresbruttospieleinnahmen an, wie bei Versicherungsunternehmen an die nach dem Versicherungsaufsichtsgesetz zu erstellende Gewinn- und Verlustrechnung angeknüpft wurde. Die von Judikatur und Literatur unbestrittenermaßen als Verkehrsteuer eingestufte Versicherungssteuer wird von der Versicherungsunternehmung ebenfalls monatlich abgerechnet und an das Finanzamt abgeführt, und über das vergangene Jahr ist eine Jahressteuererklärung abzugeben. (BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013).

Im Fall der **Rückabwicklung von Verträgen oder nachträglichen Herabsetzung des Entgeltes** sehen weder die Konzessions- und Spielbankabgabe noch die Glücksspielabgaben gemäß § 57 bis 59 GSpG, aber auch die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 17 Abs. 5 GebG keine Erstattungsvorschriften analog zu § 17 GrEStG oder dem § 9 VersStG bzw. § 7 FeuerschutzStG vor. Die Anwendung der „allgemeinen Korrekturvorschriften“ des § 293 BAO, § 293b BAO (nur bei der Konzessions- und Spielbankabgabe, nicht bei den Glücksspielabgaben) § 295a BAO bzw. § 303 BAO iVm § 201 Abs. 2 Z 3 BAO bzw. § 201 Abs. 2 Z 5 BAO ist bei Vorliegen der Voraussetzungen möglich.

Zusammenfassend kann man sagen: Die Konzessions- und Spielbankabgabe weisen zwar einen Bezug zum Monopol über das Konzessionssystem auf, doch sind sie keine Monopoleinnahmen (*Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II 7 Tz 3). Sowohl bei der Konzessionsabgabe, als auch bei der Spielbankabgabe handelt es sich, auch wenn diese Abgaben im Kontext mit der Konzessionserteilung stehen, um öffentliche Abgaben iSd Finanzverfassung, bei denen im Einzelfall ein Bezug zu einer bestimmten Verwaltungsaufwendung nicht herzustellen ist und demnach auch das Äquivalenzprinzip auszuschließen ist. (VwGH 3.10.1956, 1840/54; VwGH 27.2.1997, 97/16/0003; VwGH

21.01.1998, 97/16/0446 – zu den Rechtsgeschäftsgebühren; zum Begriff öffentliche Abgaben vgl. *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 111 zu § 14 TP 6 GebG unter Verweis auf VfGH 30.1.1970, Slg 4019/F, VfGH 21.2.1979, 1752/77; OGH 10.7.1996, 3 Ob 2/96, EvBl 1997/9). Es handelt sich bei beiden Abgaben um gemeinschaftliche Bundesabgaben gemäß § 8 Abs. 1 FAG. (*Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II 7 Tz 3 und Tz 1124). Auch die feste Gebühr für Konzessionserteilungen gemäß § 59a GSpG (als *lex specialis* zu § 14 TP 2 GebG) ist eine Steuer für den Schriftverkehr zwischen Privaten und Behörden gemäß § 1 GebG, da die Gebühren nach dem Gebührengesetz 1957 und somit auch die festen Gebühren nach der ständigen Rechtsprechung der Höchstgerichte öffentliche Abgaben sind. (z.B. VfGH 15.12.1960, B 487/59; VfGH 1.3.1987, V 77/86, Vigh 30.4.2003, 2000/16/0086; BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013; *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren § 1 Rz 9).

Aus den verhältnismäßig kongruenten Besteuerungsgegenständen folgt diese abgabenrechtliche Ordnungsstruktur: Grundlage ist § 33 TP 17 GebG, der den Abschluss von Glücksverträgen iSd § 1267 ABGB mit einer Rechtsverkehrssteuer belegt. Zu den Glücksverträgen gehören auch Glücksverträge iSv, die soweit sie nicht im Glücksspielgesetz geregelt sind, nach wie vor nach jener Tarifpost besteuert werden (z.B. Wettverträge). Damit sind die Glücksspielabgaben einerseits eine *lex specialis* zu den Rechtsgeschäftsgebühren nach dem Gebührengesetz 1957, andererseits *lex generalis* im Hinblick auf die Konzessions- und Spielbankabgabe, da die letzteren beiden grundsätzlich den Abschluss bestimmter Glücksverträge besteuern und damit nur besondere, „auf die Konzessionäre gemäß § 14 GSpG, § 21 GSpG (und § 22 GSpG) zugeschnittene Glücksspielabgaben“ iSv Rechtsverkehrssteuern sind.

Die Gleichartigkeit der „allgemeinen“ und „besonderen“ Glücksspielabgaben hat – wie gezeigt werden wird - in Bezug auf die Überlegungen zur Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit Konsequenzen.

10.4.2. Der Nichtkonzessionär ist glücksspielabgabenrechtlich gegenüber dem Konzessionär nicht benachteiligt

Das Glücksspielmonopol ist nur ein Bereich, der im Glücksspielgesetz - das nicht „Glücksspielmonopolgesetz“ heißt – geregelt ist. Würde man gedanklich das Glücksspielmonopol = § 3 GSpG und das damit verbundene Bewilligungssystem „wegfallen lassen“, würden die nicht mit dem Glücksspielmonopol zusammenhängenden gesetzlichen Bestimmungen bestehen bleiben, das wären z.B. § 1 Abs. 1 GSpG, § 1 Abs. 2 GSpG, § 2 GSpG mit Ausnahme § 2 Abs. 4 GSpG usw. alle Bestimmungen mit Legaldefinitionen und die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG. Wie auch der OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m auf Seite 16 im pdf-Format feststellt, ist eine untrennbare Verbindung des § 3 GSpG „mit anderen Bestimmungen des Glücksspielrechtes nicht zwingend anzunehmen, weil sowohl die Spielerschutzvorschriften als auch die Regelungen über Glücksspielabgaben auch ohne

Vorliegen eines Monopols und einer damit verbundenen Bewilligungspflicht anwendbar sein könnten.“

Schließt man aus der Darstellung des Verwaltungsgerichtshofes 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 Rn 75, 76 und Rn 113, dass sich das Monopol nicht auswirkt und auch ohne § 3 GSpG das Konzessionssystem bestehen bliebe, würde sich an der derzeitigen Besteuerungssituation nichts ändern. Aber selbst dann, wenn man nicht nur § 3 GSpG, sondern auch das Konzessionssystem wegdenkt, blieben die §§ 57-59 GSpG bestehen.

Zu Stempelgebühren gemäß § 59a GSpG, § 13a FAG und Befreiungsbestimmung des § 31a GSpG siehe die ausführliche Darstellung in BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012, Punkt 7.4.3. *Konzessions- und Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben ohne § 3 GSpG.*

Würde die **Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG** wegfallen, da sie gewissermaßen auf § 3 „das Recht zur Durchführung von Glücksspielen“ rekurriert, wäre der Lotterienkonzessionär für „Auspielungen“ mit 16% vom Einsatz glücksspielabgabenpflichtig, für das Onlineglücksspiel mit 40% von den Jahresbruttospieleinnahmen glücksspielabgabenpflichtig und für Auspielungen über Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals mit 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen glücksspielabgabenpflichtig. Auf der anderen Seite stellt gemäß § 20 GSpG der Bund für Zwecke der besonderen Sportförderung nach den §§ 8 bis 10 des Bundes-Sportförderungsgesetzes, BGBl. 1970/2 idjgF jährlich einen Betrag von 80 Millionen Euro aus den Abgabemitteln des Konzessionärs = Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG, zur Verfügung. Da § 20 GSpG im Abschnitt „Übertragung bestimmter Lotterien“ geregelt ist und an sie anknüpft, fiel diese Förderung weg. Ebenso fiel § 16 GSpG – Spielbedingungen und Vertrieb weg, der Betreiber von Lotterien wäre nicht mehr verpflichtet, vom Bundesminister für Finanzen zu bewilligende Spielbedingungen aufzustellen. **Die Anforderungen an die Kapitalgesellschaft, in welcher Form der Lotterienkonzessionär betrieben wird, würden ebenfalls wegfallen.**

Würde die **Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG** wegfallen, da sie gewissermaßen auf § 3 „das Recht zur Durchführung von Glücksspielen“ rekurriert, wäre der Spielbankkonzessionär für „Auspielungen“ mit 16% vom Einsatz glücksspielabgabenpflichtig, er könnte auch Onlineglücksspiel betreiben und wäre dafür mit 40% von den Jahresbruttospieleinnahmen glücksspielabgabenpflichtig und für Auspielungen über Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals mit 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen glücksspielabgabenpflichtig. **Die Anforderungen an die Kapitalgesellschaft, in welcher Form der Spielbankkonzessionär betrieben wird, würden wegfallen.**

Umgekehrt würde sich an der **Besteuerung mit Glücksspielabgaben gemäß § 57 bis 59 GSpG** nichts ändern, die Anbieter von Kartenpokerspiel im Lebendspiel ohne Konzession in Pokersalons blieben wie bisher mit 16% vom Einsatz/in Aussicht gestelltem Gewinn bei Turnieren glücksspielabgabenpflichtig, **die Anbieter von Onlineglücksspiel ohne Konzession,**

wie die Bf., würden wie bisher mit 40% von den Jahresbruttospieleinnahmen glücksspielabgabenpflichtig bleiben, die Anbieter von Ausspielungen über Glücksspielautomaten bzw. Video-Lotterie-Terminals ohne Konzession oder Bewilligung blieben ebenfalls wie bisher glücksspielabgabenpflichtig mit 30% von den die um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen glücksspielabgabenpflichtig. Die Befreiungen der Konzessionäre von den Glücksspielabgaben würden inhaltsleer, da sich die bisherige Konzessions- bzw. Spielbankabgabenpflicht in die Glücksspielabgabenpflicht umgewandelt hätte.

Konzessionäre und Bewilligungsinhaber sind gegenüber Nichtkonzessionären nicht steuerlich begünstigt: Das zeigt sich insbesondere, wenn man das Glücksspielmonopol samt Konzessionssystem „wegdenken“ würde, dann würden statt Konzessions- und Spielbankabgabe Glücksspielabgaben in ungefähr gleicher Höhe anfallen. Das gilt umso mehr für den Bereich der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG, für die diese Konnexität zum Glücksspielmonopol und zum Konzessionssystem nicht gegeben ist. **Einem allfälligen Mehr an Glücksspielabgaben stünde ein Wegfall der Anforderungen an die Kapitalgesellschaften iSd § 14 GSpG (z.B. eingezahltes Stamm- oder Grundkapital von mindestens 109 Millionen Euro) und § 21 GSpG (z.B. eingezahltes Stamm- oder Grundkapital von mindestens 22 Millionen Euro) gegenüber.**

Gerade § 57 Abs. 2 GSpG ist die *lex generalis*, die konzessionierte wie nicht konzessionierte Anbieter von Onlineglücksspiel gleich besteuert. § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG ist demgegenüber die gleichlautende *lex specialis* für konzessionierte Anbieter. Das Argument der Bf., die Konzessionäre könnten durch Lebendspiel ihre Verluste aus dem Onlineglücksspiel ausgleichen, könnte eigentlich nur dann eintreten, wenn es kein Konzessionssystem gäbe, da dann ein Onlineglücksspielanbieter auch Spielbanken betreiben und ein Spielbankenbetreiber auch Onlineglücksspiel anbieten könnte.

Anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 26. März 2018 wurden seitens der Bf. und des Finanzamtes zu diesem Thema keine über ihr bisheriges Vorbringen hinausgehende Stellungnahmen abgegeben.

10.5. Dienstleistungsfreiheit - 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 Dienstanbieters 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.

„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, aber auch § 33 TP 17 Abs. 2 GebG besteuern unterschiedslos, in gleicher Weise Onlineglücksspiel- und wettangebot von inländischen und ausländischen, von konzessionierten wie nichtkonzessionierten Anbietern, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus teilnimmt. Sie 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 Vereinigten Königreich und für solche außerhalb des Vereinigten Königreichs gilt. (Schlussanträge des Generalanwaltes C- 591/15 Rn 93).

Wenn die Bf. in den Schreiben vom 9. April 2015 bzw. 4. Februar 2016 zu dem ihrer Meinung nach unbestimmten Begriff der „*Teilnahme vom Inland aus*“ bei den Wettgebühren in § 33 TP 17 Abs. 2 GebG und den Glücksspielabgaben in § 57 Abs. 2 GSpG vorbringt, dass bei diesen Abgaben im Gegensatz zum Einkommensteuerrecht die beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht nicht gesetzlich determiniert sei, ist ihr entgegenzuhalten, dass – wie sich aus den Schlussanträgen des Generalanwaltes ergibt, - gerade die Wortfolge „*Teilnahme vom Inland aus*“ ein deutlicher Anknüpfungspunkt zum Inland ist. Eine Steuer wäre nur dann verboten, wenn sie infolge Fehlens eines Anknüpfungspunktes extraterritorial wäre. (vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes C- 591/15 Rn 68). Weder die Wettgebühren in § 33 TP 17 Abs. 2 GebG noch die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG sind extraterritorial, da mit der Wortfolge „*Teilnahme vom Inland aus*“ eine eindeutige Anknüpfung zum Inland besteht. Der Wett- oder Spielteilnehmer befindet sich zum Zeitpunkt der Teilnahme an der Wette bzw. 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 Wett- bzw. Glücksspielvertrag entspringende „Konsum“, die Spannung, findet im Inland statt. (vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes C- 591/15 Rn 69).

Anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 26. März 2018 wurden seitens der Bf. und des Finanzamtes zu diesem Thema keine über ihr bisheriges Vorbringen hinausgehende Stellungnahmen abgegeben.

10.6. Zum Einwand des Verstoßes der Glücksspielabgaben und Wettgebühren gegen das harmonisierte Mehrwertsteuersystem

10.6.1. 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. Doch dieser Beitrag stellte erstens 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 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*). Der EuGH 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).

Der Gerichtshof 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).

Außerdem wird diese Steuer 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. Es handelt sich nämlich um eine Steuer, die nur dann erhoben wird, 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).

10.6.2. Glücksspielabgaben

Laut EuGH 24.10.2013, C-440/12 *Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft* 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.

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 die Glücksspielabgabe 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. (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, anhängig VfGH E 2913/2017; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016 anhängig VfGH E 3389/2017) 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.

Die Glücksspielabgaben verstoßen daher nicht gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie.

10.6.3. Wettgebühren

Gegenstand des Gebührengesetzes ist neben der Schriftengebühr die Besteuerung des Abschlusses von Rechtsgeschäften. In § 33 GebG wird aufgezählt, welche Rechtsgeschäfte der

Gebühr unterliegen. In § 33 TP 17 GebG besteuert das Gebührengesetz den Abschluss von Glücksverträgen über bewegliche Sachen. Die Definition der Glücksverträge in § 33 TP 17 GebG stimmt mit der des § 1267 ABGB überein. (*Frotz/Hügel/Popp*, GebG § 33 TP 17 B I; *Twardosz*, GebG § 33 TP 17 Rz 2; *Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren § 33 TP 17 Rz 1; *Fellner*, Kommentar zum Gebührengesetz § 33 TP 17 Rz 1). Neben dem Hoffnungskauf und den Leibrentenverträgen ist auch die Wette genannt. Die Wette ist als Glücksvertrag im Sinne des § 1267 ABGB ein Vertrag, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird. (*Wolff* in *Klang* III 897; *Stefula* in *Fenyves/Kerschner/Vonkilch*, ABGB § 1270 Rz 5 unter Verweis auf OGH 3.4.1974, 5 Ob 12/74; *Binder* in *Schwimann*, ABGB, V, § 1270 Rz 1; vgl. *Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 699). Der in § 1270 ABGB geregelte Wettvertrag entspricht der im Steuertatbestand des § 33 TP 17 GebG genannten „Wette“. (*Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren § 33 TP 17 Rz 3 unter Verweis auf VwGH 3.11.1986, 85/15/0270; VwGH 27.11.1990, 89/16/0214, 0215). Die Vorschriften über die Wettgebühr setzen sich zusammen aus dem Grundtatbestand, wonach der Abschluss von Wetten im Inland einer Gebühr von 2% vom Wetteinsatz unterliegt und den Fiktionen, wonach die Wette bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen, hier bei „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ als im Inland abgeschlossen gilt. Weder § 1270 ABGB noch § 33 TP 17 GebG unterscheiden, ob die Wette über Internet, also *Online* oder nicht über das Internet, also *Offline* abgeschlossen wird. Die Personen, die gewerbsmäßig Wetten abschließen oder vermitteln, sind zur Entrichtung der Gebühr verpflichtet.

Die Wettgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG ist keine allgemeine Steuer auf Wettverträge, sondern sie besteuert nur entgeltliche Wetten, die nicht dem Glücksspielgesetz unterliegen und bei denen eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer iSd Glücksspielgesetzes ist. Z.B. wird die Wettgebühr auf unentgeltliche Wetten oder Wetten, an denen kein Unternehmer iSd GSpG teilnimmt, nicht erhoben. Die Wettgebühr 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. Die Wettgebühr wird nicht auf den dieser Sache hinzugefügten Wert, sondern auf deren Gesamtwert erhoben, ohne dass ein Abzug der gezahlten Steuer aufgrund eines eventuellen vorangegangenen Umsatzes möglich wäre. (EuGH 27.11.2008, C-156/08 Rn 34 zur deutschen Grunderwerbsteuer). Die Wettgebühr bezieht sich 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 anhängig VfGH E 2913/2017; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016 anhängig VfGH E 3389/2017). Damit wird die Wettgebühr nicht in einer für die Mehrwertsteuer kennzeichnenden Weise auf den Endverbraucher abgewälzt. Auch wenn man davon ausgehen kann, dass ein Unternehmen, das entsprechende Onlinewetten

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. Im Gebührengesetz insgesamt und auch bei der Wettgebühre ist kein Steuerabzug iSe Vorsteuer vorgesehen, der sich in irgendeiner Weise auf die Kosten für Gegenstände und Dienstleistungen bezieht, die der Steuerpflichtige bei der Ausübung seiner Tätigkeit gebraucht hat. (UFS 28.6.2006, RV/1491-W/04 zur Bestandvertragsgebühr).

Die Wettgebühren verstoßen daher nicht gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie.

10.6.4. Zusammenfassung

Wettgebühren und Glücksspielabgaben haben nicht den Charakter einer Umsatzsteuer, da sie nicht allgemein auf Wetten und Glücksspiele zu entrichten sind, sondern nur auf entgeltliche Verträge, an denen auf einer Seite eine unternehmerische Mitwirkung erfolgt. Beide Steuern 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 Denkvit og 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, anhängig VfGH E 2913/2017; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016 anhängig VfGH E 3389/2017). Wettgebühren und Glücksspielabgaben sind gegenüber der Umsatzsteuer selbständige Verkehrsteuern 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).

Anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 26. März 2018 wurden seitens der Bf. und des Finanzamtes zu diesem Thema keine über ihr bisheriges Vorbringen hinausgehende Stellungnahmen abgegeben.

10.7. 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).

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). Der Verfassungsgerichtshof folgte nicht der vom Obersten Gerichtshof vertretenen Rechtsauffassung OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m, da der Oberste Gerichtshof isoliert konkrete Werbetätigkeiten einzelner Konzessionäre betrachtete, ohne eine gesamthafte Würdigung aller Auswirkungen auf dem Glücksspielmarkt im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union vorzunehmen. Der Verfassungsgerichtshof sah sein Ergebnis auch durch die jüngere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022) gestützt. Zu den Voraussetzungen der unionsrechtlichen Zulässigkeit des Glücksspielmonopols und der Inanspruchnahme der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit liegt bereits umfangreiche Rechtsprechung des EuGH vor, die in den genannten Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofs und des Verwaltungsgerichtshofs umfassend referiert wurden.

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), das gilt auch für die Wettgebühren.

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.

Eine Unionsrechtswidrigkeit ergibt sich auch nicht daraus,

- dass durch die Besteuerung von Onlineglücksspiel gemäß § 57 Abs. 2 GSpG mit dem Steuersatz von 40% der Jahresbruttospieleinnahmen gezielt ausländische Anbieter höher besteuert würden, da die Konzessionsabgabe für Elektronische Lotterien gemäß § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG ebenfalls 40% der Jahresbruttospieleinnahmen ausmacht. Es kann aus rein abgabenrechtlicher Sicht kein Unterschied zwischen dem konzessionierten und dem nichtkonzessionierten Anbieter iSd § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG und § 57 Abs. 2 GSpG festgemacht werden, wobei es auch gleichgültig ist, ob es sich um einen inländischen oder ausländischen nichtkonzessionierten Anbieter handelt.

- dass durch die Besteuerung von Onlineglücksspiel gemäß § 57 Abs. 2 GSpG mit dem Steuersatz von 40% der Jahresbruttospieleinnahmen gezielt ausländische Anbieter höher besteuert würden, während Konzessionäre ihr Onlineglücksspielangebot mit den Einnahmen aus dem Lebendspiel finanzieren könnten, da der Lotterienkonzessionär gemäß § 17 Abs. 3 Z 1 bis Z 6, abgesehen von der Klassenlotterie, Konzessionsabgabe vom (unsaldierten) Einsatz von 17,5% bis 27,5% zuzüglich Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG vom Einsatz 16% und den Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG entrichten muss. Rechnet man noch die weiteren Verpflichtungen des Konzessionärs dazu, wie Kapitalausstattung, Spielerschutz, Geldwäscherichtlinien und Tragung der Kosten der staatlichen Aufsicht und Kontrolle gemäß § 19 GSpG, kann von einer Finanzierung des Onlineglücksspiels mit Einnahmen aus den anderen Lotterien nicht die Rede sein.

- dass durch die Besteuerung von Onlineglücksspiel gemäß § 57 Abs. 2 GSpG mit dem Steuersatz von 40% der Jahresbruttospieleinnahmen gezielt ausländische Anbieter höher besteuert würden, während Konzessionäre ihr Onlineglücksspielangebot mit den Einnahmen aus dem Lebendspiel finanzieren könnten (30%), weil Lotterienkonzession und Spielbankkonzession unterschiedliche Angelegenheiten sind, sich die Spielbankkonzession nicht auf Onlineglücksspiele erstreckt, also gar keine Onlineglücksspiele anbieten darf und Lotterienkonzessionär und Spielbankkonzessionär unterschiedliche Personen sind. Abgesehen davon hat der **VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016** (BFG 13. Mai 2016, RV/7101232/2012 und BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012) **im Ablehnungsbeschluss festgestellt, dass die Glücksspielabgaben mit der Spielbankabgabe nicht verglichen werden können**, weil die Spielbankkonzessionäre weitgehende Verpflichtungen, wie Spielerschutz, Geldwäscherichtlinien, Tragung der Kosten der staatlichen Aufsicht und Kontrolle gemäß § 31 GSpG treffen und sie neben der Spielbankabgabe einen Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG zu leisten haben. (siehe Punkt 11.1.).

- dass unterschiedliche Spielformen unterschiedlich besteuert werden, siehe § 17 GSpG oder z.B. wie die Bf. in ihrer Beschwerde anführt, Pokerspiel ohne Bankhalter, das durch Betreiber ohne Konzession nach dem Glücksspielgesetz in festen Einrichtungen angeboten würde, mit 16% vom Einsatz. Auch der Verwaltungsgerichtshof hielt zur Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG für Poker fest *„Das von der Revisionswerberin weiters ins Spiel gebrachte Verhältnis der Glücksspielabgabe zu ihrem Jahresumsatz und zu ihrem Jahresergebnis betrifft unternehmerische Parameter, die in der Ingerenz der Revisionswerberin liegen und kein Kriterium für die hier in Rede stehende Besteuerung darstellen.“* (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 Rn 36).

§ 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. (vgl. BFG 16.02.2018, RV/7104387/2015, dort zitiert *Kemper*, Das Internet als "Steuer-oase" bei digitalen Dienstleistungen? Umsatzsteuerrundschau 5/2017, 169-174).

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 Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG - und die Wettgebühren iSd § 33 TP 17 Abs. 2 GebG für Onlinewetten - sind auch nicht extraterritorial, denn gerade mit der Wortfolge „*Teilnahme vom Inland aus*“ besteht ein deutlicher Anknüpfungspunkt zum Inland. Ein Bedarf nach Regelungen einer beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht besteht entgegen der Ansicht der Bf., abgesehen davon, dass es sich hier nicht um Personensteuern sondern einem sachlichen Inlandsbezug handelt, aus unionsrechtlicher Sicht nicht. 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. da sie nur auf entgeltliche Verträge mit unternehmerischer Mitwirkung über elektronische Medien und nicht vom Mehrwert und nicht in jeder Stufe des Produktionsprozesses erhoben werden.

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

11. 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 Wettgebühren und Glücksspielabgaben „*Teilnahme vom Inland aus*“, sowie auf die Frage, ob Poker im Zeitraum vom 3. August 2013 bis 28. Februar 2014 trotz Aufhebung des Wortes Poker im § 1 Abs. 2 GSpG glücksspielabgabenpflichtig ist. Nach Ansicht der Bf. ist Poker, da es ein Geschicklichkeitsspiel ist, keine elektronische Lotterie.

11.1. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

Zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idF vor 1.1.2011, der auf „Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG)“ rekurrierte

Bereits 1994 vertrat das Finanzamt die Rechtsansicht, dass durch fortgeführt veranstaltete Kartenpokerspiele der Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG aF verwirklicht wurde, was durch die Berufungsentscheidung der früheren Rechtsmittelinstanz (Finanzlandesdirektion) bestätigt wurde. Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss vom 26.9.1995, B 220/95 die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde ab. (ausführlich in UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 dargestellt). Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis VwGH 18.12.1995, 95/16/0047 die (erste) Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Mit Erkenntnis VwGH 20.8.1998, 97/16/0287 hob der Verwaltungsgerichtshof die (zweite) Berufungsentscheidung ebenfalls wegen Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. In der (dritten) Entscheidung UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02, kam der UFS zu dem Ergebnis, dass das Kartenpokerspiel (*Seven Card Stud Poker*) infolge seiner Glücksspieleigenschaft der Rechtsgebühr unterliegt. Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss VfGH B 63/05, 28.2.2006 die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde ab.

Das Bundesfinanzgericht BFG 10.10.2014, RV/3100566/2012 und BFG 13.10.2014, RV/3100567/2012 entschied, dass das Kartenpokerspiel in der Variante *Texas Hold'em* und *Omaha Hold'em* wegen seiner vorwiegenden Zufallsabhängigkeit sowohl als *Cashgame* als auch in Turnierform der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG idF vor dem 1.1.2011 unterliegt. Die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerden lehnte der Verfassungsgerichtshof VfGH 10.12.2014, E 1787/2014, E 1788/2014 ab, da die Vorschreibung einer Gebühr in Höhe von 25% des versprochenen Gewinns eines von einem

Veranstalter angebotenen oder organisierten Glücksspiels weder unverhältnismäßig noch unsachlich sei und im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liege. (vgl. BFG 10.06.2016, RV/7101758/2012).

Das bedeutet für die Zeiträume 8/2013 bis 2/2014 des vorliegenden Falles, dass der VfGH – nach Ergehen des Erkenntnisses VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012, ua eine Beschwerde nicht in Behandlung genommen hat, die sich auf die Besteuerung des Kartenpokerspiels nach einer Gesetzesstelle, die sich auf § 1 Abs. 1 GSpG bezog, stützte.

**Zu gleichzeitige Geltung von § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG und § 1 Abs. 2 GSpG („Poker“)
19.7.2010 bis 31.12.2010**

Mit Berufungsentscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 ging es um die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht eines Kartenpokerturniers in der zweiten Jahreshälfte 2010. (§ 1 GSpG idF BGBl. I 2010/54 war bereits in Geltung). Mit Beschluss vom 21.9.2012, B 1357 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab. Der VwGH 9.9.2013, 2012/16/0188 lehnte die Behandlung der (Sukzessiv-)Beschwerde ab.

Zu § 57 Abs. 1 GSpG

Nach der Entscheidung BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011 (bestätigt durch VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024) erfüllte das Kartenpokerspiel die Voraussetzungen der von § 57 Abs. 1 GSpG geforderten „Auspielung“, das Anbieten der konkreten Spielmöglichkeiten in den Räumlichkeiten machte die Anbietende zum Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG. Es bestünde dadurch keine Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgaben. Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde ab, da es grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liege, wenn er das Pokerspiel dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft. Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG überschreite nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (VfGH 19.2.2015, E 293/2015).

Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss VfGH 11.6.2015, E 820/2015 die Behandlung der Beschwerde gegen die Entscheidung BFG 05.03.2015, RV/2100581/2012, die die Glücksspielabgabenpflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG des Kartenpokerspiel als *Cashgame* oder in Turnierform, sowie von *Surrender* als Black Jack-Variante bestätigte, ab. Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss vom 28.2.2014, B 58-62/2014 (UFS 19.11.2013, RV/0742-G/11ua.) die Behandlung der Beschwerden ab.

Mit Beschluss VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016 (BFG 13. Mai 2016, RV/7101232/2012 und BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012) lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerden aus folgenden Gründen ab:

- Die geltend gemachte Unionsrechtswidrigkeit und die daraus allenfalls folgende Gleichheitswidrigkeit („Inländerdiskriminierung“) der Glücksspielmonopolregelungen liegt nicht vor
- Die Aufnahme von „Poker“ in den Begriff des Glücksspiels gemäß § 1 Abs. 2 GSpG ist nicht gleichheitswidrig
- Die Glücksspielabgaben können mit der Spielbankabgabe nicht verglichen werden, weil die Spielbankkonzessionäre weitgehende Verpflichtungen, wie Spielerschutz, Geldwäscherichtlinien, Tragung der Kosten der staatlichen Aufsicht und Kontrolle gemäß § 31 GSpG treffen und sie neben der Spielbankabgabe einen Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG zu leisten haben.
- 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.

Zu § 57 Abs. 2 GSpG (wie ua. BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012):

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 „Auspielungen, 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 (wie ua. BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012):

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 VLT, 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, dh 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 ua). Für den vorliegenden Fall sind folgende Textstellen relevant:

„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.“*

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 Aufnahme von „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG ist nicht gleichheitswidrig. 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).

Zu Wettgebühren:

- Beschluss des VfGH 30.11.2011, G 12-14/11: Etliche Anbieter von (Sport)Wetten und Glücksspielen im Internet stellten gleich lautende Individualanträge an den Verfassungsgerichtshof, in welchen sie begehrt, im Zusammenhang mit Wetten und Glücksspiel stehende Bestimmungen des Gebührengesetzes 1957, des Glücksspielgesetzes und des Finanzstrafgesetzes als verfassungswidrig aufzuheben, unter anderem § 33 TP 17 Abs. 2 letzter Teilsatz GebG idFd GSpG-Novelle 2008, BGBl. I 54/2010, mit der Wortfolge „oder wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt“. 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 haben 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. Dazu verwies der Verfassungsgerichtshof auf VfSlg. 15.447/1999, VfSlg. 16.137/2001, VfSlg. 16.625/2002 und VfSlg. 18.420/2008.

- 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 hat diese Anregung nicht aufgegriffen und beim Verfassungsgerichtshof keinen Antrag auf Aufhebung dieser Gesetzesstelle gestellt.**

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

11.2. „Teilnahme vom Inland aus“ - Indizien

11.2.1. Wettgebühren

Der Wortfolge „Teilnahme am Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ ist zu entnehmen, dass der Wettvertrag 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 Wettteilnehmer tatsächlich, physisch „vor dem Bildschirm oder mit dem Handy, Smartphone oder Tablett sitzen“ muss. Auf technische Gegebenheiten kommt es nicht an. (vgl. VfGH 20.11.2014, 2013/16/0085; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012). Die Einwände der Bf. zur Genauigkeit oder Ungenauigkeit der Geolokalisierung erübrigen sich daher.

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 anhängig VfGH E 2251/2017): Wie bereits festgestellt, bedeutet „Teilnahme vom Inland aus“, dass sich einer der am Wettvertrag beteiligten Partner physisch im Inland als geografisch festlegbarem Ort aufhalten muss. Das wurde vom VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 nicht beanstandet und davon wird sogar in der Literatur, die für die Meinung der Bf. spricht, ausgegangen. (vgl. auch BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012; *Aigner/Kofler/Moshammer/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 IP-Adresse“ ein Indiz dafür sind, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat.

Die die Bf. als Onlineanbieterin von Wetten betreffende Selbstberechnungs- und Abfuhrproblematik macht aber den Steuergegenstandstatbestand noch nicht verfassungswidrig.

Mittlerweile hat das BFG 16.02.2018, RV/7104387/2015 zu Onlinewetten wie BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015 entschieden.

11.2.2. Glücksspielabgaben

Zum Vorliegen einer glücksspielabgabenpflichtigen Ausspielung gemäß § 57 GSpG genügt es, dass die Teilnahme daran vom Inland aus erfolgt, d.h. 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 Wettteilnehmer tatsächlich, physisch „vor dem Bildschirm oder mit dem Handy, Smartphone oder Tablett sitzen“ muss. Auf technische Gegebenheiten kommt es nicht an. Auf technische Gegebenheiten kommt es nicht an. (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 Wettgebühr Gesagte gilt auch hier. (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2014 anhängig VfGH E 2251/2017; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015 anhängig VfGH E 2913/2017; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016, anhängig VfGH E 3389/2017).

11.2.3. Zusammenfassung

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

Da die Bf. die Spiel/Wetteinsätze 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. meint, sie kenne den tatsächlichen Aufenthaltsort des Spielteilnehmers zum Zeitpunkt der Teilnahme am Glücksspiel/an der Wette 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/an der Wette 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 anhängig VfGH E 2913/2017 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 Zolls Schuldner, wenn er keine Kenntnis davon hat, dass die vom Vertretenen erhalten 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 zollschuldauflösender Tatbestand erfüllt wird. Der Schnelldienstleister wird selbst dann zum Zolls Schuldner, 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."*

Das Bundesfinanzgericht ist der Ansicht, dass sich bezüglich der Teilnahme vom Inland aus ein Überhang der Tatsachen in der Wissens- und Einflussphäre der Bf. abgespielt haben. Die Bf. verlangt von den Wett- bzw. Spielteilnehmern eine Fülle an Informationen, bevor diese am Spiel- bzw. Wettangebot der Bf. teilnehmen können:

- Die Bf. hat zum Zeitpunkt der Wett- bzw. Spielteilnahme die Adressen, unter welchen die Spielteilnehmer registriert sind, das Finanzamt hat diese nicht. Dasselbe mag für die IP-Adressen gelten.
- Nach Ansicht der Bf. würde die Befragung des Wett- bzw. Spielteilnehmers über den momentanen Ort der Teilnahme diverse Bedenken aufwerfen. 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 aus 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.“ Das Finanzamt hat diese Möglichkeit nicht.

Die Bf. ist zur Selbstberechnung verpflichtet, da es sich gemäß § 33 TP 17 Abs. 3 GebG und § 59 Abs. 3 GSpG beide 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 am Rechtsgeschäft bzw. 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 inländischen 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.

11.3. 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 B-VG 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 21.08.2017, 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, d.h. 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 Prüfung erfolgt nach objektiven Gesichtspunkten, die Bedenken müssen konkret dargelegt werden, ein geäußertes Unbehagen an der Gesetzesstelle genügt nicht. Der Steuergegenstand sowohl bei den Wettgebühren, als auch bei den Glücksspielabgaben wird klar normiert, die allenfalls auf der Ebene der Vollziehung bestehenden Schwierigkeiten machen die bestimmte Norm nicht zu einer unbestimmten Norm (vgl. BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015; BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015; BFG 16.02.2018, RV/7104387/2015).

Im Übrigen hat das Bundesfinanzgericht erst jüngst in mehreren Verfahren zu gleichgelagerten Bescheidbeschwerden die Anregung hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals „Teilnahme aus dem Inland“ einen Antrag auf Gesetzesprüfung an den Verfassungsgerichtshof zu stellen, nicht aufgegriffen, wobei der Verfassungsgerichtshof infolge mehrerer Erkenntnisbeschwerde bereits wiederum mit der Frage der Verfassungskonformität dieses Tatbestandsmerkmals befasst ist. (vgl. BFG 8.5.2017, RV/7100024/2014 anhängig VfGH E 2251/2017; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015

anhängig VfGH E 2913/2017; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016, anhängig VfGH E 3389/2017). Das Bundesfinanzgericht hält die Vorschriften des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 2 GebG und 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.

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

11.4. Die Glücksspielabgabepflicht von Poker im Zeitraum vom 3.8.2013 bis 28.2.2014

Bemerkt wird, dass sich mit dieser Frage das BFG 19.10.2017, RV/7104393/2014 bereits sehr ausführlich beschäftigt hat.

11.4.1. Poker als Glücksspiel

Der Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012 hat dezidiert ausgesprochen, dass die Aufnahme des Wortes Poker für sich genommen nicht verfassungswidrig ist. Dementsprechend entschied der VwGH 18.10.2016, Ro 2014/16/0041, dass die durch die GSpG-Novelle 2008 geschaffene Rechtslage über die Glücksspieleigenschaft von Poker klar und eindeutig ist. **Laut VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 Rn 15 ist Poker bereits aufgrund der beispielhaften Aufzählung des § 1 Abs 2 GSpG ein Glücksspiel.**

Nach der Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates unterlagen infolge ihrer Glücksspieleigenschaft die Kartenpokerspiele *Seven Card Stud* UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 und *Texas Hold'em Poker* UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 der Rechtsgeschäftsgebühr, da bei diesen Kartenspielen der Spielausgang maßgeblich von der nach Zufall erfolgenden Kartenzuteilung abhängt (*Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang3 § 1270-1272 Rz 49 und 53). Mit Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 wurde bestätigt, dass *Texas Hold'em Poker* sowohl als *Cashgame* sowie als Pokerturniere den Rechtsgeschäftsgebühren unterliegt: **Im Hinblick auf die neuere Literatur, die die Betonung auf „Pokersport“ und weniger auf „Bluffen“ legt, wurde auch festgehalten, dass es der Glücksspieleigenschaft eines Spiels nicht widerspricht, wenn im Rahmen des Spiels komplexe Denkleistungen, vorgenommen werden müssen, da der Erfolg beim Poker ohnehin vorwiegend vom Zufall bestimmt ist.** Die als Argument für die Geschicklichkeitseigenschaft vorgebrachten Berufsspieler „verdienen“ mit dem Kartenpokerspiel durch vergleichsweise hohen Kapitaleinsatz mit unter ökonomischem Druck stehenden „*low limit*“ Spielern, und damit einem Faktor, der außerhalb der Spielregel seine Wirkung entfalte.

11.4.2. Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012

Nach Ansicht der Bf. hat die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG Auswirkungen auf die Glücksspielabgabe, da diese für den Zeitraum, in der das Wort „Poker“ gestrichen war, mangels Rechtsgrundlage nicht erhoben werden kann. Das ergäbe sich aus dem Begriff „Ausspielung“ in § 57 Abs. 1 GSpG, der über § 2 GSpG auf § 1 Abs. 1 und Abs. 2 GSpG verweise.

Die Vorgeschichte war, dass mit der Glücksspielgesetz-Novelle 2010, BGBl. I 2010/73 eine zusätzliche ausschließlich auf Poker ohne Bankhalter im Lebendspiel beschränkte Spielbankkonzession in § 22 GSpG geschaffen wurde. § 22 GSpG hielt jedoch der Prüfung durch den Verfassungsgerichtshof nicht stand. (*Strejcek* in *Strejcek/Hoscher/Eder*, Glücksspiel in der EU und in Österreich (2015) 35, 36). Der Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012 hob über Initiativantrag das Wort Poker in § 1 Abs. 2 GSpG, § 22 GSpG samt Überschrift und § 60 Abs. 24 GSpG als verfassungswidrig auf. Es ging um die Anzahl der Pokersalonkonzessionen, **doch der Verfassungsgerichtshof hob auch das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG auf „auch wenn diese Regelung für sich genommen nicht verfassungswidrig ist. ... Der Gesetzgeber ist jedoch von Verfassungs wegen nicht gehindert, angesichts des Suchtpotentials nicht nur von Glücksspielen im engeren Sinn, sondern auch von Spielen mit Glücksspiel- und Geschicklichkeitskomponenten das Pokerspiel generell dem Regime des Glücksspielgesetzes zu unterwerfen. Der Verfassungsgerichtshof kann dem Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes daher nicht entgegenreten, wenn dieser das Pokerspiel allgemein in den Katalog der Glücksspiele in § 1 Abs. 2 GSpG aufnimmt.“**

Die maßgeblichen Stellen VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012, ua lauten folgendermaßen:

„2.2.2. Durch die GSpG-Novelle 2008 wurde eine demonstrative Aufzählung von Glücksspielen in §1 Abs2 GSpG aufgenommen. Mit der Aufnahme dieses Kataloges von "klassischen" Glücksspielen, zu denen der Gesetzgeber u.a. das Pokerspiel zählt, beabsichtigte der Gesetzgeber ausweislich der Materialien insbesondere eine Erhöhung der Rechtssicherheit und damit letztlich eine Erleichterung für den Rechtsanwender. Im Interesse der Verfahrensökonomie und einer effektiven Umsetzung des Glücksspielgesetzes sollten künftig gerichtliche Auseinandersetzungen um die Glücksspieleigenschaft der in diesen Katalog beispielhaft aufgenommenen Spiele vermieden werden (RV 658 BlgNR XXIV. GP, 5). Für die Einbeziehung des Pokerspiels in die Aufzählung des §1 Abs2 GSpG berufen sich die Erläuterungen zur Regierungsvorlage ohne nähere Begründung auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. September 2005, 2000/17/0201.

2.2.3. In diesem Erkenntnis qualifizierte der Verwaltungsgerichtshof – gestützt auf ein vom Unabhängigen Verwaltungssenat Wien eingeholtes Sachverständigengutachten – drei Arten des Pokerspiels, nämlich die Spiele "7 Card Stud Poker", "Texas Hold'Em" und "5 Card Draw" als Glücksspiele.

....

2.2.4. Der Gesetzgeber legt seiner Entscheidung der Einordnung des Pokerspiels als Glücksspiel dieses Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zugrunde. Bei der Beurteilung der Sachlichkeit dieser Einordnung ist von der Prämisse auszugehen, dass Glücksspiele Spiele sind, bei denen die Entscheidung über das Spielergebnis iSd §1 Abs1 GSpG "ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt" (§1 Abs2 GSpG).

2.2.5. Es liegt grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum, wenn der Gesetzgeber das Pokerspiel vor dem Hintergrund eines kontroversen Meinungsstandes zu dessen Glücksspieleigenschaft in der überwiegend ausländischen Literatur (statt vieler Rock/Fiedler, Die Empirie des Online-Pokers – Bestimmung des Geschicklichkeitsanteils anhand der kritischen Wiederholungshäufigkeit, ZfWG 2008, 412 ff.) dem Glücksspiel zuordnet und damit dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft.

....

2.4. Soweit die antragstellenden Gesellschaften geltend machen, dass §22 GSpG gegen den Gleichheitsgrundsatz verstößt, sind sie jedoch im Recht.

2.4.1. §22 iVm §1 GSpG begrenzt die Zahl der nach dieser Bestimmung zu vergebenden Konzessionen auf eine einzige (zusätzlich zu jenen nach §21 GSpG). Das bedeutet, dass die Bestimmung im Ergebnis eine Monopolisierung des Marktes spezialisierter Anbieter des Pokerspiels und damit erhebliche nachteilige Folgen für jene Personen herbeiführt, die bis 31. Dezember 2012 auf Grund einer Gewerbeberechtigung rechtmäßig Pokersalons betrieben haben, schlosse sie doch über den ersten erfolgreichen Konzessionswerber hinaus jeden anderen von der Veranstaltung des Pokerspiels aus.

....

2.5. Die antragstellenden Gesellschaften beantragen in ihrem Hauptantrag neben der Aufhebung des §22 GSpG – einschließlich der Überschrift "Pokersalon" – auch die Aufhebung des Wortes "Poker" in §1 Abs2 GSpG und des §60 Abs24 GSpG.

2.5.1. Die Grenzen der Aufhebung müssen auch in einem auf Antrag eingeleiteten Verfahren so gezogen werden, dass einerseits der verbleibende Gesetzesteil nicht einen völlig veränderten Inhalt bekommt und dass andererseits auch die mit der aufzuhebenden Gesetzesstelle in untrennbarem Zusammenhang stehenden Bestimmungen erfasst werden (VfSlg 13.965/1994 mwN, 16.542/2002, 16.911/2003).

Nach der Aufhebung des §22 GSpG findet sich keine Grundlage für die Erteilung einer Konzession im Glücksspielgesetz, weshalb die Veranstaltung von Pokerspielen damit künftig generell verboten wäre. Im Hinblick darauf sowie vor dem Hintergrund des unter Pkt. 2.4. geschilderten Regelungszusammenhanges ist daher offensichtlich, dass das von den antragstellenden Gesellschaften ebenfalls angefochtene Wort "Poker" in der Legaldefinition

des §1 Abs2 GSpG, die Poker in den Anwendungsbereich des Glücksspielgesetzes verweist, mit der aufzuhebenden Bestimmung des §22 GSpG in einem untrennbaren Zusammenhang steht, auch wenn diese Regelung für sich genommen nicht verfassungswidrig ist. Schließlich besteht auch ein untrennbarer Zusammenhang zwischen der Bestimmung des §22 GSpG und der Übergangsbestimmung des §60 Abs24 GSpG, die ausschließlich auf die Veranstaltung des Pokerspiels bis zum 31. Dezember 2012 bezogen ist.

2.5.2. Das Wort "Poker," in §1 Abs2 GSpG und die angefochtene Bestimmung des §60 Abs24 GSpG sind daher wegen untrennbaren Zusammenhangs mit §22 GSpG aufzuheben, weshalb auf die übrigen gegen §60 Abs24 GSpG vorgebrachten Bedenken nicht mehr einzugehen ist."

Mit Abgabenänderungsgesetz 2014 BGBl. I 2014/13 wurde „Poker“ mit 1.3.2014 wieder in § 1 Abs. 2 GSpG aufgenommen.

Mit dem Erkenntnis **VfGH 27.6.2013, G 26/2013** ua wurden die Vorschriften über nur einen (1) konzessionierten Pokersalon und die Übergangsvorschrift aufgehoben, sodass dann wenn die Pokersalonkonzession an einen von mehreren Anbietern erfolgt, die anderen nicht von „heute auf morgen“ ihren Betrieb hätte einstellen müssen (Zusammenhang mit dem Individualantrag, der zu VfGH 30.06.2012 G51/11 führte) und es sollte einer Pokeranbieterin, die eine größere Zahl von Spielstätten hat, dann aber nur einen konzessionierten Pokersalon zu betreiben, nicht zum Nachteil gereichen.

Das bedeutet für die Bf., dass der Verfassungsgerichtshof jedenfalls keinen Ausspruch getätigt hat, dass mit der Aufhebung des Wortes Poker in § 1 Abs. 2 GSpG, dafür auch die Glücksspielabgabenpflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG entfällt.

11.4.3. Poker als Glücksspiel iSd Grundnorm des § 1 Abs. 1 GSpG

Nach Ansicht der Bf. ergäbe sich aus der Begründung des Erkenntnisses **VfGH 27.6.2013, G 26/2013** ua., dass die Nennung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG keine demonstrative Aufzählung war, sondern auch für die Subsumtion von Poker unter § 1 Abs. 1 GSpG konstitutiv war.

Es gibt, abgesehen von BFG 19.10.2017, RV/7104393/2014, eine weitere Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes BFG 7.6.2017, RV/3100267/2015, die diese Meinung nicht teilt:

„Es ist zunächst klarstellend festzuhalten, dass das Wort "Poker" lediglich im Geltungszeitraum 3.8.2013 bis 28.2.2014 zufolge obigen VfGH-Erkenntnisses nicht mehr unter der Aufzählung in § 1 Abs. 2 GSpG ausdrücklich als Glücksspiel aufgeführt war (GSpG idF BGBl. I Nr. 167/2013) Hinzu kommt, dass es sich im Hinblick auf die gesetzliche Formulierung "insbesondere" in § 1 Abs. 2 GSpG eindeutig erkenntlich um eine bloß demonstrative (beispielsweise) Aufzählung einiger gängiger Glücksspielarten handelt (vgl. zB VfGH 30.6.2012, G 51/11). Selbst dann, wenn also Poker im Streitzeitraum nicht explizit in dieser

Aufzählung genannt wäre, stünde dennoch einer Qualifizierung von Poker als Glücksspiel nichts entgegen.“

Diese Ansicht lässt sich aus VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua., durchaus gewinnen. Der VfGH 27.6.2013, G 26/2013 hat das Wort Poker aufgehoben, um einer Anbieterin zu ermöglichen in die Pokersalonkonzession zu kommen, nach Punkt 2.5.1. des Erkenntnisses sollte nach der Aufhebung dieser Bestimmungen der verbleibende Gesetzesteil nicht einen völlig veränderten Inhalt bekommen. In der Presseinformation vom 26. Juli 2013 zu diesem Erkenntnis stellte der Verfassungsgerichtshof klar, dass die Bestimmungen zur Ausschreibung der Pokersalonkonzession und zur Übergangsfrist als verfassungswidrig aufgehoben werden und aus verfahrenstechnischen Gründen damit auch die Definition des Pokern als Glücksspiel fällt, „wobei, wie gesagt, der Verfassungsgerichtshof dagegen für sich genommen keine Bedenken hat. Bis zu einer Neuregelung durch den Gesetzgeber gelten für den Betrieb von Pokersalons wieder jene Voraussetzungen wie vor dem neuen Glücksspielgesetz.“ Gegenüber dem Beschwerdevorbringen hat der Verfassungsgerichtshof jedenfalls nicht ausgesprochen, dass bis zu einer Neuregelung durch den Gesetzgeber keine Glücksspielabgabe für Kartenpokerspiel anfällt. Es geht um die Voraussetzungen im Zusammenhang mit der Pokersalonkonzession, der VfGH 27.6.2013, G 26/2013 hat entschieden, dass "keine Unsachlichkeit der Einordnung von Poker als Glücksspiel" vorliegt, jedoch eine "Unsachlichkeit der Neuregelung über die Konzessionspflicht für Pokersalons im Hinblick auf die Beschränkung der zu vergebenden Konzessionen auf eine einzige“. Auch wenn für den Zeitraum 3. August 2013 bis 28. Februar 2014 Poker nicht in der demonstrativen Aufzählung des § 1 Abs. 2 GSpG enthalten ist, so gilt das Kartenpokerspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG – wie vor „dem neuen § 1 GSpG“ - als Glücksspiel. Die Auslegung der Bf., dass Poker in diesem Zeitraum generell, d.h. insbesondere abgabenrechtlich nicht dem Glücksspielgesetz unterliegt, hätte daher auch zur Folge, dass konzessionierte und nichtkonzessionierte Anbieter von Poker im Lebendspiel und Onlinepoker, wenn sie in diesem Zeitraum Kartenpokerspiel angeboten haben, keine Konzessions- und Spielbankabgabe, sowie keine Glücksspielabgaben zu entrichten hätten.

Das bedeutet für die Glücksspielabgaben, dass die Grundnorm, ob ein Glücksspiel iSd GSpG vorliegt oder nicht, § 1 Abs. 1 GSpG ist. § 1 Abs. 2 GSpG enthält lediglich eine demonstrative Aufzählung. Dazu kommt folgendes: Mit Beschluss vom 21.9.2012, B 1357/12 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11, in der es um die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht eines Kartenpokerturniers in der zweiten Jahreshälfte 2010 (§ 1 GSpG idF BGBl. I 2010/54 war bereits in Geltung) ging, ab. Der Verfassungsgerichtshof begründete seinen Beschluss, dass die Frage, ob mit der GSpG-Novelle 2008, BGBl. I 2010/54 eine verfassungswidrige Ausweitung des Glücksspielmonopols erfolgt ist, für die Lösung des vorliegenden Falles ohne Bedeutung ist, weil § 33 TP 17 GebG (in der Fassung vor dem 1. Jänner 2011) – gestützt auf die Abgabenerhebungscompetenz des Bundes gemäß § 6 F-VG 1948 – lediglich an die in § 1

GSpG genannten Glücksspiele – **unabhängig von deren monopolrechtlichen Konsequenzen** – anknüpft.

Dass mit dem Erkenntnis VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012, ua, nicht die Glücksspielabgabepflicht beseitigt wurde, ergibt sich auch daraus, dass mit den zeitlich nachfolgenden Beschlüssen VfGH 10.12.2014, E 1787/2014 E 1788/2014 die Behandlung der Beschwerden betreffend § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG **iVm § 1 Abs. 1 GSpG** abgelehnt wurden.

Die Widerlegung der Ansicht, dass Poker wegen der Aufhebung durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. nicht der Glücksspielabgabe unterliegt, ergibt sich einerseits aus dem Verweis der Bf. auf den Rechtsweg hinsichtlich der Glücksspielabgaben in VfGH 30.06.2012 G 51/11 und andererseits aus VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. Punkt 2.2.5. *Es liegt grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum, wenn der Gesetzgeber das Pokerspiel vor dem Hintergrund eines kontroversen Meinungsstandes zu dessen Glücksspieleigenschaft in der überwiegend ausländischen Literatur dem Glücksspiel zuordnet und damit dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft.*“ Und weiters aus dem Beschluss VfGH 21.9.2012, B 1357/12, **dass § 33 TP 17 GebG (in der Fassung vor dem 1. Jänner 2011) lediglich an die in § 1 GSpG genannten Glücksspiele, unabhängig von deren monopolrechtlichen Konsequenzen, anknüpft.**

Die demonstrative Aufzählung in § 1 Abs. 2 GSpG erfolgte erst durch GSpG-Novelle BGBl. I 2010/54, **doch bereits vor dieser Novelle wurde für Zwecke der Rechtsgeschäftsgebühren das Kartenpokerspiel in seinen Varianten als Glücksspiel gemäß § 1 Abs. 1 GSpG zugeordnet.**

Laut Kohl, das österreichische Glücksspielmonopol, 12 mag die „*monopolistische Struktur des Glücksspielrechts auf den ersten Blick zu der Annahme verleiten, es existiere eine übersichtliche und klar abgegrenzte Rechtslage. Wie schon die historische Aufarbeitung des Glücksspielrechtes zeigte, ist jedoch das Gegenteil der Fall. Damals wie heute ist dieser Rechtsbereich mit unterschiedlichen Zielsetzungen geprägt.*“ Zentral ist zwar das Recht zur Durchführung von Glücksspiel beim Bund, aber darüber hinaus besteht eine Vielzahl weiterer **glücksspielrechtlicher Bestimmungen, die aus verschiedensten Rechtsdisziplinen, wie zB dem Steuerrecht stammen.**

Die „Verkehrsteuerpflichtigkeit“ des Pokerspiels war bis 1.1.2011 nicht im Glücksspielgesetz geregelt, sondern in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG, und in § 28 Abs. 3 GebG war auch definiert, wer Veranstalter war. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG verwies definitiv im Klammerausdruck auf § 1 Abs. 1 GSpG. Die Frage in den Rechtsgeschäftsgebührenverfahren war nicht, ob Poker dem ordnungspolitischen Regime des Glücksspielgesetzes unterliegt, sondern ob es ein zumindest vorwiegend vom Zufall abhängiges Glücksspiel ist, weil nur ein solches diesen Glücksvertragsgebühren unterlag (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02). In Punkt 4. UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 21. Absatz letzter Satz heißt es: „*Da § 1 GSpG und § 168 StGB*

*in bezug auf die tatbestandsmäßige Beschreibung des Glücksspiels einen identischen Text haben, kann **zur Auslegung** des § 1 GSpG die Judikatur und Literatur herangezogen werden, die zur Auslegung des § 168 StGB verwendet wird.“* Die rechtliche Beurteilung unter Punkt 18. lautete auch, dass diese Glücksspiele den Gebührentatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG im Zusammenhalt mit § 1 Abs. 1 GSpG erfüllen. **Rein gebührenrechtlich - das wurde durch den Beschluss VfGH 21.9.2012, B 1357/12 bestätigt - war die Frage des Kartenpokerspiels im Zusammenhang mit den §§ 2 und 3 GSpG nicht relevant.** Es ging nur um die Vergebührung des Abschlusses bestimmter Glücksspielverträge, für die die Glücksspieleigenschaft iSd § 1 Abs. 1 GSpG Auslösemoment war. (zB UFS 5.4.2007, RV/1662-W/06).

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG sind keine „neue“ Steuer, sondern „neu geregelt“. Die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG wird in den Materialien einerseits als **allgemeine Abgabe auf Ausspielungen** bezeichnet, andererseits soll sie ab 1.1.2011 die bisherigen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG ersetzen (zB UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua.; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012). Während den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 15 Abs. 1 GebG „Rechtsgeschäfte“ - bzw. § 33 TP 17 GebG den Wortlaut des § 1267 ABGB, dass ein Glücksvertrag vorliegt, wenn die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird, wiederholt - unterliegen, sind Gegenstand der Glücksspielabgabe „Ausspielungen“. Das Erkenntnis BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011 betont, dass die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG durch das Tatbestandsmerkmal „Ausspielung“ auf § 1 GSpG und in weiterer Hinsicht auf § 2 GSpG „verweisen“. § 57 GSpG besteuert „Ausspielungen“, die zweifelsohne im Licht der §§ 1 und 2 GSpG **auszulegen sind**, aber ohne den ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes bestehen könnten. Wie auch der OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m auf Seite 16 im pdf-Format feststellt, ist eine untrennbare Verbindung des § 3 GSpG „*mit anderen Bestimmungen des Glücksspielrechtes nicht zwingend anzunehmen, weil sowohl die Spielerschutzvorschriften als auch die Regelungen über Glücksspielabgaben auch ohne Vorliegen eines Monopols und einer damit verbundenen Bewilligungspflicht anwendbar sein könnten.*“ In § 57 Abs. 1 GSpG steht nicht „Ausspielungen gemäß § 2 GSpG“, sondern nur „Ausspielungen“.

Der Begriff der „Ausspielung“ in § 57 Abs. 1 GSpG deckt sich nicht mit § 2 GSpG **gesamt**. Das ist auch nicht notwendig, denn „*Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes ist im Lichte der geltend gemachten gleichheitsrechtlichen Bedenken **nicht entscheidend, ob und inwieweit sich der Begriff des Glücksspiels gemäß § 58 Abs 3 GSpG mit jenem in § 1 GSpG deckt; entscheidend ist vielmehr, ob der Gesetzgeber den Besteuerungsgegenstand und den Steuersatz gemäß § 58 Abs 3 GSpG in unsachlicher Weise festgelegt hat.***“ (VfGH 12.12.2016, G 650/2015 ua).

Dass der ordnungspolitische Aspekt des § 2 GSpG nicht in den abgabenrechtlichen Bereich übernommen wurde, zeigt sich auch darin, dass gemäß § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG die Ausnahmen

aus dem Glücksspielmonopol des § 4 Abs. 3 bis 6 GSpG von der Glücksspielabgabe befreit sind. Gäbe es § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG nicht, würden die als Ausnahmen vom Glücksspielmonopol genannten Glücksspiele/Ausspielungen glücksspielabgabepflichtig sein. Z.B. unterliegen gemäß § 4 Abs. 6 GSpG Ausspielungen mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib („Wirtshauspoker“) nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes. Hätte der Glücksspielabgabengesetzgeber der „Ausspielung“ in § 57 ff GSpG den ordnungspolitischen Aspekt zugeordnet, müsste er die „Ausnahmen vom Monopol“ nicht ausdrücklich von der Glücksspielabgabe befreien. Es ist anzunehmen, dass in einem solchen Fall als Gesetztext gewählt worden wäre: „Ausspielungen iSd § 2 GSpG iVm § 1 GSpG“, dann wären wahrscheinlich die Ausnahmen vom Monopol „automatisch“ von der Glücksspielabgabe befreit gewesen. Auch § 58 GSpG, insbesondere § 58 Abs. 3 GSpG, zeigt, dass der Glücksspielabgabenbesteuerung nicht der ordnungspolitische Ausspielungsbegriff in seinem vollen Gehalt des § 2 iVm § 3 GSpG, sondern der rechtsgeschäftliche Gehalt des § 2 iVm § 1 GSpG zugrundegelegt wurde.

Dafür lassen sich auch in den Vorgängerbestimmungen § 33 TP 17 Abs. Z 7 und 8 GebG Beispiele finden.

Das Erkenntnis VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. Punkt 2.2.5. ist daher dahingehend zu verstehen, dass mit dem „Regime des Glücksspielgesetzes“ entsprechend der ordnungspolitische Teil zu verstehen ist und so wie § 33 TP 17 GebG auch § 57ff GSpG lediglich an die in den §§ 1 und 2 GSpG genannten „Ausspielungen“, unabhängig von deren monopolrechtlichen Konsequenzen anknüpfen. (Beschluss VfGH 21.9.2012, B 1357/12). Aus Sicht der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57-59 GSpG hat daher die Aufzählung in § 1 Abs. 2 GSpG demonstrativen Charakter. Glücksspielabgabenrechtlich ist das Kartenpokerspiel als Abschluss des Rechtsgeschäftes Spiel in der Grundnorm des § 1 Abs. 1 GSpG zu verorten.

Den Glücksspielabgaben liegt daher nicht der monopolmäßige Begriff der Ausspielung zugrunde, sondern die Ausspielung iSd des Abschlusses eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes Glücksspiel; dafür spricht auch die ausdrückliche Glücksspielabgabenbefreiung für Wirtshauspoker gemäß § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG.

Das heißt, besteuert wird der Abschluss des Glücksvertrages Spiel (iSd § 1272 ABGB)

- wenn das Ergebnis zumindest vorwiegend vom Zufall abhängig ist,
- wenn es iSd §2 GSpG entgeltlich ist und
- ohne monopolrechtliche Konsequenzen.

Für Zwecke des abgabenrechtlichen Teiles des Glücksspielgesetzes und hier der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG wird daher nicht von einem monopolmäßigen Begriff

des Glücksspiels ausgegangen, sondern vom Abschluss des Rechtsgeschäftes, auf dem zweifelsohne auch der ordnungspolitische Teil aufbaut. (BFG 19.10.2017, RV/7104393/2014).

Anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 26. März 2018 wurden seitens der Bf. und des Finanzamtes zu diesem Thema keine über ihr bisheriges Vorbringen hinausgehende Stellungnahmen abgegeben.

Für § 57 Abs. 2 GSpG gilt das Gesagte ebenfalls. Die Bf., ist daher mit ihrem Onlinepoker, an dem im Zeitraum 2.8.2013 bis 28.2.2014 Spielteilnehmer vom Inland aus teilnahmen, glücksspielabgabenpflichtig.

12. Zum Einwand der Bf., Poker sei keine elektronische Lotterie (Punkt 5.2. der Beschwerde)

Ergänzend zu dem unter Punkt *Die Glücksspielabgaben knüpfen an ordnungspolitische Definitionen an, ohne dadurch den Charakter von Rechtsverkehrssteuern zu verlieren*, zu § 57 Abs. 2 GSpG dieses Vorhaltes Dargelegtem wird folgendes ausgeführt:

§ 12a GSpG wurde mit BGBl. I 1997/69 in das Glücksspielgesetz aufgenommen. Der ursprüngliche Text von § 12a GSpG lautete: *„Elektronische Lotterien sind Ausspielungen, bei denen der Spielvertrag über elektronische Medien abgeschlossen, die Entscheidung über Gewinn oder Verlust zentralseitig herbeigeführt oder zur Verfügung gestellt wird und der Spielteilnehmer unmittelbar nach Spielteilnahme vom Ergebnis dieser Entscheidung Kenntnis erlangt.“*

Nach den parlamentarischen Materialien 680 BlgNR 20. GP, Erläuterungen, Allgemeiner Teil sollte durch diese Novellierung die Abgrenzung von Ausspielungen mittels Glücksspielapparaten von Elektronischen Lotterien, die unter Zuhilfenahme modernster Technologie aus dem Telekommunikationsbereich durchgeführt werden, ausdrücklich im Gesetzestext festgeschrieben werden. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 55). In den Erläuterungen zu § 2 Abs. 2 und § 12a und § 12b wurde ergänzt, dass es durch diese gesetzliche Neuregelungen zu keiner Ausweitung des Glücksspielmonopols des Bundes kommt, sondern es wurde lediglich die Möglichkeit geschaffen, das Recht zur Durchführung Elektronischer Lotterien durch Konzession zu übertragen. Gleichzeitig wurde § 2 Abs. 2 GSpG geändert: *„Eine Ausspielung mittels eines Glücksspielapparates liegt vor, wenn die Entscheidung über Gewinn und Verlust durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung durch den Apparat selbst, also nicht zentralseitig herbeigeführt oder zur Verfügung gestellt wird.“*

Analog dazu wurde auch das Gebührengesetz in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG idF vor dem 1.1.2011 geändert, da damals der Lotterienkonzessionär zusätzlich zur Konzessionsabgabe mit 16% glücksvertragsgebührenpflichtig war: *„Ausspielungen, deren Durchführung nach den Bestimmungen des § 14 GSpG durch Erteilung einer Konzession übertragen wurden, 16 vH*

vom Einsatz, jedoch bei Ausspielungen gemäß § 12a GSpG in Verbindung mit § 14 GSpG von den Jahresbruttospieleinnahmen, das sind die im Kalenderjahr dem Konzessionär zugekommenen Wetteinsätze abzüglich Ausschüttungen (Gewinne).“

§ 12a GSpG wurde durch BGBl. I 2010/73 geändert und lautet nun: *„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.“* Ebenso wurde die Ausspielung über Glücksspielautomaten modifiziert: § 2 Abs. 3 Satz 1 GSpG: *„Eine Ausspielung mit Glücksspielautomaten liegt vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt.“* Die Materialien dazu stellten jedoch klar, dass durch die Glücksspielnovelle 2008 keine inhaltliche Änderung erfolgte. (II. Besonderer Teil 658 der Beilagen XXIV GP- Regierungsvorlage –Materialien, Zu Z 7 und 31 (§ 12a und § 60 Abs. 22 GSpG)); ebenso heißt es zu § 2 Abs. 3 GSpG, dass dieser für den Rechtsanwender klarer und übersichtlicher gefasst wurde. *Erfolgt die Entscheidung über das Spielergebnis nicht im Glücksspielautomaten selbst, sondern zentralseitig, so handelt es sich um eine elektronische Lotterie iSd § 12a GSpG.*

Unter elektronischen Medien verstehen die Materialien jede Form der Datenübertragung unter Zuhilfenahme modernster Technologien aus dem Telekommunikationsbereich (Schwartz-Wohlfahrt, GlücksspielG samt den wichtigsten Spielbedingungen² (2006), § 12a Rz 5). Der Begriff der Elektronischen Lotterien in § 12a GSpG ist nur von der spezifischen Art seiner Durchführung, nicht durch den Inhalt des Spiels bestimmt. 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, Strejcek/Bresich (Hg.), Glücksspielgesetz- GSpG 1989, § 12a Rz 2). Also über Telefon, in Form von SMS, Fax und vor allem auch über das Internet (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989 § 12a Rz 3). D.h. unter diesem Tatbestand können nach einhelliger Auffassung nicht nur die in den §§ 6-12 und 12b GSpG genannten Lotterieförmlichkeiten, sondern auch alle sonstigen Ausspielungen, somit auch typischerweise in Casinos (Spielbanken) veranstaltete Glücksspiele, wie Roulette, Poker oder Black Jack, subsumiert werden (Schwartz/Wohlfahrt, GSpG § 12a Rz 9-10; Kreuzmair, Die wesentlichen Neuerungen durch die GSpG-Novellen 2008 und 2010, ecolex 2010, 906; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 55). Weiteres Erfordernis ist, dass dem Spielteilnehmer das Spielergebnis zeitnah zum Spielende durch eine Anzeige am Internet-Terminal zur Kenntnis gelangt. (OGH 11.3.2010, 4 Ob 17/10v).

Dass das Internet ein elektronisches Medium im Sinne dieser Bestimmung sei, kann nicht zweifelhaft sein (Schwartz-Wohlfahrt, GlücksspielG samt den wichtigsten Spielbedingungen²

(2006), § 12a Rz 5). 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 (*Strejcek/Bresich (Hg.)*, Glücksspielgesetz-GSpG 1989, § 12a Rz 4). Das Erfordernis der zentralseitigen Entscheidung ist dann erfüllt, wenn mehrere Endgeräte mit einem Rechner verbunden sind, der das Spielergebnis ermittelt und an die Endgeräte übermittelt. (VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147). Kann dem Spielteilnehmer das Spielergebnis zeitnah zum Spielende durch eine Anzeige am Internet-Terminal zur Kenntnis gelangen, sind sämtliche von § 12a GSpG aufgestellten Formerfordernisse der Glücksspielform „Elektronische Lotterie“ erfüllt. (s.a. *Korn*, Glücksspielautomaten - elektronische Lotterien – Rechtsbruch, MR 2010, 166).

Wenn die Materialien besagen, dass die Definition der Elektronischen Lotterie sprachlich klarer gefasst wurde (II. Besonderer Teil 658 der Beilagen XXIV GP- Regierungsvorlage – Materialien, Zu Z 7 und 31 (§ 12a und § 60 Abs. 22 GSpG)), kann das im Licht der Textierung der Glücksspielabgaben nur besagen, dass nun nicht nur auf den Spielvertrag [im Inland], sondern auch auf die Spielteilnahme vom Inland aus, der den Spielvertrag im Ausland mit ein bezieht, abgestellt wird – und zwar auch beim Spiel über elektronische Medien.

Poker kann daher im Lebendspiel oder auch über elektronische Medien angeboten werden. Es kommt nicht auf Unterschiede im Vertragsabschluss iSd § 862 ABGB betreffend des Kartenpokerglücksspiels oder anderer Glücksspiele, wie Roulette an, dieser verändert sich nicht, gleichgültig, ob diese Spiele mit einem Croupier (Kartendealer), über Internettechnologie im Server-Clientsystem oder in einem Glücksspielapparat angeboten und gespielt werden. (z.B. durch einen Zentralcomputer; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich* [Hg.], GSpG 1989 § 12a Rz 4-5). **Intention des Glücksspiel- und Gebührengesetzgebers im Hinblick auf § 12a GSpG war nicht, das Lebendspiel von der Technik abzugrenzen, sondern eine Technik von der anderen Technik, nämlich den Glücksspielapparat, der selbst über das Ergebnis entscheidet, von der elektronischen Lotterie, bei der die Entscheidung irgendwo anders fällt.** (Zur Abgrenzung: VwGH 19.7.2011, 2011/02/0127; VwGH 27.4.2012, 2011/02/0224; VwGH 15.3.2013, 2012/17/0256; VwGH 24.4.2014, 2012/02/0299).

Der Begriff „zentralseitig“ rekuriert daher auf den Ort, an dem bei Einsatz von Technik das Spielergebnis erfolgt (elektronische Lotterie) oder auch nicht (Glücksspielapparat). Der Begriff „zentralseitig“ umfasst Glücksspiele iSd § 1 Abs. 1 GSpG, bei denen die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt. Weder von der Wortbedeutung, noch von der teleologischen oder historischen Gesetzesauslegung her, kann dem Begriff „zentralseitig“ entnommen werden, dass damit eine ausschließliche Zufallsabhängigkeit gemeint war. Nicht zentralseitig müsste dann bedeuten, dass das Spielergebnis nicht ausschließlich vom Zufall abhängt. Tatsächlich aber umfasst das über Glücksspielapparate angebotene Glücksspiel solche mit ausschließlicher Zufallsabhängigkeit.

Geregelt wird bloß eine eigene Art der Durchführung des Spiels, eine äußere Form, in der das Spiel abläuft, es wird aber kein neuer Vertragszustandekommenstypus erschaffen.

Nach der historischen und teleologischen Auslegung des § 12a GSpG kann nicht entnommen werden, dass zentralseitige Herbeiführung des Ergebnisses den Inhalt hat, dass „ausschließlich ohne Mitwirkungsmöglichkeit durch den Spielteilnehmer über den Ausgang des Spiels bestimmt werde“. Zentralseitigkeit des Spielergebnisses bedeutet daher, dass das Spielergebnis vorwiegend oder ausschließlich vom Zufall abhängt und im Wesentlichen über Internettechnologie zustande kam und zur Verfügung gestellt wurde, und nicht über eine elektronische oder mechanische Vorrichtung in einem Glücksspielapparat.

Jedes Spiel spielt sich in einem begrenzten Raum ab, durch den die Spielregel und der Spieltypus definiert werden (vgl. *Huizinga*, *Homo Ludens*, 17-19), das ist bei Kartenpokerspiel z.B. der Pokertisch. Da sich jedes Spiel in einem „Spielraum“ abspielt, kann dieser Raum auch ein virtueller Raum sein, wie z. B. die Internettechnologie bei Onlinepokerspiel. (BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011). **Poker ist daher, wenn es über die entsprechende Telekommunikationstechnologie angeboten wird, eine Ausspielung über elektronische Medien und damit eine elektronische Lotterie.**

Es liegt kein Verstoß gegen verfassungsgesetzliche Vorschriften vor, wenn unterschiedliche Formen des Spiels unterschiedlich besteuert werden.

Abgesehen davon, geht die Bf. von einer unrichtigen Prämisse aus. Im Glücksspielgesetz ist keine unterschiedliche Besteuerung von Poker im Lebendspiel und von Onlinepoker vorgesehen, sondern § 57 Abs. 1 GSpG ist die Grundnorm für die Glücksspielbesteuerung. Gäbe es § 57 Abs. 2 GSpG nicht, würde automatisch auch Onlineglücksspiel unter § 57 Abs. 1 GSpG fallen. Würde § 57 Abs. 2 GSpG als verfassungswidrig aufgehoben, würde Onlineglücksspiel von § 57 Abs. 1 GSpG erfasst. § 57 Abs. 2 GSpG stellt nicht darauf ab, Onlineglücksspiel günstiger zu besteuern als Poker im Lebendspiel von nicht nach dem Glücksspielgesetz konzessioniertem Anbietern, sondern dient in erster Linie dazu Onlineglücksspiel von Automatenglücksspiel abzugrenzen.

Das Argument der Bf., in ihrer 4. Vorlagefrage ist widersprüchlich, denn einmal sind 40% ein zu hoher Steuersatz der Unionsrechtswidrigkeit begründe, dann wiederum liegt er unter dem Normalsteuersatz, was ebenso eine Unionsrechtswidrigkeit begründe.

Anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 26. März 2018 wurden seitens der Bf. und des Finanzamtes zu diesem Thema keine über ihr bisheriges Vorbringen hinausgehende Stellungnahmen abgegeben.

13. Behandlung der Boni beim Einsatz und bei den Jahresbruttospieleinnahmen

Der Einsatz als Bemessungsgrundlage bei den Wettgebühren und als zu saldierende Größe bei den Jahresbruttospieleinnahmen:

Nach Ansicht der Bf. ist der „Einsatz“, der vom Unternehmer zur Verfügung gestellt wird, nur dann zur Bemessungsgrundlage zu zählen, wenn es sich um „echtes“ Geld handelt, Gutscheine würden, wie bei der Umsatzsteuer, in dem Sinn keinen vermögenswerten Vorteil bilden und seien daher nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

§ 1270 ABGB spricht nicht von Einsatz, sondern vom Preis, der zwischen den Vertragsteilen vereinbart wird. Wetteinsatz ist der Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance, dass sich die Behauptung im Meinungsstreit als richtig erweist. (§ 304 ABGB iVm § 1270 ABGB). Zur Frage, ob der Begriff „Preis“ iS eines Barkaufpreises zu verstehen ist, oder darunter auch Zahlungen an und von Dritten fallen können, gibt es bei den Rechtsgeschäftsgebühren für den Hoffnungskauf und den Verkehrsteuern inklusive Umsatzsteuer Judikatur und Literatur, auf die hier zurückgegriffen werden kann:

Zum „Preis“ bei den Glücksverträgen gemäß § 33 TP 17 GebG, und zwar zum Hoffnungskauf traf der VwGH 19.3.1990, 89/15/0085 folgende Aussage:

„Auch der Auffassung der Bf., nur der festbetragsvereinbarte Kaufpreis sei im Gegensatz zu dem im Grunderwerbsteuergesetz verwendeten Begriff der „Gegenleistung“ „Kaufpreis“ im Sinne des Gebührengesetzes, kann nicht gefolgt werden. Unter „Kaufpreis“ ist – iSd Begriffsbestimmung des Kaufvertrages in § 1053 ABGB erster Satz bzw. der Anordnung des § 1054 ABGB zweiter Satz – die bestimmte (bzw. „nicht unbestimmte“, d.h. wenigstens bestimmbare) Summe Geldes zu verstehen, die der Käufer dem Verkäufer für die Überlassung des Kaufgegenstandes vereinbarungsgemäß zuzuwenden hat. Auf welche Weise die Zuwendung des Kaufpreises in das Vermögen des Verkäufers zu erfolgen hat, bleibt der Willenseinigung der Vertragsteile vorbehalten....“

Der Gegenleistungsbegriff des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG deckt sich in etwa mit dem Kaufpreisbegriff der §§ 1053 ff ABGB. (VwGH 28.6.2007, 2007/16/0028; Fellner, Grunderwerbsteuer, Rz 37; Schwimann, ABGB3, 2006, zu § 1055 ABGB, Rz 1 und 5; VwGH 23.1.1976, 731/74) und dementsprechend kommt es bei der Beurteilung eines grunderwerbsteuerlichen Rechtsvorganges nur darauf an, was Gegenleistung im einzelnen Fall ist und nicht darauf, aus wessen Vermögen die Gegenleistung aufgebracht wird, wer den Preis tatsächlich zahlt. (Fellner, Grunderwerbsteuer, zu § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG, Rz 63; VwGH 14.11.1974, 256/74; VwGH 29.9.2010, 2009/16/0054 ua., UFS 19.3.2009, RV/1548-W/08; UFS 20.2.2009, RV/0947-W/08, Wohnbauförderung mittels nicht rückzahlbarer Zuschüsse durch das Land).

Nach den Kapitalverkehrsteuerfällen (Gesellschaftsteuer) EuGH 17.10.2002, C-339/99 (ESTAG), EuGH 17.10.2002, C-138/00 (Solida, Tech Gate) zählen zur Gegenleistung auch solche

Leistungen, die ein anderer als der Erwerber der Gesellschaftsrechte der Kapitalgesellschaft dafür gewährt, dass die Kapitalgesellschaft dem Erwerber die Gesellschaftsrechte überlässt, es kommt darauf an, wem die Zahlung zuzurechnen ist, auf die formale Herkunft kommt es nicht an.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH 14.3.1980, 2080/79, VwGH 20.1.2000, 95/15/0015 zur Umsatzsteuer zählt jedes Entgelt für das einzelne Spiel zur Bemessungsgrundlage. Gewinnt ein Spieler und kann er mit dem Geld am Automaten ein neues Spiel („Freispiel“) tätigen, so wird ein neuer Umsatz ausgeführt; der geldwerte, auch in anderer Weise (zur Konsumation) verwendbare Gewinnanspruch des Spielers bildet das Entgelt für diesen Umsatz. (s.a. O.A., Der Entgeltsbegriff beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit, FJ 1988, 101).

In Anlehnung an die Rechtsgeschäftsgebühr für den Hoffnungskauf, Grunderwerbsteuer, Gesellschaftsteuer sowie Umsatzsteuer kann als Wetteinsatz alles verstanden werden, was der Wettteilnehmer aufwenden muss, um die Hoffnung, die Gewinnchance einer bedingten Leistung zu erhalten. Wenn auch die Steuerpflicht bei den „Wettgebühren“ an den tatsächlich erbrachten Wetteinsatz anknüpft, so ist dies doch am Parameter des Verpflichtungsgeschäftes, der Vereinbarung zwischen Wettanbieter und Wettteilnehmer zu beurteilen, wobei grundsätzlich vom Einzelanspruch auf ein bestimmtes Verhalten des Verpflichteten auszugehen ist. (*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 Wettvertrag wurde zwischen der Bf. als Wettanbieter und dem Wettteilnehmer abgeschlossen, indem eine Einigung über Leistung (Höhe des Wetteinsatzes) und Gegenleistung, nämlich einen zur Höhe des Wetteinsatzes relationalen Gewinn für den Fall, dass sich seine Behauptung im Meinungsstreit als richtig erweist (loses Synallagma: *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich*, GSpG2 § 2 Rz 9 ist das Synallagma zwischen Spieler und Unternehmer (Veranstalter) nicht in einem materiellen Leistungsaustausch begründet, sondern auf einer psychologischen Ebene angesiedelt und stellt insofern ein „loses Synallagma“ dar), stattfand. Es kommt nicht darauf an, ob er das Geld dafür von einem Angehörigen geschenkt erhalten hat, er dafür einen vom Wettanbieter ausgestellten Gutschein verwendet oder er für den Wetteinsatz ein Darlehen aufgenommen hat. So ist der Bf. entgegenzuhalten, dass die Quotenveränderung des Wettteilnehmers, also die bedingte Gegenleistung, auf einer erhöhten Leistung, einem höheren Wetteinsatz basiert. Der Einsatz von 20 Euro ist nicht fiktiv, da ihm eben eine erhöhte Gewinnchance des Wettteilnehmers gegenübersteht.

Wie der Wetteinsatz tatsächlich erbracht wird, ob durch den Wettteilnehmer selbst, einen Dritten oder die Bf., ist nur mehr Frage der Erfüllung und beeinflusst nicht den Einzelanspruch zwischen Wettanbieter und Wettteilnehmer. **Die Wetten, bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stammt, sondern etwa in Form eines Gutscheines durch den Wettanbieter zur**

Verfügung gestellt werden, sind daher in die Bemessungsgrundlage „Einsatz“ einzubeziehen.

Die Bf. argumentiert, dass die Ansicht des Finanzamtes, die Einbeziehung der *Payment Bonus Amount* könne auf § 2 Abs. 1 Z 2 GSpG („*Glücksspiele,...bei denen der Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung erbringen....*“) gegründet werden, nicht haltbar sei.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes, das sich diesbezüglich auf eine ständige Judikatur stützt, schlägt das Finanzamt einen möglichen Weg ein, die Aufbringung des „Preises“ nicht durch den Spieler selbst aus § 2 Abs. 1 Z 2 GSpG („*Glücksspiele,...bei denen der Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung erbringen....*“) herzuleiten (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 8.5.2017, RV/7100024/2015 [zur Wettgebühr]; BFG 28.6.2017, 7104383/2015; BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016). Doch selbst, wenn der Passus „...oder andere“ fehlen würde, käme es zu keinem anderen Ergebnis. Denn zur Frage, ob der Begriff „Preis“ iS eines Barkaufpreises zu verstehen ist, oder darunter auch Zahlungen an und von Dritten fallen können, gibt es bei den Rechtsgeschäftsgebühren für den Hoffnungskauf und den Verkehrsteuern inklusive Umsatzsteuer Judikatur und Literatur, auf die hier zurückgegriffen werden kann:

In Anlehnung an die Rechtsgeschäftsgebühr für den Hoffnungskauf, Grunderwerbsteuer, Gesellschaftsteuer sowie Umsatzsteuer kann als Spieleinsatz alles verstanden werden, was der Spielteilnehmer aufwenden muss, um die Hoffnung, die Gewinnchance einer bedingten Leistung zu erhalten. 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. „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(einsätze), 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.

Das Vorbringen der Bf. in der Stellungnahme vom 1. März 2018 und anlässlich der mündlichen Verhandlung am 26. März 2017, dass durch den Onlinewett- bzw. -glücksspielanbieter dem Teilnehmer gewährte Gutscheine oder Boni nicht in den Einsatz einzubeziehen sind, war nicht geeignet, eine andere rechtliche Beurteilung herbeizuführen. Der vom Wett- bzw. Spielteilnehmer zu leistende Einsatz ist das festbetragsvereinbarte Entgelt, **vom Anbieter dem Teilnehmer gewährte Gutschriften und Boni sind dem Einsatz sowohl bei den Wettgebühren, als auch bei den Glücksspielabgaben (Jahresbruttospieleinnahmen) hinzuzuzählen.** Wie der Teilnehmer den Preis aufbringt, ist für die Wettgebühren und Glücksspielabgaben gleichgültig.

Da bei den Wettgebühren die Bemessungsgrundlage der Einsatz ist, stellt sich die Frage einer Abzugsmöglichkeit nicht. Etwas anderes ist im Fall der Glücksspielabgabe, da nach § 57 Abs. 2 GSpG die Jahresbruttospieleinnahmen Bemessungsgrundlage sind, wonach die Gewinne von Einsätzen eines Kalenderjahres abgezogen werden.

Zur Abzugsmöglichkeit von Gewinnen bei den Jahresbruttospieleinnahmen:

„Freispiele“ (Hier: *Payment Bonus Amount*) bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stammt, sondern etwa in Form eines Gutscheines durch den Spielanbieter zur Verfügung gestellt werden, sind dem Einsatz hinzuzuzählen. Sehen die Glücksspielabgabenregelungen als Bemessungsgrundlage die Jahresbruttospieleinnahmen vor, und tätigt der Onlineglücksspielanbieter die *Payment Bonus Amount* aus den Spielgewinnen, sind diese abzuziehen. **Nach der nunmehr ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes BFG 28.6.2017, 7104383/2015 und BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016 sind die vom Onlineglücksspielanbieter dem Spielteilnehmer zur Verfügung gestellten „Freispiele“, wenn er sie aus den Spielgewinnen tätigt, als ausbezahlter Gewinn von den Spieleinsätzen in den Fällen, in denen die Glücksspielabgaben von der Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleinnahmen berechnet werden, abzuziehen.**

Das Finanzamt gab am 13. März 2018 zur Frage der Bemessungsgrundlage eine schriftliche Stellungnahme ab und vertrat die Meinung, dass es sich bei der Konzessionsabgabe, der Spielbankabgabe und den Glücksspielabgaben jeweils um verschiedene Abgaben handle, weswegen die Bemessungsgrundlagen „Jahresbruttospieleinnahmen“ nicht miteinander verglichen werden könnten. Bei der Spielbankabgabe gemäß § 28 Abs. 2 GSpG sei der Abzug von Sonderjetons vorgesehen, bei der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 5 GSpG jedoch nicht.

Dem Finanzamt ist entgegenzuhalten, dass es hier nicht um die ordnungspolitischen Regelungen geht, wonach die Konzessionäre, über die Konzessions- und Spielbankabgabe hinaus, Auflagen haben, wie z.B. Grundkapital in bestimmter Höhe, Spielerschutz, Vorbeugung gegen Geldwäsche uvm. Aus diesem Blickwinkel können Konzessions- und Spielbankabgabe mit der Glücksspielabgabe nicht verglichen werden. (vgl. Ablehnungsbeschluss VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016). Es geht hier um einen Vergleich der Konzessionsabgabe, der Spielbankabgabe und den Glücksspielabgaben **aus Sicht der Steuergesetztechnik**, und aus dieser Sicht **liegen keine verschiedenen Abgaben** vor. Verbindendes Element dieser drei Abgaben ist die Anknüpfung an den Abschluss des einzelnen in § 1 Abs. 1 GSpG definierten Glücksvertrages. § 57 Abs. 2 Satz 1 GSpG ist so konzipiert, dass er sowohl konzessioniertes als auch nicht konzessioniertes Onlineglücksspiel umgreift und der Glücksspielabgabe unterwirft. Im 2. Satz wird das konzessionierte Glücksspiel, da es der Konzessionsabgabe unterliegt, wieder herausgenommen. Daraus leitet das Bundesfinanzgericht ab, dass die Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleinnahmen bei allen drei Abgaben grundsätzlich Gemeinsamkeiten aufweist.

Das Bundesfinanzgericht folgt den Ausführungen des Finanzamtes darin, dass gemäß § 1 Abs. 1 GSpG **Steuergegenstand der einzelne Spielvertrag** ist und sich das grundsätzlich auch in der Bemessungsgrundlage Jahresbruttospieleinnahmen über den Einsatz als vorgelagerten Begriff niederschlägt, eine Differenzierung zwischen der Verwirklichung des Steuertatbestandes und der Bemessungsgrundlage ist sicherlich nicht vorgesehen. Dennoch hält das Bundesfinanzgericht der Ansicht des Finanzamtes entgegen, dass dadurch, dass die Gewinne abgezogen werden können, die Jahresbruttospieleinnahmen zu etwas Betriebswirtschaftlichem werden.

Das Bundesfinanzgericht folgt nicht der Ansicht des Finanzamtes, wonach eine „Zusammenlegung“ von einzelnen Ausspielungen bzw. eine „tischweise“ Betrachtung für die Berechnung der Glücksspielabgabe nicht gedeckt sei:

Der VwGH 17.1.1968, 897/67 beschrieb den im früheren GSpG 1962 nicht näher definierten Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen als zwar betriebswirtschaftlich unterlegt, aber als glücksspielgesetzeigentümlich, d.h. nach dem Sinn und Zweck dieses Gesetzes auszulegen: *„Das Gesetz selbst erläutert nicht, was unter „Jahresbruttospieleinnahme eines Spielbankbetriebes zu verstehen ist. Diesem Begriff ist daher gemäß § 6 ABGB die Bedeutung zuzulegen, die sich aus der Eigentümlichkeit des Wortes im Zusammenhang mit dem Sinn und Zweck des Glücksspielgesetzes ergibt. Als Jahreszeitraum kommt für die Berechnung der Spielbankabgabe 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 tatsächlich Abstattung solcher Forderungen an die durch regelwidrige Vorgänge geschädigte Spielbank zu einer Erhöhung der Spieleinnahmen.“ (VwGH 17.1.1968, 897/67).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ergibt sich daraus, dass diese Steuern von dem Saldo berechnet werden, der sich – im übertragenen Sinn - nach Schluss jedes Spieltages tatsächlich noch „auf den einzelnen Spieltischen befindet“. Der Gewinn, den die Anbieterin auszahlt, wird nämlich nicht, bezogen auf den einzelnen Spielvertrag, ausschließlich vom Einsatz des gewinnenden Spielers abgezogen. **Der abzugsfähige Gewinn macht die Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleinnahmen zu einer saldierten Größe, die über den einzelnen Spielvertrag hinausgeht und die Einsätze aller Spielverträge umfasst, die innerhalb eines Kalenderjahres von der Bf. eingenommen werden.** Losgelöst vom einzelnen Spielvertrag kann die Bf. alle Gewinne, die sie innerhalb eines Kalenderjahres an Spielteilnehmer auszahlt, von der Summe aller eingenommenen Einsätze eines Kalenderjahres wieder abziehen. Dies deshalb, weil die Gewinne nicht nur aus dem eigenen Einsatz des gewinnenden Teilnehmers resultieren, sondern insbesondere aus den Einsätzen der verlierenden Spielteilnehmer.

Das Bundesfinanzgericht stimmt dem Finanzamt grundsätzlich zu, dass der Gewinn der Jahresbruttospieleinnahmen das ist, was der Spieler erhält, wenn sich die Hoffnung auf die Gewinnchance realisiert, d.h. die Spielentscheidung zu seinen Gunsten ausgeht, es können nur „aleatorisch“ zustande gekommene Beträge abgezogen werden. Der Gewinn ist sicherlich

nicht mit der ertragssteuerlichen Betriebsausgabe, als generell betrieblich veranlasst, gleichzuhalten (BFG 10.11.2015, RV/7101099/2013). Aus dem zeitraumbezogenen Gesetzestext des § 57 Abs. 5 GSpG ist aber insoweit eine „mittelbare“ Zufallsabhängigkeit des Gewinnes ableitbar. Besteuert wird iSd VwGH 17.1.1968, 897/67 „der Ertragsrest“ der Spiele eines gewissen Zeitraumes.

Aus diesen Gründen war die Glücksspielabgabe neu zu berechnen, **wobei die von der Bf. geltend gemachten „Payment Bonus Amounts“ als „Gewinn“ iSd § 57 Abs. 5 GSpG abgezogen wurden:**

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Jänner 2013** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 613.670,49 x40% = 245.468,19 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Prüfungsbericht Seite 15: 996.941,93

Abzüglich Payment Bonus laut Prüfungsbericht Seite 14: 383.271,44

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Februar 2013** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 576.300,14 x40% = 230.520,05 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Prüfungsbericht Seite 15: 964.384,29

Abzüglich Payment Bonus laut Prüfungsbericht Seite 14: 388.084,15

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für März 2013** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $884.204,02 \times 40\% = 353.681,60$ Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Prüfungsbericht Seite 15: 1.270.762,28

Abzüglich Payment Bonus laut Prüfungsbericht Seite 14: 386.558,26

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für April 2013** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $550.977,84 \times 40\% = 220.391,14$ Euro.

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Prüfungsbericht Seite 15: 901.573,91

Abzüglich Payment Bonus laut Prüfungsbericht Seite 14: 350.596,07

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Mai 2013** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $658.214,87 \times 40\% = 263.285,95$ Euro.

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Prüfungsbericht Seite 15: 993.721,41

Abzüglich Payment Bonus laut Prüfungsbericht Seite 14: 335.506,54

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Juni 2013** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $693.673,12 \times 40\% = 277.469,25$ Euro.

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Prüfungsbericht Seite 15: 1.004.655,32

Abzüglich Payment Bonus laut Prüfungsbericht Seite 14: 310.982,20

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Juli 2013** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $699.365,69 \times 40\% = 279.746,28$ Euro.

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Prüfungsbericht Seite 15: 1.038.170,34

Abzüglich Payment Bonus laut Prüfungsbericht Seite 14: 338.804,65

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für August 2013** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $905.382,96 \times 40\% = 362.153,18$ Euro.

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Prüfungsbericht Seite 15: 1.311.856,05

Abzüglich Payment Bonus laut Prüfungsbericht Seite 14: 406.473,09

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für September 2013** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $646.812,44 \times 40\% = 258.724,98$ Euro.

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Prüfungsbericht Seite 15: 1.119.338,57

Abzüglich Payment Bonus laut Prüfungsbericht Seite 14: 472.526,13

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Oktober 2013** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $801.099,18 \times 40\% = 320.439,67$ Euro.

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Prüfungsbericht Seite 15: 1.198.269,64

Abzüglich Payment Bonus laut Prüfungsbericht Seite 14: 397.170,46

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für November 2013** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $753.629,29 \times 40\% = 301.451,72$ Euro.

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Prüfungsbericht Seite 15: 1.094.253,30

Abzüglich Payment Bonus laut Prüfungsbericht Seite 14: 340.624,01

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Dezember 2013** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $749.839,65 \times 40\% = 299.935,86$ Euro.

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Prüfungsbericht Seite 15: 1.145.931,70

Abzüglich Payment Bonus laut Prüfungsbericht Seite 14: 396.092,05

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Jänner 2014** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $407.262,77 \times 40\% = 162.905,11$ Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Prüfungsbericht Seite 15: 827.719,21

Abzüglich Payment Bonus laut Prüfungsbericht Seite 14: 420.456,44

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Februar 2014** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $787.924,01 \times 40\% = 315.169,60$ Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Prüfungsbericht Seite 15: 1.164.245,96

Abzüglich Payment Bonus laut Prüfungsbericht Seite 14: 376.321,95

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für März 2014** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $901.644,64 \times 40\% = 360.657,86$ Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Prüfungsbericht Seite 15: 1,280.520,82

Abzüglich Payment Bonus laut Prüfungsbericht Seite 14: 378.876,18

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für April 2014** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $629.627,41 \times 40\% = 251.850,96$ Euro.

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Prüfungsbericht Seite 15: 1,011.229,52

Abzüglich Payment Bonus laut Prüfungsbericht Seite 14: 381.602,11

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Mai 2014** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $869.423 \times 40\% = 347.769,20$ Euro.

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Prüfungsbericht Seite 15: 1,185.672,56

Abzüglich Payment Bonus laut Prüfungsbericht Seite 14: 316.249,56

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Juni 2014** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $901.376,14 \times 40\% = 360.550,46$ Euro.

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Prüfungsbericht Seite 15: 1.228.235,16

Abzüglich Payment Bonus laut Prüfungsbericht Seite 14: 326.859,02

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Juli 2014** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $924.420,91 \times 40\% = 369.768,36$ Euro.

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Prüfungsbericht Seite 15: 1.234.290,45

Abzüglich Payment Bonus laut Prüfungsbericht Seite 14: 309.869,54

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für August 2014** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $756.130,80 \times 40\% = 302.452,32$ Euro.

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Prüfungsbericht Seite 15: 1.032.304,53

Abzüglich Payment Bonus laut Prüfungsbericht Seite 14: 276.173,73

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für September 2014** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $679.710,55 \times 40\% = 271.884,22$ Euro.

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Prüfungsbericht Seite 15: 941.597,95

Abzüglich Payment Bonus laut Prüfungsbericht Seite 14: 261.887,40

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Oktober 2014** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $688.920,56 \times 40\% = 275.568,22$ Euro.

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Prüfungsbericht Seite 15: 928.751,73

Abzüglich Payment Bonus laut Prüfungsbericht Seite 14: 239.831,17

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für November 2014** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $622.092,35 \times 40\% = 248.836,94$ Euro.

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Prüfungsbericht Seite 15: 905.402,82

Abzüglich Payment Bonus laut Prüfungsbericht Seite 14: 283.310,47

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Dezember 2014** festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 652.539,24 x40% = 261.015,70 Euro.

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Prüfungsbericht Seite 15: 942.514,23

Abzüglich Payment Bonus laut Prüfungsbericht Seite 14: 289.974,99

14. 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. ua. VwGH 2009/17/0132).

Angaben eines Abgabepflichtigen, gegen deren Richtigkeit keine begründeten Zweifel bestehen, kann die Abgabenbehörde ohne weitere Überprüfung ihrer Entscheidung

zugrundelegen. 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. ua. 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. ua. VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109).

Der Bf. war bekannt, dass das Finanzamt auf Grund des - nach der oa. Judikatur geeigneten - Indiz „österreichische Registrierungsadresse“ zur Überzeugung gelangt ist, dass der abgabepflichtige Tatbestand verwirklicht ist. Es wäre daher an der Bf. gelegen, seine 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 ihrer 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. Zu den Bedenken der Bf. wird auf die Ausführungen in Punkt 14 der Begründung der Entscheidung des UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13 verwiesen. (vgl. BFG 16.2.2018, RV/7104387/2015).

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 und die Wettgebühren nach § 33 TP 17 Abs. 3 GebG von der Bf. selbst zu berechnen und wurden die gegenständlichen Verfahren auf Grund des Antrages der Bf. nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO eingeleitet.

15. Zusammenfassung

Die Bf. ist eine Unternehmung mit Sitz in **LAND****, die eine Online-Glücksspiel- und Wettplattform betreibt,** bei der es für Spielteilnehmer vom Inland aus möglich ist, über das

Internet sowohl an Sportwetten (z.B. Fußball, Tennis, Basketball, Eishockey; sowie Tierrennen), als auch an diversen Glücksspielen (Poker, Roulette, Blackjack Multihand 5, Bingo, Spin 2 Million New, Lotto Madness, usw. sowie über Video-Spielautomaten („Video Slots)) teilzunehmen. Dadurch wurde für die Zeiträume 1-12/2013 und 1-12/2014 sowohl die Wettgebühr gemäß **§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 2 GebG**, als auch die Glücksspielabgabe gemäß **§ 57 Abs. 2 GSpG** verwirklicht und das Finanzamt setzte mit 24 Bescheiden gemäß § 201 BAO die Wettgebühren und mit 24 Bescheiden gemäß § 201 BAO die Glücksspielabgaben fest.

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

Unionsrechtliche Einwendungen: Das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG sei nicht mehr unionsrechtskonform, wenn die Konzessionäre umfangreiche Werbeaktivitäten entfalteten, um neue Kunden zu gewinnen. Glücksspielmonopol und Glücksspielbesteuerung stünden in einem untrennbaren Zusammenhang. Die Unionsrechtswidrigkeit ergäbe sich daraus, dass durch die Besteuerung von Onlineglücksspiel gemäß § 57 Abs. 2 GSpG mit dem Steuersatz von 40% gezielt ausländische Anbieter höher besteuert würden, während Konzessionäre ihr Onlineglücksspielangebot mit den Einnahmen aus dem Lebendspielen finanzieren könnten (30%). Das zeige sich auch daran, dass Glücksspielanbieter ohne Konzession von Poker im Lebendspiel ohne Bankhalter einer deutlich höheren Besteuerung (16%) unterliegen würden, als Onlineglücksspiele (40%). Weiters entsprächen nach Ansicht der Bf. die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 GSpG und die Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG in ihrer Ausgestaltung und Wirkung Umsatzsteuern.

Verfassungsrechtliche Einwendungen: Die verfassungsrechtlichen Einwendungen der Bf. richteten sich auf die Nichtfeststellbarkeit des Tatbestandsmerkmals der Wettgebühren und Glücksspielabgaben „*Teilnahme vom Inland aus*“, sowie auf die Frage, ob Poker im Zeitraum vom 3. August 2013 bis 28. Februar 2014 trotz Aufhebung des Wortes Poker im § 1 Abs. 2 GSpG glücksspielabgabenpflichtig ist. Nach Ansicht der Bf. ist Poker, da es ein Geschicklichkeitsspiel ist, keine elektronische Lotterie.

Das Bundesfinanzgericht erwog dazu folgendes:

Wettgebühren:

Grundsätzlich unterliegen gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG idF des BGBl. I 2010/111 Wetten, die im Inland abgeschlossen werden, einer Rechtsgeschäftsgebühr von 2% vom Wetteinsatz. In § 33 TP 17 Abs. 2 GebG stellt der Gebührengesetzgeber die Fiktion auf, dass eine Wette auch dann als im Inland abgeschlossen gilt, „wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt“.

Gegenstand des Gebührengesetzes ist neben der Schriftengebühr die Besteuerung des Abschlusses von Rechtsgeschäften. In § 33 GebG wird aufgezählt, welche Rechtsgeschäfte der Gebühr unterliegen. In § 33 TP 17 GebG besteuert das Gebührengesetz den Abschluss von Glücksverträgen über bewegliche Sachen. Neben dem Hoffnungskauf und den Leibrentenverträgen ist auch die Wette genannt. Die Wette ist als Glücksvertrag im Sinne des § 1267 ABGB ein Vertrag, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird. (*Wolff* in Klang III 897; *Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonkilch, ABGB3 § 1270 Rz 5 unter Verweis auf OGH 3.4.1974, 5 Ob 12/74; *Binder* in *Schwimann*, ABGB3, V, § 1270 Rz 1; vgl. *Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 699). Der in § 1270 ABGB geregelte Wettvertrag entspricht der im Steuertatbestand des § 33 TP 17 GebG genannten „Wette“. (*Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren § 33 TP 17 Rz 3 unter Verweis auf VwGH 3.11.1986, 85/15/0270; VwGH 27.11.1990, 89/16/0214, 0215). Weder § 1270 ABGB noch § 33 TP 17 GebG unterscheiden, ob die Wette über Internet, also *Online* oder nicht über das Internet, also *Offline* abgeschlossen wird.

Die Personen, die gewerbsmäßig Wetten abschließen oder vermitteln, sind zur Entrichtung der Gebühr verpflichtet. (§ 28 Abs. 3 GebG). Gemäß § 33 TP 17 Abs. 3 GebG ist die Selbstberechnung für den zur Entrichtung der Gebühr Verpflichteten, den Anbieter, angeordnet.

Glücksspielabgaben:

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 II 7 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).

Der Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012 hat dezidiert ausgesprochen, dass die Aufnahme des Wortes Poker für sich genommen nicht verfassungswidrig ist. Dementsprechend entschied der VfGH 18.10.2016, Ro 2014/16/0041, dass die durch die GSpG-Novelle 2008 geschaffene Rechtslage über die Glücksspieleigenschaft von Poker klar und eindeutig ist. **Die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. für den Zeitraum vom 2.8.2013 bis 28.2.2014 hat NICHT die Auswirkung, dass keine Glücksspielabgaben zu erheben sind.** Den Glücksspielabgaben liegt nicht der monopolmäßige Begriff der Ausspielung zugrunde, sondern die Ausspielung ist des Abschlusses eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes Glücksspiel. (BFG 19.10.2017, RV/7104393/2014). Für § 57 Abs. 2 GSpG gilt das Gesagte ebenfalls. Die Bf. ist daher mit ihrem Onlinepoker, an dem im Zeitraum 2.8.2013 bis 28.2.2014 Spielteilnehmer vom Inland aus teilnahmen, glücksspielabgabepflichtig.

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 Aufnahme von „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG ist nicht gleichheitswidrig. 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).

Keine Verletzung des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie durch die Wettgebühren und Glücksspielabgaben:

Laut EuGH 24.10.2013, C-440/12 *Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft* 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.

Wettgebühren und Glücksspielabgaben haben nicht den Charakter einer Umsatzsteuer, da sie nicht allgemein auf Wetten und Glücksspiele zu entrichten sind, sondern nur auf entgeltliche Verträge, an denen auf einer Seite eine unternehmerische Mitwirkung erfolgt. Beide Steuern 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 Denkvit 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, anhängig VfGH E 2913/2017; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016 anhängig VfGH E 3389/2017). Wettgebühren und Glücksspielabgaben sind gegenüber der Umsatzsteuer selbständige Verkehrsteuern 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).

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

Der Wortfolge „Teilnahme am Rechtsgeschäft **Wette** vom Inland aus“ in § 33 TP 17 Abs. 2 GebG, sowie der Wortfolge in § 57 Abs. 1 GSpG „**Ausspielungen**, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“, ist zu entnehmen, dass der Wett- bzw. 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 Tablett sitzen“ muss. Auf technische Gegebenheiten kommt es nicht an. (vgl. VwGH 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 anhängig VfGH E 2251/2017; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015 anhängig VfGH E 2913/2017; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016, anhängig VfGH E 3389/2017). 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 ua.; 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/710024/2014, 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.

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 Wetten und Glücksspielen treffende Selbstberechnungs- und Abfuhrproblematik macht aber den Steuergegenstandstatbestand noch nicht verfassungswidrig.

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 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, ein personeller Inlandsbezug fehlt. Es gibt keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft. § 57 Abs. 2 GSpG iVm § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG, aber auch § 33 TP 17 Abs. 2 GebG besteuern unterschiedslos, in gleicher Weise Onlineglücksspiel- und wettangebot 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). § 57 Abs. 2 GSpG verletzt daher nicht die Dienstleistungsfreiheit iSd Art. 56 AEUV.

Eine Unionsrechtswidrigkeit ergibt sich auch nicht daraus, dass durch die Besteuerung von Onlineglücksspiel gemäß § 57 Abs. 2 GSpG mit dem Steuersatz von 40% der Jahresbruttospieleinnahmen gezielt ausländische Anbieter höher besteuert würden, während Konzessionäre ihr Onlineglücksspielangebot mit den Einnahmen aus dem Lebendspiel finanzieren könnten (30%), weil die Onlineglücksspielkonzession nicht den Betrieb von Spielbanken umfasst, sich die Spielbankkonzession nicht auf Onlineglücksspiele erstreckt, und Lotterienkonzessionär und Spielbankkonzessionär unterschiedliche Personen sind. Der Lotterienkonzessionär muss „vom Lebendspiel“ gemäß § 17 Abs. 3 Z 1 bis Z 6 GSpG Konzessionsabgabe vom (unsaldierten) Einsatz von 17,5% bis 27,5% zuzüglich Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG vom Einsatz 16% und den Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG entrichten. Rechnet man noch die weiteren Verpflichtungen des Konzessionärs dazu, wie Kapitalausstattung, Spielerschutz, Geldwäscherichtlinien und Tragung der Kosten der staatlichen Aufsicht und Kontrolle gemäß § 19 GSpG, kann von einer Finanzierung des Onlineglücksspiels mit Einnahmen aus den anderen Lotterien nicht die Rede sein (vgl. VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016 [BFG 13. Mai 2016, RV/7101232/2012 und BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012] zu Glücksspielabgaben und Spielbankabgabe; siehe Punkt 11.1.)

Eine Unionsrechtswidrigkeit ergibt sich auch nicht daraus, dass unterschiedliche Spielformen unterschiedlich besteuert werden, z.B. wie die Bf. in ihrer Beschwerde anführt, Pokerspiel ohne Bankhalter, das durch Betreiber ohne Konzession nach dem Glücksspielgesetz in festen Einrichtungen angeboten würde, mit 16% vom Einsatz. Der Verwaltungsgerichtshof hielt zur Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG für Poker fest *„Das von der Revisionswerberin weiters ins Spiel gebrachte Verhältnis der Glücksspielabgabe zu ihrem Jahresumsatz und zu ihrem Jahresergebnis betrifft unternehmerische Parameter, die in der Ingerenz der Revisionswerberin liegen und kein Kriterium für die hier in Rede stehende Besteuerung darstellen.“* (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 Rn 36).

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

Berechnung der Wettgebühren und Glücksspielabgaben

Die Wetten und Spiele, bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stammt, sondern in Form eines Gutscheines durch den Wett- oder Spielanbieter zur Verfügung gestellt werden,

sind als „festbetragsvereinbartes“ Entgelt in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. (VwGH 19.3.1990, 89/15/0085; 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). Da bei den Wettgebühren der **Einsatz Bemessungsgrundlage** ist, können die gewährten „Boni“ nicht abgezogen werden. Bezüglich der 24 Wettgebührenbescheide erfolgte daher eine Abweisung.

Die ist eine saldierte Größe von Spieleinsätzen und Spielgewinnen in einem bestimmten Zeitraum. Gewährte Begünstigungen sind den von den Spielteilnehmern geleisteten Einsätzen hinzuzuzählen, sofern die Boni mit Spielgewinnen ausbezahlt werden, sind sie von der **Bemessungsgrundlage Jahresbruttospieleinnahmen** abzuziehen. (Neuberechnung der Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 GSpG). Diesbezüglich erfolgte eine teilweise Stattgabe bezüglich der 24 Bescheide Glücksspielabgaben

16. Schlussfolgerungen

Zu 1. Die Wortfolge „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft **Wette vom Inland aus**“ in **§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG**, sowie 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 Onlinewetten und 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. 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 Selbstberechnung der Bf./Berechnung des Finanzamtes nach dem Registrierungsort des Wett- bzw. Spielteilnehmers als richtig erweist. Eine die Onlineanbieterin von Wetten oder Glücksspielen treffende Selbstberechnungs- und Abfuhrproblematik macht aber den Steuergegenstandstatbestand noch nicht verfassungswidrig.

Zu 2. Speziell 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 – womit ein Anknüpfungspunkt an das Inland festgemacht und die Glücksspielabgabe nicht extraterritorial ist.

- ☐ Eine Benachteiligung des ausländischen Anbieters von Onlineglücksspiel gegenüber dem Inländischen besteht nicht, da beide Anbieter gemäß § 57 Abs. 2 GSpG iVm § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG mit 40% der Jahresbruttospieleinnahmen glücksspielabgabenpflichtig sind. Auch tatsächlich gibt es keine Benachteiligung des ausländischen Anbieters, da konzessionierte Spielbankbetreiber kein Onlinespiel

anbieten dürfen und konzessionierte Onlineglücksspielanbieter keine Spielbank betreiben dürfen – womit der Vorwurf der Bf., die inländischen Konzessionäre könnten die hohe Onlineglücksspielsteuer mit Einnahmen aus dem Lebendspiel ausgleichen, ins Leere geht.

- ☐ Poker im Lebendspiel wird nicht höher besteuert als Onlinepoker, da nach dem Grundtatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG der Steuersatz 16% vom Einsatz beträgt, der immer dann zum Tragen kommt, wenn das Glücksspiel nicht über elektronische Medien oder Glücksspielapparate durchgeführt wird.

Zu 3. Glücksspielabgaben und Wettgebühren verletzen nicht die Mehrwertsteuerrichtlinie.

Zu 4. Die Glücksspielabgabenpflicht für Poker ist im Zeitraum vom 2.8.2013 bis 28.2.2014 verfassungsmäßig, da den Glücksspielabgaben nicht der monopolmäßige Begriff der Ausspielung zugrundeliegt, wofür die ausdrückliche Glücksspielabgabenbefreiung für das vom Monopol ausgenommene Wirtshauspoker gemäß § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG spricht.

Die Bf. ist daher mit ihrem Onlinepoker, an dem im Zeitraum 2.8.2013 bis 28.2.2014 Spielteilnehmer vom Inland aus teilnahmen, glücksspielabgabenpflichtig.

Zu 5. Poker kann sowohl als Lebendspiel, als auch in Form einer elektronischen Lotterie, d.h. über Internet, angeboten und gespielt werden. Gemäß § 12a GSpG genügt die zur Verfügungstellung der Spielentscheidung über Internet, Zentralseitig heißt nicht ausschließliche Zufallsabhängigkeit.

Zu 6. Vom Wett/Glücksspielanbieter gewährte **Boni und Gutschriften** sind den Einsätzen hinzuzuzählen.

- Da bei den Wettgebühren der **Einsatz Bemessungsgrundlage** ist, können die gewährten „Boni“ nicht abgezogen werden.

- Werden die Boni und Gutschriften vom Glücksspielanbieter aus den Gewinnen finanziert, sind sie bei den **Glücksspielabgaben** zur Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleinnahmen zwar den Einsätzen hinzuzuzählen, aber als Teil der ausbezahlten Gewinne wieder abzuziehen.

Aus all diesen Gründen wurden die Beschwerden gegen die Wettgebührenbescheide als unbegründet abgewiesen, den Beschwerden gegen die Glücksspielabgabenbescheide teilweise stattgegeben:

Eine Abweisung erfolgte, weil sowohl das Wettgebührenauslösemoment „*Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus*“ in § 33 TP 17 Abs. 2 GebG, sowie das Glücksspielabgabenauslösemoment „*Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus*

erfolgt“, ein klarer Gesetzestext ist, denn Wett- bzw. Spielteilnehmer und Wett bzw. Glücksspielanbieter wissen, wo sie sich geografisch bei der Teilnahme an Off- bzw. Onlinewetten bzw. am Off- bzw. Onlineglücksspiel gerade befinden. Daher wurde kein Antrag an den Verfassungsgerichtshof wegen Normprüfung gestellt. IS VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 hat für Zwecke der Selbstberechnung die im Ausland ansässige Onlinewett- und -glücksspielanbieterin als Wettgebühren- und Glücksspielabgabenabfuhrverpflichtete ohnehin das eine (1) „Indiz“ Registrierungsort des Wett bzw. Spielteilnehmers im Inland herangezogen. Auch im Zeitraum, in dem in § 1 Abs. 2 GSpG das Wort Poker durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012, ergangen zum ordnungspolitischen Teil, aufgehoben war, fällt für Poker Glücksspielabgabe an, denn wäre die monopolmäßige Ausspielung Glücksspielabgabegenstand, hätte man nicht das vom Monopol ausgenommene „Wirtshauspoker“ ausdrücklich von der Steuer befreien müssen. Poker ist, wenn es über die entsprechende Telekommunikationstechnologie angeboten wird, eine elektronische Lotterie gemäß § 12a GSpG, die zur Verfügungstellung der Spielentscheidung über Internet genügt. Es erfolgte kein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH, weil § 57 Abs. 2 GSpG für alle in- und ausländischen Onlineglücksspielanbieter gleichermaßen gilt und die Glücksspielabgabe gerade infolge des Erfordernisses der „Teilnahme vom Inland aus“ nicht extraterritorial ist. Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 2 GebG und Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 GSpG werden nur auf entgeltliche, vorwiegend aleatorische Glücksspiele mit unternehmerischer Mitwirkung über elektronische Medien und nicht vom Mehrwert und nicht in jeder Stufe des Produktionsprozesses erhoben und verstoßen nicht gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie.

Bei den Wettgebühren sind die Boni und Gutschriften den Einsätzen hinzuzuzählen, und können nicht abgezogen werden, weil diese Bemessungsgrundlage eine unsaldierte Größe ist.

Die Stattgabe erfolgte, weil bei der Glücksspielabgabe gewährte Boni und Gutschriften den Einsätzen hinzuzuzählen und mit dem Gewinn wieder abzuziehen sind, da die Jahresbruttospieleinnahmen eine saldierte Größe sind. Die Glücksspielabgabe wurde Neuberechnet und die 24 Glücksspielabgabenbescheide abgeändert.

17. Zulässigkeit einer Revision

17.1. Wettgebühren

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.

Teilnahme vom Inland aus: Soweit Fragen der Unionsrechtskonformität der Besteuerung von Onlinewetten angesprochen sind, wird eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof für zulässig erachtet. Durch die zu § 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.

17.2. Glücksspielabgaben

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.

Teilnahme vom Inland aus: 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.

„Poker“: Durch das Erkenntnis VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 ist geklärt, dass Poker jedenfalls ein Glücksspiel gemäß § 1 Abs. 2 GSpG ist. Unter Bezugnahme auf VfGH 27.6.2013, G 26/2013, ob „Poker“ im Zeitraum August 2013 bis Februar 2014 den Glücksspielabgaben unterliegt, ist die Revision zulässig.

Wien, am 4. April 2018