

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die 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***, vertreten durch ARNOLD Rechtsanwälte GmbH, Wipplingerstraße 10, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 14. Juni 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 17. April 2019 betreffend Wettgebühren 01/2015 bis 12/2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12.7.2022, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde gegen die Abgabenbescheide betreffend Wettgebühren für 01/2015 bis 12/2018 wird teilweise Folge gegeben und werden die angefochtenen Bescheide gemäß § 279 BAO hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der festgesetzten Wettgebühr auf die in den Entscheidungsgründen unter Punkt 4.b). angeführten Abgabenbeträge reduziert.

Die Höhe der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben für die einzelnen Monate sind der in Punkt 4.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 beschwerdeführende Gesellschaft ***5*** Ltd (in der Folge kurz: Bf.) führte Berechnungen der Wettgebühren für die Zeiträume Jänner 2015 bis Dezember 2018 durch und meldete die

Höhe der Wettgebühr elektronisch jeweils mit EUR 0,00. Zu sämtlichen Monaten erfolgten jeweils Offenlegungsschreiben, in welchen sie die (denkbare) Bemessungsgrundlage der belangten Behörde bekanntgab und gleichzeitig den Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung der Wettgebühren gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO für diese Monate stellte.

Die Bf. führte in diesen Offenlegungsschreiben unter anderem aus, dass in der Berechnung jene Wettumsätze enthalten seien, die von Kunden erzielt worden seien, die sich mit einer österreichischen Adresse bei ***5*** Ltd registriert haben. Die Meldung der Wettgebühr mit EUR 0,00 begründete die Bf. damit, dass es weder für die Abgabenbehörde noch für den Abgabepflichtigen objektiv möglich sei in Bezug auf die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG das wesentliche Tatbestandselement, nämlich die „Teilnahme vom Inland aus“, zu ermitteln. Daraus ergäben sich erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken. Darüber hinaus sei eine Schätzung hinsichtlich des Vorliegens oder Nicht-Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzung einer Abgabe unzulässig. Zudem werde das Wesen einer Selbstberechnungsabgabe ad absurdum geführt, wenn die Selbstberechnung von vornherein nicht möglich sei.

Wettgebührenbescheide

Mit Bescheiden vom 17.4.2019 setzte die belangte Behörde gegenüber der Bf. gemäß § 201 BAO die Wettgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG für die Monate Jänner 2015 bis Dezember 2018 mit 2 % vom Wetteinsatz fest.

Zeitraum	Bemessungsgrundlage in € (Wetteinsatz)	Wettgebühr 2% in €
Jänner 2015	14.558.180,00	291.163,60
Februar 2015	13.640.931,00	272.818,62
März 2015	13.566.187,00	271.323,74
April 2015	13.218.147,00	264.362,94
Mai 2015	13.767.613,00	275.352,26
Juni 2015	10.861.592,00	217.231,84
Juli 2015	11.991.812,00	239.836,24
August 2015	12.498.261,00	249.965,22
September 2015	14.433.430,00	288.668,60
Oktober 2015	14.413.073,00	288.261,46

November 2015	15.056.354,00	301.127,08
Dezember 2015	12.121.707,00	242.434,14

Zeitraum	Bemessungsgrundlage in € (Wetteinsatz)	Wettgebühr 2% in €
Jänner 2016	12.908.569,00	258.171,38
Februar 2016	12.672.324,00	253.446,48
März 2016	12.139.693,00	242.793,86
April 2016	13.395.241,00	267.904,82
Mai 2016	12.884.624,00	257.692,48
Juni 2016	18.386.754,00	367.735,08
Juli 2016	14.828.718,00	296.574,36
August 2016	12.385.751,00	247.715,02
September 2016	13.170.102,00	263.402,04
Oktober 2016	15.757.014,00	315.140,28
November 2016	13.829.366,99	276.587,34
Dezember 2016	13.816.538,86	276.330,78

Zeitraum	Bemessungsgrundlage in € (Wetteinsatz)	Wettgebühr 2% in €
Jänner 2017	13.634.609,24	222.692,18
Februar 2017	14.405.553,40	288.111,07
März 2017	16.538.678,91	330.773,58
April 2017	16.218.434,00	324.368,68
Mai 2017	15.526.677,29	310.533,55
Juni 2017	13.739.893,89	274.797,88
Juli 2017	15.280.267,82	305.605,36
August 2017	16.425.039,93	328.500,80

September 2017	17.276.842,10	345.536,84
Oktober 2017	16.765.675,66	335.313,51
November 2017	15.598.720,33	311.974,41
Dezember 2017	15.519.039,31	310.380,79

Zeitraum	Bemessungsgrundlage in € (Wetteinsatz)	Wettgebühr 2% in €
Jänner 2018	15.786.515,41	315.730,31
Februar 2018	15.211.827,10	304.236,54
März 2018	19.473.745,31	389.474,91
April 2018	18.398.673,58	367.973,47
Mai 2018	17.525.865,93	350.517,32
Juni 2018	24.958.394,86	499.167,90
Juli 2018	22.823.470,08	456.469,40
August 2018	18.594.832,01	371.896,64
September 2018	19.124.403,22	382.488,06
Oktober 2018	20.374.142,87	407.482,86
November 2018	20.248.859,83	404.977,20
Dezember 2018	21.533.122,97	430.662,46

In der jeweils gesondert zu 1-12/2015, 1-12/2016, 1-12/2017 und 1-12/2018 ergangenen Bescheidebegründung wurde wie folgt ausgeführt:

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

Gemäß § 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, der Rechtsgebühr in Höhe von 2% vom Wetteinsatz und, wenn die Wetteinsätze verschieden sind, vom höheren Wetteinsatz.

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 GebG) 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 § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG die Personen, die gewerbsmäßig Wetten abschließen oder vermitteln, zur ungeteilten Hand verpflichtet. Als Vermittlung im Sinne dieser Bestimmung gilt jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Wetteinsätzen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen der Wette auf andere Art und Weise.

*Die Abgabepflichtige mit Sitz Gibraltar betreibt eine Online-Wettplattform
Internetadresse: https://***1***.*

Die Abgabenschuldnerin schloss in den im Spruch bezeichneten Monaten über die von ihr betriebene Website gewerbsmäßig Sportwetten ab.

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

Die Abgabepflichtige legte monatlich im ZR 01-12/2018 die Bemessungsgrundlagen für gegenständliche Monate offen.

Die Bemessungsgrundlage basiert auf jenem Einsatz, welcher von Kunden geleistet wurde, die mit einer österreichischen Wohnadresse auf der Wettplattform registriert sind. Es wurde ein Antrag auf Festsetzung gern. § 201 Abs. 3 Z 1 BAO gestellt.

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

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

Ob die Teilnahme an einer Wette vom Inland aus erfolgt, ist ein als Ergebnis der Beweiswürdigung festzustellender Sachverhalt, der den zur Abgabepflicht führenden Tatbestand verwirklicht, demnach eine die Bemessungsgrundlage bedingende Tatsache, die einer Schätzung grundsätzlich nicht zugänglich ist (vgl. auch Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren I10, § 33 TP 17 GebG Rz 7 sowie VwGH vom 20.11.2014, 2013/16/0085).

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

Das Bundesfinanzgericht hat in seinen Erkenntnissen vom 08.05.2017, RV/7100024/2014, vom 28.06.2017, RV/7104383/2015; vom 21.08.2017, RV/7100702/2016; vom 16.02.2018, RV/7104387/2015; vom 28.03.2018, RV/7105344/2017; vom 04.04.2018, RV/7105345/2017; vom 04.04.2018,

RV/7104839/2017; vom 25.04.2018, RV/7104384/2015; vom 25.04.2018, RV/7104385/2015; und vom 25.04.2018, RV/7104386/2015, die Zulässigkeit der Feststellung der Teilnahme vom Inland aus und daher die Festsetzung der Abgabe unter Heranziehung der Bemessungsgrundlage auf Basis der Teilnahmen von mit einer österreichischen Adresse registrierten Kunden bestätigt.

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

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

Wetten, bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stammt, sondern etwa in Form eines Gutscheines („Freebets“ und „Boni“) durch den Wettanbieter zur Verfügung gestellt werden, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. (siehe auch BFG vom 08.05.2017, RV/7100024/2015). Die von der Abgabenschuldnerin in diesem Zusammenhang begehrte Reduzierung der bekanntgegebenen Einsätze war daher nicht zu gewähren.

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

Beschwerde vom 14.6.2019

Fristgerecht wurde durch die Bf. Beschwerde gegen die Bescheide der belangten Behörde vom 17.4.2019 erhoben, auf eine Beschwerdevorentscheidung verzichtet und der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat sowie Festsetzung der Wettgebühren für die verfahrensgegenständlichen Monate 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“ zur wesentlichen Tatbestandsvoraussetzung für Wettgebühren nach dem GebG.

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 Glücksspielen 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 Glücksspiel befunden habe.

Die Bf führte in diesem Zusammenhang aus, dass die IP-Adresse – entgegen der Ansicht des VwGH im Erkenntnis vom 20.11.2014, 2013/16/0085 - als Indiz für den tatsächlichen Aufenthaltsort eines Nutzers untauglich sei und wies dabei auf die technischen Möglichkeiten von Proxy-Servern und VPN-Diensten, sowie VPN/Proxy-Services sowie auf die Nutzung des Angebotes mit Smartphones hin.

Ebenso sei eine Geolokalisation des Teilnehmers an einer Wette über die IP-Adresse nicht zielführend sei.

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 gebührenrechtlichen 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 17 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 demnach nicht erfüllt ist.*

Nach der Berechnungsmethode 2 wurden dagegen all jene Wettumsätze 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 wiederum nicht erfüllt ist.

Wir haben somit auch unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass es weder für die Gebührenpflichtigen noch für die Abgabenbehörde möglich ist, bei der Berechnung der Wettumsätze, die als Bemessungsgrundlage für die Wettgebühren 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 Gebührenpflicht gleichzusetzen ist) mit Sicherheit festzustellen und nachvollziehbar nachzuweisen. Da uns kein Verfahren bekannt ist, wie sich der tatsächliche Ort der Platzierung und somit der für das Entstehen der Abgabenpflicht wesentliche Umstand der „Teilnahme vom Inland aus“ vollständig und mit ausreichender Sicherheit feststellen lässt, haben wir bei der Berechnung und der Gebührenanzeige der Wettgebühren für Jänner 2015 bis einschließlich Dezember 2018 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 Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 17 GebG dar - als unmöglich herausgestellt hat, haben wir nach Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages jeweils einen Antrag auf Festsetzung gemäß § 201 Abs 3 Z 1 BAO an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel gerichtet.

*5. Die Bemessung erfolgte dabei immer nach der bereits zuvor dargestellten Methode, nach der als Bemessungsgrundlage jene Wettumsätze herangezogen wurden, die von Kunden erzielt wurden, die sich mit einer österreichischen Adresse bei ****5**** Ltd registriert haben (Berechnungsmethode 1). Bei der Darlegung unserer Bedenken hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzung der „Teilnahme vom Inland aus“ wiesen wir insbesondere 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, 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.“*

In einer ausführlichen rechtlichen Beurteilung äußerte sich die Bf. weiters zur fehlenden Ermittlung des Grundtatbestandes und zum Indizienbeweis. Zur rechtswidrigen Einbeziehung von „Freebets“ führte sie unter anderem aus:

„Steuergegenstand des § 33 GebG TP 17 Abs 1 Z 1 ist einzig und allein der Wetteinsatz. Darunter ist jener Betrag zu verstehen, den der Wettkunde auf den Ausgang eines sportlichen Ereignisses setzt. Vermittlungsprovisionen sind ebenfalls Gegenstand der Wettgebühr, womit der Gesetzgeber klargestellt hat, dass sämtliche Konsumausgaben des Wettkunden im Zusammenhang mit einer Sportwette der Wettgebühr unterliegen und in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Wetteinsatz im Sinne des Gesetzes (§ 33 GebG TP 17 Abs 1 Z 1) ist somit der Gesamtbetrag der vom Kunden als Konsumausgabe gewidmeten Betrages, den er bereit ist zu verlieren, sofern das von ihm erwartete Ergebnis nicht eintritt.

Selbst den GebR ist klar zu entnehmen, dass für den Wetteinsatz als Bemessungsgrundlage für die Wettgebühr notwendigerweise eine Entgeltlichkeit gegeben sein muss. So wird in Rz 807 eindeutig auf den „Wert des bedungenen Entgelts“ abgestellt. Das Finanzamt legt die einschlägigen Gesetzesbestimmungen mit ihrer Rechtsansicht, „Free Bets“ wären (gebührenerhöhend) ebenfalls in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, rechtswidrig (auch denkunmöglich) aus und unterstellt damit dem § 33 TP 17 Abs 1 Ziffer 1 einen verfassungswidrigen (gleichheitswidrigen) Inhalt. Das Finanzamt übersieht in seinen Bescheidbegründungen, dass es sich bei „Free Bets“, wie schon aus der Bezeichnung klar hervorgeht, nicht um „Entgelt“ handelt, das der Kunde einsetzt, sondern um eine Quotenveränderung von uns zu Gunsten des Kunden. Setzt ein Kunde beispielsweise einen Betrag von EUR 10,- wird ihm die Möglichkeit geboten, diesen Einsatz fiktiv als Einsatz von EUR 20,- zu berechnen. Derartige Incentives, die von unserer Seite kommen, werden etwa bei Geburtstagen des Kunden oder als Treueprämie nach 3 Jahren Bestand des Kundenkontos angeboten. Diese „Gutscheine“ können im Regelfall nicht ohne Geldeinsatz verwendet werden und verändern damit lediglich die Gewinnquote. Weiters sind Gewinne aus diesen „Free

Bets“ nicht nach dem ersten Setzen auszahlfar, sondern müssen in vielen Fällen nochmals oder sogar mehrmals eingesetzt werden, um eine Auszahlung zu ermöglichen. Ein Wetteinsatz im Sinne des Gebührengesetzes liegt bei diesen Incentives jedenfalls nicht vor, der Kunde leistet in dem Betrag der Incentivierung keine Zahlung.

Damit liegt aber schon auf Basis einer Wortinterpretation des Gesetzes kein „Wetteinsatz“ des Kunden iSv § 33 TP 17 (1) Ziffer 1 GebG vor, der in die Bemessungsgrundlage für die Bemessung der Rechtsgeschäftsgebühr einzubeziehen wäre. Bei einem „Wetteinsatz“ kann es sich (denkmöglich) nur um ein Entgelt des Kunden handeln, das von diesem selbst bezahlt wird. Ein solcher Wetteinsatz liegt aber bei „Free Bets“ jedenfalls nicht vor.

Bemessungsgrundlage für die Wettgebühr ist gemäß § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG der Wetteinsatz. [...]

Die Behörde legt das Gesetz dahingehend aus, dass auch "Free Bets", bei denen der Einsatz nicht vom Wetteilnehmer selbst stammt, sondern etwa in Form eines Gutscheines durch den Wettanbieter zur Verfügung gestellt wird, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist. Die belangte Behörde begründet dies damit, dass es gleichgültig sei, wie der Wetteinsatz tatsächlich aufgebracht werde; der Wetteinsatz müsse nicht vom Teilnehmer selbst stammen. Diese Ansicht steht im Einklang mit Auffassungen in der Literatur, wonach es nicht darauf ankommen soll, wie der Wetteinsatz tatsächlich erbracht wird. [...]

Dabei wird jedoch übersehen, dass zwischen den genannten Beispielen ein wesentlicher Unterschied besteht: Während ein Darlehen oder Geschenk, genauso wie sonstige Mittel, die dem Wetteilnehmer von Dritter Seite zur Verfügung gestellt und zur Bezahlung des "Kaufpreises" für die Teilnahme an einer (Online-) Wette verwendet werden, tatsächlich (wenn auch z.T. nur kurzfristig) zu einer Erhöhung der Einnahmen des Wettanbieters führen, ist dies bei einer kostenlosen Wetteilnahme gerade nicht der Fall. Es handelt sich in diesen Fällen daher eben nicht um einen "Einsatz", also einer (wenn auch gegebenenfalls von Dritter Seite bezahlten), Gegenleistung des Wetteilnehmers für die Hoffnung auf eine Gewinnchance, die dem Wettanbieter zufließt und seinen Ertrag erhöht. Die Einnahmen des Wettanbieters reduzieren sich unter Umständen sogar (z.B. bei einem Gewinn des gratis teilnehmenden Teilnehmers), sodass die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage zu einer Besteuerung trotz negativer Einkünfte des Wettanbieters führen würde. Derartige Vergünstigungen können daher keinen "Wetteinsatz" des Kunden darstellen, sondern sind lediglich Marketingmaßnahmen ähnlich solchen Zugaben, die zur Absatzförderung von Waren häufig eingesetzt werden [...]. Darüber hinaus können Gewinne, die im Rahmen derartiger "Free Bets" erzielt werden, nicht sofort ausbezahlt werden, sondern müssen mehrfach wieder eingesetzt werden, sodass sie ohnedies steuerwirksam in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden.

...

Die Einbeziehung von „Free Bets“ in die Bemessungsgrundlage kann überdies zu einer exzessiven Besteuerung führen, die bei Weitersetzen des Gewinnes zur Folge haben kann, dass der Steuerwert höher ist als der ursprünglich vom Kunden aufgewendete Betrag. Eine gesetzliche Grundlage für diese unzutreffende Rechtsansicht des

Finanzamts, wonach „Free Bets“ in die Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 17 GebG einzurechnen wären, ist nicht erkennbar.

Mangels Vorliegen von Vermögenswerten Leistungen durch den Wettteilnehmer können "Free Bets" als solche nicht der Wettgebühr unterliegen. Aufgrund der rechtsgrundlosen Einbeziehung von „Free Bets“ sind die angefochtenen Bescheide mit Rechtswidrigkeit belastet und daher aufzuheben.“

Zudem sah die Bf. eine Mangelhaftigkeit in der Bescheidbegründung der belangten Behörde sowie eine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV durch den Gebührentatbestand des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG und äußerte sie Bedenken hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Tatbestandsvoraussetzung der „Teilnahme vom Inland aus“. Da die verfahrensgegenständlichen Wettgebühren auf einer verfassungswidrigen Grundlage beruhen würden, seien sie mit Null festzusetzen.

Vorlagebericht vom 27.8.2019

Mit Vorlagebericht vom 27.8.2019 – eine Kopie davon erging an die Bf. – wurden die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Die belangte Behörde führte in ihrer Stellungnahme im Wesentlichen aus:

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

Für die Bemessungsgrundlage wurden die Teilnahmen von Usern, welche mit einer inländischen Wohnanschrift registriert sind, herangezogen. Wie der VwGH in oben zitiertem Erkenntnis ausgesprochen hat, stellt die Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift ein Indiz dafür dar, dass sich der Teilnehmer im Inland befunden hat.

Voraussetzung für die Teilnahme am gegenständlichen Wettangebot ist die Registrierung auf der Plattform. Für die Registrierung hat der Spielteilnehmer persönliche Daten richtig und vollständig auszufüllen sowie allfällige Änderungen bekanntzugeben. Es ist anzunehmen, dass diese den Tatsachen entsprechen. Es wurden für konkrete Ausspielungen keine ausreichenden, dem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien erbracht bzw. konnten keine ermittelt werden.

In Übereinstimmung mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und jener des BFG (BFG vom 08.05.2017, RV/7100024/2014, vom 28.06.2017, RV/7104383/2015, vom 21.08.2017, RV/7100702/2016, vom 16.02.2018, RV/7104387/2015, BFG 28.03.2018, RV/7105344/2017, vom 04.04.2018, RV/7105345/2017, vom 04.04.2018, RV/7104839/2017, vom 25.04.2018, RV/7104384/2015, vom 25.04.2018,

RV/7104385/2015, vom 25.04.2018, RV/7104386/2015, vom 28.08.2018, RV/7105346/2017), hat das Finanzamt im Rahmen der Beweiswürdigung die Teilnahme an einer Wette durch einen User, der mit einer inländischen Wohnanschrift registriert war, als eine Teilnahme vom Inland iSd § 33 TP 17 Abs. 2 GebG gewertet und auf dieser Basis die Gebühren festgesetzt. Wie der VwGH in oben zitiertem Erkenntnis ausgesprochen hat, stellt die Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift ein Indiz dafür dar, dass sich der Teilnehmer im Inland befunden hat. Dementsprechend widerspricht die Ansicht der Bf., die Registrierungsadresse sei kein tauglicher Indizienbeweis, dieser höchstgerichtlichen Judikatur.

Eine Kumulation der Indizien der Registrierungsadresse und der IP-Adresse wird von der Rechtsprechung nicht gefordert, daher sind nicht nur jene Fälle, in denen beide Indizien auf das Inland deuten heranzuziehen, und sind auch keine Abschlüsse bei Abweichungen zwischen diesen beiden, bzw. wenn nur eines dieser Indizien bekannt ist, zulässig (vgl. insb. BFG vom 28.06.2017, RV/7104383/2015). Die Indizien der Registrierungsadresse und der IP-Adresse sind laut der Rechtsprechung des VwGH gleichwertig. Mit dem Indiz der IP-Adresse kann dem Indiz der Registrierungsadresse nicht entgegengetreten werden.

...

Zum Vorwurf fehlender Ermittlungen durch das Finanzamt wird das Erkenntnis des BFG vom 21.08.2017, RV/7100702/2016, zitiert: [...]

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

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

...

Hinsichtlich der gewährten Boni/freebets wird festgehalten: Bemessungsgrundlage der Wettgebühr gem. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG ist der Wetteinsatz. Einsatz ist alles was der Wettteilnehmer im Rahmen des Wettvertrages einsetzt. Es kommt nicht auf die Herkunft der eingesetzten vermögenswerten Leistung an, es kommt nicht darauf an von welcher Seite diese gewährt wird bzw. wie diese (von welcher Seite auch immer) finanziert wird. Es kommt lediglich darauf an was eingesetzt wird. Die Wettgebühr ist eine Rechtsgeschäftsgebühr, vergebührt wird der Abschluss bestimmter Glücksverträge. Es sind keine ertragssteuerlichen oder betriebswirtschaftlichen Überlegungen

anzustellen. Der Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG setzt nicht voraus, dass Einsatz nur dasjenige ist, was zu einer Vermögensvermehrung beim Wettveranstalter führt.

Bei den gewährten Boni welche eingesetzt werden handelt es sich jedenfalls um Einsätze im Sinne des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG. Dies ist in mehreren BFG Erkenntnissen bestätigt worden (vgl. BFG vom 08.05.2017, RV/7100024/2015).

Hinsichtlich des Vorbringens der Bf., die hier anzuwendende Gesetzesbestimmung sei verfassungswidrig wird festgehalten, dass die Beurteilung einer allfälligen Verfassungswidrigkeit nicht der Abgabenbehörde obliegt. Die Behörde hat die Gesetze bis zu einer allfälligen Aufhebung zu vollziehen. Der Verfassungsgerichtshof hat in Fällen betreffend Online Glücksspiel/Wetten in Bezug auf die Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 1 und 2 GSpG bzw. die Wettgebühr gem. § 33 TP 17 GebG und die Ausgestaltung der Abgabetatbestände („Teilnahme vom Inland aus“) keine Bedenken und hat mit Beschlüssen jeweils vom 26.02.2018, E 3389/2017 und E 2913/2017 (Bezug zu BFG RV/7100702/2016 und RV/7104383/2015) und die Beschluss vom 24.09.2018, E 2251/2017, (Bezug zu BFG RV/7100024/2014) die Beschwerden abgewiesen, weil diese keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hatten. Darüber hinaus wird im Zusammenhang mit der Verfassungsmäßigkeit der Wettgebühr auf die Beschlüsse des VfGH vom 30.11.2011, G 12-14/11; vom 13.03.2013, B 200/13-3; vom 21.11.2013, B 618/2013; vom 21.11.2013, B 1289/2013; und vom 21.11.2013, B 617/2013, B 1116/2013 verwiesen. [...]“

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 VfGH zum Begriff der "Jahresbruttospieleinnahmen", VfGH 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: „*****5*** 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 *****5***** 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 auszuscheiden.
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 Wettgebühre 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 Wettgebühre 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 auszahlbar, 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 Wettgebühren 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 Wettgebühr 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.

[...]“

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 Wettgebühr nach Abzug der gewährten Boni/Freebets/Cancelled Bets vor.

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 auszahlbar wird (dh vor Erfüllung dieser Bedingung nicht auszahlbar ist), oder ob es sich um eine Art Geschenk handelt, welches nach einer gewissen Anzahl an Echtgeldeinsätzen gewährt wird und im Zeitpunkt der Gewährung sofort auszahlbar ist.

Im ersteren Fall würde es sich, aus Sicht des Finanzamtes, im Lichte der Judikatur des VwGH, nicht um einen Einsatz handeln, weil der Bonus nicht unabhängig von einer weiteren Spielteilnahme auszahlbar oder weitergebar ist. Dies gilt jedoch nur solange die vorgesehene Bedingung (zB fünfmalige Verwendung) nicht erfüllt ist. Wenn die Bedingung erfüllt ist und der Bonus auszahlbar wird, dh zu Echtgeld wird, dann ist die weitere Verwendung natürlich als Einsatz zu werten.

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

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

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

„All diesen Boni ist gemeinsam, dass sie dem Kunden entweder sofort (ohne weitere Voraussetzungen) auf sein Kundenkonto gutgeschrieben wurden oder der Kunde zunächst mit "Echtgeld" ein Vielfaches des Bonusbetrages einsetzen musste und erst dann den Bonusbetrag auf seinem Kundenkonto gutgeschrieben bekommen hat (der Bonus musste „freigespielt werden"). Immer dann, wenn dem Kunden der Bonusbetrag auf sein Kundenkonto gutgeschrieben wurde, hat der Kunde über den Bonus entweder in Form einer Auszahlung auf sein Bank oder Kreditkartenkonto oder durch Verwenden als Einsatz darüber verfügen können. Derartige Boni sind nach der oben zitierten Judikatur sowohl bei der Wettgebühre 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 vom Werbemaßnahmen. Vergünstigungen und Geschenke motivieren die Kunden mehr zu spielen.

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 Gebührenschuld 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 Gebührenschuld 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 Gebührenschuld entstanden.

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

Eine nachträgliche Rückerstattung von Einsätzen an die Spieler bei bereits entstandener Gebührenschuld 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 „***5*** 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 „***5*** 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 (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 Glückspielabgaben/ Wettgebühren siehe sogleich unten). Ohne österreichische Konzession/Bewilligung verstößt der jeweilige Glückspielvertrag 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 Glücksspielabgabe.

Nach herrschender Lehre spricht die gezeichnete rechtshistorische Entwicklung ua bei Ausspielungen für eine (zivil-)rechtliche Anknüpfung der Glücksspielabgabe. 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 Glücksspielabgaben (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 Rechtsgeschäfts 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 Gebührenschuld 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 Gebührenschuld entstanden.

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

Eine nachträgliche Rückerstattung von Einsätzen an die Spieler bei bereits entstandener Gebührenschuld 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 Gebührenschuld 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 Gebührenschuld 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 gem § 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 Gebührenschuldner 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 Gebührenschuld 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 Gebührenschuldner 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 Wett ereignissen 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 Wettgebühre 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: ***5*** Bonus Glücksspielabgabe

Beilage 2: ***5*** Übersicht Webseiten

Beilage 3: ***5*** Beispiele Einzahlungsbonus

Beilage 4: ***5*** Bonus Wettgebühre

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 Gebührenschild 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 Gebührenschild 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 ***6***, 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 ***1***, ***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 Gibaltars.

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

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

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 die „Freebets“ 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“, „Freebets“ und „Cancelled Bets“ jeweils als Gesamtsumme auszuheben, eine Differenzierung im Hinblick auf die konkreten 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***, ***9***, ***7***, usw.) im Wesentlichen gleich geblieben und für alle gegenständlichen Zeiträume aussagekräftig.

Die einzelnen 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 Setzbedingungen, 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.

Von der Bf wurden die gewährten FreeBet 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 „Freebets“ erfasst.

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.

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***, ***7***, ***9***. 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, Freebets und Cancelled Bets 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***, ***9***, ***7*** 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 Setzbedingungen 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“, „FreeBets“ und „Cancelled Bets“ 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, Freebets und Cancelled Bets, 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 § 33 TP 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 Ermittelbarkeit der „Teilnahme aus dem Inland“

Das Tatbestandsmerkmal "Teilnahme vom Inland" ist nach der Judikatur des BFG und des UFS dann erfüllt, wenn sich der Spielteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses des Spielvertrages tatsächlich, physisch im Inland (als geographisch festlegbarem Ort) befindet. Auf technischen Gegebenheiten (wie zB Standort des Servers; Einwahlknoten, verwendete IP-Adresse) kommt es nicht an. Ebenso ist nicht entscheidend, ob der Spielteilnehmer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hat und welche Staatsangehörigkeit er besitzt (vgl. zur Glücksspielabgabe ua: UFS 26.8.2013, RV/1509-W/013, UFS 20.11.2013 RV/2388-W/13, BFG 28.6.2015, RV/7104383/2015, BFG 02.12.2021, RV/7104638/2020, BFG 20.12.2021, RV/7103851/2020, sowie zur hinsichtlich dieses Tatbestandsmerkmals vergleichbaren Bestimmung der Wettgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG ua: UFS 28.12.2011, RV/3510-W/11; UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13 und BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015, BFG 02.12.2021, RV/7100799/2017, BFG 02.12.2021, RV/7104638/2020).

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 zur Judikatur des VwGH (u.a. VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085, VwGH vom 14.1.2020, Ro 2018/16/0045), welche unmissverständlich zum gegenteiligen Ergebnis kommt und kann daher nicht zum Erfolg führen.

Die Rechtmäßigkeit der Festsetzung sowohl der Wettgebühr als auch der Glücksspielabgabe alleine gestützt auf das Indiz „Wohnsitzadresse“ wurde erst jüngst vom Verwaltungsgerichtshof ua in den Beschlüssen bzw Erkenntnissen VwGH 28.2.2020, Ra

2019/16/0060; VwGH 14.1.2020, Ro 2018/16/0046, VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005; VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003; VwGH 10.9.2020, Ro 2018/17/0004 bestätigt.

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

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

Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht nur innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes und findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (vgl. ua. VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136). Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde tritt bei Auslandssachverhalten gegenüber der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei zurück. Diesfalls besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei insbesondere bei der Schaffung und Beschaffung von Beweismitteln (vgl. ua. VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109). Die Bf. hat ihren Sitz in Gibraltar und besteht deshalb eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Bf.

Der Bf. war – nicht zuletzt aufgrund der hinsichtlich ihrer Rechtsvorgängerin ergangenen Entscheidungen (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085, VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060) - bekannt, dass die belangte Behörde auf Grund des - nach der oa. Judikatur geeigneten -Indiz "österreichische Registrierungsadresse" zur Überzeugung gelangt ist, dass der abgabepflichtige Tatbestand verwirklicht ist. Es wäre daher an der Bf. gelegen, ihre gegenteilige Behauptung durch ein konkretes, substantiiertes Vorbringen zu entkräften.

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

Beweisvorsorgemöglichkeiten stehen nur der Abgabepflichtigen, aber nicht der Abgabenbehörde zur Verfügung. Nur die Bf. ist am Spielabschluss als Vertragspartei beteiligt und könnte daher ihre Vertragspartner fragen, in welchem Land sie sich bei der Spielteilnahme aufhalten oder die Kunden darüber informieren, dass bei einer Registrierung mit einer österreichischen Adresse grundsätzlich von einer Spielteilnahme vom Inland aus ausgegangen

wird. Es wäre dazu nicht erforderlich, den Kunden Auskünfte über ihren genauen Aufenthaltsort abzuverlangen. (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 Wettgebühr ist nach der eindeutigen Bestimmung des § 33 TP 17 Abs.3 GebG 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 die belangte Behörde vorgenommene Festsetzung der Wettgebühren auf Basis der Daten der Kunden mit Österreichischer Registrierungsadresse ist daher dem Grunde nach zu Recht erfolgt.

2. Zu den verfassungsrechtlichen Einwänden der Bf.

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

einfachen Gesetzes mit dem Verfassungsrecht nicht in Einklang gebracht werden, muss das Gericht einen Antrag auf Normenprüfung stellen (*Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 347-348).

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

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

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

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

3. Zu den unionsrechtlichen Einwänden der Bf.

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

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

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

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

4. Zur Höhe der Bemessungsgrundlage:

4.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.“

Die Ausführungen des VwGH hinsichtlich der Boni sind nicht nur für die Glücksspielabgabe, sondern auch auf für die Wettgebühren relevant.

4.b) Zur Frage der Beurteilung der „gewährten Boni“, „Freebets“ und „Cancelled Bets“ 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.

„Freebets“

Die Freebets der Bf. waren so ausgestaltet, dass sie für den Abschluss einer Wette genutzt werden konnten. Dies ohne Setzbedingungen, jedoch musste die gesamte FreeBet auf einmal verwendet werden. Eine Weitergabe oder sofortige Ablöse war nicht möglich. Gewann die Wette, wurde der Nettoeinsatz (Gewinn minus Einsatz) als Echtgeld am Kontoguthaben hinterlegt. Es handelte sich bei der Freebet sohin um einen Gutschein. Diese Auslegung wurde von beiden Verfahrensparteien übereinstimmend in ihren Vorbringen dargelegt.

Der VwGH führte in der oben zitierten Entscheidung (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003) zur Beurteilung von Freispielen aus, dass im Fall eines Freispiels der Spieler gar keinen Einsatz zu leisten braucht. Daher ist im Falle eines Freispiels hinsichtlich dieses Teilnehmers von einem Einsatz von Null auszugehen.

Im Hinblick auf die Rechtsprechung des VwGH handelt es sich auch bei den gegenständlichen Freebets nicht um eine vermögenswerte Leistung und sind diese sohin auch nicht als Einsatz zu werten. Da die gewährten Freebets in der ursprünglichen Festsetzung der belangten Behörde als Einsatz qualifiziert und der Wettgebührenbesteuerung unterworfen worden waren, sind sie nun aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden. Die Höhe der in der Aufstellung der Bf. in der Beilage 4. „Freebets“ wurde von der belangten Behörde nicht bestritten.

„Cancelled Bets“

Die Bf. beschreibt die Cancelled Bets als stornierte Wetten. Eine Wette werde dann storniert, wenn ein Ereignis, auf das alle Spieler gewettet haben, abgebrochen wird. Dies, wenn 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, seien den Kunden zurückzuerstatten.

Die Bf. führt aus, dass bei den Cancelled Bets die Wette nicht zustande gekommen und storniert worden sei, weshalb der Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG, der die Wettgebühr auslöse, schon dem Grunde nach nicht erfüllt sei.

In der Stellungnahme vom 2.5.2022 zitiert die Bf. die aktuellen AGB zu den „stornierten Wetten“, „A3.2 Ungültige/Nichtige Wette“:

„Wenn eine Wette für „nichtig“ oder „ungültig“ (zB 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“.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG unterliegen der Gebühr im Inland abgeschlossene Wetten, wenn zumindest eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer im Sinn des § 2 Abs. 2 GSpG ist.

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.

In der Vorschrift des § 17 Abs 5 GebG kommt der für die Verkehrsteuern geltende Grundsatz zum Ausdruck, dass die einmal entstandene Gebührenpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann (VwGH vom 2. März 1992, 91/15/0109; VwGH 25.2.1993, 92/16/0160; VwGH 20.12.2001, 2001/16/0490; VwGH 23.10.2008, 2007/16/0230)

Es ist unmaßgeblich, ob das beurkundete Rechtsgeschäft in weiterer Folge aufrechterhalten und ob oder wie es ausgeführt wird (VwGH 4.7.1990, 89/15/0140 ; VwGH vom 14.10.1991, 90/15/0101; VwGH 23.4.1992, 91/15/0140; VwGH 25.2.1993, 92/16/0159; VwGH 28.6.1995, 94/16/0045 0104; VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606). Eine nachträgliche Aufhebung oder das Unterbleiben der Ausführung eines bereits zustande gekommenen (abgeschlossenen) Rechtsgeschäftes vermag die Gebührenschuld nicht aufzuheben.

Nach dem Stichtagsprinzip, wie es in § 17 Abs 5 GebG zum Ausdruck kommt, ändert selbst der spätere gänzliche Wegfall der vertraglichen Erfüllungspflicht nichts mehr an der bereits entstandenen Gebührenschuld (vgl VwGH 16.3.1987, 85/15/0155; VwGH 4.7.1990, 89/15/0140; VwGH 2.3.1992, 91/15/0109).

Die nachträgliche gemeinsame „Feststellung“ der Parteien, den streitgegenständlichen Vertrag ex tunc oder ex nunc als nicht gültig ansehen zu wollen, ist als (nach § 17 Abs 5 GebG nicht maßgebende) Stornierung zu betrachten (VwGH 7 12.1976, 2359/76) (siehe dazu *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren (21. Lfg 2017) zu § 17 GebG (Fellner) Rz 36ff.)

Die Bf. argumentiert, dass zB im Fall der Absage eines Fussballspieles, auf welchem der Wettvertrag beruht, es in Analogie zu § 871 f ABGB zu einem Wegfall der Geschäftsgrundlage komme. Nachdem der Wettvertrag ex-tunc weg falle, bestehe zum Zeitpunkt der Zahlung des Wetteinsatzes keine Schuld, weshalb keine Gebührensschuld entstehe bzw. entstehen könne

Dem ist entgegenzusetzen, dass sich bereits aus dem Wortlaut der von der Bf selbst zitierten AGBs zur „Ungültigen/stornierten Wette“ mit der Formulierung „*wird diese Wette mit einer Quote von 1,00 als „gewonnen“ ausgewertet*“ ergibt, dass es zu keinem Wegfall der Geschäftsgrundlage gekommen sein kann. Was als gewonnen ausgewertet wird, dessen Grundlage kann nicht weggefallen sein.

Ebensowenig wird in den AGBs von einer Rückerstattung des Einsatzes gesprochen, sondern davon, dass „*der User einen Betrag erhält, der seinem Wetteinsatz entspricht*“.

Vom BFG auf der Homepage „***9***“ (Fassung vom 5.1.2021, Pkt. A3.2 „ungültige/nichtige Wetten“) und „***7***“ (allgemeine Wettregeln, letzte Aktualisierung 5.10.2017, Pkt. A3.2 „ungültige/nichtige Wetten“) abgefragte Wettbedingungen ergaben eine ebensolche Formulierung der AGBs wie jene, die von der Bf. zitiert wurde. Zusätzlich wird dort ausgeführt: „*Bei einer Kombiwette bedeutet das, dass die gesamte Wette entsprechend angepasst wird und die Kombiwette noch immer gewonnen werden kann, wenn alle anderen Wetten, die darin enthalten sind, ebenfalls gewonnen werden.*“

Auch dies spricht nicht für den ex-tunc Wegfall des Wettvertrages im Fall eines abgesagten Wettereignisses. Es liegt – insbesondere bei diesen Kombiwetten- wohl auch nicht im Interesse des Spielers, dass, allein aus dem Grund, weil ein Ereignis nicht stattfindet, das gesamte Geschäft nichtig werden würde.

Die Argumentation der Bf. konnte aus den angeführten Gründen nicht zum Erfolg führen. Mit Abschluss der Wette und Bezahlung des Wetteinsatzes durch den Spieler wurde das Wettgeschäft wirksam abgeschlossen. Die Wetteinsätze wurden getätigt und ist damit Gebührensschuld entstanden.

Die Cancelled Bets sind somit nicht aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden.

Die Abgaben sind daher – unter Heranziehung der Bemessungsgrundlagen lt. den Bescheiden der belangten Behörde und den durch die Bf. in der Stellungnahme vom 2.5.2022 (Beilage 4) angeführten Beträgen hinsichtlich der gewährten Boni und Freebets– wie folgt zu berechnen:

Berechnung der Wettgebühr:

Monat	Bemessungs- grundlage Bescheid	Gewährter Bonus	Freebets	Bemessungs- grundlage neu	davon 2 % festzusetzender Abgabenbetrag
01/2015	14.558.180,00	123.246,27	12.858,93	14.422.074,80	288.441,50
02/2015	13.640.931,00	119.976,85	20.752,67	13.500.201,48	270.004,03
03/2015	13.566.187,00	97.925,26	20.552,50	13.447.709,24	268.954,18
04/2015	13.218.147,00	86.139,77	16.659,89	13.115.347,34	262.306,95
05/2015	13.767.613,00	88.864,22	23.150,64	13.655.598,14	273.111,96
06/2015	10.861.592,00	86.844,73	26.844,44	10.747.902,83	214.958,06
07/2015	11.991.812,00	85.545,25	34.883,48	11.871.383,27	237.427,67
08/2015	12.498.261,00	118.761,24	65.792,57	12.313.707,19	246.274,14
09/2015	14.433.430,00	107.206,52	42.321,83	14.283.901,65	285.678,03
10/2015	14.413.073,00	95.943,63	48.696,45	14.268.432,92	285.368,66
11/2015	15.056.354,00	110.542,15	56.783,00	14.889.028,85	297.780,58
12/2015	12.121.707,00	103.152,76	59.567,40	11.958.986,84	239.179,74
01/2016	12.908.569,00	120.089,32	50.321,46	12.738.158,22	254.763,16
02/2016	12.672.324,00	162.844,08	70.827,94	12.438.651,98	248.773,04
03/2016	12.139.693,00	118.630,33	59.056,96	11.962.005,71	239.240,11
04/2016	13.395.241,00	130.715,79	59.063,19	13.205.462,02	264.109,24
05/2016	12.884.624,00	118.985,47	47.220,88	12.718.417,65	254.368,35
06/2016	18.386.754,00	443.710,25	200.125,15	17.742.918,60	354.858,37
07/2016	14.828.718,00	156.672,50	49.547,42	14.622.498,08	292.449,96
08/2016	12.385.751,00	134.116,42	49.094,86	12.202.539,72	244.050,79
09/2016	13.170.102,00	154.698,03	56.640,78	12.958.763,19	259.175,26
10/2016	15.757.014,00	125.783,24	38.799,43	15.592.431,33	311.848,63
11/2016	13.829.366,99	201.812,10	48.444,69	13.579.110,20	271.582,20

12/2016	13.816.538,86	359.410,75	208.462,03	13.248.666,08	264.973,32
01/2017	13.634.609,24	182.531,03	53.389,32	13.398.688,89	267.973,78
02/2017	14.405.553,40	174.487,60	60.811,25	14.170.254,55	283.405,09
03/2017	16.538.678,91	198.839,61	56.225,94	16.283.613,36	325.672,27
04/2017	16.218.434,00	218.481,46	73.954,03	15.925.998,51	318.519,97
05/2017	15.526.677,29	213.531,62	73.945,50	15.239.200,17	304.784,00
06/2017	13.739.893,89	190.399,58	58.513,53	13.490.980,78	269.819,62
07/2017	15.280.267,82	187.593,87	45.037,82	15.047.636,13	300.952,72
08/2017	16.425.039,93	257.064,58	73.165,02	16.094.810,33	321.896,21
09/2017	17.276.842,10	281.152,66	109.859,73	16.885.829,71	337.716,59
10/2017	16.765.675,66	239.366,61	69.423,51	16.456.885,54	329.137,71
11/2017	15.598.720,33	266.969,10	72.150,21	15.259.601,02	305.192,02
12/2017	15.519.039,31	359.548,36	125.774,04	15.159.490,95	303.189,82
01/2018	15.786.515,41	291.283,48	80.241,17	15.414.990,76	308.299,82
02/2018	15.211.827,10	256.024,05	87.994,89	14.867.808,16	297.356,16
03/2018	19.473.745,31	326.268,23	100.886,72	19.046.590,36	380.931,81
04/2018	18.398.673,58	341.364,87	109.131,80	17.948.176,91	358.963,54
05/2018	17.525.865,93	322.191,19	95.100,89	17.108.573,85	342.171,48
06/2018	24.958.394,86	757.414,04	185.009,62	24.015.971,20	480.319,42
07/2018	22.823.470,08	649.148,65	193.798,04	21.980.523,39	439.610,47
08/2018	18.594.832,01	381.371,54	135.780,11	18.077.680,36	361.553,61
09/2018	19.124.403,22	465.061,71	212.239,41	18.447.102,10	368.942,04
10/2018	20.374.142,87	404.375,92	130.365,03	19.839.401,92	396.788,04
11/2018	20.248.859,83	426.993,82	136.170,92	19.685.695,09	393.713,90
12/2018	21.533.122,97	412.237,37	134.406,72	20.986.478,88	419.729,58

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