

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerde vom 12.10.2017 der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Westra GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Körnerstraße 13, 4020 Linz, gegen den Bescheid des Bundesministers für Finanzen vom 08.09.2017, zugestellt am 12.09.2017, Zahl: BMF-010221/0192-VI/8/2017, mit dem der Antrag gemäß § 48 BAO vom 16.06.2015 auf Anrechnung griechischer Gebühren für die Jahre 2010 bis 2014 abgewiesen wurde,

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (in der Folge Bf. genannt) ist eine im Jahr 2009 ins Firmenbuch eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Laut Firmenbuch betreibt sie den Geschäftszweig „Wetten aller Art“ und hat ihren Sitz und die Geschäftsanschrift in Linz. Der Gesellschafter-Geschäftsführer (im Antragszeitraum G.) ist in Griechenland wohnhaft. Ab Juni 2016 befand sich die Geschäftsanschrift des Unternehmens in der Wohnung des Prokuristen, P. in Linz, Str.1.

Mit Schreiben vom 16.06.2015 stellte die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter (StV) einen Antrag auf Steueranrechnung gemäß § 48 BAO an den Bundesminister für Finanzen und führte dazu aus:

*„Die Firma ***Bf1*** betreibt ein Wettbüro und schließt Wetten überwiegend über das Internet ab. Dementsprechend werden Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Ziffer 1 GebG laufend berechnet und abgeführt.“*

Auf Grund vergleichbarer Regelungen im griechischen Steuergesetz unterliegen manche der in Griechenland oder mit griechischen Spielern abgeschlossenen Wetten auch vergleichbaren Wettgebühren in Griechenland, zusätzlich zu den österreichischen Wettgebühren.

Um die dadurch entstehende Doppelbesteuerung desselben Vorganges mit österreichischer und griechischer Steuer zu vermeiden, wird mangels Vorliegens eines das Gebührengesetz betreffenden Doppelbesteuerungsabkommens der Antrag gestellt, gemäß § 48 BAO die ausländischen Abgaben anzurechnen oder die im Ausland bereits besteuerten Tatbestände von der österreichischen Steuer (Gebühr) auszuscheiden.

Für die über die Internetplattform „xx.com“ mit griechischen Spielern betriebenen Wetten haben die in Griechenland zu zahlend Steuern und Gebühren betragen (in Euro):

<i>Jahr</i>	<i>Gross Tax 30%</i>	<i>Player- Winnings- Tax 10%</i>	<i>Gesamt</i>
<i>2010</i>	<i>2.774</i>	<i>10.190</i>	<i>12.964</i>
<i>2011</i>	<i>6.842</i>	<i>12.806</i>	<i>19.648</i>
<i>2012</i>	<i>16.648</i>	<i>36.830</i>	<i>53.479</i>
<i>2013</i>	<i>74.246</i>	<i>0,00</i>	<i>74.246</i>
<i>2014</i>	<i>16.643</i>	<i>0,00</i>	<i>16.643</i>

Angemerkt wird, dass die Bemessungsgrundlage der Gross-Tax der Bruttoertrag in Höhe der Differenz zwischen den Wetteinsätzen und den Wettauszahlungen ist. Davon ist dem griechischen Staat eine Abgabe von 30% zu leisten. Die Bemessungsgrundlage der Player-Winnings-Tax (Spieler-Gewinnsteuer) ist der Nettospielgewinn der Spieler. Davon sind 10% als Steuer im Namen der Spieler abzuführen.

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung möge soweit möglich rückwirkend ab dem Jahr 2010 zugestanden werden.“

Mit Vorhalt vom 21.06.2016 teilte das BMF der Bf. mit, dass eine Entlastungsmaßnahme gemäß § 48 BAO nur in Betracht komme, wenn eine echte internationale Doppelbesteuerung vorliege, worunter die Erhebung gleicher oder gleichartiger Steuern von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum zu verstehen sei. Die Bf. werde deshalb aufgefordert, diese Vergleichbarkeit der antragsgegenständlichen griechischen Abgaben mit den in Österreich entrichteten Rechtsgeschäftsgebühren für im Inland abgeschlossene Glückspielverträge nach § 33 TP 17 GebG, nachzuweisen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 13.10.2016 wurde von der Bf. zum Nachweis der Vergleichbarkeit der in Griechenland erhobenen Abgaben mit in Österreich anfallenden Gebühr (§ 33, TP 17 GebG) Folgendes vorgebracht.

„Gesetzliche Grundlage in Griechenland ist das Gesetz Nr. 4002/2011. Der Teil D dieses Gesetzes betrifft die Regulierung des Spielmarktes in Griechenland. Die Artikel 45 - 50 widmen sich den Online-Games, was auf die Antragstellerin zutreffend ist. In Artikel 50 werden die anfallenden staatlichen Gebühren geregelt. Artikel 50 Ziffer 5 legt die Gebühr mit 30% des Deckungsbeitrages „gross profit“ (Differenz zwischen Wetteinsätzen und Gewinnauszahlungen) fest.

Art. 50 Z. 5. des Gesetzes Nr. 4002/2011 lautet:

„For all games of chance, participation of the Greek State in the revenues is set at thirty percent (30%) of the gross profit regarding amounts generated from the license holder's activity.’

Die angefallenden Gebühren in Griechenland resultieren somit aus einer Sonderregelung für Spiele/Onlinewetten. Steuerpflichtiger ist der „license holder“, also der Wettanbieter. Bemessungsgrundlage ist der Deckungsbeitrag (Wettumsatz abzüglich ausbezahlte Wettgewinne). In Summe liegen damit unseres Erachtens absolut vergleichbare Voraussetzungen entsprechend der österreichischen Wettgebühr nach § 33, TP 17 GebG vor.“

Vom Bundesministerium für Finanzen wurde eine Stellungnahme des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrssteuern und Glückspiel eingeholt. Die Abgabenbehörde teilte nach Durchsicht der Unterlagen, des Steuerkontos und Durchführung einer umfassenden Internetrecherche im Schreiben vom April 2017 Folgendes mit:

„Laut den Jahresabschlüssen hat das Unternehmen seit seiner Gründung ein hohes negatives Eigenkapital und hohe Verluste erwirtschaftet:

<i>Jahr</i>	<i>Eigenkapital</i>	<i>Verlust (inkl. Vortrag)</i>
<i>2009</i>	<i>- 44.357</i>	<i>- 61.857</i>
<i>2010</i>	<i>- 179.045</i>	<i>- 196.545</i>
<i>2011</i>	<i>- 505.423</i>	<i>- 705.423</i>
<i>2012</i>	<i>- 908.541</i>	<i>- 1.108.541</i>
<i>2013</i>	<i>- 762.561</i>	<i>- 962.561</i>
<i>2014</i>	<i>- 703.195</i>	<i>- 903.195</i>

*In allen Jahresabschlüssen wurde erklärt, dass eine Überschuldung nicht vorliege, weil im Falle einer Insolvenz der ehemalige Gesellschafter-Geschäftsführer (G.) auf seine Forderungen bis zur Höhe des negativen Eigenkapitals verzichte. Die ***Bf1*** ist zu 100% an der BB. mit Sitz in Curacao beteiligt. Die Beteiligung ist seit 2014 in den Jahresabschlüssen ausgewiesen.*

Von der Bf. wurden von 12/2010 bis 3/2015 Gebührenanmeldungen für entgeltliche Wettverträge gemäß § 33 TP 17 GebG vorgenommen und entsprechend der Selbstbemessung diese Rechtsgeschäftsgebühren entrichtet. In diesen Abgabenerklärungen betreffend die Zeiträume 12/2010 bis 10/2012 wurde als Bemessungsgrundlage der Tatbestand „Vom Inland ins Ausland vermittelte Wetten“ gemäß § 33 TP 17 Abs. 2 GebG angegeben. In den Abgabenerklärungen für den Zeiträume 11/2012 bis 3/2015 wurde als Bemessungsgrundlage der Tatbestand „Im Inland abgeschlossene Wetten“ gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Zif. 1 GebG genannt.

*Im Zeitraum 2010 bis 2014 befand sich die Rechtslage für Online-Wetten und Glückspiele in Griechenland in einer Unklarheiten aufweisenden Übergangsphase. Legale Online-Glückspiele und Online-Wetten sind erst durch das Gesetz 4002/2011 ermöglicht worden. Laut der Unterlage „Online Gambling in Greece“ erstellt von CamblingCompliance (<https://gamblingcompliance.com>), vom Stand März 2015, hat die griechische Regierung im Dezember 2011 die Vergabe von vorläufigen Lizenzen für Online-Wett- und Glückspiele beschlossen. Im Jahr 2012 sind 24 vorläufige Lizenzen vergeben worden. Laut Appendix A dieser Unterlage ist eine vorläufige Lizenz auch der ***Bf1*** Austria unter den Internetmarken (Internet-Plattformen) www.xx.com und www.1x1.gr für Sport-, Casino- und Pokerprodukte erteilt worden.*

*Aus den auf der Internetplattform von www.goalbetint.com ausgewiesenen Wettbedingungen (insb. Punkt 36 und 39) ergibt sich, dass die abgeschlossenen Wettvereinbarungen dem Gesetzen von Curacao unterliegen und der Vertrag zwischen der ***Bf1*** Eood (mit Sitz in Bulgarien, Sofia) und dem Endkunden zustande kommt (Abfrage April 2017).*

Das FA sieht von der Antragstellerin nicht den Nachweis erbracht, dass sie in Österreich und in Griechenland auf Grund gleicher steuerlicher Tatbestände für denselben Zeitraum zu gleichartigen Steuern herangezogen worden ist. Sowohl der maßgebende Sachverhalt als auch die Rechtslage sind unklar geblieben und es kann daher nicht vom Vorliegen einer echten internationalen Doppelbesteuerung ausgegangen werden.“

Mit Bescheid vom 8.9.2017 hat der Bundesminister für Finanzen den Antrag gemäß § 48 BAO mit folgender Begründung abgewiesen:

*„Auf Grund des durchgeführten Ermittlungsverfahrens wurde folgender Sachverhalt festgestellt: Die ***Bf1*** ist zu 100% an der BB., mit Sitz in Curacao, beteiligt. Diese Beteiligung ist seit 2014 in den Jahresabschlüssen ausgewiesen. Zum Glückspielkonzern gehört auch die gleichnamige ***Bf1*** Eood mit Sitz in Bulgarien/Sofia. Die Antragstellerin hat eine vorläufige Lizenz in Griechenland für Online Sportwetten, Casino und Poker (Beweis: Online Gambling in Greece, Appendix A). Es hat den Anschein, dass bislang nur Online Sportwetten angeboten wurden. Allerdings wurden auf der für die Onlinewetten betriebenen Internetplattform (www.xx.com) Wettbedingungen (AGB) veröffentlicht, wonach die*

*Onlinewetten nicht mit der Antragstellerin sondern der ***Bf1*** Eood (mit Sitz in Bulgarien, Sofia) oder der BB (mit Sitz in Curacao) nach den Gesetzen von Curacao abgeschlossen wurden (Beweis: Pkt 36 und 39 der Wettbedingungen).*

Die Antragstellerin ist demnach nicht die Abgabenschuldnerin der über diese Online-Wettplattform anfallenden griechischen Abgaben.

Das von der Antragstellerin – in englischer Sprache vorgelegte - griechischen Gesetz 4002/2011, Art. 25 bis Art. 54, zum Stand März 2014, lässt auch keine eindeutige Beurteilung der griechischen Rechtslage für den gesamten hier gegenständlichen Zeitraum 2010 bis 2014 zu. Der Sachverhalt ist unklar geblieben und hinsichtlich der Geschäftstätigkeit der Antragstellerin in Griechenland (Stellung als Abgabenschuldnerin in Griechenland) mit erheblichen Zweifel behaftet. Von einer Vergleichbarkeit der Abgaben im Sinne des Vorliegens einer echten internationalen Doppelbesteuerung gemäß § 48 BAO ist auf Grund der gegebenen Beweislage nicht auszugehen.

Nach Aktenlage liegt kein Nachweis über die in Griechenland erhobenen und von der Antragstellerin bezahlten Abgaben vor.

Gemäß § 48 BAO kann das Bundesministerium für Finanzen bei Abgabepflichtigen, die der Abgabenhöhe mehrerer Staaten unterliegen, soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist, anordnen, bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht auszuschneiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen. Dies gilt nur für bundesrechtlich geregelte Abgaben, die von Abgabenbehörden des Bundes einzuheben sind.

Eine Entlastung darf also nur insoweit ergehen, soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist.

*Da die ***Bf1*** nicht Abgabenschuldnerin der über die o.a. Online-Wettplattform anfallenden Abgaben (Gebühren) ist, liegt keine Doppelbesteuerung und kein Merkmal der Erforderlichkeit einer Maßnahme nach § 48 BAO vor.*

Nach § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Diese Verpflichtung der Behörde zur Ermittlung der materiellen Wahrheit entbindet die Abgabepflichtigen aber keineswegs von der sie treffenden Mitwirkungspflicht. Nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes tritt bei Begünstigungstatbeständen die

Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund; der Begünstigungswerber hat die Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 23.2.1989, 88/16/0187, 12.6.1990, 90/14/0100; 22.12.1993, 90/13/0160; 24.1.1996, 93/13/0237, 0238; 28.5.1997, 96/13/0110; 4.3.1999, 98/16/0325, 0326, 0327; 30.3.2000, 99/16/0100; Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, 1. Band, Tz 10ff zu § 115).

Der Antrag war daher ohne weitere amtswegigen Ermittlungen abzuweisen.“

Die Bf. erhob mit den Schriftsätzen vom 12.10.2017 und 21.12.2017 gegen den Abweisungsbescheid des Bundesministers für Finanzen frist- und formgerecht Beschwerde und begehrte dem Antrag auf Steueranrechnung gemäß § 48 BAO stattzugeben. Zu Begründung führte die Bf. Folgendes aus:

*„Die antragstellende ***Bf1*** besitzt richtigerweise eine vorläufige Lizenz in Griechenland. Tatsache ist weiters, dass in den gegenständlichen Jahren 2010 -2014 die ***Bf1*** als Anbieter von Wetten auftrat und nicht die BB. oder die ***Bf1*** Eood. Ein Verweis auf die „derzeitige“ Situation ist nicht maßgeblich für die Beurteilung der Lage in den Jahren 2010 - 2014. Zudem ist aus den beigelegten Vorschriften der griechischen Gebühren eindeutig ersichtlich, dass sie an die ***Bf1*** adressiert sind und nicht an eine andere Gesellschaft. Die Vergleichbarkeit der Abgabe in Griechenland auf die Wettgewinne mit den Wettgebühren laut österreichischem GebG wurde in unserem Schreiben vom 13.10.2016 bereits aufgezeigt. Die Bescheidebegründung spricht nur allgemein davon, dass der griechische Gesetzestext keine eindeutige Beurteilung der griechischen Rechtslage zulasse, und dass der Sachverhalt unklar wäre. Es fehlt aber jeder Hinweis darauf, dass die angeführten Argumente für eine vergleichbare gesetzliche Regelung nicht zutreffend wären. Zudem belegen die beiliegenden Vorschriften der griechischen Abgaben eindeutig den Abgabenschuldner (die ***Bf1***) und die Bemessungsgrundlage (Wettgewinne). Dem Argument fehlender Nachweise für die in Griechenland erhobenen Abgaben ist damit ebenfalls die Grundlage entzogen.*

*Bezüglich Höhe der in Griechenland bezahlten Gebühren ergeben sich folgende korrigierte Werte, weil in der ursprünglichen Berechnung teilweise auch Fremdgebühren enthalten waren, die die ***Bf1*** im Namen der Spieler abgeführt hatte:*

Jahr	Gross Tax 30%
2010	2.774,10
2011	6.842,10
2012	16.648,20
2013	74.245,20
2014	16.523,00
Gesamt	117.032,95

Diese griechischen Wettgebühren mögen auf die von der Bf. gemäß § 33 TP 17 GebG in Österreich entrichteten Gebühren angerechnet werden.“

Das BMF hat die Beschwerde mitsamt den bezugshabenden Akten dem BFG als Direktvorlage gemäß § 262 Abs. 4 i.V.m. § 265 BAO zur Entscheidung vorgelegt und dazu im Vorlagebericht vom 20.04.2018 Folgendes ausgeführt:

„Der Unterlage „Online Gambling in Greece“ (Anhang zum Bericht FA10 vom 20.4.2017), erstellt von Gambling Compliance (<https://gamblingcompliance.com>), Stand März 2015, zufolge, befand sich die Regulierung des Online-Wett- und Glücksspielmarktes in Griechenland in einer Übergangsphase. Erst im Dezember 2011 beschloss die Regierung die Vergabe von vorläufigen Lizenzen. Online-Glücksspiele und Online-Wetten wurden erst durch das Gesetz 4002/2011 ermöglicht. Im Jahr 2012 wurden 24 vorläufige Lizenzen vergeben (vgl. Appendix A dieser Unterlage). Ende 2016 sollte das Vergabeverfahren für Online-Wett- und Glücksspiellizenzen begonnen haben (https://gamblingcompliance.com/premium-content/news_analysis/greece-begin-online-licensing-octoberministry-says).

Die Bf. hatte eine vorläufige Lizenz in Griechenland für Online-Sportwetten, Casino und Poker (siehe „Online Gambling in Greece“, Appendix A). Das Angebot laufe über die Plattformen www.xx.com und www.1x1.gr. Letztere existiert nicht. Der aktuelle Stand der Lizenz der Bf. konnte nicht eruiert werden.

*Es dürften dem Anschein nach zunächst nur Online Sportwetten angeboten worden sein und zwar über die Internetplattform www.xx.com. Allerdings ist der Vertragspartner der Online-Wetten nicht die Bf., sondern die ***Bf1*** Eood mit Sitz in Bulgarien oder die BB (siehe Beilage Goalbet Wettbedingungen, Punkte 36 und Schlusssatz nach Punkt 39 zum Stand April 2017). Die Bf. ist demnach nicht die Abgabenschuldnerin der über diese Online-Wettplattform anfallenden Abgaben.*

Laut dem Schreiben der Bf. vom 13.10.2016 sei das Online Glücksspiel in den Art. 45 bis 50 des griechischen Gesetzes 4002/2011 geregelt, in Art. 50 sei die Besteuerung geregelt. Mit E-Mail vom 14.10.2016 wurde als Beilage das Gesetz 4002/2011, zum Stand März 2014, in englischer Sprache vorgelegt.

Der Beschwerdebegründung vom 21.12.2017 wurden die griechischen Abgabenerklärungen für den Zeitraum 2010 bis 2014 über die gemäß Art 50 Ziffer. 5 des Gesetzes 4002/2011 entrichteten Abgaben und eine (offensichtlich selbst erstellte) Übersetzung einer dieser Urkunden (betreffend den Zeitraum 04/2012 bis 06/2012) vorgelegt.

In der Übersetzung dieser Abgabenerklärung wird angeführt: „ERKLÄRUNG des Beitrages des griechischen States für die Gewinne der griechischen Spieler von Glücksspielen über das Internet“. Bei der Bemessungsgrundlage wird übersetzt: „Beteiligung der griechischen Spieler - Betrag“, „Gewinne der griechischen Spieler - Betrag“, „Bruttogewinn – Betrag“, „Anteil des griechischen Staates, 30%“, und „fällige Steuer“. Es handelt sich bei den handschriftlich

ausgefüllten Formularen offenbar um Abgabenerklärungen. Daraus kann aber nicht festgestellt werden, ob diese erklärten Abgaben auch tatsächlich entrichtet wurden und von wem sie bezahlt worden sind. Vor allem in der Übergangsphase kann eine Weitergabe oder Nutzungsüberlassung der Lizenz an eine Konzerngesellschaft (z.B. ***Bf1*** EooD, Bulgarien oder eine griechische Zweiggeseellschaft) nicht ausgeschlossen werden.

Der auf diesen Erklärungen angegebene Sitz der Gesellschaft befindet sich in Griechenland, AdresseGriechenland und stimmt nicht mit jenem der Beschwerdeführerin überein. Als gesetzlicher Vertreter der Gesellschaft (Organvertreter) ist ein X ausgewiesen, mit der gleichen griechischen Adresse wie die genannte Geschäftsanschrift der Gesellschaft. Ein X scheint im österreichischen Firmenbuch bei der Bf. aber mit keiner Funktion auf.

Aus der Formulierung in der Abgabenerklärung „Beteiligung der griechischen Spieler“ und „Gewinne der griechischen Spieler“ lässt sich schließen, dass im Rahmen der Steuerselbstbemessung einerseits die Bemessungsgrundlage die Differenz zwischen den Einsätzen und Gewinnauszahlungen von griechischen Spielern ist und andererseits, dass zum Besteuerungsgegenstand insgesamt Glücksspiele und nicht nur Wetten gehören. Die Formulierung „Anteil des griechischen Staates“ spricht auch für das Vorliegen einer Ertragsbesteuerung für diese Online-Glücksspiele und Online-Wetten und nicht für eine Gebühr.

Gemäß Art. 25 lit. b des griechischen Gesetzes 4002/2011 (zumindest gemäß der vorgelegten englischen Übersetzung einen bestimmten Zeitpunkt betreffend) sind „Wetten“ Glücksspiele. Weiters werden „Wetten“ in Art. 25 lit. c als Wetten auf die Entwicklung/den Ausgang von allen möglichen Ereignissen definiert.

Diese beiden Elemente decken sich nicht mit der österreichischen Rechtslage: Im österreichischen Recht wird zwischen Glücksspielen (i.S.d. § 1 GSpG) und Geschicklichkeitsspielen unterschieden. In diesem Zusammenhang gelten nur Wetten auf den Ausgang von sportlichen Ereignissen als Geschicklichkeitsspiele und nur diese unterliegen der hier gegenständlichen Wettgebühr gem. § 33 TP 17 GebG. Gesellschaftswetten, d.h. Wetten auf den Eintritt von sonstigen Ereignissen, gelten in Österreich als Glücksspiele und unterliegen demnach nicht der Wettgebühr gem. § 33 TP 17 GebG, sondern grundsätzlich den Glücksspielabgaben nach dem GSpG.

Es wird daher festgehalten, dass in den (in den vorgelegten Unterlagen ausgewiesenen) Beträgen offenbar - nicht nur Sportwetten, sondern auch Glücksspiele (inkl. Wetten welche keine Geschicklichkeitsspiele i.S.d. österreichischen Rechtsordnung darstellen) enthalten sind. Auch schon deswegen kann per se eine Vergleichbarkeit der griechischen Abgaben mit den Rechtsgeschäftsgebühren nach § 33 TP 17 GebG nicht vorliegen.

Es liegt kein Hinweis vor, dass in den Bemessungsgrundlagen der erklärten griechischen Abgaben gemäß Art 50 Zif. 5 des Gesetzes 4002/2011 nicht Wetten ohne einen erforderlichen Inlandsbezug i.S.d. § 33 TP 17 GebG enthalten sind. Von der Bf. wurde zudem in den Gebührenanzeigen nach § 33 TP 17 GebG für die Zeiträume 11/2012 bis 3/2015 gegenüber dem

österreichischen Finanzamt erklärt, dass jeweils im Inland (d.h. in Österreich) abgeschlossene Wetten die Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 17 Abs. 1 GebG gebildet haben. Bei den für die griechischen Wettteilnehmer in Griechenland bezahlten Abgaben ist aber nicht wahrscheinlich, dass sie in Österreich wohnten oder aufhältig waren oder sich einer österreichischen IP-Adresse bedienten haben. Es ist daher nicht anzunehmen, dass die erklärten griechischen Steuertatbestände nach Art 50 Zif. 5 leg.cit. auch den gemäß § 33 TP 17 GebG erforderlichen Inlandsbezug aufgewiesen haben.

Überdies wird festgehalten, dass die Bemessungsgrundlagen unterschiedlich sind: In Österreich ist Bemessungsgrundlage der Wetteinsatz, in Griechenland der „Gewinn“ (Unterschiedsbetrag zwischen Einsatz/Gewinn).

Zudem bestehen Bedenken aufgrund der unklaren griechischen Rechtslage, die sich im antragsgegenständlichen Zeitraum in einer Transition befunden hat. Alleine mit der Vorlage des Gesetzes 4002/2011, Teil D, Art. 25 – Art. 54, zum Stand März 2014, in englischer Übersetzung, wurde die für eine Vergleichsprüfung maßgebliche Rechtslage nicht hinreichend dargelegt.

Im Hinblick auf die erhöhte Mitwirkungspflichten bei Auslands- und Begünstigungstatbeständen tritt die amtswegige Ermittlungspflicht zurück.

Die Bf. weist in der Bescheidbeschwerde zurecht darauf hin, dass es gegenständlich um die Beurteilung des Sachverhaltes für den Zeitraum 2010 bis 2014 ankommt. Allerdings konnte sie nicht nachweisen, dass damals -anders als im Abfragezeitpunkt 2017 - die ***Bf1*** mit Sitz in Linz als Anbieterin von Wetten auftrat und nicht ***Bf1*** Eood oder die BB. Aus den handschriftlich ausgefüllten Selbstbemessungserklärungen kann nicht geschlossen werden, dass diese auch tatsächlich eingereicht und die Abgaben tatsächlich entrichtet wurde sowie ob diese griechischen Abgaben tatsächlich von der Bf. bezahlt worden sind.

Die Bf. konnte auch nicht nachvollziehbar anhand der griechischen Gesetzeslage (inkl. einer beglaubigten deutschsprachigen Übersetzung der maßgeblichen Bestimmungen) darlegen, weshalb sie überhaupt zu Zahlungen verpflichtet ist.

Selbst wenn grundsätzlich die Voraussetzungen für eine Steuerbegünstigung nach § 48 BAO erfüllt sind, hat ein Steuerpflichtiger keinen Rechtsanspruch auf eine solche Maßnahme. Die Entscheidung liegt eben (auch) dem Grund nach im Ermessen der Behörde“ (Stoll, BAO, § 48, 512 f zum Handlungsermessen). Bei der Ermessensübung sind die Zweckmäßigkeit, das öffentliche Interesse an der Abgabenerhebung und die Billigkeit (§ 20 BAO) gegeneinander abzuwägen. Die Bf. hat keine Unbilligkeitsgründe genannt. Sofern die Bescheidbeschwerde nicht schon zwingend abzuweisen wäre, so wäre nach Ansicht der belangten Behörde im Rahmen der Ermessensübung dem Antrag mangels Unbilligkeit und dem konkreten öffentlichen Interesse an der Gebührenerhebung nicht stattzugeben.“

Der Vorlagebericht der belangten Behörde ist auch der Bf. zugestellt worden. Die Bf. ist den weiteren Ausführungen der belangten Behörde nicht entgegengetreten und hat im Laufe des Beschwerdeverfahrens keine Äußerung oder Beweisvorlage mehr vorgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der oben geschilderte Sachhergang ist aktenkundig und liegt der Entscheidung zu Grunde. Soweit zu tatbestandsrelevanten Sachverhaltselementen widersprüchliche Beweise vorliegen, wird in der rechtlichen Beurteilung dargelegt, aus welchen Erwägungen das Verwaltungsgericht zu welchem Beweisergebnis gelangt ist.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht, außer in den Fällen des § 278, immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das BFG hat volle Kognitionsbefugnis und daher die beschwerdegegenständliche Sache so zu entscheiden, als ob diese Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen behandelt würde. Dabei ist dem BFG in Ermessensfragen eine uneingeschränkte eigene Ermessensübung übertragen (Art. 130 Abs. 3 B-VG).

Strittig ist, ob die Bf. dieselbe steuerpflichtige Person ist, die in Griechenland laut den vorgelegten Abgabenerklärungen für Online-Glückspiele oder Online-Wetten gemäß Art 50 Z. 5 des Gesetzes 4002/2011 Abgaben entrichtet hat. Unbewiesen ist geblieben, ob die Bf. in Griechenland auch tatsächlich diese Abgaben, wie in den vorgelegten Abgabenerklärungen dargestellt, bezahlt hat. In Streit steht ferner, ob die in Griechenland erklärten Abgaben denselben Steuertatbestand betreffen (Identität des Steuergegenstandes). Dafür kommen nämlich nur Wettverträge über Sportwetten, die vom Inland aus nach Griechenland vermittelt worden sind, in Betracht. Nicht wahrscheinlich und ohne jeden Beweis ist hingegen geblieben, dass die griechischen Wettteilnehmer an den Online-Geschicklichkeitsspielen in Österreich aufhältig waren und auf diese Weise der erforderliche Inlandsbezug für die Identität der Steuertatbestände der griechischen Abgabe (Art 50 Zif. 5 leg.cit.) und der österreichischen Gebühr (§ 33 TP 17) gegeben ist.

Zu prüfen ist außerdem, ob die griechische „Gross-Tax“ von 30% des Bruttoertrages nach Art. 50 Z. 5 leg.cit. mit der österreichischen Rechtsgeschäftsgebühr für entgeltliche Wettverträge in Höhe von 2% des Wetteinsatzes vergleichbar ist.

Die Bestimmung des § 48 Abs. 5 BAO idgF lautet:

„Ist Abs. 1 nicht anwendbar, kann der Bundesminister für Finanzen oder dessen bevollmächtigter Vertreter bei Abgabepflichtigen, die der Abgabenhoheit mehrerer Staaten unterliegen, soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist, anordnen, bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht auszuscheiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben

ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen. Dies gilt nur für bundesrechtlich geregelte Abgaben, die von Abgabenbehörden des Bundes zu erheben sind.“

§ 33 TP 17 Abs. 1 Ziffer 1 und Abs. 2 GebG lauten:

„(1) Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird:

1. Im Inland abgeschlossene Wetten, die nicht dem GSpG unterliegen, wenn zumindest eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 2 GSpG ist, vom Wetteinsatz und, wenn die Wetteinsätze verschieden sind, vom höheren Wetteinsatz 2 vH;

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

1. Identität der Steuerpflichtigen

Feststeht, dass die Bf., die *****Bf1***** (FN1) in Österreich für die Zeiträume 12/2010 bis 3/2015 Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Geb. erklärt und entrichtet hat. Keinen Beweis gibt es jedoch, dass die Bf. auch in Griechenland Abgaben bezahlt hat. Sowohl im angefochtenen Bescheid wie auch im Vorlagebericht wurde auf das Fehlen des Nachweises der tatsächlichen Abgabenermittlung in Griechenland durch die Bf. ausdrücklich hingewiesen und hat die Bf. auf diesen Vorhalt nicht reagiert.

Auch das BFG beurteilt die handschriftlich, in griechischer Sprache und Schrift ausgefüllten Formulare als Abgabenerklärungen über die Selbstbemessung der Abgaben für Online-Glücksspiele und Wetten nach Art. 50 des Gesetzes 4002/2011. Diese offenkundigen Abgabenerklärungen und die dazu beigelegte, unbeglaubigte Übersetzung der Abgabenerklärung Nr. 38 ins Deutsche sind nicht geeignet, die Zahlung dieser Abgaben durch die Bf. nachzuweisen. Der Umstand des fehlenden Zahlungsnachweises war für die Bf. offenkundig und bedürfte auch keines ausdrücklichen Vorhaltes.

Während die übersetzte Abgabenerklärung und noch einige andere Abgabenerklärungen mit einer fortlaufenden Erklärungsnummer versehen sind, fehlt bei den Erklärungen ab 4. Quartal 2012 und der Erklärung 2010 diese Numerierung.

Auf Grund der weitgehenden Gleichheit des Namens der Bf. mit der bulgarischen *****Bf1*** Eood** kann aus der Bezeichnung der Gesellschaft in den Abgabenerklärungen *****Bf1***** nicht eindeutig festgestellt werden, welche Gesellschaft damit tatsächlich bezeichnet werden sollte. Bei dieser Namensangabe ist ebenso denkbar, dass die *****Bf1*** Eood** gemeint ist, aber der vollständige Name unter Angabe der Rechtsform *****Bf1*** Eood** z.B. aus Platzgründen in dem Formular oder aus Nachlässigkeit oder anderen Gründen bewusst unterblieben ist. Bereits die

Errichtung einer bulgarischen Einmann-GmbH mit dem identischen Gesellschaftsnamen der österreichischen Gesellschaft einschließlich des Zusatzes der österreichischen Rechtsform „***Bf1*** GmbH Eood“) ist geeignet Verwechslungen herbeizuführen.

Es wäre in der Beweisführung der Bf. gelegen, durch Unterlagen der griechischen Steuerbehörde nachzuweisen, dass ihr die Steuernummer *** zugeordnet ist und sie tatsächlich die Steuerpflichtige der erklärten Abgaben ist. Diesen zumutbaren Nachweis hat die Bf. nicht erbracht.

Zu Recht wurde von der belangten Behörde in Zweifel gezogen, dass es sich bei der Benennung „***Bf1***“ um die Bf. handelt, da diese nach der Aktenlage keinen Sitz oder eine unselbständige Niederlassung an der in den Abgabenerklärungen angeführten griechischen Adresse, AdresseGriechenland hat und auch der genannte gesetzliche Vertreter der Gesellschaft, X nicht der Bf. zugeordnet werden kann.

Dazu kommt, dass nach den im April 2017 abgefragten Wettbedingungen für Online-Wetten über „www.xx.com“ die Wettverträge nach dem Recht von Curacao mit der „***Bf1*** EooD“ in Bulgarien abgeschlossen wurden. Die Annahme, dass auch in den Zeiträumen davor, dieselben Wettbedingungen gegolten haben, hat nach allgemeiner Lebenserfahrung eine hohe Wahrscheinlichkeit für sich. Zumal derart grundlegende Gestaltungen der Rechtsverhältnisse in der Regel längerfristig Bestand haben und die Bf. – trotz Vorhalt – keinen Nachweis erbracht hat, dass im Zeitraum 2010 bis 2014 für die angebotenen Onlinewetten andere Geschäftsbedingungen in Geltung waren. Den Nachweis der im Antragszeitraum für Onlinewetten auf „xx.com“ angebotenen Wettbedingungen ist die Bf., trotz der vorgehaltenen Beweislage, schuldig geblieben.

Dazu ist anzumerken, dass bereits im Antrag auf Steueranrechnung gemäß § 48 BAO vom 16.6.2015 erklärt wurde, dass es sich um Wetten über die Internetplattform „golabetint.com“ mit griechischen Spielern handelt.

Es wurde daher berechtigt aus den vorhandenen Indizien geschlossen, dass nicht die Bf. sondern eine andere Person, der Vertragspartner der über „golabetint.com“ abgeschlossenen Online-Wetten war und die Bf. deshalb auch nicht die Steuerpflichtige für die griechischen Abgaben gewesen ist.

Zu Recht wurde deshalb im angefochtenen Bescheid der Antrag auf Steuerbegünstigung gemäß § 48 BAO wegen fehlendem Nachweis der Identität der Steuerpflichtigen abgewiesen.

2. Identität des Steuergegenstandes

Die Bf. erklärte in den Gebührenanzeigen für die Zeiträume 11/2012 bis 3/2015 ausdrücklich, dass es sich um „im Inland abgeschlossene Wetten“ gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG handelte. Das dafür aufgelegte Formblatt „Geb6“ führt die drei Fallgruppen der

Bemessungsgrundlagen – a) Wetten im Inland abgeschlossen, b) Wetten vom Inland ins Ausland vermittelt, c) Wettteilnahme vom Inland aus – gesondert an. Von der steuerlich vertretenen Bf. wurde, anderes als in den Vorperioden, ab Dezember 2012 in den Abgabenerklärungen eingetragen, dass ausschließlich „im Inland abgeschlossene Wetten“ die Bemessungsgrundlage bilden. Der Tatbestand „im Inland abgeschlossene Wetten“ enthält eine geografische Anknüpfung und wird nur durch im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses in Österreich anwesende Wettteilnehmer verwirklicht.

Da die Bf. in ihrem Antrag jedoch erklärte, dass die griechische „Gross-Tax“ für über „xx.com“ mit griechischen Spielern abgeschlossene Wetten zu leisten war, ist der Besteuerungsgegenstand mit der Wettgebühr nach § 33 TP 17 GebG mit großer Wahrscheinlichkeit nicht deckungsgleich. Es werden nach allgemeiner Lebenserfahrung nur unerhebliche Ausnahmefälle gewesen sein, in denen in Österreich aufhältige Griechen (z.B. Urlauber mit Endgeräten mit griechischer IP-Adresse) über „xx.com“ Wettverträge abgeschlossen haben, sodass diese Geschäfte sowohl in der Bemessungsgrundlage der griechischen „Gross Tax“ als auch in der Bemessungsgrundlage der Gebühr für „im Inland abgeschlossene Wetten“ gem. § 33 TP 17 GebG enthalten sind.

Jedenfalls wäre es bei dieser zu differenzierenden Sachlage an der Bf. gelegen, die erklärten griechischen Abgaben aufzuschlüsseln und jenen (deutlich kleineren) Teil nachvollziehbar darzustellen, bei dem im Inland anwesende Griechen echte Online-Sportwetten abgeschlossen haben, die sowohl unter die Gross-Tax als auch die Gebühr nach § 33 TP 17 GebG gefallen sind. Gleiches gilt für die im Zeitraum 12/2010 bis 10/2012 erklärten Online-Wetten, die vom Inland ins Ausland vermittelt worden sind. Auch hier wäre nachvollziehbar aufzuschlüsseln gewesen, zu welchem Teil darin über „xx.com“ mit griechischen Spielern abgeschlossene Sportwetten enthalten sind.

Es wird vom Verwaltungsgericht als sehr wahrscheinliche Tatsache erachtet, dass beim größten Teil der erklärten griechischen Abgaben wegen des fehlenden Inlandsbezuges nach § 33 TP 17 GebG keine Identität des Steuergegenstandes gegeben ist.

Ohne diesen allenfalls bestehenden Teil, der „Gross-Tax-Sachverhalte, bei denen eine Übereinstimmung hinsichtlich des Inlandsbezuges denkbar ist, durch geeignete Nachweise plausibel und ansatzweise bestimmbar zu machen, kommt eine Schätzung für eine Steueranrechnung nach § 48 BAO nicht in Betracht.

3. Identität des Besteuerungszeitraumes 2010 und Vergleichbarkeit der Abgaben

Im Antragsjahr 2010 wurde in Österreich nur für das Monat Dezember eine Rechtsgeschäftsgebühr für Wettverträge entrichtet. Laut dem Antrag ist für das Jahr 2010 in Griechenland für den Zeitraum Jänner bis November eine 30%ige Gross-Tax von insgesamt € 2.774 angefallen. Keine Gross-Tax ist aber im Dezember 2010 angefallen, weil in diesem

Monat die Auszahlungen höher als die Wetteinzahlungen waren, weshalb die Bemessungsgrundlage um - € 1.187 vermindert wurde. Dieser Umstand zeigt nicht nur die unterschiedlichen Besteuerungszeiträume im Jahr 2010 auf, sondern auch die offensichtliche Verschiedenheit der griechischen „Gross-Tax, die eine Ertragssteuer darstellt und der österreichischen Rechtsgeschäftsgebühr. Obwohl 12/2010 Wetteinsätze von € 68.258 geleistet wurden, hat sich die Bemessungsgrundlage der Gross-Tax 2010 um - € 1.187 vermindert, weil nach Angaben der Bf. übersteigende Gewinnauszahlungen von € 69.445 erfolgt sind. Daran ist erkennbar, dass die Rechtsgeschäftsgebühr für entgeltliche Wettverträge eine ganz andere Steuersystematik und anderen Besteuerungszweck hat. Hätte es sich bei diesen Sachverhalten um echte Wettverträge mit Inlandsbezug gehandelt, wäre für die staatlichen Ordnungsleistungen für diese Art der Rechtsgeschäfte unabhängig vom Ertrag die Rechtsgeschäftsgebühr zu entrichten gewesen. Entsprechend dieser Verschiedenheit der Steuern sind auch die Bemessungsgrundlagen und Steuersätze nicht miteinander vergleichbar.

Da eine Vergleichbarkeit der ertragsteuerlich konzipierten Gross-Tax nach Art. 50 des Gesetzes 4002/2011 mit der Rechtsgeschäftsgebühr für entgeltliche Wettverträge nicht gegeben ist, hat auch kein Ausgleich zwischen diesen beiden Abgaben zu erfolgen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass aus jedem der angeführten Gründe die Voraussetzungen für eine Ausgleichung einer in- und ausländischen Besteuerung wegen einer tatsächlich erfolgten internationalen Doppelbesteuerung nicht vorgelegen sind, bzw. das Vorliegen dieser Voraussetzungen von der Bf. nicht nachgewiesen worden ist. Mit der Beschwerde wurde daher eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheiden nicht aufgezeigt.

4. Zulässigkeit der 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. Maßgeblich für die Entscheidung sind die vom Verwaltungsgericht getroffenen Feststellungen hinsichtlich der fehlenden Identität der Steuerpflichtigen, dem fehlenden Nachweis der Entrichtung der Abgaben durch die Bf. in Griechenland und den Unterschieden des Besteuerungsgegenstandes wegen der idR fehlenden Inlandsbezugs bei den erklärten griechischen Steuertatbeständen. Da die Entscheidung somit nicht von der Lösung grundsätzlicher Rechtsfragen abhängig war, ist eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 6. Juli 2020

