

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Senatsvorsitzende Mag. Ilse Rauhofer, die Richterinnen Mag. Diana Sammer sowie die fachkundigen Laienrichter KomzLR. Christian Gerzabek und Alexander Kuba in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, Gibraltar, vertreten durch ARNOLD Rechtsanwälte GmbH, Wipplingerstraße 10, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 23.12.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 25. November 2013 betreffend Wettgebühren 01/2011 bis 03/2011, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12.7.2022, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde gegen die Abgabenbescheide betreffend Wettgebühren für 01/2011 bis 03/2011 wird teilweise Folge gegeben und werden die angefochtenen Bescheide gemäß § 279 BAO hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der festgesetzten Wettgebühr auf die in den Entscheidungsgründen unter Punkt 3.b) angeführten Abgabenbeträge reduziert.

Die Höhe der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben für die einzelnen Monate sind der in Punkt 3.b) enthaltenen Tabelle zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Selbstberechnung der Wettgebühren und Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung

Die Beschwerdeführerin ***1*** Ltd. (in der Folge kurz: Bf.) führte Selbstberechnungen der Wettgebühren für die Zeiträume Jänner 2011 bis März 2011 durch und stellte den Antrag auf

bescheidmäßige Festsetzung der Wettgebühren gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO für die Monate Jänner 2011 bis März 2011.

Mit Schreiben vom 20.12.2012 übermittelte die Bf. der belangten Behörde eine Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG, in welcher sie darüber informierte, dass sie Wetten und Glücksspiele über das Internet anbiete und ihren Sitz in Gibraltar habe. Zudem legte sie – mit den von ihr in der Folge ausgeführten Einschränkungen betreffend der Unmöglichkeit der Ermittlungen einer gesetzeskonformen Bemessungsgrundlage – Zahlen über die Wettgebühren (und Glücksspielabgabe) beginnend mit Jänner 2011 offen. Des weiteren äußerte sie verfassungsrechtliche Bedenken gegen Wettgebühren (und Glücksspielabgaben) und beantragte eine Festsetzung der Wettgebühren (und Glücksspielabgaben) für den Zeitraum 01-12/2011 und 01-10/2012 mit EUR 0,00.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf. vom 26.8.2013 wurden der belangten Behörde Detailaufzeichnungen zur Ermittlung Wettgebühren (und Glücksspielabgaben) auf einem USB-Stick übermittelt.

Wettgebührenbescheide

Nach durchgeführter Außenprüfung setzte die belangte Behörde mit Bescheiden vom 25.11.2013 gegenüber der Bf. gemäß § 201 BAO die Wettgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z1 GebG 1957 für die Monate Jänner 2011 bis März 2011 mit 2 % vom Wetteinsatz fest.

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Wettgebühr
01/2011	€ 343.304,56	€ 6.866,09
02/2011	€ 301.409,62	€ 6.028,19
03/2011	€ 364.362,03	€ 7.287,24

Zur Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

„Der Antrag auf Festsetzung gem. § 201 BAO wurde innerhalb der Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht. Die Festsetzung hat daher gem. § 201 Abs. 3 Z 1 BAO zwingend zu erfolgen.

*Laut Selbstanzeige vom 20.12.2012 wurde dem FAGVG der von der ***2*** bekanntgegebene selbstberechnete Betrag als eigentlich der von der ***1*** Limited selbstzuberechnende bekanntgegeben und gleichzeitig ein Antrag auf Festsetzung der Abgabe gestellt.*

Der Rechtsgebühr unterliegen im Inland abgeschlossene Wetten, die nicht dem GSpG unterliegen, wenn zumindest eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer i. S. d. § 2 Abs. 2 GSpG ist, vom Wetteinsatz und, wenn die Wetteinsätze verschieden sind, vom höheren Wetteinsatz 2 vH (§ 33 TP 17 (1) 1 GebG).

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

„Teilnahme vom Inland aus“ bedeutet, dass sich der Wettteilnehmer im Moment der Wettteilnahme physisch im Inland beendet. Der Gesetzgeber hat nicht vorgegeben wie der Abgabepflichtige die Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ in der Praxis vorzunehmen hat. Die Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ ist dem Abgabepflichtigen überlassen, sie muss aber für die Abgabenbehörde nachvollziehbar und überprüfbar sein. Laut der Abgabepflichtigen ist der Abgabepflichtigen kein technisches Verfahren bekannt, welches diese Feststellung vollständig und mit insbesondere für das Entstehen eines Abgabenanspruches ausreichender Sicherheit gewährleisten würde. Eine Annäherung ist nur mittels Schätzung anhand der Anknüpfung an die Registrierung möglich.

Voraussetzung für die Teilnahme am Angebot ist die Registrierung als User. Für die Registrierung hat der Wettteilnehmer selbst persönliche Daten (Vor- und Zuname, Wohnadresse, Geburtsdatum, E-Mail-Adresse u.ä.) richtig und vollständig auszufüllen. Da die Gewinnausszahlung anhand der bekanntgegebenen Daten vollzogen wird, ist anzunehmen, dass diese den Tatsachen entsprechen.

Als Ausgangsbasis für die Berechnung wurden daher von der Abgabeschuldnerin die Wettumsätze der User nach Ort der Registrierung gewählt, bei denen eine Teilnahme erfolgte und es wird somit die „Teilnahme vom Inland aus“ besteuert.

Als Bemessungsgrundlage werden die Nettospielumsätze der Teilnehmer aus Österreich herangezogen. Hierbei ergibt sich, dass es mehr Auslandstage von Österreichern gibt als Inlandsaufenthalte von Personen, die in den anderen Märkten der Abgabenschuldnerin registriert sind. Daher ergibt sich eine Reduktion der Nettospielumsätze.

Um den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, wurden bei den durchschnittlichen Nettospielumsätzen der jeweiligen Kunden Abschläge berücksichtigt. (siehe UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11).

Die vorliegenden Berechnungen greifen auf keinerlei durch die Spieler manipulierbare Daten zurück. Daher stellt diese Schätzung eine zuverlässige Berechnung der Bemessungsgrundlage dar.

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerklärung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Kann die 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, hat sie diese zu schätzen. Da die Abgabebehörde keine über die dem Abgabenschuldner zur Verfügung stehenden Daten hinausgehenden Daten besitzt bzw. die Möglichkeit auf solche zuzugreifen nicht hat kann die „Teilnahme vom Inland aus“ und somit die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG auch vom Finanzamt nur im Schätzungswege ermittelt werden.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (zB VwGH 15.7.1998, 95/13/0286; 18.7.2001, 98/13/0061; 18.11.2003, 2000/14/0187). Es

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 erscheint (vgl. VwGH 22.2.1995, 95/13/0016, 25.6.1998, 97/15/0218; 18.7.2001, 98/13/0061; 24.9.2003, 99/13/0094).

Die Berechnung des Finanzamtes baut auf der von der Abgabepflichtigen selbst vorgenommenen Schätzung auf Basis der Registrierung der Wettteilnehmer mit einer inländischen Wohnadresse abzüglich des Reisesaldos auf.

Wenn auch die Schätzmethode im Ergebnis sich nicht vollständig mit „Teilnahme vom Inland aus“ decken wird, so stellt sich die Schätzungsmethode der Abgabenschuldnerin als die für die Abgabebehörde plausibelste dar.

Hierbei ist festzustellen, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist (VwGH 15.5.1997, 95/16/0144; 23.4.1998, 97/15/0076; 26.11.1998, 95/16/0222; 9.12.2004, 2000/14/0166). Eine Schätzung, die genau tatsächlichen Werten entspricht, wird es nicht geben!

Da jene Schätzungsmethode besser ist, die sich auf mehr weitgehend gesicherte Ausgangspositionen stützen kann, wurde diese Schätzungsmethode herangezogen. Diesbezüglich gibt es seitens des Finanzamtes keine Einwände.

Die festgestellten Differenzen ergeben sich auf Grund der von der Antragstellerin im Prüfungsverfahren vorgelegten Daten.

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

Beschwerde(n) vom 23.12.2013

Fristgerecht wurde durch die Bf. Beschwerde gegen die Bescheide der belangten Behörde vom 25.11.2013 erhoben und der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat sowie Festsetzung der Wettgebühr für die Monate Jänner bis März 2011 mit Null gestellt.

Die Bf. führte aus, dass sie ein international agierendes Unternehmen im Bereich Onlinewetten und Glücksspiel mit Sitz in Gibraltar und Betreiber von Internetplattformen sei, über die im Internet Sportwetten und Glücksspiele angeboten werden.

Durch die Glücksspielgesetz Novelle 2008 und das Budgetbegleitgesetz 2011 sei es ab 1.1.2011 zu Anpassungen in § 33 TP 17 GebG und § 57 GSpG gekommen. Soweit die Bf. davon betroffen sei, sei damit die „Teilnahme von Inland aus“ nicht nur zur wesentlichen

Tatbestandsvoraussetzung für Wettgebühren nach dem GebG, sondern auch für die Glücksspielabgabe nach dem GspG.

Tatsächlich sei es (technisch) unmöglich das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung „Teilnahme vom Inland aus“ festzustellen.

Dazu sei festzuhalten, dass ein registrierter User, der über jeden Internetzugang auf das Angebot zugreife, das sowohl vom Inland aus als auch vom Ausland aus tun könne.

Der Wohnort des Users sei daher kein Kriterium zur Feststellung, von wo aus die Teilnahme erfolge. Ein User mit Wohnort innerhalb Österreichs könne daher sowohl vom inländischen Wohnort aus als auch seinem ausländischen Arbeitsort das Angebot nutzen. Ebenso werde das Angebot von Usern, die üblicherweise den Wohnort in Österreich haben, auch sonst vom Ausland aus genutzt (etwa während eines Urlaubsaufenthalts im Ausland).

Aufgrund des weltweit möglichen Internetzugangs könne derselbe registrierte User über verschiedene Computer oder mobile devices (Mobiltelefon uä) im In- und Ausland an Wetten teilnehmen.

Für die Bf. als Anbieter von Wetten über das Internet sei es daher schon grundsätzlich nur möglich festzustellen, dass ein User, der bei seiner Registrierung bzw. in der Folge anlässlich einer Änderung seiner Registrierungsdaten einen bestimmten Wohnort angegeben hat, an dem Internetangebot teilgenommen habe. 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 habe.

Dagegen sei es unmöglich verlässlich festzustellen, an welchem Ort ein registrierter User sich zum Zeitpunkt seiner Teilnahme am Rechtsgeschäft Wette befunden habe.

Die Bf. führte weiters aus, dass eine Geolokalisation des Teilnehmers an einer Wette über die IP-Adresse sei nicht zielführend.

Technisch sei es möglich und könne auch nicht ausgeschlossen werden, dass eine Teilnahme an einer Wette vom Ausland aus erfolge, dem Teilnehmer aber eine österreichische IP-Adresse zugeordnet werde bzw. dass eine Teilnahme an einer Wette vom Inland aus erfolge, dem Teilnehmer aber eine ausländische IP-Adresse zugeordnet werde.

Die Feststellung, von welchem Ort aus die Teilnahme an einer Wette im Internet stattgefunden habe, sei daher technisch nicht in hinreichend verlässlicher Weise möglich.

Zur Selbstbemessung und dem Antrag auf Festsetzung führte die Bf. wörtlich aus:

„In einem Versuch dennoch unserer abgabenrechtlichen Verpflichtung nach § 33 TP 17 Abs 3 GebG (idF Budgetbegleitgesetz 2011) nachzukommen - nicht zuletzt auch um

finanzstrafechtliche Konsequenzen zu vermeiden (vgl § 2 Abs 2 FinStrG idF GSpG-Novelle 2008) - haben wir hinsichtlich der Wettgebühren isd § 33 TP 7 Abs 1 Z 1 GebG Selbstberechnungen vorgenommen und fristgerecht (innerhalb eines Monats) einen Antrag auf Festsetzung des selbstberechneten Betrages gemäß § 201 BAO beim Finanzamt gestellt.

Wir haben bereits im bisherigen Verfahren dargelegt, dass völlig unklar ist, wie die „Teilnahme vom Inland aus“, die die Tatbestandsvoraussetzung für das Entstehen der Gebührenpflicht ist, bei online abgeschlossenen Wetten ermittelt bzw festgestellt werden soll. In dem Bemühen um eine Darstellung der Problematik haben wir die Berechnung anhand zweier unterschiedlicher Methoden vorgenommen, die wir dem Finanzamt offengelegt haben.

In der Berechnungsmethode 1 waren all jene Wettumsätze enthalten, die von Kunden erzielt wurden, die sich mit einer österreichischen Adresse bei ***2***. registriert haben. Diese führten allerdings teilweise Wetten mit einer ausländischen IP-Adresse durch. Aus unserer Sicht lässt sich schon aus diesem Grund nicht ausschließen, dass sich Teilnehmer im Zeitpunkt ihrer Teilnahme tatsächlich nicht im Inland befunden haben und die Tatbestandsvoraussetzung der Gebührenpflicht nach § 33 TP 17 Abs 2 GebG bzw. der Abgabepflicht nach § 57 Abs. 2 GspG demnach nicht erfüllt ist.

Nach der Berechnungsmethode 2 wurden dagegen all jene Wett- bzw Glücksspielumsätze erfasst, die mittels einer österreichischen IP-Adresse durchgeführt wurden. Darunter befanden sich allerdings Teilnehmer, die nicht mit einer inländischen Wohnadresse registriert waren. Auch nach dieser Berechnungsmethode kann aus unserer Sicht nicht ausgeschlossen werden, dass sich die betroffenen Teilnehmer im Zeitpunkt ihrer Teilnahme nicht im Inland befunden haben (zB Teilnehmer mit einem inländischen Registrierungsort, die aber während eines Auslandsaufenthaltes über ein österreichisches Firmennetzwerk oder ihr Handy Online gegangen sind) und daher die Tatbestandsvoraussetzung der Gebührenpflicht nach § 33 TP 17 Abs 2 GebG bzw. der Abgabepflicht nach § 57 Abs. 2 GspG wiederum nicht erfüllt ist.

Wir haben somit auch unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass es weder für die Abgabepflichtigen noch für die Abgabenbehörde möglich ist, bei der Berechnung der Wettumsätze bzw. Glücksspielumsätze, die als Bemessungsgrundlage für die Wettgebühren bzw. Glücksspielabgaben heranzuziehen sind, an die „Teilnahme vom Inland aus“ anzuknüpfen, dass es also nicht möglich ist, das Vorliegen oder Nicht-Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung (was dem Entstehen oder Nicht-Entstehen der Abgabepflicht gleichzusetzen ist) mit Sicherheit festzustellen und nachvollziehbar nachzuweisen. Da uns kein Verfahren bekannt ist, wie sich der tatsächliche Ort der Wettplatzierung und somit der für das Entstehen der Abgabepflicht wesentliche Umstand der „Teilnahme vom Inland aus“ vollständig und mit ausreichender Sicherheit feststellen lässt, haben wir bei der Berechnung und der Gebührenanzeige der Wettgebühren und der Glücksspielabgabe mit Jänner 2011 die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach der ersten dargestellten Methode durchgeführt, die auf der (sachverhaltsmäßig mit Sicherheit nicht in allen Fällen zutreffenden) Annahme beruht, dass die mit einer österreichischen Adresse (österreichischen Wohnsitz) registrierten Kunden vom Inland aus teilnehmen.

Da sich die tatsächliche Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ – diese stellte die hier wesentliche Tatbestandsvoraussetzung für das Entstehen einer Abgabepflicht

gemäß § 33 TP 17 GebG bzw. § 57 Abs. 2 GSpG dar - als unmöglich herausgestellt hat, haben wir nach Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages für den Jänner 2011 einen Antrag auf Festsetzung gemäß § 201 Abs 3 Z 1 BAO an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel gerichtet.

*5. Auch für die Folgemonate nahmen wir die Selbstbemessung der Wettgebühren und der Glücksspielabgaben vor. Die Bemessung erfolgte dabei immer nach der bereits zuvor dargestellten Methode, nach der als Bemessungsgrundlage jene Wett- bzw. Glücksspielumsätze herangezogen wurden, die von Kunden erzielt wurden, die sich mit einer österreichischen Adresse bei ****1*** Ltd registriert haben (Berechnungsmethode 1). Auch in diesen Monaten legten wir unsere Bedenken hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzung der „Teilnahme vom Inland aus“ dar. Insbesondere wiesen wir darauf hin, dass auch das Abstellen auf den Registrierungsort nicht mit einer „Teilnahme vom Inland aus“ gleichgesetzt werden kann, weil es jederzeit möglich ist, dass ein mit einer österreichischen Wohnadresse registrierter Kunde auch vom Ausland aus online Wetten abschließt oder an Glücksspielen teilnimmt, was von uns aber festgestellt werden kann. Das Gleiche gilt selbstverständlich für einen mit einer ausländischen Wohnadresse registrierten Kunden, der (auch) vom Inland aus online Wetten abschließt oder an Glücksspielen teilnimmt. Wir stellten daher jeweils auch in den Folgemonaten Anträge auf Festsetzung der Wettgebühren gemäß § 201 Abs 3 Z 1 BAO.“*

In der ausführlichen rechtlichen Beurteilung führte die Bf. aus, dass eine Mangelhaftigkeit der Bescheidbegründung vorliege und eine Schätzung unzulässig bzw die Wahl der Schätzmethode unrichtig sei. Zudem äußerte die Bf. Bedenken hinsichtlich der Anknüpfung an den Registrierungsort, hinsichtlich der Bemessungsgrundlage bei den „Free Bets“ und verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Tatbestandsvoraussetzung der „Teilnahme vom Inland aus“, was dazu führe, dass die verfahrensgegenständlichen Wettgebühren mit Null festzusetzen seien, da sie auf einer verfassungswidrigen Grundlage beruhen würden.

Beschwerdevorentscheidungen vom 20.6.2014

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 20.6.2014 wurden die Beschwerden der Bf. für die Zeiträume Jänner bis März 2011 als unbegründet abgewiesen.

Begründend führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, dass die gegenständlichen Wettgebühren einer Schätzung zugänglich seien, da nicht die „Teilnahme vom Inland“ aus geschätzt werde, sondern wie viel der von der Bf. bekannt gegebenen Wetteinsätze auf das Inland entfallen. Die Wetteinsätze für die im Inland abgeschlossenen Wetten seien die Bemessungsgrundlage und können als Grundlagen für die Erhebung der Abgaben geschätzt werden. Die Wahl der Schätzungsmethode stehe der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Die Bescheidbegründung enthalte eine nachvollziehbare Begründung und eine Darstellung der rechtlichen Beurteilung. Das Finanzamt habe die Schätzungsmethode gewählt bei der die

Berechnung auf der von der Abgabepflichtigen selbst vorgenommenen Schätzung auf Basis der Registrierung der Wettteilnehmer mit einer inländischen Wohnadresse aufbaue.

Eine Wette gelte gemäß § 33 TP 17 Abs. 2 GebG auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn sie vom Inland in das Ausland vermittelt werde. Eine Wette gelte weiters auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolge. Es erfolge somit ein Übergang auf Leistungsempfängerortprinzip. Der Gesetzgeber knüpfe hinsichtlich der Wettgebühr die Verpflichtung zur Bemessung und Entrichtung an eine Teilnahme vom Inland aus.

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

Dem Vorbringen zur Bemessungsgrundlage sei entgegen zu halten, dass das Gebührengesetz keine Regelung darüber treffe, von wem der Einsatz geleistet werden muss, damit eine nach § 33 TP 17 Abs. 1 GebG gebührenpflichtige Wette vorliege. Von wem wirtschaftlich daher der Einsatz stammt, sei daher nicht von Bedeutung. Auch ein vom Unternehmen ausgegebener Gutschein, der vom Spieler tatsächlich eingesetzt werde, stelle daher einen Einsatz dar und sei daher in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Vorlageanträge vom 24.7.2014

Mit Vorlageanträgen vom 24.7.2014 stellte die Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerden betreffend die Monate Jänner bis März 2011 durch das Bundesfinanzgericht. Sie verwies auf ihre bisherigen Ausführungen und Anträge, welche sie zur Gänze und vollinhaltlich aufrecht erhalte.

Vorlagebericht vom 23.12.2014

Mit Vorlagebericht vom 23.12.2014 – eine Kopie davon erging an die Bf. – wurden die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Die belangte Behörde verwies auf ihre Ausführungen in den Bescheidbegründungen und den Beschwerdeentscheidungen.

Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 21.2.2018 wurde die Rechtssache der nunmehr zur Entscheidung zuständigen Gerichtsabteilung zugeteilt.

Vorhalte des Bundesfinanzgerichtes und Stellungnahmen der Verfahrensparteien

Mit Beschluss des BFG vom 1.3.2021 teilte die Berichterstatterin der Bf. zur Vorbereitung auf die beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstelle und gab der Bf. Gelegenheit zur Abgabe einer Stellungnahme – insbesondere auch im Hinblick auf die gegenüber der Rechtsvorgängerin der Bf. ergangenen höchstgerichtlichen Entscheidungen. Zudem wurde die Bf. aufgefordert, zu den von der Bf. ihren Kunden gewährten „Boni“ und „freebets/Freispiele“ nähere Details (hinsichtlich des Erkenntnisses des VwGH zum Begriff der "Jahresbruttospieleinnahmen", VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003) und zahlenmäßige Angaben für die einzelnen Monate dem BFG bekanntzugeben.

Stellungnahme der Bf. vom 28.7.2021

Mit Schriftsatz vom 28.7.2021 brachte die Bf. eine ergänzende Stellungnahme ein und verwies zum bisherigen Vorbringen auf ihre Anträge und Ausführungen, welche vollinhaltlich aufrechterhalten werden. Des weiteren führte sie wie folgt aus:

„I. Wettgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG

1. Die Festsetzung der Wettgebühren für den Zeitraum 01/2011 bis 12/2018 erfolgte gemäß § 201 Abs 3 BAO. In den Festsetzungen der Wettgebühr für den gegenständlichen Abgabenzeitraum wurden keine den Kunden gewährten Boni berücksichtigt. Zusätzlich waren in der zugrundeliegenden Bemessungsgrundlage auch Freispiele (Free Bets) und stornierte Wetten (Cancelled Bets) enthalten (siehe dazu im Detail Punkte 11 ff).

*2. Wie im Beschluss des BFG vom 1.3.2021 angefordert, übermitteln wir in der Beilage 2: „***1*** Bonus Wettgebühr“ den Betrag der gewährten Boni, Free Bets und Cancelled Bets für den Zeitraum 01/2011 bis 12/2018 auf monatlicher Basis. Wir weisen ausdrücklich darauf hin, dass es sich bei der Beilage 2 um einen integrierenden Bestandteil der vorliegenden Stellungnahme handelt und der Inhalt dieser Beilage hiermit seinem gesamten Inhalt nach ebenfalls zum Vorbringen dieser Stellungnahme erhoben wird.*

*3. Hinsichtlich der in Punkt 3.1 des Beschlusses des BFG vom 1.3.2021 angeführten Bonusbeträge für den Zeitraum 09/2011 bis inklusive 09/2012 erlauben wir uns darauf hinzuweisen, dass es sich bei diesen Beträgen um die Wettgebühren und die Boni der ***2*** handelt. Dieses Unternehmen ist der Rechtsvorgänger der ***Bf1*** Die*

korrekten Daten zur Bemessungsgrundlage und den Boni sind der o.a. Beilage./2 zu entnehmen. Die in der Beilage 2 angeführten Daten zur Bemessungsgrundlage und Wettgebühr stimmen auch mit den Daten der Tabelle in Punkt 3.2 „Angefochtene Bescheide“ überein.

4. Bei den in der Beilage 2 angeführten gewährten Boni, handelt es sich um jene Bonusbeträge, die den ***1*** Ltd Kunden gewährt wurden. Diese waren in der ursprünglichen Offenlegung im Einsatz enthalten und haben somit die Bemessungsgrundlage der Wettgebühr im verfahrensgegenständlichen Zeitraum 01/2011 bis 12/2018 erhöht. Basierend auf der aktuellen Judikatur des VwGH und des BFG (siehe dazu unten Punkte 5ff) sind die gewährten Boni bei richtiger rechtlicher Beurteilung des Sachverhalts aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden.

5. Bemessungsgrundlage für die Wettgebühr ist gemäß § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG der Wetteinsatz. Unter dem Begriff "Wetteinsatz" wird im Allgemeinen der vereinbarte Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance verstanden. So gilt auch nach der vergleichbaren Rechtslage des Glücksspielgesetzes (§ 2 Abs 1 Z 2 GSpG) als "Einsatz" eine vermögenswerte Leistung, die ein Teilnehmer oder andere in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen. Gleiches muss auch bei Wetten gelten. Der Einsatz ist somit jener Betrag, der - vereinbarungsgemäß - vom Wettteilnehmer selbst (oder „einem anderen“) aufzuwenden ist, um an der Wette teilnehmen zu können (Kaufpreis bzw Entgelt für den Erwerb eines noch ungewissen Vorteils, dh der Gewinnchance), wobei jede Vermehrung des Vermögens bzw. der Einnahmen des Wettanbieters bemessungsgrundlagenerhöhend zu berücksichtigen ist. Der Einsatz muss eine vermögenswerte Leistung darstellen (vgl auch VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003).

6. In der oben bereits zitierten Entscheidung des VwGH vom 24.6.2020 (Ro 2018/17/0003-5) zur Glücksspielabgabe hat sich das Höchstgericht auch mit der steuerlichen Behandlung von Boni auseinandergesetzt. Nach Ansicht des VwGH kann ein Bonus abhängig von seiner konkreten Ausgestaltung den Einsatz des Spielteilnehmers und dadurch die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe kürzen. Nachdem das Höchstgericht in der genannten Entscheidung auf die Behandlung der Boni auf Ebene des Einsatzes eingeht, ist die Entscheidung in analoger Auslegung und verfassungskonform - zur Vermeidung unsachlicher (gleichheitswidriger) Ergebnisse - ebenfalls entsprechend auf die Wettgebühr anzuwenden.

7. Zur bloßen Gewährung des Bonus hält der VwGH in der o.a. Entscheidung fest, dass diese noch zu keiner Berücksichtigung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage führt. Folglich hat die bloße Gewährung des Bonus keinen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage. Wie oben ausgeführt hat der VwGH (aaO) ausgesprochen, dass die Gewährung von Boni noch zu keiner Berücksichtigung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage führt.

8. Diese Aussage des VwGH wurde erst kürzlich vom BFG im Erkenntnis vom 31. Mai 2021 (GZ. RV/7104456/2019) bestätigt. Zur Behandlung der gewährten Boni hält das Gericht fest: "Weder die Gewährung der „Boni“ durch Gutschrift auf dem „Bonuskonto“ noch die Verwendung der auf dem „Bonuskonto“ befindlichen Beträge zusätzlich zu „Echtgeldeinsätzen“ haben somit einen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage." Die Verwendung der auf dem „Bonuskonto“ befindlichen Beträge erhöht lediglich die Gewinnchance des Spielers und kommt diesem daher eine Rabattfunktion zu."

9. Basierend auf der oben beschriebenen aktuellen Judikatur des VwGH, sind daher die in der Beilage ./2 angeführten Beträge der gewährten Boni von der Bemessungsgrundlage abzuziehen, da diese keine vermögenswerte Leistung darstellen und folglich nicht als Einsatz zu qualifizieren sind.

10. Wir weisen nochmals ausdrücklich darauf hin, dass die gewährten Boni im gegenständlichen Fall weder in Bargeld abgelöst werden noch an andere Spieler (ggf gegen Entgelt) weitergegeben werden können.

11. Weiters haben wir unseren Kunden ab dem Zeitraum 08/2013 bis 12/2018 Free Bets (Freispiele) angeboten. Diese waren ebenfalls im Einsatz der ursprünglichen Offenlegung enthalten und haben somit die Bemessungsgrundlage der Wettgebühren im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ab 08/2013 bis 12/2018 erhöht.

12. Wie oben angeführt, hat die bloße Gewährung eines Bonus gemäß aktueller VwGH und BFG Judikatur keinen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage, da zu diesem Zeitpunkt noch ungewiss ist, ob der Spieler den Bonus für eine (weitere) Spielteilnahme nutzen wird. Erst bei der tatsächlichen Inanspruchnahme des Bonus oder Freispiels tritt Gewissheit über deren Verwendung ein und folglich kann der Bonus bei einer systematisch richtigen Auslegung und einer durch das verfassungsrechtliche Sachlichkeitsgebot vorgegebenen Auslegung der relevanten gesetzlichen Bestimmungen erst in dem Kalendermonat, in dem er eingelöst wird, in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden.

13. Zur Behandlung eines Freispiels für eine weitere Spielteilnahme hält der VwGH fest: „Bei einer tatsächlichen Inanspruchnahme des Rabatts anlässlich einer späteren Spielteilnahme braucht der Spieler nur einen um diesen Rabatt verminderten Einsatz oder im Falle eines Freispiels gar keinen Einsatz zu leisten. Daher kann bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Rahmen der Einsätze nur der um den Rabatt verringerte tatsächlich geleistete Einsatz dieses Spielers angesetzt werden. Im Falle eines Freispiels ist hinsichtlich dieses Teilnehmers von einem Einsatz von Null auszugehen.“

14. Wir weisen darauf hin, dass auch die von uns angebotenen Free Bets (Freispiele) weder in Bargeld abgelöst werden noch an andere Spieler (ggf gegen Entgelt) weitergegeben werden können. Es fehlt somit auch bei den Free Bets an einer vermögenswerten Leistung, die zu keiner Erhöhung der Bemessungsgrundlage führt (führen kann).

15. Darüber hinaus sind Gewinne aus diesen nicht nach dem ersten Setzen auszahlfähig, sondern müssen nochmals oder sogar mehrmals eingesetzt werden, um eine Auszahlung zu ermöglichen. Ein Wetteinsatz im Sinne des Gebührengesetzes (GebG) liegt bei diesen Incentives jedenfalls nicht vor, der Kunde leistet in dem Betrag der Incentivierung keine Zahlung. Es handelt sich somit weder bei der ursprünglichen Gewährung der Free Bets (der Freispiele), noch nach erstmaligem Setzen derselben, um einen Spieleinsatz und daher um eine vermögenswerte Leistung des Kunden, die denkmöglich und damit auch verfassungskonform als Bemessungsgrundlage für die Wettgebühren herangezogen werden könnte.

16. Auch das BFG hat bei Freispielen, die weder in Geld (Waren) abgelöst werden können, noch an andere Spieler (entgeltlich) übertragen werden können, deren

Rabattfunktion bestätigt und eine Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage zu Recht verneint.

17. Basierend auf der oben beschriebenen aktuellen Judikatur des VwGH, sind daher auch die in der Beilage 2 angeführten Beträge der Free Bets (Freispiele) von der Bemessungsgrundlage abzuziehen, da diese nicht als vermögenswerte Leistung zu qualifizieren sind und im Fall eines Freispiels von einem Einsatz von Null auszugehen ist. Der VwGH hat dazu im Erkenntnis vom 24.6.2020 (Ro 2018/17/0003) Folgendes festgestellt (Zitat):

„[] Bei einer tatsächlichen Inanspruchnahme des Rabatts anlässlich einer späteren Spielteilnahme braucht der Spieler nur einen um diesen Rabatt verminderten Einsatz oder im Falle eines Freispiels gar keinen Einsatz zu leisten. Daher kann bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Rahmen der Einsätze nur der um den Rabatt verringerte tatsächlich geleistete Einsatz dieses Spielers angesetzt werden. Im Falle eines Freispiels ist hinsichtlich dieses Teilnehmers von einem Einsatz von Null auszugehen.“

Diesen Ausführungen des VwGH, die auch in unserem Fall Anwendung finden, ist nichts weiter hinzuzufügen.

18. Zusätzlich waren im Einsatz der ursprünglichen Offenlegung im Zeitraum 09/2011 bis einschließlich 12/2018 auch so genannte „Cancelled Bets“ (stornierte Wetten) im Einsatz enthalten und haben somit die Bemessungsgrundlage der Wettgebühr im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ab 09/2011 bis einschließlich 12/2018 erhöht.

19. Bei den Cancelled Bets handelt es sich um stornierte Wetten. Eine Wette wird dann storniert, wenn ein Ereignis, auf das die Spieler gewettet haben, abgebrochen wird. Als Beispiel kann hier genannt werden, dass z.B. ein Fußballspiel unvorhergesehen abgesagt wird und folglich alle Wetten, die mit diesem Spiel verbunden sind, storniert werden müssen. Alle bezahlten Einsätze für diese stornierten Wetten, sind den Kunden zurückzuerstatten.

20. Gemäß § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG unterliegen im Inland abgeschlossene Wetten, die nicht dem GSpG unterliegen, einer Gebühr iHv 2 % des Wetteinsatzes, wenn zumindest eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer iSd § 2 Abs 2 GSpG ist. Zusätzlich sieht § 33 TP 17 Abs 2 GebG vor, dass eine Wette auch dann als im Inland abgeschlossen gilt, wenn sie vom Inland in das Ausland vermittelt (§ 28 Abs 3) wird oder wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt.

21. Die Definition der Wette findet sich nicht im Gebührengesetz, sondern in § 1270 ABGB: „Wenn über ein beyden Theilen noch unbekanntes Ereigniß ein bestimmter Preis zwischen ihnen für denjenigen, dessen Behauptung der Erfolg entspricht, verabredet wird: so entsteht eine Wette.“ Demnach handelt es sich bei einer Wette um die Zusage einer Leistung für den Fall, dass sich eine Behauptung über eine von beiden Parteien noch unbekanntes Ereignis als richtig erweist. Das aleatorische Moment bei der Wette liegt in der Ungewissheit über den Ausgang der Meinungsäußerungen der Vertragsparteien.

22. Bei den Cancelled Bets ist die Wette jedoch nicht zu Stande gekommen und storniert worden, etwa wenn ein Ereignis, auf das die Spieler gewettet haben, abgebrochen wird

(siehe oben). Folglich wurde der Tatbestand des § 33 TP 17 Abs 2 GebG, der die Wettgebühre auslöst, schon dem Grunde nach nicht erfüllt.

23. Basierend auf den o.a. Ausführungen, sind daher die in der Beilage 2 angeführten Beträge der Cancelled Bets (stornierte Wetten) von der Bemessungsgrundlage abzuziehen, da hier der Tatbestand des § 33 TP 17 Abs 2 GebG nicht erfüllt ist.

Beweis: Betrag der gewährten Boni, Free Bets und Cancelled Bets für den Zeitraum 01/2011 bis 12/2018 auf monatlicher Basis (Beilage ./2), wie bisher und wie oben

II. Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs 2 GSpG [...]"

Die Bf. legte in der Beilage ./2 (Wettgebühren) tabellarisch für den Zeitraum 01/2011 bis 12/2018 eine monatliche Berechnung der Bemessungsgrundlagen laut Festsetzungsbescheid sowie der (neuen) Bemessungsgrundlage und der sich daraus ergebenden Wettgebühre nach Abzug der gewährten Boni dar.

Stellungnahme der belangten Behörde vom 18.1.2022

Die belangte Behörde gab dazu am 18.1.2022 eine Stellungnahme nachfolgenden Inhalts ab und übermittelte von aus der Internetseite „***3***“ „***4***“ abgefragte Bonusbedingungen mit Stand 17.1.2021:

„Die Bf. hält in ihrer Stellungnahme vom 28.07.2021 ihre Anträge vollinhaltlich aufrecht und begehrt sohin nach wie vor eine Festsetzung der Glücksspielabgaben und der Wettgebühren für sämtliche anhängigen Zeiträume mit Null, nimmt jedoch nur zum Thema „Boni“ und zu „stornierten Wetten“ Stellung und zum Grundsätzlichen nicht.

In der Stellungnahme finden sich keine Ausführungen zu den konkret angebotenen Arten von „Boni“ und zu deren Ausgestaltung, sondern wird pauschal vorgebracht, dass aufgrund der ergangenen Rechtsprechung sämtliche Boni von den Bemessungsgrundlagen der Glücksspielabgabe und der Wettgebühren in Abzug zu bringen seien.

Laut den beigelegten Tabellen betragen solche „Boni“ bei der Glücksspielabgabe zwischen ca 10 % (2012) und 19 % (2018) der Bemessungsgrundlage (Jahresbruttospieleinnahmen) und sohin einen noch höheren Anteil der Einsätze. Jeder dritte bis vierte eingesetzte Euro ist daher laut dieser Aufstellung ein „Bonus“.

Bei den Wettgebühren betragen die „Boni“ laut den Tabellen ca. zwischen unter 1 % bis 3 % der Einsätze — der Anteil ist sohin sehr viel geringer.

Allgemein zur rechtlichen Beurteilung von Boni:

Der VWGH hat in seinem Erkenntnis vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, ausgesprochen, dass Boni jedenfalls keine ausgezahlten Gewinne darstellen und daher nicht von der Bemessungsgrundlage (Jahresbruttospieleinnahmen) abzuziehen sind. Abgesehen davon wurde in diesem Erkenntnis ausgeführt, dass im konkreten Einzelfall zu untersuchen ist,

ob eine konkrete Begünstigungen einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstellt — dies ist zum Beispiel dann der Fall wenn eine Bargeldablöse gewährt oder eine Weitergabe möglich ist.

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

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

Im ersten Fall würde es sich, aus Sicht des Finanzamtes, im Lichte der Judikatur des VWGH, nicht um einen Einsatz handeln, weil der Bonus nicht unabhängig von einer weiteren Spielteilnahme auszahlfar oder weitergebar ist. Dies gilt jedoch nur solange die vorgesehene Bedingung (zB fünfmalige Verwendung) nicht erfüllt ist. Wenn die Bedingung erfüllt ist und der Bonus auszahlfar wird, dh zu Echtfeld wird, dann ist die weitere Verwendung natürlich als Einsatz zu werten. Im zweiten Fall wäre der Bonus nach Gewährung sofort frei verfügbar und unabhängig von einer weiteren Spielteilnahme einlösbar und daher als Einsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn er für eine Spielteilnahme verwendet wird.

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

„All diesen Boni ist gemeinsam, dass sie dem Kunden entweder sofort (ohne weitere Voraussetzungen) auf sein Kundenkonto gutgeschrieben wurden oder der Kunde zunächst mit „Echtfeld“ ein Vielfaches des Bonusbetrages einsetzen musste und erst dann den Bonusbetrag auf seinem Kundenkonto gutgeschrieben bekommen hat (der Bonus musste „freigespielt werden“). Immer dann, wenn dem Kunden der Bonusbetrag auf sein Kundenkonto gutgeschrieben wurde, hat der Kunde über den Bonus entweder in Form einer Auszahlung auf sein Bank oder Kreditkartenkonto oder durch Verwenden als Einsatz darüber verfügen können. Derartige Boni sind nach der oben zitierten Judikatur sowohl bei der Wettgebühren als auch bei der Glücksspielabgabe bei der Verwendung als Einsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen und kann die Gewährung der Boni mangels aleatorischem Element nicht als die Bemessungsgrundlage mindernder „Gewinn“ berücksichtigt werden.“

Zu den konkreten „Boni“:

Die Bf. bringt in der Stellungnahme vom 28.07.2021 vor, dass in den Bemessungsgrundlagen der Glücksspielabgaben und der Wettgebühren „Boni“ enthalten seien, welche im Lichte der oben genannten Rechtsprechung nicht als Einsätze zu werten waren. Es werden monatliche Höhen der als „gewährter Bonus“ bezeichneten Boni bekannt gegeben. Es werde keine Details zur Ausgestaltung der im verfahrensgegenständlichen Zeitraum gewährten Boni genannt und auch keine Spielbedingungen vorgelegt.

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

Das Finanzamt hat im Internet Bonusbedingungen mit Stand 17.01.2021 abgefragt. Die Bedingungen werden dieser Stellungnahme beigelegt.

Unter „Boni und Promotions — Allgemeines — was ist ein Bonus und was sind Einschränkungen“ wird ausgeführt, dass es Boni mit und ohne Setzbedingungen gibt.

Daraus geht hervor, dass es durchaus auch „Boni“ gibt welche sofort verfügbar sind und nicht erst nach mehrmaligem Einsetzen.

Andererseits wird unter „Boni und Promotions — Allgemeines — Setzbedingungen“ ausgeführt, dass zur Erfüllung der Setzbedingungen das Bonusguthaben und der damit allenfalls erzielte Gewinn (welcher vor der Erfüllung der Setzbedingungen nicht frei verfügbar ist) zwecks Erfüllung der Setzbedingungen einzusetzen sind. Hierbei ist anzumerken, dass dieser durch Einsetzen von „Boni“ erzielte und nicht auszahlbare Gewinn nicht als Abzugsposten bei den Jahresbruttospieleinnahmen zu berücksichtigen ist — es handelt sich nicht um einen „ausgezählten Gewinn“ und wird darüber hinaus festgehalten, dass wenn ausschließlich „Boni“ eingesetzt werde, welche nicht als Einsatz zu werten sind, gar keine Ausspielungen vorliegen.

In den Bonusbedingungen werden an Bonusarten genannt:

- *Einzahlungsbonus: ist ein bestimmter Prozentanteil der Einzahlung. Ob dieser Setzbedingungen unterliegt wird nicht angeführt, es ist daher eher anzunehmen, dass es hierbei grundsätzlich keine Setzbedingungen gibt und daher dieser Bonus sofort einlösbar ist und im Falle des Einsetzens auch als Einsatz zu werten ist. [...]*
- *FreeBet: ist ein Betrag, der für den Abschluss einer Sportwette genutzt werden kann. Wenn die Wette gewinnt, wird der Nettoeinsatz (Gewinne minus Einsatz) als Echtgeld im Kontoguthaben hinterlegt. Es gibt keine Setzbedingungen, aber muss die ganze Freebet auf einmal verwenden werden. Es handelt sich um einen Gutschein der eingesetzt werden muss, eine Weitergabe oder sofortige Ablöse ist nicht möglich. Es handelt nicht um eine vermögenswerte Leistung und ist daher auch nicht als Einsatz zu werten.*
- *Joker-Wette: Wenn der Tipp verliert, erhält der Teilnehmer 100% des Einsatzes zurück. Für eine Joker-Wette wird ein Höchstwert festgelegt. Beispielsweise hat die Prämie einen Wert von 50% bis zu € 100, der als Freebet zurückgezahlt wird. Wenn eine Wette mit einem Einsatz von € 80 abgeschlossen wird und diese verliert, erhält der Teilnehmer eine € 40- Freebet. Eine Wette bei der ein Joker eingesetzt wird, ist demnach eine Wette mit Echtgeldeinsatz — es wird Echtgeld und nicht dieser „Bonus“ eingesetzt. Der „Bonus“ besteht darin, dass nach der Wette der Teilnehmer einen Gutschein bekommt (Freebet — siehe oben). Hier ist also keine Korrektur notwendig.*
- *Quoten-Boost: Prämie zur Erhöhung der Wettquote. Wenn der Tipp gewinnt, werden die erhöhten Gewinne ausgezahlt. Es handelt sich daher um eine Quotenerhöhung und nicht um einen eingesetzten „Bonus“. Mangels Nennbetrag kann*

dieser „Bonus“ auch nicht als Einsatz gewertet worden sein und ist daher auch keine Korrektur notwendig. [...]

In der Praxis hat sich gezeigt, dass viele unterschiedliche Sachverhalte/Promotionen als „Bonus“ bezeichnet werden. Es geht regelmäßig um die schlichte Geltendmachung von Kosten iZm Maßnahme der Kundenakquisition und der Umsatzsteigerung, also um Kosten von Werbemaßnahmen. Vergünstigungen und Geschenke motivieren die Kunden mehr zu spielen.

Bei der Einordnung dieser Boni/Kosten in die Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospielteilnahmen gem. § 57 Abs. 5 GSpG ist zu beachten, dass es nur zwei Posten gibt - den Einsatz (+) und den ausgezahlten Gewinn (-) und dies nur in direktem Zusammenhang mit einer Ausspielung (Steuergegenstand).

Es wären aus Sicht des Finanzamtes die im verfahrensgegenständlichen Zeitraum gültigen Bonusbedingungen, sowie eine Darlegung wie die oben genannten Bonusarten durch die Bf. bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen (GSpA und WettGeb) berücksichtigt wurden und wie diese allgemein in der Buchhaltung erfasst werden, abzuverlangen.

Zur von der Bf. in der Stellungnahme bekanntgegebenen Höhe der „Boni“ kann das Finanzamt keine Aussagen treffen. Lediglich betreffend die Glücksspielabgaben ist anzumerken, dass der Anteil der „Gutscheineinsätze“ an den Gesamteinsätzen sehr hoch erscheint (ca jeder dritte bis vierte eingesetzte Euro ist laut der Aufstellung ein „Bonus welcher keinen Einsatz darstellt).

Zu den „stornierten Wetten“:

Hier handelt es sich nicht um „Boni“, sondern um ein eigenes Thema. Unter Punkt 19. der Stellungnahme der Bf. vom 28.07.2021 wird ausgeführt: „Bei den Cancelled Bets handelt es sich um stornierte Wetten. Eine Wette wird dann storniert, wenn ein Ereignis, auf das die Spieler gewettet haben, abgebrochen wird. Als Beispiel kann hier genannt werden, dass 2.3. ein Fußballspiel unvorhergesehen abgesagt wird und folglich alle Wetten, die mit diesem Spiel verbunden sind, storniert werden müssen. Alle bezahlten Einsätze für diese stornierten Wetten, sind den Kunden zurückzuerstatten. “

Daraus geht hervor, dass es hierbei um nachträgliche Rückerstattungen von Wetteinsätzen durch die Bf. an die Kunden geht. Diese Einsätze wurden offenbar in die Bemessungsgrundlage einbezogen und wird nun aufgrund der nachträglichen Rückerstattung die Korrektur/Herabsetzung der Bemessungsgrundlage begehrt.

Diesbezüglich wird festgehalten, dass sowohl der Gebührentatbestand erfüllt ist, als auch die Gebührenschild entstanden ist.

Der Gebühr gem. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG unterliegen „Im Inland abgeschlossene Wetten, die nicht dem GSpG unterliegen, wenn zumindest eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 2 GSpG ist“

§ 16 Abs. 5 GebG lautet: „Die Gebührenschild entsteht bei Wetten im Sinne des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 mit der Bezahlung des Wetteinsatzes“

Gegenständlich sind diese betroffenen Wetten zweifellos durch übereinstimmende Willenserklärungen zustande gekommen und ist darüber hinaus jeweils der Wetteinsatz auch tatsächlich gezahlt worden (ansonsten würden keine Rückerstattungen notwendig

sein). Mit der Bezahlung des jeweiligen Wetteinsatzes ist auch die Gebührenschild entstanden.

Eine allfällige nachträgliche Aufhebung des zivilrechtlichen Vertrages ist nicht relevant für die Verwirklichung des Gebührentatbestandes oder für das Entstehen der Gebührenschild. Die Gebührenschild kann nur einmal entstehen und ist in den gegenständlich beschriebenen Fällen auch entstanden.

Eine nachträgliche Rückerstattung von Einsätzen an die Spieler bei bereits entstandener Gebührenschildschuld kann keine Berücksichtigung finden. Weder in der BAG, noch in den

materiellrechtlichen Bestimmungen des Gebührengesetzes gibt es eine Regelung wonach ein den gegenständlichen Sachverhalt vergleichbarer Umstand zu einer Berücksichtigung des einmal in dieser Höhe entstandenen Abgabenanspruchs in der Form führt, dass die Gebühr zu erstatten wäre.

Rückerstattete Einsätze sind daher nicht von der jeweiligen Bemessungsgrundlage abzuziehen.“

Mit **Beschluss des BFG vom 28.1.2022** wurde der beschwerdeführenden Partei die Stellungnahme des Finanzamtes inklusiv Beilagen mit der Möglichkeit zur Abgabe einer Stellungnahme und nochmaliger Aufforderung die für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume relevanten Bonusbedingungen sowie die Bonusarten, die bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt wurden, sowie deren Ausgestaltung, darzulegen, übermittelt.

Stellungnahme der Bf. vom 2.5.2022

Die Beschwerdeführerin verwies in ihrer ergänzenden Stellungnahme vom 2.5.2022 auf ihr bisheriges Vorbringen und führte unter anderem aus:

„II. Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs 2 GSpG [...]

III. Wettgebühr gem. § 33 TP 17 GebG

Einleitend halten wir fest, dass es sich wie in unserer Stellungnahme vom 28.7.2021 angeführt, bei den bekanntgegeben Free Bets und Boni um die gewährten Boni handelt, nicht um die vom Kunden eingelösten Boni (siehe dazu unten im Detail, Punkt 2.1.). Die gewährten Boni führen gemäß aktueller VwGH Judikatur noch zu keiner Berücksichtigung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage.

Zusätzlich weisen wir nochmals auf den wichtigen Aspekt hin, dass die gewährten Boni imgegenständlichen Fall weder in Bargeld abgelöst werden, noch an andere Spieler (allenfalls gegen Entgelt) weitergegeben werden können.

1 . Zu den konkreten Boni

1.1. FreeBets

*Hinsichtlich der FreeBets ist die von der belangten Behörde getroffenen Beurteilung grundsätzlich zuzustimmen, die anhand der korrespondierenden Bonusbedingungen der Webseite ****7**** vorgenommen wurde.*

*Nach der analogen Auslegung des Erkenntnisses des VwGH vom 24.6.2020 handelt es sich bei den FreeBets nicht um eine vermögenswerte Leistung und folglich nicht um einen Einsatz. Nachdem die gewährten FreeBets in der ursprünglichen Festsetzung als Einsatz qualifiziert und der Wettgebührenbesteuerung unterworfen wurden, sind sie im Sinne der Aufstellung der Beilage 4 „****1**** Bonus Wettgebühr“ aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden. Die Werte der angeführten Beilage entsprechen der Beilage 2, die im Zuge unserer Stellungnahme vom 28. Juli 2021 übermittelt wurden. Wir weisen ausdrücklich darauf hin, dass es sich bei der Beilage 4 um einen integrierenden Bestandteil der vorliegenden Stellungnahme handelt und der Inhalt dieser Beilage hiermit seinem gesamten Inhalt nach ebenfalls zum Vorbringen dieser Stellungnahme und in diesem Abgaben verfahren erhoben wird.*

1.2. Joker-Wette

*Gegen die von der belangten Behörde vorgenommene Beurteilung der Joker-Wette ist nichts einzuwenden und ist dieser zuzustimmen, diese wurde anhand der korrespondierenden Bonusbedingungen der Webseite ****7**** vorgenommen.*

*Im Sinne einer analogen Auslegung des Erkenntnisses des VwGH vom 24.6.2020 handelt es sich bei der Joker-Wette nicht um eine vermögenswerte Leistung und folglich nicht um einen Einsatz. Nachdem die Joker-Wetten in der ursprünglichen Festsetzung als Einsatz qualifiziert und der Wettgebührenbesteuerung unterworfen wurden, sind die Joker-Wetten, die in der Aufstellung der Beilage 4 „****1**** Bonus Wettgebühr“ in der Position gewährte Boni enthalten sind, aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden. Die Werte der angeführten Beilage entsprechen der Beilage 2, die im Zuge unserer Stellungnahme vom 28. Juli 2021 übermittelt wurden. Wir weisen ausdrücklich darauf hin, dass es sich bei der Beilage 4 um einen integrierenden Bestandteil der vorliegenden Stellungnahme handelt und der Inhalt dieser Beilage hiermit seinem gesamten Inhalt nach ebenfalls zum Vorbringen dieser Stellungnahme und damit im gegenständlichen Abgabenverfahren erhoben wird.*

1.3. Quoten-Boost

*Was die Quoten-Boosts betrifft, ist die von der belangten Behörde angestellte Beurteilung, die anhand der korrespondierenden Bonusbedingungen der Webseite ****7**** vorgenommen wurde, zutreffend. Bei dem Quoten-Boost handelt es sich um eine Prämie zur Erhöhung der Wettquote. Mangels eines Vermögenswertes ist der Quoten-Boost in keiner der in der Beilage 4 angeführten Positionen (i.e. Einsatz, Free Bets oder Bonus) enthalten.*

2. Stornierte Wetten

2.1. Ausgangslage

Aufgrund unterschiedlichster Umstände können Ereignisse, auf die Spieler gewettet haben, nicht stattfinden, z.B. können Fußballspiele unvorhergesehen abgesagt werden. Diesfalls werden alle Wetten, die mit diesem Spiel/Ereignis verbunden sind, „storniert“.

Alle bezahlten Einsätze werden folglich unseren Kunden in vollem Umfang zurückerstattet. Im Englischen spricht man von sog „Cancelled Bets“. Der Begriff der „stornierten Wette“ (eng: „cancelled bets“) ist ein rein technischer und kein juristischer.

*In den aktuellen AGBs finden sich zu den „stornierten Wetten“ unter „A3.2 Ungültige/Nichtige Wetten“ folgende Ausführungen: ([https: '/***4***de-AT general-information legal-matters/general-terms-and-conditions/sports-betting](https://***4***de-AT-general-information-legal-matters/general-terms-and-conditions/sports-betting) (abgerufen am 17.3.2022).*

„Wenn eine Wette für „nichtig“ oder „ungültig“ (z. B. Absage des Wettereignisses) erklärt wird, wird diese Wette mit einer Quote von 1,00 als „gewonnen“ ausgewertet. Für Einzelwetten bedeutet das, dass der User einen Betrag erhält, der seinem Wetteinsatz entspricht.“

Die Begriffe „storniert“, „nichtig und „ungültig“ sind insofern synonym. Dies erhärtet obigen Befund, wonach kein streng juristisches Begriffs Verständnis besteht.

Die Einsätze aus den „stornierten Wetten“ wurden im hier gegenständlichen Zeitraum 09/2011 bis einschließlich 12/2018 in die Bemessungsgrundlage (gemeint: Abrechnung gemäß § 33 TP 17 Abs 3 GebG) einbezogen und die Gebühr entrichtet.

In unserer Stellungnahme vom 28.7.2021 haben wir bereits angeführt, dass bei den „Cancelled Bets“ die Wette nicht zustande gekommen, „storniert“ worden ist und somit der Tatbestand des § 33 TP 17 Abs 2 GebG daher schon dem Grunde nach nicht erfüllt ist. Wie angeführt, sind daher die „stornierten Wetten“ von der Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Wettgebühr abzuziehen.

Diesen Ausführungen tritt die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme vom 18.1.2022 entgegen und verneint ihres Erachtens die Abzugsfähigkeit der „stornierten“ Wetten.

2.2. Vorbemerkungen: Online-Wetten in Österreich

Für die Gesetzgebung und Vollziehung des Wettwesens sind in Österreich die Bundesländer zuständig. Die neun Landeswettengesetze beruhen allesamt auf dem Gesetz vom 28.7.1919 betreffend Gebühren von Totalisateur- und Buchmacherwetten sowie Maßnahmen zur Unterdrückung des Winkelwettwesens.

Sämtliche Landeswettengesetze sehen eine Bewilligung für die Tätigkeit als Wettunternehmer vor, wobei die Bestimmungen der Landeswettengesetze, aufgrund ihres räumlich beschränkten Geltungsbereichs, lediglich auf das Gebiet des jeweiligen Bundeslandes anwendbar sind.

Die Länder Vorarlberg, Salzburg, Oberösterreich, Tirol und Niederösterreich enthalten explizite Regelungen für Wettangebote im Internet. In den Bundesländern Wien, Steiermark, Kärnten und Burgenland wird hingegen weiterhin nicht ausdrücklich auf die Möglichkeit eines Wettangebots im Internet eingegangen, obwohl diese Landeswettengesetze allesamt jüngst novelliert wurden.

In Vorarlberg, Salzburg, Oberösterreich, Tirol und Niederösterreich ist dem klaren Gesetzeswortlaut und den Materialien folgend unmissverständlich geregelt, dass die Tätigkeit als Wettunternehmen im Internet nur dann bewilligungspflichtig ist, wenn der Ort der Bereitstellung der Daten (= Serverstandort) im jeweiligen Landesgebiet liegt. Liegt der Ort der Bereitstellung der Daten nicht im jeweiligen Landesgebiet dieser

Bundesländer, kann die Tätigkeit als Wettunternehmer über das Internet frei, dh ohne landesgesetzliche Bewilligung, ausgeübt werden.

Den verbleibenden Landeswettengesetzen (ohne explizite Online-Regelung) ist gemein, dass sie die Erteilung einer Bewilligung immer auch an eine bestimmte physische Präsenz im jeweiligen Landesgebiet knüpfen. Hat ein Wettunternehmer keinerlei physische Präsenz in den Landesgebieten dieser Bundesländer, so ist auch hier nicht von einer Bewilligungspflicht auszugehen.

Zusammenfassend lässt sich an dieser Stelle festhalten:

- Das österreichische Wettwesen obliegt den Bundesländern. Anknüpfungspunkt für eine Bewilligungspflicht ist dabei immer eine physische Präsenz. Diese kann im Fall von Online-Wetten in einem Serverstandort gelegen sein. Befindet sich daher der Server im Ausland (zB Malta) ist in Österreich keine Bewilligung notwendig.

- Abseits der Wetten bedarf es für das (auch) an Österreich gerichtete Online-Glückspiel regelmäßig einer österreichischen Konzession/Bewilligung (zum Verhältnis Glücksspielabgaben/ Wettgebühren siehe sogleich unten). Ohne österreichische Konzession/Bewilligung verstößt der jeweilige Glücksspielvertrag gegen ein gesetzliches Verbot und ist nichtig.

Gesetzwidrigkeit begründet entsprechend dem Normzweck (insbesondere bei Verbotsnormen im öffentlichen Interesse wie Schutz von Allgemeininteressen, der öffentlichen Ordnung und Sicherheit) amtswegig wahrzunehmende absolute Nichtigkeit. Bei absoluter Nichtigkeit ist der Vertrag jedenfalls von Anfang unwirksam.

- Da bei den (landesgesetzlich geregelten) Online-Wetten mangels Serverstandort in einem der österreichischen Bundesländer keine (Landes-)Bewilligung notwendig ist, sind die Wettverträge nicht als grds absolut nichtig zu qualifizieren. Insofern unterscheidet sich die Ausgangssituation zwischen Online-Wetten und sonstigem Online-Glücksspiel deutlich.

2.3. Verhältnis Glücksspielabgaben / Wettgebühren

Mit den GSpG-Novellen 2008 und 2010, die mit 20.7.2010 bzw 19.8.2010 in Kraft getreten sind, erfuhr der Allgemeine Teil des Glücksspielgesetzes und damit auch die Besteuerung des Glücksspiels in Österreich eine grundlegende Änderung. Die Besteuerung der Glücksspiele war bis dorthin im Gebührengesetz und im Glücksspielgesetz geregelt.

Mit den genannten Novellen wollte der Gesetzgeber die Verflechtung aus Gebührenpflicht für Wetten und der Glücksspielabgabepflicht aufbrechen: „[...] ausschließlich Abgaben auf Wetten [sollen] im Gebührengesetz geregelt sein, die Glücksspielabgaben sollen im Glücksspielgesetz zusammengefasst geregelt sein. Die Besteuerung soll bei Wetten dann greifen, wenn die Teilnahme an der Wette vom Inland aus erfolgt.“

Glücksspielabgaben wurden in den §§ 57 bis 59 GSpG zusammengefasst, wobei die Wettgebühr in § 57 GSpG die neue Bezeichnung „Glücksspielabgabe“ (in Unterscheidung zur Spielbankabgabe) erhielt. Wettgebühren auf Wetten im engeren Sinn blieben unverändert im Gebührengesetz/GebG geregelt.

In § 59 GSpG sind nunmehr die Entstehung der Steuerschuld, der Abgabenschuldner, die Bestimmungen zur Selbstbemessungsabgabe und zur Haftung geregelt und bewertungsrechtliche Bestimmungen enthalten. Insofern bestehen somit seit 2010 eigenständige, vom GebG losgelöste Regelungen für die Glückspielabgabe.

Nach herrschender Lehre spricht die gezeichnete rechtshistorische Entwicklung ua bei Ausspielungen für eine (zivil-)rechtliche Anknüpfung der Glückspielabgabe. Zum Teil wird demgegenüber jedoch von einer „indirekt wirtschaftlichen Anknüpfung“ im GSpG ausgegangen.

- Mit den GSpG-Novellen 2008/2010 kam es zur Neuordnung der Besteuerung des Glücksspiels in Österreich. Zahlreiche Besteuerungstatbestände wurden ins GSpG „überführt“. Aufgrund dieser historischen Genese wird auch bei den Glückspielabgaben (bspw auf Ausspielungen) eine zivilrechtliche Anknüpfung vertreten.

- Dennoch darf nicht übersehen werden, dass im GSpG Essentialia der Besteuerung eigenständig geregelt sind, ua das Entstehung Steuerschuld.

2.4. Gebührengesetz: Rechtslage im Detail

Die Definition der Wette findet sich nicht im GebG, sondern in § 1270 ABGB. Demnach handelt es sich bei der Wette um die Zusage einer Leistung für den Fall, dass sich eine Behauptung über eine von beiden Parteien noch unbekanntes Ereignis als richtig erweist. Das aleatorische Moment bei der Wette liegt in der Ungewissheit über den Ausgang der Meinungsäußerungen der Vertragsparteien.

Der Gebühr gemäß § 33 TP 1 7 Abs 1 Z 1 GebG unterfallen „Im Inland abgeschlossene Wetten, die nicht dem GSpG unterliegen, wenn zumindest eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG ist.“ Die Wettgebühr beträgt 2 % vom Wetteinsatz. Zusätzlich sieht § 33 TP 17 Abs 2 GebG vor, dass eine Wette auch dann als im Inland abgeschlossen gilt, wenn sie vom Inland in das Ausland vermittelt wird oder wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft vom Inland aus erfolgt.

Die Gebührenschuld entsteht bei Wetten iSd § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 mit der Bezahlung des Wetteinsatzes (§16 Abs 5 GebG). Insofern besteht iZm Wetten eine Ausnahme vom ansonsten geltenden Urkundenprinzip. Die Gebührenschuld entsteht auch wenn keine Urkunde errichtet wird. Die Gebührenpflicht im GebG knüpft grds an das zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft an; Erfüllungshandlungen sind idR weitgehend unbeachtlich. Etwas anderes gilt nur dann, wenn das GebG der Erfüllung des Rechtsgeschäftes ausdrücklich Bedeutung beimisst. In diesem Sinn stellt § 16 Abs 5 GebG auf die Entstehung der Gebührenschuld und bei Wetten auf die „Bezahlung des Wetteinsatzes“

Nach § 17 Abs 5 GebG heben ua die „Aufhebung des Rechtsgeschäftes“ oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht auf. Wenngleich der Gesetzgeber allgemein von der „Aufhebung“ des gebührenpflichtigen Rechtsgeschäftes spricht, sind darunter bei näherer Betrachtung nicht sämtliche Fälle zu verstehen, in denen die zivilrechtliche Wirksamkeit eines zunächst zivilrechtlich wirksam zustande gekommenen Rechtsgeschäftes nachträglich beseitigt wird.

Die gebührenrechtliche Relevanz von Wurzelmängeln und Leistungsstörungen richtet sich nach den jeweiligen zivilrechtlichen Folgen einer erfolgreichen Anfechtung.

Für die gebührenrechtlichen Folgen eines zivilrechtlich fehlerhaften Rechtsgeschäfts ist nach der Schwere des jeweiligen Mangels zu unterscheiden. Fehlt es gänzlich an einem zivilrechtlich gültig zustande gekommenen Rechtsgeschäft, so kommt eine Gebührenpflicht jedenfalls nicht in Betracht.

In diesem Sinn löst etwa ein - aus welchem Grund auch immer - zivilrechtlich absolut nichtiges Rechtsgeschäft keine Rechtsfolgen und damit auch keine Gebührenpflicht aus. Ebenso können zivilrechtlich unwirksame Rechtsgeschäfte zu keiner Gebührenpflicht führen (zB aufgrund Dissens).

2.5. Argumentation der belangten Behörde

In der Stellungnahme vom 18.1.2021 hat sich die belangte Behörde auch mit der Behandlung der stornierten Wetten befasst und kommt zusammenfassend zu folgenden Ergebnissen:

Mit Verweis auf 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG iVm § 16 Abs 5 GebG hält die belangte Behörde fest, dass der Gebührentatbestand erfüllt sei und folglich auch die Gebührensschuld entstanden wäre. Weiters seien die betroffenen Wetten durch übereinstimmende Willenserklärung zustande gekommen und darüber hinaus sei der Wetteinsatz auch tatsächlich gezahlt worden (ansonsten würden keine Rückerstattungen notwendig sein). Mit der Bezahlung des jeweiligen Wetteinsatzes sei auch die Gebührensschuld entstanden.

Zusätzlich sei eine allfällige nachträgliche Aufhebung des zivilrechtlichen Vertrages nicht relevant für die Verwirklichung des Gebührentatbestandes oder für das Entstehen der Gebührensschuld. Die Gebührensschuld könne nur einmal entstehen und sei in den gegenständlich beschriebenen Fällen auch entstanden.

Eine nachträgliche Rückerstattung von Einsätzen an die Spieler bei bereits entstandener Gebührensschuld könne keine Berücksichtigung finden. Weder in der BAO noch in den materiellrechtlichen Bestimmungen des Gebührengesetzes gebe es eine Regelung, wonach ein den gegenständlichen Sachverhalt vergleichbarer Umstand zu einer Berücksichtigung des einmal in dieser Höhe entstandenen Abgabenspruchs in der Form führe, dass die Gebühr zu erstatten wäre.

Abschließend kommt die belangte Behörde, zu dem Ergebnis, dass rückerstattete Einsätze daher nicht von der jeweiligen Bemessungsgrundlage abzuziehen seien.

2.6. Kein Anfallen der Wettgebühr aufgrund Wegfalls der Geschäftsgrundlage

Den von der belangten Behörde vorgebrachten und in Punkt 2.5. beschriebenen Argumenten ist wie folgt zu entgegen:

Die Parteien gehen bei Vertragsabschluss häufig mit Selbstverständlichkeit vom Bestehen, Fortbestehen oder vom Eintritt bestimmter Umstände aus. Täuschen sich die Parteien über derartige Geschäftsgrundlagen, so stellt sich die Frage der Beachtlichkeit solcher Fehlvorstellungen.

Ein bekanntes Beispiel bietet der sog Krönungszug-Fall: Für die Besichtigung eines Krönungszuges wurde ein Fensterplatz in einer Straße gemietet, durch die der Zug fahren sollte; der Krönungszug fand jedoch nicht statt.

Fehlen bzw Wegfall der Geschäftsgrundlage führt in Analogie zu §§ 871 f ABGB zur Aufhebung oder Anpassung des Vertrages. Der Wegfall der Geschäftsgrundlage wirkt nach der Rsp des OGH und Teilen der Lehre ex-tunc. Dieses Ergebnis folgt aus der analogen Anwendung der Irrtumslehre. Aus einem Irrtum folgt nicht nur die schuld-, sondern auch die sachenrechtliche ex-tunc Wirkung.

Im vorliegenden Fall führt z.B. die Absage eines Fußballspiels, auf dem der Wettvertrag beruht, zu einem Wegfall der Geschäftsgrundlage und somit zu einem ex-tunc Wegfall des Verpflichtungsgeschäfts.

Wie in Punkt 2.4. dieser Stellungnahme angeführt, knüpft die Gebührenpflicht im Gebührengesetz an das zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft (Rechtsgeschäft) an. Für die Frage der Gebührenpflicht nach dem III. Abschnitt des GebG ist es grundsätzlich ohne Bedeutung, ob der durch das Rechtsgeschäft angestrebte wirtschaftliche Erfolg eintritt oder nicht, weil der Gesetzgeber des GebG auf die Verwirklichung des zivilrechtlichen Tatbestands „Rechtsgeschäft“ abstellt.

Im Fall der stornierten Wetten, kommt es aber gerade nicht zu der Verwirklichung des zivilrechtlichen Rechtsgeschäfts; dieses fällt ex-tunc weg.

Die Gebührenschild entsteht bei Wetten iSd § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 mit der Bezahlung des Wetteinsatzes (§ 16 Abs 5 GebG). Es ist hier jedoch Folgendes zu beachten: die Gebührenschild entsteht bei Wetten iSd § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG mit der Leistung des unter dem Wettvertrag geschuldeten Einsatzes.

Nachdem der Wettvertrag ex-tunc wegfällt, bestand zum Zeitpunkt der Zahlung des Wetteinsatzes keine Schuld. Die Gebührenpflicht konnte somit ebenfalls (erst gar nicht) nicht entstehen.

Diesbezüglich ist darauf hinzuweisen, dass wenn ein Wetteinsatz zurückgezahlt wird, weil die Wette nicht zustande gekommen ist, diese Stornos in den Aufzeichnungen gern § 28 Abs 4 GebG festzuhalten sind. Im Formular Geb 6a „Erläuterungen zur Selbstberechnung der Gebühr für im Inland abgeschlossene Wetten, die nicht dem Glücksspielgesetz unterliegen“ wird angeführt, dass der Gebührenschildner besondere Aufzeichnungen zu führen hat, aus denen die Grundlagen der Gebührenberechnung zu entnehmen sind. Neben der Wetteticketnummer, dem Datum des Wettabschlusses und dem zugrundeliegenden Wettereignisses ist auch folgender Punkt vorgesehen: „Im Falle eines Stornos: Grund und Datum.“ Würde man der Argumentation in der Stellungnahme der belangten Behörde folgen, wäre dieser letzte Punkt nicht erforderlich, da eine nachträgliche Rückerstattung von Einsätzen an die Spieler bei bereits entstandener Gebührenschild keine Berücksichtigung findet. Gerade diesen Fall hatte bzw hat die belangte Behörde daher selbst vor Augen und geht in solchen Konstellationen ebenfalls davon aus, dass diese keiner Gebühr unterliegen. Wäre dies der Fall, müsste der Gebührenschildner nämlich nicht dazu aufgefordert werden, die stornierten Wetten gesondert zu erfassen.

Nach der Rsp des OGH tritt die bei Wegfall der Geschäftsgrundlage die auflösende Wirkung von selbst, und zwar ex tunc ein, ohne dass es einer Rechtsgestaltung durch gerichtliche Entscheidung bedürfte.

Im gebührenrechtlichen Schrifttum bejaht Twardosz ebenso die (analoge) Anwendung Regeln zur Irrtumsanfechtung .

In den aktuellen Gebührenrichtlinien 2019 äußert sich die Finanzverwaltung zum Wegfall der Geschäftsgrundlagen; so in Rz 433 der Gebührenrichtlinien:

- Eine Vertragsanfechtung wegen Irrtums oder Wegfalles der Geschäftsgrundlage kann gerichtlich oder außergerichtlich vorgenommen werden. Im Fall der außergerichtlichen Anfechtung müssen ausreichende Gründe vorliegen, die bei gerichtlicher Anfechtung Erfolg versprechend wären. Den Nachweis, dass ein Grund für eine erfolgreiche Anfechtung des Rechtsgeschäftes vorliegt, hat der Abgabenschuldner zu erbringen (siehe Rz 432).
- Bei Dauerschuldverhältnissen wirkt die Auflösung des Rechtsgeschäftes im Allgemeinen ex nunc (zB OGH 5.11.1968, 4 Ob 57/68). Die Auflösung ex nunc hat auf das Entstehen der Gebührenschuld und den entstandenen Abgabenanspruch keine Auswirkung.
- Von der durch rechtliche Anfechtbarkeit veranlassten einvernehmlichen Rückgängigmachung (außergerichtliche Anfechtung) des Rechtsgeschäftes ist die einvernehmliche Vertragsaufhebung zu unterscheiden. Gemäß § 17 Abs. 5 GebG wird die Gebührenschuld unter anderem dann nicht beseitigt, wenn das Rechtsgeschäft einvernehmlich (vertraglich) aufgehoben wird.

Zum letzten Punkt der Rz 433 ist ergänzend anzuführen, dass sich dieser auf die einvernehmliche Aufhebung des Rechtsgeschäfts unter Einigung der beteiligten Parteien bezieht. Diese Einschränkung entspricht dem Zweck des Gebührengesetzes: eine bereits entstandene Gebührenpflicht, soll nicht durch den bloßen Parteienwillen abänderbar sein. Bei den stornierten Wetten ist dies aber nicht der Fall, die beteiligten Parteien ändern ihren Willen nicht und es kommt nicht deswegen zu einer Aufhebung des Rechtsgeschäfts. Die Aufhebung des Rechtsgeschäfts basiert auf dem Wegfall der Geschäftsgrundlage, der vom Parteienwillen vollkommen unabhängig ist. Mit der unvorhergesehenen Absage des der Wette zugrundeliegenden Ereignisses (zB wetterbedingte Absage eines Fußballspiels) kommt es zum Wegfall der Geschäftsgrundlage. Denn notwendige Voraussetzung für die Wette ist das entsprechende Ereignis, beispielsweise ein Fußballspiel.

Klar ist, dass beide Begriffspaare (stornierte Wetten bzw ungültige/nichtige Wetten) letztlich unscharf sind. Aus den Beschreibungen ist aber klar ersichtlich, dass es zu einem Wegfall der Geschäftsgrundlage kommt, wenn z.B. ein Fußballmatch aufgrund von Wettereignissen unvorhergesehen und plötzlich abgesagt wird. Dies steht auch nicht in der Disposition des Parteiwillens der Vertragsparteien.

Nach der Rsp des OGH kommt dem Wegfall der Geschäftsgrundlage automatische ex tunc-Wirkung zu.

Die GebR 2019 verlangen zumindest eine außergerichtliche Geltendmachung. Eine solche ist im obenstehenden Vorgehen gem AGB zu erblicken: Es handelt sich bei den Wetten um ein Massengeschäft. Ohne auf pragmatischen Ansätzen beruhenden Rückabwicklungsmechanismen wäre jede witterungsbedingte Spielabsage ein in der Praxis nicht umsetzbares Szenario.

Im Ergebnis fällt das Verpflichtungsgeschäft auch der die Gebührenschuld auslösende Tatbestand der Zahlung des Wetteinsatzes mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Übereignung weg.

2.7. Zusammenfassung

- „Stornierte Wetten“ liegen vor, wenn das Ereignis, auf welches die Spieler gewettet haben, nicht stattfindet, weil z.B. ein Fußballspiel abgesagt wird.

- In Übereinstimmung mit der Stellungnahme der belangten Behörde ist grds festzuhalten, dass es sich bei den „stornierten Wetten“ nicht um „Boni“, sondern um ein „eigenes Thema“ handelt.

- „Boni“ sind von der glückspielrechtlichen Bemessungsgrundlage (Jahresbruttospieleinnahmen) abzuziehen, da diese nicht als Einsatz iSd § 2 Abs 1 Z 2 GSpG zu qualifizieren sind. Insofern kommt den „Boni“ iZm der Abgabenschuld eine Bedeutung „der Höhe nach“ zu.

Demgegenüber betrifft die abgabenrechtliche Behandlung der „stornierten Wetten“ die Abgabenschuld „dem Grunde nach“: Ist die Wettgebühr (je Wette) entstanden (weggefallen) oder nicht?

- Da für Online-Wetten in Österreich idR keine Bewilligung notwendig ist, sind abgeschlossene Wetten - anders als viele im GSpG normierten Formen des Glückspiels - nicht per se absolut nichtig. Es liegt kein Verstoß gegen ein gesetzliches Verbot vor.

- Mit der Absage des wettgegenständlichen Ereignisses kommt es zum „Wegfall der Geschäftsgrundlage“ des zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäftes Wette. Schuld- und sachenrechtliche ex-tunc-Wirkung.

- Im Ergebnis fällt das Verpflichtungsgeschäft auch der die Gebührenschuld auslösende Tatbestand der Zahlung des Wetteinsatzes mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Übereignung weg.

- Im Einsatz der ursprünglichen Offenlegung im Zeitraum 09/2011 bis einschließlich 12/2018 waren auch die „stornierten Wetten“ im Einsatz enthalten und haben somit die Bemessungsgrundlage der Wettgebühr im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ab 09/2011 bis einschließlich 12/2018 ungerechtfertigt erhöht.

- Basierend auf den o.a. Ausführungen, sind daher die in der Beilage 4 angeführten Beträge der stornierten Wetten in jedem Fall aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.“

Der ergänzenden Stellungnahme waren folgende Beilagen angefügt:

Beilage 1: ***1*** Bonus Glücksspielabgabe

Beilage 2: ***1*** Übersicht Webseiten

Beilage 3: ***1*** Beispiele Einzahlungsbonus

Beilage 4: ***1*** Bonus Wettgebühr

Stellungnahme der belangten Behörde vom 24.6.2022

Mit Schreiben vom 24.6.2022 verwies die belangte Behörde auf ihre bisherigen Vorbringen und führte zu den Boni/Promotionen unter anderem aus, dass es ausgehend von der ergangenen Rechtsprechung keinen pauschalen Abzug von Boni geben könne, insbesondere da nicht jede Promotion/jeder Bonus gleich ausgestaltet und daher auch nicht gleich zu behandeln sei. Die Bf. habe in ihrer Stellungnahme vom 28.07.2021 bloß ganz allgemein ausgeführt, dass aufgrund der ergangenen Rechtsprechung sämtliche Boni von den Bemessungsgrundlagen der Glücksspielabgabe und der Wettgebühren in Abzug zu bringen seien, sie habe aber nicht dargelegt welche Promotionen (oder zumindest Promotionsarten) es konkret gab, wie diese konkret zu würdigen wären und wie diese im Zuge der Selbstberechnung behandelt wurden. Es sei für jeden Monat bloß ein Betrag an „gewährten Boni“ bekannt gegeben und deren Abzug begehrt worden. Es habe sich in der Praxis gezeigt, dass viele unterschiedliche Sachverhalte/Promotionen als „Bonus“ bezeichnet werden.

Aus den Ausführungen der Bf. in ihrer Stellungnahme vom 28.7.2021 gehe hervor, dass sämtliche Promotionen/Boni als Aufwand in der Bilanz herausgerechnet werden. Diese in der Bilanz berücksichtigten Aufwände seien offenbar auch die mit der Stellungnahme bekanntgegebenen „gewährten Boni“ deren Abzug begehrt werde.

Nicht nachvollziehbar sei weshalb die Bf., wie nun vorgebracht wird, bei der Selbstberechnung „gewährte“ Boni als Einsätze gewertet haben soll, ohne dass diese eingesetzt wurden. Auch ohne Vorliegen der nunmehr ergangenen Rechtsprechung sei aufgrund des Gesetzeswortlaut klar, dass „Plusposten“ in einem Monat die Einsätze seien und ein ausgegebener/gewährter Bonus/Gutschein im Zeitpunkt der Ausgabe/Gewährung keinen Einsatz darstellen könne. Nur etwas Eingesetztes könne einen Einsatz darstellen. Dies deute darauf hin, dass die Bf. im gegenständlichen Fall schlicht sämtliche Promotionen als Aufwand absetzen wolle, dh alles was ausgegeben worden sei.

Im Zeitpunkt des tatsächlichen Einsetzens dürften die Boni seitens der Bf. demnach nicht mehr als Einsatz behandelt worden sein, sofern es zutreffe, dass ausgegebene/gewährte Boni im Zeitpunkt der Ausgabe als Einsatz gewertet worden seien.

Es komme auf den konkreten Sachverhalt, also die konkrete Ausgestaltung der Promotion/des „Bonus“ an, ob dieser überhaupt relevant für die Jahresbruttospieleinnahmen sei und wenn ja in welcher Form – als Einsatz, als ausgezahlter Gewinn oder gar nicht.

Zur Frage wie Boni allgemein bei der Selbstberechnung behandelt wurden, finde sich in der Stellungnahme der Bf. die Aussage, dass sämtliche gewährten Boni im Zeitpunkt der Gewährung als Einsätze gewertet worden seien.

Es werde vorgebracht, dass keine Aufschlüsselung und Details zum Sachverhalt geliefert werden könnten. Es könne lediglich die Größe der „gewährten“ Boni, dh des unternehmerischen Aufwandes bekanntgegeben werden. Es handle sich um einen pauschalen Aufwand ohne Differenzierung im Hinblick auf die konkreten Bonusarten. Unter „gewährte“ Boni werde die Bf. (aus unternehmerischer Sicht) alles verstanden haben, das als Promotion/Bonus ausgegeben wurde (insbesondere da diese Größe, laut deren Vorbringen, bei der Bilanzierung maßgeblich gewesen seien). Es werde begehrt (abgesehen vom grundsätzlichen Begehren einer Festsetzung mit null), dass dieser Gesamtbetrag abgezogen werde. Die Höhe des Bonusanteils im Verhältnis zu den Jahresbruttospieleinnahmen deute auch darauf hin, dass sämtliche unternehmerischen „Bonusaufwände“ darin enthalten seien.

Der konkrete Korrekturbedarf betreffend „Boni“ bleibe aus Sicht des Finanzamtes nach wie vor offen. Der vollständige Abzug der bekanntgegebenen Größe der „gewährten Boni“ wäre jedenfalls unrichtig.

Zu den „stornieren Wetten“ führt die belangte Behörde ergänzend aus, dass der Gebührentatbestand in solchen Fällen zweifellos jeweils erfüllt und die Gebührenschuld auch jeweils entstanden sei. Aus den AGB gehe hervor, dass im Falle einer Absage des Wettereignisses der Wettveranstalter die Wette für nichtig/ungültig erkläre und in diesem Fall von Seiten des Veranstalters die Wette mit einer Quote von 1 als gewonnen ausgewertet werde. Das Rechtsgeschäft der Wette werde dadurch nicht nichtig (insbesondere sei das Rechtsgeschäft im Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld nicht nichtig) und erfolge auch keine ex tunc Rückabwicklung, sondern eine bestimmte Art der Auswertung der Wette.

Mündliche Verhandlung

Am 12.7.2022 wurde die von der Bf. beantragte mündlichen Verhandlung vor dem Senat durchgeführt und hatte die Niederschrift zur Verhandlung folgenden Inhalt:

„Die mündliche Verhandlung findet auf Antrag der beschwerdeführenden Partei statt.

Die Vorsitzende erteilt der Berichterstatterin das Wort. Die Berichterstatterin trägt die Sache vor und berichtet den Verlauf des Verfahrens samt der Ergebnisse der durchgeführten Beweisaufnahmen (§ 275 Abs 2 BAO), insbesondere unter Hinweis auf den an die Verfahrensparteien gerichteten Vorhalt des BFG vom 1.3.2021 sowie die Stellungnahmen der Bf. vom 28.7.2021 und 2.5.2022 und der belangten Behörde vom 18.1.2022 und 24.6.2022 (Beilage 1 zur Niederschrift – an die Verfahrensparteien ausgehändigt)

Auf die Frage der Vorsitzenden, ob es Ergänzungen zum Sachverhalt gibt:

Antwort des Vertreters der Bf.:

Ich habe dazu eine Replik vorbereitet und diese wird dem Gericht und den Vertretern des FA überreicht. Diese wird als Beilage 2 der Bf. zum Akt genommen.

Aus dem jetzigen Wissensstand ergibt die Berechnung keinen Sinn.

Wir haben damals die Judikatur des UFS so verstanden, dass Boni bereits bei der Hingabe durch die Unternehmerin an den Kunden Bemessungsgrundlagen erhöhend zu berücksichtigen sind und zusätzlich wurde auch bei der Verwendung des Bonus (Einlösung) der Bonusbetrag im Einsatz berücksichtigt (und damit noch einmal Bemessungsgrundlagen erhöhend)

Zur Sicherheit haben wir mehr offengelegt, weil damals noch nicht höchstgerichtlich geklärt war, wie die Bemessungsgrundlage tatsächlich richtig zu ermitteln ist.

Dies auch aus finanzstrafrechtlichen Aspekten.

Die Bf führt für ihre Kunden getrennte Echtgeldkonten und sogenannte Bonuskonten.

Es wird von uns noch einmal bestätigt, dass bei den Offenlegungen die Bonusbeträge doppelt erfasst wurden. Einmal als gewährter Bonus und einmal bei den Einsätzen als eingelöster Bonus. Diese Beträge sind in den Beilagen zur ergänzenden Stellungnahme vom 02.05.2022 enthalten.

Zur rechtlichen Beurteilung verweisen wir auf die bisher erstatteten Stellungnahmen.

Die Vertreter des Finanzamtes verweisen auf die bisherige Stellungnahme.

Festgehalten wird, dass keine Beweisanträge offen sind.

Finanzamt wir beantragen die Beschwerden dem Grunde nach abzuweisen.

Vertreter der Bf.: wir beantragen den Beschwerden insbesondere wie in der Stellungnahme vom 2.5.2022 Folge zu geben.

Die Vorsitzende verkündet den Beschluss, dass die Entscheidungen gemäß § 277 Abs. 4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleiben.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***Bf1***, eine Tochtergesellschaft der ***5***, erwarb im Rahmen einer Konzernumstrukturierung das Online Sportwett- und Glücksspielgeschäft der ***2***

Die Beschwerdeführerin mit Sitz in Gibraltar betreibt Online-Glücksspiel und – Wetten Homepages (zB ***6***, ***7*** oder ***8***, ***9***). Auf den gegenständlichen Homepages können Online-Wetten und Online-Glücksspiele von Österreich aus abgeschlossen werden.

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

Zur Nutzung des Spielangebotes muss sich der Kunde auf der Website der Bf. registrieren und ein Kundenkonto eröffnen. Bei der verpflichtend vorzunehmenden Registrierung hat der Teilnehmer seine persönlichen Daten (Vor- und Zuname, Wohnadresse, Geburtsdatum, E-Mail-Adresse etc.) richtig und vollständig bekanntzugeben und ist verpflichtet, allfällige Änderungen mitzuteilen.

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

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

Im Besteuerungszeitraum wurden von der Bf. sowohl Sportwetten angeboten als auch Ausspielungen iSd § 12a Abs. 1 GSpG (elektronische Lotterien) veranstaltet, an denen auch zahlreiche Spieler, die sich körperlich in Österreich aufgehalten haben, teilgenommen haben.

Die von der Bf. bekanntgegebenen Bemessungsgrundlagen für die Wettgebühren basieren auf jenen Umsätzen, welche von Kunden erzielt wurden, die mit einer österreichischen Wohnadresse auf der Homepage registriert waren.

Die Berechnung der Höhe der möglichen Bemessungsgrundlage für die Wettgebühren erfolgte durch die Bf. immer anhand der gleichen Methode, von der belangten Behörde wurden diese bekanntgegebenen Daten wiederum zur Berechnung der Wettgebühr übernommen. Im gesamten Zeitraum erfolgte sohin kein Methodenwechsel bei der Berechnung.

Boni

Die Bf. gewährt ihren Kunden im Sportwettenbereich verschiedenste Boni.

Mit Stellungnahmen der Bf. vom 2.5.2022 übermittelte diese in der Beilage 4 im Zusammenhang mit den Wettgebühren Tabellen, welche einerseits jeweils die monatlichen Einsätze gem. bescheidmäßiger Festsetzung, die 2% Wettgebühr gemäß Festsetzung, sowie andererseits die monatlich in Abzug zu bringenden sogenannten „gewährten Boni“ („Cancelled Bets“ und „Freebets“ waren im verfahrensgegenständlichen Zeitraum noch nicht relevant) und die sich daraus ergebende Bemessungsgrundlage und 2% Wettgebühr enthielten.

Die „gewährten Boni“ waren in den ursprünglichen Offenlegungen bei der Wettgebühr beim Einsatz – bemessungsgrundlagenerhöhend – enthalten.

Sie wurden bereits im Zeitpunkt der Gewährung – unabhängig von der Einlösung – im Einsatz – diesen erhöhend - erfasst.

Wurden in der Folge Boni von den Kunden tatsächlich eingelöst, so wurden diese – nochmals - zur Gänze als Einsatz - bemessungsgrundlagenerhöhend - berücksichtigt, es wurde kein um den Rabatt verringerter Einsatz zum Ansatz gebracht. Die gewährten Boni waren nicht auf Seiten des Gewinns bemessungsgrundlagenmindernd enthalten.

Der Bf. war es nur möglich die Daten der „gewährten Boni“ als Gesamtsumme auszuheben, eine Differenzierung im Hinblick auf konkrete Bonusarten war nicht (mehr) möglich.

Den meisten von der Bf. auf ihren Homepages zu den verschiedenen Boni auffindbaren Bonusbedingungen ist gemeinsam, dass sie nicht unabhängig von einer weiteren Spielteilnahme einlösbar sind und sie sogenannten „Auszahlungsbeschränkungen“ unterliegen (sie müssen erst gemeinsam mit Echtgeldeinsätzen „freigespielt“ werden, dies wird in den „Satzbedingungen“ genauer dargelegt) und können auch nicht weitergegeben werden.

Trotzdem die Bf. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum verschiedene Webseiten betrieb, sind die Bonusbedingungen (bspweise auf den Seiten: ***4***, ***10***, ***11***, ***12***, ***13***, usw.) im Wesentlichen gleich geblieben und für alle gegenständlichen Zeiträume aussagekräftig.

Einzelne Boni im Detail:

Freebet: Dabei handelt es sich um einen Betrag, der für den Abschluss einer Sportwette genutzt werden kann. Wenn die Wette gewinnt, wird der Nettoeinsatz (Gewinn minus Einsatz) als Echtgeld im Kontoguthaben hinterlegt. Es gibt keine Satzbedingungen, aber die gesamte Freebet muss auf einmal verwendet werden. Die Freebet ist ein Gutschein, eine Weitergabe oder sofortige Ablöse ist nicht möglich. Es handelt sich nicht um eine vermögenswerte Leistung und ist sohin auch nicht als Einsatz zu werten.

„Freebets“ wurden durch die Bf. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ihren Kunden noch nicht angeboten und waren sohin nicht in der Bemessungsgrundlage enthalten.

Joker-Wette: Wenn eine Joker – Wette eingesetzt wird, dann erhält der Spieler, wenn der Tipp verliert, je nach Ausgestaltung bis zu 100% des Einsatzes zurück. Für die Joker-Wette wird ein Höchsteinsatz festgelegt. Eine Wette, bei der ein Joker eingesetzt wird, ist eine Wette mit Echtgeldeinsatz (es wird Echtgeld und nicht der „Bonus“ eingesetzt); der „Bonus“ besteht darin, dass nach der Wette der Teilnehmer einen Gutschein (FreeBet) bekommt. Von der Bf wurden die gewährten Joker-Wetten beim Einsatz (die Bemessungsgrundlage sohin erhöhend) erfasst, durch die belangte Behörde in der ursprünglichen Festsetzung als Einsatz qualifiziert

und der Wettgebührenbesteuerung unterworfen. In der Aufstellung der Bf. sind sie in dem Punkt („gewährter Bonus“) erfasst.

Quoten-Boost: Dabei handelt es sich um eine Prämie zur Erhöhung der Wettquote. Wenn der Tipp gewinnt, werden die höheren Gewinne ausbezahlt. Der Quoten-Boost stellt sich als Quotenerhöhung und nicht als eingesetzter Bonus dar. Mangels Nennbetrag kann dieser Bonus nicht als Einsatz gewertet werden. Der Quoten-Boost war mangels eines Vermögenswertes in keiner der in der Beilage 4 der Stellungnahme der Bf. vom 2.5.2022 angeführten Positionen (Freebet, gewährter Bonus, Cancelled Bet) erfasst.

Cancelled Bets: Bei den von der Bf. angeführten „Cancelled Bets“, handelt es sich um stornierte Wetten. Eine Wette wird dann storniert, wenn ein Ereignis, auf das Spieler gewettet haben, abgebrochen wird, dh wenn z.B. ein Fussballspiel unvorhergesehen abgesagt wird. Im Falle einer Absage des Wettereignisses der Wettveranstalter wird die Wette für nichtig/ungültig erklärt und die bezahlten Einsätze für diese stornierten Wetten, werden dem Kunden erstattet. Von der Bf wurden die Cancelled Bets beim Einsatz (die Bemessungsgrundlage sohin erhöhend) erfasst. In der Aufstellung der Bf. scheinen sie in dem Punkt „Cancelled Bets“ auf.

„Cancelled Bets“ wurden durch die Bf. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ihren Kunden noch nicht angeboten und waren sohin nicht in der Bemessungsgrundlage enthalten.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen beruhen auf den von der belangten Behörde elektronisch übermittelten Aktenteilen, welche vom Bundesfinanzgericht eingesehen wurden sowie den Stellungnahmen der Verfahrensparteien vom 28.7.2021, 18.1.2022, 2.5.2022 und 24.6.2022, samt den mit diesen übermittelten Beilagen und der Replik der Bf. zur Stellungnahme der belangten Behörde vom 24.6.2022, welche im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 12.7.2022 vorgelegt wurde. Des Weiteren durch Einsichtnahme in die Allgemeinen Geschäftsbedingungen bzw. Bonusbedingungen der Bf. unter anderem auf der Homepage der ***4***, ***13***, ***14***. Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

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

Die Registrierung mit einer österreichischen Wohnadresse wird als gut geeignetes Indiz für die Feststellung der "Teilnahme vom Inland aus" herangezogen (vgl in diesem Sinne VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005; ebenso VwGH vom 28.2.2020, Ra 2019/16/0060 (mwN), welches das Erkenntnis des BFG vom 8.5.2017, RV/7100024/2015 bestätigte und das in einem Verfahren betreffend die Rechtsvorgängerin der Bf. im Zusammenhang mit Wettgebühren erging). Die Bf. hat bisher keine einem derartigen Beweisergebnis konkret entgegenstehende Indizien bekannt geben, die zu einer anderen Zurechnung führen könnten.

Zum Indiz "IP-Adresse" ist zu bemerken, dass selbst dann, wenn man für sämtliche Kunden der Bf. die IP-Adressen kennen würde, auf Grund der Ungenauigkeit der Geolokalisierung (zB in Grenzgebieten, Abhängigkeit von der Art und Weise wieder Internetzugang erfolgt) dieses Indiz schwächer als das Indiz der Registrierungsadresse angesehen wird und daher dieses Indiz alleine nicht dazu geeignet erscheint, um zu einer für eine positive Feststellung erforderlichen Überzeugung zu gelangen (vgl zu den Unsicherheiten und technischen Schwierigkeiten, die sich aus IP-Auswertungen ergeben, die Ausführungen in der Entscheidung BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016, die sich auf dort vorgelegte technische Gutachten stützte).

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

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

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

Nach der Judikatur des VwGH liegt es an der Bf., diesem Beweisergebnis für konkrete Fälle entgegen zu treten und entgegenstehende Indizien anzuführen. Dazu hätte die Bf. bereits im

Rahmen der Verfahren vor dem Finanzamt Gelegenheit gehabt und steht ihr die Nennung von weiteren Indizien auch noch im Verfahren vor dem BFG offen.

Beweisanträge zum Beweis dafür, dass sich bestimmte, mit einer österreichischen Adresse registrierte Spielteilnehmer im Zeitpunkt des jeweiligen Vertragsabschlusses nicht in Österreich aufgehalten haben, wurden von der Bf. nicht gestellt und wurden von ihr auch keine für konkrete, einzelne Fälle diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien bekannt gegeben.

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

Die Feststellungen über die Boni stützen sich einerseits auf das Vorbringen der Bf. in ihren Schriftsätzen und bei der mündlichen Verhandlung vom 12.7.2022 sowie die damit im Einklang stehenden Spielbedingungen auf diversen Homepages der Bf., andererseits auf die Ausführungen der belangten Behörde in ihren Schriftsätzen.

Die Bf. selbst legte für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume keine Spiel-/Bonusbedingungen vor, jedoch ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten aktuellen Bonusbedingungen (Stand 17.1.2021) für verschiedene von der Bf. betriebene Homepages (zB. ***4***, ***10***, ***11***, ***12***, ***13*** usw.) und den durch das BFG abgefragten Bonusbedingungen auf verschiedenen Homepages der Bf., dass die Boni und deren Bonusbedingungen im Wesentlichen gleich bzw. vergleichbar sind. Die Bf. nimmt in ihrer Stellungnahme vom 2.5.2022 Bezug auf diese von der belangten Behörde angesprochenen Bonusbedingungen und bestätigt zum großen Teil deren Auslegung durch die belangte Behörde. Zudem übermittelte sie beispielsweise zum „Einzahlungsbonus“ in dieser Stellungnahme (Beilage 3) die Einzahlungsbonusbedingungen von vier verschiedenen von der Bf. betriebenen Webseiten, die zeigen, dass dieser Einzahlungsbonus immer an Satzbedingungen gebunden war. Dass für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum andere Boni oder Spielbedingungen bestanden hätten bzw dass sich diese wesentlich verändert hätten, wurde von der Bf. nicht vorgebracht.

Die Daten zur Berechnung der Bemessungsgrundlage wurden von der Bf. der belangten Behörde - nach immer gleich bleibender Methode - zur Verfügung gestellt und liegt kein Anhaltspunkt dafür vor, dass das von der Bf. übermittelte Zahlenmaterial und die von der belangten Behörde an Hand der übermittelten Auswertungen der Bf. vorgenommene Ermittlung der jeweiligen monatlichen Bemessungsgrundlage nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen würden.

Dies wurde auch im Verfahren weder von der Bf. noch von der belangten Behörde bestritten.

Lediglich der Abzug bzw. die Einbeziehung der „gewährten Boni“ in die Bemessungsgrundlage ist strittig.

Es wird daher bei der rechtlichen Beurteilung von den monatlichen Beträgen, die im Zuge der Offenlegungen bekannt gegeben wurden und auf deren Basis die Abgabenfestsetzung durch die belangte Behörde in ihren Bescheiden stattfand, sowie den Beträgen hinsichtlich der gewährten Boni, die in der Beilage 4 zur Stellungnahme vom 2.5.2022 enthalten sind, ausgegangen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Rechtslage

Gemäß § 16 Abs. 5 GebG entsteht die Gebührenschuld bei Wetten im Sinne des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG mit Bezahlung des Wetteinsatzes.

Gemäß § 17 Abs. 5 GebG heben die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht auf.

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

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

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

Erwägungen

1. Zur Ermittellbarkeit der „Teilnahme aus dem Inland“

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

Der Einwand der Bf., für die Ermittlung des Tatbestandselementes "Teilnahme vom Inland aus" hätten sich weder die Anknüpfung an die Registrierungsadresse noch andere Indizien als tauglich erwiesen, steht im Widerspruch zum Erkenntnis des VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 das unmissverständlich zum gegenteiligen Ergebnis kommt und kann daher nicht zum Erfolg führen.

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

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

Angaben eines Abgabepflichtigen, gegen deren Richtigkeit keine begründeten Zweifel bestehen, kann die Abgabenbehörde ohne weitere Überprüfung ihrer Entscheidung zugrunde legen. Sie verstößt damit schon deswegen nicht gegen den Grundsatz der amtswegigen Ermittlungspflicht gemäß § 115 BAO, weil bereits das Entgegennehmen unbedenklicher Mitteilungen des Abgabepflichtigen, ebenso wie das Erschließen anderer Erkenntnisquellen, in Erfüllung der amtswegigen Ermittlungspflicht geschieht (vgl. VwGH 14.11.1990, 86/13/0042).

Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht nur innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes und findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt

machen kann (vgl. ua. VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136). Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde tritt bei Auslandssachverhalten gegenüber der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei zurück. Diesfalls besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei insbesondere bei der Schaffung und Beschaffung von Beweismitteln (vgl. ua. VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109). Die Bf. hat ihren Sitz in Gibraltar und besteht deshalb eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Bf.

Die Kundendaten kennt nur die Bf. (und nicht die Abgabenbehörde) und befinden sich die Bücher der Bf. und alle sonstigen Geschäftsunterlagen der Bf. im Ausland.

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

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

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

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

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

2. Zu den verfassungsrechtlichen Einwänden der Bf.

Gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG erkennt der Verfassungsgerichtshof auf Antrag eines Verwaltungsgerichtes über die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen. Nach dem sinngemäß

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

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

Der Umstand, dass eine -an sich sachliche -Regelung (möglicherweise in größerem Ausmaß) nicht befolgt wird, macht eine solche Regelung noch nicht unsachlich. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (zB VfSlg. 9006/1981 S.23, 9121/1981 S. 424, 11727/1988 S. 599, 11912/1988 S. 564 sowie 11998/1989 S. 217) ist der Hinweis, eine Gesetzesbestimmung könne gesetzwidrig oder missbräuchlich vollzogen werden, nicht geeignet, Bedenken gegen deren Verfassungsmäßigkeit hervorzurufen. Dieser Grundgedanke gilt auch dann, wenn es nicht um eine missbräuchliche Anwendung des Gesetzes durch die Behörde geht, sondern wenn der Steuerpflichtige die erschwerte Erfassbarkeit der Abgabe missbräuchlich ausnützt (vgl. BFG 14.12.2015, RV/7102016/2011 unter Hinweis auf VfGH 30.11.1991, B 728/91).

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

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

3. Zur Höhe der Bemessungsgrundlage:

3.a) Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen

Zum Begriff der "Jahresbruttospieleinnahmen" hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Folgendes ausgesprochen:

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

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

Jahresbruttospieleinnahmen in Form der Saldierung der erhaltenen Einsätze mit den ausbezahlten Gewinnen eben monatlich (und nicht jährlich und auch nicht bezogen auf die einzelne Ausspielung) zu erfolgen hat.

Ein Abzug gewährter Boni (Rabatte, Freispiele) im Rahmen der ausbezahlten Gewinne ist schon mangels Vorliegens eines aleatorischen Elements nicht zulässig. Die Gewährung der in Rede stehenden Boni ist nicht das Ergebnis einer Ausspielung, sondern beruht auf der

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

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

Weiters ist zu unterscheiden, ob für den begünstigten Spieler der erhaltene Bonus einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstellt. Das ist dann der Fall, wenn der Spieler den Gutschein (auch) in Geld (Waren) ablösen kann. Eine vom

Unternehmer zugestandene und tatsächlich erfolgte Bargeldeinlösung ist weder bei den Gewinnen noch bei den Einsätzen zu berücksichtigen und hat somit keine Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage. Ob der Spieler diesen eingelösten Betrag in der Folge verwendet, um wieder an einem Spiel desselben Unternehmens teilzunehmen, oder ob er eine allfällige weitere Spielteilnahme anders finanziert, ist für die Bemessung der Glücksspielabgabe des Spielunternehmers, der den Gutschein begeben hat, ohne Belang. Wenn der Spieler das erhaltene Bargeld oder den Gutschein aber als Einsatz für eine weitere Spielteilnahme verwendet, findet dies wie jeder andere Einsatz auch im Rahmen der Ermittlung der Einsätze in die Bemessungsgrundlage Eingang.

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

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

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

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

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

3.b) Zur Frage der Beurteilung der „gewährten Boni“ im Zusammenhang mit der Bemessungsgrundlage

„Gewährte Boni“

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

Laut oben zitierter Judikatur des VwGH (welche sowohl bei der Glücksspielabgabe als auch bei der Wettgebühr zu beachten ist) ist als Spieleinsatz alles zu verstehen, was der Spieler aufzuwenden hat, um die Hoffnung auf eine Leistung - die Gewinnchance - zu erhalten. Wenn der Spielteilnehmer für die Teilnahme einen Gutschein, ausgestellt etwa vom Glücksspiel-/Wettunternehmer, verwendet, ist es bei der Gewährung des Gutscheins noch ungewiss, ob der Spieler diesen Bonus tatsächlich für eine weitere Spielteilnahme nutzen wird. Erst bei der tatsächlichen Inanspruchnahme der Boni tritt Gewissheit über deren Verwendung ein und findet dies wie jeder andere Einsatz auch im Rahmen der Ermittlung der Einsätze in die Bemessungsgrundlage Eingang.

Erst im Falle einer Einlösung durch einen Spieler in Form der Teilnahme an einer Ausspielung/Wette ist dieser Gutschein wieder bei den Einsätzen zu berücksichtigen und erhöht damit die Bemessungsgrundlage bzw kann bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Rahmen der Einsätze nur der um den Rabatt verringerte tatsächlich geleistete Einsatz dieses Spielers angesetzt werden.

Nach den Ausführungen der Bf. wurden von ihr die „gewährten Boni“ bereits im Zeitpunkt der Gewährung beim Einsatz – und damit diesen bzw die Bemessungsgrundlage erhöhend – erfasst. Im Zeitpunkt der Einlösung des Bonus wurde dieser nochmals – zur Gänze – beim Einsatz erfasst und erfolgte auch keine Rabattierung. Die Bf. begründet diese Vorgehensweise damit, dass sie der damaligen Verwaltungspraxis und herrschenden Rechtsprechung gefolgt sei und sich erst jetzt die Judikatur geändert bzw. der VwGH sich erstmalig und umfassend mit der rechtlichen Beurteilung und auch mit der Unterscheidung zwischen der Gewährung des Bonus und der Einlösung des Bonus befasst habe. Aufgrund dessen sei nun die von ihr in Beilage 4 erfassten „gewährten Boni“ aus der Bemessungsgrundlage wieder auszuschneiden.

In der mündlichen Verhandlung am 12.7.2022 wurde von der Bf. nochmals betont, dass bei den Offenlegungen die Bonusbeträge doppelt erfasst worden waren. Dies im Hinblick auf die gegen die Rechtsvorgängerin der Bf. ergangene Entscheidung des UFS (UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12), welche so verstanden worden sei, dass Boni bereits bei der Hingabe durch die Unternehmerin an den Kunden bemessungsgrundlagenerhöhend zu berücksichtigen seien; zusätzlich seien dann auch bei der Verwendung des Bonus (Einlösung) der Bonusbetrag im Einsatz (und damit noch einmal bemessungsgrundlagenerhöhend) berücksichtigt worden. Es wurde von der Bf. eingeräumt, dass diese Art der Berechnung nach dem jetzigen Wissenstand keinen Sinn ergebe, jedoch habe man zur Sicherheit mehr offengelegt, da damals noch nicht höchstgerichtlich geklärt gewesen sei, wie die Bemessungsgrundlage tatsächlich richtig zu ermitteln sei.

Auch wenn sich für die belangte Behörde diese Vorgehensweise für nicht wirklich nachvollziehbar darstellte, wurde von ihr in der Verhandlung grundsätzlich bestätigt, dass eine doppelte Erfassung von Boni (bemessungsgrundlagenerhöhend) nicht korrekt sein könne.

Der Argumentation der belangten Behörde, dass die verschiedenen Boni nach ihrer Art und Ausgestaltung zu untersuchen und zu unterscheiden sei, ob sie im Hinblick auf den Einsatz als solcher zu werten seien, ist grundsätzlich zuzustimmen, doch ist diese Betrachtung erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Einlösung der Boni von Relevanz. Davor, nämlich im Zeitpunkt der Gewährung, haben die Boni laut VwGH weder beim Einsatz noch beim Gewinn Eingang zu finden, weshalb im hier vorliegenden Fall eine Auseinandersetzung mit einzelnen Boni und deren Arten außer Betracht bleiben konnte.

Im Übrigen muss es sich im Sinne der Rechtsprechung bei einem „Einsatz“ um eine vermögenswerte Leistung handeln, was bei einem gewährten und noch nicht gesetzten Bonus zu verneinen ist.

Die Bf. brachte glaubhaft vor und hegt das BFG keinen Zweifel daran, dass neben den gewährten auch zusätzlich die eingelösten Boni im Einsatz enthalten waren und es sohin zu einer doppelten Erfassung der Boni kam.

Dem entgegenstehende Argumente bzw. Anhaltspunkte konnte auch die belangten Behörde nicht vorbringen.

Auch die Höhe der in Abzug zu bringenden „gewährten Boni“ ins Verhältnis gesetzt zu den Einsätzen/der Bemessungsgrundlage laut den ursprünglichen Bescheiden, erscheint dem BFG nicht völlig außer Verhältnis.

Den Ausführungen der belangten Behörde, dass es sich bei den gewährten Boni um eine schlichte Geltendmachung im Zusammenhang mit Maßnahmen der Kundenakquisition, also um Kosten von Werbemaßnahmen handelt, kann insbesondere auch aufgrund der in der Verhandlung durch die Bf. dargelegten Vorgehensweise hinsichtlich der Erfassung der Boni nicht gefolgt werden.

In Zusammenschau der oben getätigten Ausführungen mit der Judikatur des VwGH sind daher die „gewährten Boni“ wieder aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden.

Berechnung der Wettgebühr:

Monat	Bemessungs- grundlage Bescheid	Gewährter Bonus	Bemessungsgrundlage neu	davon 2 % festzusetzender Abgabenbetrag
-------	-----------------------------------	--------------------	----------------------------	---

01/2011	343.304,56	25.513,47	317.791,09	6.355,82
02/2011	301.409,62	39.290,09	262.119,53	5.242,39
03/2011	364.362,03	31.140,84	333.221,19	6.664,42

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

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

Wien, am 19. Juli 2022