

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, betreffend Beschwerden vom 27. Dezember 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 20. November 2013 betreffend Glücksspielabgabe 01.2011, Glücksspielabgabe 02.2011 und Glücksspielabgabe 03.2011 Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* beschlossen:

Die Beschwerde wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

## Begründung

### I. Verfahrensgang und Sachverhalt

#### 1. Zur Beschwerdeführerin:

Die Beschwerdeführerin \*\*\*Bf\*\*\* Ltd. mit Sitz in Gibraltar (in der Folge als Bf bezeichnet) ist ein Anbieter von Sportwetten und Online-Spielen wie Sportwetten, Poker, Casinospiele und Soft-Games und ein international agierendes Unternehmen. Verfahrensgegenständlich ist die Glücksspielabgabe Jänner 2011, Februar 2011 und März 2011.

#### 2. Verfahren vor der belangten Behörde:

##### 2.1. Meldung und Bekanntgabe betreffend Glücksspielabgabe durch die steuerliche Vertretung unter Angabe von zwei Methoden für Jänner 2011

Mit Schreiben vom 21. Februar 2011 meldete die Bf Glücksspielabgaben für den Monat Jänner 2011 und ersuchte um Vergabe einer Steuernummer.

Die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe für Lotterien über elektronische Medien ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 2 GSpG wurde mit 1.142.919,00 € angegeben und die daraus berechnete Glücksspielabgabe in der Höhe von 457.167,60 €.

Mit Schreiben vom 7. März 2011 ergänzte die Bf Berechnungen, die auf zwei Arten durchgeführt worden seien:

Nach der 1. Methode wären all jene Wettumsätze bzw. Gross-Gaming-Revenue aus dem Bereich Gaming enthalten, die von Kunden erzielt worden wären, die sich mit einer Österreichischen Adresse bei der Bf registriert hätten. Diese hätten teilweise Wetten mit einer ausländische IP Adresse durchgeführt.

| <b>Registrierungsland Austria Jänner 2011</b> |            |      |            |      |
|-----------------------------------------------|------------|------|------------|------|
| Sportsbetting Umsatz (GV)                     |            |      | Gaming GGR |      |
| IP Adresse aus Land:                          | in %       |      | in %       |      |
| Austria                                       | 9.669,908  | 93 % | 716.826    | 63 % |
| Other Country                                 | 771,487    | 7 %  | 426.092    | 37 % |
| Total                                         | 10.441,395 |      | 1.142,919  |      |

Nach der 2. Methode seien all jene mittels einer österreichischen IP-Adresse durchgeführten Wettumsätze bzw. Gross Gaming Revenue aus dem Bereich Gaming erfasst worden.

| <b>IP Adresse aus Land Austria Jänner 2011</b> |           |      |            |      |
|------------------------------------------------|-----------|------|------------|------|
| Sportsbetting Umsatz (GV)                      |           |      | Gaming GGR |      |
| Registrierungsland                             | in %      |      | in %       |      |
| Austria                                        | 9.669,908 | 97 % | 716.826    | 97 % |
| Other Country                                  | 296.833   | 3 %  | 19.244     | 3 %  |
| Total                                          | 9.966,741 |      | 736.071    |      |

Hinsichtlich der Teilnahme aus dem Inland führte die Bf aus, dass sowohl nach dem GebG als auch nach dem GSpG die Abgabepflicht für Wetten und Ausspielungen unter anderem dann entstehe, wenn die Teilnahme daran vom Inland aus erfolge, jedoch weder im Gesetz noch in den Materialien oder in Rechtsauskünften des BMF erläutert werde, wie der Abgabepflichtige

bei Wetten und Ausspielungen, die über das Internet erfolgen würden, die Teilnahme vom Inland aus feststellen solle. Der Bf sei kein technisches Verfahren bekannt, das diese Feststellung vollständig und mit insbesondere für das Entstehen

eines Abgabenanspruches ausreichender Sicherheit gewährleisten würde. Für wirtschaftliche

Zwecke (zB Marketing-Maßnahmen) würde häufig auf das Verfahren der Geolokalisation mittels der IP-Adresse zurückgegriffen. Die Bf sei der Meinung, dass diese Verfahren aber zu großen Unsicherheiten und Schwankungen (Anonymisierungsdienste, Proxy-Server, Firmennetzwerke mit einheitlicher IP Adresse, Mobile Internetdienste, Probleme, die sich aus der Umstellung von IPv4 zu IPv6 ergeben würden, Sog Load-Balancing-Verfahren, Systemimmanente Ungenauigkeiten, etc).

Sie würden daher nicht die notwendige Sicherheit und Vollständigkeit bieten können, die für das Entstehen abgabenrechtlicher Ansprüche notwendig seien.

Da über die IP-Adresse der tatsächliche Ort der Wettplatzierung und somit die Teilnahme vom Inland aus nicht vollständig und nicht mit ausreichender Sicherheit festgestellt werden könne und der Bf auch sonst kein technisches Verfahren bekannt sei, mit dem sich dies erreichen ließe, wäre für die Meldung der Glücksspielabgabe bzw. Wettgebühr Methode 1 als Basis herangezogen worden. Bei dieser Methode werde davon ausgegangen, dass die mit einer Österreichischen Adresse (österreichischen Wohnsitz) registrierten Kunden vom Inland aus teilnehmen würden. Die IP Adresse sei kein geeigneter Indikator zur Standortfeststellung. Aus technischer Sicht könne aufgrund der IP Adresse eine vollständige örtliche Zuordnung nicht erfolgen.

Es wurde daher eine Bescheiderstellung nach § 201 Abs. 3 Z 1 BAO beantragt.

## **2.2. Bekanntgabe betreffend Glücksspielabgabe durch die steuerliche Vertretung unter Angabe der 1. Methode für Februar 2011**

Mit Schreiben vom 7. März 2011 gab die Bf nur mehr mit der 1. Methode ihre Berechnungen für Februar 2011 bekannt.

Demzufolge wurden Wettumsätze bzw. Bruttoertrag aus dem Bereich Gaming angegeben auf Basis der Kunden, die sich mit einer österreichischen Adresse bei der Bf registriert hätten, wobei angemerkt wurde, dass diese teilweise Wetten mit einer ausländischen IP Adresse durchgeführt hätten.

| Registrierungsland Austria Februar 2011 |              |  |            |  |
|-----------------------------------------|--------------|--|------------|--|
| Sportsbetting Umsatz (GV)               |              |  | Gaming GGR |  |
| Austria                                 |              |  |            |  |
| Total                                   | 9.874.612,00 |  | 951.391,00 |  |
| Davon 2 %                               | 197.492,24   |  |            |  |
| Davon 40 %                              |              |  | 380.556,40 |  |

Betreffend die Teilnahme vom Inland aus führt die Bf gleichermaßen wie in der Bekanntgabe betreffend Jänner 2011 (siehe oben Punkt 2.1) aus und ergänzte, dass ihrer Meinung nach das Abstellen auf eine Registrierung mit einer österreichischen Adresse zu einem unrichtigen Ergebnis bei der (Selbst)Bemessung iSd § 201 Abs. 1 BAO führe. Es stünde nur wegen der Registrierung mit einer österreichischen Adresse noch lange nicht fest, dass sich der somit Registrierte im Zeitpunkt seiner Teilnahme auch tatsächlich im Inland befunden hätte. Stelle sich die bekannt gegebenen Selbstberechnung als objektiv unrichtig heraus – verwiesen wurde in diesem Zusammenhang auf *Ritz*, Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben (§ 201 BAO) RdW 2003, 59 (60) – müsse die Abgabenbehörde gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO die Abgabe mittels Bescheid festsetzen, wenn der Abgabenschuldige einen Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages einbringe. Nur der Vollständigkeit halber erwähne die Bf unter Verweis auf § 311 Abs. 1 BAO sowie *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 201 Rz 29, dass ihr Festsetzungsantrag der Entscheidungspflicht unterliege, nach der die Abgabenbehörde ohne unnötigen Aufschub über ihren Antrag zu entscheiden habe.

Die Bf wies auch darauf hin, dass das die Abgabenschuld auslösende Tatbestandselement, die Teilnahme vom Inland aus, in verfassungsrechtlich bedenklicher Weise unbestimmt sei und daher unterschiedliche Interpretationen zulasse. Demzufolge kämen unterschiedliche Verfahren bzw. Methoden zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage von Wettgebühren und Glücksspielabgaben, die über das Internet ausgespielt werden, in Frage, die zu deutlich voneinander abweichenden Ergebnissen führen würden, wie die Bf schon im Zuge ihrer Meldung der Wettgebühren und Glücksspielangaben für den Zeitraum Jänner 2011 dargestellt hätte.

Welche Methode letztlich gesetzeskonform sei, bliebe nach Meinung der Bf unklar. Die bekannt gegebene Selbstberechnung sei daher aber notwendig als objektiv unrichtig iSd § 201 Abs. 1 BAO zu betrachten. Daraus folge, dass die Abgabenbehörde dem Antrag der Bf auf bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe Folge nachzukommen hätte.

Aus den dargelegten Gründen sei es auch Sicht der Bf für einen Steuerpflichtigen nicht zumutbar, eine Steuer zu entrichten, zu deren Berechnung bzw. Bestimmung der Bemessungsgrundlage von Seiten der Behörde keine Stellungnahme erfolge. Die Bf ersuche daher nochmals um Bescheiderteilung zu der von ihr gewählten Methode zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgaben und Wettgebühren, die den Zeitraum Jänner 2011 betreffen. Für den Fall, dass die Bf bis zum 20. April 2011 (Frist für die Glücksspielabgaben und Wettgebühren 03/2011) keine Stellungnahme hinsichtlich der gewählten Vorgangsweise und bescheidmäßige Festsetzung der bis dahin fällig gewordenen Abgaben erhalte, würde die Bf die Glücksspielabgaben und Wettgebühren für den Zeitraum März 2011 weiterhin nach der bisher gewählten Auswahl melden, die Abgaben – so wie Mitbewerber aus anderen EU-Destinationen auch – aber nicht entrichten.

Beantragt wurde die Bescheiderlassung gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 Bao hinsichtlich der Glücksspielabgaben und Wettgebühren für den Zeitraum Februar 2011.

### **2.3. Bekanntgabe betreffend Glücksspielabgabe durch die steuerliche Vertretung unter Angabe der 1. Methode für März 2011**

Mit Schreiben vom 22. März 2011 gab die Bf erneut nur mit der 1. Methode ihre Berechnungen für März 2011 bekannt.

Demzufolge wurden Wettumsätze bzw. Bruttoertrag aus dem Bereich Gaming angegeben auf Basis der Kunden, die sich mit einer österreichischen Adresse bei der Bf registriert hätten, wobei angemerkt wurde, dass diese teilweise Wetten mit einer ausländischen IP Adresse durchgeführt hätten.

| <b>Registrierungsland Austria März 2011</b> |               |  |              |  |
|---------------------------------------------|---------------|--|--------------|--|
| Sportsbetting Umsatz (GV)                   |               |  | Gaming GGR   |  |
| Austria                                     |               |  |              |  |
| Total                                       | 10.042.584,00 |  | 1.014.359,00 |  |
| Davon 2 %                                   | 200.851,68    |  |              |  |
| Davon 40 %                                  |               |  | 405.743,60   |  |

Betreffend die Teilnahme vom Inland aus führt die Bf gleichermaßen wie in der Bekanntgabe betreffend Februar 2011 (siehe oben Punkt 2.2) aus.

Ergänzend stellte die Bf fest, dass sie bis dato keine Stellungnahme hinsichtlich der gewählten Vorgangsweise und bescheidmäßige Festsetzung der bis dato fällig gewordenen Abgaben erhalten hätte, und diese bis Erhalt einer solchen Stellungnahme und eines Bescheides der Abgaben für den Zeitraum März 2011 sowie zukünftige Abgaben, wie im Schreiben oben angekündigt, nach der bisher ausgewählten Methode melden, aber nicht entrichten würde.

#### **2.4. Außenprüfung**

Mit Bescheid vom 25. Oktober 2013 wurde der Bf mitgeteilt, dass sie eine Außenprüfung gem. § 147 BAO betreffend Glücksspielabgabe in den Zeiträumen Jänner bis März 2011 zu dulden hätte. Im Zuge der Außenprüfung wurden die durchgeführten Spiele an den diversen Daten des jeweiligen Monats überprüft. Die Außenprüfung ergab folgendes Ergebnis:

| <b>Zeitraum</b> | <b>Ergebnis</b> | <b>5 % Abschlag</b> | <b>Bemessungsgrundlage laut Prüfung</b> |
|-----------------|-----------------|---------------------|-----------------------------------------|
| Jänner 2011     | 1.154.113,403 € | 57.705,67 €         | 1.096.407,73 €                          |
| Februar 2011    | 956.204,6784 €  | 47.810,23 €         | 908.394,44 €                            |
| März 2011       | 1.014.733,222 € | 50.736,66 €         | 963.996,56 €                            |

#### **2.5. Korrespondenz mit der belangten Behörde sowie Bekanntgabe des Erwerbs der Bf durch die KonzernABC. im Zuge einer Konzernumstrukturierung**

Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bf vom 13. November 2013 nahm die Bf Bezug auf ein Telefonat mit der belangten Behörde, indem ihr hinsichtlich der Ermittlung des Abschlages zur Festsetzung der Glücksspielabgaben mitgeteilt worden sei, dass man sich bei der Ermittlung des Abschlages nicht an der im Schreiben vom 7. März 2011 bekanntgegebenen prozentualen Zuordnung des Gross-Gaming-Revenue mit Registrierungsland in Österreich (63% des Gaming GGR fielen auf Teilnehmer mit

österreichischer IP-Adresse und 37% auf Teilnehmer mit ausländischer IP-Adresse) orientieren könne. Die belangte Behörde hätte daher im Sinne der Berufungsentscheidung vorgeschlagen, auch bei der Festsetzung von Glücksspielabgaben einen Abschlag in Höhe von 5% anzuwenden.

Diesbezüglich ergänzte die Bf, dass sie davon ausgehe, dass in Analogie zur Berufungsentscheidung des UFS Wien vom 28. Dezember 2012 vorerst auch für die Glücksspielabgaben vereinfachend ein Pauschalabschlag in Höhe von 5% in Abzug gebracht werden könne.

Ergänzend wies sie darauf hin, dass sowohl nach dem GebG als auch dem GSpG die Abgabepflicht für Wetten und Ausspielungen unter anderem dann, wenn die Teilnahme

daran vom Inland aus erfolgt entstehe, allerdings weder im Gesetz selber, noch in den Materialien oder in Rechtsauskünften des BMF erläutert werde, wie der Abgabepflichtige bei Wetten und Ausspielungen, die über das Internet erfolgen, die Teilnahme vom Inland aus feststellen solle.

Die Bf wies weiters darauf hin, dass sie nicht davon ausginge, dass ein 5%iger Pauschalabschlag dem Sachverhalt entsprechend richtiger als ein 37%iger Abschlag sei, stimme diesem aber zu, um einer raschen Bescheiderteilung nicht im Wege zu stehen.

Des Weiteren hätte die belangte Behörde um kurze Erörterung der im März 2011 stattgefundenen Konzernumstrukturierung ersucht. Diesbezüglich teilte die Bf mit, dass die KonzernABC mit Sitz in Gibraltar den Online Sportwett- und Glückspielbetrieb „**purchase the Business (together with the Assets) as going concern subject**“ der \*\*\*Bf\*\*\* (vormals: \*\*\*1\*\*\*.) mit Sitz in Gibraltar am 31. März 2011 auf entgeltlicher Basis erworben hätte (Asset Purchase Agreement vom 31. März 2011).

## **2.6. Aktenvermerk 18. November 2013**

In einem Aktenvermerk hielt die belangte Behörde ihre Feststellungen fest. Im Rahmen der Überprüfungen seien die Jahresbruttospieleinnahmen laut USB- Stick umgewandelt in Excel überprüft und den selbstberechneten Beträgen gegenübergestellt worden. In deren Folge wären die Bescheid gemäß § 201 BAO erfolgt. Die Problematik der Teilnahme vom Inland aus sei der ausführlichen Bescheidbegründung zu entnehmen.

Die steuerliche Vertretung der Bf hätte laut Prüfungsauftrag vom 28. Oktober 2013 einen Verzicht auf die Schlussbesprechung abgegeben. Somit wäre die Erledigung ohne Schlussbesprechung erfolgt.

## **2.7. Glücksspielabgabenbescheid für Jänner 2011 vom 20. November 2013**

Die Glücksspielabgabe wurde für Jänner 2011 von der belangten Behörde auf Basis der in der Außenprüfung festgestellten Bemessungsgrundlage abzüglich des 5 % igen Abschlages in der Höhe von 1.096.407,73 € festgesetzt mit 438.563,09 €.

Der selbst berechnete Betrag belief sich auf 457.167,60 €.

Die Bescheidbegründung erging gesondert. Darin führte die belangte Behörde aus, dass der Antrag auf Festsetzung gemäß § 201 BAO innerhalb der Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht worden wäre und daher die Festsetzung gem. § 201 Abs. 3 Z 1 BAO zwingend zu erfolgen gehabt hätte.

Gemäß § 57 Abs. 2 GSpG würden Ausspielungen gemäß § 12a leg. cit. (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, einer Glücksspielabgabe von 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen unterliegen. Gemäß § 57 Abs. 5 GSpG seien die Jahresbruttospieleinnahmen die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

Gemäß 12a Abs. 1 GSpG seien elektronische Lotterien Ausspielungen, bei denen die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolge und die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt sowie über elektronische Medien zur Verfügung gestellt werde.

Die Teilnahme vom Inland aus bedeute, dass sich der Spieler im Moment der Spielteilnahme physisch im Inland befinde. Der Gesetzgeber hätte nicht vorgegeben, wie die Abgabepflichtige die Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ in der Praxis vorzunehmen habe. Die Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ sei ihr überlassen, sie müsse aber für die Abgabenbehörde nachvollziehbar und überprüfbar sein. Laut der Abgabepflichtigen sei ihr kein technisches Verfahren bekannt, welches diese Feststellung vollständig und mit insbesondere für das Entstehen eines Abgabenspruches ausreichender Sicherheit gewährleisten würde. Eine Annäherung sei nur mittels Schätzung anhand der Anknüpfung an die Registrierung möglich.

Voraussetzung für die Teilnahme am Angebot sei die Registrierung als User. Für die Registrierung habe der Spielteilnehmer selbst persönliche Daten (Vor- und Zuname, Wohnadresse, Geburtsdatum, E-Mail-Adresse u. ä.) richtig und vollständig auszufüllen. Da die Gewinnauszahlung anhand der bekannt gegebenen Daten erfolge, sei anzunehmen, dass diese den Tatsachen entspreche.

Auch Live-Pokerspiele wären elektronische Lotterien gemäß § 12a GSpG. Bei Onlinepoker erfolge die Teilnahme unmittelbar durch den Spieler über ein elektronisches Medium, und es werde unzweifelhaft das Spielergebnis über elektronische Medien zur Verfügung gestellt. Jedenfalls erfolge die zufallsabhängige Zuteilung der Karten zentralseitig, dies führe ja letztlich zur Spielentscheidung, und es liege somit eine zentralseitige Herbeiführung der Entscheidung über das Spielergebnis vor. Das Gesetz verlange ja lediglich, dass das Ergebnis des Spiels zentralseitig herbeigeführt werde. Das bedeute in weiterer Folge, dass Ausspielungen in dieser Art und Weise gemäß § 57 Abs. 2 GSpG mit 40% der Jahresbruttospieleinnahmen zu besteuern seien. Folge man der Definition des § 57 Abs. 5 GSpG, entspreche dies dem Entry Fee bzw. Tischgeld bei Spielteilnahme bzw. dem Verdienst.

Ausgangsbasis für die Besteuerung seien die Nettospielumsätze aus Ausspielungen, bei denen eine Teilnahme erfolge und es werde somit die „Teilnahme vom Inland aus“ besteuert.

Für Jänner 2011 betrage der Gross-Gaming Revenue aus dem Bereich Gaming 1.154.113,40 € (lt. Prüfung), die von Kunden erzielt worden wären, die sich mit einer österreichischen Adresse registriert haben. Dies sei aber nicht gleichzustellen mit den Ausspielungen, bei denen eine Teilnahme erfolgt sei. Als Bemessungsgrundlage würden die Nettospielumsätze der Teilnehmer aus Österreich herangezogen. Hierbei ergebe sich, dass es mehr Auslandstage von Österreichern gebe als Inlandsaufenthalte von Personen, die in den anderen Märkten der Abgabenschuldnerin registriert seien. Daher ergebe sich eine Reduktion der Nettospielumsätze.

Um den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, wären bei den durchschnittlichen Nettospielumsätzen der jeweiligen Kunden Abschläge berücksichtigt worden. Verwiesen wurde in diesem Zusammenhang auf UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11, der über die Wettgebühr derselben Bf entschieden hat.

Einen höheren Abschlag im Sinne der bekanntgegebenen Aufteilung hätte die belangte Behörde insofern nicht vornehmen können, da die bekanntgegebene Größe (= Netto der Spieler) eine geringere darstellt, als die gesetzlich vorgegebene (= Ausspielung). Die vorliegenden Berechnungen würden auf keinerlei durch die Spieler manipulierbare Daten zurückgreifen. Daher stelle diese Schätzung eine zuverlässige Berechnung der Bemessungsgrundlage dar.

Gemäß § 184 BAO habe die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen könne, diese zu schätzen. Dabei seien alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Wenn die Abgabepflichtige die Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ technisch aufgrund ihres Systems nicht treffen könne, und somit auch die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen könne, hätte die Abgabenbehörde diese zu schätzen.

Da die Behörde keine über die der Abgabenschuldnerin zur Verfügung stehenden Daten hinaus gehende Daten besitze, bzw. die Möglichkeit auf solche zuzugreifen nicht habe, könne die „Teilnahme vom Inland aus“ und somit die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG auch vom Finanzamt nur im Schätzungswege ermittelt werden.

Die Wahl der Schätzungsmethode stünde der Abgabenbehörde (unter Verweis auf laufende VwGH Judikatur) grundsätzlich frei, es sei ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen

Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheine.

Wenn auch die Schätzmethode im Ergebnis sich nicht vollständig mit „Teilnahme vom Inland aus“ decken würde, so stelle sich die Schätzungsmethode der Abgabenschuldnerin als die für die Abgabebehörde plausibelste dar. Hierbei sei festzustellen, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent sei und es eine Schätzung, die genau tatsächlichen Werten entspricht, nicht geben werde. Da jene Schätzungsmethode besser seien, die sich auf mehr weitgehend gesicherte Ausgangspositionen stützen könne, würde diese Schätzungsmethode herangezogen. Diesbezüglich gebe es seitens des Finanzamtes keine Einwände.

Dem Vorbringen der Antragstellerin, die hier anzuwendende Gesetzesbestimmung sei verfassungswidrig und daher nicht anzuwenden, sei entgegen zu halten, dass die Beurteilung einer allfälligen Verfassungswidrigkeit nicht der Abgabenbehörde obliege. Die Abgabenbehörde habe die Gesetze zu vollziehen, die in Geltung sind. Solange eine Bestimmung nicht für verfassungswidrig erklärt werde, sei sie von dieser anzuwenden.

Als Bemessungsgrundlage wurde Folgendes angegeben:

|                                  |             |                |
|----------------------------------|-------------|----------------|
| GGR 01/2011 (Casino + Poker)     | in Höhe von | 1.154.113,40 € |
| minus Abschlag (5 %) in Höhe von | in Höhe von | 57.705,67 €    |
| Bemessungsgrundlage laut Prüfung |             | 1.096.407,73 € |

## **2.8. Glücksspielabgabenbescheid für Februar 2011 vom 18. November 2013**

Die Glücksspielabgabe wurde für Februar 2011 von der belangten Behörde auf Basis der in der Außenprüfung festgestellten Bemessungsgrundlage abzüglich des 5 % igen Abschlages in der Höhe von 908.394,44 € festgesetzt mit 363.357,78 €.

Der selbst berechnete Betrag belief sich auf 380.556,40 €.

Die Bescheidbegründung erging ebenfalls gesondert und deckte sich inhaltlich mit der Bescheidbegründung für Jänner 2011 (siehe vorheriger Punkt 2.7.).

Als Bemessungsgrundlage wurde Folgendes angegeben:

|                                  |             |              |
|----------------------------------|-------------|--------------|
| GGR 02/2011 (Casino + Poker)     | in Höhe von | 956.204,68 € |
| minus Abschlag (5 %) in Höhe von | in Höhe von | 47.810,23 €  |
| Bemessungsgrundlage laut Prüfung |             | 908.394,44 € |

## 2.9. Glücksspielabgabenbescheid für März 2011 vom 18. November 2013

Die Glücksspielabgabe wurde für März 2011 von der belangten Behörde auf Basis der in der Außenprüfung festgestellten Bemessungsgrundlage abzüglich des 5 % igen Abschlages in der Höhe von 963.996,56 € festgesetzt mit 385.598,62 €.

Der selbst berechnete Betrag belief sich auf 405.743,60 €.

Die Bescheidebegründung erging ebenfalls gesondert und deckte sich inhaltlich mit der Bescheidebegründung für Jänner 2011 (siehe Punkt 2.7.).

Als Bemessungsgrundlage wurde Folgendes angegeben:

|                                  |             |                |
|----------------------------------|-------------|----------------|
| GGR 03/2011 (Casino + Poker)     | in Höhe von | 1.014.733,22 € |
| minus Abschlag (5 %) in Höhe von | in Höhe von | 50.736,22 €    |
| Bemessungsgrundlage laut Prüfung |             | 963.996,56 €   |

## 2.10. Berufungen vom 23. Dezember 2013 gegen die Bescheide betreffend Glücksspielabgaben für Jänner 2011, Februar 2011 und März 2011

Die Bf erhob Berufungen gegen die drei verfahrensgegenständlichen Bescheide und beantragte mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat.

Die Bescheide wurden im vollen Umfang angefochten.

Die Berufungen haben im Wesentlichen folgenden Inhalt bzw. Begründung:

Die Bf nahm insbesondere Bezug auf die Glücksspielgesetz-Novelle 2008 und die einschlägige Bestimmung des § 57 GSpG sowie die damit verbundene „**Teilnahme vom Inland aus**“ als wesentliche Tatbestandsvoraussetzung für Wettgebühren und Glücksspielabgaben.

Die Bf führt aus, dass es technisch unmöglich sei, das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung der „Teilnahme vom Inland aus“ festzustellen.

Ein registrierter User, der über jeden Internetzugang auf das Angebot der Bf zugreifen könne, könne das sowohl vom Inland als auch vom Ausland tun. Der Ort, den er bei der Registrierung als seinen Wohnort angeben würde, spiele dabei keine Rolle. Daher sei der Wohnort des Users kein Kriterium zur Feststellung von wo aus die Teilnahme erfolge. Ein User mit Wohnort innerhalb Österreichs könne daher sowohl vom inländischen Wohnort als auch dem ausländischen Arbeitsort aus – als Beispiel wurde ein Vorarlberger, der in Deutschland arbeitet,

ein nur vorübergehend ins Ausland entsandter Mitarbeiter oder ein Geschäftsreisender, der sich nur tagsüber im Ausland befinde, genannt.

Auf Grund des weltweit möglichen Internetzugangs könne derselbe registrierte User über verschiedene Computer oder mobile devices im In- und Ausland an Glücksspielen teilnehmen.

Dabei seien grundsätzlich zwei mögliche Sachverhalte zu unterscheiden:

1. Registrierte User, die bei ihrer Registrierung einen Wohnsitz in Österreich angeben und an Glücksspielen im Internet von einem Internetanschluss oder mobile device vom Inland aus teilnehmen oder während eines vorübergehenden Auslandsaufenthaltes über ein mobile device oder Internetanschluss vom Ausland aus teilnehmen. Für den Anbieter der Glücksspiele sei es technisch nicht möglich, verlässlich festzustellen, von welchem Ort die Teilnahme stattfinde.

2. Registrierte User, die bei ihrer Registrierung einen Wohnsitz im Ausland angegeben haben, von einem Internetanschluss im Ausland an Glücksspielen teilnehmen oder während eines vorübergehenden Aufenthalts im Inland über einen Internetanschluss oder mobile device im Inland an den Glücksspielen teilnehmen. Auch in diesem Fall sei es für den Anbieter technisch nicht möglich, verlässlich festzustellen, von welchem Ort die Teilnahme stattfinde.

Für Anbieter von Glücksspielen über das Internet sei es daher schon grundsätzlich nur möglich, festzustellen, dass ein User, der bei seiner Registrierung bzw in der Folge anlässlich einer – grundsätzlich über entsprechende Nachweise jederzeit möglichen – Änderung seiner Registrierungsdaten (zB wegen Übersiedlung, Heirat etc) einen bestimmten Wohnort angegeben hat, am Internetangebot der Bf teilgenommen habe. Im Sinne eines Responsible Gaming würde die Bf laufend Maßnahmen ergreifen, um die Angaben der User zu verifizieren, wie zB regelmäßig Postzustellung von Gutscheinen, um über den Rücklauf eine erhöhte Evidenz der Registrierungen zu haben. Darüber hinaus sei es im Zeitpunkt der Auszahlung erforderlich, dass ein Ausweis in Kopie übermittelt werde, dies allein schon auf Grund des Schutzes von Minderjährigen.

Derlei Maßnahmen würden zur Identifikation der Kunden beitragen und die Bf könne daher jedem Teilnehmer zuverlässig jene Angaben (zB seinen Wohnort) zuordnen, die er im Zeitpunkt seiner Registrierung bzw der späteren Änderung seiner Registrierung gemacht hat.

Unmöglich sei es aber verlässlich festzustellen, an welchem Ort ein registrierter User sich zum Zeitpunkt seiner Teilnahme am Glücksspiel befunden habe.

Ebensowenig zielführend sei die **Geolokalisation** der Teilnehmer über die IP-Adresse. Darunter seien grundsätzlich technische Verfahren, mit denen man IP-Adressen einem geographischen Ort zuordnen könne, zu verstehen.

In einer Stellungnahme der Information Technology Association of America (ITAA) werde die Geolokalisationstechnologie übersetzt wie folgt definiert: Produkte der Geolokalisation verknüpfen IP-Adressen, die mit Online-Kunden in Verbindung gebracht werden, mit sonstigen Datenquellen, um den Ort, an dem das Computersignal des Online-Kunden auf das Internet trifft, genau festzustellen.

In unterschiedlichen Untersuchungen der letzten Jahre wären Problembereiche aufgezeigt worden, die die Genauigkeit und Verlässlichkeit der Geolokalisation betreffen würden.

Mit Hilfe von Geolokalisationssoftware werde jener Ort ermittelt, an dem die Computersignale eines Users mit den einzelnen Netz/Einwahlknoten des Internet Service Providers (ISP) zusammentreffen würden (point of presence, POP). Die Genauigkeit der Geolokalisation basiere dabei auf der Annahme, dass sich der konkrete User in Unmittelbarer physischer Nähe zu diesem Netz/Einwahlknoten befinde.

Die Bf bezog sich auf verschiedene denkbare Szenarien, die diese Annahme widerlegen, wie dass die Qualität der Internetnutzung/Übertragungsgeschwindigkeit nicht von der geographischen Nähe zu diesen Netz/Einwahlknoten abhängt bzw. diese auch jenseits einer Landesgrenze liegen könnten wie bei kabellosem Internetzugang oder Internetverbindungen über die Telefonleitung etc.

Auch führte die Bf Ungenauigkeiten auf die Verwendung von **Proxy Servern und Anonymisierungsdiensten**, die gezielt zur Verschleierung des Aufenthalts der Nutzer eingesetzt würden, sowie der Umstellung des World Wide Web vom Internetprotokoll auf die neue Version IPv6, die ein schnelles und einfaches Umadressieren von IP-Adressen ermögliche, sowie die Lastverteilungen bei EDV-Netzwerken („load balancing“) zurück, wie zB beim Internetzugriff in Firmennetzwerken vom Firmenserver, egal von welchem Ort (allenfalls auch Ausland) aus dieser Zugriff erfolge.

Auch da es zur Genauigkeit der Ortsbestimmung für mobile Internetzugänge bisher generell keine Untersuchungen gebe, aber in diesem Bereich die Probleme der Geolokalisation noch verstärkt würden – je mehr die mobilen Internet- Anwendungen zunehmen würden, desto ungenauer und unverlässlicher würden daher die geschilderten Geolokalisationsverfahren.

Zur Untermauerung ihrer Argument führte die Bf in der Folge **verschiedene Gutachten** und Stellungnahmen an, wie zB die des TÜV Rheinland zum Gutachten IP-Lokalisation aus dem Jahr 2009 oder der ITAA, ECommerce Taxation and the Limitations of Geolocation Tool usw.

Durch Geolokalisationssysteme könne daher allenfalls der Standort des Servers ermittelt werden.

Im Ergebnis fasste die Bf daher zusammen, dass es technisch möglich und von ihr nicht ausgeschlossen werden könne, dass eine Teilnahme an einem Glücksspiel vom Ausland aus erfolgt sei, dem Teilnehmer aber eine österreichische IP-Adresse zugeordnet werde bzw dass eine Teilnahme an einem Glücksspiel vom Inland aus erfolgt sei, dem Teilnehmer aber eine ausländische IP-Adresse zugeordnet werde und daher die Feststellung, von welchem Ort aus die Teilnahme an einem Glücksspiel im Internet stattgefunden habe, technisch nicht in hinreichend verlässlicher Weise möglich sei.

Desweiteren nahm die Bf Bezug auf die **Selbstbemessung und den Antrag auf Festsetzung**.

Sie hätte, um finanzstrafrechtliche Konsequenzen zu vermeiden, hinsichtlich der Glücksspielabgabe eine Selbstberechnung vorgenommen und fristgerecht innerhalb eines Monats einen Antrag auf Festsetzung des selbstberechneten Betrages gemäß § 201 BAO gestellt.

Der Bf sei völlig unklar, wie „die Teilnahme vom Inland aus“ bei online abgeschlossenen Glücksspielen ermittelt bzw festgestellt werden solle.

Die Bf hätte die Berechnung anhand zwei Berechnungsmethoden dem Finanzamt offengelegt, zum einen anhand einer österreichischen Adresse der Kunden, zum anderen anhand einer österreichischen IP-Adresse. Wie schon ausgeführt, könnten jedoch beide Methoden nicht ausschließen, dass sich betroffene Teilnehmer zum Spielzeitpunkt nicht im Inland befunden hätten.

Erneut wurde betont, dass es weder für die Abgabepflichtigen noch für die Abgabenbehörde möglich sei, bei der Berechnung der Glücksspielumsätze, die als Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgaben heranzuziehen seien, an die „Teilnahme vom Inland aus“ anzuknüpfen, dass es also nicht möglich sei, das Vorliegen oder Nicht-Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung und damit das Entstehen oder Nicht-Entstehen der Abgabepflicht mit Sicherheit festzustellen und nachvollziehbar nachzuweisen. Da der Bf kein Verfahren bekannt sei, wie sich der tatsächliche Ort der Teilnahme am Glücksspiel und somit der für das Entstehen der Abgabepflicht wesentliche Umstand der „Teilnahme vom Inland aus“ vollständig und mit verlässlich feststellen lasse, hätte die Bf bei der Berechnung und der Abgabeanzeige der Glücksspielabgaben für Jänner 2011 die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach der ersten dargestellten Methode durchgeführt, die auf der mit österreichischer Adresse registrierten Kunden basiere.

Da sich die tatsächliche Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ als unmöglich herausgestellt habe, hätte die Bf nach Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages für Jänner 2011 den Antrag auf Festsetzung gestellt.

Auch für die Folgemonate hätte die Bf die Selbstbemessung der Glücksspielabgaben gegenüber dem Finanzamt vorgenommen, immer nach der 1. Methode basierend auf der Registrierung mit einer österreichischen Adresse.

Mehrfach betont wird von der Bf, dass das Abstellen auf den Registrierungsort nicht mit einer „Teilnahme vom Inland aus“ gleichgesetzt werden könne, weil es jederzeit möglich sei, dass ein mit einer österreichischen Wohnadresse registrierter Kunde auch vom Ausland aus online Glücksspiele tätige, was von der Bf aber nicht festgestellt werden könne.

Die Bf berufe gegen alle drei Bescheide, weil diese auf einer Abgabenvorschrift Beruhen würden, deren Tatbestandsvoraussetzung „Teilnahme vom Inland aus“ bei Glücksspiel über das Internet unmöglich festgestellt und nachgewiesen werden könne.

Eine vom Finanzamt vorgenommene „**Schätzung**“ gemäß § 184 BAO sei im vorliegenden Fallebenfalls nicht zulässig. Begründet wird dies wie folgt:

Das Finanzamt sei bei der Schätzung der Glücksspielabgaben für die Monate Jänner 2011, Februar 2011 und März 2011 im Wesentlichen den Angaben der Bf anlässlich der Selbstberechnung für die jeweiligen Monate gefolgt und nehme die Schätzung anhand der Umsätze vor, bei denen die Teilnehmer im Zeitpunkt der Teilnahme mit

einer Adresse in Österreich registriert wären. Die Festsetzungen der Glücksspielabgaben durch das Finanzamt seien betragsmäßig in etwas geringerer Höhe als in den vorgenommenen Selbstberechnungen erfolgt.

In den gesondert ergangenen Bescheidbegründungen hätte das Finanzamt im Wesentlichen ausgeführt, dass für die Bemessung der Glücksspielabgaben die Umsätze von Kunden, die sich über eine österreichische Adresse registriert haben, heranzuziehen gewesen wären, wobei von diesen Umsätzen - im Wege einer Schätzung nach § 184 BAO - noch ein Abschlag von 5 % vorzunehmen gewesen sei, der nach dessen die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe gebildet habe.

Das Finanzamt verweise in den Begründungen in diesen Zusammenhang auf die Entscheidung des UFS vom 28.12.2012, RV/3510-W/11, die die Bf betreffe, und zur gleich gelagerten Problematik von § 33 TP 17 GebG (Wettgebühr) ergangen sei, und die die Bf zunächst beim VfGH und in der Folge beim VwGH mittels Sukzessivbeschwerde bekämpft hätte. (*Anm. BFG:*

*Zum Zeitpunkt der Berufungen war die Rechtssache noch anhängig, wurde aber in der Folge vom VfGH abgelehnt und dem VwGH abgetreten.)*

Die Bf führt aus, dass die belangte Behörde ihre Auffassung bestätigt hätte, dass es der Abgabenbehörde nicht möglich sei, die „Teilnahme vom Inland aus“ und damit die hier wesentliche Tatbestandsvoraussetzung für die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs 2 GSpG zu ermitteln. Eine Abgabe, bei der das Vorliegen der wesentlichen Tatbestandsvoraussetzung von vorneherein weder vom Abgabepflichtigen noch von der Abgabenbehörde festgestellt werden könne, begegne auch erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken.

Die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung sei nicht zulässig, weil Einkünfte ihn Schätzungsweg nicht einer bestimmten Einkunftsart zugerechnet werden dürfen, ohne dass die Abgabenbehörde in einem mängelfreien Verfahren das Vorliegen dieser Einkunftsart festgestellt hätte (VwGH 26.5.1993, 90/13/0155). Demnach hätte die Abgabenbehörde zunächst in einem mängelfreien Verfahren das Vorliegen der wesentlichen Tatbestandsvoraussetzung wie zB das Vorliegen der „Teilnahme vom Inland aus“ zu ermitteln und festzustellen, bevor sie eine Schätzung der Besteuerungsgrundlage vornehme.

Das Vorliegen der wesentlichen Tatbestandsvoraussetzung selbst könne dagegen nicht „geschätzt“ werden. Bei der „Teilnahme vom Inland aus“ handle es sich um die wesentliche Tatbestandsvoraussetzung für das Entstehen der Glücksspielabgabe und nicht um eine Bemessungsgrundlage. Die Abgabenbehörde hätte daher in einem mängelfreien Verfahren in jedem konkreten Einzelfall feststellen müssen, dass Eine „Teilnahme vom Inland aus“ vorliege, was ihr wegen der Unbestimmtheit des gesetzlichen Tatbestandes nicht möglich gewesen wäre. Das berechtige sie aber nicht zur Schätzung des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzung, die erst Grundlage für das Entstehen einer Abgabenverbindlichkeit sei. Daher sei die Schätzung hier unzulässig, auch unter dem Gesichtspunkt, dass sie „ultima ratio“ selbst bei Schwierigkeiten sachlicher oder rechtlicher Natur, deren Überwindung Mühe kosten kann, sei.

Verwiesen wird zur Untermauerung der Argumente der Bf auf *Fellner* in SWK-Heft 26/2013, 1151 ff, der sich auf einen ihn Wesentlichen gleich gelagerten Sachverhalt und zum gleichen Rechtsproblem bei Wettgebühren iSv § 33 TP 17 GebG beziehe und ebenfalls eine fehlende Möglichkeit der Feststellung sehe, ob

die Teilnahme an der Wette vom Inland aus erfolge bzw. verfassungsrechtliche Bedenken der Bestimmung konstatierte.

Aus diesem Grund und der Unzulässigkeit der Schätzung folgerte die Bf eine zwingende Festsetzung der Glücksspielabgaben für die Monate Jänner 2011, Februar 2011 und März 2011 mit Null.

Die Bf stellte auch eine **Mangelhaftigkeit der der Bescheidbegründung** fest, weil in den Begründungen der angefochtenen Bescheide das Finanzamt unberücksichtigt lasse, dass die Bf zwei unterschiedliche Berechnungsmethoden dargestellt habe und unterlassen habe zu begründen, warum der einen Methode den Vorzug gegenüber der anderen

Methode gegeben worden sei bzw. auf die Bedenken der Bf hinsichtlich der ersten Berechnungsmethode einzugehen. Dadurch würden die Bescheide mit Rechtswidrigkeit behaftet.

Darüberhinaus ziehe das Finanzamt diejenige Berechnungsmethode heran, die zur höheren Abgabe führe, obwohl auch gegen diese Methode erhebliche Bedenken bestünden. Obwohl die Darstellung beider Berechnungsmethoden es nahe lege, dass nicht alle Teilnehmer, die mit einer inländischen Wohnadresse registriert sind, auch tatsächlich vom Inland aus teilgenommen hätten, wäre dieser Umstand vom Finanzamt im Rahmen seiner Schätzung nur mit einem Pauschalabschlag von 5% berücksichtigt worden.

Das Finanzamt hätte mitgeteilt, dass der Abschlag, der sich aus dem Verhältnis der in Methode 1 bekanntgegebenen Werte ergeben würde nicht herangezogen werden

könne. Dem dort bekanntgegebenen Verhältnis entsprechend (716.826 € mit IP Austria zu 426.092 € mit IP Other Country - also 63% zu 37%) wäre laut Bf ein Abschlag iHv 37% zur Anwendung zu bringen. Die Bf hätte aber um zu einem Bescheid zu kommen, der dann vor den Höchstgerichten bekämpft werden könne der vom Finanzamt vorgeschlagenen Vorgehensweise, einen Pauschalabschlag iHv 5% abzuziehen, zugestimmt, jedoch auch in diesem Zusammenhang auf die bestehenden Zweifel an der „Schätzungsmethode“ erneut hingewiesen.

In der erhaltenen Bescheidbegründung fänden sich keine sachlichen Hinweise oder Argumente warum der 5% Abschlag herangezogen worden sei. Ziel einer jeden Schätzung müsse es aber sein, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl etwa jüngst VwGH 21.12.2010, 2009/15/0006). Dabei habe sich die Abgabenbehörde mit allen für die Schätzung relevanten Umständen auseinanderzusetzen (VwGH 27.7.1994, 91/13/0222). Die daraus resultierenden Schätzungsergebnisse müssten begründet werden (VwGH 23.2.2005, 2002/14/0152). Aufgrund der Darstellung der Bf der unterschiedlichen Berechnungsmethoden müsse dem Finanzamt klar gewesen sein, dass zumindest erhebliche Zweifel daran bestünden, dass alle Teilnehmer, die mit einer inländischen Wohnadresse registriert waren, sich ihn

Zeitpunkt ihrer Teilnahme auch tatsächlich in Österreich befunden hätten. Die Besteuerung aktiver Sachverhalte dürfe nicht Ziel der Schätzung sein. Die Schätzung dürfe auch nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 184 Rz 3). Aus diesen Gründen seien die angefochtenen Bescheide ebenfalls mit Rechtswidrigkeit belastet.

Bedenken äußerte die Bf gegen die Anknüpfung an den Registrierungsort auch auf Grund einer Stellungnahme des Fachbereichs des Finanzamts für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vor, in der sich dazu die folgende Aussage befinde:

*„Teilnahme vom Inland aus“ bedeutet, dass sich der Teilnehmer im Inland befindet, welche Nationalität oder welche Postadresse der Teilnehmer hat und über welchen Server er teilnimmt, ist irrelevant. Dh auch ein ausländischer Spieler auf der Durchreise nimmt vom Inland aus teil. Würde solche Kriterien wie Nationalität, Wohnadresse, usw. eine Rolle spielen wären dies geradezu eine Aufforderung zur missbräuchlichen Gestaltung.“*

Nach dieser Aussage des Fachbereiches des zuständigen Finanzamtes wäre die Anknüpfung an einen inländischen Registrierungsort sogar missbräuchlich. Das Finanzamt nehme demnach eine Schätzung unter Rückgriff auf eine Methode vor, die laut eigenen Aussagen missbräuchlich sei und belaste auch damit die angefochtenen Bescheide mit Rechtswidrigkeit.

Nochmals wies die Bf auf **verfassungsrechtliche Bedenken** gegen die Tatbestandsvoraussetzung der „Teilnahme vom Inland aus“ hin, die ihrer Meinung nach gegen das Legalitätsprinzip (Art 18 B-VG), den Gleichheitsgrundsatz (Art 7 B-VG) und Art 8 EMRK (das Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens) verstoße, wie auch gegen im Zusammenhang mit § 2 Abs 2 FinStrG (idF GSpG-Novelle 2008) gegen Art 7 EMRK (nulla poene sine lege, nullum crimen sine lege) sowie in Verbindung mit Art 18 B-VG gegen die Eigentums- und die Erwerbsfreiheit (Art 5 StGG, Art 1 1. ZP-MRK und Art 6 StGG). Nicht von ungefähr habe der VfGH mit Erkenntnis vom 30.6.2012, G 51/11 (Vfslg I9663), bereits Teile des GSpG als verfassungswidrig aufgehoben. Die Bf steht auf dem Standpunkt, da die Glücksspielabgaben auf einer verfassungswidrigen Grundlage beruhen würden, seien sie mit Null festzusetzen.

## **2.11. Übergang der Zuständigkeit vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht sowie vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel auf das Finanzamt Österreich**

Durch die Gründung des Bundesfinanzgerichts als Nachfolger des Unabhängigen Finanzsenates im Zuge der Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit ist am 1. Jänner 2014 die Zuständigkeit auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und es sind seither Berufungen als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen.

Die durch die gegenständliche Berufung, die nunmehr als Beschwerde zu behandeln ist, belangte Behörde, das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, wurde durch das Finanz-Organisationsreformgesetz BGBl. I Nr. 104/2019 nunmehr Bestandteil des Finanzamts Österreichs.

## **2.12. Drei Beschwerdeentscheidungen vom 5. Juni 2014 betreffend Glücksspielbescheid für Jänner 2011, Februar 2011 und März 2011**

Die belangte Behörde wies die Berufungen jeweils als unbegründet ab und verwies immer zu Beginn der jeweiligen inhaltsgleichen Begründung auf die Entscheidungen des UFS vom 05.04.2013, GZ. RV/1071-W/12, RV/1799-W/12, ua.

Deweiteren führte sie begründend aus, dass dem Beschwerdevorbringen bringen, dass das Tatbestandsmerkmal "die Teilnahme vom Inland aus" einer Schätzung gemäß § 184 BAO nicht zugänglich wäre, entgegen zu halten sei, dass geschätzt worden sei, wie viele Nettospielumsätze aus Ausspielungen auf die Teilnahme aus dem Inland Entfallen würden, womit Bemessungsgrundlagen und nicht der Tatbestand geschätzt worden wäre.

In diesem Sinn wäre in der Berufungsentscheidung des UFS vom 28. Dezember 2012, RV/3510-W/11 ausgeführt worden, dass Schätzung iSd § 184 BAO ein Verfahren bedeute, das auf Feststellung komplexer Tatsachen bezüglich ihres Bestandes oder Nichtbestandes, ihrer Bedeutung in den Gesamtzusammenhängen und als Glieder im Kausalverlauf der fortschreitenden Ereignisse gerichtet sei. Ziel der Schätzung sei es, mit ihrer Hilfe jenem Sachverhalt nahe zu kommen, der von den Abgabentatbeständen als rechtsbedeutsam festgelegt worden wäre. Wenn andere Mittel der Sachverhaltsermittlung und der exakten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen versagen würden, so solle subsidiär mit Hilfe der Schätzung ein Näherungsergebnis erreicht werden, von dem anzunehmen sei, dass es die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat. Unter Zitierung von *Stoll*,

BAO-Kommentar, 1904, 1905 sollen die Besteuerungsgrundlagen ermittelt werden, die der Wirklichkeit am Nächsten kommen. Würde das Beweisverfahren die objektiv nachvollziehbare

Überzeugung von der Gewissheit abgabenrechtlich bedeutsamer Sachverhalte (zum Beispiel einer Erwerbstätigkeit, eines Betriebes, einer Quelle), ermitteln, lasse sich aber mit gleicher Sicherheit der Gedankenführung und Erkenntnis nicht auch Umfang, Menge, Ausdehnung, Wert (etwa von Ergebnissen) feststellen, lasse sich somit mit Hilfe logischer Operationen der Sachverhalt nicht in die Abgabenbemessungsgrundlage umsetzen, so vermöge die Schätzung die weitere und letzte Stufe des Folgerungs- und Erkenntnisprozesses zu bilden. Die belangte Behörde stand auf dem Standpunkt, dass es verfehlt wäre, im Hinblick auf die Beweisschwierigkeiten dieser letzten Stufe, im Hinblick auf die non liquet Situation von der

Abgabenfestsetzung Abstand zu nehmen. In diesem Zusammenhang trete die Schätzungsregel an die Stelle von Beweislastregeln und vermöge zu sachlogisch zutreffenden Ergebnissen anstatt zu an Formalregeln ausgerichteten formal richtigen aber unter Umständen sachlich verfehlten Ergebnissen zu gelangen, zitiert wurde wieder *Stoll*, BAO-Kommentar, 1908. Die Befugnis und die Verpflichtung zur Schätzung beruhe nach *Stoll* allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen. Hauptziel der Schätzung sei es, die Besteuerungsgrundlagen möglichst zutreffend festzustellen, wobei unter Grundlagen für die Abgabenerhebung die rechnerischen Grundlagen für die Bemessung der Abgaben zu verstehen sein dürften.

Geschätzt würden Bemessungsgrundlagen, nicht Sachverhalte, das hieße, den "Endwerten" vorgelagerte Lebenssachverhalte, also die die Bemessungsgrundlagen bedingenden Tatsachen und Verhältnisse. Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruhe allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (*Stoll*, BAO, 1912, VwGH 28.2.1995, -94/14/0157; 19.3.2003, -2002/16/0255; 3.8.2004, 2001/13/0022; vgl. VwGH 4.12.2003, 2003/16/0148, Schätzung als Ultima ratio). Die gegenständlichen "Nettospielumsätze aus Ausspielungen" seien daher einer Schätzung zugänglich, da nicht die "Teilnahme vom Inland aus" geschätzt würde, sondern wie viel der von der Bf bekannt gegebenen Nettospielumsätze aus Ausspielungen auf das Inland entfielen. Ausgangsbasis für die Besteuerung seien die Nettospielumsätze aus Ausspielungen, bei denen eine Teilnahme vom Inland aus erfolge und könnten als Grundlagen für die Erhebung der Abgaben geschätzt werden.

Die Wahl der Schätzungsmethode stünde der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (zB VwGH ua 18.11.2003, 2000/14/0187). Es sei jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheine (vgl. ua VwGH 24.9.2003, 99/13/0094). Das gewählte Verfahren habe stets auf das Ziel gerichtet zu sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich hätten (VwGH 18. 11. 2003, 2000/14/0187). Im Falle einer Schätzungsberechtigung stünde die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde frei. Es sei jedoch jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheine (VwGH 24. 9. 2003, 99/13/0094).

Die Bescheidbegründung enthalte eine nachvollziehbare Begründung und eine Darstellung der rechtlichen Beurteilung.

So würde auch der Abschlag von 5 % analog der Rechtsprechung des UFS berechnet und dies auch in der Bescheidbegründung ausdrücklich dargestellt. Weiters wäre dies bereits im Vorfeld

der Bescheiderstellung mit der Beschwerdeführerin diskutiert worden, abgeklärt und sei der Abschlag mit Zustimmung der Beschwerdeführerin erfolgt. Das Finanzamt habe die Schätzungsmethode gewählt bei der die Berechnung auf der von der Abgabepflichtigen selbst vorgenommenen Schätzung auf Basis der Registrierung der Glücksspielteilnehmer mit einer inländischen Wohnadresse aufbaut und hätte hier einen Abschlag analog der UFS Entscheidung vom 28.12.2008 gerechnet. Voraussetzung für die Teilnahme am Angebot sei die Registrierung als User. Für die Registrierung habe der Teilnehmer selbst persönliche Daten (Vor- und Zunahme, Wohnadresse, Geburtsdatum, E-Mail-Adresse,...) richtig und vollständig auszufüllen. Da die Gewinnausszahlung anhand der bekanntgegebenen Daten vollzogen werde, sei anzunehmen, dass diese den Tatsachen entspreche. Da jene Schätzungsmethode besser sei, die sich auf mehr weitgehend gesicherte Ausgangspositionen stützen könne, würde diese Schätzungsmethode herangezogen. Das Finanzamt habe daher dargelegt, warum die Schätzungsmethode gewählt worden sei. Warum eine andere Schätzungsmethode nicht gewählt worden sei, sei vom Finanzamt nicht darzulegen, insbesondere da bereits die Beschwerdeführerin sich gegen die Schätzmethode, welche an die IP-Adressen anknüpfe, ausgesprochen habe. Dem Finanzamt könne nicht unterstellt werden, dass die Schätzungsmethode lediglich aufgrund des höheren Abgabenerfolges gewählt worden sei. Wenn sich auch die Schätzmethode im Ergebnis nicht vollständig mit der „Teilnahme vom Inland aus“ decken würde, so stelle sich die dargestellte Schätzungsmethode als die für die Abgabebehörde plausibelste dar. Hierbei sei festzustellen, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent sei (VwGH ua 9.12.2004, 2000/14/0166).

Dem Vorbringen der Bf, die hier anzuwendende Gesetzesbestimmung sei verfassungswidrig und daher nicht anzuwenden, sei entgegen zu halten, dass die Beurteilung einer allfälligen Verfassungswidrigkeit nicht der Abgabenbehörde obliege, die die in Geltung stehenden Gesetze zu vollziehen habe. Solange eine Bestimmung nicht für verfassungswidrig erklärt werde, sei sie von dieser anzuwenden. Voraussetzung für die Glücksspielabgabepflicht sei eine Teilnahme vom Inland aus. Gemäß § 57 Abs. 2 GSpG würden Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolge und die nicht über Video-Lotterie-Terminals im Sinne des § 12a Abs. 2 GSpG durchgeführt würden, einer Glücksspielabgabe von 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen unterliegen.

Voraussetzung für die Glücksspielabgabepflicht sei, dass an der Ausspielung eine Teilnahme vom Inland aus erfolgt sei.

Gemäß § 57 Abs. 5 GSpG wären die Jahresbruttospieleinnahmen die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

Gemäß § 12a Abs. 1 GSpG seien Elektronische Lotterien Ausspielungen, bei denen die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolge und die

Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt sowie über elektronische Medien zur Verfügung gestellt werde.

Der Gesetzgeber knüpfe hinsichtlich der Glücksspielabgabe die Verpflichtung zur Bemessung und Entrichtung an eine Teilnahme vom Inland aus.

Es werde somit darauf abgestellt, dass sich der Glücksspiel- bzw. Wettteilnehmer im Moment der Glücksspiel- bzw. Wettteilnahme physisch im Inland befinde; maßgeblich sei demzufolge der physische Aufenthalt. Vom Gesetzgeber wäre diese Anknüpfung gewählt worden, weil andere gesetzliche Anknüpfungspunkte zu missbräuchlichen Gestaltungen führen könnten. Unbestritten sei, dass die praktische Umsetzung der Regelungen technische Schwierigkeiten mit sich bringe.

Wie der Abgabepflichtige die Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ in der Praxis vorzunehmen habe, sei dem Gesetz hierbei nicht zu entnehmen. Diese Feststellung sei dem Abgabepflichtigen überlassen, sie müsse aber für die Abgabenbehörde nachvollziehbar und überprüfbar sein. So könne der Anbieter zum Beispiel ein verpflichtend auszufüllendes Feld jedem Spiel vorschalten, bei dem bekannt gegeben werden müsse, ob die Teilnahme vom Inland aus erfolge. Es bestehe daher nicht eine generelle Unmöglichkeit der Feststellbarkeit der Teilnahme vom Inland aus. Könnte der Abgabepflichtige die Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ technisch auf Grund seines Systems nicht treffen und somit auch die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen, habe sie diese zu schätzen.

Bezüglich der Verfassungswidrigkeit der genannten Bestimmung werde auf den Beschluss vom 13.3.2013, B 200/13 des Verfassungsgerichtshofes verwiesen, mit dem die Behandlung einer Beschwerde betreffend Wettgebühren zur Frage der Verfassungsmäßigkeit „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Spiele vom Inland aus“ abgelehnt worden wäre.

Dazu führe der VfGH aus, die vorliegende Beschwerde rüge die Verletzung in näher bezeichneten verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten. Nach den Beschwerdebehauptungen wären diese Rechtsverletzungen aber zum erheblichen Teil nur die Folge einer - allenfalls grob - unrichtigen Anwendung des einfachen Gesetzes. Spezifisch verfassungsrechtliche Überlegungen sind zur Beurteilung der aufgeworfenen Fragen, insbesondere der Frage, ob § 184 BAO rechtsrichtig angewendet wurde, insoweit nicht anzustellen. Soweit die Beschwerde aber insofern verfassungsrechtliche Fragen berührt, als die Rechtswidrigkeit der den angefochtenen Bescheid tragenden Rechtsvorschriften behauptet wird, lässt ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Zulässigkeit der Verwendung unbestimmter Gesetzesbegriffe (vgl. VfSlg. 15.447/1999, 16.137/2001, 16.625/2002, 18.420/2008) die behauptete

Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat."

### **2.13. Vorlageanträge vom 10. Juli 2014 gegen Beschwerdeentscheidungen vom 5. Juni 2014 betreffend Glücksspielbescheid für Jänner 2011, Februar 2011 und März 2011**

Die Bf stellte Antrag auf Vorlage und Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht unter Beibehaltung und nochmaliger Stellung der Anträge auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat.

Als Begründung führte die Bf insbesondere aus, dass die Entscheidungen, auf die das Finanzamt in seiner Begründung in den Beschwerdeentscheidungen verwiesen hätte, nicht den Einschreiter, sondern einen anderen Marktteilnehmer betreffen und der

Schätzung des Tatbestandes „Teilnahme am Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus" in diesem Fall abweichend von der Berufungsentscheidung des Einschreiters (UFS Entscheidung vom 28. Dezember 2012, GZ RV/3510-W/11) unter Zuhilfenahme von Reisetatistiken zugestimmt würde. Ein Verweis auf diese abweichende UFS Entscheidung sei somit unzulässig.

Auch die vom Finanzamt (der belangten Behörde) kurz gehaltene Begründung der Beschwerdeentscheidung, ginge nicht auf die detaillierten Argumente der Bf in der Beschwerde ein und vermöge an der Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nichts zu ändern. Die belangte Behörde ginge in der Beschwerdeentscheidung nicht nur auf den in der Beschwerde dargelegten relevanten Sachverhalt nicht umfassend ein, sondern erkenne überdies, dass unter anderem die Feststellung der Tatbestandsvoraussetzung der „Teilnahme vom Inland aus" (auch technisch) unmöglich sei, die Schätzung der wesentlichen Tatbestandsvoraussetzung, der „Teilnahme vom Inland aus" unzulässig sei, da die Abgabenbehörde zunächst in einem mängelfreien Verfahren das Vorliegen der wesentlichen Tatbestandsvoraussetzung (zB das Vorliegen von Einkünften aus selbstständiger Arbeit oder eben das Vorliegen der „Teilnahme vom Inland aus") zu ermitteln und festzustellen habe, bevor sie eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vornehme. Das Vorliegen der wesentlichen Tatbestandsvoraussetzung selbst könne dagegen nicht geschätzt werden gegen die Tatbestandsvoraussetzung der „Teilnahme vom Inland aus", an die die Entstehung eines Abgabenanspruches anknüpfe, erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken bestünden.

Wie auch schon in Beschwerde wurde auf Fellner verwiesen und die dortigen Ausführungen sinngemäß nicht nur für Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG, sondern mutatis mutandis auch für § 57 GSpG wiederholt.

Besonders hervorzuheben sei, dass der Vorschlag des Finanzamtes, der Anbieter könne jedem Spiel ein verpflichtend auszufüllendes Feld vorschalten, bei dem vom User bekanntgegeben werden müsse, ob die Teilnahme vom Inland aus erfolge, nicht nur einen unzulässigen Eingriff in das Privat- und Familienleben des jeweiligen Users darstelle, es verstoße auch gegen datenschutzrechtliche Bestimmungen.

Die belange Behörde führe aus, dass die Feststellung, von wo die Teilnahme erfolgt sei, zwar dem Abgabepflichtigen überlassen sei, sie müsse aber für die Abgabenbehörde nachvollziehbar und überprüfbar sein. Demnach wäre jeder User aufgrund eines verpflichtend auszufüllenden Feldes verpflichtet, offenzulegen, von welchem Ort aus er in seinem Privatleben Wetten abschließe. Damit verbunden sei die Information, zu welchem Zeitpunkt der jeweilige User sich im Ausland aufhalte.

Damit würde diese Regelung in das Privatleben jedes Users eingreifen, der das Wettangebot nutzen möchte und die Bf wäre verpflichtet, diese Daten und Tatbestände für die Abgabenbehörde nachweislich festzuhalten.

Die zusätzliche Angabe eines Users, von wo aus er das Wettangebot tatsächlich nütze, verstoße gegen § 99 TKG 2003, da eine derartige Auskunft nur im Wege einer Verarbeitung (Verknüpfung) von Verkehrsdaten erfolgen könne, als auch gegen Art 8 MRK, weil sie einen Eingriff in das Privatleben nach sich ziehe, den die Erschließung der betreffenden Steuerquelle nicht im Sinne des Abs 2 des Art 8 MRK erfordere. Es brauche kein Bürger ohne triftigen Grund Einblick zu gewähren, welchem Zeitvertreib er nachgehe und insbesondere wo er seine Zeit verbringe. Die vorgeschlagene Verpflichtung, den Aufenthaltsort des Steuerpflichtigen für die Behörde festzuhalten und dieser bekanntzugeben, laufe darauf hinaus, dass sich der Staat systematisch die Gelegenheit zur Kenntnistnahme der betreffenden Vorgänge des Privatlebens verschaffe, zitiert wurde VfGH 14.3.1991, G148/90; G149/90; G150/90; G151/90; G152/90; G153/90; G154/90; G155/90; VfSlg 12.689. Dort führe der VfGH zur Vergnügungssteuer aus, dass es zur Sicherung der Einhebung der Steuer nicht festgehalten werden brauche, welche Personen an der Vergnügung teilnehmen.

Zu beachten sei dabei, dass in den verbundenen Rechtssachen Digital Rights Ireland Ltd (C-293/12) und Kärntner Landesregierung (C-594/12) zuletzt ein Urteil des EUGH vom 8.4.2014 ergangen wäre, wonach die Richtlinie 2006/24/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. März 2006 über die Vorratsspeicherung von Daten, die bei der Bereitstellung öffentlich zugänglicher elektronischer Kommunikationsdienste oder öffentlicher Kommunikationsnetze erzeugt oder verarbeitet würden, ungültig sei.

Durch das TKG 2003 sei (ua) diese Richtlinie 2006/24/EG umgesetzt worden.

Der Gerichtshof führe in seiner aktuellen Entscheidung unter anderem aus wie folgt:

*„Durch die Verpflichtung zur Vorratsspeicherung der in Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 2006/24 angeführten Daten und durch die Gestaltung des Zugangs der zuständigen nationalen Behörden zu diesen Daten weicht die Richtlinie, [...], in Bezug auf die Verarbeitung personenbezogener Daten im Bereich elektronischer Kommunikationsvorgänge von der durch die Richtlinien 95/46 und 2002/58 geschaffenen Regelung zum Schutz des Rechts auf Achtung der Privatsphäre ab, denn die letztgenannten Richtlinien sehen die Vertraulichkeit der Kommunikation und der Verkehrsdaten sowie die Pflicht vor, diese Daten zu löschen oder zu anonymisieren, sobald sie für die Übertragung einer Nachricht nicht mehr benötigt werden, ausgenommen die zur Gebührenabrechnung erforderlichen Daten und nur solange diese dafür benötigt werden (RZ 32).*

*Für die Feststellung des Vorliegens eines Eingriffs in das Grundrecht auf Achtung des Privatlebens kommt es nicht darauf an, ob die betreffenden Informationen über das Privatleben sensiblen Charakter haben oder ob die Betroffenen durch den Eingriff Nachteile erlitten haben könnten [ . . . ] (RZ 33.)*

*Zu der Frage, ob der fragliche Eingriff einer dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzung entspricht, ist festzustellen, dass mit der Richtlinie 2006/24 zwar die Vorschriften der Mitgliedstaaten über die Pflichten der genannten Anbieter oder Betreiber im Bereich der Vorratsspeicherung bestimmter von ihnen erzeugter oder verarbeiteter Daten harmonisiert werden sollen, doch besteht das materielle Ziel dieser Richtlinie, wie sich aus ihrem Art. 1 Abs. 1 ergibt, darin, die Verfügbarkeit der Daten zwecks Ermittlung, Feststellung und Verfolgung schwerer Straftaten, wie sie von jedem Mitgliedstaat in seinem nationalen Recht gestimmt werden, sicherzustellen [ . . . ] (RZ 41).*

*Die Richtlinie 2006/24 betrifft nämlich zum einen in umfassender Weise alle Personen, die elektronische Kommunikationsdienste nutzen, ohne dass sich jedoch die Personen, deren Daten auf Vorrat gespeichert werden, auch nur mittelbar in einer Lage befinden, die Anlass zur Strafverfolgung geben könnte. Sie gilt also auch für Personen, bei denen keinerlei Anhaltspunkt dafür besteht, dass ihr Verhalten in einem auch nur mittelbaren oder entfernten Zusammenhang mit schweren Straftaten stehen könnte. Zudem sieht sie keinerlei Ausnahme vor, so dass sie auch für Personen gilt, deren Kommunikationsvorgänge nach den nationalen Rechtsvorschriften dem Berufsgeheimnis unterliegen (RZ 58).*

*Zum anderen soll die Richtlinie zwar zur Bekämpfung schwerer Kriminalität beitragen, verlangt aber keinen Zusammenhang zwischen den Daten, deren Vorratsspeicherung vorgesehen ist, und einer Bedrohung der öffentlichen Sicherheit; insbesondere beschränkt sie die Vorratsspeicherung weder auf die Daten eines bestimmten Zeitraums und/oder eines*

*bestimmten geografischen Gebiets und/oder eines bestimmten Personenkreises, der in irgendeiner Weise in eine schwere Straftat verwickelt sein könnte, noch auf Personen, deren auf Vorrat gespeicherte Daten aus anderen Gründen zur Verhütung, Feststellung oder Verfolgung schwerer Straftaten beitragen könnten (RZ 59)."*

Im Ergebnis sei die Vorratsspeicherung von Daten, welche letztlich auch zur Verarbeitung von Verkehrsdaten zu Auskunftszwecken erforderlich sei, nur im Rahmen der Verhütung, Feststellung oder Verfolgung schwerer Straftaten zulässig. Die Vorratsdatenspeicherung zur Erteilung von Auskünften an Abgabenbehörden werde im Urteil jedenfalls nicht genannt. Mittlerweile habe auch der VfGH die Bestimmungen zur Vorratsdatenspeicherung in Österreich mit sofortiger Wirkung aufgehoben. Dies mit der Begründung die Gesetze würden sowohl dem Grundrecht auf Datenschutz sowie Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, dem Recht auf Privat- und Familienleben, widersprechen.

### **3. Höchstgerichtliche Verfahren betreffend die Parallelentscheidung des UFS über die Bf vom 28.12.2012, RV/3510-W/11 betreffend Teilnahme aus dem Inland hinsichtlich Wettgebühren gem. § 33 TP 17 GebG**

#### **3.1. Parallelentscheidung des UFS vom 28.12.2012, RV/3510-W/11**

In einem Parallelverfahren entschied der UFS über die von derselben Bf eingebrachte Berufung gegen die Wettgebühr, die die belangte Behörde der Bf vorgeschrieben hatte. Die Berufung wurde insbesondere mit denselben Argumenten begründet, dass die „Teilnahme vom Inland aus“ nicht sicher festgestellt werden könne.

Hintergrund dieses Verfahrens war § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 und Abs. 2 GebG idF BGBl. I 111/2010. Demzufolge unterlagen Wetten, die im Inland abgeschlossen wurden, einer Rechtsgeschäftsgebühr von 2% vom Wetteinsatz. Eine Wette galt auch dann als im Inland abgeschlossen, "wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt".

Die Bf sah in der Wortfolge "Teilnahme ...vom Inland aus" eine Verfassungswidrigkeit, da nach ihrer Ansicht bei Online-Wetten weder durch Geolokalisierung uä technische Verfahren, noch durch Fragen im Rahmen der Allgemeinen Geschäftsbedingungen ermittelt werden könne, ob sich der Wettteilnehmer zum Zeitpunkt des Abschlusses der Wette gerade im Inland oder Ausland befindet.

Die Argumente der Bf waren, wie im gegenständlichen Fall, dahingehend, dass der Gesetzestext unklar und damit verfassungswidrig sei, weil er nicht spezifiziere, ob auf den Ort der Registrierung des Users oder eine österreichische IP- Adresse abzustellen sei.

Das Abstellen auf den Registrierungsort könne nach Ansicht der Bf nicht mit einer "Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus" gleichgesetzt werden, weil es jederzeit möglich sei, dass ein mit einer österreichischen Wohnadresse registrierter Kunde auch vom Ausland aus Online - Wetten abschließe. Würden jene Wettumsätze erfasst, die mittels einer österreichischen IP-Adresse durchgeführt werden, befänden sich darunter Teilnehmer, die nicht mit einer inländischen Wohnadresse registriert waren.

Auch argumentierte die Bf, wie im gegenständlichen Fall dahingehend, dass "die Teilnahme vom Inland aus" gemäß § 184 BAO nicht geschätzt werden könne, da es sich nicht um Bemessungsgrundlage sondern das Tatbestandsmerkmal handle, das einer Schätzung nicht zugänglich wäre.

Auch in diesem Parallellfall wurden der belangten Behörde von der Bf zwei Berechnungsmethoden angegeben, wovon die erste eine Berechnung der Wetteinsätze der Teilnehmer auf Grund einer österreichischen Adresse vornahm und die zweite eine Berechnung der Wetteinsätze der Teilnehmer auf Grund einer österreichischen IP-Adresse vornahm.

Die belangte Behörde nahm nach eigener Aussage eine Schätzung der Bemessungsgrundlage gemäß § 184 BAO vor, weil sie die Grundlagen für die Abgabenerklärung nicht ermitteln oder berechnen hätte können und stützte ihre Berechnung auf der von der Bf selbst vorgenommenen Schätzung auf Basis der Registrierung der Wettteilnehmer mit einer inländischen Wohnadresse.

Geschätzt wurde, wie viele der Wetteinsätze auf die Teilnahme aus dem Inland entfallen.

Der UFS gab der Berufung teilweise statt. Er war der Ansicht der belangten Behörde, dass mit der Schätzung die Bemessungsgrundlage geschätzt worden wäre und führte ein Beispiel betreffend Umsatzsteuer zum Vergleich an:

*„... Laut Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Band I<sup>9</sup> (2007), Tz 1201 ist die Umsatzsteuer von der Gesetzestechnik her eine Verkehrsteuer, weil sie an einen wirtschaftlichen Verkehrsvorgang (Umsatz = Lieferungen, sonstige Leistung) anknüpft. Der Umsatzsteuer unterliegen grundsätzlich Leistungen, die gegen Entgelt erbracht werden. Eine Leistung beruht idR auf einem Verpflichtungsgeschäft, z.B. einem Kauf-, Tausch-, Miet- oder Werkvertrag. (Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Band I<sup>9</sup> (2007), Tz 1254). Bemessungsgrundlage ist das Entgelt, dh die Gegenleistung des Abnehmers. (Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Band I<sup>9</sup> (2007), Tz 1339). Das vom Finanzamt anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 12.11.2012 angeführte "Würstelstandbeispiel" bei der Umsatzsteuer ist durchaus auf die Rechtsgeschäftsgebühren übertragbar. Denn die Schätzung der Umsätze bedeutet nichts*

*anderes, als dass geschätzt wird, wieviele Entgelte für den Kauf von Würsteln, also Rechtsgeschäfte, abgeschlossen wurden. ...“*

Der UFS erachtete daher die gegenständlichen "Wettgebühren" als einer Schätzung zugänglich, da nicht die "Teilnahme vom Inland aus" geschätzt worden sei, sondern wie viel der von der Bf bekannt gegebenen Wetteinsätze auf das Inland entfallen wären.

Die Schätzungsnotwendigkeit sah der UFS darin, dass der Wohnsitz ebensowenig wie die IP-Adresse verlässlich den Ort der Teilnahme klären können. Die IP-Adresse gebe lediglich Anhaltspunkte dafür, ob sich der Teilnehmer an der Wette zum Zeitpunkt des

Abschlusses der Wette im Inland aufgehalten habe oder nicht.

Teilnehmer mit österreichischer Wohnadresse, die sich im Ausland befinden und von dort mit der Bf die Wette abschließen, hätten nicht im Inland abgeschlossen und würden nicht vom Inland aus teilnehmen.

Teilnehmer hingegen, die ihren Wohnsitz im Ausland hätten, nach Österreich einreisen und von Österreich aus mit der Bf eine Wette abschließen würden, hätten das vom Inland aus getan.

Da die Sicherheit fehlt, sei die Bemessungsgrundlage zu schätzen. Nach den Berechnungen der Bf hätten ca. 7% der Teilnehmer mit Wohnsitz in Österreich die Wetten im Ausland abgeschlossen, bzw. 3% der Teilnehmer, die möglicherweise in Österreich mit der Bf Wetten abgeschlossen hätten, würden ihren Wohnsitz im Ausland haben.

Die Bf hätte damals angegeben, dass diese Wetteinsätze zwar geleistet und die Rechtsgeschäfte abgeschlossen worden wären, aber durch das Internet nicht einwandfrei möglich wäre, sie dem Inland- oder Ausland zuzuordnen. Die 7% und die 3% würden nicht in jedem Monat gleich bleiben, und von unterschiedlichen Gesamtsummen berechnet, weswegen von einem Mittelwert ausgegangen werde, nämlich 5%. 5% würden als Wettumsätze der Teilnehmer mit ausländischem Wohnort, aber Abschluss des Rechtsgeschäftes im Inland geschätzt.

Auf Grund dieser von der Bf bekannt gegebenen Berechnungsmethoden und Daten erfolgte eine Neuberechnung durch den UFS und eine teilweise Stattgabe.

### **3.2. Verfassungsgerichtshof (VfGH) Ablehnung mit Beschluss vom 13.3.2013**

Die Behandlung der von der Bf eingebrachte Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof (VfGH) wurde von diesem mit Beschluss abgelehnt und an den Verwaltungsgerichtshof abgetreten.

### 3.3. Verwaltungsgerichtshof (VwGH) Aufhebung

Der VwGH hob das Erkenntnis des UFS am VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf. Begründet wurde dies wie folgt:

*„... Die Befugnis zur Schätzung beruht auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen. Wie sich aus der Verwendung des Ausdrucks "soweit" in der Bestimmung des § 184 Abs. 1 BAO ableiten lässt, beschränkt das Gesetz die Möglichkeit der Schätzung im Sinne des Subsidiaritätsprinzips (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2012, 2009/17/0127, mwN).*

*Im Besteuerungsverfahren besteht die Schätzung darin, Besteuerungsgrundlagen, bei denen trotz Bemühens um Aufklärung eine sichere Feststellung ihrer Höhe nach nicht möglich ist, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln und festzulegen (vgl. Stoll, BAO Band 2, 1906). Der in § 184 Abs. 1 BAO genannte Begriff der Grundlagen der Abgabenerhebung gleicht im Wesentlichen dem in § 198 Abs. 2 BAO verwendeten Begriff der "Grundlagen der Abgabensatzsetzung", welcher dort mit dem Klammerausdruck "Bemessungsgrundlagen" erläutert wird. Daraus lässt sich ableiten, dass grundsätzlich die zu errechnenden Bemessungsgrundlagen den Gegenstand einer Schätzung bilden können (vgl. Stoll, aaO, 1915). Dies schließt allerdings nicht aus, dass nicht nur die dem Steuertarif unmittelbar vorgelagerte Rechengröße geschätzt werden kann, sondern gegebenenfalls auch die diese bedingenden Tatsachen, Ereignisse, Abläufe usw. (vgl. Stoll, aaO, 1916).*

*Der Verwaltungsgerichtshof hat etwa zu den Ertragsteuern ausgesprochen, dass die Abgabenbehörde zwar dem Steuerpflichtigen die verheimlichten Geschäfte seiner festgestellten Einkunftsarten nicht nachweisen muss, mit denen er sein Vermögen im aufgefundenen Ausmaß vermehrt hat, und insoweit zur Schätzung berechtigt ist,*

*dass aber vorgefundenes Vermögen einer in ihrem Vorliegen bei einem Abgabepflichtigen gar nicht erwiesenen Einkunftsart nicht schätzungsweise angesetzt werden darf (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 26. Mai 1993, 90/13/0155, VwSlg 6.784/F, und vom 24. September 1996, 95/13/0214, VwSlg 7.123/F). Ob also Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart erzielt worden sind, hat den Gegenstand der auf einer schlüssigen Beweiswürdigung beruhenden Sachverhaltsfeststellung zu bilden und ist einer Schätzung nicht zugänglich.*

*Die von der belangten Behörde erwähnte "Schätzung der Umsätze" im Würstelstandbeispiel", bei welcher geschätzt würde, wieviele Entgelte auf den Kauf von Würsteln entfielen, also wieviele Rechtsgeschäfte abgeschlossen worden seien, ist rechtlich so zu betrachten, dass bei den dem Grunde nach unstrittigen, lediglich der Zahl nach nicht festgestellten Umsätzen die Höhe der Entgelte geschätzt wird.*

*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 leg.cit.) 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 I10, § 33 TP 17 GebG Rz 7).*

*Im Beschwerdefall schätzte die belangte Behörde demgegenüber unter Heranziehung eines Mittelwertes, ausgehend von den "Berechnungen" der Beschwerdeführerin, wie viele der Wetteinsätze auf eine Teilnahme vom Inland aus entfielen.*

*Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.*

*In dem gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 9 zweiter Satz B-VG vom Bundesfinanzgericht fortzusetzenden Verfahren wird somit als Ergebnis einer Beweiswürdigung (§ 269 Abs. 1 iVm § 167 Abs. 2 BAO) festzustellen sein, welche Wetten im Inland abgeschlossen wurden oder bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde. Bei dieser Sachverhaltsfeststellung sind sowohl die Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer "inländischen IP-Adresse" ein Indiz dafür, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat. Dass der Indizienbeweis vollen Beweis verschaffen kann, ist durch die hg. Rechtsprechung klargestellt (vgl. das Erkenntnis vom 21. Februar 2013, 2009/13/0258). Einem solchen Indiz kann zwar für konkrete Wettfälle durchaus entgegengetreten werden, doch müssen dazu konkrete diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden...."*

### **3.4. Fortgesetztes Verfahren des Bundesfinanzgerichtes beendet durch abweisenden Erkenntnis BFG vom 08.05.2017, RV/710024/2015**

Das BFG folgte der „Vorgabe“ des VwGH, dass im fortgesetzten Verfahren als Ergebnis einer Beweiswürdigung festzustellen sei, welche Wetten im Inland abgeschlossen wurden oder bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde, wobei sowohl die Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer "inländischen IP-Adresse" ein Indiz dafür sei, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden habe, und forderte die Bf auf, Grundlagen für eine Neuberechnung zu übermitteln.

Die Bf brachte im Wesentlichen dieselben Argumente wie im Berufungsverfahren vor der Entscheidung des VwGH und legte als ergänzende Urkundenvorlage eine DVD mit

Grundaufzeichnungen über abgeschlossene Wetten in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen vor mit dem Hinweis, dass es für Anbieter von Wetten über das Internet nur

möglich sei, festzustellen, dass ein User, der bei seiner Registrierung eine bestimmte Wohnanschrift angegeben habe, am Internetangebot der Bf teilgenommen habe, der Wohnort aber nichts darüber aussage, wo sich ein User bei der konkreten Wettteilnahme befunden habe.

Auch ein technisches Gutachten von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen FH-Prof. DI Robert Kolmhofer zur Zuverlässigkeit der Positionsbestimmung von Internet-Teilnehmern vom 22.2.2016 wurde vorgelegt. Der Sachverständige stellte darin fest, dass eine Positionsbestimmung eines Internet-Nutzers auf Basis der dem Teilnehmergerät zugewiesenen Internet-Adresse (IP-Adresse) nicht zuverlässig möglich sei, um z.B. die Position des Teilnehmers während eines Registrierungsprozesses und der dabei angegebenen Adresse zu verifizieren oder die Position des Teilnehmers während der Nutzung eines Internet-Angebotes (wie z.B. Wettabschluss) festzustellen. Sowohl Laptop, PC, Server, Smart-TV als auch mobile Internetzugänge, wie sie auf Smartphones über UMTS/LTE oder auch „LTE-Web-Cubes“ realisiert würden, würden über einen gewissen Zeitraum eine dynamische Internet-Adresse erhalten. Aufgrund der Dynamik der IP-Adresszuweisungen sei eine rückwirkende Auswertung von IP-Zuweisungen zu Providern und Endkunden und deren geografische Position nur eingeschränkt möglich, da sich die IP-Adressblock-Zuweisungen innerhalb von wenigen Jahren ändern könnten. Eine exakte IP-Adressen-Positionsbestimmung sei aus den zur Verfügung stehenden Daten der Regional Internet Registries nicht zuverlässig möglich. Dazu kämen weitere Ungenauigkeiten durch zunehmende Falschangaben der User, Umgehungen durch zB Proxy Server oder unterschiedliche Geolokalisationsergebnisse etc.

Beantragt wurden durch die Bf neben einer weiteren mündlichen Verhandlung vor dem Senat mehrfach Vertagungen, Beweise (Einvernahme, weiteres Gutachten etc.), denen schließlich vom BFG wegen Unerheblichkeit nicht gefolgt wurde, zumal bereits ein Gutachten darüber erstellt wurde, dass die IP-Adresse keine 100% zuverlässige Aussage darüber zulässt, dass sich der Teilnehmer zum Zeitpunkt des Abschlusses der Wette im Inland befunden hat.

Die belangte Behörde nahm auch zu dem – wie im gegenständlichen Verfahren – vorgebrachten Argument der Bf, dass das Finanzamt eine amtswegige Ermittlungspflicht treffe in der mündlichen Verhandlung Stellung und entgegnete, dass nach der Rechtsprechung des VwGH die Pflicht zur Ermittlung des Sachverhaltes dort ihre Grenze habe, wo nur noch die Partei Angaben machen könne und die amtswegige Ermittlungspflicht dort ihre Grenzen hätte, wo die Angaben nur mehr durch die Parteien erbracht werden könnten, was im gegenständlichen Fall auf die konkreten Indizien zutreffe.

Diese Ansicht teilte das BFG prinzipiell und entkräftete auch das Argument der Bf, dass persönliche IP-Daten laut EuGH Entscheidung (C-293-2012 und C-594/2012) wegen Verletzung des Datenschutzgesetzes nicht verwertet werden dürften, da die Bf selbst dem Finanzamt eine

mögliche Berechnung angeboten habe, die sich nicht nach den IP-Adressen sondern am Ort der Registrierung orientiere und auch keine persönlichen Daten der Teilnehmer über die IP-Adresse abgefragt würden, sondern es nur um die „Zuordnung einer Wette zu einer inländischen IP-Adresse“ nach den Ausführungen des VwGH handle, also nur darum, ob teilgenommen würde und nicht von wem, wodurch keine persönlichen Daten abgefragt würden.

Als ergänzende Beschwerdebegründung wurde ein **Gutachten von Ass. Prof. Dr. Gunacker-Slawitsch der Universität Graz vom 15. März 2017 zu dem – im gegenständlichen Verfahren betroffenen – § 57 Abs. 2 Glücksspielgesetz (GSpG)** enthaltenen gleichartigen Tatbestandsmerkmal der „Teilnahme aus dem Inland“ vorgelegt.

Das Gutachten geht von folgendem Auftrag aus:

1. Prüfung der Möglichkeit eines Indizienbeweises zur Feststellung des in § 57 Abs. 2 GSpG enthaltenen Tatbestandsmerkmals „Teilnahme vom Inland aus“ und 2. Beantwortung der Frage, ob § 57 Abs. 2 GSpG unter der Annahme – vor allem technisch bedingter – qualifizierter Vollzugsschwierigkeiten verfassungsrechtliche Bedenken aufwirft.

Im Gutachten wird geprüft, ob § 57 Abs. 2 GSpG unter Berücksichtigung dieser Schwierigkeiten wegen einer Verletzung des Gleichheitssatzes oder des Legalitätsprinzips verfassungsrechtlich bedenklich erscheint.

Die Gutachterin legte zu Beginn dar, dass ihre Befassung mit den technischen Möglichkeiten, den Ort der Spielteilnahme festzustellen, auf dem Gutachten von FH-Prof. Kolmhofer zur Zuverlässigkeit der Positionsbestimmung von Internet-Teilnehmern vom 22.2.2016, das vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt wurde, basiere.

Der Sachverhalt des § 57 Abs. 2 GSpG sei im Wesentlichen identisch zu dem Wettgebührensachverhalt, was auch das BFG so sehe. Unterschiede zwischen Wettgebühren und Glücksspielabgaben in Bezug auf die „Teilnahme vom Inland aus“ bestünden vom steuerauslösenden Tatbestand her grundsätzlich nicht, sondern seien nur unterschiedlich formuliert, was sich insbesondere aus dem Glücksspielgesetz als nicht primär steuerrechtlicher, sondern ordnungspolitischer Materie ergibt. Die Gesetzesstelle bei den Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 2 GebG laute: Eine Wette gelte auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolge. Die Glücksspielabgabe spreche zwar nicht vom „Rechtsgeschäft Spiel“, sondern gemäß § 57 Abs. 2 GSpG laute die maßgebliche Stelle: „Für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt.....“

Während der Grundtatbestand gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG im Inland abgeschlossene Wetten besteuere, genüge es für das Vorliegen einer glücksspielabgabenpflichtigen Ausspielung, dass die Teilnahme vom Inland aus erfolgt sei, die „Teilnahme vom Inland aus“ sei bereits Merkmal des Grundtatbestandes gemäß § 57 Abs. 1 GSpG. Würde man die „Teilnahme vom Inland aus“ wegfallen lassen, hätte dies zur Folge, dass bei den Wettgebühren nur mehr im Inland abgeschlossene Wetten gebührenpflichtig wären, hingegen bei den Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG keine Eingrenzung mehr auf im Inland abgeschlossene Glücksspielverträge, oder an denen vom Inland aus teilgenommen würde, vorhanden sein würde.

Bemessungsgrundlage beim Onlineglücksspiel seien die Jahresbruttospieleinnahmen, die Spieleinsätze abzüglich ausbezahlter Gewinne eines Kalenderjahres, die Steuerschuld entstünde gemäß § 59 Abs. 1 Z 2 GSpG letzter Satz GSpG mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.

Für die Gutachterin sei das wesentliche Tatbestandselement bei Onlineglücksspiel die Teilnahme vom Inland aus und es komme auf den tatsächlichen Aufenthalt des Spielteilnehmers an, aber der Vertragsteilnehmer könne mit der Computertechnik nicht mit 100%iger Sicherheit geografisch lokalisiert werden.

Die Aussage des VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085, dass die Frage, welche Wetten im Inland abgeschlossen oder bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen würden, als Ergebnis einer Beweiswürdigung festzustellen sei - Indizien seien die Registrierung des Users mit einer inländischen Wohnanschrift sowie die Zuordnung der Wette zu einer inländischen IP-Adresse, wurde von der Gutachterin als fraglich geklärt.

Zur Frage nach der Ermittelbarkeit des in § 57 Abs. 2 GSpG enthaltenen Tatbestandsmerkmals der „Teilnahme vom Inland aus“, sei die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht darin begründet, dass der Abgabepflichtige der primäre Wissensträger der abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsache sei. Die Besonderheit des § 57 Abs. 2 GSpG für „unkonzessionierte Online-Glücksspiele“ liege aber darin, dass diese Bestimmung an eine Tatsache anknüpfe, nämlich die „Teilnahme vom Inland aus“, die der Steuerpflichtige aus eigener Wahrnehmung nicht kenne, weil er den Aufenthaltsort des Kunden nicht kenne.

Nach Ansicht des BFG gelte diese Annahme nur dann, wenn sich der Anbieter im Ausland befinde. Befinde sich der Anbieter im Inland, sei zumindest die Teilnahme vom Inland aus, wenn nicht ein inländisches Rechtsgeschäft, ohnehin gegeben.

Zum Zeitpunkt des Spiel- bzw. Wettvertragsabschlusses wisse Anbieter und Spielteilnehmer, wo sie sich jeweils geografisch befinden. (BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; BFG 2.2.2015,

RV/7103459/2012; BFG 14.07.2016, RV/7100925/2012; BFG 26.09.2016, RV/7100403/2012, RV/7100405/2012). Diese Problematik möge für den selbstberechnungsverpflichteten Anbieter eher in den Abfuhrvorschriften gemäß § 33 TP 17 Abs. 3 GebG liegen, nicht aber im Grundtatbestand bzw. bei den Wettgebühren in den Fiktionen des Grundtatbestandes/bei den Glücksspielabgaben in der Glücksspielabgabenberechnungsvorschrift gemäß § 57 Abs. 2 GSpG für Onlineglücksspiel.

Nach Ansicht der Gutachterin unterstelle der Gesetzgeber somit, dass der Abgabepflichtige die abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache der Spielteilnahme vom Inland aus kenne bzw. in Erfahrung bringen könne. Es werde daher der Frage nachgegangen, ob die „Teilnahme vom Inland aus“ mit Hilfe eines Indizienbeweises festgestellt werden könne.

Im Zivilprozess bedeute der Indizienbeweis einen mittelbaren Beweis, dessen Ziel es sei, tatbestandsrelevante Tatsachen, die nicht direkt bewiesen werden könnten, mittelbar, also mithilfe des Beweises anderer Tatsachen zu beweisen.

Im abgabenrechtlichen Verfahren ziele der Indizienbeweis darauf ab, verschiedene konkrete Hilfstatsachen zu beweisen, aus deren Vorliegen mittels Erfahrungssatzes auf das Bestehen abgabenrechtlich relevanter Tatsachen geschlossen werde. *Stoll* spreche anschaulich „von einer Menge von Pfeilen, die alle auf einen Punkt zeigen.“

Der Indizienbeweis sei demnach gelungen, wenn aus den festgestellten Hilfstatsachen mit dem im jeweiligen Fall erforderlichen Überzeugungsgrad auf die tatbestandsrelevante Tatsache geschlossen werden könne. IdR werde aus einer Gesamtschau mehrerer Indizien beurteilt, ob aufgrund von Erfahrungssätzen und logischen Operationen auf das Vorliegen der tatbestandsrelevanten Tatsache geschlossen werden könne.

Hier sei die Tatsache festzustellen, ob an einer Wette vom Inland aus teilgenommen worden, die sich in der Sphäre eines Dritten, des Wettteilnehmers zugetragen habe.

Über das Vorliegen der tatbestandsrelevanten Tatsache, der Teilnahme vom Inland aus, wisse zunächst nur der Spieler, nicht aber der Abgabepflichtige, der aber die Glücksspielabgaben selbst zu berechnen und an das Finanzamt abzuführen habe.

Der Indizienbeweis sei im Zusammenhang mit der freien Beweiswürdigung zu sehen, er sei aber keine Grundlage für eine Beweisreduzierung. Im Unterschied zum Indizienbeweis würden mit dem Anscheins- oder prima-facie-Beweis Tatsachen bewiesen, die sich regelmäßig in typischen Ablaufbahnen ereignen würden. Der VwGH habe sich aber im Erkenntnis 2013/16/0085 nicht auf den Anscheinsbeweis, sondern auf den Indizienbeweis gestützt. IdR würden sich die abgabenrechtlich relevanten Umstände in der Sphäre des Abgabepflichtigen ereignen, für die Abgabenbehörde bestünde daher im Rahmen der nachprüfenden Kontrolle

die Schwierigkeit, dass sie in der Vergangenheit liegende Tatsachen festzustellen habe, die sich in der Sphäre des Abgabepflichtigen abgespielt haben und die sie aus eigener Wahrnehmung nicht kenne.

Bei der „Teilnahme vom Inland aus“ habe der Abgabepflichtige über das Bestehen der abgabenrechtlich relevanten Tatsache genauso wenig Kenntnis wie die Abgabenbehörde.

Es sei eine Besonderheit der „Teilnahme vom Inland aus“, dass der Abgabepflichtige zur Ermittlung von Tatsachen verpflichtet werde, die sich nicht in seiner Sphäre ereignet hätten.

Diesen Ausführungen hielt das BFG das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes VfGH 16.12.2004, B 1575/03 entgegen, in dem er unter Verweis auf seine Vorjudikatur die Auffassung vertrat, dass der Gesetzgeber von Verfassungs wegen grundsätzlich nicht gehindert sei, für die Einhebung von Abgaben Mitwirkungspflichten Dritter vorzusehen, *„wenn zwischen dem Steuerschuldner und dem Entrichtungspflichtigen eine qualifizierte Beziehung rechtlicher oder wirtschaftlicher Art besteht, die es ihrem Inhalt nach rechtfertigt, gerade diesem Entrichtungspflichtigen die Verpflichtung zum Abzug und zur Abfuhr der Steuer aufzuerlegen, sei es, dass die zum Steuerschuldner bestehende rechtliche oder wirtschaftliche Beziehung gleichzeitig das steuerschuldbegründende Ereignis ist, sei es, dass die dem Steuertatbestand entsprechenden Bemessungsgrundlagen über ihn laufen oder er zu ihnen zumindest leicht Zugang hat, und es daher legitim erscheint, ihn bei der Weiterleitung oder auch beim Empfang dieser Mittel mit Abzugs- und Abfuhrpflichten zu belasten, sei es schließlich, dass sonstige Umstände vorliegen, die eine Inpflichtnahme gerade dieser Person sachlich gerechtfertigt erscheinen lassen.“*

Das BFG hielt den weiteren Ausführungen der Gutachterin entgegen:

*„... Das Bundesfinanzgericht sieht darin seine Ansicht bestätigt, nämlich dass die Vollzugsproblematik eher in § 33 TP 17 Abs. 3 GebG bzw. § 59 Abs. 3 GSpG als in den jeweiligen „materiellen“ Tatbeständen liegen. Der Verwaltungsgerichtshof lässt daher den Indizienbeweis zu, nämlich die Registrierung des Wettteilnehmers mit einer inländischen Wohnadresse, aber auch eine inländische IP-Adresse. Wenn die Gutachterin Stoll zitiert (...Rechtliches Gutachten, 24), der „von einer Menge von Pfeilen, die alle auf einen Punkt zeigen.“ spricht (Stoll, BAO II 1760), so sind die Registrierung des Wettteilnehmers mit einer inländischen Wohnadresse, aber auch eine inländische IP-Adresse die beiden Pfeile die auf einen Punkt zeigen, nämlich die Teilnahme vom Inland aus, wobei bei der Bf. ein (1) Pfeil genügt, nämlich die Registrierung des Wettteilnehmers mit einer inländischen Wohnadresse. ...“*

Das BFG konnte aus der vorgelegten DVD weder konkrete Wetten mit einem Registrierungsort im Inland noch Registrierung mit einer ausländischen IP Adresse entnehmen und es wurden

auch sonst keine Indizien oder Beweise von der Bf erbracht, die konkrete Wettverträge beweisen hätten können. Da keine Gegenbeweise erbracht worden wären, die die Berechnung des Finanzamtes als unrichtig erscheinen ließen, wies das BFG das Rechtsmittel als unbegründet ab.

### **3.5. Nochmalige Beschwerde an den VfGH gegen das Erkenntnis des BFG im fortgesetzten Verfahren (siehe voriger Punkt 3.4.) vom VfGH wieder abgelehnt**

Gegen das Erkenntnis des BFG im fortgesetzten Verfahren vom 08.05.2017, RV/7100024/2015 erhob die Bf erneut Beschwerde.

Auch die Behandlung dieser Beschwerde wurde vom VfGH mit Beschluss vom 24.9.2018 abgelehnt.

### **3.6. Revision beim VwGH gegen das Erkenntnis des BFG im fortgesetzten Verfahren (siehe Punkt 3.4.) mit Beschluss zurückgewiesen**

In seiner Zurückweisung der Revision der Bf gegen das Erkenntnis des BFG im fortgesetzten Verfahren führt der VwGH zu den gegenständlich strittigen Punkten insb. Folgendes aus:

*„... Ein abstraktes Recht auf richtige und dem Gesetz entsprechende Vorschreibung von Gebühren besteht nicht (vgl. etwa VwGH 26.6.2018, Ra 2018/16/0054, und VwGH 17.11.2010, 2007/13/0153). Soweit ein Recht auf Unterbleiben einer Schätzung angesprochen wird, verwechselt die Revisionswerberin den Revisionspunkt*

*mit den Revisionsgründen des § 28 Abs. 1 Z 5 VwGG (vgl. etwa VwGH 6.7.2011, 2007/13/0118), wobei zu bemerken ist, dass das angefochtene Erkenntnis keinen Hinweis darauf enthält, dass das Bundesfinanzgericht die Bemessungsgrundlagen geschätzt hätte.*

...

*12 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).*

*13 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).*

*14 Die von der Revisionswerberin in den Raum gestellte Frage der Unionsrechtskonformität von § 33 TP 17 Abs. 2 GebG erläutert nicht konkret, welche Umstände im Revisionsfall eine Verletzung welcher Bestimmungen des Unionsrechts bewirken sollten oder welche Tatbestandsteile des § 33 TP 17 Abs. 2 des Gebührengesetzes welchen Bestimmungen des Unionsrechtes zuwider liefern.*

*15 Soweit die Revisionswerberin schließlich umfangreich eine Abweichung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu tragenden Verfahrensgrundsätzen, nämlich zur Begründungspflicht und zur Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung vorbringt, erschöpft sie sich in allgemeine Ausführungen. Dem Einwand, sie habe eine DVD mit umfangreichen*

*Grundaufzeichnungen über die abgeschlossenen Wetten überreicht, lässt offen, welche konkreten Angaben diese Aufzeichnungen enthalten hätten, worin der von der Revisionswerberin angebotene Beweis, welchen das Bundesfinanzgericht vermisst habe, gelegen wäre und bei welchen konkreten Wetten (betreffend welche konkreten Wettteilnehmer) demnach keine Teilnahme vom Inland aus vorgelegen hätte.*

*16 Letztlich ist zu bemerken, dass die in der Zulässigkeitsbegründung der Revision enthaltenen Verweise auf die vor dem Verfassungsgerichtshof erhobene Beschwerde und auf die Begründung der Revision für die Zulässigkeit einer Revision unbeachtlich sind (vgl. etwa VwGH 21.11.2017, Ra 2017/16/0163, und VwGH 4.10.2016, Ra 2016/16/0088)....“*

#### **4. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (BFG):**

##### **4.1. Vorlage**

Am 21. November 2014 wurde der Akt dem Bundesfinanzgericht von der belangten Behörde vorgelegt.

Im Vorlagebericht nahm die belangte Behörde Stellung und verwies auf die UFS-Entscheidungen vom 28.12.2012, RV/3510-W/11, vom 05.04.2013 RV/1194-

W/12, RV/2234-W/12 ua., RV/0364-W/13, RV/3470-W/12, RV/1071-W/12, vom 26.08.2013, RV/1509-W/13 und vom 20.11.2013, RV/2388-W/13 sowie auf die umfangreiche Bescheidbegründung und die umfangreiche Begründung der Beschwerdeentscheidung, in der alle Beschwerdepunkte abgehandelt worden seien.

Darüber hinaus merkte die belangte Behörde an, dass ein Verweis auf Judikatur des UFS bzw. des BFG, die zu gleichen Sachverhalten und Rechtsfragen ergangen sei, nicht deswegen unzulässig werde, weil diese einen anderen Abgabenschuldner betreffe und eine andere Schätzungsmethode angewendet worden sei, da dies die Zitierung von Judikatur sonst generell ad absurdum führen würde.

Das Finanzamt beantragte daher, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

##### **4.2. Ermittlungen Bundesfinanzgericht**

Das Bundesfinanzgericht ermittelte den gegenständlichen Sachverhalt, nahm Einsicht in die Akten des Parallelverfahrens, des fortgesetzten Verfahrens sowie der oben dargestellten höchstgerichtlichen Entscheidungen.

Einsicht genommen wurde auch in das Internet, wikipedia zur Bf sowie die von der Bf vorgelegten Gutachten bzw. Stellungnahmen insb.

- Technisches Gutachten vom gerichtlich beeideten Sachverständigen FH-Prof. DI Robert Kolmhofer zur Zuverlässigkeit der Positionsbestimmung von Internet-Teilnehmern vom 22.2.2016 und
- Gutachten von Ass. Prof. Dr. Gunacker-Slawitsch von der Universität Graz vom 15. März 2017 zu dem – im gegenständlichen Verfahren betroffenen – § 57 Abs. 2 Glücksspielgesetz (GSpG) enthaltenen gleichartigen Tatbestandsmerkmal der „Teilnahme aus dem Inland“

sowie einschlägige Fachliteratur wie zB Hoeren, Zoning und Geolocation – Technische Ansätze zu einer Reterritorialisierung des Internet, MMR 2007 bzw. Stellungnahmen sowie das Internet, zB wikipedia zur juristischen Person der Bf.

#### **4.3. Vorbereitungsvorhalt des Bundesfinanzgerichtes an die Bf und die belangte Behörde für die mündliche Verhandlung und Ladung dazu**

Das Bundesfinanzgericht verfasste in der Folge einen Vorbereitungsvorhalt am 24. Mai 2022 in Vorbereitung der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 13. Juli 2022.

Darin wurde der gesamte Verfahrensgang und der aktuelle Verfahrensstand sowie die Ergebnisse der beiden Parallelverfahren betreffend der Wettgebühren sowie die höchstgerichtlichen Entscheidungen dargestellt und die Bf aufgefordert, bis 8. Juli 2022 in analoger Umsetzung der VwGH Entscheidung vom 20.11.2014, 2013/16/0085 die Grundlagen für eine Neuberechnung der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG im Sinne dieser Anordnung des Verwaltungsgerichtshofes für die Monate Jänner 2011, Februar 2011 und März 2011 zu übersenden.

Der Vorbereitungsvorhalt wurde der Bf und der belangten Behörde gleichermaßen zugestellt und es wurde beiden Parteien damit die Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben.

Gleichzeitig erging auch entsprechend den Anträgen der Bf die Ladung zur mündlichen Verhandlung vor dem Senat, die für den 13. Juli 2022 anberaumt wurde.

#### **4.4. Antwort der Parteien und Zurückziehung der Beschwerden**

Die belangte Behörde gab keine Stellungnahme ab.

Am 6. Juli 2022 rief die steuerliche Vertretung der Bf die zuständige Richterin an und kündigte an, keine weiteren für den gegenständlichen Fall relevanten Daten oder Indizien liefern zu können und den Antrag auf mündliche Verhandlung zurückzuziehen. Der Antrag auf Senatszuständigkeit wurde explizit aufrechterhalten.

Dies wollte die Bf per Fax bzw. postalisch dem Bundesfinanzgericht mitteilen, nachdem die Richterin darüber informierte, dass E-Mail nach der BAO nicht zulässig sei.

Der Antrag auf mündliche Verhandlung wurde jedoch nicht zurückgezogen, stattdessen zog die Bf am 8. Juli 2022 schließlich die Beschwerden zur Gänze zurück, mit dem Hinweis, dass die für den 13. Juli 2022 anberaumte mündliche Verhandlung damit hinfällig sei.

Diese Zurückziehung langte am 11. Juli 2022 in der zuständigen Gerichtsabteilung ein.

Der Antrag auf Senatszuständigkeit wurde von der Bf nicht zurückgezogen.

Die mündliche Verhandlung am 13. Juli 2022 wurde von der zuständigen Richtern am 11. Juli 2022 abberaumt.

## **II. Rechtliche Beurteilung**

### **1. Gegenstandsloserklärung der Beschwerden**

Gemäß § 256 Abs. 3 BAO ist eine Beschwerde vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären, wenn sie zurückgenommen wird.

Die Zurücknahme der Beschwerden bedeutet, dass dadurch die Beschwerden nicht mehr existieren und die gegenständlichen Bescheide der belangten Behörde vom 20. November 2013 rechtskräftig geworden sind. Das Beschwerdeverfahren ist daher einzustellen.

### **2. Entscheidung durch die Berichterstatterin**

Obwohl die Bf den Antrag auf Zuständigkeit des Senates nicht zurückgezogen hat, kann die Abberaumung der mündlichen Verhandlung und die Gegenstandsloserklärung durch die zuständige Richterin ohne Befassung des Senates vorgenommen werden.

§ 272 Abs. 4 BAO idgF besagt, dass bei Beschwerden, deren Entscheidung dem Senat obliegen, die dem Verwaltungsgericht gemäß § 269 eingeräumten Rechte zunächst vom Berichterstatter ausgeübt werden können. Diesem obliegen auch zunächst die Erlassung von Mängelbehebungsaufträgen (§ 85 Abs. 2) und von Aufträgen gemäß § 86a Abs. 1 sowie Zurückweisungen (§ 260), Zurücknahmeerklärungen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1), Gegenstandsloserklärungen (§ 256 Abs. 3, § 261), Verfügungen der Aussetzung der Entscheidung (§ 271 Abs. 1) und Beschlüsse gemäß § 300 Abs. 1 lit. b.

Bei Zurückziehung bzw. Zurücknahme der Beschwerde durch den Beschwerdeführer ohne Zurückziehung des Antrags auf Senatszuständigkeit, darf daher der Berichterstatter ohne Befassung des Senates die Gegenstandsloserklärung gemäß § 272 Abs. 4 BAO erlassen.

### **Unzulässigkeit einer Revision**

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs. 4 und Abs. 9 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und folgt mit diesem Beschluss gemäß § 278 BAO der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 8.3.1991, 90/17/0328; VwGH 18.11.2008, 2006/11/0150). Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wird daher nicht aufgeworfen.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 13. Juli 2022