

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Freshfields Bruckhaus Deringer Rechtsanwälte PartG mbB, Peregringasse 4, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 16. August 2016 gegen den (Sammel-)Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 11. Juli 2016 betreffend Wettgebühren für die Zeiträume Jänner 2012 bis Dezember 2012, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

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

Die festgesetzten Abgabebeträge bleiben unverändert.

Der angefochtene (Sammel-)Bescheid wird gemäß § 279 BAO insofern abgeändert, als folgender Hinweis gestrichen wird:

"Selbstberechneter Betrag 0,00 €

Auf Grund der festgesetzten Abgabe und des selbstberechneten Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von 17.660,61 €."

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

Selbstanzeige

Mit Schriftsatz vom 29.09.2014 wurde von der steuerlichen Vertretung im Auftrag der Beschwerdeführerin (kurz: Bf) Selbstanzeige hinsichtlich der Wettgebühren für den Zeitraum 1. Jänner 2011 bis 31. August 2014 erstattet.

Gemäß der in der Selbstanzeige dargestellten Berechnungsmethode wurde für den Streitzeitraum 01 bis 12/2012 insgesamt eine Bemessungsgrundlage von € 883.031,00 sowie eine 2%ige Wettgebühr iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG in Höhe von € 17.661,00 zur Anzeige gebracht und der Antrag gestellt, die Wettgebühren festzusetzen.

(Sammel-)Bescheid

Die belangte Behörde setzte die Wettgebühren gemäß § 201 BAO in einem Sammelbescheid zu Handen der damaligen steuerlichen Vertretung antragsgemäß fest. Bezüglich der Bemessungsgrundlagen und Abgabebeträge für die einzelnen Monate im Jahr 2012 wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf den (Sammel-)Bescheid verwiesen. In der Begründung wurde ausgeführt:

“Die Festsetzung erfolgte laut Antrag vom 29.9.2014 gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO, da eine Selbstberechnung gem. § 33 TP 17 Abs.3 GebG nicht vorausgegangen ist, obwohl eine diesbezügliche Verpflichtung besteht.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden. Daher war dem Gesetzeszweck mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen.

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

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

„Teilnahme vom Inland aus“ bedeutet, dass sich der Wettteilnehmer im Moment der Wettteilnahme physisch im Inland befindet. Der Gesetzgeber hat nicht vorgegeben wie der Abgabepflichtige die Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ in der Praxis vorzunehmen hat.

Die Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ ist dem Abgabepflichtigen überlassen, sie muss aber für die Abgabenbehörde nachvollziehbar und überprüfbar sein. Laut der Abgabepflichtigen ist der Abgabepflichtigen kein technisches Verfahren bekannt, welches diese Feststellung vollständig und mit insbesondere für das Entstehen eines Abgabenanspruches ausreichender Sicherheit gewährleisten würde.

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

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

Als Bemessungsgrundlage werden die Wetteinsätze der in Österreich registrierten Teilnehmer mit einer inländischen Wohnanschrift, die von der Abgabenschuldnerin bekannt gegeben worden sind, herangezogen.

Gemäß § 166 BAO kommt im Abgabenverfahren alles als Beweismittel in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Auch Indizienbeweise (mittelbare oder indirekte Beweise) kommen in Betracht (zB Stoll, BAO, 1759; Kotschnigg, Beweisrecht BAO, § 167 Rz 76 ff). Hierbei wird von Indizien (erwiesenen Hilfstatsachen) mit Hilfe von Erfahrungstatsachen und logischen Operationen auf die beweisbedürftige rechtserhebliche Haupttatsache geschlossen (zB VwGH 27.3.2008, 2006/13/0109; 17.10.2010, 2007/13/0078; 21.2.2013, 2009/13/0258).

Gemäß § 167 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Im Rahmen der Beweiswürdigung (§ 269 Abs. 1 iVm § 167 Abs. 2 BAO) stellte die Abgabenbehörde fest, dass Wetten im Inland abgeschlossen wurden. Hierbei wurden die

Registrierung des „Users“ mit einer inländischen Wohnanschrift als ein Indiz dafür angenommen, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat.

Dies auch insbesondere deswegen, da wie oben ausgeführt, Voraussetzung für die Teilnahme am Angebot die Registrierung als User ist, für die Registrierung der Spielteilnehmer selbst persönliche Daten (Vor- und Zuname, Wohnadresse, Geburtsdatum, E-Mail-Adresse u. ä.) richtig und vollständig auszufüllen hat und da die Gewinnauszahlung anhand der bekannt gegebenen Daten erfolgt, anzunehmen ist, dass diese den Tatsachen entsprechen.

So hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 20.11.2014 zu Zl. 2013/16/0085 ausgeführt:

„Bei dieser Sachverhaltsfeststellung sind sowohl die Registrierung des „Users“ mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer „inländischen IP-Adresse“ ein Indiz dafür, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat. Dass der Indizienbeweis vollen Beweis verschaffen kann, ist durch die hg. Rechtsprechung klargestellt (vgl. das Erkenntnis vom 21. Februar 2013, 2009/13/0258). Einem solchen Indiz kann zwar für konkrete Wettfälle durchaus entgegengetreten werden, doch müssen dazu konkrete diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden.“

Dem Verwaltungsgerichtshof folgend wird daher von Seiten des Finanzamtes die Registrierung mit inländischer Wohnadresse als geeigneter Indizienbeweis für die Teilnahme vom Inland aus angesehen, da seitens der Abgabenschuldnerin auch nicht im konkreten einzelnen Wett(Glücksspiel-)fall entgegen getreten werden konnte.

Als Bemessungsgrundlage werden die Wetteinsätze der in Österreich registrierten Teilnehmer mit einer inländischen Wohnanschrift, die von der Abgabenschuldnerin bekannt gegeben worden sind, herangezogen.

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

Beschwerde

Innerhalb offener Frist wurde gegen den Sammelbescheid für 01-12/2012 Beschwerde erhoben und in verfahrensrechtlicher Hinsicht beantragt,

- die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung an das Bundesfinanzgericht vorzulegen,
- eine mündliche Verhandlung anzuberaumen und

- den Senat über die Beschwerde entscheiden zu lassen.

Weiters wurde angeregt,

- ein Gesetzesprüfungsverfahren vor dem Verfassungsgerichtshof sowie
- ein Vorabentscheidungsverfahren beim EuGH einzuleiten.

Inhaltlich wurde beantragt, die Gebührenbescheide für 2012 aufzuheben und die Gebühr mit € 0,00 festzusetzen. Begründet wurde dies (auszugsweise) wie folgt:

“E. Beschwerdegrund

Gemäß § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG unterliegen im Inland abgeschlossene Wetten einer Rechtsgeschäftsgebühr iHv 2% des Wetteinsatzes. Eine Wette gilt dabei nach § 33 TP 17 Abs 2 GebG auch dann im Inland abgeschlossen, wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette "vom Inland aus" erfolgt. Gerade diese Feststellung, von welchem Ort die Teilnahme erfolgt, ist aber nicht möglich, da es keine technischen Verfahren gibt, die den genauen Aufenthaltsort eines Internet-Users mit Gewissheit bestimmen können. Eine - noch dazu finanzstrafrechtlich bewehrte - Selbstbemessungsabgabe, bei welcher weder der Abgabepflichtige noch die zuständige Behörde bestimmen kann, ob die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind, ermöglicht keine gleichmäßige Abgabenerhebung und verstößt somit gegen das Legalitätsprinzip gemäß Art 18 B-VG. Das Wesen einer Selbstberechnungsabgabe wird nämlich geradezu ad absurdum geführt, wenn die Selbstberechnung von vornherein gar nicht möglich ist.

Die von der Beschwerdeführerin anhand der vorliegenden Indizien vorgenommenen Berechnungen der Bemessungsgrundlage weichen erheblich voneinander ab. Gegenstand der Beschwerde ist daher auch die Rüge von Ermittlungsfehlern durch die Behörde, die als Bemessungsgrundlage die Wetteinsätze aller mit österreichischer Adresse registrierten Teilnehmer, ohne Berücksichtigung weiterer Indizien und amtsbekannter Tatsachen, herangezogen hat.

F. Sachverhalt und Gang des Verfahrens

*Limited (die Beschwerdeführerin) ist eine Gesellschaft, die Sportwetten über "www.b.com" anbietet. Limited ist eine in Malta eingetragene Gesellschaft (Eintragungs-Nr.: C XX) und hat ihren Firmensitz in der Bf-Adr, Malta. Die Beschwerdeführerin gehört zur P-Gruppe mit dem Hauptsitz in Ireland und ist von der maltesischen Lotterie- und Wettbehörde (Lizenz-Nr.: LGA/**Nr**/2006) zur Erbringung von Sportwetten (Buchmacher- und Kombinationswetten) lizenziert.¹ Die Beschwerdeführerin kommt, ihrer Verpflichtung zur Entrichtung von Wettgebühren am Sitz der Gesellschaft und am Ort der Lizenzierung in Malta (und Australien) vollumfänglich, somit auch hinsichtlich der gegenständlichen österreichischen Bemessungsgrundlagen, nach.*

Bevor Kunden das Sportwettenangebot der Beschwerdeführerin nutzen können, müssen sie sich auf der Website der Beschwerdeführerin „www.b.com“ registrieren. Während des Registrierungsprozesses wird der Kunde unter anderem gebeten, dem Unternehmen seinen Wohnort (Adresse und Land) bekannt zu geben. Nach erfolgreichem Abschluss der Registrierung kann der Kunde auf die von der Beschwerdeführerin angebotenen Wetten mittels jedes geeigneten technischen Endgeräts und jedem verfügbaren Internetanschluss entweder über die Website www.b.com oder über Applikationen für Desktop-Computer und Mobiltelefone (inkl. Smartphones) zugreifen.

Der Kunde kann das Wettangebot auch über mobile Endgeräte, wie Mobiltelefone, Laptops oder Tablets mit Internetzugang, über den Internetzugang am Arbeitsplatz, mittels drahtlosem Zugang bei einem Dritten oder aber auch an öffentlichen Plätzen, wie z.B. über das WLAN in Restaurants oder Internetcafes benutzen. Es bestehen daher auch keine Einschränkungen hinsichtlich des Aufenthaltsorts des Kunden im Zeitpunkt des tatsächlichen Wettabschlusses.

Tatsächlich ist es der Beschwerdeführerin unmöglich - festzustellen, von welchem Ort aus ein registrierter Kunde auf ihr Angebot zugreift und damit auch, ob das für die Gebührenpflicht maßgebliche Kriterium der "Teilnahme vom Inland aus" erfüllt ist. Selbst bei Berücksichtigung sämtlicher verfügbarer Indizien, kann der physische Aufenthaltsort des jeweiligen Kunden im Zeitpunkt der einzelnen Wettabschlüsse nicht zuverlässig ermittelt werden,² sodass es der Beschwerdeführerin unmöglich ist, eine korrekte Berechnung der Bemessungsgrundlage vorzunehmen.

Um ihrer (allfälligen) abgabenrechtlichen Verpflichtung nach § 33 TP 17 Abs 3 GebG (idF Budgetbegleitgesetz 2011) nachzukommen und nicht zuletzt auch, um finanzstrafrechtliche Konsequenzen zu vermeiden (vgl. § 2 Abs 2 FinStrG idF GSpG-Novelle 2008), hat die Beschwerdeführerin daher am 29.09.2014 hinsichtlich der Wettgebühren iSd § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG eine Selbstberechnung vorgenommen und diese beim Finanzamt im Rahmen einer Selbstanzeige (Beilage ./2) offen gelegt. In einem Begleitschreiben zu dieser Selbstanzeige wurde dargelegt, dass zwar entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen die Wettgebühr ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten, dass aber völlig unklar ist, wie die "Teilnahme vom Inland aus", die die Tatbestandsvoraussetzung für das Entstehen der Gebührenpflicht ist, bei online abgeschlossenen Wetten ermittelt bzw. festgestellt werden soll. In dem Bemühen um eine Darstellung dieser Problematik hat die Beschwerdeführerin die Berechnung anhand zweier unterschiedlicher Methoden vorgenommen, die der Abgabenbehörde offengelegt wurden:

a. Berechnung des Anteils der "nicht vom Inland aus" Teilnehmenden anhand der Rechtsprechung zu einem vergleichbaren Fall (Berechnungsmethode 1):

Die erste Berechnungsmethode inkludiert zunächst alle Wetteinsätze von Kunden, die bei der Beschwerdeführerin mit einer österreichischen Adresse registriert sind. Unter Bezugnahme auf

eine Entscheidung des UFS,³ wurden von der Beschwerdeführerin die Wetteinsätze von 5% der Teilnehmer, die nach Ansicht der Beschwerdeführerin nicht die Voraussetzung "Teilnahme vom Inland aus" erfüllen (also keine Wetttransaktion von Österreich aus tätigen), aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden. Dieser Prozentsatz beruht auf der genannten Entscheidung des UFS der wie folgt ausführt „[...] ca. 7% der Teilnehmer mit Wohnsitz in Österreich die Wetten im Ausland abgeschlossen bzw. 3% der Teilnehmer, die möglicherweise in Österreich mit der Bw. Wetten abgeschlossen, haben ihren Wohnsitz im Ausland. Wie die Bw. angibt, wurden diese Wetteinsätze zwar geleistet, die Rechtsgeschäfte abgeschlossen, doch es ist durch das Internet nicht einwandfrei möglich, sie dem Inland- oder Ausland zuzuordnen. Die 7% und die 3% werden nicht in jedem Monat gleich bleiben, und wurden von unterschiedlichen Gesamtsummen berechnet, weswegen von einem Mittelwert ausgegangen wird, nämlich 5%." Die Berechnung der Wettgebühr erfolgt folglich auf Basis einer um 5% verminderten Bemessungsgrundlage (d.h. Wetteinsätze von Kunden mit österreichischer Registrierungsadresse).

Im Ergebnis werden bei dieser Berechnungsmethode von der Bemessungsgrundlage für den Zeitraum von 01/2012 - 12/2012 iHv EUR 883.031, die Wetteinsätze von 5% der Wett-Teilnehmer iHv EUR 44.152 abgezogen. Die 2%-ige Wettgebühr ist vom Restbetrag iHv EUR 838.879 zu ermitteln und beträgt somit für den Zeitraum von 01/2012 - 12/2012 EUR 16.778.⁴

b. Ausscheiden der am meisten reisenden Top-5% Kunden (Berechnungsmethode 2):

In Anlehnung an eine andere Entscheidung des UFS,⁵ wird bei der zweiten Berechnungsmethode der auf Grundlage von Reisetatistiken bestimmte Anteil nicht in Österreich getätigter Wettabschlüsse aus der Bemessungsgrundlage der Wettgebühr ausgeschieden.

Auch diese Berechnungsmethode basiert auf der vom Wettteilnehmer angegebenen Registrierungsadresse (hier Österreich). Für die Berechnung der Wettgebühr werden aber nur die Wetteinsätze der 95%-Nicht-Top Kunden (User) herangezogen. Dabei wird (vereinfachend) davon ausgegangen, dass diese 5%-Top-Kunden den Tatbestand "vom Inland am" nicht erfüllen (kein Wettabschluss oder Teilnahme an einer Wette in Österreich) und daher von der Gesamtbemessungsgrundlage auszuschneiden sind. Diese Berechnungsmethode trägt der Tatsache Rechnung, dass sowohl die Höhe der Wetteinsätze als auch die Reiseaktivitäten der Kunden mit höherem Einkommen steigen, daher also eine direkte Relation zwischen der Höhe der Wetteinsätze und der Teilnahme außerhalb Österreichs besteht.

Von den 690 Kunden, die im Jahr 2012, die bei b mit einer österreichischen Adresse registriert waren und Sportsbook Wetten abgeschlossen haben, sind 35 Kunden diesen Top-5% zuzurechnen. Die Wetteinsätze dieser 35 Kunden wurden daher aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden.

Für die Berechnung der Wettgebühren für den Zeitraum 01/2012 - 12/2012 wurden nach dieser Berechnungsmethode von den Wetteinsätzen aller Sportsbook-Kunden die mit einer österreichischen Adresse registriert waren, iHv EUR 233.548,20 die Wetteinsätze der Top-5% Kunden - iHv EUR 165.647,57 abgezogen. Der verbleibende Restbetrag iHv EUR 67.900,63 wurde anschließend der 2%-igen Wettgebühren unterworfen. Für den Zeitraum 01/2012 - 12/2012 beträgt die nach dieser Methode berechnete Wettgebühren EUR 1.358,01.

Nach dieser Methode wären im Ergebnis nur mehr rund 29% der Wetteinsätze von Kunden mit angegebenen Wohnort in Österreich der Wettgebühren zu unterziehen. Da eine exakte Berechnung der Wettgebühren unmöglich ist, sind alle Indizien zu berücksichtigen, die eine dem tatsächlichen Sachverhalt am nächsten kommende Ermittlung ermöglichen, somit auch das Sachverhaltselement der direkten Relation zwischen der Höhe der Wetteinsätze und der Teilnahme außerhalb Österreichs.

Bereits diese Darstellung verdeutlicht, dass die beiden dargestellten Berechnungsmethoden zu sehr unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen und damit verbunden sehr unterschiedlichen Abgabenverpflichtungen führen können. Die unterschiedlichen Ergebnisse sind ein weiterer klarer Hinweis auf die Unmöglichkeit der Ermittlung einer korrekten Bemessungsgrundlage.

Die angefochtene bescheidmäßige Festsetzung der Wettgebühren in Höhe von EUR 17.660,61 (für das Jahr 2012) erfolgte jedoch - ohne Abzug - auf Grundlage der Wetteinsätze sämtlicher Kunden, die bei ihrer Registrierung eine österreichische Adresse angegeben haben. Ein entsprechender Betrag wurde am 25. September 2014 im Rahmen der Selbstanzeige von der Beschwerdeführerin entrichtet.

Als Basis für die Berechnung und Festsetzung der Wettgebühren wurden die Wetteinsätze jener Kunden herangezogen, deren Wohnort (nach eigenen Angaben) im Zeitpunkt der Registrierung in Österreich lag. Im Ergebnis geht die belangte Behörde daher offenbar davon aus, dass jeder Kunde, der im Zeitpunkt der Registrierung einen Wohnort in Österreich angegeben hat, sich auch im Zeitpunkt des Wettabschlusses immer physisch in Österreich aufgehalten hat.

Am 20. November 2014 wurde vom VwGH⁶ entschieden, dass eine Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Wege der Schätzung nach § 184 BAO unzulässig ist. Vielmehr ist, so der VwGH, für Zwecke der Sachverhaltsfeststellung auf vorhandene Indizien zurückzugreifen, wobei sowohl die Registrierungsadresse des Kunden als auch dessen IP-Adresse in Betracht kommen. Dennoch erfolgte die Ermittlung der Wetten mit einer Teilnahme "vom Inland aus" von der belangten Behörde - sogar unter Berufung auf dieses Erkenntnis auf Basis nur eines einzigen dieser Indizien, nämlich der vom Kunden angegebenen Adresse im Zeitpunkt der Registrierung.

Zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des VwGH-Erkenntnisses war die Betriebsprüfung für das Jahr 2011 mit Niederschrift vom 13. Jänner 2015 (Beilage ./3) bereits abgeschlossen. Darin

wurde von der belangten Behörde in freier Beweiswürdigung ein pauschaler Abschlag von 5% von der Bemessungsgrundlage aller im Inland registrierten Kunden vorgenommen, um (unter Berücksichtigung der UFS Rechtsprechung) annäherungsweise jene Kunden zu berücksichtigen, die sich im Zeitpunkt des Wettabschlusses nicht in Österreich aufhielten. In der Niederschrift vom 31. März 2015 (Beilage ./4) wurde unter Verweis auf das genannte VwGH-Erkenntnis die ursprüngliche Berechnung der Beschwerdeführerin (unter Berücksichtigung eines Abschlags iHv 5%) verworfen und stattdessen die Wetteinsätze aller Kunden, die bei ihrer Registrierung eine österreichische Adresse angegeben haben, ohne jeglichen Abzug, als Bemessungsgrundlage herangezogen.

Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass die gegenständlichen Wetteinsätze bereits für die Bemessung von Wettabgaben in Malta herangezogen worden sind und somit hierfür bereits Wettabgaben entrichtet wurden.

Gegenstand der Beschwerde ist daher die Rüge von Ermittlungsfehlern der Behörde, welche die Tatbestandsvoraussetzung der "Teilnahme vom Inland aus" zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Wettgebühr allein auf Basis der im Zeitpunkt der Registrierung angegebenen Wohnadresse des Kunden - ohne Berücksichtigung auch nur irgendeines anderen Indizes - vorgenommen hat. Ein Vergleich des Registrierungsorts mit der verwendeten IP Adresse zeigt in vergleichbaren Verfahren, dass es bei im Inland registrierten Kunden zu Abweichungen von bis zu 38% kommen kann. Darüber hinaus wird die Verfassungswidrigkeit des Grundtatbestandes gerügt.

G. Begründung der Beschwerde

I. Rechtlicher Rahmen

Gemäß § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG sind Wetten, die nicht dem GSpG unterliegen und vom Inland aus abgeschlossen werden, mit 2% vom Wetteinsatz zu besteuern, wenn zumindest eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer iSd § 2 Abs 2 GSpG ist.

Eine Wette gilt nach § 33 TP 17 Abs 2 GebG gilt als im Inland abgeschlossen, wenn sie vom Inland in das Ausland vermittelt wird (§ 28 Abs 3 GebG) oder wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt. Ein Nachweis dieser „Teilnahme vom Inland aus“ ist daher bei der Platzierung jeder einzelnen Wette erforderlich. - Unstrittig ist die "Teilnahme vom Inland aus" dann erfüllt, wenn sichergestellt ist, dass sich der Teilnehmer bei der Platzierung einer Wette physisch in Österreich befindet.

Allerdings regelt weder § 33 TP 17 GebG noch eine andere Bestimmung, wann eine Teilnahme als "vom Inland aus erfolgt" anzusehen ist oder wie der Abgabepflichtige bei Wetten, die über das Internet erfolgen, die Teilnahme vom Inland aus festzustellen hat. Auch die Gesetzesmaterialien oder Rechtsauskünfte des BMF bieten keinen entsprechenden Hinweis.

In den Erläuterungen zu den Änderungen in § 33 TP 17 GebG (durch die GSpGNovelle 2008) wird angemerkt, dass durch die Anknüpfung an die "Teilnahme vom Inland aus" die Umgehungsmöglichkeit durch Vertragsabschluss im Ausland unterbunden werden sollte. Eine Klarstellung, was unter der "Teilnahme vom Inland aus" zu verstehen ist, fehlt jedoch auch hier. Eine in diesem Zusammenhang angekündigte Novelle betreffend das Angebot von Glücksspielen im Internet wurde bis dato nicht umgesetzt.⁷

Im gegenständlichen Fall stellt sich daher die Frage, wie mit ausreichender Sicherheit festgestellt werden kann, ob die Teilnahme an einer konkreten Sportwette vom Inland aus erfolgt ist. Mit anderen Worten ist zu prüfen, ob die Heranziehung des vom Kunden angegebenen Wohnortes in Österreich im Zeitpunkt der Registrierung als Grundlage für die (zT viel) spätere Bestimmung seines Aufenthaltsortes im Zeitpunkt des Wettabschlusses als ausreichend erachtet werden kann oder ob die Behörde sich bei der Festsetzung der Wettgebühren eben nicht nur auf ein einzelnes (für sie z.B. am einfachsten zu erlangendes oder das höchste Steueraufkommen generierende) Indiz beschränken darf, sondern auch andere Indizien hätte berücksichtigen müssen.

II. Fehlerhafte Ermittlung des Grundtatbestandes durch die Behörde

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 20.11.2014,⁸ entschieden, dass eine Schätzung des Grundtatbestandes des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG, sohin die Frage, welche Wettumsätze als "im Inland" ausgeführt wurden, unzulässig sei. Demgegenüber sei es aber zulässig, die Teilnahme vom Inland anhand von Indizien zu ermitteln: "Bei dieser Sachverhaltsfeststellung sind sowohl die Registrierung des 'Users' mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer 'inländischen IP-Adresse' ein Indiz dafür, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat. Dass der Indizienbeweis vollen Beweis verschaffen kann, ist durch die hg. Rechtsprechung klargestellt (vgl. das Erkenntnis vom 21. Februar 2013, 2009/13/0258). Einem solchen Indiz kann zwar für konkrete Wettfälle durchaus entgegengetreten werden, doch müssen dazu konkrete diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden."

Während der VwGH daher sowohl die Registrierungs- als auch die IP-Adresse des Kunden als grundsätzlich geeignete Indizien anerkennt, geht die belangte Behörde ohne jegliche Begründung und trotz Vorliegens weiterer/anderer Indizien davon aus, dass die Registrierungsadresse der Kunden der Beschwerdeführerin allein als Indiz zur Sachverhaltsfeststellung der „Teilnahme vom Inland aus" ausreicht.

Unbestritten ist durch die Rechtsprechung des VwGH klargestellt, dass auch der Indizienbeweis vollen Beweis verschaffen kann. Unter Berücksichtigung des vom VwGH selbst zitierten Erkenntnisses vom 21. Februar 2013,⁹ ist der Indizienbeweis aber nur dann Vollbeweis, wenn er "aufbauend auf erwiesenen Hilfstatsachen, mit Hilfe von Erfahrungssätzen und logischen Operationen den Schluss auf die beweisbedürftige rechtserhebliche Haupttatsache ermöglicht". Sogar der VwGH geht offensichtlich davon aus, dass das Herausgreifen eines einzelnen Indizes

nicht ausreicht, sondern sämtliche verfügbare Indizien für eine schlüssige Begründung erforderlich sind. Weiters müssen die herangezogenen Hilfstatsachen eine stabile und klare Basis bilden, um daraus Schlüsse ziehen zu können.

Bei der Ermittlung des Tatbestandsmerkmals der „Teilnahme vom Inland aus“ allein anhand der Registrierungsadresse des Kunden sind eben diese Erfordernisse nicht erfüllt. So mag es zwar sein, dass die Registrierungsadresse eine Hilfstatsache darstellt, gleichzeitig ist aber klar erkennbar, dass ein statisches Merkmal wie die bei der Registrierung angegebene Adresse in vielen Fällen nicht mit dem physischen Aufenthaltsort eines Kunden im Zeitpunkt des Wettabschlusses (gerade bei Verwendung mobiler Endgeräte) übereinstimmt. Weiters kann die Registrierungsadresse auch einfach eine bereits veraltete Information darstellen und ist daher für sich allein jedenfalls nicht geeignet, um dem tatsächlichen Sachverhalt widerzuspiegeln. Wie bereits dargestellt wurde, ist daher das Heranziehen der Registrierungsadresse als alleinige Hilfstatsache unter Berücksichtigung von Erfahrungssätzen und logischen Operationen gerade nicht ausreichend, um auf die "Teilnahme vom Inland aus" schließen zu können:

- *Das Internet ist für einen weltweiten Zugang konzipiert, jede Website kann daher grundsätzlich weltweit aufgerufen werden, unabhängig von der bei der Registrierung angegebenen Adresse.*
- *Die Registrierungsadresse, also die inländische Anschrift, die im Zeitpunkt der Registrierung angegeben wurde, ist als statisches Merkmal für sich allein ungeeignet, um den aktuellen Aufenthaltsort im Inland im Zeitpunkt des Wettabschlusses festzustellen. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund der stetig steigenden Nutzung von mobilen Endgeräten.*
- *Der statistische Nachweis einer Reisetätigkeit von im Inland registrierten Kunden wurde in diesem Zusammenhang sogar vom UFS bereits anerkannt, von der belangten Behörde aber ohne jede Begründung nicht berücksichtigt.*
- *Der Behörde ist außerdem aus anderen Verfahren bereits bekannt, dass zwischen der angegebenen Adresse und dem anhand der IP Adresse ermittelten Aufenthaltsort Abweichungen von bis zu 38% bestehen.*
- *Die von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellten Daten (IP Adressen) einer anderen Konzerngesellschaft zeigen, dass es bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage anhand der Registrierungsadresse im Vergleich zur IP-Adresse zu Abweichungen von bis zu 94% kommen kann.¹⁰*
- *Es kann nicht mit Sicherheit festgestellt werden, ob der von Kunden angegebene Wohnort noch aktuell ist (z.B. aufgrund eines Umzugs ins Ausland) oder falsche Angaben gemacht werden.*
- *Darüber hinaus ist es der Beschwerdeführerin unmöglich festzustellen, ob und welche Kunden Anonymisierungsdienste verwenden, die es ihnen erlauben ihre (tatsächliche) IP Adresse zu verbergen.*

- Die Verwendung der Registrierungsadresse lässt außer Betracht, dass Kunden gegebenenfalls wegziehen (vom Inland ins Ausland aber auch vom Ausland ins Inland) ohne dies der Beschwerdeführerin zu melden. Selbst diese aktuelle Wohnsitzadresse wäre als statisches Merkmal wohl ebenso ungeeignet, wie die bei der Erstanmeldung ursprünglich bekanntgegebene Registrierungsadresse.
- Entgegen der Annahme der belangten Behörde erfolgt die Gewinnauszahlung nicht anhand der bekannt gegebenen Adresse. Es ist zwar richtig, dass bei der Registrierung unter anderem auch die aktuelle Anschrift vom Kunden bekannt zu geben ist. Diese wird jedoch bei der Auszahlung etwaiger Gewinne nicht überprüft. Aus der erfolgten Auszahlung eines Gewinnes kann daher nicht auf die Richtigkeit/Aktualität der Daten, insbesondere der Wohnadresse, und schon gar nicht auf den physischen Aufenthalt während einer Wette geschlossen werden.

Zusammengefasst handelt es sich beim Prima-facie-Beweis um eine Methode der mittelbaren Beweisführung. Er erlaubt, gestützt auf Erfahrungssätze, Schlüsse von bewiesenen auf zu beweisende Tatsachen zu ziehen. Die besonderen Umstände des jeweiligen Falls treten in der Gesamtbetrachtung hinter das typische Erscheinungsbild des Geschehens zurück.¹¹ Es wird nach der allgemeinen Lebenserfahrung angenommen, dass ein bestimmter Geschehensablauf vorliegt. Dieser Geschehensablauf "weist nach der Lebenserfahrung auf eine bestimmte Ursache hin und trägt so sehr das Gepräge des Gewöhnlichen und Üblichen, dass die besonderen individuellen Umstände in ihrer Bedeutung zurücktreten."¹² Mit anderen Worten kommt es beim Prima-facie Beweis gerade nicht darauf an, ob man die Umstände in jedem Einzelfall (hier die einzelnen Wettabschlüsse) beweisen kann, sondern es wird aufgrund der typischen/gewöhnlichen Geschehensabläufe und der Lebenserfahrung auf den Sachverhalt als Ganzes geschlossen. Wie oben ausführlich dargestellt wurde, ist eben dieser Zusammenhang im Fall der Anknüpfung an die vom Kunden im Zeitpunkt der Registrierung angegebenen Wohnadresse (bezogen auf eine "Teilnahme vom Inland aus") aber keineswegs gegeben. Vielmehr zeigt gerade die Lebenserfahrung, dass sicher nicht jeder Kunde, der im Zeitpunkt der Registrierung einen Wohnsitz im Inland angibt, im Zeitpunkt des Wettabschlusses auch tatsächlich im Inland anwesend ist.

Da sich die ausschließliche Anknüpfung an die Registrierungsadresse daher als untauglich erweist, auch sonst kein geeignetes Indiz vorliegt und die Schätzung des Grundtatbestandes unzulässig ist, hätte die belangte Behörde die Gebühr daher mangels erfüllten Gebührentatbestandes mit Null bemessen müssen.

In diesem Zusammenhang hätte die Behörde nämlich auch berücksichtigen müssen, dass es unmöglich ist, ein Gegenindiz für den tatsächlichen Aufenthalt eines Kunden zu erbringen. Als Beispiel soll der Fall genannt werden, in dem ein österreichischer Kunde (d.h. mit Registrierungsadresse in Österreich), mit einem internetfähigen Smartphone während eines Spiels von Bayern München in der Allianz Arena in München eine Live-Wette abgibt. Verwendet

er dabei sein AI oder T-Mobile Österreich Netz, tritt er, obwohl er sich nicht im Inland befindet, mit einer österreichischen IP Adresse auf.“

In der Beschwerde wurde ferner Verfassungswidrigkeit und Europarechtswidrigkeit (siehe die umfangreichen Ausführungen unter Punkt III. und IV.) geltend gemacht.

Vorlage an das Verwaltungsgericht

Mit Bericht vom 04.11.2016 wurde die Beschwerde betreffend 01-12/2012 samt den Aktenteilen laut Aktenverzeichnis dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Betreffend Wettgebühren für den Zeitraum 01-12/2011 war beim Bundesfinanzgericht ein Beschwerdeverfahren zur GZ. RV/7104387/2015 anhängig. Mit Erkenntnis vom 16.02.2018 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wurde Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof erhoben. Die Behandlung der Beschwerde wurde mit Beschluss vom 11.06.2019, Zl. E 1137/2018, abgelehnt und die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten. Weitere Recherchen haben in der Folge jedoch ergeben, dass der Rechtsweg zum Verwaltungsgerichtshof nicht beschritten wurde.

Mit Schriftsatz vom 23.06.2023 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und Anberaumung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die BF ist eine Gesellschaft, die Sportwetten über "www.b.com" anbietet. Sie hat ihren Firmensitz in Malta. Die Bf gehört zur P-Gruppe mit dem Hauptsitz in Irland. Die Bf ist von der maltesischen Lotterie- und Wettbehörde (Lizenz-Nr.: LGA/***Nr***/2006) zur Erbringung von Sportwetten (Buchmacher- und Kombinationswetten) lizenziert.

Sofern Kunden Sportwetten im Zusammenhang mit Ereignissen in Australien oder Neuseeland platziert haben, wurden diese Sportwetten aus regulatorischen Gründen mit B-Ltd. abgeschlossen. B-Ltd. ist eine in Australien errichtete Gesellschaft, die von der tasmanischen Spielbehörde in Australien lizenziert ist und bis zum 12. August 2014 Konzerngesellschaft des b Konzerns war. Wirtschaftlich erfolgt auch der Abschluss dieser Wetten auf Rechnung der Bf und hat dies keine Auswirkungen auf die Beziehung mit österreichischen Kunden.

Die Bf kommt, ihrer Verpflichtung zur Entrichtung von Wettgebühren am Sitz der Gesellschaft und am Ort der Lizenzierung in Malta (und Australien) vollumfänglich nach.

Bevor Kunden das Sportwettenangebot der Bf nutzen können, müssen sie sich auf der Website der Beschwerdeführerin „*www.b.com*“ registrieren. Während des Registrierungsprozesses wird der Kunde unter anderem gebeten, dem Unternehmen seinen Wohnort (Adresse und Land) bekannt zu geben. Nach erfolgreichem Abschluss der Registrierung kann der Kunde auf die von der Bf angebotenen Wetten mittels jedes geeigneten technischen Endgeräts und jedem verfügbaren Internetanschluss entweder über die Website *www.b.com* oder über Applikationen für Desktop-Computer und Mobiltelefone (inkl. Smartphones) zugreifen.

Der Kunde kann das Wettangebot auch über mobile Endgeräte, wie Mobiltelefone, Laptops oder Tablets mit Internetzugang, über den Internetzugang am Arbeitsplatz, mittels drahtlosem Zugang bei einem Dritten oder aber auch an öffentlichen Plätzen, wie z.B. über das WLAN in Restaurants oder Internetcafes benutzen. Diese Zugriffsmöglichkeiten bestehen gleichermaßen innerhalb Österreichs wie im Ausland.

Da die angebotenen Wetten teilweise über konzerneigene und teilweise über fremde EDV-Anlagen abgewickelt werden, verfügt die Bf nicht über vollständige IP-Adressen auf Ebene einzelner Transaktionen..

Für die Bf sei es unmöglich - festzustellen, von welchem Ort aus ein registrierter Kunde auf ihr Angebot zugreift und damit auch, ob das für die Gebührenpflicht maßgebliche Kriterium der "*Teilnahme vom Inland aus*" erfüllt ist. Selbst bei Berücksichtigung sämtlicher verfügbarer Indizien, könne der physische Aufenthaltsort des jeweiligen Kunden im Zeitpunkt der einzelnen Wettabschlüsse nicht zuverlässig ermittelt werden.

Auf Grund der allgemeinen Geschäftsbedingungen liegt der Ort des Vertragsabschlusses der Wettgeschäfte am Sitz der Bf in Malta.

Um ihrer (allfälligen) abgabenrechtlichen Verpflichtung nach § 33 TP 17 Abs. 3 GebG (idF Budgetbegleitgesetz 2011) nachzukommen und nicht zuletzt auch, um finanzstrafrechtliche Konsequenzen zu vermeiden (vgl. § 2 Abs. 2 FinStrG idF GSpG-Novelle 2008), hat die Bf daher am 29.09.2014 hinsichtlich der Wettgebühren iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG eine Selbstberechnung vorgenommen und diese beim Finanzamt im Rahmen einer Selbstanzeige offen gelegt. Als Basis für die Berechnung und Festsetzung der Wettgebühr wurden die Wetteinsätze jener Kunden herangezogen, deren Wohnort (nach eigenen Angaben) im Zeitpunkt der Registrierung in Österreich lag. Dabei wurden auch alle sog. „*free bets*“, die als Werbemaßnahme ohne zusätzliches Entgelt die Nutzung des Wettangebotes durch die Kunden ermöglichen, den Einsätzen hinzugezählt.

Unter Anwendung dieser Berechnungsmethode meldete die Bf für den Zeitraum 01/2012 – 12/2012 folgende Beträge als Bemessungsgrundlage der Wettgebühren und nachstehende Abgabebeträge:

Monat/Jahr	Bemessungsgrundlage	Wettgebühr
	In Österreich registrierte Kunden	2% Wettgebühr iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Zif. 1 GebG
01/2012	65.771	1.315
02/2012	68.805	1.376
03/2012	65.311	1.306
04/2012	55.811	1.116
05/2012	73.865	1.477
06/2012	87.751	1.755
07/2012	35.727	715
08/2012	58.069	1.161
09/2012	61.557	1.231
10/2012	118.786	2.376
11/2012	124.222	2.484
12/2012	67.354	1.347
Total 2012	883.031	17.661

Gleichzeitig mit der Selbstberechnung beantragte die Bf die Festsetzung der Gebühren gemäß § 201 BAO (ua) für den Zeitraum 01/2012 – 12/2012.

Mit dem angefochtenen Sammelbescheid setzte das Finanzamt die Wettgebühr gemäß § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO iVm § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG für den Zeitraum 01/2012 – 12/2012 von den offen gelegten Bemessungsgrundlagen mit nachstehenden Abgabebeträgen fest:

Die Wettgebühren für :	Jänner 2012	wird festgesetzt mit	1.315,43 €
Die Wettgebühren für :	Februar 2012	wird festgesetzt mit	1.376,11 €
Die Wettgebühren für :	März 2012	wird festgesetzt mit	1.306,23 €
Die Wettgebühren für :	April 2012	wird festgesetzt mit	1.116,22 €
Die Wettgebühren für :	Mai 2012	wird festgesetzt mit	1.477,30 €
Die Wettgebühren für :	Juni 2012	wird festgesetzt mit	1.755,02 €
Die Wettgebühren für :	Juli 2012	wird festgesetzt mit	714,54 €
Die Wettgebühren für :	August 2012	wird festgesetzt mit	1.161,38 €
Die Wettgebühren für :	September 2012	wird festgesetzt mit	1.231,15 €
Die Wettgebühren für :	Oktober 2012	wird festgesetzt mit	2.375,71 €
Die Wettgebühren für :	November 2012	wird festgesetzt mit	2.484,44 €
Die Wettgebühren für :	Dezember 2012	wird festgesetzt mit	1.347,09 €
Selbstberechneter Betrag			0,00 €
Auf Grund der festgesetzten Abgabe und des selbstberechneten			
Betrages ergibt sich eine	Nachforderung in Höhe von		17.660,61 €

Der Bescheid enthält den Zusatz, dass der selbstberechnete Betrag € 0,00 beträgt und dass sich auf Grund der festgesetzten Abgabe eine Nachforderung von € 17.660,61 ergibt.

2. Beweiswürdigung

Zu den Sachverhaltsfeststellungen gelangte das Bundesfinanzgericht durch die Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegten Aktenteile sowie dem mit den eingesehenen Unterlagen übereinstimmenden Vorbringen der Bf in der Beschwerde (Punkt F) und in der Selbstanzeige der Bf vom 29.9.2014.

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

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

bzw. in welchem Land der Spielteilnehmer eine Bankverbindung hat, welche Währung bei Einzahlungen verwendet wird, etc.

Die Bf hätte nicht nur bereits im Rahmen der Außenprüfung des Finanzamtes neben dem Indiz „Registrierungsadresse“ weitere Indizien anführen können. Der Bf wäre es auch offen gestanden, im Zuge des Verfahrens andere konkrete Indizien zu nennen und entsprechende Beweismittel vorzulegen.

Beweisanträge zum Beweis dafür, dass sich bestimmte, mit einer österreichischen Adresse registrierte Spielteilnehmer im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht in Österreich aufgehalten haben, wurden von der Bf nicht gestellt. Die Bf verfügt über die Daten ihrer Kunden und hätte sie es daher in der Hand gehabt, ein entsprechendes Vorbringen zu erstatten. Das bloße Vorbringen, es sei faktisch unmöglich festzustellen, von welchem Ort die Teilnahme aus erfolgt, kann der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen (idS BFG vom 16.02.2018, RV/7104387/2015).

Es wird daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen angenommen, dass sich die mit einer österreichischen Adresse registrierten Kunden im Zeitpunkt der Spielteilnahme im Inland aufgehalten haben.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 1 GebG unterliegen den Gebühren Schriften und Amthandlungen nach Maßgabe der Bestimmungen im II. Abschnitt sowie Rechtsgeschäfte nach Maßgabe der Bestimmungen im III. Abschnitt.

Gemäß § 15 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt ist.

Gemäß § 16 Abs. 5 GebG entsteht die Gebührenschuld bei Wetten im Sinne des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG mit der Bezahlung des Wetteinsatzes (GSpG-Novelle 2008, BGBl. I 2010/54 ab 1.1.2011).

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG unterliegen der Rechtsgeschäftsgebühr Glücksverträge, wodurch die Hoffnung des noch ungewissen Vorteils versprochen und angenommen wird:

“Im Inland abgeschlossene Wetten, die nicht dem GSpG unterliegen, wenn zumindest eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 2 GSpG ist, vom Wetteinsatz und, wenn die Wetteinsätze verschieden sind, vom höheren Wetteinsatz 2 vH.“

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

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

Gemäß § 30 GebG haften für die Gebühr neben den Gebührenschuldnern die übrigen am Rechtsgeschäft beteiligten Personen sowie bei nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige alle sonst gemäß § 31 Abs. 2 zur Gebührenanzeige verpflichteten Personen.

Das Tatbestandselement „*Teilnahme vom Inland aus*“ findet sich seit 1.1.2011 auch im Glücksspielgesetz. Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, - vorbehaltlich der folgenden Absätze - einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz. Gemäß § 57 Abs. 2 GSpG beträgt für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, die Glücksspielabgabe 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen.

Das Bundesfinanzgericht hat in seinem Erkenntnis vom 16.02.2018, RV/7104387/2015, betreffend Wettgebühren für 01-12/2011 ausgeführt:

“Zum Tatbestandselement „Teilnahme vom Inland aus“ liegen bereits mehrere Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenates und des Bundesfinanzgerichtes sowie ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vor.

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 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) und 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 und BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016).

Die Ansicht der Bf., für die Ermittlung des Tatbestandselementes „Teilnahme vom Inland aus“ hätten sich weder die Anknüpfung an die Registrierungsadresse noch andere Indizien als tauglich erwiesen, steht im Widerspruch zu dem von ihr mehrfach zitierten Erkenntnis VwGH

20.11.2014, 2013/16/0085 das unmissverständlich zum gegenteiligen Ergebnis kommt. Dem diesbezüglichen Einwand kann daher nicht gefolgt werden.“

In der Zwischenzeit hat das Höchstgericht weitere Beschlüsse zum Tatbestandselement *“Teilnahme vom Inland aus“* gefasst (zB VwGH vom 14.01.2020, Ro 2018/16/0046, vom 28.02.2020, Ra 2019/16/0060, vom 06.07.2020, Ro 2018/17/0005, vom 11.03.2022, Ro 2019/16/0017).

Im Beschluss vom 11.03.2022, aaO, wurde in der Begründung festgehalten:

“Rz 8

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits ausgesprochen hat, ist die Frage, ob eine Wette im Inland abgeschlossen wurde oder ob dem gleichkommend (§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG) an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wurde, ein als Ergebnis der Beweismwürdigung festzustellender Sachverhalt, der den zur Gebührenpflicht fñhrenden Tatbestand verwirklicht, und können zu einer solchen Sachverhaltsfeststellung sowohl die Registrierung des Users mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer inländischen IP-Adresse als Indiz dafür dienen, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat (vgl. VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005; 28.2.2020, Ra 2019/16/0060, mwN).

Rz 9

Der Verwaltungsgerichtshof hat mittlerweile auch zur Frage, ob die Teilnahme vom Inland aus auf nur ein Indiz (z.B. die Registrierungsadresse) gestützt werden kann, klargestellt, dass die Gewichtung einzelner Indizien und somit auch die Sachverhaltsfeststellung auf ein Indiz zu stützen und ein anderes Indiz im Wege der Beweismwürdigung zu verwerfen, in seiner Bedeutung nicht über den Einzelfall hinausgeht und damit in der Regel keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung darstellt (vgl. nochmals VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005; 28.2.2020, Ra 2019/16/0060).“

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass es sich bei den von der Bf angebotenen Wetten um Glücksverträge iSd gesetzlichen Definition des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 1 GebG handelt.

Ebenso unstrittig ist, dass der Ort des Vertragsabschlusses auf Grund der Geschäftsbedingungen der Bf in Malta liegt.

Dass im gegenständlichen Besteuerungszeitraum (01/2012 – 12/2012) von der Bf auch Wetten von Spielern angenommen wurde, die sich im Zeitpunkt des Zustandekommens des Glücksvertrages - körperlich - im Inland aufhielten, wird auch von der Bf nicht bestritten. Dass sich kein Spieler mit einer österreichischen Registrierungsadresse im Zeitpunkt des Spielabschlusses physisch in Österreich befunden hat, ist nach der Lebenserfahrung

auszuschließen. Eine Festsetzung der Wettgebühren für die Monate 01/2012 -12/2012 mit € 0,00 kommt daher nicht in Betracht.

Nach der Rechtsprechung des VwGH betreffend Wettgebühr handelt es sich beim Tatbestandsmerkmal „*Teilnahme aus dem Inland*“ um eine Tatsache, die als Ergebnis einer Beweiswürdigung festzustellen ist und sind bei dieser Sachverhaltsfeststellung sowohl die Registrierung des „*Users*“ mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer „*inländischen IP-Adresse*“ ein Indiz dafür, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat. Einem solches Indiz kann zwar für konkrete Wettfälle durchaus entgegengetreten werden, doch müssen dazu konkrete diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden (vgl. VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085).

Wie die Bf mehrfach vorgebracht hat, verfügt sie nicht über die IP-Adressen auf Ebene einzelner Transaktionen. Sie hat daher dem Finanzamt gegenüber nur offengelegt, welche Wettumsätze im Besteuerungszeitraum mit Spielern mit inländischer Registrierungsadresse erfolgt sind. Da für das zweite vom VwGH angesprochene Indiz der inländischen IP-Adresse der Abgabenbehörde keine Daten bekannt sind, ist bei der bescheidmäßigen Festsetzung des Wettgebühr - ebenso wie bei der Selbstberechnung – vom für die Feststellung der „*Teilnahme vom Inland*“ geeigneten Indiz „*inländische Registrierungsadresse*“ ausgegangen worden.

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

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

Beweismitteln (vgl. ua. VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109; BFG vom 16.02.2018, RV/7104387/2015).

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

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

Beweisvorsorgemöglichkeiten stehen nur der Abgabepflichtigen, aber nicht der Abgabenbehörde zur Verfügung. Nur die Bf ist am Wettabschluss als Vertragspartei beteiligt und könnte daher ihre Vertragspartner fragen, in welchem Land sie sich bei der Spielteilnahme aufhalten oder die Kunden darüber informieren, dass bei einer Registrierung mit einer österreichischen Adresse grundsätzlich von einer Spielteilnahme vom Inland aus ausgegangen wird. Es wäre dazu nicht erforderlich, den Kunden Auskünfte über ihren genauen Aufenthaltsort abzuverlangen (vgl. dazu die Ausführungen in Punkt 14 der Begründung der Entscheidung des UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG vom 16.02.2018, RV/7104387/2015)

Weiters tritt in Fällen, in denen die Abgabenbehörde über Antrag des Abgabepflichtigen tätig wird, die amtswegige Ermittlungspflicht des § 115 BAO gegenüber der Behauptungs- und Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Hintergrund (vgl. VwGH 20.6.1990, 89/13/0107).

Festsetzung der Selbstbemessungsabgaben

Die Wettgebühr ist nach der eindeutigen Bestimmung des § 28 Abs. 3 GebG von der Abgabepflichtigen selbst zu berechnen und wurde das gegenständliche Verfahren gemäß § 201 BAO auf Grund des Antrages der Bf eingeleitet.

§ 201 BAO hat folgenden Wortlaut:

“(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

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

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

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

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

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

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

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

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

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

Die Bf brachte unmittelbar nach der Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages (ua) für die Besteuerungszeiträume 01/2012 bis 12/2012 einen Antrag auf Festsetzung der Wettgebühr ein und waren daher gemäß § 201 Abs. 3 Z. 1 BAO zwingend – vom Finanzamt war keine Ermessensentscheidung zu treffen - Abgabenbescheide über die Wettgebühr für den Bemessungszeitraum 01/2012 bis 12/2012 zu erlassen. Die Freebets wurden als vermögenswerte Leistungen behandelt und bei den Einsätzen berücksichtigt. Die Abgabenfestsetzung erfolgte entsprechend der Offenlegung.

Da die Bf für die Besteuerungszeiträume 01/2012 - 12/2012 - wenn auch verspätet - jeweils Selbstberechnungen durchgeführt hat, ist beim angefochtenen (Sammel-)Bescheid lediglich der Hinweis, dass der selbstberechnete Betrag € 0,00 beträgt und dass sich auf Grund der festgesetzten Abgabe eine Nachforderung von € 17.660,61 ergibt, zu streichen (idS BFG vom 16.02.2018, RV/7104387/2015).

Einwendungen betreffend Verfassungsrecht

Die Bf hat gegen das zum Zeitraum 01-12/2011 ergangene Erkenntnis des BFG vom 16.02.2018, RV/7104387/2015, Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof erhoben.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 11.06.2019, Zl. E 1137/2018, abgelehnt.

Einwendungen betreffend Unionsrecht

In diesem Zusammenhang darf auf den Beschluss vom 11.03.2022, Ro 2019/16/0017, verwiesen werden. Der VwGH hat dazu folgende Rechtssätze veröffentlicht:

Rechtssatz 3:

“§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG 1957, der die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus dem Wettabschluss im Inland gleichstellt, erfasst unterschiedslos Online-Wetten in- und ausländischer Anbieter. § 33 TP 17 Abs. 2 GebG 1957 stellt lediglich auf die Teilnahme vom Inland aus ab und gilt für alle Wettanbieter gleichermaßen, die auf dem österreichischen Markt wirtschaftlich tätig sind, unabhängig von ihrem Ansässigkeitsort. Eine (allfällige) Doppelbesteuerung wäre keine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV, sondern nur Folge des Grundsatzes, dass Mitgliedstaaten aus ihrer Steuerhoheit eine Besteuerungsbefugnis erwächst (vgl. die Schlussanträge des Generalanwalts 19.1.2017, C-591/15, The Gibraltar Betting and Gaming Association, Rn. 87, mit Verweis auf EuGH 14.11.2006, C-513/04, Kerckhaert und Morres, Rn. 21).“

Rechtssatz 4:

“Nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d) sublit. aa) UStG 1994 sind "die mit Wetten gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 [...] unmittelbar verbundenen Umsätze" von der Umsatzsteuer befreit, sodass eine Kumulierung der Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 und Abs. 2 leg. cit. mit der Umsatzsteuer ausscheidet. Hinzu kommt, dass Wettgebühren schon deshalb nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, weil sie keine allgemeinen Steuern sind, die darauf abzielen, die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge in einem Mitgliedstaat zu erfassen und nicht im Rahmen eines Produktions- und Vertriebsprozesses erhoben werden, bei dem vorgesehen ist, dass auf jeder Stufe die auf den vorhergehenden Stufen dieses Prozesses bereits entrichteten Beträge abgezogen werden können (vgl. etwa EuGH 27.11.2008, C-156/08, Monika Vollkommer, Rn. 31 ff).“

Die Wettgebühren verstoßen daher nicht gegen die Dienstleistungsfreiheit und die Mehrwertsteuersystemrichtlinie.

Abschließend ist daher festzuhalten, dass die angefochtenen Bescheide der Rechtslage entsprechen, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

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 auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (hier v.a. Beschluss vom 11.03.2022, Ro 2019/16/0017) stützen konnte.

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

Der Schwerpunkt des Verfahrens (die Frage, ob eine Wette im Inland abgeschlossen wurde oder ob dem gleichkommend an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wurde) lag zudem auf der Sachverhaltsebene, die einer Revision nicht zugänglich ist (vgl. etwa VwGH vom 04.12.2019, Ra 2019/16/0194, unter Hinweis auf den Beschluss vom 25.02.2016, Ra 2016/16/0006, mwN).

Salzburg, am 24. August 2023