

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin\*\*\*Ri\*\*\* in den Beschwerdesachen  
\*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch \*\*\*1\*\*\*, über die Beschwerden

1. vom 22. Dezember 2016 gegen den Bescheid des \*\*\*FA\*\*\* vom 06. Dezember 2016 betreffend Wettgebühren 10/2016; RV/7100799/2017 und
2. vom 31. Oktober 2017 gegen den Bescheid des \*\*\*FA\*\*\* vom 02. Oktober 2017 betreffend Wettgebühren 6-12/14, 1-12/15, 1-9/16; RV/7100299/2018

zu Recht erkannt:

- I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide werden abgeändert wie folgt:

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für Juni 2014** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 3.860.924,44 Euro mit 77.218,49 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für Juli 2014** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 3.207.833,80 Euro mit 64.156,68 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für August 2014** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 2.689.755,21 Euro mit 53.795,10 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für September 2014** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 2.887.500,89 Euro mit 57.750,02 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für Oktober 2014** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 3.162.472,67 Euro mit 63.249,45 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für November 2014** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 3.764.126,34 Euro mit 75.282,53 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für Dezember 2014** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 3.976.250,08 Euro mit 79.525,00 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für Jänner 2015** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 3.917.999,65 Euro mit 78.359,99 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für Februar 2015** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 4.157.588,06 Euro mit 83.151,76 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für März 2015** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 4.092.164,54 Euro mit 81.843,29 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für April 2015** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 3.831.089,77 Euro mit 76.621,80 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für Mai 2015** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 4.122.100,85 Euro mit 82.442,02 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für Juni 2015** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 3.076.913,28 Euro mit 61.538,27 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für Juli 2015** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 2.788.206,62 Euro mit 55.764,13 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für August 2015** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 3.532.463,80 Euro mit 70.649,28 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für September 2015** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 4.127.968,47 Euro mit 82.559,37 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für Oktober 2015** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 4.519.919,92 Euro mit 90.398,40 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für November 2015** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 5.138.785,72 Euro mit 102.775,71 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für Dezember 2015** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 4.783.489,27 Euro mit 95.669,79 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für Jänner 2016** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 4.860.153,25 Euro mit 97.203,07 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für Februar 2016** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 5.499.568,22 Euro mit 109.991,36 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für März 2016** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 6.056.341,48 Euro mit 121.126,83 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für April 2016** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 5.887.849,92 Euro mit 117.757,00 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für Mai 2016** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 5.728.084,28 Euro mit 114.561,69 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für Juni 2016** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 7.556.664,23 Euro mit 151.133,28 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für Juli 2016** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 4.914.334,84 Euro mit 98.286,70 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für August 2016** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 4.620.697,73 Euro mit 92.413,95 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für September 2016** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 5.346.720,14 Euro mit 106.934,40 Euro festgesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO wird die **Wettgebühr für Oktober 2016** gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 6.081.169,88 Euro mit 121.623,40 Euro festgesetzt.

Im Übrigen werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Sachverhalt und Verfahrensgang**

Mit Vorlagebericht vom 16.02.2017 bzw. 23.01.2018 legte das Finanzamt gegenständliche Beschwerden mit folgender Sachverhaltsdarstellung zur Entscheidung vor:

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden als „Bf.“ bezeichnet) mit Sitz auf Malta betreibt eine Online-Wettplattform unter der Internetadresse \*\*\*2\*\*\*. Auf der genannten Plattform erfolgten zahlreiche Teilnahmen an Wetten vom Inland aus.

Durch die bevollmächtigte Vertreterin erfolgten neben der Einreichung der vorgesehenen Anmeldung der selbstberechneten Abgabe innerhalb der Anzeigefrist auch Offenlegungen zur Selbstberechnung der Wettgebühren für den Prüfungszeitraum mit Ausnahme des Monats Dezember 2014 beim \*\*\*FA\*\*\*.

Diese Offenlegungen gemäß § 119 BAO erläutern, wie die Ermittlung des Anteiles der angenommenen Wetteinsätze der auf Spieler entfällt, welche vom Inland (Österreich) aus teilgenommen haben, erfolgte.

Die Wettgebührenabrechnungen wurde für die Monate Juni 2014 bis August 2014, November 2015 und April 2016 zusätzlich zur elektronischen Anzeige auch in Papierform (Formular Geb-6) eingereicht, für die übrigen Monate erfolgte die Anmeldung ausschließlich elektronisch.

Gemeinsam mit den Offenlegungen wurden – mit Ausnahme des Monats Dezember 2014 – Anträge auf Festsetzung der Glücksspielabgabe gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO eingereicht.

Im Zuge der vom 01.03.2017 bis 12.09.2017 durchgeführten Außenprüfung für den Zeitraum 06/2014 bis 09/2016 wurden am 04.05.2017 die elektronischen Aufzeichnungen über die abgeschlossenen Wetten vorgelegt.

Die vorgelegten elektronischen Grundaufzeichnungen entsprachen den gesetzlichen Bestimmungen und bildeten die Grundlage für die Überprüfung der Richtigkeit der angemeldeten Wettgebühren. Die darin ausgewiesenen Wetten wurden zur Gänze als Wetten auf sportliche Veranstaltungen, die der Gebühr gem. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG unterliegen, eingestuft.

Den Anträgen gemäß § 201 BAO auf Festsetzung der Wettgebühren betreffend den Zeitraum Juni 2014 bis November 2014 sowie Jänner 2015 bis September 2016 wurde mit Bescheiden jeweils vom 02.10.2017 Folge geleistet, da sich die Selbstberechnung als nicht richtig erwiesen hat. Der Bescheid für den Monat Dezember 2014 erging von Amts wegen.

Die Selbstberechnung war im Hinblick auf die Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnis vom 20.11.2014, 2013/16/0085) nicht richtig, weil jeweils Ab/-Zuschläge aus dem Saldo „Spieler mit Registrierung eines ausländischen Wohnortes, die sich im Inland aufhielten“ und „Spieler mit Registrierung eines inländischen Wohnortes, die sich jedoch im Ausland aufhielten“ gemacht wurden. Auch ergaben sich Verschiebungen zwischen den einzelnen Monaten. Bei der Festsetzung der Gebühr wurden die Wetteinsätze ohne Ab/-Zuschläge als Bemessungsgrundlage herangezogen und kam daher im Vergleich zur Selbstberechnung jeweils ein Guthaben zustande (für den gesamten gegenständlichen Zeitraum iHv Euro 16.077,10).

Mit Offenlegung vom 21.11.2016 gab die Bf. die Wetteinsätze für den Monat Oktober 2016 bezogen auf die mit einer inländischen Wohnanschrift registrierten Teilnehmer in Höhe von € 6.164.690,88 bekannt und stellte den Antrag gemäß § 201 BAO die Wettgebühren mit 0,- festzusetzen. Da die Bf. die Ansicht vertritt, dass aufgrund der Nichtfeststellbarkeit der Teilnahme vom Inland aus die Bestimmung des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG verfassungswidrig wäre, hat sie die Wettgebühren mit 0,- selbstberechnet. Mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 06.12.2016 erfolgte eine Festsetzung der Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG für Oktober 2016 von der offengelegten Bemessungsgrundlage.

Gegen diese Bescheide wurden fristgerecht die verfahrensgegenständlichen Beschwerden erhoben. Zudem wurde die Unterlassung von Beschwerdeentscheidungen gemäß § 262 Abs. 2 BAO, sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat beantragt.

In den Beschwerden werden im Wesentlichen verfassungsrechtliche Bedenken betreffend den Tatbestand geäußert und eine Aufhebung der Bescheide sowie eine Festsetzung mit null beantragt.

Das Finanzamt hat im gleich gelagerten Fall RV/7104638/2020 eine Stellungnahme mit zahlreichen Judikaturzitaten abgegeben, welche der Bf. informativ zur Kenntnis gebracht wurde:

*„...Der VwGH hat mit Beschluss vom 14.01.2020, Ro 2018/16/0046, die Revision gegen das Erkenntnis des BFG vom 23.07.2018, RV/7101044/2016, zurückgewiesen. Das BFG hat in diesem Erkenntnis in der Sache, im überwiegenden Teil, die Rechtsansicht des Finanzamtes bestätigt. Insbesondere wurde grundsätzlich die Feststellung der Verwirklichung des Tatbestandes gem. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG – die Teilnahme vom Inland aus – anhand jener Teilnahmen von mit einer österreichischen Adresse registrierten „Usern“, bestätigt. Die Registrierung ist, im Lichte des Erkenntnisses des VwGH vom 20.11.2014, 2013/16/0085, ein geeignetes Indiz für den als Ergebnis der Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt, ob die Teilnahme von Österreich aus erfolgte.*

*Weiters hat der VwGH in seinem Beschluss vom 28.02.2020, Ra 2019/16/0060, ausgeführt:*

*„Die Revisionswerberin führt zur Zulässigkeit ihrer Revision aus, soweit erkennbar bestehe zur Frage, inwieweit gemäß § 33 TP 17 Abs. 2 GebG eine Teilnahme vom Inland aus vorliege, keine (jedenfalls auch keine gesicherte) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.*

*Demgegenüber hat der Verwaltungsgerichtshof gerade gegenüber der Revisionswerberin mit dem Erkenntnis vom 20. November 2014, 2013/16/0085, (Vorerkenntnis) klargestellt, dass die Frage, ob eine Wette im Inland abgeschlossen wurde oder ob dem gleichkommend (§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG) an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wurde, ein als Ergebnis der Beweiswürdigung festzustellender Sachverhalt ist, der den zur Gebührenpflicht führenden Tatbestand verwirklicht, und dass zu einer solchen Sachverhaltsfeststellung sowohl die Registrierung des Users mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer inländischen IP-Adresse als Indiz dienen dafür können, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden habe (vgl. auch VwGH 14.1.2020, Ro 2018/16/0045 und neuerlich VwGH 14.1.2020, Ro 2018/16/0046).*

*Die Revisionswerberin hält es in der Zulässigkeitsbegründung ihrer Revision auch für noch nicht geklärt, ob es zulässig sei, die Teilnahme vom Inland aus auf nur ein Indiz (im Revisionsfall auf die Registrierungsadresse) zu stützen. Die Gewichtung einzelner Indizien und somit auch die Sachverhaltsfeststellung auf ein Indiz zu stützen und ein anderes Indiz im Wege der Beweiswürdigung zu verwerfen, geht in seiner Bedeutung über den Einzelfall nicht hinaus. Dass das Bundesfinanzgericht im Revisionsfall die konkrete Beweiswürdigung in einer unververtretbaren, die Rechtssicherheit beeinträchtigenden Weise vorgenommen hätte, zeigt die Revisionswerberin nicht auf. Dies gilt auch für die von der Revisionswerberin gestellten Fragen, welche Indizien bei der Ermittlung der Teilnahme vom Inland aus zu ermitteln seien, welche der vorliegenden Indizien bei der Ermittlung zu berücksichtigen seien und welches Gewicht den einzelnen, vorliegenden Indizien im Rahmen dieser Bemessung jeweils zukommen solle (vgl. abermals VwGH 14.1.2020, Ro 2018/16/0046).“*

*Der VwGH hat in seinem Beschluss vom 06.07.2020, Ro 2018/17/0005, ausgeführt: „Der Teilnahme sowohl an einer Wette als auch an einer elektronischen Lotterie nach § 57 Abs. 2*

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

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

Hinsichtlich des Vorbringens der Bf., die hier anzuwendende Gesetzesbestimmung sei verfassungswidrig wird festgehalten, dass die Beurteilung einer allfälligen Verfassungswidrigkeit nicht der Abgabenbehörde obliegt. Die Behörde hat die Gesetze bis zu einer allfälligen Aufhebung zu vollziehen. Der Verfassungsgerichtshof hat in Fällen betreffend Online Glücksspiel/Wetten in Bezug auf die Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 1 und 2 GSpG bzw. die Wettgebühr gem. § 33 TP 17 GebG und die Ausgestaltung der Abgabetatbestände („Teilnahme vom Inland aus“) keine Bedenken und hat mit Beschlüssen jeweils vom 26.02.2018, E 3389/2017 und E 2913/2017 (Bezug zu BFG RV/7100702/2016 und RV/7104383/2015) und die Beschluss vom 24.09.2018, E 2251/2017, (Bezug zu BFG RV/7100024/2014) die Beschwerden abgewiesen, weil diese keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hatten. ..“

Mit Schriftsatz vom 30.04.2021 hat die Vertretung der Bf dazu Stellung genommen und ausgeführt, dass den im Vorhalt dargelegten Ausführungen in Bezug auf die höchstrichterliche Rechtsprechung zum Streitpunkt „Teilnahme vom Inland“ zu folgen ist.

Ergänzend wird in Folge zwischenzeitlich ergangener höchstrichterlicher Judikatur ausgeführt, dass die in den streitgegenständlichen Perioden zur Berechnung der Wettgebühren herangezogenen Einsätze derzeit gewährte Boni (Free Bets) enthalten. Die Bf verweist dazu auf das jüngst ergangene Erkenntnis des VwGH zur Glücksspielabgabe, in dem das Höchstgericht zu den Rabatten und Freispielen festhält, dass bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Rahmen der Einsätze nur der um den Rabatt verringerte tatsächlich geleistete Einsatz dieses Spielers angesetzt werden kann. Im Falle eines Freispiels ist hinsichtlich dieses Teilnehmers von einem Einsatz von Null auszugehen." (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rz 99).

Wenn es sich daher bei einem Bonus um einen bloßen (Natural)Rabatt handle, über den der Spielteilnehmer nicht wie bei einem eigenen Vermögensgegenstand verfügen könne, dann vermindere dieser Bonus den Einsatz des Spielers und damit die Bemessungsgrundlage für die Wettgebühren. Die Bf weist in diesem Zusammenhang ausdrücklich darauf hin, dass die vom Unternehmen angebotenen Boni weder in Geld abgelöst noch auf andere Spieler übertragen werden könnten.

Insofern beantragt die Bf eine Reduktion der Bemessungsgrundlage der Wetteinsätze um die Werte in Höhe der gewährten Freispiele für die Monate 0/14 bis 10/16, wobei die Bf auf eine Reduktion der Bemessungsgrundlage um EUR 3.178.741 und somit einer Gutschrift an Wettgebühren in Höhe von EUR 63.575 kommt.

Mit Schreiben vom 09.09.2021 hat das BFG der Bf. hier zu einen neuerlichen Vorhalt übermittelt, wobei das BFG unter Zugrundelegung der Parameter der Bf. zu einer Reduktion der Bemessungsgrundlage um EUR 2.763.116,00 und einer Gutschrift an Wettgebühren iHv EUR 55.262,60 kommt. Weiters wurde der Bf. die Stellungnahme des Finanzamtes zur Vorhaltsbeantwortung der Bf. vom 30.04.2021 zur Kenntnis gebracht. Das Finanzamt hat dazu ausgeführt:

„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 ausgezahlten 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 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.

Es wird dazu auf zwei BFG Erkenntnisse welche nach der Rechtsprechung des VwGH zum Thema Boni ergangen sind verwiesen: BFG vom 14.12.2020, RV/7100709/2020, und vom 19.04.2021, RV/7100711/2020, (betreffend Behandlung von „Boni“ als Wetteinsatz).

Das BFG führt in seinem Erkenntnis vom 19.04.2021, RV/7100711/2020, insbesondere aus:

*„All diesen Boni ist gemeinsam, dass sie dem Kunden entweder sofort (ohne weitere Voraussetzungen) auf sein Kundenkonto gutgeschrieben wurden oder der Kunde zunächst mit "Echtgeld" ein Vielfaches des Bonusbetrages einsetzen musste und erst dann den Bonusbetrag auf seinem Kundenkonto gutgeschrieben bekommen hat (der Bonus musste „freigespielt werden“). Immer dann, wenn dem Kunden der Bonusbetrag auf sein Kundenkonto gutgeschrieben wurde, hat der Kunde über den Bonus entweder in Form einer Auszahlung auf sein Bank- oder Kreditkartenkonto oder durch Verwenden als Einsatz darüber verfügen können.*

*Derartige Boni sind nach der oben zitierten Judikatur sowohl bei der Wettgebühr als auch bei der Glücksspielabgabe bei der Verwendung als Einsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen und kann die Gewährung der Boni mangels aleatorischem Element nicht als die Bemessungsgrundlage mindernder „Gewinn“ berücksichtigt werden.“*

Zu den konkreten Boni:

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren betreffend die Zeiträume 01/2011-10/2016 sind Boni bisher nicht thematisiert worden, sie sind weder im Vorverfahren, noch in der Beschwerde erwähnt worden.

Die Bf. bringt in der Stellungnahme vom 30.04.2021 vor, dass in den Bemessungsgrundlagen „Boni (Free Bets)“ enthalten seien, welche im Lichte der oben genannten Rechtsprechung nicht als Einsätze zu werten waren. Es werden monatliche Höhen der als „Freispiele“ bezeichneten Boni bekannt gegeben. Es werden keine Details zur Ausgestaltung der im verfahrensgegenständlichen Zeitraum gewährten Boni genannt und auch keine Spielbedingungen vorgelegt.

Es wird hingewiesen, dass der VwGH in seinem Erkenntnis vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, ausgeführt hat: *„Im fortzusetzenden Verfahren wird das BFG Feststellungen zu treffen haben, die eine nachvollziehbare Beurteilung der einzelnen von der mitbeteiligten Partei gewährten Vergünstigungen im obigen Sinn erlauben. Es wird darauf hingewiesen, dass die bloße Wiedergabe des diesbezüglichen Vorbringens der mitbeteiligten Partei solche Feststellungen nicht zu ersetzen vermag.“*

Das Finanzamt hat im Internet Bonusbedingungen Stand 22.10.2018 und Stand 02.02.2017 finden können. Die Bedingungen werden dieser Stellungnahme beigelegt.

In den Bonusbedingungen Stand 22.10.2018 werden an Bonusarten genannt:

- 1) „Willkommensbonus für die erste Einzahlung“, „Einzahlungsbonus“, „Gratiswette“ und „Wette ohne Risiko“.
- 2) In den Bonusbedingungen Stand 02.02.2017 finden sich nur Bedingungen zum „\*\*\*3\*\*\*-Willkommensbonus“.
- 3) In den Bonusbedingungen aus Dezember 2015 finden sich Bedingungen zum „Bonus“ und zum „Kombibonus“.

In den allgemeinen Bedingungen zu 1) wird ausgeführt: *„Der \*\*\*3\*\*\* Bonus wird Ihrem Konto gutgeschrieben. Boni dürfen jedoch nur für Wetten bzw. Spieleinsätze verwendet werden und nicht überwiesen oder ausgezahlt werden bis die Auszahlungsbedingungen erfüllt sind“,*

sowie

*„Um die Bonus-Umsatzbedingungen zu erfüllen, kann ausschließlich Bonus-Guthaben verwendet werden. Dabei wird bei Abgabe von bonusrelevanten Wetten mit korrekter Mindestquote immer zuerst verfügbares Bonus-Guthaben eingesetzt.“,*

und

*„Der Bonusbetrag muss vor Anforderung einer Auszahlung mindestens 6x zur Abgabe von Sportwetten auf \*\*\*3\*\*\* verwendet werden.“*

Der „\*\*\*3\*\*\*-Willkommensbonus" und der „Bonus" unterliegen einer Einsatzbedingung – es muss der gesamte Einzahlungsbetrag (Echtgelt) inkl. Bonus vor Anforderung einer Auszahlung mindestens dreimal zur Abgabe von Sportwetten verwendet werden. Daraus geht hervor, dass auch der Bonusbetrag eingesetzt wird.

Der „Kombibonus" stellt offenbar eine nicht relevante Erhöhung des Gewinnes dar, welche auch nicht von der Bf. als Einsatz gewertet worden sein kann.

Ausgehend von diesen Bonusbedingungen sind die von den Wetteilnehmern eingesetzten „Boni" grundsätzlich nicht als Einsätze zu werten und daher nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Wettgebühren...“

Im Hinblick auf die vorgenannten Ausführungen hat das BFG ersucht, die im verfahrensgegenständlichen Zeitraum gültigen Bonusbedingungen zu übermitteln, bekannt zu geben, wie die Boni in der Buchhaltung erfasst wurden sowie darzulegen, wie die Beträge iHv 3.178.741 Euro Reduktion der Bemessungsgrundlage sowie 63.575 Euro Wettgebührenguthaben ermittelt worden sind, da diese nicht nachvollzogen werden konnten.

Am 30.09.2021 hat die Bf. hierzu eine Stellungnahme übermittelt. Die Bf. führt aus, den im Vorhalt in der Stellungnahme des BFG dargelegten Ausführungen in Bezug auf die Bemessungsgrundlage im streitgegenständlichen Zeitraum iHv EUR 2.763.116,00 und der daraus resultierenden Reduktion der Wettgebühr iHv EUR 55.262,60 sei zu folgen. Die ursprünglichen angeführten Beträge basierten irrtümlich auf einem erweiterten Zeitraum beginnend von 2/2014 und nicht richtigerweise von 6/2014. Insofern sei der Betrag wie angeführt zu reduzieren.

Hinsichtlich der buchhalterische Darstellung wird mitgeteilt, dass die buchhalterische Berücksichtigung von Bonuskosten auf einem eigenen Aufwandskonto erfolgt. In der Gewinn und Verlustrechnung werden die Bonusaufwendungen im Gliederungsbereich Umsatzerlöse ausgewiesen, in welchem die Bruttospieleinnahmen (Einzahlungen minus Auszahlungen) einfließen und von diesen abgezogen. Daraus ergibt sich der Bruttoertrag vor Steuern.

Hinsichtlich der Bonusbedingungen führt die Bf. aus, dass im streitgegenständlichen Zeitraum 6/2014 bis 10/2016 sowohl allgemeine als auch spezielle Bonusbedingungen zur Anwendung kamen. Dargestellt wurden die Allgemeinen Bonusbedingungen für Sportwetten und die Speziellen Bonusbedingungen für Sportwetten, darunter *Willkommensbonus für die erste Einzahlung, Einzahlungsbonus, Gratiswette, Wette ohne Risiko und Direktbonus*.

Allen gemeinsam ist, dass die \*\*\*3\*\*\* Boni dem Konto gutgeschrieben werden. Sie dürfen jedoch nur für Wetten bzw. Spieleinsätze verwendet werden und nicht überwiesen oder

ausgezahlt werden bis die Auszahlungsbedingungen erfüllt sind. Die Bonusbeträge müssen vor Anforderung einer Auszahlung mehrfach (idR 6x) zur Abgabe von Sportwetten auf \*\*\*3\*\*\* verwendet werden. Die Auszahlungsbedingungen müssen innerhalb bestimmter Fristen nach Erhalt eines Bonus erfüllt werden.

Die Bf. führt dazu aus, dass sämtliche dieser Boni - wie vom Finanzamt bereits festgestellt - eine Einsatzbedingung beinhalten würden und nicht unmittelbar in Bargeld abgelöst werden könnten bzw. nicht frei verfügbar seien.

Der angeführte Kombi-Bonus sei - wie ebenfalls vom Finanzamt bereits ausgeführt - kein Bonus im Sinne der Rechtsprechung, da dieser eine Erhöhung des Gewinnes darstelle und nicht eingesetzt werden könne.

Daher sei dieser bei der geltend gemachten Reduktion der Bemessungsgrundlage bereits ausgeschieden und von vorne herein NICHT als Bonus berücksichtigt worden. Insofern sei auch eine rechtliche Würdigung diesbezüglich obsolet.

Betreffend die zahlenmäßige Aufgliederung der Boni in die einzelnen Bonustypen im streitgegenständlichen Zeitraum wird auf die angefügte Anlage 1 verwiesen.

Das Finanzamt hat mitgeteilt hiezu keine Stellungnahme mehr abzugeben.

Mit Schriftsatz vom 16. November 2021 hat die Bf. den Antrag auf mündliche Verhandlung sowie eine Entscheidung durch den Senat zurückgezogen.

## **II. Beweiserhebung**

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die elektronisch vorgelegten Aktenteile des Finanzamtes sowie das umfangreiche Vorhalteverfahren. Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die vom Bundesfinanzgericht eingesehenen Unterlagen und das damit im Einklang stehende Vorbringen der Bf. in ihren schriftlichen Eingaben.

## **III. Rechtslage und Erwägungen**

Gemäß § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 des Gebührengesetzes 1957 (GebG) unterliegen im Inland abgeschlossene Wetten, die nicht dem Glücksspielgesetz (GSpG) unterliegen, wenn zumindest eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 2 GSpG ist, der Rechtsgebühr iHv 2% vom Wetteinsatz und, wenn die Wetteinsätze verschieden sind, vom höheren Wetteinsatz. Gemäß Abs. 2 gilt eine Wette auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn sie vom Inland in das Ausland vermittelt wird oder wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt. Nach Abs. 3 ist die Wettgebühr, auch wenn eine Urkunde nicht errichtet wird, ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten.

Die Gebühr ist am 20. des dem Entstehen der Gebührenschuld folgenden Kalendermonats fällig. Bis zu diesem Zeitpunkt hat der gemäß § 28 Abs. 3 GebG zur Gebührenentrichtung verpflichtete eine Abrechnung vorzulegen bzw. die Gebühr anzuzeigen.

Gemäß § 16 Abs. 5 GebG entsteht die Gebührenschuld bei Wetten im Sinne des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG mit der Bezahlung des Wetteinsatzes. Gemäß § 28 Abs. 3 GebG sind zur Entrichtung der Gebühr bei Wetten Personen, die gewerbsmäßig Wetten abschließen oder vermitteln, zur ungeteilten Hand verpflichtet. Die Gebühr ist von diesen Personen unmittelbar zu entrichten. Als Vermittlung im Sinne dieser Bestimmung gilt jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Wetteinsätzen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen der Wette auf andere Art und Weise.

Sofern Abgabenvorschriften gemäß § 201 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder dies gestatten, kann nach Maßgabe des Abs. 2 die Festsetzung (unter anderem) dann erfolgen, wenn (nach Ziffer 2) der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht wurde. Gemäß § 201 Abs. 3 BAO hat eine Festsetzung (unter anderem dann) zu erfolgen, wenn (nach Ziffer 1) der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht wurde.

### **III.1. Zum Begriff der „Teilnahme vom Inland aus“**

§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG sieht die Besteuerung im Inland abgeschlossener Wetten, die nicht dem GSpG unterliegen, vor. Dieser Abschluss kann auch über das Internet erfolgen. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung gilt eine Wette ua auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt.

Die Teilnahme vom Inland aus lässt sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur anhand von Indizien beurteilen (vgl. VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005; 28.2.2020, Ra 2019/16/0060; 20.11.2014, 2013/16/0085). Ob an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wurde, ist demnach ein als Ergebnis der Beweiswürdigung festzustellender Sachverhalt.

Bei dieser Sachverhaltsfeststellung können sowohl die Registrierung des Teilnehmers mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer inländischen IP-Adresse Indizien dafür sein, dass sich der Wettteilnehmer bei Verwirklichung des Tatbestandes im Inland befunden hat. Darauf hinzuweisen ist, dass sich die Bedingung der Teilnahme vom Inland aus nicht nur in § 33 TP 17 Abs. 2 GebG, sondern gleichlautend auch in § 57 Abs. 2 GSpG normiert findet, womit auch die zum Glücksspielgesetz ergangene Rechtsprechung insoweit auch für den Bereich der Wettgebühr nach § 33 TP 17 GebG herangezogen werden kann (vgl. VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005). Die Gewichtung einzelner Indizien und somit auch die Sachverhaltsfeststellung auf ein Indiz zu stützen und ein anderes Indiz im Wege der

Beweiswürdigung zu verwerfen, geht im Übrigen nach der zitierten Rechtsprechung in seiner Bedeutung über den Einzelfall nicht hinaus.

Die Anknüpfung an die Teilnahme vom Inland aus ist somit gegeben und wurden auch keine anderen, diesem Beweisergebnis konkret entgegenstehenden Indizien genannt, die zu einer anderen Zurechnung führen hätten können.

Betreffend die von Seiten der Bf. geäußerten verfassungsmäßigen Bedenken wird vom Bundesfinanzgericht darauf verwiesen, dass die Frage der Verfassungskonformität bereits mehrfach an den Verfassungsgerichtshof herangetragen wurde. Mit Beschluss vom 30.11.2011, G-12-14/11, wies der Verfassungsgerichtshof einen Initiativantrag etlicher Anbieter von Wetten und Glücksspiel im Internet zurück und verwies auf den Rechtsmittelweg. In der Folge lehnte der Verfassungsgerichtshof mit mehreren Beschlüssen die Behandlung der Beschwerden zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Wortfolge "Teilnahme vom Inland aus" ab (vgl. etwa VfGH 13.3.2013, B 200/13; 21.11.2013, B 618/2013; 21.11.2013, B 1289/2013; 21.11.2013, B 1116/2013 in BFG 14.12.2020, RV/7100709/2020; BFG 19.04.2021, RV/7100711/2020).

Auch der Verwaltungsgerichtshof hat, wie oben ausgeführt, bereits mehrfach klargestellt, dass für die Selbstberechnung sowohl die Registrierung des Wettteilnehmers mit inländischem Wohnsitz, als auch die Zuordnung der Wette zu einer inländischen IP-Adresse Indizien für die Teilnahme vom Inland aus darstellen können (vgl. die oben dargestellte VwGH-Rechtsprechung).

Die Bf. hat mit Schriftsatz vom 30. April 2021 ausgeführt, dass sie obigen - im Vorhalt vom 15. März 2021 dargelegten – Ausführungen in Bezug auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung zum Streitpunkt der „*Teilnahme vom Inland*“ folgt.

### **III.2. Zu den „Boni“**

Entsprechend obiger Feststellungen gewährte die Beschwerdeführerin ihren Kunden in den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen diverse Boni, die die Kunden in der Regel zunächst erst "*freispielen*", das heißt, ein Vielfaches des jeweiligen Betrages einsetzen mussten, um den Bonusbetrag schließlich tatsächlich auf ihrem Konto gutgeschrieben zu erhalten. Erst dann konnten sie darüber wirklich verfügen und den Betrag entweder weiter einsetzen oder ihn sich auszahlen lassen.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin würden diese gewährten Boni die Bemessungsgrundlage der Wettgebühren mindern, sie seien also von den Bemessungsgrundlagen in Abzug zu bringen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, welches zum Glückspielgesetz ergangen ist, u.a. zur Thematik der Boni ausgeführt, dass Boni jedenfalls keine ausgezahlten Gewinne darstellen und bei der „Glücksspielabgabe“ im Falle der Gewährung nicht von der Bemessungsgrundlage (Jahresbruttospieleinnahmen) abgezogen werden.

Abgesehen davon wird in diesem Erkenntnis ausgeführt, dass im konkreten Einzelfall zu untersuchen ist, ob eine konkrete Begünstigung einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstellt, was etwa dann der Fall ist, 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im genannten Erkenntnis vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, welches zum Glückspielgesetz ergangen ist, u.a. zur Thematik der Boni ausgeführt (Hervorhebungen durch die Behörde):

„...3. Boni

...

**97 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. So hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung im Zusammenhang mit der umsatzsteuerlichen Behandlung von Freispielen bei Spielautomaten gemäß § 4 Abs. 5 UStG 1972 ausgeführt, dass der geldwerte, auch in anderer Weise (zur Konsumation) verwendbare Gewinnanspruch des Spielers im Falle der Verwendung für ein Freispiel als Entgelt für dieses Spiel (Umsatz) anzusehen ist (vgl. etwa VwGH 4.9.1992, 90/13/0164, mwN).

**98 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.*

**99 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.

**100 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.**

**101 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...**

Entsprechend den Bonusbedingungen, welche vom Finanzamt ermittelt bzw. von der Bf. erläutert wurden, stellen sich die beschwerdegegenständlich gewährten Boni nicht als frei verfügbar und unabhängig von einer weiteren Wettteilnahme einlösbar dar.

In vorliegendem Fall deutet die Beweislage darauf hin, dass sämtliche genannten Boni eine Einsatzbedingung beinhalten und nicht unmittelbar in Bargeld abgelöst werden können bzw. nicht frei verfügbar sind. Insofern sind die von den Wettteilnehmern eingesetzten Boni nicht als Einsätze zu werten daher nicht Teil der Bemessungsgrundlage.

Der angeführte Kombi-Bonus ist kein „Bonus“ im Sinne der Rechtsprechung, da dieser eine Erhöhung des Gewinnes darstellt und nicht eingesetzt werden kann. Daher wurde dieser bei der geltend gemachten Reduktion der Bemessungsgrundlage bereits ausgeschieden und von vorne herein nicht als Bonus berücksichtigt.

Es ergibt sich somit folgende Berechnung für RV/7100799/2017 und RV/7100299/2018

[...]

Die Gebühr war wie in der Tabelle Spalte 8 (Festsetzung neu) dargestellt, festzusetzen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

#### **IV. 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.

Da das Bundesfinanzgericht im ersten Beschwerdepunkt nicht von der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen ist und im zweiten Beschwerdepunkt dem Beschwerdebegehren entsprochen hat, war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 2. Dezember 2021