

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Armin Treichl, die Richterinnen Mag.a Natascha Gassner sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Eva-Maria Düringer und Mag. Tino Ricker in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KPMG Niederösterreich GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Bahnhofplatz 1a/1/3, 2340 Mödling, über die Beschwerde vom 14. März 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 15. November 2021 betreffend Glücksspielabgabe 01.2012-12.2012, Glücksspielabgabe 01.2012-12.2012 und Glücksspielabgabe 11.2011-12.2011 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 13. März 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Claudia Zengin zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Fa1 Ltd. (im Folgenden „***Fa1***“) ist eine im Jahr 1999 in Großbritannien errichtete Gesellschaft mit Sitz in ***Stadt***. ***Fa1*** betreibt Geschäfte in den Bereichen Unterhaltungsmedien und Wetten. Das Online Wettprodukt von ***Fa1*** ist unter der Website www.***Fa1***.com erreichbar, welche unter anderem auch in Österreich verfügbar ist. ***Fa1*** hält eine Wettlizenz des Vereinigten Königreichs.

Bf1 Limited ist eine im Jahr 2007 von ***Fa1*** Ltd. gegründete Gesellschaft. Das Unternehmen ist in Großbritannien eingetragen und hat seinen Firmensitz in ***Stadt***. Die

Online Wettprodukte des Unternehmens waren unter der Website www.***Fa1***.com erreichbar, welche unter anderem auch in Österreich verfügbar war. Mit 15. September 2019 wurde der Betrieb von ***Bf1*** eingestellt. Die von ***Bf1*** angebotenen Dienste sind für Kunden aus Österreich seit diesem Datum nicht mehr verfügbar. Folglich wurden alle Kundenkonten mit einer Registrierungsadresse in Österreich mit 15. September 2019 geschlossen.

Fa1 ist für das Betreiben der Website, das Einrichten und die laufende Betreuung der Teilnehmerkonten, die Vermittlung von Tipps auf den Ausgang von Lotterien an ***Bf1***, die Organisation und entsprechende Vermittlung von Spielgemeinschaften, die Leistung der Einsätze der Teilnehmer an ***Bf1*** und die Weiterleitung der von ***Bf1*** erhaltenen Gewinne an die Teilnehmer gemäß diesen Geschäftsbedingungen verantwortlich. Bei Platzieren einer Wette auf den Ausgang der Lotterien erteilt der Teilnehmer ***Fa1*** den Auftrag, die entsprechende Wette an ***Bf1*** zu übermitteln. Als Folge davon wird ***Fa1*** als Vermittlerin für den Teilnehmer und ***Bf1*** als Buchmacherin für den Teilnehmer tätig.

Kunden können grundsätzlich aus verschiedenen Wettoptionen, welche entweder auf täglichen oder wöchentlichen Events oder auf Lotteriespielen beruhen, wählen. Die Website www.***Fa1***.com bietet ihren Kunden die Wettoption auf Lotteriespiele an. Zu diesem Zweck müssen sich Kunden auf der Website registrieren und bei dem Einsatz von echtem Geld aus drei verschiedenen Bezahlungsmöglichkeiten auswählen (Zahlung mit bereits auf dem Account vorhandenem Geld, Zahlung durch Banküberweisung, Zahlung mit Bonusgeld, z.B. durch Werbung zur Verfügung gestellte Mittel).

Fa1 bietet seinen Kunden drei verschiedene Bereiche an:

- a) Die Teilnahme an „Zweitlotterien“, bei denen Tipps auf den Ausgang der Ziehungen von Gewinnzahlen von Lotterien abgegeben werden. Hierbei erteilt der Wettteilnehmer ***Fa1*** die Anweisung, den entsprechenden Spielauftrag an ***Bf1*** zu übermitteln. Als Folge davon wird ***Fa1*** als Vermittlerin und ***Bf1*** als Buchmacherin für den Kunden tätig.
- b) Die Teilnahme an von ***Bf1*** veranstalteten virtuellen Glücksspielen (jeweils eine „Sofortlotterie“). Bei Teilnahme erteilt der Spielteilnehmer ***Fa1*** den Auftrag, für ihn bei ***Bf1*** ein Los der Sofortlotterie zu erwerben. Als Folge davon wird ***Fa1*** als Sofortlotterie-Vermittlerin für den Spielteilnehmer und ***Bf1*** als Sofortlotterie-Veranstalterin für den Spielteilnehmer tätig.
- c) Die Teilnahme an „Spielgemeinschaften“, die auf den Ausgang der unter a) genannten Lotterien tippen. Hierbei beauftragt der Spielteilnehmer ***Fa1*** mit Abgabe von Tipps bei ***Bf1*** namens der Spielergemeinschaft mit der Erbringung der in den AGB von ***Fa1***

unter Ziffer 5 genannten Serviceleistungen. Als Folge davon wird ***Fa1*** als Vermittlerin für die Spielgemeinschaft und ***Bf1*** als Buchmacherin für die Spielgemeinschaft tätig.

Sämtliche Gebühren des Wetteilnehmers bzw. der Spielgemeinschaft für die Teilnahme an einer Zweitlotterie, Sofortlotterie oder Tippgemeinschaft setzen sich grundsätzlich aus zwei Bestandteilen zusammen:

- 1) Der Einsatz (Stake), welcher von ***Fa1*** vereinnahmt wird, jedoch vollumfänglich ***Bf1*** zusteht und durch ***Fa1*** an ***Bf1*** weitergeleitet wird.
- 2) Die Vermittlungsgebühr, welche die Vergütung von ***Fa1*** für die Vermittlungsleistung darstellt. Dieser ist, abhängig von der Wette, entweder ein fixer Betrag oder ein prozentueller Anteil des Einsatzes (Stake).

Die Lizenz von ***Bf1*** beinhaltet das Anbieten von Wetten auf Lotteriergebnisse. ***Bf1*** legt dabei die Gewinnchancen fest, zahlt die Gewinne für erfolgreiche Wetten und übermittelt die Gewinne an ***Fa1*** zu Weiterleitung an jene Teilnehmer, die gewonnen haben. Die Wettgebühren werden von dem Unternehmen an die zuständige Lotterie- und Glücksspielbehörde in Großbritannien abgeführt. In den, den Bescheiden zugrundeliegenden Zeiträumen waren sowohl Österreich als auch das Vereinigte Königreich Mitgliedstaaten der EU.

Damit die Kunden die Wettmöglichkeiten der ***Bf1*** nutzen konnten, mussten sie sich in einem ersten Schritt auf der Website der ***Fa1*** www.***Fa1***.com registrieren. Im Zuge des Registrierungsprozesses musste der Kunde dem Unternehmen neben Daten wie Alter, Name, Telefonnummer und E-Mail-Adresse auch seinen Wohnort (Adresse und Land) bekanntgeben.

Sobald der Kunde sich registriert hatte, konnte er die Wettangebote vollständig auf jedem geeigneten technischen Gerät nutzen, solange ein Internetzugang gegeben war.

Mit **02. Dezember 2015** wurde von der ***Bf1*** und der ***Fa1*** eine **Selbstanzeige** für den Zeitraum 01/2011 bis 10/2015 erstattet. Im Zuge der Selbstanzeige wurden alle für die Festsetzung der Wettgebühr notwendigen Daten an das Finanzamt übermittelt. Zusätzlich wurde das Geschäftsmodell der ***Bf1*** und der ***Fa1*** vollständig offengelegt. Zusammen mit der Selbstanzeige wurde ein rechtliches Gutachten übermittelt und es wurde darauf hingewiesen, dass es in der Unterscheidung von Wette und Glücksspiel in Österreich unterschiedliche - sich vielfach widersprechende - Rechtsansichten gibt. Es wurde die Rechtsansicht vertreten dass es sich im vorliegenden Fall um Wetten die unter das Gebührengesetz fallen, handeln würde,

Weiters wurde vorgebracht, dass es praktisch nicht möglich, festzustellen, ob ein Kunde von Österreich aus teilnimmt.

Dadurch sei auch das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot und der Gleichheitsgrundsatz verletzt.

Zudem verletze die Gebühr bzw Glücksspielabgabe auch das Grundrecht auf Erwerbsfreiheit.

Da dem ausländischen Glücksspielanbieter keine verlässliche Information vorliege, ob die Teilnahme vom Inland aus erfolge liege auch eine Verletzung der Unionsrechtlichen Dienstleistungsfreiheit vor.

Am **21. Dezember 2016** wurde das erste von mehreren **Ersuchen um Ergänzung** an den Klienten versendet. In diesem wurden die Detaildaten zu den in der Selbstanzeige übermittelten Bemessungsgrundlagen angefordert.

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 10. Jänner 2017** wurde das Ansuchen beantwortet und die detaillierten Daten derjenigen Kunden, die sich mit einer österreichischen Adresse auf der Webseite der oa Klienten registriert haben, mittels einer Daten-CD an das Finanzamt übermittelt. Im Übrigen führte die Beschwerdeführerin aus, dass *****Fa1***** selbst keinen Einfluss auf die Wettquoten habe. Im Gegensatz zu Standard-Wettanbietern biete *****Fa1***** lediglich Dienstleistungen als Vermittler, Websitebetreiber und Treuhänder an. Der Gewinn von *****Fa1***** bemesse sich ausschließlich anhand der Kommission, die an *****Bf1***** verrechnet wird. Im Zuge des Registrierungsprozesses müsse der Kunde neben Daten wie Alter, Name, Telefonnummer und E-Mail Adresse auch seinen Wohnort (Adresse und Land) dem Unternehmen bekanntgeben.

Im **Vorhalt vom 13. Juni 2018** führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass die von der Beschwerdeführerin angebotenen Wettprodukte hauptsächlich vom Zufall abhängen würden und daher der Glücksspielabgabe unterliegen würden. Es werde daher ersucht die Jahresbruttospieleinnahmen bekanntzugeben.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 29. Oktober 2018** führte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, dass die Beschwerdeführerin Wetten iSd § 33 TP 17 GebG anbiete. Diese unterlägen nicht der Glücksspielabgabe. Zur Untermauerung dieser Rechtsansicht hat die Beschwerdeführerin noch ein ausführliches **Rechtsgutachten vom 05. November 2018** beigelegt.

Im **Ersuchen um Ergänzung vom 10. April 2019** führte das Finanzamt aus, dass nach seiner Ansicht gemäß § 57 Abs 2 GSpG die gesamten Jahresbruttospieleinnahmen bezogen auf alle Teilnehmer und nicht nur jener Teilnehmer, die von Österreich aus teilgenommen haben (basierend auf einer österreichischen Registrierungsadresse), als Bemessungsgrundlage heranzuziehen seien. Zudem wurde ersucht, „die gesamten Jahresbruttospieleinnahmen aller Ausspielungen bekanntzugeben, an denen ein Inländer teilgenommen hat.“

In der **Eingabe vom 22. Mai 2019** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, dass *****Bf1***** bereits alle Daten - unabhängig von der Subsumtion unter das GebG oder das GSpG - vollständig offengelegt habe. Zusätzlich wurde um Erläuterung ersucht, warum die österreichische Finanzverwaltung entgegen dem klaren gesetzlichen Wortlaut des § 57 Abs 2 GSpG und entgegen dem völkerrechtlichen Grundsatz der eingeschränkten Territorialität davon ausgeht, dass in Österreich eine Besteuerung des Einsatzes der weltweiten Kunden des Unternehmens erfolgen solle.

Ein weiteres **Ersuchen um Ergänzung folgte am 3. März 2020**. Auch in diesem hielt die Behörde - wie bereits im Ersuchen um Ergänzung vom 10. April 2019 - fest, dass es sich bei den von *****Bf1***** angebotenen Leistungen um elektronische Lotterien iSd § 12a Abs 1 GSpG handelt, welche nach § 57 Abs 2 GSpG zu besteuern seien. Nach dieser einleitenden Qualifizierung der Leistungen von *****Bf1***** als elektronische Lotterie iSd § 12a Abs 1 GSpG folgten Ausführungen zu der grundsätzlichen Besteuerung von Lotterien.

In der **Eingabe vom 29. Juni 2020** wurde abermals um Festsetzung der Abgaben - wie bereits in der Selbstanzeige vom 2. Dezember 2015 - gebeten.

Im **Ersuchen um Ergänzung vom 30. Juli 2021** führte das Finanzamt aus, dass bis dato die angeforderten Daten nicht übermittelt worden seien. Weiters wurden in dem Ersuchen um Ergänzung von der Behörde Ausführungen zu drei unterschiedlichen Glücksspielarten präsentiert.

In der **Eingabe vom 15. September 2021** wurde darauf hingewiesen, dass aus den Ausführungen des Finanzamts nicht hervorgehe, welche konkreten Daten basierend auf welcher konkreten rechtlichen Grundlage gefordert werden. Zusätzlich wurde um Festsetzung der Abgaben, wie in der Selbstanzeige vom 2. Dezember 2015 beantragt, ersucht.

Mit **Bescheiden vom 07. Dezember 2021** hat das Finanzamt Österreich der Beschwerdeführerin Glückspielabgabe für die Zeiträume 11-12/2011 und 01-12/2012 vorgeschrieben. In den Begründungen führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

- Die stattgefundenen Ausspielungen seien verbotene Ausspielungen gem. § 2 Abs. 4 GSpG.
- Bei den Ausspielungen handle es sich nicht um Wetten iSd § 37 TP 17 GebG sondern um Wetten iSd § 57 GSpG.
- Für die Zwecke der zwingenden Selbstberechnung durch die Beschwerdeführerin habe der Verwaltungsgerichtshof VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 festgestellt, dass sowohl die Registrierung des Wettteilnehmers mit inländischem Wohnsitz, als auch die Zuordnung der Wette zu einer inländischen IP-Adresse ein Indiz für die Teilnahme vom Inland aus darstellen könnten. Im gegenständlichen Fall sei von der Beschwerdeführerin die Methode der Selbstberechnung nach dem registrierten

Wohnort des Wettteilnehmers zugrunde gelegt, und damit ein geeignetes Indiz ihrer Selbstberechnung zu Grunde gelegt worden".

- Der Glücksspielabgabe unterliegt demnach die einzelne Lotterie (die Ausspielung) und nicht die einzelnen Teilnahmen an einer einzelnen Lotterie (im Sinne von Loskäufen oder Tippabgabe). Es seien daher die Weltumsätze aller Ausspielungen an den zumindest jemand aus Österreich aus teilgenommen habe die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe.
- Bemessungsverjährung sei nicht eingetreten da immer wieder Verlängerungshandlungen gesetzt worden seien.
- ***Bf1*** sei die Veranstalterin und ***Fa1*** zumindest Vermittlerin der Ausspielungen. Daher seien beide Gesamtschuldner der Abgabe.

Auf Grund diverser Fristerstreckungsansuchen wurde die **Beschwerdefrist bis zum 15. März 2022** erstreckt.

In den **Beschwerden vom 14. März 2022** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

Bei dem Angebot der ***Bf1*** handle es sich nicht um eine Lotterie iSd § 6 GSpG und folglich scheide die Besteuerung nach § 17 Abs 3 GSpG aus.

Bf1 biete Wetten in Form von Gesellschaftswetten an.

Diese Gesellschaftswetten unterlägen dem § 33 TP 17 GebG. Es liege daher kein Glückspiel iSd GSpG und daher auch keine Ausspielung iSd GSpG vor.

In Österreich steuerpflichtig seien nicht die Weltumsätze aller Ausspielungen an denen zumindest eine Person von Österreich aus teilgenommen habe, sondern nur die von Inland aus getätigten Wetteinsätze bzw bei Subsumierung unter das GSpG die auf Spielteilnahmen aus Österreich entfallenden Jahresbruttospieleinnahmen.

Es sei rechtlich nicht nachvollziehbar, warum die Behörde auf die Rechtsprechung des § 58 Abs 1 GSpG verwiesen hat, da das Geschäftsmodell der ***Bf1*** unter keinen der oa Tatbestände subsumiert werden könne.

Eine Besteuerung anhand der Vermischung zweier Rechtsgrundlagen, im vorliegenden Fall von § 57 Abs 2 GSpG und § 58 Abs 1 GSpG, die zu einer Besteuerung des gesamten EBITDA des Unternehmens in Österreich führe und deren Anwendungsbereich nicht von vornherein mit hinreichender Genauigkeit bestimmbar sei und mit erheblicher Rechtsunsicherheit behaftet sei, stelle nach der Rechtsprechung des EuGH eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs im Sinne von Art 56 AEUV dar.

Die weltweite Besteuerung würde zu einer Mehrfachbesteuerung führen und sei ein Verstoß gegen das sowohl verfassungsrechtlich als auch unionsrechtlich gebotene Territorialitätsprinzip.

So habe auch Generalanwalt Maduro in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Marks and Spencer darauf hingewiesen, dass ein Mitgliedstaat „zwar berechtigt ist, die in seinem Hoheitsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen einer unbeschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen“, doch könne er ausländische Steuerpflichtige nur in Bezug auf die in seinem Hoheitsgebiet erzielten Einkünfte besteuern.

Diese Mehrfachbesteuerung würde auch eine Erdrosslungssteuer darstellen.

Die Beschwerdeführerin beantragte

gemäß § 262 Abs 2 lit a BAO die direkte Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung;

die Entscheidung durch den Senat gem § 272 Abs 2 lit a BAO; sowie

die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gem § 274 Abs 1 Z 1 BAO.

In einer **ergänzenden Stellungnahme vom 16. August 2023** wiederholte die Beschwerdeführerin ihr bisheriges Vorbringen.

Zudem seien die Abgabenansprüche bereits verjährt. Die bereits eingetretene Verjährung der möglichen Abgabenansprüche (Wettgebühr oder Glücksspielabgabe) liege ua darin begründet, dass die Amtshandlungen des Finanzamts unklare Abgabenansprüche sowie kumulative Abgabenansprüche bzw alternative Abgabenansprüche (Wechsel zwischen unterschiedlichen Abgabenansprüchen im jeweiligen Jahr oder im Zeitverlauf) betroffen hätten. Derartige Vorgehensweisen führten nach der höchstgerichtlichen Judikatur zu keinen tauglichen Verlängerungshandlungen im Sinne von § 209 Abs 1 BAO.

Im Fall der ***Bf1*** habe das Finanzamt bis zum Schluss offengelassen, auf welche konkreten Abgabentatbestände es seine Ansicht der Weltweitbesteuerung stützt. Nach der Judikatur gelte nämlich zusammenfassend Folgendes: Gebe es unterschiedliche Möglichkeiten potenziell anwendbarer Abgabentatbestände und darüber hinaus unterschiedliche Auslegungsmöglichkeiten betreffend möglicher Abgabentatbestände sowie im Ergebnis eine rechtliche Variationsbreite möglicher Abgabenansprüche, dann treffe die Behörde ein erhöhtes Konkretisierungs- und Determinierungserfordernis betreffend den von ihr geltend gemachten Abgabenanspruch.

Entgegen dem Vorbringen des Finanzamtes sei sie sehr wohl ihrer abgabenrechtlichen Mitwirkungspflicht nachgekommen.

Zudem habe das Finanzamt das Parteiengehör verletzt.

Im **ergänzenden Schriftsatz vom 9. September 2024** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

Auf das **VwGH-Erkenntnis vom 1.2.2024, Ro 2023/16/0004** wurde verwiesen.

Die vom VwGH im Erkenntnis vom 1. Februar 2024, Ro 2023/16/0004, gemachten Feststellungen zum erforderlichen Inlandsbezug des § 57 Abs 1 GSpG seien uneingeschränkt auf die insofern wortgleiche Bestimmung des § 57 Abs 2 GSpG und somit den gegenständlichen Fall der *****Bf1***** (sollte der Qualifikation als Wette nicht gefolgt werden) zu übertragen.

Nach der herrschenden Auffassung normiere § 57 Abs 1 GSpG eine allgemeine Glücksspielabgabepflicht für sämtliche Arten von Ausspielungen. Diese allgemeine Glücksspielabgabe werde sodann durch die spezielleren Regelungen in § 57 Abs 2 und 4 GSpG für bestimmte Arten von Ausspielungen - jedoch nur im Hinblick auf die Art der Bemessungsgrundlage und den anwendbaren Steuersatz und nicht im Hinblick auf den geforderten Inlandsbezug - modifiziert. Dabei knüpften die Folgeabsätze (so auch § 57 Abs 2 GSpG) jeweils an den Grundtatbestand des § 57 Abs 1 GSpG an.

Die systematische Verknüpfung des § 57 Abs 1 GSpG mit „seinen“ Folgeabsätzen erfordere eine einheitliche Auslegung sämtlicher zu § 57 GSpG bestehenden, grundlegenden Rechtsgrundsätze, soweit nicht die Abs 2 bis 4 leg cit Spezielleres normierten. Daher müsse der - uU durch Auslegung zu ermittelnde - Regelungsinhalt des Abs 1 in Bezug auf sämtliche Folgeabsätze - so auch des Abs 2 - mitgedacht werden. Dies gelte insbesondere auch für die neben der „Ausspielung“ als zweite zentrale Tatbestandsvoraussetzung des § 57 GSpG normierte „Teilnahme vom Inland aus“. So liege dem § 57 GSpG ein einheitliches Verständnis zugrunde und wiesen sämtliche Tatbestände des § 57 GSpG durchgehend eine Anknüpfung an das Inland auf.

In der am **13. März 2025** abgehaltenen **mündlichen Verhandlung** erläuterten die Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens ihre Standpunkte; diesbezüglich wird auf die entsprechende Verhandlungsniederschrift verwiesen. Soweit die Ausführungen der Parteien in der mündlichen Verhandlung ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die in der Folge dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhaltsmäßiger Hinsicht hinausgehen, finden sie Eingang in die nachfolgenden Überlegungen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Fa1 Ltd. (im Folgenden „***Fa1***“) ist eine im Jahr 1999 in Großbritannien errichtete Gesellschaft mit Sitz in ***Stadt***. ***Fa1*** betreibt Geschäfte in den Bereichen Unterhaltungsmedien und Wetten. Das Online Wettprodukt von ***Fa1*** ist unter der Website www.***Fa1***.com erreichbar, welche unter anderem auch in Österreich verfügbar ist. ***Fa1*** hält eine Wettlizenz des Vereinigten Königreichs.

Bf1 Limited ist eine im Jahr 2007 von ***Fa1*** Ltd. gegründete Gesellschaft. Das Unternehmen ist in Großbritannien eingetragen und hat ihren Firmensitz in ***Stadt***. Die Online Wettprodukte des Unternehmens waren unter der Website www.***Fa1***.com erreichbar, welche unter anderem auch in Österreich verfügbar war. Mit 15. September 2019 wurde der Betrieb von ***Bf1*** eingestellt. Die von ***Bf1*** angebotenen Dienste sind für Kunden aus Österreich seit diesem Datum nicht mehr verfügbar. Folglich wurden alle Kundenkonten mit einer Registrierungsadresse in Österreich mit 15. September 2019 geschlossen.

Fa1 ist für das Betreiben der Website, das Einrichten und die laufende Betreuung der Teilnehmerkonten, die Vermittlung von Tipps auf den Ausgang von Lotterien an ***Bf1***, die Organisation und entsprechende Vermittlung von Spielgemeinschaften, die Leistung der Einsätze der Teilnehmer an ***Bf1*** und die Weiterleitung der von ***Bf1*** erhaltenen Gewinne an die Teilnehmer gemäß diesen Geschäftsbedingungen verantwortlich. Bei Platzieren einer Wette auf den Ausgang der Lotterien erteilt der Teilnehmer ***Fa1*** den Auftrag, die entsprechende Wette an ***Bf1*** zu übermitteln. Als Folge davon wird ***Fa1*** als Vermittlerin für den Teilnehmer und ***Bf1*** als Buchmacherin für den Teilnehmer tätig.

Kunden können grundsätzlich aus verschiedenen Wettoptionen, welche entweder auf täglichen oder wöchentlichen Events oder auf Lotteriespielen beruhen, wählen. Die Website www.***Fa1***.com bietet ihren Kunden die Wettoption auf Lotteriespiele an. Zu diesem Zweck müssen sich Kunden auf der Website registrieren und bei dem Einsatz von echtem Geld aus drei verschiedenen Bezahlungsmöglichkeiten auswählen (Zahlung mit bereits auf dem Account vorhandenem Geld, Zahlung durch Banküberweisung, Zahlung mit Bonusgeld, z.B. durch Werbung zur Verfügung gestellte Mittel).

Fa1 bietet seinen Kunden drei verschiedene Bereiche an:

a) Die Teilnahme an „Zweitlotterien“, bei denen Tipps auf den Ausgang der Ziehungen von Gewinnzahlen von Lotterien abgegeben werden. Hierbei erteilt der Wettteilnehmer ***Fa1*** die Anweisung, den entsprechenden Spielauftrag an ***Bf1*** zu übermitteln. Als Folge davon wird ***Fa1*** als Vermittlerin und ***Bf1*** als Buchmacherin für den Kunden tätig.

b) Die Teilnahme an von ***Bf1*** veranstalteten virtuellen Glücksspielen (jeweils eine „Sofortlotterie“). Bei Teilnahme erteilt der Spielteilnehmer ***Fa1*** den Auftrag, für ihn bei

Bf1 ein Los der Sofortlotterie zu erwerben. Als Folge davon wird ***Fa1*** als Sofortlotterie-Vermittlerin für den Spielteilnehmer und ***Bf1*** als Sofortlotterie-Veranstalterin für den Spielteilnehmer tätig.

c) Die Teilnahme an „Spielgemeinschaften“, die auf den Ausgang der unter a) genannten Lotterien tippen. Hierbei beauftragt der Spielteilnehmer ***Fa1*** mit Abgabe von Tipps bei ***Bf1*** namens der Spielergemeinschaft mit der Erbringung der in den AGB von ***Fa1*** unter Ziffer 5 genannten Serviceleistungen. Als Folge davon wird ***Fa1*** als Vermittlerin für die Spielgemeinschaft und ***Bf1*** als Buchmacherin für die Spielgemeinschaft tätig.

Sämtliche Gebühren des Wetteilnehmers bzw. der Spielgemeinschaft für die Teilnahme an einer Zweitlotterie, Sofortlotterie oder Tippgemeinschaft setzen sich grundsätzlich aus zwei Bestandteilen zusammen:

1) Der Einsatz (Stake), welcher von ***Fa1*** vereinnahmt wird, jedoch vollumfänglich ***Bf1*** zusteht und durch ***Fa1*** an ***Bf1*** weitergeleitet wird.

2) Die Vermittlungsgebühr, welche die Vergütung von ***Fa1*** für die Vermittlungsleistung darstellt. Dieser ist, abhängig von der Wette, entweder ein fixer Betrag oder ein prozentueller Anteil des Einsatzes (Stake).

Die Lizenz von ***Bf1*** Limited beinhaltet das Anbieten von Wetten auf Lotterieergebnisse. ***Bf1*** legt dabei die Gewinnchancen fest, zahlt die Gewinne für erfolgreiche Wetten und übermittelt die Gewinne an ***Fa1*** zu Weiterleitung an jene Teilnehmer, die gewonnen haben. Die Wettgebühren werden von dem Unternehmen an die zuständige Lotterie- und Glücksspielbehörde in Großbritannien abgeführt. In den, den Bescheiden zugrundeliegenden Zeiträumen waren sowohl Österreich als auch das Vereinigte Königreich Mitgliedstaaten der EU.

Damit die Kunden die Wettmöglichkeiten der ***Bf1*** nutzen konnten, mussten sie sich in einem ersten Schritt auf der Website der ***Fa1*** www.***Fa1***.com registrieren. Im Zuge des Registrierungsprozesses musste der Kunde dem Unternehmen neben Daten wie Alter, Name, Telefonnummer und E-Mail-Adresse auch seinen Wohnort (Adresse und Land) bekanntgeben.

Sobald der Kunde sich registriert hatte, konnte er die Wettangebote vollständig auf jedem geeigneten technischen Gerät nutzen, solange ein Internetzugang gegeben war.

Die Bemessungsgrundlagen für die Glückspielabgabe und die Glückspielabgabe für die Inlandsumsätze errechnen sich folgendermaßen:

Wetten auf Lotterien:

Zeitraum	Einsatzinkl. Vermittlungs- provision	Vermittlungs-provision	Einsatzohne Vermittlungs- provision	Gewinne	BMG ohne Vermittlungs- provision	BMG mit Vermittlungs- provision	GSpA ohne Vermittlungs- provision	GSpA mit Vermittlungs- provision
2011/11	70.057,10	3.416,51	66.640,59	18.860,72	47.779,87	51.196,38	19.111,95	20.478,55
2011/12	75.012,97	3.938,21	71.074,76	22.403,44	48.671,32	52.609,53	19.468,53	21.043,81
2011	145.070,07	7.354,72	137.715,35	41.264,16	96.451,19	103.805,91	38.580,48	41.522,36
2012/01	72.051,75	3.550,75	68.501,00	17.331,55	51.169,45	54.720,20	20.467,78	21.888,08
2012/02	65.151,99	3.184,06	61.967,93	24.766,35	37.201,58	40.385,64	14.880,63	16.154,26
2012/03	66.814,17	3.632,22	63.181,95	18.026,21	45.155,74	48.787,96	18.062,30	19.515,18
2012/04	69.485,41	3.643,12	65.842,29	24.776,92	41.065,37	44.708,49	16.426,15	17.883,40
2012/05	73.985,35	3.393,40	70.591,95	20.874,14	49.717,81	53.111,21	19.887,12	21.244,48
2012/06	66.946,04	3.365,27	63.580,77	19.810,78	43.769,99	47.135,26	17.508,00	18.854,10
2012/07	77.582,18	3.223,95	74.358,23	17.882,99	56.475,24	59.699,19	22.590,10	23.879,68
2012/08	82.177,48	3.432,47	78.745,01	26.270,52	52.474,49	55.906,96	20.989,80	22.362,78
2012/09	63.014,99	3.281,73	59.733,26	17.767,11	41.966,15	45.247,88	16.786,46	18.099,15
2012/10	74.342,50	3.759,50	70.583,00	20.225,91	50.357,09	54.116,59	20.142,84	21.646,64
2012/11	74.463,52	3.566,59	70.896,93	20.801,47	50.095,46	53.662,05	20.038,18	21.464,82
2012/12	79.816,44	4.439,21	75.377,23	27.969,21	47.408,02	51.847,23	18.963,21	20.738,89
2012	865.831,82	42.472,26	823.359,56	256.503,16	566.856,40	609.328,66	226.742,56	243.731,46

Virtuelle Glücksspiele:

Zeitraum	Einsatzinkl. Vermittlungs- provision	Vermittlungs- provision	%Vermittlungs- provision vomEinsatz	Einsatz ohne Vermittlungs- provision	Gewinne	BMG ohne Vermittlungs- provision	BMG mit Vermittlungs- provision	GSpA ohne Vermittlungs- provision	GSpA mit Vermittlungs- provision	FreeTickets
2011/11	863,71	139,76	19,31%	723,95	92,00	631,95	771,71	252,78	308,68	290,00
2011/12	769,26	124,48	19,31%	644,78	314,85	329,93	454,41	131,97	181,76	326,00
2011	1.632,97	264,24		1.368,73	406,85	961,88	1.226,12	384,75	490,45	616,00
2012/01	660,65	106,90	19,31%	553,75	52,05	501,70	608,60	200,68	243,44	423,00
2012/02	588,17	95,17	19,31%	493,00	28,25	464,75	559,92	185,90	223,97	329,50
2012/03	680,93	110,18	19,31%	570,75	31,00	539,75	649,93	215,90	259,97	359,50
2012/04	637,98	103,23	19,31%	534,75	127,25	407,50	510,73	163,00	204,29	403,00
2012/05	752,22	121,72	19,31%	630,50	129,00	501,50	623,22	200,60	249,29	460,50

2012/06	603,09	97,59	19,31%	505,50	356,50	149,00	246,59	59,60	98,64	348,50
2012/07	445,60	72,10	19,31%	373,50	42,25	331,25	403,35	132,50	161,34	255,50
2012/08	539,56	87,31	19,31%	452,25	69,50	382,75	470,06	153,10	188,02	348,00
2012/09	578,33	93,58	19,31%	484,75	23,75	461,00	554,58	184,40	221,83	302,00
2012/10	653,49	105,74	19,31%	547,75	84,75	463,00	568,74	185,20	227,50	293,00
2012/11	885,91	143,35	19,31%	742,56	86,50	656,06	799,41	262,42	319,76	204,65
2012/12	1.417,43	229,36	19,31%	1.188,07	1.127,20	60,87	290,23	24,35	116,09	383,05
2012	8.443,36	1.366,23		7.077,13	2.158,00	4.919,13	6.285,36	1.967,65	2.514,14	4.110,20

Die Summe dieser Tabellen ergibt folgende Bemessungsgrundlagen:

Zeitraum	Einsatzinkl. Vermittlungs- provision	Vermittlungs-provision	Einsatzohne Vermittlungs- provision	Gewinne	BMG ohne Vermittlungs- provision	BMG mit Vermittlungs- provision	GSpA ohne Vermittlungs- provision	GSpA mit Vermittlungs- provision	FreeTickets
2011/11	70.920,81	3.556,27	67.364,54	18.952,72	48.411,82	51.968,09	19.364,73	20.787,24	290,00
2011/12	75.782,23	4.062,69	71.719,54	22.718,29	49.001,25	53.063,94	19.600,50	21.225,58	326,00
2011	146.703,04	7.618,96	139.084,08	41.671,01	97.413,07	105.032,03	38.965,23	42.012,81	616,00
2012/01	72.712,40	3.657,65	69.054,75	17.383,60	51.671,15	55.328,80	20.668,46	22.131,52	423,00
2012/02	65.740,16	3.279,23	62.460,93	24.794,60	37.666,33	40.945,56	15.066,53	16.378,22	329,50
2012/03	67.495,10	3.742,40	63.752,70	18.057,21	45.695,49	49.437,89	18.278,20	19.775,16	359,50
2012/04	70.123,39	3.746,35	66.377,04	24.904,17	41.472,87	45.219,22	16.589,15	18.087,69	403,00
2012/05	74.737,57	3.515,12	71.222,45	21.003,14	50.219,31	53.734,43	20.087,72	21.493,77	460,50
2012/06	67.549,13	3.462,86	64.086,27	20.167,28	43.918,99	47.381,85	17.567,60	18.952,74	348,50
2012/07	78.027,78	3.296,05	74.731,73	17.925,24	56.806,49	60.102,54	22.722,60	24.041,02	255,50
2012/08	82.717,04	3.519,78	79.197,26	26.340,02	52.857,24	56.377,02	21.142,90	22.550,81	348,00
2012/09	63.593,32	3.375,31	60.218,01	17.790,86	42.427,15	45.802,46	16.970,86	18.320,98	302,00
2012/10	74.995,99	3.865,24	71.130,75	20.310,66	50.820,09	54.685,33	20.328,04	21.874,13	293,00
2012/11	75.349,43	3.709,94	71.639,49	20.887,97	50.751,52	54.461,46	20.300,61	21.784,58	204,65
2012/12	81.233,87	4.668,57	76.565,30	29.096,41	47.468,89	52.137,46	18.987,56	20.854,98	383,05
2012	874.275,18	43.838,50	830.436,68	258.661,16	571.775,52	615.614,02	228.710,21	246.245,61	4.110,20

Verjährung:

2015: In den beiden Selbstanzeigen vom 2.12.2015 stellten die Abgabenschuldnerinnen

Bf1 Limited (im Folgenden ***Bf1***) und ***Fa1*** Limited (im Folgenden

wiederum ***Fa1***) den Sachverhalt dar und legten die Bemessungsgrundlage für die Wettgebühr gemäß S 33 TP 17 GebG (Einsätze von Teilnehmern, die mit einer österreichischen Adresse registriert sind) für die Zeiträume 01/2011-10/2015 beim Finanzamt offen. Im Jahr 2015 setzte das Finanzamt keine Amtshandlungen zur Geltendmachung von Abgabenansprüchen.

2016: Am 8.11.2016 nahm das Finanzamt mit der steuerlichen Vertretung telefonisch Kontakt auf. Mit Ergänzungsersuchen vom 21.12.2016 wurden bei ***Bf1*** die „Grundlagen der Wertermittlung“ angefordert. Auf welchen Abgabenanspruch sich dieses Ergänzungsersuchen bezieht, ist nicht ersichtlich.

2017: Im Zuge eines Außendiensttermins bei der steuerlichen Vertretung am 11.1.2017 wurde dem Finanzamt eine CD mit Detaildaten der Bemessungsgrundlagen für die Wettgebühr übergeben. Am 28.11.2017 wurde ***Bf1*** ein Nachschauauftrag über den Gegenstand „Gebühren 01/2011-12/2012“ zur Kenntnis gebracht. Im Jahr 2017 erfolgte daher letztmalig eine allein auf das GebG gestützte Amtshandlung.

2018: Am 4.6.2018 wurde der steuerlichen Vertretung ein Prüfungsauftrag für den gesamten Selbstanzeigezeitraum 01/2011-10/2015 übergeben. Mit Ergänzungsersuchen vom 13.6.2018 legte das Finanzamt seine Rechtsansicht zur Anwendbarkeit des GSpG dar und forderte bei ***Bf1*** die Daten für die Bemessung der Glücksspielabgabe 01/2011-10/2015 (Jahresbruttospieleinnahmen) an. Nach Angaben des Finanzamts sei „festgestellt worden, dass für gegenständliches Verfahren nicht das Gebührengesetz, sondern das Glücksspielgesetz zur Anwendung kommt“. Die Bruttospieleinnahmen jener Teilnehmer, bei denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgte, wurde in der Beantwortung des Ersuchens offengelegt.

2019: Mit Ergänzungsersuchen vom 10.4.2019 verwies das Finanzamt auf seinen Vorhalt vom 13.6.2018 und wiederholte seine Rechtsansicht zur Anwendbarkeit des GSpG und verlangte von ***Bf1*** die Bekanntgabe der gesamten Jahresbruttospieleinnahmen aller Teilnehmer. Die Amtshandlung bezog sich auf Glücksspielabgaben. Demgegenüber enthält das Ergänzungsersuchen vom 10.4.2019 keinen bestimmten Zeitraum, auf den sich die Amtshandlung beziehen könnte. Am 29.10.2019 fand eine Besprechung im Finanzamt mit der steuerlichen Vertretung statt. Gegenstand der Besprechung war die Thematik „Wetten auf Lotterien“ und „Glücksspielabgabenpflicht nach § 57 Abs 2 GSpG“.

2020: Mit Ergänzungsersuchen vom 3.3.2020 wurde das Ergänzungsersuchen vom 10.4.2019 konkretisiert, indem die gesamten Jahresbruttospieleinnahmen jener Ausspielungen angefordert wurden, an denen zumindest ein Inländer teilgenommen hat. Demgegenüber enthält das Ergänzungsersuchen vom 3.3.2020 keinen bestimmten Zeitraum, auf den sich die Amtshandlung beziehen könnte.

2021: Das Ergänzungsersuchen vom 30.7.2021 lautet auszugsweise: „Es wird um Ergänzung betreffend Glücksspielabgabe und Wettgebühr für den Zeitraum 0112011-10/2015 ersucht.“ Am 15.11.2021 wurde der Glücksspielabgabenbescheid 2011 vom Finanzamt ausgefertigt und zugestellt. Mit diesem wurden Glücksspielabgaben aus elektronischen Lotterien iSd § 12a GSpG für den Zeitraum 15.11.-31.12.2011 bescheidmäßig festgesetzt.

Am 7.12.2021 wurde der Glücksspielabgabenbescheid 2012 vom Finanzamt ausgefertigt und zugestellt. Mit diesem wurden Glücksspielabgaben aus elektronischen Lotterien iSd § 12a GSpG für den Zeitraum 1.1.-31.12.2012 bescheidmäßig festgesetzt.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Akten und steht außer Streit.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

§ 59 Abs 2 lautet:

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

1. bei einer Abgabepflicht gemäß § 57:

– der Konzessionär (§ 17 Abs. 6) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5);

– bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand.

2. bei einer Abgabepflicht gemäß § 58 der Vertragspartner des Spielteilnehmers sowie die Veranstalter, die die in § 58 genannten Ausspielungen anbieten oder organisieren.“

Verjährung:

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO verjährt das Recht eine Abgabe festzusetzen, fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist. Werden innerhalb der Verjährungsfrist erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeanpruchs oder zu Feststellung des Abgabepflichtigen unternommen, verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Werden innerhalb einer verlängerten Verjährungsfrist Amtshandlungen unternommen, verlängert sich die Verjährungsfrist wiederum jeweils um ein Jahr (vgl. § 209 Abs. 1 BAO). Gegenständlich wurden innerhalb der Verjährungsfrist und der verlängerten Verjährungsfrist jährlich Amtshandlungen bis ins Jahr 2021 gesetzt, wodurch die

Bemessungsverjährung nach § 207 Abs. 1 BAO bis dato nicht eingetreten ist. Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht zur Abgabenfestsetzung 10 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruchs. Bei der Glücksspielabgabe entsteht die Steuerschuld gemäß § 59 Abs. 1 Z 2. GSpG mit Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Daraus resultierend ist hinsichtlich aller Ausspielungen, hinsichtlich derer bis zur Bescheidzustellung noch keine 10 Jahre verstrichen sind, keine absolute Verjährung eingetreten.

Der Verwaltungsgerichtshof führte im Erkenntnis vom 29.11.1988, 86/14/0134 aus:

„Der Verwaltungsgerichtshof schließt sich der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht an, weil dem Wortlaut des § 209 Abs 1 erster Satz BAO („.... jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommene Amtshandlung“) nicht entnommen werden kann, daß die Konkretisierung des Abgabenanspruches durch die bzw mit der Amtshandlung Tatbestandselement für die Unterbrechung der Verjährung ist.“

Der Verwaltungsgerichtshof führte im Erkenntnis vom 20. Jänner 1986, 84/15/0174 aus:

„Der Beschwerdeführer vertritt in seiner Beschwerde die Rechtsansicht, daß den von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid unter Verweisung auf ihre Berufungsentscheidung vom 7. Juni 1979, Zl. B 19/3-6/79, „eingehend geschilderten angeblichen Unterbrechungshandlungen“ - hervorzuheben sind insbesondere abgabenbehördliche Prüfungen im Apothekenunternehmen in den Jahren 1969 und 1978, diverse Anfragen und Vorhalte der Verwaltungsinstanzen in den Jahren 1970, 1974, 1975 und 1978 sowie der an den Beschwerdeführer ergangene Schenkungssteuerbescheid vom 6. Juli 1978 - deswegen ein den Lauf der Bemessungsverjährungsfrist unterbrechender Charakter nicht zukomme, weil die behördlichen Maßnahmen „nicht die Feststellung eines bestimmten Steueranspruches, insbesondere nicht eines Anspruches auf Vorschreibung einer Schenkungs- oder Erbschaftssteuer“ betroffen hätten.

Diesem Vorbringen kommt deswegen keine Berechtigung zu, weil die Verwaltungsinstanzen mit ihren nach außen in Erscheinung getretenen Amtshandlungen sehr wohl das Ziel verfolgt haben, den sich aus dem Gesellschaftsvertrag in der Fassung der Zusatzvereinbarung in Verbindung mit dem Tod der Apothekeninhaberin ergebenden Abgabenanspruch nach dem ErbStG 1955 geltend zu machen. Daß der den Abgabenanspruch begründende Rechtsvorgang von den Verwaltungsinstanzen zunächst als Erwerb von Todes wegen und erst später als Erwerb unter Lebenden gewertet wurde, steht der Beurteilung der Unterbrechungshandlungen als Maßnahmen zur Geltendmachung eines bestimmten (nämlich des den Gegenstand des angefochtenen Bescheides bildenden) Abgabenanspruches nicht entgegen. Die belangte Behörde ging daher zu Recht davon aus, daß im vorliegenden Fall Bemessungsverjährung nicht eingetreten war.“

Aus diesen Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes geht klar hervor, dass bei der zur Geltendmachung des Abgabeananspruches unternommenen Amtshandlung die Konkretisierung des Abgabeananspruches durch die bzw mit der Amtshandlung **nicht** Tatbestandselement für die Unterbrechung der Verjährung ist. Auch wenn in der nach außen tretenden Amtshandlung der Abgabeanpruch unter eine falsche Norm subsumiert wurde, verlängert diese Amtshandlung die Verjährungsfrist.

Im gegenständlichen Fall ist daher keine Verjährung eingetreten.

Wetten auf Lotterien:

§ 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG lautet:

„(1) Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird:

1. 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;“

Es unterliegen nur solche Wetten der Rechtsgeschäftsgebühr, die nicht dem GSpG unterliegen. Das GSpG ist zwar nicht in § 15 Abs 3 genannt, doch wird im Steuertatbestand des § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 mit Ausnahme von Wetten nach dem GSpG eine Doppelbesteuerung von Wetten nach dem GebG und nach dem GSpG vermieden. Ob eine Wette dem GSpG unterliegt und damit vom GebG nicht erfasst wird, hängt davon ab, ob die Entscheidung über das Wettergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt (dann GSpG) oder vorwiegend von der Geschicklichkeit, Routine oder Erfahrung des Wettenden (dann GebG) (Pinetz/Schimmer in Bergmann/Pinetz, GebG², § 33 TP 17 Tz 13).

Da die Wetten auf Ergebnisse von Lotterien ausschließlich vom Zufall abhängen, fallen diese Wetten unter das Glückspielgesetz.

§ 57 GSpG lautet:

„(1) Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen – vorbehaltlich der folgenden Absätze – einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz. Bei turnierförmiger Ausspielung treten außerhalb des Anwendungsbereiches von § 17 Abs. 2 an Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers.

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

Besteht eine Abgabepflicht nach § 17 Abs. 3, sind Ausspielungen gemäß § 12a von der Glücksspielabgabe befreit.

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

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

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

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

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

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

(6) Von der Glücksspielabgabe befreit sind

1. Ausspielungen in nach diesem Bundesgesetz konzessionierten Spielbanken im Sinne des § 21,

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

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

§ 12a GSpG definiert Elektronische Lotterien als „Ausspielungen, bei denen die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolgt und die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt sowie über elektronische Medien zur Verfügung gestellt wird.“ Die Abwicklung des Spiels soll danach im Fernabsatz „unter Zuhilfenahme modernster Technologien aus dem Telekommunikationsbereich“ erfolgen.

Konkret sieht die Legaldefinition der Elektronischen Lotterien in § 12a GSpG folgende kumulative Tatbestandsmerkmale vor:

- Es muss eine Ausspielung vorliegen.

- Die Spielteilnahme muss unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolgen.
- Die Entscheidung über das Spielergebnis muss zentralseitig herbeigeführt sowie über elektronische Medien zur Verfügung gestellt werden.

Jahresbruttospieleinnahmen sind die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne. Bei einem Glücksspiel ist Spieleinsatz das, was dem Spielteilnehmer die Hoffnung auf eine Gewinnchance wert ist. Der Einsatz umfasst auch eine vom Glücksspielunternehmer allenfalls an einen Dritten zu bezahlende Vermittlungsgebühr.

Die Vermittlungsprovision ist kein ausbezahlter Gewinn und vermindert daher nicht die Jahresbruttospieleinnahmen.

Die Jahresbruttospieleinnahmen sind eine saldierte Größe. Eine Negativsteuer ist nicht vorgesehen, weshalb bei Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen nicht in einem ersten Schritt für jede einzelne Ausspielung eine Saldierung von eingenommenem Einsatz und ausbezahlem Gewinn vorzunehmen und in einem zweiten Schritt die Saldi zusammenzurechnen sind, sodass übermäßige Gewinnausschüttungen nicht berücksichtigt würden (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 58). Die übermäßigen Gewinnausschüttungen wirken aber auch nicht insgesamt saldomindernd (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 59; „Keine Gutschrift gem § 57 Abs 2 GSpG“: VwGH 10.9.2020, Ro 2018/17/0004 zu BFG 28.3.2018, RV/7105344/2017).

Ermittlungszeitraum der Jahresbruttospieleinnahmen ist der Kalendermonat: Der Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen wurde erstmals bei der Spielbankabgabe im Glücksspielgesetz definiert. Nach der Entstehungsgeschichte bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber den Begriff „Jahresbruttospieleinnahmen“ bei elektronischen Lotterien und der Spielbankabgabe unterschiedlich definieren wollte (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 81). Entsprechend VwGH 17.1.1968, 897/67, handelt es sich bei der Bruttospieleinnahme um eine Rechengröße, die sich aus dem Ertragsrest der Spiele eines bestimmten Zeitraumes ergibt. Die Saldierung ist nicht für jede einzelne Ausspielung vorzunehmen, sondern die ausbezahlten Gewinne eines bestimmten Zeitraumes sind von der Summe der Einsätze desselben Zeitraumes in Abzug zu bringen (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 82). Aus dem systematischen Zusammenhang des § 57 Abs 5 GSpG mit § 59 Abs 3 GSpG, wonach der Glücksspielabgabenschuldner die Glücksspielabgaben für elektronische Lotterien für ein Kalendermonat selbst zu berechnen hat, ergibt sich, dass die Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen in Form der Saldierung der erhaltenen Einsätze mit den ausbezahlten Gewinnen weder jährlich noch bezogen auf die einzelne Ausspielung, sondern monatlich zu erfolgen hat (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 85).

iii) Abzugsfähig bei den Jahresbruttospieleinnahme sind nur die „aleatorischen“ Gewinne, ein Abzug anderer Posten ist im GSpG nicht vorgesehen. Anders als bei der Einkommensteuer

werden bei der Bemessung der GSpA Betriebsausgaben nicht abgezogen (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 93).

Ausspielungen sind in § 2 Abs 1 GSpG legaldefiniert. Der Begriff der Ausspielung setzt zunächst das Vorliegen eines Glücksspiels iSd § 1 GSpG voraus und sieht sodann drei kumulative Tatbestandsvoraussetzungen vor. Erfasst werden Glücksspiele,

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

Da es sich wie bereits oben ausgeführt bei Wetten auf den Ausgang von Lotterien um Glücksspiel handelt,

diese Wetten von einem Unternehmer (der Beschwerdeführerin) angeboten werden,

die Spieler einen Wetteinsatz erbringen und

von der Beschwerdeführerin als Unternehmerin die über eine Glücksspielkonzession in Großbritannien verfügt eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird

sind im gegenständlichen Fall alle Tatbestandsvoraussetzungen einer Ausspielung erfüllt.

Es ist unbestritten, dass die Spielteilnahme für die österreichischen Spieler ausnahmslos über elektronische Medien erfolgt.

Zentralseitige Spielentscheidung bedeutet, dass die Entscheidung über Gewinn und Verlust außerhalb des einzelnen Gerätes gelagert ist. Der Begriff zentralseitig rekuriert auf den Ort, an dem bei Einsatz von Technik das Spielergebnis erfolgt. Über Gewinn und Verlust wird dann zentralseitig entschieden, wenn diese Entscheidung nicht ein vom Spielteilnehmer bedienter Apparat mithilfe einer elektronischen oder mechanischen Vorrichtung selbst herbeiführt. Im gegenständlichen Fall ist die Entscheidung über Gewinn oder Verlust vom Ausgang der verschiedenen Lotterien abhängig. Die Spielentscheidung erfolgte daher nicht über den PC des Spielers, sondern zentralseitig.

Es sind daher sämtliche Tatbestandsmerkmale der elektronischen Lotterien gemäß § 12 a GSpG erfüllt.

Teilnahme vom Inland

Die „Teilnahme an der Ausspielung vom Inland aus“ bedeutet, dass der Spielvertrag zwar nicht im Inland abgeschlossen werden muss, aber den tatsächlichen, physischen Aufenthalt eines Vertragsteiles (= Spielteilnehmers) im Inland als geografisch festlegbarem Ort zum Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes voraussetzt (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085).

Wie zur Wettgebühr § 33 TP 17 Abs 2 wurden in der Literatur zu dieser mit BGBl I 2010/54 neu eingeführten Bestimmung Bedenken im Hinblick auf das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot geäußert, da es für Anbieter von Internetspielen technisch nicht möglich ist, verlässlich festzustellen, ob bei ihm registrierte Spielteilnehmer an einem von ihnen angebotenen Spiel vom Inland aus oder vom Ausland aus teilnehmen (Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren § 33 TP 17 Rz 7; Themel in Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern I § 33 TP 17 Rz 7; Mlcoch, SWK 11/2011, 061; Fellner, SWK 2012, 686 und SWK 2012, 686; Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II 8 Tz 1127).

Im Jahr 2011 wandten sich etliche Anbieter von Wetten und Glücksspiel im Internet mit einem Initiativantrag an den VfGH auf Aufhebung der Wortfolge des § 33 TP 17 Abs 2 „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ sowie des § 57 GSpG „Ausspielungen, bei denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“. Der VfGH wies diese Anträge mit Beschluss VfGH 30.11.2011, G-12-14/11, zurück. Im Rechtsmittelweg ergingen folgende Entscheidungen:

1. Die „Ausspielungen ..., an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“ sind feststellbar.
2. Die Bemessungsgrundlage Jahresbruttospieleinnahmen, das sind gem § 57 Abs 2 GSpG iVm § 57 Abs 5 GSpG die Spieleinsätze abzüglich ausbezahlter Gewinne eines Kalenderjahres, hat als vorgelagerten Sachverhalt den Spieleinsatz als vereinbarten Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance; er ist vergleichbar der USt und der VersSt, einer Schätzung gemäß § 184 BAO zugänglich (UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13).

Der VfGH hat mit mehreren Beschlüssen die Behandlung einer Beschwerde betreffend Glücksspielabgaben zur Frage der Verfassungsmäßigkeit von „... Teilnahme an Ausspielungen vom Inland aus ...“ abgelehnt (VfGH 21.11.2013, B 617/2013, B 1116/2013; VwGH 26.2.2015, 2013/17/0917 – Verfahrenseinstellung).

Der VwGH hat am 20.11.2014, 2013/16/0085, die E UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11, betreffend Rechtsgebühren gem § 33 TP 17 – Internetwetten/Teilnahme vom Inland aus – wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben, da die Teilnahme an einer Wette im Inland als Tatbestandsmerkmal nicht geschätzt werden kann. Es kann festgestellt werden, welche Wetten im Inland abgeschlossen wurden oder bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde.

Im fortgesetzten Verfahren betreffend Wettgebühren entschied das BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015, dass „die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus im Kontext elektronischer Rechtsgeschäfte“ feststellbar ist, sämtliche Vertragsteile wissen, an welchem geografischen Ort sie sich physisch jeweils befinden, wenn sie das Rechtsgeschäft Wette abschließen. Es besteht für beide Klarheit, ob sie an dem Rechtsgeschäft vom Inland oder vom Ausland aus teilnehmen. Das BFG sah die Vollzugsproblematik für Onlinewetten in der Selbstberechnungsverpflichtung gemäß § 33 TP 17 Abs 3 iVm § 201 Abs 1 BAO des Onlinewettanbieters, doch für diese hat der VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 festgestellt, dass sowohl die Registrierung des Wettteilnehmers mit inländischem Wohnsitz, als auch die Zuordnung der Wette zu einer inländischen IP-Adresse ein Indiz für die Teilnahme vom Inland aus darstellen können. Nach der Diktion des VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 genügt es, wenn eines der beiden Indizien vorliegt (BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015 [**Ablehnungsbeschluss VfGH 18.9.2018, E 2251/2017**]). **Der VwGH hat in drei Entscheidungen (VwGH 14.1.2020, Ra 2018/16/0045; VwGH 14.1.2020, Ro 2018/16/0046; sowie VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060 zu [BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015]), entschieden, dass die Teilnahme vom Inland aus auch auf ein einzelnes Indiz, zB Wohnort des Wettteilnehmers, gestützt werden kann.** Hat der Wettanbieter an den Daten, die er im Rahmen seiner (normalen) Geschäftsbeziehung zu den Wettteilnehmern erfasst, keinen Zweifel, dass der Wettteilnehmer die Wette nicht im Inland abgeschlossen hat, ist er nicht verpflichtet, weitere Nachforschungen anzustellen (VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060, Rn 13; zu Überlegungen zur IP-Adresse in § 1 DigitalsteuerG unter Einbeziehung von VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085, zu den Wettgebühren und BFG 28.6.2017, RV/7104383/2017, zu den Glücksspielabgaben siehe Leonov, taxlex 2020, 85; Zusammenfassung der Problematik bei Pinetz/Schimmer in Bergmann/Pinetz, GebG2 § 33 TP 17 Rz 11). In diesem Sinn auch das Erk des BFG vom 16.2.2018, RV/7104387/2015, bei welchem die Steuerberechnung betreffend „Teilnahme vom Inland aus“ aufgrund der Registrierungsadresse der Wettteilnehmer im Inland erfolgte (Ablehnungsbeschluss VfGH 11.6.2019, E 1137/2018).

Da die Beschwerdeführerin die Daten über die Wohnorte der Spieler hat, ist hinsichtlich der Spieler mit Wohnort in Österreich das Tatbestandsmerkmal der Teilnahme vom Inland aus, erfüllt.

Zur Glücksspielabgabe beim Onlineglücksspiel stellte das BFG fest: „Teilnahme vom Inland aus“ bedeutet, dass sich der Vertragspartner des Anbieters, der Spielteilnehmer in Österreich als geografisch festlegbaren Ort befinden muss. Es handelt sich um ein objektiv leicht feststellbares Tatbestandsmerkmal, weil der Spielteilnehmer weiß, in welchem Land er sich zum Zeitpunkt der Glücksspielteilnahme jeweils aufhält. Das GSpG stellt eindeutig auf einen bestimmbaren Ort ab, weswegen die Norm hinreichend bestimmt ist. Allenfalls bestehende Vollzugsproblematiken machen eine bestimmte Norm nicht zu einer unbestimmten. Abgesehen davon kann der Anbieter von den Spielteilnehmern, bevor diese konkret an den Spielen teilnehmen, entsprechende Informationen verlangen, die als Indiz für oder gegen eine

Teilnahme vom Inland aus, gewertet werden können. „Im Abgabenrecht gibt es zahlreiche Situationen bei denen die Feststellung des Bestehens einer Abgabenschuld von den Angaben Dritter abhängig ist, deren Richtigkeit weder die Behörde noch der (potentielle) Abgabenschuldner verlässlich feststellen können. So wird etwa ein Spediteur, der als indirekter Vertreter eine Zollanmeldung abgibt, selbst dann zum Zollschuldner, wenn er keine Kenntnis davon hat, dass die vom Vertretenen erhalten Angaben unrichtig sind.“ (BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015 [Ablehnungsbeschluss VfGH 26.2.2018, E 2913/2017]). Das BFG hielt die Vorschrift des § 57 Abs 2 GSpG „Teilnahme vom Inland aus“ insbesondere im Hinblick auf die zu § 57 Abs 2 GSpG ergangenen Ablehnungsbeschlüsse VfGH 21.11.2013, B 1116/2013 zu UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13 und VfGH 20.2.2014, B 49/2014 zu UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13 für verfassungsrechtlich unbedenklich, in mehreren gleichgelagerten Verfahren wurde die Anregung hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals „Teilnahme aus dem Inland“ einen Antrag auf Gesetzesprüfung an den VfGH zu stellen, nicht aufgegriffen (BFG 28.6.2017, 7104383/2015, BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015). (BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016 [Ablehnungsbeschluss VfGH 26.2.2018, E 3389/2017]). Im Erk des BFG vom 4.4.2018, RV/7104839/2017, ging es sowohl um Onlinewetten als auch um Onlineglücksspiel. Zur Wortfolge „Ausspielungen [...], an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“ in § 57 Abs 2 GSpG stellte das BFG fest, dass kein Verstoß gegen Art 18 B-VG vorliegt, da bei Onlinespielen, auch wenn sie grenzüberschreitend erfolgen, sowohl Anbieter als auch Spielteilnehmer wissen, an welchem geografischen Ort sie sich gerade befinden, wenn sie das Rechtsgeschäft Spiel abschließen. Wurde im Rahmen der Selbstberechnungsverpflichtung der Onlineanbieterin die Methode der Selbstberechnung nach dem registrierten Wohnort des Spielteilnehmers zugrunde gelegt, stellt dies nach dem VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085, ein geeignetes Indiz dar. Eine die Onlineanbieterin von Wetten betreffende Selbstberechnungs- und Abfuhrproblematik macht aber den Steuergegenstandstatbestand noch nicht verfassungswidrig. Gerade aus der Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ ergibt sich, dass die Glücksspielabgaben die Dienstleistungsfreiheit gem Art 56 AEUV nicht verletzen, da es genügt, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus an den von der Onlineanbieterin (gleichgültig, ob sich diese im Inland oder Ausland befindet) angebotenen Glücksspielen teilnimmt. Eine Benachteiligung des ausländischen Onlineglücksspielanbieters gegenüber dem inländischen besteht nicht, da beide Anbieter gemäß § 57 Abs 2 GSpG iVm § 17 Abs 3 Z 7 GSpG mit 40% der Jahresbruttospieleinnahmen glücksspielabgabenpflichtig sind. Auch tatsächlich gibt es keine Benachteiligung des ausländischen Anbieters, da inländische konzessionierte Spielbankbetreiber kein Onlinespiel anbieten und konzessionierte Onlineglücksspielanbieter keine Spielbank betreiben dürfen. Der VfGH lehnte die Behandlung der Beschwerde ab, da die behauptete Verfassungswidrigkeit wegen Verwendung unbestimmter Gesetzesbegriffe so wenig wahrscheinlich erscheint, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat. Dem steht auch nicht der Umstand entgegen, dass die Abgabe im Wege der Selbstbemessung zu entrichten ist (Ablehnungsbeschluss VfGH 11.6.2019, E 2014/2018; VwGH 23.7.2020, Ro 2018/17/0006).

§ 57 Abs 2 GSpG ist daher weder verfassungs- noch europarechtswidrig.

Nur Teilnahme vom Inland ist abgabenpflichtig

Im Erkenntnis vom 01. Februar 2024, Ro 2023/16/0004 führte der Verwaltungsgerichtshof aus:

„22 Ausgehend vom Ausspielungsbegriff des § 2 Abs. 1 GSpG bestimmt § 57 Abs. 1 GSpG sowohl die Bemessungsgrundlage als auch den Steuersatz der revisionsgegenständlichen Glücksspiele. § 57 Abs. 1 GSpG erfasst solche Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt.

23 Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zielt § 57 Abs. 1 GSpG seinem Wortlaut nach nicht auf einen Erhalt der Spieleinsätze durch den Veranstalter ab (vgl. etwa VwGH 21.1.2019, Ra 2018/17/0150, mwN), sondern bemisst sich nach dem geleisteten Einsatz. In diesem Zusammenhang sieht § 57 Abs. 1 GSpG eine Glücksspielabgabe in Höhe von 16 v.H. vom „Einsatz“ vor. § 57 Abs. 1 GSpG bestimmt als Gegenstand der Besteuerung zunächst „Ausspielungen“ im Plural. Im Hinblick auf die Steuerbemessungsgrundlage spricht diese Bestimmung im selben Satz - nach ausdrücklichem Verweis auf den Inlandsbezug - im Singular den „Einsatz“ an. Daraus ist abzuleiten, dass der Gesetzgeber eine Besteuerung nur insoweit vorgesehen hat, als der jeweilige „Einsatz“ für die betreffenden Ausspielungen im Zusammenhang mit einer Teilnahme vom Inland aus erfolgt.

24 Dies bestätigt sich auch angesichts des für den gegenständlichen Revisionsfall für die Entstehung der Steuerschuld maßgeblichen § 59 Abs. 1 Z 2 GSpG: Dieser knüpft die Entstehung der Steuerschuld für die hier zu betrachtenden Ausspielungen an die Vornahme der Handlung an, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Daraus ist zu folgern, dass bezogen auf den jeweiligen geleisteten Einsatz eine Teilnahme an einer Ausspielung vom Inland aus vorliegen muss (vgl. in diesen Sinn auch Allram in Bergmann/Pinetz (Hrsg), GebG², GSpG, §§ 57-59, Rz 498; ebenso Meilinger/Papst in Zillner, GSpG² § 59 Rz 9).

25 Dem revisionswerbenden Finanzamt ist zwar zunächst darin zu folgen, wenn es unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. Juli 2020, Ra 2018/17/0002, davon ausgeht, dass Gegenstand der Besteuerung des § 57 Abs. 1 GSpG die Ausspielung ist. In dem dem Erkenntnis vom 8. Juli 2020, Ra 2018/17/0002, zugrundeliegenden Fall, der die Besteuerung von vor Ort betriebenen Pokercasinos zum Gegenstand hatte, hat sich jedoch die Frage der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe im Hinblick auf die „Teilnahme vom Inland aus“ aufgrund der physischen Anwesenheit der Pokerspieler bereits dem Grunde nach nicht gestellt. Bereits aus diesem Grund vermag das angefochtene Erkenntnis die vom revisionswerbenden Finanzamt behauptete Besteuerung des gesamten (weltweit erbrachten) Einsatzes im gegenständlichen Fall nicht zu tragen.

26 Die vom revisionswerbenden Finanzamt ins Treffen geführten Aussage des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 9. Dezember 2020, Ra 2019/17/0109, wonach bei einer Lotterie ohne Erwerbszweck die gesamte Lotterie Gegenstand der Glücksspielabgabe und als Bemessungsgrundlage das gesamte Spielkapital heranzuziehen ist, kann - hinsichtlich des der Glücksspielabgabe unterliegenden Einsatzes - auf den gegenständlichen Revisionsfall schon deshalb nicht übertragen werden, weil die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung einer Lotterie ohne Erwerbszweck nach § 58 Abs. 1 GSpG nicht - wie nach § 57 Abs. 1 GSpG - der gezahlte Einsatz, sondern alle erzielbaren Einsätze sind.

27 Dies gilt gleichermaßen für die vom revisionswerbenden Finanzamt zur Begründung herangezogene Besteuerung von grenzüberschreitenden Gewinnspielen nach § 58 Abs. 3 GSpG: Bemessungsgrundlage sind dort die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinn), wenn sich das Gewinnspiel (auch) an die inländische Öffentlichkeit richtet (siehe dazu jüngst VwGH 27.10.2023, Ro 2019/17/0005). Einen Rückschluss auf die Bemessungsgrundlage im Sinn des § 57 Abs. 1 GSpG lässt diese Bestimmung demnach nicht zu.

28 Im Ergebnis vermag das revisionswerbende Finanzamt daher - insoweit es den Spruch des angefochtenen Erkenntnisses bekämpft - eine inhaltliche Rechtswidrigkeit desselben nicht aufzuzeigen. Die Revision war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.“

Im Unterschied zu § 57 Abs 1 GSpG stellt § 57 Abs 2 GSpG nicht auf den Einsatz, sondern auf die Jahresbruttospieleinnahmen ab. Ein weiterer Unterschied besteht in der Höhe des Steuersatzes.

Allerdings unterwirft § 57 Abs 2 GSpG ebenfalls nur Ausspielungen gemäß § 12 a GSpG (elektronische Lotterien) an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt der Glücksspielabgabe und ist insoweit mit § 57 Abs 1 GSpG identisch.

Aus dem Erkenntnis des VwGH vom 01. Februar 2024, Ro 2023/16/0004 geht klar hervor, dass die in § 57 GSpG greglten Glücksspielabgaben spielerorientiert und jene nach § 58 GSpG veranstaltungsorientiert zu sehen sind.

Grundsatz der eingeschränkten Territorialität – verfassungskonforme Auslegung Unionsrecht

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

59, Rz 214). Für den Bereich des internationalen Steuerrechts wird als Völkergewohnheitsrecht der Grundsatz anerkannt, dass Staaten nur solche Tatbestände besteuern dürfen, zu denen sie eine hinreichend enge Beziehung aufweisen. Welcher Art der hinreichende Bezug zu sein hat, hängt von dem Charakter der Abgabe und ihrem Besteuerungsgegenstand ab. (vgl. VfGH 17.12.1998, G15/98; V9/98). Nur im Rahmen der vom Völkerrecht gezogenen Grenzen kann auch an außerhalb des Staatsgebietes sich verwirklichende Sachverhalte im Steuerrecht abgeknüpft werden (VwGH 28.03.2011, 2011/17/0045). Eine verfassungskonforme Interpretation kommt dann in Frage, wenn der Wortlaut des Gesetzes mehrere Auslegungen ermöglicht (vgl. VwGH 11.2.1994, 93/17/0305). Ist dies der Fall, so ist jener Auslegung der Vorzug zu geben, die das Gesetz als verfassungskonform erscheinen lässt (vgl. VwGH 20.10.1992, 90/04/0266 und VwGH 11.2.1994, 93/17/0305). Die verfassungskonforme Auslegung ist aber andererseits - abgesehen davon, dass die Norm mehrere Auslegungen ermöglichen muss - NUR GEBOTEN, wenn eine der denkbaren Auslegungen der Norm einen verfassungswidrigen Inhalt unterstellte (vgl. VwGH 20.4.1995, 95/13/0071). Die Tatbestandsvoraussetzung „Teilnahme vom Inland aus“ wurde in die Bestimmung des § 57 Abs. 1 GSpG gerade deshalb aufgenommen, um den notwendigen Inlandsbezug herzustellen. Auch eine verfassungskonforme Auslegung spricht daher nach Ansicht des BFG dafür, dass nur solche Glücksverträge der Besteuerung unterzogen werden, bei denen der im Gesetz vorgesehene Inlandsbezug besteht. Es ist der Beschwerdeführerin beizupflichten, dass die Auslegung des Finanzamtes im Extremfall dazu führen würde, dass bei von ausländischen Unternehmen veranstalteten Glücksspielen die Teilnahme eines einzigen Österreicherers zur Besteuerung sämtlicher weltweiten Geschäfte führen würde. Die Einbeziehung sämtlicher Glücksverträge, auch jener ohne Österreichbezug, ist auch nicht durch den Charakter der Glücksspielabgabe, ihrem Besteuerungsgegenstand und ihrem Zweck zu rechtfertigen.

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

Die Einbeziehung der Glücksverträge mit sämtlichen, weltweiten Spielteilnehmern (auch jener ohne Österreichbezug) nur weil 1 Österreicher das Spielangebot des ausländischen Spielanbieters in Anspruch nimmt, in die Besteuerung, wäre exzessiv und kann auch durch den Spielerschutz nicht gerechtfertigt werden. Nach Ansicht des BFG gebietet daher auch das Unionsrecht eine einschränkende Auslegung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 57 Abs. 2 GSpG.

Bemessungsgrundlage sind die Jahresbruttospieleinkünfte die sich aus der Teilnahme vom Inland aus ergeben. Diese werden durch monatliche Saldierung von Einsätzen und ausbezahlten Gewinnen ermittelt (VwGH vom 26. Juni 2020, Ro 2018/17/0003, Tz 88).

Die gegenständlichen Wetten auf Lotterien sind über elektronische Medien erfolgt. Es handelt sich daher um elektronische Lotterien. Der Steuersatz beträgt daher 40 vH.

Die Glückspielabgabe errechnet sich daher folgendermaßen (Summe aus Wetten auf Lotterien und virtuelle Glückspiele):

Zeitraum	Einsatz inkl. Vermittlungsprovision	Gewinne	BMG	GSpA
2011/11	70.920,81	18.952,72	51.968,09	20.787,24
2011/12	75.782,23	22.718,29	53.063,94	21.225,58
2012/01	72.712,40	17.383,60	55.328,80	22.131,52
2012/02	65.740,16	24.794,60	40.945,56	16.378,22
2012/03	67.495,10	18.057,21	49.437,89	19.775,16
2012/04	70.123,39	24.904,17	45.219,22	18.087,69
2012/05	74.737,57	21.003,14	53.734,43	21.493,77
2012/06	67.549,13	20.167,28	47.381,85	18.952,74
2012/07	78.027,78	17.925,24	60.102,54	24.041,02
2012/08	82.717,04	26.340,02	56.377,02	22.550,81
2012/09	63.593,32	17.790,86	45.802,46	18.320,98
2012/10	74.995,99	20.310,66	54.685,33	21.874,13
2012/11	75.349,43	20.887,97	54.461,46	21.784,58
2012/12	81.233,87	29.096,41	52.137,46	20.854,98

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. Da im gegenständlichen Fall alle zu lösenden Rechtsfragen bereits vom Verwaltungsgerichtshof geklärt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Feldkirch, am 20. März 2025