

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf. Adr., vertreten durch Dr. Michael Sedlacek, Freshfields Bruckhaus Deringer LLP Rechtsanwälte, Seilergasse 16, 1010 Wien, über die Beschwerden gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 24. Jänner 2017, betreffend 1.) die Festsetzung der Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 GSpG für die Zeiträume 11/2012 bis 2/2015 und 10/2015 und 2.) die Abweisung des Festsetzungsantrages für die Monate 3/2015 bis 9/2015 und 11/2015, alle unter der StNr. xxx, zu Recht erkannt:

ad 1.)

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 2 GSpG wird gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO für die oben angeführten Zeiträume wie folgt festgesetzt:

Glücksspielabgabe **November 2012: 40.478,24 Euro**

(Bemessungsgrundlage: 40% v. 101.195,61 Euro)

Glücksspielabgabe **Dezember 2012: 35.024,81 Euro**

(Bemessungsgrundlage: 40% v. 87.562,03 Euro)

Glücksspielabgabe **Jänner 2013: 34.490,09 Euro**

(Bemessungsgrundlage: 40% v. 86.225,22 Euro)

Glücksspielabgabe **Februar 2013: 23.127,05 Euro**

(Bemessungsgrundlage: 40% v. 57.817,63 Euro)

Glückspielabgabe **März 2013: 26.264,49 Euro**
(Bemessungsgrundlage: 40% v. 65.661,22 Euro)

Glückspielabgabe **April 2013: 19.567,94 Euro**
(Bemessungsgrundlage: 40% v. 48.919,85 Euro)

Glückspielabgabe **Mai 2013: 18.000,75 Euro**
(Bemessungsgrundlage: 40% v. 45.001,88 Euro)

Glückspielabgabe **Juni 2013: 15.911,11 Euro**
(Bemessungsgrundlage: 40% v. 39.777,77 Euro)

Glückspielabgabe **Juli 2013: 13.629,68 Euro**
(Bemessungsgrundlage: 40% v. 34.074,20 Euro)

Glückspielabgabe **August 2013: 15.980,19 Euro**
(Bemessungsgrundlage: 40% v. 39.950,48 Euro)

Glückspielabgabe **September 2013: 13.656,54 Euro**
(Bemessungsgrundlage: 40% v. 34.141,36 Euro)

Glückspielabgabe **Oktober 2013: 12.576,82 Euro**
(Bemessungsgrundlage: 40% v. 31.442,04 Euro)

Glückspielabgabe **November 2013: 11.102,05 Euro**
(Bemessungsgrundlage: 40% v. 27.755,13 Euro)

Glückspielabgabe **Dezember 2013: 11.447,54 Euro**
(Bemessungsgrundlage: 40% v. 28.618,84 Euro)

Glückspielabgabe **Jänner 2014: 11.400,92 Euro**
(Bemessungsgrundlage: 40% v. 28.502,30 Euro)

Glückspielabgabe **Februar 2014: 10.485,67 Euro**
(Bemessungsgrundlage: 40% v. 26.214,18 Euro)

Glückspielabgabe **März 2014: 9.076,25 Euro**
(Bemessungsgrundlage: 40% v. 22.690,62 Euro)

Glückspielabgabe **April 2014: 8.100,02 Euro**
(Bemessungsgrundlage: 40% v. 20.250,04 Euro)

Glückspielabgabe **Mai 2014: 8.329,20 Euro**

(Bemessungsgrundlage: 40% v. 20.823,00 Euro)

Glückspielabgabe **Juni 2014: 7.941,69 Euro**

(Bemessungsgrundlage: 40% v. 19.854,23 Euro)

Glückspielabgabe **Juli 2014: 7.491,18 Euro**

(Bemessungsgrundlage: 40% v. 18.727,94 Euro)

Glückspielabgabe **August 2014: 6.554,05 Euro**

(Bemessungsgrundlage: 40% v. 16.385,13 Euro)

Glückspielabgabe **September 2014: 4.916,96 Euro**

(Bemessungsgrundlage: 40% v. 12.292,41 Euro)

Glückspielabgabe **Oktober 2014: 5.443,98 Euro**

(Bemessungsgrundlage: 40% v. 13.609,95 Euro)

Glückspielabgabe **November 2014: 4.475,82 Euro**

(Bemessungsgrundlage: 40% v. 11.189,54 Euro)

Glückspielabgabe **Dezember 2014: 4.545,82 Euro**

(Bemessungsgrundlage: 40% v. 11.364,54 Euro)

Glückspielabgabe **Jänner 2015: 1.836,10 Euro**

(Bemessungsgrundlage: 40% v. 4.590,26 Euro)

Glückspielabgabe **Februar 2015: 86,66 Euro**

(Bemessungsgrundlage: 40% v. 216,65 Euro)

Glückspielabgabe **Oktober 2015: -3,20 Euro** (=Gutschrift)

(Bemessungsgrundlage: 40% v. -8 Euro)

Im Übrigen werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

ad 2.)

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

ad 1.) und 2.)

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

I. Verfahrensverlauf

1.) Selbstanzeige

Am 11. Jänner 2016 erstattete die Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz Bf. genannt), die zur Gruppe gehört, gemeinsam mit vier weiteren Konzerngesellschaften für die Zeiträume November 2012 bis November 2015 gemäß § 29 FinStrG Selbstanzeige hinsichtlich der Steuerpflicht von Einnahmen aus von ihr angebotenen Online-Glücksspielen, an denen „die Teilnahme vom Inland aus“ erfolgte. Zur Bestimmung der Identität und Herkunft der Spielteilnehmer führte die Bf. in der Selbstanzeige aus: „Die IP-Adressen der Spieler werden durch die Einschreiterin nicht aktiv rückverfolgt, sodass zum Zeitpunkt der Spielteilnahme nicht anhand der IP-Adresse festgestellt werden kann, ob Spieler aus dem Inland teilnehmen. Allerdings müssen sich die Spieler bevor sie die Dienstleistungen der Einschreiterin in Anspruch nehmen können auf der Website registrieren. Dabei müssen sie neben ihrem Namen und weiteren Informationen auch ihren Wohnsitzstaat angeben. Als Teilnahme vom Inland iSd § 57 Abs. 2 GSpG qualifiziert die Einschreiterin jede Teilnahme an einem Glücksspiel durch einen Spieler, welcher bei seiner Registrierung angegeben hat, dass er in Österreich wohnhaft ist. Wenngleich durch diese Methode nicht sichergestellt ist, dass der Teilnehmer mit österreichischer Wohnadresse zum Zeitpunkt des Spiels tatsächlich physisch in Österreich anwesend ist, erfolgt mangels anderer Alternativen eine Zuordnung anhand dieser Methode.“

Die angebotenen Glücksspiele stellte die Bf. folgendermaßen dar:

☐ Poker

Auf der Website kann Poker in Form von „Cash Games“ (auch bezeichnet als „Ring Games“) als auch in Form von Turnieren gespielt werden. In allen Fällen von Poker nimmt die Bf. keine Einsätze von den Spielteilnehmern entgegen und zahlt auch keine Gewinne an die Spielteilnehmer aus. Es spielen lediglich die Spielteilnehmer gegeneinander, während die Bf. selbst an den Spielen nicht teilnimmt.

☐ Casinospiele

Darunter werden angeboten: Automatenglücksspiel („Slots“), Black Jack, Roulette, Bakkarat und Live-Casino, wobei die Bf. – anders als bei Poker – an den von ihr

angebotenen Casinospielen selbst teilnimmt und an die Spielteilnehmer Gewinne auszahlt.

Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Glücksspielabgabe, die Jahresbruttospieleinnahmen, würden sich aus der Summe von den Rakes (= eine Gebühr für die Teilnahme) bei den „Cash Games“, Teilnahmegebühren bei den Pokerturnieren und den Einsätzen bei den Casinospielen, abzüglich ausbezahlter Gewinne ergeben. Auf dieser Grundlage errechnete die Bf. für den Zeitraum November 2012 bis November 2015 ausstehende Glücksspielabgaben von insgesamt 544.261,08 Euro und gab bekannt, dass sie die Abgabennachzahlung innerhalb eines Monats nach Einreichung der Offenlegung auf das Konto des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel überweisen werde.

2.) Nachschau durch Finanzamt

Nach Durchführung einer Überprüfung verbuchte das Finanzamt die offengelegten monatlichen Bemessungsgrundlagen und die errechneten Glücksspielabgaben für die Monate 11/2012 bis 2/2015.

3.) Antrag auf Festsetzung nach § 201 BAO

Mit Schriftsatz vom 26. Jänner 2016 stellte die Bf. den Antrag auf Festsetzung der Glücksspielabgaben nach § 201 BAO für den Zeitraum vom 1. November 2012 bis 30. November 2015 mit 0 Euro.

Nach § 201 Abs. 1 iVm § 201 Abs. 3 Z 1 BAO müsse die Festsetzung einer Abgabe ua. dann erfolgen, wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweise und der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht werde. Eine Selbstberechnung sei in jenen Fällen „nicht richtig“, in denen sie objektiv rechtswidrig sei. Die objektive Rechtswidrigkeit ergebe sich schon aus der Verfassungswidrigkeit und der Unionsrechtswidrigkeit von § 57 Abs. 2 iVm § 2 und § 12a GSpG: Die Bestimmung, wonach bei Ausspielungen gemäß § 12a GSpG, an denen die Teilnahme aus dem Inland erfolge, die Glücksspielabgabe 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen betrage, verstoße ua. gegen Art. 18 B-VG, Art 5 und 6 StGG und Art. 56 AEUV.

4.) Abweisungsbescheid

Dieser Antrag wurde mit Bescheid vom 27. Jänner 2016 im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, dass sich die Selbstberechnung als richtig erweise.

5.) Beschwerde vom 29. Februar 2016

Gegen den Abweisungsbescheid wurde rechtzeitig Beschwerde erhoben, in der Ermittlungsfehler der Abgabenbehörde gerügt und die Verfassungswidrigkeit des Grundtatbestandes geltend gemacht wurden. Die Unrichtigkeit der Selbstberechnung wurde behauptet und die Festsetzung mit 0 Euro begehrt. In eventu wurde die Neufestsetzung der Glücksspielabgaben unter Berücksichtigung von Auslandsaufenthalten von Kunden mit österreichischer Registrierungsadresse, und Verminderung der Bemessungsgrundlage um „Gratis-Spiele“ und andere Boni/Rabatte und die Ausscheidung von den Spieleinnahmen, die im Zeitraum vom 3. August 2013 bis 28. Februar 2014 auf Pokerspiele entfielen, von der Bemessungsgrundlage begehrt. Weiters wurden Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit und unionsrechtlichen Konformität des § 57 GSpG vorgebracht und die Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens vor dem Verfassungsgerichtshof und eines Vorabentscheidungsverfahrens beim Europäischen Gerichtshof angeregt.

6.) Vorhalteverfahren

Am 9. August 2016 ersuchte das Finanzamt die Bf. um folgende Ergänzungen: In der Beschwerde sei unter Punkt D. III. 2. a) begehrt worden, dass die beschriebenen Gratis-Spiele und Vergünstigungen, sofern diese als Teil der Bemessungsgrundlage berücksichtigt wurden, zu einem Abfluss in gleicher Höhe führen müssten. Es werde ersucht, die betragliche Höhe dieser Gratis-Spiele und Vergünstigungen für den Verfahrenszeitraum bekannt zu geben sowie darzulegen, ob diese Beträge bereits in der der Selbstberechnung zugrundeliegenden Bemessungsgrundlage berücksichtigt worden seien. Weiters seien unter Punkt D. III. 2. b) Arten zusätzlicher Beträge angeführt, die an die Spieler ausgezahlt wurden und wurde ersucht, die genauen Modalitäten und Spielbedingungen der angeführten Arten zu beschreiben sowie den auf jede einzelne Art entfallenden Auszahlungsbetrag für den Verfahrenszeitraum gesondert auszuweisen, wobei der Inlandsbezug bei der Ermittlung der angefragten Beträge zu berücksichtigen sei.

Im umfangreichen Antwortschreiben vom 23. November 2016 wurde von der Bf. das Spielangebot detailliert dargestellt und die die Spieleinnahmen mindernden Beträge erläutert und angeführt. Dabei wurde ua. angegeben, dass die in der Selbstanzeige ermittelten Jahresbruttospieleinnahmen auch tatsächlich nicht eingenommene Spieleinsätze enthielten, die bei einer korrekten Berechnung abziehen seien. Spieler könnten sich infolge ihrer Teilnahme an Spielen auf der Website so genannte „Offsets“ sichern, dh sie würden – wie in der Branche allgemein üblich – von der Gesellschaft bestimmte Beträge erhalten, wenn sie beispielsweise an einer bestimmten Anzahl von Spielen innerhalb eines festgelegten Zeitraums teilnehmen, und zwar zusätzlich zu etwaigen Gewinnen aus den Spielen selbst. Diese Offsets seien bei der Ermittlung von Jahresbruttospieleinnahmen zu berücksichtigen, da sie als zusätzliche Gewinnzahlungen den Erlös der Gesellschaft mindern würden, dh Teil der Kosten sind.

Aufgeführt wurden zusammengefasst folgende Offsets:

Art des Offsets	2012 Euro	2013 Euro	2014 Euro	2015 Euro
Add-Ons für Pokerturniere – garantierte Turniere	8.343	23.657	3.923	37
xx-Ticket Teilnahme an Pokerturnieren	6.392	19.987	2.689	47
Preisools für Turniere mit freier Teilnahme	1.906	7.073	3.528	27
Zusätzlich ausbezahlte Bargeldgewinne	106.514	188.406	31.815	1.461
Erforderliche Gesamtminderung der Spieleinnahmen	123.155	239.123	41.955	1.572

7.) Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO und Festsetzungen nach § 201 BAO

Mit Bescheid vom 24. Jänner 2017 hob die Abgabenbehörde daraufhin die Abweisung des Antrages auf Festsetzung der Glücksspielabgabe vom 26. Jänner 2016 nach § 299 BAO auf und setzte am gleichen Tag mit vier weiteren (Sammel-)Bescheiden die Glücksspielabgaben für den Zeitraum November 2012 bis Februar 2015 und für den Oktober 2015 fest, wobei es dem Beschwerdebegehren insofern Rechnung trug, als es die in der Selbstanzeige bekanntgegebenen Bemessungsgrundlagen um die Add-Ons für Pokerturniere – garantierte Turniere reduzierte. Die übrigen im Antwortschreiben vom 23. November 2016 detailliert gelisteten Offset-Beträge führten dagegen zu keiner Verminderung der Bemessungsgrundlage und erfolgte auch keine Ausscheidung bestimmter Teile der Jahresbruttospieleinnahmen für Log-Ins von in Österreich registrierten Kunden, bei denen die Bf. aufgrund einer nicht-österreichischen IP-Adresse eine Teilnahme vom Ausland aus annahm. Ebenso wenig wurde die begehrte Ausscheidung der Jahresbruttospieleinnahmen für das Pokerspiel während des Zeitraumes vom 3. August 2013 bis 28. Februar 2014 vorgenommen.

8.) Abweisung des Antrages auf Festsetzung der Glücksspielabgabe für die Monate März bis September 2015 sowie November 2015

Ebenfalls mit Bescheid vom 24. Jänner 2017 wurde der Antrag nach § 201 BAO auf Festsetzung der Glücksspielabgabe für den oben genannten Zeitraum vom Finanzamt abgewiesen, weil die Richtigkeit der Selbstberechnung festgestellt wurde. (Anm.: Die Selbstberechnung wies in diesen Monaten jeweils eine Bemessungsgrundlage von 0 Euro aus.)

9.) Beschwerde vom 27. Februar 2017 (Beschwerdeergänzung)

Gegen die Festsetzungsbescheide und den Abweisungsbescheid vom 24. Jänner 2017 wurde am 27. Februar 2017 Beschwerde erhoben, wobei die ursprüngliche Beschwerde vom 29. Februar 2016 gemäß § 253 BAO aufrecht erhalten wurde. In dieser Beschwerdeergänzung wandte sich die Bf. gegen die Nichtanerkennung eines Abschlages von monatlich zwischen 3,94% bis 7,29% variierend (lt. der Beilage in der ursprünglichen Beschwerde von 29. Februar 2016) für Spielteilnahmen, die ihrer Ansicht nach auf Basis der IP-Adressen außerhalb Österreichs erfolgten. Weiters begehrte sie die Reduzierung der Bemessungsgrundlage um die restlichen Offsets (xx-Ticket Teilnahme an Pokerturnieren; Preispools für Turniere mit freier Teilnahme; zusätzlich ausbezahlte Bargeldgewinne) und um die Spieleinnahmen für das Pokerspiel während des Zeitraumes vom 3. August 2013 bis 28. Februar 2014. Zugleich beanstandete sie, dass die für den Monat Oktober 2015 in der Selbstanzeige bekanntgegebene Bemessungsgrundlage von minus 8 Euro bei den Festsetzungen im Jahr 2015 keine Berücksichtigung fand. Generelle verfassungsrechtliche Bedenken wurden zudem ausgeführt und eine Verletzung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie behauptet.

10.) Beschwerdeverentscheidung

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12. Mai 2017 wurde die Beschwerde gegen alle angefochtenen Bescheide abgewiesen. Hinsichtlich der Frage der Teilnahme vom Inland aus verwies das Finanzamt auf das Erkenntnis des VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085. Den Angaben der Bf. zufolge könnten die IP-Adressen der Spieler nicht aktiv zurückverfolgt werden und könne zum Zeitpunkt der Spielteilnahme nicht anhand der IP-Adresse festgestellt werden, ob der Spieler aus dem Inland teilnimmt. Die Zuordnung einer Ausspielung zu einer inländischen IP-Adresse – als ein vom VwGH genanntes Indiz – könne somit im gegenständlichen Fall nicht für die Sachverhaltsfeststellung herangezogen werden.

Zu den vorgelegten Daten bezüglich den Abweichungen der IP-Adressen von Monat zu Monat im Bereich von 3,94% bis 7,94% aller Log-Ins von den mit österreichischer Adresse registrierten Kunden, wies das Finanzamt darauf hin, dass die Bf. selbst die Feststellung des Teilnahmeortes über die IP-Adresse als ein mit großer Unsicherheit behaftetes Verfahren beschreibe, das keine sichere Zuordnung zu einem bestimmten geografischen Ort erlaube. Darüber hinaus würden sich die angesprochenen IP-Daten auf sämtliche Y Konzerngesellschaften beziehen und seien diese im Log-in Zeitpunkt und nicht im

Teilnahmezeitpunkt erfasst worden. Die vorliegenden IP-Daten würden daher kein geeignetes Indiz für eine Teilnahme vom Inland aus darstellen. Die begehrte Berücksichtigung von Abschlüssen würde eine nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unzulässige Schätzung bedeuten.

Die Vielspieler-Punkte oder xx (Name) seien, sofern sie anstelle des üblicherweise in Geld geleisteten Buy-Ins zur Teilnahme an Ausspielungen verwendet würden, als Einsatz iSd § 2 Abs. 1 Z 2 GSpG anzusehen. Sie seien rein umsatzabhängig und es bestehe kein Zusammenhang mit der Entscheidung über das Spielergebnis, weswegen diese freigebige Zuwendungen an Kunden darstellen würden und die ausgezahlten xx keine Gewinne iSd § 2 Abs. 1 Z 3 GSpG seien, weshalb es zu keiner Verminderung der Jahresbruttospieleinnahmen kommen könne. Die Turniere mit freier Spielteilnahme seien unentgeltliche Glücksspiele und würden nicht unter den Ausspielungsbegriff fallen. Der Erhalt des Zugangs sei daher nicht als Gewinn iSd § 2 Abs. 1 Z 3 GSpG anzusehen. Die von der Bf. zusätzlich ausbezahlten Bargeldgewinne würden ebenfalls freigebige Zuwendungen an Kunden darstellen und nicht in Erfüllung ihrer Leistungsverpflichtung aus dem einzelnen Glücksvertrag erfolgen, weshalb auch sie keine Gewinne nach § 2 Abs. 1 Z 3 GSpG darstellen würden und zu keiner Verminderung der Jahresbruttospieleinnahmen führen könnten.

Die Glücksspieleigenschaft von Poker sei durch höchstgerichtliche Judikatur bereits bestätigt und sei auch im Zeitraum 3. August 2013 bis 28. Februar 2014 als Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG anzusehen. Zur Nichtberücksichtigung der negativen Bemessungsgrundlage im Monat Oktober 2015 wurde ausgeführt, dass bei einem Übersteigen der Einsätze durch die ausbezahlten Gewinne im Zusammenhang mit Ausspielungen eines Kalendermonats dies bei der Bemessung der Glücksspielabgabe für den nachfolgenden Kalendermonat zu keiner Berücksichtigung mehr führen kann.

Im Zusammenhang mit der behaupteten Verfassungswidrigkeit der Glücksspielabgabe wurde auf den Beschluss des VfGH vom 20.2.2014, B 49/2014-4, verwiesen, mit welchem der Gerichtshof die Behandlung der Beschwerde gegen die UFS-Entscheidung vom 20.11.2013, RV/2388-W/13, abgelehnt habe.

Hinsichtlich des Einwandes einer Verletzung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie wurde ausgeführt, dass die Glücksspielabgabe nicht den Charakter einer Mehrwertsteuer aufweise, denn sie knüpfe nur an einen kleinen Ausschnitt aller von der Umsatzsteuer erfassten Leistungen an, sie werde nicht auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe erhoben und sei nicht von der Differenz zwischen Vorumsatz und Umsatz abhängig.

11.) Vorlageantrag

Im Vorlageantrag vom 14. Juni 2017 wurde die Entscheidung durch einen Senat und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt und erfolgte eine

Auseinandersetzung mit der Begründung der Beschwerdeentscheidung. Weiters wurde auf die bisherigen in der ursprünglichen Beschwerde vom 29. Februar 2016 und in der Beschwerdeergänzung vom 27. Februar 2017 enthaltenen Ausführungen verwiesen.

12.) Vorlageerinnerung

Mit Schriftsatz vom 23. Oktober 2017 erfolgte eine Vorlageerinnerung nach § 264 Abs. 6 BAO, die am 27. Oktober 2017 beim Bundesfinanzgericht einlangte.

13.) Vorlagebericht des Finanzamtes

Am 13. November 2017 wurde die Beschwerde auch vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht mit einem Vorlagebericht zur Entscheidung vorgelegt.

14.) E-Mail der steuerlichen Vertretung vom 15. Oktober 2019

Im Hinblick auf die bereits erfolgten Entscheidungen des BFG (28.3.2018, RV/7105344/2017; 4.4.2018, RV/7105345/2017 und 28.8.2018, RV/7105346/2017) zu gleichgelagerten Verfahren der drei anderen Konzerngesellschaften, in denen alle von der Bf. geltend gemachten „Boni“ (= Offsets) als Gewinne von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen wurden, wurden von der Bf. die um die „Boni“ bereinigten Bemessungsgrundlagen für den gegenständlichen Fall wie folgt zusammengefasst bekanntgegeben:

	Bemessungs- grundlage lt. Selbstanzeige	Total Bonuses (as per Sections 4.1 - 4.4 of the response to the request for additional information)	Bemessungs- grundlage (angepasst)	Glücksspielabgabe (40%)
2012				
November	164.800,00	63.604,39	101.195,61	40.478,24
Dezember	147.112,00	59.549,97	87.562,03	35.024,81
Summe	311.912,00	123.154,36	188.757,64	75.503,06

2013

Jänner	131.918,00	45.692,78	86.225,22	34.490,09
Februar	99.904,00	42.086,37	57.817,63	23.127,05
März	95.961,00	30.299,78	65.661,22	26.264,49
April	67.791,00	18.871,15	48.919,85	19.567,94
Mai	68.614,00	23.612,12	45.001,88	18.000,75
Juni	56.345,00	16.567,23	39.777,77	15.911,11
Juli	46.155,00	12.080,80	34.074,20	13.629,68
August	51.492,00	11.541,52	39.950,48	15.980,19
September	41.903,00	7.761,64	34.141,36	13.656,54
Oktober	40.096,00	8.653,96	31.442,04	12.576,82
November	41.493,00	13.737,87	27.755,13	11.102,05
Dezember	36.838,00	8.219,16	28.618,84	11.447,54
Summe	778.510,00	239.124,38	539.385,62	215.754,25

2014

Jänner	35.437,00	6.934,70	28.502,30	11.400,92
Februar	31.156,00	4.941,82	26.214,18	10.485,67
März	26.780,00	4.089,38	22.690,62	9.076,25
April	25.029,00	4.778,96	20.250,04	8.100,02
Mai	26.006,00	5.183,00	20.823,00	8.329,20
Juni	23.037,00	3.182,77	19.854,23	7.941,69

Juli	21.701,00	2.973,06	18.727,94	7.491,18
August	19.230,00	2.844,87	16.385,13	6.554,05
September	15.705,00	3.412,59	12.292,41	4.916,96
Oktober	15.016,00	1.406,05	13.609,95	5.443,98
November	12.253,00	1.063,46	11.189,54	4.475,82
Dezember	12.510,00	1.145,46	11.364,54	4.545,82
Summe	263.860,00	41.956,12	221.903,88	88.761,55

2015

Jänner	6.134,00	1.543,74	4.590,26	1.836,10
Februar	245,00	28,35	216,65	86,66
März	0,00	0,00	0,00	0,00
April	0,00	0,00	0,00	0,00
Mai	0,00	0,00	0,00	0,00
Juni	0,00	0,00	0,00	0,00
Juli	0,00	0,00	0,00	0,00
August	0,00	0,00	0,00	0,00
September	0,00	0,00	0,00	0,00
Oktober	-8,00	0,00	-8,00	-3,20
November	0,00	0,00	0,00	0,00
Summe	6.371,00	1.572,09		1.919,56

TOTAL**381.938,42**

Weiters erfolgte eine detaillierte Darstellung der monatlichen Bemessungsgrundlagen der Glückspielabgabe unter alleiniger Berücksichtigung der Boni. (Anm: Dieser Berechnung liegen die im Antwortschreiben vom 23. November 2016 von der Bf. bekanntgegebenen Beträge zugrunde.)

15.) Vorhalt des BFG

Zur Vorbereitung des weiteren Verfahrens übermittelte die Berichterstatteerin mit Vorhalt vom 22. Jänner 2020 an beide Parteien Ausführungen zur Sach- und Rechtslage, wie sie sich der Berichterstatteerin - unvorgreiflich einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat und einer Entscheidung durch den Senat - darstellten und wurden beiden Parteien die Möglichkeit geboten, dazu eine schriftliche Stellungnahme abzugeben.

Mit Schreiben vom 31. Jänner 2020 zog die Bf. ihre Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurück.

Das Finanzamt erstattete mit Schreiben vom 10. Februar 2020 eine Stellungnahme, worin es Argumente gegen einen Abzug der "Boni/Freispiele" (=Offsets) und gegen die Berücksichtigung einer negativen Bemessungsgrundlage vorbrachte. Die Bemessungsgrundlagen "Jahresbruttospieleinnahmen" seien für die Konzessionsabgabe, die Spielbankabgabe und für die Glücksspielabgaben jeweils unterschiedlich geregelt. Es handle sich um drei verschiedene Abgaben und zeige sich dies auch bei der Legaldefinition der Jahresbruttospieleinnahmen für die Spielbankabgabe, wo der Abzug von Sonderjetons ausdrücklich vorgesehen sei, bei der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 5 jedoch nicht.

Beim Abgabentatbestand komme es auf die einzelne Ausspielung an, jedoch gehe das BFG bei der Berechnung der Steuer in weiterer Folge davon aus, dass die Berechnung dieser Steuern nicht auf Basis des einzelnen Spielvertrages, sondern anhand einer auf das Kalenderjahr abgestellten saldierten Größe eines gewissen Zeitraumes zu erfolgen habe. Das BFG habe bereits in den bisherigen Fällen eine "ausspielungsübergreifende" und sogar zeitraumübergreifende Abrechnung vorgenommen, die verfehlt sei. Das vom BFG herangezogene Erkenntnis vom 17.1.1968, 897/67 sei zur historischen Spielbankabgabe ergangen und könne allenfalls für die Auslegung des Begriffes Jahresbruttospieleinnahmen gem. § 28 Abs. 2 GSpG, nicht jedoch für die Auslegung des davon zu unterscheidenden Begriffes der Jahresbruttospieleinnahmen gemäß § 57 Abs. 5 GSpG herangezogen werden.

Der Gewinn müsse von einem aleatorischen Moment abhängen. Vermögenswerte Leistungen, die alleine schon aufgrund einer oder mehrerer bloßer Teilnahmen zustehen,

könnten kein Gewinn sein und stellten keinen Teil der Ausspielung dar. Sei der Erhalt von vermögenswerten Leistungen rein umsatzabhängig, nicht ungewiss und völlig unabhängig von der zumindest vorwiegend zufallsabhängigen Entscheidung über das Spielergebnis, würden diese keine "Gegenleistung" im Rahmen des Glücksvertrages und somit der Ausspielung darstellen. Umsatzabhängige "Boni" würden keine Gewinne darstellen.

Die Festsetzung einer negativen Glücksspielabgabe sei gesetzlich nicht gedeckt und widerspreche Sinn und Zweck des Gesetzes. Ein Jahresbescheid sei - im Gegensatz zu den Regelungen betreffend Konzessionsabgabe und Spielbankabgabe - gesetzlich nicht vorgesehen. Eine Art Vortrag von negativen Bemessungsgrundlagen in darauffolgende Abrechnungszeiträume sei nicht normiert, ebenso wenig wie ein Ausgleich am Ende eines Kalenderjahres. Die Glücksspielabgabe könne nur positiv oder gleich 0 sein, keinesfalls aber negativ.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

II. Strittige Punkte

In Berücksichtigung der in § 253 BAO vorgesehenen Rechtswirkung sind zusammengefasst folgende Punkte nach der Beschwerde vom 29. Februar 2016 und ihrer Ergänzung vom 27. Februar 2017 strittig:

- 1.) Ist die Bf. durch die Anwendung von § 57 Abs. 2 iVm § 12a GSpG in verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechten verletzt, da es für die Bf. nicht mit ausreichender Sicherheit – weder durch die Registrierungsadresse, noch durch die IP-Adresse oder durch eine Abfrage des Aufenthaltsortes an den Spielteilnehmer - ermittelbar ist, welche Kunden, die bei ihrer Registrierung einen Wohnort in Österreich angegeben haben, die angebotenen Internetglücksspiele tatsächlich von Österreich aus nutzen?
- 2.) Verletzt die Glücksspielabgabe das in Art. 401 MwStSystRL für die Mitgliedstaaten normierte Verbot, Steuern, Abgaben und Gebühren einzuführen, die den Charakter von Umsatzsteuern haben?
- 3.) Ist die Glücksspielabgabepflicht für Poker im Zeitraum 3. August 2013 bis 28. Februar 2014 verfassungsmäßig?
- 4.) Sind Gratisteilnahmen an Pokerturnieren und andere Vielspielerboni, die der Onlineglücksspielanbieter dem Spielteilnehmer gewährt, in die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgaben einzubeziehen?
- 5.) Ist die Glücksspielabgabe für das Monat Oktober 2015 mit – 8 Euro festzusetzen?

6.) Ist die Glücksspielabgabe für die Monate März bis September 2015 und November 2015 mit 0 Euro festzusetzen?

III. Beschwerdevorbringen

1.) Die Bf. führt in ihrer Beschwerde und Beschwerdeergänzung zusammengefasst Folgendes aus:

- ☐ Die Bestimmung der „Teilnahme vom Inland aus“ knüpfe an den physischen Aufenthaltsort des Spielers während der Teilnahme an einem konkreten Glücksspiel. Der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 20.11.2014, 2013/16/0085, zur Frage, ob an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wird, ausgesprochen, dass eine Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Wege einer Schätzung gemäß § 184 BAO nicht zulässig sei, sondern sei als Ergebnis der Beweiswürdigung festzustellen, 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 einzelnes Indiz (Anm.: die Registrierungsadresse) 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. Ein Teil der Jahresbruttospieleinnahmen von Kunden, die mit einer österreichischen Adresse registriert sind, seien durch eine Teilnahme außerhalb Österreichs erzielt worden. Die Schätzung dieses Anteiles der „nicht vom Inland aus Teilnehmenden“ erfolge mittels Indiz der IP-Adressen, die beim Log-In verwendet worden seien. In einer Beilage (./10) wurden die Daten der Gesamtanzahl der monatlichen Log-Ins von Spielern mit einer österreichischen Registrierungsadresse der Gesamtanzahl der Log-Ins von Spielern mit österreichischer Registrierungsadresse und einer ausländischen IP-Adresse gegenübergestellt und mtl. Prozentsätze zwischen 3,39 und 6,39 ermittelt. Zusätzlich wurde der Anteil der Log-Ins über Mobilfunknetzwerke ausgewiesen, der in diesen Abweichungen noch nicht berücksichtigt sei und wurde von der Annahme ausgegangen, dass 10% dieser ermittelten Log-Ins über Mobilfunknetze, tatsächlich vom Ausland aus erfolgt sind. Die Bf. ging so zusammengefasst von monatlichen Anteilen in Höhe von 3,94 % bis 7,29 % aus, die sie als mit einer Teilnahme vom Ausland aus in Zusammenhang brachte und daher als Abschläge von der Bemessungsgrundlage berücksichtigt wissen wollte. Dabei umfassten die vorgelegten Daten nicht die der Bf., sondern die der Konzerngesellschaften der „Y“ (Anm.: ds X1., X2 und X3.). Die Registrierungsadresse des Teilnehmers sei ein statisches Merkmal,

das keinen zwingenden Rückschluss auf den physischen Aufenthaltsort eines Kunden im Zeitpunkt der Teilnahme an einem Glücksspiel erlaube. Es lasse sich auch nicht mit abschließender Sicherheit feststellen, ob der vom Spielteilnehmer angegebene Wohnort noch aktuell sei, ob er falsche Aussagen gemacht habe oder Anonymisierungsdienste verwendet habe. Ein weiteres Indiz für die Feststellung, wo sich ein Kunde im Zeitpunkt der Teilnahme an einem Glücksspiel befunden hat, könne in der Ermittlung der IP-Adresse, die für den Zugriff verwendet wurde, bestehen. Andererseits lasse die „Geolokalisation“ des Spielteilnehmers über die IP-Adresse ebenfalls nur bedingte Rückschlüsse auf den Aufenthaltsort des Spielteilnehmers im Zeitpunkt der Teilnahme an einem Glücksspiel zu. Dazu erläuterte die Bf. sehr ausführlich die Nutzung von Anonymisierungsdiensten, Proxyservern, virtuellen privaten Netzwerken (VPN), sowie die Umstellung von IPv4 auf IPv6 und das load balancing (Lastverteilung) bei EDV-Netzwerken. Oft seien sich die Spielteilnehmer selbst nicht mehr bewusst, dass sie sich auf österreichischem Territorium befänden, wie das beispielsweise bei Sportlern beim Skifahren oder Wandern der Fall sein kann. Außerdem dürfen IP-Adressen nicht gespeichert werden. Zu den Überlegungen bzgl. einer Abfrage des Aufenthaltsortes unmittelbar vor der Teilnahme am Glücksspiel sei es zweifelhaft, dass die Spielteilnehmer bereitwillig wiederholte korrekte Angaben machen würden und würde eine solche Anfrage auch als unzumutbar empfunden werden. Weiters würde eine solche Abfrage des momentanen Aufenthaltsortes Sachlichkeitsbedenken aufwerfen, da das Entstehen der Steuerschuld ohne Überprüfungsmöglichkeit vom Ermessen einer dritten Person abhängig gemacht würde.

- ❑ „Gratis-Spiele“ und die anderen Boni/Rabatte (Anm.: die oben angeführten Offsets) würden zudem entweder keinen Teil der Bemessungsgrundlage darstellen oder diese zumindest vermindern.
- ❑ Keine Glücksspielabgabepflicht für Poker im Zeitraum vom 3. August 2013 bis zum 28. Februar 2014, weil aufgrund einer Entscheidung des Verfassungsgerichtshofs (VfGH 27.6.2013, G 26/2013) in diesem Zeitraum das Wort „Poker“ in der Legaldefinition des § 1 Abs. 2 GSpG gestrichen war. Die Intention des Verfassungsgerichtshofes sei es gewesen, Poker generell aus dem Anwendungsbereich des Glücksspielgesetzes auszuschließen.
- ❑ Nichtberücksichtigung einer negativen Bemessungsgrundlage im Monat Oktober 2015
Für den Monat Oktober 2015 habe die Bf. eine Bemessungsgrundlage von - 8 Euro bekanntgeben und einen selbstberechneten Betrag von -3,20 Euro. Da die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 5 GSpG die

„Jahresbruttospieleinnahmen“ sind, müsse eine negative Bemessungsgrundlage in einem Monat Ausgleich in den anderen Monaten desselben Kalenderjahres finden.

☐ **Verfassungsrechtliche Bedenken**

Da § 57 Abs. 2 GSpG iVm § 12a GSpG so formuliert sei, dass weder die Bf., noch das Finanzamt die Bemessungsgrundlage ermitteln könnten, liege eine Verletzung des Legalitätsprinzips gemäß Art. 18 B-VG, eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes, eine Verletzung des Grundsatzes „Nulla poena sine lege, nullum crimen sine lege“ gemäß Art. 7 EMRK, sowie eine Verletzung des Rechts auf Unverletzlichkeit des Eigentums gemäß Art. 5 StGG sowie Art. 1 des 1. Zusatzprotokolls zur EMRK vor.

☐ **Europarechtswidrigkeit – Verletzung des Art. 401 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL)**

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

☐ **Zur Ermittlungspflicht der Behörde**

Die belangte Behörde habe überhaupt keine Ermittlungen hinsichtlich des für die Bemessungsgrundlage maßgeblichen Sachverhalts der "Teilnahme vom Inland aus" durchgeführt und könne der Umstand, dass die Ermittlungsmöglichkeiten der Behörde eingeschränkt sind, die Behörde nicht von ihren Ermittlungspflichten entheben. Die Behörde verfüge über dieselben eingeschränkten Möglichkeiten wie die Bf. selbst, da nur die Spielteilnehmer selbst ihren Aufenthaltsort im Zeitpunkt der Spielteilnahme kennen würden. Nur durch eine Zusammenschau beider vorgebrachter Indizien, der Registrierungs- und der IP-Adresse, könne die Ermittlung der Bemessungsgrundlage (so) richtig (wie möglich) erfolgen.

2.) Zur Unterstützung ihres Vorbringens lege die Bf. folgende Unterlagen vor:

☐ **ÖWA Browserstatistik zum Anteil Nutzung des Internets durch mobile Endgeräte**

☐ **Beschluss des VwGH Bayern vom 7.5.2007, Az.: 24 CS 07.10, abgerufen am 8.5.2015 unter der Adresse www.gluecksspiel-und-recht.de/urteile/Verwaltungsgerichtshof-Bayern-200705...**

☐ **Hoeren: Zoning und Geolocation – Technische Ansätze zu einer Reterritorialisierung des Internets, MMR 2007, 3**

☐ **ITAA, E-Commerce Taxation and the Limitations of Geolocation Tools; am 25.2.2016 unter <http://seth.com/nitke/geolocationpaper.pdf> aufgerufen**

- ❑ TÜV Rheinland Secure IT GmbH: Kurzstudie zum Thema Geolokalisation von IP-Hosts, Köln, 12. August 2008
- ❑ Kreuzer Fischer & Partner Consulting GmbH: Wirtschaftliche Bedeutung von Glücksspiel & Sportwetten in Österreich 2012
- ❑ Max Mind, Tabelle zur Genauigkeit von Geolokalisation auf Basis von IP-Adressen für Österreich unter <https://www.maxmind.com/en/geoip2-city-accuracy?country=Austria&resolution=city> am 25.2.2016 aufgerufen
- ❑ Darstellungen des Anteils der Teilnahme vom Ausland aus anhand von Log-In-Informationen, IP-Adressen und Mobilfunknetz-Nutzung der Konzerngesellschaften für den Zeitraum 1. Jänner 2011 bis 30. November 2015
- ❑ Korrigierte Darstellung der Selbstberechnung der Glücksspielabgabe unter Berücksichtigung der Boni/sonstigen Vergütungen, IP-Adressdaten, Teilnahme unter der Benutzung des Mobilfunknetzwerks und des nichtsteuerbaren Zeitraumes bei Pokerspielen
- ❑ Berechnungen der Glücksspielabgabe für den Zeitraum 11/2012 bis 11/2015 unter alleiniger Berücksichtigung der Boni und sonstigen Vergütungen und der negativen Bemessungsgrundlage im Oktober 2015

IV. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine auf Land errichtete Gesellschaft, die seit dem 1. November 2012 zunächst nur Pokerspiele, später auch verschiedene andere Glücksspielprodukte (wie zB Roulette, Black Jack, Bakkarat, Live-Casino und Slot-Machines) über ihre Website w1 (vormals w2) anbietet. Ab Februar 2015 wurden die Spiele von dieser Website auf die Website w3, die von der X4 betrieben wurde, weitergeleitet. Beide Gesellschaften boten bzw. bieten unter der Marke „Marke“ Glücksspiele an und sind Teil der Gruppe (seit 2017 NeuerName.). Drei weitere Gesellschaften dieser Unternehmensgruppe (die X2., die X1 und die X3.) bieten unter der Marke „Y“ online Glücksspiele an.

Die Bf. verfügt über eine Lizenz der „Land-Kommission“, nicht aber über eine Konzession nach § 14 GSpG. Über die genannte Website erfolgten im Zeitraum November 2012 bis Februar 2015 zahlreiche Teilnahmen an Ausspielungen vom Inland aus.

Die Spielteilnehmer können auf die von der Bf. auf ihrer Website angebotenen Onlineglücksspiele mit jedem verfügbaren Internetanschluss und geeigneten technischen Endgerät zugreifen. Die Kunden können das Spielangebot auch über mobile Endgeräte, wie Mobiltelefone, Laptops oder Tablets mit Internetzugang, sowie über das WLAN in Restaurants, öffentlichen Plätzen und Internetcafés nutzen.

Vor der Nutzung des Spielangebots müssen sich die Spielteilnehmer auf der Website der Bf. registrieren. Hierbei hat der Spielteilnehmer seine persönlichen Daten (Vor- und Zuname, Wohnadresse, Geburtsdatum, E-Mail Adresse usw.) richtig und vollständig bekanntzugeben und ist verpflichtet, allfällige Änderungen mitzuteilen. Nach den Angaben der Bf. wird der Spielteilnehmer ua. gebeten, seinen Wohnort bekanntzugeben und das Registrierungssystem wählt als Wohnort automatisch jenes Land, das durch die im Zeitpunkt der Registrierung verwendeten IP-Adresse identifiziert wird, wobei der Kunde die Möglichkeit hat, ein anderes Land auszuwählen, zB weil er sich zum Zeitpunkt der Registrierung im Ausland auf Urlaub befindet.

Die im Zuge der Selbstanzeige von der Bf. ausgewiesenen Bemessungsgrundlagen für Spielteilnahmen, die vom Inland aus erfolgten, basierten auf den von den Spielteilnehmern bekanntgegebenen Registrierungsadressen.

In der Beschwerde vom 29. Februar 2016 brachte die Bf. sodann vor, dass weder die Erhebung der Registrierungsadresse noch die Ermittlung und Geolokalisation der IP-Adresse des Spielteilnehmers eine taugliche Methode zur Feststellung darstellt, ob die Teilnahme vom Inland aus erfolgt.

Im weiteren Beschwerdeverfahren führte die Bf. auch aus, dass die Registrierungsadresse nicht alleine, sondern in einer Gesamtschau mit der Sammlung der verwendeten IP-Adressen von Kunden der anderen Konzerngesellschaften als ein Indiz für die "Teilnahme vom Inland aus" anzusehen wäre. Damit wollte sie die im Zuge der Selbstberechnung bekannt gegebenen Bemessungsgrundlagen, die sich auf die Registrierungsadressen stützten, um 10% (mindestens aber in Höhe eines Korrekturfaktors von variierend zwischen monatlich 3,94% bis 7,29%) reduziert wissen (Beschwerde vom 27.2.2017, Punkt 1c).

Die Bf. bot im relevanten Zeitraum folgende Arten von Glücksspielen an:

Casinospiele

Spieler setzen einen Betrag als Spieleinsatz und gewinnen oder verlieren. Der Überschuss der Spieleinsätze über die von der Gesellschaft ausgezahlten Gewinne wurde in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Online Poker – Cash Games

Ein Cash-Game (Bargeld-Spiel) kann zwischen 2 und mehr Spielern gespielt werden. Spieler wählen einen Tisch und können eine oder mehrere Hände spielen. Andere Spieler können zu unterschiedlichen Zeiten in ein Spiel einsteigen oder das Spiel verlassen. Die Gesellschaft behält von dem Einsatz der Spieler eine Gebühr ein, **Rake** genannt. Später wird der Gesamtbetrag der Spieleinsätze (abzüglich des Rake) an die Gewinner wieder ausgegeben. Der von der beschwerdeführenden Gesellschaft

einbehaltene Rake ist in der Berechnung der Spieleinnahmen der Gesellschaft eingeflossen.

❓ **Online-Pokerturniere**

Ein Turnier kann zwischen 2 oder mehr Spielern gespielt werden, umfasst viele Poker-Hände und wird so lange gespielt, bis ein endgültiger Gewinner feststeht. Spieler zahlen einen vorab festgelegten Betrag („**Buy-In**“), um sich in den Preispool einzukaufen und diesen zu finanzieren. Der Preispool wird entweder vollständig an einen Gewinner ausbezahlt oder zwischen einer festgelegten Anzahl von hoch platzierten Finishern aufgeteilt. Der Preispool besteht im Allgemeinen aus der Gesamtsumme der Buy-In-Beträge abzüglich eines von der Gesellschaft einbehaltenen Betrags (als Administration Fee = Verwaltungsgebühr bezeichnet) oder ist ein vorab festgelegter Mindestbetrag, der von der Gesellschaft garantiert wird. Die von der Gesellschaft erhaltenen Administration Fees sind in der Berechnung der Spieleinnahmen enthalten.

Die Bf. gewährte **Offsets**. Das sind von der Gesellschaft bestimmte Beträge, die die Spieler infolge ihrer Teilnahme an Spielen auf der Website zusätzlich zu etwaigen Gewinnen aus den Spielen selbst erhalten. Die in der Selbstanzeige angegebenen Beträge der Jahresbruttospieleinnahmen enthielten keine Reduzierung für diese zusätzlich gewährten Beträge. Bei ihnen handelt es sich um folgende vier Arten:

❓ **Add-Ons** (Zuschuss) für Pokerturniere (garantierte Turniere): Von Zeit zu Zeit garantiert die Gesellschaft einen Mindestpreispool für ein Pokerturnier. Ist die Zahl der an dem Turnier teilnehmenden Spieler ausreichend hoch, damit die eingegangenen Buy-Ins abzüglich der von der Gesellschaft erhobenen Administration Fees den Mindestgarantiebetrug des Preispools übersteigen, ist ein Add-On nicht notwendig. Reicht die Zahl der an dem Turnier teilnehmenden Spieler hingegen nicht aus, kann der von der Gesellschaft garantierte Mindestbetrag die von den Spielern erhaltenen Buy-Ins sogar übersteigen. In diesem Fall muss die Gesellschaft auf die Administration Fees ganz oder teilweise verzichten und möglicherweise zusätzliche Beträge zuschießen, um den Preispool auf den Mindestgarantiebetrug anzuheben. Nur die auf die österreichischen Spieler entfallenden (anteiligen) Add-Ons wurden für die Berechnung bekanntgegeben.

❓ **xx-Tickets** („Name“ oder Vielspieler Punkte) sind Treuepunkte, die die Teilnehmer für ihre Spieltätigkeit von der Gesellschaft erhalten. Die Spielteilnehmer können diese xx unterschiedlich einsetzen; so können sie an einem Pokerturnier zB ohne Zahlung von Eintrittsgeld teilnehmen. Diese xx-Ticketteilnahme wird von der Bf. wie jedes andere Buy-In eines Spielteilnehmers behandelt, sodass der Preispool die volle Anzahl an Teilnehmern widerspiegelt. Die Gesellschaft verzeichnet daher einen Anteil an den Administration Fees sowie einen Beitrag zum Preispool für Spieler, die über eine xx-

Ticket-Teilnahme beteiligt sind, obwohl ihr keine Gegenleistung von diesen Spielern zufließt.

❓ **Preis pools für Turniere mit freier Spielteilnahme**

Die Gesellschaft finanziert den gesamten Preispool, der an die Spieler für bestimmte „Turniere mit freier Spielteilnahme“ ausbezahlt wird. Spieler haben nur dann Zugang zu diesen Turnieren, wenn sie auf der Website bereits an Echtgeld-Spielen teilgenommen haben. Es gibt zwei Arten von solchen Turnieren:

- Freeroll-Turniere: Diese Turniere sind gratis und werden Spielern auf Grundlage ihres VIP-Levels angeboten (der infolge ihrer bisherigen Teilnahme an Echtgeld-Spielen bestimmt wird)

- xx-Turniere: Spieler können xx für die Teilnahme an xx-Turnieren einlösen.

Die Gesellschaft trägt die vollen Kosten der Preis pools, die in solchen Turnieren an die Spieler ausbezahlt werden.

❓ **Zusätzlich ausbezahlte Bargeldgewinne**

Für ihre Echtgeld-Spiele auf der Website können Spieler von der Gesellschaft auch Bargeld erhalten, das nach freier Wahl entweder entnommen oder auf der Website für weitere Spiele verwendet werden kann. Dabei handelt es sich um:

1.) Beträge im Zusammenhang mit Geldeinlagen auf der Website

ZB leistet ein Spieler eine Einlage von 100 Euro und erhält damit den Anspruch auf zusätzliche Gewinne in Höhe von 50 Euro in bar, wenn er eine bestimmte Anzahl von Spielen innerhalb eines bestimmten Zeitraums spielt. Nimmt der Spieler an einer ausreichenden Zahl von Echtgeld-Spielen teil, um die Belohnung freizuschalten, werden die zusätzlichen Gewinne in Höhe von 50 Euro seinem Konto gutgeschrieben. Der Spieler kann dann 50 Euro in bar entnehmen oder den Betrag für die Teilnahme an weiteren Spielen auf der Website nutzen.

2.) Beträge im Zusammenhang mit dem Gesamtspiellevel „M“ und „S“

Durch regelmäßige Teilnahme an Pokerspielen und –turnieren auf der Website erhalten Spieler Ansprüche auf zusätzliche Bargeldpreise, die in ihrer Höhe von dem erreichten „Spielerlevel“ abhängen. Etwaige zusätzliche Bargeldpreise, die von einem Spieler freigeschaltet werden, werden dem Konto des Spielers gutgeschrieben und können entnommen oder auf der Website als Spieleinsatz verwendet werden, wobei die Finanzierung vollständig von der Gesellschaft getragen wird.

3.) Zusätzliche Bargeldpreise durch Einlösung von xx

Spieler können auch xx für die Erzielung zusätzlicher Bargeldpreise einlösen: Das Bargeld wird dem Konto des Spielers gutgeschrieben und kann entnommen werden oder auf der Website als Spieleinsatz verwendet werden.

V. Rechtliche Würdigung

1.) Gesetzliche Grundlagen

a) Allgemeine glücksspielgesetzliche Bestimmungen – Abgabenrechtlicher Teil

Gemäß § 1 Abs. 1 GSpG ist ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.

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

Gemäß § 2 Abs. 1 GSpG sind Ausspielungen Glücksspiele,

1. die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und
2. bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz) und
3. bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn).

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

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

b) Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG

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

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

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

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

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

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

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

Gemäß § 59 Abs. 6 GSpG gelten für die Bewertung von Waren und geldwerten Leistungen in den Fällen der §§ 57 und 58 die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes 1955 ausgeschlossen ist.

c) Verfahrensrechtliche Bestimmungen

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

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

§ 201 BAO besagt: "(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2)....

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,

....

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."

2.) Darstellung der Glücksspielabgaben

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

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

Die Glücksspielabgaben sind Rechtsverkehrsteuern, die ordnungspolitische Definitionen für Zwecke der Besteuerung verwenden. Rechtsverkehrsteuern knüpfen an bestimmte Rechtshandlungen oder tatsächliche Handlungen, Steuergegenstand sind primär Vorgänge des Rechts- oder Wirtschaftsverkehrs. Zu den Rechtsverkehrsteuern werden gezählt, die Grunderwerbsteuer, die Versicherungssteuer, die Feuerschutzsteuer, die Stiftungseingangssteuer, auslaufend auch die Kapitalverkehrsteuern, die Rechtsgeschäftsgebühren (Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Tz 951; vgl. Hey/Englisch in Tipke/Lang²¹, dSteuerrecht § 7 Rz 101 bis 105; Bruschke, dGrunderwerbsteuer, Kraftfahrzeugsteuer und andere Verkehrsteuern⁷ 22), aber auch die Glücksspielabgaben (Achatz in Berger/Hattenberger, Wetten und Glücksspiel im Abgabenrecht, RECHT SPORTlich 2 (2013) 54: „Hieraus ergeben sich beim Glücksspiel für die verschiedenen Formen der Ausspielung zusammengefasst nachstehende verkehrsteuerliche

Rechtsfolgen [vgl. dazu im einzelnen § 57 und § 58 GSpG]). Im Zentrum steht die vertragliche Vereinbarung, Anknüpfungspunkt ist der projektierte oder tatsächliche Vermögensübergang. Die von der Gebühren- oder Verkehrsteuerpflicht erfassten Rechtsgeschäfte werden umschrieben bzw. erfolgt eine Verweisung auf das Zivilrecht. (Stoll, Rentenbesteuerung³, 590).

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

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

Hoffnung auf eine Gewinnchance erhält, und löst § 57 Abs. 1 GSpG aus.
Bemessungsgrundlage ist der Einsatz, davon 16%.

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

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

Charakteristikum der Elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG ist die Zentralseitigkeit. Über Gewinn und Verlust wird dann zentralseitig entschieden, wenn diese Entscheidung nicht ein vom Spielteilnehmer bedienter Apparat mit Hilfe einer elektronischen oder mechanischen Vorrichtung selbst herbeiführt (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG

1989² § 12a Rz 3 Rz 5), bzw. wenn mehrere Endgeräte mit einem Rechner verbunden sind, der das Spielergebnis ermittelt und an die Endgeräte übermittelt (VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147; VwGH 27.4.2012, 2011/02/0224ua.). Der Spielteilnehmer, der an einem Onlineglücksspiel vom Inland aus teilnimmt, verwirklicht steuerrechtlich die Ausspielung an dem geografisch festlegbaren Ort im Inland, an dem er sich bei Abschluss des Glücksvertrages tatsächlich physisch befindet, wo er „vor dem Bildschirm, mit dem Handy, Smartphone oder Tablett“ sitzt, indem er den Einsatz hingibt, dafür, dass er die Hoffnung auf eine Gewinnchance erhält, und löst § 57 Abs. 2 GSpG aus.

Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG fällt für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten oder elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals an, und zwar in Höhe von 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen.

Eine Ausspielung kann nicht nur im Lebendspiel, sondern gemäß § 2 Abs. 3 GSpG auch mittels Glücksspielautomaten erfolgen. Ein Lebendspiel ist ein Spiel, bei dem ein Croupier die Spielfolge leitet, wie z.B. Roulette, Black Jack oder Glücksrad (1067 BlgNR 17. GP; Schwartz/Wohlfahrt, Glücksspielgesetz2 § 22 Rz 9; Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² § 21 Rz 21). Nach § 2 Abs. 3 GSpG liegt ein Glücksspielautomat vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt (zB VwGH 19.7.2011, 2011/02/0127).

Selbsttätigkeit bedeutet, dass die Entscheidung ohne Zutun von außen durch den Automaten selbst, z.B. nach Maßgabe vorgegebener Wahrscheinlichkeitsprogramme, getroffen wird. Als Gegensatz zur Selbsttätigkeit gilt die Zentralseitigkeit (z.B. VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147; VwGH 10.5.2010, 2009/17/0202; UVS Vorarlberg 11.1.2010, 1-953/09 [Definition der Zentralseitigkeit durch Begriffsanalyse]; o.A., Glücksspielgesetz8, 29; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 37). Zentralseitigkeit bedeutet „Terminal-Server-System“, Video-Lotterie-Terminals unterscheiden sich von Glücksspielautomaten „nur durch ihr Innenleben“, dass sie „Terminals“ sind, d.h. keinen Zufallsgenerator eingebaut haben, sondern an einen zentralen Rechner angeschlossen sind.

Aus diesen Absätzen kann man folgenden Aufbau der Glücksspielabgaben erkennen:

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

Die Glücksspielabgaben werden auf den Abschluss von Verträgen erhoben, besteuert wird der tatsächliche Vermögensübergang, da grundsätzlich der Einsatz des Spielteilnehmers Bemessungsgrundlage ist, den er z.B. beim Kartenpokerspiel hingibt, beim Onlineglücksspiel über die dort vorgesehene Bezahlungsmodalität ebenfalls hingibt oder bei Glücksspielautomaten oder Video-Lotterie-Terminals einwirft. Die Steuerschuld entsteht je nach Spielvertrag mit Abschluss, Erhalt der Einsätze, Auszahlung der Gewinne, bzw. Abrechenbarkeit der Gewinne (§ 59 Abs. 1 GSpG). Steuerschuldner ist der Unternehmer bzw. Veranstalter, der Konzessionär oder Bewilligungsinhaber (§ 59 Abs. 2 GSpG). Der Glücksspielabgabenschuldner hat die Glücksspielabgaben jeweils für einen Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats an das Finanzamt abzuführen (§ 59 Abs. 3 GSpG). Damit sind die Glücksspielabgaben „angeordnete“ Selbstbemessungsabgaben gemäß § 201 BAO. Die Abrechnung über die abzuführenden Beträge gilt als Anzeige und nicht als Abgabenerklärung iSd § 133 BAO. Diese Anzeige dient dazu, die Abgabenbehörde über abgabenrechtlich relevante Tatsachen in Kenntnis zu setzen. (näheres dazu siehe UFS 8.4.2013, RV/1640-W/09, RV/1645-W/09-bestätigt durch VwGH 19.6.2013, 2013/16/0112).

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

Die Bf. hat im vorliegenden Fall Onlineglücksspiel iSd § 12a GSpG angeboten und durchgeführt und damit § 57 Abs. 2 GSpG verwirklicht.

§ 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG lautet: Der Konzessionär gemäß § 14 GSpG ist von der Glücksspielabgabe für elektronische Lotterien befreit, weil er die Konzessionsabgabe in

gleicher Höhe trägt (§ 17 Abs. 3 Z 7 GSpG). Gemäß § 17 GSpG hat der Konzessionär für die Überlassung des Rechts zur Durchführung der Glücksspiele nach den §§ 6 bis 12b GSpG (Lotto, Toto und Zusatzspiel, für Sofortlotterien, Klassenlotterie, Zahlenlotto, Nummernlotterien und für Bingo und Keno) eine Konzessionsabgabe zu entrichten. Bemessungsgrundlage der Konzessionsabgabe ist im Wesentlichen die Summe der Einsätze während eines Kalenderjahres, der Steuersatz beträgt je nach Spiel zwischen 2% bis 27,5%, dazu kommt gemäß § 17 Abs. 6 GSpG noch die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG von 16%. Die Konzessionsabgabe für Elektronische Lotterien (§ 12a GSpG Online-Glücksspiel, ausgenommen aber Video-Lotterie-Terminals) beträgt 40%. Bemessungsgrundlage sind die Jahresbruttospieleinnahmen. Wurde für Ausspielungen über elektronische Lotterien gemäß § 12a GSpG Konzessionsabgabe bezahlt, sind sie gemäß § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG von der Glücksspielabgabe befreit. Steuerschuldner ist der Konzessionär. Die Entrichtung der Konzessionsabgabe erfolgt durch Selbstberechnung und ist jeweils am 20. des der Leistung der Einsätze folgenden Kalendermonats fällig. Die Abrechnung, die der Konzessionär zu diesem Zeitpunkt vorzulegen hat, gilt als Abgabenerklärung. Am 15. März des Folgejahres hat der Konzessionär eine Steuererklärung abzugeben, die als Jahreserklärung gilt.

3.) Zu den verfassungsrechtlichen Einwänden der Bf.

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

Die verfassungsrechtlichen Einwände der Bf. richten sich einerseits auf die Nichtfeststellbarkeit des Tatbestandsmerkmals der Glücksspielabgaben „Teilnahme vom Inland aus“, und andererseits auf die Frage, ob Poker im Zeitraum vom 3. August 2013 bis 28. Februar 2014 trotz Aufhebung des Wortes Poker im § 1 Abs. 2 GSpG glücksspielabgabenpflichtig ist.

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

dargestellt und inkludieren auch die Judikatur zu Poker, da die Bf. schwerpunktmäßig Onlinepoker anbietet und durchführt.

a) Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

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

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

Das Bundesfinanzgericht BFG 10.10.2014, RV/3100566/2012 und BFG 13.10.2014, RV/3100567/2012 entschied, dass das Kartenpokerspiel in der Variante Texas Hold'em und Omaha Hold'em wegen seiner vorwiegenden Zufallsabhängigkeit sowohl als Cashgame als auch in Turnierform der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG idF vor dem 1.1.2011 unterliegt. Die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerden lehnte der Verfassungsgerichtshof VfGH 10.12.2014, E 1787/2014, E 1788/2014 ab, da die Verschreibung einer Gebühr in Höhe von 25% des versprochenen Gewinns eines von einem Veranstalter angebotenen oder organisierten Glücksspiels weder unverhältnismäßig noch unsachlich sei und im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liege (vgl. BFG 10.06.2016, RV/7101758/2012).

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

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

Mit Berufungsentscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 ging es um die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht eines Kartenpokerturniers in der zweiten Jahreshälfte 2010. (§ 1 GSpG idF BGBl. I 2010/54 war bereits in Geltung). Mit Beschluss vom 21.9.2012, B 1357 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab. Der VfGH 29.8.2013, 2012/16/0188 lehnte die Behandlung der (Sukzessiv-)Beschwerde ab.

☐ Zu § 57 Abs. 1 GSpG

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

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

Mit Beschluss VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016 (BFG 13. Mai 2016, RV/7101232/2012 und BFG 8.6.2016, RV/7101758/2012) lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerden aus folgenden Gründen ab:

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

- Die Regelungen der §§ 57ff GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. Wenn der Steuergesetzgeber im öffentlichen Interesse liegende Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte und damit eine Verminderung der Rentabilität einhergehen kann, führt das nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen.

☐ Zu § 57 Abs. 2 GSpG

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 und UFS 26.8.2015, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13 - VfGH 20.2.2014, B 49/2014).

Unlängst erging zu dieser Fragestellung auch ein weiterer Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 11.6.2019, E 2014/2018) zur Beschwerde gegen das BFG-Erkenntnis vom 4.4.2018, RV/7104839/2017.

☐ Zu § 57 Abs. 3 und 4 GSpG (wie ua. BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012)

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

einschlägigen glücksspielrechtlichen Monopolregelungen und damit auch die §§ 57 ff GSpG nicht dem Unionsrecht widersprechen, weswegen von vornherein keine Gleichheitswidrigkeit infolge Inländerdiskriminierung vorliegt.

☐ Zu § 58 Abs. 3 GSpG

Der Verfassungsgerichtshof entschied, dass die Bestimmung über eine Glücksspielabgabe auf Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistungen nicht gleichheitswidrig ist, und der festgelegte Besteuerungsgegenstand und der Steuersatz nicht unsachlich sind (VfGH 12.12.2016, G 650/2015 ua). Im Zusammenhang mit den Einwendungen der Bf., dass Poker im Zeitraum 3.8.2013 bis 28.2.2014 nicht den Glücksspielabgaben unterliegt, sind folgende Textstellen relevant:

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

Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes ist im Lichte der geltend gemachten gleichheitsrechtlichen Bedenken nicht entscheidend, ob und inwieweit sich der Begriff des Glücksspiels gemäß § 58 Abs 3 GSpG mit jenem in § 1 GSpG deckt; entscheidend ist vielmehr, ob der Gesetzgeber den Besteuerungsgegenstand und den Steuersatz gemäß § 58 Abs 3 GSpG in unsachlicher Weise festgelegt hat. Eine solche Unsachlichkeit kann der Verfassungsgerichtshof nicht finden:

Preisausschreiben iSd § 58 Abs 3 GSpG unterscheiden sich zwar von herkömmlichen Glücksspielen darin, dass sie ohne vermögenswerte Leistung des Teilnehmers erfolgen. Ungeachtet dessen bestehen Gemeinsamkeiten, weil auch Preisausschreiben den Charakter eines Spiels aufweisen und damit in einem weiten Sinn als Ausspielung betrachtet werden können (vgl. auch – den nicht mehr geltenden – § 15 Abs 1 Z 6 ErbStG, wonach Preisausschreiben als unentgeltliche Ausspielungen gegolten haben). Nicht zuletzt dies rechtfertigt, dass der Gesetzgeber die Belastungsentscheidung im Glücksspielgesetz auf Preisausschreiben ausdehnt, zumal – worauf die Bundesregierung zutreffend verweist – Lenkungsaspekte, die der Besteuerung von Glücksspielen zugrunde liegen, auch für Preisausschreiben von Bedeutung sein können.“

☐ Zu Wettgebühren (Onlinewetten):

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

- Beschluss des VfGH 30.11.2011, G 12-14/11: Etliche Anbieter von (Sport)Wetten und Glücksspielen im Internet stellten Individualanträge an den Verfassungsgerichtshof, in welchen sie begehrten, im Zusammenhang mit Wetten und Glücksspiel stehende Bestimmungen des Gebührengesetzes 1957, des Glücksspielgesetzes und des Finanzstrafgesetzes mit den Wortfolgen „Teilnahme vom Inland aus“ als verfassungswidrig aufzuheben. Als Begründung gaben die Antragsteller an, es sei technisch nicht möglich, verlässlich festzustellen, ob ein registrierter User an einer Wette oder einem Glücksspiel im Internet vom Inland oder vom Ausland aus teilnehme. Auf Grund der angefochtenen gesetzlichen Bestimmungen müssten sie Abgaben selbst bemessen und entrichten, wobei ihnen bei Unterlassung finanzstrafrechtliche Konsequenzen drohten. Der Verfassungsgerichtshof wies die Anträge zurück. Die Antragslegitimation für Individualanträge setzte voraus, dass durch die bekämpfte Bestimmung die rechtlich geschützten Interessen des Antragstellers nicht bloß potentiell, sondern aktuell beeinträchtigt werden müssen. Die Antragsteller hätten die Möglichkeit, z.B. Bescheide gemäß § 201 BAO zu erwirken, Anträge auf Rückerstattung gemäß § 239 BAO oder Devolutionsanträge zu stellen, um zu einer letztinstanzlichen Entscheidung zu kommen, die vor dem Verfassungsgerichtshof bekämpft werden kann.

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

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

Der Verwaltungsgerichtshof griff diese Anregung nicht auf und stellte beim Verfassungsgerichtshof keinen Antrag auf Aufhebung dieser Gesetzesstelle.

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

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass der Verfassungsgerichtshof in etlichen Ablehnungsbeschlüssen feststellte, dass die Glücksspielabgaben nicht unionsrechtswidrig sind und die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überschreitet. Die Aufnahme von „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG ist nicht gleichheitswidrig. Die Regelungen der §§ 57ff GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. Wenn der Steuergesetzgeber im öffentlichen Interesse liegende Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte und damit eine Verminderung der Rentabilität einhergehen kann, führt das nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen. (VfGH 19.2.2015, E 293/2015; VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016; VfGH 8.6.2017, E 2416/2016). Weder bei den Wettgebühren, noch bei den Glücksspielabgaben nahm der Verfassungsgerichtshof die Beschwerden betreffend „Teilnahme vom Inland aus“ in Behandlung (so auch VfGH 11.6.2019, E 2014/2018; bei 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 ua.; VfGH 21.11.2013, B 1289/2013 zu UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13; bei 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).

Mit Beschluss vom 26.2.2018, E 3389/2017, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde gegen das Erkenntnis des BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016, betreffend Glücksspielabgabe für Online-Glücksspiel (1. Feststellbarkeit der „Teilnahme vom Inland“ 2. Einfluss eines „Bonus“ auf die Bruttospieleinnahmen ab.

Der Verfassungsgerichtshof führt aus, spezifisch verfassungsrechtliche Überlegungen seien zur Beurteilung der Frage, ob das BFG bei der Bemessung der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG zu Recht auf alle Spieleinnahmen von Kunden mit einer österreichischen Registrierungsadresse abstellte, insoweit nicht anzustellen. Weiters führt der Beschluss aus, der VfGH habe vor dem Hintergrund des rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes bei der Ausgestaltung von Steuertatbeständen und der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Zulässigkeit der Verwendung unbestimmter Gesetzesbegriffe keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 57 Abs. 1 und 2 GSpG.

Ebenfalls mit Beschluss vom 26.2.2018, E 3452/2017, lehnte der VfGH die Behandlung der Beschwerde gegen das Erkenntnis des BFG 21.8.2017, RV/7101181/2013, betreffend Glücksspielabgaben ab.

Hinsichtlich der Entscheidung des BFG vom 16.2.2018, RV/7104387/2015, betreffend 1. Gebührenfestsetzung für durch ausländische Unternehmen angebotene Online-Wetten und 2. Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ an Hand der Registrierungsadresse der Kunden, erging unlängst am 11.6.2019 unter E 1137/2018 ebenfalls ein Ablehnungsbeschluss des VfGH.

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).

b) Die Glücksspielabgabepflicht von Poker im Zeitraum vom 3.8.2013 bis 28.2.2014

Nach Ansicht der Bf. sei Poker vor allem für den Zeitraum 3. August 2013 bis 28. Februar 2014 kein Glücksspiel, weil der Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012 in diesem Zeitraum das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG, § 22 GSpG sowie § 60 Abs. 24 GSpG aufgrund eines Individualantrages aufgehoben habe. Durch die Streichung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG sei die Generalklausel des § 1 Abs. 1 GSpG eingeschränkt worden, denn die Intention des Verfassungsgerichtshofes sei gewesen, Poker generell aus dem Anwendungsbereich des Glücksspielgesetzes auszunehmen.

Bemerkt wird, dass sich mit dieser Frage das BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014 – zwar zu § 57 Abs. 1 GSpG, was aber keinen Unterschied ausmacht - bereits sehr ausführlich beschäftigt hat.

❓ Poker als Glücksspiel

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

Nach der Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates unterlagen infolge ihrer Glücksspieleigenschaft die Kartenpokerspiele Seven Card Stud UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 und Texas Hold'em Poker UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 der Rechtsgeschäftsgebühr, da bei diesen Kartenspielen der Spielausgang maßgeblich von der nach Zufall erfolgenden Kartenzuteilung abhängt (Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang3 § 1270-1272 Rz 49 und 53). Mit Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 wurde bestätigt, dass Texas Hold'em Poker sowohl als Cashgame sowie als Pokerturnier den Rechtsgeschäftsgebühren

unterliegt: Im Hinblick auf die neuere Literatur, die die Betonung auf „Pokersport“ und weniger auf „Bluffen“ legt, wurde auch festgehalten, dass es der Glücksspieleigenschaft eines Spiels nicht widerspricht, wenn im Rahmen des Spiels komplexe Denkleistungen, vorgenommen werden müssen, da der Erfolg beim Poker ohnehin vorwiegend vom Zufall bestimmt ist.

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

Nach Ansicht der Bf. hat die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG Auswirkungen auf die Glücksspielabgabe, da diese für den Zeitraum, in der das Wort „Poker“ gestrichen war, mangels Rechtsgrundlage nicht erhoben werden kann.

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

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

„2.2.2. Durch die GSpG-Novelle 2008 wurde eine demonstrative Aufzählung von Glücksspielen in § 1 Abs 2 GSpG aufgenommen. Mit der Aufnahme dieses Kataloges von 'klassischen' Glücksspielen, zu denen der Gesetzgeber u.a. das Pokerspiel zählt, beabsichtigte der Gesetzgeber ausweislich der Materialien insbesondere eine Erhöhung der Rechtssicherheit und damit letztlich eine Erleichterung für den Rechtsanwender. Im Interesse der Verfahrensökonomie und einer effektiven Umsetzung des Glücksspielgesetzes sollten künftig gerichtliche Auseinandersetzungen um die Glücksspieleigenschaft der in diesen Katalog beispielhaft aufgenommenen Spiele vermieden werden (RV 658 BlgNR XXIV. GP, 5). Für die Einbeziehung des Pokerspiels in die Aufzählung des § 1 Abs 2 GSpG berufen sich die Erläuterungen zur Regierungsvorlage ohne nähere Begründung auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. September 2005, 2000/17/0201.“

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

....

2.2.4. Der Gesetzgeber legt seiner Entscheidung der Einordnung des Pokerspiels als Glücksspiel dieses Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zugrunde. Bei der Beurteilung der Sachlichkeit dieser Einordnung ist von der Prämisse auszugehen, dass Glücksspiele Spiele sind, bei denen die Entscheidung über das Spielergebnis iSd § 1 Abs 1 GSpG 'ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt' (§ 1 Abs 2 GSpG).

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

....

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

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

....

2.5. Die antragstellenden Gesellschaften beantragen in ihrem Hauptantrag neben der Aufhebung des § 22 GSpG – einschließlich der Überschrift 'Pokersalon' – auch die Aufhebung des Wortes 'Poker' in § 1 Abs 2 GSpG und des § 60 Abs 24 GSpG.

2.5.1. Die Grenzen der Aufhebung müssen auch in einem auf Antrag eingeleiteten Verfahren so gezogen werden, dass einerseits der verbleibende Gesetzesteil nicht einen völlig veränderten Inhalt bekommt und dass andererseits auch die mit der aufzuhebenden

Gesetzesstelle in untrennbarem Zusammenhang stehenden Bestimmungen erfasst werden (VfSlg 13.965/1994 mwN, 16.542/2002, 16.911/2003).

Nach der Aufhebung des § 22 GSpG findet sich keine Grundlage für die Erteilung einer Konzession im Glücksspielgesetz, weshalb die Veranstaltung von Pokerspielen damit künftig generell verboten wäre. Im Hinblick darauf sowie vor dem Hintergrund des unter Pkt. 2.4. geschilderten Regelungszusammenhangs ist daher offensichtlich, dass das von den antragstellenden Gesellschaften ebenfalls angefochtene Wort "Poker" in der Legaldefinition des § 1 Abs 2 GSpG, die Poker in den Anwendungsbereich des Glücksspielgesetzes verweist, mit der aufzuhebenden Bestimmung des § 22 GSpG in einem untrennbaren Zusammenhang steht, auch wenn diese Regelung für sich genommen nicht verfassungswidrig ist. Schließlich besteht auch ein untrennbarer Zusammenhang zwischen der Bestimmung des § 22 GSpG und der Übergangsbestimmung des § 60 Abs 24 GSpG, die ausschließlich auf die Veranstaltung des Pokerspiels bis zum 31. Dezember 2012 bezogen ist.

2.5.2. Das Wort 'Poker' in § 1 Abs 2 GSpG und die angefochtene Bestimmung des § 60 Abs 24 GSpG sind daher wegen untrennbaren Zusammenhangs mit § 22 GSpG aufzuheben, weshalb auf die übrigen gegen § 60 Abs 24 GSpG vorgebrachten Bedenken nicht mehr einzugehen ist.“

Mit dem Erkenntnis VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua wurden die Vorschriften über nur einen (1) konzessionierten Pokersalon und die Übergangsvorschrift aufgehoben, sodass dann, wenn die Pokersalonkonzession an einen von mehreren Anbietern erfolgt, die anderen nicht von „heute auf morgen“ ihren Betrieb hätten einstellen müssen (Zusammenhang mit dem Individualantrag, der zu VfGH 30.06.2012 G 51/11 führte) und es sollte einer Pokeranbieterin, die eine größere Zahl von Spielstätten hat, dann aber nur einen konzessionierten Pokersalon zu betreiben, nicht zum Nachteil gereichen.

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

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

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

Es gibt, abgesehen von BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014, eine weitere Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes BFG 7.6.2017, RV/3100267/2015, die diese Meinung nicht teilt:

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

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

Das bedeutet für die Glücksspielabgaben, dass die Grundnorm, ob ein Glücksspiel iSd GSpG vorliegt oder nicht, § 1 Abs. 1 GSpG ist. § 1 Abs. 2 GSpG enthält lediglich eine demonstrative Aufzählung. Dazu kommt folgendes: Mit Beschluss vom 21.9.2012, B 1357/12 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11, in der es um die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht eines Kartenpokerturniers in der zweiten Jahreshälfte 2010 (§ 1 GSpG idF BGBl. I 2010/54 war

bereits in Geltung) ging, ab. Der Verfassungsgerichtshof begründete seinen Beschluss, dass die Frage, ob mit der GSpG-Novelle 2008, BGBl. I 2010/54 eine verfassungswidrige Ausweitung des Glücksspielmonopols erfolgt ist, für die Lösung des vorliegenden Falles ohne Bedeutung ist, weil § 33 TP 17 GebG (in der Fassung vor dem 1. Jänner 2011) – gestützt auf die Abgabenerhebungskompetenz des Bundes gemäß § 6 F-VG 1948 – lediglich an die in § 1 GSpG genannten Glücksspiele – unabhängig von deren monopolrechtlichen Konsequenzen – anknüpft.

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

Die Widerlegung der Ansicht, dass Poker wegen der Aufhebung durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. nicht der Glücksspielabgabe unterliegt, ergibt sich einerseits aus dem Verweis der Bf. auf den Rechtsweg hinsichtlich der Glücksspielabgaben in VfGH 30.6.2012 G 51/11 und andererseits aus VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. Punkt 2.2.5. *"Es liegt grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum, wenn der Gesetzgeber das Pokerspiel vor dem Hintergrund eines kontroversen Meinungsstandes zu dessen Glücksspieleigenschaft in der überwiegend ausländischen Literatur dem Glücksspiel zuordnet und damit dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft."* Und weiters aus dem Beschluss VfGH 21.9.2012, B 1357/12, dass § 33 TP 17 GebG (in der Fassung vor dem 1. Jänner 2011) lediglich an die in § 1 GSpG genannten Glücksspiele, unabhängig von deren monopolrechtlichen Konsequenzen, anknüpft.

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

Laut Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol¹², mag die „monopolistische Struktur des Glücksspielrechts auf den ersten Blick zu der Annahme verleiten, es existiere eine übersichtliche und klar abgegrenzte Rechtslage. Wie schon die historische Aufarbeitung des Glücksspielrechtes zeigte, ist jedoch das Gegenteil der Fall. Damals wie heute ist dieser Rechtsbereich mit unterschiedlichen Zielsetzungen geprägt.“ Zentral ist zwar das Recht zur Durchführung von Glücksspiel beim Bund, aber darüber hinaus besteht eine Vielzahl weiterer glücksspielrechtlicher Bestimmungen, die aus verschiedensten Rechtsdisziplinen, wie zB dem Steuerrecht stammen.

Die „Verkehrsteuerpflichtigkeit“ des Pokerspiels war bis 1.1.2011 nicht im Glücksspielgesetz geregelt, sondern in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG, und in § 28 Abs. 3 GebG war auch definiert, wer Veranstalter war. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG verwies definitiv im Klammerausdruck auf § 1 Abs. 1 GSpG. Die Frage in den Rechtsgeschäftsgebührenverfahren war nicht, ob Poker dem ordnungspolitischen Regime des Glücksspielgesetzes unterliegt, sondern ob es ein

zumindest vorwiegend vom Zufall abhängiges Glücksspiel ist, weil nur ein solches diesen Glücksvertragsgebühren unterlag (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02). In Punkt 4. UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 21. Absatz letzter Satz heißt es: *„Da § 1 GSpG und § 168 StGB in Bezug auf die tatbestandsmäßige Beschreibung des Glücksspiels einen identischen Text haben, kann zur Auslegung des § 1 GSpG die Judikatur und Literatur herangezogen werden, die zur Auslegung des § 168 StGB verwendet wird.“* Die rechtliche Beurteilung unter Punkt 18. lautete auch, dass diese Glücksspiele den Gebührentatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG im Zusammenhalt mit § 1 Abs. 1 GSpG erfüllen. Rein gebührenrechtlich - das wurde durch den Beschluss VfGH 21.9.2012, B 1357/12 bestätigt - war die Frage des Kartenpokerspiels im Zusammenhang mit den §§ 2 und 3 GSpG nicht relevant. Es ging nur um die Vergebührung des Abschlusses bestimmter Glücksspielverträge, für die die Glücksspieleigenschaft iSd § 1 Abs. 1 GSpG Auslösemoment war. (zB UFS 5.4.2007, RV/1662-W/06).

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

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

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

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

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

Den Glücksspielabgaben liegt daher nicht der monopolmäßige Begriff der Ausspielung zugrunde, sondern die Ausspielung iSd des Abschlusses eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes Glücksspiel; dafür spricht auch die ausdrückliche Glücksspielabgabenbefreiung für Wirtshauspoker gemäß § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG (vgl. Bergmann/Pinetz (Hrsg.), GebG Kommentar, Rz 359).

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

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

Für Zwecke des abgabenrechtlichen Teiles des Glücksspielgesetzes und hier der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG wird daher nicht von einem monopolmäßigen Begriff des Glücksspiels ausgegangen, sondern vom Abschluss des Rechtsgeschäftes, auf dem zweifelsohne auch der ordnungspolitische Teil aufbaut (BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014).

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

c) „Teilnahme vom Inland aus“

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

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

Die Bf. bringt in ihrer Beschwerde vor, der VwGH habe in seinem Erkenntnis 20.11.2014, 2013/16/0085, zur Frage, ob an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wird ausgesprochen, dass eine Ermittlung der Besteuerungsgrundlage einer Schätzung gemäß § 184 BAO nicht zugänglich ist, sondern als Ergebnis einer Beweiswürdigung festzustellen ist, bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde. Dabei sei der Verwaltungsgerichtshof von zwei Indizien ausgegangen, nämlich von der Wohnadresse des Spielteilnehmers bzw. der Registrierung mit einer inländischen IP-Adresse. Daraus könne das Finanzamt keinesfalls ableiten, dass ein (1) Indiz genüge, es bedarf vielmehr mehrerer Indizien, um eine derart stabile Ausgangsbasis zu schaffen, dass mit ausreichender Eindeutigkeit auf die Haupttatsache geschlossen werden könne. Die Spielteilnehmer würden nicht nur von ihrer Wohnadresse aus an Glücksspielen teilnehmen, es seien auch Auslandsaufenthalte von Spielteilnehmern mit österreichischer Registrierungsadresse zu berücksichtigen. Andererseits lasse die „Geolokalisation“ des Spielteilnehmers über die IP-Adresse ebenfalls nur bedingte Rückschlüsse auf den Aufenthaltsort des Spielteilnehmers im Zeitpunkt der Teilnahme an einem Glücksspiel zu. Die Frage des Spielteilnehmers 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 Beweiswürdigung (§ 269 Abs. 1 iVm § 167 Abs. 2 BAO) festzustellen, welche Wetten im Inland abgeschlossen wurden oder bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde.

„Bei dieser Sachverhaltsfeststellung sind

- sowohl die Registrierung des 'Users' mit einer inländischen Wohnanschrift

- als auch die Zuordnung der Wette zu einer 'inländischen IP-Adresse' ein Indiz dafür, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat.

Dass der Indizienbeweis vollen Beweis verschaffen kann, ist durch die hg. Rechtsprechung klargestellt (vgl. das Erkenntnis vom 21. Februar 2013, 2009/13/0258). Einem solchen Indiz kann zwar für konkrete Wettfälle durchaus entgegengetreten werden, doch müssen dazu konkrete diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden.“

Das Bundesfinanzgericht entschied im fortgesetzten Verfahren zu UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11 folgendes (BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015; der VfGH hat die Behandlung der Beschwerde zur Zl. E 2251/2017 mit Beschluss vom 24.9.2018 abgelehnt): „Teilnahme vom Inland aus“ bedeutet, dass sich einer der am Wettvertrag beteiligten Partner physisch im Inland als geografisch festlegbarem Ort aufhalten muss (vgl. auch BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012; Aigner/Kofler/Moshhammer/Tumpel, Teilnahme an Wetten und Spielen vom Inland aus, taxlex 2015, 29). Das gilt sowohl für Online- als auch für Offlinewetten. Es weiß sowohl die Bf. selbst, als auch der Wettteilnehmer selbst, wo sie sich geografisch jeweils zum Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes Wette befinden. Zweifel über ihren/seinen geografischen Verweilort im Steuerauslösemoment hat weder die Bf. noch der Wettteilnehmer. Da die Teilnahme vom Inland aus gegenüber dem Abschluss des Wettvertrages im Inland der weitere Tatbestand ist, gelten diese Grundsätze auch für den Abschluss des Rechtsgeschäftes im Inland, auch hier wissen die Vertragsteile jeweils, an welchem geografischen Ort sie sich gerade aufhalten (zB BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012). Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass damit für die Vertragsteilnehmer am Rechtsgeschäft Wette, die Bf. und den Wettteilnehmer, in irgendeiner Weise unklar ist, an welchem geografischen Ort sie sich zum Vertragsabschlusszeitpunkt gerade befinden. Der Bf. muss entgegengehalten werden, dass der Gesetzestext geradezu „glasklar“ ist.

Von diesem völlig eindeutigen Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG ist etwas anderes zu unterscheiden, nämlich dass die Bf. Selbstberechnerin dieser Rechtsgeschäftsgebühren ist und es bei ihr für sie nach ihren Angaben schwer feststellbar ist, von welchem geografischen Ort aus der Wettteilnehmer am Rechtsgeschäft teilgenommen hat. Tatsächlich weiß auch in

diesen Fällen die Bf., von wo aus sie selbst teilgenommen hat und auch der Wettteilnehmer selbst weiß, von wo aus er teilgenommen hat. Auch diese Frage, die mit der Person der Bf. als Selbstberechnungsverpflichtete und nicht als Steuerschuldnerin zusammenhängt, wurde mit Erkenntnis VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 gelöst, da sowohl die Registrierung des „Users“ mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer „inländischen IP-Adresse“ ein Indiz dafür sind, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat.

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

☐ Für die Onlineglücksspielsache der Bf. ergibt sich daraus folgendes:

Zum Vorliegen einer glücksspielabgabenpflichtigen Ausspielung gemäß § 57 GSpG genügt es, dass die Teilnahme daran vom Inland aus erfolgt, d.h. die „Teilnahme vom Inland aus“ stellt auf den Ort ab, an dem der Spielteilnehmer tatsächlich, physisch „vor dem Bildschirm oder mit dem Handy, Smartphone oder Tablett sitzen“ muss. (UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13). Ist der Steuertatbestand einmal verwirklicht, ist die Bf. verpflichtet, gemäß § 59 Abs. 3 GSpG die Glücksspielabgaben jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Das weitere in diesem Zusammenhang zur Wettgebühr Gesagte gilt auch hier. (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015, Behandlung durch Beschluss des VfGH 24.9.2018, E 2251/2017 abgelehnt; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015, Behandlung durch Beschluss des VfGH 26.2.2018, E 2913/2017 abgelehnt; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016, Behandlung durch Beschluss des VfGH 26.2.2018, E 3389/2017 abgelehnt).

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

Da die Bf. die Spieleinsätze nach dem Registrierungsort des Spielteilnehmers mit einer inländischen Wohnanschrift bekanntgab, ist diese ein Indiz dafür, dass sich in diesen Fällen der Spielteilnehmer im Inland befunden hat. Von der Bf. wurden bis dato keine konkreten, diesem Beweisergebnis entgegenstehenden Indizien angeführt. Dass generell IP-Adressen nicht mit Sicherheit einem geografischen Ort zugewiesen werden können, ist kein konkretes, diesem Beweisergebnis entgegenstehendes Indiz. Wenn die Bf. vorbringt, oft seien sich die Spielteilnehmer selbst nicht mehr bewusst, dass sie sich auf österreichischem Territorium befänden, wie das beispielsweise bei Sportlern beim Skifahren oder Wandern der Fall sein

kann, so ist ihr zu entgegnen, dass die Anzahl der Sportler, die in unübersichtlichen Grenzregionen bei Skitouren an Onlineglücksspiel teilnehmen, sicherlich eine vernachlässigbare Größe ist. Konkrete Einzelfälle wurden von der Bf. nicht aufgezeigt.

Wenn die Bf. meint, sie kenne den tatsächlichen Aufenthaltsort des Spielteilnehmers zum Zeitpunkt der Teilnahme am Glücksspiel nicht, ist ihr zu entgegnen, dass sie es selbst in der Hand hat, den Spielteilnehmer entsprechende Informationen vor der jeweils konkreten Teilnahme an der Ausspielung abzuverlangen. Diese Angaben kann sie in der Folge als weiteres Indiz werten, das für oder gegen die Erfüllung des Tatbestandes spricht. Dem dagegen erhobenen Argument, niemand könne die Richtigkeit derartiger Angaben überprüfen, ist zu entgegnen, dass es im Abgabenrecht zahlreiche Situationen gibt, bei denen die Feststellung des Bestehens einer Abgabenschuld von den Angaben Dritter abhängig ist, deren Richtigkeit weder die Behörde noch der (potentielle) Abgabenschuldner verlässlich feststellen können. Wie das Bundesfinanzgericht BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015 (ablehnender Beschluss des VfGH 26.2.2018, E 2913/2017) darlegte, wird etwa gem. Art. 77 Abs. 3 erster Satz der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (UZK) ein Spediteur, der als indirekter Vertreter eine Zollanmeldung abgibt, selbst dann zum Zollschuldner, wenn er keine Kenntnis davon hat, dass die vom Vertretenen erhaltenen Angaben unrichtig sind, wie das nachstehende Beispiel zeigt: *"Eine Privatperson erwirbt eine Ware von einem [EU-ausländischen] Verkäufer. Dieser versendet das Wirtschaftsgut per Schnelldienst nach Wien. Auch hier kann die Behörde nicht verlässlich feststellen, ob im Zuge der Abgabe der Zollanmeldung durch den Schnelldienst als Zollanmelder ein zollschuldauslösender Tatbestand erfüllt wird. Der Schnelldienstleister wird selbst dann zum Zollschuldner, wenn er in Unkenntnis über den wahren Zollwert von einer Zollfreiheit wegen Geringfügigkeit ausgeht (und eine entsprechende Zollanmeldung zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr ohne Entrichtung von Eingangsabgaben abgibt) und der tatsächliche (vom Versender – aus welchen Gründen auch immer – nicht zutreffend angegebene) entscheidungsmaßgebliche Wert der Sendung jedoch viel höher ist."*

Der Artikel Gunacker-Slawitsch, Online-Glücksspiel und Beweismaß, taxlex 11/2017, 335 befasst sich sehr ausführlich mit der Frage der Beweisbarkeit der Teilnahme des Spielteilnehmers vom Inland aus beim Onlineglücksspiel. Der Artikel geht unter anderem davon aus, dass sich § 57 Abs. 2 GSpG deutlich von jenen Konstellationen, in denen ein Aufklärungsdefizit aus dem Verhalten des Steuerpflichtigen resultiert, unterscheidet. Dies deshalb, weil die Teilnahme vom Inland aus eine Tatsache ist, die sich nicht in der Wissens- und Einflussosphäre des Abgabepflichtigen abgespielt hat. Der Abgabepflichtige hat über das Bestehen der abgabenrechtlich relevanten Tatsache genauso wenig (sichere) Kenntnis wie die Abgabenbehörde.

Das Bundesfinanzgericht stellt zur Untersuchung, ob Teilnahme vom Inland aus eine Tatsache ist, die sich weder in der Wissens- und Einflussosphäre des Abgabepflichtigen noch des Finanzamtes abgespielt hat, den vorliegenden Sachverhalt gegenüber. Im gegenständlichen Fall hat nämlich die Bf. von den Spielteilnehmern eine Fülle an Informationen anzugeben gefordert, bevor diese die von der Bf. angebotenen Glücksspiele spielen können:

Erstens hat die Bf. zum Zeitpunkt der Spielteilnahme die Adressen, unter welchen die Spielteilnehmer registriert sind. Die Abgabenbehörde hat zum Zeitpunkt der Spielteilnahme die Adressen, unter welchen die Spielteilnehmer registriert sind, jedenfalls nicht.

Zweitens ist dem Vorbringen der Bf. zu entnehmen, dass sie sehr wohl die IP-Adresse zum Zeitpunkt der Teilnahme des Spiels zuordnen kann und verwaltet. Die Abgabenbehörde hingegen verwaltet nicht die IP-Adressen der Spielteilnehmer. Die Bf. brachte vor, dass eine Speicherung der IP-Adressen datenschutzrechtliche Probleme aufwerfe.

Drittens: Die Bf. hätte, die beiden anderen Anknüpfungspunkte für die Teilnahme vom Inland aus unterstützend, Informationen vom Spielteilnehmer verlangen können, wo er sich im Zeitpunkt der Teilnahme gerade befand. Nach Ansicht der Bf. würde die Befragung des Spielteilnehmers über den momentanen Ort der Teilnahme Sachlichkeitsbedenken aufwerfen, da das Entstehen der Steuerschuld ohne Überprüfungsmöglichkeit vom Ermessen einer dritten Person abhängig gemacht würde. Wie im Erkenntnis BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015 ausführlich dargestellt, gibt es aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes mehrere Möglichkeiten, „um zu den geforderten Informationen zu kommen. Einer der verschiedenen denkbaren Lösungsansätze wäre etwa, dass die Bf. an ihre in Österreich registrierten Kunden die Frage richtet, von welchem Land aus sie zu einem bestimmten Zeitpunkt am Glücksspiel teilgenommen haben. Diese Frage könnte in die 'Know Your Customer'-Verfahren der Bf. eingebettet werden. Als Anreiz für die Beantwortung könnten z.B. Boni in Aussicht gestellt werden.“ Die Abgabenbehörde hat keinesfalls die Möglichkeit, Informationen vom Spielteilnehmer verlangen zu können, wo er sich im Zeitpunkt der Teilnahme am Glücksspiel der Bf. gerade befand.

Stellt man daher den vorliegenden Fall dem oben genannten Artikel von Gunacker-Slawitsch gegenüber, zeigt sich, dass die Teilnahme vom Inland aus eine Tatsache ist, die sich jedenfalls bei Weitem mehr in der Wissens- und Einflussosphäre der Bf. abgespielt hat, als in der des Finanzamtes.

Die Bf. ist zur Selbstberechnung verpflichtet, da es sich gemäß § 59 Abs. 3 GSpG iVm § 201 Abs. 1 BAO um eine angeordnete Selbstberechnung handelt. Nach ihrem Beschwerdevorbringen sei es ihr aufgrund der IP-Adressen nicht möglich, festzustellen, von wo aus der Spielteilnehmer an der Ausspielung teilgenommen hat. Für diese Fälle wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 festgestellt, dass sowohl die Registrierung des Wettteilnehmers mit inländischem Wohnsitz, als auch die

Zuordnung der Wette zu einer inländischen IP-Adresse ein Indiz für die Teilnahme vom Inland aus darstellen können. Wenn Stoll beim Indizienbeweis als „von einer Menge von Pfeilen, die alle auf einen Punkt zeigen.“ spricht (Stoll, BAO II 1760), so sind die Registrierung des Spielteilnehmers mit einer inländischen Wohnadresse, aber auch eine inländischen IP-Adresse die beiden Pfeile die auf einen Punkt zeigen, nämlich die Teilnahme vom Inland aus. Nach der Diktion des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 genügt es, wenn eines der beiden Indizien vorliegt. Im gegenständlichen Fall wurde von der Bf. die Methode der Selbstberechnung nach dem registrierten Wohnort des Spielteilnehmers zugrunde gelegt, was ein geeignetes Indiz darstellt und sich daher die Berechnung des Finanzamtes nach dem Registrierungsort des Spielteilnehmers als richtig erweist.

d) Kein Antrag auf Normprüfung an den Verfassungsgerichtshof

Das Bundesfinanzgericht hat gemäß Art. 139 Abs. 1 Z 1 und Art 140 Abs. 1 Z 1 iVm Art. 135 Abs. 4 und Art. 89 B-VG die Kompetenz, bei verfassungsrechtlichen Bedenken im Rahmen eines Beschwerdeverfahrens an den Verfassungsgerichtshof einen Antrag auf Normenprüfung zu stellen. (Unger, Die neuen verfassungsrechtlichen Kompetenzen des BFG, BFGjournal 2014, 254). Gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG erkennt der Verfassungsgerichtshof auf Antrag eines Verwaltungsgerichtes über die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen. Nach dem sinngemäß anzuwendenden Art. 89 B-VG hat das Verwaltungsgericht bei verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Anwendung einer innerstaatlichen Norm (Gesetz oder Verordnung) einen Antrag auf Aufhebung dieser Norm beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes ist es, unter Anwendung sämtlicher juristischer Auslegungsmethoden das einfache Gesetz am Prüfungsstab des Verfassungsrechtes zu messen. Entstehen dabei objektiv betrachtet Bedenken beim Gericht, weil entweder die Auslegung des einfachen Gesetzes zu einem nicht mit dem Verfassungsrecht vereinbaren Ergebnis führt, oder ist die Auslegung des Verfassungsrechts unklar und kann sohin die eindeutige Auslegung des einfachen Gesetzes mit dem Verfassungsrecht nicht in Einklang gebracht werden, muss das Gericht einen Antrag auf Normenprüfung stellen. (Pfau, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 347-348).

Bei der Entscheidung, ob das Verwaltungsgericht selbst einen Normenprüfungsantrag stellt oder den Beschwerdeführer auf die Möglichkeit einer Erkenntnisbeschwerde an den Verfassungsgerichtshof verweist, ist vom Verwaltungsgericht die Gewichtigkeit der vorgetragenen Bedenken einerseits mit dem für einen Gerichtsantrag auf Normenprüfung verbundenen Aufwand sowohl für das Verwaltungsgericht selbst als auch für den Verfassungsgerichtshof und andererseits mit den Interessen des Beschwerdeführers an einer baldigen endgültigen Entscheidung über seine verfassungsrechtlichen Argumente abzuwägen. (vgl. BFG 05.09.2016, RV/7103975/2016 zur Werbeabgabe; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016 zur Glücksspielabgabe).

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

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

Art. 5 StGG erklärt das Eigentum für unverletzlich. Eine Enteignung gegen den Willen des Eigentümers kann nur in den Fällen und in der Art eintreten, welche das Gesetz bestimmt. Nach Art.1 Abs. 1 des ersten Zusatzprotokolls zur MRK 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 II/5 (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 (vgl. BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015).

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

Das Bundesfinanzgericht hat zuletzt auch in mehreren gleichgelagerten Fällen (RV/7105345/2017, RV/7105344/2017, RV/7105346/2017) die Anregung, hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals „Teilnahme vom Inland aus“ einen Antrag auf Gesetzesprüfung zu stellen, nicht aufgegriffen, weil es die Vorschriften des § 57 Abs. 2 GSpG im Hinblick auf die zu § 57 Abs. 2 GSpG ergangenen Ablehnungsbeschlüsse des VfGH für verfassungsrechtlich unbedenklich hielt (zB VfGH 21.11.2013, B 1116/2013; VfGH 20.2.2014, B 49/2014; VfGH 26.2.2018, E 2913/2017 und E 3389/2017; VfGH 24.9.2018, E 2251/2017; VfGH 11.6.2019, E 2014/2018 und 1137/2018).

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

4.) Zu den unionsrechtlichen Einwendungen der Bf.

Es liegt ein grenzüberschreitender Sachverhalt vor. Die Bf. ist eine Unternehmung mit Sitz in Land, wobei die Insel weder Teil des Vereinigten Königreichs noch eine Kolonie ist. Obwohl die Insel nicht Mitglied der Europäischen Union ist, gilt ein Teil des EU-Rechtes (Schlussantrag des Generalanwaltes vom 10.1.1991, C-355/89 Rn 19ff).

a) Zum Einwand des Verstoßes der Glücksspielabgaben gegen das Mehrwertsteuersystem

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

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

Mehrwertsteuersystem und Verkehrsteuern allgemein

Art. 401 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie 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). Die deutsche Grunderwerbsteuer wird nicht im Rahmen eines Produktions- und Vertriebsprozesses erhoben, bei dem vorgesehen ist, dass auf jeder Stufe die auf den vorhergehenden Stufen dieses Prozesses bereits entrichteten Beträge abgezogen werden können. Sie wird nur dann erhoben, wenn eine unbewegliche Sache in das Vermögen eines Erwerbers übergeht, und die nicht auf den dieser Sache hinzugefügten Wert,

sondern auf deren Gesamtwert erhoben wird, ohne dass ein Abzug der gezahlten Steuer aufgrund eines eventuellen vorangegangenen Umsatzes möglich wäre. Diese Steuer weist demnach auch nicht die anderen Merkmale der Mehrwertsteuer auf. (EuGH 27.11.2008, C-156/08 Rn 34).

☐ Glücksspielabgaben

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

Von den Glücksspielabgaben werden nicht alle Glücksverträge bzw. Glücksspiele erfasst, sondern nur Glücksspiele, bei welchen die Entscheidung über das Ergebnis des einzelnen Spiels ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist (iSd § 1 Abs. 1 iVm § 1 Abs. 2 GSpG; 1067 BlgNR 17. GP 16; vgl. VwGH 25.7.1990, 86/17/0062), die von „Unternehmern im weitesten Sinn angeboten“ werden (§ 2 Abs. 1 GSpG) und die entgeltlich sind. Der Glücksspielabgabe ist schon allein deshalb nicht der Charakter einer Umsatzsteuer iSd Mehrwertsteuerrichtlinie zuzumessen, weil es sich dabei nicht um eine Abgabe handelt, die sich genau proportional zum Preis der Dienstleistung (hier: zur Höhe des Einsatzes des Kunden der Bf.) verhält. Denn um dem Grundsatz der Proportionalität zu entsprechen, müsste die Glücksspielabgabe stets in einem bestimmten Verhältnis zum Einsatz stehen. Dies ist aber zweifellos nicht der Fall. Bei Turnierspielen wird die Glücksspielabgabe vom in Aussicht gestellten Gewinn berechnet, bei Glücksspielangebot über Glücksspielautomaten bzw. über elektronische Lotterien sind die Bemessungsgrundlage die Jahresbruttospielleinnahmen. Da im Fall der Bf. die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG von den Jahresbruttospielleinnahmen zu bemessen ist, ist es nicht möglich, den Betrag der bei jeder einzelnen Ausspielung auf den Kunden abgewälzten Abgabe genau zu bestimmen.

Außerdem werden die Glücksspielabgaben nicht im Rahmen eines Produktions- und Vertriebsprozesses erhoben, bei dem vorgesehen ist, dass auf jeder Stufe die auf den vorhergehenden Stufen dieses Prozesses bereits entrichteten Beträge abgezogen werden können. Die Glücksspielabgaben werden nur dann erhoben, wenn ein Spielteilnehmer mit einem unternehmerischen Anbieter entgeltliche Spielverträge, bei denen die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, abschließt, und die nicht auf den dieser Sache hinzugefügten Wert, sondern auf deren Gesamtwert erhoben wird, ohne dass ein Abzug der gezahlten Steuer aufgrund eines eventuellen vorangegangenen

Umsatzes möglich wäre. (vgl. EuGH 27.11.2008, C-156/08 Rn 34 zur deutschen Grunderwerbsteuer). Damit bezieht sich die Glücksspielabgabe nicht nur auf den Mehrwert auf einer bestimmten Produktions- und Vertriebsstufe, sondern auf den Bruttoertrag des abgabepflichtigen Unternehmens (vgl. VwGH 17.10.2002, 2002/17/0284; UFS 28.6.2006, RV/1491-W/04 zur Bestandvertragsgebühr; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015, Ablehnungsbeschluss des VfGH 26.2.2018, E 2913/2017; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016, Ablehnungsbeschluss des VfGH 26.2.2018, E 3389/2017) und wird die Glücksspielabgabe nicht in einer für die Mehrwertsteuer kennzeichnenden Weise auf den Endverbraucher abgewälzt. Auch wenn man davon ausgehen kann, dass ein Unternehmen, das entsprechende Onlinespiele anbietet, bei seiner Preisbildung die in seine Kosten einfließende Abgabe berücksichtigt, so ist keinesfalls gewährleistet, dass es in jedem einzelnen Fall (bei jedem Kunden) gelingt, die Belastung in dieser Weise oder in vollem Umfang abzuwälzen.

☐ Schlussfolgerung

Die Glücksspielabgaben – die Besonderheit des auf die Onlinespiele der Bf. anzuwendenden § 57 Abs. 2 GSpG liegt nur darin, dass diese Spielverträge über elektronische Medien geschlossen und abgewickelt werden - haben nicht den Charakter einer Umsatzsteuer, da sie nicht allgemein auf Glücksspiele zu entrichten sind, sondern nur auf entgeltliche Verträge, an denen auf einer Seite eine unternehmerische Mitwirkung erfolgt. Der Aspekt der Abwicklung bestimmter Verträge über elektronische Medien iSd § 57 Abs. 2 GSpG hat mit dem Charakteristikum einer Umsatzsteuer nichts zu tun. Eher im Gegenteil – die Bf. spricht ja von der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 iVm § 12a GSpG, - denn dadurch werden nur ganz bestimmte entgeltliche Glücksverträge mit einer bestimmten Durchführungsform, über Internet, und nicht die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge der Steuer unterzogen. Sie werden nicht im Rahmen eines Produktions- und Vertriebsprozesses erhoben, bei ihnen ist kein Abzug von auf vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beiträgen iSe Vorsteuer vorgesehen, sie werden nicht vom Mehrwert erhoben und sie sind nicht proportional zum Preis der Dienstleistung (EuGH 31.3.1992, C-200/90 Rs Dansk Denkavit und Poulsen Trading; EuGH 7.5.1992, C-347/90 Rs Bozzi, EuGH 16.12.1992, C- 208/91 Rs Beaulande, Rn 16; EuGH 27.11.2008, C-156/08 Rn 34 zur deutschen Grunderwerbsteuer; vgl. VwGH 17.10.2002, 2002/17/0284; UFS 28.6.2006, RV/1491-W/04 zur Bestandvertragsgebühr; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015, Ablehnungsbeschluss des VfGH 26.2.2018, E 2913/2017; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016, Ablehnungsbeschluss des VfGH 26.2.2018, E 3389/2017). Die Glücksspielabgaben sind gegenüber der Umsatzsteuer eine selbständige Verkehrsteuer mit eigenen Strukturprinzipien (vgl. Aigner, Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer in Achatz/Tumpel [Hrsg], Das Verhältnis der Umsatzsteuer zu anderen Steuern, 156; Pahlke, dGrEstG5 Einleitung Rn 20).

Die Glücksspielabgaben verstoßen daher nicht gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie.

b) Kein Antrag auf Vorabentscheidung

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

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

Wie oben ausgeführt, verstoßen die Glücksspielabgaben auch nicht gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie. Der Anregung der Bf. ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu stellen, kam das Bundesfinanzgericht daher nicht nach.

5.) Behandlung der Boni/Gratisspiele beim Einsatz und bei den Jahresbruttospieleinnahmen

Die Bf. gab im Schreiben vom 23. November 2016 an, dass in der Selbstanzeige aus Gründen der Vorsicht zur Wahrung der strafbefreienden Wirkung bei den angegebenen Spieleinnahmen die kostenlosen Teilnahmen an Echtgeldspielen nicht abgezogen worden seien, sodass die darin ermittelte Bemessungsgrundlage auch jene Beträge enthalte, die von den Spielteilnehmern gar nicht bezahlt und so der Gesellschaft nicht zugeflossen seien. Die Bf. biete grundsätzlich keine kostenlosen Teilnahmen an Echtgeld-Casinospielen an, jedoch würden Spieler Zugang zu Pokerturnieren erlangen, indem sie von der Gesellschaft erhaltene Bonuspunkte eintauschten.

Die Bf. fühlt sich darin beschwert, dass die in der Selbstanzeige offengelegten Jahresbruttospieleinnahmen auch nicht eingenommene Spieleinsätze enthalten, und begehrt den Abzug von Beträgen, die die Spieler über Boni, VIP-Programme und Rabatte zusätzlich erhalten.

Dazu ist zu sagen:

Nach dem abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes ist/sind die grundsätzliche Bemessungsgrundlage der Einsatz pro Spiel/die Einsätze eines Kalenderjahres, siehe § 17 Abs. 2 Z 1 GSpG und § 57 Abs. 1 GSpG.

Die Jahresbruttospieleinnahmen (Legaldefinitionen in § 17 Abs. 2 GSpG, § 28 GSpG, § 57 Abs. 5 GSpG, vor dem 1.1.2011 in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG und § 4 Abs. 5, 3. und 4. Satz UStG 1972, Glücksspielautomaten), sind Bemessungsgrundlage:

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

- Gemäß § 28 Abs. 2 GSpG wird die Bemessungsgrundlage für die Spielbankabgabe aus den Jahresbruttospieleinnahmen eines jeden Spielbankbetriebes gebildet. Werden Ausspielungen über Glücksspielautomaten durchgeführt, wird von den Jahresbruttospieleinnahmen aus Glücksspielautomaten eines jeden Spielbankbetriebes die gesetzliche Umsatzsteuer abgezogen. Die Jahresbruttospieleinnahmen beziehen sich auf das Kalenderjahr und setzen sich zusammen aus:

- + Spieleinsätzen der Spielteilnehmer, die der Spielbank zugekommen sind

- + Vergütungen, die von den Spielteilnehmern für die Überlassung von Spieleinrichtungen an die Spielbank geleistet wurden

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

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

In jeder dieser angeführten Gesetzesstellen ist eine Legaldefinition, die besagt, was Einnahmen (z.B. zugekommene Einsätze) und Abzugsposten (ausbezahlte Gewinne, gesetzliche Umsatzsteuer) sind. Für darüber hinausgehende „Betriebseinnahmen“ und „Betriebsausgaben“ finden sich keine Anhaltspunkte (vgl. dazu BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016 zu den „Net Jackpot costs“).

Die Jahresbruttospieleinnahmen sind ein „glücksspielgesetzeseigentümlicher“ betrieblicher Begriff (VwGH 17.1.1968, 0897/67), ihm ist zu entnehmen, dass sie den Spieleinsatz, als Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance als vorgelagerten Sachverhalt hat. („loses Synallagma“, Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 1989² zu § 2, Rz 9). Aus dieser systembezogenen Sicht ist im Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen trotz Saldierung eine eindeutige Drift zum rechtsverkehrsteuerlichen Entgelt-, Preis- oder Gegenleistungsbegriff festzustellen (§ 304 ABGB iVm § 1270 ABGB; EuGH 17.10.2002, C-339/99 (ESTAG), EuGH 17.20.2002, C-138/00 (Solida, Tech Gate); VwGH 14.11.1974, 256/74; VwGH 23.1.1976, 731/74; VwGH 14.3.1980, 2080/79; VwGH 19.3.1990, 89/15/0085; VwGH 20.1.2000, 95/15/0015; VwGH 28.6.2007, 2007/16/0028; VwGH 29.9.2010, 2009/16/0054 ua.; UFS 19.3.2009, RV/1548-W/08; UFS 20.2.2009, RV/0947-W/08; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/2013; Klang in Klang, ABGB II², 45ff; Klang, ABGB IV/1², 3ff; Schwimann, ABGB³ [2006] § 1055 ABGB, Rz 1 Rz 5; Larenz, Methodenlehre, 430; o.V., Der Entgeltsbegriff beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit, FJ 1988, 101; Fellner, Grunderwerbsteuer, § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG, Rz 63, Rz 37) und einzubeziehen, dass die § 28 GSpG, § 17 Abs. 3 GSpG, § 57 Abs. 5 GSpG, vor dem 1.1.2011 in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG und § 4 Abs. 5, 3. und 4. Satz UStG 1972 bei ihren Legaldefinitionen von dem Modul der Spiel- bzw. Wetteinsätze ausgehen (zB UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016).

☐ Zum Einsatz:

In Anlehnung an die Rechtsgeschäftsgebühr für den Hoffnungskauf und die Grunderwerbsteuer kann als Spieleinsatz alles verstanden werden, was der Spielteilnehmer aufwenden muss, um die Hoffnung, die Gewinnchance einer bedingten Leistung zu erhalten. (z.B. VwGH 23.1.1976, 731/74; VwGH 14.11.1974, 256/74; VwGH 19.3.1990, 89/15/0085; VwGH 28.6.2007, 2007/16/0028; VwGH 29.9.2010, 2009/16/0054). Wenn auch die Steuerpflicht bei den Glücksspielabgaben im speziellen Fall der Bf. an die Jahresbruttospieleinnahmen, d.s. ohnehin die Einsätze abzüglich Gewinn innerhalb eines Kalenderjahres, anknüpft, so ist dies doch am Parameter des Verpflichtungsgeschäftes, der Vereinbarung zwischen Spielanbieter und Spielteilnehmer zu beurteilen, die der Bemessungsgrundlage „Jahresbruttospieleinnahmen“ vorgelagert sind. Dabei ist grundsätzlich vom Einzelanspruch auf ein bestimmtes Verhalten des Verpflichteten auszugehen (Klang, ABGB², IV/1, 3ff; Larenz, Methodenlehre, 430). Es muss feststehen, zwischen welchen Personen ein Leistungsaustausch stattfinden soll und welcher Wert und welcher Gegenwert ausgetauscht werden soll. Der Spielvertrag wurde zwischen der Bf. als Spielanbieter und dem Spielteilnehmer abgeschlossen, indem eine Einigung über Leistung (Höhe des Spieleinsatzes) und Gegenleistung, nämlich einen (zur Höhe des Spieleinsatzes relationalen) Gewinn für den Fall, dass sich die Hoffnung auf die Gewinnchance realisiert. Es kommt nicht darauf an, ob der Spielteilnehmer das Geld dafür von einem Angehörigen geschenkt erhalten hat, er dafür

einen vom Spielanbieter ausgestellten Gutschein verwendet oder er für den Spieleinsatz ein Darlehen aufgenommen hat. So ist der Bf. entgegenzuhalten, dass die erhöhte Leistung, der höhere Spieleinsatz eine Veränderung der Gewinnquote des Spielteilnehmers nach sich zieht. „Das Setzen“ von Gutscheinen, auch wenn es keine Zahlung des Spielteilnehmers aus eigener Tasche ist, ist kein rechtliches Nichts, da ihm eben eine erhöhte Gewinnchance gegenübersteht.

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

☐ Zum Gewinn:

Der VwGH 17.1.1968, 89/67 beschrieb den damals nicht näher definierten Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen als zwar betriebswirtschaftlich unterlegt, aber als glücksspielgesetzeseigentümlich, d.h. nach dem Sinn und Zweck dieses Gesetzes auszulegen: *„Das Gesetz selbst erläutert nicht, was unter 'Jahresbruttospieleinnahme' eines Spielbankbetriebes zu verstehen ist. Diesem Begriff ist daher gemäß § 6 ABGB die Bedeutung zuzulegen, die sich aus der Eigentümlichkeit des Wortes im Zusammenhang mit dem Sinn und Zweck des Glücksspielgesetzes ergibt. Als Jahreszeitraum kommt für die Berechnung der Spielbankabgabe offensichtlich nur das Kalenderjahr in Betracht.“* (VwGH 17.1.1968, 89/67).

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

„Bei der Auslegung des vom Gesetz gebrauchten Wortes 'Bruttospieleinnahme' ist zu bedenken, dass es sich bei Spielbankbetrieben in der Regel um Erwerbsgesellschaften handelt,

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

Nach dem Bericht des Finanz- und Budgetausschusses zur Glücksspielgesetz-Novelle 1976, BGBl. 1976/626, zu § 27 Abs. 2 GSpG heißt es, dass die Neufassung im Interesse einer klaren Gesetzeslage **lediglich zur Klarstellung dient**, dass die Spieleinsätze mit Propagandajetons, die den Spielern unentgeltlich überlassen wurden, nicht in die Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe einzubeziehen sind (347 BlgNR 14. GP; vgl. BFG 10.11.2015, RV/7101099/2013).

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

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

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

„Demnach hat der nach Schluss jedes Spieltages aus den Überschüssen bzw. Abgängen der einzelnen Spieltische gezogene Saldo die Grundlage für die Abrechnung der Spielbankabgabe zu bilden. Abrechnungen, die auf diesem Saldo beruhen, können daher nicht als unrichtig angesehen werden, und zwar auch dann nicht, wenn die Höhe der Überschüsse bzw. Abgänge

durch allfällige bei der Gewinnausszahlung an die Spieler unterlaufende Irrtümer oder regelwidrige Vorgänge beeinflusst wurde. Eine rechnermäßige Erhöhung der Bruttospieleinnahmen durch Berücksichtigung von bei der Abrechnung effektiv nicht vorhandenen Gewinnen, somit durch Heranziehung fiktiver Beträge, mögen sie sich auch als durch Schätzung, Anerkenntnis oder Gerichtsurteil der Höhe nach bestimmte Forderungen der Spielbank darstellen, entspricht somit nicht dem Gesetz. Vielmehr führt erst die tatsächlich Abstattung solcher Forderungen an die durch regelwidrige Vorgänge geschädigte Spielbank zu einer Erhöhung der Spieleinnahmen.“ (VwGH 17.1.1968, 897/67).

Voraussetzung ist aber, - im übertragenen Sinn – dass diese Steuern von dem Saldo berechnet werden, der sich nach Schluss jedes Spieltages tatsächlich noch „auf den einzelnen Spieltischen befindet“.

Vielspielerpunkte (Name oder xx): Vom Finanzamt wurden die Zuschüsse der Bf. für Pokerturniere (Add-Ons) abgezogen, da diese Beträge von der Bf. direkt in den Preispool der Pokerturniere einbezahlt wurden. Nicht abgezogen wurden die Vielspielerpunkte (xx), die die Bf. den Spielteilnehmern gewährt und die die Spielteilnehmer unterschiedlich einsetzen können, zum Beispiel für eine Teilnahme an einem Pokerturnier. Diese Vielspielerpunkte funktionieren dann so, dass die Spielteilnehmer an einem Pokerturnier kein Buy-in leisten müssen.

Die Bf. gibt dafür ein Veranschaulichungsbeispiel: Ein Turnier hat ein Buy-In von 11 Euro und die Bf. erhält davon üblicherweise Administration Fees in Höhe von 1 Euro pro Spielteilnehmer. 100 Spieler nehmen an diesem Turnier teil. Alle Spieler sind mit einer österreichischen Adresse registriert, darunter sind 20 Spieler, die die Vielspielerpunkte („xx-Ticket-Teilnahme“) einsetzen. Obwohl 20 Spieler keine Zahlung geleistet haben, werden von der Bf. Buy-Ins mit insgesamt 1.100 Euro berücksichtigt, um den vollen Preispool zu gewährleisten. Der von der Bf. ausgezahlte Preispool beläuft sich auf 1.000 Euro (100 Spieler mal 10 Euro), die von der Bf. einbehaltene Verwaltungsgebühr beläuft sich auf 100 Euro (100 Spieler mal 1 Euro). Tatsächlich zahlen die Spielteilnehmer nur 880 Euro ein. Die Bf. zahlt in den Preispool 200 und Verwaltungsgebühr 20.

Von Seiten des Bundesfinanzgerichtes ist nicht erkennbar, worin der Unterschied zu den vom Finanzamt in den Bescheiden vom 24. Jänner 2017 berücksichtigten Add-Ons besteht, da auch hier von der Bf. tatsächlich „Spielgewinne“ ausgezahlt werden, die sie – sozusagen am selben Tisch – vorher über die Einsätze eingenommen hat.

Freeroll-Turniere: Weiters finanziert die Bf. den gesamten Preispool für Turniere mit freier Spielteilnahme, der an Spielteilnehmer ausbezahlt wird. Diese Turniere sind gratis und werden Spielern auf Grundlage ihres VIP-Levels angeboten, der infolge ihrer bisherigen Teilnahme an Echtgeld-Spielen bestimmt wird. Nach den Angaben der Bf. haben die Spielteilnehmer nur dann Zugang zu diesen Turnieren, wenn sie an den von der Bf.

angebotenen Echtgeldspielen bereits teilgenommen haben. Bei den Freeroll-Turnieren erbringen die Spieler kein Geld, d.h. überhaupt keine Gegenleistung, weshalb der Bf. durch das Angebot und die Gewinnauszahlungen im Rahmen solcher Turniere Kosten in Höhe des an die Spielteilnehmer ausbezahlten Preispools entstehen.

Nach Ansicht des Finanzamtes handelt es bei diesen Turnieren um keine Echtgeld-Spiele, sondern um unentgeltliche Turniere, somit um unentgeltliche Glücksverträge und daher nicht um Ausspielungen. Die Teilnahme an Echtgeld-Spielen sei lediglich Voraussetzung um Zugang zu den Turnieren mit freier Spielteilnahme zu erhalten. Der Erhalt des Zugangs sei kein Gewinn, weil dieser nicht von einem aleatorischen Moment, sondern von der Teilnahme an einer Anzahl von Echtgeld-Spielen abhängt. Außerdem habe die Bf. im Rahmen der Jahresbruttospieleinnahmen nicht „die Einsätze“ an diesen Gratisspielen berücksichtigt.

Das Bundesfinanzgericht vertritt diese Ansicht: Die Teilnahme an den Freeroll-Turnieren ist eine Art Vielspielerbonus, den Spieler infolge Teilnahme an einer gewissen Anzahl von Echtgeldspielen erhalten. Die Spielteilnehmer erhalten aber nicht einen „zusätzlichen Gewinn“, sondern eine weitere Gewinnchance, indem sie an einem Turnier teilnehmen können. Für denjenigen, der gewinnt, hat sich auch die Gewinnchance realisiert. Der Gewinn, der dem Gewinner des Gratisturniers ausgeschüttet wird, kommt dem Spielteilnehmer aufgrund der im Pokerspiel enthaltenen aleatorischen Momente zu. Für die Bf. ist gewiss, dass sie den Gewinn zahlen muss. Wesentlich ist aber, dass die Spielteilnehmer, um diese zusätzliche Gewinnchance zu erhalten, bei etlichen Spielen vorher Echtgeldeinsätze erbringen mussten, die der Bf. (teilweise) tatsächlich zugekommen sind und aus denen der Preispool von der Bf. aufgefüllt und als Gewinn an den Spielteilnehmer, der das Freeroll-Turnier gewinnt, ausgeschüttet wird. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann die Bf. diesen Gewinn im Rahmen der Jahresbruttospieleinnahmen abziehen, da der Spielteilnehmer durch seine Teilnahme an Echtgeldspielen eine weitere Gewinnchance erhält, wodurch diesen Vorgängen gewissermaßen eine Mehrstufigkeit iSd VwGH 4.11.1994, 94/16/0030 bzw. BFG 23.8.2016, RV/7102169/2012 innewohnt. Die Bf. zahlt den Gewinn aufgrund der „Teilnahme des Spielers an Echtgeldspielen mit einer weiteren Gewinnchance (durch Teilnahmemöglichkeit am Turnier)“.

„Freispiele“ bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stammt, sondern etwa in Form eines Gutscheines durch den Spielanbieter zur Verfügung gestellt werden, sind dem Einsatz hinzuzuzählen. Sehen die Glücksspielabgabenregelungen als Bemessungsgrundlage die Jahresbruttospieleinnahmen vor, und tätigt der Onlineglücksspielanbieter die Boni/Gratisspiele aus den Spielgewinnen, sind diese abzuziehen. Nach der nunmehr ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015, BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016, BFG 4.4.2018, RV/7105345/2017, BFG 28.8.2018, RV/7105346/2017 und BFG 28.3.2018, RV/7105344/2017 sind die vom Onlineglücksspielanbieter dem Spielteilnehmer zur Verfügung gestellten „Freispiele“, wenn er

sie aus den Spielgewinnen tätigt, als ausbezahlter Gewinn von den Spieleinsätzen in den Fällen, in denen die Glücksspielabgaben von der Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleinnahmen berechnet werden, abzuziehen.

Zusätzliche von der Bf. ausbezahlte Bargeldgewinne: Die Bf. zahlt an Spieler, die Echtgeld-Spiele spielen, auch Bargeld aus, das nach freier Wahl entweder entnommen werden oder für weitere Spiele verwendet werden könne: Nach dem Veranschaulichungsbeispiel der Bf. (Punkt 4.4.1. des Schreibens vom 23.11.2016) erhält ein Spieler den Anspruch auf einen zusätzlichen Gewinn in Höhe von 50 Euro, wenn er eine Einlage von 100 Euro leistet und eine bestimmte Anzahl von Echtgeld-Spielen innerhalb eines bestimmten Zeitraumes spielt. Dieser zusätzliche „Gewinn“ wird dann dem Konto des Spielers „gutgeschrieben“. Ebenso erhalten Spieler zusätzliche Bargeldpreise, wenn sie regelmäßig an Echtgeld-Pokerspielen und Pokerturnieren teilnehmen. Diese sind unter den Bezeichnungen „M“ und „S“ bekannt und hängen in ihrer Höhe von dem erreichten „Spielerlevel“ ab („Edge Rewards“). Auch diese Bargeldpreise werden dann von der Bf. dem Konto des Spielers „gutgeschrieben“, sie können vom Spieler entnommen oder für weitere Spiele verwendet werden. Ebenso könnten xx in Bargeld eingelöst werden.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist der Erhalt des Zugangs kein Gewinn, weil dieser nicht von einem aleatorischen Moment, sondern von der Teilnahme an einer Anzahl von Echtgeld-Spielen abhängt.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes werden auch hier von der Bf. tatsächlich „Spielgewinne“ ausgezahlt, die sie – sozusagen am selben Tisch – vorher über die Einsätze eingenommen hat.

Das Finanzamt gab am 10. Februar 2020 zur Frage der Bemessungsgrundlage eine schriftliche Stellungnahme ab und vertrat die Meinung, dass es sich bei der Konzessionsabgabe, der Spielbankabgabe und den Glücksspielabgaben jeweils um verschiedene Abgaben handle, weswegen die Bemessungsgrundlagen „Jahresbruttospieleinnahmen“ nicht miteinander verglichen werden könnten. Bei der Spielbankabgabe gemäß § 28 Abs. 2 GSpG sei der Abzug von Sonderjetons vorgesehen, bei der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 5 GSpG jedoch nicht.

Dem Finanzamt ist entgegenzuhalten, dass es hier nicht um die ordnungspolitischen Regelungen geht, wonach die Konzessionäre, über die Konzessions- und Spielbankabgabe hinaus, Auflagen haben, wie z.B. Grundkapital in bestimmter Höhe, Spielerschutz, Vorbeugung gegen Geldwäsche uvm. Aus diesem Blickwinkel können Konzessions- und Spielbankabgabe mit der Glücksspielabgabe nicht verglichen werden (vgl. Ablehnungsbeschluss VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016). Es geht hier um einen Vergleich der Konzessionsabgabe, der Spielbankabgabe und den Glücksspielabgaben aus Sicht der Steuergesetztechnik, und aus dieser Sicht liegen keine verschiedenen Abgaben vor.

Verbindendes Element dieser drei Abgaben ist die Anknüpfung an den Abschluss des einzelnen in § 1 Abs. 1 GSpG definierten Glücksvertrages. § 57 Abs. 2 Satz 1 GSpG ist so konzipiert, dass er sowohl konzessioniertes als auch nicht konzessioniertes Onlineglücksspiel umgreift und der Glücksspielabgabe unterwirft. Im 2. Satz wird das konzessionierte Glücksspiel, da es der Konzessionsabgabe unterliegt, wieder herausgenommen. Daraus leitet das Bundesfinanzgericht ab, dass die Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleinnahmen bei allen drei Abgaben grundsätzlich Gemeinsamkeiten aufweist.

Tatsächlich ist das Erkenntnis VwGH 17.1.1968, 897/67 zur „historischen“ Spielbankabgabe im früheren GSpG 1962 ergangen, darin wird dem Finanzamt gefolgt. Demgegenüber wird der Bf. Recht gegeben, wenn sie im Hinblick auf die Regierungsvorlagen eine historische Interpretation möglich hält: Zur Einführung des Glücksspielgesetzes 1989, BGBl. 1989/620 lautet die Regierungsvorlage zu § 28 GSpG *„Die bisherige Regelung wurde – bis auf die Vereinfachung der Sätze der Spielbankabgabe – beibehalten.“* (1067 BlgNR 17. GP).

Das Bundesfinanzgericht folgt den Ausführungen des Finanzamtes darin, dass gemäß § 1 Abs. 1 GSpG Steuergegenstand der einzelne Spielvertrag ist und sich das grundsätzlich auch in der Bemessungsgrundlage Jahresbruttospieleinnahmen über den Einsatz als vorgelagerten Begriff niederschlägt, eine Differenzierung zwischen der Verwirklichung des Steuertatbestandes und der Bemessungsgrundlage ist sicherlich nicht vorgesehen. Dennoch hält das Bundesfinanzgericht der Ansicht des Finanzamtes entgegen, dass dadurch, dass die Gewinne abgezogen werden können, die Jahresbruttospieleinnahmen zu etwas Betriebswirtschaftlichem werden. Der Gewinn, den die Anbieterin auszahlt, wird nämlich nicht, bezogen auf den einzelnen Spielvertrag, ausschließlich vom Einsatz des gewinnenden Spielers abgezogen. Der abzugsfähige Gewinn macht die Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleinnahmen zu einer saldierten Größe, die über den einzelnen Spielvertrag hinausgeht und die Einsätze aller Spielverträge umfasst, die innerhalb eines Kalenderjahres von der Bf. eingenommen werden. Losgelöst vom einzelnen Spielvertrag kann die Bf. alle Gewinne, die sie innerhalb eines Kalenderjahres an Spielteilnehmer auszahlt, von der Summe aller eingenommenen Einsätze eines Kalenderjahres wieder abziehen. Dies deshalb, weil die Gewinne nicht nur aus dem eigenen Einsatz des gewinnenden Teilnehmers resultieren, sondern insbesondere aus den Einsätzen der verlierenden Spielteilnehmer.

Das Bundesfinanzgericht stimmt dem Finanzamt grundsätzlich zu, dass der Gewinn der Jahresbruttospieleinnahmen das ist, was der Spieler erhält, wenn sich die Hoffnung auf die Gewinnchance realisiert, d.h. die Spielentscheidung zu seinen Gunsten ausgeht, es können nur „aleatorisch“ zustande gekommene Beträge abgezogen werden. Der Gewinn ist sicherlich nicht mit der ertragssteuerlichen Betriebsausgabe, als generell betrieblich veranlasst, gleichzuhalten (BFG 10.11.2015, RV/7101099/2013). Aus dem zeitraumbezogenen Gesetzestext des § 57 Abs. 5 GSpG ist aber insoweit eine „mittelbare“ Zufallsabhängigkeit des

Gewinnes ableitbar. Besteuert wird iSd VwGH 17.1.1968, 897/67 „der Ertragsrest“ der Spiele eines gewissen Zeitraumes.

Aus diesen Gründen war die Glücksspielabgabe neu zu berechnen, wobei sämtliche von der Bf. geltend gemachten „Boni“ (= Offsets) iSd § 57 Abs. 5 GSpG abgezogen wurden. Die Berechnungsgrundlagen wurden beiden Parteien mit Vorhalt vom 22. Jänner 2020 bekanntgegeben. Gegen die ziffernmäßige Zusammensetzung der Berechnung wurden keine Einwände erhoben.

Die Festsetzungen erfolgen daher nach folgender Berechnung:

Berechnung November 2012

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	164.800,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 2.229,93
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 1.059,74
Preis pools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 1.332,72
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 58.982,00
Bemessungsgrundlage	101.195,61
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	40.478,24

Berechnung Dezember 2012

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	147.112,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 6.112,57
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 5.332,00
Preis pools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 573,40
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 47.532,00

Bemessungsgrundlage	87.562,03
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	35.024,81

Berechnung Jänner 2013

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	131.918,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 4.131,25
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 4.969,36
Preis pools Turniere freie Teiln. Lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 504,17
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 36.088,00
Bemessungsgrundlage	86.225,22
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	34.490,09

Berechnung Februar 2013

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	99.904,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 6.956,45
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 7.749,66
Preis pools Turniere freie Teiln. Lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 714,26
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 26.666,00
Bemessungsgrundlage	57.817,63
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	23.127,05

Berechnung März 2013

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	95.961,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 2.091,45
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 1.375,42
Preis pools Turniere freie Teiln. Lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 1.563,91
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 25.269,00
Bemessungsgrundlage	65.661,22
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	26.264,49

Berechnung April 2013

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	67.791,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 1.955,29
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 1.721,86
Preis pools Turniere freie Teiln. Lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 393,00
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 14.801,00
Bemessungsgrundlage	48.919,85
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	19.567,94

Berechnung Mai 2013

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	68.614,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 2.060,43
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 1.339,85
Preis pools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 419,84
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 19.792,00
Bemessungsgrundlage	45.001,88
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	18.000,75

Berechnung Juni 2013

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	56.345,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 2.926,55
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 1.478,58
Preis pools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 485,10
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 11.677,00
Bemessungsgrundlage	39.777,77
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	15.911,11

Berechnung Juli 2013

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	46.155,00

Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 787,01
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 129,69
Preis pools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 1.790,10
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 9.374,00
Bemessungsgrundlage	34.074,20
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	13.629,68

Berechnung August 2013

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	51.492,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 441,30
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 162,17
Preis pools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 300,05
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 10.638,00
Bemessungsgrundlage	39.950,48
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	15.980,19

Berechnung September 2013

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	41.903,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 385,42
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 83,37

Preisools Turniere freie Teiln. Lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 238,85
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 7.054,00
Bemessungsgrundlage	34.141,36
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	13.656,54

Berechnung Oktober 2013

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	40.096,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 523,78
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 593,85
Preisools Turniere freie Teiln. Lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 213,33
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 7.323,00
Bemessungsgrundlage	31.442,04
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	12.576,82

Berechnung November 2013

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	41.493,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 559,51
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 192,07
Preisools Turniere freie Teiln. Lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 199,29
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 12.787,00

Bemessungsgrundlage	27.755,13
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	11.102,05

Berechnung Dezember 2013

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	36.838,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 838,26
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 191,56
Preis pools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 251,34
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 6.938,00
Bemessungsgrundlage	28.618,84
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	11.447,54

Berechnung Jänner 2014

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	35.437,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 341,54
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 229,20
Preis pools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 163,96
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 6.200,00
Bemessungsgrundlage	28.502,30
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	11.400,92

Berechnung Februar 2014

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	31.156,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 265,45
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 240,76
Preis pools Turniere freie Teiln. Lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 146,61
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 4.289,00
Bemessungsgrundlage	26.214,18
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	10.485,67

Berechnung März 2014

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	26.780,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 414,37
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 216,16
Preis pools Turniere freie Teiln. Lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 83,85
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 3.375,00
Bemessungsgrundlage	22.690,62
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	9.076,25

Berechnung April 2014

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	25.029,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 361,45
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 956,63
Preis pools Turniere freie Teiln. Lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 70,88
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 3.390,00
Bemessungsgrundlage	20.250,04
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	8.100,02

Berechnung Mai 2014

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	26.006,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 685,55
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 123,69
Preis pools Turniere freie Teiln. Lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 93,76
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 4.280,00
Bemessungsgrundlage	20.823,00
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	8.329,20

Berechnung Juni 2014

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	23.037,00

Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 503,41
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 52,57
Preis pools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 231,79
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 2.395,00
Bemessungsgrundlage	19.854,23
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	7.941,69

Berechnung Juli 2014

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	21.701,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 414,10
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 420,38
Preis pools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 319,58
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 1.819,00
Bemessungsgrundlage	18.727,94
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	7.491,18

Berechnung August 2014

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	19.230,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 378,61
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 84,87

Preis pools Turniere freie Teiln. Lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 67,39
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 2.314,00
Bemessungsgrundlage	16.385,13
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	6.554,05

Berechnung September 2014

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	15.705,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 71,46
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 26,99
Preis pools Turniere freie Teiln. Lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 2.104,14
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 1.210,00
Bemessungsgrundlage	12.292,41
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	4.916,96

Berechnung Oktober 2014

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	15.016,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 286,77
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 12,14
Preis pools Turniere freie Teiln. Lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 69,14
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 1.038,00

Bemessungsgrundlage	13.609,95
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	5.443,98

Berechnung November 2014

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	12.253,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 50,85
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 146,94
Preis pools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 72,67
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 793,00
Bemessungsgrundlage	11.189,54
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	4.475,82

Berechnung Dezember 2014

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	12.510,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 149,85
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 178,76
Preis pools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 103,85
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 713,00
Bemessungsgrundlage	11.364,54
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	4.545,82

Berechnung Jänner 2015

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	6.134,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 32,62
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 36,11
Preis pools Turniere freie Teiln. Lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 26,01
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 1.449,00
Bemessungsgrundlage	4.590,26
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	1.836,10

Berechnung Februar 2015

	Betrag (EUR)
Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	245,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	- 4,27
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	- 11,36
Preis pools Turniere freie Teiln. Lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	- 0,72
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	- 12,00
Bemessungsgrundlage	216,65
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	86,66

Berechnung Oktober 2015

Betrag (EUR)

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	-8,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1	0,00
xx-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2	0,00
Preis pools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Punkt 4.3.	0,00
Zusätzlich ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt 4.4.5.	0,00
Bemessungsgrundlage	-8,00
Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (40%)	-3,20

6.) Festsetzung einer "negativen Glücksspielabgabe" im Monat Oktober 2015

Nach Überleitung des Spielangebotes an die X4. ab März 2015 wurde bei der Bf. keine Spieltätigkeit mehr verzeichnet. Laut den - im Zuge der Selbstanzeige - vorgelegten Aufstellungen wurde lediglich im Oktober 2015 noch bei den Casinospielen eine Gewinnauszahlung von 8 Euro vorgenommen, was zu einer negativen Monatsabrechnung führte, die bei der bescheidmäßigen Festsetzung der Abgabe nicht berücksichtigt wurde.

Das Finanzamt vertritt diese Ansicht: Übersteigen in Zusammenhang mit Ausspielungen eines Kalendermonats die ausgezahlten Gewinne die Einsätze, so ist die Bemessungsgrundlage negativ und ist die Glücksspielabgabe 0, d.h. es fällt keine Glücksspielabgabe an. Eine negative Bemessungsgrundlage könne auch bei den nachfolgenden Kalendermonaten keine Berücksichtigung mehr finden. Ein Jahresbescheid und damit ein "Jahresausgleich" sei gesetzlich nicht vorgesehen und mache der gesetzlich vorgesehene monatliche Abrechnungszeitraum gemäß § 57 Abs. 2 iVm § 59 Abs. 3 GSpG es erforderlich, als Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne des jeweiligen Kalendermonats heranzuziehen. Die Wahl des Begriffs "Jahresbruttospieleinnahmen" gem. § 57 Abs. 5 sei offenkundig im Hinblick auf den bereits im konzessionierten Bereich (insb. Spielbankabgabe) gewählten Begriff erfolgt.

Das BFG vertritt diese Ansicht: Zu unterscheiden sind die in § 59 Abs. 3 GSpG geregelten Anzeige- und Entrichtungsmodalitäten bei der gesetzlich angeordneten Selbstberechnung der Glücksspielabgaben und die Regelungen bzgl. des Steuertatbestandes (§ 57 Abs. 2 GSpG iVm der Legaldefinition des Abs. 5 leg.cit.). Die Selbstberechnung der Glücksspielabgaben ist nach § 59 Abs. 3 GSpG jeweils für einen Kalendermonat vorzunehmen, wobei für die Einbeziehung der Fälle in die Abrechnung auf das Entstehen der Abgabenschuld abgestellt wird. Bei elektronischen Lotterien entsteht die Steuerschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne (§ 59 Abs. 1 Z 2 letzter Satz GSpG). Die Rechtsprechung (vgl. Bavenek-Weber,

Ausspielungen über elektronische Lotterien, BFG-Journal 2016, 320ff) geht davon aus, dass die Abgabenschuld bei elektronischen Lotterien mit Auszahlung der Gewinne, dh nach Erhalt der Einsätze, aber vor Saldierung (= Feststellung der Spieleinnahmen, um zur Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleinnahmen zu kommen) entsteht.

Nach den Regelungen über die Abgabenbemessung (§ 57 Abs. 2 und Abs. 5 GSpG) sind ausdrücklich die "Jahresbruttospieleinnahmen" der Glückspielabgabe zu unterwerfen, die als Einsätze abzüglich ausgezahlter Gewinne eines Kalenderjahres definiert sind. Daraus ergibt sich eindeutig, dass bei der Bemessung der Glücksspielabgaben letztlich eine Jahresbetrachtung anzustellen ist. (Hinsichtlich des Begriffes "Jahresbruttospieleinnahmen" wird auch auf die Ausführungen in V. Punkt 5.) verwiesen.)

Entspricht die Summe der angezeigten monatlichen Bemessungsgrundlagen den Jahresbruttospieleinnahmen, ist eine bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe nicht vonnöten. Sollte sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweisen, bietet § 201 BAO unter bestimmten Voraussetzungen beiden Parteien die Möglichkeit zur Korrektur, indem die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden. Die Bf. hat einen solchen Antrag nach § 201 Abs. 3 Z 1 BAO eingebracht.

Das Gesetz sieht bei der Glückspielabgabe nach § 57 Abs. 2 GSpG - anders als bei der Konzessionsabgabe und der Spielbankabgabe - keine Abgabe einer Jahreserklärung vor, sondern normiert für einen monatlichen Abrechnungszeitraum eine Anzeigeverpflichtung (§ 59 Abs. 3 GSpG). Eine bescheidmäßige Festsetzung hat daher jeweils den einzelnen Monat zu umfassen. Eine Regelung, dass negative Monatsergebnisse durch einen "Vortrag" in ein nachfolgendes Monat zu berücksichtigen sind, ist dem Glücksspielgesetz fremd. Auch die Abgabenfestsetzungen für die vorausgehenden Monate Jänner und Februar 2015 können keine Änderung erfahren.

Nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes sind allerdings als Bemessungsgrundlage die "Jahresbruttospieleinnahmen" heranzuziehen, die eine auf das Kalenderjahr abgestellte saldierte Größe darstellen. Eine Nichtberücksichtigung einer "negativen Bemessungsgrundlage" in einem Monat, in dem die ausbezahlten Gewinne die Einsätze übersteigen, würde dem klaren Wortlaut des Gesetzes entgegenstehen und ist sachlich nicht zu rechtfertigen.

7.) Abweisung des Festsetzungsantrages für die Monate 3/2015 bis 9/2015 und 11/2015

Mit der Selbstanzeige vom 11. Jänner 2016 wurden die Bemessungsgrundlagen und Glücksspielabgaben für die Zeiträume 1/2012 bis 11/2015 bekanntgegeben. Seit November 2012 verfügte die Bf. über eine Lizenz von Land und wurden ab diesem Zeitpunkt über eine Website zunächst Pokerspiele und später auch Casinospiele angeboten, die auch vom Inland aus genutzt wurden. Mit Februar 2015 wurden die Zugriffe auf die Spiele auf eine Website

einer anderen Konzerngesellschaft mit Sitz in Z weitergeleitet. Diesem dargelegten Sachverhalt entsprechend gab die Bf. in der Selbstanzeige die Bemessungsgrundlagen und die jeweilige Glücksspielabgabe für die Zeiträume 1/2012 bis 10/2012 und 3/2015 bis 9/2015 und 11/2015 jeweils mit 0 Euro an. Am 26. Jänner 2016 stellte die Bf. einen Antrag nach § 201 BAO, wonach die Glücksspielabgabe für den Zeitraum 11/2012 bis 11/2015 mit 0 Euro festzusetzen sei, weil die Glücksspielabgabe gegen das Verfassungs- und Unionsrecht verstoßen würde.

Dieser Festsetzungsantrag wurde zunächst zur Gänze abgewiesen. Nach einer Beschwerde erfolgte eine Aufhebung dieses Bescheides und die Erlassung von 4 Sammelbescheiden, in denen die Glücksspielabgabe für die Jahre 2012 bis 2015 - im Vergleich zu den in der Selbstanzeige bekanntgegebenen Beträgen - in einem um die Add-Ons für garantierte Pokerturniere verminderten Ausmaß festgesetzt wurde. Das Begehren auf Festsetzung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum 3/2015 bis 9/2015 und 11/2015 mit 0 Euro wurde mit der Begründung abgewiesen, dass nach Überprüfung der bekanntgegebenen Daten die Richtigkeit der Selbstberechnung festgestellt wurde. Die Gründe für die Abweisung liegen daher nicht in der von der Bf. behaupteten verfassungs- oder unionsrechtlichen Rechtswidrigkeit der Glücksspielabgabe, sondern darin, dass in diesen Monaten - nach Überprüfung durch das Finanzamt - keine Abgabenschuld nach § 59 Abs. 1 Z 2 letzter Satz GSpG entstanden ist. Die bekanntgegebene Selbstberechnung erwies sich als richtig, weshalb der Antrag auf Festsetzung zu Recht abzuweisen war (vgl. VwGH 30.3.2011, 2005/13/0171; VwGH 18.9.2013, 2010/13/0133; VwGH 22.10.2015, Ra 2015/16/0069).

8.) 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 Folgendes zu erwidern:

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

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

Angaben eines Abgabepflichtigen, gegen deren Richtigkeit keine begründeten Zweifel bestehen, kann die Abgabenbehörde ohne weitere Überprüfung ihrer Entscheidung zu Grunde 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. ua. VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136). Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde tritt bei Auslandssachverhalten gegenüber der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei zurück. Diesfalls besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei insbesondere bei der Schaffung und Beschaffung von Beweismitteln (vgl. ua. VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109).

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

Die Kundendaten kennt nur die Bf. (und nicht die Abgabenbehörde) und befinden sich die Bücher der Bf. und alle sonstigen Geschäftsunterlagen der Bf. im Ausland. Beweisvorsorgemöglichkeiten stehen nur der Abgabepflichtigen, aber nicht der Abgabenbehörde zur Verfügung. Nur die Bf. ist am Spielabschluss als Vertragspartei beteiligt und könnte daher ihre Vertragspartner fragen, in welchem Land sie sich bei der Spielteilnahme aufhalten oder die Kunden darüber informieren, dass bei einer Registrierung mit einer österreichischen Adresse grundsätzlich von einer Spielteilnahme vom Inland aus ausgegangen wird. Es wäre dazu nicht erforderlich, den Kunden Auskünfte über ihren genauen Aufenthaltsort abzuverlangen. Zu den Bedenken der Bf. wird auf die Ausführungen in Punkt 14 der Begründung der Entscheidung des UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13 verwiesen (vgl. BFG 16.2.2018, RV/7104387/2015).

Weiters tritt in Fällen, in denen die Abgabenbehörde über Antrag des Abgabepflichtigen tätig wird, die amtswegige Ermittlungspflicht des § 115 BAO gegenüber der Behauptungs- und

Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Hintergrund (vgl. VwGH 20.6.1990, 89/13/0107). Die Glücksspielabgabe ist nach der eindeutigen Bestimmung des § 59 Abs. 3 GSpG von der Bf. selbst zu berechnen und wurden die gegenständlichen Verfahren auf Grund des Antrages der Bf. nach § 201 Abs. 3 Z 1 BAO eingeleitet.

VI. Zusammenfassung

- ☐ Die Wortfolge "Ausspielungen ..., an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt" in § 57 Abs. 2 GSpG verstößt nicht gegen Art. 18 B-VG, da bei Onlinespielen, auch wenn sie grenzüberschreitend erfolgen, sowohl Anbieter als auch Spielteilnehmer wissen, an welchem geografischen Ort sie sich gerade befinden, wenn sie das Rechtsgeschäft Spiel abschließen. Im gegenständlichen Fall wurde von der Bf. im Rahmen ihrer Selbstberechnungsverpflichtung die Methode der Selbstberechnung nach dem registrierten Wohnort des Spielteilnehmers zugrunde gelegt, was nach dem Erkenntnis des VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 ein geeignetes Indiz darstellt und sich die Selbstberechnung der Bf./Berechnung des Finanzamtes nach dem Registrierungsort des Spielteilnehmers als richtig erweist. Eine die Onlineanbieterin von Glücksspielen betreffende Selbstberechnungs- und Abfuhrproblematik macht aber den Steuergegenstandstatbestand noch nicht verfassungswidrig.
- ☐ Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 iVm 12a GSpG verletzen nicht die Mehrwertsteuersystemrichtlinie, da sie nicht allgemein auf Glücksspiele zu entrichten sind, sondern nur auf entgeltliche Verträge mit unternehmerischer Mitwirkung über elektronische Medien und sie nicht vom Mehrwert erhoben werden.
- ☐ Die Bf. ist mit Onlinepoker, an dem im Zeitraum vom 3.8.2013 bis 28.2.2014 Spielteilnehmer vom Inland aus teilnahmen, glücksspielabgabepflichtig, da den Glücksspielabgaben nicht der monopolmäßige Begriff der Ausspielung zugrunde liegt, sondern die Ausspielung iS des Abschlusses eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes Glücksspiel.
- ☐ Vom Glücksspielanbieter gewährte Boni und Gutschriften sind den Einsätzen hinzuzuzählen. Werden die Boni und Gutschriften vom Glücksspielanbieter aus den Gewinnen finanziert, sind sie bei der Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleinnahmen zwar den Einsätzen hinzuzählen, aber als Teil der ausbezahlten Gewinne wieder abzuziehen.
- ☐ Bei einer Festsetzung der Glücksspielabgabe nach § 201 BAO ist eine in einem Monat festgestellte "negative Bemessungsgrundlage" zu berücksichtigen, weil der Steuertatbestand auf die "Jahresbruttospieleinnahmen" abzielt, die nach der Legaldefinition eine auf das Kalenderjahr abgestellte saldierte Größe darstellen.

- ☐ Eine Festsetzung der Glücksspielabgabe für die Zeiträume 3/2015 bis 9/2015 und 11/2015 nach § 201 BAO mit 0 Euro unterblieb zu Recht, weil keine materielle Voraussetzung zur Erlassung von Abgabenbescheiden bestand.

VII. 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.

Eine Revision wird grundsätzlich zugelassen, weil bisher nicht geklärt ist, ob „Boni“ bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen iSd § 57 Abs. 5 GSpG zu berücksichtigen sind. (Anm.: Zu drei gleichartigen Fällen sind diesbzgl. bereits (Amts-)Revisionen beim VwGH unter den Zl. Ro 2018/17/0003, Ro 2018/17/0004 und Ro 2018/17/0014 anhängig). Auch hinsichtlich der Berücksichtigung einer "negativen Bemessungsgrundlage" liegt keinerlei höchstgerichtliche Rechtsprechung vor.

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

Beilage: 1 Inhaltsverzeichnis

Graz, am 28. Februar 2020