

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Lechner Wirtschaftsprüfung GmbH, Türkenstraße 23/1/12, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 19. März 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 17. Februar 2015 betreffend Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 4 Glücksspielgesetz, Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 Glücksspielgesetz, Landeszuschlag Niederösterreich gemäß § 14 NÖ Spielautomatengesetz 2011 iVm § 57 Abs. 4 Glücksspielgesetz, Landeszuschlag Burgenland gemäß § 1 des Gesetzes vom 28.10.2010 über die Erhebung eines Zuschlags zur Bundesautomaten- und VLT-Abgabe iVm § 57 Abs. 4 Glücksspielgesetz und Landeszuschlag Oberösterreich gemäß § 1 OÖ Glücksspielautomatenabgabegesetz iVm § 57 Abs. 4 Glücksspielgesetz, jeweils für den Zeitraum Oktober 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (kurz: Bf) führte im Streitzeitraum in Niederösterreich, im Burgenland und in Oberösterreich Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis landesrechtlicher Bewilligungen durch.

Nachschau, Bescheide

Bei der Bf fand von Dezember 2014 bis Februar 2015 eine Nachschau statt.

In der Niederschrift über die Nachschau vom 09.02.2015 wurde vom Prüfer festgestellt (siehe Seite 10ff):

“Bei der Registrierung als Spieler erhalten Neukunden von der Bf ein Spielguthaben erhalten, mit dem sie Automaten Spiele durchführen können. Diese eingelösten Spielguthaben wurden als Erlösschmälerung von den Bruttospieleinnahmen bei der Erstellung der Abgabenerklärung in Abzug gebracht.“

Im Abrechnungszeitraum 10/2014 war dies ein Betrag von € 57.200,00.

Der Prüfer war der Ansicht, dass dies zu Unrecht erfolgt sei. Das Finanzamt schloss sich dieser Auffassung an und erließ in einer Ausfertigung die angefochtenen Bescheide vom 17.02.2015 (Sammelbescheid). Insgesamt ergab sich eine Differenz zur Abgabenerklärung in Höhe von € 11.964,31 (siehe Seite 11 der Niederschrift).

Beschwerde

Innerhalb offener Frist wurde dagegen Beschwerde erhoben (Schriftsatz vom 19.03.2015) und das Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung, die Entscheidung durch den Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Neben einer umfangreichen rechtlichen Begründung wurde zum Sachverhalt vorgebracht:

“..... Als Werbemaßnahme geben wir an (Neu-)Kunden unentgeltlich Spielguthaben (Gutscheine) aus, die von den Kunden als Spieleinsatz bei den Automatenauspielungen verwendet werden können. Eine Einlösung dieser Spielguthaben in bar ist nicht möglich. Wenn ein Kunde mit einem solchen aus einem Spielguthaben stammenden Einsatz spielt und gewinnt, kann sich der Kunde diesen Gewinn jedoch in bar auszahlen lassen.“

Diese Spielguthaben seien daher zu Recht aus den Jahresbruttospieleinnahmen iSd § 57 Abs. 5 GSpG ausgeschieden worden.

Vorlage an das Verwaltungsgericht

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde betreffend Zeitraum 10/2014 und die Aktenteile laut Aktenverzeichnis an das Bundesfinanzgericht vor (Vorlagebericht vom 13.05.2015).

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, zur Rechtsfrage der steuerlichen Behandlung von 'Boni' wesentliche Aussagen getroffen.

Aufgrund des VwGH-Erkenntnisses wurden vom Finanzamt - was die tatsächliche Vorgangsweise betrifft - weitere Erhebungen bei der Bf (im Lokal in XY) getätigt (Nachschau vom 01.10.2020).

Der Amtsbeauftragte des Finanzamtes legte die Niederschrift sowie die Fotostrecke zur Nachschau vor und führte in seiner Stellungnahme dazu wie folgt aus (Mail vom 13.09.2022):

"Konkret stellt sich der Sachverhalt so dar, dass es eine Umstellung im System der Bf. gab – ab etwa 12/2017 wurden nach und nach personalisierte Karten eingeführt.

Vor der Umstellung waren die Boni faktisch weitergebbare, dh es handelte sich jedenfalls um vermögenswerte Leistungen, wodurch diese auch als Einsätze bemessungsgrundlagenerhöhend zu berücksichtigen sind.

Für die beschwerdegegenständlichen ZR 11/2012-10/2015 bedeutet dies, dass die Boni als Einsatz zu werten sind.

Erst ab 12/2017 gibt es weitergebbare und nicht weitergebbare (= nicht personalisiert und personalisiert)."

Diese Stellungnahme wurde der Bf zur Kenntnis gebracht.

Zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung wurde der Bf eine vorläufige Einschätzung der Sach- und Rechtslage übermittelt (Schriftsatz vom 28.02.2023).

Zur Übertragbarkeit von ausgegebenen Gutscheinen wurde von der Bf nachstehende Stellungnahme erstattet (Schreiben vom 02.05.2023):

" Wie Sie in Ihrer Stellungnahme ausführen, erfolgte durch unsere Gesellschaft bei der Ausgabe von unentgeltlichen Spielguthaben an (Neu-)Kunden ab 12/2017 eine sukzessive Umstellung des Systems derart, dass mittels Personalisierung eine Weitergabe der Gutscheine technisch ausgeschlossen wurde. Im Streitzeitraum von 11/2012 bis 10/2015 war eine Weitergabe solcher Gutscheine zwar technisch noch nicht ausgeschlossen, allerdings wurde durch verschiedene Maßnahmen eine Weitergabe der Gutscheine faktisch ausgeschlossen. Diese Maßnahmen lassen sich wie folgt darstellen:

Im maßgeblichen Zeitraum erfolgte die Ausgabe von Boni / "Promotion Tickets" grundsätzlich bei der Erstregistrierung des Kunden oder bei gesonderten isolierten Ereignissen wie zB dem Geburtstag des jeweiligen Kunden. Durch diese eingeschränkten Ausgabeereignisse war der zu

erwartende Betrag pro Kunde ohne weiteres abschätzbar, wodurch in einer ex post Kontrolle Auffälligkeiten schnell erkannt wurden.

Die an Kunden ausgegebenen Boni / "Promotion-Tickets" wurden im maßgeblichen Zeitraum durch Identifikation des Empfängers im Ausgabezeitpunkt kombiniert mit ex-post-Kontrollen protokolliert und gesichert. Dabei wurden folgende Schritte "durchlaufen":

- *Die Generierung bzw der Ausdruck der Promotion-Tickets erfolgte ausschließlich durch dazu berechtigten Mitarbeiter (bargeldverantwortlicher "Abrechner").*
- *Die Promotion-Tickets wurden vom bargeldverantwortlichen Abrechner gemeinsam mit einem Ausgabeprotokoll an das Filialpersonal übergeben (siehe dazu beispielhaft das als Anlage ./I übermittelte Ausgabeprotokoll).*
- *Anlässlich der Ausgabe von Promotion-Tickets an Kunden erfolgte eine Eintragung in dieses Ausgabeprotokoll (vgl abermals Anlage ./I).*
- *Sowohl periodisch als auch anlassbezogen erfolgte eine Kontrolle des Ausgabeprotokolls einerseits und der vorhandenen Promotion Tickets andererseits durch den Filialmanager (Leitungsfunktion der Filiale) oder den bargeldverantwortlichen Abrechner.*
- *Schließlich erfolgt im Zuge des Monatsabschlusses in Form von Kontrollrechnungen auf Kundenbasis ein Abgleich der ausgegeben Promotion-Tickets mit den eingelösten Beträgen. Soweit es dabei zu Diskrepanzen kam, erfolgt im Bedarfsfall eine Einzelprüfung, d.h. eine detaillierte Betrachtung der vom identifizierten Kunden eingelösten Promotion-Tickets einerseits und den relevanten ausgefüllten Ausgabeprotokollen anderseits.*

Diese Schritte sind in der als Anlage ./2 beigefügten Verfahrensanweisung, die Teil des Qualitätsmanagements der Filialen war, festgehalten (VA -07-303).

Die Wirksamkeit der durchgeführten Kontrollen war im Streitzeitraum gegeben. Das zeigt sich nicht zuletzt daran, dass die versuchte Umgehung dieses Verfahrens - durch ein Zusammenwirken von Kunden und Filialmitarbeitern - in zwei Fällen zu strafrechtlichen Verfahren gegen Mitarbeiter geführt hat (siehe dazu die als Anlage ./3a und Anlage ./3b übermittelten Vorfallsberichte¹).

¹ *Anmerkung: Die beiden Vorfallsberichte stammen aus Juli 2018. Die Vorfälle ereigneten sich allerdings in Filialen, in denen die in 12/2017 lancierte sukzessive Umstellung auf eine technische Personalisierung der Promotion-Tickets noch nicht umgesetzt war. Das in beiden Filialen im Juli 2018 umgesetzte System zur Unterbindung der Weitergabe von Promotion-Tickets entspricht daher jenem System, das im Streitzentrum anwendbar war.*

Zusammenfassend gesagt war im Streitzeitraum eine Übertragbarkeit der ausgegebenen Promotion-Tickets durch die einzelnen Kunden daher faktisch nicht gegeben, womit es sich bei diesen Tickets um keinen unabhängigen Vermögenswert gehandelt hat. Die Promotion-Tickets

haben demzufolge unserer Auffassung nach auch im Streitzeitraum keinen Eingang bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen zu finden.“

Die belangte Behörde hat dazu folgende Gegenäußerung erstattet (Schreiben vom 02.06.2023):

“Die(die Bf) hat zwar ein System zur Überprüfung der Promotickets eingeführt, wobei die Tickets selbst nicht dem Kunden zugewiesen wurden, sondern nur deren Ausgabe an einen Kunden namentlich auf eine Ausgabenliste eingetragen wurde. Die Tickets selbst konnten vom Kunden weitergegeben werden und waren nicht auf den Kunden selbst beschränkt, dies ergibt sich schon aus der Tatsache, dass es laut der Beilagen zum Schreiben der(die Bf) zu Fällen kam in denen Tickets in größerer Menge durch Filialmitarbeiter an Kunden ausgegeben und diese anschließend eingelöst wurden. Dies wurde zwar Strafrechtlich verfolgt, jedoch ist die Weitergabe der Tickets erfolgt und somit ist aus Sicht des Finanzamtes das System nicht dafür geeignet gewesen eine Weitergabe zu verhindern.

Weiters zielte das System der(die Bf) (Kontrolle der ausgegebenen Tickets mittels Liste und Kontrollrechnungen) darauf ab, dass kein Betrug durch Mitarbeiter in Zusammenarbeit mit Kunden erfolgt, dies kommt aus den Beilagen zum Schreiben hervor. Dieses System konnte aus Sicht des Finanzamtes nicht verhindern, dass ein Kunde ein Promoticket an einen anderen Kunden verkauft, bzw. weitergibt und dieser das Ticket danach einlöst. Auch wäre es möglich gewesen sich zum Erhalt eines Promotickets zu registrieren und es dann einem anderen Kunden weiter zu geben. Aus dem Schreiben der(die Bf) auch nicht hervorgeht, dass tatsächlich überprüft wird, dass ein Kunde das ihm gewährte Ticket auch wirklich selbst einlöst. Eine Übergabe der Tickets von Kunden zu Kunden war faktisch jedenfalls möglich.

Auf der anderen Seite ist festzuhalten, dass im Falle der Würdigung, dass es sich um nicht weitergebbare Gutscheine handelt und diese daher mangels Vermögenswert keinen Einsatz darstellen, eine weitere Problematik entsteht - jene Spiele bei denen ausschließlich ein nicht vermögenswerter Gutschein eingesetzt wurde, unterliegen nicht der Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 4 GSpG. Es handelt sich bei diesen Spielen nicht um Ausspielungen und sind diese Glücksspiele daher bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 4 GSpG zur Gänze (Einsatz- und Gewinnseite) nicht zu berücksichtigen sind.

Sofern ein Bonus für die Teilnahme am Glücksspiel verwendet wird, kann nur dieser alleine, dh ausschließlich der Bonus eingesetzt werden, dh dieser wird nicht zusammen mit Geld eingesetzt. Es würde sich daher nicht um Rabatte, sondern um eine Art Freispiele handeln. Steuergegenstand des § 57 Abs. 4 GSpG ist die Ausspielung (§ 2 GSpG). Voraussetzung für die Erfüllung des Steuertatbestandes gem. § 57 Abs. 4 GSpG ist daher insbesondere das Vorliegen einer Ausspielung. Bei der Beurteilung, ob der Abgabentatbestand erfüllt ist, kommt es auf die einzelne Ausspielung an.

In diesem Zusammenhang hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, zur Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (welche als Steuergegenstand auch die Ausspielung hat, sowie als Bemessungsgrundlage die Jahresbruttospieleinnahmen gem. § 57 Abs. 5 GSpG) insbesondere ausgeführt: 'Sollten an einem Glücksspiel Spieler ausschließlich unter Inanspruchnahme ihrer Freispiele teilnehmen, so ist mangels Einsätzen das Vorliegen einer Ausspielung zu verneinen, und zwar unabhängig davon, ob der Spieler dabei gewinnt oder verliert. Dieses Glücksspiel findet bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen keinen Eingang.'

Im Sinne des Gesetzes und der zitierten angeführten Rechtsprechung liegt mangels Einsatzleistung keine Ausspielung gern. § 2 GSpG vor. Diese Glücksspiele haben bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 4 GSpG unberücksichtigt zu bleiben. Die Einsätze dieser Boni sind somit einerseits den Jahresbruttospieleinnahmen nicht als Einsätze iSd § 2 Abs. 1 Z 2 GSpG hinzuzurechnen und andererseits ist der darauf entfallende Gewinn nicht abzugsfähig. Ein solches Einzelspiel/eine Teilnahme hat zur Gänze und nicht nur auf der Seite des Einsatzes außer Ansatz zu bleiben.

Hierfür müsste die (die Bf) die Aufzeichnungen zu Gewinnen, welche unter Einsatz von (angenommen nicht vermögenwerten) Gutscheinen erzielt wurden vorlegen. Wenn dies nicht möglich sein sollte, wären die jeweiligen Gewinne ausgehend von der Gewinnquote zu schätzen und der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen."

Mit Schreiben vom 15.06.2023 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Nachschau vom 01.10.2020 hat ergeben, dass die Bf ihr System umgestellt hat und ab etwa 12/2017 technisch in der Lage ist, die Gutscheine (Boni) auf eine bestimmte Person auszustellen. Damit sei gewährleistet, dass der Gutschein (Boni) nur vom begünstigten Spieler in Anspruch genommen werden kann.

Seit 12/2017 gibt es daher personalisierte und nicht personalisierte Boni.

Vor der technischen Umstellung im Jahr 2017 waren die Boni nicht an einen konkreten Namen gebunden. Für die Einlösung der Promotion-Tickets war die bloße Innehabung ausreichend.

Die Bf bringt vor, die Ausgabe der Promotion-Tickets an einen Kunden sei namentlich auf einer Ausgabenliste eingetragen worden.

Die Bf räumt selbst ein, dass es zur Ausgabe von mehreren Tickets durch Filialmitarbeiter an Kunden gekommen ist und diese anschließend eingelöst wurden. Dieses Zusammenwirken von Kunden und Filialmitarbeitern sei strafrechtlich verfolgt worden.

Damit ist aber dokumentiert, dass eine Weitergabe der Promotion-Tickets an andere Personen (auch mehrfach) möglich war.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Feststellungen ergeben sich aus den vorgelegten Aktenteilen, insbesondere aus den Feststellungen in der weiteren Nachschau vom 01.10.2020, den Ausführungen der Bf im Schriftsatz vom 02.05.2023 und der Replik der belangten Behörde vom 02.06.2023.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 57 Abs. 4 und 5 GSpG, in der im Streitzeitraum anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 111/2010, lautete wie folgt:

“(4) Für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals beträgt die Glücksspielabgabe 10 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen (Bundesautomaten- und VLT-Abgabe), wenn sie
–im Falle von Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung nach § 5 oder
–im Falle von Video-Lotterie-Terminals auf Basis einer Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 durchgeführt werden.

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

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

Zu den ‘Boni’ hat der VwGH im Erkenntnis vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, folgende Rechtsansicht vertreten:

“3. Boni

89 Das revisionswerbende Finanzamt bekämpft weiters auch die durch das BFG vorgenommene Behandlung von Vielspielerbegünstigungen (Boni/Vergütungen/Freispielen; in der Folge „Boni“), die einzelne Spieler als „Treuebonus“, quasi als Belohnung dafür erhalten,

dass sie bereits früher an einer bestimmten Anzahl von bestimmten Spielen teilgenommen haben, und als Anreiz, weiterhin an Spielen der mitbeteiligten Partei teilzunehmen. Die Gewährung dieser Boni erfolgte im Rahmen einer Werbestrategie der mitbeteiligten Partei, um Spieler zu einer verstärkten Inanspruchnahme ihres Glücksspielangebots zu animieren.

90 Es handelt sich dabei somit um Leistungen der mitbeteiligten Partei, die nicht als (überwiegend vom Zufall abhängiges) Ergebnis einer Ausspielung gewährt wurden, sondern einzig von einer bestimmten Anzahl von Spielteilnahmen durch einen bestimmten Spieler abhingen.

91 Das BFG hat solche Vergünstigungen als „Spielgewinne“, die die mitbeteiligte Partei „-sozusagen am selben Tisch - vorher über die Einsätze eingenommen“ habe, „als Gewinn“ von den Einsätzen in Abzug gebracht.

92 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass ein Abzug gewährter Boni (Rabatte, Freispiele) im Rahmen der ausbezahlten Gewinne schon mangels Vorliegens eines aleatorischen Elements nicht zulässig ist. Die Gewährung der in Rede stehenden Boni ist nicht das Ergebnis einer Ausspielung, sondern beruht auf der Willensentscheidung eines Spielers, an einer bestimmten Anzahl von bestimmten Ausspielungen eines bestimmten Spielunternehmers teilzunehmen, und der Willensentscheidung dieses Spielunternehmers, in einem solchen Fall diesem Spieler bestimmte Vergünstigungen zu gewähren.

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

94 Während die Gewährung von Boni somit noch zu keiner Berücksichtigung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage führt, könnte das Einlösen von Boni im Rahmen der Ermittlung der Höhe der Einsätze zulässig sein. Ob und in welcher Weise dies der Fall ist, hängt aber von den jeweils zu beurteilenden Sachverhalten ab.

95 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.

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

97 Weiters ist zu unterscheiden, ob für den begünstigten Spieler der erhaltene Bonus einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstellt. Das ist dann der Fall, wenn der Spieler den Gutschein (auch) in Geld (Waren) ablösen kann. Eine vom Unternehmer zugestandene und tatsächlich erfolgte Bargeldeinlösung ist weder bei den Gewinnen noch bei den Einsätzen zu berücksichtigen und hat somit keine Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage. Ob der Spieler diesen eingelösten Betrag in der Folge verwendet, um wieder an einem Spiel desselben Unternehmens teilzunehmen, oder ob er eine allfällige weitere Spielteilnahme anders finanziert, ist für die Bemessung der Glücksspielabgabe des Spielunternehmers, der den Gutschein begeben hat, ohne Belang. Wenn der Spieler das erhaltene Bargeld oder den Gutschein aber als Einsatz für eine weitere Spielteilnahme verwendet, findet dies wie jeder andere Einsatz auch im Rahmen der Ermittlung der Einsätze in die Bemessungsgrundlage Eingang. So hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung im Zusammenhang mit der umsatzsteuerlichen Behandlung von Freispielen bei Spielautomaten gemäß § 4 Abs. 5 UStG 1972 ausgeführt, dass der geldwerte, auch in anderer Weise (zur Konsumation) verwendbare Gewinnanspruch des Spielers im Falle der Verwendung für ein Freispiel als Entgelt für dieses Spiel (Umsatz) anzusehen ist (vgl. etwa VwGH 4.9.1992, 90/13/0164, mwN).

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

99 *Eine andere Beurteilung kann nur dann stattfinden, wenn der Spieler für die Teilnahme an weiteren Spielen einen Rabatt oder ein Freispiel erhält und er diese Vergünstigung weder weitergeben noch in Geld ablösen lassen kann. Bei einer tatsächlichen Inanspruchnahme des Rabatts anlässlich einer späteren Spielteilnahme braucht der Spieler nur einen um diesen Rabatt verminderten Einsatz oder im Falle eines Freispiels gar keinen Einsatz zu leisten. Daher kann bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Rahmen der Einsätze nur der um den Rabatt verringerte tatsächlich geleistete Einsatz dieses Spielers angesetzt werden. Im Falle eines Freispiels ist hinsichtlich dieses Teilnehmers von einem Einsatz von Null auszugehen. Sollten an einem Glücksspiel Spieler ausschließlich unter Inanspruchnahme ihrer Freispiele teilnehmen, so ist mangels Einsätzen das Vorliegen einer Ausspielung zu verneinen, und zwar unabhängig davon, ob der Spieler dabei gewinnt oder verliert. Dieses Glücksspiel findet bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen keinen Eingang.“*

Entscheidend ist daher, ob es sich bei dem erhaltenen Bonus bzw. Gutschein um einen ‘unabhängigen Vermögenswert’ handelt (in bar ablösbar oder an andere Spieler übertragbar; vgl. auch Rimböck, *Vielspielerbegünstigungen im Rahmen der Glücksspielabgabe*, taxlex 2022, Seite 73ff).

Aus den obigen Sachverhaltsfeststellungen ergibt sich, dass die ausgegebenen Boni (Gutscheine, Promotion-Tickets) im Streitzeitraum übertragbar waren, weshalb diese einen unabhängigen Vermögenswert darstellten. Ob diese tatsächlich weitergegeben wurden, ist für die gegenständliche Rechtsfrage nicht entscheidend.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, da sich das Bundesfinanzgericht bei der Lösung der anstehenden Rechtsfragen (die steuerliche Behandlung von ‘Boni’) auf das in der Entscheidung zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, stützen konnte.

Im Revisionsfall liegt somit bereits aus diesem Grund eine klare bzw. geklärte Rechtslage vor.

Salzburg, am 4. Juli 2023