

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch DSC Doralt Seist Csoklich Rechtsanwälte GmbH, Währinger Straße 2-4, 1090 Wien, über die Beschwerden vom 21. März 2017 und vom 17. Mai 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 22. Februar 2017 betreffend Glücksspielabgabe für die Monate 01/2011-08/2011 und 18. April 2019 betreffend Glücksspielabgabe für die Monate 10/2014 – 12/2018, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26. Mai 2021 zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden insofern abgeändert, als die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG für die nachstehend angeführten Zeiträume gemäß § 201 BAO ausgehend von den angeführten Bemessungsgrundlagen jeweils mit einem Steuersatz von 40% mit den angeführten Abgabenbeträgen festgesetzt werden. Auf Grund der festgesetzten und der selbstberechneten Beträge ergeben sich die nachstehend angeführten Nachforderungen:

Sammelbescheid gemäß § 201 Abs. 4 BAO vom 17.2.2017 für 2011				
Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Abgabenbetrag	selbstberechnet	Nachforderung
01/11	69.908,42	27.963,37	20.192,00	7.771,37
02/11	107.829,83	43.131,93	31.584,00	11.547,93
03/11	162.029,23	64.811,69	44.159,00	20.652,69
04/11	129.305,17	51.722,07	45.157,00	6.565,07
05/11	253.049,22	101.219,69	79.113,00	22.106,69
06/11	218.111,55	87.244,62	69.283,00	17.961,62
07/11	260.641,19	104.256,48	76.848,00	27.408,48
08/11	276.034,11	110.413,64	81.607,00	28.806,64
09/11	214.953,77	85.981,51	60.195,00	25.786,51
10/11	341.292,59	136.517,04	105.853,00	30.664,04
11/11	259.036,19	103.614,48	104.524,00	-909,52
12/11	507.682,96	203.073,18	157.144,00	45.929,18

Sammelbescheid gemäß § 201 Abs. 4 BAO vom 17.2.2017 für 2012				
01/12	626.067,07	250.426,83	198.237,00	52.189,83
02/12	591.564,85	236.625,94	188.631,00	47.994,94
03/12	514.981,24	205.992,50	158.752,00	47.240,50
04/12	371.078,47	148.431,39	116.153,00	32.278,39
05/12	460.760,29	184.304,12	144.988,00	39.316,12
06/12	465.424,78	186.169,91	147.951,00	38.218,91
07/12	517.188,79	206.875,52	165.073,00	41.802,52
08/12	591.422,39	236.568,96	184.564,00	52.004,96
09/12	490.720,11	196.288,04	149.337,00	46.951,04
10/12	461.505,44	184.602,18	142.346,00	42.256,18
11/12	730.668,75	292.267,50	222.785,00	69.482,50
12/12	886.447,49	354.579,00	284.793,00	69.786,00
Sammelbescheid gemäß § 201 Abs. 4 BAO vom 17.2.2017 für 2013				
01/13	924.178,59	369.671,44	316.330,00	53.341,44
02/13	726.988,00	290.795,20	250.781,00	40.014,20
03/13	1.225.476,47	490.190,59	415.272,00	74.918,59
04/13	938.395,84	375.358,34	317.428,00	57.930,34
05/13	940.189,78	376.075,91	302.023,00	74.052,91
06/13	1.023.818,63	409.527,45	360.063,00	49.464,45
07/13	1.029.127,43	411.650,97	364.227,00	47.423,97
08/13	1.061.910,99	424.764,40	343.038,00	81.726,40
09/13	1.249.374,67	499.749,87	408.990,00	90.759,87
10/13	862.408,28	344.963,31	308.157,00	36.806,31
11/13	1.139.084,78	455.633,91	382.396,00	73.237,91
12/13	1.435.951,35	574.380,54	472.471,00	101.909,54
Sammelbescheid gemäß § 201 Abs. 4 BAO vom 17.2.2017 für 01/2014 – 08/2014				
01/14	1.450.340,80	580.136,32	476.560,00	103.576,32
02/14	1.217.943,24	487.177,30	425.203,00	61.974,30
03/14	1.394.600,16	557.840,06	465.198,00	92.642,06
04/14	1.196.259,35	478.503,74	416.447,00	62.056,74
05/14	1.336.682,92	534.673,17	442.039,00	92.634,17
06/14	1.270.999,42	508.399,77	434.804,00	73.595,77
07/14	1.456.178,58	582.471,43	500.386,00	82.085,43
08/14	1.466.635,84	586.654,34	501.974,00	84.680,34
Bescheide gemäß § 201 BAO vom 18.4.2019				
10/14	1.290.435,28	516.174,11	469.635,38	46.538,73
11/14	1.482.646,87	593.058,75	501.719,60	91.339,15
12/14	1.837.184,33	734.873,73	618.470,22	116.403,51
01/15	1.675.549,77	670.219,91	574.789,43	95.430,48
02/15	1.117.297,81	446.919,12	387.656,33	59.262,79
03/15	2.157.102,65	862.841,06	710.959,78	151.881,28
04/15	1.079.862,95	431.945,18	505.021,31	-73.076,13
05/15	1.602.779,25	641.111,70	360.465,13	280.646,57
06/15	1.474.037,79	589.615,12	397.015,25	192.599,87
07/15	1.530.001,14	612.000,46	358.304,89	253.695,57
08/15	1.510.841,33	604.336,53	380.636,53	223.700,00
09/15	1.671.302,25	668.520,90	376.818,07	291.702,83

10/15	1.497.019,36	598.807,74	414.566,17	184.241,57
11/15	1.883.989,21	753.595,68	348.469,18	405.126,50
12/15	1.780.519,61	712.207,84	429.863,75	282.344,09
01/16	1.806.677,15	722.670,86	471.189,29	251.481,57
02/16	1.743.039,28	697.215,71	444.632,42	252.583,29
03/16	1.722.574,92	689.029,97	418.453,64	270.576,33
04/16	1.946.134,72	778.453,89	411.052,12	367.401,77
05/16	1.889.118,89	755.647,56	459.520,80	296.126,76
06/16	1.926.973,90	770.789,56	492.642,49	278.147,07
07/16	1.962.272,52	784.909,01	459.288,22	325.620,79
08/16	2.087.483,05	834.993,22	512.032,20	322.961,02
09/16	2.137.602,59	855.041,04	500.908,17	354.132,87
10/16	2.130.506,90	852.202,76	0,00	852.202,76
11/16	2.432.283,53	972.913,41	0,00	972.913,41
12/16	2.426.829,73	970.731,89	0,00	970.731,89
01/17	2.650.633,84	1.060.253,54	0,00	1.060.253,54
02/17	2.246.070,73	898.428,29	0,00	898.428,29
03/17	2.664.889,33	1.065.955,73	0,00	1.065.955,73
04/17	2.590.687,91	1.036.275,16	0,00	1.036.275,16
05/17	2.210.050,47	884.020,19	0,00	884.020,19
06/17	2.245.497,42	898.198,97	0,00	898.198,97
07/17	2.876.523,26	1.150.609,30	0,00	1.150.609,30
08/17	2.366.789,65	946.715,86	0,00	946.715,86
09/17	2.291.108,61	916.443,44	0,00	916.443,44
10/17	2.290.647,37	916.258,95	0,00	916.258,95
11/17	2.463.392,86	985.357,14	0,00	985.357,14
12/17	3.100.807,39	1.240.322,96	0,00	1.240.322,96
01/18	3.025.031,95	1.210.012,78	0,00	1.210.012,78
02/18	2.725.581,35	1.090.232,54	0,00	1.090.232,54
03/18	3.133.621,11	1.253.448,44	0,00	1.253.448,44
04/18	2.761.482,15	1.104.592,86	0,00	1.104.592,86
05/18	2.898.881,90	1.159.552,76	0,00	1.159.552,76
06/18	2.812.208,07	1.124.883,23	0,00	1.124.883,23
07/18	3.089.310,58	1.235.724,23	0,00	1.235.724,23
08/18	2.516.694,71	1.006.677,88	0,00	1.006.677,88
09/18	2.250.664,86	900.265,94	0,00	900.265,94
10/18	3.064.092,31	1.225.636,92	0,00	1.225.636,92
11/18	2.552.022,66	1.020.809,06	0,00	1.020.809,06
12/18	3.049.873,89	1.219.949,56	0,00	1.219.949,56

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

Selbstberechnungen und Anträge nach § 201 BAO 01/2011-08/2014

Mit Schriftsatz vom 19.9.2014, eingebracht am 30.9.2014, erstattete BF Limited (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) eine Selbstanzeige beim (damaligen) Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten, kurz FA) mit auszugsweise folgendem Inhalt:

[...]

Nach den allgemeinen Geschäftsbedingungen (vgl. Beilage 1) der ***Bf1*** kommen die auf der Plattform www.BF.com angebotenen Spielprodukte vertraglich am Firmensitz von ***Bf1***, somit in Malta zustande - sie gelten hier als abgegeben und angenommen. Im Falle von Streitfällen oder Anspruchsforderungen im Zusammenhang mit von der ***Bf1*** angebotenen Spielen unterliegen diese der Rechtsprechung von Malta (s. AGB, Pkt. 14).

Durch die GSpG-Novelle 2008, BGBl I 54/2010 (kundgemacht am 19.07.2010) sowie durch das Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 11 1/210 (kundgemacht am 30.12.2010) kam es zur Anpassung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG, die ab 01.01.2011 auch eine Abgabe iSd § 2 Abs. 2 FinStrG darstellt. Soweit die ***Bf1*** davon betroffen ist, wurde damit die "Teilnahme vom Inland aus" (vgl. § 57 Abs. 2 GSpG ab 1.1.2011: "Ausspielungen[...], an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt [...]") zur wesentlichen Tatbestandsvoraussetzung für die Glücksspielabgabe nach dem GSpG.

Um den allfälligen abgabenrechtlichen Verpflichtungen unseres Klienten nach § 57 Abs. 2 GSpG (idF Bundesbegleitgesetz 2011) nachzukommen - nicht zuletzt auch um finanzstrafrechtliche Konsequenzen zu vermeiden - hat unser Klient, die ***Bf1*** BF Limited, eine Selbstberechnung der Glücksspielabgabe für die Monate 01/2011-08/2014 vorgenommen, die wir im Rahmen einer Selbstanzeige wie folgt offen legen.

In der Berechnung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum 01/2011-08/2014 enthält die Schätzung auf Grundlage der Angaben Dritter betreffend Bruttospielerträge von Kunden, die auf der Österreich-Version der Internet-Seite von BF registriert sind und die im Management reporting System als Österreicher ausgewiesen werden.

Zur Nutzung des Glücksspielangebotes der ***Bf1*** muss sich der Kunde zunächst bei der ***Bf1***, hier im Speziellen auf der Plattform www.BF.com, registrieren. Im Rahmen dieses Registrierungsvorganges hat der Kunde insbesondere seinen Wohnort bekanntzugeben, wobei er angewiesen wird, diese Daten korrekt und vollständig anzugeben (s. AGB, Pkt. 3.1.3). Als ein international agierendes Internetunternehmen im Bereich des Glücksspiels ist ***Bf1*** besonders bemüht diese Registrierungsdaten der Neukunden genau zu ermitteln. ***Bf1*** ist befugt ein Kundenkonto so lange zu sperren oder dessen Nutzung einzuschränken, bis die entsprechenden Überprüfungsmaßnahmen zur Zufriedenheit abgeschlossen sind, wobei jeder Kunde nur ein Kundenkonto eröffnen.

Nach dem GSpG entsteht die Abgabepflicht für die Jahresbruttospieleinnahmen unter anderem dann, wenn die Teilnahme an den einzelnen Spielen vom Inland aus erfolgt. Allerdings wird weder im Gesetz selber noch in den Materialien oder in Rechtsauskünften des BMF erläutert, wie der Abgabepflichtige bei Ausspielungen, die über das Internet erfolgen, die Teilnahme vom Inland aus festzustellen hat. Der ***Bf1*** ist kein technisches Verfahren bekannt, das diese Feststellung vollständig und mit insbesondere für das Entstehen eines Abgabenanspruches in Österreich ausreichender Sicherheit gewährleisten würde.

Die Glücksspielabgabe beläuft sich nach diesen vorläufigen Berechnungen auf EUR 10.883.055,-, eine Aufgliederung auf die Zeiträume ist angeschlossen (Beilage 1).“

Nach einer ausführlichen Darlegung ihrer Rechtsansicht beantragte die Bf. die Festsetzung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum 01/2011 – 08/2014.

Die Beilage 1 enthält für folgende Zeiträume neben der Angabe der Bemessungsgrundlage die nachstehend angeführten Beträge an Glücksspielabgabe:

Monat	selbstberechneter Abgabebetrag
01/11	20.192,00
02/11	31.584,00
03/11	44.159,00
04/11	45.157,00
05/11	79.113,00
06/11	69.283,00
07/11	76.848,00
08/11	81.607,00
09/11	60.195,00
10/11	105.853,00
11/11	104.524,00
12/11	157.144,00
01/12	198.237,00
02/12	188.631,00
03/12	158.752,00
04/12	116.153,00
05/12	144.988,00
06/12	147.951,00
07/12	165.073,00
08/12	184.564,00
09/12	149.337,00
10/12	142.346,00
11/12	222.785,00
12/12	284.793,00
01/13	316.330,00
02/13	250.781,00
03/13	415.272,00
04/13	317.428,00
05/13	302.023,00
06/13	360.063,00
07/13	364.227,00
08/13	343.038,00
09/13	408.990,00
10/13	308.157,00
11/13	382.396,00
12/13	472.471,00
01/14	476.560,00
02/14	425.203,00
03/14	465.198,00
04/14	416.447,00
05/14	442.039,00
06/14	434.804,00
07/14	500.386,00
08/14	501.974,00

Elektronische Selbstberechnung und Antrag gemäß § 201 BAO für 09/2014 – Verfahren RV/7100702/2016

Am 20.10.2014 führte die Bf. über Finanzonline elektronisch eine Selbstberechnung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum 09/2014 durch und beantragte gleichzeitig gemäß § 201 BAO die Festsetzung der Glücksspielabgabe für 09/2014. Der Zeitraum 09/2014 ist hier nicht verfahrensgegenständlich, da über diesen bereits mit Erkenntnis BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016 (bestätigt mit Beschluss VwGH 06.07.2020, Ro 2018/17/0005) abgesprochen wurde.

Selbstberechnungen – Anträge nach § 201 BAO 10/2014 – 12/2018

Beginnend mit dem Zeitraum 10/2014 führte die Bf. keine elektronische Selbstberechnung der Glücksspielabgabe durch. Sie gab dem FA aber für den Zeitraum 10/2014 bis 09/2016 jeweils innerhalb der Erklärungsfrist unter Hinweis auf die Bestimmung des § 59 Abs. 3 GSpG mit formlosen Schreiben die Höhe der „Bruttospieleinnahmen von in Österreich registrierten Teilnehmern“ sowie die Höhe der Glücksspielabgabe, die sich unter Anwendung eines Steuersatzes von 40% iSd § 57 Abs 2 GSpG ergibt, bekannt. Zur Berechnungsmethode wurde jeweils auf die Selbstanzeige vom 30.09.2014 bzw ab dem Zeitraum 05/2015 auf das Beschwerdeverfahren betreffend 09/2014 verwiesen.

Für die Zeiträume 10/2014 – 09/2016 gab die Bf. folgende Abgabebeträge bekannt:

Zeitraum	selbstberechneter Abgabebetrag
10/14	469.635,38
11/14	501.719,60
12/14	618.470,22
01/15	574.789,43
02/15	387.656,33
03/15	710.959,78
04/15	505.021,31
05/15	360.465,13
06/15	397.015,25
07/15	358.304,89
08/15	380.636,53
09/15	376.818,07
10/15	414.566,17
11/15	348.469,18
12/15	429.863,75
01/16	471.189,29
02/16	444.632,42
03/16	418.453,64
04/16	411.052,12
05/16	459.520,80
06/16	492.642,49
07/16	459.288,22
08/16	512.032,20
09/16	500.908,17

Ab dem Zeitraum 10/2016 gab die Bf. innerhalb der Erklärungsfrist dem FA nur mehr die Höhe der „Bruttospieleinnahmen der in Österreich registrierten Teilnehmer“ bekannt, ohne einen konkreten Abgabebetrag zu nennen.

Weiters wurde in den Schreiben jeweils ausdrücklich ausgeführt, dass die Glücksspielabgabe aufgrund verfassungsrechtlicher und europarechtlicher Bedenken mit EUR 0,00 elektronisch gemeldet werde.

Abschließend beantragte die Bf. jeweils die Erlassung eines Bescheides gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO.

Weitere Datenübermittlungen seitens der Bf ans FA – Außenprüfungen

Das FA führte bei der Bf. für den Zeitraum 01/2011 – 08/2014 zur Auftragsbuch Nr 11/065/14 eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO durch.

Im Zuge dieser Außenprüfung überreichte die Bf. dem FA mit Schreiben vom 14.7.2015 eine Daten DVD mit den Grundaufzeichnungen für den 01/2011 – 08/2014 sowie eine Erläuterung betreffend Ermittlung der Bemessungsgrundlage mit Beilagen.

Mit Schreiben vom 7.11.2016 gab die Bf. eine ergänzende Stellungnahme zu sog „Net-Jackpot-Costs“ sowie „Bonus-Costs“ ab und überreichte eine weitere Daten CD samt Erläuterung.

Die Außenprüfung betreffend Zeitraum 01/11 – 08/2014 wurde mit Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11.1.2017 *beendet und darin ua nach Zitierung des Erkenntnis VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 folgende Prüfungsfeststellungen getroffen:*

„Zeitraum 06/2011 – 08/2014

Dem Verwaltungsgerichtshof folgend wird daher von Seiten des Finanzamtes die Registrierung mit inländischer Wohnadresse als geeigneter Indizienbeweis für die Teilnahme vom Inland aus angesehen, da Seitens der Abgabenschuldnerin auch nicht in konkreten einzelnen Wett(Glücksspiel-)fall entgegen getreten werden konnte.

Als Bemessungsgrundlage werden daher die Jahresbruttospieleinnahmen aus Ausspielungen herangezogen, an denen Kunden, die mit einer inländischen Wohnadresse registriert waren, teilgenommen haben.

Voraussetzung für die Teilnahme am Angebot ist die Registrierung als User. Für die Registrierung hat der Spielteilnehmer selbst persönliche Daten (Vor- und Zuname, Wohnadresse, Geburtsdatum, E-Mail-Adresse u.ä) richtig und vollständig auszufüllen und allfällige Änderungen bekanntzugeben. (Bedingungen)

Da die Gewinnausszahlung anhand der bekannt gegebenen Daten erfolgt, ist anzunehmen, dass diese den Tatsachen entsprechen.

Zeitraum 01-05/2011

BF betreibt eine Webseite, die sich in einzelne Operator-Seiten (Subsites) gliedert. Diese Operator-Seiten zielen auf einen gewissen Markt ab, Aufmachung, Bilder und Inhalte sind auf regionale Marktgegebenheiten angepasst. Die Abgabenschuldnerin gab jene, die bei erstmaliger Anmeldung den vorgeschlagenen österreichischen Operator gewählt haben oder diesen gesondert ausgewählt haben, als Teilnahme von Österreich bekannt. Eine Änderung der Zuordnung zu einem Operator nach Registrierung ist nicht möglich.

Weitere Daten (IP, Registrierung) konnten nicht ermittelt werden. Die vom VwGH vorgeschlagenen Indizien stehen dem FA nicht zur Verfügung. Mangels anderer Anknüpfungen werden die von der Abgabenschuldnerin bekanntgegebenen Daten als Bemessungsgrundlage

der Glücksspielabgabe zugrunde gelegt. Insbesondere, da laut Aussage der Abgabenschuldnerin vor allem am Anfang kaum Differenzen zwischen jenen Teilnehmern laut AT Operator und in Österreich registrierten Teilnehmern bestand. Daher sind die Teilnahme von Teilnehmern, die bei erstmaliger Anmeldung den AT-Operator gewählt haben, Indiz dafür, dass sich der Teilnehmer zum Zeitpunkt der Teilnahme im Inland befunden hat.

Wenn die Abgabenschuldnerin vorbringt, dass es bei „Local Jackpots“ zu territorialen Verzerrungen kommt, so ist dem entgegen zu halten:

Bemessungsgrundlage bei § 57 Abs. 2 GSpG sind die Jahresbruttospieleinnahmen der Ausspielungen, an denen eine Teilnahme vom Inland erfolgt.

Das bedeutet für Ausspielungen, an denen nur ein Spielteilnehmer teilnimmt (z.B. Poker gegen den Computer), dass dies die Brutto spieleinnahmen des Teilnehmers vom Inland sind.

Bei Ausspielungen, bei denen es mehrere Teilnehmer (auch nicht vom Inland) gibt, sind die Bruttospieleinnahmen dieser gesamten Ausspielung, an der ein Teilnehmer vom Inland teilgenommen hat Bemessungsgrundlage. (z.B. bei Live Poker wird das faktisch das Tischgeld [also die Fee] sein, aller an der Ausspielung Teilnehmenden.)

Auch Live-Pokerspiele sind elektronische Lotterien gemäß § 12a GSpG. Bei Onlinepoker erfolgt die Teilnahme unmittelbar durch den Spieler über ein elektronisches Medium, und es wird unzweifelhaft das Spielergebnis über elektronische Medien zur Verfügung gestellt. Jedenfalls erfolgt die zufallsabhängige Zuteilung der Karten zentralseitig, dies führt ja letztlich zur Spielentscheidung, und es liegt somit eine zentralseitige Herbeiführung der Entscheidung über das Spielergebnis vor. Das Gesetz verlangt ja lediglich, dass das Ergebnis des Spiels zentralseitig herbeigeführt wird.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 GSpG sind Ausspielungen Glücksspiele „bei denen Spieler oder andere eine Vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen“. In den Begriff „oder andere“ ist auch die Bezahlung des Spieleinsatzes durch den Veranstalter selbst einzuordnen, (wie z.B. Boni) Bemessungsgrundlage: Jahresbruttospieleinnahmen (§ 57 Abs. 2 GSpG) Einsätze abzüglich ausgezahlte Gewinne eines Kalenderjahres (§ 57 Abs. 5 GSpG)

Demzufolge sind die Kosten (Net Jackpot Costs) nicht abzugsfähig.

Dem Vorbringen der Antragstellerin, die hier anzuwendende Gesetzesbestimmung sei verfassungswidrig und daher nicht anzuwenden, ist entgegen zu halten, dass die Beurteilung einer allfälligen Verfassungswidrigkeit nicht der Abgabenbehörde obliegt.

Die Abgabenbehörde hat die Gesetze zu vollziehen, die in Geltung sind. Solange eine Bestimmung nicht für verfassungswidrig erklärt wird, ist sie von dieser anzuwenden.“

Angefochtene Bescheide vom 17.2.2017

Mit nach Jahren getrennt ausgefertigten **Sammelbescheiden vom 17.2.2017** setzte das FA die **Glücksspielabgabe** für 01/2011 bis 08/2014 ausgehend von der jeweils nachstehend angeführten Bemessungsgrundlage mit folgenden Abgabenbeträgen fest:

Monat	Bemessungsgrundlage	Festgesetzter Abgabenbetrag
-------	---------------------	-----------------------------

01/11	69.912,00	27.964,80
02/11	107.830,00	43.132,00
03/11	162.199,00	64.879,60
04/11	129.567,00	51.826,80
05/11	253.091,00	101.236,40
06/11	218.182,00	87.272,80
07/11	261.444,00	104.577,60
08/11	276.403,00	110.561,20
09/11	216.067,00	86.426,80
10/11	346.956,00	138.782,40
11/11	264.252,00	105.700,80
12/11	518.811,00	207.524,40
01/12	634.847,00	253.938,80
02/12	607.658,00	243.063,20
03/12	532.925,00	213.170,00
04/12	406.582,00	162.632,80
05/12	483.401,00	193.360,40
06/12	486.058,00	194.423,20
07/12	535.188,00	214.075,20
08/12	603.230,00	241.292,00
09/12	499.676,00	199.870,40
10/12	478.323,00	191.329,20
11/12	750.980,00	300.392,00
12/12	907.450,00	362.980,00
01/13	973.595,00	389.438,00
02/13	775.071,00	310.028,40
03/13	1.276.024,00	510.409,60
04/13	990.912,00	396.364,80
05/13	984.531,00	393.812,40
06/13	1.065.563,00	426.225,20
07/13	1.102.509,00	441.003,60
08/13	1.092.332,00	436.932,80
09/13	1.272.446,00	508.978,40
10/13	914.507,00	365.802,80
11/13	1.165.513,00	466.205,20
12/13	1.471.842,00	588.736,80
01/14	1.493.965,00	597.586,00
02/14	1.245.318,00	498.127,20
03/14	1.440.376,00	576.150,40
04/14	1.256.211,00	502.484,40
05/14	1.357.995,00	543.198,00
06/14	1.322.831,00	529.132,40
07/14	1.483.756,00	593.502,40
08/14	1.528.345,00	611.338,00

Die Bescheide enthalten jeweils den Hinweis, dass der selbstberechnete Betrag 0,00 betragen habe.

Zur Begründung wurde nach der Ermessensentscheidung auf die Niederschrift vom 11.1.2017 verwiesen.

Beschwerden vom 21.3.2017

Gegen sämtliche, oben genannten Bescheide wurde fristgerecht Beschwerde erhoben.
Beantragt wurde jeweils

- keine Beschwerdeentscheidung zu fällen und die Entscheidung gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO unverzüglich dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

- der Beschwerde stattzugeben und die bekämpften Bescheide aufzuheben sowie

„in eventu

- in Senatsbesetzung zu entscheiden, da der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt, weil eine Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes zu den gegenständlichen Rechtsfragen fehlt

*- gemäß § 274 Abs. 1 Z. 1 lit a) BAO eine mündliche Verhandlung anzuberaumen, damit die Bf. im Rahmen dieser den Registrierungsprozess und die technischen Details der Abwicklung von Glücksspielen über die von ihr betriebenen Domains, insbesondere über www.BF.com, darlegen kann. Hierfür wird als Zeuge Herr ***7***, p. A. der Bf. namhaft gemacht.“*

Weiters wurde von der Bf. ein Antrag des BFG auf Normenprüfung an den VfGH und auf Vorlage an den EuGH angeregt.

Beschwerdepunkte

Zentraler Beschwerdepunkt ist in allen Verfahren, dass der gesetzliche Anknüpfungspunkt „**Teilnahme aus dem Inland**“ nicht feststellbar sei. Es sei unzulässig allein aufgrund der Registrierungsadresse auf den - physischen - Ort des Spielteilnehmers zu schließen. Auch die Anknüpfung an die IP-Adresse des Kunden sei keine taugliche Methode zur Feststellung des Aufenthaltsortes des Kunden.

Die Anknüpfung an die "Teilnahme vom Inland aus" sei verfassungswidrig, da ein Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot bestehe

Es erfolge eine unionsrechtswidrige Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit durch das unzulässige Glücksspiel-Monopol in Österreich

Die Glücksspielabgabe verstosse gegen das harmonisierte Mehrwertsteuersystem.

Den Beschwerden angeschlossen wurden als Beilagen ./1 bis ./10 folgende Beweismittel:

- Gutachterliche Stellungnahme zu § 57 Abs 2 GSpG vom 15.3.2017, ***1***

- Allgemeine Nutzungsbedingungen der Bf. vom 5.3.2015

- Anteil Kunden mit Auszahlungen/Überprüfung der Kundenangaben

- Top 5%-Kunden

- OWA Statistik Anteil an Internetnutzung mit mobilen Betriebssystemen

- Anteil tragbare Geräte mit mobilem Internetzugang

- Gutachten „Zuverlässigkeit der Positionsbestimmung von Internet-Teilnehmern“ vom 22.02.2016, ***2***

- Technische Stellungnahme „Statische und Dynamische IP-Adressen“ vom 17.02.2017, ***2***

Einstieg Test Account über Slowenien

Einstieg von Malta aus mit IP-Adresse, die als Aufenthalt Finnland aufweist

Weitere Außenprüfung für 10/2014 – 12/2018

Für den Zeitraum 10/2014 – 12/2018 führte das FA zur Auftragsbuch Nr ***3*** ebenfalls eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO durch, im Zuge dessen von der Bf. auch für diesen Zeitraum eine Daten DVD mit den Grundaufzeichnungen sowie Erläuterungen zur Ermittlung der – möglichen – Bemessungsgrundlage übermittelt wurden.

Angefochtene Bescheide vom 18.4.2019

Mit getrennt ausgefertigten **Bescheiden vom 18.4.2019** setzte das FA die **Glücksspielabgabe** für 10/2014 bis 12/2018 anhand der von der Bf. offengelegten Bemessungsgrundlagen auf Basis jener Umsätze, welche von Kunden erzielt wurden, die mit einer österreichischen Wohnadresse auf der Glücksspielplattform registriert sind, mit folgenden Abgabenbeträgen fest:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Abgabenbetrag
10/14	1.149.088,00	459.635,20
11/14	1.254.299,00	501.719,60
12/14	1.546.175,54	618.470,22
01/15	1.776.536,00	710.614,40
02/15	1.200.316,00	480.126,40
03/15	2.267.521,00	907.008,40
04/15	1.583.241,00	633.296,40
05/15	1.213.061,00	485.224,40
06/15	1.714.315,00	685.726,00
07/15	1.584.564,00	633.825,60
08/15	1.633.011,00	653.204,40
09/15	1.610.255,00	644.102,00
10/15	1.748.590,00	699.436,00
11/15	1.580.739,00	632.295,60
12/15	2.071.478,00	828.591,20
01/16	2.125.767,00	850.306,80
02/16	1.976.872,00	790.748,87
03/16	1.823.257,00	729.302,80
04/16	1.804.254,00	721.701,60
05/16	2.111.063,00	844.425,20
06/16	2.070.649,00	828.259,60
07/16	2.014.603,00	805.841,20

08/16	2.047.752,00	819.100,80
09/16	2.204.504,79	881.801,92
10/16	2.268.863,00	907.545,20
11/16	2.242.003,00	896.801,20
12/16	2.567.962,04	1.027.184,82
01/17	2.782.094,00	1.112.837,60
02/17	2.401.681,09	960.672,44
03/17	2.814.738,13	1.125.895,25
04/17	2.714.685,48	1.085.874,19
05/17	2.362.770,47	945.108,19
06/17	2.417.136,53	966.854,61
07/17	3.024.278,88	1.209.711,55
08/17	2.627.438,38	1.050.975,35
09/17	2.474.384,46	989.753,78
10/17	2.511.786,14	1.004.714,46
11/17	2.658.125,43	1.063.250,17
12/17	3.375.347,25	1.350.138,90
01/18	3.205.180,53	1.282.072,21
02/18	2.862.871,09	1.145.148,44
03/18	3.282.152,36	1.312.860,94
04/18	2.933.054,26	1.173.221,70
05/18	3.202.841,29	1.281.136,52
06/18	3.027.265,69	1.210.906,28
07/18	3.349.898,33	1.339.959,33
08/18	2.750.980,21	1.100.392,08
09/18	2.442.863,11	977.145,24
10/18	3.223.027,31	1.289.210,92
11/18	2.710.373,32	1.084.149,33
12/18	3.152.386,06	1.260.954,42

Die Bescheide enthalten jeweils den Hinweis, dass der selbstberechnete Betrag 0,00 betragen habe und dass eine gesonderte Begründung ergehen wird.

Die gesonderte Begründung hat jeweils folgenden Inhalt:

„Die Festsetzung erfolgte laut dem im Offenlegungsschreiben gestellten Antrag gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO, weil der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht wurde und sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Die Festsetzung lag nicht im Ermessen der Abgabenbehörde.

Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, einer Glücksspielabgabe. Gemäß § 57 Abs. 2 GSpG beträgt die Glücksspielabgabe für Ausspielungen gemäß § 12a GSpG (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt und die nicht über Video-Lotterie-Terminals im Sinne des § 12a Abs. 2 GSpG durchgeführt werden, 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen.

Gemäß § 57 Abs. 5 GSpG sind Jahresbruttospieleinnahmen die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres. Abrechnungszeitraum ist der Kalendermonat. Gemäß § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG sind Schuldner bei einer Abgabepflicht gemäß § 57 GSpG - bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses - der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) zur ungeteilten Hand. Als Vermittlung gelten jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder -gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise.

Zur Nutzung des Spielangebotes muss sich der Kunde auf der Website der Abgabepflichtigen registrieren. Hierbei hat der Teilnehmer seine persönlichen Daten (Vor- und Zuname, Wohnadresse, Geburtsdatum, E-Mail-Adresse etc.) richtig und vollständig bekanntzugeben und ist verpflichtet, allfällige Änderungen mitzuteilen.

Die Abgabepflichtige mit Sitz Malta betreibt eine Online»-Glücksspielplattform unter der Internetadresse <https://www.BF.com/at/>. Sie verfügt über keine Konzession nach § 14 GSpG. Auf der genannten Plattform erfolgten im Zeitraum ... zahlreiche Teilnahmen an Ausspielungen vom Inland (Österreich) aus. Die Spielteilnahme erfolgte unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien, die Entscheidung über das Spielergebnis wurde zentralseitig herbeigeführt und wurde über elektronische Medien zur Verfügung gestellt.

Die Abgabepflichtige legte monatlich im ZR die Bemessungsgrundlagen für gegenständliche Monate offen.

Diese Bemessungsgrundlagen basieren auf jenen Umsätze, welche von Kunden erzielt wurden, die mit einer österreichischen Wohnadresse auf der Glücksspielplattform registriert sind.

Es wurde jeweils ein Antrag auf Festsetzung der Glücksspielabgabe gem. § 201 Abs. 3 Z 1 BAO gestellt.

Eine Selbstberechnung der Glücksspielabgabe wurde elektronisch über FinanzOnline mit „Null“ übermittelt.

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Ob die Teilnahme an einer Ausspielung vom Inland aus erfolgt, ist ein als Ergebnis der Beweiswürdigung festzustellender Sachverhalt, der den zur Abgabepflicht führenden Tatbestand verwirklicht, demnach eine die Bemessungsgrundlage bedingende Tatsache, die einer Schätzung grundsätzlich nicht zugänglich ist (vgl. auch Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 17 GebG Rz 7 sowie VwGH vom 20.11.2014, 2013/16/0085).

Der VwGH hat dazu in seinem Erkenntnis vom 20.11.2014, 2013/16/0085, ausgesprochen, dass bei dieser Sachverhaltsfeststellung sowohl die Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer "inländischen IP-Adresse" ein Indiz dafür sind, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat.

Das Bundesfinanzgericht hat in seinen Erkenntnissen vom 08.05.2017, RV/7100024/2014, vom 28.06.2017, RV/7104383/2015; vom 21.08.2017, RV/7100702/2016; vom 16.02.2018, RV/7104387/2015; vom 28.03.2018, RV/7105344/2017; vom 04.04.2018, RV/7105345/2017; vom 04.04.2018, RV/7104839/2017; vom 25.04.2018, RV/7104384/2015; vom 25.04.2018, RV/7104385/2015; und vom 25.04.2018, RV/7104386/2015, die Zulässigkeit der Feststellung der Teilnahme vom Inland aus und daher die Festsetzung der Abgabe unter Heranziehung der Bemessungsgrundlage auf Basis der Teilnahmen von mit einer österreichischen Adresse registrierten Kunden bestätigt.

Die gegenständlichen Festsetzungen erfolgen anhand der offengelegten Bemessungsgrundlagen auf Basis jener Umsätze, welche von Kunden erzielt wurden, die mit einer österreichischen Wohnadresse auf der Glücksspielplattform registriert sind. Im Rahmen

der Beweiswürdigung stellte die Abgabenbehörde, der genannten Rechtsprechung entsprechend, fest, dass in diesen Fällen vom Inland aus an Ausspielungen teilgenommen wurde.

Der VwGH hat im oben zitierten Erkenntnis ausgeführt, dass einem solchen Indiz zwar für konkrete Fälle durchaus entgegengetreten werden kann, doch müssen dazu konkrete diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 GSpG ist der Einsatz eine durch den Spieler oder andere in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbrachte Vermögenswerte Leistung. Freispiele, bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stammt, sondern etwa durch den Spielanbieter zur Verfügung gestellt wird, sind in die Berechnung der Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Die Bemessungsgrundlage Jahresbruttospieleinnahmen geht vom Spieleinsatz als vereinbartem Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance aus. Wie der Spieleinsatz tatsächlich aufgebracht wird, ist gleichgültig, der Spieleinsatz muss nicht vom Spieler selbst stammen.

Ad Net Jackpot Costs: Bereits aus dem Gesetzeswortlaut steht eindeutig fest, dass nur ausgezahlte Gewinne im Rahmen der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen gem. § 57 Abs. 5 GSpG abzuziehen sind. Etwas, was nicht gewonnen und ausgezahlt wurde, kann demnach auch nicht abgezogen werden. Das Vorbringen und das Begehren der Abgabepflichtigen stehen in Widerspruch zum klaren Gesetzeswortlaut. Die Gewinnwahrscheinlichkeit spielt keinerlei Rolle, ebenso wenig wie der Umstand, dass im Falle des Gewinnes, aufgrund des Ausmaßes, die Bemessungsgrundlage negativ sein könnte. Auch wird im Hinblick auf das Vorbringen - im Falle der Realisierung des Jackpots würde „für lange Zeit“ keine Glücksspielabgabe anfallen - festgehalten, dass eine negative Bemessungsgrundlage in einem Monat bei der Bemessung der Glücksspielabgabe für den nachfolgenden Kalendermonat keine Berücksichtigung mehr finden kann. Denn der Glücksspielabgabe unterliegen im jeweiligen Kalendermonat nur jene Ausspielungen, für die die Abgabenschuld in diesem Kalendermonat (somit nicht etwa in Vormonaten) entstanden ist. Eine Art Vortrag von negativen Bemessungsgrundlagen in darauffolgende Abrechnungszeiträume ist im Gesetz nicht normiert ebenso wenig wie ein Ausgleich am Ende eines Kalenderjahres.

Der Ansicht der Abgabenschuldnerin, die hier anzuwendende Gesetzesbestimmung sei verfassungswidrig und daher nicht anzuwenden, ist entgegen zu halten, dass die Beurteilung einer allfälligen Verfassungswidrigkeit nicht der Abgabenbehörde obliegt. Die Abgabenbehörde hat die Gesetze zu vollziehen, die in Geltung sind. Solange eine Bestimmung nicht für verfassungswidrig erklärt wird, ist sie von dieser anzuwenden.

Abgesehen davon wird festgehalten, dass der Verfassungsgerichtshof in gleichgelagerten Fällen (Internetglücksspiel) in Bezug auf die Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 1 und 2 GSpG und die Ausgestaltung der Abgabebetragbestände keine Bedenken hat und mit Beschlüssen jeweils vom 26.02.2018, E 3389/2017 (Abgabepflichtige = Beschwerdeführerin!) und E 2913/2017 die Behandlung der Verfassungsgerichtshofsbeschwerden abgelehnt und die Beschwerden dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten hat, weil diese keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hatten.

Hinsichtlich der europarechtlicher Bedenken der Abgabenschuldnerin wird auf die diesbezüglichen Ausführungen in den Erkenntnissen des BFG vom 08.05.2017, RV/7100024/2014; vom 28.06.2017, RV/7104383/2015; vom 21.08.2017, RV/7100702/2016; vom 16.02.2018, RV/7104387/2015; vom 28.03.2018, RV/7105344/2017; vom 04.04.2018,

RV/7105345/2017; vom 04.04.2018, RV/7104839/2017; vom 25.04.2018, RV/7104384/2015; vom 25.04.2018, RV/7104385/2015; und vom 25.04.2018, RV/7104386/2015, verwiesen.

Das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG ist nicht präjudiziell für die Glücksspielabgaben gemäß § 57fr GSpG, es wird jedoch der Vollständigkeit halber hinsichtlich des Unionsrechtskonformität des Glücksspielmonopols auf das Erkenntnis des VfGH vom 16.03.2016, Ro 2015/17/0022, und auf das Erkenntnis des VfGH vom 15.10.2016, E 945/2016-24, E 947/2016-23, E 1054/2016-19, verwiesen.“

Beschwerden vom 17.5.2019

Gegen die Bescheide betreffend 10/2014 – 12/2018 wurde ebenfalls fristgerecht Beschwerde erhoben und jeweils beantragt

- keine Beschwerdeentscheidung zu fällen und die Entscheidung gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO unverzüglich dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen;
- gemäß § 274 Abs. 1 Z. 1 lit a) BAO eine mündliche Verhandlung anzuberaumen, damit die Bf. im Rahmen dieser den Registrierungsprozess und die technischen Details der Abwicklung von Glücksspielen über die von ihr betriebenen Domains, insbesondere über www.BF.com, darlegen kann. Hierfür wurde als Zeuge Herr ***8*** p. A. der Bf. namhaft gemacht.

Im Sinne einer Stattgabe der gegenständlichen Beschwerde durch ersatzlose Aufhebung der bekämpften Bescheide zu entscheiden.

Weiters wurde von der Bf. auch hier ein Antrag des BFG auf Normenprüfung an den VfGH und auf Vorlage an den EuGH angeregt.

Beschwerdepunkte

1. gesetzliche Anknüpfungspunkt „Teilnahme aus dem Inland“ nicht feststellbar

Zentraler Beschwerdepunkt ist in allen Verfahren, dass der gesetzliche Anknüpfungspunkt „**Teilnahme aus dem Inland**“ nicht feststellbar sei. Es sei unzulässig allein aufgrund der Registrierungsadresse auf den - physischen - Ort des Spielteilnehmers zu schließen. Auch die Anknüpfung an die IP-Adresse des Kunden sei keine taugliche Methode zur Feststellung des Aufenthaltsortes des Kunden.

Die Anknüpfung an die "Teilnahme vom Inland aus" sei verfassungswidrig, da ein Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot bestehe

Es erfolge eine unionsrechtswidrige Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit durch das unzulässige Glücksspiel-Monopol in Österreich

Die Glücksspielabgabe verstosse gegen das harmonisierte Mehrwertsteuersystem

2. Abzugsfähigkeit von Jackpot-Costs und Boni

Weiters wurde die Einbeziehung von „Boni“ und die Nichtberücksichtigung der Jackpot-Costs in die Bemessungsgrundlage gerügt.

Den Beschwerden angeschlossen wurden als Beilagen ./1 bis ./11 folgende Beweismittel:

./1 Gutachterliche Stellungnahme zu § 57 Abs 2 GSpG vom 15.3.2017, ***1***

./2 Gemeldete GGR, Bonus, Bonuskosten und Net Jackpot Costs

./3 Allgemeine Nutzungsbedingungen der Bf. vom 7.5.2019

./4 Anteil Kunden mit Auszahlungen/Überprüfung der Kundenangaben

./5 Anteil von mit mobilen Geräten erzielt revenue

./6 OWA Statistik Anteil an Internetnutzung mit mobilen Betriebssystemen

./7 Gutachten „Zuverlässigkeit der Positionsbestimmung von Internet-Teilnehmern“ vom 22.02.2016, ***2***

./8 Technische Stellungnahme „Statische und Dynamische IP-Adressen“ vom 17.02.2017 , ***2***

./9 Einstieg Test Account über Slowenien

./10 Einstieg von Malta aus mit IP-Adresse, die als Aufenthalt Finnland aufweist

./11 Spielablauf Live Casino

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Die Beschwerden der Bf. wurden dem BFG an folgenden Tagen vorgelegt und unter den nachstehend angeführten Geschäftszahlen beim BFG erfasst:

Datum Vorlage	Beschwerde vom	betreffend	Gz BFG
30.05.2017	18.01.2016	01/2011-08/2014	RV/7102678/2017 RV/7102688/2017 bis RV/7102690/2017
09.08.2019	17.05.2019	10/2014 - 12/2018	RV/7104456/2019 RV/7104500/2019 bis RV/7104503/2019

Die zuständige Richterin nahm zunächst Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Aktenteile und ergibt sich dadurch der oben dargestellte Verfahrensablauf.

Mit Beschlüssen vom 21.08.2018 und vom 3.9.2019 wurde die Entscheidung über die anhängigen Beschwerden der Bf. vom BFG bis zur Beendigung der beim VwGH zur GZ Ro 2018/17/0005 und Ro 2018/17/0004 anhängigen Verfahren nach § 281 BAO ausgesetzt.

Fortsetzung der Beschwerdeverfahren – Vorhalt BFG 30.09.2020

Mit verfahrensleitendem Beschluss vom 30.9.2020 teilte das Bundesfinanzgericht den Parteien mit, dass die Beschwerdeverfahren gemäß § 271 Abs. 2 BAO nunmehr fortgesetzt werden und wie sich die Sach- und Rechtslage durch die aktuelle Judikatur des VwGH für das BFG dadurch darstelle.

Die beschwerdeführende Partei wurde gleichzeitig aufgefordert, zu den ihren Kunden gewährten „Boni“ nähere Details und zahlenmäßige Angaben für die einzelnen Monate bekanntzugeben.

Stellungnahme der Bf. vom 15.1.2021

Mit Schriftsatz vom 15.1.2021 erstattete die Bf. zu den an ihre Kunden gewährte Boni eine Äußerung mit nachstehendem Inhalt:

„1. Zeitraum 01/2011-08/2014 I - Annex ./1

1.1 Ursprüngliche Offenlegung von Jahresbruttospieleinnahmen, Boni und Net Jackpot Kosten - Annex ./1

a. Für den genannten Zeitraum hat die Beschwerdeführerin im Abgabungsverfahren den „Gross Game Win“ offengelegt. Dieser errechnet sich aus den Echtgeldeinsätzen abzüglich der Echtgeldgewinne, also von den Spielern aus eigenem Vermögen getätigten Spieleinsätzen abzüglich der damit erzielten Gewinne, die an die Spieler ausgezahlt wurden oder hinsichtlich derer die Spieler die Auszahlung auf ihr Bankkonto verlangen konnten. Weder Boni noch Jackpot Kosten wurden bei dieser Position abgezogen

b. Bei der Beschwerdeführerin werden gewährte Boni einem für den Kunden geführten Bonus-Konto gutgeschrieben. Der gewährte Bonus muss mehrfach nach den jeweiligen Bonusbedingungen für Spiele eingesetzt werden.

c. Unter dem Terminus „Bonuses“ hat die Beschwerdeführerin jene Bonusbeträge offengelegt, welche sie Kunden in den betreffenden Zeitraum als Bonus gewährt hat- Die Kunden konnten diese Beträge für Einsätze verwenden, jedoch keine Auszahlung des ihnen gewährten Bonus auf ihr Bankkonto verlangen.

d. Unter „Net Jackpot Costs“ hat die Beschwerdeführerin jene Beträge offengelegt, welche sie von -den Einsätzen der Kunden mit Echtgeld (somit ohne Verwendung von Boni) zur Dotierung von Jackpot-Spielen verwendet hat. Die Beschwerdeführerin bietet grundsätzlich zwei Arten von Jackpot-Spielen an, nämlich sogenannte „Local-Jackpots“, an denen ausschließlich Kunden von

BF teilnehmen und daher auch ausschließlich BF-Kunden den Jackpot dotieren und sogenannte „Pool-Jackpots“, die von Drittanbietern veranstaltet und durchgeführt werden und an denen Kunden verschiedenster Glücksspielanbieter teilnehmen und bei denen der Jackpot daher auch mit Jackpot-Beiträgen von Kunden verschiedenster Glücksspielanbieter dotiert werden. Bei den ausgewiesenen „Jackpot-Costs“ handelt es sich somit um jenen Teil der Echtgeld-Einsätze der Kunden der Beschwerdeführerin, der zur Dotierung der „Local-Jackpots“ sowie zur Dotierung von „Pool-Jackpots“ verwendet bzw. an die Veranstalter der „Pool-Jackpots“ weitergeleitet werden. Bei den ausgewiesenen „Jackpot-Costs“ wurde von der Beschwerdeführerin vorerst nicht zwischen der Dotierung von „Local-Jackpots“ und der Dotierung von „Pool-Jackpots“ differenziert. Boni werden nicht zur Dotierung von Jackpots verwendet.

e. Unter dem Terminus „Net Game Win“ hat die Beschwerdeführerin den Betrag ausgewiesen, der sich errechnet wie folgt:

Gross Game Win minus Bonuses minus Net Jackpot-Costs.

1.2 In Entsprechung des Vorhalts zur Wahrung des Parteigehörs vom 30.09.2020 wird unter Hinweis auf Annex ./1 Nachstehendes mitgeteilt:

Die Beschwerdeführerin weist nunmehr den „Bonus Converted“ aus. Beim „Bonus Converted“ handelt es sich um jenen Betrag, den der Kunde ausschließlich aus ihm gewährten Boni durch mehrmaliges Einsetzen von Bonus-Geld „freigespielt“ hat. Dieser „Bonus Converted“ ist jener Betrag, der aus dem gewährten Bonus nach dem mehrmaligen Einsatz des Bonusgeldes in Folge und in Abhängigkeit der jeweiligen Spielergebnisse, somit aufgrund des aleatorischen Elements verbleibt. Erhält der Kunde somit von BF EUR 10,- als Bonus (enthalten in „Bonus Costs“) und setzt den Bonus mehrfach ein, sodass am Ende ein Betrag von EUR 2,- verbleibt, so beträgt der „Bonus Converted“ EUR 2,-. Dieser Betrag wird dem Echtgeldkonto des Kunden gutgeschrieben und kann vom Kunden - vom Echtgeld ununterscheidbar - entweder für weitere Echtgeld-Spieleinsätze verwendet oder auf das Bankkonto des Kunden überwiesen werden. Beim „Bonus Converted“ handelt es sich somit um einen vom aleatorischen Moment abhängigen Betrag, der von den Jahresbruttospieleinnahmen als Gewinn abzuziehen ist. Über den „Bonus Converted“ können die Kunden wie über „Echtgeld“ verfügen, also entweder die Auszahlung auf ihr Bankkonto verlangen oder damit weiter an Spielen teilnehmen und somit weitere Einsätze tätigen. Wenn sich der Kunde entscheidet, den „Bonus Converted“ für eine weitere Spielteilnahme zu verwenden, dann würden diese Einsätze wieder als Einsatz im „Gross Game Win“ berücksichtigt werden und folglich die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe erhöhen.

2. Zeitraum 10/2014-12/2018 - Annex ./2

2.1 Ursprüngliche Offenlegung von Jahresbruttospieleinnahmen, Boni und Net Jackpot Kosten - Annex ./2

a. Für den genannten Zeitraum hat die Beschwerdeführerin den „Real Money GGR“ offengelegt.

Dieser errechnet sich - wie der „Gross Game Win“ in der Periode 01/2011-08/2014 - aus den Echtgeldeinsätzen abzüglich der Echtgeldgewinne, also von den Spielern aus eigenem Vermögen getätigten Spieleinsätzen abzüglich der damit erzielten Gewinne, die an die Spieler ausgezahlt wurden oder hinsichtlich derer die Spieler die Auszahlung auf ihr Bankkonto verlangen konnten. Weder Boni noch Jackpot Kosten wurden bei dieser Position abgezogen

b. Bei der Beschwerdeführerin werden gewährte Boni einem für den Kunden geführten Bonus-Konto gutgeschrieben. Der gewährte Bonus muss mehrfach nach den jeweiligen Bonusbedingungen für Spiele eingesetzt werden.

c. Unter dem Terminus „Bonus“ hat die Beschwerdeführerin den Betrag an „Bonus-Jahresbruttospieleinnahmen“ (Bonus GGR) offengelegt, der sich wie folgt berechnet:

Von den Spielern eingesetzte Bonusbeträge abzüglich der mit eingesetzten Boni erzielten Gewinnen.

d. Unter dem Terminus „Bonus Costs“ hat die Beschwerdeführerin jene Bonusbeträge offengelegt, welche sie Kunden in dem betreffenden Zeitraum als Bonus gewährt hat. Diese Beträge wurden dem Bonus-Konto des Kunden bei der Beschwerdeführerin gutgeschrieben. Die Kunden konnten diese Beträge für Einsätze verwenden, jedoch keine Auszahlung des ihnen gewährten Bonus auf ihr Bankkonto verlangen.

e. Unter „Net Jackpot Costs“ hat die Beschwerdeführerin jene Beträge offengelegt, welche sie von den Einsätzen der Kunden mit Echtgeld (somit ohne Verwendung von Boni) zur Dotierung von Jackpot-Spielen verwendet hat. Zu den unterschiedlichen von der Beschwerdeführerin angebotenen Jackpot-Spielen siehe oben. Bei den ausgewiesenen „Jackpot-Costs“ wurde von der Beschwerdeführerin vorerst nicht zwischen der Dotierung von „Local-Jackpots“ und der Dotierung von „Pool-Jackpots“ differenziert.

2.2 In Entsprechung des Vorhalts zur Wahrung des Parteigehörs vom 30.09.2020 wird unter Hinweis auf Annex ./2 Nachstehendes mitgeteilt:

a. Der „Real Money GGR“ errechnet sich nach wie vor ausschließlich aus Echtgeldeinsätzen abzüglich der mit Echtgeldeinsätzen erzielten Gewinnen, die die Kunden ausgezahlt wurden oder hinsichtlich derer die Kunden die Auszahlung verlangen konnten. Boni oder Jackpot-Kosten wurden nicht abgezogen.

b. Auch für diese Periode 10/2014-12/2018 weist die Beschwerdeführerin nunmehr den „Bonus Converted“ aus. Zu diesem wird auf Punkt 1.2 verwiesen. Insbesondere soll auch hier nochmals festgehalten werden, dass es sich beim „Bonus Converted“ um einen vom aleatorischen Moment abhängigen Betrag handelt, der von den Jahresbruttospieleinnahmen als Gewinn abzuziehen ist. Verwenden Kunden den ihnen auf dem Echtgeldkonto gutgeschriebenen „Bonus Converter“ für weitere Spiele würden diese Beträge wieder als Einsatz im „Real Money GGR“ berücksichtigt werden.

3. Anträge

Die Beschwerdeführerin beantragt nunmehr der Beschwerde dahingehend stattzugeben, dass die Glücksspielabgabe für den Zeitraum 01/2011-08/2014 auf der Basis von Annex ./1 Spalten M und N und für den Zeitraum 10/2014-12/2018 auf Basis von Annex ./2 Spalten J und K festgesetzt werden.“

Der Stellungnahme angeschlossen waren die genannten „Annex ./1 und Annex./2 mit zahlenmäßigen Aufgliederungen für die einzelnen hier gegenständlichen Monate.

Stellungnahme des FA vom 26.2.2021

Das FA gab am 26.2.2021 zum Vorhalt des BFG und der Stellungnahme der Bf eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ab:

„Allgemein zur rechtlichen Beurteilung von Boni:

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, ausgesprochen, dass Boni jedenfalls keine ausbezahlten Gewinne darstellen und daher nicht von der Bemessungsgrundlage (Jahresbruttospieleinnahmen) abzuziehen sind.

Abgesehen davon wurde in diesem Erkenntnis ausgeführt, dass im konkreten Einzelfall zu untersuchen ist, ob eine konkrete Begünstigung einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstellt - dies ist zum Beispiel dann der Fall wenn eine Bargeldablöse gewährt oder eine Weitergabe möglich ist.

Nur wenn der Bonus einen von einer weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstellt ist dieser als Einsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, anderenfalls ist von einem Rabatt auszugehen.

Relevant ist aus Sicht des Finanzamtes, ob es sich um ein Guthaben handelt, welches gewährt wird, und sodann zuerst an einer gewissen Anzahl an Spielen eingesetzt werden muss bevor es auszahlbar wird (dh vor Erfüllung dieser Bedingung nicht auszahlbar ist), oder ob es sich um eine Art Geschenk handelt, welches nach einer gewissen Anzahl an Echtgeldeinsätzen gewährt wird und im Zeitpunkt der Gewährung sofort auszahlbar ist.

Im ersteren Fall würde es sich, aus Sicht des Finanzamtes, im Lichte der Judikatur des VwGH, nicht um einen Einsatz handeln, weil der Bonus nicht unabhängig von einer weiteren Spielteilnahme auszahlbar oder weitergebar ist. Dies gilt jedoch nur solange die vorgesehene Bedingung (zB fünfmalige Verwendung) nicht erfüllt ist. Wenn die Bedingung erfüllt ist und der Bonus auszahlbar wird, dh zu Echtgeld wird, dann ist die weitere Verwendung natürlich als Einsatz zu werten. Im Regelfall wird davor eine Umwandlung in Echtgeld erfolgen. In diesem Zeitpunkt - dh wenn die Bedingung erfüllt ist und der Bonus (erstmalig) auszahlbar wird, stellt dieser Gewinn einen Abzugsposten dar, er ist als ausbezahlter Gewinn in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.

Im zweiten Fall wäre der Bonus nach Gewährung sofort frei verfügbar und unabhängig von einer weiteren Spielteilnahme einlösbar und daher als Einsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn er für eine Spielteilnahme verwendet wird.

Auch wurde im Erkenntnis des VwGH richtigerweise ausgeführt, dass es sich bei einem Glücksspiel bei dem ausschließlich (im Sinne des zuvor ausgeführten) ein nicht als Einsatz zu wertender Bonus (Gutschein) eingesetzt wird, nicht um eine Ausspielung handelt und hat daher dieses Glücksspiel bei der Ermittlung der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 2 GSpG unberücksichtigt zu bleiben - dh Gewinne welche nur unter Einsatz solcher Boni erzielt werden, sind jedenfalls nicht abzugsfähig, auch wenn sie sofort auszahlbar sind. Das gleiche gilt bei Freispielen, da bei diesen kein Einsatz geleistet wird (aus Sicht des Finanzamtes unterliegen solche Glücksspiele ohne Einsatz der Glücksspielabgabe nach § 58 Abs. 3 GSpG).

Anzumerken ist, dass sich aufgrund der in der Rechtsprechung des VwGH getroffenen Aussagen auch ergibt, dass nur jene Gewinne welche unabhängig von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme einen Vermögenswert darstellen (zB auszahlbar sind) von der

Bemessungsgrundlage abzuziehen sind. Sowohl der Einsatz (§ 2 Abs. 1 Z 2 GSpG), als auch der Gewinn (§ 2 Abs. 1 Z 3 GSpG) sind als Vermögenswerte Leistung definiert.

Auch aus der Definition der Jahresbruttospieleinnahmen nach § 57 Abs. 5 GSpG ergibt sich, dass nur tatsächlich ausgezahlte Gewinne abzuziehen sind.

Gewinne welche nicht sofort auszahlbar sind - dh jener Anteil welcher auf die eingesetzten Boni entfällt - sind nicht von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.

Zu den konkreten Boni:

Das Finanzamt hat beispielhaft die derzeit laut Homepage angebotenen Boni erhoben und hält du den einzelnen fest:

1) Willkommensbonus

Es gibt unterschiedliche Arten, der Spieler kann selbst aussuchen.

a) Einzahlungsbonus

Mindesteinzahlung von EUR 20, bei dem Bonus wird der Betrag der ersten Einzahlung im Casino verdoppelt. Der maximale Bonus beträgt EUR 100,-. Der Bonus wird dem Konto des Spielers gutgeschrieben und unterliegt den BF Bonusbedingungen.

Betreffend Live-Casino: der Einzahlungsbonus wird als Bonusgeld gutgeschrieben, welcher fünfunddreißigfachen Umsatzbedingungen (35x) nach den BF Bonusbedingungen unterliegt.

-> das Einsetzen dieses Bonuses gemeinsam mit Echtgeld, ist nicht als Einsatz iSd GSpG zu werten und ist nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

-> das ausschließliche Einsetzen dieses Bonuses stellt keine Ausspielung dar und hat bei der Ermittlung der Abgabe nach § 57 Abs. 2 GSpG außer Acht zu bleiben -sowohl als Einsatz, als auch als Gewinn (inkl. wenn die Umsatzbedingung erfüllt ist und die Umwandlung in Echtgeld erfolgt).

b) Freispiele

*Erste Einzahlung von min EUR 20,- und mindestens EUR 20,- in Slots umgesetzt – man bekommt die 100 Freispiele für den Slot „***4***“. Gewinne aus Freispielen sowie Bonusgeld unterliegen einer 35-fachen Umsatzbedingung.*

-> Ein Freispiel stellt keine Ausspielung dar und hat bei der Ermittlung der Abgabe nach § 57 Abs. 2 GSpG außer Acht zu bleiben - sowohl als Einsatz, als auch als Gewinn (inkl. wenn die Umsatzbedingung erfüllt ist und die Umwandlung in Echtgeld erfolgt). Die entstandenen „Kosten“ für diese Gratisrunden sind jedenfalls nicht von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.

2) € 10.000,- Cash Drop

Jeder zufällige Dreh In den Slots der Spielesammlung kann 1 von 200 Bargeldpreisen auslösen. Es sind Mindesteinsätze bestimmt (unklar ob auch ausschließlich „Boni“ eingesetzt werden können). Alle Bargeldpreise werden den Spielerkonten in den Slots sofort gutgeschrieben. Alle Preise sind Bargeldpreise und unterliegen damit keinen Umsatzbedingungen.

—> Es handelt sich um zusätzliche Gewinne nach einer zufallsabhängigen Entscheidung über das Spielergebnis. Nach dem Gewinn sind diese sofort auszahlbar. Ein solcher Gewinn ist von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Wenn der als „Bonus“ zu bezeichnende Gewinn weiter eingesetzt wird, handelt es sich um einen Einsatz.

3) 4 grandiose Lucky BF Boni

10% der Einzahlung werden mit sofortigen Freispielen „angepasst“. Gewinne aus Freispielen unterliegen einer fünfunddreißigfachen (35x) Umsatzbedingung, bevor das Bonusgeld zu Echtgeld umgewandelt wird und ausbezahlt werden kann.

—> Ein Freispiel stellt keine Ausspielung dar und hat bei der Ermittlung der Abgabe nach § 57 Abs. 2 GSpG außer Acht zu bleiben - sowohl als Einsatz, als auch als Gewinn (inkl. wenn die Umsatzbedingung erfüllt ist und die Umwandlung in Echtgeld erfolgt). Die entstandenen „Kosten“ für diese Gratisrunden sind jedenfalls nicht von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.

4) Live Casino Preise

Der Spieler erhält EUR 5,- Echtgeld sobald er EUR 500,- an den ausgewählten LIVE Roulette Tischen umgesetzt hat. Die EUR 5,- sind Echtgeld und unterliegen keinen Umsatzbedingungen.

—> Es handelt sich dabei um eine Art umsatzabhängiges Geschenk, welches nach einer gewissen Anzahl an Echtgeldeinsätzen gewährt wird und im Zeitpunkt der Gewährung sofort auszahlbar ist. Nach Gewährung sind diese „Boni“ frei verfügbar und unabhängig von einer weiteren Spielteilnahme einlösbar und sind daher als Einsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn sie für eine Spielteilnahme verwendet werden.

Auch sind diese gewährten Begünstigungen im Zeitpunkt der Gewährung jedenfalls nicht als Gewinne abziehbar.

5) € 2,5 mio. tägliche Drops & Wins

Es ist nicht ersichtlich ob es sich dabei um die „Jackpotkosten“ handelt.

Dies ist eine Network Promotion und kann von Spielern von mehreren Casino-Anbietern genutzt werden. Es gibt feste Geldpreise oder Geldmultiplikatorpreise zu gewinnen - abhängig von der Woche. Nur das Spielen mit Echtgeld in den qualifizierenden Slots zählt für die täglichen Preis-Drops und Turniere. Die Bargeldpreise sind Echtgeld und unterliegen keinen Umsatzbedingungen.

Die Preise werden den Spielern als fester Betrag ausgezahlt (Regular).

Die Preise werden als Multiplikator des Gewinndrehs des Spielers ausgezahlt (Multiplikator).

Ein qualifizierender Dreh kann es dem Spieler ermöglichen, eine Position in der Rangliste einzunehmen. Die Rangliste zeigt die Punktzahl der Spieler an. Diese Punktzahl wird aus dem höchsten Einzelmünzengewinn und dem Einsatz des Spielers in den qualifizierenden Slots errechnet (wöchentlich).

Ein qualifizierender Dreh kann bei jedem täglichen Preis-Drop einen Preis aus dem Preispool auslösen (täglich).

—> Wöchentlich: offenbar wird für diese Gewinne („Boni“) kein eigener Einsatz geleistet, sondern gewinnen die Spieler anhand einer Rangliste, welche aus Einsätzen und Gewinnen der Spieler erstellt werden. Wenn tatsächlich kein Einsatz geleistet wird, handelt es sich nicht um Ausspielungen - es wird auf die diesbezüglichen Ausführungen oben verweisen.

—> Täglich: offenbar handelt es sich um zusätzliche Bargeldgewinne und wären diese wie die unter 2) genannten „Boni“ zu behandeln.

Mangels Kenntnis aller „Boni“ in den gegenständlichen Abgabenzeiträumen, kann keine abschließende Beurteilung vorgenommen werden, insbesondere kann nicht bestätigt werden, ob die bekanntgegebenen Zahlen der hier beispielhaft vorgenommenen Einstufung (der derzeitigen „Boni“) entsprechen.“

Der Stellungnahme schloss das FA fünf von der homepage der Bf erstellte Screenshots an.

Die Stellungnahme samt Beilagen wurden der Bf. mit der Ladung zu der für den 12.4.2021 anberaumten mündlichen Verhandlung übermittelt.

Ergänzende Stellungnahme Bf vom 20.5.2021

Mit Schreiben vom 6.4.2021 ersuchte die Bf. um Vertagung der mündlichen Verhandlung, weil der Rechtsvertreter umfassende Fragen betreffend die Ausgestaltung der verschiedensten Boni an die Bf. gerichtet habe und die Bf. die Antworten coronalbedingt und weil es sich um komplexe Fragestellungen handle, erst am 26.3.2021 an ihren Rechtsvertreter übermittelt habe. Aus dieser Beantwortung würden sich wieder weitere Fragen ergeben.

Am 20.5.2021 brachte die Bf. wie angekündigt mittels Fax eine ergänzende Stellungnahme beim BFG ein, wobei mittels Email auch eine Ausfertigung an den Vertreter des Finanzamtes übersandt wurde.

Mündliche Verhandlung

In der am 26.05.2021 durchgeführten Verhandlung berichtete die Richterin unter Hinweis auf den Vorbereitungsvorhalt vom 30.9.2020 und die Stellungnahmen der Bf. vom 15.1.2021 und des FA vom 26.2.2021 sowie der ergänzenden Stellungnahme der Bf. vom 20.5.2021, wie sich der Sachverhalt derzeit für sie darstelle. Dazu wird den Anwesenden die Beilage 1./ zur Niederschrift ausgehändigt.

Auf die Frage der Richterin, ob es zum vorgetragenen Sachverhalt noch Ergänzungen gibt, erklärten die Parteien:

„RA: Zum Sachverhalt gibt es keine Ergänzungen.

FA: Wenn der Ablauf bei Freispielen jener ist, dass man nach einem „Gratis-Dreh“ etwas gewinnt und das Gewonnene auf dem separaten Bonuskonto aufscheint und dann mit Echtgeld eingesetzt werden muss und erst nach Erfüllung der Umsatzbedingungen zu „Bonus-Converted“ wird, so ist auch das FA der Ansicht, dass diese „Bonus-Converted“ als Gewinn von der Bemessungsgrundlage abzuziehen sind.

Stb: Wir verweisen auf die Spielbedingungen, die im Internet abrufbar sind, dass der Ablauf genauso ist wie eben vom FA geschildert.

FA: Zum € 10.000,- Cashdrop hat sich aus der Stellungnahme der Bf. Seite 6 noch eine Frage ergeben, weil dort davon die Rede ist, dass jedem Spieler ein Bargeldbetrag von € 5,- gutgeschrieben wird (ohne aleatorisches Element). In den Spielbedingungen zu € 10.000,-

„Cashdrop“ ist allerdings eine begrenzte Anzahl (ca. 200) an Gewinnern ausgewiesen und auch in unterschiedlicher Höhe. Daraus lässt sich eine Zufallsabhängigkeit ableiten.

Stb: Wir verweisen auf die Spielbedingungen, die im Internet abrufbar sind und sehen in Übereinstimmung mit dem FA darin einen Zusatzgewinn in „Echtgeld“, der nur nach Einsatz von „Echtgeld“ und Abhängigkeit von einem aleatorischen Element gutgeschrieben wird. Die Aussage in der Stellungnahme, dass die Gutschrift an jeden Spieler erfolgt, war ein Irrtum, der aufgrund einer Übersetzungsproblematik entstanden ist.

Mag. Stb2: Die Live-Casino-Preise (Gutschrift von € 5,- Echtgeld sobald insgesamt Einsätze von € 500,- geleistet wurden) sind in den Aufstellungen Annex 1 und Annex 2 (in der Rubrik „Bonus-Converted“ nicht enthalten) weil auch von der Bf. keine Zuordnung zu bestimmten Ausspielungen vorgenommen werden konnte. Erst wenn die € 5,- Echtgeld dann als Einsatz verwendet werden, sind sie unter den Echtgeldeinsätzen enthalten.

FA: Seitens des Sachverhaltes gibt es meinerseits keine Ergänzungen mehr.

Stb.: Auch unsererseits gibt es nichts zu ergänzen.“

Zur rechtlichen Beurteilung verwiesen die Parteien zunächst auf die bisherigen Schriftsätze und ergänzten sodann:

„RA: Übereinstimmend ist, dass die „Boni-Converted“ abzugsfähig sind und es wird auf die Berechnung in Annex 1 und 2 verwiesen.

Hinsichtlich der Jackpotkosten verweist die Bf. gleichfalls auf die Berechnungen des Annex 1 und 2.

FA: Ich verweise auf das bisherige Vorbringen.“

Die Parteien stellten keine weiteren Fragen und Beweisanträge und wurde das Beweisverfahren geschlossen.

Abschließend beantragte der Vertreter des FA, dass die Bescheide iSd zwischenzeitlich ergangenen Rechtsprechung abgeändert werden (Abzug der Boni-Converted).

Die Vertreter der Bf. beantragten wie in der Stellungnahme vom 15.01.2021 (Abzug von Boni-Converted und Net Jackpot Kosten).

Die Verhandlungsleiterin verkündete den Beschluss, dass die Entscheidung gemäß § 277 Abs. 4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Allgemeines zur Bf. und Voraussetzungen für die Teilnahme an den Ausspielungen der Bf.

Zu den Details des Registrierungsvorganges und den Voraussetzungen für die Spielteilnahme wird auf die Feststellungen in der Entscheidung BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016 verwiesen.

Unstrittig ist, dass im Besteuerungszeitraum von der Bf. Ausspielungen iSd § 12a Abs. 1 GSpG (elektronische Lotterien) veranstaltet wurden, an denen auch zahlreiche Spieler, die sich körperlich in Österreich aufgehalten haben, teilgenommen haben.

Grundsätzlich stellen nach der Judikatur des VwGH sowohl die Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer "inländischen IP-Adresse" Indizien dafür dar, dass sich die Kunden im Zeitpunkt der Teilnahme im Inland aufgehalten haben. Eine exakte örtliche Lokalisierung des Spielteilnehmers im Zeitpunkt der Spielteilnahme ist über die IP-Adresse nicht möglich. Die konkrete IP-Adresse eines Kunden hängt davon ab, auf welche technische Art der Einstieg ins Internet erfolgt. Eine Positionsbestimmung auf Basis Geo-IP-Services ist auf exakte Adressen in bestenfalls 25% der Fälle möglich, auf Länder-Basis mit bestenfalls 77% Genauigkeit.

Auch wenn sich nicht alle registrierten Wettkunden mit einer österreichischen Wohnanschrift nicht immer im Inland befinden werden, ist nach der Lebenserfahrung davon auszugehen, dass sich die meisten Menschen nur wenige Wochen ins Ausland begeben, woraus geschlossen werden kann, dass sich ein Kunde mit gewöhnlichem Aufenthalt in Österreich (wofür die Registrierungsadresse ein geeignetes Indiz darstellt) auch im Zeitpunkt der Teilnahme an einer Ausspielung in Österreich aufgehalten hat. Im bisherigen Verfahren wurden von der Bf. trotz mehrfacher Gelegenheit nicht für konkrete, einzelne Fälle diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien bekannt gegeben.

Die von der Bf. mit der Stellungnahme vom 15.1.2021 im „**Annex ./1**“ für 01/2011 – 08/2014 in der Spalte „**Gross Game Win**“ bekanntgegebenen Beträge beruhen ebenso wie die im **Annex ./2** für 10/2014 – 12/2018 in der Spalte „**Real Money GGR**“ bekanntgegebenen Beträge auf den im jeweiligen Monat von Kunden mit österreichischer Wohnadresse in Summe geleisteten „Echtgeldeinsätzen“ (die von den Spielern aus eigenem Vermögen getätigten Spieleinsätze) abzüglich der ausgezahlten „Echtgeldgewinne“ (die Gewinne, die die Spieler mit aus eigenem Vermögen getätigten Spieleinsätzen erzielten und die an die Spieler ausgezahlt wurden oder hinsichtlich derer die Spieler die Auszahlung auf ihr Bankkonto verlangen konnten). Weder „Boni“ noch „Jackpot Kosten“ wurden bei dieser Position berücksichtigt.

BONI

Von der Bf. gewährte Boni werden einem gesondert für den jeweiligen Kunden geführten Bonus-Konto gutgeschrieben. Eine sofortige Auszahlung des gewährten Bonus („Bonus Released“) auf das Bankkonto des Kunden ist nicht möglich.

Erst durch mehrmaliges Einsetzen des Bonus-Betrages gemeinsam mit einem Echtgeldeinsatz (der Bonus-Betrag erhöht dabei die Gewinnchance) wird der Bonus „freigespielt“ und der verbleibende Betrag - bezeichnet als „Bonus Converted“ - dem Echtgeldkonto des Kunden gutgeschrieben. Die Höhe des verbleibenden „Bonus Converted“ hängt von den jeweiligen Spielbedingungen und den Spielergebnissen ab und kann entweder für weitere Echtgeldeinsätze verwendet werden oder kann die Auszahlung auf das Bankkonto verlangt werden.

Bei Freispielen wird der gewonnene Betrag dem separaten Bonuskonto gutgeschrieben und muss er dann nach den Spielbedingungen mit Echtgeld eingesetzt werden und wird erst der verbleibende Betrag nach Erfüllung der Umsatzbedingungen („freispielen“) auf das Echtgeldkonto (als „Bonus-Converted“) umgebucht.

Beim Spiel „€ 10.000,- Cashdrop“ wird nicht jedem Spieler ein Bargelddbetrag von € 5,- gutgeschrieben, sondern erhalten nur eine begrenzte Anzahl von Spieler (ca. 200) zufallsabhängig nach Einsatz von „Echtgeld“ zusätzliche Gewinne in unterschiedlicher Höhe in „Echtgeld“, der nur nach Einsatz von „Echtgeld“ und Abhängigkeit von einem aleatorischen Element gutgeschrieben wird.

Die sog. „Live-Casino-Preise“ (Gutschrift von € 5,00 „Echtgeld“ sobald insgesamt Einsätze von € 500,00 geleistet wurden) werden von der Bf. nicht bestimmten Ausspielungen zugeordnet und daher nicht über das Bonuskonto verbucht. Die Beträge sind daher nicht im „Bonus-Converted“ enthalten. Erst wenn die € 5,- „Echtgeld“ dann als Einsatz verwendet werden, sind sie unter den Echtgeldeinsätzen enthalten.

Jackpotspiele

Die Beschwerdeführerin hat ihren Kunden im Casino Bereich auch die Teilnahme an Jackpot Spielen angeboten. Hierbei zahlt der Kunde einen Einsatz an die Beschwerdeführerin, die hiervon einen Teil an den Jackpot Spieleanbieter als Einsatz weiterleitet.

Bei den **Jackpot Spielen** bestimmt der einzelne Kunde seinen Einsatz, der Gewinn bestimmt sich jedoch nach der Höhe der Pools, der nicht nur von diesem Kunden gespeist wird. Grundsätzlich handelt es sich bei Jackpots um Pools, in denen die Spieleinsätze mehrerer Spieler zusammengefasst werden. Aus diesen Pools erfolgt später die Auszahlung des Jackpot-Gewinnes an einen einzigen Spieler.

Bei den sogenannten **Local Jackpots**, die von BF betrieben werden, werden lediglich die auf den Jackpot entfallenden Einsätze von BF Kunden (Net-Jackpot-Costs) gebündelt und es wird auch der Gewinn an einen BF Kunden ausbezahlt.

Diese Kunden können entweder in Österreich oder im Ausland ansässig bzw. registriert sein.

Darüber hinaus gibt es sogenannte „**Pool Jackpots**“, die insbesondere von den Herstellern der Spiele eingerichtet werden. Jeder Internet Gaming Operator verpflichtet sich, einen Teil der Einsätze an den Spielehersteller (Provider) weiterzugeben und jener speist damit einen Jackpot. Diese Zahlungen sind in den Lizenzverträgen neben den Lizenzen vereinbart. Demnach ist BF verpflichtet, einen Teil der Einsätze an den Spielehersteller weiterzuleiten, der in weiterer Folge diese Beiträge und die der anderen Kunden in den Jackpot einzahlt. Zum Beispiel ist nach Punkt 3 des Vertrages zwischen BF (Lizenznehmer) und der ***5*** (Lizenzgeber) über die Nutzungsbedingungen des „***6*** Jackpots“ die Bf. verpflichtet 5,5% aller monatlichen Einsätze von Kunden, die an ***6*** teilnehmen, an den Lizenzgeber abzuführen. Davon werden 10% zur Kostendeckung des Pooljackpot Betreibers verwendet, die restlichen 90% fließen in den Jackpot. Die Bf. hat auf den Spielverlauf des Jackpots keinen Einfluss. Die Gewinne werden durch den Lizenzgeber ermittelt, der dann den jeweiligen Lizenznehmer über die Höhe des Gewinns informiert und den Gewinn an den Vertragspartner weiterleitet.

Der Kunde leistet den Einsatz an die Bf. und die Bf. leitet einen Teil weiter an den Veranstalter des Jackpots und umgekehrt erfolgt der Zahlungsfluss vom Veranstalter des Pool Jackpools an die Bf. und von der Bf. an den Kunden. Es ist Teil des Spielvertrages der Bf. mit ihren Kunden, dass bei den Jackpot-Spielen ein Teil weitergegeben wird und ist das für die Kunden aus den allgemeinen Geschäftsbedingungen ersichtlich.

Bei diesen Jackpot-Varianten wird der Jackpot nur genau einem Kunden, der bei irgendeinem teilnehmenden, bzw. das Spiel anbietenden Internet Gaming Operator (z.B BF) registriert ist, ausbezahlt. Die Speisung des Jackpots erfolgt aus den weitergeleiteten Spieleinsätzen verschiedener Operatoren.

Bei den der Stellungnahme vom 15.1.2021 angeschlossenen Aufstellungen („Annex ./1“ und Annex ./2) werden in der Spalte „Net Jackpot Costs“ jene Beträge ausgewiesen, die aus Echtgeldeinsätzen von österreichischer Kunden zur Dotierung von Jackpotspielen (sowohl „Local-Jackpots“ als auch „Pool-Jackpots“) weitergeleitet wurden.

2. Beweiswürdigung

Aus den im Erkenntnis BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016, das mit dem Beschluss VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005 bestätigt wurde, wird auch in den gegenständlichen Beschwerdeverfahren das Indiz „Registrierung mit einer österreichischen Wohnadresse“ als

grundsätzlich am Besten geeignetes Indiz für die Feststellung der „Teilnahme aus dem Inland“ angesehen. Die genannte Entscheidung hatte ebenfalls Ausspielungen der Bf. zum Gegenstand (Zeitraum September 2014) und wird zwecks Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen in dieser Entscheidung verwiesen.

Im Verfahren wurden von der Bf. trotz mehrfacher Gelegenheit nicht für konkrete, einzelne Fälle diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien bekannt gegeben.

Die Feststellungen über die Boni und die Freispiele stützen sich auf das Vorbringen der Bf. in ihren Schriftsätzen und bei der mündlichen Verhandlung sowie die damit im Einklang stehenden Spielbedingungen.

Die Feststellungen über die Jackpotspiele ergeben sich im Wesentlichen aus dem Akt des BFG RV/7100702/2016 und wurden am Beginn der mündlichen Verhandlung vorgetragen und dazu weder vom Vertreter der Bf. noch vom Vertreter der Amtspartei etwas erwidert oder ein weiteres Vorbringen erstattet.

Zur Nachvollziehbarkeit bzw Kontrolle der konkreten Zahlen wurden von der Bf. dem FA Daten-CDs vorgelegt. Es liegt kein Anhaltspunkt dafür vor, dass das von der Bf. übermittelte Zahlenmaterial nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen würden.

Bei der mündlichen Verhandlung wurde ausdrücklich vorgetragen, dass die von der Bf. mit der Stellungnahme vom 15.1.2021 im „Annex ./1“ für 01/2011 – 08/2014 in der Spalte „Gross Game Win“ bekanntgegebenen Beträge ebenso wie die im Annex ./2 für 10/2014 – 12/2018 in der Spalte „Real Money GGR“ bekanntgegebenen Beträge auf den im jeweiligen Monat von Kunden mit österreichischer Wohnadresse in Summe geleisteten „Echtgeldeinsätzen“ (die von den Spielern aus eigenem Vermögen getätigten Spieleinsätze) abzüglich der ausgezahlten „Echtgeldgewinne“ (die Gewinne, die die Spieler mit aus eigenem Vermögen getätigten Spieleinsätzen erzielten und die an die Spieler ausgezahlt wurden oder hinsichtlich derer die Spieler die Auszahlung auf ihr Bankkonto verlangen konnten) beruhen und bei dieser Position weder „Boni“ noch „Jackpot Kosten“ berücksichtigt wurden. Dagegen wurde weder von den Vertretern der Bf. noch der Amtspartei Einwände erhoben. Auch die betragliche Höhe des „Bonus Converted“ wurde vom Vertreter der Amtspartei nicht in Frage gestellt. Es wird daher bei der rechtlichen Beurteilung von den für das jeweilige Monat im Annex ./1 bzw Annex./2 ausgewiesenen Beträgen ausgegangen.

3. Rechtliche Beurteilung

Rechtslage

Gemäß **§ 57 Abs. 1 GSpG** unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, - vorbehaltlich der folgenden Absätze - einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz.

Gemäß **§ 57 Abs. 2 GSpG** beträgt für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, die Glücksspielabgabe 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen.

Nach **§ 57 Abs. 5 GSpG** sind Jahresbruttospieleinnahmen die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

Der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ist für die gegenständlichen Ausspielungen in **§ 59 Abs. 1 Z. 2 GSpG** geregelt. Nach dem letzten Satz der genannten Gesetzesstelle entsteht bei elektronischen Lotterien die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.

Schuldner der Glücksspielabgabe sind nach **§ 59 Abs. 2 GSpG** der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) zur ungeteilten Hand.

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

Nach **§ 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.

Erwägungen

1. Anträge auf Entscheidung in Senatsbesetzung und Zeugeneinvernahme

Gemäß **§ 272 Abs. 2 BAOidF BGBl. I Nr. 13/2014** obliegt die Entscheidung dem Senat,

1. wenn dies beantragt wird

a) in der Beschwerde,

b) im Vorlageantrag (§ 264),

c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder

d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen

Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides oder

2. wenn dies der Einzelrichter verlangt.

Ein Verlangen des Einzelrichters auf Entscheidung durch den Senat ist nach § 272 Abs.3 BAO idgF nur zulässig, wenn der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Bescheid von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt, die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird oder wenn ein Antrag des Verwaltungsgerichtes beim Verfassungsgerichtshof wegen Gesetzwidrigkeit von Verordnungen oder wegen Verfassungswidrigkeit von Gesetzen gestellt werden soll oder bei Annahme einer Verdrängung nationalen Rechts durch Unionsrecht.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind bedingte Prozesshandlungen im Allgemeinen unzulässig (VwGH 7.6.2001, 2001/16/0016 mit Hinweis auf Stoll, BAO, 2574 und weitere Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes). Eventualanträge können sich nur auf innerprozessuale Bedingungen beziehen. Wird ein Eventualantrag –unabhängig von einem bestimmten prozessualen Ergebnis des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens –für den Fall der Richtigkeit oder Unrichtigkeit einer bestimmten Auslegung (etwa der angefochtenen Entscheidung) gestellt, so ist er schon deshalb unzulässig, weil er nicht auf eine innerprozessuale Bedingung abstellt (vgl. ua. 17.11.2015, Ra 2014/01/0198).

Zu einer Beschwerde die mit dem Satz endete "für den Fall, dass der Beschwerde nicht ohnedies vollinhaltlich stattgegeben wird, wird die Abhaltung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung beantragt", sprach der VwGH aus, dass die BAO bedingte Verhandlungsanträge nicht vorsieht und somit der Antrag der Beschwerdeführerin unwirksam war (vgl. VwGH 29.8.2013, 2011/16/0245).

In den Beschwerden vom 21.3.2017 betreffend Glücksspielabgabe 01/2011-08/2014 wurden sowohl der Antrag auf Entscheidung durch den Senat als auch der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung unter einer unzulässigen Bedingung gestellt ("in eventu"), weshalb die Anträge als nicht wirksam anzusehen sind.

Fragen von grundsätzlicher Bedeutung iSd § 272 Abs. 2 BAO liegen hier auf Grund der bereits bestehenden Judikatur des VwGH nicht vor und war daher auch kein Verlangen der Einzelrichterin auf Senatsentscheidung zustellen.

Die Beschwerden vom 17.5.2019 enthalten wirksame Anträge auf Durchführung einer Verhandlung und wurde diese am 26.5.2021 von der Einzelrichterin durchgeführt.

Gemäß **§ 183 Abs. 3 BAO** 2.Satz ist von der Aufnahme beantragter Beweise abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind,

wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind.

Zur Darlegung des Registrierungsprozesses und der technischen Details der Abwicklung von Glücksspielen über die von der Bf. betriebene Domain wurde von der Bf. Zeugen namhaft gemacht. Die technische Abwicklung wurde von der Abgabenbehörde nicht in Frage gestellt. Trotz Vorhalt wurde von der Bf. weder in den Stellungnahmen an das BFG noch bei der mündlichen Verhandlung ein anderes, ausreichend präzisiertes, entscheidungswesentliches Beweisthema genannt und wurde deshalb von der Zeugeneinvernahme abgesehen.

2. Zur Ermittelbarkeit der „Teilnahme aus dem Inland“

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 Glücksspielabgabe ua: UFS 26.8.2013, RV/1509-W/013, UFS 20.11.2013 RV/2388-W/13, BFG 28.6.2015, RV/7104383/2015 sowie zur hinsichtlich dieses Tatbestandsmerkmals vergleichbaren Bestimmung der Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG ua: UFS 28.12.2011, RV/3510-W/11; UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13 und BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015).

Die Ansicht der Bf., für die Ermittlung des Tatbestandselementes "Teilnahme vom Inland aus" hätten sich weder die Anknüpfung an die Registrierungsadresse noch andere Indizien als tauglich erwiesen, steht im Widerspruch zu dem von ihr mehrfach zitierten Erkenntnis VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 das unmissverständlich zum gegenteiligen Ergebnis kommt. Dem diesbezüglichen Einwand kann daher nicht gefolgt werden.

Die Rechtmäßigkeit der Festsetzung sowohl der Wettgebühren als auch der Glücksspielabgabe alleine gestützt auf das Indiz „Wohnsitzadresse“ wurde erst jüngst vom Verwaltungsgerichtshof ua in den Beschlüssen bzw Erkenntnissen VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060; VwGH 14.1.2020, Ro 2018/16/0046, VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005; VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003; VwGH 10.9.2020, Ro 2018/17/0004 bestätigt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, im Rahmender der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden "freien Überzeugung" von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen

Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. ua. VwGH 20.07.2011, 2009/17/0132).

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

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

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

Weiters tritt in Fällen, in denen die Abgabenbehörde über Antrag des Abgabepflichtigen tätig wird, die amtswegige Ermittlungspflicht des § 115 BAO gegenüber der Behauptungs- und Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Hintergrund (vgl. VwGH 20.6.1990, 89/13/0107). Die Glücksspielabgabe ist nach der eindeutigen Bestimmung des § 59 Abs.3 GSpG von der Abgabepflichtigen selbst zu berechnen und wurden die gegenständlichen Verfahren auf Grund von Anträgen der Bf. nach § 201 Abs 3 Z. 1 BAO eingeleitet.

Aus den im Erkenntnis BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016 genannten Erwägungen, das mit dem Beschluss VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005 bestätigt wurde, wird auch in den gegenständlichen Beschwerdeverfahren das Indiz „Registrierung mit einer österreichischen Wohnadresse“ als grundsätzlich am Besten geeignetes Indiz für die Feststellung der „Teilnahme aus dem Inland“ angesehen.

Im Verfahren wurden von der Bf. trotz mehrfacher Gelegenheit nicht für konkrete, einzelne Fälle diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien bekannt gegeben.

Die durch das FA vorgenommene Festsetzung der Glücksspielabgaben auf Basis der Daten der Kunden mit Österreichischer Registrierungsadresse ist daher dem Grunde nach zu Recht erfolgt.

3. Zu den verfassungsrechtlichen Einwänden der Bf.

Gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG erkennt der Verfassungsgerichtshof auf Antrage eines Verwaltungsgerichtes über die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen. Nach dem sinngemäß anzuwendenden Art. 89 B-VG hat das Verwaltungsgericht bei verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Anwendung einer innerstaatlichen Norm (Gesetz oder Verordnung) einen Antrag auf Aufhebung dieser Norm beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. Ob Bedenken gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit bestehen ist nach objektiven Gesichtspunkten zu prüfen, wobei auch die Art der in Frage stehenden Norm und ihre Position im Normenzusammenhang in Betracht zu ziehen und auf die bisherige Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes Bedacht zu nehmen ist. Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes ist es, unter Anwendung sämtlicher juristischer Auslegungsmethoden das einfache Gesetz am Prüfungsstab des Verfassungsrechtes zu messen. Entstehen dabei objektiv betrachtet Bedenken beim Gericht, weil entweder die Auslegung des einfachen Gesetzes zu einem nicht mit dem Verfassungsrecht vereinbaren Ergebnis führt, oder ist die Auslegung des Verfassungsrechtes unklar und kann sohin die eindeutige Auslegung des einfachen Gesetzes mit dem Verfassungsrecht nicht in Einklang gebracht werden, muss das Gericht einen Antrag auf Normenprüfung stellen (Pfau, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 347-348).

Der Steuergegenstand wird klar normiert, die allenfalls auf der Ebene der Vollziehung bestehenden Schwierigkeiten machen die bestimmte Norm nicht zu einer unbestimmten Norm (vgl. BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015).

Der Umstand, dass eine -an sich sachliche -Regelung (möglicherweise in größerem Ausmaß) nicht befolgt wird, macht eine solche Regelung noch nicht unsachlich. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (zB VfSlg. 9006/1981 S.23, 9121/1981 S. 424, 11727/1988 S. 599, 11912/1988 S. 564 sowie 11998/1989 S. 217) ist der Hinweis, eine Gesetzesbestimmung könne gesetzwidrig oder missbräuchlich vollzogen werden, nicht

geeignet, Bedenken gegen deren Verfassungsmäßigkeit hervorzurufen. Dieser Grundgedanke gilt auch dann, wenn es nicht um eine missbräuchliche Anwendung des Gesetzes durch die Behörde geht, sondern wenn der Steuerpflichtige die erschwerte Erfassbarkeit der Abgabe missbräuchlich ausnützt (vgl. BFG 14.12.2015, RV/7102016/2011 unter Hinweis auf VfGH 30.11.1991, B 728/91).

Für eine verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit der hier anzuwendenden Bestimmungen spricht überdies, dass der Verfassungsgerichtshof in vergleichbaren Fällen betreffend Wettgebühren und Glücksspielabgabe die Behandlung der jeweiligen Beschwerde abgelehnt hat (ua VfGH 21.11.2013, B 618/2013; VfGH 21.11.2013, B 1289/2013; VfGH 21.11.2013, B 1116/2013; VfGH 20.2.2014, B/49/2014; VfGH 11.06.2019, E 1137/2018; VfGH 11.06.2019, E 3389/2017).

Eine Antragstellung an den Verfassungsgerichtshof durch das Bundesfinanzgericht ist daher nicht geboten.

4. Zu den unionsrechtlichen Einwänden der Bf.

Nach Artikel 267 AEUV entscheidet der EuGH im Wege der Vorabentscheidung über die Auslegung der Verträge sowie über die Gültigkeit und die Auslegung der Handlungen der Organe, Einrichtungen oder sonstigen Stellen der Union.

Gemäß Art 267 AEUV kann ein Gericht eine Frage über die Auslegung der Verträge dem EuGH vorlegen, wenn das Gericht eine Entscheidung darüber zum Erlass seines Urteils für erforderlich hält. Können die Entscheidungen des Gerichts nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden, ist dieses Gericht zur Anrufung des EuGH verpflichtet.

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

Es bestehen keine derart gewichtigen Zweifel an der Auslegung von Bestimmungen des Unionsrechtes, als dass die Einholung einer Vorabentscheidung durch das Bundesfinanzgericht zweckmäßig erschiene. Dies insbesondere auch unter dem Aspekt, dass die hier von der Bf. relativierten unionsrechtlichen Fragen auch in früheren Verfahren vor dem BFG aufgeworfen wurden (vgl. ua BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016) und der in der Folge befasste VwGH keine Veranlassung zur Einholung einer Vorabentscheidung erkannt hat.

5. Zur Höhe der Bemessungsgrundlage:

5.1 Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen

Zum Begriff der "**Jahresbruttospieleinnahmen**" hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 24.6.2020, **Ro 2018/17/0003** Folgendes ausgesprochen (Hervorhebungen durch das BFG):

„Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber dem Begriff "Jahresbruttospieleinnahmen" im Zusammenhang mit elektronischen Lotterien einen von der Spielbankabgabe abweichenden Inhalt beigemessen hätte. Im Sinne des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Rechtsordnung und in Ermangelung entgegenstehender Hinweise in den Materialien besteht daher kein Anlass, daran zu zweifeln, dass den ab 1997 eingeführten Abgaben dasselbe Verständnis des Begriffes "Jahresbruttospieleinnahmen" zugrunde liegt wie der Spielbankabgabe. Daraus folgt, dass entsprechend dem zur Spielbankabgabe ergangenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Jänner 1968, 897/67, auch im Zusammenhang mit der Besteuerung elektronischer Lotterien davon auszugehen ist, dass es sich bei der Bruttospieleinnahme um eine Rechengröße handelt, die sich aus dem Ertragsrest der Spiele eines bestimmten Zeitraumes ergibt. Daraus folgt weiters, dass die Saldierung nicht für jede einzelne Ausspielung vorzunehmen ist. Vielmehr sind die ausbezahlten Gewinne eines bestimmten Zeitraums von der Summe der Einsätze desselben Zeitraums in Abzug zu bringen.

*Die Glücksspielabgabenschuldner haben gemäß § 59 Abs. 3 erster Satz GSpG die Abgaben gemäß § 57 GSpG jeweils für einen Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt haben die Abgabenschuldner auch eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen. Zum Unterschied davon ordnet § 59 Abs. 3 zweiter Satz GSpG in Bezug auf Abgaben gemäß § 58 Abs. 3 GSpG (u.a.) an, dass diese jeweils für ein Kalenderjahr vom Abgabenschuldner selbst zu berechnen sind. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Daraus folgt, dass die Ermittlung, die Anzeige und die Abfuhr der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG monatlich zu erfolgen haben. Es ist keine Vorschrift ersichtlich, aus der sich ergäbe, dass bei der Selbstbemessung der Glücksspielabgabe für elektronische Lotterien nach Jahresende eine (neuerliche) Saldierung zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf Basis des Kalenderjahres durchgeführt werden könnte bzw. müsste. Daraus ist aber der Schluss zu ziehen, dass trotz der Bezeichnung "Jahresbruttospieleinnahmen" und dem Umstand, dass diese nach dem Wortlaut des § 57 Abs. 5 GSpG ausdrücklich auf das Kalenderjahr bezogen werden, das Kalenderjahr nicht als Saldierungszeitraum heranzuziehen ist. Ausschlaggebend ist in diesem Zusammenhang somit die Bestimmung des § 59 Abs. 3 GSpG, wonach die Glücksspielabgaben u.a. nach § 57 Abs. 2 jeweils für einen Kalendermonat zu berechnen sind. Daraus folgt in Bezug auf die Berechnung der Abgaben auf elektronische Lotterien, dass die **Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen in Form der Saldierung der erhaltenen Einsätze mit den ausbezahlten Gewinnen eben monatlich** (und nicht jährlich und auch nicht bezogen auf die einzelne Ausspielung) **zu erfolgen hat**.*

Ein Abzug gewährter Boni (Rabatte, Freispiele) im Rahmen der ausbezahlten Gewinne ist schon mangels Vorliegens eines aleatorischen Elements nicht zulässig. Die Gewährung der in Rede

stehenden Boni ist nicht das Ergebnis einer Ausspielung, sondern beruht auf der Willensentscheidung eines Spielers, an einer bestimmten Anzahl von bestimmten Ausspielungen eines bestimmten Spielunternehmers teilzunehmen, und der Willensentscheidung dieses Spielunternehmers, in einem solchen Fall diesem Spieler bestimmte Vergünstigungen zu gewähren. Das GSpG sieht bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen für elektronische Lotterien (§ 57 Abs. 2 iVm Abs. 5 GSpG) den Abzug anderer Posten als "ausbezahlte Gewinne" nicht vor. Anders als etwa bei der Einkommensbesteuerung kommt es bei der Bemessung der Glücksspielabgabe zu keiner Berücksichtigung von Betriebsausgaben (etwa Ausgaben für Werbung). Es ist dabei unerheblich, ob ein Glücksspielunternehmer Werbekampagnen einer Werbeagentur finanziert oder im betragsmäßig selben Ausmaß den Spielern Gutscheine für Freispiele oder andere Vergünstigungen gewährt. Es ist auch nicht von Bedeutung, ob der Glücksspielunternehmer die den Spielern als Boni gewährten Vergünstigungen über die Einsätze früherer Ausspielungen oder etwa über Kredite finanziert. Es kann im Übrigen dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, bestimmte Werbemaßnahmen eines Glücksspielunternehmers steuerlich begünstigen zu wollen, indem der diesbezügliche Aufwand die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe vermindert, während anderer Werbeaufwand nicht zu einer Berücksichtigung führt.

Als **Spieleinsatz** ist alles zu verstehen, was der Spieler aufzuwenden hat, um die Hoffnung auf eine Leistung - die Gewinnchance - zu erhalten. Dabei ist es unerheblich, ob der Spieler oder jemand anderer die vermögenswerte Leistung im Zusammenhang mit der Teilnahme des Spielers am Glücksspiel erbringt (§ 2 Abs. 1 Z 2 GSpG). Es kommt auch nicht darauf an, ob der Spielteilnehmer die finanziellen Mittel für die Teilnahme an einer Ausspielung etwa von Angehörigen geschenkt bekommen hat oder ob er dafür einen "Treue-Gutschein", ausgestellt etwa vom Glücksspielunternehmer, verwendet. In beiden Fällen ist es bei der Gewährung der finanziellen Mittel oder des Gutscheins noch ungewiss, ob der Spieler diese(n) Boni (Bonus) tatsächlich für die Teilnahme an einer (weiteren) Ausspielung nutzen wird. Erst bei der tatsächlichen Inanspruchnahme der Boni tritt Gewissheit über deren Verwendung ein. **D.h., erst in jenem Kalendermonat, in dem der Bonus tatsächlich eingelöst wird, ist dessen Berücksichtigung bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen denkbar.**

Weiters ist zu unterscheiden, ob für den begünstigten Spieler der erhaltene Bonus einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstellt. Das ist dann der Fall, wenn der Spieler den Gutschein (auch) in Geld (Waren) ablösen kann. **Eine vom Unternehmer zugestandene und tatsächlich erfolgte Bargeldeinlösung ist weder bei den Gewinnen noch bei den Einsätzen zu berücksichtigen und hat somit keine Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage.** Ob der Spieler diesen eingelösten Betrag in der Folge verwendet, um wieder an einem Spiel desselben Unternehmens teilzunehmen, oder ob er eine allfällige weitere Spielteilnahme anders finanziert, ist für die Bemessung der Glücksspielabgabe des Spielunternehmers, der den Gutschein begeben hat, ohne Belang. **Wenn der Spieler das erhaltene Bargeld oder den Gutschein aber als Einsatz für eine weitere Spielteilnahme verwendet, findet dies wie jeder andere Einsatz auch im Rahmen der Ermittlung der Einsätze in die Bemessungsgrundlage Eingang.**

Dasselbe gilt auch für Gutscheine, die zwar nicht beim begebenden Glücksspielunternehmer in Bargeld abgelöst werden können, die aber an andere Spieler (allenfalls gegen Entgelt) weitergegeben werden können. Im Falle einer Einlösung durch einen Spieler in Form der Teilnahme an einer Ausspielung ist dieser Gutschein wieder bei den Einsätzen zu berücksichtigen und erhöht damit die Bemessungsgrundlage.

Eine andere Beurteilung kann nur dann stattfinden, wenn der Spieler für die Teilnahme an weiteren Spielen einen Rabatt oder ein Freispiel erhält und er diese Vergünstigung weder weitergeben noch in Geld ablösen lassen kann.

Bei einer tatsächlichen Inanspruchnahme des Rabatts anlässlich einer späteren Spielteilnahme braucht der Spieler nur einen um diesen Rabatt verminderten Einsatz oder im Falle eines Freispiels gar keinen Einsatz zu leisten. Daher kann bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Rahmen der Einsätze nur der um den Rabatt verringerte tatsächlich geleistete Einsatz dieses Spielers angesetzt werden. Im Falle eines Freispiels ist hinsichtlich dieses Teilnehmers von einem Einsatz von Null auszugehen. Sollten an einem Glücksspiel Spieler ausschließlich unter Inanspruchnahme ihrer Freispiele teilnehmen, so ist mangels Einsätzen das Vorliegen einer Ausspielung zu verneinen, und zwar unabhängig davon, ob der Spieler dabei gewinnt oder verliert. Dieses Glücksspiel findet bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen keinen Eingang.

Ob und in welcher Weise die Inanspruchnahme von Boni die Höhe der Einsätze einer Ausspielung beeinflusst, hängt somit von den jeweils zu beurteilenden Sachverhalten ab.

Zusammenfassend ergibt sich somit, dass es in keinem Fall zulässig ist, begebene Boni als Gewinne von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Im Zeitpunkt ihrer Einlösung erhöhen Boni hingegen als Einsätze die Bemessungsgrundlage, sofern sie einen Vermögenswert im obigen Sinne darstellen. Andernfalls ist der um den geltend gemachten Rabatt verminderte Einsatz in Ansatz zu bringen.

5.2 Ausgestaltung der BONI der Bf.

Es ist somit für die Frage der Einbeziehung der „Boni“ in die Bemessungsgrundlage die jeweilige konkrete Ausgestaltung der Boni relevant.

Aus der von der Bf. für jeden Kunden getrennten Führung von „Echtgeldkonto“ und „Bonuskonto“ ergibt sich hier eine klare Abgrenzung, welchen Beträgen ein Vermögenswert zukommt. Da nur für Guthaben am „Echtgeldkonto“ vom Spieler eine Auszahlung verlangt werden kann, kommt den von der Bf. gewährten Boni erst nach Erfüllung der Spielbedingungen („Freispielen“ gemeinsam mit „Echtgeld“ und damit in Abhängigkeit von einem aleatorischen Element) hinsichtlich des verbleibenden Restbetrages („Bonus Converted“) durch die Umbuchung vom „Bonuskonto“ auf das „Echtgeldkonto“ ein von einer weiteren Spielteilnahme unabhängiger Vermögenswert zu. Wie vom FA in seiner Stellungnahme vom 26.2.2021 richtig ausgeführt wurde, stellt der Bonusbetrag erst in dem Zeitpunkt, in dem er (erstmalig) auszahlbar wird, einen Abzugsposten dar, der als ausbezahlter Gewinn in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen ist.

Auch bei „Freispielen“ ist hier auf Grund der Spielbedingungen die Ausgestaltung so, dass der Gewinn aus dem Freispiel zunächst nur auf dem Bonuskonto gutgeschrieben wird und erst durch mehrmaliges Verwendung neben einem „Echtgeldeinsatz“ (dem „Gewinn“ aus dem Freispiel kommt zunächst nur eine Art Rabattfunktion) der verbleibende Betrag (wie viel verbleibt, ist dabei wiederum vom Spielausgang und damit von einem aleatorischen Element

abhängig) als Teil des „Bonus Converted“ auf dem „Echtgeldkonto“ gutgeschrieben wird (zur Ausgestaltung siehe zB beim „Casino Willkommensbonus“ den im letzten Satz bei den Freispielen enthaltenen Hinweis auf eine 35-fache Umsatzbedingung laut den BF Bonusbedingungen).

Weder die Gewährung der „Boni“ durch Gutschrift auf dem „Bonuskonto“ noch die Verwendung der auf dem „Bonuskonto“ befindlichen Beträge zusätzlich zu „Echtgeldeinsätzen“ haben somit einen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage. Die Verwendung der auf dem „Bonuskonto“ befindlichen Beträge erhöht lediglich die Gewinnchance des Spielers und kommt diesem daher eine Rabattfunktion zu.

Wird der auf das „Echtgeldkonto“ umgebuchte Bonusbetrages („Bonus Covnverted“) sodann als Einsatz verwendet, ist er wie jeder andere „Echtgeldeinsatz“ in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Diese Einsätze sind in den Aufstellungen der Bf. Annex./1 und Annex./2 bereits in der Spalte „Gross Game Win“ bzw „Real Money GGR“ berücksichtigt.

Die Glücksspielabgabe ist daher durch Abzug des sog. „Bonus Converted“ wie folgt neu zu berechnen:

Zeitraum	Gross Game Win	Bonus Converted	BMGL	40% GSp
01/11	69.911,98	3,56	69.908,42	27.963,37
02/11	107.830,03	0,20	107.829,83	43.131,93
03/11	162.199,23	170,00	162.029,23	64.811,69
04/11	129.566,82	261,65	129.305,17	51.722,07
05/11	253.090,98	41,76	253.049,22	101.219,69
06/11	218.181,79	70,24	218.111,55	87.244,62
07/11	261.444,42	803,23	260.641,19	104.256,48
08/11	276.403,11	369,00	276.034,11	110.413,64
09/11	216.066,66	1.112,89	214.953,77	85.981,51
10/11	346.956,11	5.663,52	341.292,59	136.517,04
11/11	264.251,86	5.215,67	259.036,19	103.614,48
12/11	518.810,51	11.127,55	507.682,96	203.073,18
01/12	634.847,01	8.779,94	626.067,07	250.426,83
02/12	607.657,88	16.093,03	591.564,85	236.625,94
03/12	532.924,65	17.943,41	514.981,24	205.992,50
04/12	406.581,81	35.503,34	371.078,47	148.431,39
05/12	483.401,03	22.640,74	460.760,29	184.304,12
06/12	486.057,68	20.632,90	465.424,78	186.169,91
07/12	535.187,89	17.999,10	517.188,79	206.875,52
08/12	603.229,78	11.807,39	591.422,39	236.568,96
09/12	499.676,39	8.956,28	490.720,11	196.288,04
10/12	478.323,68	16.818,24	461.505,44	184.602,18
11/12	750.979,79	20.311,04	730.668,75	292.267,50

12/12	907.450,05	21.002,56	886.447,49	354.579,00
01/13	973.595,22	49.416,63	924.178,59	369.671,44
02/13	775.070,87	48.082,87	726.988,00	290.795,20
03/13	1.276.024,36	50.547,89	1.225.476,47	490.190,59
04/13	990.911,89	52.516,05	938.395,84	375.358,34
05/13	984.531,28	44.341,50	940.189,78	376.075,91
06/13	1.065.562,75	41.744,12	1.023.818,63	409.527,45
07/13	1.102.509,29	73.381,86	1.029.127,43	411.650,97
08/13	1.092.331,96	30.420,97	1.061.910,99	424.764,40
09/13	1.272.445,88	23.071,21	1.249.374,67	499.749,87
10/13	914.507,07	52.098,79	862.408,28	344.963,31
11/13	1.165.513,18	26.428,40	1.139.084,78	455.633,91
12/13	1.471.841,83	35.890,48	1.435.951,35	574.380,54
01/14	1.493.964,79	43.623,99	1.450.340,80	580.136,32
02/14	1.245.318,13	27.374,89	1.217.943,24	487.177,30
03/14	1.440.375,61	45.775,45	1.394.600,16	557.840,06
04/14	1.256.211,13	59.951,78	1.196.259,35	478.503,74
05/14	1.357.995,31	21.312,39	1.336.682,92	534.673,17
06/14	1.322.830,77	51.831,35	1.270.999,42	508.399,77
07/14	1.483.756,20	27.577,62	1.456.178,58	582.471,43
08/14	1.528.345,07	61.709,23	1.466.635,84	586.654,34
Zeitraum	Real Money GGR	Bonus Converted	BMGL	40% GSsp
10/14	1.378.722,75	88.287,47	1.290.435,28	516.174,11
11/14	1.517.621,50	34.974,63	1.482.646,87	593.058,75
12/14	1.876.810,68	39.626,35	1.837.184,33	734.873,73
01/15	1.739.994,22	64.444,45	1.675.549,77	670.219,91
02/15	1.156.696,82	39.399,01	1.117.297,81	446.919,12
03/15	2.224.159,86	67.057,21	2.157.102,65	862.841,06
04/15	1.535.691,35	86.131,39	1.079.862,95	431.945,18
05/15	1.165.994,34	61.166,56	1.602.779,25	641.111,70
06/15	1.663.945,81	57.919,47	1.474.037,79	589.615,12
07/15	1.531.957,26	71.427,26	1.530.001,14	612.000,46
08/15	1.601.428,40	55.648,62	1.510.841,33	604.336,53
09/15	1.566.489,95	41.581,65	1.671.302,25	668.520,90
10/15	1.712.883,90	34.168,95	1.497.019,36	598.807,74
11/15	1.531.188,31	77.943,55	1.883.989,21	753.595,68
12/15	1.961.932,76	181.413,15	1.780.519,61	712.207,84
01/16	2.099.254,75	105.394,44	1.806.677,15	722.670,86
02/16	1.912.071,59	55.209,69	1.743.039,28	697.215,71
03/16	1.798.248,97	65.760,98	1.722.574,92	689.029,97
04/16	1.788.335,90	79.043,74	1.946.134,72	778.453,89
05/16	2.025.178,46	150.444,20	1.889.118,89	755.647,56
06/16	2.039.563,09	45.836,79	1.926.973,90	770.789,56
07/16	1.972.810,69	45.552,91	1.962.272,52	784.909,01
08/16	2.007.825,43	64.721,59	2.087.483,05	834.993,22
09/16	2.152.204,64	81.413,03	2.137.602,59	855.041,04
10/16	2.219.015,62	61.519,85	2.130.506,90	852.202,76
11/16	2.192.026,75	82.045,61	2.432.283,53	972.913,41
12/16	2.514.329,14	87.499,41	2.426.829,73	970.731,89
01/17	2.724.075,36	73.441,52	2.650.633,84	1.060.253,54
02/17	2.345.521,98	99.451,25	2.246.070,73	898.428,29
03/17	2.746.314,17	81.424,84	2.664.889,33	1.065.955,73
04/17	2.669.691,16	79.003,25	2.590.687,91	1.036.275,16
05/17	2.312.123,67	102.073,20	2.210.050,47	884.020,19
06/17	2.366.779,15	121.281,73	2.245.497,42	898.198,97
07/17	2.975.068,44	98.545,18	2.876.523,26	1.150.609,30

08/17	2.558.842,91	192.053,26	2.366.789,65	946.715,86
09/17	2.410.038,94	118.930,33	2.291.108,61	916.443,44
10/17	2.418.428,34	127.780,97	2.290.647,37	916.258,95
11/17	2.618.324,62	154.931,76	2.463.392,86	985.357,14
12/17	3.291.255,76	190.448,37	3.100.807,39	1.240.322,96
01/18	3.167.991,33	142.959,38	3.025.031,95	1.210.012,78
02/18	2.806.238,26	80.656,91	2.725.581,35	1.090.232,54
03/18	3.229.319,63	95.698,52	3.133.621,11	1.253.448,44
04/18	2.871.637,63	110.155,48	2.761.482,15	1.104.592,86
05/18	2.996.887,72	98.005,82	2.898.881,90	1.159.552,76
06/18	2.956.577,12	144.369,05	2.812.208,07	1.124.883,23
07/18	3.290.168,70	200.858,12	3.089.310,58	1.235.724,23
08/18	2.685.036,74	168.342,03	2.516.694,71	1.006.677,88
09/18	2.369.291,81	118.626,95	2.250.664,86	900.265,94
10/18	3.157.585,31	93.493,00	3.064.092,31	1.225.636,92
11/18	2.708.418,04	156.395,38	2.552.022,66	1.020.809,06
12/18	3.193.980,78	144.106,89	3.049.873,89	1.219.949,56

5.3 (keine) Abzugsfähigkeit von Net-Jackpot-Costs

Zu als Abzugsposten geltend gemachten sog. "Netto Jackpot Costs" bzw. "Net-Jackpot-Costs" hat der Verwaltungsgerichtshof im Beschluss VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005 Folgendes ausgeführt:

"Sollte es sich tatsächlich um bloße Kosten der revisionswerbenden Partei handeln, fände deren Berücksichtigung im Wortlaut des § 57 Abs. 5 GSpG, wonach die Jahresbruttospieleinnahmen (ausschließlich) aus dem Saldo von Einsätzen und ausgezahlten Gewinnen gebildet werden, keine Deckung."

Unstrittig ist, dass die Kunden für die Teilnahme an den Jackpotspielen bestimmte Geldbeträge an die Bf leisten, weshalb diese gesamten von den Kunden für den Erhalt der Gewinnchance erbrachten vermögenswerten Leistungen jedenfalls als Spieleinsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Ein Ausscheiden eines Teiles der Spieleinsätze scheitert schon daran, dass das Ausmaß, wie viel von der Bf. an die Spielehersteller weitergegeben wird, nicht von einem aleatorischen Element abhängig ist (sondern von der im Lizenzvertrag von der Bf. mit dem jeweiligen Spielhersteller getroffenen Vereinbarung) und damit nicht als „Gewinn“ iSd § 57 Abs. 5 GSpG anzusehen ist. Die "Net Jackpot costs" sind lediglich ein Aufwand der Bf., der ihr Betriebsergebnis schmälert, so wie andere Formen von Lizenzgebühren.

Erst die tatsächliche Auszahlung des Jackpots mindert als Gewinn an einen Kunden der Bf., der vom Inland aus am Jackpotspiel teilgenommen hat, die Bemessungsgrundlage.

Bemerkt wird, dass die Bf. bei den Jackpotspielen, selbst wenn sie nicht die Veranstalterin der Ausspielungen sein sollte, gemäß § 59 Abs.2 GSpG iVm § 59 Abs. 5 GSpG Abgabenschuldnerin der auf ihre Kunden entfallenden Glücksspielabgabe ist. Nach der Legaldefinition des § 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. Diese Funktion kommt der Bf. jedenfalls auch

hinsichtlich der Jackpotspiele zu. Es liegt keinerlei Anhaltspunkt dafür vor, dass die Lizenzgeber (und wurde dies von der Bf. auch nicht einmal behauptet) für die auf die Jackpotspiele entfallende Glücksspielabgabe eine Selbstberechnung vorgenommen hätte. Die Lizenzgeber treten gegenüber den Kunden der Bf. nicht in Erscheinung und Vertragspartner der Spieler ist jedenfalls die Bf. auch für die Jackpotspiele.

Die von der Bf. angesprochenen Verzerrungen der Bemessungsgrundlage stellen keine willkürlichen Verschiebungen der Steuerlast dar, sondern sind ein Ausfluss des aleatorischen Elements. Es ist durch die Besonderheit beim Jackpotspiel bedingt (einer niedrigen Gewinnwahrscheinlichkeit steht ein besonders hoher möglicher Gewinnbetrag gegenüber), dass sich die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe durch viele "kleine Einsätze" erhöht und es dann beim "Knacken des Jackpots" schlagartig zu einer starken Kürzung kommt, sodass sich bei Betrachtung nur dieser einer Spielart sogar eine "negative Bemessungsgrundlage" ergeben kann, die mit den "positiven" Ergebnissen aus anderen Spielarten auszugleichen ist (vgl. dazu BFG 28.6.2017, RV/7104383/2017). Bloß ein sich durch Saldierung der erhaltenen Einsätze mit den ausgezahlten Gewinnen allenfalls in einem Monat ergebender negativer Wert führt mangels gesetzlicher Grundlage nicht zu einer Gutschrift (vgl. VwGH 10.9.2020, Ro 2018/17/0005). Zu einem derartigen negativen Saldo ist aber bei den gegenständlichen Besteuerungszeiträumen jedoch nie gekommen.

6. Durchführung einer Selbstberechnung durch die Bf.

Auch die formlose Offenlegung der Bemessungsgrundlage bei gleichzeitiger Bekanntgabe der abzuführenden Abgabe stellt eine Selbstberechnung iSd § 59. Abs. 3 GSpG dar, auch wenn die gesetzlich vorgesehen Formvorschrift (elektronisch bzw im Falle der Unzumutbarkeit mittels Formular Gsp50) nicht eingehalten wird. Eine Abgabenfestsetzung mittels Abgabenbescheid kommt nur in Betracht, wenn sich der selbstberechnete und dem FA bekanntgegebene Abgabenbetrag als nicht richtig erweist (vgl. dazu BFG 14.12.2020, RV/7100709/2020; BFG 19.04.2021, RV/7100711/2020).

Für die Besteuerungszeiträume 01/2011-08/2014 hat die Bf. eine elektronische Selbstberechnung der Glücksspielabgabe durchgeführt. Beginnend mit dem Zeitraum 10/2014 führte die Bf. zwar keine elektronische Selbstberechnung der Glücksspielabgabe mehr durch. Sie gab dem FA aber für den Zeitraum 10/2014 bis 09/2016 jeweils innerhalb der Erklärungsfrist unter Hinweis auf die Bestimmung des § 59 Abs. 3 GSpG mit formlosen Schreiben neben der Höhe der „Bruttospieleinnahmen von in Österreich registrierten Teilnehmern“ auch die Höhe der jeweiligen Glücksspielabgabe, die sich unter Anwendung eines Steuersatzes von 40% iSd § 57 Abs 2 GSpG ergibt, bekannt. Zur Berechnungsmethode wurde jeweils auf die Selbstanzeige vom 30.09.2014 bzw ab dem Zeitraum 05/2015 auf das Beschwerdeverfahren betreffend 09/2014 verwiesen. Es liegt daher auch für die Zeiträume 10/2014 bis 09/2016 eine Selbstberechnung vor.

Erst ab dem Zeitraum 10/2016 gab die Bf. innerhalb der Erklärungsfrist dem FA nur mehr die Höhe der „Bruttospielleinnahmen der in Österreich registrierten Teilnehmer“ bekannt, ohne einen konkreten Abgabebetrag zu nennen und wurde in den Schreiben jeweils ausdrücklich ausgeführt, dass die Glücksspielabgabe aufgrund verfassungsrechtlicher und europarechtlicher Bedenken mit EUR 0,00 elektronisch gemeldet wird.

Es liegen für alle hier gegenständlichen Zeiträume innerhalb der Monatsfrist eingebrachte Anträge der Bf. iSd § 201 BAO vor und haben sich die von der Bf. selbstberechneten und dem FA bekannt gegebenen Abgabebeträge allesamt als unrichtig erwiesen. Es wurden daher vom FA daher zu Recht Bescheide gemäß § 201 BAO erlassen, wobei die Höhe der festgesetzten Abgabebeträge aus den oben unter Punkt 5.2 genannten Gründen abzuändern sind.

Bei den Festsetzungsbescheiden für die Monate 01/2011 – 08/2014 sowie 10/2014 bis 09/2016 ist weiters auch insofern eine Änderung vorzunehmen, als der Hinweis, dass der selbstberechnete Betrag € Null betragen hat auf den jeweils selbstberechneten Betrag abzuändern ist und ist daher auch der Nachforderungsbetrag jeweils entsprechend zu reduzieren.

Den Beschwerden war daher teilweise Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide wie im Spruch ersichtlich abzuändern. Dem darüber hinausgehendem Begehren kommt jedoch keine Berechtigung zu.

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 die entscheidungswesentlichen Rechtsfragen durch die oben zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (insbesondere VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005 und VwGH 24.6.2020, Ro 208/17/0003) bereits geklärt sind und im Ergebnis letztendlich vor allem Tatfragen auf der Sachverhaltsebene zu lösen waren.

Wien, am 31. Mai 2021