

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 12. August 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 22. März 2021 betreffend Glücksspielabgabe 01/2012 – 11/2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

1. Die Bescheide betreffend Glücksspielabgabe Jänner 2012 – April 2017 werden insofern abgeändert, als die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG für die nachstehend angeführten Zeiträume gemäß § 201 BAO ausgehend von den angeführten Bemessungsgrundlagen jeweils mit einem Steuersatz von 16% mit den angeführten Abgabebeträgen festgesetzt werden. Auf Grund der festgesetzten und der selbstberechneten Beträge ergeben sich die nachstehend angeführte Beträge als Gutschrift/Nachforderung:

Monat /Jahr	Bemessungs- grundlage	Abgaben- betrag	Selbst- berechnet	Gutschrift/ Nachforderung
01/2012	€ 964.621,35	€ 154.339,42	€ 166.052,86	-€ 11.713,44
02/2012	€ 914.124,82	€ 146.259,97	€ 157.827,15	-€ 11.567,18
03/2012	€ 1.351.475,50	€ 216.236,08	€ 248.085,36	-€ 31.849,28
04/2012	€ 1.028.821,82	€ 164.611,49	€ 163.011,67	€ 1.599,82
05/2012	€ 1.039.545,81	€ 166.327,33	€ 182.342,20	-€ 16.014,87
06/2012	€ 892.536,54	€ 142.805,85	€ 146.872,33	-€ 4.066,48
07/2012	€ 819.470,34	€ 131.115,25	€ 142.152,70	-€ 11.037,45
08/2012	€ 787.174,02	€ 125.947,84	€ 136.733,69	-€ 10.785,85
09/2012	€ 1.158.867,10	€ 185.418,74	€ 213.404,39	-€ 27.985,65
10/2012	€ 1.030.776,22	€ 164.924,20	€ 178.997,86	-€ 14.073,66
11/2012	€ 1.103.018,88	€ 176.483,02	€ 186.061,17	-€ 9.578,15
12/2012	€ 959.006,25	€ 153.441,00	€ 158.619,72	-€ 5.178,72
01/2013	€ 865.627,21	€ 138.500,35	€ 149.645,63	-€ 11.145,28
02/2013	€ 828.751,51	€ 132.600,24	€ 143.490,96	-€ 10.890,72

03/2013	€ 1.245.399,38	€ 199.263,90	€ 228.938,99	-€ 29.675,09
04/2013	€ 1.059.257,69	€ 169.481,23	€ 169.210,39	€ 270,84
05/2013	€ 1.065.874,61	€ 170.539,94	€ 185.891,23	-€ 15.351,29
06/2013	€ 874.657,73	€ 139.945,24	€ 146.512,42	-€ 6.567,18
07/2013	€ 798.256,14	€ 127.720,98	€ 138.790,31	-€ 11.069,33
08/2013	€ 769.414,64	€ 123.106,34	€ 133.529,42	-€ 10.423,08
09/2013	€ 1.192.917,93	€ 190.866,87	€ 218.547,55	-€ 27.680,68
10/2013	€ 975.035,61	€ 156.005,70	€ 161.129,38	-€ 5.123,68
11/2013	€ 1.013.017,24	€ 162.082,76	€ 177.354,18	-€ 15.271,42
12/2013	€ 915.292,17	€ 146.446,75	€ 155.771,60	-€ 9.324,85
01/2014	€ 856.555,62	€ 137.048,90	€ 148.614,55	-€ 11.565,65
02/2014	€ 806.462,11	€ 129.033,94	€ 140.014,34	-€ 10.980,40
03/2014	€ 1.244.851,16	€ 199.176,19	€ 228.535,82	-€ 29.359,63
04/2014	€ 991.980,74	€ 158.716,92	€ 157.402,19	€ 1.314,73
05/2014	€ 970.991,60	€ 155.358,66	€ 169.471,21	-€ 14.112,55
06/2014	€ 853.426,90	€ 136.548,30	€ 144.307,75	-€ 7.759,45
07/2014	€ 786.031,99	€ 125.765,12	€ 136.804,68	-€ 11.039,56
08/2014	€ 775.127,38	€ 124.020,38	€ 134.709,04	-€ 10.688,66
09/2014	€ 1.221.050,86	€ 195.368,14	€ 220.845,76	-€ 25.477,62
10/2014	€ 936.404,14	€ 149.824,66	€ 152.207,08	-€ 2.382,42
11/2014	€ 932.365,22	€ 149.178,44	€ 163.363,12	-€ 14.184,68
12/2014	€ 809.203,70	€ 129.472,59	€ 136.698,72	-€ 7.226,13
01/2015	€ 736.732,14	€ 117.877,14	€ 128.132,47	-€ 10.255,33
02/2015	€ 709.288,42	€ 113.486,15	€ 123.323,45	-€ 9.837,30
03/2015	€ 1.121.344,66	€ 179.415,15	€ 202.883,78	-€ 23.468,63
04/2015	€ 828.639,01	€ 132.582,24	€ 134.587,84	-€ 2.005,60
05/2015	€ 843.434,17	€ 134.949,47	€ 148.350,94	-€ 13.401,47
06/2015	€ 730.536,62	€ 116.885,86	€ 123.130,02	-€ 6.244,16
07/2015	€ 706.603,87	€ 113.056,62	€ 122.940,96	-€ 9.884,34
08/2015	€ 695.236,25	€ 111.237,80	€ 121.031,72	-€ 9.793,92
09/2015	€ 1.101.005,90	€ 176.160,94	€ 197.047,77	-€ 20.886,83
10/2015	€ 840.950,43	€ 134.552,07	€ 142.227,87	-€ 7.675,80
11/2015	€ 875.276,91	€ 140.044,31	€ 153.371,79	-€ 13.327,48
12/2015	€ 761.924,92	€ 121.907,99	€ 131.380,60	-€ 9.472,61
01/2016	€ 724.808,17	€ 115.969,31	€ 126.184,06	-€ 10.214,75
02/2016	€ 725.042,89	€ 116.006,86	€ 126.155,32	-€ 10.148,46
03/2016	€ 1.107.559,72	€ 177.209,56	€ 200.894,47	-€ 23.684,91

04/2016	€ 894.938,55	€ 143.190,17	€ 146.847,95	-€ 3.657,78
05/2016	€ 918.824,02	€ 147.011,84	€ 160.332,53	-€ 13.320,69
06/2016	€ 810.808,77	€ 129.729,40	€ 137.814,57	-€ 8.085,17
07/2016	€ 780.885,74	€ 124.941,72	€ 135.714,58	-€ 10.772,86
08/2016	€ 752.201,00	€ 120.352,16	€ 130.907,26	-€ 10.555,10
09/2016	€ 1.247.676,24	€ 199.628,20	€ 223.110,88	-€ 23.482,68
10/2016	€ 1.020.429,99	€ 163.268,80	€ 170.518,80	-€ 7.250,00
11/2016	€ 1.008.532,24	€ 161.365,16	€ 176.164,79	-€ 14.799,63
12/2016	€ 947.345,25	€ 151.575,24	€ 161.630,55	-€ 10.055,31
01/2017	€ 908.421,55	€ 145.347,45	€ 158.100,72	-€ 12.753,27
02/2017	€ 869.127,55	€ 139.060,41	€ 151.217,13	-€ 12.156,72
03/2017	€ 1.435.933,94	€ 229.749,43	€ 250.244,22	-€ 20.494,79
04/2017	€ 961.633,25	€ 153.861,32	€ 156.713,67	-€ 2.852,35

2. Die Bescheide betreffend Glücksspielabgabe für Jänner 2012 – April 2017 werden insofern abgeändert, als die Anträge gemäß § 201 BAO auf bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgabe abgewiesen werden.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

Vorlage der Beschwerden

Mit Vorlagebericht vom 9.11.2021 legte das Finanzamt Österreich (kurz FA) die Beschwerden der ***BF*** ***X*** (kurz ***BF*** oder Bf.) dem BFG mit folgender Darstellung des Sachverhaltes zur Entscheidung vor:

„I) Zur Beschwerdeführerin und Organisation des Vertriebs von Losen:

[...]

*Die Teilnahme an den von der ***BF*** veranstalteten Lotterien erfolgt durch den Erwerb von aufgelegten Losen mit aufgedruckter Losnummer. Die Gewinnzahlen werden durch Zufallsprinzip mit einem Ziehungsgenerator ermittelt. Die Lose werden über Lotterieeeinnehmer mit ca. 1600 Verkaufsstellen auf Grundlage von Vertriebsverträgen, Geschäftsanweisungen und Betriebsvorschriften zwischen der ***BF*** und den Lotterieeeinnehmern, vertrieben. Die Lotterieeeinnehmer handeln als Vermittler mit Abschlussvollmacht und sind somit selbstständige Handelsvertreter, die im Namen und für Rechnung der ***BF*** auf Basis von*

Handelsvertreterverträgen tätig sind. Sie führen die Einnahmen aus dem Losverkauf an die ***BF*** ab.

Grundsätzlich läuft der Losverkauf wie folgt ab: Der Erstkontakt der Interessenten erfolgt über den Lottereeinnehmer und die Lose werden durch die Lottereeinnehmer im Namen und auf Rechnung der ***BF*** an die Interessenten direkt verkauft bzw. werden die Lose versendet. Mit Bezahlung des Lospreises gilt das Angebot als angenommen und der Spielvertrag als abgeschlossen.

Die Lottereeinnehmer erhalten von der ***BF*** eine Vertriebsvergütung und von den Spielteilnehmern zumeist eine sog. Servicepauschale. Diese wird von den Lottereeinnehmern gegenüber den Spielteilnehmern zusammen mit dem Lospreis in Rechnung gestellt, jedoch nicht an die ***BF*** abgeführt, sondern verbleibt bei den Lottereeinnehmern.

Die Auszahlung der überwiegenden Gewinne erfolgt ebenfalls durch die Lottereeinnehmer. Nur besonders hohe Geldgewinne und Rentengewinne werden von der ***BF*** direkt ausgezahlt. Die Klassenlotterien sind grundsätzlich auf die Bundesrepublik ***LAND*** begrenzt.

II) Vertrieb von Losen in Österreich bis einschließlich November 2017:

Das Angebot der ***BF*** richtet sich grundsätzlich an ***LAND*** Kunden. Gleichwohl fand bis November 2017 ein Vertrieb durch die Lottereeinnehmer auch an Kunden in anderen Ländern einschließlich Österreich statt. Im Hinblick auf Österreich erzielte die ***BF*** letztmalig im November 2017 durch ihre Lottereeinnehmer vermittelte Lotterieuumsätze. Die ***BF*** berechnete jedoch entgegen der Bestimmung des GSpG keine Glücksspielabgabe in Österreich selbst und entrichtete diese auch nicht. Bezüglich des Vertriebes von Losen in Österreich wurde seitens der ***BF*** sodann wie folgt vorgegangen:

a) Zeitraum Jänner 2011 bis April 2017:

Mit Schriftsatz vom 15. Mai 2017 legte die ***BF*** die zunächst teilweise durch Schätzung ermittelten Lotterieuumsätze aus mit österreichischen Spielteilnehmern im Zeitraum Jänner 2011 bis einschließlich April 2017 abgeschlossenen Spielverträgen - somit die österreichischen Lotterieuumsätze im Rahmen einer Offenlegung i. S. d. § 29 Finanzstrafgesetzes dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz „FAGVG“) dar.

Da ursprünglich nicht alle Lottereeinnehmer die Daten der verkauften Lose an österreichische Spieler bekanntgegeben haben, wurde ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 3,5 % zu den Lottereeinsätzen hinzugeschätzt. Auch die eingehobene Servicepauschale war ursprünglich betragsmäßig nicht bekannt. Daher wurden zu den Einsätzen 6 % Servicepauschale hinzugeschätzt. Die ***BF*** führte darauf am 01.06.2017 insgesamt ca. € 10.377.000,00 Glücksspielabgabe inklusive eines Sicherheitszuschlags und der Servicepauschale für Teilnahmen aus Österreich im Zeitraum Jänner 2012 bis einschließlich April 2017 ab.

Mit Schreiben vom 14.06.2017 übermittelte die ***BF*** dem Finanzamt genauere Berechnungen der Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe einschließlich des im Rahmen der Offenlegung aus finanzstrafrechtlicher Vorsicht berücksichtigten Sicherheitszuschlags, jedoch unter Aussonderung der Servicepauschale und beantragte die Rückzahlung der geleisteten Überzahlungen an Glücksspielabgabe. Mit Schriftsatz vom 27.09.2017 sind von der Bf. schließlich exakte Zahlen der österreichischen Lottereeinsätze sowie der Servicepauschalen bekanntgegeben worden.

Für das Jahr 2011 wurde keine Glücksspielabgabe entrichtet, da bereits die Festsetzungsverjährung nach § 207 Abs. 2 BAO eingetreten ist.

b) Zeitraum Mai 2017 bis November 2017:

*Für den Zeitraum Mai 2017 bis einschließlich November 2017 übermittelte die ***BF*** dem Finanzamt im Wege der Selbstberechnung monatlich elektronische Glücksspielabrechnungen für die Teilnahmen vom Inland aus des jeweiligen Monats. Zu den Glücksspielabrechnungen wurden jeweils auch Anträge auf bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgabe gemäß § 201 Abs. 3 BAO eingebracht. Die ***BF*** führte für diesen Zeitraum (einschließlich Sicherheitszuschlag) insgesamt € 437.000 Glücksspielabgabe ab. Die Servicepauschale wurde dabei nicht in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen.*

c) Anträge auf (teilweise) Rückerstattung der Glücksspielabgabe:

*Zunächst beantragte die Bf. die Rückzahlung der für den Zeitraum Jänner 2012 bis April 2017 sowie der für den Zeitraum Mai 2017 bis November 2017 entrichteten Glücksspielabgabe. Den Antrag stützte sie insbesondere auf verfassungsrechtliche und europarechtliche Bedenken gegen § 57 GSpG, insbesondere betreffend den Wortlaut „Teilnahme vom Inland aus“, da der tatsächliche Aufenthaltsort des Spielers nicht feststellbar sei. Ebenso wird in dieser Stellungnahme auf eine Unionsrechtswidrigkeit verwiesen, da die Doppelbesteuerung mit 20 % in ***LAND*** und 16 % in Österreich eine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit darstellen würde. Weiters forderte die ***BF*** u. a. den Sicherheitszuschlag sowie die auf die Servicepauschale gezahlte Glücksspielabgabe zurück. In der Stellungnahme vom 25.04.2018 wurde die Ansicht vertreten, dass die Servicepauschale mangels Entgeltcharakter nicht in die Bemessungsgrundlage aufzunehmen sei.*

*Mit Antrag vom 21.12.2017 beantragte die ***BF*** beim Bundesministerium für Finanzen (kurz „BMF“) auf Grundlage des § 48 BAO eine Entlastung von der tatsächlich eingetretenen Doppelbesteuerung mit österreichischer Glücksspielabgabe und ***LAND*** Lotteriesteuer durch Befreiung der im Zeitraum Jänner 2012 bis einschließlich April 2017 von österreichischen Spielteilnehmern geleisteten Spieleinsätze von der österreichischen Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG bzw. in eventu die Anrechnung der auf die im Zeitraum Jänner 2012 bis einschließlich April 2017 von österreichischen Spielteilnehmern geleistete Spieleinsätze entfallenden und in ***LAND*** von der ***BF*** bereits entrichteten Lotteriesteuer auf die österreichische Glücksspielabgabe.*

d) Bescheid gemäß § 48 BAO des BMF vom 07. Februar 2019:

Mit Bescheid vom 07.02.2019 wurde seitens des BMF gemäß § 48 BAO in Ausübung des Ermessens Folgendes angeordnet:

- 1. Im Jahr 2012 werden die Einsätze von der Glücksspielabgabe befreit, insoweit die Bemessungsgrundlage den Gesamtbetrag von € 27.697.378,95 übersteigt.*
- 2. Im Zeitraum vom 01. Jänner 2013 bis 30. November 2017 werden die ausländischen Einsätze von der Glücksspielabgabe befreit.*
- 3. Eine Steuerentlastung gemäß den Punkten 1 und 2 kann nur in Anspruch genommen werden, wenn dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel nachgewiesen wird, dass die verbleibende österreichische Glücksspielabgabe zu keiner unilateralen Entlastungsmaßnahme in Bezug auf die ***LAND*** Lotteriesteuer führt.*

e) Ergänzende Urkundenvorlage und Gutachten:

*Mit ergänzender Urkundenvorlage vom 18.06.2019 wurden dem Finanzamt Unterlagen (Bescheide, Anträge, Zahlungsnachweise, etc.) hinsichtlich der Entrichtung der ***LAND*** Lotteriesteuer gemäß § 17 Abs. 1 Rennwett- und Lotteriegesetz vorgelegt. Diese Unterlagen*

erfüllten jedoch nicht den Nachweis i. S. d. Punkt 3. des Bescheides gemäß § 48 BAO des BMF vom 07.02.2019. Daher erging am 19.08.2019 ein Ergänzungsersuchen des FAGVG an die *****BF*****. Schließlich wurde der Finanzverwaltung (dem BMF Abteilung IV/8 und dem FAGVG) ein Gutachten der *****1***** vom 29. September 2020 als Nachweis übermittelt, dass die verbleibende österreichische Glücksspielabgabe zu keiner unilateralen Entlastungsmaßnahme in Bezug auf die *****LAND***** Lotteriesteuer führt. Die zuständige Abteilung IV/8 im BMF gab dazu mit Mail vom 27. Oktober 2020 folgende Stellungnahme ab:

„Laut dem übermittelten Gutachten gibt es keine gesetzliche vorgesehene Möglichkeit (inkl. Billigkeitsmaßnahmen), die österreichische Glücksspielabgabe bei der Festsetzung und Erhebung der *****LAND***** Lotteriesteuer nach aktuellem Sachstand steuermindernd zu berücksichtigen. Eine Anrechnung ausländischer Steuern ist – anders als in der österreichischen Rechtsordnung – an verschiedenen Stellen des *****LAND***** Steuerrechts vorgesehen. So begründet insbesondere § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG bei unbeschränkt Steuerpflichtigen eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die *****LAND***** Einkommensteuer. Eine analoge Anwendung dieser oder vergleichbarer ertragsteuerlicher Vorschriften scheidet jedoch aus, insbesondere, weil entsprechend der *****LAND***** Judikatur eine Doppelbesteuerung nicht unbedingt beseitigt werden muss (keine Gesetzeslücke). Vor dem Hintergrund der materiellen Rechtslage ist eine unilaterale Entlastung in *****LAND***** als aussichtslos anzusehen.“ Aus Sicht des BMF ist die Nachweisführung i. S. d. Spruchpunkts 3 des Bescheides gemäß § 48 BAO vom 07. Februar 2019 daher gelungen.

III) Festsetzung:

Die Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 1 GSpG wurde mit Bescheiden gemäß § 201 BAO jeweils vom 22.03.2021 festgesetzt. Ausgehend von den o. a. Bemessungsgrundlagen.

Als Bemessungsgrundlage für die Zeiträume 01-12/2012 wurde der im Bescheid des BMF § 48 BAO vom 07.02.2019 ausgesprochene Betrag herangezogen.

Als Bemessungsgrundlage für die Zeiträume 01/2013-11/2017 wurde die österreichischen Einsätze inkl. Servicepauschale herangezogen (tatsächliche Beträge welche offengelegt wurden).

Mit Anträgen vom 08.04.2021 wurde um Verlängerung der Beschwerdefrist bis zum 31.08.2021 ersucht. Den Fristverlängerungsanträgen wurde mit Bescheid vom 13.04.2021 stattgegeben.

IV) Bescheidbeschwerden:

Gegen sämtliche Bescheide wurde rechtzeitig am 12.08.2021 das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht. Es wurde das Unterbleiben der Beschwerdevorentscheidung, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch einen Senat beantragt.“

Zusammenfassung der Beschwerdeausführungen

Begründet wurden die Beschwerde betreffend die Festsetzung der **Glücksspielabgabe für 2012** von der Bf. zusammengefasst im Wesentlichen wie folgt:

„Der ordnungsrechtliche Ausspielungsbegriff des § 2 Abs 1 GSpG, der auch für Zwecke der Abgrenzung des Abgabegenstands nach § 57 Abs 1 GSpG maßgeblich ist, knüpft an das Vorliegen eines zivilrechtlichen Glücksvertrags an, d.h. an einen konkret abgeschlossenen Spielvertrag zwischen zwei Vertragsparteien. Dies bedeutet, dass sowohl nach Maßgabe der glücksspielrechtlichen Auslegung dieses Begriffs als auch unter Berücksichtigung systematischer, rechtshistorischer und teleologischer Gesichtspunkte in Hinblick auf § 57 Abs 1 GSpG dem Begriff der Ausspielungen nicht eine sich vom einzelnen Spielvertrag loslösende

*Bedeutung innewohnt, sondern der Besteuerungsgegenstand des § 57 Abs 1 GSpG vielmehr an den einzelnen tatsächlich abgeschlossenen Spielvertrag zwischen ***BF*** und dem jeweiligen Spielteilnehmer anknüpft. So liegt der Abgabepflicht des § 57 Abs 1 GSpG eindeutig eine spielerorientierte Perspektive zugrunde, was sich vor allem anhand des systematischen Zusammenhangs des Besteuerungsgegenstands mit dem erforderlichen Inlands-konnex, der Anknüpfung der Bemessungsgrundlage an die tatsächlich erzielten Einsätze und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld manifestiert. Die Berücksichtigung des Zusammenspiels des § 57 Abs 1 GSpG mit den übrigen Abgabentatbeständen des § 57 GSpG, rechtshistorische und teleologische Argumente als auch eine am Gleichheitsgrundsatz, insbesondere in der Form des Postulats der gleichmäßigen Behandlung aller Abgabepflichtigen, orientierten Auslegung untermauern das Abstellen auf den konkreten Spielvertrag (und nicht auf die Lotterie als Ganzes) als Besteuerungsgrundlage des § 57 Abs 1 GSpG.*

Die von der belangten Behörde im bekämpften Bescheid als Begründung für die Heranziehung der Lotterie als Ganzes als Steuergegenstand des § 57 Abs 1 GSpG angeführte Relevanz der Art und Ausgestaltung der Spielentscheidung, der offenbar ein veranstalterorientierter Ansatz zugrunde liegt, geht über den Wortlaut des § 2 Abs 1 GSpG hinaus und findet weder in der einschlägigen Judikatur noch im Fachschrifttum Deckung. Ein solcher veranstalterorientierter Ansatz, der nach Ansicht der Behörde die Besteuerung auch jener Spielverträge rechtfertigt, die mit nicht-österreichischen Spielteilnehmern abgeschlossen wurden, führt insbesondere den als Tatbestandsmerkmal des § 57 Abs 1 GSpG normierten Inlandsbezug im Sinne der Teilnahme des Spielteilnehmers an der Ausspielung von Österreich aus ad absurdum. Die Behörde übersieht dabei, dass das Kriterium der Teilnahme vom Inland aus den sachlichen Anwendungsbereich des § 57 Abs 1 GSpG klar absteckt und keinen Raum für die Einbeziehung von Spielverträgen mit nicht-österreichischen Spielteilnehmern in die Glücksspielabgabepflicht lässt. Darüber hinaus widerspricht eine Besteuerung von Spielverträgen ohne jeglichen Österreich-Bezug dem Grundsatz der beschränkten Territorialität und ist unsachlich.

Auch irrt die Behörde in der Ansicht, dass die Entscheidung des VwGH zur Glücksspielabgabepflicht nach § 58 Abs 1 2. Fall iVm § 58 Abs 2 GSpG von Nummernlotterien ohne Erwerbszweck iSd §§ 32-35 GSpG die Heranziehung der Lotterie als Ganzes als Besteuerungsgegenstand des § 57 Abs 1 GSpG rechtfertigt. Eine undifferenzierte Anwendung der in dieser Entscheidung ausgeführten Erwägungen des Gerichtshofs, insbesondere das Abstellen auf die Lotterie (und nicht die einzelnen Spielverträge) als Abgabengegenstand, auf eine der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs 1 GSpG unterliegende Lotterie scheitert bereits am unterschiedlichen Besteuerungsgegenstand des spielerorientierten § 57 Abs 1 GSpG (der lediglich Ausspielungen iSd § 2 Abs 1 GSpG umfasst) einerseits und des veranstalterorientierten § 58 Abs 1 2. Fall iVm Abs 2 GSpG andererseits (der neben Ausspielungen auch Vorgänge, wie sonstige Veranstaltungen, etwa Preisausschreiben umfasst, die gerade nicht als Ausspielung qualifizieren); dies umso mehr unter Berücksichtigung der gegebenen Unterschiede in der glücksspielabgabenrechtlichen Bemessungsgrundlagen dieser beiden Normen.

*Die belangte Behörde geht daher mit der Heranziehung der Lotterie (und nicht der einzelnen mit österreichischen Spielteilnehmern abgeschlossenen Spielverträge) als Besteuerungsgegenstand des § 57 Abs 1 GSpG und der daraus resultierenden unrichtigen Bemessungsgrundlage in Höhe der gesamten Einsätze der jeweiligen Lotterie (anstelle einer Einschränkung auf die von österreichischen Spielteilnehmern geleisteten Einsätze) fehl. Vielmehr sind für die Ermittlung der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs 1 GSpG nur jene Spielverträge heranzuziehen, die die ***BF*** mit österreichischen Spielteilnehmern abgeschlossen hat. Folglich bilden nur jene Spieleinsätze die Bemessungsgrundlage der*

16%igen Glücksspielabgabe, die von österreichischen Spielteilnehmern geleistet wurden. Der bekämpfte Bescheid ist folglich mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Darüber hinaus irrt die Behörde im bekämpften Bescheid, wenn sie davon ausgeht, dass die Entrichtung der Servicepauschale Voraussetzung für die Teilnahme eines Spielteilnehmers an den Klassenlotterien der Beschwerdeführerin sei. Wie eindeutig von der Beschwerdeführerin nachgewiesen, setzt die Teilnahme an den Klassenlotterien ausschließlich die Entrichtung des Lospreises und die Speicherung des Loses in der ***BF***-Datenbank voraus. Die Entrichtung einer Servicepauschale ist für die Teilnahmeberechtigung demgegenüber irrelevant, sodass die Einbeziehung der Servicepauschale in die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs 1 GSpG unzulässig ist.

Weiters ist der angefochtene Bescheid auch mit Rechtswidrigkeit infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften, insbesondere einer unzureichenden bzw. fehlenden Bescheidbegründung, einer unrichtigen bzw. unvollständigen Sachverhaltsermittlung und einer unrichtigen Beweiswürdigung belastet.

Unter Zugrundelegung der von der Beschwerdeführerin vertretenen Ansicht, wonach (i) nur jene Spielverträge der ***BF*** der Glücksspielabgabepflicht nach § 57 Abs 1 GSpG unterliegen, die mit österreichischen Spielteilnehmern abgeschlossen wurden und (ii) die Servicepauschale nicht Teil der glücksspielabgaberechtlichen Bemessungsgrundlage nach § 57 Abs 1 GSpG ist, sind nur jene (bloßen) Spieleinsätze als Bemessungsgrundlage nach § 57 Abs 1 GSpG heranzuziehen, die zwischen dem 01.01.2012 und dem 31.12.2012 von österreichischen Spielteilnehmern geleistet wurden. Wie von der ***BF*** dargelegt, beträgt die Summe dieser Einsätze € 12.049.438,65. Dieser Betrag teilt sich wie folgt auf die einzelnen Monate des Jahres 2012 auf:

Monat	Tatsächlich geleistete Spieleinsätze
Jänner 2012	€ 964.621,35
Februar 2012	€ 914.124,82
März 2012	€ 1.351.475,50
April 2012	€ 1.028.821,82
Mai 2012	€ 1.039.545,81
Juni 2012	€ 892.536,54
Juli 2012	€ 819.470,34
August 2012	€ 787.174,02
September 2012	€ 1.158.867,10
Oktober 2012	€ 1.030.776,22
November 2012	€ 1.103.018,88
Dezember 2012	€ 959.006,25
Summe	€ 12.049.438,65

...

Sollte im Rahmen der Entscheidung über die gegenständliche Bescheidbeschwerde der von der Beschwerdeführerin vertretenen Ansicht nicht gefolgt werden, wonach die Servicepauschale nicht Teil des Einsatzes ist und damit auch keine bemessungsgrundlagenerhöhende Wirkung für Zwecke des § 57 Abs 1 GSpG aufweist, wäre die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs 1 GSpG auf Basis der Summe der (i) von den österreichischen Spielteilnehmern für im Zeitraum 01.01.2012 bis 31.12.2012 abgeschlossene Spielverträge geleisteten tatsächlichen Spieleinsätze und (ii) von den österreichischen Spielteilnehmern für im Zeitraum 01.01.2012 bis 31.12.2012

abgeschlossenen Spielverträge tatsächlich geleisteten Servicepauschalen wie folgt zu ermitteln (wiederum aufgeteilt auf die einzelnen Monate des Jahres 2012):

Monat	Tatsächlich geleistete Spieleinsätze	Service-pauschale	Summe aus Spieleinsätzen und Servicepauschale	Glücksspielabgabe
Jänner	€ 964.621,35	€ 41.397,19	€ 1.006.018,54	€ 160.962,97
Februar	€ 914.124,82	€ 38.663,15	€ 952.787,97	€ 152.446,08
März	€ 1.351.475,50	€ 36.494,45	€ 1.387.969,95	€ 222.075,19
April	€ 1.028.821,82	€ 36.061,51	€ 1.064.883,33	€ 170.381,33
Mai	€ 1.039.545,81	€ 34.486,20	€ 1.074.032,01	€ 171.845,12
Juni	€ 892.536,54	€ 37.040,47	€ 929.577,01	€ 148.732,32
Juli	€ 819.470,34	€ 34.730,62	€ 854.200,96	€ 136.672,15
August	€ 787.174,02	€ 33.146,58	€ 820.320,60	€ 131.251,30
September	€ 1.158.867,10	€ 31.345,09	€ 1.190.212,19	€ 190.433,95
Oktober	€ 1.030.776,22	€ 34.213,18	€ 1.064.989,40	€ 170.398,30
November	€ 1.103.018,88	€ 36.234,55	€ 1.139.253,43	€ 182.280,55
Dezember	€ 959.006,25	€ 36.503,39	€ 995.509,64	€ 159.281,54
Summe	€ 12.049.438,65	€ 430.316,38	€ 12.479.755,03	€ 1.996.760,80

Berücksichtigend, dass die *****BF***** im Rahmen der Offenlegung bereits die Glücksspielabgabe für die Monate Jänner bis Dezember 2012 selbstberechnet hat, ergibt sich auch in diesem Fall eine Differenz im Vergleich zu den von der Beschwerdeführerin selbstberechneten Beträgen zugunsten der *****BF***** in folgender Höhe (wiederum aufgeteilt auf die einzelnen Monate des Jahres 2012):

Monat	Glücksspielabgabe	Bisher selbstberechnet	Differenz
Jänner 2012	€ 160.962,97	€ 166.052,86	- € 5.089,89
Februar 2012	€ 152.446,08	€ 157.827,15	- € 5.381,07
März 2012	€ 222.075,19	€ 248.085,36	- € 26.010,16
April 2012	€ 170.381,33	€ 163.011,67	7.369,66
Mai 2012	€ 171.845,12	€ 182.342,20	- € 10.497,08
Juni 2012	€ 148.732,32	€ 146.872,33	€ 1.859,99
Juli 2012	€ 136.672,15	€ 142.152,70	- € 5.480,55
August 2012	€ 131.251,30	€ 136.733,69	- € 5.482,40
September 2012	€ 190.433,95	€ 213.404,39	- € 22.970,44
Oktober 2012	€ 170.398,30	€ 178.997,86	- € 8.599,55
November 2012	€ 182.280,55	€ 186.061,17	- € 3.780,62
Dezember 2012	€ 159.281,54	€ 158.619,72	€ 661,82
Summe	€ 1.996.760,80	€ 2.080.161,10	- € 83.400,29

Die Beschwerden betreffend die Festsetzung der **Glücksspielabgabe für 01/2013 - 11/2017** richten sich im Wesentlichen gegen die Einbeziehung der Servicepauschale in die Bemessungsgrundlage und entspricht die Begründung grundsätzlich jener in der Beschwerde betreffend 2012. Auch diese Beschwerden enthalten Tabellen mit den nach Ansicht der Bf. in diesen Zeiträumen maßgeblichen Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Glücksspielabgabe für die einzelnen Monate 01/2013 - 11/2017 und der sich gegenüber der Selbstberechnung ergebenden Gutschriften.

Stellungnahme des Finanzamtes zu den Beschwerdeausführungen

Das FA gab im Vorlagebericht zu den Beschwerdeausführungen eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ab:

„Strittig ist:

- betreffend die Zeiträume 01-12/2012, ob die Einbeziehung eines Teils der ausländischen Einsätze zu recht erfolgte. Dabei ist konkret strittig ob Steuergegenstand der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG die Ausspielung oder der „Spielvertrag“ im Sinne der Einsatzleistung vom Inland aus ist.

- betreffend die Zeiträume 01/2013-11/2017, ob die von den Spielern zu leistende Servicepauschale Teil des (inländischen) Einsatzes ist.

*Es ist vorab festzuhalten und hervorzuheben, dass es in keinem einzigen der gegenständlichen Zeiträume zu einer Besteuerung ausgehend von sämtlichen Einsätzen (dh auch von sämtlichen ***LAND*** Einsätzen) der durchgeführten Ausspielungen gekommen ist.*

Zum Steuergegenstand des Tatbestandes gem. § 57 Abs. 1 GSpG:

Gem. § 3 GSpG ist das Recht zur Durchführung von Glücksspielen grundsätzlich dem Bund vorbehalten (Glücksspielmonopol).

Das Recht zur Durchführung der Ausspielungen nach den §§ 6 bis 12b (Lotto, Toto, Zusatzspiel, Sofortlotterien, Klassenlotterie, Zahlenlotto, Nummernlotterien, Elektronische Lotterien, Bingo und Keno) kann durch Erteilung einer Konzession gem. § 14 GSpG übertragen werden.

Verbotene Ausspielungen gem. § 2 Abs. 4 GSpG sind Ausspielungen, für die eine Konzession oder Bewilligung nach diesem Bundesgesetz nicht erteilt wurde und die nicht vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 ausgenommen sind.

Für die Überlassung des Rechts zur Durchführung der Glücksspiele hat der Konzessionär die Konzessionsabgabe gem. § 17 GSpG zu entrichten.

Die Bf. ist nicht Inhaberin einer Konzession gem. § 14 GSpG. Daher unterliegt sie nicht der Konzessionsabgabe gem. § 17 GSpG.

Die stattgefundenen Ausspielungen sind demnach verbotene Ausspielungen gem. § 2 Abs. 4 GSpG. Diese gegenständlichen Ausspielungen unterliegen, mangels eines einschlägigen speziellen Tatbestandes (für Lotterien ohne Konzession), dem generellen Glücksspielabgabetatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG, welcher lautet: „Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen – vorbehaltlich der folgenden Absätze – einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz.“

Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut unterliegen demnach Ausspielungen dieser Glücksspielabgabe. Hervorgehoben lautet der Gesetzestext „Ausspielungen ... unterliegen ... einer Glücksspielabgabe ...“. Steuergegenstand ist die Ausspielung.

Dem Wortlaut ist hingegen nicht zu entnehmen, dass einzelne Teilnahmen, dh die einzelnen Einsatzleistungen durch den Loskauf, Gegenstand der Besteuerung sind. Bereits aus dem Wortlaut ist dies ausgeschlossen. Der Einsatz ist nicht Gegenstand, sondern vielmehr Bemessungsgrundlage der Steuer.

Die Anknüpfung an das Inland betreffend den Steuergegenstand erfolgt durch „die Teilnahme vom Inland aus“. Dadurch wird eine Ausspielung in Österreich steuerbar –wohlgemerkt die Ausspielung und nicht die einzelne Teilnahme daran in Sinne der einzelnen Einsatzleistung. Der Gesetzestext lautet „Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, ...“. Die

Teilnahme vom Inland aus bezieht sich auf die Ausspielung und nicht auf den Einsatz (im Sinne einer einzelnen Teilnahme). Der Steuergegenstand der Ausspielung wird in Österreich steuerbar, wenn es eine Teilnahme vom Inland aus gibt.

Die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG wird in den Materialien einerseits als allgemeine Abgabe auf Ausspielungen bezeichnet, andererseits soll sie ab 01.01.2011 die bisherigen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG ersetzen. Während den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 15 Abs. 1 GebG "Rechtsgeschäfte" - bzw. § 33 TP 17 GebG den Wortlaut des § 1267 ABGB, dass ein Glücksvertrag vorliegt, wenn die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird, wiederholt - unterliegen, sind Gegenstand der Glücksspielabgabe "Ausspielungen". Das Erkenntnis BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011 betont, dass die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG durch das Tatbestandsmerkmal "Ausspielung" auf § 1 GSpG und in weiterer Hinsicht auf § 2 GSpG "verweisen". § 57 GSpG besteuert "Ausspielungen", die zweifelsohne im Licht der §§ 1 und 2 GSpG auszulegen sind.

Die Ausspielung ist in § 2 GSpG definiert. Eine Ausspielung nach § 2 Abs. 1 GSpG ist ein Glücksspiel, das ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht (Z 1), bei dem Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung im Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz) (Z 2) und bei dem vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn) (Z 3). Es handelt sich um ein entgeltliches Glücksspiel mit unternehmerischer Beteiligung. Wesentlich ist aber, dass es sich um ein Glücksspiel handelt (vgl. § 2 Abs. 2 GSpG: „Ausspielungen sind Glücksspiele“), welches weitere Merkmale erfüllt.

Ein Glücksspiel im Sinne des GSpG ist ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt (§ 1 Abs. 1 GSpG).

Steuergegenstand des § 57 Abs. 1 GSpG ist also die Ausspielung, dh das Glücksspiel, dh das Spiel. Das Spiel ist im gegenständlichen Fall das Lotteriespiel, dh ein Spiel bei dem Gewinner durch Ziehung ermittelt werden. Eine Chance auf den Gewinn bekommt der Spieler grundsätzlich durch den Kauf eines Loses, wodurch er an der Lotterie teilnimmt. Dieser Loskauf/die Teilnahme an der Lotterie ist aber dem Wortlaut des Gesetzes nach nicht der Steuergegenstand.

Was die einzelne Ausspielung/Glücksspiel/Spiel (der Steuergegenstand) im konkreten Einzelfall ist, hängt von dessen Art und Ausgestaltung, ab. Relevant ist die Spielentscheidung, nach welcher es letztendlich zum Gewinn oder nicht zum Gewinn kommt, d.h. wenn sich die Gewinnchance verwirklicht oder nicht. Dies folgt aus der Definition des Glücksspiels in § 1 Abs. 1 GSpG. Eine Ausspielung kann durchaus auch mehrstufig sein (der Gewinner wird nach mehreren Ziehungen bzw Runden ermittelt, zB Poker in Turnierform – dabei gibt es einen Gewinner nach mehreren Zufallsentscheidungen).

Bei Lotterien ist für die Beurteilung, was eine Ausspielung ist, die Ziehung im Rahmen welcher Gewinner ausgelost werden ausschlaggebend.

Der Glücksspielabgabe unterliegt demnach die einzelne Lotterie (die Ausspielung) und nicht die einzelnen Teilnahmen an einer einzelnen Lotterie (im Sinne von Loskäufen).

Erfolgt an einer Lotterie (Ausspielung) eine Teilnahme vom Inland aus, so unterliegt die gesamte Lotterie der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG. Es genügt dabei eine einzige Teilnahme, dh ein einzelner Loskauf, vom Inland aus, damit die Steuerbarkeit für die gesamte Ausspielung (als Steuergegenstand) entsteht.

Vom Steuergegenstand ist die Bemessungsgrundlage der Abgabe zu unterscheiden. Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG sind die Einsätze der Ausspielung, und zwar sämtliche Einsätze, weil es keinerlei Einschränkung in der Textierung gibt. Im Gesetzestext findet sich nicht der Zusatz „vom inländischen Einsatz“ oder „vom Einsatz vom Inland aus“, und bezieht sich die Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ auch eindeutig auf die Ausspielung (Steuergegenstand) und keinesfalls auf den Einsatz (Bemessungsgrundlage). Es sind sämtliche Einsätze dieser Ausspielung (Steuergegenstand) – also von allen bei dieser Ausspielung geleisteten Einsätze und nicht nur jenen welche vom Inland aus geleistet wurden – der Glücksspielabgabe zu unterziehen.

Dieser Umstand ist insbesondere der Tatsache geschuldet, dass der Gesetzgeber keinen eigenen Steuertatbestand für verbotene Lotterien vorgesehen hat (ebenso wenig wie für verbotenes Poker oder dank Gewerbeschein vorübergehend pardonierte Poker, vgl. § 60 Abs. 36 GSpG).

Das Vorbringen der Bf. kann damit zusammengefasst werden, dass aus ihrer Sicht Steuergegenstand nicht die Ausspielung, sondern der „Spielvertrag“ sei, welcher im Endeffekt die einzelne Teilnahme in Form der Einsatzleistung (Loskauf) darstellt. Aus Sicht des Finanzamtes ist diese Ansicht unzutreffend, weil sie bereits im Gesetzestext keine Deckung findet und der Einsatz die Bemessungsgrundlage darstellt und eben nicht den Steuergegenstand.

Abgesehen davon wurde bereits in mehreren Beschwerdeverfahren betreffend Lotterien ohne Erwerbszweck (wohlgemerkt auch Lotterien) genau dies argumentiert – Gegenstand der Besteuerung sei der „Spielvertrag“ dh der einzelne Loskauf, wodurch nicht verkaufte Lose nicht besteuert werden könnten, weil es nicht zur Einsatzleistung gekommen sei (kein „Spielvertrag“ mit dem Lotterieunternehmer zustande gekommen sei). Dieser Ansicht ist weder das BFG, noch der VwGH gefolgt.

§ 58 Abs. 1 GSpG lautet: „... Lotterien ohne Erwerbszweck nach §§ 32 bis 35 unterliegen einer Glücksspielabgabe von ...“

§ 32 Abs. 1 GSpG lautet: „Sonstige Nummernlotterien sind Ausspielungen ...“. In gleicher Weise sind in den §§ 33, 34 und 35 GSpG die Tombolaspiele, Glücksschöpfen und Juxausspielungen als Ausspielungen definiert. Demnach unterliegen gem. § 58 Abs. 1 GSpG bestimmte Ausspielungen diesem Steuertatbestand. Wie auch in § 57 Abs. 1 GSpG findet sich eine Textierung aus welcher hervorgeht, dass Gegenstand der Besteuerung die Ausspielung ist. Dies wird in der Rechtsprechung des BFG und des VwGH bestätigt.

Das BFG dazu in seinem Erkenntnis vom 18.02.2019, RV/7106017/2018, insbesondere festgehalten: Die Bf. kann mit dem Argument, aus dem Entstehen der Steuerschuld mit jedem einzelnen Loskauf ergäbe sich, dass nur die tatsächlich verkauften Lose Bemessungsgrundlage sein können, nichts für sich gewinnen. Zivilrechtlich schließt zwar jeder Spielteilnehmer mit dem Veranstalter durch den Loskauf einen Spielvertrag ab, doch iSd § 1 Abs. 1 GSpG ist die gesamte Nummernlotterie „das einzelne Spiel“, da Entscheidung über das Ergebnis nur eine Ziehung sein kann, in der die Gewinner festgestellt, „gezogen“ werden. Erwirbt ein Teilnehmer ein Los, hat er grundsätzlich durch Erwerb des Loses einen Anspruch darauf, dass die Lotterie tatsächlich abgehalten wird, für den Veranstalter hat sich damit bereits die Verpflichtung zur Durchführung der Lotterie realisiert. Damit ist die Steuerschuld durch Kauf des ersten Loses für den Veranstalter entstanden, auf die weiteren Loskäufe kommt es nicht mehr an, weil die Steuerschuld für die gesamte Lotterie als ein einzelnes Spiel nur 1x ausgelöst werden kann. Daraus ergibt sich, dass die Glücksspielabgabe von allen erzielbaren Einsätzen für die Bf. insofern vereinfacht zu berechnen ist, als für sie als Veranstalterin der Spielvertrag im Zeitpunkt

des ersten Loskaufes zustande kommt und in diesem Zeitpunkt für sie die Steuerschuld entsteht.“

Der VwGH führt seinem Erkenntnis vom 09.12.2020, Ra 2019/17/0109, (betreffend BFG 18.02.2019, RV/7106017/2018) insbesondere aus:

„Die Revision führt die Bestimmung des § 59 Abs. 1 GSpG ins Treffen, wonach die Steuerschuld in den Fällen des § 58 GSpG im Zeitpunkt des Zustandekommens jedes einzelnen Spielvertrages entsteht. Im Revisionsfall sei aber in den Fällen der nicht verkauften Lose kein Spielvertrag zwischen der revisionswerbenden Partei „und dem jeweiligen Adressaten“ zustande gekommen. Ohne einen solchen Spielvertrag könne daher hinsichtlich dieser „fiktiven Beträge“ keine Abgabepflicht entstehen, „weil der Tatbestand des § 58 Abs 1 2. Fall GSpG (Auspielung) nicht erfüllt“ worden sei.

Damit setzt die revisionswerbende Partei die Erfüllung des Abgabentatbestandes mit dem Entstehen der Steuerschuld (Zustandekommen eines Spielvertrages) gleich, was aber in dem Wortlaut des § 59 Abs. 1 Z 1 GSpG keine Deckung findet (vgl. diesbezüglich § 59 Abs. 1 Z 2 GSpG).

Gegenstand der Glücksspielabgabe ist nach § 58 Abs. 1 zweiter Fall GSpG die einzelne Lotterie ohne Erwerbszweck und nicht der einzelne Spielvertrag. Insoweit unterscheidet sich die Glücksspielabgabe auch nicht von der Gebühr nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GSpG (vgl. Frotz/Hügel/Popp, Kommentar zum Gebührengesetz [5. Lieferung, 1985] B II 7 b zu § 33 TP 17, wonach nicht die einzelnen zwischen dem Veranstalter und den Spielteilnehmern zustande gekommenen Glücksverträge, sondern die Veranstaltung als solche besteuert werden soll). Im vorliegenden Fall ist die Lotterie ohne Erwerbszweck in der Form einer sonstigen Nummernlotterie im Sinne des § 32 GSpG angeboten und durchgeführt worden. Dabei wurden zahlreiche Spielanteile in Form von nummerierten und genehmigten Losen an die Spielteilnehmer veräußert.

[...]

Aus § 59 Abs. 1 Z 1 GSpG ergibt sich, dass ohne das Zustandekommen wenigstens eines Spielvertrages keine Steuerschuld entsteht und damit auch keine Abfuhrverpflichtung für den Lotterieveranstalter, der etwa eine Lotterie vor dem ersten Verkauf von Losen abbricht. Da die gesamte Lotterie Gegenstand der Glücksspielabgabe ist und als Bemessungsgrundlage das gesamte Spielkapital heranzuziehen ist, kann die Abgabenschuld auch nur einmal entstehen. Enthalten die Spiel- oder Teilnahmebedingungen der konkreten Lotterie etwa eine Bestimmung, wonach der einzelne Spielvertrag nur unter der aufschiebenden Bedingung, dass alle Lose verkauft werden, Wirksamkeit entfaltet, so wird erst der Eintritt dieser Bedingung auch das Entstehen der Gebührenschuld bewirken. Enthalten die Spiel- oder Teilnahmebedingungen keinen solchen Passus, entsteht bereits mit dem Zustandekommen des ersten Spielvertrages die Abgabepflicht.

Für dieses Ergebnis spricht der Wortlaut des § 59 Abs. 1 Z 1 GSpG, welcher sich nicht auf den Plural „Spielverträge“, sondern auf „das Zustandekommen des Spielvertrages“ bezieht. Dazu kommt der vom BFG ins Treffen geführte Umstand, dass der Abschluss des ersten Spielvertrages für den Veranstalter in der Regel von besonderer zivilrechtlicher Bedeutung ist: Sofern in den Spielbedingungen nichts anderes vorgesehen ist, erwirbt nämlich jeder Teilnehmer mit dem Kauf eines Loses einen Anspruch darauf, dass die Lotterie durchgeführt wird. Damit besteht aber in diesem Fall für den Lotterieveranstalter bereits mit dem Verkauf des ersten Loses, d.h. mit dem Zustandekommen des ersten Spielvertrages, die korrespondierende Verpflichtung, die Verlosung durchzuführen und die Treffer den Inhabern der Gewinnlose auszufolgen (vgl. Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang3 [2012] §§ 1273, 1274 Rz 16). Der Lotterieveranstalter hat in solchen Fällen nach dem Zustandekommen des

ersten Spielvertrages die Abgabe auf Basis der gesamten Bemessungsgrundlage (Spielkapital) zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats abzuführen (§ 59 Abs. 3 erster Satz GSpG).“

Weiters wird der Vollständigkeit halber auf weitere Entscheidungen des VwGH zu den sonstigen Nummernlotterien verwiesen:

VwGH vom 14.01.2021, Ra 2019/17/0084 zu BFG vom 02.04.2019, RV/3100363/2018

VwGH vom 25.01.2021, Ra 2019/17/0083 zu BFG vom 29.03.2019, RV/3100364/2018

VwGH vom 25.01.2021, Ra 2019/17/0077 zu BFG vom 13.06.2019, RV/3100409/2019

VwGH vom 25.01.2021, Ra 2019/17/0082 zu BFG vom 29.03.2019, RV/3100362/2018

VwGH vom 25.01.2021, Ra 2019/17/0085 zu BFG vom 03.04.2019, RV/3100949/2018

VwGH vom 25.01.2021, Ra 2020/17/0027 zu BFG vom 20.01.2020, RV/7104907/2019

VwGH vom 25.01.2021, Ra 2019/17/0090 zu BFG vom 21.06.2019, RV/3100408/2019

*Es ist festzuhalten und hervorzuheben, dass es in keinem einzigen der gegenständlichen Zeiträume zu einer Besteuerung ausgehend von sämtlichen Einsätzen (dh auch von sämtlichen ***LAND*** Einsätzen) der durchgeführten Ausspielungen gekommen ist.*

Der Bf. wurde von Seiten des Finanzamtes die soeben dargestellte Rechtsansicht bekanntgegeben und wurde ein Antrag gem. § 48 BAO angeregt, welcher dann auch gestellt wurde.

Das BMF hat – der Rechtsansicht des Finanzamtes folgend – den gegenständlich zugrundeliegenden Bescheid gem. § 48 BAO vom 07.02.2019 erlassen. Zentraler Inhalt dieses Bescheides ist die Befreiung der ausländischen Einsätze.

Mit Bescheid vom 07.02.2019 wurde seitens des BMF gemäß § 48 BAO in Ausübung des Ermessens folgendes ausgesprochen:

- „1. Im Jahr 2012 werden die Einsätze von der Glückspielabgabe befreit, insoweit die Bemessungsgrundlage den Gesamtbetrag von € 27.697.378,95 übersteigt.*
- 2. Im Zeitraum vom 01. Jänner 2013 bis 30. November 2017 werden die ausländischen Einsätze von der Glückspielabgabe befreit.*
- 3. Eine Steuerentlastung gemäß den Punkten 1 und 2 kann jedoch nur in Anspruch genommen werden, wenn dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel nachgewiesen wird, dass die verbleibende österreichische Glückspielabgabe zu keiner unilateralen Entlastungsmaßnahme in Bezug auf die ***LAND*** Lotteriesteuer führt.“*

In der Begründung wird auszugsweise ausgeführt:

„Im öffentlichen Interesse liegt es erstens, dass Gesetzeswidrigkeiten nicht zu wirtschaftlichen Vorteilen führen (keine Anreizwirkung). Zweitens besteht ein fiskalisches Interesse daran, dass zumindest die österreichischen Einsätze in Österreich ordnungsgemäß besteuert werden (fiskalisches Interesse an der Quellenbesteuerung). Im Hinblick auf die glaubhaft gemachten Absichten der Antragstellerin, die Compliance herzustellen, erscheint eine steuerliche Entlastung zumindest in Bezug auf die ausländischen Einsätze gerechtfertigt.

*Am 27. September 2018 übermittelte die steuerliche Vertretung der Antragstellerin Berechnungen. Daraus ergibt sich nach Abzug der ***LAND*** Lotteriesteuer ein Deckungsbeitrag I in der Höhe von 8,77% vom Umsatz aus Losverkäufen. Der Deckungsbeitrag liegt unter der österreichischen Glückspielabgabe (16%). Wenn in ***LAND*** keine unilaterale Entlastung hinsichtlich der österreichischen Einsätze erfolgt, ist somit durch die Einhebung der Glückspielabgabe sichergestellt, dass keine wirtschaftlichen Vorteile durch österreichische Einsätze entstehen.*

Die Glücksspielabgabe für 2011 ist verjährt. Daher ist es nicht unbillig, diese Vorteile bei der unilateralen Entlastung für 2012 gegenzurechnen, um dem Grundsatz „keine Anreizwirkung“ zu entsprechen. Die österreichischen Spieleinsätze betrugen 2011 15.647.940,30 Euro und 2012 12.049.438,65 Euro (insgesamt 27.697.378,95 Euro). 2012 werden daher nur Einsätze von der Glücksspielabgabe befreit, soweit diese 27.697.378,95 Euro überschreiten.

Für den restlichen Zeitraum (1. Jänner 2013 bis 30. November 2017) sollen alle ausländischen Einsätze aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden werden.

Gem. § 48 BAO erlassene Bescheide sind grundlagenbescheidähnliche Bescheide. Die Erlassung von auf § 48 BAO gestützten Bescheiden ist keine Maßnahme der Abgabenfestsetzung (vgl. Ritz, BAO).

Zusammenfassend wurden durch den Bescheid gem. § 48 BAO im Ergebnis (wirtschaftlich) die ausländischen Einsätze befreit und die Besteuerung der inländischen Einsätze (und nur dieser) für den gesamten Zeitraum 01/2011-11/2017 (dh inkl verjährtem Jahr 2011) ermöglicht:

- Für die Zeiträume 01/2013 – 11/2017 wurden ganz allgemein die ausländischen Einsätze im Spruch befreit.

- Für die Zeiträume 01 – 12/2012 wurde eine Deckelung der Bemessungsgrundlage bestimmt, welche der Summe der inländischen Einsätze des Zeitraumes 01/2011 – 12/2012 entspricht (dh inkl verjährtem Jahr). Das heißt, dass es wirtschaftlich gesehen nur zu einer Besteuerung der inländischen Einsätze gekommen ist und zwar auch jener eines bereits verjährten Jahres (welches auch Teil der Selbstanzeige und Offenlegung war). Hintergrund der Einbeziehung des verjährten Jahres durch das BMF war offenkundig der Umstand, dass die Bf. jahrelang die Teilnahme an verbotenen Ausspielungen ermöglicht hat und Einnahmen daraus hatte.

Selbstverständlich hat das Finanzamt gegenständlich keine verjährten Zeiträume festgesetzt, sondern die (bindende) Deckelung aus dem Bescheid herangezogen.

Festzuhalten ist, dass die Rechtsfrage, ob die Ausspielung als solche, oder die einzelnen Teilnahmen an der Ausspielung (Einsatzleistung) Gegenstand der Besteuerung sind, nur hinsichtlich der gegenständlich festgesetzten Zeiträume 01-12/2012 relevant ist – hier wurde ein Teil der ausländischen Einsätze (bis zur Deckelung und nicht sämtliche Einsätze der Ausspielung) in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Der einzige strittige Punkt betreffend die Zeiträume 01/2013-11/2017 ist, ob die zu zahlende Servicepauschale als Teil des (inländischen) Einsatzes zu behandeln ist oder nicht.

Nachdem betreffend die Zeiträume 01-12/2012 die Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 1 GSpG ausgehend von den Einsätzen (sämtlichen) der Ausspielungen weit höher war als jene ausgehend von der im Bescheid des BMF vom 07.02.2019 gemäß § 48 BAO bestimmten Höchstbemessungsgrundlage, wurde letztere für die Festsetzung herangezogen.

Zur Bemessungsgrundlage – Höhe des Einsatzes:

Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 1 GSpG ist der Einsatz. Der Einsatz ist in § 2 Abs. 1 Z 2 GSpG definiert: „bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz)“

Es handelt sich um einen weit und offen formulierten Begriff.

Es muss sich um eine vermögenswerte Leistung handeln – bei der Leistung von Geld liegt jedenfalls eine vermögenswerte Leistung vor. Diese Leistung muss vom Spieler oder von anderen erbracht werden. Bereits daraus geht hervor, dass es sich nicht um eine Gegenleistung

zwischen dem Spieler und jenem der dem Spieler eine Gewinnchance einräumt bzw. ihm einen Gewinn in Aussicht stellt handeln kann bzw. muss. Weiters muss diese Leistung bloß erbracht werden, im Gesetz ist nicht bestimmt worden an wen der Einsatz erbracht werden muss, insbesondere ist nicht bestimmt worden, dass die Einsatzleistung an jenen erfolgen muss, welcher die Gewinnchance einräumt bzw. einen Gewinn in Aussicht stellt. Auch daraus geht hervor, dass es sich beim Einsatzbegriff nicht um eine Gegenleistung im Sinne eines Austauschverhältnisses handelt. Schließlich wird die vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbracht. Anders ausgedrückt ist Einsatz der Betrag der erbracht werden muss um an einem bestimmten Glücksspiel teilzunehmen. Dabei ist belanglos wie sich die Empfänger die Leistung aufteilen (wer was bekommt) und wie die „Zweckwidmung“ ist.

Die Bf. bringt vor, dass Voraussetzung für die Teilnahme an den Klassenlotterien sei, dass zum einen der Lospreis rechtzeitig bezahlt wird und zum anderen die verkaufte Losnummer und der Losanteil in der Datenbank der ***BF*** gespeichert wird. Auch wenn der Spielteilnehmer nur den Lospreis, nicht aber die Servicepauschale entrichte, könne er an den Klassenlotterien teilnehmen. Die Servicepauschale habe keine Einnahmenerhöhende Wirkung für die Bf..

Dazu hält das Finanzamt fest, dass die Einnahmenerhöhung auf Seiten der Bf. nicht ausschlaggebend ist für die Beurteilung ob ein Einsatz vorliegt. Auch ist die theoretische Möglichkeit ohne Leistung der Servicepauschale an der Lotterie teilzunehmen nicht relevant, wenn in der Praxis die Pauschale immer verlangt wird und zu leisten ist, dh wenn zB bei Leistung des reinen Einsatzes, ohne Servicepauschale, der Einsatzleistende de facto nicht an der Lotterie teilnimmt, insb weil er kein Los bekommt oder der Losanteil nicht in der Datenbank der ***BF*** gespeichert.

Mit anderen Worten ist die entscheidende Frage ob die Leistung der Servicepauschale „optional“ war oder deren Leistung tatsächlich (und nicht nur theoretisch anhand der Bedingungen) notwendig war um auch wirklich an der Lotterie teilnehmen zu können.

Die Bf. führt in der Beschwerde aus, dass es nach ihrer Kenntnis auch Spielteilnehmer gäbe, die aufgrund einer Vereinbarung mit dem Lotterie-Einnehmer (Vermittler) keine Servicepauschale entrichten, trotzdem aber an der Lotterie teilnehmen.

Aus Sicht des Finanzamtes sollte dieses Vorbringen glaubhaft gemacht werden, da dies für das BFG entscheidungserheblich sein könnte. Die Bf. sollte anhand konkreter Beispiele darlegen, dass die Teilnahme tatsächlich ohne Leistung der Servicepauschale möglich war und auch darlegen weshalb in diesen allfälligen Fällen auf dieses Zusatzentgelt verzichtet wurde.

Ausgehend von der Beschreibung des Ablaufs und der Servicepauschale selbst durch die Bf. hat das Finanzamt festgestellt, dass die Teilnahme am Glücksspiel nur möglich war, wenn neben dem eigentlichen Lospreis auch die „Servicepauschale“ geleistet wird. Eine Teilnahme ohne Leistung der Servicepauschale war nicht möglich. Ohne die Leistung konnte kein Lotterieanteil erworben werden. Aus diesem Grund stellt der Lospreis zuzüglich Servicepauschale den Einsatz im Sinne des GSpG dar. Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG ist die Summe der Einsätze.

Zum Verfahrensrecht:

Die Begründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für die Partei als auch für die Höchstgerichte nachvollziehbar ist (zB VwGH 20.5.2010, 2007/15/0153; 30.6.2010, 2008/13/0145; 23.11.2011, 2007/13/0148; 23.1.2013, 2009/15/0163; 26.2.2014, 2010/13/0195).

Begründungsmängel im Abgabenbescheid können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (VwGH 14.12.2005, 2001/13/0281, 0282); daher kann zB ein Begründungsmangel durch die nachgeholte Begründung in der Beschwerdeentscheidung saniert werden (VwGH 23.9.1982, 81/15/0091).

In den gegenständlich angefochtenen Bescheiden ist im Wesentlichen der Sachverhalt nicht enthalten, allerdings führt dies nicht zur Aufhebung der Bescheide und kann der Sachverhalt im Rechtsmittelverfahren nachgeholt werden.

Das Nichtanführen des Sachverhaltes bewirkt im gegenständlichen Fall auch nicht, dass die Entscheidung nicht nachvollziehbar ist.

*Der Sachverhalt ist unstrittig. Dieser wurde bereits in der Selbstanzeige angegeben und wird, ebenso wie die offengelegten Bemessungsgrundlagen, vom Finanzamt nicht angezweifelt. Der Sachverhalt kann ganz kurz zusammengefasst werden mit: im gegenständlichen Zeitraum 01/2012-11/2017 wurden Lose für ***LAND*** Lotterien in Österreich verkauft und erfolgten im gegenständlichen Zeitraum dadurch zahlreiche Teilnahmen vom Inland aus an im Ausland veranstalteten Ausspielungen in Form von Lotterien. Beim Losverkauf wurde jeweils ein Servicepauschale verrechnet.*

Die abweichende Festsetzung resultiert in unterschiedlichen rechtlichen Beurteilungen des unstrittigen Sachverhaltes durch die Bf. und das Finanzamt. Die Abweichung von der beantragten Festsetzung ist nachvollziehbar und ausreichend begründet.

Die Festsetzung erfolgt gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO, weil der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht wurde. Die Festsetzung hat zu erfolgen und liegt nicht im Ermessen der Behörde. Daher hat auch keine Begründung einer (nicht vorliegenden) Ermessensentscheidung zu erfolgen.

In § 201 Abs. 4 ist die zusammengefasste Festsetzung mehrere Abgaben unter bestimmten Voraussetzungen vorgesehen. Die zusammengefasste Festsetzung bedeutet im Ergebnis, dass die Besteuerungsgrundlage für einzelne Festsetzungszeiträume zusammengefasst berechnet werden und die Abgaben für diese Zeiträume in einer Gesamtsumme festgesetzt werden. Die Zusammenfassung nach § 201 Abs. 4 liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, wobei verwaltungsökonomische Überlegungen vielfach für die zusammengefasste Festsetzung sprechen.

Die zusammengefasste Festsetzung betreffend die Zeiträume 01-12/2012 erfolgte aufgrund des grundlagenbescheidähnlichen Bescheides gem. § 48 BAO, welcher eine Bemessungsgrundlage für das gesamte Jahr 2012 ausgesprochen hat und war daher eine getrennte Festsetzung nicht möglich.

Davon zu unterscheiden sind Sammelbescheide, in denen zwar die Festsetzung ebenfalls für mehrere Festsetzungszeiträume bzw. Abgaben in einer schriftlichen Ausfertigung zusammengefasst wird, die Berechnung der Besteuerungsgrundlage und die Festsetzung der Abgabe jedoch für jeden Festsetzungszeitraum bzw. jede Abgabe gesondert erfolgt.

Betreffend die übrigen Zeiträume handelt es sich daher nicht um eine zusammengefasste Festsetzung, sondern um Sammelbescheide, weil für jeden Zeitraum gesondert eine Festsetzung erfolgte. Die Festsetzungen sind aus verfahrensökonomischen Gründen lediglich in einer Bescheidausfertigung enthalten.

Das Finanzamt beantragt das Bundesfinanzgericht möge die Beschwerden als unbegründet abweisen“

Beweisaufnahme durch das BFG

Von der Berichterstatterin des BFG wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die vom FA elektronisch vorgelegten Aktenteile und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf.

Mit Vorbereitungsvorhalt vom 8.3.2022 teilte die Berichterstatterin den Parteien zur Vorbereitung auf die beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat mit, wie sich die Sach- und Rechtslage zum damaligen Zeitpunkt für sie darstellte und forderte die Bf. auf anhand konkreter Beispiele darzulegen, dass die Spielteilnahme auch tatsächlich ohne Leistung einer „Servicepauschale“ möglich war und weshalb in diesen allfälligen Fällen von den LE auf dieses „Zusatzentgelt“ verzichtet wurde. Weiters wurde die Bf. aufgefordert Muster der Vertragsbedingungen der Vertriebspartner mit den Kunden vorzulegen, aus denen nähere Details zu der sog. Servicepauschale ersichtlich sind.

Stellungnahme des FA vom 2.5.2022

Am 2.5.2022 gab das FA zu den Ausführungen des BFG noch eine ausführliche Stellungnahme ab, die auch der Bf. zur Kenntnis gebracht wurde.

Stellungnahme und Urkundevorlage durch die Bf. vom 30.5.2022

Am 30.5.2022 erfolgte eine Urkundevorlage samt Stellungnahme durch die Bf., die in der Folge dem FA zur Kenntnis gebracht wurde.

Erörterungsgespräch vom 17.8.2022

In dem über Anregung der Bf. am 17.8.2022 durchgeführten Erörterungsgespräch wurde von der Berichterstatterin einleitend dargelegt, wie sich auf Grund der nunmehr vorliegenden Unterlagen der entscheidungswesentliche Sachverhalt darstellt und wurde dazu insbesondere auf die in den Parteien ausgehändigten Darstellung des Sachverhaltes gelb markierten Passagen verwiesen (die Darstellung des Sachverhaltes wurde als Beilage ./1 der Niederschrift angeschlossen).

Auf die Frage, ob es zum dargestellten Sachverhalt noch Ergänzungen gäbe, antworteten

RA: Keine weiteren Ergänzungen.

FA: Aus den mit der Stellungnahme vom 30.05.2022 vorgelegten Unterlagen ist ersichtlich, dass es durchaus Fälle gab, bei denen keine Servicepauschale verlangt wurde und auch, dass diese in unterschiedlichen Höhen verlangt wurde. Für uns wäre allenfalls noch interessant, ob es auch österreichische Spielteilnehmer gab, welche tatsächlich keine Servicepauschale entrichten mussten.

Zur rechtlichen Beurteilung verwiesen beide Parteien zunächst auf ihre bisherigen Schriftsätze und wurden sodann folgende Themen erörtert:

1. Gegenstand der Besteuerung beim Tatbestand nach § 57 Abs. 1 GSpG

Dazu gibt es keine Ergänzungen.

2. Höhe der Bemessungsgrundlage – Einbeziehung der „Servicepauschale“

Wie in den bisherigen Schriftsätzen bereits ausgeführt.

Das Erörterungsgespräch wurde mit folgendem Ergebnis beendet:

Vereinbart wird, dass mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung noch bis 30.09.2022 zugewartet wird und beiden Parteien die Gelegenheit zur Einbringung weiterer Stellungnahmen bzw. Beweismittel eingeräumt wird.

Stellungnahme der Bf. vom 19.9.2022

Mit Schriftsatz vom 19.9.2022 nahm die Bf. die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat zurück. Zur Beilage .1/ zur Niederschrift ersuchte die Bf. noch um folgende Richtigstellungen:

- Die Summe aus Lospreis plus Servicepauschale an Lotterieeeinnehmer (L) für den Monat 03/2015 beträgt EUR 1.149.006,63 (statt EUR 1.149.0006,63) sowie für den Monat 06/2015 EUR 759.475,69 (statt EUR 759.745,69).

- Bezugnehmend auf die Offenlegung der Beschwerdeführerin vom 23.05.2017 sowie den § 48 BAO Bescheid des Bundesministers für Finanzen vom 07.02.2019 betrug die Summe der von österreichischen Spielteilnehmern im Jahr 2011 geleisteten Spieleinsätze EUR 15.647.940,30 (statt EUR 15.697.940,30).

Die aus mit österreichischen Spielteilnehmern im gesamten verfahrensgegenständlichen Zeitraum, sohin im Zeitraum 01.01.2012 bis einschließlich 30.11.2017 (statt 30.04.2017), abgeschlossenen Spielverträgen erzielten Einsätze wurden der 20%igen ***LAND*** Lotteriesteuer unterworfen.

Keine Stellungnahme FA bis zum 30.9.2022

Vom FA wurde bis zum 30.9.2022 keine weitere Stellungnahme eingebracht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf Grund der im Wesentlichen übereinstimmenden Darstellungen des Sachverhaltes in den Schriftsätzen der Bf. und in den Vorlageberichten des FA gelangte das Bundesfinanzgericht unter Berücksichtigung der eingesehenen Unterlagen zu folgenden Sachverhaltsfeststellungen:

Zur Beschwerdeführerin und Organisation des Vertriebs von Losen:

[...]

Die ***BF*** ist in ***LAND*** die einzige Veranstalterin von Klassenlotterien. Bei allen von ihr veranstalteten Spielen handelt es sich um Ausspielungen in Form von Nummernlotterien.

Die ***2*** der ***BF*** garantieren in dieser Funktion die ordnungsgemäße Durchführung der Lotterie, die Losauflage sowie die Anzahl und Höhe der Gewinne. Insbesondere garantieren die ***2***, dass alle in den Gewinnplänen ausgewiesenen Gewinne in voller Anzahl und Höhe ausgespielt werden; dies unabhängig davon, wie viele Lose der Auflage tatsächlich verkauft worden sind.

Die Lose werden über in ***LAND*** ansässige Lotterieeeinnehmer (LE) mit ca. 1600 Verkaufsstellen auf Grundlage von zwischen der ***BF*** und den Lotterieeeinnehmern abgeschlossenen Vertriebsverträgen, Geschäftsanweisungen und Betriebsvorschriften vertrieben. Die Lotterieeeinnehmer handeln als Vermittler mit Abschlussvollmacht und sind somit selbstständige Handelsvertreter, die im Namen und für Rechnung der ***BF*** auf Basis von Handelsvertreterverträgen tätig sind. Sie führen die Einnahmen aus dem Losverkauf an die ***BF*** ab. Weder die ***BF*** noch die Lotterieeeinnehmer haben eine Zweigniederlassung oder eine Betriebsstätte in Österreich.

Zusätzlich zur reinen Vermittlung ist auch die Vertragsdurchführung von der ***BF*** an die LE ausgelagert. Die Bewerbung des Losverkaufes erfolgt auf eigene Kosten der LE und sind die LE für das komplette Kundenmanagement, von der Akquise, über das Inkasso, die Gewinninformation bis hin zur Gewinnauszahlung und die Beantwortung von Kundenanfragen zuständig. Entsprechend sind auch die Kundendaten nur bei den LE vorhanden. Die ***BF*** verfügt - bis auf wenige Ausnahmen - nicht über die Daten ihrer Kunden. Diese sind lediglich in den Spielteilnehmerverzeichnissen der LE gespeichert.

Um die Gewinnberechtigung der Spielteilnehmer sicher zu stellen, teilen die LE der ***BF*** die Losnummern und Losanteilsbezeichnungen mit, die sie den Spielern in ihren Spielteilnehmerverzeichnissen zugeordnet haben, sobald diese bezahlt sind. Die ***BF***

bringt diese Lose dann ins Spiel, wodurch die Gewinnberechtigung der Spielteilnehmer erreicht wird.

Wesen der Klassenlotterien der *****BF*****/Abschluss der Spielverträge

Die Teilnahme an den von der *****BF***** veranstalteten Lotterien erfolgt durch den Erwerb von aufgelegten Losen mit aufgedruckter Losnummer. Die Gewinnzahlen werden durch Zufallsprinzip mit einem Ziehungsgenerator ermittelt.

Die von der *****BF***** angebotenen Spiele folgen überwiegend der Einteilung einer Lotterie in zeitliche Abschnitte, den sogenannten Klassen. Bei den klassischen *****3*****- und *****4*****-Lotterien, mit denen die *****BF***** in Summe über 80 % ihres Umsatzes erzielt, wird in 6 Klassen gespielt, die jeweils einen Monat dauern. Die Gesamtlaufzeit der Lotterien beträgt somit ein halbes Jahr. Lotteriestart bei der *****4*****-Lotterie ist jeweils der 1.6. sowie der 1.12., bei der *****3*****-Lotterie der 1.4. sowie der 1.10. In jeder Klasse finden täglich Ziehungen statt, wobei sowohl die Anzahl der Gewinne als auch die Höhe der Gewinnsummen von Klasse zu Klasse ansteigen. Der Höchstgewinn der Lotterie wird nur in der 6. Klasse gezogen. Die planmäßigen Gewinnausschüttungsquoten dieser Klassenlotterien betragen bei einer Teilnahme über alle 6 Klassen ca. 50%.

Die Spielteilnehmer sind zwar nicht verpflichtet, über die gesamte Laufzeit der *****3*****-Lotterie und der *****4*****-Lotterie teilzunehmen. Allerdings werden gerade im letzten Spielmonat (bzw. in der letzten Spielklasse) besonders hohe Gewinne ausgespielt und die Gewinnchancen sind im Vergleich zu den fünf Vormonaten höher. Mit dem Ziel, die maximal mögliche Gewinnwahrscheinlichkeit zu erreichen, wäre es daher erforderlich, über die gesamte Laufzeit der Lotterie teilzunehmen.

Die Teilnahmeberechtigung am Spiel erhält der Spieler durch den Kauf eines Loses (oder eines Teilloses) mit aufgedruckter Losnummer. Das Los gilt genau für eine Klasse (Monat), d.h. es muss für die nächste Klasse erneut erworben und bezahlt werden. Die Teilnahme ist dabei nicht nur mit ganzen (1/1) Losen möglich, sondern bei den klassischen *****3*****-Lotterien auch mit halben Losen (1/2), mit Viertel- (1/4), Achtel- (1/8) oder Sechzehntellosanteilen (1/16). Bei den klassischen *****4*****-Lotterien besteht ein ganzes Los aus 10 Teillosen im Wert von 10%. Die Teillose ermöglichen den Spielern die Teilnahme zu einem geringeren Lospreis mit denselben Trefferchancen bei den Geldgewinnen wie bei einem ganzen Los. Dafür fällt aber auch der Gewinn nur anteilig an.

Sowohl die *****4*****-Lotterien als auch die *****3*****-Lotterien ermitteln die 1- bis 7-stelligen Gewinnnummern nach dem Zufallsprinzip. Hierzu wird ein Ziehungsgenerator verwendet. Die Lose werden an die Spielteilnehmer verkauft und deren Zuordnung zu den einzelnen Losnummern in einer Datenbank eingespeist. Am Tag der Ziehung werden die Gewinnzahlen mit Ziehungsgenerator ermittelt. Dabei wird die Auswahl der gleichverteilten Zufallszahlen mit

digitaler Signatur durch eine spezielle Computerhard- und software vorgenommen, die zur Generierung von Zufallszahlen echte physikalische Effekte (zB quantenmechanische Durchgangswahrscheinlichkeit von Photonen bei halbdurchlässigen Spiegeln) nutzt, die die unvorhersehbaren physikalischen Bedingungen der klassischen Ziehungsgeräte ("Kugelmaschine") mit Trommel konstruiert. Erst nach Feststellung der Gewinnzahlen erfolgt die Ziehungsauswertung mit dem Abgleich der Datenbank, um die Gewinner festzustellen. Die Ziehung der Lotterielose erfolgt ausschließlich in *****LAND*****. Das Ergebnis der Ziehung wird in einem Protokoll bzw. der Gewinnliste festgehalten und ist für die Gewinnauszahlung verbindlich. Die Ziehungen stehen unter amtlicher Aufsicht der Behörden der *****5*****.

Darüber hinaus bietet die *****BF***** auch eine reine Rentenlotterie, die *****3*****-Rentenlotterie, an. Diese beginnt jeweils am Monatsersten und läuft vier Wochen (= 4 Klassen). Die Gewinnsummen steigen von Woche zu Woche. In der letzten Woche ist die Gewinnsumme somit am höchsten. Ein rechtzeitig bezahltes Basis- oder Super-Los berechtigt den Spieler zur Teilnahme an der Verlosung von 200 Renten-Gewinnen (maximal 10.000 € monatlich). Mit einem Basislos werden die Renten über 5 Jahre, mit einem Superlos über 10 Jahre monatlich ausbezahlt. Auch die Gewinnzahlen der *****3*****-Rentenlotterie werden unter Verwendung eines Ziehungsgenerators ausschließlich in *****LAND***** gezogen. Die Ziehungen stehen ebenfalls unter amtlicher Aufsicht.

Bei den Klassenlotterien der *****BF***** handelt es sich - im Unterschied zu dem etwa im Lotto oder Toto vorherrschenden Totalisator-Prinzip - um **Lotterien mit festen Quoten**. Die erwartete Ausschüttungsquote wird dabei anhand einer Erwartungsrechnung unter Berücksichtigung der Summe aller möglichen Gewinne sowie der Kosten für den Kauf aller Lose ermittelt. Im Regelfall, nämlich bei Verkauf nicht sämtlicher Lose, weicht die errechnete Ausschüttungsquote von der tatsächlichen Ausschüttungsquote entsprechend ab. Im Gegensatz zu anderen Glücksspielarten gibt es bei den Klassenlotterien einen festen Gewinnplan, in dem bereits vorab Anzahl und Höhe der Gewinne festgelegt sind, d.h. die Gewinnbeträge stehen schon vor Beginn der Lotterie fest und sind unabhängig von der Anzahl der Spielteilnehmer, der Anzahl der Gewinner und von den geleisteten Spieleinsätzen. Die *****2***** der *****BF***** (vertreten durch ihre Finanzministerien) garantieren in dieser Funktion die ordnungsgemäße Durchführung der Lotterien sowie insbesondere, dass Gewinne, die auf tatsächlich verkaufte Lose entfallen, dem entsprechenden Spielteilnehmer (Käufer des Gewinnerloses) auch tatsächlich ausbezahlt werden. **Eine Risikogemeinschaft der Spielteilnehmer der Klassenlotterien der ***BF*** gibt es daher nicht.** Auch besteht aufgrund der Ausgestaltung der Klassenlotterien als Lotterien mit festen Quoten **kein Gewinnpool**.

Die Teilnahme eines Spielteilnehmers an einer Klassenlotterie der *****BF***** erfordert den Abschluss eines Spielvertrags zwischen der *****BF***** und dem jeweiligen Spielteilnehmer. Zwischen den einzelnen Spielteilnehmern besteht keine Vertragsbeziehung.

Der Abschluss des Spielvertrags mit einem neuen Spielteilnehmer erfolgt in folgenden Schritten:

- Ein Spielinteressent kontaktiere den LE typischerweise über die Homepage des LE, schriftlich, per Email oder telefonisch.
- Der im Namen und auf Rechnung der ***BF*** handelnde LE (bzw. die Verkaufsstelle des LE) versende daraufhin ein Los an den Spielinteressenten samt den Spielbedingungen. Die Versendung des Loses gilt als bindendes Verkaufsangebot der ***BF*** (vertreten durch den LE) gerichtet an den Spielteilnehmer zum Abschluss eines Spielvertrags.
- Mit der rechtzeitigen und vollständigen Bezahlung des Spieleinsatzes und der Speicherung der verkauften Losnummer und des Losanteils in der Datenbank der ***BF*** gilt dieses Angebot durch den Spielteilnehmer als angenommen. Als Spieleinsatz ist in den Spielbedingungen der betragsmäßig fixierte Lospreis definiert. Die Zahlung des Lospreises hat, je nach Anforderung/Vorgabe des LE, auf ein Konto der ***BF*** oder des jeweiligen LE zu erfolgen. In der Praxis erfolgt die Überweisung des Lospreises bzw. der Einzug des Spieleinsatzes grundsätzlich auf ein Konto des LE. Der Lospreis gilt dann als rechtzeitig entrichtet, wenn dieser vollständig, d.h. in der in den Spielbedingungen betragsmäßig festgesetzten Höhe, bis spätestens mit Ablauf des vorletzten Werktages (ohne Samstage) vor Beginn einer Klasse entweder in bar oder per Überweisung in die Verfügungsmacht der ***BF*** oder eines LE gelangt, ein Scheck über den Lospreis dem LE vorliegt (und die Einlösung nicht aus vom Spielteilnehmer zu vertretenden Gründen scheitert) oder eine Einzugsermächtigung zugunsten der ***BF*** oder des LE von einem Konto des Spielteilnehmers vorliegt (und der Einzug nicht aus vom Spielteilnehmer zu vertretenden Gründen scheitert). Dies gilt für eine Kreditkartenzahlung entsprechend.

Da die Lose in der Regel für jede Klasse gesondert ausgegeben werden, bietet der betreuende LE (bzw. die jeweilige Verkaufsstelle) dem Spielteilnehmer rechtzeitig vor Beginn einer Folgeklasse ein Los mit derselben Losnummer und denselben Anteilsbezeichnungen wie in der aktuell gespielten Klasse an. Der Spielteilnehmer ist in seiner Entscheidung frei, ob er dieses Angebot für die Teilnahme an der Folgeklasse annimmt. Mit der rechtzeitigen und vollständigen Bezahlung des Lospreises gilt das Angebot als angenommen. Kauft ein Spielteilnehmer Lose für mehrere Folgeklassen hintereinander, so begründet der Kauf jedes einzelnen Loses einen jeweils eigenständigen Vertrag. Es liegt kein Dauerspielverhältnis zwischen der ***BF*** und dem einzelnen Spielteilnehmer vor.

Gewinnt ein Spielteilnehmer, so wird er von dem LE, der das Lotterielos geliefert hat, hiervon benachrichtigt. Weiters werden die gezogenen Gewinnnummern in einer Gewinnliste bekanntgegeben, die bei den LE eingesehen oder erworben werden kann. Andere Gewinnveröffentlichungen erfolgen hingegen ohne Gewähr. Zur Geltendmachung des Gewinnanspruchs ist die Rücksendung des Loses/Loszertifikats oder der formellen

Auszahlungsverfügung erforderlich, die der schriftlichen Gewinnbenachrichtigung des LE beiliegt. Abhängig von der Höhe des Geldgewinnes wird dieser dem Spielteilnehmer entweder vom LE oder direkt von der ***BF*** ausbezahlt. Sach- und Rentengewinne werden ausschließlich von der ***BF*** dem Spielteilnehmer ausgereicht.

Servicepauschale

Die Spielbedingungen der Klassenlotterien der ***BF*** sehen die Möglichkeit vor, dass neben dem Lospreis auch Kosten für Gewinnlisten einschließlich Porto vom Spielteilnehmer zu tragen sind. In den ***4*** Spielbedingungen ist auch explizit die Möglichkeit vorgesehen, dass die LE mit dem Spielteilnehmer eine Kostenpauschale vereinbaren können. Seitens der LE wird für die Übersendung der Gewinnliste und ihrer sonstigen Serviceleistungen von den Spielteilnehmern in der Regel eine sog. „**Servicepauschale**“ eingehoben. Die Servicepauschale wird von den einzelnen LE unterschiedlich bezeichnet, etwa als Service-Gebühr, Gewinnliste zuzüglich Versandkosten, Nebenkosten-Pauschale oder Versandpauschale. In der Praxis erfolgt die Überweisung bzw. der Einzug der Servicepauschale in der Regel gemeinsam mit dem Lospreis auf ein Konto des LE. Die Entrichtung der Servicepauschale ist rein formell gesehen (nach den Spielbedingungen der ***BF***) nicht Voraussetzung für den Abschluss des Spielvertrags und die Teilnahmeberechtigung des Spielteilnehmers mit der ***BF***. Die Servicepauschale ist nicht Teil des Lospreises und wird - anders als die Loseinsätze - nicht an die ***BF*** weitergeleitet, sondern verbleibt den LE. Der Lospreis ist als betraglich fixe Größe determiniert und beinhaltet keine Kosten- oder Servicepauschale des LE. Es gibt auch tatsächlich Spielteilnehmer, die aufgrund einer Vereinbarung mit dem LE keine Servicepauschale entrichten, trotzdem aber mit der ***BF*** einen rechtswirksamen Spielvertrag durch vollständige und zeitgerechte Bezahlung des Spieleinsatzes abschließen. Die LE können frei wählen, ob und in welcher Höhe sie den Kunden eine Servicepauschale verrechnen. Die Servicepauschale hat keinen Einfluss auf die Gewinnchance (weder auf die Tatsache, ob der Spieler etwas gewinnt, noch auf die Höhe eines allfälligen Gewinnes). Neben der Servicepauschale erhalten die LE von der ***BF*** eine Provision (***3***) bzw eine im Lospreis enthaltene Vertriebsvergütung (***4***), deren Höhe von der ***BF*** festgelegt wird.

Spielverträge mit österreichischen Spielteilnehmern - Einsätze der Teilnehmer aus Österreich

Das Angebot der ***BF*** richtet sich grundsätzlich an ***LAND*** Kunden. Gleichwohl fand im Zeitraum Jänner 2011 bis November 2017 ein Vertrieb durch die Lotterieeeinnehmer auch an Kunden in anderen Ländern einschließlich Österreich statt. Im Hinblick auf Österreich erzielte die ***BF*** letztmalig im November 2017 durch ihre Lotterieeeinnehmer vermittelte Lotterieuumsätze.

Nach Kontaktaufnahme des österreichischen Spielteilnehmers über die Homepage des LE, per Email oder Telefon schickten die LE im Namen und auf Rechnung der ***BF*** Lotterielose an die österreichischen Spielteilnehmer. Dieses Angebot zum Abschluss eines Spielvertrags wurde von den österreichischen Spielteilnehmern durch Überweisung des Lospreises auf das bekanntgegebene Bankkonto des LE, durch Lastschriftinzug durch den LE oder durch Kreditkartenzahlung angenommen. Der Vertrieb von ***BF*** Lotterielosen an österreichische Spielteilnehmer erfolgte ausschließlich von aus ***LAND***.

Die Spielverträge mit den österreichischen Spielteilnehmern kommen direkt mit der ***BF*** am Sitz der ***BF*** in ***LAND*** zustande.

Die LE stellen die genauen Daten der Spielteilnehmer fest und halten Name, Anschrift und Geburtsdatum des jeweiligen Spielteilnehmers in einem Spielerverzeichnis fest. Der LE führt auch für jeden Spieler ein eigenes Spielerkonto, das Informationen über seine persönlichen Daten (Adresse, Geburtsdatum, Bankverbindung, Kontaktdaten) und seine Spielteilnahme (Anzahl der Lose/Losanteile, Losnummer/n, Zahlungsvorgänge, Gewinnanfall und -bearbeitung, Spielerguthaben) enthält. Weder das vom LE geführte Spielerverzeichnis noch einzelne die Identität des einzelnen Spielteilnehmers festlegende Daten werden von den LE an die ***BF*** übermittelt. Die ***BF*** konnte deshalb das Spielvolumen mit Spielteilnehmern aus Österreich nicht aus eigenen Daten herleiten, sondern war auf die Auskünfte der LE angewiesen.

Auch wenn sich nicht alle Kunden mit einer österreichischen Wohnanschrift immer im Inland befinden werden, ist nach der Lebenserfahrung davon auszugehen, dass sich die meisten ***6*** nur wenige Wochen ins Ausland begeben, woraus geschlossen werden kann, dass sich ein Kunde mit gewöhnlichem Aufenthalt in Österreich (wofür die Registrierungsadresse ein geeignetes Indiz darstellt) auch im Zeitpunkt der Teilnahme an einer Ausspielung in Österreich aufgehalten hat (vgl. BFG 31.5.2021, RV/7104456/2019).

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

Die Bf. hat nur indirekt die Möglichkeit über ihre Vertriebspartner (LE), die am Abschluss der Glücksverträge mitwirken und die Spieleinsätze an die Bf. weiterleiten - und daher ebenfalls nach § 59 Abs. 2 iVm Abs. 5 GSpG Steuerschuldner sind – die Details zu den Kundendaten (wie den Wohnsitz) zu erheben. Die Vertriebspartner der ***BF*** wissen an welche Adresse sie die Lose den Kunden zugesandt haben und welche Adresse die Kunden beim weiteren Spielablauf verwendet haben. Die Bf. als am Spielabschluss als Vertragspartei Beteiligte könnte ihre Einsicht- und Kontrollrechte gegenüber den Vertriebspartnern – notfalls im Klagsweg - geltend ***6*** und – wenn auch zeitintensiv und kostenaufwändig - so von den Kunden Information erlangen, in welchem Land sie sich bei der Spielteilnahme aufgehalten haben. Weiters könnte die Bf. die Vertriebspartner auffordern, dass diese die Kunden darüber

informieren, dass bei einer Registrierung mit einer österreichischen Adresse grundsätzlich von einer Spielteilnahme von Österreich aus ausgegangen wird. Es wäre dazu nicht erforderlich, den Kunden Auskünfte über ihren genauen Aufenthaltsort abzuverlangen (vgl. BFG 31.05.2021, RV/7104456/2019).

Es wird daher- da kein diesem Beweisergebnis entgegenstehendes Vorbringen von der Bf. erstattet wurde - davon ausgegangen, dass sich alle mit einer österreichischen Adresse bei den Vertriebspartnern (LE) der Bf. registrierten Kunden im Zeitpunkt der Teilnahme an den von der Bf. veranstalteten Lotterien in Österreich aufgehalten haben.

Die österreichischen Spieler (Spielteilnehmer mit österreichischer Adresse) leisteten im Zeitraum 01/2012 – 11/2017 im Zusammenhang mit der Teilnahme an den von der ***BF*** veranstalteten Lotterien in Summe folgende Beträge als Lospreise an die ***BF*** sowie als Servicepauschale an die LE:

Monat/Jahr	Lospreise an ***BF***	Summe Lospreise + Servicepauschale an LE
01/2012	964.621,35	1.006.018,54
02/2012	914.124,82	952.787,97
03/2012	1.351.475,50	1.387.969,95
04/2012	1.028.821,82	1.064.883,33
05/2012	1.039.545,81	1.074.032,01
06/2012	892.536,54	929.577,01
07/2012	819.470,34	854.200,96
08/2012	787.174,02	820.320,60
09/2012	1.158.867,10	1.190.212,19
10/2012	1.030.776,22	1.064.989,40
11/2012	1.103.018,88	1.139.253,43
12/2012	959.006,25	995.509,64
Summe 1-12/2012	12.049.438,65	12.479.755,03
01/2013	865.627,21	900.114,39
02/2013	828.751,51	861.537,19
03/2013	1.245.399,38	1.276.583,38
04/2013	1.059.257,69	1.093.796,28
05/2013	1.065.874,61	1.098.413,12
06/2013	874.657,73	910.351,80
07/2013	798.256,14	832.754,81
08/2013	769.414,64	801.027,76
09/2013	1.192.917,93	1.223.196,25
10/2013	975.035,61	1.010.178,82

11/2013	1.013.017,24	1.046.916,37
12/2013	915.292,17	953.332,19
Summe 1-12/2013	11.603.501,86	12.008.202,36
01/2014	856.555,62	892.475,98
02/2014	806.462,11	840.305,17
03/2014	1.244.851,16	1.276.952,69
04/2014	991.980,74	1.027.032,29
05/2014	970.991,60	1.003.759,75
06/2014	853.426,90	889.203,17
07/2014	786.031,99	819.226,30
08/2014	775.127,38	806.906,89
09/2014	1.221.050,86	1.251.636,71
10/2014	936.404,14	969.678,68
11/2014	932.365,22	963.968,10
12/2014	809.203,70	841.279,22
Summe 1-12/2014	11.184.451,42	11.582.424,95
01/2015	736.732,14	766.922,63
02/2015	709.288,42	737.928,51
03/2015	1.121.344,66	1.149.006,63
04/2015	828.639,01	857.986,69
05/2015	843.434,17	871.520,91
06/2015	730.536,62	759.475,69
07/2015	706.603,87	734.689,23
08/2015	695.236,25	723.418,83
09/2015	1.101.005,90	1.128.528,86
10/2015	840.950,43	871.692,61
11/2015	875.276,91	905.423,92
12/2015	761.924,92	793.653,59
Summe 1-12/2015	9.950.973,30	10.300.248,10
01/2016	724.808,17	756.575,66
02/2016	725.042,89	755.752,33
03/2016	1.107.559,72	1.136.794,73
04/2016	894.938,55	927.560,84
05/2016	918.824,02	949.961,14
06/2016	810.808,77	841.977,92
07/2016	780.885,74	812.550,73
08/2016	752.201,00	783.241,59

09/2016	1.247.676,24	1.277.673,90
10/2016	1.020.429,99	1.057.184,95
11/2016	1.008.532,24	1.042.527,50
12/2016	947.345,25	983.299,02
Summe 1-12/2016	10.939.052,58	11.325.100,31
01/2017	908.421,55	943.976,17
02/2017	869.127,55	901.580,22
03/2017	1.435.933,94	1.465.564,83
04/2017	961.633,25	993.817,00
05/2017	942.175,00	965.092,70
06/2017	321.538,50	333.106,01
07/2017	330.445,45	341.322,45
08/2017	335.078,00	344.966,40
09/2017	567.719,25	577.107,50
10/2017	87.210,00	90.053,25
11/2017	96.020,00	97.682,30
Summe 1-11/2017	6.855.302,49	7.054.268,83

Im Jahr 2011 leisteten österreichische Spieler in Summe einen Betrag iHv € 15.647.940,30 an die ***BF***. In diesem Betrag ist die an die LE geleistete Servicepauschale nicht enthalten.

Alle Spielteilnehmer gemeinsam (österreichische und nichtösterreichische) leisten in den Jahren 2012 bis 2016 bzw in den Monaten 01/2017-11/2017 in Summe folgende Beträge als Lospreise an die ***BF***:

Monat/Jahr	Summe Lospreise
01/2012 – 12/2012	€ 395.677.633,00
01/2013 – 12/2013	€ 358.857.989,00
01/2014 – 12/2014	€ 352.307.046,25
01/2015 – 12/2015	€ 348.728.488,75
01/2016 – 12/2016	€ 370.329.458,50
01/2017-11/2017	€ 327.850.016,50

Die Höhe der von sämtlichen Spielteilnehmern (in- und ausländische) an die LE bezahlten Servicepauschale kann auf Grund der bisher von der Bf. vorgelegten Unterlagen nicht exakt festgestellt werden. Aus den für die österreichischen Spielteilnehmer vorliegenden Daten wird geschlossen, dass die Servicepauschale durchschnittlich 2,8% des Lospreises beträgt.

Besteuerung in ***LAND***

Die ***BF*** unterliegt mit den von ihr veranstalteten Klassenlotterien in ***LAND*** der ***LAND*** Lotteriesteuer. Als Bemessungsgrundlage der ***LAND*** Lotteriesteuer ist der

planmäßige Preis, dh der Nennwert, sämtlicher Lose ausschließlich der Lotteriesteuer selbst, heranzuziehen. Aufgrund einer einschränkenden Auslegung des Gesetzeswortlauts werden nur die tatsächlich verkauften Lose berücksichtigt. Die von den LE verrechneten Servicepauschalen sind nicht Bestandteil der Bemessungsgrundlage der ***LAND*** Lotteriesteuer.

Die aus mit österreichischen Spielteilnehmern im Zeitraum 01.01.2012 bis einschließlich 30.11.2017 abgeschlossenen Spielverträgen erzielten Einsätze sind nach Bereinigung um die ***LAND*** Lotteriesteuer in die gesamte jeweils monatliche Bemessungsgrundlage der ***BF*** (berechnet von sämtlichen Spielumsätzen) miteingeflossen und der 20%igen Lotteriesteuer unterworfen worden. Insoweit unterliegen die an die ***BF*** geleisteten Einsätze einer tatsächlichen Doppelbesteuerung, einmal mit der 20%igen ***LAND*** Lotteriesteuer und einmal mit der 16%igen österreichischen Glücksspielabgabe.

Die auf die Einsätze der österreichischen Spielteilnehmer entfallende Lotteriesteuer wurde von der ***BF*** auch tatsächlich an die ***LAND*** Abgabenbehörden entrichtet.

Mit Schriftsatz vom 18.12.2017 hat die ***BF*** einen Antrag auf Änderung der Lotteriesteuerbescheide für die noch offenen Veranlagungszeiträume beim zuständigen ***LAND*** Finanzamt eingebracht und zwecks Vermeidung der Doppelbelastung beantragt, die Bemessungsgrundlage der ***LAND*** Lotteriesteuer dahingehend auszulegen, dass ins Ausland verkaufte oder dort einer ähnlicher Steuer unterliegende Lose von der ***LAND*** Lotteriesteuer nicht erfasst sein sollen, dh die Summe des Preises (Einsatzes) der ins Ausland verkauften Lose von der Bemessungsgrundlage der ***LAND*** Lotteriesteuer auszunehmen ist. In eventu wurden auch Anträge auf (i) Anrechnung der österreichischen Glücksspielabgabe auf die in ***LAND*** festgesetzte Steuer sowie auf (ii) Abzug der österreichischen Glücksspielabgabe von der Bemessungsgrundlage der ***LAND*** Lotteriesteuer gestellt. Letztlich wurde im Schriftsatz in eventu der Erlass bzw. die Erstattung der Abgabe aus Billigkeitsgründen beantragt. Ebenfalls am 18.12.2017 hat die ***BF*** eine Einspruchsbegründung gegen die Lotteriesteuerbescheide von März 2017 bis Oktober 2017 aus denselben Gründen beim zuständigen Finanzamt eingebracht.

Im Zeitpunkt der Einbringung der gegenständlichen Beschwerden waren die Verfahren noch beim Finanzamt ***G*** anhängig.

Am 27.12.2021 entschied das Finanzamt ***G*** über die Einsprüche der ***BF*** gegen die Lotteriesteuerbescheide für die Zeiträume März bis November 2017 und wies selbige als unbegründet zurück. Die Anträge der Beschwerdeführerin auf Berücksichtigung der österreichischen Glücksspielabgabe bei der Festsetzung der ***LAND*** Lotteriesteuer entweder durch Befreiung der österreichischen Spielumsätze, durch Anrechnung der öst. Glücksspielabgabe auf die ***LAND*** Lotteriesteuer oder durch Anpassung der Bemessungsgrundlage der ***LAND*** Lotteriesteuer wurden mangels Rechtsgrundlage der beantragten Maßnahmen im ***LAND*** Abgabenrecht abgelehnt. Entsprechend der im

Gutachten der rechtlichen Vertretung der ***BF*** vom 29.09.2020 dargelegten Vorgehensweise erklärte die Bf. in Hinblick auf die Einspruchsentscheidung des Finanzamts ***6*** vom 27.12.2021 einen Klageverzicht gem § 50 FGO. Gleichzeitig mit dem Klageverzicht brachte die ***BF*** beim Finanzamt ***6*** einen Antrag auf Änderung der Lotteriesteuerbescheide für März 2017 bis November 2017 in Hinblick auf eine Berücksichtigung der Doppelbesteuerung der österreichischen Spielumsätze mit österreichischer Glücksspielabgabe einerseits und ***LAND*** Lotteriesteuer andererseits ein. Das Finanzamt ***6*** entschied am 11.1.2022 über die anhängigen Abänderungsanträge hinsichtlich der Lotteriesteuerbescheide März bis November 2017 sowie hinsichtlich der davorliegenden vergangenen, noch offenen Veranlagungszeiträume dahingehend, dass diesen Änderungsanträgen insgesamt nicht entsprochen werden kann. Auch in dieser Entscheidung bekräftigt das Finanzamt ***6*** seine Ansicht, dass eine Berücksichtigung der österreichischen Glücksspielabgabe für Zwecke der Festsetzung der ***LAND*** Lotteriesteuer entweder durch Befreiung, Anrechnung oder Anpassung der Bemessungsgrundlage mangels Rechtsgrundlage im ***LAND*** Abgabenrecht nicht möglich ist. Mit Ablauf der einmonatigen Einspruchsfrist ist diese Entscheidung und damit auch die zugrundeliegenden Lotteriesteuerfestsetzungen formell und materiell bestandkräftig geworden. Das hierfür zuständige Finanzamt ***6*** hat auch die von der ***BF*** eingebrachten Anträge auf Erlass der ***LAND*** Lotteriesteuer aus Billigkeitsgründen mit Entscheidung vom 16.03.2022 abgelehnt. Die Ablehnung vom 16.03.2022 ist zwischenzeitlich ebenfalls in Bestandskraft erwachsen. Mit einer positiven Bescheidung von etwaigen weiteren Erlassanträgen ist nicht mehr zu rechnen. Eine unilaterale Entlastung der ***BF*** im ***LAND*** Abgabenverfahren war somit nicht zu erreichen. Weitere Rechtsbehelfe oder Rechtsmittel, etwa ein (nochmaliges) Einspruchsverfahren oder eine Klage, wurden aufgrund der von der Bf. als äußerst gering eingestuften Erfolgsaussichten einer solchen Vorgehensweise nicht erhoben.

Bescheid gemäß § 48 BAO

Mit Bescheid vom 07.02.2019 wurde seitens des BMF aufgrund des Antrages der Bf. vom 22.12.2017 gemäß § 48 BAO in Ausübung des Ermessens Folgendes angeordnet:

- „1. Im Jahr 2012 werden die Einsätze von der Glücksspielabgabe befreit, insoweit die Bemessungsgrundlage den Gesamtbetrag von € 27.697.378,95 übersteigt.*
- 2. Im Zeitraum vom 01. Jänner 2013 bis 30. November 2017 werden die ausländischen Einsätze von der Glücksspielabgabe befreit.*
- 3. Eine Steuerentlastung gemäß den Punkten 1 und 2 kann nur in Anspruch genommen werden, wenn dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel nachgewiesen wird, dass die verbleibende österreichische Glücksspielabgabe zu keiner unilateralen Entlastungsmaßnahme in Bezug auf die ***LAND*** Lotteriesteuer führt.“*

Der Bescheid wurde wie folgt begründet.

„Gemäß § 48 BAO kann der Bundesminister für Finanzen bei Abgabepflichtigen, die der Abgabehoheit mehrerer Staaten unterliegen, unter anderem soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung erforderlich ist, anordnen, bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise von aus der Abgabepflicht auszuscheiden.

Die Glückspielabgabe ist von keinem von Österreich geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung erfasst.

*Das in § 48 BAO angesprochene Erfordernis der Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung ist bei Vorliegen einer tatsächlichen internationalen Doppelbesteuerung erfüllt (vgl. Ritz, BAO³, § 20 Tz. 4). Dies trifft auf die *****BF***** *****X***** in Bezug auf die Einsätze für Ausspielungen zu, die im Zeitraum Jänner 2012 bis November 2017 sowohl der *****LAND***** Lotteriesteuer als auch der österreichischen Glückspielabgabe unterlagen. Die Besteuerung in Österreich bezieht sich dabei auch auf ausländische Einsätze.*

Die im Ermessen liegende Entscheidung ist gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen, wobei unter Billigkeit die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, und unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse zu verstehen sind (vgl. Ritz, BAO³, § 20 Tz. 7).

Im öffentlichen Interesse liegt es erstens, dass Gesetzeswidrigkeiten nicht zu wirtschaftlichen Vorteilen führen (keine Anreizwirkung). Zweitens besteht ein fiskalisches Interesse daran, dass zumindest die österreichischen Einsätze in Österreich ordnungsgemäß besteuert werden (fiskalisches Interesse an der Quellenbesteuerung).

Im Hinblick auf die glaubhaft gemachten Absichten der Antragstellerin, die Compliance herzustellen, erscheint eine steuerliche Entlastung zumindest in Bezug auf die ausländischen Einsätze gerechtfertigt.

*Am 27. September 2018 übermittelte die steuerliche Vertretung der Antragstellerin Berechnungen. Daraus ergibt sich nach Abzug der *****LAND***** Lotteriesteuer ein Deckungsbeitrag I in der Höhe von 8,77% vom Umsatz aus Losverkäufen. Der Deckungsbeitrag liegt unter der österreichischen Glückspielabgabe (16%). Wenn in *****LAND***** keine unilaterale Entlastung hinsichtlich der österreichischen Einsätze erfolgt, ist somit durch die Einhebung der Glückspielabgabe sichergestellt, dass keine wirtschaftlichen Vorteile durch österreichische Einsätze entstehen.*

Die Glückspielabgabe für 2011 ist verjährt. Daher ist es nicht unbillig, diese Vorteile bei der unilateralen Entlastung für 2012 gegenzurechnen, um dem Grundsatz „keine Anreizwirkung“ zu entsprechen. Die österreichischen Spieleinsätze betrugen 2011 15.647.940,30 Euro und 2012 12.049.438,65 Euro (insgesamt 27.697.378,95 Euro). 2012 werden daher nur Einsätze von der Glückspielabgabe befreit, soweit diese 27.697.378,95 Euro überschreiten.

Für den restlichen Zeitraum (1. Jänner 2013 bis 30. November 2017) sollen alle ausländischen Einsätze aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden werden.

*Um die o.g. Ermessensgrundsätze sicherzustellen, ist dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (FA10) nachzuweisen, dass die verbleibende österreichische Glückspielabgabe zu keiner unilateralen Entlastungsmaßnahme in Bezug auf die *****LAND***** Lotteriesteuer führt (auflösende Bedingung).“*

Der Bescheid gemäß § 48 BAO ist in Rechtskraft erwachen

Die *****BF***** hat gegenüber dem FA durch die Vorlage eines Gutachtens nachgewiesen, dass die verbleibende österreichische Glücksspielabgabe zu keiner unilateralen Entlastungsmaßnahme in Bezug auf die *****LAND***** Lotteriesteuer führt. Es liegen nunmehr rechtskräftige Ablehnungsentscheidungen des in *****LAND***** zuständigen Finanzamts *****6***** hinsichtlich einer Berücksichtigung der österreichischen Glücksspielabgabe in Hinblick auf die *****LAND***** Lotteriesteuer vor (siehe oben). Die im Bescheid gemäß § 48 BAO unter Punkt 3. genannte auflösende Bedingung ist bislang nicht eingetreten und ist auch nicht zu erwarten, dass diese auflösende Bedingung je eintreten wird.

Entgegen den Ausführungen in der Begründung des § 48 BAO-Bescheids des BMF vom 07.02.2019 hat die Beschwerdeführerin mit jedem Losverkauf aus dem Österreich-Geschäft aufgrund der auf die österreichischen Spieleinsätze erhobenen *****LAND***** 20%igen Lotteriesteuer und der zusätzlichen österreichischen 16%igen Glücksspielabgabe insgesamt einen Verlust erzielt.

2. Beweiswürdigung

Der nunmehr festgestellte Sachverhalt ist größtenteils unstrittig und wurde beim am 17.8.2022 durchgeführten Erörterungstermin den Parteien vorgetragen. Die in der Beilage ./1 zur Niederschrift angeführten Beträge wurden entsprechend der Stellungnahme der Bf. vom 19.9.2022 richtig gestellt.

Die Bf. hat durch die Urkundenvorlage vom 30.5.2022 belegt, dass die Leistung der Servicepauschale tatsächlich keine Zugangsvoraussetzung für die Teilnahme an den von der Bf. veranstalteten Lotterien war. Auch vom Amtsvertreter wurde beim Erörterungstermin zugestanden, dass aus dem vorgelegten Unterlagen ersichtlich ist, dass es durchaus Fälle gab, bei denen keine Servicepauschale verlangt wurde und dass die Servicepauschale unterschiedlich hoch war. Bei der rechtlichen Beurteilung wird daher davon ausgegangen, dass die Leistung einer Servicepauschale keinen Einfluss auf die Gewinnchance (weder auf die Tatsache, ob der Spieler etwas gewinnt, noch auf die Höhe eines allfälligen Gewinnes) hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Rechtslage

Nach **§ 1267 ABGB** ist ein Vertrag, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteils versprochen und angenommen wird, ein Glücksvertrag.

Das Glücksspielgesetz (GSpG) bestimmt in der geltenden Fassung auszugsweise Folgendes:

§ 1 GSpG

„(1) Ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ist ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.

(2) Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungsroulette, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten“

§ 2 GSpG:

„(1) Ausspielungen sind Glücksspiele,

- 1. die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und*
- 2. bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz) und*
- 3. bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn).*

(2) Unternehmer ist, wer selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein.

Wenn von unterschiedlichen Personen in Absprache miteinander Teilleistungen zur Durchführung von Glücksspielen mit vermögenswerten Leistungen im Sinne der Z 2 und 3 des Abs. 1 an einem Ort angeboten werden, so liegt auch dann Unternehmereigenschaft aller an der Durchführung des Glücksspiels unmittelbar beteiligten Personen vor, wenn bei einzelnen von ihnen die Einnahmenerzielungsabsicht fehlt oder sie an der Veranstaltung, Organisation oder dem Angebot des Glücksspiels nur beteiligt sind.

(3) ...

(4) Verbotene Ausspielungen sind Ausspielungen, für die eine Konzession oder Bewilligung nach diesem Bundesgesetz nicht erteilt wurde und die nicht vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 ausgenommen sind.“

§ 3 GSpG behält das Recht zur Durchführung von Glücksspielen, soweit dieses Bundesgesetz nichts anderes bestimmt, dem Bund vor (Glücksspielmonopol).

§ 4 GSpG regelt Ausnahmen vom Glücksspielmonopol, die im vorliegenden Fall aber unbestrittenermaßen nicht zutreffen.

§ 12 GSpG definiert Nummernlotterien als Ausspielungen, bei denen die Spielanteile durch fortlaufende Nummern gekennzeichnet sind. Die Treffer werden in einer öffentlichen Ziehung ermittelt.

§ 32 GSpG enthält unter der Überschrift „Sonstige Nummernlotterien“ folgende Regelung:

„(1) Sonstige Nummernlotterien sind Ausspielungen, bei denen die Spielanteile (Lose) durch fortlaufende Nummern gekennzeichnet sind und bei denen die Treffer mit jenen Spielanteilen erzielt werden, die in einer öffentlichen Ziehung ermittelt werden.

(2) Die sonstigen Nummernlotterien gliedern sich nach Art der Treffer in:

- 1. Wertlotterien, bei denen die Treffer nur in Waren oder geldwerten Leistungen bestehen;*
- 2. Geldlotterien, bei denen die Treffer nur in Geld bestehen;*
- 3. gemischte Lotterien, bei denen die Treffer in Geld und Waren oder geldwerten Leistungen bestehen.*

...“

§ 36 GSpG regelt die Übertragung des Rechts zur Durchführung von Lotterien ohne Erwerbszweck wie folgt:

„(1) Der Bund kann die Ausübung des ihm zustehenden Rechtes zur Durchführung von sonstigen Nummernlotterien (§ 32), Tombolaspielen (§ 33), Glückshäfen (§ 34) und Juxausspielungen (§ 35) durch Bewilligung an andere Personen übertragen.

(2) Eine Bewilligung nach Abs. 1 ist nur zulässig:

- 1. zur Durchführung von Tombolaspielen, Glückshäfen und Juxausspielungen mit einem Spielkapital bis einschließlich 15 000 Euro an juristische Personen, die ihren Sitz im Inland haben, wenn mit der Veranstaltung nicht Erwerbszwecke verfolgt werden;*
- 2. zur Durchführung von Tombolaspielen, Glückshäfen und Juxausspielungen mit höherem Spielkapital sowie von sonstigen Nummernlotterien nur an juristische Personen, die ausschließlich Zwecken nach Maßgabe der §§ 34 ff der BAO im Inland dienen und auf Grund ihrer im Interesse des allgemeinen Wohls gelegenen Tätigkeit eine Förderung verdienen, wenn durch die Veranstaltung die Erreichung bestimmter Einzelzwecke mildtätiger, kirchlicher oder gemeinnütziger Art im Inland angestrebt wird.*

(3) Das Finanzamt Österreich kann im Interesse der Sicherstellung einer gemeinnützigen Mittelverwendung die näheren inhaltlichen Bedingungen für die Übertragung des Rechts zur Durchführung von Lotterien ohne Erwerbszweck regeln und Höchstgrenzen für die Verwaltungskosten festsetzen.“

§ 40 GSpG definiert das Spielkapital wie folgt:

„(1) Das Spielkapital ist das Produkt aus der Anzahl und dem Stückpreis der aufgelegten Spielanteile einer Ausspielung. Anzahl und Stückpreis der Spielanteile sind den Absatzmöglichkeiten anzupassen. Auf den Spielanteilen von sonstigen Nummernlotterien und Tombolaspielen ist der Preis ersichtlich zu machen.

(2) Das für die Erhebung der Glücksspielabgaben zuständige Finanzamt hat zu prüfen, ob die Spielanteile von sonstigen Nummernlotterien, Tombolaspielen, Glückshäfen und Juxausspielungen den Bestimmungen des Bewilligungsbescheides sowie den gesetzlichen Vorschriften entsprechen. Trifft dies zu, so sind die Spielanteile von sonstigen Nummernlotterien mit einem Kontrollvermerk zu versehen.

...“

§ 57 GSpG mit der Überschrift „Glücksspielabgaben“ lautet auszugsweise wie folgt:

“(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.

...“

§ 58 GSpG mit der Überschrift „Ermäßigte Glücksspielabgabe“ lautet wie folgt:

„(1) Verlosungen von Vermögensgegenständen gegen Entgelt, die keine Ausspielungen sind und sich an die Öffentlichkeit wenden, und Lotterien ohne Erwerbszweck nach §§ 32 bis 35 unterliegen einer Glücksspielabgabe von 12 vH aller erzielbaren Einsätze.

(2) Die Glücksspielabgabe nach Abs. 1 ermäßigt sich für Lotterien ohne Erwerbszweck nach §§ 32 bis 35 auf 5 vH, wenn das gesamte Reinertragnis der Veranstaltung ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet wird. Die widmungsgemäße Verwendung des Reinertragnisses ist dem Finanzamt Österreich über dessen Aufforderung nachzuweisen.

(3) Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistung gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 (Einsatz) unterliegen einer Glücksspielabgabe von 5 vH der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinn), wenn sich das Gewinnspiel (auch) an die inländische Öffentlichkeit richtet. Die Steuerpflicht entfällt, wenn die Steuer den Betrag von 500 Euro im Kalenderjahr nicht überschreitet.“

§ 59 GSpG bestimmt auszugsweise Folgendes:

“(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 Abgabepflicht 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. ...

(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. ... 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.

...

(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.

...“

Nach **§ 4 Abs. 1 BAO** entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Die in den Abgabenvorschriften enthaltenen Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches (der Steuerschuld) bleiben gemäß **§ 4 Abs. 3 BAO** davon unberührt.

§ 48 BAO lautete in der bis 31.8.2019 maßgeblichen Fassung des BGBl. I Nr. 20/2009 wie folgt:

„Das Bundesministerium für Finanzen kann bei Abgabepflichtigen, die der Abgabenhöhe mehrerer Staaten unterliegen, soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist, anordnen, bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht auszuschneiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen. Dies gilt nur für bundesrechtlich geregelte Abgaben, die von Abgabenbehörden des Bundes einzuheben sind.“

§ 184 BAO bestimmt Folgendes:

„(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.“

Gegenstand der Besteuerung beim Steuertatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG

Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz.

Die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG ist die allgemeine Abgabe auf Ausspielungen. Von der Glücksspielabgabe sind sowohl verbotene als auch erlaubte Ausspielungen - unter Bedachtnahme auf die Abgabenbefreiung nach § 57 Abs. 6 GSpG - erfasst (vgl. dazu VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024).

Die Regelung des § 57 Abs 1 Satz 1 GSpG stellt tatbestandsseitig darauf ab, dass „Ausspielungen“ vorliegen, „an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“ und sieht damit zwei zentrale Tatbestandsmerkmale vor (vgl. Allram in Bergmann/Pinetz (Hrsg), GebG, 2. Aufl. 2020, GSpG, §§ 57–59, Rz 227). Die Steuerpflicht knüpft an die kumulative Erfüllung der beiden Tatbestandsmerkmale an (vgl. Meilinger/Papst in Zillner (Hrsg), Kommentar zum Glücksspielgesetz und ausgewählte Fragen des Wettensrechts, Rz 8 zu § 57 GSpG).

Unstrittig ist, dass die von der ***BF*** veranstalteten Spiele (Lotterien) unter die in § 2 Abs. 1 GSpG enthaltene Legaldefinition der „Ausspielungen“ fallen. § 2 Abs 1 GSpG definiert Ausspielungen als Glücksspiele, die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz) und bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn). Unternehmer ist nach § 2 Abs 2 GSpG, wer selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein.

Ebenso unstrittig ist, dass der Ort des Vertragsabschlusses auf Grund der Spielbedingungen der Bf. in ***LAND*** liegt und dass die Bf. über keine Berechtigung oder Konzession iSd §§ 5, 14 oder 21 GSpG verfügt und es sich bei den von der ***BF*** veranstalteten Ausspielungen in Österreich um verbotene Ausspielungen iSd § 2 Abs. 4 GSpG handelt.

§ 57 Abs 1 GSpG normiert eine Glücksspielabgabepflicht für unter unternehmerischer Wirkung abgeschlossene entgeltliche Glücksverträge iSd § 1267 ABGB, bei denen ein Austauschverhältnis (Synallagma) zwischen der Einsatzleistung und dem Inaussichtstellen des Gewinns, dh der Verpflichtung zur Leitung des Gewinns für den Fall, dass sich die Hoffnung auf die Gewinnchance realisiert, besteht. Mit dem Abstellen auf „Ausspielungen“ unterwirft § 57 Abs 1 GSpG somit die konkreten, zwischen dem Glücksspielanbieter und den jeweiligen Spielteilnehmern abgeschlossenen, entgeltlichen Glücksverträge iSd § 1267 ABGB der Glücksspielabgabepflicht (vgl. Allram in Bergmann/Pinetz (Hrsg), GebG, 2. Aufl. 2020, GSpG, §§ 57–59, Rz 229).

Nach der Literatur bezieht sich die Tatbestandsvoraussetzung der „Teilnahme vom Inland aus“ auf die konkrete Ausspielung. Unter Berücksichtigung der glücksspiel- und insb der zivilrechtlichen Anknüpfung des Ausspielungsbegriffs des § 57 Abs 1 GSpG ist diese Voraussetzung folglich für jeden einzelnen entgeltlichen Glücksvertrag iSd § 1267 ABGB zu prüfen (vgl. Allram in Bergmann/Pinetz (Hrsg), GebG, 2. Aufl. 2020, GSpG, §§ 57–59, Rz 231). Auch nach Meilinger/Papst, aaO Rz 15 zu § 57 GSpG und Alexander Rimböck, Die Parallelität des Inlandsbezugs bei Glücksspielabgaben und Wettgebühren, taxlex 2021/34 (157) ist für die Beurteilung des Inlandsbezugs der individuelle entgeltliche Glücksvertrag zwischen Teilnehmer und Glücksspielanbieter maßgeblich.

Zu Onlineglücksspielen hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass der Teilnahme sowohl an einer Wette als auch an einer elektronischen Lotterie nach § 57 Abs. 2 GSpG der Abschluss eines Glücksvertrages zugrunde liegt. 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. (vgl. VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005, Rz 18)

Sowohl die allgemeine Glücksspielabgabe des § 57 Abs 1 GSpG als auch die speziellen Glücksspielabgaben des § 57 Abs 2 - 4 GSpG knüpfen an den Begriff der Ausspielung an. Aufgrund des systematischen Zusammenhangs ist von einem identen Ausspielungsbegriff auszugehen und somit bezüglich sämtlicher Tatbestände des § 57 Abs 1 - 4 GSpG auf den einzelnen Glücksvertrag iSd § 1267 ABGB abzustellen (Alexander Rimböck, Die Parallelität des Inlandsbezugs bei Glücksspielabgaben und Wettgebühren, taxlex 2021/34 (157)).

Das einzelne Spiel auf Basis eines entsprechenden Glücksvertrages iSd § 1267 ABGB ist mit dem Abschluss der Ermittlung des Spielergebnisses und somit dann beendet, wenn feststeht, ob der Einsatz verloren oder ein endgültiger Gewinn erzielt wurde. 82 Ein einzelnes Spiel und damit ein gesonderter Glücksvertrag iSd § 1267 ABGB liegt jedoch nur dann vor, wenn sich der Spieler nach dem Ende jedes Spiels neu und frei entscheiden kann, ob er ein weiteres – gleichartiges oder anderes – Spiel beginnt oder nicht; das Spiel muss solcherart einen in sich abgeschlossenen Vorgang bilden (Allram in Bergmann/Pinetz (Hrsg), GebG, 2. Aufl. 2020, GSpG, §§ 57–59, Rz 26 unter Hinweis auf Bydlinski, ÖJZ 2008, 699).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist Gegenstand der Besteuerung iSd § 57 Abs. 1 GSpG die einzelne Ausspielung, das ist beim Poker jede einzelne Pokerrunde (vgl. VwGH 8.7.2020, Ra 2018/17/0002). Aus der in dieser Entscheidung enthaltenen Aussage, wonach es

für die Abgabenbemessung nicht von Bedeutung, ob der Gewinner einer Pokerrunde sich mit einer einzigen Spielteilnahme begnügt oder seinen Gewinn als Einsatz für die Teilnahme an weiteren Pokerrunden verwendet, lässt sich nach Ansicht der erkennenden Richterin ganz allgemein ableiten, dass für die Tatbestandsverwirklichung nach § 57 Abs. 1 GSpG bei mehreren aufeinander folgenden Ausspielungen bzw bei gleichzeitig stattfindenden Ausspielungen die Verhältnisse bei der einzelnen Ausspielung maßgeblich sind.

Für den Begriff der "Ausspielung" ist das Vorhandensein mehrerer Spieler nicht erforderlich (vgl. VwGH 5.4.1979, 1945/78).

Im gegenständlichen Fall ist Vertragspartner der Spieler nur die Bf. und hängt die Höhe und Wahrscheinlichkeit des Spielgewinnes des einzelnen Spielers nicht davon ab, wie viele andere Spieler auch an Spielen der Bf. teilnehmen bzw welche Einsätze andere Spieler geleistet haben. Die Spielentscheidung ist nur davon abhängig, ob die auf dem Los des Spielers aufgedruckte Nummer gezogen wird. In jeder Runde (Klasse) kann der Spieler entscheiden, ob er (nochmals) einen Vertrag mit der Bf. abschließt. Es kommt daher grundsätzlich – bei entsprechendem Inlandsbezug - mit Abschluss des jeweiligen Spielvertrages zwischen dem einzelnen Kunden und der Bf. zur Tatbestandverwirklichung nach § 57 Abs. 1 GSpG.

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

Der Spielteilnehmer, der an einem Glücksspiel vom Inland aus teilnimmt, verwirklicht steuerrechtlich die Ausspielung an dem geografisch festlegbaren Ort im Inland, an dem er sich bei Abschluss des Glücksvertrages tatsächlich physisch befindet, indem er den Einsatz hingibt, dafür, dass er die Hoffnung auf eine Gewinnchance erhält, und löst § 57 Abs. 1 GSpG aus (vgl. ua BFG 25.04.2018, RV/7104384/2015).

Wie sich aus den Sachverhaltsfeststellungen zu den Entscheiden des BFG über Onlineglücksspiel ergibt, waren dort auch zweiseitige Glücksverträge (sog „Single Player Spiele“) zu beurteilen, bei denen– anders als zB beim „Live Poker“ („Multi Player Spiele“) - die Spieler nicht gegen andere Spieler, sondern gegen die „Maschine“ spielen und der Gewinn eines Kunden nicht von dem Einsatz anderer Kunden abhängt. Das BFG ist bei seinen bisherigen Entscheidungen davon ausgegangen, dass es nur bei den Spielen mit

österreichischen Kunden zur Tatbestandsverwirklichung kommt und wurden nur die Einsätze der österreichischen Kunden bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt (siehe dazu ua BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016).

Das FA geht hingegen davon aus, dass bei verbotenen Lotterien, die „einzelne Lotterie“ und nicht der einzelne Spielvertrag den Steuergegenstand iSd § 57 GSpG bilde und daher sämtliche Einsätze (auch der Spielteilnehmer ohne Österreichbezug) in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Diese Ansicht stützt sich auf der Entscheidung des VwGH zu Lotterien „ohne Erwerbszweck“ (VwGH 9.12.2020, Ra 2019/17/0109) in der der VwGH ausgesprochen hat, dass Gegenstand der ermäßigten Glücksspielabgabe von 12% nach § 58 Abs. 1 zweiter Fall GSpG die einzelne Lotterie ohne Erwerbszweck und nicht der einzelne Spielvertrag ist. Insoweit unterscheidet sich die Glücksspielabgabe auch nicht von der Gebühr nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GSpG (vgl. Frotz/Hügel/Popp, Kommentar zum Gebührengesetz [5. Lieferung, 1985] B II 7 b zu § 33 TP 17, wonach nicht die einzelnen zwischen dem Veranstalter und den Spielteilnehmern zustande gekommenen Glücksverträge, sondern die Veranstaltung als solche besteuert werden soll). In § 58 Abs. 1 GSpG ist von "allen erzielbaren" Einsätzen die Rede. Demnach soll die Bemessungsgrundlage aus den maximal möglichen Einsatzleistungen bestehen. Die maximal möglichen Einsatzleistungen sind aber durch die beantragten, bewilligten und in der Folge aufgelegten Lose begrenzt. Damit sind jedenfalls auch solche Lose in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, die zwar vom Veranstalter der Lotterie aufgelegt, aber tatsächlich nicht verkauft worden sind. Da die gesamte Lotterie Gegenstand der Glücksspielabgabe ist und als Bemessungsgrundlage das gesamte Spielkapital heranzuziehen ist, kann die Abgabenschuld auch nur einmal entstehen. Enthalten die Spiel- oder Teilnahmebedingungen der konkreten Lotterie etwa eine Bestimmung, wonach der einzelne Spielvertrag nur unter der aufschiebenden Bedingung, dass alle Lose verkauft werden, Wirksamkeit entfaltet, so wird erst der Eintritt dieser Bedingung auch das Entstehen der Gebührenschuld bewirken. Enthalten die Spiel- oder Teilnahmebedingungen keinen solchen Passus, entsteht bereits mit dem Zustandekommen des ersten Spielvertrages die Abgabenschuld (vgl. VwGH 9.12.2020, Ra 2019/17/0109).

Der Bf. ist beizupflichten, dass die in den Bestimmungen des § 57 Abs. 1 GSpG und des § 58 GSpG enthaltenen Unterschiede eine Auswirkung darauf haben, was jeweils Gegenstand der Besteuerung ist.

§ 58 GSpG sieht unter der Überschrift „Ermäßigte Glücksspielabgabe“ eine Glücksspielabgabepflicht vor für

1. Verlosungen von Vermögensgegenständen gegen Entgelt, die keine Ausspielungen sind und sich an die Öffentlichkeit wenden,
2. für Lotterien ohne Erwerbszweck nach § 32 bis 35 GSpG, sowie
3. für Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistung.

Ungeachtet der gesetzlichen Überschrift handelt es sich nicht um eine bloße Ermäßigung der (allgemeinen) Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG, sondern – wie insb die abweichenden Tatbestandsanknüpfungen zeigen – um selbständige Glücksspielabgabetatbestände (siehe dazu Allram in Bergmann/Pinetz (Hrsg), GebG, 2. Aufl. 2020, GSpG, §§ 57–59, Rz 206).

Bei den Lotterien ohne Erwerbszweck ist § 58 Abs. 1 GSpG in bezug auf § 57 Abs. 1 GSpG als *lex specialis* zu qualifizieren (Allram in Bergmann/Pinetz, GebG (2018) §§ 57 bis 59 GSpG Rz 404), genauso wie die Konzessionsabgabe *lex specialis* zur Glücksspielabgabe ist. (BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; BFG 20.6.2016, RV/7101283/2013; BFG 25.9.2017, RV/7100907/2012, RV/7100908/2012).

§ 58 Abs 1 GSpG, 2. Fall (Lotterien ohne Erwerbszweck) verweist auf die Bestimmungen des §§ 32 bis 35 GSpG. § 32 Abs. 1 GSpG definiert sonstige Nummernlotterien als Ausspielungen, bei denen die Spielanteile (Lose) durch fortlaufende Nummern gekennzeichnet sind und bei denen die Treffer mit jenen Spielanteilen erzielt werden, die in einer öffentlichen Ziehung ermittelt werden. Der Bund kann nach § 36 Abs. 1 iVm Abs. 2 Z 2 GSpG das Recht zur Durchführung von sonstigen Nummernlotterien (§ 32) durch Bewilligung nur an juristische Personen, die ausschließlich Zwecken nach Maßgabe der §§ 34 ff der BAO im Inland dienen und auf Grund ihrer im Interesse des allgemeinen Wohls gelegenen Tätigkeit eine Förderung verdienen, wenn durch die Veranstaltung die Erreichung bestimmter Einzelzwecke mildtätiger, kirchlicher oder gemeinnütziger Art im Inland angestrebt wird, übertragen.

Der Steuertatbestand des § 58 Abs 1 GSpG, 2. Fall stellt damit auf die bewilligte Nummernlotterie ab. Da eine Bewilligung nur an juristische Personen, die im Inland bestimmten Zwecken dienen, vorgesehen ist, liegt bei bewilligten Nummernlotterien immer ein Inlandsbezug vor und ist damit erklärbar, weshalb beim Tatbestand des § 58 Abs 1 GSpG, 2. Fall die weitere Tatbestandsvoraussetzung der „Teilnahme vom Inland aus“ nicht vorgesehen ist. Im Bewilligungsbescheid wird ua auch das Spielkapital iSd § 40 GSpG festgelegt und ist damit daraus die Gesamtsumme aller „erzielbaren Einsätze“ ersichtlich, die in § 58 Abs. 1 GSpG als Bemessungsgrundlag vorgesehenen ist.

In § 57 Abs. 1 GSpG hingegen fehlt bei der Bemessungsgrundlage der Einschub „erzielbar“ und spricht dies dagegen, dass auch beim Tatbestand nach § 57 Abs. 1 GSpG die nicht verkauften Lose eine Auswirkung auf die Bemessungsgrundlage haben sollen. Auch diese Unterscheidung bei Bestimmung der Bemessungsgrundlage spricht für die Auslegung der Bf, dass sich der Tatbestand nach § 58 Abs. 1 GSpG auf die gesamte, bewilligte Veranstaltung bezieht, der Tatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG hingegen auf den Abschluss der einzelnen Glücksverträge - mit einer „Teilnahme vom Inland aus“.

Es ist der Bf. daher beizupflichten, dass der Abgabengegenstand der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs 1 GSpG spielerorientiert und jener nach § 58 Abs 1 2. Fall iVm Abs 2 GSpG veranstaltungsorientiert zu sehen ist.

Grundsatz der eingeschränkten Territorialität – verfassungskonforme Auslegung – Unionsrecht – Wirkung des Bescheides nach § 48 BAO

Weiters ist auch für die Glücksspielabgaben der völkerrechtliche Grundsatz der eingeschränkten Territorialität zu beachten, wonach ein Staat nur solche Sachverhalte einer Besteuerung unterwerfen darf, die eine hinreichende Anknüpfung an ebendiesen Staat aufweisen. So kommt eine Besteuerung nach hA nur bei Vorliegen einer persönlichen oder sachlichen Nahebeziehung des Staats zu dem betreffenden Sachverhalt in Betracht. Ausgehend davon sehen die Glücksspielabgabetatbestände in § 57 und 58 GSpG sehr wohl eine gewisse – wenngleich bisweilen nur beschränkt ausgeprägte Inlandsanknüpfung der jeweils besteuerten Vorgänge vor (siehe dazu Allram in Bergmann/Pinetz (Hrsg), GebG, 2. Aufl. 2020, GSpG, §§ 57–59, Rz 214).

Für den Bereich des internationalen Steuerrechts wird als Völkergewohnheitsrecht der Grundsatz anerkannt, dass Staaten nur solche Tatbestände besteuern dürfen, zu denen sie eine hinreichend enge Beziehung aufweisen. Welcher Art der hinreichende Bezug zu sein hat, hängt von dem Charakter der Abgabe und ihrem Besteuerungsgegenstand ab. (vgl. VfGH 17.12.1998, G15/98; V9/98).

Nur im Rahmen der vom Völkerrecht gezogenen Grenzen kann auch an außerhalb des Staatsgebietes sich verwirklichende Sachverhalte im Steuerrecht abgeknüpft werden (VwGH 28.03.2011, 2011/17/0045).

Eine verfassungskonforme Interpretation kommt dann in Frage, wenn der Wortlaut des Gesetzes mehrere Auslegungen ermöglicht (vgl. VwGH 11.2.1994, 93/17/0305). Ist dies der Fall, so ist jener Auslegung der Vorzug zu geben, die das Gesetz als verfassungskonform erscheinen lässt (vgl. VwGH 20.10.1992, 90/04/0266 und VwGH 11.2.1994, 93/17/0305). Die verfassungskonforme Auslegung ist aber andererseits - abgesehen davon, dass die Norm mehrere Auslegungen ermöglichen muss - NUR GEBOTEN, wenn eine der denkbaren Auslegungen der Norm einen verfassungswidrigen Inhalt unterstellte (vgl. VwGH 20.4.1995, 95/13/0071).

Die Tatbestandsvoraussetzung „Teilnahme vom Inland aus“ wurde in die Bestimmung des § 57 Abs. 1 GSpG gerade deshalb aufgenommen, um den notwendigen Inlandsbezug herzustellen. Auch eine verfassungskonforme Auslegung spricht daher nach Ansicht der Berichterstatterin dafür, dass nur solche Glücksverträge der Besteuerung unterzogen werden, bei denen der im Gesetz vorgesehene Inlandsbezug besteht. Es ist der Bf. beizupflichten, dass die Auslegung des Finanzamtes im Extremfall dazu führen würde, dass bei von ausländischen Unternehmen veranstalteten Glücksspielen wie einer Lotterie die Teilnahme eines einzigen Österreichers zur Besteuerung sämtlicher weltweiten Geschäfte führen würde. Die Einbeziehung sämtlicher Glücksverträge, auch jener ohne Österreichbezug, ist auch nicht durch den Charakter der Glücksspielabgabe, ihrem Besteuerungsgegenstand und ihrem Zweck zu rechtfertigen.

Da die Bf. ihren Sitz in ***LAND*** hat und von dort aus ihr Unternehmen betreibt, liegt im gegenständlichen Fall jedenfalls ein grenzüberschreitender Sachverhalt vor und ist daher auch die Dienstleistungsfreiheit zu beachten.

Die Einbeziehung der Glücksverträge mit sämtlichen, weltweiten Spielteilnehmern (auch jener ohne Österreichbezug) nur weil 1 Österreicher das Spielangebot des ausländischen Spielanbieters in Anspruch nimmt, in die Besteuerung wäre exzessiv und kann auch durch den Spielerschutz nicht gerechtfertigt werden. Nach Ansicht der Berichterstatterin gebietet daher auch das Unionsrecht eine einschränkende Auslegung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 57 Abs. 1 GSpG.

Die unterschiedliche Besteuerung in mehreren Mitgliedsstaaten sowie eine Doppelbesteuerung (hier in Österreich und in ***LAND***) ist zwar grundsätzlich gerechtfertigt, weil nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Harmonisierung der indirekten Steuern einen Prozess darstellt, der durch die Gemeinschaft zwar in Angriff genommen, jedoch bislang noch nicht abgeschlossen wurde. Art. 93 EG nimmt es ganz offenkundig in Kauf, dass in dem noch nicht von der Harmonisierung erfassten Bereich der Abgaben in den Mitgliedstaaten auch (indirekte) Steuern in unterschiedlicher Höhe existieren. Dadurch bedingte Wettbewerbsnachteile sind daher als Folge unterschiedlicher Standortbedingungen infolge unterbliebener Harmonisierung der Abgaben auf diesem Gebiet aus der Sicht des Gemeinschaftsrechtes offenkundig hinzunehmen (vgl. ua. VwGH 5.11.2003, 2002/17/0343).

Auf Grund persönlicher oder sachlicher Anknüpfungsmerkmale zu mehreren Staaten können auch mehrere Staaten zur Besteuerung berechtigt sein. Dies zeigt sich zB an der Bestimmung des § 48 BAO, wonach das Bundesministerium (nach der Judikatur des VwGH richtig: der Bundesminister - siehe z.B. VwGH 28.1.1980, 1430/78), für Finanzen bei Abgabepflichtigen, die der Abgabehoheit mehrerer Staaten unterliegen, soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist, anordnen kann, bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht auszuschneiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen.

Für den Bereich der Glücksspielabgabe besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen, weshalb eine mehrfache Besteuerung identer Glücksspielfälle durch mehrere Staaten nur durch eine Maßnahme nach § 48 BAO ausgeglichen werden kann.

Gemäß § 48 BAO erlassene Bescheide sind grundlagenbescheidähnliche Bescheide (vgl. Ritz, BAO⁶, Tz 13 zu § 48).

Feststeht, dass durch den rechtskräftigen Bescheid gemäß § 48 BAO für die Zeiträume 01/2013 - 11/2017 die „ausländischen Einsätze“ von der Glücksspielabgabe befreit werden. Aus der Begründung des Bescheides und dem Antrag der Bf., auf den der Bescheid im Spruch Bezug nimmt, ergibt sich, dass mit „ausländischen Einsätzen“ die Einsätze jener Spielteilnehmer gemeint ist, die nicht von Österreich aus an den Lotterien der Bf. teilgenommen haben. Es wurde daher vom FA mit den angefochtenen Bescheiden für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe für die Monate 01/2013 – 11/2017 zu Recht nur die Einsätze der österreichischen Spielteilnehmer herangezogen.

Für die Zeiträume 01/2012 – 12/2012 enthält der Bescheid gemäß § 48 BAO jedoch keine Befreiung hinsichtlich der mit ausländischen Spielteilnehmern abgeschlossenen Spielverträge, sondern wurde ausgesprochen, dass *„im Jahr 2012 die Einsätze von der Glücksspielabgabe befreit werden, insoweit die Bemessungsgrundlage den Gesamtbetrag von € 27.697.378,95 übersteigt“*

Dieser Betrag entspricht der Summe der von österreichischen Spielteilnehmern im Jahr 2011 und 2012 als Lospreise (ohne Servicepauschale) an die Bf. entrichtet wurde, wobei € 15.697.940,30 auf das Jahr 2011 und € 12.049.438,65 auf das Jahr 2012 entfällt.

Gegenstand der Besteuerung in den mit Beschwerde angefochtenen Bescheiden ist nur das Jahr 2012, weshalb eine Einbeziehung der im Jahr 2011 geleisteten Einsätze grundsätzlich nicht in Betracht kommt. Es ist daher durch das BFG auch nicht zu überprüfen, ob die im Jahr 2011 verwirklichten Tatbestände im Zeitpunkt der Erlassung der nunmehr angefochtenen Beschiede bereits verjährt war.

Eine Relevanz hat der auf die „inländischen Einsätze“ des Jahres 2011 entfallende Betrag von € 15.697.940,30 hier nur indirekt, weil das BMF diesen Betrag gemeinsam mit den „inländischen Einsätzen“ für 2012 zur Bestimmung der maximal zu steuernden Bemessungsgrundlage herangezogen hat.

Dem Ansatz eines Jahresbetrages als Bemessungsgrundlage steht allerdings entgegen, dass die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG iVm § 59 Abs. 3 GSpG jeweils für einen Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) zu entrichten ist. Bis zu diesem Zeitpunkt haben die Abgabenschuldner auch eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge dem FA in elektronischem Weg vorzulegen. Es ist keine Vorschrift ersichtlich, aus der sich ergäbe, dass bei der Selbstbemessung der Glücksspielabgabe nach Jahresende eine Saldierung zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf Basis des Kalenderjahres durchgeführt werden könnte (vgl. dazu VwGH 24.06.2020, Ro 2018/17/0003 zu elektronischen Ausspielungen trotz der in § 57 Abs. 2 GSpG enthaltenen Bezeichnung "Jahresbruttospieleinnahmen" und dem Umstand, dass diese nach dem Wortlaut des § 57 Abs. 5 GSpG ausdrücklich auf das Kalenderjahr bezogen werden).

Aus der Bestimmung des § 59 Abs. 3 GSpG folgt, dass die Ermittlung der Bemessungsgrundlage in Form der Saldierung der erhaltenen Einsätze monatlich (und nicht jährlich und auch nicht bezogen auf die einzelne Ausspielung) zu erfolgen hat. An der Beurteilung, dass die Ermittlung monatlich zu erfolgen hat, vermag auch der Hinweis, dass es sich bei der Glücksspielabgabe um eine Verkehrssteuer handle und jede einzelne Ausspielung den Abgabentatbestand verwirkliche, keine Zweifel zu erwecken, steht es doch dem Gesetzgeber frei, die Abgabebemessung für mehrere Ausspielungen zusammengefasst vorzusehen (vgl. VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 unter Hinweis auf die Gesamtdifferenzbesteuerung nach § 24 Abs. 5 UStG 1994).

Das FA hat die Erlassung nur eines Bescheides für das Jahr 2012 auf die Bestimmung des § 201 Abs 4 BAO gestützt, wonach innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen kann. Die Ermessensentscheidung für die zusammengefasste Festsetzung betreffend die Zeiträume 01-12/2012 wurde damit begründet, dass der grundlagenähnliche Bescheid gemäß § 48 BAO eine Bemessungsgrundlage für das gesamte Jahr 2012 ausgesprochen habe und daher eine getrennte Festsetzung nicht möglich gewesen wäre.

Dem Finanzamt ist zwar beizupflichten, dass der Bescheid nach § 48 BAO eindeutig nur eine Jahressumme nennt. Damit besteht aber ein Widerspruch zum gesetzlichen Besteuerungszeitraum der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG. Auch wenn dieser Bescheid in Rechtskraft erwachsen ist, entbindet dies nach Ansicht der Berichterstatterin das FA nicht, die materiellrechtlichen Bestimmungen des GSpG sowie die darauf aufbauenden verfahrensrechtlichen Bestimmungen der BAO anzuwenden.

Die Bf. hat – wenn auch verspätet- für jedes der Monate 01/2012 bis 12/2012 eine Selbstberechnung der Glücksspielabgabe durchgeführt und auch für jedes der Monate 01/2012 bis 12/2012 innerhalb der Monatsfrist des § 201 Abs. 3 Z. 1 BAO ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eine bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgabe beantragt. Bei Wahrung der Frist des § 201 Abs. 3 Z. 1 BAO liegt die Festsetzung der Abgabe nicht im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 201, Rz 25). Der jeweilige Antrag unterliegt der Entscheidungspflicht. Nur wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als richtig erweist, wäre kein Abgabenbescheid zu erlassen, sondern der Antrag auf Festsetzung abzuweisen (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 201, Rz 29).

Wird in einer zusammengefassten Festsetzung von Abgaben auch über Monate abgesprochen, die keinen Anlass für eine bescheidmäßige Festsetzung nach § 201 BAO bieten, ist in einem solchen Fall der Abgabenbescheid ersatzlos zu beheben, da die zusammengefasste Festsetzung von Abgaben nur einheitlich beurteilt werden kann (vgl. BFG 09.03.2018, RV/6100647/2012, BFG 22.01.2015, RV/6100305/2010).

Nach Ansicht der Berichterstatterin haben die fristgerecht eingebrachten Anträge nach § 201 Abs. 3 Z. 1 BAO zur Folge, dass die Bf. ein Recht darauf hat, dass jede einzelne, von ihr durchgeführte Selbstberechnung von der Abgabenbehörde auf ihrer Richtigkeit überprüft wird. Für jedes einzelne Monat des Jahres 2012 wäre von der Abgabenbehörde entweder ein gesonderter Abgabenbescheid (mit der Festsetzung der Glücksspielabgabe für das jeweilige Monat) oder ein den Antrag abweisender Bescheid (mit dem ausgesprochen wird, dass die Selbstberechnung in einem konkreten Monat richtig war) zu erlassen.

Soweit überblickbar liegt bisher keine Rechtsprechung dazu vor, ob fristgerechte Anträge nach § 201 Abs. 3 Z. 1 BAO für mehrere Besteuerungszeiträume eines Kalenderjahres einer zusammengefassten Festsetzung nach § 201 Abs. 4 BAO grundsätzlich entgegenstehen. Nach Ansicht der Berichterstatterin sprechen bei Vorliegen von fristgerechten Anträgen jedenfalls Ermessenserwägungen gegen eine zusammengefasste Festsetzung der Glücksspielabgabe (ohne Aufgliederung auf die einzelnen Monate).

Das BFG hat gemäß § 279 Abs. 1 BAO grundsätzlich immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das Verwaltungsgericht kann seine Entscheidung originär neu gestalten, das Ergebnis seiner Entscheidung kann von dem des erstinstanzlichen Bescheides abweichen (vgl. dazu VwGH 23.11.2004, 2001/15/0143). Die Abänderungsbefugnis ist jedoch durch die Sache beschränkt; "Sache" ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. Ritz, BAO⁶, § 279 BAO, Tz 38 f). Das Verwaltungsgericht darf daher ein und dieselbe Abgabe (das ist die im bekämpften Bescheid vorgeschriebene Abgabe) in veränderter Höhe (auch von veränderten Grundlagen und anders beurteilten Sachverhalten ausgehend) festsetzen (vgl. VwGH 29.1.2009, 2008/16/0055). Einen anderen Sachverhaltskomplex darf das Verwaltungsgericht dabei allerdings nicht annehmen (vgl. VwGH 27.9.2012, 2010/16/0206). Das Bundesfinanzgericht ist berechtigt, Ergänzungen des erstinstanzlichen Bescheides vorzunehmen, solange es nicht überhaupt den Gegenstand des erstinstanzlichen Bescheides auswechselt (vgl. VwGH 27.02.1995, 94/16/0275).

Nach der Judikatur des Bundesfinanzgerichtes ist bei Fehlen der gesonderten Anführung der essentiellen Spruchbestandteile bei formularmäßiger Zusammenfassung mehrerer der Besteuerung unterliegenden Vorgänge, die entsprechende Richtigstellung des Spruches im Rahmen der Abänderungsbefugnis des § 279 Abs. 1 BAO zulässig, wenn kein Zweifel bestehen konnte, welche Vorgänge das FA im angefochtenen Bescheid erfasste (vgl. BFG 28.12.2015, RV/7102461/2012; BFG 28.04.2015, RV/7100973/2010 unter Hinweis auf VwGH 26.1.1995, 94/16/0058; BFH 12.10.1983, II R 56/81).

Aus der Begründung des angefochtenen Bescheides ist hier ersichtlich, dass das FA grundsätzlich alle im Zeitraum Jänner 2012 – Dezember 2012 von der Bf. veranstalteten Lotterien besteuern wollte und (nur) zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf den im Bescheid gemäß § 48 BAO genannten Betrag zurückgegriffen hat.

Der Bescheid betreffend die Festsetzung der Glücksspielabgabe für 2012 ist daher insofern abzuändern, als die essentiellen Spruchbestandteile (Bemessungsgrundlage, Steuersatz, Höhe der Glücksspielabgabe) für jedes Monat des Jahres 2012 gesondert angeführt wird und ist bei Bestimmung der Bemessungsgrundlage aus den oben angeführten Gründen für jeden Monat darauf abzustellen, wie hoch in Summe die „Einsätze“ (zur Einbeziehung der „Servicepauschale siehe unten) jener Spielteilnehmer war, die sich im Zeitpunkt des Abschlusses des jeweiligen Glücksvertrages mit der Bf. in Österreich befunden haben.

Zur Höhe der „Einsätze“ - Einbeziehung der Servicepauschale

Die Bemessungsgrundlage beim Tatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG ist der „Einsatz“ (und heißt es nicht wie bei § 58 Abs. 1 GSpG: „alle erzielbaren Einsätze“).

Aus § 2 Abs. 1 Z 2 GSpG ergibt sich, dass unter „Einsatz“ eine vermögenswerte Leistung, die Spieler oder andere Personen in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen, zu verstehen ist. Als Spieleinsatz ist alles zu verstehen, was der Spieler aufzuwenden hat, um die Hoffnung auf eine Leistung - die Gewinnchance - zu erhalten. Dabei ist es unerheblich, ob der Spieler oder jemand anderer die vermögenswerte Leistung im Zusammenhang mit der Teilnahme des Spielers am Glücksspiel erbringt (§ 2 Abs. 1 Z 2 GSpG). Es kommt auch nicht darauf an, ob der Spielteilnehmer die finanziellen Mittel für die Teilnahme an einer Ausspielung etwa von Angehörigen geschenkt bekommen hat oder ob er dafür einen „Treue-Gutschein“, ausgestellt etwa vom Glücksspielunternehmer, verwendet. In beiden Fällen ist es bei der Gewährung der finanziellen Mittel oder des Gutscheins noch ungewiss, ob der Spieler diese(n) Boni (Bonus) tatsächlich für die Teilnahme an einer (weiteren) Ausspielung nutzen wird. Erst bei der tatsächlichen Inanspruchnahme der Boni tritt Gewissheit über deren Verwendung ein. D.h., erst in jenem Kalendermonat, in dem der Bonus tatsächlich eingelöst wird, ist dessen Berücksichtigung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage denkbar (vgl. dazu VwGH 24.06.2020, Ro 2018/17/0003).

Für die Erfüllung des § 2 Abs 1 Z 2 GSpG ist lediglich Voraussetzung, dass im Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel eine vermögenswerte Leistung erbracht wird. Dabei ist nicht zu unterscheiden, an wen diese Leistung erbracht wird (vgl. VwGH 20.4.2016, Ro 2015/17/0020).

Als Spieleinsatz kann alles verstanden werden, was der Spielteilnehmer aufwenden muss, um die Hoffnung, die Gewinnchance einer bedingten Leistung zu erhalten (vgl. ua BFG 28.3.2018, RV/7105345/2017; siehe auch Bavenek-Weber in Bavenek-Weber/Petritz/Petritz-Klar, GebG⁵ §

33 TP 17 GebG/GSpA Rz 103). Der Spieleinsatz ist der Preis und damit das Entgelt für die Hoffnung auf eine Gewinnchance (vgl. Bavenek-Weber, UFSjournal 2013, 448). Die Einsatzleistung des Spielteilnehmers steht dabei in einem Austauschverhältnis (Synallagma) mit dem Inaussichtstellen des Gewinns, dh der Verpflichtung zur Leistung des Gewinns für den Fall, dass sich die Hoffnung auf die Gewinnchance realisiert (vgl. BFG 28.3.2018, RV/7105345/2017; BFG 17.7.2015, RV/7101620/2013; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; Bavenek-Weber in Bavenek-Weber/Petritz/Petritz-Klar, GebG⁵, § 33 TP 17 GebG/GSpA Rz 110; Bergmann/Pinetz, aaO, Rz 259).

Nach Bergmann/Pinetz, aaO, Rz 260 ist unter dem Einsatz iSd § 57 Abs 1 GSpG das Entgelt für die Teilnahme an einer bestimmten Ausspielung und somit jene vermögenswerte Leistung zu verstehen, die der Spielteilnehmer nach Maßgabe des konkret abgeschlossenen entgeltlichen Glücksvertrages für die Spielteilnahme erbringen muss. Der Einsatz und damit das Entgelt ist solcherart für jede einzelne Ausspielung, dh für jeden einzelnen Glücksvertrag iSd § 1267 ABGB, zu bestimmen (vgl. aus der stRsp des VwGH zur Umsatzsteuer zB VwGH 8.4.1991, 90/15/0065). Dieses Entgelt ist von allfälligen Nebenleistungen des Spielteilnehmers, die zwar im Zusammenhang mit der Spielteilnahme erbracht werden, jedoch tatsächlich nicht als Entgelt für die Spielteilnahme an sich zu qualifizieren sind (wie etwa an einen Vermittler zu leistende Bearbeitungsgebühren), zu unterscheiden.

Zu Mehrwertnummernglücksspielen hat das BFG entschieden, dass die in § 2 Abs. 1 GSpG angesprochene synallagmatische Verknüpfung zwischen der Leistung des Veranstalters und der Gegenleistung der Spieler objektiv zu verstehen ist. Es kommt nicht darauf an, ob die Spieler ihre Leistung als Gegenleistung für die Teilnahme an einer Ausspielung verstehen. Maßgebend ist vielmehr, ob sie für die Teilnahme tatsächlich eine Leistung an den Spielveranstalter erbringen. Unter Verweis auf VwGH 25.07.1990, 86/17/0062 ist auch jener Teil des Mehrwertentgelts, das dem mit dem Veranstalter zusammenarbeitenden Netzbetreiber zukommt, als Gegenleistung im Sinn des § 2 Abs. 1 GSpG zu werten, da es gleichgültig ist, an wen der Spieler in einem dreipersonalen Verhältnis seine Leistung erbringt. Abgesehen davon dient auch jener Anteil des Mehrwertentgelts, der dem Netzbetreiber des Veranstalters zufließt, ebenfalls der Abgeltung von dessen besonderer, im Interesse des Veranstalters liegender Mühewaltung. „Denn nur so lässt sich der Umstand erklären, dass der Betreiberanteil am Mehrwertentgelt notorisch höher ist als jenes Entgelt, das ein Spieler nach typischen Mobilfunktarifen seinem eigenen Netzbetreiber zu zahlen hätte. Es liegt daher auch insofern eine Gegenleistung für die Teilnahme am Gewinnspiel vor.“ Es ist gleichgültig, ob es alternative Teilnahmemöglichkeiten gibt oder nicht. Für jene Spieler, die sich aus welchem Grund auch immer für die Inanspruchnahme des Mehrwertdienstes entscheiden, ist der Tatbestand des § 2 Abs. 1 GSpG jedenfalls erfüllt (vgl. BFG 17.11.2016, RV/7103056/2008).

Nach der Entscheidung OGH 18.11.2008, 4Ob167/08z ist auch jener Teil des Mehrwertentgelts, das dem mit der Beklagten zusammenarbeitenden Netzbetreiber zukommt, als Gegenleistung

im Sinn des § 2 Abs 1 GSpG zu werten. Denn nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (86/17/0062 = VwSlg 6523 F/1990) ist es gleichgültig, an wen der Spieler in einem dreipersonalen Verhältnis seine Leistung erbringt. Strittig war im Anlassfall dieses Erkenntnisses eine „Schutzgebühr“ von 5 Schilling, die nicht das veranstaltende Medienunternehmen, sondern jene Trafikanten erhielten, die Zeitungen mit einem Gewinnspiel vertrieben und bei denen „Sofortgewinne“ eingelöst werden konnten. Dass diese „Schutzgebühr“ als Abgeltung für die Mühewaltung der Trafikanten anzusehen war, änderte nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofs nichts an ihrem Charakter als Gegenleistung für die Möglichkeit zur Teilnahme am Gewinnspiel. Jener Anteil des Mehrwertentgelts, der dem Netzbetreiber des Veranstalters zufließt, dient ebenfalls der Abgeltung von dessen besonderer, im Interesse des Veranstalters liegender Mühewaltung. Denn nur so lässt sich der Umstand erklären, dass der Betreiberanteil am Mehrwertentgelt notorisch höher ist als jenes Entgelt, das ein Spieler nach typischen Mobilfunktarifen seinem eigenen Netzbetreiber zu zahlen hätte. Es liegt daher auch insofern eine Gegenleistung für die Teilnahme am Gewinnspiel vor.

Es ist daher auch hier für die Behandlung der „Servicepauschale“ als Teil des Einsatzes iSd § 2 GSpG entscheidend, ob die „Servicepauschale“ in einem losen synallagmatischen Verhältnis zu dem den Spielteilnehmern in Aussicht gestellten Gewinn steht. Da der Vertrieb der Lose von der ***BF*** ausschließlich über die LE erfolgt, dienen auch hier die den LE verbleibenden Beträge der Abgeltung der Mühewaltung der LE beim Vertragsabschluss und spricht dies für eine Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage. Nach dem Vorbringen der Bf. ist es der Regelfall, dass die Kunden gleichzeitig mit der Bezahlung des Lospreises (und damit noch vor Vertragsabschluss) die „Servicepauschale“ an die LE leisten. Wie vom FA zu Recht im Vorlagebericht ausgeführt wurde, ist die entscheidende Frage, ob die Leistung der Servicepauschale tatsächlich bloß „optional“ war und aus welchen Gründen die Kunden in der Regel diese Beträge - die offensichtlich über einen bloßen Ersatz von Portokosten hinausgehen - leisten.

Wie die Bf. anhand konkreter Beispiele dargelegt hat, war die Spielteilnahme tatsächlich (und nicht nur theoretisch) ohne Leistung der „Servicepauschale“ möglich. Die Leistung der Servicepauschale erhöht auch nicht die Gewinnchance und hat auch keinen Einfluss auf die Höhe eines möglichen Gewinnes. Es fehlt hier daher bei der Servicepauschale ein synallagmatisches Verhältnis zu dem den Spielteilnehmern in Aussicht gestellten Gewinn und ist daher die Leistung der Servicepauschale nicht in die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe einzubeziehen.

Ergebnis

Die Glücksspielabgabe für die Monate 01/2012 – 11/2017 beträgt daher wie im Folgenden dargestellt und ergibt sich dadurch die nachstehend angeführte Abweichung zur durchgeführten Selbstberechnung:

Monat/Jahr	Bemessungs- grundlage	Abgaben- betrag	selbstberechnet	Gutschrift/ Nachforderung
01/2012	964.621,35	€ 154.339,42	€ 166.052,86	-€ 11.713,44
02/2012	914.124,82	€ 146.259,97	€ 157.827,15	-€ 11.567,18
03/2012	1.351.475,50	€ 216.236,08	€ 248.085,36	-€ 31.849,28
04/2012	1.028.821,82	€ 164.611,49	€ 163.011,67	€ 1.599,82
05/2012	1.039.545,81	€ 166.327,33	€ 182.342,20	-€ 16.014,87
06/2012	892.536,54	€ 142.805,85	€ 146.872,33	-€ 4.066,48
07/2012	819.470,34	€ 131.115,25	€ 142.152,70	-€ 11.037,45
08/2012	787.174,02	€ 125.947,84	€ 136.733,69	-€ 10.785,85
09/2012	1.158.867,10	€ 185.418,74	€ 213.404,39	-€ 27.985,65
10/2012	1.030.776,22	€ 164.924,20	€ 178.997,86	-€ 14.073,66
11/2012	1.103.018,88	€ 176.483,02	€ 186.061,17	-€ 9.578,15
12/2012	959.006,25	€ 153.441,00	€ 158.619,72	-€ 5.178,72
Summe 1-12/2012	12.049438,65			
01/2013	865.627,21	€ 138.500,35	€ 149.645,63	-€ 11.145,28
02/2013	828.751,51	€ 132.600,24	€ 143.490,96	-€ 10.890,72
03/2013	1.245.399,38	€ 199.263,90	€ 228.938,99	-€ 29.675,09
04/2013	1.059.257,69	€ 169.481,23	€ 169.210,39	€ 270,84
05/2013	1.065.874,61	€ 170.539,94	€ 185.891,23	-€ 15.351,29
06/2013	874.657,73	€ 139.945,24	€ 146.512,42	-€ 6.567,18
07/2013	798.256,14	€ 127.720,98	€ 138.790,31	-€ 11.069,33
08/2013	769.414,64	€ 123.106,34	€ 133.529,42	-€ 10.423,08
09/2013	1.192.917,93	€ 190.866,87	€ 218.547,55	-€ 27.680,68
10/2013	975.035,61	€ 156.005,70	€ 161.129,38	-€ 5.123,68
11/2013	1.013.017,24	€ 162.082,76	€ 177.354,18	-€ 15.271,42
12/2013	915.292,17	€ 146.446,75	€ 155.771,60	-€ 9.324,85
Summe 1-12/2013	11.603.501,86			
01/2014	856.555,62	€ 137.048,90	€ 148.614,55	-€ 11.565,65
02/2014	806.462,11	€ 129.033,94	€ 140.014,34	-€ 10.980,40
03/2014	1.244.851,16	€ 199.176,19	€ 228.535,82	-€ 29.359,63
04/2014	991.980,74	€ 158.716,92	€ 157.402,19	€ 1.314,73
05/2014	970.991,60	€ 155.358,66	€ 169.471,21	-€ 14.112,55
06/2014	853.426,90	€ 136.548,30	€ 144.307,75	-€ 7.759,45
07/2014	786.031,99	€ 125.765,12	€ 136.804,68	-€ 11.039,56
08/2014	775.127,38	€ 124.020,38	€ 134.709,04	-€ 10.688,66

09/2014	1.221.050,86	€ 195.368,14	€ 220.845,76	-€ 25.477,62
10/2014	936.404,14	€ 149.824,66	€ 152.207,08	-€ 2.382,42
11/2014	932.365,22	€ 149.178,44	€ 163.363,12	-€ 14.184,68
12/2014	809.203,70	€ 129.472,59	€ 136.698,72	-€ 7.226,13
Summe 1-12/2014	11.184.451,42			
01/2015	736.732,14	€ 117.877,14	€ 128.132,47	-€ 10.255,33
02/2015	709.288,42	€ 113.486,15	€ 123.323,45	-€ 9.837,30
03/2015	1.121.344,66	€ 179.415,15	€ 202.883,78	-€ 23.468,63
04/2015	828.639,01	€ 132.582,24	€ 134.587,84	-€ 2.005,60
05/2015	843.434,17	€ 134.949,47	€ 148.350,94	-€ 13.401,47
06/2015	730.536,62	€ 116.885,86	€ 123.130,02	-€ 6.244,16
07/2015	706.603,87	€ 113.056,62	€ 122.940,96	-€ 9.884,34
08/2015	695.236,25	€ 111.237,80	€ 121.031,72	-€ 9.793,92
09/2015	1.101.005,90	€ 176.160,94	€ 197.047,77	-€ 20.886,83
10/2015	840.950,43	€ 134.552,07	€ 142.227,87	-€ 7.675,80
11/2015	875.276,91	€ 140.044,31	€ 153.371,79	-€ 13.327,48
12/2015	761.924,92	€ 121.907,99	€ 131.380,60	-€ 9.472,61
Summe 1-12/2015	9.950.973,30			
01/2016	724.808,17	€ 115.969,31	€ 126.184,06	-€ 10.214,75
02/2016	725.042,89	€ 116.006,86	€ 126.155,32	-€ 10.148,46
03/2016	1.107.559,72	€ 177.209,56	€ 200.894,47	-€ 23.684,91
04/2016	894.938,55	€ 143.190,17	€ 146.847,95	-€ 3.657,78
05/2016	918.824,02	€ 147.011,84	€ 160.332,53	-€ 13.320,69
06/2016	810.808,77	€ 129.729,40	€ 137.814,57	-€ 8.085,17
07/2016	780.885,74	€ 124.941,72	€ 135.714,58	-€ 10.772,86
08/2016	752.201,00	€ 120.352,16	€ 130.907,26	-€ 10.555,10
09/2016	1.247.676,24	€ 199.628,20	€ 223.110,88	-€ 23.482,68
10/2016	1.020.429,99	€ 163.268,80	€ 170.518,80	-€ 7.250,00
11/2016	1.008.532,24	€ 161.365,16	€ 176.164,79	-€ 14.799,63
12/2016	947.345,25	€ 151.575,24	€ 161.630,55	-€ 10.055,31
Summe 1-12/2016	10.939.052,58			
01/2017	908.421,55	€ 145.347,45	€ 158.100,72	-€ 12.753,27
02/2017	869.127,55	€ 139.060,41	€ 151.217,13	-€ 12.156,72
03/2017	1.435.933,94	€ 229.749,43	€ 250.244,22	-€ 20.494,79
04/2017	961.633,25	€ 153.861,32	€ 156.713,67	-€ 2.852,35

05/2017	942.175,00	€ 150.748,00	€ 150.748,00	€ 0,00
06/2017	321.538,50	€ 51.446,16	€ 51.446,16	€ 0,00
07/2017	330.445,45	€ 52.871,27	€ 52.871,32	-€ 0,05
08/2017	335.078,00	€ 53.612,48	€ 53.612,48	€ 0,00
09/2017	567.719,25	€ 90.835,08	€ 90.835,08	€ 0,00
10/2017	87.210,00	€ 13.953,60	€ 13.953,60	€ 0,00
11/2017	96.020,00	€ 15.363,20	€ 15.363,20	€ 0,00
Summe 1-11/2017	6.855.302,49			

Wie sich aus der obigen Tabelle ergibt wurde für den Zeitraum 05/2017 – 11/2017 die Glücksspielabgabe von der Bf. richtig selbstberechnet. Da eine Abgabefestsetzung mittels Abgabenbescheid nur in Betracht kommt, wenn sich der selbstberechnete und dem FA bekanntgegeben Abgabebetrag als nicht richtig erweist (vgl. dazu auch BFG 14.12.2020, RV/7100709/2020), sind für diesen Zeitraum keine Abgabenbescheide zu erlassen und die angefochtenen Bescheide insofern abzuändern, als die Anträge auf Selbstberechnung abgewiesen werden.

Für die übrigen Monate ist den Beschwerden Folge zu geben und sind die sind die Abgabenbescheide wie im Spruch ersichtlich abzuändern.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Eine Revision ist im gegenständlichen Fall zulässig, weil zur Rechtsfrage, ob bei verbotenen Lotterien, die einzelne Lotterie oder der einzelne Spielvertrag den Steuergegenstand iSd § 57 GSpG bildet und daran anknüpfend, ob auch die Einsätze der Spielteilnehmer ohne Österreichbezug in die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe einzubeziehen sind, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt. Weiters liegt auch keine Rechtsprechung des VwGH dazu vor, ob das Territorialitätsprinzip und die Dienstleistungsfreiheit eine einschränkende Auslegung der Bestimmung des § 57 Abs. 1 Abs GSpG gebieten, die im Ergebnis dazu führt, dass nur jene Spielverträge, an denen Spieler aus Österreich teilnehmen, der österreichischen Glücksspielabgabe zu unterziehen sind.

Wien, am 30. September 2022