

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch CERHA HEMPEL Rechtsanwälte GmbH, Parkring 2, 1010 Wien, über die Beschwerden

1. vom 27. Dezember 2017 gegen die Bescheide vom 21. November 2017 betreffend Glücksspielabgabe für die Monate 01/2015 - 12/2016

2. vom 30. September 2019 gegen die Bescheide vom 10. Juli 2019 betreffend Glücksspielabgabe für die Monate 01/2017 - 12/2018,

(damaligen) Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten) zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der festgesetzten Glücksspielabgabe abgeändert.

Die Höhe der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben für die einzelnen Monate sind den in Punkt 3.1.5 enthaltenden Tabellen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Vorbemerkungen

In den gegenständlichen Beschwerdeverfahren betreffend die Glücksspielabgabe 01/2015 – 12/2018 sind folgende Punkte strittig:

- Feststellbarkeit der „Teilnahme vom Inland aus“ iSd § 57 Abs. 2 GSpG durch das Indiz

Registrierungsadresse,

- Unionsrechts- und Verfassungskonformität der Glücksspielabgaben
- Einordnung von Onlinepoker als elektronische Lotterie
- Einbeziehung der den Spielern von der Bf. gewährten Boni in die Bemessungsgrundlage - Behandlung von Freispielen.

Diese Fragen waren auch in den Beschwerdeverfahren der Bf. betreffend Glücksspielabgabe für 01/2013 – 12/2014 strittig über die vom BFG im Spruchpunkt II. des Erkenntnis **BFG 4.4.2018, RV/7104839/2017** entschieden wurde.

Der dagegen eingebrachten Amtsrevision gab der Verwaltungsgerichtshof statt und hob mit Erkenntnis vom **23.7.2020, Ro 2018/17/0006** die Entscheidung wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes mit auszugsweise folgender Begründung auf:

„Der vorliegende Revisionsfall gleicht in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht in den entscheidungswesentlichen Punkten jenem, der vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 24. Juni 2020, Ro 2018/17/0003, entschieden wurde. Gemäß § 43 Abs. 2 VwGG wird auf die Entscheidungsgründe des genannten Erkenntnisses verwiesen. In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen im Zusammenhang mit der Besteuerung von elektronischen Lotterien nach § 57 Abs. 2 GSpG in Form des Abzugs der ausgezahlten Gewinne von den Einsätzen monatlich zu erfolgen hat. Dabei ist es nicht zulässig, Boni und andere Vielspielerbegünstigungen, die nicht aufgrund eines überwiegend vom Zufall abhängigen Spielergebnisses gewährt werden, als Gewinne von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Stellen diese Begünstigungen einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert dar (z.B. bei Gewährung von Bargeldablösen), erhöhen diese im Falle ihrer späteren Verwendung als Einsätze die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe. Andernfalls mindern sie die Höhe der jeweiligen Einsätze im Ausmaß der in Anspruch genommenen Rabatte.

Auch im vorliegenden Revisionsfall hat das BFG in dieser Hinsicht die Rechtslage verkannt und das angefochtene Erkenntnis mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.“

Im fortgesetzten Verfahren zu **RV/7103329/2020 betreffend Glücksspielabgaben für 01/2013 – 12/2014** gab die Bf. am 29.1.2021 eine Stellungnahme ab, in der auf die auf der homepage *****1***** am 8.1.2021 abgerufenen Bonusbedingungen (Beilage ./1 zur Stellungnahme) verwiesen wurde und führte dazu aus, dass sich die Funktionsweise der Boni im relevanten Zeitraum nicht verändert habe. Mit Erkenntnis **BFG 06.06.2023, RV/7103329/2020** erfolgte im fortgesetzten Verfahren eine teilweise Stattgabe.

Selbstberechnungen und Anträge nach § 201 BAO für die gegenständlichen Monate

Für die Monate **Jänner bis Mai 2015** gab die Bf. dem FA mit Schreiben vom **22.06.2015** die selbstberechneten Beträge der Glücksspielabgaben ausgehend von den Daten jener Kunden, die bei der Registrierung eine österreichische Adresse angegeben hatten, angeschlossen

wurde. Gleichzeitig mit der Offenlegung wurden Anträge auf Festsetzung der Glücksspielabgabe mit € 0,00 eingebracht.

Ab dem Monat Juni 2015 erfolgten monatlich innerhalb der gesetzlichen Frist Selbstberechnungen der Glücksspielabgaben ebenfalls ausgehend von den Daten der Kunden mit österreichischer Registrierungsadresse und wurden jeweils gleichzeitig Anträge auf Festsetzung der Wettgebühren mit € 0,00 gestellt.

Bis inklusive Februar 2016 behandelte die Bf. die von ihr gewährten Boni nicht als „Einsatz“ und bezog somit die Bonibeträge nicht in die Bemessungsgrundlage ein. Ab März 2016 – nach dem die Bf. vom Rechtsstandpunkt des Finanzamtes Kenntnis hatte, berechnete die Bf. die Glücksspielabgabe unter Einbeziehung der von ihr gewährten Boni in die Bemessungsgrundlage.

Außenprüfungen - Gebührenbescheide

Das Finanzamt führte **Außenprüfungen** durch und überprüfte die von der Bf. vorgelegten Grundaufzeichnungen und ermittelte die Bemessungsgrundlagen ebenfalls anhand der Daten der Kunden mit österreichischer Registrierungsadresse, wobei sich Abweichungen zu den von der Bf. berechneten Beträgen einerseits dadurch ergaben, weil bis Februar 2016 bei der Selbstberechnung durch die Bf. die von ihr gewährten Boni nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden und andererseits durch Abgrenzungen zwischen den einzelnen Monaten und Umrechnungsdifferenzen.

In der Folge erließ das FA die nunmehr angefochtenen **Bescheide vom 27.12.2017** betreffend Glücksspielabgabe 01/2015 – 12/2016 und vom **30.9.2019** betreffend Glücksspielabgabe 01/2017 – 12/2018.

In den vom FA in den angefochtenen Bescheiden betreffend Glücksspielabgaben als Bemessungsgrundlage angesetzten Beträgen sind neben den von den Kunden mit „Echtgeld“ (vom sog. „Buy In Guthaben“) geleisteten Einsätzen auch die von der Bf. als Boni gewährten Beträge, die noch „freigespielt“ werden mussten, enthaltenen

Freispiele wurden für Zwecke der Glücksspielabgabe von der Bf. so behandelt als hätten sie nicht stattgefunden, dh im Rahmen der ursprünglichen Offenlegung der Bemessungsgrundlagen wurden bei Freispielen Einsätze und ausbezahlte Gewinne in Höhe von jeweils EUR 0,-- angenommen.

Beschwerdeverfahren

Gegen sämtliche Bescheide wurde Beschwerde erhoben und jeweils die Festsetzung mit Euro Null beantragt. In allen Verfahren wurden Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch einen Senat gestellt.

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 03.04.2018 betreffend Glücksspielabgabe 01/2015 – 12/2016 bzw mit Beschwerdevereentscheidung vom 10.7.2020 betreffend Glücksspielabgabe 01/2017 – 12/2018 wurden die Beschwerden vom FA als unbegründet abgewiesen.

Fristgerecht wurde in allen Verfahren der Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gestellt.

Ablauf der Beschwerdeverfahren vor dem BFG

Die Beschwerden betreffend Glücksspielabgabe 01/2015 – 12/2016 wurden dem BFG am 11.07.2018 zur Entscheidung vorgelegt. Mit Beschluss vom 29.7.2019 wurden die Beschwerden gemäß § 271 BAO in Verbindung mit § 272 Abs. 4 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zu Ro 2018/17/0006 schwebenden Verfahren ausgesetzt.

Die Beschwerden betreffend Glücksspielabgabe 01/2017 – 12/2018 wurden dem BFG vom FA am 11.9.2020 zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28.2.2023 wurden ua die gegenständlichen Rechtssachen gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der unbesetzten Gerichtsabteilung 1005-1 zum Stichtag 1.3.2023 abgenommen und diese der Gerichtsabteilung 1062-1 zur Erledigung zugewiesen.

Mit **Vorhalt des BFG vom 30.05.2023** wurden den Parteien zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem Senat von der Berichterstatterin mitgeteilt, wie sich die Sach- und Rechtslage zum damaligen Zeitpunkt für sie darstellte. Gleichzeitig wurde die Bf. aufgefordert, bis zum 30.6.2023 nach Monaten gegliederte zahlenmäßige Aufstellungen der Bonibeträge, die ihrer Ansicht nach aus der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe, jeweils betreffend die Zeitraum 01/2015 – 12/2016 auszuscheiden sind, vorzulegen.

Das **FA** gab dazu am **29.6.2023** eine **Stellungnahme** ab, die vom BFG am 04.07.2023 an die Bf. weitergeleitet wurde.

Die **Bf.** brachte nach mehrfacher Fristerstreckung am **19.04.2024** eine **Gegenäußerung** ein, der als Beilage ./1 die für die Glücksspiele maßgeblichen Bonusbedingungen angeschlossen wurde.

Betreffend die Glücksspielabgabe gab die Bf. in der Gegenäußerung vom 19.04.2024 für die Zeiträume 2015 bis 2018, aufgeschlüsselt nach Monaten, nachstehende Zahlen und Berechnungen bekannt:

- **"Bruttosaldo"**: Dies umfasst den Wert der **Einsätze abzüglich der ausbezahlten Gewinne**, sowohl in Form von echtem Geld als auch in Form von Bonusguthaben. Mit anderen Worten handelt sich um **Einsätze**, die von Spielern mit Sitz in Österreich getätigt wurden unter Verwendung von

- **Echtgeld** (d.h. Geldmittel, die der Spieler vor der Platzierung des Einsatzes beheben kann, und

- **Bonusguthaben** (d.h. Gelder, die der Spieler vor der Platzierung des Wetteinsatzes nicht beheben kann)

abzüglich gutgeschriebenen Gewinnen in Form von

- **auszahlbarem Bargeld**, das aus den oben genannten Einsätzen (in echtem Geld) resultiert; sowie

- **nicht behebbares Bonusguthaben**, das sich aus den vorgenannten Bonusguthaben-Einsätzen ergibt; sowie

- **ausbezahlter „Bonigewinne“** (siehe unten Größe **"Ausbezahlte Bonigewinne"**) bestehend aus Echtgeld, das Spielern gutgeschrieben wurde, welches sie aufgrund des Einsatzes von nicht auszahlbaren Boni und Freispielen gewonnen haben (also Boni, die durch den Einsatz im Spiel auszahlbar wurden).

Damit aus einem Bonus oder einem Freispiel ein auszahlbarer Gewinn in Echtgeld resultieren kann, muss dieser Bonus oder das Freispiel mehrfach eingesetzt werden. Das Bonusguthaben oder Freispiel kann in einem Casinospiele eingesetzt werden, wird aber nicht sofort auszahlbar, sondern im Fall des Gewinnes erhält der Spieler in der Regel zunächst wiederum nur Bonusguthaben / Freispiele. Diese kann er erneut einsetzen. Erst wenn die Bonusbedingungen (Einsatzbedingungen - „wagering requirements“) erfüllt sind, wird der Bonus / das Freispiel in auszahlbares Bargeld umgewandelt.

In den überwiegenden Fällen (ca 95%) ist es erforderlich, dass ein Spieler zunächst echtes Geld eingesetzt haben muss, um Bonusguthaben / Freispiele zu erhalten, mit denen er dann ebenfalls spielen kann. Ob der Spieler ausschließlich Bonusguthaben oder ausschließlich Echtgeld oder beides einsetzt, lässt sich nicht für jedes einzelne Spiel bestimmen.

Nach den Bonusbedingungen (Beilage ./1, Punkt 24) wird zunächst das Geld immer vom sogenannten Buy-In Guthaben abgezogen, also von dem Betrag, den der Spieler in Echtgeld einzahlen muss, um überhaupt an der Aktion teilnehmen zu können. Wenn dieser Betrag für den Einsatz nicht reicht, wird der übersteigende Betrag vom Bonusguthaben abgezogen. Wenn der Betrag auf dem Buy-In-Guthaben ausreicht, spielt der Spieler nur mit Buy-In-Guthaben. Wenn der Spieler über kein Buy-In Guthaben, aber über Bonusguthaben verfügt, spielt er nur mit Bonusguthaben. In den meisten Fällen spielt er entweder mit Buy-In-Guthaben oder mit Bonusguthaben. Wenn ein Spieler EUR 20 setzt und über EUR 10 BuyIn-Guthaben und EUR 30 Bonusguthaben verfügt, werden EUR 10 von seinem Buy-In-Guthaben und EUR 10 von seinem Bonusguthaben abgezogen.

Darüber hinaus gibt es auch Fälle, bei denen Boni gewährt wurden, obwohl zuvor gar kein Echtgeld eingesetzt wurde, beispielsweise für eine zeitlich begrenzte Aktion. Die Beschwerdeführerin könnte 10 Freespins ohne Bedingung einer vorherigen Einzahlung (oder eines Echtgeldeinsatzes) für neue Spieler angeboten haben, um Spieler zu einer ersten Einzahlung zu bewegen. Die geschäftliche Überlegung dafür ist, dass weniger als 0,2% der Spieler einen ausreichend hohen Betrag gewinnen, um ihn abheben zu können (zeitweise lagen die Mindestabhebungen bei 10, 20 oder 30 Euro). 10 solcher Freispiele haben einen Gesamtwert von 50 Cent.

Wenn der Spieler oft genug spielt, und gewinnt, kann nicht nur echtes Geld in einem auszahlbaren Gewinn resultieren, sondern auch eingesetzte Boni können dadurch zu auszahlbarem Geld werden. Diese Beträge sind in den ausbezahlten Gewinnen enthalten und wurden untenstehend als „Ausbezahlte Bonigewinne“ gesondert ausgewiesen und bei der Größe „Bruttosaldo“ in Abzug gebracht und reduzieren folglich nach Ansicht der Beschwerdeführerin die Jahresbruttospieleinnahmen.

- **"Bonussaldo"** umfasst den Wert der Einsätze in Form von Bonusguthaben abzüglich der Gewinne in Form von Bonusguthaben; mit anderen Worten ist es der Saldo aus Einsätzen mit nicht behebbaren Spielgeld und Gewinnen von nicht behebbarem Spielgeld. Er ist nach Ansicht der Beschwerdeführerin vom Bruttosaldo abzuziehen, um diesen von „Boni“ (Leistungen ohne selbständigen Wert) sowohl einnahmen- als auch ausgabenseitig zu bereinigen.

- **"Jahresbruttospieleinnahmen"**: ermitteln sich aus dem Bruttosaldo abzüglich des Bonussaldos

2.2. Glückspielabgabe 2015

Glückspielabgabe 2015 [EUR]				
	Einsätze abzüglich ausbezahlter Gewinne ("Bruttosaldo") (1)	Ausbezahlte Bonigewinne (2)	Bonussaldo (3)	Jahresbruttospieleinnahmen (4)
Jänner	624.275,74	279.148,31	1.070,67	623.205,08
Februar	624.352,69	258.529,04	7.008,10	617.344,59
März	831.390,29	251.716,78	975,67	830.414,62
April	638.971,76	199.749,19	1.356,97	637.614,79
Mai	458.573,42	219.218,88	1.202,27	457.371,16
Juni	642.266,64	210.984,26	-909,98	643.176,61
Juli	748.933,86	154.658,87	4.250,30	744.683,56
August	379.258,38	289.617,73	3.572,03	375.686,35
September	566.748,78	223.508,56	5.635,84	561.112,94
Oktober	652.757,84	177.550,26	8.367,83	644.390,01
November	624.205,84	166.606,28	5.191,98	619.013,87
Dezember	722.560,68	181.410,26	4.212,62	718.348,06
Summen:	7.514.295,92	2.612.698,41	41.934,29	7.472.361,63
1) Die Größe Bruttosaldo ermittelt sich aus der Differenz zwischen (i) Einsätzen bestehend aus Echtgeld und nicht auszahlbarem Bonusguthaben und (ii) Gewinnen bestehend aus Echtgeld und nicht auszahlbarem Bonusguthaben. Sie enthält also Boni sowohl bei Einsätzen als auch bei ausbezahlten Gewinnen. Ebenso wurden die unter 2) dargestellten Gewinne in Echtgeld, welche aus dem Einsatz von Boni und Freispielen resultieren, abgezogen. 2) Die Größe Ausbezahlte Bonigewinne besteht aus Echtgeld, das Spielern gutgeschrieben wurde, welches sie aufgrund des Einsatzes von nicht auszahlbaren Boni und Freispielen gewonnen haben. Diese wurden bei der Größe Bruttosaldo abgezogen. 3) Die Größe Bonussaldo ist die Differenz zwischen (i) dem Einsatz von nicht auszahlbarem Bonusguthaben und (ii) ausbezahlten Gewinnen in Form von nicht auszahlbarem Bonusguthaben (beide enthalten im Bruttosaldo). 4) Die Jahresbruttospieleinnahmen ermitteln sich aus dem Bruttosaldo (1) abzüglich des Bonussaldos (3).				

2.3. Glückspielabgabe 2016

	Glückspielabgabe 2016 [EUR]			
	Einsätze abzüglich aus- bezahlter Gewinne ("Bruttosaldo") (1)	Ausbezahlte Bonigewinne (2)	Bonussaldo (3)	Jahresbrutto- spieleinnahmen (4)
Jänner	625.831,69	179.991,45	1.181,26	624.650,43
Februar	568.924,22	164.705,33	3.947,96	564.976,26
März	819.999,50	149.423,56	2.310,41	817.689,10
April	543.890,38	176.925,10	584,20	543.306,18
Mai	418.854,67	170.172,16	15.976,49	402.878,18
Juni	442.597,94	105.820,93	61.312,59	381.285,35
Juli	166.276,44	126.147,24	95.324,09	70.952,35
August	609.887,06	111.655,83	33.529,00	576.358,06
September	396.638,40	167.956,30	57.597,22	339.041,18
Oktober	651.915,49	134.245,35	44.113,13	607.802,36
November	542.944,97	105.167,99	8.400,26	534.544,71
Dezember	462.471,45	126.292,24	17.289,04	445.182,41
Summen:	6.250.232,21	1.718.503,48	341.565,66	5.908.666,57
1) Die Größe Bruttosaldo ermittelt sich aus der Differenz zwischen (i) Einsätzen bestehend aus Echtgeld und nicht auszahlbarem Bonusguthaben und (ii) Gewinnen bestehend aus Echtgeld und nicht auszahlbarem Bonusguthaben. Sie enthält also Boni sowohl bei Einsätzen als auch bei ausbezahlten Gewinnen. Ebenso wurden die unter 2) dargestellten Gewinne in Echtgeld, welche aus dem Einsatz von Boni und Freispielen resultieren, abgezogen. 2) Die Größe Ausbezahlte Bonigewinne besteht aus Echtgeld, das Spielern gutgeschrieben wurde, welches sie aufgrund des Einsatzes von nicht auszahlbaren Boni und Freispielen gewonnen haben. Diese wurden bei der Größe Bruttosaldo abgezogen. 3) Die Größe Bonussaldo ist die Differenz zwischen (i) dem Einsatz von nicht auszahlbarem Bonusguthaben und (ii) ausbezahlten Gewinnen in Form von nicht auszahlbarem Bonusguthaben (beide enthalten im Bruttosaldo). 4) Die Jahresbruttospieleinnahmen ermitteln sich aus dem Bruttosaldo (1) abzüglich des Bonussaldos (3).				

2.4. Glücksspielabgabe 2017

Glücksspielabgabe 2017				[EUR]
	Einsätze abzüglich ausbezahlter Gewinne ("Bruttosaldo") (1)	Ausbezahlte Bonigewinne (2)	Bonussaldo (3)	Jahresbruttospiel-einnahmen (4)
Jänner	700.098,17	91.468,90	45.182,16	654.916,02
Februar	629.599,51	86.146,45	14.484,29	615.115,22
März	521.570,40	104.432,74	2.048,64	519.521,75
April	652.687,51	79.571,57	74.031,49	578.656,02
Mai	770.635,74	80.632,59	-6.693,44	777.329,19
Juni	710.946,70	79.610,13	34.478,65	676.468,05
Juli	502.810,19	63.574,11	1.408,14	501.402,05
August	484.654,14	35.995,95	11.759,44	472.894,70
September	448.671,81	37.440,46	24.766,53	423.905,27
Oktober	597.331,34	62.893,15	8.308,58	589.022,76
November	417.503,68	30.849,27	25.801,41	391.702,26
Dezember	603.436,32	35.186,20	13.524,63	589.911,69
Summen:	7.039.945,50	787.801,53	249.100,52	6.790.844,98
1) Die Größe Bruttosaldo ermittelt sich aus der Differenz zwischen (i) Einsätzen bestehend aus Echtgeld und nicht auszahlbarem Bonusguthaben und (ii) Gewinnen bestehend aus Echtgeld und nicht auszahlbarem Bonusguthaben. Sie enthält also Boni sowohl bei Einsätzen als auch bei ausbezahlten Gewinnen. Ebenso wurden die unter 2) dargestellten Gewinne in Echtgeld, welche aus dem Einsatz von Boni und Freispielen resultieren abgezogen. 2) Die Größe Ausbezahlte Bonigewinne besteht aus Echtgeld, das Spielern gutgeschrieben wurde, welches sie aufgrund des Einsatzes von nicht auszahlbaren Boni und Freispielen gewonnen haben. Diese wurden bei der Größe Bruttosaldo abgezogen. 3) Die Größe Bonussaldo ermittelt sich aus der Differenz zwischen (i) dem Einsatz von nicht abhebbarem Bonusguthaben und (ii) Gewinne aus nicht abhebbarem Bonusguthaben (beide enthalten im Bruttosaldo). 4) Die Jahresbruttospieleinnahmen ermitteln sich aus dem Bruttosaldo (1) abzüglich des Bonus-Saldos (3).				

2.5. Glücksspielabgabe 2018

Glücksspielabgabe 2018				[EUR]
	Einsätze abzüglich ausbezahlter Gewinne ("Bruttosaldo") (1)	Ausbezahlte Bonigewinne (2)	Bonussaldo (3)	Jahresbruttospielleinnahmen (4)
Jänner	614.851,10	32.335,19	45.407,42	569.443,68
Februar	628.837,22	33.628,64	73.767,56	555.069,66
März	287.365,73	200,83	-25.443,47	312.809,20
April	551.258,47	327,41	7.513,11	543.745,36
Mai	637.299,94	648,17	13.358,41	623.941,53
Juni	613.512,68	16.169,37	61.958,65	551.554,03
Juli	437.075,99	17.084,20	20.129,36	416.946,63
August	460.436,39	8.833,82	56.533,11	403.903,28
September	361.532,57	2.909,12	52.303,16	309.229,41
Oktober	380.968,15	11.508,67	68.379,43	312.588,72
November	324.007,94	13.162,15	30.113,92	293.894,02
Dezember	459.301,48	427,00	37.181,83	422.119,65
Summen:	5.756.447,66	137.234,57	441.202,48	5.315.245,17
1) Die Größe Bruttosaldo ermittelt sich aus der Differenz zwischen (i) Einsätzen bestehend aus Echtgeld und nicht auszählbarem Bonusguthaben und (ii) Gewinnen bestehend aus Echtgeld und nicht auszählbarem Bonusguthaben. Sie enthält also Boni sowohl bei Einsätzen als auch bei ausbezahlten Gewinnen. Ebenso wurden die unter 2) dargestellten Gewinne in Echtgeld, welche aus dem Einsatz von Boni und Freispielen resultieren, abgezogen. 2) Die Größe Ausbezahlte Bonigewinne besteht aus Echtgeld, das Spielern gutgeschrieben wurde, welches sie aufgrund des Einsatzes von nicht auszählbaren Boni und Freispielen gewonnen haben. Diese wurden bei der Größe Bruttosaldo abgezogen. 3) Die Größe Bonussaldo ermittelt sich aus der Differenz zwischen (i) dem Einsatz von nicht abhebbarem Bonusguthaben und (ii) Gewinne aus nicht abhebbarem Bonusguthaben. 4) Die Jahresbruttospielleinnahmen ermitteln sich aus dem Bruttosaldo (1) abzüglich des Bonus-Saldos (3).				

Mit den Schriftsätzen vom 19.4.2024 nahm die Bf. die Anträge auf Entscheidung durch den Senat sowohl in den Beschwerdeverfahren betreffend Wettgebühren als auch Glücksspielabgabe zurück.

Die Gegenäußerungen vom 19.4.2024 samt Beilagen wurde vom BFG am 22.04.2024 ans FA weitergeleitet

In der am **6.5.2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung** berichtete die Richterin über die Ergebnisse der bereits durchgeführter Beweisaufnahmen wie in der dem Vertreter der Bf. (kurz RA) und dem Vertreter des Finanzamtes (kurz FA) ausgehändigten Beilage./1 zur Niederschrift.

Auf die Frage der Richterin, ob es zum Sachverhalt hinsichtlich des Punktes „Teilnahme aus dem Inland“ noch Ergänzungen gibt, antworten:

„RA: Ich verweise auf das schriftliche Vorbringen.“

FA: Auch von unserer Seite ist nichts zu ergänzen.“

Auf die Frage der RichterIn, ob es zur Neuberechnung der Glücksspielabgabe noch Ergänzungen gibt, antworten

„RA: Zudem ist nichts hinzuzufügen.

FA: Das FA verweist auf die Stellungnahme vom 29.06.2023.“

Zur rechtlichen Beurteilung verwiesen die Parteien auf die Schriftsätze im bisherigen Verfahren.

Abschließend beantragte der Vertreter des FA die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Der Vertreter der Bf. beantragte die Stattgabe der Beschwerden.

Die Verhandlungsleiterin verkündete den Beschluss, dass die Entscheidung gemäß § 277 Abs. 4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Allgemeines zur Bf.

Die ***Bf1***, deren oberste Muttergesellschaft die ***X***, ist, betreibt die Webseite www.***1***. Auf dieser Webseite können online sowohl Sportwetten platziert als auch diverse Glücksspiele (Poker, Roulette, Blackjack, Bingo, etc.) gespielt werden. Dabei kontrahiert die Beschwerdeführerin (Bf.) direkt mit den Spielern ohne Zwischenschaltung eines Vermittlers. Bevor Dienstleistungen auf der Webseite in Anspruch genommen werden können, müssen sich die Nutzer mit einem Namen und einer Adresse registrieren. Sämtliche über die Webseite zugänglichen Dienstleistungen werden auf Grundlage von Glücksspiellizenzen der Regierung von Gibraltar angeboten. Die Antragstellerin unterliegt der Regulierung durch den Gibraltar Gambling Commissioner.

In den hier gegenständlichen Zeiträumen 01/15 – 12/2018 haben unter anderem zahlreiche Spieler, die sich körperlich in Österreich aufgehalten haben, das Sportwettangebot der Bf. in Anspruch genommen und Wettverträge mit der Bf. abgeschlossen.

Grundsätzlich stellen nach der Judikatur des VwGH sowohl die Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer "inländischen IP-Adresse" Indizien dafür dar, dass sich die Kunden im Zeitpunkt der Teilnahme im Inland aufgehalten haben. Eine exakte örtliche Lokalisierung des Spielteilnehmers im Zeitpunkt der Spielteilnahme ist über die IP-Adresse nicht möglich. Die konkrete IP-Adresse eines Kunden hängt davon ab, auf welche technische Art der Einstieg ins Internet erfolgt. Eine Positionsbestimmung auf Basis Geo-IP-Services ist auf exakte Adressen in bestenfalls 25% der

Fälle möglich, auf Länder-Basis mit bestenfalls 77% Genauigkeit. Daten über IP-Adressen der Kunden im Zeitpunkt der Spielteilnahme liegen im gegenständlichen Fall nicht vor.

Auch wenn sich nicht alle registrierten Wettkunden mit einer österreichischen Wohnanschrift nicht immer im Inland befinden werden, ist nach der Lebenserfahrung davon auszugehen, dass sich die meisten Menschen 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 einem konkreten Wettgeschäft in Österreich aufgehalten hat. Im bisherigen Verfahren wurden von der Bf. trotz mehrfacher Gelegenheit nicht für konkrete, einzelne Fälle diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien bekannt gegeben.

Boni

Die Bf. gewährt 3 Kategorien von Boni

I. Boni mit Rabattfunktion (zB Neukundebonus):

Wenn der Kunde einen bestimmten Betrag einsetzt (EUR X) bekommt er einen bestimmten Betrag (EUR Y) als Bonus auf seinem Kundenkonto gutgeschrieben. Es ist zwingend erforderlich, dass der Kunde „echtes“ Geld auf sein Kundenkonto einzahlt („Buy In Guthaben“) und dieses in weiterer Folge auch als Einsatz verwendet, damit ihm dieser Bonus gewährt wird.

II. Freispiele „Gaming free spin bonuses“

Bei der **Bonuskategorie „Gaming free spin bonuses“** können sowohl neue als auch bestehende Kunden an einer oder mehreren Runden eines Glücksspiels kostenlos teilnehmen. Für die Erlangung dieser Boni ist nicht erforderlich, dass die Kunden zuvor bereits Einsätze geleistet haben, allerdings werden diese Boni aus den Einsätzen anderer Spieler gewährt.

Freispiele, bei denen ausschließlich Boni eingesetzt werden, führen nach den Spielbedingungen nicht sofort zu einem auszahlbaren Gewinn. Soweit der Einsatz von Boni zu einem Gewinn führt, resultiert dies aufgrund der Bonusbedingungen zunächst in einem nicht auszahlbaren Bonusgewinn. Erst wenn die Bonusbedingungen erfüllt sind, kann ein Bonusgewinn auszahlbar werden.

In den überwiegenden Fällen (95%) muss der Spieler zunächst echtes Geld einsetzen, um Bonusgeld zu erhalten, welches er dann folglich einsetzen kann, und welches gegebenenfalls in auszahlbaren Gewinnen in Echtgeld resultiert.

Es ist nicht möglich, Bonusguthaben zu setzen, ohne das eingezahlte Echtgeld zu setzen. Wenn der Kunde sein eingezahltes Geld abhebt, ohne zuvor die Umsatzbedingungen für die Einzahlung zu erfüllen, verfällt der Bonus.

Es liegen keine Einzelaufzeichnung über die konkreten Freispiele vor. Bei 95% der Glücksspiele haben die Spieler neben den Bonibeträgen auch Echtgeld eingesetzt und verbleiben somit durchschnittlich pro Monat 5% an Freispielen (Spiele, bei denen die Spielteilnehmer gar keinen Echtgeldeinsatz geleistet haben), es aber trotzdem zur Auszahlung von Gewinnen gekommen ist (= 5% der ausbezahlten Bonigewinne).

III. Treueboni („Business as usual bonuses“)

Weiters erhalten Kunden auch Treueboni („Business as usual bonuses“), wenn sie schon über einen bestimmten längeren Zeitraum, die Glücksspiel- und Wettangebote der Beschwerdeführerin in Anspruch genommen haben.

Auf Grund der Spielbedingungen ist allen von der Bf. gewährten Boni gemeinsam, dass die Spieler nicht sogleich bei Gewährung des Bonus – unabhängig von einer (weiteren) Spielteilnahme - eine Auszahlung des Bonusbetrages verlangen können. Es ist in diesem Zeitpunkt auch keine Weitergabe des Bonusbetrages an andere Spieler möglich.

Nach den Spielbedingungen muss der Spieler zunächst einmal **in den allermeisten Fällen (ca 95%) echtes Geld eingesetzt** haben, um überhaupt Boni / Freispiele zu erhalten, mit denen er dann spielen kann. Es ist in den überwiegenden Fällen (**rund 95% der Fälle**) schon **nicht möglich, einsetzbares (aber nicht auszahlabares) Bonusguthaben zu erhalten, ohne eingezahltes Echtgeld zu setzen**. Wenn der Kunde sein eingezahltes Geld abhebt, ohne zuvor die Umsatzbedingungen für die Einzahlung zu erfüllen, verfällt der Bonus. Nur in wenigen Fällen (**weniger als 5%**) wurden Boni / Freispiele gewährt, obwohl gar kein Echtgeld eingesetzt wurde.

Der Bonus muss nach Bonusbedingungen (Punkte 19 bis 28) auch eingesetzt werden, um auszahlabar zu werden. Sowohl nach den Bedingungen von 2021 als auch nach den Bedingungen von 2013 bis 2018 war der Einsatz des Bonus (und dass der Spieler gewinnt) Voraussetzungen dafür, dass der Bonus in einem auszahlabaren Gewinn resultiert.

Punkt 11 der Spielbedingungen lautet: *„Wenn der Bonus nicht verwendet wurde oder wenn der erforderliche Wetteinsatz (wie unten definiert) nicht erbracht wurde, werden jedwede Bonusgelder am Ende des Bonuszeitraums automatisch von Ihrem Bonuskonto gelöscht.“*

Es kommt also nicht nur auf den erforderlichen Spieleinsatz an, sondern auch darauf, dass dieser mit dem Bonus erbracht wird. Der Spieler muss also mehrfach an Glücksspielen teilnehmen, um den Einsatz zu erreichen, der erforderlich ist, damit der Bonus (vorbehaltlich, dass der Spieler auch gewinnt) in einem auszahlabaren Gewinn resultieren kann. Dabei werden Buy-InGuthaben, Bonusguthaben und Hauptguthaben in der in den Bonusbedingungen beschriebenen Reihenfolge (Punkt 24 und 25 der Bonusbedingungen) verwendet. Wenn der Bonus nicht eingesetzt wird, verfällt er (Punkt 11).

Der Bonus unterliegt weiters gemäß Punkt 19 der Spielbedingungen einem erforderlichen Einsatz in Höhe des 40-fachen des Bonus („erforderlicher Wetteinsatz“). Wörtlich: „Das bedeutet, dass Sie Ihren Bonus (oder jedwede Bonusgelder) erst dann von Ihrem Bonuskonto abheben können, wenn Sie den 40fachen Bonus in Aktionsspielen eingesetzt haben.“

Wenn der Einsatz den Wert des Buy-In Guthabens und des Bonusguthabens übersteigt, wird der verbleibende Einsatz vom Hauptguthaben abgezogen. Es ist nicht möglich (**mit einigen wenigen Ausnahmen**), Bonusguthaben zu setzen, ohne zuvor das eingezahlte Echtgeld zu setzen.

Selbstberechnungen - Daten für die einzelnen Monate

Für die Monate **Jänner bis Mai 2015** gab die Bf. dem FA mit Schreiben vom **22.06.2015** die selbstberechneten Beträge der Glücksspielabgaben ausgehend von den Daten jener Kunden, die bei der Registrierung eine österreichische Adresse angegeben hatten, angeschlossen wurde. Gleichzeitig mit der Offenlegung wurden Anträge auf Festsetzung der Glücksspielabgabe mit € 0,00 eingebracht.

Ab dem Monat Juni 2015 erfolgten monatlich innerhalb der gesetzlichen Frist Selbstberechnungen der Glücksspielabgaben ebenfalls ausgehend von den Daten der Kunden mit österreichischer Registrierungsadresse und wurden jeweils gleichzeitig Anträge auf Festsetzung der Glücksspielabgabe mit € 0,00 gestellt.

Bis inkl Februar 2016 behandelte die Bf. die von ihr gewährten Boni nicht als „Einsatz“ und bezog somit die Bonibeträge nicht in die Bemessungsgrundlage ein. Ab März 2016 – nach dem die Bf. vom Rechtsstandpunkt des Finanzamtes Kenntnis hatte, berechnete die Bf. die Glücksspielabgabe unter Einbeziehung der von ihr gewährten Boni in die Bemessungsgrundlage.

Das Finanzamt führte Außenprüfungen durch und überprüfte die von der Bf. vorgelegten Grundaufzeichnungen und ermittelte die Bemessungsgrundlagen ebenfalls anhand der Daten der Kunden mit österreichischer Registrierungsadresse, wobei sich Abweichungen zu den von der Bf. berechneten Beträgen einerseits dadurch ergaben, weil bis Februar 2016 bei der Selbstberechnung durch die Bf. die von ihr gewährten Boni nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden und andererseits durch Abgrenzungen zwischen den einzelnen Monaten und Umrechnungsdifferenzen.

In den vom FA in den angefochtenen Bescheiden betreffend Glücksspielabgaben als Bemessungsgrundlage angesetzten Beträgen sind neben den von den Kunden mit „Echtgeld“ (vom sog. „Buy In Guthaben“) geleisteten Einsätzen auch die von der Bf. als Boni gewährten Beträge, die noch „freigespielt“ werden mussten, enthaltenen

Freispiele wurden für Zwecke der Glücksspielabgabe von der Bf. so behandelt als hätten sie nicht stattgefunden, dh im Rahmen der ursprünglichen Offenlegung der Bemessungsgrundlagen wurden bei Freispielen Einsätze und ausbezahlte Gewinne in Höhe von jeweils EUR 0,-- angenommen.

In den mit der Gegenäußerung vom 19.4.2024 von der Bf. übermittelten Daten wurden bei der Größe „Bruttosaldo (Einsätze abzüglich ausgezahlter Gewinne)“ – Spalte (1) die in der Spalte (2) dargestellten „ausgezahlten Bonibeträge“ abgezogen, welche aus dem Einsatz von Boni und Freispielen resultieren. Da die Spieler bei 95% der Glücksspiele neben den Bonibeträgen auch Echtgeld eingesetzt haben, verbleiben durchschnittlich 5% an Freispielen (Spiele, bei denen die Spielteilnehmer gar keinen Echtgeldeinsatz geleistet haben), es aber trotzdem zur Auszahlung von Gewinnen gekommen ist (= 5% der ausbezahlten Bonigewinne).

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die vom Bundesfinanzgericht eingesehenen Unterlagen und das damit im Einklang stehende Vorbringen der Bf. in ihren schriftlichen Eingaben.

Dass im gegenständlichen Besteuerungszeitraum von der Abgabepflichtigen Sportwetten veranstaltet wurden, an der (auch) Spieler teilnahmen, die sich - körperlich - im Inland aufhielten, wird auch von der Bf. nicht bestritten. Auf Grund der Lebenserfahrung ist ausgeschlossen, dass sich keiner der mit einer österreichischen Adresse registrierten Teilnehmer bei Abschluss der Wettverträge in Österreich befunden hat.

Die Registrierung mit einer österreichischen Wohnadresse wird als gut geeignetes Indiz für die Feststellung der "Teilnahme vom Inland aus" herangezogen (vgl in diesem Sinne VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060 mwN; VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005). Die Bf. hat keine einem derartigen Beweisergebnis konkret entgegenstehende Indizien bekannt geben, die zu einer anderen Zurechnung führen könnten.

Zum Indiz "IP-Adresse" ist zu bemerken, von der Bf. nicht für alle verfahrensgegenständlichen Zeiträume überhaupt IP-Auswertungen vorgelegt wurden (siehe dazu die Ausführungen des Finanzamtes in den Vorlageberichten). Dazu kommt, dass selbst dann, wenn man für sämtliche Kunden der Bf. die IP-Adressen kennen würde, auf Grund der Ungenauigkeit der Geolokalisierung (zB in Grenzgebieten, Abhängigkeit von der Art und Weise wie der Internetzugang erfolgt) dieses Indiz schwächer als das Indiz der Registrierungsadresse angesehen wird und daher dieses Indiz alleine nicht dazu geeignet erscheint, um zu einer für eine positive Feststellung erforderlichen Überzeugung zu gelangen (vgl zu den Unsicherheiten und technischen Schwierigkeiten, die sich aus IP-Auswertungen ergeben, die Ausführungen in der Entscheidung BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016, die sich auf vom rechtsfreundlichen Vertreter der Bf. im dortigen Verfahren vorgelegte technische Gutachten stützte).

Die Ansicht der Bf., dass alleine das Indiz - "inländische Registrierungsadresse" für eine Feststellung der Tatsache des Aufenthaltes im Inland ungeeignet sei, steht im deutlichen Widerspruch zur bereits oben zitierten Judikatur des VwGH.

Das Bundesfinanzgericht ist daher zur Überzeugung gelangt, dass auch bei jenen Spielen, an denen Kunden mit einer österreichischen Registrierungsadresse teilgenommen haben, bei denen keine Informationen über die verwendete IP-Adresse vorliegen oder bei denen die IP-Adresse (alleine) einen Auslandsaufenthalt indizieren würde, von einem Aufenthalt im Inland auszugehen ist.

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

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

Nach der Judikatur des VwGH wäre es an der Bf. gelegen, diesem Beweisergebnis für konkrete Fälle entgegen zu treten und entgegenstehende Indizien anzuführen. Dazu hätte die Bf. bereits im Rahmen der Verfahren vor dem Finanzamt Gelegenheit gehabt und wäre die Nennung von weiteren Indizien auch noch in der Stellungnahme an das BFG offen gestanden.

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

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

Zur Nachvollziehbarkeit bzw Kontrolle der konkreten Zahlen wurden von der Beschwerdeführerin dem FA Daten-CDs vorgelegt. Es liegt kein Anhaltspunkt dafür vor, dass das von der Bf. übermittelte Zahlenmaterial und die vom FA an Hand der übermittelten Auswertungen der Bf. vorgenommene Ermittlung der jeweiligen monatlichen Bemessungsgrundlage nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen würden.

Die Feststellungen über die Boni konnten auf Grund der von der Bf. sowie der vom FA vorgelegt Bonusbedingungen getroffen werden, wobei es unstrittig ist, dass sich diese im verfahrensgegenständlichen Zeiträumen nicht wesentlich verändert haben.

Nach den übereinstimmenden Angaben der Bf. und des FAs beruhen die für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume festgesetzten Abgabebeträge auf den im jeweiligen Monat von Kunden mit österreichischer Wohnadresse in Summe als Einsatz abzüglich ausgezahlter Gewinne geleisteten Beträgen, wobei das Finanzamt auch die von der Bf. "gewährten Bonibeträge" bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage dazu gerechnet hat. Für das BFG besteht daher kein Anlass, die ziffernmäßigen Angaben der Bf. über die Höhe der Einsätze der Kunden und die Höhe der ausbezahlten Gewinne sowie die Summe der "gewährten Boni" in Zweifel zu ziehen, hat doch auch die Amtspartei gegen die ziffernmäßige Höhe im bisherigen Verfahren keine Einwände erhoben.

Die Angaben der Bf., dass nur bei rund 5% der Spiele kein Echtgeldeinsatz erfolgte ist auf Grund der Bonusbedingungen, die vorsehen, dass zunächst das Echtgeldguthaben und erst in zweiter Linie ein Bonusguthaben verwendet wird, plausibel.

Bei der mündlichen Verhandlung vom 6.5.2024 wurde der nunmehr festgestellte Sachverhalt vorgetragen und erklärten die Vertreter beider Parteien, dass es keine Ergänzungen dazu gibt. Es wird daher bei der rechtlichen Beurteilung von den von der Bf. für die einzelnen Monate in der Gegenäußerung vom 19.4.2024 bekannt gegebenen Beträgen ausgegangen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Rechtslage

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.

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

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

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

Nach **§ 59 Abs. 3 GSpG** hat der Steuerschuldner die Glückspielabgaben jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel 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.

3.1.1. Zur Ermittlung der "Teilnahme aus dem Inland"

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

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.

Die Rechtmäßigkeit der Festsetzung sowohl der Wettgebühren als auch der Glücksspielabgabe alleine gestützt auf das Indiz "Wohnsitzadresse" wurde erst jüngst vom Verwaltungsgerichtshof ua in den Beschlüssen bzw Erkenntnissen VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060; VwGH 14.1.2020, Ro 2018/16/0046, VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005; VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003; VwGH 10.9.2020, Ro 2018/17/0004 bestätigt.

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

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

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

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

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

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

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

Aus den im Erkenntnis BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016 genannten Erwägungen, das mit dem Beschluss VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005 bestätigt wurde, wird auch in den gegenständlichen Beschwerdeverfahren das Indiz "Registrierung mit einer österreichischen Wohnadresse" als grundsätzlich am Besten geeignetes Indiz für die Feststellung der "Teilnahme aus dem Inland" angesehen.

Im Verfahren wurden von der Bf. trotz mehrfacher Gelegenheit bisher nicht für konkrete, einzelne Fälle diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien bekannt gegeben.

Die durch das FA vorgenommene Festsetzung der Glücksspielabgaben auf Basis der Daten der Kunden mit Österreichischer Registrierungsadresse ist daher nach Ansicht der Berichterstatterin – selbstverständlich unvorgreiflich der Entscheidung durch den gesamten Senat und der bisher vorliegenden Ermittlungsergebnisse - dem Grunde nach zu Recht erfolgt.

3.1.2. Zu den verfassungsrechtlichen Einwänden der Bf.

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

Gericht einen Antrag auf Normenprüfung stellen (Pfau, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 347-348).

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

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

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

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

3.1.3. Zu den unionsrechtlichen Einwänden der Bf.

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

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

Für das Bundesfinanzgericht besteht lediglich eine Vorlageberechtigung aber keine Vorlageverpflichtung, weil seine Entscheidungen durch Rechtsmittel an die Gerichtshöfe des

öffentlichen Rechts bekämpft werden können (vgl. VwGH 24.2.2011, 2007/15/0129 zur Berechtigung des UFS).

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

Im Übrigen wird zu den Einwänden der Bf., die sich gegen die Steuerpflicht der von ihr veranstalten Glücksspiele richten, auf die Ausführungen in der Vorentscheidung BFG 4.4.2018, RV/7104839/2017 verwiesen.

3.1.4. Zur Höhe der Bemessungsgrundlage:

3.1.4.1. Zum Begriff der "Jahresbruttospieleinnahmen" hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis **VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003** Folgendes ausgesprochen (Hervorhebungen durch das BFG):

- *„Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber dem Begriff "Jahresbruttospieleinnahmen" im Zusammenhang mit elektronischen Lotterien einen von der Spielbankabgabe abweichenden Inhalt beigemessen hätte. Im Sinne des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Rechtsordnung und in Ermangelung entgegenstehender Hinweise in den Materialien besteht daher kein Anlass, daran zu zweifeln, dass den ab 1997 eingeführten Abgaben dasselbe Verständnis des Begriffes "Jahresbruttospieleinnahmen" zugrunde liegt wie der Spielbankabgabe. Daraus folgt, dass entsprechend dem zur Spielbankabgabe ergangenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Jänner 1968, 897/67, auch im Zusammenhang mit der Besteuerung elektronischer Lotterien davon auszugehen ist, dass es sich bei der Bruttospieleinnahme um eine Rechengröße handelt, die sich aus dem Ertragsrest der Spiele eines bestimmten Zeitraumes ergibt. Daraus folgt weiters, dass die Saldierung nicht für jede einzelne Ausspielung vorzunehmen ist. Vielmehr sind die ausbezahlten Gewinne eines bestimmten Zeitraums von der Summe der Einsätze desselben Zeitraums in Abzug zu bringen.*
- *Ein Abzug gewährter Boni (Rabatte, Freispiele) im Rahmen der ausbezahlten Gewinne ist schon mangels Vorliegens eines aleatorischen Elements nicht zulässig. Die Gewährung der in Rede stehenden Boni ist nicht das Ergebnis einer Ausspielung, sondern beruht auf der Willensentscheidung eines Spielers, an einer bestimmten Anzahl von bestimmten Ausspielungen eines bestimmten Spielunternehmers teilzunehmen, und der Willensentscheidung dieses Spielunternehmers, in einem solchen Fall diesem Spieler*

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

- *Als Spieleinsatz ist alles zu verstehen, was der Spieler aufzuwenden hat, um die Hoffnung auf eine Leistung - die Gewinnchance - zu erhalten. Dabei ist es unerheblich, ob der Spieler oder jemand anderer die vermögenswerte Leistung im Zusammenhang mit der Teilnahme des Spielers am Glücksspiel erbringt (§ 2 Abs. 1 Z 2 GSpG). Es kommt auch nicht darauf an, ob der Spielteilnehmer die finanziellen Mittel für die Teilnahme an einer Ausspielung etwa von Angehörigen geschenkt bekommen hat oder ob er dafür einen "Treue-Gutschein", ausgestellt etwa vom Glücksspielunternehmer, verwendet. In beiden Fällen ist es bei der Gewährung der finanziellen Mittel oder des Gutscheins noch ungewiss, ob der Spieler diese(n) Boni (Bonus) tatsächlich für die Teilnahme an einer (weiteren) Ausspielung nutzen wird. Erst bei der tatsächlichen Inanspruchnahme der Boni tritt Gewissheit über deren Verwendung ein. D.h., erst in jenem Kalendermonat, in dem der Bonus tatsächlich eingelöst wird, ist dessen Berücksichtigung bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen denkbar.*
- *Weiters ist zu unterscheiden, ob für den begünstigten Spieler der erhaltene Bonus einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstellt. Das ist dann der Fall, wenn der Spieler den Gutschein (auch) in Geld (Waren) ablösen kann. Eine vom Unternehmer zugestandene und tatsächlich erfolgte Bargeldeinlösung ist weder bei den Gewinnen noch bei den Einsätzen zu berücksichtigen und hat somit keine Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage. Ob der Spieler diesen eingelösten Betrag in der Folge verwendet, um wieder an einem Spiel desselben Unternehmens teilzunehmen, oder ob er eine allfällige weitere Spielteilnahme anders finanziert, ist für die Bemessung der Glücksspielabgabe des Spielunternehmers, der den Gutschein begeben hat, ohne Belang. Wenn der Spieler das erhaltene Bargeld oder den Gutschein aber als Einsatz für eine weitere Spielteilnahme verwendet, findet dies wie jeder andere*

Einsatz auch im Rahmen der Ermittlung der Einsätze in die Bemessungsgrundlage Eingang.

- *Dasselbe gilt auch für Gutscheine, die zwar nicht beim begebenden Glücksspielunternehmer in Bargeld abgelöst werden können, die aber an andere Spieler (allenfalls gegen Entgelt) weitergegeben werden können. Im Falle einer Einlösung durch einen Spieler in Form der Teilnahme an einer Ausspielung ist dieser Gutschein wieder bei den Einsätzen zu berücksichtigen und erhöht damit die Bemessungsgrundlage.*
- *Eine andere Beurteilung kann nur dann stattfinden, wenn der Spieler für die Teilnahme an weiteren Spielen einen Rabatt oder ein Freispiel erhält und er diese Vergünstigung weder weitergeben noch in Geld ablösen lassen kann.*
- *Bei einer tatsächlichen Inanspruchnahme des Rabatts anlässlich einer späteren Spielteilnahme braucht der Spieler nur einen um diesen Rabatt verminderten Einsatz oder im Falle eines Freispiels gar keinen Einsatz zu leisten. Daher kann bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Rahmen der Einsätze nur der um den Rabatt verringerte tatsächlich geleistete Einsatz dieses Spielers angesetzt werden. Im Falle eines Freispiels ist hinsichtlich dieses Teilnehmers von einem Einsatz von Null auszugehen. Sollten an einem Glücksspiel Spieler ausschließlich unter Inanspruchnahme ihrer Freispiele teilnehmen, so ist mangels Einsätzen das Vorliegen einer Ausspielung zu verneinen, und zwar unabhängig davon, ob der Spieler dabei gewinnt oder verliert. Dieses Glücksspiel findet bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen keinen Eingang.*
- *Ob und in welcher Weise die Inanspruchnahme von Boni die Höhe der Einsätze einer Ausspielung beeinflusst, hängt somit von den jeweils zu beurteilenden Sachverhalten ab.*
- *Zusammenfassend ergibt sich somit, dass es in keinem Fall zulässig ist, begebene Boni als Gewinne von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Im Zeitpunkt ihrer Einlösung erhöhen Boni hingegen als Einsätze die Bemessungsgrundlage, sofern sie einen Vermögenswert im obigen Sinne darstellen. Andernfalls ist der um den geltend gemachten Rabatt verminderte Einsatz in Ansatz zu bringen.*

3.1.4.2. In der Entscheidung **VwGH 10.9.2020, Ro 2018/17/0004** wurde weiters ausgesprochen, dass eine **Gutschrift aus dem Titel der Glücksspielabgabe** nach § 57 Abs. 2 GSpG (Anmerkung: für Monate, in denen die Saldierung der erhaltenen Einsätze mit den ausbezahlten Gewinnen einen negativen Wert ergibt) mangels gesetzlicher Grundlage **rechtswidrig** wäre.

3.1.4.3. Zu als Abzugsposten geltend gemachten sog. „**Netto Jackpot Costs**“ bzw. „**Net-Jackpot-Costs**“ hat der Verwaltungsgerichtshof im Beschluss **VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005** Folgendes ausgeführt:

„Sollte es sich tatsächlich um bloße Kosten der revisionswerbenden Partei handeln, fände deren Berücksichtigung im Wortlaut des § 57 Abs. 5 GSpG, wonach die Jahresbruttospieleinnahmen (ausschließlich) aus dem Saldo von Einsätzen und ausgezahlten Gewinnen gebildet werden, keine Deckung.“

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum sind den Kunden von der Bf. verschiedenste Boni gewährt worden, beispielsweise aufgrund früherer Spielteilnahme des Kunden (Teueboni) oder aber auch anlassbezogen, zB Weihnachtsaktion, Geburtstagsbonus, Neukundenbonus.

Die von der Beschwerdeführerin gewährten Boni, die noch nicht „freigespielt“ sind und neben „Echtgeld“ von den Spielern bei den Glücksspielen eingesetzt werden, haben noch keinen Vermögenswert, sondern kommt diesen Boni nur eine Rabattfunktion zu. Die Gewährung derartiger Boni sind daher weder als „Einsatz“ noch als „Gewinn“ - mangels aleatorischem Elements - zu betrachten und haben daher keinen Einfluss auf die Höhe der Jahresbruttospieleinnahmen. Diese „gewährten“ Bonibeträge sind daher nicht in die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe § 57 Abs. 2 GSpG einzubeziehen.

Erst mit der der Umbuchung der „freigespielten“ Boni auf das „Echtgeldkonto“ des Kunden – hier bezeichnet als „Buy In Guthaben“ - kann der Kunde eine Auszahlung verlangen und entsteht ein von einer weiteren Spielteilnahme unabhängiger Vermögenswert, der – wie die von den Kunden auf das „Buy in Guthaben“ einbezahlen Beträge - bei Verwendung als Einsatz für eine Spielteilnahme als die Bemessungsgrundlage erhöhend zu behandeln ist (vgl dazu ua die nach der oben zitierten Judikatur des VwGH ergangenen Entscheidungen BFG 20.12.2021, RV/7103851/2020; BFG 31.5.2021, RV/7104456/2019; BFG 19.4.2021, RV/7100711/2020).

Die „freigespielten“ und auf das „Buy In Guthaben“ umgebuchten Beträge wurden von der Bf. im Monat der Verwendung bei der Offenlegung als Einsatz in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Freispiele wurden für Zwecke der Glücksspielabgabe von der Bf. so behandelt als hätten sie nicht stattgefunden, dh im Rahmen der ursprünglichen Offenlegung der Bemessungsgrundlagen wurden bei Freispielen Einsätze und ausbezahlte Gewinne in Höhe von jeweils EUR 0,-- angenommen.

In den mit der Gegenäußerung vom 19.4.2024 von der Bf. übermittelten Daten wurden bei der Größe „Bruttosaldo (Einsätze abzüglich ausgezahlter Gewinne)“ – Spalte (1) die in der Spalte (2) dargestellten „ausgezahlten Bonibeträge“ abgezogen, welche aus dem Einsatz von Boni und Freispielen resultieren. Da die Spieler bei 95% der Glücksspiele neben den Bonibeträgen auch

Echtgeld eingesetzt haben, verbleiben durchschnittlich 5% an Freispielen (Spiele, bei denen die Spielteilnehmer gar keinen Echtgeldeinsatz geleistet haben), es aber trotzdem zur Auszahlung von Gewinnen gekommen ist (= 5% der ausbezahlten Bonigewinne).

Die Bf. hat keine Einzelaufzeichnungen betreffend die konkreten Freispiele geführt, weshalb die damit erzielten und bei der Größe „Bruttosaldo“ berücksichtigten (abgezogenen) Gewinne im Sinne des § 184 BAO zu schätzen war. Diese können im Schätzungsweg nachvollziehbar durch eine einfache Verhältnisrechnung ermittelt werden. Setzt man alle Einsätze (vor Abzug der Freispiele) ins Verhältnis zu allen ausbezahlten Gewinnen (Gewinnquote), so kann in diesem Verhältnis unbedenklich auch auf die mit allen Freispielen im Durchschnitt erzielten Gewinne geschlossen werden (vgl. dazu BFG 09.01.2024, RV/5100301/2023).

Da die Gewinne aus Freispielen nach der Judikatur des VwGH 24.06.2020, Ro 2018/17/0003 bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen nicht einzubeziehen sind, ergibt sich auf Grund der Daten der Bf. in der Gegenäußerung vom 19.4.2024 folgende

3.1.5. Neuberechnung der Glücksspielabgabe:

Neuberechnung der Glücksspielabgabe für 2015

Monat	selbstberechneter Betrag	BMGL Bescheid	BMGL lt Bf. 19.04.2024	zuzüglich 5% Bonigewinne	BMGL neu	40 % GSp
01/2015	€ 242.390,18	€ 889.637,52	€ 623.205,07	€ 13.957,42	€ 637.162,49	€ 254.864,99
02/2015	€ 231.576,65	€ 833.503,55	€ 617.344,59	€ 12.926,45	€ 630.271,04	€ 252.108,42
03/2015	€ 311.508,40	€ 1.050.370,09	€ 830.414,62	€ 12.585,84	€ 843.000,46	€ 337.200,18
04/2015	€ 213.288,51	€ 809.805,93	€ 637.614,79	€ 9.987,46	€ 647.602,25	€ 259.040,90
05/2015	€ 182.498,12	€ 681.988,37	€ 457.371,15	€ 10.960,94	€ 468.332,09	€ 187.332,84
06/2015	€ 249.150,12	€ 849.472,97	€ 643.176,62	€ 10.549,21	€ 653.725,83	€ 261.490,33
07/2015	€ 249.210,02	€ 881.759,50	€ 744.683,56	€ 7.732,94	€ 752.416,50	€ 300.966,60
08/2015	€ 174.808,42	€ 646.268,45	€ 375.686,35	€ 14.480,89	€ 390.167,24	€ 156.066,89
09/2015	€ 228.471,58	€ 784.840,08	€ 561.112,94	€ 11.175,43	€ 572.288,37	€ 228.915,35
10/2015	€ 239.896,94	€ 807.302,62	€ 644.390,01	€ 8.877,51	€ 653.267,52	€ 261.307,01
11/2015	€ 220.529,30	€ 747.168,17	€ 619.013,86	€ 8.330,31	€ 627.344,17	€ 250.937,67
12/2015	€ 236.208,19	€ 822.348,54	€ 718.348,06	€ 9.070,51	€ 727.418,57	€ 290.967,43
Summe	€ 2.779.536,42	€ 9.804.465,79	€ 7.472.361,62	€ 130.634,92	€ 7.602.996,54	€ 3.041.198,62

Neuberechnung der Glücksspielabgabe für 2016

Monat	selbstberechneter Betrag	BMGL Bescheid	BMGL lt Bf. 19.04.2024	zuzüglich 5% der Bonigewinne	BMGL neu	40 % GSp
01/2016	€ 217.231,95	€ 779.678,89	€ 624.650,43	€ 8.999,57	€ 633.650,00	€ 253.460,00
02/2016	€ 221.607,76	€ 741.802,47	€ 564.976,26	€ 8.235,27	€ 573.211,53	€ 229.284,61
03/2016	€ 372.636,52	€ 932.608,25	€ 817.689,09	€ 7.471,18	€ 825.160,27	€ 330.064,11
04/2016	€ 294.157,09	€ 679.680,43	€ 543.306,18	€ 8.846,26	€ 552.152,44	€ 220.860,97
05/2016	€ 217.013,03	€ 542.778,73	€ 402.878,18	€ 8.508,61	€ 411.386,79	€ 164.554,72
06/2016	€ 162.983,08	€ 432.022,31	€ 381.285,35	€ 6.307,36	€ 387.592,71	€ 155.037,08
07/2016	€ 70.369,83	€ 210.487,27	€ 70.952,35	€ 6.307,36	€ 77.259,71	€ 30.903,88
08/2016	€ 232.230,40	€ 551.224,01	€ 576.358,06	€ 5.582,79	€ 581.940,85	€ 232.776,34
09/2016	€ 198.001,14	€ 483.802,47	€ 339.041,18	€ 8.397,82	€ 347.439,00	€ 138.975,60
10/2016	€ 321.069,21	€ 671.200,18	€ 607.802,36	€ 6.712,27	€ 614.514,63	€ 245.805,85
11/2016	€ 256.062,69	€ 578.646,91	€ 534.544,71	€ 5.258,40	€ 539.803,11	€ 215.921,24
12/2016	€ 199.598,64	€ 400.988,76	€ 445.182,41	€ 6.314,61	€ 451.497,02	€ 180.598,81
Summe	€ 2.762.961,34	€ 7.004.920,68	€ 5.908.666,56	€ 86.941,49	€ 5.995.608,05	€ 2.398.243,22

Neuberechnung der Glücksspielabgabe für 2017

Monat	selbstberechneter Betrag	BMGL Bescheid	BMGL lt Bf 19.04.2024	zuzüglich 5% der Bonigewinne	BMGL neu	40 % GSp
01/2017	€ 310.482,04	€ 792.231,28	€ 654.916,01	€ 4.573,45	€ 659.489,46	€ 263.795,78
02/2017	€ 273.240,15	€ 712.648,59	€ 615.115,22	€ 4.307,32	€ 619.422,54	€ 247.769,02
03/2017	€ 231.784,04	€ 644.081,80	€ 519.521,76	€ 5.221,64	€ 524.743,40	€ 209.897,36
04/2017	€ 236.650,61	€ 663.186,98	€ 578.656,02	€ 3.978,58	€ 582.634,60	€ 233.053,84
05/2017	€ 351.534,22	€ 854.690,24	€ 777.329,18	€ 4.031,63	€ 781.360,81	€ 312.544,32
06/2017	€ 268.321,91	€ 763.520,06	€ 676.468,05	€ 3.980,51	€ 680.448,56	€ 272.179,42
07/2017	€ 236.608,60	€ 559.668,76	€ 501.402,05	€ 3.178,71	€ 504.580,76	€ 201.832,30
08/2017	€ 206.132,65	€ 520.392,75	€ 472.894,70	€ 1.799,80	€ 474.694,50	€ 189.877,80
09/2017	€ 194.013,89	€ 473.375,52	€ 423.905,28	€ 1.872,02	€ 425.777,30	€ 170.310,92
10/2017	€ 261.401,96	€ 655.574,75	€ 589.022,76	€ 3.144,66	€ 592.167,42	€ 236.866,97
11/2017	€ 180.285,78	€ 448.684,78	€ 391.702,27	€ 1.542,46	€ 393.244,73	€ 157.297,89
12/2017	€ 254.654,69	€ 636.416,46	€ 589.911,69	€ 1.759,31	€ 591.671,00	€ 236.668,40
Summe	€ 3.005.110,55	€ 7.724.471,97	€ 6.790.844,99	€ 39.390,08	€ 6.830.235,07	€ 2.732.094,03

Neuberechnung der Glücksspielabgabe 2018:

Monat	Selbstberechneter Betrag	BMGL Bescheid	BMGL lt Bf 19.04.2024	zuzüglich 5% der Bonigewinne	BMGL neu	40 % GSp
01/2018	€ 256.982,54	€ 644.532,78	€ 569.443,68	€ 1.616,76	€ 571.060,44	€ 228.424,18
02/2018	€ 264.376,32	€ 660.752,14	€ 555.069,66	€ 1.681,43	€ 556.751,09	€ 222.700,44
03/2018	€ 115.113,50	€ 288.244,47	€ 312.809,20	€ 10,04	€ 312.819,24	€ 125.127,70
04/2018	€ 219.144,28	€ 547.184,40	€ 543.745,36	€ 16,37	€ 543.761,73	€ 217.504,69
05/2018	€ 250.043,84	€ 617.454,23	€ 623.941,53	€ 32,41	€ 623.973,94	€ 249.589,58
06/2018	€ 240.712,68	€ 601.036,33	€ 551.554,03	€ 808,47	€ 552.362,50	€ 220.945,00
07/2017	€ 185.140,96	€ 462.509,31	€ 416.946,63	€ 854,21	€ 417.800,84	€ 167.120,34
08/2018	€ 180.553,24	€ 450.651,34	€ 403.903,28	€ 441,69	€ 404.344,97	€ 161.737,99
09/2018	€ 139.321,48	€ 349.455,54	€ 309.229,41	€ 145,46	€ 309.374,87	€ 123.749,95
10/2018	€ 146.480,47	€ 367.054,03	€ 312.588,72	€ 575,43	€ 313.164,15	€ 125.265,66
11/2018	€ 136.984,07	€ 340.860,51	€ 293.894,02	€ 658,11	€ 294.552,13	€ 117.820,85
12/2018	€ 182.417,43	€ 456.110,34	€ 422.119,65	€ 21,35	€ 422.141,00	€ 168.856,40
Summe	€ 2.317.270,81	€ 5.785.845,42	€ 5.315.245,17	€ 6.861,73	€ 5.322.106,90	€ 2.128.842,76

Den Beschwerden ist daher teilweise Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide wie in der oben angeführten Tabelle 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.

Die entscheidungswesentlichen Rechtsfragen sind durch die oben zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (insbesondere VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005 und VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003) bereits geklärt. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung mehr vor. Im Ergebnis waren letztendlich vor allem Tatfragen auf der Sachverhaltsebene - insbesondere zur Ausgestaltung der Boni - zu lösen.

Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 7. Mai 2024