

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Ilse Rauhofer, die Richterinnen Mag. Diana Sammer sowie die fachkundigen Laienrichter KomzLR. Christian Gerzabek und Alexander Kuba in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***9***, als Liquidator, über die Beschwerde vom 30. September 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 20. Juni 2014 betreffend Glücksspielabgabe 01-06/2011, in der Sitzung vom 27.4.2021, zu Recht erkannt:

- I. Die Bescheide betreffend Glücksspielabgabe 01/2011 - 06/2011 werden gemäß § 279 BAO dahingehend abgeändert, dass von der Abgabenfestsetzung gemäß § 206 Abs 1 lit b BAO Abstand genommen wird.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Offenlegung zur Selbstberechnung der Glücksspielabgabe für 01/2011 bis 06/2011 /Selbstanzeige

Die Beschwerdeführerin (***Bf1***, kurz Bf.) brachte mit Schreiben vom 10.6.2011 bei der belangten Behörde eine „Offenlegung zur Selbstberechnung“ sowie Selbstanzeige ein.

Dabei wurde von der Bf. erklärt, dass sie grenzüberschreitend Glücksspiele über Video Lotterie Terminals (VLT) gemäß § 56 Abs. 3 GSpG sowie Online Glücksspiel gemäß § 57 Abs. 2 GSpG anbiete.

Zur Berechnung der „Glücksspielabgabe VLT“ führte sie - neben ausführlich dargelegten unionsrechtlichen Bedenken im Hinblick auf Dienstleistungsfreiheit bzw. Niederlassungsfreiheit,

die Unionsrechtswidrigkeit des österreichischen Glücksspielgesetzes sowie der steuerlichen Diskriminierung von gleichwertigen Marktteilnehmern im österreichischen Glücksspielgesetz -, aus, dass sie die zu entrichtende Glücksspielabgabe für die „Kalendermonate Jänner bis April 2011 für den Betrieb von VLTs für einen nicht konzessionierten Betreiber analog in Höhe jener glücksspielrechtlichen Bestimmungen berechnet habe, die auch für einen inländischen Konzessionär gemäß § 14 GSpG Anwendung finden würden und nur Glücksspielabgaben in dieser Abgabenhöhe unter direkter Berufung auf die Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit abgeführt“ habe.

„Diese stellen sich wie folgt dar:

- **Wien, Niederösterreich, Steiermark, Kärnten:**

o 25% Glücksspielabgabe vom Brutto-Hold (Einzahlungen - Auszahlungen)

- **Burgenland**

o 10 % Glücksspielabgabe vom Brutto-Hold (Einzahlungen - Auszahlungen)

o 150 % Landeszuschlag auf die Glücksspielabgabe vom Brutto-Hold; dies entspricht in Summe einer Glücksspielabgabe von 25%

- **Salzburg, Tirol, Vorarlberg, Oberösterreich:**

o 10 % Glücksspielabgabe vom Brutto-Hold (Einzahlungen - Auszahlungen)

o keine Landeszuschläge auf Glücksspiele vom Hold (mangels derzeitiger in Kraft befindlicher landesgesetzlicher Regelungen)

o 150 % Landeszuschlag auf die Glücksspielabgabe vom Brutto-Hold in Oberösterreich ab März und in Tirol ab April 2011; dies entspricht in Summe einer Glücksspielabgabe von 25%“

Zur „Glücksspielabgabe Online Gaming“ wurde ausgeführt, dass hinsichtlich Eintragungsfeldes auf den Glücksspielabgabenerklärungen betreffend Online Glücksspiel gemäß § 57 Abs. 2 GSpG festgehalten werde, dass es der Bf. aufgrund der Unbestimmtheit des Begriffes der „Teilnahme vom Inland“ die eindeutige Bestimmung aller Teilnehmer, die sich im Zeitpunkt eines durchgeführten Glücksspieles im Staatsgebiet der Republik Österreich befunden haben, technisch mittels Auswertung von IP-Adresse nicht möglich sei. Insofern könne auch die Feststellbarkeit aller Tatbestände, die unter die vom Gesetzgeber vorgesehenen Abgabentatbestände fallen, derzeit nicht vollständig gewährleistet werden.

„Somit wurden näherungsweise in die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG die Bruttospieleinnahmen jener Spieler herangezogen, die im Rahmen ihrer Registrierung einen inländischen Wohnort angegeben haben.“

Die Bf. beantragte die bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgaben gemäß § 201 Abs. 3 BAO.

In den Offenlegungen für die Monate Mai und Juni 2011 wurde auf die in der Offenlegung vom 10.6.2011 vertretene Rechtsauffassung verwiesen.

Die Beschwerdeführerin gab für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum nachfolgende monatliche Anmeldungen ab:

Zeitraum	Gsp-Abgabe gem. § 57 Abs.2 GSpG (40%) in €	Gsp-Abgabe gem. § 57 Abs.3 GSpG (30%) in €	Landesabgabe in €	Finanzierungsbeitrag in €
01/2011	10.817,93	82.155,66	88.226,06	821,56
02/2011	8.843,51	80.817,61	86.913,45	808,18
03/2011	11.716,80	84.936,42	84.020,66	849,36
04/2011	13.224,66	102.879,60	146.776,18	1.028,80
05/2011	8.589,49	88.808,32	123.096,99	888,05
06/2011	6.260,06	84.483,89	119.666,64	844,84

Für die Monate 05 und 06/2011 erfolgte die Berechnung der Gsp-Abgabe gem. § 57 Abs. 3 GSpG vom „Hold exkl. Bonus“.

2. Ermittlungen durch das Finanzamt - Außenprüfung

In der Folge führte das Finanzamt bei der Bf. eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO durch. Gegenstand der Prüfung war die Glücksspielabgabe (und Wettgebühren) im Zeitraum 1. Jänner 2011 bis 30. Juni 2011. Im Bericht vom 16.6.2014 sind ua. folgende Prüfungsfeststellungen enthalten:

„II. Glücksspielabgabe:

2.Sachverhalt:

...

*„Mit Schreiben vom 10.06.2011 erfolgte eine umfangreiche Offenlegung...Darin wird u.a. ausgeführt, dass die ***7*** eine maltesische Lizenz besitzt, die sie berechtigt Glücksspiele anzubieten. Unter Berufung auf die Dienstleistungsfreiheit i.S.d. Art. 56 AEUV wäre diese daher berechtigt über das Internet diese auch in Österreich anzubieten. Bei der Abgabeberechnung der für die in den Kalendermonate Jänner - April 2011 zu entrichtende Glücksspielabgabe wurde daher analog zur Höhe jener glücksspielabgabenrechtlicher Bestimmungen abgerechnet, die auch für einen inländischen Konzessionär gemäß § 14 GSpG für Videolotterieterminals Anwendung finden würden und nur Glücksspielabgaben in dieser Abgabenhöhe unter direkter Berufung auf die Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit abgeführt.“*

Zu der Glücksspielabgabe für das online-gaming wurde - wie auch zu der Wettgebühr - ausgeführt, dass eine eindeutige Bestimmung aller Teilnehmer, die sich zum Zeitpunkt eines durchgeführten Glücksspieles im Staatsgebiet der Republik Österreich befunden haben, technisch mittels Auswertung von IP-Adressen nicht möglich sei und daher näherungsweise als

Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG die Bruttospieleinnahmen jener Spieler herangezogen wurden, die bei der Registrierung einen österreichischen Wohnsitz angegeben haben. Da die Ungenauigkeit dieser Schätzung aber einerseits nur jenen geringen Anteil am Gesamtvolumen der Spiele betrifft, bei denen der Kunde das Spiel über das Internet („Sys Web“) und nicht am Terminal oder Schalter im Lokal durchgeführt hat (die Bezeichnung „Internet Games“ bedeutet lediglich dass die Verbindung zwischen Vermittler und Veranstalter der Ausspielungen über das Internet erfolgt; der Spieler selbst benutzt ein Terminal im Lokal des Vermittlers und befindet sich somit im Inland) und andererseits die Schätzung der online-Bruttospieleinnahmen durch Heranziehung der bei der Registrierung angegebenen Wohnadressen eine plausible und ausreichend genaue Methode zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage darstellt, da jeder Schätzmethode eine gewisse Ungenauigkeit anhaftet und auch alternative Schätzungen z.B. auf Basis der Touristenströme letztlich zu keiner 100% Genauigkeit führen würden, stellt gewählte Schätzmethode (die auch bei den exportierten elektronischen Daten der vorgelegten Grundaufzeichnungen angewendet wurde) eine geeignete Methode dar, die für die Selbstberechnung bzw. Festsetzung der Glücksspielabgabe herangezogen werden kann.

Eine Vornahme von Zu- und Abschlägen für zum Zeitpunkt des Spieles im Inland befindliche Spieler mit ausländischem Wohnsitz bzw. zum Zeitpunkt des Spieles im Ausland befindliche Spieler mit inländischem Wohnsitz würde im gegenständlichen Fall vielmehr trotz des damit verbundenen wesentlich größeren Aufwandes bei der Schätzung nur zu einer geringfügigen Änderung in der Abgabenhöhe führen, ohne die Genauigkeit der Schätzung auch nachweislich signifikant zu erhöhen. Von einer derartigen Vorgangsweise wurde aus Gründen der Zweckmäßigkeit daher sowohl seitens des Abgabepflichtigen als auch des Finanzamtes Abstand genommen und die vom Abgabepflichtigen gewählte Schätzmethode auch bei der bescheidmäßigen Festsetzung der Abgabe beibehalten.

...

Von der Art der durchgeführten Glücksspiele gibt es drei verschiedene Grundtypen:

- *„play4“: hierbei handelt es sich um virtuelle (aufgezeichnete) Hunde- bzw. Pferderennen (play4dogs, play4horse), bei denen der Kunde die Wette auf das gewünschte Rennergebnis entweder am Schalter ansagt oder über ein Terminal selbst spielt.*
- *„internet games“: rund 50 verschiedene Spiele (hauptsächlich typische Walzenspiele aber auch Black Jack, Roulette) die über Terminals gespielt werden*
- *„internet web games“: Spiele bei denen die Teilnahme über das Internet erfolgt; diese nur in geringerem Umfang genutzte Variante dient laut Angabe des Abgabepflichtigen hauptsächlich dazu, die Marktgängigkeit neuer Spiele zu erproben, bevor diese auch über die Terminals angeboten werden. Enthalten sind dabei sowohl Wetten auf virtuelle (aufgezeichnete) Hunde- und Pferderennen als auch die typischen Walzenspiele.*

In den monatlichen Anmeldungen finden sich die Varianten „play4“ und „internet games“ in den wie Ausspielungen mit Konzession gem. §14 GSpG behandelten Beträgen wieder, während die „internet web games“ als Lotterien ohne Konzession angemeldet wurden.

...

3) Rechtliche Beurteilung:

Für die Frage ob bzw. nach welcher Bestimmung die durchgeführten Ausspielungen (dass es sich bei den Spielen um Ausspielungen i.S. des § 2 GSpG handelt, wird seitens des Abgabepflichtigen nicht in Abrede gestellt) der Glücksspielabgabe unterliegen, ist zu untersuchen, ob eine Konzession oder landesrechtliche Bewilligung vorliegt oder eine Befreiungsvorschrift des GSpG anzuwenden ist.

Dabei ist für jene Geräte, für die eine landesrechtliche Bewilligung gem. § 4 Abs. 2 GSpG i.d.F. vor dem BGBl I Nr. 73/2010 vorliegt, die befristete Befreiung des § 57 Abs. 6 GSpG zu beachten. Für die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG bzw. die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 4 GSpG bezüglich der Besteuerung gemäß § 57 Abs. 3 GSpG müssen zwei Voraussetzungen erfüllt sein:

- *Es muss sich um eine Ausspielung mittels Glücksspielautomaten handeln, und*
- *der Standort des Glücksspielautomaten muss eine landesgesetzliche Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 GSpG i. d. F. vor der Novelle 2008 besitzen.*

Die vom Spieler tatsächlich physisch bespielten Geräte besitzen alle keine landesrechtliche Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 GSpG i. d. F. vor der Novelle 2008, weshalb diese Befreiung nicht zur Anwendung kommen kann und auch nicht geltend gemacht wurde.

...

Die neue landesrechtliche Bewilligung im Sinne des § 5 GSpG war für den Prüfungszeitraum Jänner - Juni 2011 noch in keinem einzigen Land von der dort zuständigen Landesregierung vergeben und die einzige Konzession gemäß § 14 GSpG für die Durchführung von elektronischen Lotterien über Video Lotterie Terminals gemäß § 12a GSpG wurde an einen anderen Abgabepflichtigen vergeben, weshalb eine Anwendung des Steuersatzes gemäß § 57 Abs. 4 GSpG nicht vorzunehmen ist. Andere Bewilligungen als die obigen zur Durchführung von Glücksspielen (z.B. eines anderen EU-Mitgliedslandes) sind im Glücksspielgesetz nicht genannt.

Als anwendbare Steuersätze verbleiben daher nur die Steuersätze der Abs. 1 bis 3 des § 57 GSpG:

Entscheidend ist dabei wie der Spieler an der Ausspielung teilnimmt:

Hinsichtlich der Spiele der Variante „internet web games“, bei denen die Teilnahme über das Internet direkt über elektronische Medien erfolgt, wurde vom Abgabepflichtigen selbst bereits die Einstufung als elektronische Lotterien, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt und die nicht über Video-Lotterie-Terminals im Sinne des § 12a Abs. 2 durchgeführt werden vorgenommen, die nach den vorliegenden Informationen auch die zutreffende Einordnung ist. (40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen gem. § 57 Abs. 3 GSpG)

Bei den als „internet games“ bezeichneten Spielen erfolgt die Teilnahme des Spielers unmittelbar über elektronische Medien (Terminals) und in der Offenlegung zur Selbstberechnung der Glücksspielabgabe wird vom Abgabepflichtigen selbst ein Vergleich mit den Videolotterie Terminals eines Konzessionärs angestellt. Da der wesentliche Unterschied zum Vorliegen eines Glücksspielautomaten in der zentralseitigen Herbeiführung des Spielergebnisses liegt und keine Sachverhaltsfeststellungen vorliegen die diese widerlegen, sind diese Ausspielungen unter den Steuersatz des § 57 Abs. 3 GSpG einzuordnen (30 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen).

Letztlich verbleibt noch die Frage der Einordnung der „play4“ Spiele. Bei diesen werden dem Spieler die Wettquoten des jeweils nächsten virtuellen (aufgezeichneten) Rennens entweder auf

einem an der Wand des Wettlokales angebrachten Bildschirm angezeigt, auf dem er anschließend auch den Rennverlauf beobachten kann, wobei der Abschluss des Glücksspiels durch Ansagen des gewählten Ergebnisses und Bezahlung des Wetteinsatzes an einem Wettschalter erfolgt, oder die Anzeige des virtuellen Rennens, der zugehörigen Quoten und die Bezahlung des Spieleinsatzes durch den Kunden erfolgt auf einem elektronischen Bildschirmterminal. Auf sämtlichen Geräten bzw. Bildschirmen wird zum jeweiligen Zeitpunkt das gleiche Rennen angeboten. Es liegt hier also entweder eine elektronische Lotterie gemäß § 12a GSpG („Elektronische Lotterien sind 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.“) über Videolotterieterminals vor (hinsichtlich der Zentralseitigkeit gelten die obigen Ausführungen) oder, im Falle der Teilnahme durch Ansage am Schalter, wo die Spielteilnahme weder unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien noch mittels eines Glücksspielautomaten gemäß § 2 Abs. 3 GSpG erfolgt („Eine Ausspielung mit Glücksspielautomaten liegt vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt.“), ein Glücksspiel vor, zu dessen Einordnung nur noch der Generaltatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG (16 vH vom Einsatz) verbleibt.

4) Ermittlung der Bemessungsgrundlagen:

Über die im Prüfungszeitraum durchgeführten Ausspielungen wurden elektronisch gespeicherte Daten vorgelegt. Dabei wurden eigene Dateien für die Spielvarianten „Dogs and Horses“ (play4), „Internet Games“ und „Internet Web Games“ und diese weiter unterteilt nach den einzelnen Sys-ID's vorgelegt. Die Aufzeichnungen enthalten die Daten auf der Ebene von Einzelspielen (z.B. Game ID, Game Date (inkl. hh/mm/ss), Game Name, Game State, Einsatz, Gewinn, Nationalität des Spielers) wobei diese nach Spieltype etwas variieren.

Die In den vorgelegten Daten inkludierte System-ID ermöglicht einen Rückschluss auf den Spielvermittler. Vorgelegt wurden die Daten folgender Sys-IDs:

- Sys1 Wettpunkt ***11*** - Spielannahme am Schalter
- Sys1320 Internet Games Web ***1***
- Sys1321 Internet Games Web ***2***
- Sys Web Internet - Austrian users only
- Sys29 System Wettpunkt ***3***
- Sys53 ***4*** Fairgames - Spielannahme am Schalter
- Term1240 Internet Games Web ***4*** Fairgames
- Term9 Internet Games Web ***4*** Web Fairgames 1
- Sys28 ***5***
- Sys13 Internet Games ***5***
- Sys66 ***6*** (nur bis 20.03.2011 in Betrieb) - Spielannahme am Schalter
- Sys800 ***6*** (nur bis 20.03.2011 in Betrieb)

- Sys3038 SLT (Nachmeldung durch Selbstanzeige)
- Sys5916 SLT (Nachmeldung durch Selbstanzeige)
- Sys16798 SLT (Nachmeldung durch Selbstanzeige)

Hinsichtlich der Vollständigkeit dieser Liste an Sys-ID's war die Mitwirkung des Abgabepflichtigen von wesentlicher Bedeutung, da nur von diesem eine Zuordnung der Standorte in jene die dem Glücksspielgesetz unterliegen und jene die nicht abgabepflichtig sind (keine Teilnahme / Vermittlung vom Inland) möglich war.

In jedem Fall sind diese Aufzeichnungen geeignet, als ordnungsgemäße Grundaufzeichnungen im Sinne des § 131 BAO zu gelten, die „die einzelnen Geschäftsvorfälle ... in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen“. was im Falle von Glücksspielen als Führung von Aufzeichnungen über jedes einzelne durchgeführte Spiel zu verstehen ist, da diese von den Einschränkungen der zu führenden Aufzeichnungen durch die Barbewegungsverordnung ausdrücklich ausgenommen sind.

Zu den Spielumsätzen die mit den „play4“-Angeboten im Zeitraum Jänner bis Juni 2011 erzielt wurden, erfolgte am 17.04.2014 die Vorlage weiterer elektronischer Grundaufzeichnungen, aus denen zusätzlich ersichtlich ist, ob diese Spiele über ein Terminal oder am Wettschalter abgeschlossen wurden.

Gegenüber den vom Abgabepflichtigen vorgelegten Monatssummen ergaben sich folgende Abweichungen:

a) Bruttospieleinnahmen:

Bei den durchgeführten Spielen sind bei den am Schalter angenommenen Spieleinsätzen nicht alle Gewinne sofort ausbezahlt worden. In den elektronischen Aufzeichnungen haben diese Spiele den Status „Gewonnen“ und „Payout N“. Diese Beträge können vom Spieler noch mit dem Einsatzbeleg gefordert werden. Da es sich bei diesen Beträgen nur um – in Relation zu den Bruttospieleinnahmen - geringfügige Beträge handelt und bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe für die am Schalter abgeschlossenen Spiele der Einsatz und nicht die Bruttospieleinnahmen maßgeblich sind, wurde die Auswertung der elektronischen Aufzeichnungen zur Ermittlung der Bruttospieleinnahmen unter Abzug aller angefallenen Gewinne von den Spieleinsätzen vorgenommen. Diese Vorgangsweise führte zu niedrigeren Monatssummen bei den Bruttospieleinnahmen als in den Anmeldungen.

Bei der Erstellung der Anmeldung des Monats Jänner wurde im Report eine Zwischensumme der von Wettpunkt Österreich vermittelten Spiele doppelt eingetragen, wodurch in der Anmeldung ein zu hoher Betrag ausgewiesen wurde.

*In der Anmeldung des Monats März wurden für den Vermittler ***5*** versehentlich die Beträge des Monats April erfasst.*

Als Bemessungsgrundlage der WEB Internet Games (Anmeldung als Lotterien über elektron. Medien ohne Konzession) wurde im Monat Juni an Stelle der Bemessungsgrundlage bereits die errechnete Gebühr eingetragen.

Im Übrigen erbrachte der Vergleich der elektronischen Daten für die einzelnen Sys-ID's die den jeweiligen Vermittlern zuzuordnen waren, eine weitgehende Übereinstimmung der elektronischen Daten mit den angemeldeten Beträgen (die Nachforschung hinsichtlich geringfügiger Abweichungen erscheint im Hinblick auf die Geringfügigkeit der steuerlichen

Auswirkungen und des großen zeitlichen Aufwandes wegen des umfangreichen Datenvolumens als unzweckmäßig).

...

b) Anzuwendender Steuersatz:

In den eingereichten Anmeldungen der GSpA wurden die durchgeführten Spiele wie im Punkt II (2) angeführt unter die Steuersätze des § 57 (2) GSpG (WEB Internet Games) bzw. § 57 (4) GSpG (Play4 und Internet Games) eingeordnet.

Diese Einordnung entspricht lediglich hinsichtlich der „WEB Internet Games“ auch der Rechtsansicht des Finanzamtes.

Bei den als „Play4“ und „Internet Games“ bezeichneten Spielen wird seitens des Finanzamtes zwar - mit Ausnahme der am Wettschalter abgeschlossenen Spiele – der Rechtsansicht des Abgabepflichtigen gefolgt, dass es sich dabei um elektronische Lotterien über VLTs handle, der Einordnung unter den Steuersatz gem. § 57 (4) GSpG steht nach Ansicht des Finanzamtes die Tatsache entgegen, dass der Gesetzgeber diesen Steuersatz explizit nur für Ausspielungen mit Video-Lotterie-Terminals auf Basis einer Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 GSpG vorgesehen hat. Die Durchführung von Ausspielungen mit Video-Lotterie-Terminals auf Basis einer maltesischen Class One Lizenz ist daher nicht unter den Steuersatz des § 57 (4) GSpG sondern jenen des § 57 (3) GSpG einzuordnen.

Letztlich ist noch die abgabenrechtliche Einstufung jener „Play4“-Ausspielungen vorzunehmen, bei denen die Spielteilnahme durch Ansage am Schalter und damit weder unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien noch mittels eines Glücksspielautomat gemäß § 2 Abs. 3 GSpG erfolgt. Da hier - wie bereits zuvor ausgeführt - weder eine elektronische Lotterie gemäß § 12a GSpG („Elektronische Lotterien sind 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.“) noch eine Ausspielung mittels eines Glücksspielautomat gemäß § 2 Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt.“) erfolgt, liegt eine Ausspielung vor, zu dessen Einordnung nur noch der Generaltatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG (16 vH vom Einsatz) verbleibt.

Die Einordnung der durchgeführten Ausspielungen unter den jeweiligen Tatbestand erfolgte durch Auswertung der vorgelegten elektronischen Grundaufzeichnung mittels des Prüfprogrammes der Finanzverwaltung (ACL). Die erforderlichen Daten für diese Zuordnung waren in diesen Grundaufzeichnungen vollständig enthalten.

Das Ergebnis dieser Auswertung der elektronischen Grundaufzeichnungen und die daraus resultierenden Änderungen in der Höhe der Glücksspielabgabe als Ergebnis der durchgeführten Prüfung, wurden als Tabelle für jedes Monat des Prüfungszeitraumes zusammengestellt und als Beilage „Statistik ACL Daten 01_bis_06_2011 inkl. SLTs“ angeschlossen.

Aus dieser Tabelle ist die nach Standorten gegliederte Zuordnung der durchgeführten Ausspielungen zu den einzelnen Spielarten, der Anteil der am Schalter durchgeführt wurde, die Höhe und Art der Bemessungsgrundlage des jeweils anzuwendenden Abgabentatbestandes und die Auswirkung auf die Höhe der Abgabenschuld im Vergleich zur selbstberechneten Abgabe ersichtlich.

Sonstige Feststellungen zur Glücksspielabgabe wurden nicht getroffen.“

3. Glücksspielabgabenbescheide

Mit Bescheiden vom 20.6.2014 setzte die belangte Behörde gegenüber der Bf. gemäß § 201 BAO die Glücksspielabgabe für die Monate Jänner bis Juni 2011 fest.

Zeitraum	Festgesetzte GSp-Abgabe	Selbstberechneter Betrag
01/2011	€ 551.958,81	€ 92.973,59
02/2011	€ 516.994,86	€ 89.661,12
03/2011	€ 596.074,07	€ 96.653,21
04/2011	€ 627.015,91	€ 116.104,26
05/2011	€ 578.880,61	€ 97.397,81
06/2011	€ 538.205,64	€ 86.987,91

Die festgesetzte Glücksspielabgabe wurde für die

- „Play4 über Wettschalter“ gemäß § 57 Abs. 1 GSpG mit 16% vom Einsatz
 - „WEB Internet Games“ gemäß § 57 Abs. 2 GSpG mit 40% von den gesetzlich um die Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen
 - „Internet Games“ und „Play4 über Terminals“ gemäß § 57 Abs. 3 GSpG mit 30% von den um die Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen
- berechnet.

Finanzierungsbeiträge und Landeszuschlag wurden jeweils mit € 0,00 festgesetzt und die selbstberechneten Beträge als Gutschriften angeführt.

Zur Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

„Der Bemessung wurde das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zu Grunde gelegt. Die Begründung und genaue Berechnungen sind der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit integrierende Bestandteile dieses Bescheides bilden.

Die Festsetzung erfolgte gemäß § 201 Abs. 3 Zi. 1 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden.

Daher war dem Gesetzeszweck mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen.“

4. Beschwerde vom 30.9.2014

Fristgerecht wurde durch die Bf. Beschwerde gegen die Bescheide der belangten Behörde vom 20.6.2014 erhoben und der Antrag auf Unterlassung der Berufungsvorentscheidung sowie Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat gestellt.

Die Bf. führte zum Sachverhalt aus:

„Die Beschwerdeführerin ist im Besitz einer maltesischen Wett- und Glücksspiellizenz und bot im verfahrensgegenständlichen Zeitraum in Malta zentraseitig Glücksspiele auf einem maltesischen Server über das Internet u.a. auch an österreichische Endkunden an.

Weiters hat die Beschwerdeführerin mit österreichischen Vermittlern Vermittlungsverträge abgeschlossen, welche für die Beschwerdeführerin Vermittlungsdienstleistungen für den Abschluss von Wetten und Glücksspielen erbrachten. Die von der Beschwerdeführerin an ihre Endkunden angebotenen Dienstleistungen wurden von den Vermittlern über Video Lotterie Terminals (VLTs) bzw. Counterterminals zugänglich gemacht. Dabei hatten die Vermittler in ihren Geschäftslokalen auf ihre eigenen Kosten Anlagen (dh. VLTs bzw. Counterterminals) angeschafft, mittels derer die Vermittlungsleistung an die Beschwerdeführerin erfolgte und über die die Endkunden im elektronischen Wege Glücksspiele und Wetten mit dem Betreiber (dh. der Beschwerdeführerin) abzuschließen konnten.

Die Vermittler haben im Rahmen der von ihr erbrachten Vermittlungsdienstleistungen u.a. auch Wetten über aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen („Play 4“) vermittelt, die über ein Counterterminal (Sys 1, Sys53, Sys 66) vermittelt wurden.

Die Counterterminals bestanden aus Bildschirmen für die Anzeige von Quoten für Wetten auf Hunde- und Pferderennen und Rennergebnisse, einem weiteren Bildschirm für die Wiedergabe der Hunde- und Pferderennen, einen in einem Computer verbauten Prozessor mit entsprechender Software, einer Kassa und einer durch Mitarbeiter der Vermittler bediente Einheit für die Eingabe von Angeboten von Kunden mittels Touchscreen (Counterterminal) installiert. Dass das Counterterminal vom Mitarbeiter bedient werden musste, war nicht zwingend erforderlich. Bei den Counterterminals handelt es sich entsprechend dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15.09.2011 um Spielapparate nach § 6 Abs. 1 Wiener Vergnügungssteuergesetz 2005, LGBl. Nr. 56/2005, für die keine Bewilligung oder Konzession nach den §§ 14 oder 21 (österreichisches) Glücksspielgesetz BGBl. Nr. 62o/1989 in der Fassung BGBl. Nr. 111/2010 erteilt wurde. (VwGH 15. September 2011, Zl. 2011/17/0222).

Vor dem Rennstart hatte der Kunde die Möglichkeit auf einen bestimmten Hund/Pferd zu wetten, von dem ihm nur die Quote bekannt war. Hat der Kunde auf einen bestimmten Ausgang des Rennens gesetzt, wurde ein Vertrag direkt mit der WPI abgeschlossen. Über die angenommenen Wetten wurden Belege ausgedruckt, die den Wettkunden ausgefolgt wurden. Die Einsätze wurden von den Mitarbeitern der Vermittler im Namen und für Rechnung der Beschwerdeführerin entgegengenommen. Sodann wurde das Rennen abgespielt und der Rennverlauf auf den Bildschirmen angezeigt. Ein allfälliger Gewinn wurde von den Mitarbeitern des Vermittlers im Namen und für Rechnung der Beschwerdeführerin ausbezahlt.

Die Vermittler arbeiteten sohin auf fremden Namen und fremde Rechnung und erhielten für ihre Vermittlungstätigkeit eine branchenübliche Vermittlungsprovision.

Die Dienstleistungen der Beschwerdeführerin im verfahrensgegenständlichen Zeitraum wurden in Folge des Ausschlusses von einer Bewerbungsmöglichkeit im Jahr 1997 nach geltender Rechtslage ohne gültige österreichische Lotterienkonzession iSd § 12a iVm § 14 GSpG auf Basis der europarechtlich gewährleisteten Grundfreiheiten erbracht.

Die Beschwerdeführerin hat auf Basis ihrer gegenüber dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel offengelegten Rechtsansicht für sämtliche Ausspielungen die über die Vermittlung der Vermittler mittels Video-Lotterie-Terminals und Counterterminals gemäß § 12a Abs. 2 GSpG durchgeführt wurden ausgehend von unionsrechtskonformer Interpretation des Glücksspielgesetzes unter abgabenrechtlicher Gleichstellung mit dem inländischen Konzessionär gemäß § 57 Abs. 4 GSpG iVm § 13a FAG 2008 10% Glücksspielabgabe und 150% Landeszuschläge, abhängig vom Inkrafttreten der jeweiligen Landesgesetze, von den Jahresbruttospieleinnahmen, sowie 0,1% Finanzierungsbeitrag an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel im Rahmen der monatlichen Glücksspielabgabenberechnung abgeführt.“

Die Bf. führte weiters aus, dass ihrer Ansicht nach es zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung von gleichwertigen Marktteilnehmern im österreichischen Glücksspielgesetz komme. Die österreichische Monopolregelung im Glücksspiel sei eine unzulässige Beschränkung der Grundfreiheiten des Unionsrechts. Zudem äußerte sie verfassungsrechtliche Bedenken.

Nach ausführlicher Schilderung der Beschwerdegründe brachte die Bf. zusammenfassend vor:

„Hinsichtlich der von der Beschwerdeführerin durchgeführten virtuellen Hunde- und Pferdewetten handelt es sich um elektronische Lotterien iSd § 12a GSpG, da für die materielle Qualifikation des Vorliegens einer elektronischen Lotterie iSd § 12a GSpG der unmittelbare Wille des Spielers, einen bestimmten Spieltipp über ein elektronisches Medium abzugeben, ausschlaggebend ist, wobei die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt wird und über elektronische Medien zur Verfügung gestellt wird. Das Vorliegen einer elektronischen Lotterie iSd § 12a GSpG wird nicht dadurch beseitigt, dass eine andere Person als der Spieler selbst die unmittelbare Eingabe des Spieltipps in das elektronische Medium durchführt. Werden solche Wetten über Counterterminals abgeschlossen, handelt es sich bei solchen und Video Lotterie Terminals iSd § 12a Abs. 2 GSpG.

Andernfalls liegt eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes vor, da vergleichbare Sachverhalte (Ausspielung über VLT und Counterterminal) ungleich behandelt werden, und es keine sachliche Rechtfertigung gibt, weshalb dieselbe Ausspielung die mittels eines Counterterminals durchgeführt wird anders - nämlich exorbitant höher - zu besteuern wäre als wenn sie mittels eines VLTs durchgeführt wird.

Hinsichtlich der Besteuerung von virtuellen Hunde- und Pferdewetten die über Counterterminals durchgeführt werden und nach Ansicht der Finanzverwaltung gemäß § 57 Abs. 1 GSpG einer Besteuerung von Glücksspiel von 16% vom Einsatz unterworfen werden soll, ist festzuhalten, dass diese bei einem durchschnittlichen Bruttohold (dh. Rohertrag vor Steuern) von rund 15% eine erdrosselnde Wirkung entfalten, da die festgelegte Steuer in diesem Fall höher ist, als der erwirtschaftete Rohertrag. Dies führt zu einer erdrosselnden Wirkung die sich ebenfalls als verfassungswidrig erweist. Eine solche Art der Besteuerung als nicht mehr verhältnismäßig anzusehen, da ihr einziger Zweck in der Unterbindung jeglichen Angebotes besteht, das einem

Erwerbsverbot gleichkommt und somit zu einer Verletzung des Rechts auf Freiheit der Erwerbsbetätigung führt.

Hinsichtlich der Besteuerung von Ausspielungen mittels elektronischen Lotterien iSd § 12a GSpG, die über VLTs durchgeführt werden wird in § 57 Abs. 3 und Abs. 4 GSpG hinsichtlich der Besteuerung von Glücksspiel zwischen konzessionierten und nicht-konzessionierten Glücksspielanbietern differenziert. Diese Differenzierung ist unsystematisch und inkohärent und stellt auf Grundlage der unionsrechtlichen Vorgaben sowie der Rechtsprechung des EuGH (insbesondere der unionsrechtswidrigen Vergabe der Lotterienkonzession und die Inkohärenz des Glücksspielmonopols) eine Diskriminierung dar (sowohl hinsichtlich der bis zur Neuvergabe der Lotterienkonzession bis 30.9.2012 fortwirkenden Rechtslage vor den GSPG-Novellen 2008 und 2010 als auch nach der neuen Rechtslage) und verstößt somit gegen die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit. Denn liegen weder Rechtfertigungsgründe des Allgemeininteresses zu Grunde noch ist diese Differenzierung als Verhältnismäßig und kohärent einzustufen. In Folge der unmittelbaren Anwendung des Unionrechts kann einen Nicht-Konzessionär somit keine höhere Steuerbelastung erwachsen als denn Konzessionär. Aus verfassungsrechtlicher Sicht widerspricht die höhere Besteuerung von (aufgrund des Unionsrechts den Konzessionären gleichgestellten) Nicht-Konzessionären und deren Vermittlern dem Gleichheitssatz der Bundesverfassung und der Erwerbsfreiheit.

Die höhere Besteuerung von nicht konzessionierten Glücksspielunternehmen mit Hauptsitz in einem anderen Staat verletzt das Diskriminierungsverbot des Art 14 EMRK.

Die höhere Besteuerung verletzt auch das Diskriminierungsverbot und die unternehmerische Freiheit der Grundrechte-Charta.

In diesem Zusammenhang sei nochmals abschließend darauf hingewiesen, dass alle mit der Frage der unionsrechtlichen Zulässigkeit der Österreichischen Glücksspielregelungen im Einzelnen (darunter fällt auch die Zulässigkeit einer unterschiedlichen Besteuerung von Marktteilnehmern in Folge der in Frage stehenden Unionsrechtswidrigkeit österreichischen Glücksspielmonopols) befassten Gerichten damit von EuGH - nicht zuletzt nochmals ausdrücklich und unmissverständlich dargelegt in der RsPfleger - eine ganze Reihe umfangreicher empirischer Feststellungen sowie rechtlicher Würdigungen aufgetragen wurde. Die Verpflichtung zur Überprüfung des Glücksspielmonopols hinsichtlich der vom EuGH entwickelten Kriterien und, bei Verneinung auch nur eines Kriteriums, das Unangewendet-Sein-Lassen der glücksspielrechtlichen Regelungen (auch in Hinblick auf die Besteuerung) trifft jedes Gericht, egal in welcher Verfahrensphase.

Aufgrund des Verstoßes gegen verfassungs- und europarechtliche Grundsätze ist die Republik Österreich nicht befugt Glücksspielabgaben auf Grundlage des § 57 GSpG für Nicht-Konzessionäre iSd §§ 5,14,21 und 22 GSpG einzuheben, die höher sind als jene, die ein Konzessionär nach §§ 5,14,21 und 22 GSpG unterliegt.

Da bei Online-Glücksspielen weder durch Geolokalisierung oder ähnlicher technischer Verfahren, Anknüpfung an die IP-Adresse noch durch Selbstauskunft des Spielers (zB durch Anklicken von JA/NEIN bzw. durch die Wohnortsangabe bei Registrierung) ermittelt werden kann, ob sie die Teilnahme an der Ausspielung tatsächlich vom Inland aus stattgefunden hat, d.h. ob sich der Spieler zum Zeitpunkt des Abschlusses des Glücksspieles gerade im Inland oder Ausland befindet, erweist sich die Bestimmung des § 57 Abs. 2 GSpG aufgrund der Unbestimmtheit des Begriffes „Teilnahme von Inland aus“ als verfassungswidrig.

Die Beschwerdeführerin begehrt daher die Aufhebung der gegenständlichen Bescheide und die Festsetzung von Glücksspielabgaben gemäß der diesen zu Grunde liegenden vertretenen Rechtsaufsicht in den eingereichten Glücksspielabgabenerklärungen (dh. Einstufung der virtuellen Hunde- und Pferdewetten über Counterterminals als elektronische Lotterien iSd § 12a GSpG, die mittels VLTs abgeschlossen werden sowie Besteuerung der von der Beschwerdeführerin durchgeführten Glücksspiele analog zur Höhe in dem der inländische Konzessionär gemäß § 14 GSpG iVm § 57 Abs. 4 GSpG besteuert wird) und Verfassungswidrigkeit der Besteuerung von Ausspielung über elektronische Lotterien iSd § 57 Abs. 2 GSpG bei Onlineglücksspielen.“

5. Beschwerdevorlage an das Bundesfinanzgericht

Mit Vorlagebericht vom 2.1.2015 legte die belangte Behörde – eine Kopie davon erging an die Bf. – dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und gab eine ausführliche Stellungnahme ab. Sie führte u.a. aus:

„Ad. C. 1. der Beschwerde:

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.

§ 57 Abs. 1 GSpG ist die lex generalis für die Besteuerung von Ausspielungen. Folglich ist die allgemeine Abgabe auf Ausspielungen. Abs. 1 ist daher auf alle Ausspielungen anzuwenden, soweit keine speziellere Regelung in den weiteren Absätzen getroffen wird (lex specialis). Es ist daher zu prüfen, ob die gegenständliche Ausspielung unter einen der in § 57 Abs. 1 GSpG folgenden Absätze normierten Tatbeständen zu subsumieren ist. Ist die gegenständliche Ausspielung nicht unter einen der abgabenrechtlichen Tatbestände eingeordnet werden, ist zu prüfen, ob Abs. 1 erfüllt ist.

Gemäß § 57 Abs. 3 GSpG unterliegen Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und elektronische Lotterien über Video-Lotterie- Terminals der Glücksspielabgabe in der Höhe von 30 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen.

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Teilnahme an diesem Spiel derart, dass der Spieler dem Angestellten hinter dem Schalter seinen Tipp mitteilte. Der Spieler bekam danach eine Bestätigung in Form eines Bon Ausdruckes. Und konnte das Rennen im Lokal auf einem Flachbildschirm verfolgen.

Demzufolge ist zu prüfen, ob eine Ausspielung mittels elektronische Lotterie oder Video Lotterie Terminals vorliegt. Gemäß § 12a 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. Video Lotterie Terminals sind elektronische Lotterien, bei denen der Zugang zu über zentralseitig vernetzte Terminals an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten angeboten wird.

Bei den beschwerdegegenständlichen Geräten ist die Zentralseitigkeit der Spielentscheidung zweifellos gegeben.

Sowohl für das Vorliegen einer Ausspielung mittels elektronische Lotterie als auch mittels Video Lotterie Terminals, die eine besondere Ausformung einer elektronischen Lotterie (Teilnahme über ortsfeste zentralseitig vernetzte Terminals) sind, muss neben der zentralseitigen Herbeiführung des Spielergebnissen auch die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolgen. Die unmittelbare Spielteilnahme durch den Spieler über elektronisches Medium kann keinesfalls gleich gesetzt werden mit der alten Formulierung „der Spielvertrag über das elektronische Medium zustande kommt“. Dem Gesetzgeber kann hier nicht unterstellt werden bei der Novellierung einer vollkommen anderen Formulierung als im alten Gesetzestext verwendet zu haben und dabei aber genau dasselbe gemeint zu haben. Es kann dem Gesetzgeber weiters nicht unterstellt werden, dass eine so klare Formulierung einer anderen dem Sprachgebrauch widersprechende Auslegung zugänglich wäre.

Im gegenständlichen Fall erfolgt die Spielteilnahme des Spielers nicht unmittelbar durch den Spieler, sondern auf einem für den Spieler nicht zugänglichen Terminal durch den Mitarbeiter der Beschwerdewerberin.

Es erfolgte somit die Spielteilnahme nicht unmittelbar durch den Spieler über das elektronische Medium.

Liegen die Voraussetzung für eine elektronische Lotterien nicht vor, so kann auch keine Ausspielung mittels VLT's vorliegen. Im gegenständlichen Fall liegt keine elektronische Lotterie noch eine elektronische Lotterie über Video Lotterie Terminals vor. Da jedoch – dies wird auch nicht von der Beschwerdewerberin bestritten – Ausspielungen, an denen die Teilnahme von Inland aus erfolgte vorliegen, sind diese unter den Tatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG zu subsumieren.

Im gegenständlichen Fall erfolgt die Spielteilnahme des Spielers bei den am Wettschalter entgegengenommenen Rennen nicht unmittelbar durch den Spieler, sondern auf einem für den Spieler nicht zugänglichen Terminal durch den Mitarbeiter der Beschwerdeführerin.

Die zitierte Rechtsprechung des VwGH vom 15.9.2011, 2011/ 17/ 0222 betrifft die Vergnügungssteuer und bezieht sich auf dem Begriff des Spielapparates im Sinne des Vergnügungssteuergesetzes. Spielapparate sind demnach, Apparate durch deren Betätigung ein Gewinn in Geld erzielt werden kann. Hierbei handelt es sich um einen völlig anderen Gesetzesbegriff als die im Glücksspielgesetz eindeutig definierten Begriffe elektronische Lotterie, Video-Lotterie-Terminal bzw. Glücksspielautomat. Im Glücksspielgesetz werden eindeutig in unterschiedliche Tatbestände differenziert und diese eigens definiert. Eine Aussage für die Glücksspielabgabe kann daher aus diesem Erkenntnis nicht abgeleitet werden, insbesondere nicht, dass es sich hierbei um eine elektronische Lotterie handle. Die von der Beschwerdewerberin zitierte Entscheidung des UFS vom 12. März 2010, RV/0600-G/08, ist lediglich betreffend der Aussage der Glücksspieleigenschaft von aufgezeichneten Rennen haltbar. Der UFS vertritt in oben angeführter Entscheidung die Meinung, dass es nach dem Gesetzeszweck nebensächlich ist, ob die Entscheidung über Gewinn oder Verlust im „Innenleben“ des Automaten oder durch Auffangen von permanent von einem Zufallsgenerator über Satellitensender ausgesendeten Signalen stattfindet. Dem ist entgegenzuhalten, dass der Gesetzgeber ganz bewusst zwischen Glücksspielapparaten (§ 2 Abs. 2 GSpG) und Glücksspielautomaten (§ 2 Abs. 3 GSpG) auf der einen Seite, und Elektronischen Lotterien (§ 12a GSpG) auf der anderen Seite unterscheidet und daran unterschiedliche Rechtsfolgen knüpft.

Zentrales Unterscheidungsmerkmal stellt dabei der Ort der Herbeiführung der Entscheidung über Gewinn und Verlust dar, genauer: Erfolgt diese Entscheidung zentralseitig oder durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung durch den Apparat selbst? Der Ansicht, diese Frage sei nach dem Gesetzeszweck nebensächlich, kann daher keinesfalls gefolgt werden, widerspricht sie doch in klarer Weise der Gesetzessystematik.“

6. Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 16.7.2017 wurde die Rechtssache der nunmehr zur Entscheidung zuständigen Gerichtsabteilung zugeteilt.

7. Änderung des Firmenwortlautes

Mit Schreiben vom 8.8.2017 teilte die steuerliche Vertretung der Bf. der belangten Behörde mit, dass die ***7***. auf ***Bf1***. umbenannt wurde.

Diese Information wurde am 11.8.2017 durch das FA auch dem Bundesfinanzgericht zur Kenntnis gebracht, weiters wurde bekannt gegeben, dass sich die Bf. in Liquidation befinde.

8. Vorhalte des Bundesfinanzgerichtes

Mit Beschluss des BFG vom 11.2.2021 – zugestellt an die dem Bundesfinanzgericht bekannte Vertreterin der Bf., ***8***, Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH - wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, bekanntzugeben, ob sie ihre bisherigen Anträge aufrechterhalte oder diese modifizieren möchte.

Mit Schreiben der ***8*** vom 15.2.2021 retournierte diese den Beschluss des BFG und teilte mit, dass bereits seit einigen Jahren keine Vertragsbeziehung mehr mit der Bf. bestehe.

Auf Nachfrage des BFG bei der belangten Behörde teilte diese mit, dass keine Informationen über einen neuen Vertreter vorlägen. Die Bf. sei seit 26.1.2017 in Malta in Liquidation, das Verfahren sei lt. Beantwortung (im November 2019) eines im Mai 2018 an die maltesische Behörde gestellten Auskunftersuchen noch aufrecht. Laut Information im Jänner 2021 sei ein Gerichtsverfahren gegen die ***Bf1***. (in Malta) eingeleitet worden. Eine Kontenregisterabfrage sei erfolglos gewesen.

Gegen die an den Liquidator der Bf., Herrn ***9***, nachweislich zugestellten Beschwerdevereinscheidungen zum Zeitraum 07/2011 bis 01/2013 sei kein Vorlageantrag eingebracht worden.

Mit E-Mail vom 12.3.2021 brachte die belangte Behörde ein Schreiben des CLO hinsichtlich eines gemäß Rili 2010/24/EU gestellten Betreuungersuchens mit, dass der Fall als abgeschlossen gilt, die maltesische Behörde teile Folgendes mit:

„Dear Colleagues,

*Reference is hereby being made to the below request for recovery in relation to ***Bf1*** having reference number ***10***.*

*Kindly be informed that we have initiated legal proceedings against ***Bf1***. and have obtained executive title (attached kindly find court judgement delivered on the 30th November 2020). However, ***Bf1***, is currently in process of being liquidated and thus we cannot issue a garnishee order as according to Article 222 of the Companies Act, Chapter 286 of the Laws of Malta.*

,When a company is being wound up by court, any act or warrant, whether precautionary or executive, other than a warrant of prohibitory injunction, issued or carried into effect against the company after the date of its deemed dissolution, shall be void‘.

Thus, our office has exhausted all possible remedies and the case is deemed closed.“

Die belangte Behörde teilte weiters mit dass einerseits wohl von einer Uneinbringlichkeit auszugehen sei, andererseits davon, dass das Subjekt nicht mehr existent sei.

9. Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung und Beschluss vom 18.3.2021

Die Ladung zur mündlichen Verhandlung am 27.4.2021 wurde mit internationalem Rückschein an den Liquidator der Bf. versendet. Aufgrund der vorherrschenden Covid19 – Situation wurde bekannt, dass derzeit ein Annahmestopp von Briefsendungen in Malta besteht, weshalb die Ladung an das Bundesfinanzgericht retourniert wurde.

Mit Beschluss vom 18.3.2021 wurde gegenüber der belangten Behörde die Abberaumung der mündlichen Verhandlung bekanntgegeben.

Zudem wurde das Finanzamt zur Abgabe einer Stellungnahme dahingehend aufgefordert, dass das BFG aufgrund des momentanen Ermittlungsstandes davon ausgehe, dass der

Abgabenanspruch nicht durchsetzbar sei und das BFG daher die Anwendung des § 206 BAO beabsichtige.

Für den Fall, dass dem BFG zwischenzeitlich eine Löschung im maltesischen Handelsregister zur Kenntnis gelange, werde die beschlussmäßige Einstellung des Verfahrens beabsichtigt.

Am 16.4.2021 teilte das Finanzamt mit, dass keine Einwände gegen die Anwendung des § 206 Abs. 1 lit b BAO bzw. gegen eine (im Falle einer Löschung im Handelsregister) beschlussmäßige Einstellung des gegenständlichen Verfahrens bestünden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Die Bf. ***Bf1*** ist ein Unternehmen mit Sitz in Malta; sie betreibt ihr Unternehmen von Malta aus und verfügt über keine Niederlassung in Österreich.

Die Bf. besitzt eine maltesische Wett- und Glücksspiellizenz, jedoch keine inländische Konzession im Sinne des § 14 GSpG („Lotterienkonzession“).

Die Bf. befindet sich bis dato laut maltesischem Handelsregister „in dissolution“ (in Liquidation).

Die Beschwerdeführerin bot im Zeitraum Jänner 2011 bis Juni 2011 ausgehend von einem maltesischen Server Glücksspiele über Video Lotterie Terminals (VLT) sowie Online Glücksspiel an.

Es waren verschiedene Arten der durchgeführten Glücksspiele zu unterscheiden:

- „play4“: hierbei handelt es sich um virtuelle (aufgezeichnete) Hunde- bzw. Pferderennen (play4dogs, play4horse), bei denen der Kunde die Wette auf das gewünschte Rennergebnis entweder am Schalter ansagt oder über ein Terminal selbst spielt.
- „internet games“: rund 50 verschiedene Spiele (hauptsächlich typische Walzenspiele aber auch Black Jack, Roulette) die über Terminals gespielt werden

- „internet web games“: Spiele bei denen die Teilnahme über das Internet erfolgt; enthalten sind dabei sowohl Wetten auf virtuelle (aufgezeichnete) Hunde- und Pferderennen als auch die typischen Walzenspiele.

Die angebotenen Glücksspiele (Play4 und internet games) wurden den Spielteilnehmern von österreichischen Vermittlern über zentralseitig vernetzte, in Kärnten, Steiermark, Burgenland, Niederösterreich, Oberösterreich, Salzburg, Tirol, Vorarlberg und Wien aufgestellte Terminals (Video Lotterie Terminals, VLTs) zugänglich gemacht. Die in Österreich ansässigen Vermittler stellten den Kunden die elektronischen Mittel und VLTs zur Verfügung. Die Spielteilnahme erfolgte unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien. Die Entscheidung über das Spielergebnis wurde zentralseitig herbeigeführt. Die Vermittler arbeiteten auf fremden Namen und Rechnung und erhielten für ihre Vermittlungstätigkeit eine Vermittlungsprovision.

Die Variante „Internet web games“ wurden durch die Bf. als Lotterien ohne Konzession angemeldet und – übereinstimmend mit der belangten Behörde - gemäß § 57 Abs. 1 GspG mit einer Glücksspielabgabe in Höhe von 40% der Jahresbruttospieleinnahmen berechnet.

Die Varianten „Internet games“ und „play4 (über Terminal gespielt)“ wurden von der Bf. in den Anmeldungen wie Ausspielungen mit Konzession gem. §14 GSpG behandelt, von der belangten Behörde jedoch mit einer Glücksspielabgabe in Höhe von 30% der Jahresbruttospieleinnahmen berechnet.

Die Variante „play4“, welche vom Spieler am Schalter durch Ansage (Counterterminals) genutzt wurde, wurde von der belangten Behörde gemäß § 57 Abs. 1 GspG mit 16% Glücksspielabgabe berechnet.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen beruhen auf den aktenkundigen Erhebungen der belangten Behörde, welche vom Bundesfinanzgericht eingesehen wurden und denen von der Beschwerdeführerin nicht entgegengetreten wurde, weiters auf den im Rahmen der Beschwerde erfolgten Ausführungen der Beschwerdeführerin und Informationen der belangten Behörde sowie den vom BFG durchgeführten Abfragen im maltesischen Handelsregister.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

1. Rechtslage

1.1. Zur Glücksspielabgabe

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.

Nach § 1 Abs 4 GSpG hat der Bundesminister für Finanzen eine Stelle für Spielerschutz einzurichten, deren Aufgabe die inhaltliche, wissenschaftliche und finanzielle Unterstützung des Spielerschutzes ist. Zur Finanzierung der Arbeit dieser Stelle wird ab 1. Jänner 2011 ein Finanzierungsbeitrag von 1 vT der jeweiligen Bemessungsgrundlage nach § 28 sowie nach § 57 Abs. 4 gemeinsam mit den jeweiligen Abgaben erhoben.

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).

Nach § 2 Abs. 2 GSpG ist Unternehmer, wer selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein.

Eine Ausspielung mit Glücksspielautomaten liegt gemäß § 2 Abs. 3 GSpG vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt.

Verbotene Ausspielungen sind gemäß § 2 Abs. 4 GSpG Ausspielungen, für die eine Konzession oder Bewilligung nach diesem Bundesgesetz nicht erteilt wurde und die nicht vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 ausgenommen sind.

§ 5 GSpG regelt die Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten, stellt neben ordnungspolitischen Anforderungen auch umfassende Anforderungen zur Spielsuchtvorbeugung und Geldwäschevorbeugung an Bewilligungswerber und -Inhaber.

Gemäß § 12a Abs.1 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. Auf den Konzessionär gemäß § 14 Abs. 1 sind bei der Durchführung von elektronischen Lotterien die Bestimmungen des § 25 Abs. 6 bis 8 und des § 25a über die Geldwäscheverbeugung sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 12a Abs. 3 GSpG gelten für Ausspielungen mit Video Lotterie Terminals die Bestimmungen des § 5 Abs. 3 bis 6 über den Spielerschutz und die Bestimmungen der § 27 Abs. 3 und 4 über die Arbeitnehmer eines Konzessionärs sinngemäß. Für die Spielteilnehmer müssen Spielbeschreibungen aller Spiele der VLT jederzeit in deutscher Sprache ersichtlich gemacht werden. In VLT-Outlets dürfen keine anderen Glücksspiele als solche des Konzessionärs im Sinne des § 14 angeboten werden.

§ 14 GSpG regelt die Erteilung einer Konzession zur Durchführung der Ausspielungen nach den §§ 6 bis 12b GSpG (Bestimmte Lotterien, ua. elektronische Lotterien einschließlich VLTs) und umfassende Anforderungen zwecks Spielsuchtvorbeugung, zum Spielerschutz, zur Geldwäsche- und Kriminalitätsvorbeugung etc.

§ 21 bis 27 GSpG regeln die Übertragung des Rechtes zum Betrieb einer Spielbank durch Konzession und umfassende Anforderungen zwecks Spielsuchtvorbeugung, zum Spielerschutz, zur Geldwäsche- und Kriminalitätsvorbeugung.

Auf Grund des § 28 GSpG hat der Spielbankenkonzessionär eine Spielbankabgabe in Höhe von 30 vH. der Jahresbruttospieleinnahmen eines jeden Spielbankbetriebes, im Falle von Ausspielungen über Glücksspielautomaten die um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen aus Glücksspielautomaten eines jeden Spielbankbetriebes zu entrichten.

§ 57 GSpG (Ausspielungen) lautet:

"(1) Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen – vorbehaltlich der folgenden Absätze – einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz. Bei turnierförmiger Ausspielung treten außerhalb des Anwendungsbereiches von § 17 Abs. 2 an Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers.

(2) Für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt und die nicht über Video-Lotterie-Terminals im Sinne des § 12a Abs. 2 durchgeführt werden, beträgt die Glücksspielabgabe 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen. Besteht eine Abgabepflicht nach § 17 Abs. 3, sind Ausspielungen gemäß § 12a von der Glücksspielabgabe befreit.

(3) Für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals beträgt die Glücksspielabgabe – vorbehaltlich Abs. 4 – 30 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen.

(4) Für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals beträgt die Glücksspielabgabe 10 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen (Bundesautomaten- und VLT-Abgabe), wenn sie – im Falle von Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung nach § 5 oder – im Falle von Video-Lotterie-Terminals auf Basis einer Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 durchgeführt werden.

Die Regelung von Zuschlägen der Länder (Gemeinden) zur Bundesautomaten- und VLT-Abgabe bleibt dem jeweiligen Finanzausgleichsgesetz vorbehalten.

(5) Jahresbruttospieleinnahmen sind die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

(6) Von der Glücksspielabgabe befreit sind

1. Ausspielungen in vom Bundesminister für Finanzen konzessionierten Spielbanken im Sinne des § 21,

2. Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung unter Einhaltung der Vorgabe des § 4 Abs. 2 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 73/2010,

3. die Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol des § 4 Abs. 3 bis 6.

(7) Abweichend von Abs. 4 gilt für die Glücksspielabgabe für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals in den Ländern Kärnten, Niederösterreich, Steiermark und Wien auf Basis einer Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 bis zum Ablauf des 31. Dezember 2014 bzw. 31. Dezember 2015 (§ 60 Abs. 25 Z 2) Folgendes:

1. Wenn das Land keine Bewilligungen gemäß § 5 vergeben hat, beträgt der Steuersatz 25 vH.

2. Wenn das Land die höchstzulässige Anzahl von Bewilligungen gemäß § 5 vergeben hat, beträgt der Steuersatz 10 vH.

3. Wenn das Land nur einen Teil der gemäß § 5 möglichen Bewilligungen vergeben hat, wird der Hundertsatz für den Steuersatz entsprechend dem Anteil der vergebenen möglichen Bewilligungen zwischen 10 und 25 eingeschliffen und halbjährlich nach folgender Formel berechnet: $25 - (15 \times \text{vergebene Bewilligungen} / \text{Höchstzahl der Bewilligungen})$.

Der Bundesminister für Finanzen hat die Höhe des aktuellen Steuersatzes dem Konzessionär für das jeweilige Halbjahr bis 1. Februar und 1. August verbindlich mitzuteilen".

§ 13a FAG 2008 sieht einen Zuschlag der Länder zur Bundesautomaten- und VLT-Abgabe bis zu 150% dieser Abgabe vor.

Zur Entstehung und Entrichtung der Steuerschuld enthält § 59 GSpG ua folgende Regelungen:

Die Abgabenschuld entsteht bei elektronischen Lotterien gemäß § 59 Abs 1 Z 2 GSpG mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.

Schuldner der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG sind bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses auf Grund des § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand.

Die Schuldner der Glücksspielabgaben haben diese gemäß § 59 Abs. 3 GSpG 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. Bis zu diesem Zeitpunkt haben sie eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen.

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 gelten.

§ 60 Abs 25 GSpG idF BGBl I 2010/111 bestimmt ua Folgendes:

„Nach erfolgter Notifikation im Sinne der RL 98/34/EG (Nr. 2010/228/A) und nach am 16. Juli 2010 abgelaufener Sperrfrist des Art. 8 RL 98/34/EG treten die Änderungen jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 73/2010, am Tag nach Kundmachung dieses Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 73/2010, im Bundesgesetzblatt in Kraft. Dabei gelten jedoch folgende Sonderbestimmungen:

- 1. Zum 1. Jänner 2011 bestehende VLT-Outlets oder VLT-Outlets, die bis 31. Dezember 2010 vom Bundesminister für Finanzen bescheidmäßig genehmigt sind, müssen spätestens mit 31. Dezember 2014 den Vorschriften des § 12a in der Fassung dieses Bundesgesetzes entsprechen. Dies gilt nicht für § 12a Abs. 2 dritter Satz für zum 1. Jänner 2010 bereits bestehende VLT-Outlets.*
- 2. Glücksspielautomaten, die aufgrund landesgesetzlicher Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz zugelassen worden sind, dürfen längstens bis zum Ablauf des 31. Dezember 2014 betrieben werden (Übergangszeit). Wenn in einem Bundesland die nach § 5 Abs. 1 höchstzulässige Anzahl an Glücksspielautomaten zum 31. Dezember 2009 um mehr als das Doppelte überschritten worden ist, dürfen in diesem Bundesland Glücksspielautomaten, die aufgrund landesgesetzlicher Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz zugelassen worden sind, längstens bis zum Ablauf des 31. Dezember 2015 betrieben und bis dahin an bereits bestehenden Standorten und im bestehenden Ausmaß auch verlängert werden.*

....

- 4. § 57 und die Änderung in § 59 Abs. 2 in der Fassung dieses Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 73/2010, treten mit 1. Jänner 2011 in Kraft. § 57 Abs. 3 tritt für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung nach § 4 Abs. 2 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz erst ein Jahr nach Inkrafttreten eines Landesgesetzes über Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten in Kraft. ...“*

- **Zur „Teilnahme vom Inland aus“**

Zum Tatbestandelement „Teilnahme vom Inland aus“ liegen bereits mehrere Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes (u.a. VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060, VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005) des unabhängigen Finanzsenates und des Bundesfinanzgerichtes sowie vor.

Das Tatbestandsmerkmal „Teilnahme vom Inland“ ist nach der Judikatur des BFG und des UFS dann erfüllt, wenn sich der Spielteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses des Spielvertrages tatsächlich, physisch im Inland (als geographisch festlegbarem Ort) befindet. Auf technischen Gegebenheiten (wie zB Standort des Servers; Einwahlknoten, verwendete IP-Adresse) kommt es nicht an. Ebenso ist nicht entscheidend, ob der Spielteilnehmer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hat und welche Staatsangehörigkeit er besitzt (vgl. zur Wettgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG: UFS 28.12.2011, RV/3510-W/11; UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13, BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015, BFG 16.2.2018, RV/7104387/2015) und zur Glücksspielabgabe: UFS 26.8.2013, RV/1509-W/013, UFS 20.11.2013 RV/2388-W/13, BFG 28.6.2015, RV/7104383/2015 und BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016).

Zur Frage der Ermittelbarkeit der Teilnahme aus dem Inland hat der VwGH im Beschluss vom 6.7.2020, Ro 2018/17/0005 Folgendes ausgesprochen:

„Der Teilnahme sowohl an einer Wette als auch an einer elektronischen Lotterie nach § 57 Abs. 2 GSpG liegt der Abschluss eines Glücksvertrages zugrunde. Dieser Abschluss kann in beiden Fällen über das Internet erfolgen. In beiden Fällen führt dieser Abschluss nach der insofern gleichlautenden Bedingung des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG und des § 57 Abs. 2 GSpG nur dann zu einer Besteuerung nach dem GebG oder nach dem GSpG, wenn die Teilnahme an der Wette oder der elektronischen Lotterie vom Inland aus erfolgt. Es macht in dieser Hinsicht keinen Unterschied, ob der über Internet abgeschlossene Glücksvertrag die Teilnahme an einer Wette oder an einer elektronischen Lotterie zum Inhalt hat. In beiden Fällen lässt sich die Teilnahme vom Inland aus nur anhand von Indizien beurteilen, die in gleicher Weise von den Angaben der Teilnehmer und den technischen Gegebenheiten abhängen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Zusammenhang mit Wetten bereits mehrfach ausgeführt, dass es bei der Frage, ob an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wurde (§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG), um einen als Ergebnis der Beweiswürdigung festzustellenden Sachverhalt geht, der den zur Abgabepflicht führenden Tatbestand verwirklicht, und dass zu einer solchen Sachverhaltsfeststellung sowohl die Registrierung des Users mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer inländischen IP-Adresse als Indizien dafür dienen können, dass sich der Wettteilnehmer bei Verwirklichung des Tatbestandes im Inland befunden hat (vgl. VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060, mwN). Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass die Gewichtung einzelner Indizien und somit auch die Sachverhaltsfeststellung auf ein Indiz zu stützen und ein anderes Indiz im Wege der Beweiswürdigung zu verwerfen, in seiner Bedeutung über den Einzelfall nicht hinausgeht (vgl. wieder VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060; 14.1.2020, Ro 2018/16/0046). Das bedeutet aber auch für den vorliegenden Revisionsfall, dass durch die Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes die Frage, ob Registrierungsadressen der Teilnehmer bzw. IP-Adressen der benutzten Endgeräte als Indizien für die Annahme eines inländischen Aufenthaltsortes der Teilnehmer herangezogen werden können, geklärt ist. Weiters wurde klargestellt, dass die Frage, ob sich die Abgabenbehörde nur auf eines der genannten Indizien stützen darf, in der Regel keine Frage von grundsätzlicher Bedeutung darstellt. Dass das BFG im Revisionsfall die konkrete Beweiswürdigung in einer unververtretbaren, die Rechtssicherheit beeinträchtigenden Weise vorgenommen hätte, wird von der revisionswerbenden Partei in ihrem Zulässigkeitsvorbringen im Übrigen nicht behauptet.“

1.2. Zu den verfassungs-und unionsrechtlichen Bedenken:

Durch das Bundesfinanzgericht wurde bereits mehrfach unter Hinweis auf seine Entscheidungen BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 02.02.2015, RV/7103459/2012 die der gegenständlichen Beschwerde inhaltlich vergleichbaren verfassungsrechtlichen und unionsrechtlichen Bedenken verworfen. Siehe dazu die folgenden Erkenntnisse:

- BFG 14.07.2016, RV/7100925/2012

- BFG 26.09.2016, RV/7100405/2012

- BFG 26.09.2016, RV/7100403/2012

Soweit gegen die Entscheidungen des BFG Beschwerden an den Verfassungsgerichtshof erhoben wurden, wurden diese mit folgenden Beschlüssen nicht in Behandlung genommen:

- VfGH 19.2.2015, E 49/2015

- VfGH 11.6.2015, E 564/2015

- VfGH 8.6.2017, E 2416/2016

Der Verwaltungsgerichtshof hat die gegen die Entscheidungen BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 02.02.2015, RV/7103459/2012 eingebrachten Revisionen mit Beschlüssen vom 30.6.2016, Ro 2015/16/0013 und Ro 2015/16/0021 zurückgewiesen.

Zu den Einwänden, die sich gegen das Glücksspielmonopol wenden, wird überdies bemerkt, dass es sich bei der Glücksspielabgabe - ebenso wie bei der Wiener Vergnügungssteuer - um keine Sanktion für die Nichteinhaltung glücksspielrechtlicher Bestimmungen handelt. Die Gesamtsteuerbelastung, die beide Marktteilnehmer aufgrund der Ausspielung trifft, setzt sich für einen Konzessionär und einen Nichtkonzessionär lediglich unterschiedlich zusammen (vgl. dazu BFG 17.10.2016, RV/7104073/2014 unter Hinweis auf VfGH 9.9.2013, 2013/17/0217 und VfGH 14.10.2015, 2013/16/0907).

Eine allfällige Unionsrechtswidrigkeit der Bestimmungen über das Glücksspielmonopol hätte keine Auswirkung auf die hier gegenständliche Glücksspielabgabe. Die Vorschriften der §§ 57 ff GSpG betreffend die Glücksspielabgaben sind Ausfluss der Steuerhoheit Österreichs und nicht des Glücksspielmonopols (vgl. ua BFG 10.10.2016, RV/7100866/2015 mit weiteren Judikaturhinweisen).

Zu den Vorwürfen der Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols wird weiters auf die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes, insbesondere VfGH 15.10.2016, G 103/2016 ua sowie auf das ausführliche Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 verwiesen. Durch diese inhaltlichen Entscheidungen sind die durch das Glücksspielmonopol aufgeworfenen unions- und verfassungsrechtlichen Fragen als hinreichend geklärt anzusehen. Dabei wurde auch die Frage eines maßvollen Werbeauftritts der Konzessionäre behandelt, insgesamt aber eine gesamthafte Würdigung aller Auswirkungen auf den Glücksspielmarkt im Sinne der Rechtsprechung des EuGH vorgenommen. Zu den Voraussetzungen der unionsrechtlichen Zulässigkeit des Glücksspielmonopols und der Inanspruchnahme der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit liegt bereits umfangreiche Rechtsprechung des EuGH vor, die in den oben genannten Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofs und des Verwaltungsgerichtshofs umfassend referiert wurden.

2. Erwägungen

Sowohl vom Finanzamt im Vorlagebericht als auch von der Bf. in ihrer Beschwerde wurde der Sachverhalt im Wesentlichen übereinstimmend dargestellt. Es steht sohin zweifelsfrei fest, dass die Bf. (mit Sitz in Malta eine maltesischen Wett- und Glücksspiellizenz besitzt und im verfahrensgegenständlichen Zeitraum in Malta zentralseitig Glücksspiele auf einem maltesischen Server über das Internet u.a. auch an österreichische Endkunden anbot.

Zur Erbringung dieser Dienstleistungen bediente sich die Bf. in Österreich ansässigen Vermittlern, welche für die Beschwerdeführerin Vermittlungsdienstleistungen für den Abschluss von Wetten und Glücksspielen erbrachten. Die von der Beschwerdeführerin an ihre Endkunden angebotenen Dienstleistungen wurden von den Vermittlern über Video Lotterie Terminals (VLTs) bzw. Counterterminals zugänglich gemacht. Dabei hatten die Vermittler in ihren Geschäftslokalen auf ihre eigenen Kosten Anlagen (dh. VLTs bzw. Counterterminals) angeschafft, mittels derer die Vermittlungsleistung an die Beschwerdeführerin erfolgte und über die die Endkunden im elektronischen Wege Glücksspiele und Wetten mit dem Betreiber (dh. der Beschwerdeführerin) abzuschließen konnten.

Die Vermittler haben im Rahmen der von ihr erbrachten Vermittlungsdienstleistungen u.a. auch Wetten über aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen („Play 4“) vermittelt, die über ein Counterterminal vermittelt wurden.

Die Vermittler arbeiteten sohin auf fremden Namen und fremde Rechnung und erhielten für ihre Vermittlungstätigkeit eine branchenübliche Vermittlungsprovision.

2.1. Zu den einzelnen Tatbeständen:

Dass es sich bei sämtlichen Spielen um Ausspielungen i.S. des § 2 GSpG handelt, wurde im gesamten Verfahren durch die Bf. nicht in Abrede gestellt.

Der verwirklichte Sachverhalt bezogen auf die „Internet web games“ im Zeitraum Jänner bis Juni 2011 erfüllt alle Tatbestandsvoraussetzungen des § 57 Abs. 2 GSpG.

Die jeweilige Höhe der Bemessungsgrundlage und der sich durch Anwendung des § 57 Abs. 2 GSpG ergebende Abgabebetrag für die einzelnen Monate blieben im gesamten Verfahren unstrittig.

Der verwirklichte Sachverhalt bezogen auf die „Internet games“ und „Play4 über Terminal“ im Zeitraum Jänner bis Juni 2011 erfüllt alle Tatbestandsvoraussetzungen des § 57 Abs. 3 GSpG.

Die jeweilige Höhe der Bemessungsgrundlage und der sich durch Anwendung des § 57 Abs. 3 GSpG ergebende Abgabebetrag für die einzelnen Monate blieben im gesamten Verfahren ebenfalls unstrittig.

Zur Frage, wo die Variante „Play4 über Schalter“ einzuordnen ist: Die Bf. geht es in ihrer Beschwerde in erster Linie darum, dass die Glücksspielbesteuerung nicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG mit 16% vom Einsatz, sondern gemäß § 57 Abs. 2 oder 3 GSpG mit 30% der Jahresbruttospieleinnahmen erfolgt. Nach ihrer Ansicht liegt eine Ausspielung über eine Elektronische Lotterie bzw. über Glücksspielautomaten vor. Dem steht der Sachverhalt gegenüber, dass die Abgabe der Wetten auf den Ausgang derartiger, aufgezeichneter Hunde-/Pferderennen ausschließlich am Wettschalter der jeweiligen Standorte der Bf. möglich war. Am Wettschalter erfolgte die Eingabe der Wette durch einen Mitarbeiter anhand eines PCs mit Touchscreen (Counterterminal). Der Teilnehmer bekam danach eine Bestätigung in Form eines Beleges. Die Einsätze wurden von den Mitarbeitern der Vermittler im Namen und für Rechnung der Beschwerdeführerin entgegengenommen. Sodann wurde das Rennen abgespielt und der Rennverlauf auf den Bildschirmen angezeigt. Ein allfälliger Gewinn wurde von den Mitarbeitern des Vermittlers im Namen und für Rechnung der Beschwerdeführerin ausbezahlt. Dieser Sachverhalt bzw. die Glücksspieleigenschaft der Wetten auf aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen wurde von der Bf. nicht bestritten, sondern bestritten wurde die Subsumtion

dieses Sachverhaltes unter den allgemeinen Glücksspielabgabentatbestand gemäß § 57 Abs. 1 GSpG.

Dafür, dass im gegenständlichen Fall eine "allgemeine" Ausspielung, die der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG vom Einsatz und nicht eine Ausspielung über elektronische Lotterien gemäß § 12a GSpG, die der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 oder 3 GSpG von den Jahresbruttospieleinnahmen unterliegt, gegeben ist, spricht eine Vielzahl von Judikatur des VwGH: VwGH 2.7.2015, Ra 2015/16/0019; VwGH 13.4.2016, Ra 2016/02/0053; VwGH 29.6.2017, Ra 2017/16/0095; VwGH 4.3.2020, Ra 2020/02/0013.

Aus dieser höchstgerichtlichen Judikatur ist auch zu sehen, dass die Teilnahme an Wetten sowohl über Wettterminals unmittelbar, als auch über Wettannahmeschalter möglich ist. Bei der Teilnahme an Wetten über Wettannahmeschalter schließt der Wettteilnehmer mit dem Mitarbeiter, der der Sphäre des Wettbüros zuzurechnen ist, den Wettvertrag. Der Zugang der Annahmeerklärung an den Mitarbeiter bewirkt zugleich den Zugang an den Wettanbieter. (VwGH 13.4.2016, Ra 2016/02/0053 Rn 14 unter Verweisen auf VwGH 28.6.2012, 2011/16/0148, OGH 25.6.2014, 2 Ob 131/13y, OGH 16.2.2000, 7 Ob 317/99i). Das gilt sowohl für Wetten, die steuerrechtlich den Rechtsgeschäftsgebühren unterliegen, als auch für die vorliegenden Wetten auf aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen, die wegen ihrer überwiegenden Zufallsabhängigkeit als Glücksspiele den Glücksspielabgaben unterliegen. Der Vertragsabschluss wird mit dem Mitarbeiter des Wettanbieters abgeschlossen. Da vom Wettteilnehmer der Wettvertrag nicht unmittelbar über elektronische Geräte oder Einrichtungen geschlossen wurde, d.h. die vertragserheblichen Willenserklärungen nicht über elektronische Medien abgegeben wurden, scheiden glücksspielabgabenrechtlich die Spezialtatbestände § 57 Abs. 2 GSpG und § 57 Abs. 3 GSpG für elektronische Lotterien, über Video-Lotterie-Terminals bzw. über Glücksspielautomaten für die Bf. aus und es verbleibt der allgemeine Tatbestand § 57 Abs. 1 GSp "Ausspielungen ... 16% vom Einsatz".

Die jeweilige Höhe der Bemessungsgrundlage blieb im gesamten Verfahren unstrittig.

Die Abgabenfestsetzung durch das Finanzamt erweist sich sohin als rechtmäßig.

3. Zur Nicht - Durchsetzbarkeit des Abgabenanspruches

§ 206 Abs. 1 lit. b BAO lautet:

Die Abgabenbehörde kann von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen, soweit im Einzelfall auf Grund der der Abgabenbehörde zur Verfügung stehende

Unterlagen und der durchgeführten Erhebungen mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch gegenüber dem Abgabenschuldner nicht durchsetzbar sein wird.

Maßnahmen nach § 206 liegen im Ermessen der für die Abgabenfestsetzung zuständigen Abgabenbehörde bzw der Verwaltungsgerichte (vgl zB VwGH 25.10.2006, 2005/15/0012; UFS 8.7.2010, RV/0132-F/08).

Die gemäß den §§ 263 Abs 1 und § 279 Abs 1 (jeweils idF FV wGG 2012) bestehende Befugnis, Abgabenbescheide abzuändern, umfasst auch die Abänderung in einem auf § 206 gestützten „Nichtfestsetzungsbescheid“. Dies gilt auch für meritorische Erledigungen von Bescheidbeschwerden (vgl zB UFS 14.4.2008, RV/3311-W/07; 25.8.2009, RV/0236-L/07; ErlRV 2007 BlgNR 24. GP, 16; Fischerlehner, Abgabenverfahren 2, § 206 Anm 1; Richtlinien zu Beschwerdevorentscheidungen, Abschn 3.3; BFG 7.12.2015, RV/3100339/2015).

§ 206 ermöglicht die gänzliche oder teilweise Abstandnahme von der erstmaligen Festsetzung von Abgaben; gilt aber auch für abändernde Bescheide (zB Maßnahmen gem § 295, Beschwerdevorentscheidungen; vgl zu § 206 idF vor BGBl I 2003/124, BMF, AÖF 1994/96). (Ritz, BAO 6, § 206, Rz 1,2)

Voraussetzung einer Maßnahme nach § 206 Abs 1 lit b ist, dass die Abgabenbehörde/das Verwaltungsgericht Erhebungen zur Uneinbringlichkeit durchführt.

Diese gesamthafte Uneinbringlichkeitsprüfung wurde durch das FVwGG mit dem Einfügen der Wortfolge „gegenüber dem Abgabenschuldner“ in § 206 Abs 1 lit b im Sinne einer Entkoppelung von Fragen der „Ersatzeinbringlichkeit“ bei Mitschuldnern und Haftenden aufgegeben. Die ErläutRV 2007 BlgNR 24. GP 16) halten zur Novellierung des § 206 durch das FVwGG fest:

„Die Änderungen des § 206 BAO dienen der Verwaltungsökonomie. Nach § 206 Abs 1 lit b BAO ermöglichen sie eine Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung gegenüber der/m Abgabepflichtigen unabhängig davon, ob für die betroffenen Abgaben persönliche Haftungen in Betracht kommen. Dies gilt auch für in Beschwerdevorentscheidungen und in Erkenntnissen der Verwaltungsgerichte vorgenommene Abstandnahmen. [...]“ (BAO Kommentar Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz § 206, Rz 12)

Unabhängig von der Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung ist im gegenständlichen Verfahren hervorgekommen, dass der Abgabenanspruch gegenüber der Beschwerdeführerin nicht durchgesetzt werden kann.

Wie die ho. Erhebungen ergeben haben, wurde bekannt, dass die Bf. bereits seit Jahren in Liquidation ist. Das Betreibungsersuchen blieb ohne Erfolg, das Finanzamt selbst geht von einer Uneinbringlichkeit der Forderung aus. Es ist davon auszugehen, dass keine Aussicht darauf besteht, den Abgabenanspruch durchzusetzen.

Somit sind die Voraussetzungen des § 206 lit. b BAO erfüllt.

Im gegenständlichen Fall ist daher ohne berechtigten Zweifel von einer gänzlichen Uneinbringlichkeit der beschwerdegegenständlichen Abgaben auszugehen, sodass von einer Festsetzung derselben gemäß § 206 Abs. 2 BAO Abstand zu nehmen war.

Maßnahmen gemäß § 206 BAO liegen im Ermessen der für die Abgabenfestsetzung zuständigen Abgabenbehörde bzw der Verwaltungsgerichte (Ritz, BAO 6, § 206 Rz 1).

Nach § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus dem das Ermessen einräumenden Bestimmung. Billigkeit bedeutet die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei.

Zweckmäßigkeit berücksichtigt das öffentliche Interesse an der Einbringung, aber auch das Interesse an der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung.

Dazu gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie (Ritz, BAO 6, § 20 Rz 7).

Angesichts der im gegenständlichen Fall aufgezeigten fehlenden Einbringungsmöglichkeit, war es dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit der Verwaltungsführung entsprechend geboten, mit der Abstandnahme von der Festsetzung vorzugehen, da der mit dem Umfang des durchzuführenden Beschwerdeverfahrens verbundene Verwaltungsaufwand nicht mehr verhältnismäßig ist.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dem nicht entgegensteht: Durch die Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung wird der gesetzliche Abgabenanspruch als solches nicht "vernichtet", sondern es wird lediglich - wegen Uneinbringlichkeit - auf seine Durchsetzung gegenüber der Bf verzichtet (UFS 17.12.2008, RV/0816-L/03; BFG 06.06.2019, RV/1100623/2015).

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen war daher von einer Festsetzung der Abgaben entsprechend der Bestimmung des § 206 Abs. 1 lit b BAO Abstand zu nehmen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

4. Zur Nichtdurchführung der mündlichen Verhandlung:

Seitens der Bf. wurde die mündliche Verhandlung vor dem Senat beantragt. Zwischenzeitig befindet sich die Bf. in Liquidation, die Zustellung der Ladung an den Liquidator nach Malta war aufgrund von COVID-19 Maßnahmen hinsichtlich einer Briefannahmestopps in Malta nicht möglich. Ein (steuerliche) Vertretung der Bf. in Österreich ist nicht bekannt.

Nach Aktenlage wurde in den verfahrensleitenden Beschwerden die Aussetzung der strittigen Beträge beantragt und sind diese Aussetzungen bis zum heutigen Tag aufrecht. Der streitgegenständliche Abgabebetrag ist sohin bis dato nicht entrichtet.

Selbst im Fall einer Stattgabe des Rechtsmittels wäre kein Rückforderungsanspruch der Bf. gegenüber dem Abgabengläubiger gegeben.

Mündliche Verhandlungen dienen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Wahrung der Parteienrechte, insbesondere der Mitwirkung der Aufklärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes (VwGH 29.06.2016, 2013/15/0245).

Hinsichtlich des gegenständlichen Falles ist auszuführen, dass mittlerweile eine umfangreiche Judikatur des VwGH zur Thematik der „Teilnahme vom Inland aus“ vorliegt. Zudem ist nach wie vor eine hohe COVID-19 Gefährdungslage gegeben.

In Zusammenschau dieser Punkte, insbesondere auch bezogen auf die Tatsache, dass die Bf. seit Jahren in Liquidation ist und selbst die belangte Behörde von einer Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten ausgeht, konnte einerseits aus verwaltungsökonomischen Gründen und andererseits aus der Tatsache, dass durch die Anwendung des § 206 BAO der Bf. keine Nachteile erwachsen, von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Eine Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, weil sich die Anwendung der geltenden Rechtslage auf verwirklichte Sachverhalte aus dem Bundes-Verfassungsgesetz (Art 18 B-VG) ergibt, die Anwendung des Legalitätsgrundsatzes auch in der Rechtsprechung (siehe VwGH 30.1.2014, 2011/15/0111) unumstritten ist und insofern keine Abhängigkeit von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorlag. Die von der Bf. aufgeworfene Frage der Verfassungskonformität einer gesetzlichen Bestimmung stellt keine Rechtsfrage im Sinne der Subsumtion unter einen gesetzlichen Tatbestand dar, die vom Verwaltungsgerichtshof zu überprüfen ist, sondern ist deren Prüfung dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten.

Die von der Bf. aufgeworfenen unionsrechtlichen Fragen sind durch die Rechtsprechung des VwGH (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022) geklärt. Im Übrigen folgt die getroffene Entscheidung der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 28. April 2021