

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Frau Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Senatsmitglieder Herrn R., Herrn LR1 und Herrn LR2 in der Beschwerdesache Bf. [vormals Bf], X., vertreten durch W.S., über die Beschwerden gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 15. April 2015, 20. Juli 2015 und 16. Dezember 2015, St.Nr. 10-x/x, Team 11, betreffend Gebühren in der Sitzung am 16. Juli 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden gegen die 44 Bescheide (4 Sammelbescheide) werden wie folgt behandelt:

- | |
|---|
| <p>1) Der Beschwerde gegen den Bescheid Jänner 2011 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert:
Die Wettgebühr für Jänner 2011 wird festgesetzt mit € 93.681,35.
Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 4,684.067,27.
Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.</p> |
| <p>2) Der Beschwerde gegen den Bescheid Februar 2011 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert:
Die Wettgebühr für Februar 2011 wird festgesetzt mit € 86.099,46.
Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 4,304.973,06.
Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.</p> |
| <p>3) Der Beschwerde gegen den Bescheid März 2011 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert:
Die Wettgebühr für März 2011 wird festgesetzt mit € 89.047,33.
Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 4,452.366,72.
Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.</p> |
| <p>4) Der Beschwerde gegen den Bescheid April 2011 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert:
Die Wettgebühr für April 2011 wird festgesetzt mit € 117.170,44.
Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 5,858.521,77.</p> |

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
5) Der Beschwerde gegen den Bescheid Mai 2011 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert, Die Wettgebühr für Mai 2011 wird festgesetzt mit € 106.081,55. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 5,304.077,32. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
6) Der Beschwerde gegen den Bescheid Juni 2011 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für Juni 2011 wird festgesetzt mit € 101.435,29. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 5,071.764,64. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
7) Der Beschwerde gegen den Bescheid Juli 2011 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für Juli 2011 wird festgesetzt mit € 111.431,52. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 5,571.575,81. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
8) Der Beschwerde gegen den Bescheid August 2011 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für August 2011 wird festgesetzt mit € 115.994,64. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 5,799.732,14. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
9) Der Beschwerde gegen den Bescheid September 2011 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für September 2011 wird festgesetzt mit € 124.074,51. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 6,203.725,46. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
10) Der Beschwerde gegen den Bescheid Oktober 2011 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für Oktober 2011 wird festgesetzt mit € 125.839,22. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 6,291.960,95.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
11) Der Beschwerde gegen den Bescheid November 2011 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für November 2011 wird festgesetzt mit € 123.184,19. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 6,159.209,48. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
12) Die Beschwerde gegen den Bescheid Dezember 2011 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
13) Der Beschwerde gegen den Bescheid Jänner 2012 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für Jänner 2012 wird festgesetzt mit € 146.878,62. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 7,343.931,13. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
14) Der Beschwerde gegen den Bescheid Februar 2012 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für Februar 2012 wird festgesetzt mit € 180.979,05 Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 9,048.952,55. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
15) Der Beschwerde gegen den Bescheid März 2012 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für März 2012 wird festgesetzt mit € 177.895,56. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 8,894.777,87. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
16) Der Beschwerde gegen den Bescheid April 2012 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für April 2012 wird festgesetzt mit € 268.992,16. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 13,449.608,24. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
17) Die Beschwerde gegen den Bescheid Mai 2012 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
18) Der Beschwerde gegen den Bescheid Juni 2012 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für Juni 2012 wird festgesetzt mit € 353.565,74.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 17,678.286,78. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
19) Der Beschwerde gegen den Bescheid Juli 2012 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für Juli 2012 wird festgesetzt mit € 315.058,19. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 15,752.909,67. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
20) Der Beschwerde gegen den Bescheid August 2012 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für August 2012 wird festgesetzt mit € 186.289,39. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 9,314.469,26. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
21) Der Beschwerde gegen den Bescheid September 2012 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für September 2012 wird festgesetzt mit € 184.386,99. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 9,219.349,70. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
22) Der Beschwerde gegen den Bescheid Oktober 2012 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für Oktober 2012 wird festgesetzt mit € 187.928,79. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 9,396.439,62. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
23) Der Beschwerde gegen den Bescheid November 2012 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert, Die Wettgebühr für November 2012 wird festgesetzt mit € 166.034,55. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 8,301.727,68. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
24) Der Beschwerde gegen den Bescheid Dezember 2012 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für Dezember 2012 wird festgesetzt mit € 158.895,56. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 7,944.777,77.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
25) Der Beschwerde gegen den Bescheid Jänner 2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühren für Jänner 2013 wird festgesetzt mit € 204.076,89. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 10,203.844,39. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
26) Der Beschwerde gegen den Bescheid Februar 2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühren für Februar 2013 wird festgesetzt mit € 213.313,65. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 10,665.682,36. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
27) Der Beschwerde gegen den Bescheid März 2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühren für März 2013 wird festgesetzt mit € 230.009,97. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 11,500.498,39. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
28) Der Beschwerde gegen den Bescheid April 2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühren für April 2013 wird festgesetzt mit € 235.107,28. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 11,755.363,83. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
29) Der Beschwerde gegen den Bescheid Mai 2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühren für Mai 2013 wird festgesetzt mit € 282.170,29. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 14,108.514,55. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
30) Der Beschwerde gegen den Bescheid Juni 2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühren für Juni 2013 wird festgesetzt mit € 197.263,98. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 9,863.199,03.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
31) Der Beschwerde gegen den Bescheid Juli 2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für Juli 2013 wird festgesetzt mit € 218.762,97. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 10,938.148,46. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
32) Der Beschwerde gegen den Bescheid August 2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für August 2013 wird festgesetzt mit € 392.165,49. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 19,608.274,72. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
33) Der Beschwerde gegen den Bescheid September 2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für September 2013 wird festgesetzt mit € 388.547,67. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 19,427.383,74. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
34) Der Beschwerde gegen den Bescheid Oktober 2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für Oktober 2013 wird festgesetzt mit € 320.493,16. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 16,024.658,21. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
35) Der Beschwerde gegen den Bescheid November 2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für November 2013 wird festgesetzt mit € 302.601,93. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 15,130.096,31. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
36) Der Beschwerde gegen den Bescheid Dezember 2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für Dezember 2013 wird festgesetzt mit € 253.718,94. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 12,685.947,16. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

37) Der Beschwerde gegen den Bescheid Jänner 2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für Jänner 2014 wird festgesetzt mit € 311.387,84. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 15,569.391,83. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
38) Der Beschwerde gegen den Bescheid Februar 2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für Februar 2014 wird festgesetzt mit € 291.782,78. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 14,589.138,82. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
39) Der Beschwerde gegen den Bescheid März 2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für März 2014 wird festgesetzt mit € 373.559,58. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 18,677.979,05. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
40) Der Beschwerde gegen den Bescheid April 2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert, Die Wettgebühr für April 2014 wird festgesetzt mit € 307.169,43. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 15,358.471,41. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
41) Der Beschwerde gegen den Bescheid Mai 2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für Mai 2014 wird festgesetzt mit € 337.198,57. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 16,859.928,28. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
42) Der Beschwerde gegen den Bescheid Juni 2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert: Die Wettgebühr für Juni 2014 wird festgesetzt mit € 451.307,35. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 22,565.367,70. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
43) Der Beschwerde gegen den Bescheid Juli 2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert, Die Wettgebühr für Juli 2014 wird festgesetzt mit € 464.528,10.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 23,226.404,93.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

44) Der Beschwerde gegen den Bescheid August 2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert:

Die Wettgebühr für August 2014 wird festgesetzt mit € 371.689,93.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 18,584.496,50.

Im Übrigen wird die Beschwerde 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 Beschwerdeführerin durch die Wortfolge „*Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus*“ in § 33 TP 17 Abs. 2 GebG in verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechten beschwert, da sich der Aufenthalt des Teilnehmers bei Internetwetten eindeutig weder nach der Registrierungsadresse, noch nach der IP-Adresse oder einer Frage an den Spielteilnehmer über den Teilnahmeort, ermitteln lasse?
2. Verstoßen die Wettgebühren gegen die unionsrechtliche Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV?
3. Verstoßen die Wettgebühren gegen Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie?
4. Sind “free bets“, die der Wettanbieter dem Teilnehmer gewährt, in die Bemessungsgrundlage der Wettgebühren einzubeziehen?

Übersicht

1. Einleitung des Verfahrens vor dem Finanzamt
2. Außenprüfung und Bescheide
3. Beschwerden
4. Beweisverfahren
 - 4.1. Beweiserhebungen
 - 4.2. Mündliche Verhandlung vor dem Senat
5. Festgestellter Sachverhalt

6. Gesetzliche Grundlagen

6.1. Allgemeine gebührengesetzliche Bestimmungen

6.2. „Wettgebühr“

6.3. Verfahrensrechtliche Bestimmungen

7. Zu den verfassungsrechtlichen Einwänden der Beschwerdeführerin

7.1. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

7.2. „Teilnahme vom Inland aus“

7.3. Die gutachterliche Stellungnahme zu § 57 Abs. 2 GSpG

7.4. Kein Antrag auf Normprüfung an den Verfassungsgerichtshof

8. Zu den unionsrechtlichen Einwänden der Beschwerdeführerin

8.1. Keine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV

8.2. Zum Einwand des Verstoßes der Wettgebühren gegen das Mehrwertsteuersystem

8.2.1. Mehrwertsteuersystem und Verkehrsteuern allgemein

8.2.2. Wettgebühren

8.2.3. Zusammenfassung

8.3. Kein Antrag auf Vorabentscheidung an den EuGH

9. Bemessungsgrundlage

9.1. Weitere Indizien

9.2. Behandlung der „free bets“ beim Einsatz

9.3. Neuberechnung

10. Zum Vorwurf fehlender Ermittlungen durch das Finanzamt

11. Zusammenfassung

12. Schlussfolgerungen

13. Zulässigkeit einer Revision

1. Einleitung des Verfahrens vor dem Finanzamt

Bf. [vormals Bf], die Beschwerdeführerin, ist ein in A. und B. eingetragenes Internetunternehmen, das Wetten (insbesondere im Zusammenhang mit sportlichen Ereignissen) über das Internet anbietet. Um an den Wetten teilnehmen zu können, muss sich der Wettteilnehmer bei der Beschwerdeführerin, im Speziellen auf der Plattform www.c.com, registrieren. Im Rahmen dieses Registrierungsvorganges hat der Wettteilnehmer insbesondere seinen Wohnort bekannt zu geben, wobei er aufgefordert wird, diese Daten korrekt und vollständig anzugeben. Laut B.1.3. der Allgemeinen Geschäftsbedingungen verschickt c zur Bestätigung der Kundenadresse unter Umständen

einen Brief an den Kunden, der der Adressverifizierung dient und in Punkt B.1.7. werden die Kunden gebeten, ihre Anmeldedaten ständig zu aktualisieren.

Am 29. September 2014 hat die Beschwerdeführerin beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel hinsichtlich der Wettgebühren iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG für den Zeitraum 01/2011 – 08/2014 eine Selbstberechnung vorgenommen und eine Selbstanzeige eingereicht. Zur Berechnung führte die Beschwerdeführerin in der Selbstanzeige auszugsweise aus:

„In der Berechnung der Wettgebühren für den Zeitraum 01/2011-08/2014 sind all jene Wettumsätze enthalten, die von Kunden erzielt wurden, die sich mit einer österreichischen Adresse bei Bf registriert haben. Diese führten allerdings teilweise Wetten mit einer ausländischen IP-Adresse durch. Weiters wurden alle sogenannten „free bets“, die als Werbemaßnahme ohne zusätzliches Entgelt die Nutzung des Wettangebotes durch die Kunden ermöglichen, zu den Einsätzen hinzugezählt.

.....

Da über die IP-Adresse der tatsächliche Ort der Wettplatzierung und somit die Teilnahme vom Inland aus nicht vollständig und nicht mit ausreichender Sicherheit festgestellt werden kann, und unserem Klienten auch sonst kein technisches Verfahren bekannt ist, mit dem sich dies erreichen ließe, wurde für die Berechnung der Wettgebühr für den Zeitraum 01/2011-08/2014 auf Basis der oben dargestellten Methode (Registrierungsdaten: Wohnort in Österreich) im Sinne der einschlägigen Judikatur des UFS als Schätzung durchgeführt (zu den Zweifeln an der Zulässigkeit einer Schätzung des Grundtatbestandes siehe unten). Bei der Berechnung wird davon ausgegangen, dass die mit einer österreichischen Adresse registrierten Kunden vom Inland aus teilnehmen. Aus technischer Sicht kann auf Grund der IP Adresse eine vollständige örtliche Zuordnung nicht erfolgen. Auf Basis der Registrierungsdaten mit (i.e. Wohnort Österreich ohne jegliche Kürzung) erfolgte auch die vorläufige Abgabentrachtung.“

Mit der Selbstanzeige beantragte die Beschwerdeführerin die Festsetzung der Wettgebühren für den Zeitraum 01/2011 – 08/2014.

2. Außenprüfung und Bescheide

Nach Durchführung einer Außenprüfung wurden vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel gegenüber der Beschwerdeführerin die Wettgebühren für die Zeiträume

- 1) 1/2011 – 12/2011 mit Sammelbescheid vom 15. April 2015 mit € 1,341.906,69,
- 2) 1/2012 – 12/2012 mit Sammelbescheid vom 20. Juli 2015 mit € 2,541.012,55,
- 3) 1/2013 – 12/2013 mit Sammelbescheid vom 16. Dezember 2015 mit € 3,294.048,58 und
- 4) 1/2015 – 8/2014 mit Sammelbescheid vom 16. Dezember 2015 mit € 2,923.133,79 festgesetzt. Die Festsetzung erfolgte laut Antrag vom 29. September 2014 gemäß § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO.

3. Beschwerden

Fristgerecht erhob die Beschwerdeführerin gegen diese Glücksspielabgabenbescheide Beschwerden.

- **Indizienbeweis:** Der VwGH habe in seinem Erkenntnis 20.11.2014, 2013/16/0085, zur Frage, ob an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wird ausgesprochen, dass eine Ermittlung der Besteuerungsgrundlage einer Schätzung gemäß § 184 BAO nicht zugänglich ist, sondern als Ergebnis einer Beweiswürdigung festzustellen ist, bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde. Dabei sei der Verwaltungsgerichtshof von zwei Indizien ausgegangen, nämlich von der Wohnadresse des Spielteilnehmers bzw. der Registrierung mit einer inländischen IP-Adresse. Daraus könne das Finanzamt keinesfalls ableiten, dass ein (1) Indiz genüge, es bedarf vielmehr mehrerer Indizien, um eine derart stabile Ausgangsbasis zu schaffen, dass mit ausreichender Eindeutigkeit auf die Haupttatsache geschlossen werden könne. Die Wettteilnehmer würden nicht nur von ihrer Wohnadresse aus an Wetten teilnehmen, es seien auch Auslandsaufenthalte von Wettteilnehmern mit österreichischer Registrierungsadresse zu berücksichtigen.

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

- **Registrierungsadresse des Teilnehmers:** Diese sei ein statisches Merkmal, das keinen zwingenden Rückschluss auf den physischen Aufenthaltsort eines Kunden im Zeitpunkt der Teilnahme an einer Wette erlaube. Es lasse sich auch nicht mit abschließender Sicherheit feststellen, ob der vom Wettteilnehmer angegebene Wohnort noch aktuell ist, ob er falsche Aussagen gemacht habe oder Anonymisierungsdienste verwendet habe.

- **Schätzung des Anteils der „nicht vom Inland aus“ Teilnehmenden mittels Indiz der IP-Adressen:** Andererseits lasse die „Geolokalisation“ des Wettteilnehmers über die IP-Adresse ebenfalls nur bedingte Rückschlüsse auf den Aufenthaltsort des Wettteilnehmers im Zeitpunkt der Teilnahme an einer Wette zu. Dazu erläuterte die Beschwerdeführerin sehr ausführlich die Nutzung von Anonymisierungsdiensten, Proxyservern, virtuellen privaten Netzwerken, sowie die Umstellung von IPv4 auf IPv6 und das load balancing bei EDV-Netzwerken. Oft seien sich die Wettteilnehmer selbst nicht mehr bewusst, dass sie sich auf österreichischem Territorium befänden, wie das beispielsweise bei Sportlern beim Skifahren oder Wandern der Fall sein kann. Außerdem dürfen IP-Adressen nicht gespeichert werden.

Aufgrund von Klienten zur Verfügung gestellten Daten (IP-Adressen) konnte festgestellt werden, dass es zwischen dem angegebenen Wohnort im Zeitpunkt der Registrierung und dem – anhand der IP-Adressen festgestellten – Aufenthalt des Kunden im Zeitpunkt des Wettabschlusses Abweichungen von bis zu 38 % gegeben hat. Ein entsprechender Anteil sei aus der Bemessungsgrundlage der Wettgebühren auszuscheiden.

- **Frage des Spielteilnehmers über den Ort der Teilnahme:** Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sei es zweifelhaft, ob die Wettteilnehmer korrekte Angaben machen

würden. Die Aussage des Kunden kann weder bestätigt noch nachweislich widerlegt werden, das Problem der ungeeigneten Anknüpfung an ein nicht nachweisbares Sachverhaltselement wird lediglich auf eine andere Ebene verschoben. Abgesehen davon ist fraglich, ob eine derartige „Vorschaltfrage“ überhaupt verfassungsrechtlich zulässig ist, vergleichbare Fragestellungen werden z.B. im Bereich der Wiener Vergnügungssteuer als unzulässiger Eingriff in die Privatsphäre angesehen.

- „**Free bets**“ seien aus der Bemessungsgrundlage herauszunehmen. Dabei handelt es sich nicht um Entgelt, das der Kunde einsetzt, sondern lediglich um eine Quotenverschiebung zu Gunsten des Kunden. Setzt ein Kunde z.B. € 10, so wird die Möglichkeit geboten, diesen Einsatz fiktiv als Einsatz von € 20 zu behandeln, wodurch sich der erzielbare Gewinn erhöht. Die erhaltenen „Gutscheine“ können nicht ohne Geldeinsatz verwendet werden und verändern damit lediglich die Gewinnquote.

- **Verfassungswidrigkeit des Grundtatbestandes:** Durch die Anwendung von § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 iVm Abs. 2 GebG liege eine Verletzung des Legalitätsprinzips gemäß Art. 18 B-VG, eine Verletzung des Rechts auf Gleichheit vor dem Gesetz (Gleichheitsgrundsatzes), eine Verletzung des Grundsatzes „*nulla poena sine lege, nullum crimen sine lege*“ gemäß Art. 7 EMRK sowie eine Verletzung des Rechts auf Unverletzlichkeit des Eigentums gemäß Artikel 5 StGG sowie Art. 1 des 1. Zusatzprotokolls zur EMRK vor.

- **Verletzung europarechtlich gewährleisteter Grundfreiheiten:**

Ein Steuertatbestand, dessen Anwendungsbereich nicht von vornherein mit hinreichender Genauigkeit festgelegt und mit erheblicher Rechtsunsicherheit behaftet ist, stellt nach der Rechtsprechung des EuGH eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs im Sinne von Art. 56 AEUV dar. Es sind typischerweise ausländische Sportwettenanbieter, die der Unbestimmtheit der rechtlichen Regelungen ausgesetzt sind. Während der steuerliche Tatbestand für österreichische Sportwettenanbieter, nämlich „im Inland abgeschlossene Wetten“, einfach und präzise zu ermitteln ist, unterliegen ausländische Sportwettenanbieter der Gebühr, wenn eine Teilnahme ihrer Kunden „vom Inland aus erfolgt“, also einem Kriterium, worüber dem ausländischen Sportwettenanbieter keine Informationen vorliegen und das auch nicht bestimmt werden kann, weil diese Informationen ausschließlich der Sphäre des Kunden zuzuordnen ist.

- **Verletzung der Mehrwertsteuerrichtlinie durch die Wettgebühren**

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

Die Beschwerdeführerin stellte die **Anträge**,

1. das Finanzamt möge gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung direkt an das Bundesfinanzgericht vorlegen
2. Das Bundesfinanzgericht möge
 - a) gemäß § 272 Abs. 2 lit. a durch den Senat entscheiden

- b) eine mündliche Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z. 1 BAO durchführen,
- c) die angefochtenen Wettgebührenbescheide dahingehend abändern, dass die Wettgebühr mit 0,00 Euro festgesetzt wird,

sowie die **Anregungen**

1. das Bundesfinanzgericht möge einen Normprüfungsantrag (Antrag auf Aufhebung des letzten Teilsatzes im § 33 TP 17 Abs. 2 GebG wegen Verfassungswidrigkeit) an den Verfassungsgerichtshof stellen und
2. hinsichtlich der Auslegung des Unionsrechts möge das Bundesfinanzgericht an den EuGH ein Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 267 AEUV richten und folgende Fragen zur Entscheidung vorlegen:

„- Handelt es sich bei der Wettgebühr des § 33 TP 17 GebG unionsrechtlich und wirtschaftlich um eine Mehrwertsteuer, die in dieser Form dem Art. 401 der MwStSystRL widerspricht?

- Widerspricht die Bestimmung des § 33 TP 17 GebG, wonach die Steuerpflicht eines Wettanbieters an die Teilnahme des Kunden aus dem Inland aus anknüpft, den Grundfreiheiten des AEUV, wenn typischerweise nur ausländische Wettanbieter die Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals feststellen müssen, eine sichere Feststellung der Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals der Teilnahme vom Inland aus aber weder durch den Steuerpflichtigen noch durch die Abgabenbehörde möglich ist, die Nichterfüllung entsprechender Abgabepflichten aber finanzstrafrechtlich bewährt ist.“

Die Beschwerdeführerin legte zur Unterstützung ihres Vorbringens die Allgemeinen Geschäftsbedingungen vor.

4. Beweisverfahren

4.1. Beweiserhebungen

Seitens des Bundesfinanzgerichtes wurde Beweis erhoben,

- durch Einsicht in die dem Bundesfinanzgericht vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Finanzamtsakten StNr. 10-x/x – Team 11
- durch Einsicht in die vorgelegten Allgemeinen Geschäftsbedingungen
- mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurde der Beschwerdeführerin und dem Finanzamt der Vorbereitungsvorhalt zur mündlichen Verhandlung mit einer der Entscheidung des Senates unvorgreiflichen sachverhaltsmäßigen und rechtlichen Darstellung mitgereicht und beiden Parteien die Möglichkeit gegeben, dazu eine schriftliche Stellungnahme abzugeben oder weitere Beweismittel zu nennen. In diesem Vorhalt wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, folgende Frage zu beantworten:

„Gibt es konkrete Einzelfälle bei den mit österreichischer Wohnadresse registrierten Teilnehmern, die in den gegenständlichen Zeiträumen bei der Bf. an Wetten mit einer ausländischen IP-Adresse teilgenommen haben? (z.B. Herr XY, der mit Wohnsitz in Österreich registriert ist, hat am 1.3.2012 bei der Bf. an einer Wette mit einer ausländischen IP-Adresse teilgenommen und einen Einsatz von 20 Euro geleistet).“

Noch vor der Verhandlung wurde dazu von der Beschwerdeführerin am 23. März 2018 eine ergänzende Stellungnahme abgegeben, in welcher die Beschwerdeführerin vorbrachte:

- Die Abgabenbehörde sei dem Auftrag des VwGH nicht nachgekommen, da keines der vorgelegten Indizien geprüft wurde. Der Beschwerdeführerin sei eine vollständig richtige, den gesetzlichen Anforderungen entsprechende Selbstberechnung nicht möglich.
- Es sei Aufgabe der Behörde, alle für die Tatsachenfeststellung relevanten Indizien zu ermitteln und anschließend im Rahmen der Beweiswürdigung den Bescheid derart zu fällen, dass die darin festgesetzte Abgabe den tatsächlichen Verhältnissen am Nächsten komme.
- Indizien, die für die Beschwerdeführerin sprechen, da sie gegen eine Teilnahme einer Online-Wette vom Inland aus sprechen, seien außer Acht gelassen worden.
- Die Abgabenbehörde habe es unterlassen, die Richtigkeit der Registrierungsadresse, jenes Indiz, auf den der Bescheid gestützt wird, zu prüfen.
- Die Feststellung des Aufenthaltes des Kunden im Zeitpunkt der Wettteilnahme sei weder anhand der Registrierungsadresse noch anhand der IP-Adresse mit ausreichender Sicherheit möglich, weshalb eine Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung des § 33 TP 17 GebG angeregt werde. Verfassungsrechtlich stelle sich die Frage, ob Selbstberechnungsabgaben zulässig sein können, bei welchen der Abgabenschuldner weder über die tatbestandsrelevanten Informationen verfügt noch diese mit Sicherheit ermitteln kann.

Dieser Stellungnahme wurden

- a) die Gutachterliche Stellungnahme zu § 57 Abs. 2 GSpG von Frau Ass.-Prof. DI SV1 vom 20.3.2016
- b) das Gutachten zur Zuverlässigkeit der Positionsbestimmung von Internet-Teilnehmern von FH-Prof. DI SV2 vom 22.2.2016
- c) die Technische Stellungnahme statische und dynamische IP-Adressen von FH-Prof. DI SV2 vom 17.2.2017 und
- d) eine Daten-CD mit der Aufstellung der Abweichung zwischen den Einsätzen auf Basis der Registrierungsadresse allein im Vergleich zu jenen bei Berücksichtigung der Verwendung einer nichtösterreichischen IP-Adresse beigelegt.

Die vorgelegte CD war zwar nicht lesbar, aber die Unterlagen wurden auf eine andere Weise übermittelt.

Bei den vorgelegten Unterlagen handelt es sich nicht um eine Auflistung jeder einzelnen Wette, sondern sind die von den Wettteilnehmern abgeschlossenen Wetten in Monatssummen aufgelistet. Nur bei jenen Wettteilnehmern, die sowohl eine inländische IP-Adresse als auch eine nicht inländische IP-Adresse verwendet haben, scheinen in der Liste im Monat zwei Summen auf, nämlich eine Summe mit den mit einer inländischen IP-Adresse abgeschlossenen Wetten und eine Summe mit den mit einer nicht inländischen IP-Adresse abgeschlossenen Wetten. Die Kennzeichnung, ob die Wetten mit einer

inländischen IP-Adresse abgeschlossen wurden oder nicht, erfolgte dadurch, dass neben der Summe entweder ein „N“ für „No“ (nicht mit einer inländischen IP-Adresse abgeschlossen) oder „Y“ für „Yes“ (mit einer inländischen IP-Adresse abgeschlossen). Weitere Angaben zur IP-Adresse enthält diese Liste nicht.

4.2. Mündliche Verhandlung vor dem Senat

Eine mündliche Verhandlung vor dem Senat fand am 10. April 2018 statt.

In der mündlichen Senatsverhandlung wurden weitere Daten vorgelegt und dazu ergänzend ausgeführt, dass diese auf den einzelnen Kunden und die einzelne Wette abgestellt sind. Es wurde für jede einzelne Wette nachgewiesen, wo sich der Wettteilnehmer zum Zeitpunkt der Wettteilnahme befindet. Ausgangspunkt sei, dass die Daten, die der Selbstanzeige zugrunde liegen, auf der Registrierungsadresse des Kunden basieren – auf der unverändert gebliebenen erstmaligen Registrierung eines Kunden. Der Schriftsatz lege jetzt dar, dass davon eine Reihe von Kunden nie mit einer österreichischen IP-Adresse gewettet hat. Eine stichprobenweise Nachverfolgung der einzelnen Wetten zeige, dass diese Kunden sich nicht physisch in Österreich aufgehalten haben. Aus den vorgelegten Daten ergäbe sich, dass sie den Wohnort oder den Ort der Berufstätigkeit verändert haben.

In den Unterlagen sind auch jene Wetten von Kunden mit geänderten Registrierungsadressen enthalten, die mit einer österreichischen IP-Adresse aufscheinen. Enthalten sind auch jene Kunden, die mit ausländischer Adresse registriert sind und mit einer inländischen IP-Adresse teilgenommen haben. Die Daten wurden durch ausländische Mobilfunkanbieter, nichtösterreichisches Bankkonto und nichtösterreichische Zustelladresse zusätzlich unterlegt. Miteinbezogen wurden jene Kunden, die eine österreichische Registrierungsadresse als Erstadresse angegeben haben, die aber zu unterschiedlichen Zeiten an den Wetten einmal mit einer österreichischen und einmal mit einer ausländischen IP-Adresse teilgenommen haben.

Zu den free bets wird vorgebracht, dass es bei einer freien Wette nicht zu einer Erhöhung des Einsatzes kommt, sondern der vom Wettteilnehmer zu leistende Bareinsatz bleibe unverändert. Durch die freie Wette werde nur die Gewinnquote erhöht, ohne dass sich am Wetteinsatz etwas ändere. Die Quotenerhöhung, isoliert betrachtet, kann daher nicht Wetteinsatz sein.

Auch vom Finanzamt wurde während der Verhandlung eine schriftliche Stellungnahme vorgelegt.

Nach einer Unterbrechung wurde die Verhandlung vertagt. Die Beschwerdeführerin wurde aufgefordert auch Unterlagen für die Monate Juli und August 2014, die auch Gegenstand des Verfahrens sind, vorzulegen. Das Finanzamt behält sich vor, nachdem die Daten nachgereicht werden, dazu eine schriftliche Stellungnahme abzugeben.

In der ergänzenden Vorlage wird von der Beschwerdeführerin darauf verwiesen, dass zwischen der Bemessungsgrundlage auf Grundlage der angegebenen

Registrierungsadresse und jener, die auf Basis der verwendeten IP-Adressen ermittelt wurde, Abweichungen bis zu 38 % bestehen. Als Nachweis dafür wurde die Beilage I vorgelegt, welche eine Aufstellung der Einsätze jener Kunden enthält, die im Zuge des Registrierungsprozesses eine österreichische Adresse angegeben haben. Die Beilage II enthält eine Aufstellung jener Kunden, die im Zeitpunkt der Teilnahme an den Wetten nie eine österreichische IP-Adresse verwendet haben. In der Beilage III werden dazu Stichproben mit Detaildaten zu den diesen Daten zugrundeliegenden einzelnen Transaktionen einzelner Kunden vorgelegt. Die Beilage IV enthält eine Auswertung, in der jene Kunden ersichtlich sind, die sowohl eine österreichische als auch eine nichtösterreichische IP-Adresse verwendet haben. Die Beilage V enthält dazu Stichproben mit Detaildaten und zusätzlichen Indizien, die auf eine Teilnahme außerhalb Österreichs schließen lassen.

Es handelt sich um ganz konkrete, einzelwettbasierte Daten jedes einzelnen Kunden aus denen die jeweils eingesetzten Beträge bei Benutzung einer nichtösterreichischen IP-Adresse hervorgehen. Die Falschzuordnung eines Kunden kann zu signifikanten Abweichungen in der Bemessungsgrundlage führen, besonders dann, wenn die Einsätze dieses Kunden rund 10 % der gesamten Einsätze entsprechen. Da das Vorliegen einer ausländischen IP-Adresse ein sehr starkes Indiz dafür sei, dass die Wette nicht im Inland abgeschlossen wurde, wären die Einsätze dieser Kunden abzuziehen.

Die sogenannten „free bets“ seien nicht in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen, da diese vom Wettteilnehmer nicht zu leisten wären und auch beim Wettanbieter nicht zu einer Vermögensvermehrung führen würden. Es handelt sich nicht um Entgelt, das der Kunde einsetzt, sondern lediglich um eine Quotenveränderung zu Gunsten des Kunden.

In der Beilage I sind in der ersten Spalte die Jahre und darunter die einzelnen Monate aufgelistet (2014 bis Juni). In der zweiten Spalte ist in der Zeile mit dem Jahr die Jahressumme der mit inländischer Adresse registrierten Kunden abgeschlossenen Wetten und darunter aufgegliedert auf die einzelnen Monate. In der dritten Spalte wird die Summe in der vorherigen Spalte aufgegliedert in Wetten mit inländischer IP-Adresse und in der vierten Spalte davon mit nicht inländischer IP-Adresse. Die nächsten beiden Spalten enthalten eine prozentuelle Aufgliederung.

Die Beilage II enthält Aufstellungen (mehrere Blätter) von Kunden, die nie eine inländische IP-Adresse verwendet haben. In diesen Aufstellungen sind die Wetten dieser Kunden in Monatsbeträgen erfasst. Dazu gibt es in der Beilage III eine Tabelle, in deren ersten Spalte Indizien vermerkt sind, in der zweiten Spalte die USERID, in der dritten Spalte der Zeitraum, in dem von den Usern Wetten abgeschlossen wurden. Die vierte Spalte, in welcher der Name vorgesehen wäre, blieb leer. Die fünfte Spalte enthält Andeutungen zur Adresse, die sechste Spalte Andeutungen zur Telefonnummer, die siebente Spalte die E-Mail-Adressen (ohne persönliche Angaben), die achte Spalte, Aussagen über die Bezahlung, die neunte Spalte über den Ort der IP-Adresse, die zehnte Spalte über das Land der IP-Adresse und die beiden restlichen Spalten Angaben über die Überprüfung. Dazu enthält diese Beilage eine anonymisierte Version der persönlichen

Daten des Kunden, dazu Stichproben über die IP-Adressen (ohne Wetteinsätze) und über Buchungen auf den Kundenkonten (ohne Hinweis auf eine IP-Adresse).

Die Beilage IV entspricht der Beilage II, nur dass hier bei den Kunden bei den einzelnen Monaten die Summen aufgeschlüsselt wurden in Wetten mit inländischer IP-Adresse und in Wetten mit nicht inländischer IP-Adresse. Die Unterlagen der Beilage V entsprechen ungefähr den Unterlagen in der Beilage III. In der Beilage VI sind die „free bets“ der einzelnen Monate aufgelistet.

In der während der mündlichen Verhandlung abgegebenen schriftlichen Stellungnahme verweist das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel auf Erkenntnisse des BFG, nach denen die Teilnahme mit einer inländischen Registrierungsadresse ein zulässiges und geeignetes Indiz für eine Teilnahme vom Inland aus darstellt.

Die Beschwerdeführerin hat dem Indiz der „Registrierung mit einer inländischen Wohnanschrift“ mit Beweisen für konkrete Wettfälle bis dato nicht entgegentreten können. Da der vorliegende Sachverhalt einen Auslandsbezug aufweist, sind die Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörde sehr eingeschränkt, was zur Folge hat, dass die Beschwerdeführerin eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft.

Beweisvorsorgemöglichkeiten stehen nur der Beschwerdeführerin und nicht der Abgabenbehörde zur Verfügung, da nur die Beschwerdeführerin die Kundendaten kennt und sämtliche Bücher und sonstigen Geschäftsunterlagen der Beschwerdeführerin sich im Ausland befinden.

Mit dem Schriftsatz vom 23. April 2018 wurden von der Beschwerdeführerin auch die Daten für die Monate Juli und August 2018 vorgelegt.

In der Stellungnahme des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 1. Juni 2018 wird auf das Erkenntnis des BFG vom 28.06.2017, RV/7104383/2015 Bezug genommen. *„Dieses Verfahren betraf ein Unternehmen aus dem gleichen Konzern wie die Bf., waren die Parteienvertreter ident und deckt sich auch das Vorbringen und Abschlagsbegehren mit jenem der Bf.. Auch wurden im dortigen Verfahren erst im Rahmen der mündlichen Verhandlung neue Unterlagen vorgelegt.“* In diesem Erkenntnis sah das Bundesfinanzgericht keine Veranlassung, von seiner bisherigen Rechtsprechung abzugehen und sieht die Registrierungsadresse weiterhin als maßgebliches Indiz für die Erfüllung des Grundtatbestandes.

Die Beschwerdeführerin begehre, dass jene Einsätze/Teilnahmen, bei denen die IP-Adresse von der Registrierungsadresse abweicht, von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Im Endeffekt sollen nur jene Fälle in die Bemessungsgrundlage aufgenommen werden, bei denen sowohl die Registrierungsadresse als auch die IP-Adresse auf eine Teilnahme vom Inland aus deuten. Klarstellend hält das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel fest, dass

- die Feststellung der Teilnahme vom Inland aus anhand der Registrierungsadresse zulässig ist und dies in einer Mehrzahl von BFG Entscheidungen bestätigt wurde

- eine Kumulation der Indizien der Registrierungsadresse und der IP-Adresse nicht gefordert wird, nicht nur jene Fälle, in denen beide Indizien auf das Inland deuten, heranzuziehen sind und auch keine Abschlüsse bei Abweichungen zwischen diesen beiden zulässig sind
- die Indizien der Registrierungsadresse und der IP-Adresse laut dem VwGH gleichwertig sind. Mit dem Indiz der IP-Adresse kann dem Indiz der Registrierungsadresse nicht entgegengetreten werden
- das Aufzeigen von Abweichungen zwischen dem Indiz der Registrierungsadresse und dem der IP-Adresse kein Entgegenreten im Einzelfall im Lichte des Erkenntnisses des VwGH vom 20.11.2014, 2013/16/0085 ist. Auch dann nicht, wenn man davon ausgehen würde, dass das Indiz der IP-Adresse „richtiger“ ist.

Die Unterlagen sagen nichts über den tatsächlichen Aufenthaltsort des Kunden im Zeitpunkt eines konkreten Abschlusses einer einzelnen konkreten Wette aus und stellen aus Sicht des Finanzamtes kein Entgegenreten in konkreten Wettfällen dar.

Mit der ergänzenden Vorlage vom 2. Juli 2018, in der von der Beschwerdeführerin im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen wiederholt wurde, wurden weitere Listen, entsprechend den bisher vorgelegten Beilagen II bis V, vorgelegt.

Am 13. Juli wurde vom Finanzamt noch eine kurze Stellungnahme per E-Mail überreicht, nach welcher bei den dem Finanzamt übersendeten Daten die angegebenen Werte in Pfund ausgewiesen wurden, während die Werte auf den Papierunterlagen, welche während der mündlichen Verhandlung vorgelegt wurden, in Euro angegeben sind. Mangels Kenntnis des jeweiligen Umrechnungskurses könne die Vergleichbarkeit nicht nachvollzogen werden. In der Fortsetzung zur mündlichen Verhandlung wurde vom Finanzamt bekannt gegeben, dass im Nachhinein die Daten bekannt waren. Dazu wurde von der Vertretung der Beschwerdeführerin ausgeführt, dass die Umrechnungskurse und andere Daten bereits anlässlich der Selbstanzeige vorgelegt wurden und diese auch Gegenstand der Betriebsprüfung waren.

In der Fortsetzung der mündlichen Verhandlung am 16. Juli 2018 wurde die Beschwerdeführerin vom Berichterstatter befragt, ob bei den zuletzt vorgelegten Unterlagen in die leere Spalte der Telefonnummern eine inländische Telefonnummer einzutragen wäre. In den zuerst vorgelegten Unterlagen wurde diese Spalte ausgefüllt und hat es sich ergeben, dass User, bei denen in den zuletzt vorgelegten Unterlagen diese Spalte leer ist, laut den zuerst vorgelegten Unterlagen eine inländische Telefonnummer einzutragen wäre. Dazu wurde bekannt gegeben, dass alle, die nicht eingetragen sind, eine inländische Telefonnummer haben.

Vor Beginn der Verhandlung wurde vom Berichterstatter eine rechtliche Darstellung eines Vorschlages samt Neuberechnung aufgrund der vorgebrachten Indizien ausgeteilt. Dazu wurde vom Vertreter der Beschwerdeführerin festgehalten, dass in der Verhandlung am 10. April 2018 Beispiele gebracht wurden. Kunden, die mit österreichischer Adresse sich erstmalig registriert haben, haben bei der Teilnahme an der Sportwette ausländische IP-

Adressen verwendet und halten sich aus beruflichen Gründen zum Beispiel UN-Mitarbeiter in Jordanien, Hoteldirektor in Lagos, Sportreporter einer österreichischen Tageszeitung bei der Fußball WM in Brasilien und Facharzt als ärztlicher Leiter einer Klinik in der Schweiz – an den Orten, die die Internetadresse indiziert, auf. Es wurden mit der Eingabe vom 2. Juli 2018 weitere Beispiele vorgelegt, z.B. einen Profisportler, der bis 2006 in Vorarlberg unter Vertrag war und dann seine Karriere bei ausländischen Mannschaften fortsetzte. Man wollte damit zeigen, dass die Internetadresse besser Aufschluss über den Aufenthalt gibt, als die Adresse der erstmaligen Registrierung. Alle diese Kunden sind aufgrund der erstmaligen Registrierung unter den Tatbestand Teilnahme vom Inland aus von der Behörde in die Bemessungslage aufgenommen worden, somit auch jene, die nie mit einer österreichischen IP-Adresse teilgenommen haben, die ihre Anschrift auf eine Ausländische korrigiert haben, die aufgrund von temporären Auslandsaufenthalten eine ausländische IP-Adresse verwendet haben und deren Kundendaten wie Zahlungsmittel, E-Mail-Adresse, Telefonnummer auf einen Aufenthalt außerhalb Österreichs schließen lassen. Es sind daher in der Bemessungsgrundlage Wetten enthalten, die der Realität, des Abschlusses der Wette vom Inland aus, gerade nicht am Nächsten kommen. Das Finanzamt geht von der Gleichwertigkeit der Indizien aus, so wie auch der VwGH, doch lässt dies gerade nicht den Schluss zu, ein Indiz auszuwählen.

Dazu hält der Berichterstatter fest, dass Berufsbezeichnungen bisher nur beim Fußballagenten und Journalisten angegeben wurden.

Dazu wurde im Laufe der Verhandlung von der Vertretung der Beschwerdeführerin bekannt gegeben, dass der Kunde 1 UN-Mitarbeiter in Jordanien war. Der Kunde 2 ist Mitarbeiter eines Konzerns in der Steiermark, wo aus dem Geschäftsbericht hervorgeht, dass er für die Tochtergesellschaft in Qatar verantwortlich war. Der Kunde 3 ist Radiologe und ärztlicher Leiter einer Klinik in der Schweiz, im Zeitraum 2012 bis 2014. Der Kunde 4 betreibt eine Artistenmanagementagentur mit Standorten in Wien und Valencia. Der Kunde 5 hat eine deutsche Adresse angegeben und Österreich als Land angegeben. Der Kunde 6 ist offensichtlich Grieche, da er später seine Registrierungsadresse auf Griechenland geändert hat und bereits vor dieser Änderung griechische Zahlungsmittel verwendet hat und hat die IP-Adresse auf Griechenland hingewiesen. Der Kunde 7 hat seinen österreichischen Account geschlossen und einen deutschen geöffnet, wobei vorher die IP-Adresse bereits auf die neue Adresse hingewiesen hat. Danach wurden wenige der zuletzt erwähnten Kunden kurz besprochen.

Vom Finanzamt wurde während der Verhandlung auch eingewendet, dass von ihm erst während der Verhandlung festgestellt wurde, dass es sich um eine erstmalige Registrierung handeln soll. Doch die Unterlagen seien nicht eindeutig. Auf den Prüfungsunterlagen stehe allerdings ausdrücklich, dass es sich um Registrierungsadressen zum Zeitpunkt der Teilnahme handelt. Entsprechende Unterlagen werden vom Finanzamt vorgelegt. Diesen Unterlagen ist zu entnehmen: „Austrian by residential address at time of bet placement“.

Dazu hält die Vertretung der Beschwerdeführerin fest, dass die Bescheide und die Selbstanzeige die erstmalige Registrierung der Kunden enthalten. Dieser Umstand war der Behörde bekannt, auch der Umstand, dass die Adresse nicht laufend aktualisiert wird. Aus der Stellungnahme des Finanzamtes vom 1. Juni 2018 wird entnommen, dass eine Änderung oder Richtigstellung der Registrierungsadresse sich sehr wohl in der Bemessungslage ausdrücken sollte. Die Ansicht des Finanzamtes, dass sich die IP-Adresse gegenüber der Registrierung durchsetzt, ist nicht richtig. Die IP-Adresse ist nur ausschlaggebend, wenn sie durch weitere Indizien unterstützt wird. Das Indiz, österreichische IP-Adresse, ist in den Unterlagen berücksichtigt.

Vom Finanzamt wurde auch festgestellt, dass bisher nur Listen mit im Inland registrierten Usern mit ausländischen IP-Adressen vorgelegt wurden. Umgekehrt wären auch Wetten von Teilnehmern mit ausländischer Registrierung, aber österreichischer IP-Adresse dazuzuschlagen.

5. Festgestellter Sachverhalt

Zur Person der Beschwerdeführerin

Nach den eigenen Angaben in der Beschwerde ist die Beschwerdeführerin ein in A. und B. eingetragenes Internetunternehmen, das Wetten (insbesondere im Zusammenhang mit sportlichen Ereignissen) über das Internet anbietet. Der Firmensitz des Unternehmens hat die Adresse in x. Die Beschwerdeführerin gehört zur c-Gruppe an deren Konzernspitze die „c group Ltd.“ mit Sitz in A. steht.

Zur Nutzung des Wettangebotes der Beschwerdeführerin muss sich der Kunde zunächst bei der Beschwerdeführerin, hier im Speziellen auf der Plattform www.c.com, registrieren. Nach den Allgemeinen Geschäftsbedingungen müssen die bei der Anmeldung auf der Seite eingegebenen Informationen in jeder Hinsicht korrekt und vollständig sein. Insbesondere bei Benutzung einer Kredit- oder Debitkarte muss der Name des Karteninhabers mit dem bei der Anmeldung auf der Seite angegebenen Namen übereinstimmen. Unter Umständen verschickt c zur Bestätigung der Kundenadresse einen Brief an den Kunden, der der Adressverifizierung dient.

Das Wettangebot der Beschwerdeführerin betrifft Sportwetten, die alle über das Internet, zum Teil auch über andere digitale Vertriebskanäle, wie etwa Mobiltelefone, angeboten werden. Die Wettteilnehmer sind dabei nicht an einen bestimmten Internetzugang und auch nicht an ein bestimmtes Endgerät gebunden. Sie können von jedem beliebigen Ort weltweit teilnehmen. Die Wettteilnehmer verwenden entweder völlig unterschiedliche Geräte mit gänzlich unterschiedlichem Internetzugang (z.B. von zu Hause aus, am Arbeitsplatz oder aus Internet-Cafes – etwa in einem Urlaubsland) oder sie nutzen dasselbe Endgerät, wechseln aber die Art des Internetzugangs (z.B. Laptop, iPad etc. über das Heimnetzwerk, ein öffentliches WLAN, 3G/UMTS-Anbindung etc. von vollkommen verschiedenen Orten aus).

6. Gesetzliche Grundlagen

6.1. 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.

6.2 „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 Gebührenschuldern 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....

6.3. Verfahrensrechtliche Bestimmungen

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

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

7. Zu den verfassungsrechtlichen Einwänden der Beschwerdeführerin

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/Kusko-Stadlmayer/Stöger, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts¹¹ Rz 573).

Die verfassungsrechtlichen Einwendungen der Beschwerdeführerin richten sich auf die Nichtfeststellbarkeit des Tatbestandsmerkmals „... *oder wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt*“.

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

7.1. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

Zu § 57 Abs. 2 GSpG (wie u.a. 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 „*Ausspielungen, bei denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt*“. Der Verfassungsgerichtshof wies die Anträge mit Beschluss VfGH 30.11.2011, G 12-14/11 zurück bzw. auf den Rechtsmittelweg. **Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerden betreffend Teilnahme vom Inland aus an Online - Glücksspielen iSd § 57 Abs. 2 GSpG ab (VfGH 21.11.2013, B 617/2013, B 1116/2013 - zu UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2015, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13).**

Zu Wettgebühren (Onlinewetten):

Im Zusammenhang mit den Einwendungen der Beschwerdeführerin gegen die Wortfolge „*Teilnahme ... vom Inland aus*“ in § 33 TP 17 Abs. 2 GebG ist die folgende Judikatur richtungsweisend:

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

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

- **Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss VfGH 13.3.2013, B 200/13 die Behandlung der Beschwerde gegen die Entscheidung UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11, mit welcher die Wettgebührenpflicht von Onlinewetten, die von einer im Ausland ansässigen Unternehmung angeboten wurden, und an denen vom Inland aus teilgenommen wurde, bejaht wurde, ab.** Als Begründung gab der Verfassungsgerichtshof an, dass nach den Beschwerdebehauptungen diese Rechtsverletzungen zum erheblichen Teil nur die Folge einer allenfalls grob unrichtigen Anwendung des einfachen Gesetzes wären. Spezifische Verfassungsrechtliche Überlegungen wären zur Beurteilung der aufgeworfenen Fragen, insbesondere der Frage, ob § 184 BAO rechtsrichtig angewendet worden sei, insoweit nicht anzustellen. Soweit die Beschwerde verfassungsrechtliche Fragen berühre, als die Rechtswidrigkeit der den angefochtenen Bescheid tragenden Rechtsvorschriften behauptet wird, lasse ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Zulässigkeit der Verwendung unbestimmter Gesetzesbegriffe die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg habe. 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 griff diese Anregung nicht auf und stellte beim Verfassungsgerichtshof keinen Antrag auf Aufhebung dieser Gesetzesstelle.**

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

Wenn der Steuergesetzgeber im öffentlichen Interesse liegende Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte und damit eine Verminderung der Rentabilität einhergehen kann, führt das nicht zu einem unzulässigen Eingriff in

verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen (VfGH 19.2.2015, E 293/2015; VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016; VfGH 8.6.2017, E 2416/2016). Weder bei den Wettgebühren, noch bei den Glücksspielabgaben nahm der Verfassungsgerichtshof die Beschwerden betreffend „*Teilnahme vom Inland aus*“ in Behandlung (Wettgebühren: z.B. VfGH 13.3.2013, B 200/13; VfGH 21.11.2013, B 618/2013 zu UFS 5.4.2013, RV/1071-W/12, RV/1799-W/12 u.a.; VfGH 21.11.2013, B 1289/2013 zu UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13; Glücksspielabgaben: VfGH 21.11.2013, B 617/2013, B 1116/2013 - zu UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2015, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13).

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

7.2. „Teilnahme vom Inland aus“

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

Dazu ist zu sagen:

Nach dem Auftrag des VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 ist als Ergebnis einer Beweismwürdigung (§ 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): „Teilnahme vom Inland aus“ bedeutet, dass sich einer der am Wettvertrag beteiligten Partner physisch im Inland als geografisch festlegbarem Ort aufhalten muss (vgl. auch BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012; Aigner/Kofler/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 Beschwerdeführerin 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 Beschwerdeführerin 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 Beschwerdeführerin und den Wettteilnehmer, in irgendeiner Weise unklar ist, an welchem geografischen Ort sie sich zum Vertragsabschlusszeitpunkt gerade befinden. Der Beschwerdeführerin muss entgegengehalten werden, dass der Gesetzestext geradezu „glasklar“ ist.

Zum Aufenthaltsort des Wettteilnehmers zum Zeitpunkt der Teilnahme an der Wette wird festgestellt, dass in diesem Moment nur die Beschwerdeführerin über die Adressen der Wettteilnehmer verfügt, unter welchen diese registriert sind. Die Abgabenbehörde hat zum Zeitpunkt des Abschlusses der Wette diese Adressen jedenfalls nicht. Die IP-Adressen kann die Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt der Wettteilnahme zuordnen und verwalten,

nicht jedoch die Abgabenbehörde. Die Beschwerdeführerin hätte vom Wettteilnehmer Informationen verlangen können, wo er sich zum Zeitpunkt des Abschlusses der Wette gerade befand. Wie im Erkenntnis BFG 28.6.2019, RV/7104383/2015 ausführlich dargestellt, gibt es aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes mehrere Möglichkeiten, „um zu den geforderten Informationen zu kommen. Einer der verschiedenen denkbaren Lösungsansätze wäre etwa, dass die Bf. an ihre in Österreich registrierten Kunden die Frage richtet, von welchem Land sie zu einem bestimmten Zeitpunkt am Glücksspiel teilgenommen haben. Diese Frage könnte in die „Know Your Customer“-Verfahren der Bf. eingebettet werden. Als Anreiz für die Beantwortung könnten z.B. Boni in Aussicht gestellt werden.“ Die Abgabenbehörde hat keinesfalls die Möglichkeit, Informationen vom Wettteilnehmer verlangen zu können, wo er sich im Zeitpunkt des Abschlusses der Wette gerade befand.

Mit den während der Verhandlung am 10. April 2018 vorgelegten Unterlagen und auch mit den am 2. Juli 2018 vorgelegten Unterlagen versucht die Beschwerdeführerin zu erreichen, dass die Umsätze jener Kunden, die zwar mit einer österreichischen Adresse registriert sind, aber mit einer ausländischen IP-Adresse an dem Rechtsgeschäft Wette teilnehmen, nicht in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen werden.

Dem ist jedoch entgegen zu halten, dass die Beschwerdeführerin in den Beschwerden unter dem Punkt III. 1. b) „IP-Adresse als ungeeignetes Merkmal zur Bestimmung der Teilnahme vom Inland aus“ festgestellt hat:

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

Auch das Gutachten zur Zuverlässigkeit der Positionsbestimmung von Internet-Teilnehmern von FH-Prof. DI SV2 vom 22. Februar 2016 zeigt im Ergebnis, dass zum Teil erhebliche Ungenauigkeiten und Abweichungen bei der Positionsbestimmung anhand von sogenannten Geo-IP-Services bestehen. Unter „5 Zusammenfassung und Gutachten“ wird hier festgehalten:

„Als Ergebnis der vom Sachverständigen durchgeführten Recherche lässt sich zusammenfassend wie folgt Gutachten erstatten:

- Eine Positionsbestimmung auf Basis Geo-IP-Services ist auf exakte Adressen in bestenfalls in 25% der Fällen möglich, auf Länder-Basis mit bestenfalls 77% Genauigkeit, wobei die Fehlerrate bei mindestens 1% und die nicht bestimmbare Rate bei mindestens 22% liegt (laut Angaben von GeoIP-Service-Betreibern)*
- Unterschiedliche Geo-IP-Services liefern zu abgefragten IP-Adressen widersprüchliche Aussagen, wobei die Fehlerrate bis hin zu 2-stelligen %-Sätzen liegen kann.*
- Eine Positionsbestimmung unter Hinzuziehung von GPS-Funktionen ist nur dann exakt möglich, wenn nachfolgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind: der Endgerätenutzer stimmt der Nutzung der GPS-Positionsbestimmung zu und das*

verwendete mobile Endgerät verfügt über einen GPS-Empfänger und es ist ein GPS-Empfang möglich (im Freien) und, damit eine rasche Positionsbestimmung in wenigen Sekunden bis Minuten möglich ist, muss das Gerät in einem Mobilfunknetz mit A-GPS-Unterstützung betrieben werden.

- Durch die Verwendung von Mobilien-Internetbrowsern mit Optimierungsfunktionen sowie die Verwendung von Internet-Proxy-Services ist eine IP-Adressbasierende Positionsbestimmung unmöglich (es werden bestenfalls die Positionen der Proxyserver geliefert, die im Regelfall außerhalb von Österreich positioniert sind)*
- Bei Mobilien-Endgeräten, die VPN-Internetverbindungen verwenden (wie das zB bei Firmengeräten mit Mobile Device Management oft der Fall ist), erscheint als IP-Adresse im Regelfall die Firmen-IP-Adresse am Internetzugangspunkt der Firma, und somit ist bei diesen Endgeräten ebenfalls keine Positionsbestimmung möglich.*
- Durch den Einsatz von unterschiedlichen technischen Verfahren, die auch von einfachen Anwendern benutzt werden können (Proxy-Services, Anonymisierungs-Dienste, Tor, VPN-Technologie, Mobile Device Management) wird daher eine IP-Adress-basierende Geolokationsbestimmung technisch verunmöglicht.*
- Wird ein Internetdienst bevorzugt nur von einem kleinen Anteil von Nutzern genutzt, und sorgen diese Nutzer für einen großen Nutzungsanteil eines Web-Services (zB 10% der registrierten Gesamtnutzer generieren 90% des Umsatzes eines Internetportals), und ist eine Positionsbestimmung bestenfalls mit 50% Sicherheit möglich, bedeutet dies, dass für mindestens 45% des Umsatzes keine exakte Positionsbestimmung möglich ist, obwohl nur eine kleine Nutzergruppe (5%) von der unexakten Geolokationsbestimmung betroffen ist.*
- Eine exakte Positionsbestimmung eines Internet-Endgeräts (und damit Internet-Nutzers) zum Zeitpunkt der Registrierung für ein Internet-Angebot oder zum Zeitpunkt der Nutzung eines Internet-Angebots ist aus den oa. Erkenntnissen daher nicht zuverlässig möglich.“*

Die Beschwerdeführerin hat darauf hingewiesen, dass nach ihrer Auffassung die IP-Adresse eines Kunden keine taugliche Methode zur Feststellung darstellt, ob die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. In einem ähnlich gelagerten Beschwerdefall (BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016) hat sich die geringe Aussagekraft der IP-Adresse im Zuge eines Versuchs gezeigt, in dem eine Person, die mit dem Handy in Wien an einem Glücksspiel teilgenommen hat, eine ausländische IP-Adresse aufschien. Aufgrund der Unverlässlichkeit der IP-Adresse wurde bei der Berechnung der Glücksspielabgabe zu Recht der Registrierung in Österreich der Vorzug gegeben. In den während der Verhandlung vorgelegten Unterlagen werden weitere Indizien bekannt gegeben. Das wären der Beruf, die Telefonnummer, die E-Mail-Adresse und auch die Bankverbindung. Zu einer Besprechung der weiteren Indizien kommt es in Punkt 9.1. der Entscheidung.

Dem Begehren der Beschwerdeführerin, dass die Umsätze jener Kunden, die zwar mit einer österreichischen Adresse registriert sind, aber mit einer ausländischen IP-Adresse

an dem Rechtsgeschäft Wette teilgenommen haben, nicht in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen werden, kann daher nicht zur Gänze gefolgt werden.

Von dem völlig eindeutigen Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG ist etwas anderes zu unterscheiden, nämlich, dass die Beschwerdeführerin 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 Beschwerdeführerin, 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 Beschwerdeführerin **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.

Stehen die Indizien Registrierung des Teilnehmers mit einer inländischen Wohnanschrift und inländische IP-Adresse im Widerspruch, so kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nach den oben angeführten Gründen eindeutig nur dem Indiz Registrierung des Teilnehmers mit einer inländischen Wohnanschrift Priorität eingeräumt werden. Das Indiz der Registrierung des Users mit einer inländischen Wohnanschrift kann bei Vorliegen mehrerer Indizien als Indiz im Rahmen der Gesamtwürdigung der Umstände betrachtet werden, welches für sich allein nicht stark genug ist, um den Schluss auf die Teilnahme vom Inland aus zuzulassen. Bei mehreren Indizien müssen noch weitere Indizien für die Teilnahme vom Inland aus sprechen.

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

7.3. Die gutachterliche Stellungnahme zu § 57 Abs. 2 GSpG

Zu der mit der ergänzenden Vorlage vom 23. März 2018 vorgelegten gutachterlichen Stellungnahme von Ass.-Prof. Dr. SV1, das diese im Auftrag der Stb, zu § 57 Abs. 2 GSpG am 20. März 2017 erstattet hat, wird ausgeführt.

Das Gutachten geht von folgendem Auftrag aus:

1. Prüfung der Möglichkeit eines Indizienbeweises zur Feststellung des in § 57 Abs. 2 GSpG enthaltenen Tatbestandsmerkmals „Teilnahme vom Inland aus“ und
2. Beantwortung der Frage, ob § 57 Abs. 2 GSpG unter der Annahme – vor allem technisch bedingter – qualifizierter Vollzugsschwierigkeiten verfassungsrechtliche Bedenken aufwirft. Im Gutachten wird geprüft, ob § 57 Abs. 2 GSpG unter Berücksichtigung dieser Schwierigkeiten wegen einer Verletzung des Gleichheitssatzes oder des Legalitätsprinzips verfassungsrechtlich bedenklich erscheint (Gutachterliche Stellungnahme, 8).

Die Gutachterin legte zu Beginn dar, dass ihre Befassung mit den technischen Möglichkeiten, den Ort der Spielteilnahme festzustellen, auf dem Gutachten von FH-Prof. DI SV2 zur Zuverlässigkeit der Positionsbestimmung von Internet-Teilnehmern vom 22.2.2016, das vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt wurde, basiere. Das sei aber nicht Gegenstand ihres Gutachtens (Gutachterliche Stellungnahme, 8).

Der Sachverhalt (§ 57 Abs. 2 GSpG) sei im Wesentlichen identisch zu dem Wettgebührensachverhalt (*Gutachterliche Stellungnahme* , 8-9).

Für die Gutachterin sei das wesentliche Tatbestandselement bei Onlineglücksspiel die Teilnahme vom Inland aus (*Gutachterliche Stellungnahme* , 10). Sie folge der UFS-Judikatur darin, **dass es für die „Teilnahme vom aus“ auf den tatsächlichen Aufenthalt des Spielteilnehmers ankommt** (*Gutachterliche Stellungnahme* , 10-11 unter Verweis auf UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13), aber der Vertragsteilnehmer könne mit der Computertechnik nicht mit 100%iger Sicherheit geografisch lokalisiert werden (Gutachterliche Stellungnahme, 11 unter Verweis auf UFS 26.8.2013, RV/1509-W/2013). Die Gutachterin verwies auf das vorliegende Beschwerdeverfahren. In diesem habe der Verwaltungsgerichtshof **VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085** betont, dass die Frage, welche Wetten im Inland abgeschlossen oder bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde, als Ergebnis einer Beweiswürdigung festzustellen sei. **Indizien sind die Registrierung des Users mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer inländischen IP-Adresse** (Gutachterliche Stellungnahme, 12).

Die Gutachterin sah es als zu klärende Frage an, **ob die Abgabenbehörde die „Teilnahme vom Inland aus“ mit Hilfe eines Indizienbeweises ermitteln kann** (Gutachterliche Stellungnahme, 13). Der IP-Adresse komme eine Schlüsselrolle zu, aber ihr als rechtliche Gutachterin fehle die Sachkenntnis, sie habe die Annahmen vom Auftraggeber übernommen und mit ihm abgestimmt, und gehe daher von diesen Grundannahmen aus (Gutachterliche Stellungnahme, 13-14). Der Betreiber des Servers kennt also die verwendeten IP-Adressen (Gutachterliche Stellungnahme, 14). Auf den Seiten 14-19 stellt die Gutachterin den Teil des technischen Gutachtens dar, der für das Gutachten wesentlich ist.

Bei Punkt 6., den Vorbemerkungen zur abgabenrechtlichen Beurteilung, beginnt die Gutachterin mit der Frage nach der Ermittelbarkeit des in § 57 Abs. 2 GSpG enthaltenen Tatbestandsmerkmals der „Teilnahme vom Inland aus“. Die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht sei darin begründet, dass der Abgabepflichtige der primäre Wissensträger der abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsache ist. **Die Besonderheit des § 57 Abs. 2 GSpG für „unkonzessionierte Online-Glücksspiele“ liege aber darin, dass diese Bestimmung an eine Tatsache anknüpft, nämlich die „Teilnahme vom Inland aus“, die der Steuerpflichtige aus eigener Wahrnehmung nicht kenne, weil er den Aufenthaltsort des Kunden nicht kennt** (Gutachterliche Stellungnahme, 20).

Nach Ansicht der Gutachterin unterstelle der Gesetzgeber somit, dass der Abgabepflichtige die abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache der Spielteilnahme vom Inland aus kennt bzw. in Erfahrung bringen kann. Es werde daher der Frage nachgegangen, **ob die „Teilnahme vom Inland aus“ mit Hilfe eines Indizienbeweises festgestellt werden könne** (Gutachterliche Stellungnahme, 21). Im Zivilprozess bedeute der Indizienbeweis einen mittelbaren Beweis, dessen Ziel es ist, tatbestandsrelevante Tatsachen, die nicht direkt bewiesen werden können, mittelbar, also mithilfe des Beweises anderer Tatsachen zu beweisen. Im abgabenrechtlichen Verfahren zielen der Indizienbeweis darauf ab, verschiedene konkrete Hilfstatsachen zu beweisen, aus deren Vorliegen mittels Erfahrungssatzes auf das Bestehen abgabenrechtlich relevanter Tatsachen geschlossen werde. **Stoll spreche anschaulich „von einer Menge von Pfeilen, die alle auf einen Punkt zeigen“** (Gutachterliche Stellungnahme, 24). Der Indizienbeweis sei demnach gelungen, wenn aus den festgestellten Hilfstatsachen mit dem im jeweiligen Fall erforderlichen Überzeugungsgrad auf die tatbestandsrelevante Tatsache geschlossen werden könne. IdR werde aus einer Gesamtschau mehrerer Indizien beurteilt, ob aufgrund von Erfahrungssätzen und logischen Operationen auf das Vorliegen der tatbestandsrelevanten Tatsache geschlossen werden kann (Gutachterliche Stellungnahme, 25).

Hier sei die Tatsache festzustellen, ob an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wurde, die sich in der Sphäre eines Dritten, des Wettteilnehmers zugetragen habe (Gutachterliche Stellungnahme, 26). Über das Vorliegen der tatbestandsrelevanten Tatsache, der Teilnahme vom Inland aus, wisse zunächst nur der Spieler, nicht aber der Abgabepflichtige, der aber die Glücksspielabgaben selbst zu berechnen und an das Finanzamt abzuführen habe (Gutachterliche Stellungnahme, 27).

Der Indizienbeweis sei im Zusammenhang mit der freien Beweiswürdigung zu sehen, er sei aber keine Grundlage für eine Beweisreduzierung. Im Unterschied zum Indizienbeweis würden mit dem Anscheins- oder *prima-facie* -Beweis Tatsachen bewiesen, die sich regelmäßig in typischen Ablaufbahnen ereignen würden. Der VwGH habe sich aber im Erkenntnis 2013/16/0085 nicht auf den Anscheinsbeweis, sondern auf den Indizienbeweis gestützt (Gutachterliche Stellungnahme, 28-30). IdR würden sich die abgabenrechtlich relevanten Umstände in der Sphäre des Abgabepflichtigen ereignen, für die Abgabenbehörde bestehe daher im Rahmen der nachprüfenden Kontrolle die Schwierigkeit, dass sie in der Vergangenheit liegende Tatsachen festzustellen habe, die sich in der Sphäre des Abgabepflichtigen abgespielt haben und die sie aus eigener Wahrnehmung nicht kenne (Gutachterliche Stellungnahme, 35-36).

Bei der „Teilnahme vom Inland aus“ habe der Abgabepflichtige über das Bestehen der abgabenrechtlich relevanten Tatsache genauso wenig Kenntnis wie die Abgabenbehörde (Gutachterliche Stellungnahme, 37). Es sei eine Besonderheit der „Teilnahme vom Inland aus“, dass der Abgabepflichtige zur Ermittlung von Tatsachen verpflichtet werde, die sich nicht in seiner Sphäre ereignet haben (Gutachterliche Stellungnahme, 45).

Laut Gutachterlicher Stellungnahme sähe § 59 Abs. 3 GSpG nur sehr allgemeine Aufzeichnungspflichten vor und § 57 Abs. 2 GSpG schweige, auf welche Art und Weise eine „Teilnahme vom Inland aus“ festzustellen ist. Es sei dem Abgabepflichtigen von vorneherein nicht klar, wie er die Ermittlung vornehmen solle und welche Nachweise sich zur Nachprüfung eignen. Das werfe die Frage nach der ausreichenden Determinierung des § 57 Abs. 2 GSpG auf (Gutachterliche Stellungnahme, 46).

Nach der Gutachterlichen Stellungnahme könne das Indiz der Registrierung des Users mit einer inländischen Wohnanschrift allenfalls als Indiz im Rahmen der Gesamtwürdigung der Umstände betrachtet werden, welches allerdings für sich allein nicht stark genug sei, um in jedem Fall den Schluss auf die Teilnahme vom Inland aus zuzulassen (Gutachterliche Stellungnahme, 48). Es sei aufgrund des technischen Gutachtens von Herrn FH-Prof. DI Kolmhofer auch zu bezweifeln, dass nur anhand der IP-Adresse mit ausreichender Wahrscheinlichkeit auf eine „Teilnahme vom Inland aus“ geschlossen werden könne (Gutachterliche Stellungnahme, 50). Die Gutachterin überlegte als weitere Indizien noch die Bankdaten, „Reisestatistik der Statistik Austria“ und Kundenabfrage und kam zu dem Zwischenergebnis, dass die „Teilnahme vom Inland aus“ nicht generell mittels Indizienbeweises ermittelt werden könne. Problematisch sei dabei, dass ein derartiger Beweis *de facto* zu einer unwiderlegbaren Vermutung führen könne (Gutachterliche Stellungnahme, 55).

Die Gutachterin führte eine verfassungsrechtliche Analyse des § 57 Abs. 2 GSpG durch. Es gäbe zu der Frage der Verfassungswidrigkeit einige Ablehnungsbeschlüsse des VfGH, doch eine eingehendere Befassung wäre wünschenswert gewesen. *Fellner, Besteuerung von Sportwetten im Internet*, SWK 2013, 1151, sowie *Aigner/Kofler/Moshhammer/Tumpel*, taxlex 2015, 296, würden das Tatbestandsmerkmal „Teilnahme vom Inland aus“ für verfassungswidrig halten (Gutachterliche Stellungnahme, 58-67). Das Kriterium „Teilnahme vom Inland aus“ sei zwar kein derart unbestimmter Gesetzesbegriff, der einer Interpretation nicht zugänglich wäre. Dennoch erscheine es nicht abwegig, die Judikatur zum Legalitätsprinzip auch auf Fälle zu übertragen, in denen nicht die Interpretation der Norm, sondern die Feststellung der Erfüllung eines gesetzlichen Tatbestandsmerkmals Schwierigkeiten bereite, in dem Sinn, dass qualifizierte Vollzugsschwierigkeiten vorliegen würden (Gutachterliche Stellungnahme, 67-68).

Ein Vollzugsdefizit könne sowohl dann zu einer Gleichheitswidrigkeit der materiellen Norm führen, wenn sich eine Erhebungsregel zu einem Besteuerungsgegenstand gegenläufig auswirke, als auch dann, wenn die Erfüllung bzw. Nichterfüllung eines Tatbestands in einem erheblichen Ausmaß praktisch nicht ermittelt bzw. überprüft werden könne (Gutachterliche Stellungnahme, 76). Die „Teilnahme vom Inland aus“ sei auch anders gelagert als VfGH 16.6.2011, G 18/11, da selbst dann, wenn die Behörde Information über die verwendete IP-Adresse erhalte, sie die Erfüllung des gesetzlichen Tatbestands idR zumindest in einigen Fällen nicht mit ausreichender Überzeugung feststellen könne. Es könnte u.U. in Anlehnung an die umsatzsteuerlichen Regelungen zur Bestimmung des Ortes des Dienstleistungsempfängers bei elektronisch erbrachten Dienstleistungen an die

Schaffung einer gesetzlichen Vermutung gedacht werden (Gutachterliche Stellungnahme, 82). Auch aus Sicht der Mitwirkungspflichten Dritter könnte es vom VfGH als nicht mehr verhältnismäßig beurteilt werden, wenn von den Selbstberechnungsverpflichteten die Berücksichtigung derartiger Informationen verlangt werde, ohne dass ihnen von Gesetzes wegen klar aufgetragen werde, welche Informationen für die Selbstberechnung zu berücksichtigen seien (Gutachterliche Stellungnahme, 84).

Dazu wird bemerkt:

Dass der Sachverhalt bei den Glücksspielen (§ 57 Abs. 2 GSpG) im Wesentlichen identisch zu dem Sachverhalt bei den Wettgebühren sei, wird im Großen und Ganzen auch vom Bundesfinanzgericht so gesehen, da es hier einerseits um *Online* wetten bzw. andererseits um *Online* glücksspiel geht. Unterschiede zwischen Wettgebühren und Glücksspielabgaben in Bezug auf die „Teilnahme vom Inland aus“ bestehen vom steuerauslösenden Tatbestand her grundsätzlich nicht, sondern sind nur unterschiedlich formuliert, was sich insbesondere aus dem Glücksspielgesetz als nicht primär steuerrechtlicher, sondern ordnungspolitischer Materie ergibt. Die Gesetzesstelle bei den Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 2 GebG lautet: „*Eine Wette gilt auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt*“. Die Glücksspielabgabe spricht zwar nicht vom „Rechtsgeschäft Spiel“, sondern gemäß § 57 Abs. 2 GSpG lautet die maßgebliche Stelle: „*Für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt....*“. Gemäß § 2 GSpG sind Ausspielungen Glücksspiele, die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und bei denen Spieler eine vermögenswerte Leistung im Zusammenhang mit der Teilnahme am Spiel erbringen (Einsatz) und vom Unternehmer ein Gewinn in Aussicht gestellt wird. Dieser Teil des § 2 GSpG nimmt auf den entgeltlichen, zweiseitigen Spielvertrag Bezug und entspricht vom bürgerlich-rechtlichen System und Hintergrund her dem „Rechtsgeschäft Spiel“.

Während der Grundtatbestand gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG im Inland abgeschlossene Wetten besteuert, genügt es für das Vorliegen einer glücksspielabgabenpflichtigen Ausspielung, dass die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, das heißt, die „Teilnahme vom Inland aus“ ist bereits Merkmal des Grundtatbestandes gemäß § 57 Abs. 1 GSpG. Würde man daher in einem Gedankenexperiment die „Teilnahme vom Inland aus“ wegfallen lassen, hätte dies zur Folge, dass bei den Wettgebühren nur mehr im Inland abgeschlossene Wetten gebührenpflichtig wären, hingegen bei den Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG keine Eingrenzung mehr auf im Inland abgeschlossene Glücksspielverträge, oder an denen vom Inland aus teilgenommen würde, vorhanden sein würde. Weitere Unterschiede liegen im Steuersatz, 2% vom Wetteinsatz bei Wetten (*Offline* - und *Online* wetten), 40% der Jahresbruttospieleinnahmen bei *Online* glücksspiel (16% vom Spieleinsatz beim Grundtatbestand), Bemessungsgrundlage ist bei *Offline* - wie *Online* wetten der Einsatz, die Steuerschuld entsteht gemäß § 16 Abs. 5 GebG mit der Bezahlung des Wetteinsatzes. Bemessungsgrundlage beim *Online* glücksspiel sind die Jahresbruttospieleinnahmen,

das sind gemäß § 57 Abs. 5 GSpG die Spieleinsätze abzüglich ausbezahlter Gewinne eines Kalenderjahres. Die Steuerschuld entsteht gemäß § 59 Abs. 1 Z 2 GSpG letzter Satz GSpG mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.

Die Besonderheit, dass der Steuerpflichtige den Aufenthaltsort des Kunden aus eigener Wahrnehmung nicht kenne, gilt nur dann, wenn sich der Anbieter im Ausland befindet. Befindet sich der Anbieter im Inland, ist zumindest die Teilnahme vom Inland aus, wenn nicht ein inländisches Rechtsgeschäft, ohnehin gegeben. Zum Zeitpunkt des Spiel- bzw. Wettvertragsabschlusses wissen Anbieter und Spielteilnehmer, wo sie sich jeweils geografisch befinden (BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 14.07.2016, RV/7100925/2012; BFG 26.09.2016, RV/7100403/2012, RV/7100405/2012). Diese Problematik mag für den selbstberechnungsverpflichteten Anbieter eher in den Abfuhrvorschriften gemäß § 33 TP 17 Abs. 3 GebG liegen, nicht aber im Grundtatbestand bzw. bei den Wettgebühren in den Fiktionen des Grundtatbestandes/bei den Glücksspielabgaben in der Glücksspielabgabenberechnungsvorschrift gemäß § 57 Abs. 2 GSpG für Online glücksspiel.

Der Verfassungsgerichtshof vertrat in seinem Erkenntnis vom 16.12.2004, B 1575/03 unter Verweis auf seine Vorjudikatur die Auffassung, dass der Gesetzgeber von Verfassungswegen grundsätzlich nicht gehindert sei, für die Einhebung von Abgaben Mitwirkungspflichten Dritter vorzusehen, " *wenn zwischen dem Steuerschuldner und dem Entrichtungspflichtigen eine qualifizierte Beziehung rechtlicher oder wirtschaftlicher Art besteht, die es ihrem Inhalt nach rechtfertigt, gerade diesem Entrichtungspflichtigen die Verpflichtung zum Abzug und zur Abfuhr der Steuer aufzuerlegen, sei es, dass die zum Steuerschuldner bestehende rechtliche oder wirtschaftliche Beziehung gleichzeitig das steuerschuldbegründende Ereignis ist, sei es, dass die dem Steuertatbestand entsprechenden Bemessungsgrundlagen über ihn laufen oder er zu ihnen zumindest leicht Zugang hat, und es daher legitim erscheint, ihn bei der Weiterleitung oder auch beim Empfang dieser Mittel mit Abzugs- und Abfuhrpflichten zu belasten, sei es schließlich, dass sonstige Umstände vorliegen, die eine Inpflichtnahme gerade dieser Person sachlich gerechtfertigt erscheinen lassen .*"

Wie aus den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Beschwerdeführerin zu entnehmen ist, hat der Wettteilnehmer bei der Registrierung bei der Beschwerdeführerin folgendes zu beachten: Voraussetzung dafür, dass der Wettteilnehmer bei der Beschwerdeführerin Wetten abgeben kann, ist, dass er sich registriert. Die Kunden werden auch gebeten, ihre Anmeldedaten ständig zu aktualisieren. Es ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes eindeutig, dass im gegenständlichen Fall die Beschwerdeführerin und der Wettteilnehmer beide Vertragspartner des Rechtsgeschäftes Wette sind. Die Beschwerdeführerin ist Steuerschuldnerin und die den Steuertatbestand entsprechenden Bemessungsgrundlagen laufen über sie.

Bei den Wettgebühren sind gemäß § 28 Abs. 4 GebG iVm § 33 TP 17 Abs. 3 GebG über die abgeschlossenen Wettverträge besondere Aufzeichnungen, die Wettbücher,

zu führen. Dabei handelt es sich um Aufzeichnungen „*nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften*“ iSd § 126 BAO, die zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet (*Arnold* , Rechtsgebühren⁹, § 28 Rz 16a; *Stoll* , BAO-Kommentar, 1437, wonach diese Aufzeichnungen „*in Erfüllung einer Rechtspflicht zu führen sind*“ – „*auch für die Verkehrsteuern sind Aufzeichnungspflichten vorgesehen, etwa gemäß § 3 Abs. 4 GebG [Gebührenjournal] und § 33 TP 17 Abs. 1.... GebG [bei Wetten....]*“; vgl. auch UFS 30.9.2013, RV/1914-W/2013; zu § 59 GSpG BFG 23.8.2016, RV/7102169/2012).

Das Bundesfinanzgericht sieht darin seine Ansicht bestätigt, nämlich dass die Vollzugsproblematik eher in § 33 TP 17 Abs. 3 GebG bzw. § 59 Abs. 3 GSpG als in den jeweiligen „materiellen“ Tatbeständen liegen. Der Verwaltungsgerichtshof lässt daher den Indizienbeweis zu, nämlich die Registrierung des Wettteilnehmers mit einer inländischen Wohnadresse, aber auch eine inländische IP-Adresse.

7.4. 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).

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

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

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

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

einen bindenden Verfassungsgrundsatz verstößt, im öffentlichen Interesse liegt und nicht unverhältnismäßig und unsachlich ist (Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer, Bundesverfassungsrecht¹⁰ (2007) Rz 1485 unter Hinweis auf VfGH 18.3.2006, G 79/05; VfGH 25.4.2006, G 100/05).

Die Prüfung erfolgt nach objektiven Gesichtspunkten, die Bedenken müssen konkret dargelegt werden, ein geäußertes Unbehagen an der Gesetzesstelle genügt nicht. Der Steuergegenstand bei den Wettgebühren 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/7104384/2015).

Im Übrigen hat das Bundesfinanzgericht erst jüngst in mehreren, gleichgelagerten Verfahren die Anregung, hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals „Teilnahme aus dem Inland“ einen Antrag auf Gesetzesprüfung an den Verfassungsgerichtshof zu stellen, nicht aufgegriffen. Erst vor kurzem war der Verfassungsgerichtshof wieder mit der Frage der Verfassungskonformität dieses Tatbestandsmerkmals befasst (VfGH E 2913/2017 und VfGH E 3389/2017). In diesen Fällen hat der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerden mit den Beschlüssen vom 26. Februar 2018 abgelehnt. Das Bundesfinanzgericht hält die Vorschriften des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 iVm Abs. 2 GebG „Teilnahme vom Inland aus“ insbesondere auch im Hinblick auf die zu § 57 Abs. 2 GSpG ergangenen Ablehnungsbeschlüsse VfGH 21.11.2013, B 1116/2013 zu UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13 und VfGH 20.2.2014, B/49/2014 zu UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13 für verfassungsrechtlich unbedenklich.

Es liegt kein Verstoß der Wortfolge „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ in § 33 TP 17 Abs. 2 GebG gegen Art. 18 B-VG vor, da bei Onlinewetten, auch wenn sie grenzüberschreitend erfolgen, sowohl Anbieter als auch Teilnehmer wissen, an welchem geografischen Ort sie sich gerade befinden, wenn sie das Rechtsgeschäft Wette abschließen. Ein (1) Indiz – hier Methode der Selbstberechnung nach dem registrierten Wohnort des Wettteilnehmers – genügt nach VfGH 20.11.2014, 2013/16/0085.

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

8. Zu den unionsrechtlichen Einwendungen der Beschwerdeführerin

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 Beschwerdeführerin ist ein in A. und B. eingetragenes Internetunternehmen, es liegt ein grenzüberschreitender Sachverhalt vor.

Eine Regelung, die nicht die Möglichkeit bietet, von vornherein hinreichend genau ihren Anwendungsbereich zu bestimmen und zu Unsicherheiten hinsichtlich ihrer Anwendbarkeit führt, stellt eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs im Sinne von Art. 56 AEUV dar. Es sind typischerweise ausländische Sportwettenanbieter, die der Unbestimmtheit der rechtlichen Regelungen ausgesetzt sind. Während der steuerliche Tatbestand für österreichische Sportwettenanbieter, nämlich „im Inland abgeschlossene Wetten“, einfach und präzise zu ermitteln ist, unterliegen ausländische Sportwettenanbieter der Gebühr, wenn eine Teilnahme ihrer Kunden „vom Inland aus erfolgt“.

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

Die Beschwerdeführerin hat angeregt, das Bundesfinanzgericht möge ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH stellen und diesbezügliche Fragen ausgearbeitet: *„Widerspricht die Bestimmung des § 33 TP 17 GebG, wonach die Steuerpflicht eines Wettanbieters an die Teilnahme des Kunden vom Inland aus anknüpft, den Grundfreiheiten des AEUV, wenn typischerweise nur ausländische Wettanbieter die Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals feststellen müssen, eine sichere Feststellung der Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals der Teilnahme vom Inland aus aber weder durch den Steuerpflichtigen noch durch die Abgabenbehörde möglich ist, die Nichterfüllung entsprechender Abgabepflichten aber finanzstrafrechtlich bewährt ist.“*

8.1. Keine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV

Nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 iVm Abs. 2 GebG werden Wetten besteuert, bei denen die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt. Aus der Textierung „Teilnahme ... vom Inland aus“ ergibt sich, dass die Wettgebühr nicht differenziert, ob der Wettspieleranbieter im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union seinen Sitz hat, es genügt, wenn ein Wettteilnehmer vom Inland aus an den von der Beschwerdeführerin angebotenen Wetten teilnimmt. Diese Bestimmung im Gebührengesetz knüpft weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, von denen die Wette abgeschlossen wird, ein personeller Inlandsbezug fehlt. Die Beschwerdeführerin muss die Wettgebühren deshalb entrichten, weil von ihr Wetten angeboten wurden und daran vom Inland aus teilgenommen wurde.

8.2. Zum Einwand des Verstoßes der Wettgebühren gegen das Mehrwertsteuersystem

Die Beschwerdeführerin fühlt sich darin beschwert, dass die Wettgebühren die wesentlichen Merkmale einer Mehrwertsteuer aufweisen würden und folglich

unionsrechtswidrig seien, weil diese proportional zum Preis der Dienstleistung seien und wie eine echte Umsatzsteuer letztendlich vom Kunden getragen würden.

Die Beschwerdeführerin regte ein Vorabentscheidungsverfahren an und formulierte die Frage: *„Handelt es sich bei der Wettgebühr des § 33 TP 17 GebG unionsrechtlich und wirtschaftlich um eine Mehrwertsteuer, die in dieser Form dem Artikel 401 der MwStSystRL widerspricht?“*

8.2.1. 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 beschriebenen Sinn auf. Erstens stellte dieser Beitrag keine Abgabe dar, die allgemeinen Charakter hat, da diese nur Rechtsanwälte betraf und der Beitrag nicht hinsichtlich der Honorare für alle von den Rechtsanwälten erbrachten Leistungen gilt, sondern nur für die Tätigkeit bei Gericht (EuGH 7.5.1992, C-347/90

Rn 14). Zweitens ist der Beitrag nicht immer proportional zu der Vergütung, die der Mandant für die berufliche Dienstleistung zu entrichten hat, weil in Ausnahmefällen die Bemessungsgrundlage nicht vom Preis, sondern von den Gewinnen gebildet wurde bzw. einem pauschalierten Mindestbeitrag (EuGH 7.5.1992, C-347/90 Rn 15). *Drittens wird der zusätzliche Beitrag im Unterschied zur Mehrwertsteuer nur auf einer Stufe erhoben. Tatsächlich wird er nur zu dem Zeitpunkt fällig, zu dem der Rechtsanwalt seinem Mandanten eine Rechnung ausstellt. Ausserdem gibt es dabei keine Abzugsmöglichkeit, denn der Rechtsanwalt, der der Cassa di Previdenza den seinen Mandanten in Rechnung gestellten zusätzlichen Beitrag zu zahlen hat, kann keinerlei Abzug vornehmen, der sich in irgendeiner Weise auf die Kosten für Gegenstände und Dienstleistungen bezieht, die er bei der Ausübung seiner Tätigkeit gebraucht hat. Dementsprechend kann auch der Mandant, wenn er mehrwertsteuerpflichtig ist, von der von ihm geschuldeten Steuer zwar die dem Anwalt gezahlte Mehrwertsteuer abziehen, aber nicht den zusätzlichen Beitrag* (EuGH 7.5.1992, C-347/90 Rn 16).

Der EuGH hat in Bezug auf nach französischem Recht auf den Erwerb von Baugrundstücken erhobene Eintragungsgebühren entschieden, dass solche Gebühren keine allgemeinen Steuern sind, da sie nur entgeltlich übereignete unbewegliche Sachen betreffen, deren Übertragung mit einer Reihe von Formalitäten verbunden ist, und somit nicht darauf abzielen, die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge in dem beteiligten Mitgliedstaat zu erfassen (EuGH 27.11.2008, C-156/08 Rn 31 unter Verweis auf EuGH 16.12.1992, C - 208/91 Rs Beaulande, Slg. 1992, I - 6709, Rn 16).

Der EuGH hat sich in Bezug auf die Grunderwerbsteuer ausführlich damit befasst, ob diese neben der Umsatzsteuer erhoben werden kann (EuGH 27.11.2008, C-156/08, Rs Vollkommer), und stellte fest, dass sich aus seiner Rechtsprechung vier wesentliche Merkmale einer Mehrwertsteuer ergeben, nämlich die allgemeine Geltung der Mehrwertsteuer für alle sich auf Gegenstände oder Dienstleistungen beziehenden Geschäfte, die Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält, die Erhebung dieser Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze, und der Abzug der auf den vorhergehenden Produktions- und Vertriebsstufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuer, so dass sich diese Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird (EuGH 27.11.2008, C-156/08 Rn 31; EuGH 11.10.2007, C-283/06 C-312/06 Rs Kögaz ua Rn 37; vgl. EuGH 7.5.1992, C-347/90 Rs Bozzi, Slg. 1992, I-2947).

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).

8.2.2. 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, GebG⁶ § 33 TP 17 Rz 2; Arnold/Arnold, Rechtsgebühren⁹ § 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, 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). 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 Wettgebühren beziehen 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; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016). Damit wird die Wettgebühren 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 Wettgebühren 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.

8.2.3. Zusammenfassung

Wettgebühren haben nicht den Charakter einer Umsatzsteuer, da sie nicht allgemein auf Wetten zu entrichten sind, sondern nur auf entgeltliche Verträge, an denen auf einer Seite eine unternehmerische Mitwirkung erfolgt. Die Wettgebühren werden nicht im Rahmen eines Produktions- und Vertriebsprozesses erhoben, bei ihr ist kein Abzug von auf vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beiträgen iSe Vorsteuer vorgesehen, sie wird nicht vom Mehrwert erhoben und sie ist nicht proportional zum Preis der Dienstleistung (EuGH 31.3.1992, C-200/90 Rs Dansk Denkavit und Poulsen Trading; EuGH 7.5.1992, C-347/90 Rs Bozzi, EuGH 16.12.1992, C-208/91 Rs Beaulande, Rn 16; EuGH 27.11.2008, C-156/08 Rn 34 zur deutschen Grunderwerbsteuer; vgl. VwGH 17.10.2002, 2002/17/0284; UFS 28.6.2006, RV/1491-W/04 zur Bestandvertragsgebühr; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016). Wettgebühren 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).

Die Wettgebühren verstoßen daher nicht gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie.

8.3. Kein Antrag auf Vorabentscheidung an den EuGH

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.

Der Gebühr unterliegen Wetten, wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt. Aus der Textierung „Teilnahme ... vom Inland aus“ ergibt sich, dass die Wettgebühr nicht differenziert, ob der Anbieter im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union seinen Sitz hat, es genügt, wenn ein Teilnehmer vom Inland aus an den von der Beschwerdeführerin angebotenen Wetten teilnimmt. § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG knüpft weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, die das Rechtsgeschäft Wette abschließen.

§ 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 iVm Abs. 2 GebG geht davon aus, dass an dem Rechtsgeschäft Wette ein Wettteilnehmer 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. § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG gilt unterschiedslos für Wirtschaftsteilnehmer im Inland und im Ausland, und es wird nicht differenziert, ob der Wettanbieter im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union seinen Sitz hat. § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 iVm Abs. 2 GebG verletzen nicht die Dienstleistungsfreiheit iSd Art. 56 AEUV.

Die Wettgebühren verstoßen auch nicht gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie.

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

9. Bemessungsgrundlage

Grundsätzlich unterliegen gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 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“.

Die Wettgebühr besteuert den abgeschlossenen Glücksvertrag, knüpft also an ein Ereignis des rechtlichen Verkehrs an. Als Bemessungsgrundlage wird der jeweilige Wetteinsatz herangezogen. Voraussetzung für die Gebührenpflicht von Wetten ist, dass die Wette im Inland abgeschlossen wird. Eine Wette gilt auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt. Ob an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wurde, ist nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes ein als Ergebnis der Beweiswürdigung festzustellender Sachverhalt.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wäre es zwar möglich gewesen, dass Teilnehmer mit ausländischer Registrierungsadresse mit inländischer IP-Adresse gewettet haben, doch gab es im Beweisverfahren zu wenige Anhaltspunkte, um deren Einsatz zu den Bemessungsgrundlagen dazuzurechnen.

9.1. Weitere Indizien

Der Indizienbeweis kann vollen Beweis verschaffen. Stehen die Indizien Registrierung des Teilnehmers mit einer inländischen Wohnanschrift und IP-Adresse im Widerspruch, so kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes eindeutig nur dem Indiz Registrierung des Teilnehmers mit einer inländischen Wohnanschrift Priorität eingeräumt werden. Das Indiz der Registrierung des Users mit einer inländischen Wohnanschrift kann bei Vorliegen mehrerer Indizien als Indiz im Rahmen der Gesamtwürdigung der Umstände betrachtet werden, welches für sich allein nicht stark genug ist, um den Schluss auf die Teilnahme vom Inland aus zuzulassen. Bei mehreren Indizien müssen noch weitere Indizien für die Teilnahme vom Inland aus sprechen.

Mit den während der Verhandlung am 10. April 2018 vorgelegten Unterlagen wurden neben der Adresse weitere Indizien wie Beruf (bei zwei Usern), Telefonnummer, E-Mail-Adresse, Bezahlung und IP-Adresse, die Rückschlüsse auf den Aufenthalt geben sollen, vorgelegt. Mit einer weiteren Eingabe vom 2. Juli 2018 wurden von der Beschwerdeführerin weitere Listen mit weiteren Wettteilnehmern vorgelegt.

Bei der Neuberechnung werden jene Wetteinsätze von Usern, bei denen die überwiegenden Indizien auf eine Teilnahme nicht aus dem Inland weisen, von den bisherigen Bemessungsgrundlagen laut den angefochtenen Bescheiden abgezogen. Umgekehrt verbleiben jene Wetteinsätze, bei denen die Indizien überwiegend für eine Teilnahme vom Inland aus sprechen, weiterhin in der Bemessungsgrundlage.

Zunächst wurden jene User überprüft, bei denen nie eine österreichische IP-Adresse verwendet wurde. Hier gibt es einige User, von denen Wetten über einen Zeitraum von nur bis zu drei Monaten abgeschlossen wurden. In diesen Fällen ist auf alle Fälle anzunehmen, dass von diesen eine Teilnahme vom Inland aus erfolgte, da es ansonsten nicht sehr verständlich wäre, im Inland einen Wohnsitz (Aufenthaltort) zu begründen. Die Adressen wurden deswegen gewählt, um in diesem kurzen Zeitraum die Wetten an diesem Standort abzuschließen. Für eine Teilnahme vom Inland aus spricht auch, dass weder vor noch nach diesem Zeitraum unter dieser USERID Wetten in den vorgelegten Unterlagen aufscheinen. Damit scheiden bereits folgende User für einen Abzug ihrer Wetteinsätze von der Bemessungsgrundlage aus: 8, 9, 10, 11, 12, 13 und 14.

Dann gibt es noch User, die Wetten bis zu einem Zeitraum von sechs Monaten abgeschlossen haben und bei denen neben der Adresse noch ein Indiz für die Teilnahme vom Inland aus sprechen (E-Mail-Adresse oder Bezahlung). Hier ist auf Grund des kurzen Zeitraumes und der Indizien, die für eine Teilnahme aus dem Inland sprechen, von einer Teilnahme vom Inland aus auszugehen. Davon sind folgende User betroffen: 15, 16, 17 und 18.

Bei folgenden Usern weisen sowohl die Adresse, die Telefonnummer als auch die E-Mail-Adresse, also die überwiegenden Indizien, auf eine Teilnahme vom Inland aus hin: 19, 20, 21, 22, 23, 24 und 25. Auch diese User scheiden für einen Abzug ihrer Wetteinsätze von der Bemessungsgrundlage aus.

Bei den folgenden Usern sprechen folgende Indizien für Deutschland: IP-Adresse und E-Mail-Adresse. Nicht für Deutschland sprechen die Adresse und die Telefonnummer. Bezahlung erfolgt über Skrill (mit Sitz in London) bzw. Neteller (Isle of Man) und kann, da diese weder für noch gegen eine der beiden Zuordnungen spricht, nicht als Nachweis dienen. Hier sprechen zwei Indizien für Deutschland und zwei Indizien für das Inland. Hier sind der Adresse und dem Telefon der Vorzug zu geben, da diese die stärkeren Indizien darstellen (siehe z.B. die Ausführungen zur Zuverlässigkeit der IP-Adresse). Bei folgendem User haben die Indizien, welche für eine Teilnahme vom Inland aus sprechen, das stärkere Gewicht: 26.

Jetzt zu den Usern, die sowohl eine inländische als auch eine nicht inländische IP-Adresse verwendet haben. Hier weisen bei folgenden Usern sowohl die Adresse, die Telefonnummer als auch die E-Mail-Adresse, also die überwiegenden Indizien, auf eine Teilnahme vom Inland aus hin: 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47 und 48. Bei diesen Usern kann ein Abzug ihrer Wetteinsätze mit einer ausländischen IP-Adresse von der Bemessungsgrundlage nicht erfolgen. Bei den Wetteinsätzen, bei denen sowohl Adresse als auch IP-Adresse auf eine Teilnahme vom Inland aus weisen, ist unbestritten von einer Teilnahme vom Inland aus auszugehen.

Bei den folgenden Usern sprechen folgende Indizien für Deutschland: IP-Adresse (wenn nicht im Inland) und E-Mail-Adresse. Nicht für Deutschland sprechen die Adresse und die Telefonnummer. Bezahlung erfolgt über Neteller (Isle of Man) und kann, da diese

weder für noch gegen eine der beiden Zuordnungen spricht, nicht als Nachweis dienen. Es sprechen zwei Indizien für Deutschland und zwei Indizien für das Inland. Hier sind der Adresse und dem Telefon der Vorzug zu geben, da diese die stärkeren Indizien darstellen (siehe z.B. die Ausführungen zur Zuverlässigkeit der IP-Adresse). Bei den Wetteinsätzen mit einer nicht inländischen IP-Adresse haben bei den folgenden Usern die Indizien, welche für eine Teilnahme vom Inland aus sprechen, das stärkere Gewicht: 49 und 50. Auch hier ist bei den Wetteinsätzen, bei denen sowohl Adresse als auch IP-Adresse auf eine Teilnahme vom Inland aus weisen, unbestritten von einer Teilnahme vom Inland aus auszugehen.

Noch ein User, bei dem die Adresse, die E-Mail-Adresse und die Bezahlung auf eine Beteiligung vom Inland aus sprechen und nur die nicht inländische IP-Adresse und die Telefonnummer nicht für eine Teilnahme vom Inland aus sprechen. Hier überwiegen die Indizien für eine Teilnahme vom Inland aus. Auch bei dem User mit der USERID 51 sind die Wetteinsätze mit einer nicht inländischen IP-Adresse nicht von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.

Soweit die User, bei denen trotz ausländischer IP-Adresse die Indizien für eine Teilnahme vom Inland aus überwiegen. Nun zu den Usern, die mit einer ausländischen IP-Adresse an den Wetten teilgenommen haben und bei denen insgesamt die Indizien, die für eine Teilnahme nicht vom Inland aus sprechen, überwiegen:

52: Auf eine Teilnahme vom Inland aus weisen die Adresse und die E-Mail-Adresse. Dagegen sprechen die IP-Adresse, die Telefonnummer und die Bezahlung. Zwei Indizien sprechen für, drei gegen eine Teilnahme vom Inland aus. Da hier die Indizien überwiegend gegen eine Teilnahme vom Inland aus sprechen, können die Wetteinsätze von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden.

53: Der User verwendet inländische und nicht inländische IP-Adressen. Die Telefonnummer weist auf Nigeria und die E-Mail-Adresse auf Deutschland. Es gibt auch eine Notiz vom 19. März 2011, nach welcher der User für den Rest des Jahres in Nigeria lebt und arbeitet. Die Wetteinsätze mit einer nicht inländischen IP-Adresse sind von der Bemessungsgrundlage abzuziehen, da bei diesen die Indizien nicht auf eine Teilnahme vom Inland aus weisen. Bei den Wetteinsätzen, bei denen sowohl Adresse als auch IP-Adresse auf eine Teilnahme vom Inland aus weisen, ist unbestritten von einer Teilnahme vom Inland aus auszugehen.

54: Indizien für Bulgarien sind die IP-Adresse, die Telefonnummer und die Bezahlung, gegen Bulgarien die Adresse und die E-Mail-Adresse. Zwei Indizien für und drei Indizien gegen eine Teilnahme vom Inland aus. Die Indizien, die gegen eine Teilnahme vom Inland aus sprechen überwiegen. Die Wetteinsätze können daher von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden.

55: Hier weisen sowohl die IP-Adresse, die Telefonnummer, die E-Mail-Adresse und die Bezahlung nicht auf eine Teilnahme vom Inland aus. Auf eine Teilnahme vom Inland aus weist nur die Adresse. Es überwiegen die Indizien, die nicht für eine Teilnahme vom Inland

aus sprechen weswegen die Wetteinsätze von der Bemessungsgrundlage abzuziehen sind.

56: Hier weisen die IP-Adresse, die Telefonnummer und die Bezahlung auf Deutschland. Nicht auf Deutschland weist nur die Adresse. Auch hier überwiegen, die Indizien, die auf eine Teilnahme nicht vom Inland aus weisen. Die Wetteinsätze sind von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.

57: Auf eine Teilnahme vom Inland aus weist nur die Adresse. Die IP-Adresse, die Telefonnummer, die E-Mail-Adresse und auch die Bezahlung weisen alle auf Deutschland. Die Indizien, die auf eine Teilnahme nicht vom Inland aus weisen überwiegen weswegen die Wetteinsätze von der Bemessungsgrundlage abzuziehen sind.

58: Der User verwendet inländische und nicht inländische IP-Adressen. Bei den nicht inländischen IP-Adressen sprechen auch noch die Telefonnummer und die E-Mail-Adresse für eine Teilnahme nicht vom Inland aus. Für eine Teilnahme vom Inland aus spricht bei diesen Wetteinsätzen nur die Adresse. Da bei den Wetteinsätzen mit einer nicht inländischen IP-Adresse die Indizien für eine Teilnahme nicht vom Inland aus überwiegen, sind diese Wetteinsätze von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Bei den Wetteinsätzen, bei denen sowohl Adresse als auch IP-Adresse auf eine Teilnahme vom Inland aus weisen, ist unbestritten von einer Teilnahme vom Inland aus auszugehen.

59: Auch hier verwendet der User inländische und nicht inländische IP-Adressen. Die Telefonnummer und die Bezahlung sprechen neben den nicht inländischen IP-Adressen gegen eine Teilnahme vom Inland aus. Für eine Teilnahme vom Inland aus spricht nur die Adresse. Bei den Wetteinsätzen mit einer nicht inländischen IP-Adresse sprechen die Indizien überwiegend gegen eine Teilnahme vom Inland aus und sind daher diese Wetteinsätze von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Weisen sowohl Adresse und IP-Adresse auf eine Teilnahme vom Inland aus ist unbestritten von einer Teilnahme vom Inland aus auszugehen.

60: Bei den Wetteinsätzen mit nicht inländischen IP-Adressen spricht nur die Adresse für eine Teilnahme vom Inland aus. Dagegen sprechen auch noch die Telefonnummer und die E-Mail-Adresse. Hier überwiegen die Indizien, die gegen eine Teilnahme vom Inland aus sprechen. Die Wetteinsätze mit nicht inländischen IP-Adressen sind daher von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Weisen bei den Wetteinsätzen sowohl Adresse als auch IP-Adresse auf eine Teilnahme vom Inland aus, ist unbestritten von einer Teilnahme vom Inland aus auszugehen.

61: Bei den Wetteinsätzen mit nicht inländischen IP-Adressen spricht nur die Adresse für eine Teilnahme vom Inland aus. Gegen eine Teilnahme vom Inland aus sprechen die IP-Adresse und die Telefonnummer. Bei den Wetteinsätzen mit einer nicht inländischen IP-Adresse sprechen die überwiegenden Indizien gegen eine Teilnahme vom Inland aus weswegen diese Wetteinsätze von der Bemessungsgrundlage abzuziehen sind. Weisen sowohl Adresse und IP-Adresse auf eine Teilnahme vom Inland aus ist auch hier unbestritten von einer Teilnahme vom Inland aus auszugehen.

Zu den während der Verhandlung genannten Kunden, bei denen die Berufsbezeichnung oder andere Indizien auf eine Teilnahme nicht vom Inland aus weisen sollen.

1: Dieser Kunde soll UN-Mitarbeiter in Jordanien gewesen sein. Berücksichtigt man auch dieses Indiz; so kommt man zu dem Ergebnis, dass die Indizien Beruf und IP-Adresse für eine Teilnahme nicht vom Inland aus und die Indizien Adresse, Telefonnummer und E-Mail-Adresse für eine Teilnahme vom Inland aus sprechen. Das spricht drei zu zwei für eine Teilnahme vom Inland aus, daher kein Abzug von der Bemessungsgrundlage.

62: Dieser Kunde ist Sportjournalist. Hier sprechen der Beruf und die IP-Adresse keine eine Teilnahme vom Inland aus, jedoch die Adresse und die Telefonnummer für eine Teilnahme vom Inland aus. Hier sprechen zwei Indizien gegen und zwei Indizien für eine Teilnahme vom Inland aus. Hier sind der Adresse und der Telefonnummer der Vorzug zu geben. Generell kein Abzug von der Bemessungsgrundlage. Nur für den Zeitraum der Fußballweltmeisterschaft (Juni 2014) in Brasilien kann für die Wetten mit nicht inländischen IP-Adressen ein Abzug vorgenommen werden, da für diesen Zeitraum ein konkreter Nachweis dafür erbracht wurde, dass sich der Wettteilnehmer für diesen Zeitraum in Brasilien aufgehalten hat.

2: Dieser Kunde ist Mitarbeiter eines Konzerns in der Steiermark, wo aus dem Geschäftsbericht hervorgeht, dass er für die Tochtergesellschaft in Qatar verantwortlich war. Berücksichtigt man diesen Umstand, weisen zwei Indizien (Beruf und ausländische IP-Adresse) gegen und vier Indizien (Adresse, Telefonnummer, E-Mail-Adresse und Bezahlung) für eine Beteiligung vom Inland aus. Die Indizien sprechen überwiegend für eine Teilnahme vom Inland aus, daher kein Abzug von der Bemessungsgrundlage.

3: Dieser Kunde ist Radiologe und war im Zeitraum 2012 bis 2014 ärztlicher Leiter einer Klinik in der Schweiz. Bei Berücksichtigung dieses Umstandes steht es hier zwei zu drei gegen eine Beteiligung nicht vom Inland aus. Gegen eine Beteiligung vom Inland aus sprechen die ausländische IP-Adresse und der Beruf, dafür sprechen die Adresse, die Telefonnummer und die Bezahlung. Auch hier kein Abzug von der Bemessungsgrundlage.

4: Dieser Kunde betreibt eine Artistenmanagementagentur mit Standorten in Wien und Valencia. Auch wenn man hier den Beruf als für eine Beteiligung nicht vom Inland aus werten würde, stünde es zwei zu vier für eine Beteiligung vom Inland aus. Dagegen sprechen nur der Beruf und die ausländische IP-Adresse, für eine Beteiligung vom Inland aus sprechen neben der Adresse auch noch die Telefonnummer, die E-Mail-Adresse und die Bezahlung. Auch hier daher kein Abzug von der Bemessungsgrundlage.

6: Dieser Kunde sei offensichtlich Grieche und habe später seine Registrierungsadresse auf Griechenland geändert. Laut den vorgelegten Unterlagen wechselte der Kunde am 20. Juni 2011 nach Griechenland. Hier ist anzumerken, dass laut diesen Unterlagen seine letzte Wette unter dieser Kundennummer im Juni 2011 abgeschlossen wurde, danach erfolgten unter dieser Kundennummer keine weiteren Wetteinsätze. Ansonsten ist bis zu diesem Zeitraum davon auszugehen, dass eine Teilnahme vom Inland aus erfolgte. Dafür sprechen die Adresse (bis zu diesem Zeitpunkt), die Telefonnummer und die E-Mail-

Adresse, währen nur die IP-Adresse gegen eine Teilnahme vom Inland aus spricht. Kein Abzug von der Bemessungsgrundlage.

5: Hier hat der Kunde laut dem Vorbringen anlässlich der Verhandlung eine deutsche Adresse und Österreich als Land angegeben. Laut Überprüfung liegt der in der Beilage als Adresse angegebene Ort tatsächlich in Deutschland, weshalb davon ausgegangen werden kann, dass das Land vom Kunden irrtümlich mit Österreich angegeben wurde. Da hier sowohl Adresse als auch IP-Adresse für eine Beteiligung nicht vom Inland aus sprechen, kommt es hier zu einem Abzug von der Bemessungsgrundlage.

7: Laut Vorbringen während der Verhandlung hat der Kunde seinen sterreichischen Account geschlossen und einen deutschen geöffnet, wobei vorher die IP-Adresse bereits auf die neue Adresse hingewiesen hat. Dieses wird durch die in der Beilage angegebene E-Mail-Adresse bestätigt. Diese Angaben sind daher glaubwürdig, weswegen es zu einem Abzug von der Bemessungsgrundlage kommt.

9.2. Behandlung der „free bets“ beim Einsatz

Die Beschwerdeführerin gab im Schreiben vom 24. September 2014 an, dass alle sogenannten „free bets“, die als Werbemaßnahme ohne zusätzliches Entgelt die Nutzung des Wettangebotes durch die Kunden ermöglichen, zu den Einsätzen gezählt wurden.

Die Beschwerdeführerin fühlt sich darin beschwert, dass die in der Selbstanzeige offengelegten Einsätze, in denen auch die sogenannten „free bets“ enthalten sind, in die Bemessungsgrundlage für die Wettgebühr übernommen wurden. Es handelt sich bei den „free bets“ nicht um Entgelt, das der Kunde einsetzt, sondern lediglich um eine Quotenveränderung zu Gunsten des Kunden. Setzt ein Kunde z.B. € 10,--, so wird die Möglichkeit geboten, diesen Einsatz fiktiv als Einsatz von € 20,-- zu behandeln, wodurch sich der erzielbare Gewinn erhöht. Die erhaltenen „Gutscheine“ können nicht ohne Geldeinsatz verwendet werden und verändern damit lediglich die Gewinnquote.

§ 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 u.a., 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. 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 Beschwerdeführerin 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 Beschwerdeführerin entgegenzuhalten, dass die Quotenveränderung des Wettteilnehmers, also die bedingte Gegenleistung, auf einer erhöhten Leistung, einem höheren Wetteinsatz basiert. Die Gewinnquote wird von der Höhe des Einsatzes bestimmt. Erhöht sich der Einsatz, egal ob durch Barzahlung oder Einsatz eines Gutscheines, erhöht sich dementsprechend auch die Gewinnquote. Der Einsatz von 20 Euro ist nicht fiktiv, da ihm eben eine erhöhte Gewinnchance des Wettteilnehmers gegenübersteht. Außerdem bestand bei Abschluss des Wettvertrages zwischen der Beschwerdeführerin als Wettanbieterin und dem Wettteilnehmer Einigkeit darüber, dass es sich bei diesem Betrag um den Wetteinsatz handelt.

Wie der Wetteinsatz tatsächlich erbracht wird, ob durch den Wettteilnehmer selbst, einen Dritten oder die Beschwerdeführerin, 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.**

9.3. Neuberechnung

Bei Berücksichtigung der oben genannten Umstände kommt es daher zu folgender Berechnung:

Jänner 2011

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 4.792.000,83
USERID 52	€ - 7.064,13
USERID 53	€ - 88.224,13
USERID 54	€ - 5,49
USERID 60	€ - 12.639,81
Bemessungsgrundlage neu	€ 4.684.067,27

Die Wettgebühr für Jänner 2011 wird festgesetzt mit € 93.681,35.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 4.684.067,27.

Februar 2011

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 4.331.358,10
USERID 52	€ - 2.228,92

USERID 53	€ - 24.093,03
USERID 54	€ - 63,09
Bemessungsgrundlage neu	€ 4,304.973,06

Die Wettgebühr für Februar 2011 wird festgesetzt mit € 86.099,46.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 4,304.973,06.

März 2011

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 4,536.447,77
USERID 52	€ - 1.170,66
USERID 53	€ - 81.395,24
USERID 60	€ - 1.515,15
Bemessungsgrundlage neu	€ 4,452.366,72

Die Wettgebühr für März 2011 wird festgesetzt mit € 89.047,33.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 4,452.366,72.

April 2011

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 6,080.799,10
USERID 52	€ - 1.967,57
USERID 53	€ - 220.295,42
USERID 54	€ - 14,34
Bemessungsgrundlage neu	€ 5,858.521,77

Die Wettgebühr für April 2011 wird festgesetzt mit € 117.170,44.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 5,858.521,77.

Mai 2011

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 5,349.703,43
USERID 52	€ - 10.790,44
USERID 53	€ - 31.649,83
USERID 54	€ - 909,51
USERID 60	€ - 2.276,33
Bemessungsgrundlage neu	€ 5,304.077,32

Die Wettgebühr für Mai 2011 wird festgesetzt mit € 106.081,55.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 5,304.077,32.

Juni 2011

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 5,127.447,44
USERID 52	€ - 3.008,19
USERID 53	€ - 16.414,95
USERID 54	€ - 5,14
USERID 60	€ - 36.254,52
Bemessungsgrundlage neu	€ 5,071.764,64

Die Wettgebühr für Juni 2011 wird festgesetzt mit € 101.435,29.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 5,071.764,64.

Juli 2011

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 5,652.926,46
USERID 52	€ - 3.619,33
USERID 60	€ - 77.731,32
Bemessungsgrundlage neu	€ 5,571.575,81

Die Wettgebühr für Juli 2011 wird festgesetzt mit € 111.431,52.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 5,571.575,81.

August 2011

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 5,824.464,32
USERID 52	€ - 2.449,43
USERID 54	€ - 160,11
USERID 60	€ - 22.122,64
Bemessungsgrundlage neu	€ 5,799.732,14

Die Wettgebühr für August 2011 wird festgesetzt mit € 115.994,64.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 5,799.732,14.

September 2011

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 6,216.060,67
USERID 52	€ - 12.335,21
Bemessungsgrundlage neu	€ 6,203.725,46

Die Wettgebühr für September 2011 wird festgesetzt mit € 124.074,51.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 6,203.725,46.

Oktober 2011

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 6,313.912,76
USERID 52	€ - 21.900,09
USERID 60	€ - 51,72
Bemessungsgrundlage neu	€ 6,291.960,95

Die Wettgebühren für Oktober 2011 wird festgesetzt mit € 125.839,22.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 6,291.960,95.

November 2011

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 6,163.150,03
USERID 52	€ - 3.929,75
USERID 54	€ - 10,80
Bemessungsgrundlage neu	€ 6,159.209,48

Die Wettgebühren für November 2011 wird festgesetzt mit € 123.184,19.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 6,159.209,48.

Dezember 2011

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 6,707.063,23
Keine Änderung	
Bemessungsgrundlage bleibt	€ 6,707.063,23

Die Wettgebühren für Dezember 2011 wird festgesetzt mit € 134.141,26.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 6,707.063,23.

Jänner 2012

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 7,343.937,74
USERID 54	€ - 6,61
Bemessungsgrundlage neu	€ 7,343.931,13

Die Wettgebühren für Jänner 2012 wird festgesetzt mit € 146.878,62.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 7,343.931,13.

Februar 2012

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 9,049.870,35
USERID 54	€ - 912,85

USERID 59	€ - 4,95
Bemessungsgrundlage neu	€ 9,048.952,55

Die Wettgebühr für Februar 2012 wird festgesetzt mit € 180.979,05

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 9,048.952,55.

März 2012

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 8,894.965,33
USERID 54	€ - 187,46
Bemessungsgrundlage neu	€ 8,894.777,87

Die Wettgebühr für März 2012 wird festgesetzt mit € 177.895,56.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 8,894.777,87.

April 2012

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 13,449.659,30
USERID 54	€ - 51,06
Bemessungsgrundlage neu	€ 13,449.608,24

Die Wettgebühr für April 2012 wird festgesetzt mit € 268.992,16.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 13,449.608,24.

Mai 2012

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 10,245.696,21
Keine Änderung	
Bemessungsgrundlage bleibt	€ 10,245.696,21

Die Wettgebühr für Mai 2012 wird festgesetzt mit € 204.913,92.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 10,245.696,21.

Juni 2012

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 17,684.331,95
USERID 60	€ - 6.045,17
Bemessungsgrundlage neu	€ 17,678.286,78

Die Wettgebühr für Juni 2012 wird festgesetzt mit € 353.565,74.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 17,678.286,78.

Juli 2012

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 15,783.289,18
USERID 54	€ - 639,72
USERID 60	€ - 29.739,79
Bemessungsgrundlage neu	€ 15,752.909,67

Die Wettgebühr für Juli 2012 wird festgesetzt mit € 315.058,19.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 15,752.909,67.

August 2012

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 9,364.403,35
USERID 60	€ - 49.934,09
Bemessungsgrundlage neu	€ 9,314.469,26

Die Wettgebühr für August 2012 wird festgesetzt mit € 186.289,39.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 9,314.469,26.

September 2012

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 9,253.452,77
USERID 54	€ - 59,62
USERID 60	€ - 34.043,45
Bemessungsgrundlage neu	€ 9,219.349,70

Die Wettgebühr für September 2012 wird festgesetzt mit € 184.386,99.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 9,219.349,70.

Oktober 2012

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 9,396.748,93
USERID 54	€ - 309,30
Bemessungsgrundlage neu	€ 9,396.439,62

Die Wettgebühr für Oktober 2012 wird festgesetzt mit € 187.928,79.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 9,396.439,62.

November 2012

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 8,622.134,09
USERID 54	€ - 390,55
USERID 56	€ - 738,16
USERID 61	€ - 316.820,03
USERID 7	€ - 2.457,67
Bemessungsgrundlage neu	€ 8,301.727,68

Die Wettgebühr für November 2012 wird festgesetzt mit € 166.034,55.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 8,301.727,86.

Dezember 2012

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 7,962.138,08
USERID 54	€ - 4,60
USERID 56	€ - 5.706,35
USERID 7	€ - 4.642,79
USERID 5	€ - 7.006,57
Bemessungsgrundlage neu	€ 7,944.777,77

Die Wettgebühr für Dezember 2012 wird festgesetzt mit € 158.895,56.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 7,944.777,77.

Jänner 2013

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 10,855.330,15
USERID 56	€ - 30.224,14
USERID 61	€ - 616.353,38
USERID 7	€ - 3.484,55
USERID 5	€ - 1.423,69
Bemessungsgrundlage neu	€ 10,203.844,39

Die Wettgebühr für Jänner 2013 wird festgesetzt mit € 204.076,89.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 10,203.844,39.

Februar 2013

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 11,150.209,47
USERID 54	€ - 2,12
USERID 56	€ - 5.516,55
USERID 61	€ - 467.254,00
USERID 7	€ - 5.338,17

USERID 5	€ - 6.416,27
Bemessungsgrundlage neu	€ 10,665.682,36

Die Wettgebühr für Februar 2013 wird festgesetzt mit € 213.313,65.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 10,665.682,36.

März 2013

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 11,851.373,79
USERID 54	€ - 89,93
USERID 56	€ - 5.901,97
USERID 61	€ - 324.717,61
USERID 7	€ - 11.063,25
USERID 5	€ - 9.102,64
Bemessungsgrundlage neu	€ 11,500.498,39

Die Wettgebühr für März 2013 wird festgesetzt mit € 230.009,97.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 11,500.498,39.

April 2013

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 11,913.828,16
USERID 54	€ - 167,29
USERID 56	€ - 2.751,95
USERID 59	€ - 3.591,42
USERID 61	€ - 139.083,60
USERID 7	€ - 9.794,92
USERID 5	€ - 3.075,15
Bemessungsgrundlage neu	€ 11,755.363,83

Die Wettgebühr für April 2013 wird festgesetzt mit € 235.107,28.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 11,755.363,83.

Mai 2013

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 14,192.022,13
USERID 54	€ - 11,87
USERID 56	€ - 5.007,43
USERID 59	€ - 56.251,80
USERID 7	€ - 20.232,53
USERID 5	€ - 2.003,95

Bemessungsgrundlage neu € 14,108.514,55

Die Wettgebühre für Mai 2013 wird festgesetzt mit € 282.170,29.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 14,108.514,55.

Juni 2013

Bemessungsgrundlage laut Bescheid € 10,356.601,66

USERID 54 € - 98,78

USERID 55 € - 8.423,33

USERID 56 € - 5.660,67

USERID 59 € - 1.655,75

USERID 61 € - 428.927,23

USERID 7 € - 42.608,89

USERID 5 € - 6.027,98

Bemessungsgrundlage neu € 9,863.199,03

Die Wettgebühre für Juni 2013 wird festgesetzt mit € 197.263,98.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 9,863.199,03.

Juli 2013

Bemessungsgrundlage laut Bescheid € 10,958.757,67

USERID 54 € - 171,17

USERID 55 € - 9.576,81

USERID 56 € - 4.271,26

USERID 59 € - 1.331,19

USERID 7 € - 60,08

USERID 5 € - 5.198,70

Bemessungsgrundlage neu € 10,938.148,46

Die Wettgebühre für Juli 2013 wird festgesetzt mit € 218.762,97.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 10,938.148,46.

August 2013

Bemessungsgrundlage laut Bescheid € 19,679.090,21

USERID 54 € - 30.381,56

USERID 55 € - 18.329,02

USERID 56 € - 5.842,39

USERID 5 € - 16.262,52

Bemessungsgrundlage neu € 19,608.274,72

Die Wettgebühr für August 2013 wird festgesetzt mit € 392.165,49.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 19,608.274,72.

September 2013

Bemessungsgrundlage laut Bescheid € 19,511.001,59

USERID 54 € - 28.989,76

USERID 55 € - 24.310,43

USERID 56 € - 12.413,83

USERID 7 € - 687,79

USERID 5 € - 17.216,04

Bemessungsgrundlage neu € 19,427.383,74

Die Wettgebühr für September 2013 wird festgesetzt mit € 388.547,67.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 19,427.383,74.

Oktober 2013

Bemessungsgrundlage laut Bescheid € 16,070.865,65

USERID 54 € - 3.584,51

USERID 55 € - 19.341,18

USERID 56 € - 9.232,18

USERID 7 € - 10.617,17

USERID 5 € - 3.432,40

Bemessungsgrundlage neu € 16,024.658,21

Die Wettgebühr für Oktober 2013 wird festgesetzt mit € 320.493,16.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 16,024.658,21.

November 2013

Bemessungsgrundlage laut Bescheid € 15,210.613,56

USERID 54 € - 16.196,06

USERID 55 € - 36.144,31

USERID 56 € - 7.964,41

USERID 58 € - 10.672,36

USERID 59 € - 3.004,35

USERID 61 € - 1.473,36

USERID 7 € - 4.355,51

USERID 5	€ - 706,89
Bemessungsgrundlage neu	€ 15,130.096,31

Die Wettgebühr für November 2013 wird festgesetzt mit € 302.601,93.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 15,130.096,31.

Dezember 2013

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 12,952.735,92
USERID 54	€ - 55.033,07
USERID 56	€ - 4.409,14
USERID 58	€ - 189.900,06
USERID 59	€ - 5.862,07
USERID 7	€ - 2.076,99
USERID 5	€ - 9.507,43
Bemessungsgrundlage neu	€ 12,685.947,16

Die Wettgebühr für Dezember 2013 wird festgesetzt mit € 253.718,94.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 12,685.947,16.

Jänner 2014

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 15,977.725,71
USERID 55	€ - 205,45
USERID 56	€ - 11.279,20
USERID 58	€ - 362.063,53
USERID 59	€ - 11.316,38
USERID 7	€ - 8.993,21
USERID 5	€ - 14.476,11
Bemessungsgrundlage neu	€ 15,569.391,83

Die Wettgebühr für Jänner 2014 wird festgesetzt mit € 311.387,84.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 15,569.391,83.

Februar 2014

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 14,622.574,80
USERID 54	€ - 294,95
USERID 55	€ - 2.762,52
USERID 56	€ - 10.207,56
USERID 59	€ - 7.622,30

USERID 7	€ - 1.496,22
USERID 5	€ - 11.052,43
Bemessungsgrundlage neu	€ 14,589.138,82

Die Wettgebühr für Februar 2014 wird festgesetzt mit € 291.782,78.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 14,589.138,82.

März 2014

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 18,699.145,87
USERID 54	€ - 1.355,89
USERID 55	€ - 2.753,10
USERID 56	€ - 12.988,71
USERID 57	€ - 4.069,12
Bemessungsgrundlage neu	€ 18,677.979,05

Die Wettgebühr für März 2014 wird festgesetzt mit € 373.559,58.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 18,677.979,05.

April 2014

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 15,399.531,11
USERID 54	€ - 570,15
USERID 56	€ - 9.880,04
USERID 57	€ - 6.398,04
USERID 59	€ - 22.817,11
USERID 7	€ - 1.394,36
Bemessungsgrundlage neu	€ 15,358.471,41

Die Wettgebühr für April 2014 wird festgesetzt mit € 307.169,43.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 15,358.471,41.

Mai 2014

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 16,878.074,84
USERID 54	€ - 135,85
USERID 56	€ - 13.069,34
USERID 57	€ - 2.058,03
USERID 7	€ - 2.883,34
Bemessungsgrundlage neu	€ 16,859.928,28

Die Wettgebühr für Mai 2014 wird festgesetzt mit € 337.198,57.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von
€ 16,859.928,28.

Juni 2014

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 22,663.601,05
USERID 54	€ - 151,81
USERID 56	€ - 10.317,27
USERID 57	€ - 17.536,18
USERID 58	€ - 43.684,57
USERID 59	€ - 4.287,96
USERID 62	€ - 21.990,19
USERID 5	€ - 265,37
Bemessungsgrundlage neu	€ 22,565.367,70

Die Wettgebühr für Juni 2014 wird festgesetzt mit € 451.307,35.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von
€ 22,565.367,70.

Juli 2014

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 23,301.702,83
USERID 54	€ - 19,38
USERID 56	€ - 5.440,34
USERID 57	€ - 31.040,73
USERID 58	€ - 400,56
USERID 59	€ - 38.323,07
USERID 5	€ - 73,82
Bemessungsgrundlage neu	€ 23,226.404,93

Die Wettgebühr für Juli 2014 wird festgesetzt mit € 464.528,10.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von
€ 23,226.404,93.

August 2014

Bemessungsgrundlage laut Bescheid	€ 18,614.333,20
USERID 54	€ - 295,00
USERID 56	€ - 7.709,84
USERID 57	€ - 6.737,78
USERID 59	€ - 2.308,50
USERID 7	€ - 9.710,80
USERID 5	€ - 3.074,78
Bemessungsgrundlage neu	€ 18,584.496,50

Die Wettgebühr für August 2014 wird festgesetzt mit € 371.689,93.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 2 % vom Wetteinsatz in der Höhe von € 18.584.496,50.

10. Zum Vorwurf fehlender Ermittlungen durch das Finanzamt

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

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

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

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

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

Der Beschwerdeführerin war bekannt, dass das Finanzamt auf Grund des - nach der o.a. Judikatur geeigneten - Indiz „österreichische Registrierungsadresse“ zur Überzeugung gelangt ist, dass der abgabepflichtige Tatbestand verwirklicht ist. Es wäre daher an der Beschwerdeführerin gelegen, ihre gegenteilige Behauptung durch ein konkretes, substantiiertes Vorbringen zu entkräften.

Die Kundendaten kennt nur die Beschwerdeführerin (und nicht die Abgabenbehörde) und befinden sich die Bücher der Beschwerdeführerin und alle sonstigen Geschäftsunterlagen der Beschwerdeführerin im Ausland. Nur die Beschwerdeführerin hat es in der Hand, die erforderlichen Daten zu erhalten. Wenn die Beschwerdeführerin diese Möglichkeit nicht wahrnimmt, kann deswegen der Abgabenbehörde kein Vorwurf gemacht werden.

Erst im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht hat die Beschwerdeführerin weitere Unterlagen vorgelegt. Mit den während der Verhandlung am 10. April 2018 vorgelegten Unterlagen wurden von der Beschwerdeführerin neben der Adresse und der IP-Adresse weitere Indizien wie Beruf, Telefonnummer, E-Mail-Adresse und Bezahlung, die Rückschlüsse auf den Aufenthalt geben sollen, vorgelegt. Mit einer weiteren Eingabe vom 2. Juli 2018 wurden weitere Listen mit weiteren Wettteilnehmern vorgelegt. Diese weiteren Indizien konnten vom Finanzamt keine Berücksichtigung finden, da diese dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide nicht bekannt waren.

Beweisvorsorgemöglichkeiten stehen nur der Abgabepflichtigen, aber nicht der Abgabenbehörde zur Verfügung. Nur die Beschwerdeführerin ist am Wettabschluss als Vertragspartei beteiligt und könnte daher ihre Vertragspartner fragen, in welchem Land sie sich bei der Spielteilnahme aufhalten oder die Kunden darüber informieren, dass bei einer Registrierung mit einer österreichischen Adresse grundsätzlich von einer Spielteilnahme vom Inland aus ausgegangen wird. Es wäre dazu nicht erforderlich, den Kunden Auskünfte über ihren genauen Aufenthaltsort abzuverlangen. Zu den Bedenken der Beschwerdeführerin wird auf die Ausführungen in Punkt 14 der Begründung der Entscheidung des UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13 verwiesen.

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

11. Zusammenfassung

Die Beschwerdeführerin ist ein in A. und B. eingetragenes Internetunternehmen, das Wetten (insbesondere im Zusammenhang mit sportlichen Ereignissen) über das Internet anbietet. Die Beschwerdeführerin gehört zur c-Gruppe an deren Konzernspitze die „c group Ltd.“ mit Sitz in A. steht. Die Nutzung des Wettangebotes, das über das Internet und zum Teil auch über andere digitale Vertriebskanäle angeboten wird, kann auch vom Inland

aus angenommen werden. Von der Beschwerdeführerin erfolgte mit dem Schriftsatz vom 29. September 2014 eine Selbstanzeige hinsichtlich der Wettgebühren für den Zeitraum 1/2011 – 8/2014. Für diesen Zeitraum setzte das Finanzamt mit den gegenständlichen Bescheiden gemäß § 201 BAO die Wettgebühren fest.

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

Unionsrechtliche Einwendungen: Die Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG entsprächen nach Ansicht der Beschwerdeführerin in ihrer Ausgestaltung und Wirkung Umsatzsteuern und ergibt sich aus der Wortfolge „Teilnahme ... vom Inland aus“ eine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV.

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

Die sogenannten „**free bets**“ zählen nicht zum Einsatz, da es sich bei diesen um Werbemaßnahmen handelt, die nur zu einer Quotenveränderung zu Gunsten des Kunden führen.

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.

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

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 haben nicht den Charakter einer Umsatzsteuer, da sie nicht allgemein auf Wetten zu entrichten sind, sondern nur auf entgeltliche Verträge, an denen auf einer Seite eine unternehmerische Mitwirkung erfolgt.

Die Wettgebühren werden nicht im Rahmen eines Produktions- und Vertriebsprozesses erhoben, bei ihr ist kein Abzug von auf vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beiträgen iSe Vorsteuer vorgesehen, sie wird nicht vom Mehrwert erhoben und sie ist nicht proportional zum Preis der Dienstleistung (EuGH 31.3.1992, C-200/90 Rs Dansk Denavit und Poulsen Trading; EuGH 7.5.1992, C-347/90 Rs Bozzi, EuGH 16.12.1992, C - 208/91 Rs Beaulande, Rn 16; EuGH 27.11.2008, C-156/08 Rn 34 zur deutschen Grunderwerbsteuer; vgl. VwGH 17.10.2002, 2002/17/0284; UFS 28.6.2006, RV/1491-W/04 zur Bestandvertragsgebühr; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016). 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 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, 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. 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; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016).

Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss VfGH 13.3.2013, B 200/13 die Behandlung der Beschwerde gegen die Entscheidung UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11, mit welcher die Wettgebührenpflicht von Onlinewetten, die von einer im

Ausland ansässigen Unternehmung angeboten wurden, und an denen vom Inland aus teilgenommen wurde, bejaht wurde, ab (weitere: z.B. VfGH 21.11.2013, B 618/2013 zu UFS 5.4.2013, RV/1071-W/12, RV/1799-W/12 u.a.; VfGH 21.11.2013, B 1289/2013 zu UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13).

Nach dem Erkenntnis des VfGH 20.11.2014, 2013/16/0085 zu UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11, ist als Ergebnis einer Beweismwürdigung 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 Wettteilnehmers mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung einer Wette zu einer inländischen IP-Adresse. Im fortgesetzten Verfahren entschied das Bundesfinanzgericht BFG 8.5.2017, RV/7100024/2014, dass bei Onlinewetten sowohl die Anbieterin, als auch der Wettteilnehmer – wie bei Offlinewetten und -Spielen - wissen, wo sie sich geografisch 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 VfGH 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 Beschwerdeführerin die Methode der Selbstberechnung nach dem registrierten Wohnort des Wettteilnehmers zugrunde gelegt, was ein geeignetes Indiz darstellt und sich daher die Berechnung des Finanzamtes als richtig erweist.

Erst im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht hat die Beschwerdeführerin weitere Unterlagen vorgelegt. Mit den weiteren Unterlagen wurden von der Beschwerdeführerin neben der Adresse und der IP-Adresse weitere Indizien wie Beruf, Telefonnummer, E-Mail-Adresse und Bezahlung, die Rückschlüsse auf den Aufenthalt geben sollen, vorgelegt. Diese weiteren Indizien konnten vom Finanzamt keine Berücksichtigung finden, da diese dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide nicht bekannt waren.

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

Zum Aufenthaltsort des Wettteilnehmers zum Zeitpunkt der Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette wird festgestellt, dass in diesem Moment nur die Beschwerdeführerin über die Adressen der Wettteilnehmer verfügt, unter welchen diese registriert sind. Die Abgabenbehörde hat zum Zeitpunkt der Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette diese Adressen jedenfalls nicht. Zu diesem Zeitpunkt kann die Beschwerdeführerin die IP-Adressen der Teilnehmer zuordnen und verwalten, nicht jedoch die Abgabenbehörde. Die Beschwerdeführerin hätte vom Wettteilnehmer

Informationen verlangen können, wo er sich zum Zeitpunkt der Teilnahme gerade befand. Die Abgabenbehörde hat keinesfalls die Möglichkeit, vom Wettteilnehmer Informationen über seinen Aufenthalt zum Zeitpunkt der Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette zu verlangen.

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 Wettgebühren die Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV nicht verletzen:

Mit der Wettgebühr werden Wetten besteuert, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Aus der Textierung „Teilnahme vom Inland aus“ ergibt sich, dass die Gebühr nicht differenziert, ob der Wettanbieter im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union seinen Sitz hat, es genügt, wenn ein Teilnehmer vom Inland aus an den von der Beschwerdeführerin angebotenen Wetten teilnimmt. § 33 TP 17 GebG knüpft weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, die das Rechtsgeschäft Wette abschließen, ein personeller Inlandsbezug fehlt.

§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG besteuert unterschiedslos, in gleicher Weise Onlinewettangebote 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).

§ 33 TP 17 GebG verletzt daher nicht die Dienstleistungsfreiheit iSd Art. 56 AEUV.

12. Schlussfolgerungen

Zu 1. Die Wortfolge „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ in § 33 TP 17 Abs. 2 GebG verstößt nicht gegen Art. 18 B-VG, da bei Onlinewetten, auch wenn sie grenzüberschreitend erfolgen, sowohl Anbieter als auch Spielteilnehmer wissen, an welchem geografischen Ort sie sich gerade befinden, wenn sie das Rechtsgeschäft Wette abschließen. Im gegenständlichen Fall wurde von der Beschwerdeführerin die Methode der Berechnung nach dem registrierten Wohnort des Spielteilnehmers zugrunde gelegt, was nach dem VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 ein geeignetes Indiz darstellt. Die Berechnung des Finanzamtes erwies sich zu diesem Zeitpunkt als richtig. Erst im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurden bei einigen Wettteilnehmern weitere Indizien vorgelegt, welche nunmehr bei der Berechnung berücksichtigt wurden. Eine die Onlineanbieterin von Wetten betreffende Selbstberechnungs- und Abfuhrproblematik macht aber den Steuergegenstandstatbestand noch nicht verfassungswidrig.

Zu 2. Aus der Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ ergibt sich, dass die Wettgebühren die Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV nicht verletzen, da es genügt, wenn ein Teilnehmer vom Inland aus an den von der Beschwerdeführerin, gleichgültig, ob sich

diese im Inland oder Ausland befindet, angebotenen Glücksspielen teilnimmt – womit ein Anknüpfungspunkt an das Inland festgemacht und die Wettgebühr nicht exterritorial ist.

Zu 3. Die Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 iVm Abs. 2 GebG verletzen nicht die Mehrwertsteuerrichtlinie, da sie nicht allgemein auf Wetten zu entrichten sind, sondern nur auf entgeltliche Verträge und sie nicht vom Mehrwert erhoben werden.

Zu 4. Vom Wettanbieter gewährte „free bets“ („Gutschriften“) sind den Einsätzen hinzuzuzählen. Bei der Wettgebühr zählen die „Gutschriften“ daher zur unsaldierten Bemessungsgrundlage.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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

Soweit Fragen der Unionsrechtskonformität der Besteuerung von 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, inwieweit die beiden Indizien gleichwertig sind bzw. die Wertigkeit der weiteren vorgebrachten Indizien.

Wien, am 23. Juli 2018