

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 25. Juni 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 6. April 2020 betreffend Wettgebühren und Glücksspielabgabe 01/2012 – 11/2016, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I.1 Den Beschwerden gegen die Abgabenbescheide betreffend Wettgebühr für 01/2012 – 11/2016 wird teilweise Folge gegeben und werden die angefochtenen Bescheide gemäß § 279 BAO hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der festgesetzten Wettgebühr auf die in den Entscheidungsgründen unter **Punkt 4.2.1** angeführten Abgabenbeträge reduziert.

Die Höhe der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben für die einzelnen Monate sind der in Punkt 4.2.1 enthaltenden Tabelle zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

I.2. Die Beschwerden gegen die Abgabenbescheide betreffend Glücksspielabgabe für 02/2012 – 01/2013, 03/2013-03/2015 und 05/2015-06/2015 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

I.3. Den Beschwerden gegen die Abgabenbescheide betreffend Glücksspielabgabe für 09/2015 - 11/2016 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und werden die angefochtenen Bescheide hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der festgesetzten Glücksspielabgabe auf die in den Entscheidungsgründen unter **Punkt 4.2.2** angeführten Abgabenbeträge reduziert.

Die Höhe der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben für die einzelnen Monate sind der in Punkt 4.2.2 enthaltenden Tabelle zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

I.4. Die Beschwerden gegen die Abweisungsbescheide betreffend die Glücksspielabgabe für 01/2012, 02/2013, 04/2015, 07/2015 und 08/2015 werden gemäß § 279 BAO 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. Verfahrensablauf

Selbstanzeige, Selbstberechnungen und Anträge nach § 201 BAO

Mit Schriftsätzen vom 21.12.2016 erstattete ***BF*** Limited (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) Selbstanzeige beim (damaligen) Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten, kurz FA) für die Glücksspielabgabe für den Zeitraum 01/2011 – 11/2016 sowie für Wettgebühren für den Zeitraum 01/2011 – 11/2016.

Nach einer ausführlichen Begründung enthalten die Schriftsätze Anträge auf Festsetzung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum 01/2011 – 11/2016 mit € 0,00 sowie der Wettgebühren für den Zeitraum 01/2011 – 11/2016 mit € 0,00.

Zur Berechnung der **Bemessungsgrundlage der Wettgebühr** enthält die Selbstanzeige folgende Ausführungen:

*„Für die Berechnung der Bemessungsgrundlage der Wettgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs 3 GebG für den gegenständlichen Zeitraum wurden in einem ersten Schritt Einsätze jener Kunden herangezogen, die bei der Registrierung auf der Website https://www.***BF***.com „Österreich“ aus einem Drop-Down Menü als Wohnsitzland ausgewählt und eine österreichische Registrierungsadresse angegeben haben. In einem weiteren Schritt wurden weitere Angaben wie die Bankdaten und die bekanntgegeben Telefonnummer herangezogen, wobei hier weiters eine Gewichtung nach der Verlässlichkeit dieser Daten vorgenommen wurde. Im Regelfall stimmen alle angegebenen Daten überein; bei Angabe einer österreichischen Registrierungsadresse liegen üblicherweise auch österreichische Bankdaten und eine österreichische Telefonnummer vor. In jenen Fällen, in denen nur ein Indiz, wie zum Beispiel bei Land „Österreich“ als Auswahl bei dem Drop-Down Menü, auf einen österreichischen Kunden hingewiesen hat, aber alle anderen Angaben auf ein anderes Land schließen ließen, wurden diese Einsätze nicht der österreichischen Bemessungsgrundlage zugeordnet.*

Die zur Berechnung der Wettgebühren herangezogenen Einsätze enthalten von dem Unternehmen gewährte Boni nicht. Es bestehen erhebliche Zweifel, ob Boni tatsächlich in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, da hierfür kein Einsatz des Kunden in den Bruttoertrag einfließt. Steuergegenstand der Wettgebühr ist der Wetteinsatz; jener Betrag, den der Wettkunde auf den Ausgang eines Ereignisses setzt.

Weiters wurden jene Boni, die entsprechend der Bonusbedingungen in auszahlbaren Gewinne umgewandelt wurden und damit Kosten für das Unternehmen darstellen, von der Bemessungsgrundlage abgezogen.

Darunter fallen Boni, die Neukunden oder besonders treuen Kunden gewährt werden. Diese können ausschließlich dann in Anspruch genommen werden, wenn der betreffende Kunde erneut wettet und dafür einen weiteren Wetteinsatz in Geld tätigt. Gewinne aus diesen Bonus Wetten sind nicht schon nach dem ersten Einsatz auszahlbar, sondern müssen in vielen Fällen nochmals oder sogar mehrmals wieder eingesetzt werden, um tatsächlich eine Auszahlung zu ermöglichen

BF bietet den Kunden beispielsweise Einzahlungs- bzw. Willkommensboni, wobei die Gewährung dieser Boni besonderen von den jeweiligen Boni abhängige Nutzungsbedingungen unterliegt (Beilage III „Bonus Nutzungsbedingungen“).

Nach der Stellungnahme des Fachbereiches des Finanzamts für Gebühren sind auch gewährte Boni in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Diese Ansicht ist gesetzwidrig. Es handelt sich nicht um Entgelt, das der Kunde einsetzt sondern um eine Gewinnchancenveränderung zu Gunsten des Kunden. Setzt ein Kunde z.B. 10 EUR so wird die Möglichkeit geboten, diesen Einsatz fiktiv als Einsatz von 20 EUR zu berechnen. Derartige Incentivierungen werden zum Beispiel bei der Eröffnung eines neuen Kundenkontos, bei der Platzierung der ersten Wette, bei Geburtstag des Kunden oder als Treueprämie für den langjährigen Bestand des Kundenkontos gewährt. Solche „Gutscheine“ können im Regelfall nicht ohne Geldeinsatz verwendet werden und verändern somit lediglich die Gewinnquote.

Im Zuge einer vollständigen Offenlegung wurde jedoch auch dieser Betrag, der von unserem Klienten zur Verfügung gestellt wurde, in der Selbstanzeige dargestellt.

Die vorliegende Berechnung beinhaltet alle Wetten die von Kunden abgeschlossen wurden, die bei der Registrierung eine österreichische Adresse angegeben haben und bei denen wie oben dargestellt auch die Mehrzahl der Angaben (Telefonnummer, Bankdaten) auf Österreich hingewiesen hat. Es wird also ausschließlich auf statische Merkmale abgestellt. Dies ermöglicht aber keine Aussage darüber, ob sich der Kunde zum Zeitpunkt der Platzierung einer Wette innerhalb oder außerhalb Österreichs aufhielt und somit der Gesetzestatbestand erfüllt war oder nicht.

Die Werte wurden aus dem Rechnungswesen des Unternehmens, das in Britischen Pfund (GBP) geführt wird, entnommen und von dem Unternehmen selbst mit dem jeweiligen Umrechnungskurs des Monatsletzten, der auf der Website www.xe.com veröffentlicht wurde in den Eurobetrag umgerechnet. Eine detaillierte Aufstellung der verwendeten Umrechnungskurse senden wir Ihnen anbei. (Beilage IV - „Umrechnungskurse“)

Tax rate 2% according to § 33 TP 17 (1)(1) Austrian Stamp Duty Act BMGL Österreichische Registrierungsadresse Zeitraum 01/2011 -11/2016			
Real Cash Sportsbook Stake	Betting duty 2%	Bonus Funds Sportsbook Stakes	Cash Bonus / Ex Gratia
€38.040,243,91	€0,00	€273.617,37	€ 5.608,91

Die Wettgebühr für den Bereich Online-Wetten für den Zeitraum 01/2011 bis 11/2016 ergibt aufgrund der verfassungsrechtlichen und europarechtlichen Bedenken EUR 0,00. Die detaillierte Berechnung der Bemessungsgrundlage für den gegenständlichen Zeitraum ist der Beilage V - „Betting Duty Calculation“ zu entnehmen.“

Zur Berechnung der **Bemessungsgrundlage der Glückspielabgabe** enthält die Selbstanzeige folgende Ausführungen:

„Berechnung Glückspielabgabe Casino Spiele

*Für die Berechnung der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs 2 GSpG für den gegenständlichen Zeitraum wurden Bruttospielerinnahmen berücksichtigt, die von Kunden erzielt wurden, die bei der Registrierung auf der Website https://www.***BF***.com „Österreich“ aus einem Drop-Down Menü als Wohnsitzland ausgewählt und eine österreichische Registrierungsadresse angegeben haben. In einem weiteren Schritt wurden weitere Angaben wie die Bankdaten und die bekanntgegebene Telefonnummer herangezogen, wobei hier weiters eine Gewichtung nach der Verlässlichkeit dieser Daten vorgenommen wurde. Im Regelfall stimmen alle angegebenen Daten überein; bei Angabe einer österreichischen Registrierungsadresse liegen üblicherweise auch österreichische Bankdaten und eine österreichische Telefonnummer vor. In jenen Fällen, in denen nur ein Indiz, wie zum Beispiel bei Land „Österreich“ als Auswahl bei dem Drop-Down Menü, auf einen österreichischen Kunden hingewiesen hat, aber alle anderen Angaben auf ein anderes Land schließen ließen, wurde der Bruttospielertrag nicht der österreichischen Bemessungsgrundlage zugeordnet.*

Die zur Berechnung der Glückspielabgaben herangezogenen Bruttospielerträge enthalten von dem Unternehmen gewährte Boni nicht. Es bestehen erhebliche Zweifel, ob Boni tatsächlich in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, da hierfür kein Einsatz des Kunden in den Bruttoertrag einfließt.

Weiters wurden jene Boni, die entsprechend der Bonusbedingungen in auszahlbaren Gewinne umgewandelt wurden und damit Kosten für das Unternehmen darstellen, von der Bemessungsgrundlage abgezogen.

Darunter fallen Boni, die Neukunden oder besonders treuen Kunden gewährt werden. Diese können ausschließlich dann in Anspruch genommen werden, wenn der betreffende Kunde erneut wettet und dafür einen weiteren Wetteinsatz in Geld tätigt. Gewinne aus diesen Bonus Wetten sind nicht schon nach dem ersten Einsatz auszahlbar, sondern müssen in vielen Fällen nochmals oder sogar mehrmals wieder eingesetzt werden, um tatsächlich eine Auszahlung zu ermöglichen.

****BF*** bietet den Kunden Einzahlungs- bzw. Willkommensboni sowie Freispiele an, wobei die Gewährung dieser Boni besonderen von den jeweiligen Boni abhängige Nutzungsbedingungen unterliegt (Beilage III „Boni Nutzungsbedingungen“). Beim Einzahlungsbonus beispielsweise muss der erhaltene Bonusbetrag mindestens 35-fach als Spieleinsatz verwendet werden, bei Freispielen 30-fach, bevor eine Auszahlung des Bonusbetrages vom Kundenkonto beantragt werden kann. Diese Umsatzanforderungen müssen innerhalb von drei Tagen erfüllt werden, ansonsten verfallen das Bonusguthaben und daraus entstandene Gewinne. Weiters wird bei einem platzierten Spieleinsatz der Bonus erst gesetzt, wenn kein Echtgeld mehr auf dem Spielerkonto vorhanden ist.*

Nach der Stellungnahme des Fachbereiches des Finanzamts für Gebühren sind auch gewährte Boni in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Diese Ansicht ist gesetzwidrig, da es sich nicht um Entgelt handelt, das der Kunde einsetzt. Es handelt sich vielmehr um einen „Naturalrabatt“, der aufgrund bestimmter Voraussetzungen gewährt wird und beim Start eines neuen (entgeltlichen) Spieles in Anspruch genommen werden kann. Für die Spiele, bei welchen neben dem Entgelt aus dem Einsatz auch die Bonus-Gutscheine gesetzt werden, ändert sich

letztendlich die Gewinnchance, nicht der Einsatz. Für Spiele wird dann nur das Entgelt für die Hälfte des Einsatzes entrichtet, sodass letztlich der Kunde für das einzelne Spiel nur den halben Preis bezahlen muss, somit einen Rabatt von 50 % erhält. Ein gewährter Rabatt kann aber nicht die Jahresbruttospieleinnahmen erhöhen, sondern mindert vielmehr die Bemessungsgrundlage für das einzelne Spiel. Die Besteuerungsgrundlage kann also keinesfalls höher sein als die tatsächlich erbrachte Gegenleistung des Kunden. Ein Bonus ist somit einem Naturalrabatt bei gelieferten Waren vergleichbar, und diese erhöhen die Verkehrssteuer nicht.

Im Zuge einer vollständigen Offenlegung wurde jedoch auch dieser Betrag, der von unserem Klienten zur Verfügung gestellt wurde, in der Selbstanzeige dargestellt.

Weiters bietet ***BF*** seinen Kunden die Möglichkeit, an rund 20 verschiedenen Jackpot Spielen teilzunehmen. Die Jackpots werden zur Gänze von anderen Unternehmen betrieben. Die den Anbietern dieser Jackpots ersetzten Jackpot Kosten sind ebenfalls nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (siehe Beilage IV „Jackpot“).

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.

Im Wesentlichen werden lokale und Pooled Jackpots unterschieden. Bei den sogenannten lokalen Jackpots, die vom Anbieter selbst betrieben werden, werden lediglich die auf den Jackpot entfallenden Einsätze der Kunden dieses Anbieters gebündelt und es wird auch der Gewinn an einen Kunden dieses Anbieters ausbezahlt. Diese Kunden können entweder in Österreich oder im Ausland ansässig bzw. registriert sein. ***BF*** bietet keine solchen lokalen Jackpots an.

Neben diesen lokalen Jackpots gibt es wie bereits erwähnt auch sogenannte Pool Jackpots, die vorwiegend von den Spieleherstellern eingerichtet werden. Jeder am Jackpot teilnehmende Internet Gaming Provider (wie zB ***BF***) verpflichtet sich, einen Teil der Einsätze an den Spielehersteller weiterzugeben und jener speist damit einen Jackpot.

Bei Pool Jackpots 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.

Sowohl bei lokalen als auch bei den Pool Jackpots kommt es bei der Glückspielabgabe zu groben lokalen Verzerrungen, weil nur ein Teil der Jackpot Kosten der Steuer unterliegt, im Fall eines österreichischen Gewinnes aber der gesamte Gewinn die Bemessungsgrundlage mindern würde. Damit reduziert sich die Bemessungsgrundlage um Gewinne, die wesentlich aus ausländischen und somit nicht versteuerten Einsätzen finanziert wurden. Umgekehrt darf bei einem ausländischen Gewinn keine Kürzung der Bemessungsgrundlage vorgenommen werden, obwohl wirtschaftlich gesehen ein Teil dieses Gewinnes aus den versteuerten Spieleinnahmen ausbezahlt wird. Im Extremfall eines hohen österreichischen Gewinnes könnte dies dazu führen, dass sich über Jahre hinaus keine positive Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe mehr ergibt, obwohl die zu diesem Gewinn führenden Spieleinsätze zum Großteil aus unversteuerten ausländischen Quellen stammen.

Obwohl es sich bei den Jackpot Kosten daher um Spieleinsätze handelt, die prinzipiell in den Bruttospielertrag und damit in die Bemessungsgrundlage für die Glückspielabgabe Eingang finden, ist unseres Erachtens eine Kürzung des Bruttoertrags um diese Kosten geboten, um die oben dargestellten Verzerrungen in der steuerlichen Bemessungsgrundlage zu vermeiden. Im

Gegenzug müsste dann bei Jackpot-Ausspielungen der Abzug eines lokalen Jackpot-Gewinnes von der Bemessungsgrundlage unterbleiben. Die Jackpot Kosten sind daher als im Voraus berücksichtigte, rechnerisch anteilig auf die „österreichischen“ Spieler entfallende Gewinntangente anzusehen.

Nur auf diesem Weg kann verhindert werden, dass im Fall eines österreichischen Gewinnes die Steuerbasis auch um auf ausländische Einsätze entfallende Gewinne gemindert wird und im Gegenzug bei einem ausländischen Gewinn die inländischen Einsätze nicht unversteuert bleiben.

Oft zeigt sich diese Problematik bei den Pooled Jackpots sogar noch quantitativ in einem weit höheren Ausmaß als bei den sogenannten Local Jackpots (diese werden vom Betreiber der Website selbst, also in diesem Fall *****BF*****, betrieben), weil der Anteil österreichischer Spieler am Jackpot weit geringer ist als bei lokalen Jackpots.

Bei diesen Pooled Jackpot-Varianten kommt noch hinzu, dass der Jackpot nur einem Kunden, der bei einem einzigen Internet Gaming Provider (z.B. *****BF*****) registriert ist, ausbezahlt wird, wohingegen die Jackpot Einzahlungen durch eine Mehrzahl von Internet Gaming Providern erfolgen. In steuerlicher Hinsicht mindert dieser Gewinn somit die Bemessungsgrundlage desjenigen Providers, der den Wetteinsatz des Kunden entgegen genommen hat. Die Speisung des Jackpots erfolgt allerdings aus den weitergeleiteten Spieleinsätzen verschiedener Provider. Die Steuerlast wird daher von den teilnehmenden Providern gemeinsam getragen, wohingegen die Entlastung ausschließlich denjenigen Provider trifft, dessen Kunde gewinnt. Es kommt also auch zu einer willkürlichen Verschiebung der Steuerlast zwischen einzelnen Steuersubjekten, somit zu einem Verstoß gegen das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Diese willkürliche Verschiebung von Steuerlasten und -entlastungen zwischen einzelnen Steuersubjekten führt letztlich auch zu einer gesamtwirtschaftlich unerwünschten Verzerrung des Wettbewerbs. Nicht zuletzt aus diesem Grund ist dem oben vorgeschlagenen Ansatz der Kürzung der Bemessungsgrundlagen um die Jackpot Kosten im Gegenzug für ein Abzugsverbot der Jackpot-Gewinne der Vorzug zu geben.

Wie auch bei den Boni (siehe oben) wurde im Zuge einer vollständigen Offenlegung dieser Betrag, der von unserem Klienten zur Verfügung gestellt wurde, in der vorgestellten Berechnungsmethode offengelegt.

Die vorliegende Berechnung beinhaltet die Bruttospielerträge jener Kunden, die bei der Registrierung eine österreichische Adresse angegeben haben und bei denen wie oben dargestellt auch die Mehrzahl der Angaben (Telefonnummer, Bankdaten) auf Österreich hingewiesen hat. Es wird also ausschließlich auf statische Merkmale abgestellt. Dies ermöglicht aber keine Aussage darüber, ob sich der Kunde zum Zeitpunkt der Teilnahme an einem Online Glücksspiel innerhalb oder außerhalb Österreichs aufhielt und somit der Gesetzestatbestand erfüllt war oder nicht.

Die Werte wurden aus dem Rechnungswesen des Unternehmens, das in Britischen Pfund (GBP) geführt wird, entnommen und von dem Unternehmen selbst mit dem jeweiligen Umrechnungskurs des Monatsletzten, der auf der Website www.xe.com veröffentlicht wurde in den Eurobetrag umgerechnet. Eine detaillierte Aufstellung der verwendeten Umrechnungskurse senden wir Ihnen anbei. (Beilage V - „Umrechnungskurse“)

57 (2) Glücksspielgesetz BMGL Österreichische Registrierungsadresse Zeitraum 01/2011 -11/2016 CASINO GAMES					
Gross Gaming Revenue	Bonus Costs	Conversion to Bonus Funds	Jackpot Contributions	GGR after deductions	Gaming tax 40%
€553.290,87	€144.101,19	-€12.981,58	€ 47.907,79	€ 374.268,46	€ 0,00

Die Glücksspielabgabe für den Bereich Online-Casino für den Zeitraum 01/2011 bis 11/2016 ergibt aufgrund der verfassungsrechtlichen und europarechtlichen Bedenken EUR 0,00. Die detaillierte Berechnung der Bemessungsgrundlage für den gegenständlichen Zeitraum ist der Beilage VI - „Gaming Tax Calculation“ zu entnehmen.“

Berechnung Glücksspielabgabe Poker

Des Weiteren bietet *****BF***** seinen Kunden die Möglichkeit an, über eine eigens entwickelte Software welche auf der Website von *****BF***** zum Download zur Verfügung gestellt wird, an einem Online-Poker Angebot teilzunehmen.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind Online-Pokerspiele bei denen mehrere Spieler gegeneinander spielen Elektronische Lotterien im Sinne des § 12a GSpG zu qualifizieren. Bei elektronische Lotterien handelt es sich um Ausspielungen, bei denen die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolgt und die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt sowie über elektronische Medien zur Verfügung gestellt wird.

Diese Voraussetzungen sind beim Online Poker erfüllt, da die Teilnahme unmittelbar durch den Spieler über ein elektronisches Medium erfolgt und das Spielergebnis über elektronische Medien zu Verfügung gestellt werden.

Entscheidend ist die zentralseitige Herbeiführung des Spielergebnisses. Herbeigeführt wird die Spielentscheidung durch die Zuteilung der Karten. Die Zuteilung der Karten erfolgt zentralseitig durch einen Zufallsgenerator. Die Spielentscheidung wird daher zentralseitig herbeigeführt, es liegt daher eine elektronische Lotterie gemäß § 12a GSpG vor.

Die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe sind die Jahresbruttospieleinnahmen. Jahresbruttospieleinnahmen sind die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

Die Einsätze bei einer tumierförmigen Ausspielung sind buy-in, entry-fee, add-on, rebuy und jegliche sonstige Vermögenswerten Leistungen, die für die Spielteilnahme gewährt wird und die ausgezahlten Gewinne entsprechen allen Einsatzleistungen abzüglich des entry-fee. Die Jahresbruttospieleinnahmen bei tumierförmigen Ausspielung entsprechen daher faktisch den entry-fees.

Die Einsätze bei Cash Games sind die Spieleinsätze einschließlich des Tischgelds und die ausgezahlten Gewinne entsprechen bei Cash Games den Einsätzen abzüglich des Tischgelds. Die Jahresbruttospieleinnahmen bei Cash Games entsprechen daher faktisch den Tischgeldern.

Der Werte wurden wie bei der Berechnung der Glücksspielabgabe für die Casino Games aus dem Rechnungswesen des Unternehmens, das in Britischen Pfund (GBP) geführt wird, entnommen und von dem Unternehmen selbst mit den jeweiligen Umrechnungskurs des

Monatsletzten, der auf folgender Website www.xe.com veröffentlicht wurde in den Eurobetrag umgerechnet. Eine detaillierte Aufstellung der verwendeten Umrechnungskurse senden wir Ihnen anbei (Beilage V - „Umrechnungskurse“).

Die vorliegende Berechnung beinhaltet die Bruttospielerträge jener Kunden, die bei der Registrierung eine österreichische Adresse angegeben haben und bei denen wie oben dargestellt auch die Mehrzahl der Angaben (Telefonnummer, Bankdaten) auf Österreich hingewiesen hat. Es wird also ausschließlich auf statische Merkmale abgestellt. Dies ermöglicht aber keine Aussage darüber, ob sich der Kunde zum Zeitpunkt der Teilnahme an einem Online Glücksspiel innerhalb oder außerhalb Österreichs aufhielt und somit der Gesetzestatbestand erfüllt war oder nicht.

Wie bei der Berechnung der Glücksspielabgabe des Casino-Angebots wurden die Bonus Kosten offengelegt, jedoch von der Bemessungsgrundlage abgezogen

57 (2) Glücksspielgesetz BMGL Österreichische Registrierungsadresse Zeitraum 01/2011 -11/2016 POKER					
GGR Poker Fees	GGR Poker Rake	GGR Poker Games	Bonus	Poker GGR after Bonus	Gaming tax 40%
€15.758,22	€34.474,27	€6,65	€ 5.213,54	€ 45.025,60	€ 0,00

Die Glücksspielabgabe für den Bereich Online-Poker für den Zeitraum 01/2011 bis 11/2016 ergibt aufgrund der verfassungsrechtlichen und europarechtlichen Bedenken EUR 0,00. Die detaillierte Berechnung der Bemessungsgrundlage für den gegenständlichen Zeitraum ist der Beilage VII - „Poker Calculation“ zu entnehmen.“

Als Beilagen angeschlossen wurden den Selbstanzeigen die Allgemeinen Geschäftsbedingungen, die Auszahlungsbedingungen, die Bonus-Nutzungsbedingungen, die Jackpotbedingungen, eine Tabelle mit Umrechnungskursen, sowie die in den Selbstanzeigen beschriebenen Berechnungen der Bemessungsgrundlage („Betting Duty Calculation“ für die Wettgebühren sowie „Gaming Tax Calculation“ und „Poker Calculation“ für die Glücksspielabgabe).

Gleichzeitig mit der Einbringung der Selbstanzeige wurde von der Bf. über FINANZONLINE Selbstberechnungserklärungen zur Wettgebühr und zur Glücksspielabgabe für 01/2012 – 11/2016 eingebracht und dabei der selbstberechnete Abgabebetrag dem FA jeweils mit € 0,00 bekanntgegeben.

Weitere Ermittlungen des FA

In der Folge führte das FA eine Nachschau durch, im Zuge derer die steuerliche Vertretung der Bf. dem FA detaillierte Daten für den gegenständlichen Zeitraum übermittelte (Datei mit der Bezeichnung „191003_***BF*** GSA_WET 2012-2016.xlsx.“)

Weiters stellte die Bf. mit Schriftsätzen vom 3.4.2018 und 10.1.2019 klar, dass sich die von der Bf. in der Selbstanzeige offen gelegten Beträge auf alle jene Kunden beziehen, die sich mit einer österreichischen Adresse bei der Bf. registriert haben. Die Offenlegung beruhe auf Basis einer österreichischen Registrierungsadresse; es seien keine Abzüge vorgenommen worden.

Abgabenbescheide betreffend Wettgebühr

Mit **Abgabenbescheiden vom 6.4.2020** setzte das FA die **Wettgebühr** jeweils unter Anwendung eines Steuersatzes von 2% gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG 1957 für folgende Zeiträume ausgehend von der jeweils nachstehend angeführten Bemessungsgrundlage mit folgenden Abgabenbeträgen fest:

Monat	Bemessungsgrundlage	Festgesetzter Abgabenbetrag
01/12	198.215,32	3.964,31
02/12	203.670,39	4.073,41
03/12	171.841,61	3.436,83
04/12	189.900,97	3.798,02
05/12	247.073,00	4.941,46
06/12	261.733,44	5.234,67
07/12	270.938,57	5.418,77
08/12	162.175,13	3.243,50
09/12	245.679,49	4.913,59
10/12	270.125,88	5.402,52
11/12	383.330,01	7.666,60
12/12	583.278,08	11.665,56
01/13	351.506,25	7.030,13
02/13	259.364,68	5.187,29
03/13	199.387,82	3.987,76
04/13	403.653,43	8.073,07
05/13	341.989,96	6.839,80
06/13	336.517,19	6.730,34
07/13	280.454,27	5.609,09
08/13	265.299,03	5.305,98
09/13	263.061,78	5.261,24
10/13	353.477,68	7.069,55
11/13	474.250,36	9.485,01
12/13	373.824,62	7.476,49
01/14	319.361,06	6.387,22
02/14	277.486,10	5.549,72
03/14	261.751,10	5.235,02
04/14	367.083,47	7.341,67
05/14	347.905,24	6.958,10
06/14	403.618,88	8.072,38
07/14	485.977,44	9.719,55
08/14	184.612,17	3.692,24
09/14	307.588,08	6.151,76
10/14	461.719,62	9.234,39
11/14	1.112.282,32	22.245,65
12/14	1.619.871,49	32.397,43
01/15	1.243.892,48	24.877,85
02/15	1.553.158,36	31.063,17
03/15	2.086.864,49	41.737,29
04/15	3.101.144,43	62.022,89
05/15	2.689.773,51	53.795,47
06/15	1.605.572,88	32.111,46
07/15	4.193.580,52	83.871,61
08/15	1.316.187,72	26.323,75
09/15	568.431,96	11.368,64
10/15	496.351,51	9.927,03

11/15	463.415,88	9.268,32
12/15	484.821,10	9.696,42
01/16	422.849,77	8.457,00
02/16	660.243,55	13.204,87
03/16	335.925,66	6.718,51
04/16	340.817,27	6.816,35
05/16	201.136,70	4.022,73
06/16	239.844,40	4.796,89
07/16	523.454,40	10.469,09
08/16	412.027,65	8.240,55
09/16	267.615,27	5.352,31
10/16	199.185,57	3.983,71
11/16	419.367,68	8.387,35

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

Zur Begründung wurde jeweils auf die gesonderte Begründung verwiesen, die folgenden Inhalt hat:

„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.

Bemessungsgrundlage gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 GebG ist der Wetteinsatz, der im Inland abgeschlossenen Wetten. 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, ist ein als Ergebnis der Beweiswürdigung festzustellender Sachverhalt, der den zur Gebührenpflicht führenden Tatbestand verwirklicht, demnach eine die Bemessungsgrundlage bedingende Tatsache, die einer Schätzung grundsätzlich nicht zugänglich ist (vgl. auch Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren 110, § 33 TP 17 GebG Rz 7 sowie VwGH vom 20.11.2014, 2013/16/0085).

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 in Gibraltar bietet auf einer Online-Plattform unter der Internetadresse https://www.***BF***.com/ Casinospiele und Sportwetten an.*

Auf der genannten Plattform erfolgten im gegenständlichen Zeitraum zahlreiche Teilnahmen an Wetten vom Inland (Österreich) aus.

Die Abgabepflichtige legte die Bemessungsgrundlagen für gegenständliche Monate offen.

Diese Bemessungsgrundlagen basieren auf jenen Einsätzen, welche von Kunden geleistet wurden, die mit einer österreichischen Wohnadresse auf der Wettplattform registriert sind.

Es wurde ein Antrag auf Festsetzung der Wettgebühr gern. § 201 Abs. 3 Z 1 BAO gestellt.

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 Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Ob die Teilnahme an einer Wette 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 110, § 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 (Jahresbruttospieleinnahmen) auf Basis der Teilnahmen von mit einer österreichischen Adresse registrierten Kunden bestätigt, (auf die jüngste Judikatur des VwGH vom 14.1.2020, Ro 2018/16/0046 und vom 28.2.2020 Ra 2019/16/0060 wird hingewiesen).

Die gegenständlichen Festsetzungen erfolgen anhand der offengelegten Bemessungsgrundlagen auf Basis jener Einsätze, welche von Kunden geleistet wurden, die mit einer österreichischen Wohnadresse auf der Wettplattform registriert sind. Im Rahmen der Beweiswürdigung stellte die Abgabenbehörde, der genannten Rechtsprechung entsprechend, fest, dass in diesen Fällen vom Inland aus an Wetten 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.

Wie der Spieleinsatz tatsächlich erbracht wird, ob durch den Spielteilnehmer selbst, einen Dritten oder die Pflichtige, ist eine Frage der Erfüllung und beeinflusst nicht den Einzelanspruch zwischen Spielanbieter und Spielteilnehmer. Die Spiele(einsätze), bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stammt, sondern etwa in Form eines Gutscheines (Bonus) durch den Spielanbieter zur Verfügung gestellt werden, sind daher in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, (siehe auch BFG vom 08.05.2017, RV/7100024/2015)

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 gern. § 57 Abs. 1 und 2 GSpG und die Ausgestaltung der Abgabetatbestände keine Bedenken hat und mit Beschlüssen jeweils vom 26.02.2018, E 3389/2017, E 2913/2017, und vom 24.09.2018, E 2251/2017, E 1137/2018 und E 2014/2018 die Behandlung der Verfassungsgerichtshofsbeschwerden abgelehnt und die

Beschwerden dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten hat, weil diese keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hatten.“

Abgabenbescheide betreffend Glücksspielabgabe

Mit **Abgabenbescheiden vom 6.4.2020** setzte das FA die **Glücksspielabgabe** jeweils unter Anwendung eines Steuersatzes von 40% gemäß § 57 Abs 2 GSpG für folgende Zeiträume ausgehend von der jeweils nachstehend angeführten Bemessungsgrundlage mit folgenden Abgabenbeträgen fest:

Monat	Bemessungsgrundlage	Festgesetzter Abgabenbetrag
02/12	7.178,93	2.871,57
03/12	10.655,83	4.262,33
04/12	5.281,18	2.112,47
05/12	4.028,66	1.611,46
06/12	15.392,36	6.156,94
07/12	5.151,90	2.060,76
08/12	3.203,88	1.281,55
09/12	2.657,44	1.062,97
10/12	3.449,42	1.379,77
11/12	998,46	399,38
12/12	8.298,91	3.319,57
01/13	2.595,69	1.038,28
03/13	3.921,82	1.568,73
04/13	36.949,02	14.779,61
05/13	17.812,62	7.125,05
06/13	11.324,03	4.529,61
07/13	3.699,43	1.479,77
08/13	18.191,73	7.276,69
09/13	23.641,67	9.456,67
10/13	11.914,21	4.765,69
11/13	15.035,27	6.014,11
12/13	10.101,76	4.040,71
01/14	18.013,47	7.205,39
02/14	6.030,39	2.412,16
03/14	7.132,32	2.852,93
04/14	1.606,03	642,41
05/14	13.028,67	5.211,47
06/14	2.848,34	1.139,34
07/14	16.795,96	6.718,38
08/14	6.609,19	2.643,68
09/14	6.677,65	2.671,06
10/14	5.164,65	2.065,86
11/14	17.636,54	7.054,62
12/14	17.259,27	6.903,71
01/15	3.595,31	1.438,12
02/15	3.434,32	1.373,73
03/15	11.329,86	4.531,94
05/15	15.166,96	6.066,78
06/15	10.394,55	4.157,82
09/15	20.901,69	8.360,68
10/15	16.861,15	6.744,46
11/15	13.623,05	5.449,22
12/15	23.939,11	9.575,64
01/16	1.794,28	717,71
02/16	1.990,00	796,00
03/16	16.408,32	6.563,33
04/16	14.348,75	5.739,50
05/16	15.850,75	6.340,30
06/16	32.485,73	12.994,29

07/16	14.592,28	5.836,91
08/16	18.038,16	7.215,26
09/16	39.614,45	15.845,78
10/16	32.465,51	12.986,21
11/16	36.829,05	14.731,62

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

Zur Begründung wurde jeweils auf die gesonderte Begründung verwiesen, die folgenden Inhalt hat:

„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 Abgabenschuldnerin (mit Sitz in Gibraltar) betreibt eine Online-Glücksspielplattform unter der Internetadresse https://www.***BF***.com/. Sie verfügt über keine Konzession nach § 14 GSpG. Auf der genannten Plattform erfolgten im gegenständlichen 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 die Bemessungsgrundlagen für gegenständliche Monate offen. Diese Bemessungsgrundlagen basieren auf jenen Umsätzen, 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 Wette 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 110, § 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 (Jahresbruttospieleinnahmen) auf Basis der Teilnahmen von mit einer österreichischen Adresse registrierten Kunden bestätigt, (auf die jüngste Judikatur des VwGH vom 14.1.2020, Ro 2018/16/0046 und vom 28.2.2020 Ra 2019/16/0060 wird hingewiesen).

Die gegenständlichen Festsetzungen erfolgen anhand der offengelegten Bemessungsgrundlagen auf Basis jener Umsätze, welche von Kunden geleistet 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 (Boni), 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.

Jackpot Kosten: 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. 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 gern. § 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, E 2913/2017, und vom 24.09.2018, E 2251/2017, E 1137/2018 und E 2014/2018 die Behandlung der Verfassungsgerichtshofsbeschwerden abgelehnt und die Beschwerden dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten hat, weil diese keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hatten.

Hinsichtlich der europarechtlichen 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 § 57ff GSpG, es wird jedoch der Vollständigkeit halber hinsichtlich des Unionsrechtskonformität des Glücksspielmonopols auf das Erkenntnis des VwGH 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.“

Abweisungsbescheide betreffend GSpA 01/2012, 02/2013, 04/2015, 07/2015 und 08/2015

Ebenfalls mit Bescheiden vom 6.4.2020 wies das FA die Anträge vom 21.12.2016 betreffend Festsetzung gemäß § 201 BAO für die Glücksspielabgabe 01/2012, 02/2013, 04/2015, 07/2015 und 08/2015 ab.

Die Begründung lautet jeweils ident (bis auf die Angabe des Zeitraumes) wie folgt:

„Laut Selbstanzeige vom 21.12.2016 wurde die Selbstberechnung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum [xxx] wie folgt bekanntgegeben:

[Jahr]	[Monat]	0	0	0	0
--------	---------	---	---	---	---

Eine Festsetzung gemäß § 201 BAO Abs. 1 kann nicht erfolgen, da die Richtigkeit der Selbstberechnung festgestellt wurde. Der Antrag auf Festsetzung ist daher abzuweisen. (VwGH 30.03.2011, 2005/13/0171; VwGH 27.01.2009, 2006/13/0097)

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.

Die Abgabenschuldnerin (mit Sitz in Gibraltar) veranstaltete in den im Spruchteil bezeichneten Monaten über ihre Website Ausspielungen und verfügt über keine Konzession nach § 14 GSpG. Die Abgabepflichtige legte die Bemessungsgrundlagen für gegenständliche Monate offen. Eine Selbstberechnung der Glücksspielabgabe wurde elektronisch über FinanzOnline mit „Null“ übermittelt.

Auf der genannten Plattform erfolgten im gegenständlichen 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.

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.

Diese Bemessungsgrundlagen basieren auf jenen Einsätzen, welche von Kunden geleistet wurden, die mit einer österreichischen Wohnadresse auf der Wettplattform registriert sind. Es wurde ein Antrag auf Festsetzung der Wettgebühr gern. § 201 Abs. 3 Z 1 BAO gestellt.

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 (Jahresbruttospieleinnahmen) auf Basis der Teilnahmen von mit einer österreichischen Adresse registrierten Kunden bestätigt, (auf die jüngste Judikatur des VwGH vom 14.1.2020, Ro 2018/16/0046 und vom 28.2.2020 Ra 2019/16/0060 wird hingewiesen).

In der steuerrechtlichen Regelung des § 57 GSpG kann keine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs nach Art. 56 AEUV, der die Abgabepflichtige ausgesetzt wäre, erkannt

werden. Die Anwendung des § 57 GSpG führt nicht zu einer unterschiedlichen Behandlung aus Gründen der Staatsangehörigkeit bei der Erbringung von Dienstleistungen.

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 gern. § 57 Abs. 1 und 2 GSpG und die Ausgestaltung der Abgabebetstände keine Bedenken hat und mit Beschlüssen jeweils vom 26.02.2018, E 3389/2017, E 2913/2017, und vom 24.09.2018, E 2251/2017, E 1137/2018 und E 2014/2018 die Behandlung der Verfassungsgerichtshofsbeschwerden abgelehnt und die Beschwerden dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten hat, weil diese keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hatten.

Daher stellt sich die Selbstberechnung als richtig dar“

Beschwerden

Gegen sämtliche, oben genannten Bescheide wurde nach Fristerstreckung am 25.6.2020 Beschwerde erhoben. Beantragt wurde jeweils

- gemäß § 262 Abs 2 lit a BAO die direkte Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung; sowie
- die Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 Abs 2 lit a BAO
- die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 Z 1 BAO.

Das Beschwerdebegehren lautet in den Beschwerden gegen die Abgabenbescheide, die Abgabe nicht bzw mit € 0,00 festsetzen

In den Beschwerden gegen die Abweisungsbescheide wurde die Ausstellung von Glücksspielabgabebescheide gemäß § 201 Abs. 3 BAO beantragt, da sich jeweils eine negative Bemessungsgrundlage ergäbe (siehe die nachfolgende Aufstellung) und daher die Selbstberechnung nicht richtig sei.

Zeitraum	Bemessungsgrundlage
01/2012	-8.041,51
02/2013	-11.005,59
04/2015	-4.060,52
07/2015	-109.376,14
08/2015	-11.856,62

Beschwerdepunkte

Zentraler Beschwerdepunkt ist in allen Verfahren, die Unmöglichkeit der Bestimmung der Teilnahme vom Inland aus. Registrierungsort und IP-Adresse seien ungeeignete Merkmale zur Bestimmung der Teilnahme vom Inland aus

Weiters machte die Bf. eine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit gemäß Art 56 AEUV sowie verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Tatbestandsvoraussetzungen geltend.

In den Beschwerden betreffend Wettgebühre wurde die Einbeziehung von „Free Bets“ in die Bemessungsgrundlage gerügt.

In den Beschwerden betreffend Glücksspielabgabe wurde die Einbeziehung von „Boni“ und „Freispielen“ in die Bemessungsgrundlage sowie die Nichtberücksichtigung von Jackpot-Kosten in die Bemessungsgrundlage gerügt.

In den Beschwerden gegen die Abweisungsbescheide betreffend Glücksspielabgabe wurde darüber hinaus die Nichtberücksichtigung von negativen Bemessungsgrundlagen bemängelt.

Vorlage der Beschwerde ans BFG

Mit Vorlagebericht vom 16.9.2020 legte das FA die Beschwerden dem BFG zur Entscheidung vor.

Darin gab das FA eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ab:

„Das Finanzamt verweist auf die Begründung in den angefochtenen Bescheiden und hält im Hinblick auf die jüngst ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fest, dass die Frage der Feststellung der Teilnahme vom Inland aus höchstgerichtlich geklärt ist.

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.“

Zum Thema Ermittlungspflicht des Finanzamtes wird das Erkenntnis des BFG vom 21.08.2017, RV/7100702/2016, zitiert:

„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).

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, seine 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 ihrer 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 wurde das gegenständliche Verfahren auf Grund des Antrages der Bf. nach § 201 Abs 3 Z. 1 BAO eingeleitet.“

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.

Zum Unionsrechts wird festgehalten:

Im BFG Erkenntnis vom 04.04.2018, RV/7105345/2017, wurde ausgeführt:

„Die Glücksspielabgabe besteuert Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Aus der Textierung „Teilnahme vom Inland aus“ ergibt sich, dass die Glücksspielabgabe nicht differenziert, ob der Glücksspielanbieter im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union seinen Sitz hat, es genügt, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus an den von der Bf. angebotenen Glücksspielen teilnimmt. § 57 Abs. 1 bis Abs. 3 GSpG knüpft weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, die den Spielvertrag abschließen, ein personeller Inlandsbezug fehlt. Es gibt keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft. § 57 Abs. 2 GSpG iVm § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG, besteuern unterschiedslos, in gleicher Weise Onlineglücksspielangebot von inländischen und ausländischen, von konzessionierten wie nichtkonzessionierten Anbietern, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus teilnimmt. Diese Bestimmungen gelten für alle Anbieter von Glücksspieldienstleistungen, die auf dem Glücksspielmarkt in Österreich wirtschaftlich tätig sind, in gleichem Maße, unabhängig davon, wo sie ansässig sind. (vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes C 591/15 Rn 86 und Rn 97 zur englischen Fernglücksspielabgabe). Gerade mit der Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ stellt die Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG einen Anknüpfungspunkt zum Inland her und ist nicht extraterritorial, § 57 Abs. 2 GSpG verletzt daher nicht die Dienstleistungsfreiheit iSd Art. 56 AEUV.“

Das BFG führt in seinem Erkenntnis vom 16.02.2018, RV/7104387/2015, aus: „Zum Argument, wonach eine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit vorliege, weil typischerweise ausländische Sportwettenanbieter der „Unbestimmtheit der rechtlichen Regelungen“ ausgesetzt seien, ist zu erwidern, dass sich sowohl die Bf. als auch der jeweilige Wettteilnehmer jeweils im Klaren sind, an welchem geografischen Ort sie sich bei Abschluss des Rechtsgeschäftes befinden und damit von wo aus sie teilnehmen und ist der Gesetzestext „Teilnahme vom Inland aus“ daher hinreichend deutlich.

Dass bei inländischen Anbietern der Ort des Abschlusses des Rechtsgeschäftes immer der inländische Sitz des Unternehmens sei und sich daher der inländische Anbieter keine Gedanken darüber machen müsse, ob sich seine Kunden im Inland oder im Ausland aufhalten, ist eine Folge dessen, dass der inländische Anbieter sämtliche Rechtsgeschäfte der Gebühr zu unterziehen hat. Tendenziell ist damit der inländische Anbieter gegenüber dem ausländischen Anbieter schlechter gestellt, weil gerade bei grenzüberschreitenden digitalen Dienstleistungen an Nichtunternehmer (die Teilnahme an Wettgeschäften erfolgt durch die Kunden typischerweise im nichtunternehmerischen Bereich) in der Praxis viele Probleme bei der vollständige Besteuerung bestehen (vgl. dazu den Aufsatz von Kemper, Das Internet als "Steuer-oase" bei digitalen Dienstleistungen?", Umsatzsteuerrundschau 5/2017, S 169-174).

Im Übrigen wurde auch im Verfahren VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 von der dortigen Beschwerdeführerin geltend gemacht, dass die Bestimmung des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG einen Verstoß gegen Grundfreiheiten der Union darstelle.

Für die Zwecke der zwingenden Selbstberechnung durch die Bf. hat der Verwaltungsgerichtshof VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 festgestellt, dass sowohl die Registrierung des Wettteilnehmers mit inländischem Wohnsitz, als auch die Zuordnung der Wette zu einer

inländischen IP-Adresse ein Indiz für die Teilnahme vom Inland aus darstellen können. Im gegenständlichen Fall wurde von der Bf. die Methode der Selbstberechnung nach dem registrierten Wohnort des Wettteilnehmers zugrunde gelegt, und damit ein geeignetes Indiz ihrer Selbstberechnung zu Grunde gelegt.“

Das BFG führt in seinem Erkenntnis vom 04.04.2018, RV/7104839/2017, Aus: „§ 57 Abs. 2 GSpG iVm § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG, aber auch § 33 TP 17 Abs. 2 GebG besteuern unterschiedslos, in gleicher Weise Onlineglücksspiel- und wettangebot von inländischen und ausländischen, von konzessionierten wie nichtkonzessionierten Anbietern, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus teilnimmt. Diese Bestimmungen gelten für alle Anbieter von Glücksspieldienstleistungen, die auf dem Glücksspielmarkt in Österreich wirtschaftlich tätig sind, in gleichem Maße, unabhängig davon, wo sie ansässig sind. (vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 86 und Rn 97 zur englischen Fernglücksspielabgabe). § 57 Abs. 2 GSpG verletzt daher nicht die Dienstleistungsfreiheit iSd Art. 56 AEUV.“

Zum Thema negative Bemessungsgrundlagen und „Jahresausgleich“ wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, verwiesen in welchem unter anderem festgehalten wurde: „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.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass bei den Glücksspielabgaben im Zusammenhang mit elektronischen Lotterien die Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen in Form der Saldierung von Einsätzen und ausbezahlten Gewinnen monatlich zu erfolgen hat.“

Der gesetzlich vorgesehene monatliche Abrechnungszeitraum gemäß § 57 Abs. 2 iVm § 59 Abs. 3 GSpG macht es erforderlich, als Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne des jeweiligen Kalendermonats heranzuziehen. Die Glücksspielabgabe für Ausspielungen, bei denen die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und

Auszahlung der Gewinne in einem Kalendermonat entstanden ist, ist bereits mit dem 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats fällig.

Übersteigen in Zusammenhang mit Ausspielungen eines Kalendermonats die ausgezahlten Gewinne die Einsätze, so ist die Bemessungsgrundlage negativ und ist die Glücksspielabgabe gleich 0,-, d.h. es fällt keine Glücksspielabgabe an.

Auch kann eine negative Bemessungsgrundlage in einem Monat bei der Bemessung der Glücksspielabgabe für den nachfolgenden Kalendermonat keine Berücksichtigung mehr finden. 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.

Zum Thema „Jackpot Kosten“:

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 Bf. 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.

Diesbezüglich wird auf das Erkenntnis des BFG vom 21.08.2017, RV/7100702/2016, und den betreffenden Beschluss des VwGH vom 06.07.2020, Ro 2018/17/0005, verwiesen.

Zum Thema Abziehbarkeit von Boni:

Der VwGH hat in seinem jüngst ergangenen 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.

Wörtlich wurde im VwGH Erkenntnis vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, insbesondere ausgeführt:

„Die Gewährung dieser Boni erfolgte im Rahmen einer Werbestrategie der mitbeteiligten Partei, um Spieler zu einer verstärkten Inanspruchnahme ihres Glücksspielangebots zu animieren.

Es handelt sich dabei somit um Leistungen der mitbeteiligten Partei, die nicht als (überwiegend vom Zufall abhängiges) Ergebnis einer Ausspielung gewährt wurden, sondern einzig von einer bestimmten Anzahl von Spielteilnahmen durch einen bestimmten Spieler abhingen. [...]

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass ein Abzug gewährter Boni (Rabatte, Freispiele) im Rahmen der ausbezahlten Gewinne schon mangels Vorliegens eines aleatorischen Elements nicht zulässig ist. 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. [...] 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.

Während die Gewährung von Boni somit noch zu keiner Berücksichtigung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage führt, könnte das Einlösen von Boni im Rahmen der Ermittlung der Höhe der Einsätze zulässig sein. Ob und in welcher Weise dies der Fall ist, hängt aber von den jeweils zu beurteilenden Sachverhalten ab.

Dem BFG ist darin zuzustimmen, dass als Spieleinsatz alles zu verstehen ist, 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. 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).

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.“

Laut Bonusbedingungen, Glücksspiel und Wetten (siehe Beilage III der Selbstanzeigen) handelt es sich um folgende Boni:

- *Golden Goal: Gratistipp*
- *Neukundenbonus: Aktivierung erforderlich, 7 Tage gültig, der den Einsatz eines Bonusguthabens übersteigende Gewinn wird dem Konto als Echtgeld gutgeschrieben, Bonusguthaben-Einsatz wird nicht erstattet*
- *Willkommensbonus: 7 Tage gültig nach Aktivierung, muss 35x umgesetzt werden, bevor ausgezahlt wird, nach 7 Tagen verfällt Bonus, wenn nicht umgesetzt, erst sobald kein Echtgeld mehr als Einsatz zu Verfügung steht, wird Bonusguthaben genutzt*
- *Cashback Bonus: für verlorene Fußballkombi (Fußball Kombi Versicherung)*

- *Dienstags: König der Slots: Top 25 Spieler -> Free Spins (35x Umsatz)*
- *Spiel der Woche: z.B. Fireworks: Sofortbonus, muss aktiviert werden, Mindesteinsatz € 25, Sofortbonus € 10,- nur Echtgeldeinsätze teilnahmeberechtigt, Umsatzanforderung 35x, solange Gewinne blockiert, muss innerhalb von 5 Tagen umgesetzt werden*

Die gegenständlich gewährten Boni sind, ausgehend von den Bonusbedingungen, weder unabhängig von einer weiteren Spielteilnahme einlösbar, noch weitergebbar – diese zwei Möglichkeiten sind in den Bedingungen nicht vorgesehen.

In Lichte der neuesten Rechtsprechung sind die gewährten Begünstigungen nicht als Einsätze in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Aufgrund der in dieser Rechtsprechung getroffenen Aussagen ergibt sich allerdings auch, dass nur jene Gewinne welche unabhängig von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme einen Vermögenswert darstellen (zB auszahlbar) 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.

Die gegenständlich gewährten Boni mussten zB teilweise 35 mal eingesetzt werden, bevor sie auszahlbar waren.

Es stellt sich hier daher die Frage ob in den von der Bf. offengelegten Jahresbruttospieleinnahmen enthaltenen „Gewinne“ jene Gewinne sind welche tatsächlich auszahlbar waren oder ob es sich um die gesamten Gewinne im Sinne der (positiven) Spielentscheidung handelt.

Das Finanzamt hat ein diesbezügliches Ergänzungsersuchen an die Bf. geschickt. Das Antwortschreiben wird, sobald es dem Finanzamt vorliegt, dem BFG nachgereicht werden.

Das Finanzamt beantragt das Bundesfinanzgericht möge die Beschwerde dem Grunde nach als unbegründet abweisen und die Glücksspielabgabe unter Berücksichtigung der neuesten Rechtsprechung zum Thema Boni festsetzen.“

Nachreichung des Antwortschreibens der Bf. durch das FA vom 6.10.2020

Am 6.10.2020 reichte das FA das Antwortschreiben der Bf. vom 28.9.2020 auf das Ergänzungsersuchen vom 20.8.2020 nach.

Das Ergänzungsersuchen mit dem Inhalt:

„Die Beschwerdeführerin hat dem Finanzamt eine Aufstellung übermittelt in welcher monatliche Jahresbruttospieleinnahmen (die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne - in der Aufstellung bezeichnet als GGR) ausgewiesen sind. Es wird um Erläuterung ersucht, ob es sich bei den im Rahmen der Ermittlung der monatlichen Jahresbruttospieleinnahmen abgezogenen Gewinnen um tatsächlich ausgezahlte Gewinne handelt.

Sollten im Rahmen der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen auch Gewinne abgezogen worden sein, welche nicht tatsächlich ausgezahlt wurden, insbesondere weil bei Ausspielungen teilweise Boni eingesetzt wurden und die gewonnenen Beträge daher nur zum Teil sofort auszahlbar waren, ersucht das Finanzamt um Bekanntgabe der monatlichen Jahresbruttospieleinnahmen bei welchen nur die tatsächlich ausbezahlten Gewinne abgezogen wurden, dh. es sollen nicht Gewinne abgezogen werden welche nicht in Bargeld ablösbar sind.“

wurde von der Bf. wie folgt beantwortet:

„In dem gegenständlichen Ersuchen um Ergänzung wird ersucht, dem Finanzamt die monatlichen Jahresbruttospieleinnahmen, bei welchen nur die tatsächlich ausbezahlten Gewinne abgezogen wurden, bekanntzugeben.

Wir weisen darauf hin, dass die im Ergänzungsersuchen angeforderten Daten dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel bereits im Zuge der Selbstanzeige vom 21. Dezember 2016 übermittelt wurden. In den darin angeführten monatlichen Jahresbruttospieleinnahmen wurden ausschließlich tatsächlich an Kunden ausbezahlte Gewinne abgezogen. Folglich sind in den Jahresbruttospieleinnahmen keine Beträge enthalten, die nicht in Bargeld ablösbar sind.“

Beweisaufnahme durch das BFG

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

Vorhalt des BFG vom 27.8.2021

Mit Vorhalt vom 27.8.2021 teilte die Berichterstatteerin den Parteien zur Vorbereitung auf die von der beschwerdeführenden Partei beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstelle und aus welchen Erwägungen und mit welchen Beträgen aus Sicht der Berichterstatteerin die Bemessungsgrundlage und die Abgabebeträge neu zu berechnen seien.

Stellungnahme des FA vom 8.10.2021

Das FA gab dazu am 8.10.2021 eine Stellungnahme ab, die vom BFG samt Beilage am 11.10.2021 der Bf. mit der Gelegenheit zur Abgabe einer Gegenäußerung weitergeleitet wurde. Die Stellungnahme des FA hat folgenden Inhalt:

„Aus den durch das Finanzamt abgefragten Spielbedingungen Stand 21.07.2012 (Beilage) ergibt sich folgendes:

Aus Punkt 23. der Spielbedingungen ergibt sich, dass es „free spins“, also Teilnahmen ohne Einsatzleistung gibt. Dabei können „bonus funds“ gewonnen werden. Diese wiederum müssen eingesetzt werden um auszahlbar zu werden.

Im Anschluss an die allgemeinen Spielbedingungen folgen die allgemeinen Bonusbedingungen („Betting Using Promotional Cash (Promo Cash)“):

„1. You can opt to use your Promo Cash on any online bet at the bet slip stage when placing your bet.

2. Any profit that exceeds your total stake from a winning bet placed with promotional cash will be returned to your real account balance. The promotional cash stake will not be returned so please disregard the estimated returns on your bet slip when placing an online bet with promotional cash

3. All promotional cash bets must be placed separately from any real cash bets

4. Promotional cash is subject to an expiry date. Please check the individual offer T&C's for confirmation."

Aus Punkt 3. ergibt sich, dass Teilnahmen mit Boni getrennt von Teilnahmen mit Echtgeld erfolgen. Der Teilnehmer muss entscheiden, ob er Bonusgeld oder Echtgeld für ein bestimmtes Spiel bzw. Wette einsetzen will (vgl. Punkt 1 der Bonusbedingungen).

Laut Punkt 2. wird bei Einsatz von Bonusgeld jener Betrag, welcher den (Bonus-)Einsatz übersteigt dem Echtgeldkonto gutgeschrieben.

Aus diesen abgefragten allgemeinen Bonusbedingungen ist zu folgern, dass jene Glücksspiele bei welchen Bonusgeld eingesetzt wird - mangels Einsatz – keine Ausspielungen gem. § 2 GSpG darstellen und daher zur Gänze bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Abgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG nicht zu berücksichtigen sind, weder als Einsatz, noch als ausbezahlter Gewinn. Als letzteres auch dann nicht, wenn der oben genannte übersteigende Teil dem Echtgeldkonto gutgeschrieben wird.

Auf den Seiten 8 und 9 der Selbstanzeige hat die Bf. ausgeführt: „Die zur Berechnung der Glückspielabgaben herangezogenen Bruttospielerträge enthalten von dem Unternehmen gewährte Boni nicht. Es bestehen erhebliche Zweifel, ob Boni bzw. „Freispiele“ tatsächlich in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, da hierfür kein Einsatz des Kunden in den Bruttoertrag einfließt.

Weiters wurden jene Boni, die entsprechend der Bonusbedingungen in auszahlbaren Gewinne umgewandelt wurden und damit Kosten für das Unternehmen darstellen, von der Bemessungsgrundlage abgezogen."

Im Lichte der ergangenen Rechtsprechung zum Thema Boni sind die gegenständlich eingesetzten Boni nicht als Einsätze zu werten, allerdings sind die damit erzielten Gewinne auch nicht als ausbezahlte Gewinne zu werten, selbst wenn sie dem Echtgeldkonto gutgeschrieben werden.

In den offengelegten Daten sind in den Bruttospielerträgen („GGR“) laut den Ausführungen in der Selbstanzeige Boni als Einsätze berücksichtigt worden, aber auch mit den Boni erzielte Gewinne abgezogen worden.

Es wäre in beide Richtungen eine Korrektur vorzunehmen, dh die bei der Offenlegung als Einsatz gewerteten Boni (Posten „Bonus costs“?) dem Posten „GGR“ abzuziehen und auf der anderen Seite die abgezogenen Gewinne (welche unter Einsatz von Boni erzielt wurden) wieder hinzuzurechnen (dieser Posten ist in der Offenlegung offenbar nicht angeführt).

Betreffend Wettgebühr sind die (zu Unrecht) als Einsatz gewerteten Beträge aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.“

Stellungnahme der Bf. vom 15.12.2021.

Mit Schriftsatz vom 15.12.2021 nahm die Bf. die Anträge auf Senat und mündliche Verhandlung zurück.

Zur Bestimmung der „Teilnahme vom Inland aus“ führte die Bf. aus, dass ihre Bedenken gegen die Anknüpfung an die Registrierungsadresse weiterhin bestünden. Aufgrund der Tatsache, dass es sich um Abgabenzeiträume handle, die beinahe 10 Jahre zurückliegen, sei es nicht mehr möglich der Registrierungsadresse entgegenstehende Einzelnachweise zu erbringen. Der vom BFG im Vorbereitungsvorhalt angedachten Berechnung der Bemessungsgrundlage der Wettgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG unter Einbeziehung der Einsätze bzw der Glücksspielabgabe unter Einbeziehung der Jahresbruttospieleinnahmen jener Kunden, die bei der Registrierung eine österreichische Adresse angegeben haben, werde daher im Zuge dieser Verfahren nicht widersprochen.

Der im Vorbereitungsvorhalt bei der Berechnung der Wettgebühr vorgenommene Abzug der vom Unternehmen gewährten Boni entspräche sowohl der jüngsten Rechtsprechung des VwGH als auch des BFG und stimme mit der eigenen und als Beilage 1 angeschlossenen Berechnung der Bf. überein. Auch das Finanzamt habe dieser Berechnung in seiner Stellungnahme vom 8. Oktober 2021 zugestimmt.

Zu den Abweisungsbescheiden betreffend Glücksspielabgabe für 01/2012, 2/2013, 4/2015 und 8/2016 führte die Bf. aus, dass in den angeführten Monaten die Gewinnauszahlungen die Einsatzleistungen der Kunden übersteigen und dies folglich zu negativen monatlichen Bruttospieleinnahmen führe. Ihrer Ansicht nach wäre es entgegen der VwGH-Rechtsprechung anhand aller Auslegungskriterien überzeugend, dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 57 Abs 5 GSpG folgend bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf eine Jahresbetrachtung abzustellen und am Ende des Jahres ein Gesamtsaldo zu erstellen. Nachdem zur Nicht-Berücksichtigung von negativen monatlichen Bemessungsgrundlagen mittlerweile eine gefestigte Judikatur des VwGH vorliege, werde – entgegen ihrer Bedenken – der Festsetzung mit € 0,00 für die Zeiträume Jänner 2012, Februar 2013, April 2015, Juli 2015 und August 2015 im Zuge dieser Verfahren nicht widersprochen.

Hinsichtlich der Boni bei den Glücksspielabgaben führte die Bf. ergänzend aus, dass Aufgrund der von ***BF*** getrennten Führung eines „Echtgeld-“ und eines „Bonuskontos“ für den Zeitraum 01/2012 bis 11/2016 eine klare Abgrenzung vorgenommen werden könne, welchen Beträgen ein Vermögenswert zukommt und welchen nicht. Bei den für die Berechnung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum 01/2012 bis 11/2016 herangezogenen Bruttospielerträgen handle es sich, wie auch aus den Ausführungen in der Selbstanzeige vom 21. Dezember 2016 erkennbar, um Echtgeldeinsätze abzüglich der Echtgeldgewinne.

Die Bf. könne bestätigen, dass diese Berechnung mit folgenden Ausführungen des Finanzamts in der Stellungnahme vom 8.10.2021 übereinstimme: „im Lichte der ergangenen Rechtsprechung zum Thema Boni sind die gegenständlich eingesetzten Boni nicht als Einsätze zu werten, allerdings die damit erzielten Gewinne auch nicht als abzahlbare Gewinne zu werten, selbst wenn sie am Echtgeldkonto gutgeschrieben werden.“

Die gewährten Boni (hier „Bonus Costs“) seien nicht als Einsatz in der Position GGR (Jahresbruttospieleinnahmen) enthalten und sei auch die Umwandlung des Bonusgelds in „Echtgeld“ (hier „Conversion to Bonus Funds“) in der Berechnung gesondert ausgewiesen.

Von diesen Bruttospieelerträgen sei die in der Beilage 2 „***BF*** GSA 01_12-11_16“ angeführte Position „Conversion to Bonus Funds“ abzuziehen. Bei diesem Bonus seien die jeweiligen zwingend erforderlichen Spielbedingungen erfüllt worden (= mehrmaliges Einsetzen des Bonusgeldes gemeinsam mit „Echtgeld“). Folglich handle es sich bei den in der Tabelle angeführten Boni um jene Beträge, die der Kunde ausschließlich aus ihm gewährten Boni durch mehrmaliges Einsetzen gemeinsam mit Echtgeld „freigespielt“ und die daher in Abhängigkeit eines aleatorischen Moments sind.

Die Position „Conversion to Bonus Funds“ entspreche daher der jüngsten Rechtsprechung des BFG vom 31.5.2021, GZ. RV/7104456/2019, in der das Gericht in Übereinstimmung mit der Ansicht des Finanzamtes festgehalten habe, dass der Bonus in dem Zeitraum, in dem er (erstmalig) auszahlbar wird, ein Abzugsposten sei, der als auszahlbarer Gewinn in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen sei.

Der Betrag des „Conversion to Bonus“ sei daher von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.

Dazu übermittelte die Bf. die Beilage 2 „***BF*** GSA 01_12-11_16, in der die aktualisierte Berechnung der Glücksspielabgabe für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum enthalten ist.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

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

Die Beschwerdeführerin mit Sitz in Gibraltar bietet über ihre Domain Wetten aus Anlass sportlicher Veranstaltungen (Sportwetten) und Glücksspiel (Casino-Spiele sowie Online-Poker) im Internet an. Sie verfügt über keine Niederlassung in Österreich und betreibt sie ihr Unternehmen von Gibraltar aus.

Die Bf. besitzt keine inländische Konzession im Sinne des § 14 GSpG („Lotterienkonzession“).

Zur Nutzung des Spielangebots muss sich der Kunde auf der Website der Bf. registrieren und ein Kundenkonto eröffnen. Bei der verpflichtend vorzunehmenden Registrierung sind die persönlichen Daten, insbesondere die Wohnadresse (Land, Straße und Nummer, Postleitzahl

und Stadt), Vor- und Nachname, Geburtsdatum, Email-Adresse, Telefonnummer, etc anzugeben.

Die allgemeinen Geschäftsbedingungen für die Nutzung der Produkte und der Dienstleistungen der Bf. unterliegen dem Recht Gibaltars.

Die von der Bf. angebotenen Online-Glücksspiele und Sportwetten können von jedem beliebigen Ort, innerhalb oder außerhalb von Österreich, je nach Verfügbarkeit eines Internetzuganges oder Zuganges zu einem Mobilfunknetz, abgerufen und gespielt werden.

Im Besteuerungszeitraum wurden von der Bf. sowohl Sportwetten angeboten als auch Ausspielungen iSd § 12a Abs. 1 GSpG (elektronische Lotterien) veranstaltet, 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 einem konkreten Wettgeschäft bzw 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.

Boni

Die Bf. gewährt ihren Kunden sowohl im Sportwetten als auch im Glücksspielbereich verschiedenste Boni.

Ein "Freebet" oder "Freispiel", dass dem Spieler eine gratis Teilnahme am Spiel (ohne Leistung eines eigenen „Echtgeldeinsatzes“ durch den Kunden) ermöglicht hätte, wurde von der Bf. im gegenständlichen Zeitraum nicht angeboten.

Den von der Bf. gewährten Boni (zu den Details siehe die Ausführungen des FA im Vorlagebericht) ist gemeinsam, dass sie nicht unabhängig von einer weiteren Spielteilnahme

einlösbar sind (sie müssen erst gemeinsam mit Echtgeldeinsätzen „freigespielt“ werden) und können auch nicht weitergegeben werden. Die gewährten Boni (von der Bf. bezeichnet als „Bonus costs“) haben daher keinen eigenständigen Vermögenswert, sondern nur eine Rabattfunktion und erhöhen bloß die Gewinnchance.

Die Bf. führt für ihre Kunden getrennte „Echtgeldkonten“ und „Bonuskonten“. Erst wenn die gewährten Boni entsprechend der Bonusbedingungen gemeinsam mit „Echtgeld“ freigespielt wurden, erfolgt eine Umbuchung vom „Bonuskonto“ auf das „Echtgeldkonto“ und können die umgebuchten Beträge (in der mit der Stellungnahme der Bf. vom 15.12.2021 vorgelegten Beilage 2 bezeichnet als „Conversion to Bonus Funds“) entweder als Einsatz für eine weitere Spielteilnahme verwendet werden oder es kann (erstmalig) eine Auszahlung an den Kunden verlangt werden.

Die Bonusbedingungen haben sich in den gegenständlichen Zeiträumen nicht wesentlich verändert und sind die von der Bf. mit der Selbstanzeige dem FA vorgelegten Bonusbedingungen ebenso wie die dem BFG vom FA am 8.10.2021 vorgelegten Bonusbedingungen für alle gegenständlichen Zeiträume aussagekräftig.

Jackpot-Kosten

Die Beschwerdeführerin hat ihren Kunden im Casino-Bereich auch die Teilnahme an Jackpot-Spielen angeboten. 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.

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.

Daten für die einzelnen Monate

Die von der Bf. mit den Selbstanzeigen vorgelegten Berechnungen beruhen jeweils auf den im jeweiligen Monat von Kunden mit österreichischer Wohnadresse in Summe als Wetteinsatz (bei der Wettgebühr) bzw als Einsatz abzüglich ausgezahlter Gewinne (bei der Glücksspielabgabe) geleisteten Beträgen.

Die Berechnung betreffend Wettgebühr mit der Bezeichnung „Betting Duty Calculation“ enthält in der Spalte „Real Cash Sportsbook Stake“ die „Echtgeldeinsätze“ der Kunden, die von der Bf. gewährten Boni sind darin nicht berücksichtigt.

Zur Glücksspielabgabe wurden mit der Selbstberechnung 2 Berechnungen vorgelegt. Die Berechnung für die Casino-Spiele mit der Bezeichnung „Gaming Tax Calculation“ enthält in der Spalte „GGR“ die „Echtgeldeinsätze“ der Kunden abzüglich der tatsächlich an die Kunden auszahlbaren Gewinne (dh ohne Abzug der von der Bf. gewährten Boni und der Jackpotkosten).

In der Berechnung für die Pokerspiele mit der Bezeichnung „Poker Calculation“ sind die Echtgeldeinsätze abzüglich der tatsächlich ausbezahlten Gewinne (ohne Abzug der von der Bf. gewährten Boni und der Jackpotkosten) für die unterschiedlichen Spielformen in den Spalten „GGR Poker Fees“ (für turnierförmige Spiele), „GGR Poker Rake“ (für Cash Games) sowie „GGR Poker Games“ ausgewiesen.

In der mit der Stellungnahme der Bf. vom 15.12.2021 als Beilage 2 vorgelegten Tabelle sind unter der Bezeichnung „Conversion to Bonus Funds“ die im jeweiligen Monat „freigespielten“ Bonibeträge enthalten.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die von der RichterIn eingesehenen Unterlagen und das damit im Einklang stehende Vorbringen der Bf. in ihren schriftlichen Eingaben.

Dass im gegenständlichen Besteuerungszeitraum von der Bf. Sportwetten und Ausspielungen veranstaltet wurden, an der (auch) Spieler teilnahmen, die sich - körperlich – im Inland aufhielten, wird auch von der Bf. nicht bestritten. Auf Grund der Lebenserfahrung ist ausgeschlossen, dass sich keiner der mit einer österreichischen Adresse registrierten Teilnehmer bei Abschluss des Glücksspieles in Österreich befunden hat.

Die Registrierung mit einer österreichischen Wohnadresse wird als gut geeignetes Indiz für die Feststellung der "Teilnahme vom Inland aus" herangezogen (vgl in diesem Sinne VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060 mwN; VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005). Die Bf. hat bisher keine einem derartigen Beweisergebnis konkret entgegenstehende Indizien bekannt geben, die zu einer anderen Zurechnung führen könnten.

Zum Indiz "IP-Adresse" ist zu bemerken, von der Bf. keine IP-Auswertungen vorgelegt wurden. Dazu kommt, dass selbst dann, wenn man für sämtliche Kunden der Bf. die IP-Adressen kennen würde, auf Grund der Ungenauigkeit der Geolokalisierung (zB in Grenzgebieten, Abhängigkeit von der Art und Weise wieder Internetzugang erfolgt) dieses Indiz schwächer als das Indiz der

Registrierungsadresse angesehen wird und daher dieses Indiz alleine nicht dazu geeignet erscheint, um zu einer für eine positive Feststellung erforderlichen Überzeugung zu gelangen (vgl zu den Unsicherheiten und technischen Schwierigkeiten, die sich aus IP-Auswertungen ergeben, die Ausführungen in der Entscheidung BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016, die sich auf dort vorgelegte technische Gutachten stützte).

Die Ansicht der Bf., dass alleine das Indiz - "inländische Registrierungsadresse" für eine Feststellung der Tatsache des Aufenthaltes im Inland ungeeignet sei, steht im deutlichen Widerspruch zur bereits oben zitierten Judikatur des VwGH.

Wenn auch auszuschließen ist, dass sich alle mit einer österreichischen Wohnanschrift registrierten Spieler stets im Inland befinden, so ist es doch nach der Lebenserfahrung und nach den statischen Daten der Statistik Austria so, dass sich die meisten Menschen nur wenige Wochen im Jahr ins Ausland begeben. Das bedeutet, dass es deutlich wahrscheinlicher ist, dass sich ein Kunde mit überwiegendem Aufenthalt in Österreich (wofür die Registrierungsadresse ein geeignetes Indiz darstellt - siehe oben) auch im Zeitpunkt der Teilnahme an einem konkreten Spiel in Österreich aufgehalten hat.

Auch wenn die Bf. den Aufenthaltsort des jeweiligen Spielteilnehmers aus eigener Wahrnehmung nicht kennt, so ist sie näher am maßgeblichen Geschehensablauf als die Abgabenbehörde. Die Bf. kennt - im Gegensatz zur Abgabenbehörde - ihre Kunden. Sie kennt durch den Registrierungsprozess und die jährlichen und anlassbezogenen Überprüfungen viele persönliche Daten ihrer Spielteilnehmer, dh. nicht nur sämtliche Namen, sondern auch deren Wohnort, welche Ländervorwahl beim Mobiltelefon verwendet wird, welchem Land die E-Mailadresse zugeordnet wird, aus welchem Land die Kreditkarte des Spielteilnehmers stammt bzw. in welchem Land der Spielteilnehmer eine Bankverbindung hat, welche Währung bei Einzahlungen verwendet wird, etc.

Nach der Judikatur des VwGH liegt es an der Bf., diesem Beweisergebnis für konkrete Fälle entgegen zu treten und entgegenstehende Indizien anzuführen. Dazu hätte die Bf. bereits im Rahmen der Verfahren vor dem Finanzamt Gelegenheit gehabt und steht ihr die Nennung von weiteren Indizien auch noch im Verfahren vor dem BFG offen.

Beweisanträge zum Beweis dafür, dass sich bestimmte, mit einer österreichischen Adresse registrierte Spielteilnehmer im Zeitpunkt des jeweiligen Vertragsabschlusses nicht in Österreich aufgehalten haben, wurden von der Bf. bisher nicht gestellt.

Bei der rechtlichen Beurteilung wird daher davon ausgegangen, dass sich alle mit einer österreichischen Adresse registrierten Kunden im Zeitpunkt der Spielteilnahme im Inland aufgehalten haben.

Zur Nachvollziehbarkeit bzw Kontrolle der konkreten Zahlen wurden von der Beschwerdeführerin Daten-CDs vorgelegt. Es liegt kein Anhaltspunkt dafür vor, dass das von der Bf. übermittelte Zahlenmaterial und die vom FA an Hand der übermittelten Auswertungen der Bf. vorgenommene Ermittlung der jeweiligen monatlichen Bemessungsgrundlage nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen würden.

Die Feststellungen über die Boni konnten auf Grund der von der Bf. dem FA vorgelegten Bonusbedingungen sowie der vom FA durch Internetrecherchen abgefragten Spielbedingungen zum Stand 21.07.2012 getroffen werden, wobei es unstrittig ist, dass sich diese im verfahrensgegenständlichen Zeiträumen nicht wesentlich verändert haben.

Es wird daher bei der rechtlichen Beurteilung von den monatlichen Beträgen, die in den mit den Selbstanzeigen vorgelegten Berechnungsblättern sowie in den Beilagen zur Stellungnahme vom 15.12.2021 enthalten sind, ausgegangen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Rechtslage

Gemäß **§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG** unterliegen der Rechtsgeschäftsgebühr Glücksverträge, wodurch die Hoffnung des noch ungewissen Vorteils versprochen und angenommen wird: Im Inland abgeschlossene Wetten, die nicht dem GSpG unterliegen, wenn zumindest eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 2 GSpG ist, vom Wetteinsatz und, wenn die Wetteinsätze verschieden sind, vom höheren Wetteinsatz 2vH.

Gemäß **§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG** gilt eine Wette auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn sie vom Inland in das Ausland vermittelt (§ 28 Abs. 3) wird oder wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt.

Gemäß **§ 28 Abs. 3 GebG** sind zur Entrichtung der Gebühr bei Wetten im Sinne des § 33TP 17 Abs. 1 Z 1 die Personen, die gewerbsmäßig Wetten abschließen oder vermitteln, zur ungeteilten Handverpflichtet. Die Gebühr ist von diesen Personen unmittelbar zu entrichten....

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 Glückspielabgabe 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 Glückspielabgaben 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.

1. Zur Ermittlichkeit 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 Wettgebühr 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 Wettgebühre 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 Rahmen der der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden "freien Überzeugung" von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. ua. VwGH 20.07.2011, 2009/17/0132).

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

2. Zu den verfassungsrechtlichen Einwänden der Bf.

Gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG erkennt der Verfassungsgerichtshof auf Antrag eines Verwaltungsgerichtes über die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen. Nach dem sinngemäß anzuwendenden Art. 89 B-VG hat das Verwaltungsgericht bei verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Anwendung einer innerstaatlichen Norm (Gesetz oder Verordnung) einen Antrag auf Aufhebung dieser Norm beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. 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 Verfassungsrechts unklar und kann sohin die eindeutige Auslegung des einfachen Gesetzes mit dem Verfassungsrecht nicht in Einklang gebracht werden, muss das Gericht einen Antrag auf Normenprüfung stellen (Pfau, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 347-348).

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 erscheint daher nicht geboten.

3. 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.

4. Zur Höhe der Bemessungsgrundlage:

4.1 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.“

4.2 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.

Freispiele, die eine gratis Teilnahme am Spiel ohne einen eigenen Vermögenseinsatz des Spielers ermöglicht hätten, sind von der Bf. nicht angeboten worden.

Den von der Bf. an ihre Kunden gewährten Boni ist gemeinsam, dass die Kunden nicht sogleich eine Auszahlung des Bonusbetrages verlangen können, sondern dass der Kunde zunächst mit "Echtgeld" ein Vielfaches des Bonusbetrages einsetzen muss (der Bonus muss "freigespielt" werden) und kommt es nur im Falle eines Gewinnes zu einer Gutschrift auf dem Kundenkonto. Erst wenn dem Kunden der Bonusbetrag auf seinem Kundenkonto gutgeschrieben wird, kann der Kunde über den Bonus entweder in Form einer Auszahlung auf sein Bank- oder Kreditkartenkonto oder durch Verwenden als Einsatz darüber verfügen.

Derartige Bonibeträge 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.

Nach den Ausführungen der Bf. im Antwortschreiben vom 28.9.2020 sind in den mit der Selbstanzeige überreichten Berechnungen in den angeführten monatlichen Jahresbruttospieleinnahmen ausschließlich tatsächlich an Kunden ausbezahlte Gewinne abgezogen und sind folglich in den Jahresbruttospieleinnahmen keine Beträge enthalten, die nicht in Bargeld ablösbar sind. Die gewährten Boni (von der Bf. bezeichnet als „Bonus Costs“) sind nicht als Einsatz in der der Position „GGR (Jahresbruttospieleinnahmen)“ enthalten.

Die Umwandlung des Bonusgeldes in „Echtgeld“ (von der Bf. bezeichnet als „Conversion to Bonus Funds“) ist in den Berechnungen der Bf. gesondert ausgewiesen. Bei der als Beilage2 mit der Stellungnahme vom 15.12.2021 vorgelegten Tabelle sind in der Spalte „Conversion to Bonus Funds“ jene Beträge angeführt, die die Kunden aus gewährten Boni durch mehrmaliges Einsetzen gemeinsam mit Echtgeld entsprechend der jeweiligen Spielbedingungen „freigespielt“ haben und die daher in Abhängigkeit eines aleatorischen Moments sind. Für die auf das Echtgeldkonto umgebuchten Beträge (sog. „Conversion to Bonus Funds“) kann von den Kunden (erstmal) eine Auszahlung verlangt werden und kommt diesen Beträgen daher im Sinne der zitierten Rechtsprechung des VwGH ein Vermögenswert zu, der als „Gewinn“ die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe vermindert.

Die Abgaben sind daher - in Übereinstimmung mit den von der Bf. mit der Stellungnahme vom 15.12.2021 als Beilage 1 und Beilage 2 überreichten Berechnungsblättern - wie folgt zu berechnen:

4.2.1 Berechnung der Wettgebühr:

Monat	Bemessungsgrundlage (Real Cash Sportsbook Stake)	davon 2% festzusetzender Abgabebetrag
01/12	197.015,02	3.940,30
02/12	201.573,83	4.031,48
03/12	170.025,69	3.400,51
04/12	188.026,73	3.760,53

05/12	244.823,78	4.896,48
06/12	257.902,34	5.158,05
07/12	267.454,57	5.349,09
08/12	159.848,08	3.196,96
09/12	242.508,58	4.850,17
10/12	266.033,36	5.320,67
11/12	376.870,57	7.537,41
12/12	576.410,91	11.528,22
01/13	345.986,90	6.919,74
02/13	255.315,66	5.106,31
03/13	194.238,78	3.884,78
04/13	398.274,65	7.965,49
05/13	337.940,20	6.758,80
06/13	332.495,49	6.649,91
07/13	277.291,31	5.545,83
08/13	254.939,81	5.098,80
09/13	257.294,06	5.145,88
10/13	350.217,43	7.004,35
11/13	470.968,60	9.419,37
12/13	368.744,10	7.374,88
01/14	316.359,53	6.327,19
02/14	273.074,64	5.461,49
03/14	258.361,04	5.167,22
04/14	364.676,16	7.293,52
05/14	345.344,54	6.906,89
06/14	399.159,35	7.983,19
07/14	481.077,79	9.621,56
08/14	182.473,74	3.649,47
09/14	304.732,70	6.094,65
10/14	459.333,30	9.186,67
11/14	1.108.955,74	22.179,11
12/14	1.617.035,80	32.340,72
01/15	1.242.530,56	24.850,61
02/15	1.551.240,39	31.024,81
03/15	2.084.303,87	41.686,08
04/15	3.097.017,78	61.940,36
05/15	2.683.498,47	53.669,97
06/15	1.604.348,80	32.086,98
07/15	4.191.776,24	83.835,52
08/15	1.311.267,92	26.225,36
09/15	561.292,52	11.225,85
10/15	493.360,04	9.867,20
11/15	458.196,89	9.163,94
12/15	479.799,07	9.595,98
01/16	419.944,68	8.398,89
02/16	656.977,91	13.139,56
03/16	331.771,45	6.635,43
04/16	337.468,98	6.749,38
05/16	199.932,25	3.998,65
06/16	237.359,81	4.747,20
07/16	522.599,57	10.451,99
08/16	411.170,18	8.223,40
09/16	265.624,62	5.312,49
10/16	195.641,71	3.912,83
11/16	416.958,28	8.339,17

4.2.2 Berechnung der Glücksspielabgabe

Monat	Casinospiele GGR	GGR Poker Fees	GGR Poker Rake	GGR Poker Games	Summe GGR	Conversion to Bonus Funds	BMGL	davon 40 % festzusetzender Abgabenbetrag
01/12	-7.968,43	330,98	323,29	-	-7.314,16	-	-7.314,16	0,00
02/12	5.445,98	287,06	1.445,89	-	7.178,93	-	7.178,93	2.871,57

03/12	8.929,18	379,45	1.347,20	-	10.655,83	-	10.655,83	4.262,33
04/12	3.552,90	391,33	1.336,95	-	5.281,18	-	5.281,18	2.112,47
05/12	2.186,67	460,91	1.378,08	3,00	4.028,66	-	4.028,66	1.611,46
06/12	13.810,94	510,92	1.070,50	-	15.392,36	-	15.392,36	6.156,94
07/12	2.629,44	497,81	2.024,66	-	5.151,91	-	5.151,91	2.060,76
08/12	1.301,72	351,45	1.546,71	4,00	3.203,88	-	3.203,88	1.281,55
09/12	1.882,37	278,66	499,36	-2,96	2.657,43	-	2.657,43	1.062,97
10/12	2.905,62	202,03	338,63	3,13	3.449,41	-	3.449,41	1.379,76
11/12	847,34	105,29	45,82	-	998,45	-	998,45	399,38
12/12	8.191,57	81,60	23,35	2,40	8.298,92	-	8.298,92	3.319,57
01/13	2.135,73	60,85	399,11	-	2.595,69	-	2.595,69	1.038,28
02/13	-10.109,12	58,25	199,51	7,96	-9.843,40	-	-9.843,40	0,00
03/13	3.487,64	37,95	398,22	-2,00	3.921,81	-	3.921,81	1.568,72
04/13	36.348,33	21,99	578,70	-	36.949,02	-	36.949,02	14.779,61
05/13	16.914,12	19,40	871,56	7,55	17.812,63	-	17.812,63	7.125,05
06/13	10.724,53	92,14	509,22	-1,86	11.324,03	-	11.324,03	4.529,61
07/13	3.569,87	76,08	69,51	-16,04	3.699,42	-	3.699,42	1.479,77
08/13	17.492,03	45,31	547,58	106,81	18.191,73	-	18.191,73	7.276,69
09/13	22.624,22	49,50	967,95	-	23.641,67	-	23.641,67	9.456,67
10/13	11.289,34	42,70	582,17	-	11.914,21	-	11.914,21	4.765,68
11/13	14.266,11	40,46	704,65	24,05	15.035,27	-	15.035,27	6.014,11
12/13	8.764,17	15,60	1.263,00	59,00	10.101,77	-	10.101,77	4.040,71
01/14	17.088,28	10,40	914,79	-	18.013,47	-	18.013,47	7.205,39
02/14	4.867,11	15,29	1.137,59	10,40	6.030,39	-	6.030,39	2.412,16
03/14	6.571,49	3,28	557,55	-	7.132,32	-	7.132,32	2.852,93
04/14	1.543,58	5,85	56,60	-	1.606,03	-	1.606,03	642,41
05/14	12.972,91	13,38	42,38	-	13.028,67	-	13.028,67	5.211,47
06/14	2.298,60	25,02	524,71	-	2.848,33	-	2.848,33	1.139,33
07/14	16.476,10	2,14	317,72	-	16.795,96	-	16.795,96	6.718,38
08/14	6.419,07	16,44	190,18	-16,50	6.609,19	-	6.609,19	2.643,68
09/14	6.504,54	31,61	92,74	48,75	6.677,64	-	6.677,64	2.671,06
10/14	5.141,53	1,41	16,40	5,30	5.164,64	-	5.164,64	2.065,86
11/14	17.378,69	2,17	297,68	-42,00	17.636,54	-	17.636,54	7.054,62
12/14	17.235,30	11,51	12,46	-	17.259,27	-	17.259,27	6.903,71
01/15	2.731,52	189,84	673,95	-	3.595,31	-	3.595,31	1.438,12
02/15	2.764,16	252,82	396,64	20,70	3.434,32	-	3.434,32	1.373,73
03/15	11.126,34	137,75	65,76	-	11.329,85	-	11.329,85	4.531,94
04/15	-3.680,27	275,12	35,60	22,50	-3.347,05	-	-3.347,05	0,00
05/15	14.682,82	388,76	94,88	0,49	15.166,95	-	15.166,95	6.066,78
06/15	10.011,03	129,66	253,86	-	10.394,55	-	10.394,55	4.157,82
07/15	-108.283,31	110,70	206,00	32,29	-107.934,32	-	-107.934,32	0,00
08/15	-8.069,26	166,43	131,25	-	-7.771,58	-69,45	-7.841,04	0,00
09/15	20.017,76	388,02	495,91	-	20.901,69	-439,98	20.461,71	8.184,68
10/15	14.387,59	2.056,72	416,84	-	16.861,15	-844,51	16.016,64	6.406,66
11/15	11.548,52	1.809,97	264,56	-	13.623,05	-650,62	12.972,43	5.188,97
12/15	22.619,83	956,16	355,37	7,75	23.939,11	-454,73	23.484,37	9.393,75
01/16	1.061,35	197,33	516,11	19,49	1.794,28	0,00	1.794,28	717,71
02/16	1.804,45	16,59	153,39	15,57	1.990,00	-1.309,94	680,06	272,02
03/16	16.277,81	90,65	49,11	-9,25	16.408,32	-1.179,61	15.228,71	6.091,48
04/16	14.161,50	89,78	84,14	13,33	14.348,75	-244,75	14.104,00	5.641,60
05/16	14.951,00	501,83	360,65	37,27	15.850,75	-409,56	15.441,19	6.176,48
06/16	31.909,11	185,42	300,55	90,65	32.485,73	-920,66	31.565,07	12.626,03
07/16	14.193,49	222,24	163,21	13,33	14.592,27	-1.802,10	12.790,17	5.116,07
08/16	18.002,11	215,84	103,15	-282,94	18.038,16	-971,32	17.066,84	6.826,74
09/16	38.467,15	24,66	1.116,65	6,00	39.614,46	-1.004,17	38.610,29	15.444,12
10/16	32.398,36	41,68	19,68	5,79	32.465,51	-1.110,28	31.355,23	12.542,09
11/16	36.566,28	159,22	75,71	27,84	36.829,05	-1.569,89	35.259,16	14.103,66

4.3 (keine) Abzugsfähigkeit von Jackpotkosten

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 Spielhersteller (und wurde dies von der Bf. auch nicht einmal behauptet) für die auf die Jackpotspiele entfallende Glücksspielabgabe eine Selbstberechnung vorgenommen hätte. Die Spielhersteller treten weder gegenüber den Kunden der Bf. in Erscheinung (Vertragspartner der Spieler ist die Bf.) noch in den Internetauftritten, die sich an potentielle Spieler wenden.

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).

4.4 Keine negative Bemessungsgrundlage

Ein sich durch Saldierung der erhaltenen Einsätze mit den ausgezahlten Gewinnen allenfalls in einem Monat ergebender negativer Wert führt mangels gesetzlicher Grundlage hingen nicht zu einer Gutschrift (vgl. VwGH 10.9.2020, Ro 2018/17/0005). Zu einem derartigen negativen Saldo ist in den folgenden Besteuerungszeiträumen gekommen

Monat	Negativer Saldo der Jahresbruttospieleinnahmen
01/2012	-7.314,16
02/2013	-9.843,40
04/2015	-3.347,05
07/2015	-107.934,32
08/2015	-7.771,58

Für diese Zeiträume hat die Bf. die Glücksspielabgabe jeweils mit € Null berechnet und erweist sich die Selbstberechnung daher als richtig.

Eine Abgabenfestsetzung mittels Abgabenbescheid kommt nur in Betracht, wenn sich der selbstberechnete und dem FA bekanntgegeben Abgabenbetrag als nicht richtig erweist (vgl. dazu auch BFG 14.12.2020, RV/7100709/2020).

Das FA hat daher für diese Zeiträume zu Recht Abweisungsbescheide erlassen.

Ergebnis

1. Den Beschwerden gegen die Abgabenbescheide betreffend Wettgebühr ist daher teilweise Folge zu geben und sind die Abgabenfestsetzungen auf die oben unter Punkt 4.2.1 ausgewiesenen Abgabenbeträge zu reduzieren.
2. Da die vom FA in den angefochtenen Bescheiden betreffend Glücksspielabgabe für die Monate 02/2012 – 01/2013, 03/2013 – 03/2015 und 05/2015-06/2015 festgesetzten Abgabebeträge ident sind mit den in der Tabelle unter 4.2.2. für diese Zeiträume berechneten Abgabenbeträgen sind die Beschwerden gegen die Abgabenbescheide betreffend Glücksspielabgabe für 02/2012 – 01/2013, 03/2013 – 03/2015 und 05/2015-06/2015 als unbegründet abgewiesen.
3. Den Beschwerden gegen die Abgabenbescheide betreffend Glücksspielabgabe für 09/2015 – 11/2016 ist teilweise Folge zu geben und sind die Abgabenfestsetzungen auf die oben unter Punkt 4.2.2. ausgewiesenen Abgabenbeträge zu reduzieren.
4. Die Beschwerden gegen die Abweisungsbescheide betreffend die Glücksspielabgabe für 01/2012, 02/2013, 04/2015, 07/2015 und 08/2015 sind als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, weil 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 2018/17/0003) bereits geklärt sind und im Ergebnis letztendlich vor allem Tatfragen auf der Sachverhaltsebene zu lösen waren.

Wien, am 20. Dezember 2021