

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende***SenV***, die Richterin***Ri*** als Berichterstatterin sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 6. September 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel als Vorgängerorganisation des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Sonderzuständigkeiten vom 31. Juli 2019 betreffend

1. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für März bis Mai 2014, August bis Oktober 2014 und Dezember 2014 (7 Bescheide)
2. Festsetzung der Glücksspielabgabe gem. § 201 BAO mit Null € für Juni 2014, Juli 2014 und November 2014 (3 Bescheide)
3. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Jänner bis März 2015 und Mai bis Dezember 2015 (11 Bescheide)
4. Festsetzung der Glücksspielabgabe gem. § 201 BAO mit Null € für April 2015 (1 Bescheid)
5. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Jänner bis April 2016 und Juni bis Dezember 2016 (11 Bescheide)
6. Festsetzung der Glücksspielabgabe gem. § 201 BAO mit Null € für Mai 2016 (1 Bescheid)
7. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Jänner 2017, März bis Juli 2017 und September bis Dezember 2017 (10 Bescheide)
8. Festsetzung der Glücksspielabgabe gem. § 201 BAO mit Null € für Februar 2017 und August 2017 (2 Bescheide)
9. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Jänner bis August 2018 (8 Bescheide)

alle Steuernummer ***BF1StNr1***

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23. August 2022 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide bleiben aufrecht.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Inhaltsverzeichnis:

I. Verfahrensgang

I. 1. Zur Beschwerdeführerin

I. 2. Verfahren vor der belangten Behörde:

I. 2.1. Offenlegung gemäß § 29 FinStrG und Bekanntgabe der Bemessungsgrundlagen betreffend Glücksspielabgabe

I. 2.2. Antrag auf Festsetzung gemäß § 201 BAO hat neun Bescheidausfertigungen – sieben Sammelbescheide und zwei Einzelbescheide – insgesamt 54 Bescheide zur Folge

I. 2.3. Beschwerden vom 6. September 2019 gegen alle 54 Bescheide

I. 2.4. Beschwerdevereinsentscheidungen vom 3. Februar 2020

I. 2.5. Vorlageantrag vom 19. Juni 2020

I. 3. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (BFG):

I. 4. Höchstgerichtliche Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. September 2020 in einem ähnlich gelagerten Verfahren

I. 5. Ladung zur mündlichen Verhandlung und Übermittlung des Sachverhalts bzw. Verfahrensgangs an die Parteien

I. 6. Mündliche Verhandlung vor dem Senat

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

II. 1. Sachverhalt

II. 2. Beweiswürdigung

II. 3. Rechtliche Beurteilung

II. 3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

II. 3.1.1. Rechtsgrundlagen

II. 3.1.2. Rechtliche Würdigung

II. 3.1.2.1. Gesetzliche Vorgaben

II. 3.1.2.2. Teilnahme vom Inland aus

II. 3.1.2.3. Fehlende Ermittlungspflicht der belangten Behörde

II. 3.1.2.4. Verfassungsrechtliche und unionsrechtliche Bedenken der Bf hinsichtlich der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG

II. 3.1.2.5. Datenschutzrechtliche Bedenken der Bf hinsichtlich der Teilnahme vom Inland aus

II. 3.1.2.6. Nach dem GSpG gibt es keine negativen Bemessungsgrundlagen für die Glücksspielabgabe (Gutschrift)

II. 3.1.2.7. Verfahrensrechtliche Aspekte der von der Bf geforderten zusammengefassten Festsetzung der monatlichen Glücksspielabgabe aller Monate eines Jahres gemäß § 201 Abs. 4 BAO

II. 3.1.2.7.1. Argumentation der Bf hinsichtlich Vergleichbarkeit der Glücksspielabgabe als „Jahressteuer“ mit der Spielbankabgabe und diesbezügliche Judikatur

II. 3.1.2.7.2. Zusammengefasste Festsetzung gemäß § 201 Abs. 4 BAO von nicht festgesetzten Monaten mit positiven und Monaten mit negativen Bemessungsgrundlagen innerhalb eines Kalenderjahres weder als verfahrensrechtlicher „Korrekturmechanismus“ materiellrechtlicher Vorgaben bzw. höchstgerichtlicher Judikatur noch wegen fehlender Anwendbarkeit gemäß § 201 Abs. 1 BAO rechtmäßig möglich

II. 3.1.2.8. Zusammenfassung der rechtlichen Beurteilung der vier Hauptbeschwerdepunkte

II. 3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

I. Verfahrensgang

1. Zur Beschwerdeführerin:

Die Beschwerdeführerin ***Bf1*** mit Sitz in ***1*** (in der Folge als Bf bezeichnet) betreibt eine Onlineplattform unter der Internetadresse www....

Auf dieser Website werden Online-Glücksspiele angeboten, wie über Video-Spielautomaten („Video Slots“), Black Jack, Roulette und Poker, wobei die Gesellschaft an den von ihr angebotenen Casinospielen selbst teilnimmt und Gewinne an die Spielteilnehmer auszahlt.

Auch Live Casinospiele wurden angeboten, in denen die Spieler einen Videostream eines Croupiers sehen konnten.

Die Gesellschaft ist nach eigenen Angaben der Bf Teil der „ABC“ und verfügt über keine Geschäftsräumlichkeiten in Österreich.

2. Verfahren vor der belangten Behörde:

2.1. Offenlegung gemäß § 29 FinStrG und Bekanntgabe der Bemessungsgrundlagen betreffend Glücksspielabgabe

Mit Offenlegungsschreiben der für die Feststellung der Abgabenverkürzung bedeutsamen Umstände vom 2. Oktober 2018 gab die Bf die Bemessungsgrundlagen für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume März 2014 bis August 2018 bekannt.

Hinsichtlich des Glücksspielangebots gab die Bf bekannt, welche Glücksspiele von der Gesellschaft angeboten werden und erläutert, in welcher Form.

Zum einen würden Casinospiele angeboten, wozu ua Video-Spielautomaten („Video Slots“), Black Jack, Roulette und Poker zählen würden.

Die Gesellschaft nehme an den von ihr angebotenen Casinospielen selbst teil und zahle auch Gewinne an die Spielteilnehmer aus. Poker stelle ebenfalls ein Casinospiel dar, da die Gesellschaft an den Spielen als Bankhalter teilnehme, Einsätze entgegennehme und Gewinne auszahle.

Zum anderen würden von der Gesellschaft Live Casinospiele seit März 2014 angeboten. In diesen Live Casinospielen könnten Spieler einen Videostream eines Croupiers sehen. Die Gesellschaft nehme an den Spielen teil und zahle Gewinne an die Spielteilnehmer aus.

Nach Ansicht der belangten Behörde würden die von der Gesellschaft angebotenen Glücksspiele elektronische Lotterien im Sinne des § 12a GSpG darstellen, für die 40% der

Jahresbruttospieleinnahmen als Glücksspielabgabe zu entrichten seien, sofern die Teilnahme an diesen Spielen vom Inland aus erfolge (§ 57 Abs 2 GSpG).

Im Zeitraum 1. März 2014 bis 31. August 2018 hätten auch Kunden aus Österreich an von der Gesellschaft veranstalteten Glücksspielen teilgenommen.

Die Verpflichtung zur Entrichtung von Glücksspielabgaben sowie die damit verbundene Verpflichtung zur Erstattung von monatlichen Meldungen an die belangte Behörde wären der Gesellschaft bis vor kurzem nicht bekannt gewesen.

Da die Gesellschaft in der Vergangenheit weder bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats Meldungen über die abzuführenden Beträge an

Glücksspielabgaben erstattet hätte noch diese Beträge tatsächlich entrichtet hätte, wären im Zeitraum 1. März 2014 - 31. August 2018 nach Maßgabe der Rechtsansicht des Finanzamts Abgaben verkürzt worden.

In der Folge wurden von der Bf die für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände offengelegt:

Bei der Bekanntgabe der Jahresbruttospieleinnahmen wurde auf § 57 Abs 2 GSpG Bezug genommen, demzufolge die Glücksspielabgabe für Ausspielungen im Sinne des § 12a GSpG (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolge und die nicht über Video-Lotterie-Terminals im Sinne des § 12a Abs 2 GSpG durchgeführt würden, 40 % der Jahresbruttospieleinnahmen. Diese seien nach § 57 Abs 5 GSpG die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

Bei Berechnung der Jahresbruttospieleinnahmen würden Gutscheine („Bonuses“), welche den Spielern von der Gesellschaft gewährt worden seien, nicht abgezogen.

Die Gesellschaft habe die Jahresbruttospieleinnahmen bei den verschiedenen Spielen wie folgt berechnet:

Die Spieler würden bei Casinospielen und Live Casinospielen sowie Poker keine Gebühr für die Teilnahme am Spiel leisten, sondern vielmehr Einsätze an die Gesellschaft. Abhängig vom Spielausgang würden die Spieler entweder ihre Einsätze an die Gesellschaft verlieren oder von dieser Gewinne ausbezahlt erhalten. Folglich seien bei der Berechnung der Jahresbruttospieleinnahmen die ausbezahlten Gewinne von den geleisteten Einsätzen in Abzug zu bringen.

Hinsichtlich der Bestimmung der Identität der Spielteilnehmer erfasse und speichere die Gesellschaft bestimmte Daten der Spielteilnehmer. Diese Daten würden ua den Wohnsitzstaat bei erstmaliger Registrierung für die Dienste der Gesellschaft (auf Basis von Angaben des Spielers) und die IP-Adresse bei Registrierung umfassen.

Die Gesellschaft ziehe zur Bestimmung des Ortes, von dem aus der Spieler an einem Glücksspiel teilnimmt den vom Spieler im Zuge der Registrierung angegebenen Wohnsitz heran. Für Zwecke dieser Offenlegung habe die Gesellschaft die Spielaktivitäten eines bestimmten Spielers als Teilnahme aus dem Inland gewertet, sofern er sich mit einem österreichischen Wohnsitz registriert hat.

Die bekannt gegebenen Bemessungsgrundlagen würden sich folglich bei Glücksspielen als Summe von Einsätzen (abzüglich der ausbezahlten Gewinne) ergeben, die von Spielern mit österreichischem Wohnsitz geleistet wurden. Die in den Tabellen angegebenen monatlichen Beträge wurden auf die nächste ganze Zahl gerundet.

Darunter waren auch Monate mit negative Bemessungsgrundlagen, als die Summe der Gewinne der Spielteilnehmer die Summe der Einsätze der Spielteilnehmer überstieg:

Juni 2014, Juli 2014, November 2014, April 2015, Mai 2016, Februar 2017 und August 2017, in den Tabellen als Negativbeträge mit Minus davor dargestellt.

Für das Jahr 2014 wurde folgende Bemessungsgrundlage angegeben:

Zeitraum	Bemessungs- grundlage in EUR	Steuer- satz	Glücksspielabgabe in EUR
März	107	40%	43
April	478	40%	191
Mai	5.604	40%	2.242
Juni	-4.839	40%	-1.935
Juli	-1.152	40%	-461
August	1.347	40%	539
September	222	40%	89
Oktober	1.204	40%	481
November	-1.848	40%	-739
Dezember	1.483	40%	593
Summe	2.605		1.042

Für das Jahr 2015 wurde folgende Bemessungsgrundlage angegeben:

Zeitraum	Bemessungs- grundlage in EUR	Steuer- satz	Glücksspielabgabe in EUR
Jänner	1.324	40%	530
Februar	639	40%	255
März	1.369	40%	548
April	-1.337	40%	-535
Mai	7.215	40%	2.886
Juni	2.898	40%	1.159
Juli	1.229	40%	491
August	1.567	40%	627
September	4.709	40%	1.883
Oktober	45.295	40%	18.118
November	22.313	40%	8.925
Dezember	36.488	40%	14.595
Summe	123.708		49.483

Für das Jahr 2016 wurde folgende Bemessungsgrundlage angegeben:

Zeitraum	Bemessungs- grundlage in EUR	Steuer- satz	Glücksspielabgabe in EUR
Jänner	44.468	40%	17.787
Februar	65.996	40%	26.398
März	39.265	40%	15.706
April	31.601	40%	12.640
Mai	-5.942	40%	-2.377
Juni	26.690	40%	10.676

Juli	22.483	40%	8.993
August	31.855	40%	12.742
September	36.898	40%	14.759
Oktober	64.708	40%	25.883
November	35.469	40%	14.188
Dezember	33.999	40%	13.600
Summe	427.491		170.996

Für das Jahr 2017 wurde folgende Bemessungsgrundlage angegeben:

Zeitraum	Bemessungs- grundlage in EUR	Steuer- satz	Glücksspielabgabe in EUR
Jänner	30.274	40%	12.110
Februar	-2.968	40%	-1.187
März	79.276	40%	31.710
April	80.892	40%	32.357
Mai	57.288	40%	22.915
Juni	81.927	40%	32.771
Juli	41.137	40%	16.455
August	-164.965	40%	-65.986
September	72.824	40%	29.130
Oktober	47.721	40%	19.088
November	90.004	40%	36.002
Dezember	964	40%	386
Summe	414.374		165.750

Für das Jahr 2018 wurde folgende Bemessungsgrundlage angegeben:

Zeitraum	Bemessungs- grundlage in EUR	Steuer- satz	Glücksspielabgabe in EUR
Jänner	140.627	40%	56.251
Februar	87.677	40%	35.071
März	91.387	40%	36.555
April	54.854	40%	21.942
Mai	33.810	40%	13.524
Juni	112.346	40%	44.938
Juli	104.497	40%	41.799
August	86.174	40%	34.470
Summe	711.372		284.549

In Summe wurden die Glücksspielabgaben für die Jahre 2014 bis 2018 von der Bf wie folgt angegeben:

Zeitraum	Glücksspielabgabe
2014	1.042
2015	49.483
2016	170.996
2017	165.750
2018	284.549
Summe	671.820

2.2. Antrag auf Festsetzung gemäß § 201 BAO hat neun Bescheidausfertigungen – sieben Sammelbescheide und zwei Einzelbescheide – insgesamt 54 Bescheide zur Folge

In der Folge stellte die Bf für den gegenständlichen Zeitraum März 2014 bis inklusive August 2018 Antrag auf Festsetzung gemäß § 201 BAO.

Begründet wurde dies damit, dass die Bf die Rechtsauffassung, Glücksspielabgaben entrichten zu müssen nicht teile und die Abgabe der Höhe und dem Grunde nach bestritten werde, und sie beabsichtige, ein Rechtsmittel zu erheben.

Aus diesem Grund habe die Bf die Festsetzung der Abgabe gemäß § 201 Abs 1 iVm § 201 Abs 3 Z 1 BAO beantragt, weil diese erfolgen müsse, wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist, und der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht werde, was der Fall sei.

Die Bf sei der Ansicht dass die Selbstberechnung nicht richtig wäre, weil § 57 Abs 2 iVm § 2 und § 12a GSpG verfassungswidrig und unionsrechtswidrig sei. Die Bestimmung, wonach bei Ausspielungen gemäß § 12a GSpG, an denen die Teilnahme aus dem Inland erfolgt, die Glücksspielabgabe 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen beträgt, verstoße unter anderem gegen Art 18 B-VG, Art 5 und 6 StGG und Art 56 AEUV.

Weitere Argumente würden einem Rechtsmittel gegen den Bescheid nach § 201 BAO vorbehalten.

Die Abgabenschuld betrage aus diesen Gründen Null €.

Die belangte Behörde erließ in der Folge insgesamt 54 Bescheide am 31. Juli 2019 für die gegenständlichen Zeiträume in Form von neun Bescheidausfertigungen/Bescheidformularen, zum einen fünf Abweisungs(sammel)bescheide, mit denen der Antrag gemäß § 201 BAO abgewiesen wurde wegen richtiger Selbstberechnung und zum anderen am selben Tag vier Glücksspielabgabebescheide (zwei Sammelbescheide und zwei Einzelbescheide) für die Monate, bei denen negative Bemessungsgrundlagen angegeben wurden und setzte die Glücksspielabgabe jedes Mal mit Null € fest:

1. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für März bis Mai 2014, August bis Oktober 2014 und Dezember 2014 (7 Bescheide)
2. Festsetzung der Glücksspielabgabe gem. § 201 BAO mit Null € für Juni 2014, Juli 2014 und November 2014 (3 Bescheide)
3. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Jänner bis März 2015 und Mai bis Dezember 2015 (11 Bescheide)
4. Festsetzung der Glücksspielabgabe gem. § 201 BAO mit Null € für April 2015 (1 Bescheid)
5. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Jänner bis April 2016 und Juni bis Dezember 2016 (11 Bescheide)

6. Festsetzung der Glücksspielabgabe gem. § 201 BAO mit Null € für Mai 2016 (1 Bescheid)

7. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Jänner 2017, März bis Juli 2017 und September bis Dezember 2017 (10 Bescheide)

8. Festsetzung der Glücksspielabgabe gem. § 201 BAO mit Null € für Februar 2017 und August 2017 (2 Bescheide)

9. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Jänner bis August 2018 (8 Bescheide)

2.3. Beschwerden vom 6. September 2019 gegen alle 54 Bescheide

Die Bf hat gegen alle Bescheide Beschwerden am 6. September 2019 erhoben.

Nach Darstellung des Sachverhaltes stellt die Bf klar, dass sie keine Sportwetten an österreichische Kunden anbiete. Sie biete allerdings Sportwetten an Kunden von anderen Ländern (z.B. Deutschland) an.

Wenn ein Kunde sich mit einer österreichischen Adresse registriere und eine Sportwette abschließen möchte, erhalte er eine Fehlermeldung, die darüber informiere, dass die Gesellschaft keine Sportwetten in Österreich anbiete. Wenn ein Kunde eine österreichische IP Adresse hätte und sich mit einer Adresse eines anderen Landes registriere (z.B. Deutschland), erhalte er ebenfalls eine Fehlermeldung. Daher könnten Kunden von Österreich aus nicht an Sportwetten teilnehmen, die von der Gesellschaft angeboten werden.

Bei der Offenlegung der Bemessungsgrundlagen hätte die Bf mangels geeigneterer Alternativmethoden zur Bestimmung des Ortes, von dem aus der Kunde an einem Glücksspiel teilnahm, die Wohnadresse des Spielers herangezogen, die dieser bei erstmaliger Registrierung auf der Website bekannt zu geben hätte. Sofern ein Spieler im Zuge des Registrierungsvorganges eine österreichische Wohnadresse angegeben hätte, wären seine Glücksspielaktivitäten als „Teilnahme vom Inland“ aus gewertet worden und folglich seine geleisteten Einsätze in die österreichischen Bemessungsgrundlagen einbezogen.

Durch diese Methode sei jedoch nicht sichergestellt, dass der Teilnehmer mit österreichischer Wohnadresse zum Zeitpunkt des Spiels tatsächlich physisch in Österreich anwesend sei. Ungeachtet dieser Problematik hätte die Abgabenbehörde die Glücksspielabgaben ausschließlich auf Basis der Wohnadresse bei Registrierung festgesetzt.

Die Bf hätte in einzelnen Monaten negative Bemessungsgrundlagen offengelegt. Diese ergäben sich dadurch, dass in den jeweiligen Monaten die an Spieler ausgezahlten Gewinne höher als die durch die Spieler geleisteten Einsätze gewesen wären.

Aufgrund der negativen Bemessungsgrundlagen hätte die Bf unter Heranziehung des Steuersatzes von 40% im Juni 2014 eine Abgabengutschrift in Höhe von -1.936 €, im Juli 2014 eine Abgabengutschrift in Höhe von - 461 €, im November 2014 eine Abgabengutschrift in Höhe von -739 €, im April 2015 eine Abgabengutschrift in Höhe von -534,80 €, im Mai 2016 eine Abgabengutschrift in Höhe von -2.377 €, im Februar 2017 eine Abgabengutschrift in Höhe von -1.187 € sowie im August 2017 eine Abgabengutschrift in Höhe von -65.986 € errechnet. Unter Berücksichtigung der obenstehenden Gutschriften hätte die Bf die Glücksspielabgabe für die Jahre 2014 bis 2018 wie folgt errechnet:

Zeitraum	GspA in €
3-12/2014	1.042
1-12/2015	49.483
1-12/2016	170.996
1-12/2017	165.750
1-8/2018	284.549
Summe	671.820

Die Bf habe die Glücksspielabgabe in Höhe von 671.820 € am 1.11.2018 an die Abgabenbehörde entrichtet.

Die belangte Behörde hätte die Glücksspielabgabe für die Monate, in denen die Bf eine negative Bemessungsgrundlage offengelegt hätte, hingegen mit Null € festgesetzt mit der Begründung, dass sofern die Jahresbruttospieleinnahmen in einem Monat negativ seien, falle in diesem Monat keine Glücksspielabgabe an.

Abrechnungszeitraum sei der Kalendermonat. Die Glücksspielabgabe sei für Monate mit negativen Jahresbruttospieleinnahmen mit Null € festzusetzen.

Aus diesem Grund sei auch eine Korrektur der Selbstberechnungen erfolgt und die belangte Behörde hätte die Glücksspielabgabe für den Zeitraum März 2014 bis August 2018 in Höhe von 745.041,00 € festgesetzt:

Zeitraum	GspA in €
3-12/2014	4.178
1-12/2015	50.017
1-12/2016	173.372
1-12/2017	232.924
1-8/2018	284.550
Summe	745.041

Dies sei nicht richtig, weil die Glücksspielabgabe für Ausspielungen nach § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, gemäß § 57 Abs 2 GSpG 40 % der Jahresbruttospieleinnahmen betrage und dies laut Gesetzgeber die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres (§ 57 Abs 5 GSpG) seien und gemäß § 59 Abs 3 GSpG die Schuldner der Abgaben nach § 57 GSpG verpflichtet seien, diese Abgaben jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten.

Die Jahresbruttospieleinnahmen wären gemäß § 57 Abs 5 GSpG die Differenz der von Spielern geleisteten Einsätze und an diese ausgezahlten Gewinne während eines Kalenderjahres. Daraus ergebe sich, dass der für die Abgabenbemessung relevante Zeitraum das Kalenderjahr sei. In diesem Zusammenhang wurde Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 17.01.1968, 0897/67 zitiert, die sich auf einen Fall betreffend Jahresbruttospieleinnahmen bezüglich Spielbankabgabe bezog, worunter der Verwaltungsgerichtshof eine Rechengröße verstehe, die sich aus dem Unterschied zwischen den Spieleinnahmen und den Spielausgaben innerhalb eines Kalenderjahres ergebe, wobei eine rechnungsmäßige Erhöhung der Bruttospieleinnahmen durch Berücksichtigung von bei der Abrechnung effektiv nicht vorhandenen Gewinnen, somit durch Heranziehung fiktiver Beträge nicht dem Gesetz entspreche.

Der Verwaltungsgerichtshof führe in diesem Erkenntnis auch aus, dass als Zeitraum für die Berechnung der Jahresbruttospieleinnahmen „offensichtlich“ nur das Kalenderjahr in Betracht käme, was für den beschwerdegegenständlichen Fall bedeute, dass die Abgabe anhand des Kalenderjahres zu bemessen sei und fiktive Beträge nicht einer Besteuerung unterzogen werden dürften.

Auch auf Judikatur des Bundesfinanzgerichtes im Erkenntnis BFG vom 4.4.2018, RV/7105345/2017 wurde Bezug genommen, dass der Steuergegenstand der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs 2 GSpG zwar der einzelne Spielvertrag sei, die Jahresbruttospieleinnahmen jedoch ein „glücksspielgesetzeigentümlicher“ betrieblicher Begriff wären (BFG 4.4.2018, RV/7105345/2017, Punkt 12 mit Hinweis auf VwGH 17.1.1968, 0897/6), da die ausbezahlten Gewinne von den Einsätzen in Abzug gebracht werden könnten. Der Gewinn, den der Glücksspielanbieter auszahle, würde nämlich nicht bezogen auf den einzelnen Spielvertrag ausschließlich vom Einsatz des gewinnenden Spielers abgezogen.

Der abzugsfähige Gewinn mache daher die Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleinnahmen zu einer saldierten Größe, die über den einzelnen Spielvertrag hinausgehe und die Einsätze aller Spielverträge umfasse, die innerhalb eines Kalenderjahres von der Beschwerdeführerin eingenommen würden (BFG 4.4.2018, RV/7105345/2017, Seite 69).

Obwohl die Glücksspielabgabe für elektronische Lotterien anhand der geleisteten Einsätze und ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres bemessen werde, müsse der Abgabepflichtige die Abgabe für den jeweiligen Kalendermonat bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats selbst berechnen und entrichten (§ 59 Abs 3 GSpG).

Die Bf hätte in den Monaten Juni, Juli und November 2014, April 2015, Mai 2016, Februar und August 2017 negative Monatsbruttospieleinnahmen erzielt, da die von ihr an Spieler ausgezahlten Gewinne höher gewesen wären als die von den Spielern geleisteten Einsätze.

Die belangte Behörde hätte die negativen Bemessungsgrundlagen bei der Bemessung der Jahresbruttospieleinnahmen nicht berücksichtigt und die Glücksspielabgabe in den jeweiligen Monaten mit Null € festgesetzt.

Die Bf sei der Rechtsansicht, dass die belangte Behörde die negativen Bemessungsgrundlagen in den einzelnen Monaten bei der Bemessung der Jahresbruttospieleinnahmen berücksichtigen hätte müssen.

Zutreffend werde in der Literatur ausgeführt, dass die Selbstberechnungspflicht für jeden Kalendermonat in einem Spannungsverhältnis zu der in § 57 Abs 2 GSpG vorgesehenen Anknüpfung an die Jahresbruttospieleinnahmen als Bemessungsgrundlage stehe (*Allram in Bergmann/Pinetz*, GebG [2018] §§ 57 - 59 GSpG Rz 527f).

Das Spannungsverhältnis führe zu Unterschieden in der Besteuerung, wenn man, so wie das Finanzamt, die Rechtsansicht vertritt, dass die negative Bemessungsgrundlage in einzelnen Monaten vollständig unberücksichtigt bleibe.

Diese Unterschiede verdeutlichte die Bf anhand eines Beispiels, in dem zwei Glücksspielanbieter dieselbe Höhe an Jahresbruttospieleinnahmen innerhalb eines

Kalenderjahres hätten, mit dem Unterschied, dass der erste Glücksspielanbieter innerhalb eines Jahres in keinem Monat negative Bemessungsgrundlagen hätte, während der zweite in einem Monat eine negative Bemessungsgrundlage hätte.

Monat	Glücksspielanbieter A		Glücksspielanbieter B	
	Bruttospiel-einnahmen	selbst berechnete GSpA (§ 57 / 2)	Bruttospiel-einnahmen	selbst berechnete GSpA (§ 57 / 2)
Jänner	1.000,00	400,00	1.000,00	400,00
Februar	1.000,00	400,00	1.000,00	400,00
März	1.000,00	400,00	1.000,00	400,00
April	1.000,00	400,00	1.000,00	400,00
Mai	1.000,00	400,00	1.000,00	400,00
Juni	1.000,00	400,00	1.000,00	400,00
Juli	1.000,00	400,00	1.000,00	400,00
August	1.000,00	400,00	1.000,00	400,00
September	1.000,00	400,00	1.000,00	400,00
Oktober	1.000,00	400,00	1.000,00	400,00
November	1.000,00	400,00	-5.000,00	0,00
Dezember	1.000,00	400,00	7.000,00	2.800,00
	12.000,00	4.800,00	12.000,00	6.800,00

Dadurch dass die belangte Behörde dieses eine Monat mit Null festsetzen würde, würde es nicht saldiert und der zweite Glücksspielanbieter hätte daher trotz gleich hoher Jahresbruttospieleinnahmen im Ergebnis die höhere Abgabenlast zu tragen.

Darin sieht die Bf eine Gleichheitswidrigkeit auf Grund einer Ungleichbehandlung der beiden Anbieter trotz gleicher Bemessungsgrundlagen in Summe aller Monate eines Kalenderjahres.

Die Bf argumentierte, das selbst wenn die Abgabe für ein einzelnes Monat nicht wie beantragt mit einem negativen Betrag (Gutschrift) festgesetzt werden könne, es verfahrensrechtlich möglich sei, dem Antrag auf Bemessung der Abgaben von den Jahresbruttospieleinnahmen Rechnung zu tragen.

Die Anträge auf Festsetzung gern § 201 BAO wären rechtzeitig gestellt worden.

Gemäß § 201 Abs 4 BAO könne - innerhalb derselben Abgabenart - die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres in einem Bescheid zusammengefasst werden.

Es wäre nicht beantragt worden, die Abgabe insgesamt mit einem negativen Betrag festzusetzen, dies wäre auch gar nicht notwendig. Bei Zusammenfassung der Abgaben in

einem Jahresbescheid nach § 201 Abs 4 BAO, könne die Abgabe von den Jahresbruttospieleinnahmen festgesetzt werden.

Hinsichtlich der Teilnahme vom Inland aus, führte die Bf aus, dass auf Grund dessen, dass die Glücksspielabgabe für elektronische Lotterien eine Selbstbemessungsabgabe darstelle, der Selbstbemessungsverpflichtete gemäß § 59 Abs 3 GSpG für die Erfüllung der Selbstbemessungspflicht zu beurteilen habe, welche Spieler an seinen Glücksspielen von Österreich aus teilgenommen hätten.

Nach der Judikatur komme es – unter Verweis auf zahlreiche UFS/BFG Judikatur – auf den tatsächlichen Aufenthaltsort des Kunden im Zeitpunkt der Spielteilnahme an.

Ob ein Spieler vom Inland aus teilgenommen hätte, sei entscheidend dafür, ob der Tatbestand erfüllt sei.

In diesem Zusammenhang zitierte die Bf die Entscheidung des VwGH vom 20.11.2014, 2013/16/0085, nach der als Ergebnis einer Beweiswürdigung festzustellen sei, welche Wetten im Inland abgeschlossen wurden oder bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde. Bei dieser Sachverhaltsfeststellung sei sowohl die Registrierung des „Users“ mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer „inländischen IP-Adresse“ ein Indiz dafür, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden habe, wobei einem solchen Indiz zwar für konkrete Wettfälle durchaus entgegengetreten werden könne, doch müssten dazu konkrete diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden.

Nach diesem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes bleibe es dem Abgabepflichtigen überlassen, eine von mehreren Methoden zur Ermittlung der Abgabepflicht bzw. Bemessungsgrundlage auszuwählen, um anhand der vorliegenden „Indizien“ festzustellen, ob er einer Abgabepflicht unterliege und wie hoch im Fall des Vorliegens einer Abgabepflicht die Bemessungsgrundlage für Glücksspielabgabe sei.

Es gebe mehrere zulässige Methoden, den physischen Aufenthaltsort des Spielteilnehmers zu ermitteln, wie etwa anhand der Angabe des Spielers (zB bei Registrierung) und anhand der

IP-Adresse, von der aus auf die Website der Beschwerdeführerin während der Spielteilnahme zugegriffen werde.

Keine dieser beiden Methoden führe allerdings mit einer ausreichend hohen Wahrscheinlichkeit zu einer korrekten Schlussfolgerung, ob eine Glücksspielabgabepflicht in Österreich entstanden sei.

Betreffend die Registrierungsadresse führte die Bf aus, dass der Ort, den ein Kunde bei der Registrierung auf der Website als Wohnort angegeben habe, sich keinesfalls zur Feststellung seines physischen Aufenthaltsorts im Zeitpunkt der Spielteilnahme eigne, weil er im Zeitpunkt der Registrierung falsche Angaben über seinen Wohnort machen könne oder sich der Wohnort des Kunden im Zeitablauf ändern könne.

Selbst wenn alle Kunden stets wahre Angaben über ihren Wohnort machen und diesen niemals ändern würden, leide die Zuordnung anhand der Registrierungsadresse noch immer daran, dass Kunden nicht nur von ihrem Wohnort, sondern von überall auf der ganzen Welt das Angebot der Beschwerdeführerin in Anspruch nehmen könnten (Internet-Cafe, Freunde, Hotel...) und von dort auf die Website der Bf zugreifen könnten. Umso mehr gelte das bei Verwendung von mobilen Endgeräten. Die Vorstellung, dass nur mithilfe des Desktop-PCs am Wohnort auf das Internet zugegriffen und an Glücksspielen teilgenommen wird, sei unzeitgemäß und entspreche nicht der Realität.

Hinsichtlich der IP-Adresse führte die Bf aus, dass mit Hilfe der Geolokalisation die IP-Adresse, von der auf eine Website zugegriffen werde, einem geographischen Ort zugeordnet werden könne, wobei diese Methode bedingt Rückschlüsse auf den Aufenthaltsort des Kunden zum Zeitpunkt der Spielteilnahme zulasse. Ein Rückschluss sei nur bedingt möglich, weil die IP-Adresse eines Internetzugangs in der Regel nicht an einen bestimmten Ort gebunden sei.

Es handle sich dabei um keine verlässliche Ermittlung des tatsächlichen Aufenthalts des Kunden durch Ungenauigkeiten durch die Nutzung bzw. Zwischenschaltung von Anonymisierungs-Diensten und Proxy-Servern, wie zB bei Internetzugriff in einem Firmennetzwerk zentral über den Firmenserver oder auch beim privaten Internetzugriff, da es mittlerweile auch technischen Laien unter Zuhilfenahme von Internet-Tutorials möglich sei, über einen Proxy-Server aus einem anderen Staat auf das Internet zuzugreifen, um länderbezogene Sperren von Websites, auf denen beispielsweise Sportübertragungen oder aktuelle Staffeln von TV-Serien abrufbar sind, zu umgehen.

In diesen Fällen könne maximal der Standort des Servers, jedoch nicht der Aufenthaltsort des eigentlichen Nutzers ermittelt werden.

Darüber hinaus würden „virtuelle private Netzwerke“ (VPN) häufig von Firmen eingesetzt, um bspw eine sichere Kommunikation mit dem Firmen-Intranet zu ermöglichen. Von Privatpersonen würden VPN-Verbindungen genutzt, um sicher verschlüsselt und anonym im Internet zu surfen. Ähnlich wie Proxyserver würden VPN-Verbindungen von Privatpersonen außerdem dazu verwendet, den eigentlichen Zugriffsort zu verschleiern und zum Teil bewusst einen bestimmten Zugriffsort vorzutäuschen, um Zugang zu Inhalten zu erhalten, die aus ihrem Land zB aus urheberrechtlichen Gründen nicht oder noch nicht abrufbar sind (Filme, TV Serien, Sportübertragungen).

Virtuelle private Netzwerke würden somit die Ortung mittels IP-Adresse verhindern, da der Nutzer vom VPN-Provider eine neue, anonyme IP-Adresse mit Zuordnung zu einem oftmals anderen Land erhalte, wobei der Benutzer bei der Wahl der Verbindung auch den geographischen Standort des Servers wähle.

Beim Internetzugriff mittels mobiler Endgeräte über das Mobilfunknetz komme noch erschwerend hinzu, dass die mobilen Endgeräte regelmäßig die IP-Adresse des Mobilfunkanbieters anzeigen, auch wenn sich der Kunde mit seinem Gerät aus einem

anderen Land in das Internet einwähle. Dabei trete sowohl der Fall ein, dass der Kunde die Dienste eines inländischen (österreichischen) Mobilfunkbetreibers nutze, sich aber im Ausland aufhalte, als auch der Fall, dass der Kunde einen ausländischen Mobilfunkbetreiber nutze, sich aber bei Nutzung des Internets in Österreich aufhalte.

Abgesehen davon seien Mobilfunkanbieter in Grenzregionen bemüht, eine vollständige Netzabdeckung im jeweiligen Heimatland zu erreichen. Dies hätte jedoch zur Folge, dass das Mobilnetz auch außerhalb Österreichs Empfang biete, sodass nicht einmal aus allfälligen Roaming-Gebühren zuverlässig auf den tatsächlichen Aufenthalt des Kunden geschlossen werden könne.

Daraus ergebe sich, dass die geographische Zuordnung einer IP-Adresse eines Nutzers aus vielen Gründen nicht seinem tatsächlichen Aufenthaltsort entspreche.

Das BFG scheine mittlerweile erkannt zu haben, dass die Feststellung der Abgabepflicht anhand einer IP-Adresse eines Spielers problematisch ist und habe daher im Rahmen der Beweiswürdigung in einem Erkenntnis ausgesprochen, dass die IP-Adresse gegenüber der Registrierungsadresse das Indiz mit der schwächeren Wirkung darstelle (BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016, Seite 71). Bei Widersprüchen zwischen der Registrierungsadresse und der IP-Adresse wäre daher dem Indiz der Registrierungsadresse der Vorzug zu geben (Seite 73).

Die Bf führte desweiteren aus, dass sie der belangten Behörde freiwillig die monatlichen Bruttospieleinnahmen offengelegt hätte, und nach ihrer Ansicht die belangte Behörde ihre Ermittlungspflicht dadurch verletzt hätte, dass zum Vorliegen des für die Entstehung des Steueranspruches maßgeblichen Kriteriums der „Teilnahme“ des Kunden an einem Glücksspiel „vom Inland“ ausschließlich die „Registrierungsadressen“ der Kunden (von den Kunden bekannt gegebene Adressen) herangezogen und keine weiteren Ermittlungen angestellt worden wären.

Die belangte Behörde wäre nach Abschluss des Beweisverfahrens aufgrund eines einzigen Indizienbeweises mit geringer Beweiskraft zu dem Beweisergebnis gelangt, dass die Abgabepflicht der Bf bestehe und hätte in den bekämpften Bescheiden darauf verwiesen, das

Bundesfinanzgericht habe in diversen Erkenntnissen die Zulässigkeit der Teilnahme vom Inland aus und daher die Festsetzung der Abgabe unter Heranziehung der Bemessungsgrundlage auf Basis der Teilnahme von mit einer österreichischen Adresse registrierten Kunden bestätigt.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in seiner Entscheidung vom 20.11.2014, 2013/16/0085, ausgesprochen, dass die inländische Wohnsitzadresse bzw. die IP-Adresse als Indizien herangezogen werden können, um festzustellen, ob an einer Wette „vom Inland“ aus teilgenommen worden wäre.

Das BFG habe die Revision gegen sämtliche Erkenntnisse, in denen die Teilnahme eines Spielers vom Inland ausschließlich auf Basis der Registrierungsadresse als erwiesen angenommen wurde, für zulässig erklärt, da höchstgerichtlich bisher nicht geklärt sei, ob die Festsetzung von Glücksspielabgaben und Wettgebühren auf Basis eines einzigen Indizes erfolgen dürfe (BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016; 16.2.2018, RV/7104387/2015; 28.3.2018, RV/7105344/2017; 4.4.2018, RV/7105345/2017; 4.4.2018, RV/7104839/2017; 25.4.2018, RV/7104384/2015; 25.4.2018, RV/7104385/2015 und 25.4.2018, RV/7104386/2015). Gegen sämtliche BFG Erkenntnisse (ausgenommen der letzten drei Erkenntnisse) seien Revisionen beim Verwaltungsgerichtshof anhängig.

Somit sei in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung noch nicht abschließend geklärt, ob die Festsetzung von Glücksspielabgaben und Wettgebühren auf Basis eines einzigen Indizes erfolgen dürfe, wenn es diesen entgegenstehende Indizien gebe.

Die Bf ist der Ansicht, dass im beschwerdegegenständlichen Fall die Glücksspielabgabe anhand von Vermutungen des Abgabepflichtigen festgesetzt worden sei, die sich wiederum (wenn überhaupt) auf einmalige Angaben eines Kunden stützen würden.

Diese Vermutungen wären ohne Überprüfung von der Abgabenbehörde übernommen worden, was rechtsstaatlich äußerst bedenklich sei.

Die Bf widerrufe daher ausdrücklich ihre Vermutung dass alle Spieler mit österreichischer Wohnanschrift sich während des Spieles in Österreich aufgehalten hätten.

Darüberhinaus wären die Mitwirkungspflichten der Partei überstrapaziert worden:

Es bestünde im Abgabenverfahren die Ermittlungspflicht der Behörde neben der Mitwirkungspflicht der Partei, wobei die Behörde die Pflicht treffe, den Sachverhalt amtswegig zu ermitteln. Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht seien die Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung.

Die Mitwirkungspflicht erhöhe sich grundsätzlich nur in dem Ausmaß, in dem die Partei eher imstande sei, Glaubhaftmachungen oder Beweise zu führen, weil sie mit dem Sachverhalt besser vertraut sei und leichter Geeignetes beizuschaffen vermöge, könne aber insoweit nicht

bestehen, als die Partei selbst nicht in der Lage wäre, sie zu erfüllen (VwGH 20.6.1995, 91/13/0063).

Dabei sei zu bedenken dass die Abgabepflichtige keine Möglichkeit habe, die Tatbestandsverwirklichung zu überprüfen.

Die Bf sei ihrer Mitwirkungspflicht dadurch nachgekommen, dass sie Aufzeichnungen über die Angaben der Spieler hinsichtlich ihrer Wohnanschrift gemacht habe und monatliche Bruttospieleinnahmen für Lotterien über elektronische Medien bekanntgegeben hätte, soweit diese Kunden betreffen würde, die eine inländische Wohnanschrift angegeben hätten. Damit sei aber nicht bewiesen, dass der Tatbestand erfüllt sei. Im Übrigen seien auch diese Informationen freiwillig gesammelt worden, da es keinerlei gesetzliche Aufzeichnungspflichten hinsichtlich des Merkmals des Wohnsitzes eines Kunden gebe.

Darüber hinaus fänden diese Mitwirkungspflichten ihre Grenzen in der Möglichkeit, Zumutbarkeit und Erlaubtheit.

Nach der VO 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates (Datenschutz-Grundverordnung) dürften personenbezogene Daten (wie zB der Wohnsitz) nur unter einer der in Art 6 DSGVO genannten Bedingung verarbeitet werden. Mangels rechtlicher Verpflichtung zur Aufzeichnung des Wohnsitzes und mangels Erforderlichkeit zur Erfüllung des Vertrages sei die Verarbeitung dieser Information daher im Wesentlichen nur mit der Einwilligung der betreffenden Person überhaupt möglich. Die Kunden würden bei Abschluss des Spielvertrages unter bestimmten Voraussetzungen der Verarbeitung ihrer Daten einwilligen.

Allerdings verpflichtete sich die Bf in einer „Privacy Notice“, die gemäß Punkt 11 der Allgemeinen Geschäftsbedingungen Gegenstand des Vertrages sei, zur Vertraulichkeit. Die zulässigen Zwecke der Datenverarbeitung, denen der Kunde zustimme, seien darin genau definiert, wozu auch regulatorische Zwecke zählten. Es würde jedoch bezweifelt, dass der Kunde zustimme, dass sein Wohnsitz für Zwecke der Abgabenbemessung bei der Bf dem Finanzamt bekannt gegeben werde. Es dürfe auch bezweifelt werden, dass der Kunde mit der Bekanntgabe seines Wohnsitzes auch zustimme, dass sein Aufenthaltsort zu jeder Zeit (also bei jedem einzelnen Spiel) bestimmt und gespeichert werden dürfe. Dies wäre völlig überschießend und zweifellos nicht von der Einwilligung des Spielers in die Verarbeitung seiner Daten gedeckt.

Die Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin finde daher ihre Grenzen im Datenschutz und den berechtigten Interessen des Spielers an seiner Privatsphäre.

Aufgrund dieser Bestimmungen sei es der Bf nicht nur nicht möglich, der Abgabenbehörde genauere Informationen zur Verfügung zu stellen, sondern gesetzlich auch verwehrt, den Aufenthaltsort der Spieler jederzeit festzustellen und Aufzeichnungen darüber zu führen. Dies

würde voraussetzen, dass sie rechtlich dazu verpflichtet ist (vgl Art 6 Abs 1 lit c DSGVO). Eine solche rechtliche Verpflichtung gebe es aber aus guten Gründen nicht.

Nach Ansicht der Bf würde ein einziger Indizienbeweis nicht genügen, um die Behörde von weiteren Ermittlungspflichten zu befreien und das Vorliegen des Abgabenanspruches aufgrund der Teilnahme an einem Glücksspiel oder einer Wette vom Inland aus als erwiesen anzunehmen.

Im gegenständlichen Fall sei die Indizwirkung des einzigen Indizes sehr eingeschränkt. Die geringe Indizwirkung ergebe sich daraus, dass die Bf die Richtigkeit der Angaben zur Wohnadresse bei erstmaliger Registrierung nicht überprüfen könne, die Angaben im Zeitablauf unrichtig würden, da sich die Wohnadresse der Spieler ändern könne, und Spieler nicht immer von ihrer Wohnadresse aus an Glücksspielen und Sportwetten teilnehmen würden und die Registrierungsadresse nicht jedenfalls dem Aufenthalt der Spieler bei Spielteilnahme entsprechen würde.

Die Registrierungsadresse des Kunden stelle aufgrund der eingeschränkten Beweiskraft keinen ausreichenden Beweis für die Tatsache dar, dass an der Wette bzw. am Online-Spiel vom Inland aus teilgenommen wurde. Nach Ansicht des VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 sei der Indizienbeweis nur Vollbeweis wenn „er, aufbauend auf erwiesenen Hilfstatsachen, mit Hilfe von Erfahrungssätzen und logischen Operationen den Schluss auf die beweisbedürftige rechtserhebliche Haupttatsache ermögliche.

Diese Voraussetzungen würden im konkreten Fall nicht vorliegen. Es treffe schlichtweg nicht zu, dass der Verwaltungsgerichtshof ganz generell ausgesprochen habe, die inländische Wohnanschrift schaffe vollen Beweis für die Teilnahme vom Inland aus.

Die Abgabenbehörde hätte unter Anwendung eines (zu) geringen Beweismaßes eine Tatsache als erwiesen angenommen, wofür keine Rechtfertigung ersichtlich sei. Die Beweiswürdigung der Abgabenbehörde sei nach Ansicht der Bf willkürlich und vor allem ausschließlich daran orientiert, welche Indizien für die Abgabepflicht sprechen, während Indizien gegen die Abgabepflicht völlig außer Acht gelassen würden.

Daher wurde beantragt, den Beschwerden stattzugeben und die Glücksspielabgabe jeweils mit Null € festzusetzen.

In eventu wurde beantragt, den Beschwerden stattzugeben und die Glücksspielabgaben unter Berücksichtigung der negativen Bruttospieleinnahmen in den Monaten

Juni 2014 iHv minus 1.936 €

Juli 2014 iHv minus 461 €

November 2014 iHv minus 739 €

April 2015 iHv minus 535 €

Mai 2016 iHv minus 2.377 €

Februar 2017 iHv minus 1.187 € und

August 2017 iHv minus 65.986 € festzusetzen.

Weiters in eventu wurde beantragt, den Beschwerden stattzugeben und die Glücksspielabgabe für

März bis Dezember 2014 mit 1.042 €

Jänner bis Dezember 2015 mit 49.483 €

Jänner bis Dezember 2016 mit 170.996 €

Jänner bis Dezember 2017 mit 165.750 € und

Jänner bis August 2018 mit 284.549 € festzusetzen.

2.4. Beschwerdeverentscheidungen vom 3. Februar 2020

Die belangte Behörde wies die Beschwerden als unbegründet ab und begründete dies insbesondere damit, dass gemäß § 57 Abs. 5 GSpG Jahresbruttospieleinnahmen die Einsätze abzüglich der ausbezahlten Gewinne eines Kalenderjahres seien, aber der Abrechnungszeitraum der Kalendermonat sei.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis VwGH 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 seien, dass sich der Wettteilnehmer zum fraglichen Zeitpunkt im Inland befunden habe.

Für die Bemessungsgrundlage wären die Teilnahmen von Spielern, welche mit einer inländischen Wohnanschrift registriert sind, herangezogen worden. Wie der Verwaltungsgerichtshof in oben zitiertem Erkenntnis ausgesprochen habe, stelle die Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift ein Indiz dafür dar, dass sich der Teilnehmer im Inland befunden hätte.

Voraussetzung für die Teilnahme am gegenständlichen Spielangebot sei die Registrierung auf der Glücksspielplattform. Für die Registrierung habe der Spielteilnehmer persönliche Daten richtig und vollständig auszufüllen sowie allfällige Änderungen bekanntzugeben. Es sei anzunehmen, dass diese den Tatsachen entsprechen würden. Es wären für konkrete Ausspielungen keine ausreichenden, dem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien erbracht worden bzw. hätten keine ermittelt werden können.

In Übereinstimmung mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und jener des BFG hätte das Finanzamt im Rahmen der Beweismwürdigung die Teilnahme an einer Ausspielung durch einen User, der mit einer inländischen Wohnanschrift registriert wäre, als eine Teilnahme vom Inland iSd § 57 Abs. 2 GSpG gewertet und auf dieser Basis die Glücksspielabgabe festgesetzt bzw. aufgrund dessen die Selbstberechnung als richtig erachtet und den Antrag auf Festsetzung abgewiesen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in oben zitiertem Erkenntnis ausgesprochen habe, stelle die Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift ein Indiz dafür dar, dass sich der Teilnehmer im Inland befunden habe. Dementsprechend widerspreche die Ansicht der Bf, die Registrierungsadresse sei kein tauglicher Indizienbeweis, dieser höchstgerichtlichen Judikatur.

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

Das BFG halte in seinem Erkenntnis vom 08.05.2017, RV/7100024/2015, in den Schlussfolgerungen Folgendes fest:

„In § 33 TP 17 Abs. 2 GebG stellt der Gebührengesetzgeber die Fiktion auf, dass eine Wette, auch wenn sie im Ausland zustande kam, als im Inland abgeschlossen gilt, wenn „die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ erfolgt. „Teilnahme vom Inland aus“ im Kontext elektronischer Rechtsgeschäfte bedeutet, dass eine physische Anwesenheit eines Wettteilnehmers im Inland als geografischem Ort notwendig ist. Da sich die Bf. als auch der Wettteilnehmer jeweils im Klaren sind, an welchem geografischen Ort sie sich bei Abschluss des Rechtsgeschäftes befinden und damit von wo aus sie teilnehmen, ist der Gesetzestext „Teilnahme vom Inland aus“ hinreichend deutlich. Für die Zwecke der zwingenden Selbstberechnung durch die Bf. hat der Verwaltungsgerichtshof VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 festgestellt, dass sowohl die Registrierung des Wettteilnehmers mit inländischem Wohnsitz, als auch die Zuordnung der Wette zu einer inländischen IP-Adresse ein

Indiz für die Teilnahme vom Inland aus darstellen können. Im gegenständlichen Fall wurde von der Bf. die Methode der Selbstberechnung nach dem registrierten Wohnort des Wettteilnehmers zugrunde gelegt, was ein geeignetes Indiz darstellt und sich daher die Berechnung des Finanzamtes als richtig erweist“.

Das Bundesfinanzgericht halte in seinem Erkenntnis BFG vom 28.06.2017, RV/7104383/2015, fest:

„Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ergibt sich aus der zitierten Feststellung des VwGH, dass das Höchstgericht beide Indizien als beachtlich erachtet. Daraus folgt aber nicht zwingend, dass das kumulative Vorliegen beider Indizien gefordert wird.“ „Aus all diesen Gründen kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die Frage, welchem Indiz eine höhere Aussagekraft in jenen Fällen zuzumessen ist, in denen die beiden o.a. Indizien scheinbar in Widerspruch zueinander stehen nur dahingehend beantwortet werden, dass dem Umstand der Registrierung in Österreich eindeutig Priorität einzuräumen ist.“

Hinsichtlich des Begehrens eines Ausgleichs negativer Monate werde festgehalten: Im GSpG würden sich unterschiedliche Legaldefinitionen der jeweiligen Bemessungsgrundlagen finden - der jeweiligen Jahresbruttospieleinnahmen - in den § 17 Abs. 2 GSpG (Konzessionsabgabe), § 28 Abs. 2 GSpG (Spielbankabgabe) und § 57 Abs. 5 GSpG (Glücksspielabgabe).

Es handle sich bei der Konzessionsabgabe, der Spielbankabgabe und der Glücksspielabgabe um drei verschiedene Abgaben und seien die Bemessungsgrundlagen auch unterschiedlich normiert.

Hinsichtlich der Spielbankabgabe sei in § 29 GSpG eine Abrechnung für ein Kalenderjahr vorgesehen.

Der gesetzlich vorgesehene monatliche Abrechnungszeitraum gemäß § 57 Abs. 2 iVm § 59 Abs. 3 GSpG mache es erforderlich, als Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne des jeweiligen Kalendermonats heranzuziehen. Die Glücksspielabgabe für Ausspielungen, bei denen die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne in einem Kalendermonat entstanden sei, sei bereits mit dem 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats fällig. Würden in Zusammenhang mit Ausspielungen eines Kalendermonats die ausgezahlten Gewinne die Einsätze übersteigen, so sei die Bemessungsgrundlage negativ und die Glücksspielabgabe gleich Null, d.h. es falle keine Glücksspielabgabe an. Auch könne eine negative Bemessungsgrundlage in einem Monat bei der Bemessung der Glücksspielabgabe für den nachfolgenden Kalendermonat keine Berücksichtigung mehr finden. Denn der Glücksspielabgabe würden im jeweiligen Kalendermonat nur jene Ausspielungen unterliegen, für die die Abgabenschuld in diesem Kalendermonat (somit nicht etwa in Vormonaten) entstanden sei. Eine Art Vortrag von negativen Bemessungsgrundlagen in darauffolgende

Abrechnungszeiträume sei im Gesetz nicht normiert, ebenso wenig wie ein Ausgleich am Ende eines Kalenderjahres. Wenn ein Vortrag oder Jahresabgleich von negativen Bemessungsgrundlagen nicht möglich sei, dann sei erst recht keine Festsetzung eines Guthabens zulässig. Die Glücksspielabgabe könne nur positiv oder gleich null sein, aber keinesfalls negativ. Die Festsetzung einer negativen Glücksspielabgabe, d.h. eines Guthabens an Glücksspielabgabe, sei gesetzlich nicht vorgesehen. Auch ein solcher Ausgleich finde im Gesetz keine Deckung und sei daher nicht möglich. Die Festsetzung eines Guthabens würde bei einem Steuerpflichtigen, welcher ausschließlich negative Ergebnisse erzielt, dazu führen, dass der Staat dieses Glücksspiel durch die Auszahlung einer Negativsteuer gewissermaßen finanzieren würde.

Zum Vorwurf fehlender Ermittlungen durch das Finanzamt werde das Erkenntnis des BFG vom 21.08.2017, RV/7100702/2016, zitiert:

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

Der Bf. war bekannt, dass das Finanzamt auf Grund des - nach der oa. Judikatur geeigneten - Indiz „österreichische Registrierungsadresse“ zur Überzeugung gelangt ist, dass der abgabepflichtige Tatbestand verwirklicht ist. Es wäre daher an der Bf. gelegen, seine gegenteilige Behauptung durch ein konkretes, substantiiertes Vorbringen zu entkräften. Die Kundendaten kennt nur die Bf. (und nicht die Abgabenbehörde) und befinden sich die Bücher der Bf. und alle sonstigen Geschäftsunterlagen der Bf. im Ausland.

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

wird. Es wäre dazu nicht erforderlich, den Kunden Auskünfte über ihren genauen Aufenthaltsort abzuverlangen. Zu den Bedenken der Bf. wird auf die Ausführungen in Punkt 14 der Begründung der Entscheidung des UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13 verwiesen.

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

2.5. Vorlageantrag vom 19. Juni 2020

Dagegen brachte die Bf Vorlageantrag zur Vorlage an das Bundesfinanzgericht ein.

Nach Darstellung der Rechtzeitigkeit und des Sachverhaltes begründete die Bf die Aufrechterhaltung ihrer Beschwerde im Wesentlichen folgendermaßen:

Die Bf vertrete weiterhin die Ansicht, dass die Glücksspielabgabe für den gesamten Beschwerdezeitraum mit Null € festzusetzen gewesen wäre. Dazu hätte sie bereits in ihrem Antrag auf Festsetzung vorgebracht, dass die Bestimmung, wonach bei Ausspielungen gemäß § 12a GSpG, an denen die Teilnahme aus dem Inland erfolge, die Glücksspielabgabe 40% der Jahresbruttospieleinnahmen betrage, unter anderem gegen Art 18 B-VG, Art 5 und 6 StGG und Art 56 AEUV verstoße.

Zu dem Kriterium der Teilnahme vom Inland aus hätte die Bf in der Beschwerde ergänzend vorgebracht, dass

- die Zuordnung eines Spielers zum Inland einzig aufgrund der Tatsache, dass dieser im Zuge der Registrierung eine österreichische Wohnadresse angegeben habe, ungenau sei und keinesfalls garantiere, dass sich der Spieler im Zeitpunkt der Spielteilnahme tatsächlich physisch in Österreich aufgehalten habe,
- die belangte Behörde ihre Ermittlungspflicht verletzt habe, indem sie ausschließlich die "Registrierungsadressen" der Spieler herangezogen und keine weiteren Ermittlungen angestellt habe und
- die Mitwirkungspflichten der Bf eingeschränkt seien, da sie keine Möglichkeit habe, die Tatbestandsverwirklichung ("Teilnahme vom Inland") zu überprüfen.

Für den Fall, dass die Glücksspielabgabe nicht für den gesamten Zeitraum mit Null € festzusetzen sei, vertrete die Bf die Rechtsauffassung, dass negative Bemessungsgrundlagen in

den einzelnen Monaten zu Gunsten der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen seien. Dies hätte die Bf in der Beschwerde bereits damit begründet, dass

- sich nach § 57 Abs 5 GSpG die Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleinnahmen aus den Einsätzen abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres ergebe,
- die durch § 59 Abs 3 GSpG vorgegebene monatliche Selbstberechnung nichts daran ändert, dass § 57 Abs 2 GSpG an die Jahresbruttospieleinnahmen als Bemessungsgrundlage anknüpft, weshalb im Falle von negativen Bemessungsgrundlagen in einzelnen Monaten nach der einhelligen Meinung in der Literatur eine nachträgliche Korrektur der Selbstberechnungen zu erfolgen habe
- und selbst wenn für einzelne Monate keine Abgabengutschrift festgesetzt werden könne, es nach § 201 Abs 4 BAO möglich und im vorliegenden Fall jedenfalls geboten wäre, die Abgaben eines Kalenderjahres in einem Bescheid zusammenzufassen, um die Abgabe nach den Jahresbruttospieleinnahmen zu bemessen.

Für eine ausführliche Begründung der oben genannten Argumente werde ausdrücklich auf die Beschwerde verwiesen.

Als Replik auf die Nicht-Berücksichtigung „negativer Bemessungsgrundlagen“ durch die belangte Behörde äußerte sich die Bf dahingehend, dass entgegen der Ansicht der belangten Behörde aus der verpflichtenden Abrechnung für ein Kalenderjahr bei der Konzessionsabgabe (§ 17 Abs 5 GSpG) und der Spielbankabgabe (§ 29 Abs 2 GSpG) nicht zu schließen sei, dass bei der Glücksspielabgabe eine Berücksichtigung negativer Bemessungsgrundlagen nicht in Betracht komme. Vielmehr zeige der Vergleich der Regelungen lediglich, dass für die Konzessionsabgabe und die Spielbankabgabe eine Jahresabgabenerklärung zu erstatten sei, während eine derartige Verpflichtung für die Glücksspielabgabe nach §§ 57 ff GSpG nicht bestehe.

Entgegen der Ansicht der belangten Behörde bedeute die mangelnde Verpflichtung zur Abgabe einer Jahresabgabenerklärung gerade nicht, dass negative Bemessungsgrundlagen in einzelnen Monaten nicht auf Antrag zu berücksichtigen seien, da die Jahresbruttospieleinnahmen die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgaben für elektronische Lotterien darstellen würden (§ 57 Abs 2 iVm Abs 5 GSpG). Dem Argument der belangten Behörde wäre nur dann zu folgen, wenn die Summe der monatlichen Bruttospieleinnahmen die Bemessungsgrundlage für die Abgabe wäre.

Es überrasche daher nicht, dass auch das Bundesfinanzgericht vor dem eindeutigen Wortlaut des § 57 GSpG davon ausgehe, dass die Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleinnahmen eine saldierte Größe darstelle, die über den einzelnen Spielvertrag hinausgehe und die Einsätze und ausgezahlten Gewinne aller Spielverträge

umfasse, die innerhalb eines Kalenderjahres von dem Abgabepflichtigen eingenommen würden (BFG 4.4.2018, RV/7105345/2017, Seite 69).

Aus diesem Grund vermöge auch das Argument der belangten Behörde nicht zu überzeugen, wonach der vorgesehene monatliche Abrechnungszeitraum es notwendig mache, dass die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalendermonats für die Berechnung der Abgabe heranzuziehen seien. Eine monatliche Erklärung und Entrichtung der Glücksspielabgabe ändere nichts daran, dass die Bemessung der Abgabe anhand einer saldierten Jahresgröße - den Jahresbruttospieleinnahmen - zu erfolgen habe. Nicht nachvollziehbar sei somit die Argumentation der belangten Behörde, wonach eine Regelung betreffend die monatliche Abrechnung und Entrichtung der Abgabe dazu führen solle, dass die einzelnen Monate steuerlich isoliert zu betrachten seien und negative Ergebnisse in einzelnen Monaten keinen Einfluss auf die Jahressteuerbelastung hätten.

Schließlich könne eine Bestimmung, die die monatliche Selbstberechnung regle, keinen Einfluss darauf haben, welche Bemessungsgrundlage der Festsetzung der Abgabe zu Grunde zu legen sei.

Selbst wenn bei der Selbstberechnung (anders als bei der Umsatzsteuer) keine Gutschriften selbstberechnet werden könnten, würde dies die Behörde nicht daran hindern, negative Bemessungsgrundlagen bei der Erlassung eines Jahresbescheides zu berücksichtigen.

Im Übrigen ergebe sich aber nicht aus dem Gesetz, dass die Abgabe nicht mit einem negativen Betrag selbstberechnet werden könnte, so wie dies ursprünglich erfolgt sei.

Ungeachtet dessen gehe die belangte Behörde davon aus, dass "eine negative Bemessungsgrundlage in einem Monat bei der Bemessung der Glücksspielabgabe für den nachfolgenden Kalendermonat keine Berücksichtigung mehr finden könne: „*Aus diesem Grund sei ein "Vortrag von negativen Bemessungsgrundlagen in darauffolgende Abrechnungszeiträume im Gesetz nicht normiert, ebenso wenig ein Ausgleich am Ende eines Kalenderjahres"* (Seite 3 des bekämpften Bescheides).

Da es innerhalb eines Kalenderjahres nicht mehrere (monatliche) Bemessungsgrundlagen gebe, sondern nur eine (jährliche) Bemessungsgrundlage (Jahresbruttospieleinnahmen), würden die oben zitierten Ausführungen der belangten Behörde nicht zutreffen. Es handle sich beim von der Bf beantragten Abzug von negativen Ergebnissen in einzelnen Monaten von der jährlichen Bemessungsgrundlage eben nicht um einen „Vortrag“ von negativen Bemessungsgrundlagen in einen folgenden Abgabenzeitraum, da auch nicht der Abzug in einem bestimmten Folgemonat beantragt würde, sondern die Bemessung nach den Jahresbruttospieleinnahmen.

Auch bei der Einkommensteuer stelle das Einkommen eines Jahres die Bemessungsgrundlage dar (§ 2 Abs 1 EStG). Wenn der Abgabepflichtige dann die Berücksichtigung des Verlustes eines Monats bei der Bemessung der Einkommensteuer für das Jahr beantrage, handle es sich eben auch nicht um einen Verlustvortrag von einem Monat in ein anderes Monat, sondern um die Bemessung der Abgabe nach dem Einkommen des Jahres. Nichts Anderes könne für die Glücksspielabgabe nach den §§ 57 ff GSpG gelten, welche an die Einnahmen eines Kalenderjahres anknüpfe.

Die Rechtsansicht der belangten Behörde hätte zur Folge, dass gleiche Sachverhalte aus unsachlichen Gründen ungleich behandelt würden.

Wie bereits in der Beschwerde erläutert, bedeute die steuerliche Nicht-Anerkennung von negativen Ergebnissen in einzelnen Monaten, dass zwei Glücksspielanbieter, welche über ein Jahr gesehen den gleichen Betrag an Einnahmen erzielen würden, ungleich besteuert würden:

Das in der Beschwerde genannte Beispiel wurde im Vorlageantrag nochmal abgedruckt und die Argumente inhaltlich wiederholt.

Die Ungleichbehandlung der beiden Glücksspielanbieter im Hinblick auf die sie betreffende Steuerlast entbehre jeder sachlichen Rechtfertigung und ergebe sich ausschließlich daraus, dass der für die Selbstberechnungsverpflichtung maßgebende Zeitraum das Kalendermonat sei, während der für die Abgabenbemessung maßgebende Zeitraum das Kalenderjahr sei.

Im vorliegenden Fall hätte die belangte Behörde die negativen Ergebnisse der Bf in den einzelnen Monaten steuerwirksam berücksichtigen müssen, um die dargestellte verfassungswidrige Ungleichbehandlung zu vermeiden. Sie wäre damit auch der einhelligen Meinung in der Literatur gefolgt, wonach eine nachträgliche Korrektur der Selbstberechnungen zu erfolgen habe, wenn die ausgezahlten Gewinne die Einsätze in einzelnen Kalendermonaten übersteigen würden (*Allram in Bergmann/Pinetz, GebG [2018] §§ 57 - 59 GSpG Rz 527f; Seilern-Aspang, Die Besteuerung beim Online-Glücksspiel, SWK2/2019, 80*).

Stattdessen argumentiere die belangte Behörde, dass eine Festsetzung eines Guthabens nicht möglich sei, weil sie im Gesetz keine Deckung finde und zudem bei Steuerpflichtigen mit permanent negativen Ergebnissen dazu führen würde, *"dass der Staat dieses Glücksspiel durch die Auszahlung einer Negativsteuer gewissermaßen finanzieren würde"*.

Damit übersehe die belangte Behörde jedoch, dass es vorliegend gerade nicht um die Auszahlung von Guthaben oder gar die Finanzierung von defizitärem Glücksspiel gehe, sondern ausschließlich darum, eine Besteuerung sicherzustellen, die im Einklang mit dem Wortlaut und der Systematik der §§ 57 ff GSpG stehe und zudem aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden sei.

Selbst wenn man der Ansicht der belangten Behörde folge, wonach eine Gutschrift in einzelnen Monaten nicht zulässig wäre, wäre ihr mit § 201 Abs 4 BAO das verfahrensrechtliche Instrumentarium zur Verfügung gestanden, mit dem sie eine allenfalls auszahlbare Gutschrift vermeiden hätte können. Sie hätte nämlich mehrere Monate in einem Bescheid zusammenfassen können, sodass die negativen Ergebnisse in einzelnen Monaten mit den positiven Ergebnissen aus anderen Monaten verrechnet würden. Obwohl dies bereits in der Beschwerde vorgebracht worden wäre, hätte sich die belangte Behörde in dem bekämpften Bescheid mit der Möglichkeit der zusammengefassten Festsetzung nicht auseinandergesetzt.

Da ein Vorgehen nach § 201 Abs 4 BAO im Ermessen der Behörde liege, und Ermessen stets verfassungskonform auszuüben sei (zur verfassungskonformen Ausübung von Ermessen, vgl etwa VfGH 18.6.2003, B 1312/02), hätte die belangte Behörde im Rahmen einer zusammengefassten Festsetzung die negativen Ergebnisse einzelner Monate mittels Verrechnung mit positiven Ergebnissen anderer Monate berücksichtigen müssen, wenn sie eine Festsetzung von Gutschriften in einzelnen Monaten für rechtswidrig halte.

Ermessen bedeute nämlich nicht Willkür, sondern sei ein Akt der Vollziehung (vgl *Stoll*, BAO, 205), der wie jeder Akt der Vollziehung durch die Gesetze und die Verfassung gebunden sei. Daher sei auch Ermessen verfassungskonform auszuüben und zwar beispielsweise nach dem Sachlichkeitsgebot und dem Gleichheitsgrundsatz. Die Ermessensübung unterliege deshalb auch der Kontrolle durch den Verfassungsgerichtshof (vgl *Ritz*, Ermessen im Steuer und Verwaltungsrecht, in *Holoubek/Lang*, Die allgemeinen Bestimmungen der BAO, 130 mwN).

Da die belangte Behörde es unterlassen habe, negative Ergebnisse einzelner Monate steuerwirksam zu berücksichtigen, sei der bekämpfte Bescheid inhaltlich rechtswidrig.

Die Bf beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung des Senates des Bundesfinanzgerichtes.

Die Bf beantragte weiters den Beschwerden stattzugeben und die Glücksspielabgaben für den gesamten Beschwerdezeitraum jeweils monatlich mit Null € festzusetzen.

In eventu wurde beantragt, die Glücksspielabgabe unter Berücksichtigung der negativen Bruttospieleinnahmen in den Monaten

- Juni 2014 mit minus 1.935 €

- Juli 2014 mit minus 461 €

- November 2014 mit minus 739 €

-April 2015 mit minus 535 €

- Mai 2016 mit minus 2.377 €

- Februar 2017 mit minus 1.187 € und
- August 2017 mit minus 65.986 € festzusetzen.

In eventu wurde beantragt, die Glücksspielabgabe für den Zeitraum

- März bis einschließlich Dezember 2014 mit 1.042 €
- Jänner bis einschließlich Dezember 2015 mit 49.483 €
- Jänner bis einschließlich Dezember 2016 mit 170.995 €
- Jänner bis einschließlich Dezember 2017 mit 165.750 € und
- für Jänner bis einschließlich August mit 284.549 € festzusetzen.

3. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (BFG):

Am 6. August 2020 legte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht den gegenständlichen Fall vor, stellte den Sachverhalt alle Bescheide und Beschwerden betreffend dar und fasst die Bedenken der Bf im Wesentlichen betreffend den Tatbestand die Vortragsfähigkeit einer „negativen“ Glücksspielabgabe zusammen.

Die belangte Behörde beantragte in ihrem Vorlagebericht, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen und nahm dazu im Wesentlichen wie folgt Stellung:

Im Vorlageantrag finde sich weiteres Vorbringen im Hinblick auf die Berücksichtigung negativer Monate.

Das Finanzamt halte im Hinblick auf die jüngst ergangene Rechtsprechung fest, dass sowohl die Frage der Feststellung der Teilnahme vom Inland aus, als auch die Berücksichtigung negativer Monate höchstgerichtlich geklärt seien.

Der Verwaltungsgerichtshof habe mit Beschluss vom 14.01.2020, Ro 2018/16/0046, die Revision gegen das Erkenntnis des BFG vom 23.07.2018, RV/7101044/2016, zurückgewiesen. Das BFG hätte in diesem Erkenntnis in der Sache, im überwiegenden Teil, die Rechtsansicht des Finanzamtes bestätigt. Insbesondere wäre grundsätzlich die Feststellung der Verwirklichung des Tatbestandes gem. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG – die Teilnahme vom Inland aus – anhand jener Teilnahmen von mit einer österreichischen Adresse registrierten „Usern“, bestätigt. Die Registrierung sei, im Lichte des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes VwGH vom

20.11.2014, 2013/16/0085, ein geeignetes Indiz für den als Ergebnis der Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt, ob die Teilnahme von Österreich aus erfolgt sei.

Weiters habe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Beschluss vom 28.02.2020, Ra 2019/16/0060, ausgeführt: „Die Revisionswerberin führt zur Zulässigkeit ihrer Revision aus, soweit erkennbar bestehe zur Frage, inwieweit gemäß § 33 TP 17 Abs. 2 GebG eine Teilnahme vom Inland aus vorliege, keine (jedenfalls auch keine gesicherte) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Demgegenüber hat der Verwaltungsgerichtshof gerade gegenüber der Revisionswerberin mit dem Erkenntnis vom 20. November 2014, 2013/16/0085, (Vorerkenntnis) klargestellt, dass die Frage, ob eine Wette im Inland abgeschlossen wurde oder ob dem gleichkommend (§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG) an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wurde, ein als Ergebnis der Beweiswürdigung festzustellender Sachverhalt ist, der den zur Gebührenpflicht führenden Tatbestand verwirklicht, und dass zu einer solchen Sachverhaltsfeststellung sowohl die Registrierung des Users mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer inländischen IP-Adresse als Indiz dienen dafür können, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden habe (vgl. auch VwGH 14.1.2020, Ro 2018/16/0045 und neuerlich VwGH 14.1.2020, Ro 2018/16/0046).

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

Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Beschluss vom 06.07.2020, Ro 2018/17/0005, ausgeführt: „Der Teilnahme sowohl an einer Wette als auch an einer elektronischen Lotterie nach § 57 Abs. 2 GSpG liegt der Abschluss eines Glücksvertrages zugrunde. Dieser Abschluss kann in beiden Fällen über das Internet erfolgen. In beiden Fällen führt dieser Abschluss nach der insofern gleichlautenden Bedingung des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG und des § 57 Abs. 2 GSpG nur dann zu einer Besteuerung nach dem GebG oder nach dem GSpG, wenn die Teilnahme an der Wette oder der elektronischen Lotterie vom Inland aus erfolgt. Es macht in dieser Hinsicht keinen Unterschied, ob der über Internet abgeschlossene Glücksvertrag die Teilnahme an einer

Wette oder an einer elektronischen Lotterie zum Inhalt hat. In beiden Fällen lässt sich die Teilnahme vom Inland aus nur anhand von Indizien beurteilen, die in gleicher Weise von den Angaben der Teilnehmer und den technischen Gegebenheiten abhängen.

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

Der Verwaltungsgerichtshof habe schließlich in seinem Erkenntnis vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, (mit welchem das seitens der Bf erwähnte Erkenntnis des BFG vom 04.04.2018, RV/7105345/2017, aufgehoben wurde) unter anderem festgehalten: „Die Glücksspielabgabenschuldner haben gemäß § 59 Abs. 3 erster Satz GSpG die Abgaben gemäß § 57 GSpG jeweils für einen Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt haben die Abgabenschuldner auch eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen.

Zum Unterschied davon ordnet § 59 Abs. 3 zweiter Satz GSpG in Bezug auf Abgaben gemäß § 58 Abs. 3 GSpG (u.a.) an, dass diese jeweils für ein Kalenderjahr vom Abgabenschuldner selbst zu berechnen sind. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten.

Daraus folgt, dass die Ermittlung, die Anzeige und die Abfuhr der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG monatlich zu erfolgen haben. Es ist keine Vorschrift ersichtlich, aus der sich ergäbe, dass bei der Selbstbemessung der Glücksspielabgabe für elektronische Lotterien nach Jahresende

eine (neuerliche) Saldierung zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf Basis des Kalenderjahres durchgeführt werden könnte bzw. müsste. Daraus ist aber der Schluss zu ziehen, dass trotz der Bezeichnung „Jahresbruttospieleinnahmen“ und dem Umstand, dass diese nach dem Wortlaut des § 57 Abs. 5 GSpG ausdrücklich auf das Kalenderjahr bezogen werden, das Kalenderjahr nicht als Saldierungszeitraum heranzuziehen ist.

Ausschlaggebend ist in diesem Zusammenhang somit die Bestimmung des § 59 Abs. 3 GSpG, wonach die Glücksspielabgaben u.a. nach § 57 Abs. 2 jeweils für einen Kalendermonat zu berechnen sind. Daraus folgt in Bezug auf die Berechnung der Abgaben auf elektronische Lotterien, dass die Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen in Form der Saldierung der erhaltenen Einsätze mit den ausbezahlten Gewinnen eben monatlich (und nicht jährlich und auch nicht bezogen auf die einzelne Ausspielung) zu erfolgen hat.

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

4. Höchstgerichtliche Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. September 2020 in einem ähnlich gelagerten Verfahren

Die Argumentation der Saldierung von Monaten mit positiven Bemessungsgrundlagen mit Monaten mit negativen Bemessungsgrundlagen war auch Thema eines ähnlich gelagerten Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht, indem einer gleichgelagerten Argumentation wie im gegenständlichen Verfahren, dass die Jahresbruttospieleinnahmen die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe bilden würden, Folge geleistet wurde in der Entscheidung des BFG vom 28.02.2020, RV/7105342/2017.

Das Bundesfinanzgericht ist in dieser Entscheidung der Argumentation der Bf gefolgt und der Beschwerde war damit Erfolg beschieden.

Mittlerweile hat jedoch der Verwaltungsgerichtshof diese Entscheidung des BFG am 10. September 2020 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben.

In seinem diesbezüglichen Erkenntnis VwGH 10.9.2020, Ro 2020/17/0011 unter Verweis auf die Entscheidungsgründe seines Erkenntnisses VwGH vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003 hat der Verwaltungsgerichtshof klargestellt, dass ein negatives Ergebnis eines Monats durch Saldierung der erhaltenen Einsätze mit den ausgezahlten Gewinnen mangels gesetzlicher Grundlage nicht zu einer Gutschrift führen kann.

Weiters wurde klargestellt, dass die Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen in Form der Saldierung der erhaltenen Einsätze mit den ausbezahlten Gewinnen monatlich und nicht jährlich zu erfolgen hat.

5. Ladung zur mündlichen Verhandlung und Übermittlung des Sachverhalts bzw. Verfahrensgangs an die Parteien

Am 29. Juni 2022 lud das Bundesfinanzgericht zur mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 23. August 2022.

Am 17. August übermittelte das Bundesfinanzgericht beiden Parteien in Vorbereitung der mündlichen Verhandlung die Darstellung des bisherigen Verfahrensgangs sowie des bis dato entscheidungsrelevanten Sachverhalts sowohl per e-mail als auch als Beschluss in schriftlicher Form postalisch.

6. Mündliche Verhandlung vor dem Senat

Am 23. August 2022 fand die mündliche Verhandlung vor dem Senat im Bundesfinanzgericht statt.

Nach Belehrung über die COVID-19 Schutzmaßnahmen erklärte die Bf iSd § 23 BFGG, dass keine Interessen einer Veröffentlichung der Entscheidung entgegenstehen, sofern diese in anonymisierter Form erfolgt.

Die Bf erklärte sich auch einverstanden mit der Verbindung der gegenständlichen 54 Bescheide zu einem Verfahren mit einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat und der Verfassung von einer Niederschrift.

Vor Beginn der Verhandlung teilte die Berichterstatterin den Anwesenden die Beilage zur Niederschrift in Papierform aus, die eine Kurzfassung/Zusammenfassung der strittigen Punkte, des bisherigen Verfahrensgangs sowie des gegenständlichen Sachverhalts bis dato enthielt (was dem Inhalt des Beschlusses, der den Parteien in Vorbereitung der mündlichen Verhandlung zugesendet wurde, entsprach) und auch Bestandteil der Niederschrift der mündlichen Verhandlung ist.

Die Parteien bestätigten den Erhalt des von der Berichterstatterin am 17. August per e-mail und postalisch an die Parteien versandten Beschlusses mit dem Sachverhalt und Verfahrensgang. Dazu wurden weder vor noch während der mündlichen Verhandlung seitens der Parteien Korrekturwünsche geäußert.

Nach Vortrag des Sachverhalts durch die RichterIn (BerichterstatteIn) erstatteten die Bf und die belangte Behörde ihr Vorbringen.

„PV: Ich verweise auf das schriftliche Vorbringen und möchte nochmal ergänzen zum Thema der zusammengefassten Festsetzung von Abgaben. Der VwGH hat sich mit dieser Frage noch nicht befasst und der § 201 Abs. 4 BAO räumt der Behörde das Ermessen ein im konkreten Fall insbesondere die Abgabe für das Jahr 2017 in einem (1) Bescheid zu erlassen.

Dabei handelt es sich nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes nicht um 12 Bescheide, sondern um einen Bescheid. Die Bemessungsgrundlage wäre nach dem ebenfalls insoweit klaren Wortlaut insgesamt 414.374 Euro. Es wird daher beantragt, die Bescheide für Jänner bis Dezember 2017 jeweils ersatzlos aufzuheben und die Abgabe nach § 201 Abs. 4 BAO für das Jahr 2017 mit 165.749,60 Euro festzusetzen. In den anderen Jahren wären ebenfalls die einzelnen Bescheide aufzuheben und ebenfalls die Abgabe nach § 201 Abs. 4 BAO für das gesamte Jahr in Einem festzusetzen. Diese Anwendung von § 201 Abs. 4 BAO würde auch die gleichheitsrechtlichen Bedenken beseitigen, die sich aus einer monatlichen Festsetzung ergeben, womit 2 Betreiber mit denselben jährlichen Einnahmen durch die monatliche Festsetzung unterschiedlich behandelt werden.

FA: Das FA verweist auf die bisherigen Ausführungen und die ergangene Rechtsprechung.

BerichterstatteIn: Im Vorlageantrag (Rz 29) sind Sie ja schon auf die Problematik des § 201 Abs. 4 BAO eingegangen. Aber zu diesem Punkt des § 201 Abs. 4 BAO wurde noch nichts vorgebracht.

FA: Aus der Sicht des FA ist weder ein Jahresbescheid noch eine Saldierung oder Verlustvortrag oder Ausgleich zwischen den einzelnen Abrechnungsperioden vorgesehen. Im § 59 GSpG ist eine monatliche Berechnung der Abgabe vorgesehen. In einem bestimmten Monat kann die Abgabe nur Null oder höher sein, eine negative Abgabe ist nicht möglich. Ich habe jeden Monat darzustellen, die Zusammenfassung kann eine monatliche Festsetzung nicht ersetzen, weniger als Null kann nicht herauskommen. Es ist anders als bei den Ertragssteuern. Bei den Ertragssteuern ist genau vorgesehen, was mit Verlusten geschehen kann. Dort kann ein Verlust aufgrund des Gesetzes vorgetragen werden, abgesehen davon, dass die Einkommensteuer eine Jahressteuer ist. Im GSpG habe ich einzelne Monate, die muss ich anschauen. Auch § 201 Abs. 4 BAO würde nicht zu einem anderen Ergebnis führen, der kann das nicht ersetzen.

PV: Auch eine Festsetzung der Abgabe ist in den §§ 57-59 GSpG nicht vorgesehen, sondern eine Selbstberechnung. Die Abgabepflichtige hat die Abgabe selbst berechnet und das FA hat die Abgabe festgesetzt, obwohl dies im GSpG nicht vorgesehen ist. Somit hat das FA § 201 BAO angewendet. Es ist kein sachlicher Grund erkennbar, warum Abs. 1 bis 3 von § 201 BAO angewendet werden, jedoch angeblich für die Anwendung von Abs. 4 des § 201 BAO kein Spielraum sei. Es trifft auch nicht zu, dass die Anwendung von Abs. 4 des § 201 BAO zum selben Ergebnis führen würde. Bei einer Festsetzung in einem Bescheid würde die Abgabe korrekt festgesetzt werden, es würde sich auch keine Abgabengutschrift ergeben. Das Argument, dass die Abgabe nicht negativ werden kann, mag zwar zutreffen, hindert aber nicht im konkreten Fall die Festsetzung der Abgabe für das Jahr. Würde man die §§ 57-59 GSpG anders interpretieren, dann würden sich erhebliche gleichheitsrechtliche Bedenken gegen diese Bestimmungen stellen. Eine verfassungskonforme Interpretation des GSpG iVm § 201 BAO gebietet daher eine Festsetzung der Abgabe zusammengefasst jeweils für 1 Jahr. Eine andere Interpretation des § 201 Abs. 4 BAO, wonach erneut eine Abgabe monatlich in einem (1) Bescheid festzusetzen sei, würde aus unserer Sicht keinen Sinn ergeben.

FA: Diesbezüglich ist anzumerken, dass die Bf. in der Offenlegung vom 2. Oktober 2018 die Glücksspielabgabe monatlich selbstberechnet hat und dabei in den betreffenden Monaten eine negative Abgabe angegeben hat. Es ist keine Selbstberechnung für ein gesamtes Jahr vorgesehen.

PV: Wenn eine Selbstberechnung für das Jahr vorgesehen wäre, würde es der Bestimmung des § 201 Abs. 4 BAO aus Sicht der Abgabepflichtigen nicht bedürfen.

FA: kein weiteres Vorbringen.“

Die belangte Behörde beantragte, alle Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Die Bf beantragte, allen Beschwerden stattzugeben.

Nach Schluss des Beweisverfahrens zog sich der Senat zur Beratung und Abstimmung zurück und verkündete im Anschluss daran das Erkenntnis.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf betreibt im verfahrensgegenständlichen Zeitraum eine Onlineplattform unter der Internetadresse www....

Auf dieser Website werden Online-Glücksspiele angeboten. Zum einen werden Casinospiele angeboten, wozu ua Video-Spielautomaten („Video Slots“), Black Jack, Roulette und Poker zählen, zum anderen werden Live Casinospiele seit März 2014 angeboten, in denen die Spieler einen Videostream eines Croupiers sehen.

Die Gesellschaft (Bf) nimmt an den Spielen teil und zahlt die Gewinne an die Spielteilnehmer aus.

Mit Offenlegungsschreiben der für die Feststellung der Abgabenverkürzung bedeutsamen Umstände vom 2. Oktober 2018 gab die Bf die Bemessungsgrundlagen für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume März 2014 bis August 2018 bekannt.

Im Zeitraum 1. März 2014 bis 31. August 2018 hätten auch Kunden aus Österreich an von der Gesellschaft veranstalteten Glücksspielen teilgenommen.

Da die Verpflichtung zur Entrichtung von Glücksspielabgaben sowie die damit verbundene Verpflichtung zur Erstattung von monatlichen Meldungen an die belangte Behörde der Bf bis vor kurzem nicht bekannt gewesen sei, wurden in der Vergangenheit weder bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats Meldungen über die abzuführenden Beträge an Glücksspielabgaben erstattet noch diese Beträge tatsächlich entrichtet.

Bei der Bekanntgabe der Jahresbruttospieleinnahmen wurde auf § 57 Abs 2 GSpG Bezug genommen, demzufolge die Glücksspielabgabe für Ausspielungen im Sinne des § 12a GSpG (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt und die nicht über Video-Lotterie-Terminals im Sinne des § 12a Abs 2 GSpG durchgeführt würden, 40 % der Jahresbruttospieleinnahmen betragen.

Die Berechnung erfolgte, indem die Spieler bei Casinospiele und Live Casinospiele sowie Poker keine Gebühr für die Teilnahme am Spiel leisten, sondern Einsätze an die Gesellschaft.

Abhängig vom Spielausgang verlieren die Spieler entweder ihre Einsätze an die Bf oder erhalten von dieser Gewinne ausbezahlt.

In der Folge wurden bei der Berechnung der Jahresbruttospieleinnahmen die ausbezahlten Gewinne von den geleisteten Einsätzen in Abzug gebracht.

Hinsichtlich der Bestimmung der Identität der Spielteilnehmer erfasst und speichert die Gesellschaft bestimmte Daten der Spielteilnehmer (Wohnsitzstaat bei erstmaliger Registrierung für die Dienste der Gesellschaft auf Basis von Angaben des Spielers und die IP-Adresse bei Registrierung).

Die Bf zieht zur Bestimmung des Ortes, von dem aus ein Spielteilnehmer an dem jeweiligen Glücksspiel teilnimmt den vom Spieler im Zuge seiner Registrierung selbst angegebenen Wohnsitz heran.

Die bekannt gegebenen Bemessungsgrundlagen ergeben sich bei Glücksspielen als Summe von Einsätzen abzüglich der ausbezahlten Gewinne, die von Spielern mit österreichischem Wohnsitz geleistet wurden.

Die Bemessungsgrundlagen wurden in Form von Tabellen der Monate sämtlicher Jahre des verfahrensgegenständlichen Zeitraumes März 2014 bis August 2018 von der Bf in ihrer Offenlegung dargestellt.

Die in den Tabellen angegebenen monatlichen Beträge wurden auf die nächste ganze Zahl gerundet.

Darunter sind auch Monate mit negative Bemessungsgrundlagen.

Diese negativen Bemessungsgrundlagen ergeben sich, wenn die Summe der Gewinne der Spielteilnehmer die Summe der Einsätze der Spielteilnehmer überstieg:

Juni 2014, Juli 2014, November 2014, April 2015, Mai 2016, Februar 2017 und August 2017.

Diese negativen Bemessungsgrundlagen wurden in den Tabellen als Negativbeträge mit Minus davor dargestellt:

2014:

Zeitraum	Bemessungs- grundlage in EUR	Steuer- satz	Glücksspielabgabe in EUR
März	107	40%	43
April	478	40%	191
Mai	5.604	40%	2.242
Juni	-4.839	40%	-1.935
Juli	-1.152	40%	-461
August	1.347	40%	539
September	222	40%	89
Oktober	1.204	40%	481
November	-1.848	40%	-739
Dezember	1.483	40%	593
Summe	2.605		1.042

2015:

Zeitraum	Bemessungs- grundlage in EUR	Steuer- satz	Glücksspielabgabe in EUR
Jänner	1.324	40%	530
Februar	639	40%	255
März	1.369	40%	548
April	-1.337	40%	-535
Mai	7.215	40%	2.886
Juni	2.898	40%	1.159
Juli	1.229	40%	491
August	1.567	40%	627
September	4.709	40%	1.883
Oktober	45.295	40%	18.118
November	22.313	40%	8.925
Dezember	36.488	40%	14.595
Summe	123.708		49.483

2016:

Zeitraum	Bemessungs- grundlage in EUR	Steuer- satz	Glücksspielabgabe in EUR
Jänner	44.468	40%	17.787
Februar	65.996	40%	26.398
März	39.265	40%	15.706
April	31.601	40%	12.640
Mai	-5.942	40%	-2.377
Juni	26.690	40%	10.676

Juli	22.483	40%	8.993
August	31.855	40%	12.742
September	36.898	40%	14.759
Oktober	64.708	40%	25.883
November	35.469	40%	14.188
Dezember	33.999	40%	13.600
Summe	427.491		170.996

2017:

Zeitraum	Bemessungs- grundlage in EUR	Steuer- satz	Glücksspielabgabe in EUR
Jänner	30.274	40%	12.110
Februar	-2.968	40%	-1.187
März	79.276	40%	31.710
April	80.892	40%	32.357
Mai	57.288	40%	22.915
Juni	81.927	40%	32.771
Juli	41.137	40%	16.455
August	-164.965	40%	-65.986
September	72.824	40%	29.130
Oktober	47.721	40%	19.088
November	90.004	40%	36.002
Dezember	964	40%	386
Summe	414.374		165.750

2018:

Zeitraum	Bemessungs- grundlage in EUR	Steuer- satz	Glücksspielabgabe in EUR
Jänner	140.627	40%	56.251
Februar	87.677	40%	35.071
März	91.387	40%	36.555
April	54.854	40%	21.942
Mai	33.810	40%	13.524
Juni	112.346	40%	44.938
Juli	104.497	40%	41.799
August	86.174	40%	34.470
Summe	711.372		284.549

Summe:

Zeitraum	Glücksspielabgabe
2014	1.042
2015	49.483
2016	170.996
2017	165.750
2018	284.549
Summe	671.820

Die Bf stellte für den gegenständlichen Zeitraum März 2014 bis inklusive August 2018 Antrag auf Festsetzung gemäß § 201 BAO, weil sie nicht der Ansicht war, überhaupt Glücksspielabgaben entrichten zu müssen.

Die belangte Behörde erließ in der Folge insgesamt 54 Bescheide am 31. Juli 2019 in Form von neun Bescheidausfertigungen (sieben Sammelbescheidausfertigungen und zwei Einzelbescheidausfertigungen), für die gegenständlichen Zeiträume.

Davon waren fünf Abweisungs(sammel)bescheide, mit denen der Antrag gemäß § 201 BAO abgewiesen wurde, weil die Selbstberechnung richtig war.

Die anderen vier Bescheidausfertigungen vom selben Tag waren vier Festsetzungsbescheide gemäß § 201 BAO (zwei Sammelbescheide und zwei Einzelbescheide) für jene Monate, bei denen negative Bemessungsgrundlagen angegeben wurden. Diese Festsetzungsbescheide setzten die Glücksspielabgabe in diesen Monaten jedes Mal mit Null € fest:

1. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für März 2014
2. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für April 2014
3. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Mai 2014
4. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für August 2014
5. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für September 2014
6. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Oktober 2014
7. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Dezember 2014
8. **Festsetzung der Glücksspielabgabe gem. § 201 BAO mit Null € für Juni 2014**
9. **Festsetzung der Glücksspielabgabe gem. § 201 BAO mit Null € für Juli 2014**
10. **Festsetzung der Glücksspielabgabe gem. § 201 BAO mit Null € für November 2014**
11. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Jänner 2015
12. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Februar 2015
13. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für März 2015
14. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Mai 2015
15. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Juni 2015
16. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Juli 2015

17. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für August 2015
18. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für September 2015
19. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Oktober 2015
20. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für November 2015
21. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Dezember 2015
22. **Festsetzung der Glücksspielabgabe gem. § 201 BAO mit Null € für April 2015**
23. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Jänner 2016
24. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Februar 2016
25. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für März 2016
26. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für April 2016
27. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Juni 2016
28. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Juli 2016
29. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für August 2016
30. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für September 2016
31. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Oktober 2016
32. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für November 2016
33. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Dezember 2016
34. **Festsetzung der Glücksspielabgabe gem. § 201 BAO mit Null € für Mai 2016**
35. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Jänner 2017
36. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für März 2017
37. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für April 2017

38. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Mai 2017
39. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Juni 2017
40. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Juli 2017
41. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für September 2017
42. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Oktober 2017
43. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für November 2017
44. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Dezember 2017
- 45. Festsetzung der Glücksspielabgabe gem. § 201 BAO mit Null € für Februar 2017**
- 46. Festsetzung der Glücksspielabgabe gem. § 201 BAO mit Null € für August 2017**
47. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Jänner 2018
48. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Februar 2018
49. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für März 2018
50. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für April 2018
51. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Mai 2018
52. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Juni 2018
53. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Juli 2018
54. Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für August 2018

Die Bescheide 1-7, 8-10, 11-21, 23-33, 35-44, 45-46 und 47 bis 54 ergingen in den sieben verfahrensgegenständlichen Sammelbescheiden.

Die Bescheide 22 und 34 ergingen in Form der zwei ebenfalls verfahrensgegenständlichen Einzelbescheide, sodass der Bf insgesamt neun Bescheidformulare/ Bescheidausfertigungen über insgesamt 54 Bescheide zugingen.

Die Bf hat gegen alle Bescheide Beschwerden am 6. September 2019 erhoben, die sich im Wesentlichen zusammengefasst auf vier Beschwerdepunkte stützten, die ausführlich im Verfahrensgang dargestellt sind (Punkt I. 2.3.):

Zum ersten wurde Beschwerde erhoben wegen der nicht feststellbaren Teilnahme vom Inland aus, weil weder die Registrierung des „Users“ mit einer inländischen Wohnanschrift noch die Zuordnung der Wette zu einer „inländischen IP-Adresse geeignet wären, eine verlässliche Feststellung des Aufenthaltsortes des Spielteilnehmers während des Spieles zu gewährleisten (siehe ausführlich im Verfahrensgang bei der Darstellung der Beschwerdegründe).

Zum zweiten wurde Beschwerde erhoben wegen der Festsetzung mit Null € durch die belangte Behörde bzw. der nicht vorgenommenen Gegenrechnung/Saldierung der Monate mit negativen Bemessungsgrundlagen mit den Monaten mit positiven Bemessungsgrundlagen, da die Bf diese jeweils als Abgabengutschrift selbst berechnete und auf Grund der unterschiedlichen Besteuerung von Glücksspielanbieter mit gleich hohen Jahresbruttospieleinnahmen als Differenz der von Spielern geleisteten Einsätze und an diese ausgezahlten Gewinne während eines gesamten Kalenderjahres eine Gleichheitswidrigkeit darstellte.

Zum dritten stützten sich die Beschwerden auf fehlende Ermittlungen der belangten Behörde und die Anwendung nur eines Indizes für die Teilnahme vom Inland aus.

Zum vierten stützten sich die Beschwerden auf die nicht gesetzeskonforme Ausübung des Ermessens durch die belangte Behörde, weil sie keinen zusammengefassten „Jahres“-Bescheid gemäß § 201 Abs. 4 BAO der gemäß § 201 BAO festgesetzten und nicht festgesetzten (abgewiesenen) Monate eines ganzen Kalenderjahres in Form einer Verrechnung der Monate mit positiven und negativen Bemessungsgrundlagen für die Ermittlung der Glücksspielabgabe vorgenommen hat.

Die belangte Behörde wies die Beschwerden am 3. Februar 2020 alle als unbegründet ab.

Am 19. Juni 2020 brachte die Bf Vorlageantrag zur Vorlage an das Bundesfinanzgericht ein.

Am 6. August 2020 legte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht den gegenständlichen Fall vor unter ausführlichem Verweis auf die höchstgerichtliche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, der die Glücksspielabgabe als Monatsabgabe qualifizierte.

In der Zwischenzeit erging auch eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes über die Revision gegen die themengleiche Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 28.02.2020, RV/7105342/2017, mit der es einer gleichen Argumentation wie im gegenständlichen Fall, der Saldierung von Monaten mit positiven Bemessungsgrundlagen mit Monaten mit negativen Bemessungsgrundlagen, gefolgt ist, und hob diese wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf.

In diesem Erkenntnis VwGH 10.9.2020, Ro 2020/17/0011 unter Verweis auf die Entscheidungsgründe seines Erkenntnisses vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003 stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass ein negatives Ergebnis eines Monats durch Saldierung der erhaltenen Einsätze mit den ausgezahlten Gewinnen mangels gesetzlicher Grundlage nicht zu einer Gutschrift führen kann und die Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen in Form der Saldierung der erhaltenen Einsätze mit den ausbezahlten Gewinnen monatlich und nicht jährlich zu erfolgen hat.

Am 29. Juni 2022 lud das Bundesfinanzgericht zur mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 23. August 2022.

Am 17. August 2022 übermittelte das Bundesfinanzgericht den Parteien den bisherigen Verfahrensgang und entscheidungsrelevanten Sachverhalt in Beschlussform als Vorbereitung der mündlichen Verhandlung.

Es erfolgte weder seitens der Bf noch der belangten Behörde ein diese Ausführungen korrigierendes Vorbringen, weder vor noch während der mündlichen Verhandlung.

In der mündlichen Verhandlung brachte die Bf insbesondere die verfahrensrechtliche Thematik betreffend § 201 Abs. 4 BAO vor.

Beweisanträge wurden keine gestellt.

Es wurde auch den zur Besteuerung herangezogenen Indizien der Teilnahme vom Inland aus durch die Registrierung nicht entgegengetreten und keine gegenteiligen Indizien vorgelegt.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund der Aktenvorlage des Bemessungsaktes durch die belangte Behörde, die 54 Bescheide sowie die vorgebrachten Rechtsmittel dagegen und das Vorbringen der Bf als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel und dann in der Folge dem Finanzamt Österreich Dienststelle Sonderzuständigkeiten und dem Bundesfinanzgericht ist durch die Bescheide, Beschwerden sowie Beschwerdevereinscheidungen, Vorlageanträge und schließlich Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht und das Vorbringen in der mündlichen Verhandlung vom 23. August 2022 evident.

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

Hinsichtlich der Feststellung der Teilnahme vom Inland aus ist klarzustellen, dass die Bf grundsätzlich nicht bestreitet, dass im gegenständlichen Besteuerungszeitraum von der Bf Ausspielungen veranstaltet wurden, an der (auch) Spieler teilnahmen, die sich zum Zeitpunkt der Teilnahme am jeweiligen Spiel physisch im Inland aufgehalten haben.

Auf Basis der allgemeinen Lebenserfahrung kann daher ausgeschlossen werden, dass sich keiner der mit einer österreichischen Adresse registrierten Teilnehmer bei Abschluss des Glücksspiels in Österreich befunden hat.

In der Registrierung mit einer österreichischen Wohnadresse sieht der Verwaltungsgerichtshof ein gut geeignetes Indiz für die Feststellung der "Teilnahme vom Inland aus" (siehe zB in diesem Sinne VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060 mwN; VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005). Die Bf hat bisher keine einem derartigen Beweisergebnis konkret entgegenstehende Indizien bekannt geben, wie zB durch Vorlage anderslautender Indizien, die zu einer anderen Zurechnung führen könnten. Auch in der mündlichen Verhandlung erfolgte kein derartiges Vorbringen.

Zum Indiz "IP-Adresse" ist festzuhalten, dass von der Bf keine IP-Auswertungen vorgelegt wurden. Dazu kommt, dass selbst dann, wenn man für sämtliche Kunden der Bf die IP-Adressen kennen würde, auf Grund der Ungenauigkeit der Geolokalisierung insbesondere in geografisch gelegenen Grenzgebieten oder auch auf Grund der Abhängigkeit von der Art und Weise wie sich der Spieler zum Internet Zugang verschafft, 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 (siehe 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 von der Bf geäußerte Ansicht, dass die inländische Registrierungsadresse alleine als Indiz für eine Feststellung der Tatsache des Aufenthaltes im Inland ungeeignet sei, steht im deutlichen Widerspruch zur bereits oben zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe dazu die ausführlichen Ausführungen in der rechtlichen Beurteilung des Bundesfinanzgerichtes Punkt 3.1.2).

Es ist wohl auszuschließen, dass sich a l l e mit einer österreichischen Wohnanschrift registrierten Spieler immer im Inland befinden, jedoch ist es nach der allgemeinen Lebenserfahrung und den statistischen 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 es ein Indiz für einen Spieler mit inländischer Registrierungsadresse ist, dass er seinen überwiegendem Aufenthalt in Österreich hat und sich daher auch im Zeitpunkt der Teilnahme an einem konkreten Spiel in Österreich aufgehalten hat.

Nicht außer Acht zu lassen ist im Gegenzug auch, dass Spieler mit einer ausländischen IP-Adresse oder Registrierungsadresse sich ebenfalls im Umkehrschluss im geringfügigen Maß im Inland aufhalten und zu diesem Zeitpunkt auch an einem Spiel teilnehmen können, was dann steuerrechtlich nicht erfasst wird mangels inländischer IP- oder Registrierungsadresse. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass sich die Situation in etwa ausgleicht.

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

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

Demzufolge wird daher bei der rechtlichen Beurteilung von den angegebenen monatlichen Beträgen, die in den mit den Selbstanzeigen vorgelegten Berechnungsblättern bzw. der Offenlegung der Bf vom 2. Oktober 2018 enthalten sind, ausgegangen.

Auch wenn die Bf den Aufenthaltsort des jeweiligen Spielteilnehmers aus eigener Wahrnehmung nicht kennt, so ist sie deutlich 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 zB 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 Verwaltungsgerichtshofes 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 stand ihr die Nennung von weiteren Indizien auch noch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht offen, schriftlich und mündlich zB in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 23. August 2022.

Die mündliche Verhandlung ergab im Vergleich zu den schriftlichen Vorbringen kein neues Vorbringen, ausser dass die Ermessensübung der belangten Behörde zur zusammengefassten Festsetzung von Abgaben iSd § 201 Abs. 4 BAO, die bereits in den schriftlichen Vorbringen enthalten war, noch weiter spezifiziert wurde.

Darüber hinaus gehendes Vorbringen wurden im Zuge der mündlichen Verhandlung nicht erstattet.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

§ 57 GlSpG idgF

(1) Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen – vorbehaltlich der folgenden Absätze – einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz. Bei turnierförmiger Ausspielung treten außerhalb des Anwendungsbereiches von § 17 Abs. 2 an Stelle der Einsätze

die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers.

(2) Für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt und die nicht über Video-Lotterie-Terminals im Sinne des § 12a Abs. 2 durchgeführt werden, beträgt die Glücksspielabgabe 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen. Besteht eine Abgabepflicht nach § 17 Abs. 3, sind Ausspielungen gemäß § 12a von der Glücksspielabgabe befreit.

(3) Für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals beträgt die Glücksspielabgabe – vorbehaltlich Abs. 4 – 30 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen.

(4) Für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals beträgt die Glücksspielabgabe 10 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen (Bundesautomaten- und VLT-Abgabe), wenn sie

– im Falle von Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung nach § 5 oder

– im Falle von Video-Lotterie-Terminals auf Basis einer Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 durchgeführt werden.

Die Regelung von Zuschlägen der Länder (Gemeinden) zur Bundesautomaten- und VLT-Abgabe bleibt den jeweiligen Finanzausgleichsgesetzen vorbehalten.

(5) Jahresbruttospieleinnahmen sind die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

(6) Von der Glücksspielabgabe befreit sind

1. Ausspielungen in vom Bundesminister für Finanzen konzessionierten Spielbanken im Sinne des § 21,

2. Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung unter Einhaltung der Vorgabe des § 4 Abs. 2 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 73/2010,

3. die Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol des § 4 Abs. 3 bis 6.

(7) Abweichend von Abs. 4 gilt für die Glücksspielabgabe für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals in den Ländern Kärnten, Niederösterreich, Steiermark und Wien auf Basis einer Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 bis zum Ablauf des 31. Dezember 2014 bzw. 31. Dezember 2015 (§ 60 Abs. 25 Z 2) Folgendes:

1. Wenn das Land keine Bewilligungen gemäß § 5 vergeben hat, beträgt der Steuersatz 25 vH.
2. Wenn das Land die höchstzulässige Anzahl von Bewilligungen gemäß § 5 vergeben hat, beträgt der Steuersatz 10 vH.
3. Wenn das Land nur einen Teil der gemäß § 5 möglichen Bewilligungen vergeben hat, wird der Hundertsatz für den Steuersatz entsprechend dem Anteil der vergebenen möglichen Bewilligungen zwischen 10 und 25 eingeschlossen und halbjährlich nach folgender Formel berechnet: $25 - (15 \times \text{vergebene Bewilligungen} / \text{Höchstzahl der Bewilligungen})$.

§ 59 GlspG idgF

(1) Die Abgabenschuld entsteht in den Fällen der §§ 57 und 58:

1. in Fällen des § 58 im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages in Fällen des § 58 Abs. 3 mit Ende des Kalenderjahres der Veröffentlichung des Gewinnspiels;
2. bei allen anderen Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Bei Sofortlotterien entsteht die Abgabenschuld in dem Zeitpunkt, in dem im Verhältnis zwischen Konzessionär und Vertriebsstelle die Abrechenbarkeit der geleisteten Spieleinsätze eingetreten ist. Bei elektronischen Lotterien entsteht die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.

(2) Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 sind

1. bei einer Abgabspflicht gemäß § 57:
 - der Konzessionär (§ 17 Abs. 6) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5);
 - bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand.
2. bei einer Abgabspflicht gemäß § 58 der Vertragspartner des Spielteilnehmers sowie die Veranstalter, die die in § 58 genannten Ausspielungen anbieten oder organisieren.

(3) Die Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 haben diese jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Die Schuldner der Abgaben nach § 58 Abs. 3 haben diese jeweils für ein Kalenderjahr selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld

folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt haben sie eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen. Der Bundesminister für Finanzen kann dabei im Verordnungsweg nähere Details der elektronischen Übermittlung regeln. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Anzeige. § 29 Abs. 3 über die Überwachung der Abgaben gilt sinngemäß. Trifft die Verpflichtung zur Entrichtung zwei oder mehr Personen, so sind sie zur ungeteilten Hand verpflichtet.

(4) Es haften für die korrekte Entrichtung der Abgaben zur ungeteilten Hand

a) derjenige, der die Durchführung der Ausspielung in seinem Verfügungsbereich erlaubt;

b) bei Ausspielungen mit Glücksspielautomaten derjenige, der die Aufstellung eines Glücksspielautomaten in seinem Verfügungsbereich erlaubt sowie andere am Glücksspielautomaten umsatz- oder erfolgsbeteiligte Unternehmer sowie ein etwaiger gesonderter Veranstalter der Ausspielung und der Vermittler (Abs. 5).

(5) Als Vermittlung gelten jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder –gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise.

(6) Für die Bewertung von Waren und geldwerten Leistungen in den Fällen der §§ 57 und 58 gelten die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes 1955 ausgeschlossen ist.

(7) Bloße entgeltliche Veröffentlichungen (§ 26 Mediengesetz) im Zusammenhang mit Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistung (§ 58 Abs. 3) gelten weder als Veranstaltung einer Ausspielung durch den Medieninhaber (Abs. 2 Z 1) noch als Ausspielung im Verfügungsbereich des Medieninhabers (Abs. 4 lit. a), wenn der Medieninhaber nicht selbst als (Mit-) Veranstalter auftritt.

§ 201 BAO idgF

(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine

erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid **erfolgen, wenn** der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn **sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.**

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,

2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden, (Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,

(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

3.1.2. Rechtliche Würdigung

3.1.2.1. Gesetzliche Vorgaben

Gemäß § 57 Abs. 2 GSpG beträgt für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, die Glücksspielabgabe 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen.

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG besteuern „Ausspielungen“ und knüpfen damit an den Abschluss bestimmter, entgeltlicher Spielverträge mit unternehmerischer Mitwirkung iSd § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG. § 57 Abs. 2 und § 57 Abs. 3 GSpG ergänzen § 57 Abs. 1

GSpG, als sie im Wesentlichen die Steuerberechnung regeln, wenn die im § 57 Abs. 1 GSpG umschriebenen Spielverträge in Form der Ausspielung als elektronische Lotterie, d.h. Internetglücksspiel bzw. über Glücksspielautomaten oder Video-Lotterie-Terminals abgeschlossen werden.

Nach § 57 Abs 5 GSpG sind Jahresbruttospieleinnahmen die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

Der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ist für die gegenständlichen Ausspielungen in § 59 Abs. 1 Z. 2 GSpG geregelt. Nach dem letzten Satz der genannten Gesetzesstelle entsteht bei elektronischen Lotterien die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.

Schuldner der Glückspielabgabe sind nach § 59 Abs. 2 GSpG der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) zur ungeteilten Hand.

Ist der Steuertatbestand einmal verwirklicht, ist die Bf verpflichtet, gemäß § 59 Abs. 3 GSpG als Steuerschuldner die Glückspielabgaben jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, nunmehr Finanzamt Österreich Dienststelle Sonderzuständigkeiten, zu entrichten.

Bis zu diesem Zeitpunkt haben sie eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen. Der Bundesminister für Finanzen kann dabei im Verordnungsweg nähere Details der elektronischen Übermittlung regeln. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten.

Die Abrechnung gilt als Anzeige. § 29 Abs. 3 über die Überwachung der Abgaben gilt sinngemäß. Trifft die Verpflichtung zur Entrichtung zwei oder mehrere Personen, so sind sie zur ungeteilten Hand verpflichtet.

Nach § 59 Abs. 5 GSpG gelten als Vermittlung jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder –gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise.

3.1.2.2. Teilnahme vom Inland aus

Der erste große Punkt, auf den dem das Beschwerdevorbringen der Bf aufbaut, ist die unverlässliche Feststellung der Örtlichkeit, von der aus die Spielteilnehmer zum Zeitpunkt des Spiels teilnehmen, um zu klären, ob das Tatbestandsmerkmal „Teilnahme vom Inland aus“ des § 57 Abs. 2 GSpG erfüllt ist, das *conditio sine qua non* für das Bestehen der Abgabepflicht darstellt.

Zum Vorliegen einer Glücksspielabgabepflichtigen Ausspielung gemäß § 57 GSpG genügt es, dass die Teilnahme daran vom Inland aus erfolgt, d.h. wenn sich einer der Vertragsteile im Inland als geografisch festlegbarem Ort aufhält. Die "Teilnahme vom Inland aus" stellt auf den Ort ab, an dem der Wettteilnehmer tatsächlich, physisch vor dem Bildschirm oder mit dem Handy, Smartphone oder Tablett sitzen" muss. Auf technische Gegebenheiten kommt es nicht an (UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG vom 04.04.2018, RV/7104839/2017). Einwände zur Ungenauigkeit der Geolokalisierung erübrigen sich daher.

Ebenso ist nicht entscheidend, ob der Spielteilnehmer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hat oder welche Staatsangehörigkeit er besitzt (siehe zur Glücksspielabgabe zB UFS 26.08.2013, RV/1509-W/013, UFS 20.11.2013 RV/2388-W/13, BFG 28.06.2015, RV/7104383/2015 sowie zur hinsichtlich dieses Tatbestandsmerkmals vergleichbaren Bestimmung der Wettgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG zB UFS 28.12.2011, RV/3510-W/11; UFS 30.09.2013, RV/1914-W/13 und BFG 08.05.2017, RV/7100024/2015, 20.12.2021, RV/7103851/2020 etc).

Die Bf vertritt in ihrer Beschwerde die Ansicht, dass aus Mangel an geeigneteren Methoden zur Bestimmung des Ortes, von dem aus der Kunde an einem Glücksspiel teilnimmt, die Wohnadresse des Spielers herangezogen wurde, die dieser bei erstmaliger Registrierung auf der Website bekannt zu geben hat.

Wenn ein Spieler im Zuge des Registrierungsvorganges eine österreichische Wohnadresse angegeben hat, wurden seine Glücksspielaktivitäten als „Teilnahme vom Inland“ aus gewertet und seine geleisteten Einsätze in die österreichischen Bemessungsgrundlagen einbezogen.

Nach Meinung der Bf wäre durch diese Methode nicht sichergestellt, dass der Teilnehmer mit österreichischer Wohnadresse zum Zeitpunkt des Spiels tatsächlich physisch in Österreich anwesend sei.

Es gäbe mehrere zulässige Methoden, den physischen Aufenthaltsort des Spielteilnehmers zu ermitteln, wie zB bei der Registrierung und anhand der IP-Adresse, von der aus auf die Website der Bf während der Spielteilnahme zugegriffen wird, aber keine dieser beiden Methoden führt nach Ansicht der Bf allerdings mit einer ausreichend hohen Wahrscheinlichkeit zu einer

korrekten Schlussfolgerung, ob eine Glücksspielabgabepflicht in Österreich entstanden ist, da zB der bei der Registrierung angegebene Wohnort eine falsche Angabe sein könnte oder sich durch Zeitablauf geändert haben könnte.

Selbst wenn alle Kunden stets wahre Angaben über ihren Wohnort machen und diesen niemals ändern würden, bliebe zu beachten, dass sie nicht nur von ihrem Wohnort, sondern weltweit von überall das Angebot der Bf in Anspruch nehmen könnten (Internet-Cafe, Freunde, Hotel...) und von dort auf deren Website zugreifen könnten.

Umso mehr gelte das bei Verwendung von mobilen Endgeräten.

Die Vorstellung, dass nur mithilfe des Desktop-PCs am Wohnort auf das Internet zugegriffen und an Glücksspielen teilgenommen wird, sei unzeitgemäß und entspreche nicht der Realität.

Auch hinsichtlich der IP-Adresse führte die Bf aus, dass mit Hilfe der Geolokalisation die IP-Adresse, von der auf eine Website zugegriffen werde, einem geographischen Ort zugeordnet werden könne, wobei diese Methode nur bedingt Rückschlüsse auf den Aufenthaltsort des Kunden zum Zeitpunkt der Spielteilnahme zulasse, weil die IP-Adresse nicht an einen bestimmten Ort gebunden sei. Es handle sich dabei um keine verlässliche Ermittlung des tatsächlichen Aufenthalts des Kunden durch verschiedene Ungenauigkeitsfaktoren.

Auch wurde die Zwischenschaltung von Anonymisierungs-Diensten und Proxy-Servern, wie zB bei Internetzugriff in einem Firmennetzwerk zentral über den Firmenserver oder auch beim privaten Internetzugriff als problematisch betreffend die Verlässlichkeit der Feststellung der Teilnahme vom Inland aus von der Bf ins Treffen geführt, besonders in Hinblick auf die vielfältigen Umgehungsmöglichkeiten durch Internet-Tutorials über Proxy-Server und den damit verbundenen Zugriff auf das Internet aus einem anderen Staat.

In diesen Fällen könne maximal der Standort des Servers, jedoch nicht der Aufenthaltsort des eigentlichen Nutzers ermittelt werden. Darüber hinaus würden „virtuelle private Netzwerke“ (VPN) häufig von Firmen eingesetzt, um zB eine sichere Kommunikation mit dem Firmen-Intranet zu ermöglichen.

Von Privatpersonen würden VPN-Verbindungen genützt, um sicher verschlüsselt und anonym im Internet zu surfen.

Mit derlei Argumenten hat sich das Bundesfinanzgericht und in der Folge der Verwaltungsgerichtshof und auch der VfGH in den letzten Jahren häufiger auseinandergesetzt, was zu einer umfangreichen höchstgerichtlichen Judikatur in diesem Bereich geführt hat.

Diese Judikatur hat ein eindeutiges Ergebnis hervorgebracht, nämlich dass die „Teilnahme vom Inland“ aus weder verfassungswidrig noch unrechtmäßig ist, sondern ein taugliches Indiz darstellt – wobei dies gleichermaßen für Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG als auch für

Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 GSpG gilt. Die Textierung „Teilnahme vom Inland aus“ ist in beiden Bestimmungen wortgleich enthalten.

Erst kürzlich erging ein weiteres Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes im fortgesetzten Verfahren, BFG vom 25.04.2022, RV/7103142/2020, dem eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zu Grunde lag, die erneut sich nicht gegen die „Teilnahme vom Inland aus“ gerichtet hatte, und bestätigte zum wiederholten Male, die Verfassungskonformität der „Teilnahme vom Inland aus“ in Hinblick auf § 57 GSpG mit folgender Begründung:

„...“

Der Wortfolge in § 57 Abs. 1 GSpG „Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“, ist zu entnehmen, dass der Spielvertrag nicht im Inland abgeschlossen werden muss, es genügt, wenn sich einer der Vertragsteile im Inland als geografisch festlegbarem Ort aufhält.

Die „Teilnahme vom Inland aus“ stellt auf den Ort ab, an dem der Spielteilnehmer tatsächlich, physisch „vor dem Bildschirm oder mit dem Handy, Smartphone oder Tablett sitzen“ muss. Auf technische Gegebenheiten kommt es nicht an. (vgl. VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012, ua). Die Einwände der Bf. zur Ungenauigkeit der Geolokalisierung erübrigen sich daher.

Nach dem Erkenntnis des VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 zu UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11, das man als gleichermaßen für die Onlineglücksspiele maßgebend ansehen kann, ist als Ergebnis einer Beweiswürdigung festzustellen, welche Wetten im Inland abgeschlossen wurden oder bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde. Indiz für die Teilnahme vom Inland aus sind sowohl die Registrierung des Spielteilnehmers mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung einer Wette zu einer inländischen IP-Adresse. Im fortgesetzten Verfahren entschied das Bundesfinanzgericht BFG 8.5.2017, RV/7100024/2014, dass bei Onlinewetten (und Onlineglücksspielen) sowohl die Anbieterin, als auch der Spielteilnehmer – wie bei Offlinewetten und -Spielen - wissen, wo sie sich geografische jeweils zum Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes Wette befinden. Der Gesetzestext des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG ist geradezu „glasklar“. Davon zu unterscheiden ist, dass der Onlinewettanbieter Selbstberechner dieser Rechtsgeschäftsgebühren ist, für den es zweifelsohne schwierig festzustellen ist, von welchem geografischen Ort aus der Wettteilnehmer am Rechtsgeschäft teilgenommen hat. Diese Frage wurde mit Erkenntnis VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 gelöst, da zumindest eines der beiden Indizien ausreicht, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat.

Ebenso wissen bei Onlineglücksspielen sowohl Anbieter als Spielteilnehmer, wo sie sich geografisch jeweils zum Zeitpunkt des Abschlusses des Glücksvertrages befinden. Im gegenständlichen Fall wurde von der Bf. die Methode der Selbstberechnung nach dem registrierten Wohnort des Spielteilnehmers zugrunde gelegt, was ein geeignetes Indiz darstellt und sich daher die Berechnung des Finanzamtes als richtig erweist. Eine Onlineanbieterin von Glücksspielen treffende Selbstberechnungs- und Abfuhrproblematik macht aber den Steuergegenstandstatbestand noch nicht verfassungswidrig.

Auch aus der verfahrensrechtlichen Frage zum Indizienbeweis in Bezug zur Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ konnte keine Verfassungswidrigkeit erkannt werden. Stellt man nämlich den vorliegenden Fall dem von der Bf. in der mündlichen Verhandlung am 20. März 2018 angeführten Artikel Gunacker-Slawitsch, Online-Glücksspiel und Beweismaß, taxlex 11/2017, 335 gegenüber, zeigt sich, dass die Teilnahme vom Inland aus eine Tatsache ist, die sich jedenfalls bei Weitem mehr in der Wissens- und Einflussphäre der Bf. abgespielt hat, als in der des Finanzamtes.

...“

Auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH vom 06.07.2020, Ro 2018/17/0005 schildert quasi eine Zusammenfassung der mittlerweile ergangenen höchstgerichtlichen Erkenntnisse betreffend die „Teilnahme vom Inland aus“ und auch betreffend die Heranziehung nur eines Indizes wie folgt:

„...“

„Der Teilnahme sowohl an einer Wette als auch an einer elektronischen Lotterie nach § 57 Abs. 2 GSpG liegt der Abschluss eines Glücksvertrages zugrunde. Dieser Abschluss kann in beiden Fällen über das Internet erfolgen. In beiden Fällen führt dieser Abschluss nach der insofern gleichlautenden Bedingung des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG und des § 57 Abs. 2 GSpG nur dann zu einer Besteuerung nach dem GebG oder nach dem GSpG, wenn die Teilnahme an der Wette oder der elektronischen Lotterie vom Inland aus erfolgt. Es macht in dieser Hinsicht keinen Unterschied, ob der über Internet abgeschlossene Glücksvertrag die Teilnahme an einer Wette oder an einer elektronischen Lotterie zum Inhalt hat. In beiden Fällen lässt sich die Teilnahme vom Inland aus nur anhand von Indizien beurteilen, die in gleicher Weise von den Angaben der Teilnehmer und den technischen Gegebenheiten abhängen. (VwGH 06.07.2020 Ro 2018/17/0005 Rn 18).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Zusammenhang mit Wetten bereits mehrfach ausgeführt, dass es bei der Frage, ob an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wurde (§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG), um einen als Ergebnis der Beweiswürdigung festzustellenden Sachverhalt geht, der

den zur Abgabepflicht führenden Tatbestand verwirklicht, und dass zu einer solchen Sachverhaltsfeststellung sowohl die Registrierung des Users mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer inländischen IP-Adresse als Indizien dafür dienen können, dass sich der Wettteilnehmer bei Verwirklichung des Tatbestandes im Inland befunden hat (vgl. VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060, mwN).

Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass die Gewichtung einzelner Indizien und somit auch die Sachverhaltsfeststellung auf ein Indiz zu stützen und ein anderes Indiz im Wege der Beweiswürdigung zu verwerfen, in seiner Bedeutung über den Einzelfall nicht hinausgeht (vgl. wieder VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060; 14.1.2020, Ro 2018/16/0046).

Das bedeutet aber auch für den vorliegenden Revisionsfall, dass durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Frage, ob Registrierungsadressen der Teilnehmer bzw. IP-Adressen der benutzten Endgeräte als Indizien für die Annahme eines inländischen Aufenthaltsortes der Teilnehmer herangezogen werden können, geklärt ist. Weiters wurde klargestellt, dass die Frage, ob sich die Abgabenbehörde nur auf eines der genannten Indizien stützen darf, in der Regel keine Frage von grundsätzlicher Bedeutung darstellt.

....“

(VwGH 06.07.2020 Ro 2018/17/0005 Rn 19)

Zusammenfassend kann daher gesagt werden, dass die Frage der Teilnahme vom Inland genauso ausjudiziert ist wie die diesbezügliche Feststellung und Auswertung der Teilnehmer vom Inland aus als Ergebnis der Beweiswürdigung – sei es als Sachverhaltsfeststellung über die Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift oder der Zuordnung zu einer "inländischen IP-Adresse" – als Indiz dafür, dass sich der Wettteilnehmer oder Spielteilnehmer zum Zeitpunkt des abgabepflichtigen Vorgangs dabei im Inland aufgehalten hat.

Es liegt in der Folge am Wettanbieter bzw. Glücksspielanbieter, also im gegenständlichen Fall der Bf, diesen Indizien mit konkreten Gegenbeweisen entgegenzutreten und so zu entkräften. Dies hat die Bf weder in seinen diversen schriftlichen Vorbringen noch in seinem Vorbringen im Zuge der mündlichen Verhandlung getan. Es wurden auch keinerlei Beweisanträge gestellt oder Beweise für das Nichtvorliegen des Aufenthalts im Inland zum Zeitpunkt der Spielteilnahme bei einzelnen Teilnehmern vorgelegt.

Die Argumentation der Bf im gegenständlichen Fall, dass sich für die Ermittlung des Tatbestandselementes "Teilnahme vom Inland aus" weder die Anknüpfung an die Registrierungsadresse noch andere Indizien als tauglich erwiesen hätten, steht daher im

diametralen Widerspruch zu dem von ihr selbst zitierten Erkenntnis VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085.

Dieses kommt unmissverständlich zum gegenteiligen Ergebnis, wie auch die laufende Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gleichermaßen zu den Wettgebühren wie auch zum bezüglich „Teilnahme vom Inland aus“ themengleichen § 57 Abs. 2 GSpG – VwGH 06.07.2020, Ro 2018/17/0005 betreffend Glücksspielabgabe und VwGH 28.02.2020, Ra 2019/16/0060 hinsichtlich Gebühren.

Dem diesbezüglichen Einwand kann daher nicht gefolgt werden.

Auch dem Einwand der Bf in ihren Beschwerden, dass höchstgerichtlich noch nicht geklärt sei, ob die Festsetzung von Glücksspielabgabe und Wettgebühren auf Basis eines einzigen Indizes erfolgen dürfe, kann nicht zugestimmt werden, da der Verwaltungsgerichtshof – wie schon oben ausgeführt – entschieden hat, dass dies über die Bedeutung eines Einzelfalls nicht hinausgehe.

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. In diesem Sinn auch die heurige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 11.3.2022, Ro 2019/16/0017.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Beschluss VwGH vom 06.07.2020, Ro 2018/17/0005 zB klar ausgeführt:

„Der Verwaltungsgerichtshof hat im Zusammenhang mit Wetten mehrfach ausgeführt, dass es bei der Frage, ob an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wurde (§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG), um einen als Ergebnis der Beweiswürdigung festzustellenden Sachverhalt geht, der den zur Abgabepflicht führenden Tatbestand verwirklicht, und dass zu einer solchen Sachverhaltsfeststellung sowohl die Registrierung des Users mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer inländischen IP-Adresse als Indizien dafür dienen können, dass sich der Wettteilnehmer bei Verwirklichung des Tatbestandes im Inland befunden hat (vgl. VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060, mwN). Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass die Gewichtung einzelner Indizien und somit auch die Sachverhaltsfeststellung auf ein Indiz zu stützen und ein anderes Indiz im Wege der Beweiswürdigung zu verwerfen, in seiner Bedeutung über den Einzelfall nicht hinausgeht (vgl. wieder VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060; 14.1.2020, Ro 2018/16/0046).“

Den diesbezüglichen Ausführungen der belangten Behörde im Vorlagebericht ist daher zu folgen.

Überdies ist in diesem Zusammenhang auch grundsätzlich anzumerken, dass mögliche Ungenauigkeiten in beide Richtungen, also auch zum Vorteil der Bf sich ergeben könnten:

Gleichermaßen wie von der Bf im Beschwerdevorbringen argumentiert, ein im Inland registrierter Spielteilnehmer nicht nur vom inländischen Wohnort aus, sondern auch vom Ausland (z.B. Aufenthalt, Urlaub, Dienstreise etc.) aus das Spielangebot nutzen kann, kann gleichermaßen auch ein im Ausland registrierter Spielteilnehmer nicht nur dort sondern auch im Zuge eines Aufenthaltes in Österreich, also aus dem Inland, teilnehmen.

Die Spielteilnahme von im Ausland registrierten Spielteilnehmern, die bei ihrer Registrierung einen Wohnsitz im Ausland angegeben haben und während eines vorübergehenden Aufenthaltes im Inland (z.B. Urlaub in Österreich, berufsbedingter Aufenthalt in Österreich, Freunde, Internet Café etc.) über ein mobile device oder einen Internetanschluss im Inland an Ausspielungen teilnehmen, wird von der Bf jedenfalls nicht erfasst und auch nicht steuerlich abgegolten.

Da es dafür im gegenständlichen Verfahren aber gleichermaßen keine konkreten Indizien und daher zu wenige Anhaltspunkte, um derlei Einsätze zu den Bemessungsgrundlagen dazuzurechnen, gegeben hat, bleiben die gegenständlichen Bemessungsgrundlagen in gleicher Höhe bestehen.

Aus den genannten Gründen ist dem Beschwerdebegehren daher in diesem Punkt der Erfolg versagt.

3.1.2.3. Fehlende Ermittlungspflicht der belangten Behörde

Der zweite große Punkt, auf den sich die Bf in ihren Beschwerden stützt, ist die Vorgehensweise der Abgabenbehörde betreffend ihre Ermittlungspflicht im gegenständlichen Verfahren.

Die Bf hat der belangten Behörde vorgeworfen, dass sie ihre Ermittlungspflicht dadurch verletzt hätte, dass zum Vorliegen des für die Entstehung des Steueranspruches maßgeblichen Kriteriums der „Teilnahme“ des Kunden an einem Glücksspiel „vom Inland aus“ ausschließlich die „Registrierungsadressen“ der Kunden (von den Kunden bekannt gegebene Adressen) herangezogen und keine weiteren Ermittlungen der belangten Behörde angestellt worden

wären und auch in der Folge keine Überprüfung der Angaben der Kunden von Seiten der Abgabenbehörde stattgefunden hätten.

Die belangte Behörde wäre nach Abschluss des Beweisverfahrens aufgrund eines einzigen Indizienbeweises mit geringer Beweiskraft zu dem Beweisergebnis gelangt, dass die Abgabepflicht der Bf bestehe.

Die belangte Behörde hätte in den bekämpften Bescheiden darauf verwiesen, das Bundesfinanzgericht habe in diversen Erkenntnissen die Zulässigkeit der Teilnahme vom Inland aus und daher die Festsetzung der Abgabe unter Heranziehung der Bemessungsgrundlage auf Basis der Teilnahme von den mit einer österreichischen Adresse registrierten Kunden bestätigt.

In diesem Zusammenhang führte die Bf aus, dass der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 20.11.2014, 2013/16/0085, ausgesprochen hat, dass die inländische Wohnsitzadresse bzw. die IP-Adresse als Indizien herangezogen werden können, um festzustellen, ob an einer Wette „vom Inland“ aus teilgenommen worden wäre, dass aber höchstgerichtlich bisher nicht geklärt sei, ob die Festsetzung von Glücksspielabgabe und Wettgebühren auf Basis eines einzigen Indizes erfolgen dürfe.

In diesem Zusammenhang übersieht die Bf, dass diese Frage höchstgerichtlich tatsächlich schon mehrfach geklärt wurde, wie im vorigen Punkt bereits unter Zitierung des Verwaltungsgerichtshof Beschlusses VwGH vom 06.07.2020, Ro 2018/17/0005 ausgeführt wurde.

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 (siehe dazu VwGH 20.07.2011, 2009/17/0132).

Eine Überprüfung der Angaben, die nach den Ausführungen der Bf gefehlt hätte, ist nicht erforderlich bei Angaben eines Abgabepflichtigen, gegen deren Richtigkeit keine begründeten Zweifel bestehen. Diese 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).

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang auch, dass die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden aber nur innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes besteht und dort ihre Grenze findet, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (vgl ua. VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136). Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht sind die Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung (siehe *Ritz/Koran*⁷, § 115 Rz 6).

Dazu kommt auch noch, dass nach der Rechtsprechung eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei bei Sachverhaltselementen mit Wurzeln im Ausland zu Tage tritt (siehe *Ritz/Koran*⁷, § 115 Rz 10). Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde tritt hingegen bei Auslandssachverhalten gegenüber der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei in der Folge zurück.

Diesfalls besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei insbesondere bei der Schaffung und Beschaffung von Beweismitteln (siehe zB VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109). Die Bf hat ihren Sitz in ***1*** und daher besteht jedenfalls eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Bf.

Eine andere Sichtweise käme nach sachlichen Kriterien im Hinblick auf die genannte Judikatur und die Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit des Aufwandes bzw. die Grenzen des Möglichen wohl nicht in Betracht, da sonst nicht nur mit Verfahrensverzögerungen zu rechnen wäre bzw. vielleicht sogar geprüft werden müsste, ob die Grenze zur Mutwilligkeit überschritten wird, wenn eine Partei als einzige potentielle Informationserlangerin abgabenrechtlich relevanter Informationen diese Informationen bewusst nicht abverlangt bzw. der Behörde, die sie ihrerseits nicht erlangen kann, nicht weitergibt.

Darüberhinaus war im gegenständlichen Fall der Bf bekannt, dass die belangte Behörde auf Grund des nach der von der Bf selbst zitierten Verwaltungsgerichtshof Judikatur geeigneten Indizes der österreichischen Registrierungsadresse zu der Überzeugung gelangt ist, dass der abgabepflichtige Tatbestand verwirklicht ist. Die Bf musste also jedenfalls davon ausgehen, dass die belangte Behörde dieses Indiz seiner abgabenrechtlichen Beurteilung zu Grunde legen würde.

Demzufolge wäre es Sache der Bf gewesen, ihre gegenteilige Behauptung durch ein dem entgegen stehendes Vorbringen zu bekräften und zu dessen Glaubwürdigkeit gegenteilige Indizienbeweise vorzulegen.

Die Bf führte in ihren gegenständlichen Beschwerden aber vielmehr aus, dass ihre Mitwirkungspflichten überstrapaziert würden und zu bedenken sei, dass sie keine Möglichkeit habe, die Tatbestandsverwirklichung zu überprüfen.

Die Bf sei ihrer Mitwirkungspflicht dadurch nachgekommen, dass sie Aufzeichnungen über die Angaben der Spieler hinsichtlich ihrer Wohnanschrift gemacht habe und monatliche Bruttospieleinnahmen für Lotterien über elektronische Medien bekanntgegeben hätte, soweit diese Kunden betreffen würde, die eine inländische Wohnanschrift angegeben hätten.

Dabei übersieht die Bf allerdings, dass nur sie allein die Kundendaten kennt – und nicht die Abgabenbehörde – und sich auch sämtliche Bücher der Bf und alle sonstigen Geschäftsunterlagen der Bf zwangsläufig an ihrem Sitz im Ausland, in ***1***, befinden. Das bedeutet, dass allfällige Beweisvorsorgemöglichkeiten also ausschließlich der Bf als Abgabepflichtigen, nicht aber der belangten Behörde als Abgabenbehörde zur Verfügung stehen.

In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass nur die Bf am jeweiligen Spielabschluss als Spielangebot anbietende Vertragspartei beteiligt ist.

Demzufolge sind Abfragemöglichkeiten ihrer Kunden in Form von Fragen der ihr Spielangebot annehmenden Vertragspartner, in welchem Land sie sich bei der Spielteilnahme aufhalten nur der Bf möglich.

Auch könnte die Bf ihre Kunden vor Spielteilnahme darüber informieren, dass bei einer Registrierung mit einer österreichischen Adresse grundsätzlich von einer Teilnahme an dem Glücksspiel vom Inland aus ausgegangen wird.

Im Übrigen ist es dazu durchaus nicht erforderlich, den Kunden Auskünfte über ihren genauen Aufenthaltsort wie zB Adresse etc. abzuverlangen, was vielleicht datenschutzrechtliche Probleme verursachen könnte, das Teilnahmeland ist völlig ausreichend.

Desweiteren ist festzuhalten, dass in Fällen, in denen die Abgabenbehörde über Antrag des Abgabepflichtigen tätig wird, wie im gegenständlichen Fall nach den Anträgen der Bf, die amtswegige Ermittlungspflicht des § 115 BAO gegenüber der Behauptungs- und Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen ebenfalls in den Hintergrund tritt (siehe dazu VwGH 20.6.1990,89/13/0107).

Die Glücksspielabgabe ist nach der eindeutigen Bestimmung des § 59 Abs. 3 GSpG von der Abgabepflichtigen selbst zu berechnen und die gegenständlichen Verfahren wurden auf Grund von Anträgen der Bf vom 5. November 2018 nach § 201 Abs 3 Z. 1 BAO eingeleitet.

Aus den im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016 genannten Erwägungen, das mit dem Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes VwGH

06.07.2020, 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im von der Bf zitierten Erkenntnis vom 20.11.2014, 2013/16/0085 betont, dass einem als bedeutsam erachteten Indiz zwar für konkrete Einzelfälle durchaus entgegengetreten werden könnte, dass dafür aber konkrete eben diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden müssten. Wie schon oben erwähnt, ist die Bf dem Indiz der Registrierung im Inland jedoch mit keinem einzigen entgegenstehenden Indiz im Zuge eines Beweisergebnisses entgegengetreten oder hat irgendwelche abweichenden, zB die Teilnahme vom Ausland aus beweisende, Indizien bekannt gegeben.

Die Bf könnte zB im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht, zumal sie als Tatbestandsvoraussetzung feststellen muss, ob sich der jeweilige Kunde zum Zeitpunkt eines Geschäftsabschlusses auf österreichischem Gebiet befindet oder nicht, dies verhältnismäßig einfach gesichert feststellen, indem sie zB einen Text vor dem Beginn des Spiels vorschaltet, um so die Teilnahme aus dem Inland festzustellen – im betreffend „Teilnahme vom Inland aus“ thematisch inhaltsgleichen Verfassendes Bundesfinanzgerichtes BFG vom 28.06.2017, RV/7104383/2015 ist ein passender Formulierungsvorschlag zu entnehmen, der folgendermaßen lautet:

„Alle mit österreichischer Adresse registrierte Kunden werden von der Bf. davon in Kenntnis gesetzt, dass auf Grund ihres Wohnsitzes grundsätzlich davon ausgegangen wird, dass sie von Österreich aus am Glücksspiel teilnehmen. Sollten die Kunden ausnahmsweise doch nicht von Österreich aus am Glücksspiel teilnehmen, könnten sie dies freiwillig durch das Anklicken eines entsprechenden Feldes erkennbar machen. Zusätzlich könnten die Kunden darüber informiert werden, dass das Anklicken keinerlei Auswirkungen auf die Erfolgsaussichten oder den Spielverlauf hat.“

Dadurch würden auch keine datenschutzrechtlichen Bestimmungen verletzt, siehe dazu auch die Ausführungen in Punkt 3.1.2.5.

Die Bf führt selbst aus, dass es ihr aus Datenschutzgründen nicht möglich sei, konkret für einzelne Fälle durch nähere Angaben zum Spieler und zu dessen Aufenthaltsort während des Spiels dem Indiz des Wohnsitzes entgegen zu treten – konsequenterweise kann sich die Bf über allfällige fehlende Ermittlungen durch die belangte Behörde dann gleichermaßen nicht beschwert erachten (VwGH 11.3.2022, Ro 2019/16/0017 Rn 10).

Den Ausführungen der belangten Behörde unter Verweis auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes BFG vom 21.08.2017, RV/7100702/2016 ist daher zuzustimmen. In

diesem Sinn hat das Bundesfinanzgericht auch erst kürzlich in seiner Entscheidung vom 20.12.2021, RV/7103851/2020 gleichermaßen entschieden.

Die durch die belangte Behörde vorgenommene Festsetzung der Glücksspielabgaben auf Basis der Daten der Kunden/Spielteilnehmer mit österreichischer Registrierungsadresse ist daher dem Grunde nach zu Recht erfolgt.

Aus den genannten Gründen ist dem Beschwerdebegehren daher auch in diesem Punkt der Erfolg versagt.

3.1.2.4. Verfassungsrechtliche und unionsrechtliche Bedenken der Bf hinsichtlich der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG

Die Bf äußert in ihren Anträgen auf Festsetzung gemäß § 201 BAO grundsätzliche verfassungsrechtliche und unionsrechtliche Bedenken in Hinblick auf die Bestimmung des § 57 Abs. 2 iVm § 2 und § 12a GSpG, wonach bei Ausspielungen gemäß § 12a GSpG, an denen die Teilnahme aus dem Inland erfolge, die Glücksspielabgabe 40% der Jahresbruttospieleinnahmen betrage, unter anderem wegen Verstoßes gegen Art 18 B-VG, Art 5 und 6 StGG und Art 56 AEUV verfassungswidrig und unionsrechtswidrig wäre.

Nähere Ausführungen oder Begründungen warum konkret dagegen verstoßen würde, behielt sich die Bf in ihren Anträgen auf § 201 BAO für ihre Beschwerden vor.

Dem entgegen stehend wurden weder im schriftlichen Beschwerdevorbringen noch in der Folge die vorbehaltenen Ausführungen dahingehend gemacht.

Ebensowenig wurde in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat ein diesbezügliches Vorbringen erstattet. Es wurde lediglich in den schriftlichen Beschwerden mehrfach auf die Anträge gemäß § 201 BAO grundsätzlich Bezug genommen.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall auch kein Ersuchen an das Bundesfinanzgericht, einen Normenprüfungsantrag zu stellen, seitens der Bf ergangen ist.

Abgesehen davon ist auch zu bedenken, dass für den Fall, dass das Verwaltungsgericht jedes von einer Partei ins Treffen geführte verfassungsrechtliche Bedenken sich zu eigen machen würde, dies zu einer von der Verfassung nicht vorgesehenen Mehrbelastung des Verfassungsgerichtshofes führen würde, dem dieser nicht durch Wahrnehmung des

Ablehnungsrechts i. S. d. Art. 144 Abs. 2 B-VG gegensteuern könnte (vgl. BFG 05.09.2016, RV/7103975/2016).

Die Prüfung erfolgt daher nach objektiven Gesichtspunkten konkret dargelegter Bedenken, ein geäußertes Unbehagen an der Gesetzesstelle genügt nicht (siehe auch BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016; BFG 31.05.2021, RV/7104456/2019 oder BFG 20.12.2021, RV/7103851/2020).

Grundsätzlich ist dazu zu sagen, dass es im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegt, unterschiedlich geartete Ausspielungen unterschiedlich zu besteuern (BFG 17.10.2016, RV/7104073/2014; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016).

Die Bf sieht in ihren Anträgen auf Festsetzung gemäß § 201 BAO in der Bestimmung des § 57 Abs. 2 GSpG zB einen Eingriff in die Unverletzlichkeit des Eigentums gemäß Art. 5 StGG, ohne das näher auszuführen, auch in den Beschwerden wurden keine diesbezüglichen Ausführungen mehr gemacht.

Art. 5 StGG erklärt das Eigentum für unverletzlich. Eine Enteignung gegen den Willen des Eigentümers kann nur in den Fällen und in der Art eintreten, welche das Gesetz bestimmt. Nach Art. 1 Abs. 1 des ersten Zusatzprotokolls zur MRK hat jede natürliche und juristische Person ein Recht auf Achtung ihres Eigentums. Niemandem darf sein Eigentum entzogen werden, es sei denn, dass das öffentliche Interesse es verlangt, und nur unter den durch Gesetz und durch die allgemeinen Grundsätze des Völkerrechts vorgesehenen Bedingungen. Abs. 2 lautet: *„Diese Bestimmungen beeinträchtigen jedoch in keiner Weise das Recht des Staates, diejenigen Gesetze anzuwenden, die er zur Sicherung der Zahlung der Steuer, sonstiger Abgaben oder von Geldstrafen für erforderlich hält.“*

Der VfGH wendet idR Art. 5 StGG an und geht damit unausgesprochen davon aus, dass die beiden Garantien im Wesentlichen deckungsgleich sind. Das Eigentumsrecht umfasst auch das Recht Verträge abzuschließen. Bei den möglichen Eingriffen in das Eigentum unterscheidet die Judikatur zwischen Enteignung und Eigentumsbeschränkung (*Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht ¹⁰ (2007) Rz 1477, 1478, 1479).

Eigentumsbeschränkungen sind Vermögensbelastungen wie Vorschreibung von Steuern und sonstigen Abgaben; ein gesetzlicher Abschlusszwang greift in dieses Recht ebenso ein, wie die Verhinderung eines Vertragsabschlusses oä durch Gesetz (*Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht ¹⁰ (2007) Rz 1484). Die Einrichtung von Selbstberechnungsabgaben ist durch verwaltungsökonomische Überlegungen gerechtfertigt (vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II ⁵ (2006), Rz 390ff). Nach der Rechtsprechung ist eine Eigentumsbeschränkung dann zulässig, wenn die Regelung nicht den Wesensgehalt des Grundrechtes berührt oder in anderer Weise

gegen einen bindenden Verfassungsgrundsatz verstößt, im öffentlichen Interesse liegt und nicht unverhältnismäßig und unsachlich ist (*Walter/Mayer/Kucsko- Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht ¹⁰ (2007) Rz 1485 unter Hinweis auf VfGH 18.3.2006, G 79/05; VfGH 25.4.2006, G 100/05).

Die Prüfung erfolgt nach objektiven Gesichtspunkten, die Bedenken müssen konkret dargelegt werden, eine lediglich geäußerte Behauptung in einem Antrag, der nicht einmal mehr im Beschwerdevorbringen präzisiert worden ist, genügt daher jedenfalls nicht.

Festzuhalten ist in Hinblick auf verfassungsrechtliche Bedenken in diesem Bereich, dass die Behandlung der Beschwerden vom Verfassungsgerichtshof

- zum einen gegen das thematisch ähnliche Erkenntnis des UFS vom 28.12.2012, RV/3510-W/11 betreffend Teilnahme aus dem Inland hinsichtlich Wettgebühren gem. § 33 TP 17 GebG, sowie
- zum anderen gegen das Erkenntnis des BFG vom 08.05.2017, RV/7100024/2015 im fortgesetzten Verfahren beide Male abgelehnt wurden.

Dies hat der VfGH auch bei anderen Beschwerden dieselbe Thematik der „Teilnahme vom Inland aus“ betreffend, getan, wie zB BFG 08.05.2017, RV/7100024/2015; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015 oder BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016).

Der VfGH lehnte die Behandlung der Beschwerden betreffend Teilnahme vom Inland aus an Online-Glücksspielen iSd § 57 Abs. 2 GSpG auch schon davor ab (VfGH 21.11.2013, B 617/2013, B 1116/2013 - zu UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2015, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13).

In etlichen Ablehnungsbeschlüssen stellte der Verfassungsgerichtshof fest, dass die Glücksspielabgaben nicht unionsrechtswidrig sind und die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überschreitet. Wenn der Steuergesetzgeber im öffentlichen Interesse liegende Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte und damit eine Verminderung der Rentabilität einhergehen kann, führt das nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen. (VfGH 19.2.2015, E 293/2015; VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016; VfGH 8.6.2017, E 2416/2016).

Zusammenfassend sieht der VfGH offensichtlich keinen Verstoß der Wettgebühren und Glücksspielabgaben gegen Art. 18 Abs. 1 B-VG unter Bezug auf die Teilnahme vom Inland aus, zumal eine Selbstberechnungs- und Abfuhrproblematik eines Steuergegenstandstatbestandes nicht gleichzusetzen ist mit einer Verfassungswidrigkeit (in diesem Sinn auch BFG 04.04.2018, RV/7104839/2017).

Das Bundesfinanzgericht hält die Vorschrift des § 57 Abs. 2 GSpG „Teilnahme vom Inland aus“ aus den oben erwähnten Gründen für verfassungsrechtlich nicht bedenklich. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass der Verfassungsgerichtshof sich bereits vielfach mit dieser Thematik beschäftigt und dazu in seinen zahlreichen Ablehnungsbeschlüssen von gleichartigen Beschwerden zu § 57 Abs. 2 GSpG geäußert hat und offenbar keine Verfassungswidrigkeit feststellen konnte: 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.

Die dadurch geschaffene Möglichkeit der Differenzierung wird als im öffentlichen Interesse liegend beurteilt, weil sie dem Ziel dient, jene abgabenrechtlich bedeutsamen Vorgänge, die den geforderten Inlandsbezug haben, der Besteuerung zu unterwerfen und Umgehungsmöglichkeiten auszuschalten. Die gebotene Verhältnismäßigkeit wird nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes dann erfüllt, wenn – wie im vorliegenden Fall – der Indizienbeweis entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelingt.

Die Tatsache, dass der VfGH bislang mehrfach, wie oben ausgeführt, die an ihn herangetragenen verfassungsrechtlichen Bedenken in vergleichbaren Fällen nicht geteilt hat, wirkt gleichsam als Bestätigung der Rechtsauffassung des Bundesfinanzgerichtes.

Im Übrigen hat das Bundesfinanzgericht erst jüngst in mehreren Verfahren zu gleichgelagerten Bescheidbeschwerden die Anregung hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals „Teilnahme aus dem Inland“ einen Antrag auf Gesetzesprüfung an den Verfassungsgerichtshof zu stellen, nicht aufgegriffen (vgl. BFG 28.6.2017, 7104383/2015, BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015), wobei der Verfassungsgerichtshof infolge (zumindest) einer Erkenntnisbeschwerde bereits (wiederum) mit der Frage der Verfassungskonformität dieses Tatbestandsmerkmals befasst ist.

Im Unterschied zum allgemeinen und nicht näher begründeten oder präzisierten Vorbringen der Bf einer grundsätzlichen Verfassungswidrigkeit der Bestimmungen § 57 Abs. 2 und § 12 a GSpG in ihren verfahrensgegenständlichen Anträgen auf Festsetzung gemäß § 201 BAO, bringt die Bf in den Beschwerden eine Argumentation konkreter hinsichtlich einer

Gleichheitswidrigkeit, die sich nach Ansicht der Bf aus der monatlichen Selbstberechnung und Nichtberücksichtigung negativer Bemessungsgrundlagen (siehe eigens Punkt 3.1.2.6.), wie sie das Finanzamt vertritt, ergibt, vor.

Die Bf sieht in der monatlichen Festsetzung der Spieleinnahmen nicht nur einen Widerspruch zu der ex lege Bemessungsgrundlage „Jahresbruttospieleinnahmen“, sondern auch eine Gleichheitswidrigkeit, weil bei einer einzelnen monatlichen Festsetzung und nicht zusammengefassten Festsetzung der Monate innerhalb eines Jahres zwei Glücksspielanbieter mit derselben Bemessungsgrundlage eines gesamten Jahres für die Glücksspielabgaben, also denselben Jahresbruttospieleinnahmen, unterschiedlich hohe Abgaben leisten müssten.

Die Bf sieht die Gleichheitswidrigkeit darin, dass die Jahresbruttospieleinnahmen der beiden Glücksspielanbieter in einem Jahr gleich hoch, ihre Abgabenlast aber ungleich hoch ist.

Das mag auf den ersten Blick nicht gleichheitskonform erscheinen, ist aber auf den zweiten Blick nicht der Fall, weil das Kalenderjahr trotz des in diesem Zusammenhang mit der monatlichen Selbstberechnung und Entrichtung einer Abgabe, also bei einer „Monatsabgabe“, vielleicht verwirrend anmutenden Terminus „Jahresbruttospieleinnahmen“ nicht ausschlaggebend ist und die Monatsbruttospieleinnahmen der beiden Glücksspielanbieter auch tatsächlich unterschiedlich sind.

Es dürfen in Bezug auf das von der Bf konkret in ihren schriftlichen Vorbringen mehrfach genannte Beispiel zweier Glücksspielanbieter mit denselben Jahresbruttospieleinnahmen, aber unterschiedlichen Monateinnahmen und daher unterschiedlichen Glücksspielabgaben zwei Aspekte nicht übersehen werden:

Zum einen ist das aleatorische Moment, das in diesem Bereich eine besondere Rolle spielt, unberechenbar, weil jeder Glücksspielanbieter mehr oder weniger Gewinne in den einzelnen Monaten machen kann, wodurch eine Vergleichbarkeit mit anderen Glücksspielanbietern, der genauso vom Zufall abhängt, nur sehr eingeschränkt möglich ist. Die Gewinne zweier Glücksspielanbieter können auch bei gleichen Spielangeboten, Geräten, Software, Spielteilnehmeranzahl etc. extrem variieren und ist eine Vergleichbarkeit alleine auf Grund dessen nur sehr schwer möglich.

Zum anderen darf in diesem Zusammenhang nicht übersehen werden, dass es sich bei § 57 Abs. 2 GSpG ex lege und nun auch durch höchstgerichtliche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 10.9.2020, Ro 2020/17/0011 unter Verweis auf die Entscheidungsgründe seines Erkenntnisses vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003 zweifelsfrei bestätigt und klargestellt um eine Monatsabgabe handelt, die monatlich selbst zu berechnen und monatlich abzuführen ist und daher eine jahresweise Festsetzung nicht in Betracht kommen kann.

Es sind daher die monatlichen Gewinne zu besteuern und nicht der Jahresgewinn trotz des Terminus „Jahresbruttospieleinnahmen“ (siehe dazu die Ausführungen in Punkt 3.1.2.6. und 3.1.2.7.).

Daher sind zwei Spielanbieter mit denselben Jahresbruttospieleinnahmen schlichtweg nicht pro Kalenderjahr vergleichbar, weil nach dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs für die Berechnung der Abgaben auf elektronische Lotterien *„...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.“*

Vergleichbar – auch in Hinblick auf eine allfällige Gleichheitswidrigkeit durch unterschiedlich hohe Besteuerung bei gleich hohen Gewinnen – wären allenfalls nur die gleich hohen Monatsspieleinnahmen und dafür monatlich zu entrichtenden Glücksspielabgaben zweier Glücksspielanbieter im selben Monat. Erst wenn diese gleich hoch aber unterschiedlich hoch besteuert sein sollten, könnte eine Gleichheitswidrigkeit in Betracht gezogen werden, da in diesem Fall eine Vergleichbarkeit zweier monatlich abgabepflichtiger Anbieter zumindest hinsichtlich der Besteuerungszeiträume gegeben ist, nicht so aber beim von der Bf genannten Beispiel.

Das Bundesfinanzgericht hat grundsätzlich gemäß Art. 139 Abs. 1 Z 1 und Art. 140 Abs. 1 Z 1 iVm Art. 135 Abs. 4 und Art. 89 B-VG die Kompetenz, bei verfassungsrechtlichen Bedenken im Rahmen eines Beschwerdeverfahrens an den VfGH einen Antrag auf Normenprüfung zu stellen (Unger, Die neuen verfassungsrechtlichen Kompetenzen des BFG, BFGjournal 2014, 254). In sinngemäßer Anwendung des 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 VfGH zu stellen. Dabei ist jedoch vom Verwaltungsgericht die Gewichtigkeit der vorgetragenen Bedenken einerseits mit dem für einen Gerichtsantrag auf Normenprüfung verbundenen Aufwand sowohl für das Verwaltungsgericht selbst als auch für den Verfassungsgerichtshof und andererseits mit den Interessen des Beschwerdeführers an einer baldigen endgültigen Entscheidung über seine verfassungsrechtlichen Argumente abzuwägen.

Ob tatsächlich 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 VfGH Bedacht zu nehmen ist. Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes ist es, unter Anwendung sämtlicher juristischer Auslegungsmethoden

das einfache Gesetz am Prüfungstab des Verfassungsrechtes zu messen. Entstehen dabei objektiv betrachtet beim Gericht Bedenken, weil entweder die Auslegung des einfachen Gesetzes zu einem nicht mit dem Verfassungsrecht vereinbarenden 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).

§ 62 Abs. 1 Satz 2 VfGG verlangt, dass der Antrag, ein Gesetz als verfassungswidrig aufzuheben, die gegen die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes sprechenden Bedenken im Einzelnen darlegt. Diese Vorgabe ist auf Grund der ständigen Rechtsprechung des VfGH aber nur dann erfüllt, wenn die Gründe für die behauptete Verfassungswidrigkeit in überprüfbarer Art präzise ausgebreitet werden. Das bedeutet die Nennung der Verfassungsbestimmungen, gegen die die bekämpfte Gesetzesstelle verstößt sowie die Nennung der Gründe, die für diese Annahme sprechen und die Abgrenzung des Aufhebungsumfanges. Die Bf hat in diesem Zusammenhang lediglich eine Gleichheitswidrigkeit angedeutet, ohne diese weiter zu präzisieren.

Das Bundesfinanzgericht hält die Vorschrift des § 57 Abs. 2 GSpG daher aus den genannten Gründen und insbesondere vor dem Hintergrund der eindeutigen Verwaltungsgerichtshof Judikatur als Monatsabgabe (VwGH 10.9.2020, Ro 2020/17/0011 unter Verweis auf die Entscheidungsgründe seines Erkenntnisses vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003) auch in Bezug auf die monatliche Festsetzung für verfassungsrechtlich nicht bedenklich.

3.1.2.5. Datenschutzrechtliche Bedenken der Bf hinsichtlich der Teilnahme vom Inland aus

Die Bf spricht in ihren Beschwerden explizit Bedenken hinsichtlich datenschutzrechtlicher Bestimmungen und Vertraulichkeit an.

Bezug genommen wird auf die VO 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates (Datenschutz-Grundverordnung) derzufolge personenbezogene Daten (wie zB der Wohnsitz) nur unter einer der in Art 6 DSGVO genannten Bedingungen verarbeitet werden dürften.

Mangels rechtlicher Verpflichtung zur Aufzeichnung des Wohnsitzes und mangels Erforderlichkeit zur Erfüllung des Vertrages sei die Verarbeitung dieser Information daher im Wesentlichen nur mit der Einwilligung der betreffenden Person überhaupt möglich.

Die Kunden würden bei Abschluss des Spielvertrages unter bestimmten Voraussetzungen der Verarbeitung ihrer Daten einwilligen, wobei die „Privacy Notice“ in Punkt 11 der Allgemeinen Geschäftsbedingungen zur Vertraulichkeit verpflichten würde.

Darin kann das Bundesfinanzgericht keinen Widerspruch erkennen, seitens des Glücksspielanbieters das Aufenthaltsland – denn mehr ist nicht zu wissen, um die Tatbestandsvoraussetzung der „Teilnahme vom Inland aus“ des § 57 Abs. 2 GlspG zu erfüllen – des Spielteilnehmers festzustellen.

Wie schon im Punkt 3.1.2.3. erläutert ist es nämlich überhaupt nicht erforderlich, den Kunden Auskünfte über ihren genauen Aufenthaltsort wie zB eine Wohnsitzadresse abzuverlangen, um das Tatbestandsmerkmal der „Teilnahme vom Inland aus“ zu erfüllen.

Lediglich das Land, in dem sich der Spielteilnehmer sich während der Teilnahme am Spiel befindet, ist tatbestandsrelevant.

Die Bf hat es also durchaus in der Hand, Schritte zur Klärung des abgabenrechtlich bedeutsamen Tatbestandsmerkmals der Teilnahme vom Inland bezüglich einzelner Spielteilnehmer im Sinn einer Befragung dieser Spieler zum Erhalt der dafür erforderlichen Information in die Wege zu leiten.

Dass sie das im gegenständlichen Fall nicht getan hat, kann per se nicht dazu führen, dass dem Indiz der inländischen Registrierungsadresse keinerlei Aussagekraft bei der Prüfung der Frage der Teilnahme vom Inland aus zugemessen wird.

Die Vorschaltung einer Abfrage nach dem Teilnahmeland, wie schon in Punkt 3.1.2.3 mit passendem Textvorschlag eines thematisch ähnlichen Falles ausgeführt, stellt ein taugliches und mit keinem besonderen Aufwand für die Glücksspielanbieter verbundenes Mittel zur Feststellung der Teilnahme vom Inland aus dar.

Dadurch würde sich leicht und unkompliziert feststellen lassen, ob der Spieler vom Inland aus teilnimmt und auch ohne erheblichen Aufwand seitens des Glücksspielanbieters der erhöhten Mitwirkungspflicht der Bf entsprochen.

Die Bf beruft sich auf Bedenken im Zusammenhang mit dem Datenschutz insbesondere in Hinblick auf die Wahrung der Privatsphäre der Spielteilnehmer, zu der sich die Bf in Punkt 11 ihrer Allgemeinen Geschäftsbedingungen „Privacy Notice“ verpflichtet hat.

Zu derartigen Bedenken hat sich schon der Unabhängige Finanzsenat präzise geäußert und auf entsprechende Judikatur zitiert.

Daher wird in diesem Zusammenhang auch auf die Ausführungen in Punkt 14 der Begründung dieser Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13 verwiesen.

Diese lauten folgendermaßen:

„...“

14. Anknüpfungspunkt Auskunft des Spielers

Der Ort, an welchem sich der User zum Zeitpunkt der Spielteilnahme befunden hat, ist nicht ausschließlich durch die technischen Möglichkeiten der Geolokalisierung feststellbar und dessen Bekanntgabe der Bw. zumutbar. In der Berufung geht es ausschließlich darum, dass es der Bw. – vor allem elektronisch - unmöglich sei, festzustellen, an welchem Ort ein registrierter User sich zum Zeitpunkt der Spielteilnahme befunden hat.

14.1. Laut Beschluss vom 7.5.2007, 24 CS 07.10 des Bayrischen Verwaltungsgerichtshofes wäre eine Selektierung nach Nationalstaaten durch Internetortung möglich

Bei Online –Spielen spräche der von § 57 GSpG geforderte Inlandsbezug für das Abstellen auf die IP-Adresse, denn sie gibt, wenn auch ungenau, über den tatsächlichen Aufenthalt des Spielteilnehmers anlässlich der Teilnahme am Spiel Aufschluss. Damit würden – wie die Bw. vorbringt - auch die Spielumsätze von Spielteilnehmern, die nicht mit einer inländischen Wohnadresse registriert wären, zu Recht erfasst, da es für die Glücksspielabgabepflicht

weder auf den Wohnort, noch auf den Registrierungsort des Spielteilnehmers ankommt. Nach dem Beschluss vom 7.5.2007, 24 CS 07.10 des Bayrischen Verwaltungsgerichtshofes wäre nach den technischen Möglichkeiten eine Selektierung nach Nationalstaaten grundsätzlich möglich, doch hat sich der UFS der Literaturansicht angeschlossen, dass die Geolokalisierung nach dem derzeitigen Stand der Technik noch zu ungenaue Ergebnisse liefert.

Der Unabhängige Finanzsenat stimmt der Bw. darin zu, dass die Geolokalisierung des Spielteilnehmers über die IP- Adresse nicht zielführend ist, da dieser Vorgang zu kompliziert und zu zeitaufwändig ist, was nicht dem Telos der Erhebung der Glücksspielabgaben, der ua. analog zu den Rechtsgeschäftsgebühren über § 59 Abs. 6 GSpG erschließbar ist, entspricht.

In der Berufung brachte die Bw. weiters vor, dass aus den IP-Adressen der Spielteilnehmer aus Gründen des Speicherverbotes und der Lösungsverpflichtung gemäß § 99 Abs. 1 TKG (Telekommunikationsgesetz) keine Informationen entnommen werden dürften.

Dazu bemerkt der Unabhängige Finanzsenat, dass die Bw. selbst eine durchaus mögliche Berechnungsmethode dem Finanzamt anbot, die sich nicht nach den IP-Adressen der

Spielteilnehmer orientiert, sondern am Ort der Registrierung. Die Feinabstimmung der Berechnung erfolgt aufgrund der ohnehin öffentlichen Daten der Statistik Austria. Mit öffentlichen Daten kann das Kommunikationsgeheimnis nicht verletzt werden.

14.2. Die „Teilnahme vom Inland aus“ kann über die Allgemeinen Geschäftsbedingungen erfragt werden

Abgesehen davon bestünde für die Bw. die Möglichkeit die „Teilnahme vom Inland aus“ über ihre Allgemeinen Geschäftsbedingungen zu erfragen, wie sie es betreffend Einwohner aus den USA, Frankreich und der Türkei (D.4.) tat, sowie in Punkt D.5., wonach der Kunde durch Registrierung und Platzierung der Wetten oder Teilnahme an Spielen, bei denen Einsätze getätigt werden, versichert, sich nicht im Bundesland Nordrhein-Westfalen aufzuhalten.

Das Finanzamt unterbreitete der Bw. den Vorschlag, dem Spielteilnehmer ein bei jedem Spiel verpflichtend auszufüllendes Feld vorzuschalten, bei welchem bekannt gegeben werden müsse, ob die Teilnahme vom Inland aus erfolge.

Die Bw. entgegnete dazu, dass dies dazu diene, die Unmöglichkeit einer eindeutigen, alle Zweifel ausschließenden Feststellung des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzung der „Teilnahme vom Inland aus“ zu illustrieren. Diese Unmöglichkeit sei laut der Äußerung der Bundesregierung in den verfassungsgerichtlichen Verfahren zu G 12-14/11 und G 21-23/11, x3, vom 17.2.2011, bewusst, da vorgeschlagen werde, „die Anmeldung als Benutzer bzw. den Zugriff auf das Benutzerkonto mit Ja oder Nein zu beantwortenden Fragen zu verbinden, ob eine Teilnahme vom Inland aus erfolge“. Damit sei die Aktualisierung der Glücksspielabgabepflicht in die Hände des Spielteilnehmers gelegt, ohne dass die Bw. irgendeine Möglichkeit hätte, die Richtigkeit der Angaben des Spielteilnehmers zu überprüfen.

Damit könne jeder Spielteilnehmer durch die beliebige, nicht auf den Wahrheitsgehalt prüfbare Nennung eines in- oder ausländischen Aufenthaltsortes bei jeder Transaktion bestimmen, ob der Anbieter der Spiele nach österreichischem Recht glücksspielabgabepflichtig werde oder nicht.

Der Unabhängige Finanzsenat hält dem Vorbringen der Bw., es sei weder den Abgabepflichtigen, noch der Abgabenbehörde möglich, festzustellen, ob die Antwort des Benutzers der Wahrheit entspreche, entgegen, dass sich diese Frage immer stellt, wenn es um die Einhaltung von gesetzlichen Verpflichtungen geht und sich nicht nur bei der Glücksspielabgabe, sondern in Analogie auch bei der Gebührenpflicht von Rechtsgeschäften stellt, bei denen eine Urkundenerrichtung Voraussetzung für das Entstehen der Gebührenschild ist. Folgendes – allerdings unproblematisches - Rechtsgebührenbeispiel mag dies illustrieren: Wird zwischen zwei Vertragsteilen, die in Österreich ihren Wohnsitz haben und die sich gerade

auf Urlaub im Ausland befinden, ein Mietvertrag über eine Wohnung in Wien abgeschlossen, darüber ein schriftlicher Vertrag errichtet und (noch) im Ausland ohne einen diesbezüglichen Hinweis zu machen mit Datum unterschrieben, und bringen sie bei Urlaubsende die Urkunde nach Österreich ein, liegt gebührenrechtlich eine Auslandsurkunde vor. Ist auf der Urkunde kein Hinweis enthalten, dass sie im Ausland errichtet wurde, würde man sie für eine Inlandsurkunde halten.

14.3. Zu fragen, ob sich der Spielteilnehmer zum Zeitpunkt des Abschlusses der Spiele im In- oder Ausland aufhält, stellt keinen unzulässigen Eingriff in das Privatleben dar

Die Bw. zitiert das Erkenntnis des VfGH 14.3.1991, G 148/90 ua. für ihr Argument, der Vorschlag des Finanzamtes, jeder Anbieter könne jedem Spiel ein verpflichtend auszufüllendes Feld vorschalten, von wo aus die Teilnahme erfolge, stelle einen unzulässigen Eingriff in das Privatleben dar, verstoße gegen Art. 8 MRK und verstoße auch gegen datenschutzrechtliche Bestimmungen. Nach diesem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes wurden Bestimmungen des Vergnügungssteuergesetzes für Wien wegen Verstoßes gegen Art. 8 MRK aufgehoben, da durch die Besteuerung des Anmietens von Programmträgern (Kassetten oder Disketten, Videospiele usw.) Aufzeichnungen geführt werden mussten, wodurch der Filminhalt mit der Person des Mieters verknüpft wurde. Der Vermieter sollte für Zwecke der Vergnügungssteuer Aufzeichnungen führen, aus denen jederzeit feststellbar ist, über welche Programmträger und Filme der Betrieb verfügt und wann, an wen, für wie lange und zu welchem Preis ein Programmträger oder Film vermietet wurde. Der Verfassungsgerichtshof hatte Bedenken, ob dadurch nicht ein System konstituiert werde, bei dem im Effekt der steuerpflichtige Konsument der staatlichen Behörde gegenüber offenzulegen verpflichtet ist, ob er im Privatleben Videospiele verwendet, ob er sich Videofilme oder sonstige Filme ansieht und welcher Art diese Filme sind. Damit greift diese Regelung zweifelsohne in das Privatleben jener Personen ein, die derartige Programmträger und Filme anmieten. Die Erhebung von Abgaben aus dem Abschluss von Mietverträgen über Programmträger und Filme sah der Verfassungsgerichtshof noch nicht als Eingriff in das Privatleben, sondern erst die Art und Weise, in welcher die Steuerquelle erschlossen und die Erhebung der Abgabe gesichert wurde, war an Art. 8 MRK zu messen. Die Vergnügungssteuer trifft den Unternehmer der Veranstaltung, der sie auf das Publikum überwälzt. Welche Personen an der Vergnügung teilnehmen, braucht zur Sicherung der Einhebung der Steuer nicht festgehalten zu werden. Der rein fiskalische Zweck, den einschlägigen Lebenssachverhalt als Steuerquelle zu erschließen, erfordere also keineswegs die Festlegung des Anmietenden als Steuerschuldner, von dem der Unternehmer die Steuer einhebt und unter eigener Haftung für die Entrichtung an den Fiskus abführt.

Entgegen der Meinung der Bw. liegt aber genau diese Situation im vorliegenden Fall nicht vor.

Laut VfGH 14.3.1991, G 148/90 ua. ist die Erhebung von Abgaben aus dem Abschluss von

Mietverträgen noch kein Eingriff ins Privatleben. Wie bereits dargestellt, wird durch die Frage, ob an dem Rechtsgeschäft Spiel (Auspielung) vom Inland oder vom Ausland teilgenommen wird, nicht ein einschlägiger Lebenssachverhalt als Steuerquelle erschlossen, sondern die Besteuerung an der „Teilnahme an Spielen, an Auspielungen vom Inland aus“, die jedenfalls den Abschluss des Spielvertrages im Inland erfasst, aber auch dann zum Tragen kommt, wenn der Spielvertrag im Ausland abgeschlossen wird und Spielanbieter oder Spielteilnehmer sich zu diesem Zeitpunkt im Inland befinden, angeknüpft. Die Frage zu Steuerzwecken an den Spielteilnehmer: „Halten Sie sich im Zeitpunkt der Abgabe der Wette bzw. der Spielteilnahme in Österreich auf? Ja oder nein?“ ist kein Eingriff in das Privatleben, da alle Steuern in Österreich einen Inlandsbezug aufweisen müssen, wie z.B. die Grunderwerbsteuer erhoben wird für den Erwerb inländischer Grundstücke, die Gesellschaftsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten und freiwillige Leistungen an inländische Kapitalgesellschaften durch den Gesellschafter und die Versicherungssteuer ua. für bestimmte Versicherungen, wenn der Versicherungsnehmer bei der Zahlung des Versicherungsentgelts Wohnsitz usw. im Inland hat. Auch die Umsatzsteuer ist gegenüber dem Ausland durch ihre Beschränkung auf Leistungen im Inland abgegrenzt. (Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Band I9 (2007), Tz 1245). Weiters führte die Bw. unter Bezugnahme auf VfGSlg 10.620/1985, VfGSlg 16.490/2002, VfGSlg 14.065/1995 und VfGSlg 18.093/2007 an, es sei mit dem Sachlichkeitsgebot nicht vereinbar, das Entstehen einer Abgabepflicht von einer vom Abgabepflichtigen (und auch sonst) nicht überprüfbaren Auskunft und damit vom Belieben einer dritten Person abhängig zu machen.

Bei VfGSlg 10.620/1985, VfGH 10.10.1985, G 45/85, G 65/85, lag folgender Fall vor: Der Verfassungsgerichtshof hob § 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1972 auf, da die Änderung des Steuersatzes ganz wesentlich von rein manipulativen Umständen wie der Erlassung des Einheitswertbescheides abhing, da dies zu einer durch das Erfordernis einer behördlichen Entscheidung allein sachlich nicht mehr begründbaren Unterscheidung zwischen abgabenpflichtigen Unternehmern in materiell gleicher Lage führte. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist eine Selbstauskunft des Spielteilnehmers kein rein manipulativer Umstand, von dem eine Begünstigung abhängt, sondern Glücksspielabgabenauslösemerkmal, wenn der Spielteilnehmer die Teilnahme vom Inland aus bejaht. Die Situation der Bw. ist in Bezug auf die Selbstauskunft des anderen Vertragspartners vergleichbar mit der Stellung des Abfuhrpflichtigen, des Arbeitgebers bei der Lohnsteuer und des Versicherungsunternehmens bei der Versicherungssteuer, die ebenfalls auf die Angaben des Dienstnehmers bzw. Versicherungsnehmers „angewiesen“ sind und bei welchen die Inanspruchnahme des Dienstnehmers bzw. Versicherungsnehmers in vielen Fällen sogar ausgeschlossen und die Heranziehung des Haftenden als einzige Einhebungsmöglichkeit verbleibt (vgl. Stoll, Das Steuerschuldverhältnis, 223, FN 653; Loukota/Schragl, Versicherungssteuer in Österreich. Mit Fokus auf Produkten der Lebensversicherung, 16-17; dort zitiert VfGH 19.6.1975, 043/75; Knörzer, Lebensversicherungen im Steuerrecht. Ertrags- und verkehrssteuerliche Behandlung aus Sicht des Versicherungsnehmers, 312). Festgehalten sei

an dieser Stelle, dass die Bw. bzw. der Veranstalter von Online-Glücksspielen jedoch Eigenschuldner der Glücksspielabgaben und nicht Haftender ist [der Arbeitgeber bei der Lohnsteuer und das Versicherungsunternehmen bei der Versicherungssteuer sind nicht Eigenschuldner, sondern Haftende].

Sollte sich daher nachträglich herausstellen, dass sich ein Spielteilnehmer zum Zeitpunkt des Abschlusses des Spielvertrages nicht physisch im Inland aufgehalten hat, kann die Bw. einen Antrag auf Erlassung eines Bescheides gemäß § 201 BAO stellen.

Abgesehen davon bietet die Bw. ihre Produktpalette an Online-Glücksspielen auch in Österreich an, weswegen die Bw. nicht von Zufälligkeiten bzw. von der Bw. nicht beeinflussbaren Umständen sprechen kann, sollte ein Spielteilnehmer die Selbstauskunft geben, er nähme an der Wette von Österreich aus teil.

Glücksspielabgabe und Bestandvertragsgebühr sind schon aus dem Grund vergleichbar, da die Bestandvertragsgebühr im Gebührengesetz 1957 erfasst ist und die Glücksspielabgabe ihre wesentliche Wurzel im Gebührengesetz hat. Weiters sind beide Abgaben komplex geregelt, was die Gebührenschaft und die Selbstberechnung betrifft. Es ist daher sachlich gerechtfertigt, - wie bei der Bestandvertragsgebühr Daten des Gebührenschafters im Formular Geb 1 zu erfassen - auch bei den Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG zu fragen, ob sich der Spielteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses des Spielvertrages im Inland oder im Ausland aufhält.

*Im Übrigen verlangt die Bw. selbst nach ihren Allgemeinen Geschäftsbedingungen in der Version 1.0.2, Last update:15.06.2011, Punkt E.5. vom Spielteilnehmer vergleichsweise minutiöse Angaben, wie Vor- und Nachname, Wohnadresse, E-Mail-Adresse, Geburtsdatum, Geschlecht. Weiters muss der Spielteilnehmer bestätigen, dass er das Mindestalter überschritten hat, dass sein eingesetztes Geld nicht aus illegalen Quellen kommt usw. (Allgemeine Geschäftsbedingungen in der Version 1.0.2, Last update:15.06.2011, Punkte D.1., D.2...). Im Vergleich zu diesen Angaben ist die Frage, ob sich der Spielteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses des Spielvertrages im Inland aufhält, jedenfalls **kein Eingriff in sein Privatleben**.*

Hinsichtlich der meisten Fragen, die die Bw. auf ihrer Homepage in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen stellt, besteht die Möglichkeit, dass Spielteilnehmer aus allen möglichen Gründen, letztendlich, dass sie sich bei der Eingabe vertippen, falsche Angaben machen. Die Bw. stellt damit ihre eigenen Geschäftsbedingungen in Frage, wenn sie ausschließlich davon ausgeht, dass die Spielteilnehmer ohnehin falsche Angaben machen. Die Bw. orientierte sich bei ihrer Schätzung an der Publikation „Urlaubs- und Geschäftsreisen“ sowie der Publikation „Ankünfte und Nächtigungen nach Herkunftsländern“ der Statistik Austria. Wenn sich

angenommenermaßen die Spielteilnehmer auf Urlaubs- oder Geschäftsreisen in Österreich befinden, ist auch nicht nachvollziehbar, warum –nach den Ausführungen der Bw. scheint es sich nicht nur um Einzelfälle zu handeln, - die Spielteilnehmer gegenüber der Bw. falsche Angaben darüber machen sollten, ob sie sich im Zeitpunkt des Spielabschlusses in Österreich befinden oder nicht.

Nach dem Artikel von Fellner, Besteuerung von Sportwetten im Internet verfassungswidrig? Anknüpfung von Wettgebühren und Glücksspielabgaben an das Inland, SWK 13/2012, 686, träfe es zu, „dass die Teilnehmer am Glücksvertrag ihre Identität verschleiern bzw. eine falsche Identität vorschützen können und damit die Teilnahme vom Inland aus nicht feststellbar ist....“. Dazu bemerkt der Unabhängige Finanzsenat, dass sich dieser Artikel allerdings nur mit den technischen Möglichkeiten wie Geolokalisation, nicht aber der Selbstauskunft des Wett- bzw. Spielteilnehmers befasst. Hinsichtlich der Ungenauigkeit der technischen Möglichkeiten wurde der Bw. ja Recht gegeben. Der Bw. als Veranstalterin obliegt die Selbstberechnung und Abfuhr der Glücksspielabgaben und sie ist dabei auf die Auskunft des Spielteilnehmers, ob er sich im Inland aufhält, angewiesen. Eine allfällige finanzstrafrechtliche Verantwortung für die Bw. kann sich nur in dem Fall ergeben, dass der Spielteilnehmer für die Bw. offenkundig falsche Angaben macht und sie wissentlich die falschen Angaben übernimmt. (Mlcoch, Manchmal schlägt auch der Gesetzgeber bei der Betrugsbekämpfung über die Stränge. Zahlreiche unklare Tatbestandsmerkmale bereiten Auslegungsschwierigkeiten, SWK 11/2011, 061: „.... dass nur dann finanzstrafrechtliche Konsequenzen ausgelöst werden, wenn klar festgestellt werden kann, dass ein Fehlverhalten vorliegt.“). Macht der Spielteilnehmer falsche Angaben und ist dies für die Bw. nicht ersichtlich, würde dies, da es beim Strafrecht auf die subjektive innere Intention (hier) der Bw. ankäme, für sie keine entsprechenden Folgen haben.

Abgesehen davon, dass für die Bw. keine generelle Unmöglichkeit besteht, die „Teilnahme vom Inland aus“ zu eruieren, verlangt auch das Abgabenverfahren nicht ein absolut sicheres Wissen über das Gegeben sein eines wirklichen Geschehens. (Stoll, BAO-Kommentar, 1563). Gemäß § 138 BAO **genügt die Glaubhaftmachung**, vor allem wenn alle zumutbaren und zielführend erscheinenden Wege der Beweisführung beschritten und alle naheliegenden Mittel der Erkenntnisgewinnung ausgeschöpft wurden. (Stoll, BAO-Kommentar, 1565). Im Hinblick darauf würde der Passus in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. genügen, dass der Spielteilnehmer mit der Teilnahme an den Spielen, bei denen Einsätze getätigt werden, bestätigt, dass er sich in diesem Zeitpunkt im Inland aufhält so wie die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Version 1.0.2, Last update:15.06.2011, Punkt D 4. oder 5., wo durch Registrierung und Platzierung einer Wette oder eines Spieles mit Einsätzen der Spielteilnehmer versichert, dass er sich nicht im Bundesland Nordrhein Westfalen aufhält.

Zu fragen, ob sich der Spielteilnehmer zum Zeitpunkt des Abschlusses des Spiels im In- oder Ausland aufhält, stellt keinen unzulässigen Eingriff in das Privatleben dar. § 57 GSpG verlangt daher kein unmögliches, unzulässiges oder unzumutbares Verhalten eines Bürgers.

...“

3.1.2.6. Nach dem GSpG gibt es keine negativen Bemessungsgrundlagen für die Glücksspielabgabe (Gutschrift)

Der dritte große Punkt in den Beschwerden, der schon in Punkt 3.1.2.4. hinsichtlich der von der Bf getätigten verfassungsrechtlichen Bedenken betreffend Gleichheitswidrigkeit thematisiert wurde, ist die Nichtberücksichtigung negativer Bemessungsgrundlagen eines Monats, in dem die ausgezahlten Gewinne die Spieleinsätze übersteigen in der Form, dass dieser Negativbetrag quasi als Gutschrift mit den positiven Bemessungsgrundlagen verrechnet und somit saldiert wird.

Gemäß § 57 Abs. 2 GSpG beträgt die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen.

Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG hat die Abgabenschuldnerin diese jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats an das Finanzamt zu entrichten.

Die Bf geht, weil die Bemessungsgrundlage die Jahresbruttospieleinnahmen darstellen, ungeachtet der monatlichen Abfuhrverpflichtung des § 59 Abs. 3 GSpG von einer Jahresabgabe aus, in Folge des ex lege Terminus „Jahresbruttospieleinnahmen“.

Dabei lässt sie völlig außer Acht, dass trotz einer Jahressumme die Bestimmung des § 59 Abs. 3 GSpG nicht ignoriert werden darf, derzufolge die Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen in Form der Selbstberechnung und Abfuhr monatlich zu erfolgen hat.

Im Laufe des gegenständlichen Verfahrens erging eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 10.9.2020, Ro 2020/17/0011 zu einem thematisch gleich gelagerten Verfahren, das die Eigenschaft der Glücksspielabgabe als Monatsabgabe zweifelsfrei darlegt und in dem auf ein anderes Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 verwiesen wird.

Dort hat der Verwaltungsgerichtshof zum Begriff der "Jahresbruttospieleinnahmen" 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.

...“

Die Bf hat ein negatives Saldo im gegenständlichen Fall in den Besteuerungszeiträumen Juni, Juli und November 2014, April 2015, Mai 2016 sowie Februar und August 2017 selbst berechnet.

Dieses Saldo setzt sich wie folgt zusammen:

Negativer Saldo der Jahresbruttospieleinnahmen in den Monaten	
- 4.839 €	Juni 2014
- 1.152 €	Juli 2014
- 1.848 €	November 2014
- 1.337 €	April 2015
- 5.942 €	Mai 2016
- 2.968 €	Februar 2017
- 164.965 €	August 2017

Da ex lege keine Negativsteuer für Glücksspielabgaben bzw. Guthaben und damit eine indirekte staatliche Finanzierung des Glücksspiels durch den Gesetzgeber vorgesehen ist, wie die belangte Behörde in ihren Beschwerdeentscheidungen richtig ausgeführt hat, hat sich die Selbstberechnung gemäß § 201 Abs. 1 BAO als nicht richtig erwiesen.

Demzufolge ist die belangte Behörde für diese sieben Monate den Anträgen auf Festsetzung in diesen Zeiträumen nachgekommen und hat die sieben gegenständlichen Bescheide, jeweils pro Kalenderjahr zusammengefasst gemäß § 201 Abs. 4 BAO in zwei Sammelbescheiden für die Jahre 2014 und 2017 und zwei Einzelbescheiden für die Jahre 2015 und 2016 mit Null € festgesetzt:

Festsetzung der Glücksspielabgabe gem. § 201 BAO mit Null € für Juni 2014, Juli 2014 und November 2014

Festsetzung der Glücksspielabgabe gem. § 201 BAO mit Null € für April 2015

Festsetzung der Glücksspielabgabe gem. § 201 BAO mit Null € für Mai 2016

Festsetzung der Glücksspielabgabe gem. § 201 BAO mit Null € für Februar 2017 und August 2017.

Ein sich durch Saldierung der erhaltenen Einsätze mit den ausgezahlten Gewinnen allenfalls in einem Monat ergebendes negatives Ergebnis kann mangels gesetzlicher Grundlage hingegen nicht zu einer Gutschrift führen.

Ertragsteuerliche Sichtweisen, wie die Bf sie in Vergleichbarkeit mit der Einkommensteuer vorbrachte, sind bei Gebühren und Verkehrsteuern grundsätzlich nicht einschlägig (siehe dazu noch unter Punkt 3.1.2.7.).

In diesem Sinn hat aber das Bundesfinanzgericht trotzdem in einer Entscheidung vom 28.02.2020, RV/7105342/2017 entschieden. Mit dieser Entscheidung ist das Bundesfinanzgericht in einem vergleichbaren Fall einer den gegenständlichen Argumenten der Bf vergleichbaren Argumentation gefolgt und hat „saldiert“ bzw. Monate mit negativer Bemessungsgrundlage gleichsam einer Gutschrift mit den Monaten mit einer positiven Bemessungsgrundlage gegengerechnet.

Dagegen wurde von der belangten Behörde erfolgreich Amtsrevision erhoben und diese Entscheidung in der Folge vom Verwaltungsgerichtshof am 10. September 2020 – also während des laufenden gegenständlichen Verfahrens und nach den gegenständlichen Beschwerden bzw. Antrag auf Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht am 6. März 2020 – wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben.

In seinem diesbezüglichen Erkenntnis stellt der Verwaltungsgerichtshof klar, dass ein negatives Ergebnis eines Monats durch Saldierung der erhaltenen Einsätze mit den ausgezahlten Gewinnen mangels gesetzlicher Grundlage nicht zu einer Gutschrift führen kann.

In diesem Sinn führt der Verwaltungsgerichtshof VwGH 10.9.2020, Ro 2020/17/0011 unter Verweis auf die Entscheidungsgründe seines Erkenntnisses VwGH vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, folgendermaßen aus:

„...“

*Das BFG hat überdies für den Monat Oktober 2015 als Glücksspielabgabe eine „Gutschrift“ von € 3,20 festgesetzt, weil nach der „Überleitung des Spielangebotes“ (von der mitbeteiligten Partei) an eine Gesellschaft mit Sitz in ***1*** ab März 2015 bei der mitbeteiligten Partei keine Spieltätigkeit mehr verzeichnet worden sei. Diese habe nur im Oktober 2015 noch eine Gewinnausszahlung von € 8,-- vorgenommen, was zu einer negativen Monatsabrechnung*

geführt habe, die bei der bescheidmäßigen Festsetzung (durch das Finanzamt) nicht berücksichtigt worden sei. Eine Regelung, wonach negative Monatsergebnisse durch einen „Vortrag“ in einen nachfolgenden Monat zu berücksichtigen seien, sei dem GSpG fremd. Auch die Abgabefestsetzungen für die vorausgehenden Monate Jänner und Februar 2015 könnten keine Änderungen erfahren. Nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes seien als Bemessungsgrundlage die „Jahresbruttospieleinnahmen“ heranzuziehen, die eine auf das Kalenderjahr abgestellte saldierte Größe darstellten. Eine Nichtberücksichtigung einer „negativen Bemessungsgrundlage“ in einem Monat, in dem die ausbezahlten Gewinne die Einsätze überstiegen, würde dem klaren Wortlaut des Gesetzes entgegenstehen und sei sachlich nicht zu rechtfertigen.

Auch in dieser Hinsicht verkennt das BFG die Rechtslage. Mangels gesetzlicher Grundlage ist es nämlich nicht zulässig, bei Bemessung der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 2 GSpG in jenen Fällen, in denen die ausgezahlten Gewinne die Einsätze übersteigen, auf dem Abgabenkonto des Abgabenschuldners einen Betrag, der sich aus der Anwendung des in § 57 Abs. 2 GSpG angeführten Abgabensatzes auf diesen Differenzbetrag ergibt,

gutzuschreiben. Daraus folgt für den vorliegenden Revisionsfall, dass das angefochtene Erkenntnis sich auch in dieser Hinsicht als rechtswidrig erweist.

Das angefochtene Erkenntnis war daher aus den genannten Gründen wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

...“

Im Erkenntnis vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, auf das er in diesem Erkenntnis explizit verwiesen hat, führt der Verwaltungsgerichtshof wie oben zitiert also zweifelsfrei aus, dass die legistische Formulierung „Jahresbruttospieleinnahmen“ des § 57 Abs. 2 GSpG nicht verhindern kann, dass es sich bei der Glücksspielabgabe um eine monatlich zu berechnende und monatlich abzuführende Abgabe, also eine „Monatsabgabe“ handelt, wie dies aus den diesbezüglichen Kernsätzen des Verwaltungsgerichtshofes klar hervorgeht:

„...“

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....

....“

Die Festsetzung mit Null € für die gegenständlichen Zeiträume, in denen die Bf eine negative Bemessungsgrundlage angegeben hat, wurde daher von der belangten Behörde rechtmäßig vorgenommen.

Da eine Abgabenfestsetzung mittels Abgabenbescheid von der belangten Behörde nur in zwei Fällen gemäß § 201 Abs. 1 BAO in Betracht kommt, in diesem Fall, dadurch, dass sich der selbstberechnete und dem Finanzamt bekanntgegebene Abgabenbetrag als nicht richtig erweist (siehe dazu auch BFG 14.12.2020, RV/7100709/2020 oder BFG 20.12.2021, RV/7103851/2020), hat die belangte Behörde konsequenterweise richtig nur für diejenigen Monate, die mit einer negativen Bemessungsgrundlage unrichtig selbst berechnet wurden, die Glücksspielabgaben festgesetzt und anstelle der negativen Bemessungsgrundlagen die Abgabe mit Null € festgesetzt und für diese Zeiträume zu Recht die fünf gegenständlichen Abweisungs-Sammelbescheide erlassen:

Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für März bis Mai 2014, August bis Oktober 2014 und Dezember 2014

Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Jänner bis März 2015 und Mai bis Dezember 2015

Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Jänner bis April 2016 und Juni bis Dezember 2016

Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Jänner 2017, März bis Juli 2017 und September bis Dezember 2017

Abweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO der Glücksspielabgabe für Jänner bis August 2018.

Auch diese Bescheide wurden daher rechtmäßig erlassen und den Beschwerden dagegen kann daher auch in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein.

3.1.2.7. Verfahrensrechtliche Aspekte der von der Bf geforderten zusammengefassten Festsetzung der monatlichen Glücksspielabgabe aller Monate eines Jahres gemäß § 201 Abs. 4 BAO vor dem Hintergrund des Nichtbestehens negativer Bemessungsgrundlagen für die Glücksspielabgabe (siehe Punkt 3.1.2.6.)

Der vierte und in der mündlichen Verhandlung, hauptsächlich vorgebrachte Punkt, auf den sich die Bf in ihrem Beschwerdevorbringen gestützt hat, ist eine verfahrensrechtliche Auslegung des § 201 Abs. 4 BAO im Sinne einer Ermessensübung des Finanzamtes in Form einer zusammengefassten Festsetzung der Glücksspielabgabe innerhalb eines gesamten Kalenderjahres, gleichsam einer „Jahresabgabe“. In diesem Sinn hat die Bf schon ein schriftliches Vorbringen in ihren Beschwerden bzw. Vorlageantrag gebracht, in dem sie in diesem Zusammenhang die Spielbankabgabe bzw. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes thematisiert hat.

Daher ist zuvor auf die Argumentation der Bf hinsichtlich Spielbankabgabe und der zitierten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes einzugehen, die sich primär auf den dritten großen Beschwerdepunkt bezüglich der negativen Bemessungsgrundlagen bezieht.

In diesem Zusammenhang ist aber zu beachten, dass der dritte und vierte Beschwerdepunkt aber „Hand in Hand“ zu betrachten sind, weil sie auf dasselbe Ergebnis der Saldierung von positiven mit negativen monatlichen Bemessungsgrundlagen innerhalb eines Kalenderjahres abzielen, einmal auf materiellrechtlicher Basis bzw. ertragsteuerlicher Argumentation und einmal auf verfahrensrechtlicher Basis.

3.1.2.7.1. Argumentation der Bf hinsichtlich Vergleichbarkeit der Glücksspielabgabe als „Jahressteuer“ mit der Spielbankabgabe und diesbezügliche Judikatur

Die Bf bezieht sich in ihrem schriftlichen Beschwerdevorbringen auf eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 17.01.1968, 0897/67, die sich auf einen Fall betreffend Jahresbruttospieleinnahmen bezüglich Spielbankabgabe bezog, worunter der Verwaltungsgerichtshof eine Rechengröße verstehe, die sich aus dem Unterschied zwischen Spieleinnahmen und Spielausgaben innerhalb eines Kalenderjahres ergebe, wobei eine rechnermäßige Erhöhung der Bruttospieleinnahmen durch Berücksichtigung von bei der

Abrechnung effektiv nicht vorhandenen Gewinnen, somit durch Heranziehung fiktiver Beträge nicht dem Gesetz entspreche.

Die Bf brachte vor, dass der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis auch ausgeführt hätte, dass als Zeitraum für die Berechnung der Jahresbruttospieleinnahmen „offensichtlich“ nur das Kalenderjahr in Betracht kommen würde, was für den beschwerdegegenständlichen Fall bedeute, dass die Abgabe anhand des Kalenderjahres zu bemessen sei und fiktive Beträge nicht einer Besteuerung unterzogen werden dürften.

In diesem Zusammenhang ist jedoch auf ein diesbezügliches Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes BFG vom 10.11.2015, RV/7101099/2013, ergangen zur Spielbankabgabe, die ebenfalls als Bemessungsgrundlage die Jahresbruttospieleinnahmen vorsieht sowie die in der Folge ergangene Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen:

In dieser Entscheidung ging es darum, ob sich die Spielbank Schadenersatzleistungen, die im Zusammenhang mit Spielteilnehmern stehen (Spielsucht) und die die Spielbank leisten muss, von den Jahresbruttospieleinnahmen abziehen kann.

Anlässlich der mündlichen Verhandlung wurde folgendes vorgebracht:

„Die Bf. führte aus: Die parlamentarischen Materialien (Motivenbericht) zur Spielbankabgabe seien sehr rudimentär. Über die Ausprägung dieser Abgabe seien unterschiedliche Meinungen ausgetauscht worden. Wirtschaftlich gehe es um die Rückzahlung von Spieleinnahmen, das habe die Bf. immer dargestellt. Die Bf. halte an den systematischen Erwägungen fest, dass die Spielbankabgabe keine Verkehrsteuer sei und keinen Korrekturmechanismus enthalte. Die Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe nach § 28 GSpG sei ein Saldo von Einnahmen und Ausgaben und eine Saldierung mit anderen Geschäften über das Jahr hinweg. Das unterscheide sie von den Verkehrsteuern, die als Bemessungsgrundlage das Entgelt oder den Preis für das einzelne Rechtsgeschäft oder den einzelnen Vertrag vorsähen. Im Rechtsvergleich seien bei der Umsatzsteuer, der Kapitalertragssteuer, der Grunderwerbsteuer und der Versicherungssteuer Änderungsmöglichkeiten vorgesehen, wenn Einnahmen zurückgezahlt würden. Der Parteienvertreter sehe es verfassungsrechtlich auch geboten, dass eine Korrektur der Abgabe erfolge, da das einen Eingriff ins Eigentum darstelle.“

Außerdem sah die dortige Beschwerdeführerin Ähnlichkeiten mit der deutschen Spielbankabgabe, das heißt in Richtung Ertragssteuern – gleichsam wie die Bf im gegenständlichen Fall, die in der Entscheidung des zitierten Verwaltungsgerichtshof Erkenntnisses VwGH 17.01.1968, 0897/67 eine Vergleichbarkeit mit der Einkommensteuer und ertragsteuerlichen Saldierungen sah.

Das Erkenntnis BFG vom 10.11.2015, RV/7101099/2013 sah das anders. Dies lautet auszugsweise wie folgt:

„...“

Das von der Bf. angeführte Erkenntnis VwGH 17.1.1968, 897/67 erging zum Glücksspielgesetz 1962, BGBl. 1962/169 idF der Glücksspielgesetznovelle 1964, BGBl. 1963/288. Nach den Materialien regelte § 27 die vom Spielbankunternehmer zu entrichtende Spielbankabgabe, außer der Spielbankabgabe unterliegt das Erträgnis der Spielbankunternehmung noch den sonstigen öffentlichen Abgaben, wie zum Beispiel Körperschafts- und Gewerbesteuer. (609 BlgNR 9. GP 15).

Entgegen der Ansicht der Bf. wird in diesen Materialien klargestellt, dass die Spielbankunternehmung neben der Spielbankabgabe noch Ertrags- und andere Steuern abzuführen hat. (609 BlgNR 9. GP 15 zu BGBl. 1963/288). Die österreichische Spielbankabgabe gilt nicht ab und hat nie die Ertragssteuern abgegolten. Schon aus diesen Gründen ist es nicht möglich, aus diesem Ordnungsgefüge der deutschen Spielbankabgabe(n) Schlüsse auf die österreichische Spielbankabgabe zu ziehen.

...

Festzuhalten ist, dass der Verwaltungsgerichtshof den Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen zwar nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen, aber nach „der Eigentümlichkeit des Wortes im Zusammenhang mit dem Sinn und Zweck des Glücksspielgesetzes“ definierte. Der Saldo der einzelnen Spieltische am Ende eines jeden Tages bildet die Grundlage für die Abrechnung der Spielbankabgabe. Wurde an einen Spielteilnehmer irrtümlich ein Gewinn ausgezahlt und zahlt dieser den Gewinn an die Spielbank wieder zurück, erhöht nicht schon der Forderung, die die Spielbank hat, die Jahresbruttospieleinnahmen, sondern erst die tatsächliche Abstattung solcher Forderungen. Jedenfalls ist daraus nicht auf eine einkommensteuerliche Definition zu schließen.

...

Ein Schlaglicht auf die Eigenschaft der Spielbankabgabe wirft die Änderung des Gebührengesetzes 1957 mit BGBl. 1993/965. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG sollte nun lauten: „Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG), die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden, und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen,....“.

Durch diese Neufassung wurde gleichzeitig notwendig, die Glücksspiele von der Glücksvertragsgebühr auszunehmen, für die Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG zu entrichten ist. (vgl. Initiativantrag IA 643 BlgNR 18. GP). Durch BGBl. 1996/797 wurde das Glücksspielgesetz mit § 33 TP 17 GebG weiter verhakt. („gemeinnützige Lotterien“ vgl. 497

BlgNR 20. GP). Mit der damaligen Rechtslage befasst sich der Kommentar Schwarz/Wohlfahrt: Grundlage für die Bemessung der Spielbankabgabe sind die Jahresbruttospieleinnahmen. Diese ergeben sich aufgrund der Legaldefinition aus der Differenz der (tatsächlich dem Spielbankbetrieb zugekommenen) von den Spielern geleisteten Spieleinsätzen und (bestimmten) Vergütungen abzüglich der von der Spielbank ausgezahlten Spielgewinne und Spieleinsätze in Form von Propagandajetons. (Schwarz/ Wohlfahrt, GSpG [1998] § 28 Tz II.1). Die mit dem Betrieb von Spielbanken unmittelbar verbundenen Umsätze sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d UStG 1994 (BGBl. 1994/663 idF BGBl. 1996/201) umsatzsteuerbefreit. Glücksspiele, die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden, sind – sofern für diese Glücksspiele gemäß § 28 GSpG Abgaben zu entrichten sind - , von der ansonsten 25 % des Einsatzes zu bemessenden Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG 1957 idF BGBl. 1995/965 befreit. (Schwarz/Wohlfahrt, GSpG [1998] § 28 Tz IV).

Das Bundesfinanzgericht folgt diesem Kommentar darin, dass es sich bei den Jahresbruttospieleinnahmen um eine Legaldefinition handelt. Darüber hinaus weist - keine Steuer auf Betriebseinnahmen, sondern Spieleinnahmen – keine Betriebsausgaben, sondern ausbezahlte Gewinne sind abzuziehen, - wenn Spielbankabgabe, dann keine Glücksvertragsgebühr – darauf hin, dass der Gesetzgeber, die Jahresbruttospieleinnahmen abschließend geregelt haben wollte. Für eine darüber hin aus gehende Interpretation findet sich kein Hinweis. Weiters kann dieser Rechtsentwicklung entnommen werden, dass rückblickend die Spielbankabgabe als eine Steuer auf den Abschluss bestimmter Glücksverträge konzipiert war.

...

Aus der Rechtsentwicklung der Spielbankabgabe ergibt sich daher folgendes:

Der VwGH 17.1.1968, 897/67 beschrieb den damals nicht näher definierten Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen als zwar betriebswirtschaftlich unterlegt, aber als glücksspielgesetzeigentlich, d.h. nach dem Sinn und Zweck dieses Gesetzes auszulegen. Ab 1969 ist im jeweiligen Glücksspielgesetz definiert, wie sich die Jahresbruttospieleinnahmen zusammensetzen, die Einnahmenposten (Spieleinnahmen = Einsätze der Spielteilnehmer; bestimmte Vergütungen) und die Abzugsposten (Gewinn, der von der Spielbank an Spielteilnehmer ausbezahlt wird; Propagandajetons; bei Glücksspielautomaten die gesetzliche Umsatzsteuer). Parallel dazu wurde die Bemessungsgrundlage „Jahresbruttospieleinnahmen“ ab 1997 bei der Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG, bei den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG idF vor 31.12.2010 und ab 1.1.2011 bei den Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 ff GSpG übernommen. In jeder dieser angeführten Gesetzesstellen ist eine Legaldefinition, die besagt, was Einnahmen (z.B. zugekommene Einsätze) und Abzugsposten (ausbezahlte Gewinne, gesetzliche Umsatzsteuer) sind. Für darüber hinausgehende „Betriebseinnahmen“ und „Betriebsausgaben“ finden sich keine Anhaltspunkte.

Die österreichische Spielbankabgabe war nie, so wie die deutsche Spielbankabgabe, eine „Gesamt- bzw. Pauschsteuer“, die für Spielbankunternehmungen Ertrags-, Substanz- und Verkehrsteuern abgelten sollte. Die Bf. bemerkt in Punkt d) der Beschwerde selbst, dass sie mit 30% Spielbankabgabe und 25% Körperschaftsteuer belastet ist. Aus dieser Tatsache kann nicht abgeleitet werden, dass die Spielbankabgabe eine „Sondereinkommensteuer“ ist. Da die Umsatzsteuer auch eine Verkehrsteuer ist, spricht die Befreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d UStG genaugenommen für den Verkehrsteuercharakter der Spielbankabgabe und nicht dagegen, wie das die Bf. unter Punkt a) der Beschwerde anführt.

...

Ein Rechtsvergleich mit der deutschen Spielbankabgabe zeigt, dass in Deutschland die Spielbankabgabe (oder besser Spielbankabgaben, da diese Ländersache ist - vgl. Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 § 22 Rz 40) ein Konglomerat von Einkommensteuer, Gewerbesteuer und Verkehrsteuer ist (Heinz/Kopp/Mayer, dVerkehrsteuern4 [1998] 414; Dziadkowski, Zur Struktur der Spielbankabgabe, dUVR 2002, 330 unter Verweis auf BFH 16.12.1950, III 70/50 S; BFH 23.10.1952, V 58/51; BFH 30.4.1953, V 84/51; Hey in Tipke/Lang, dSteuerrecht21 § 18 Rz 81), während in Österreich der Konzessionär die Spielbankabgabe „neben“ den direkten Steuern (Körperschaftssteuer) entrichten muss (609 BlgNR 9. GP 15 zu BGBl. 1963/288), was nicht für die österreichische Spielbankabgabe als „Sondereinkommensteuer“ spricht.

...“

Die Revision gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes BFG vom 10.11.2015, RV/7101099/2013 – nur zu § 217 Abs. 7 BAO - wurde vom Verwaltungsgerichtshof zurückgewiesen.

Der Beschluss VwGH 6.04.2016, Ro 2016/16/0007 Rn 4 lautet:

„Der Verwaltungsgerichtshof teilt die Ansicht des Bundesfinanzgerichtes, dass es sich bei der Spielbankabgabe nach § 28 GSpG um eine Selbstberechnungsabgabe handelt, deren Selbstberechnung inhaltlich in § 28 Abs. 2 GSpG, deren Erklärung in § 29 Abs. 2 GSpG und deren Fälligkeit wiederum in § 29 Abs. 1 GSpG klar geregelt ist. Es oblag daher der Revisionswerberin, die in Rede stehenden Abgaben termingerecht an Hand des Maßstabes des § 28 Abs. 2 GSpG selbst zu berechnen und zu erklären.“

Aus dem zitierten Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes geht hervor, dass eine Vergleichbarkeit der Spielbankabgabe mit der Glücksspielabgabe nicht vorliegt, dies wird noch

dadurch verstärkt, dass im Unterschied zur Glücksspielabgabe § 29 Abs. 1 GSpG für die Spielbankabgabe regelt, dass die Spielbankabgabe nicht nur am 15. des der Spieleinnahme folgenden zweiten Kalendermonats fällig ist sondern auch gemäß § 29 Abs. 2 GSpG der Konzessionär bis zum 15. März des Folgejahres für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben hat, die alle in diesem Kalenderjahr endenden Veranlagungszeiträume zu erfassen hat, wobei diese Erklärung als Jahresabgabenerklärung gilt. Letzteres hat die belangte Behörde in ihren Beschwerdevorentscheidungen auch schon ausgeführt.

Auch gemäß § 17 Abs. 5 GSpG ist die Konzessionsabgabe jeweils am 20. des der Leistung der Einsätze folgenden Kalendermonats fällig, auch bei elektronischen Lotterien mit der Bemessungsgrundlage Jahresbruttospieleinnahmen.

Damit ist bei allen Glücksspielabgaben, die als Bemessungsgrundlage die Jahresbruttospieleinnahmen vorsehen, der Abrechnungszeitraum in irgendeiner Form monatsbasiert.

Im Gegensatz zur allgemeinen Glücksspielabgabe müssen die Konzessionäre aber dazu noch Jahressteuererklärungen abgeben, was einen deutlichen Unterschied zu den Abgabenschuldnern der Glücksspielabgabe darstellt.

Desweiteren ist durch die zitierten Ausführungen auch anhand der steuerrechtlichen Entwicklung klar ersichtlich, dass österreichische Glücksspielabgaben (§ 57 Abs. 2 GSpG, Spielbankabgabe) nie für die Glücksspielunternehmungen Ertrags-, Substanz- und Verkehrsteuern abgelten sollten.

Auch aus dem Konzept der Jahresbruttospieleinnahmen selbst lässt sich nicht ableiten, dass die Glücksspielabgaben etwa Ertragssteuern abgelten, oder ertragssteuerlich auszulegen sind, oder periodenübergreifende Abzugsmöglichkeiten vorsehen.

Deshalb sind bei den Jahresbruttospieleinnahmen ertragssteuerliche Grundsätze mit Verlustmodellen auch nicht vorgesehen und ertragsteuerliche Sichtweisen oder Verrechnungen, Gutschriften etc. für den gegenständlichen Fall weder einschlägig noch anwendbar.

3.1.2.7.2. Zusammengefasste Festsetzung gemäß § 201 Abs. 4 BAO von nicht festgesetzten Monaten mit positiven und Monaten mit negativen Bemessungsgrundlagen innerhalb eines Kalenderjahres weder als verfahrensrechtlicher „Korrekturmechanismus“ materiellrechtlicher Vorgaben bzw. höchstgerichtlicher Judikatur noch wegen fehlender Anwendbarkeit gemäß § 201 Abs. 1 BAO rechtmäßig möglich

Die Bf hat in ihren Beschwerden bzw. Vorlageantrag der belangten Behörde vorgeworfen, das Ermessen nicht gesetzeskonform geübt zu haben, weil die belangte Behörde selbst wenn man der Ansicht folgen würde, wonach ein negativer Betrag bzw. eine Gutschrift in einzelnen Monaten nicht zulässig wäre, gemäß § 201 Abs 4 BAO das verfahrensrechtliche Instrumentarium gehabt hätte, eine allenfalls auszahlbare Gutschrift vermeiden zu können, indem die belangte Behörde mehrere Monate in einem Bescheid zusammengefasst hätte, sodass de facto die negativen Ergebnisse in einzelnen Monaten mit den positiven Ergebnissen aus anderen Monaten als Bemessungsgrundlagen für die Glücksspielabgaben „verrechnet“ worden wären.

Die Bf argumentiert dahingehend, dass innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres in einem Bescheid zusammengefasst werden könne und die Bf auch keine Festsetzung mit einem negativen Betrag beantragt hätte – also eine Gutschrift – was ohnehin nicht notwendig gewesen wäre, weil durch eine Zusammenfassung in einem Jahresbescheid gemäß § 201 Abs. 4 BAO die Abgabe von den gesamten Jahresbruttospieleinnahmen festgesetzt werden hätte können.

Da die belangte Behörde das nicht getan hätte, obwohl es in ihrem Ermessen liege und Ermessen stets verfassungskonform auszuüben sei, hätte sie das Ermessen nicht gesetzeskonform geübt, was die Bescheide rechtswidrig mache, weil nicht dem Sachlichkeitsgebot und dem Gleichheitsgrundsatz Rechnung getragen worden wäre.

Die Bf steht auf dem Standpunkt, dass die belangte Behörde im Rahmen einer zusammengefassten Festsetzung gemäß § 201 Abs. 4 BAO die negativen Bemessungsgrundlagen der einzelnen Monate anstelle der Festsetzung mit Null € mittels Verrechnung mit den nicht festgesetzten, weil richtig selbstberechneten, positiven Bemessungsgrundlagen anderer Monate innerhalb eines Jahres berücksichtigen hätte müssen, wenn sie eine Festsetzung von Gutschriften in einzelnen Monaten für rechtswidrig halte.

Gemäß § 201 Abs. 1 BAO kann eine Abgabe bescheidmäßig festgesetzt werden oder ist festzusetzen – je nach Vorliegen der Tatbestandsmerkmale des § 201 Abs. 2 oder Abs. 3 BAO – wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder gestatten und **wenn der Abgabepflichtige**, obwohl er dazu

verpflichtet ist, **keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.**

Das bedeutet, nur in zwei Fällen kann bzw. darf eine Abgabenfestsetzung von der Abgabenbehörde vorgenommen werden, wenn eine Selbstberechnung nicht erfolgt ist oder sich als unrichtig erweist.

Letzteres ist für den gegenständlichen Fall einschlägig:

Eine Selbstberechnung ist dann nicht richtig, wenn sie objektiv rechtswidrig ist (*Ritz/Koran*⁷, zu § 201 BAO Rz 8).

Da sich die Selbstberechnung von allen 54 Monaten nur für die Monate Juni und November 2014, April 2015, Mai 2016 sowie Februar und August 2017 mit einer negativen Bemessungsgrundlage als nicht richtig erwiesen hat, weil dies im Glücksspielgesetz nicht vorgesehen ist, wie im vorherigen Punkt ausführlich dargestellt wurde, wurde dem Antrag der Bf auf Festsetzung gemäß § 201 BAO seitens der belangten Behörde konsequenterweise auch nur hinsichtlich dieser unrichtig selbst berechneten Monate Folge geleistet und in sieben Bescheiden in Form von vier Bescheidausfertigungen die Bemessungsgrundlage der genannten Monate mit Null € festgesetzt:

Juni 2014, Juli 2014, November 2014, April 2015, Mai 2016, Februar 2017 und August 2017.

Für alle anderen 47 Monate hingegen wurde von der Bf eine positive Bemessungsgrundlage selbstberechnet und daher den Anträgen auf Festsetzung gemäß § 201 BAO für alle 47 Monate nicht Folge geleistet, sondern diese wurden abgewiesen, weil die Tatbestandsvoraussetzungen des § 201 Abs. 1 BAO nicht vorlagen, zumal weder nicht selbst berechnet wurde noch sich die Selbstberechnung als unrichtig erwies.

Festzuhalten ist daher in diesem Zusammenhang, dass lediglich die sieben Monate mit sich als nicht richtig herausgestellter Selbstberechnung einen Anwendungsfall des § 201 BAO Abs. 1 erfüllen und daher auch nur diese Monate gemäß § 201 Abs. 4 BAO von der belangten Behörde zusammengefasst festgesetzt werden durften.

Die Bf möchte aber eine Verrechnung bzw. Saldierung der Monate mit negativen Bemessungsgrundlagen mit Monaten mit positiven Bemessungsgrundlagen erreichen, also de facto den Abzug einer Gutschrift für die Monate mit negativen Bemessungsgrundlagen von den Monaten mit negativen Bemessungsgrundlagen.

In diesem Zusammenhang übersieht die Bf aber, dass die Monate mit positiven Bemessungsgrundlagen richtig selbstberechnet wurden, was bedeutet, dass die richtig selbstberechneten Monate keinen der beiden Anwendungsfälle des § 201 Abs. 1 BAO erfüllt

und daher auch die Anträge betreffend diese Monate auf Festsetzung von der belangten Behörde konsequenterweise abgewiesen wurden.

Nur die „nicht richtig“ selbstberechnete Monate hätte die belangte Behörde zusammengefasst festsetzen dürfen, also diejenigen, die sie mit Null festgesetzt hat. Dies hat die belangte Behörde im Übrigen auch im Zuge ihrer Sammelbescheide rechtsrichtig für die einzelnen Kalenderjahre getan: Juni, Juli und November 2014 hat die belangte Behörde in einem Sammelbescheid über die Glücksspielabgaben für 2014 gemäß § 201 Abs. 4 BAO festgesetzt, genauso wie Februar und August 2017 zusammengefasst in einem Sammelbescheid über Glücksspielabgaben für 2017.

Da § 201 Abs. 4 BAO nicht isoliert vom Rest der Bestimmung des § 201 BAO betrachtet werden kann, darf die Behörde nur Abgaben zusammengefasst festsetzen, die einen der beiden Anwendungsfälle des § 201 Abs. 1 BAO erfüllen – also nicht von den Monaten, die richtig selbst berechnet wurden.

Eine zusammengefasste Festsetzung von festgesetzten mit nicht festgesetzten Abgaben, also Abgaben, die einen Anwendungsfall des § 201 BAO erfüllen mit Abgaben, die keinen Anwendungsfall des § 201 BAO erfüllen, wäre unrechtmäßig und kommt daher nicht in Betracht.

Deshalb ist festzuhalten, dass durch eine rechtskonforme Zusammenfassung jener Monate, die einen Anwendungsfall des § 201 Abs. 1 BAO erfüllen, also derjenigen, die auf Grund ihrer unrichtigen Selbstberechnung mit Null € festgesetzt wurden, der Bf keinen Vorteil im Sinn der gewünschten Saldierung mit den positiven Bemessungsgrundlagen bringen kann und über die Bestimmung des § 201 Abs. 4 BAO überhaupt nicht zu erreichen gewesen wäre.

Demzufolge ist diese Argumentation auch nicht verfahrenswesentlich.

Darüberhinaus ist in diesem Zusammenhang auch anzumerken, dass die höchstgerichtliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zweifelsfrei klargestellt hat, dass es sich trotz des Terminus „Jahresbruttospieleinnahmen“ bei § 57 Abs. 2 GSpG um eine Monatsabgabe handelt, die monatlich zu berechnen und monatlich zu entrichten ist und eine jährliche Zusammenfassung daher nicht in Betracht kommt.

Auch wenn materiellrechtliche und verfahrensrechtliche Bestimmungen nicht 1:1 vergleichbar sind, kommt dem materiellen Recht doch eine Art „lex specialis“ Funktion zu und eine „Umgehung“ dieser materiellrechtlichen Bestimmungen bzw. der höchstgerichtlichen Judikatur durch verfahrensrechtliche Bestimmungen quasi als Korrekturmechanismus, kann nicht rechtmäßig sein.

Die Argumentation hinsichtlich Saldierung bzw. Verlustvortrag wie dies in ertragsteuerlichen Fällen vorkommt, ist in diesem Fall nicht umsetzbar, wie unter Punkt 3.1.2.7.1. ausführlich dargestellt. Zum einen handelt es sich bei der Glücksspielabgabe nicht um eine Ertragsteuer sondern um eine Verkehrsteuer und es sind daher ertragsteuerliche Betrachtungsweisen nicht einschlägig oder anwendbar. Zum anderen handelt es sich bei der Glücksspielabgabe anders als zB bei der Jahresabgabe Einkommensteuer um eine Monatsabgabe, die genauso wenig in einem Jahresbescheid zusammenzufassen ist, wie eine Jahressteuer wie die Einkommensteuer in einem Bescheid über mehrere Jahre zusammenzufassen ist – im Vergleich würde man auch zB die Einkommensteuer nicht für 12 Jahre zusammengefasst festsetzen.

Die belangte Behörde hat daher das Ermessen gesetzeskonform ausgeübt und hätte eine zusammengefasste Festsetzung von Monaten – die keinen Anwendungsfall des § 201 BAO erfüllen – mit Monaten – die wegen unrichtiger Selbstberechnung von ihr festgesetzt wurden und damit unter den Anwendungsbereich des § 201 BAO fallen – überhaupt nicht vornehmen dürfen.

Aus den genannten Gründen erfolgte die Festsetzung durch die belangte Behörde zu Recht und § 201 Abs. 4 BAO ist für die Monate mit richtig selbst berechneten positiven Bemessungsgrundlagen nicht anwendbar.

Daher war dem Beschwerdebegehren auch in diesem Punkt der Erfolg versagt.

3.1.2.8. Zusammenfassung der rechtlichen Beurteilung der vier Hauptbeschwerdepunkte

Zu 1. Teilnahme vom Inland aus

Die Wortfolge „Ausspielungen..., an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“ in § 57 Abs. 2 GSpG verstößt nicht gegen Art. 18 B-VG, da bei Onlinespielen, auch wenn sie grenzüberschreitend erfolgen, sowohl Anbieter als auch Spielteilnehmer wissen, an welchem geografischen Ort sie sich gerade befinden, wenn sie das Rechtsgeschäft Spiel abschließen. Im gegenständlichen Fall wurde von der Bf. im Rahmen ihrer Selbstberechnungsverpflichtung die Methode der Selbstberechnung nach dem registrierten Wohnort des Spielteilnehmers zugrunde gelegt, was nach VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 ein geeignetes Indiz darstellt und sich daher die Berechnung des Finanzamtes als richtig erweist. Eine die Onlineanbieterin von Glücksspielen betreffende Selbstberechnungs- und Abfuhrproblematik macht aber den Steuergegenstandstatbestand noch nicht verfassungswidrig.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in letzter Zeit mehrfach mit Glücksspielabgaben und Wettgebühren zu Onlineglücksspielen und Onlinewetten befasst. In dem Zurückweisungsbeschluss VwGH 06.07.2020, Ro 2018/17/0005 (zu BFG 21.8.2017, RV/71 00702/2016) betreffend Glücksspielabgaben hat der Gerichtshof folgendes dargelegt:

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

Die Teilnahme vom Inland aus kann auch auf nur ein Indiz (z.B. die Registrierungsadresse) gestützt werden. Denn die Gewichtung einzelner Indizien und die Sachverhaltsfeststellung auf ein Indiz zu stützen und ein anderes Indiz im Wege der Beweiswürdigung zu verwerfen, geht in seiner Bedeutung nicht über den Einzelfall hinaus und stellt idR keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar. (VwGH 11.3.2022, Ro 2019/16/0017 Rn 9 unter Verweis auf VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005; VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060). Die Bf. hat keine dem entgegenstehenden Indizien bekanntgegeben.

Zu 2. Fehlende Ermittlungen der belangten Behörde und datenschutzrechtliche Bedenken

Die Bf. stellt in ihrer Beschwerde dar, dass sie ihrer Mitwirkungspflicht dadurch nachgekommen ist, dass sie Aufzeichnungen über die Angaben der Spieler hinsichtlich ihrer Wohnanschrift gemacht hat und monatliche Bruttospieleinnahmen für Lotterien über elektronische Medien bekanntgegeben hat, soweit diese Kunden betreffen, die eine inländische Wohnanschrift angegeben haben. Da die Bf. selbst ausführt, dass es ihr aus Datenschutzgründen nicht möglich sei, konkret für einzelne Fälle durch nähere Angaben zum Spieler und zu dessen Aufenthaltsort während des Spiels dem Indiz des Wohnsitzes entgegen zu treten, kann die Bf. sich über allfällige fehlende Ermittlungen durch das Finanzamt nicht beschwert erachten. (VwGH 11.3.2022, Ro 2019/16/0017 Rn 10). Es ist unter diesen Umständen auch nicht möglich, dass Indizien, die gegen eine Glücksspielabgabenpflicht sprechen, berücksichtigt werden, da laut VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 dazu konkrete diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden müssen, was nicht vorgelegt wurde.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wäre es zwar möglich gewesen, dass Teilnehmer mit ausländischer Registrierungsadresse und inländischer IP-Adresse an den Glücksspielen teilgenommen haben, doch gab es im Beweisverfahren zu wenige Anhaltspunkte, um deren Einsätze zu den Bemessungsgrundlagen dazuzurechnen.

Zu 3. Nichtberücksichtigung negativer Bemessungsgrundlagen

Der VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 84 und 85 hat folgendes festgestellt:

Ausschlaggebend ist in diesem Zusammenhang die Bestimmung des § 59 Abs. 3 GSpG, wonach die Glücksspielabgaben u.a. nach § 57 Abs. 2 GSpG 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. 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.

Der VwGH 10.09.2020, Ro 2018/17/0004 (zu BFG 28.3.2018, RV/7 105344/2017) und VwGH 10.09.2020, Ro 2020/17/0011 (zu BFG 28.2.2020, RV/7105342/2017) betreffend Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG hat die Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben, weil dieses bei der Glücksspielabgabe negative Bemessungsgrundlagen im Folgemonat berücksichtigt hatte. Mangels gesetzlicher Grundlage ist es nicht zulässig, bei Bemessung der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 2 GSpG in jenen Fällen, in denen die ausgezahlten Gewinne die Einsätze übersteigen, auf dem Abgabenkonto des Abgabenschuldners einen Betrag, der sich aus der Anwendung des in § 57 Abs. 2 GSpG angeführten Abgabensatzes auf diesen Differenzbetrag ergibt, gutzuschreiben.

Zu 4. Nichtanwendung des § 201 Abs. 4 BAO

In der mündlichen Verhandlung hat die Bf. auf § 201 Abs. 4 BAO rekuriert, nach welchen ein unterjähriger Ausgleich der negativen Bemessungsgrundlagen möglich sei.

Dazu ist zusammengefasst zu sagen: Die österreichischen Glücksspielabgaben (§ 57 Abs. 2 GSpG, Spielbankabgabe) sollten nie für die Glücksspielunternehmungen Ertrags-, Substanz- und Verkehrsteuern abgelten. Deshalb sind bei den Jahresbruttospieleinnahmen auch keine Verlustmodelle wie bei den Ertragssteuern vorgesehen. Da mit den Verkehrsteuern im Wesentlichen der Abschluss von Verträgen besteuert wird, kann aus der Nichtberücksichtigung

der negativen Bemessungsgrundlagen bei den Jahresbruttospieleinnahmen keine Verfassungswidrigkeit abgeleitet werden. (Vgl. z.B. BFG 10.11.2015, RV/7101 099/201 3).

Darüber hinaus ist § 201 BAO nur für fehlende oder unrichtige Selbstberechnungen einer Abgabe anwendbar. Eine Zusammenfassung nach § 201 Abs. 4 BAO kann sich daher nicht auf die als richtig erwiesenen Selbstberechnungen beziehen. Eine Anwendung des § 201 Abs. 4 BAO als Jahresbescheid anstelle der in § 59 Abs. 3 GSpG vorgegebenen monatlichen Selbstberechnung und Entrichtung der Jahresbruttospieleinnahmen würde auch dem Grundsatz der *lex specialis* der materiellrechtlichen Abgabenvorschriften, hier des GSpG, gegenüber den allgemeinen verfahrensrechtlichen Bestimmungen der BAO zuwiderlaufen.

Aus den genannten Gründen war sämtlichen Beschwerden der Bf der Erfolg zu versagen und spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu.

Die Entscheidung ist vielmehr im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und folgt dieser.

Die Revision ist deshalb nicht zulässig, weil zu den von der Bf aufgeworfenen Fragen Erkenntnisse und Beschlüsse des Verwaltungsgerichtshofes bereits ergangen sind:

Zur Teilnahme vom Inland aus, 1 Indiz genügt: VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085; VwGH 06.07.2020, Ro 2018/17/0005; VwGH 11.3.2022, Ro 2019/16/0017 Rn 9 unter Verweis auf VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005; VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060). Der VwGH 06.07.2020, Ro 2018/17/0005 hat selbst dargetan, dass durch seine Rechtsprechung die Frage, ob Registrierungsadressen der Teilnehmer bzw. IP-Adressen der benutzten Endgeräte als Indizien für die Annahme eines inländischen Aufenthaltsortes der Teilnehmer herangezogen

werden können, geklärt ist. Weiters wurde klargestellt, dass die Frage, ob sich die Abgabenbehörde nur auf eines der genannten Indizien stützen darf, in der Regel keine Frage von grundsätzlicher Bedeutung darstellt.

Zu Fehlende Ermittlungen der belangten Behörde und datenschutzrechtliche Bedenken (VwGH 11.3.2022, Ro 2019/16/0017 Rn 10).

Zu Nichtberücksichtigung negativer Bemessungsgrundlagen: VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 84 und 85; VwGH 10.09.2020, Ro 2018/17/0004; VwGH 10.09.2020, Ro 2020/17/0011.

Zur Beurteilung der Anwendbarkeit von § 201 Abs. 4 BAO ergibt sich diese ex lege aus dem Gesetzestext des gesamten § 201 BAO.

Wien, am 5. September 2022