

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf. p.l.c., A-1, vertreten durch KPMG Niederösterreich GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Bahnhofplatz 1a/Stiege 1/3. Stock, 2340 Mödling, betreffend Beschwerden vom 25. November 2019 gegen die Bescheide des damaligen Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) I. vom 11. September 2019 und II. vom 11. Oktober 2019, Steuernummer N-1, betreffend I. Festsetzung von Glücksspielabgaben für 04/2012, 06-07/2012, 10/2012, 12/2012, 02-04/2013 und 06/2013-09/2016 sowie II. Abweisung der Anträge auf Festsetzung der Glücksspielabgaben für 05/2012, 09/2012, 01/2013 und 05/2013,

I. zu Recht erkannt:

Den Beschwerden vom 25. November 2019 betreffend Festsetzungsbescheide vom 11. September 2019 wird teilweise Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der festgesetzten Glücksspielabgaben abgeändert.

Die Höhe der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben für die einzelnen Monate sind der in Punkt 3.2.4.4. enthaltenen Tabelle zu entnehmen und bildet diese einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

II. beschlossen:

Die Beschwerden vom 25. November 2019 betreffend Abweisungsbescheide vom 11. Oktober 2019 werden gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.
Das Beschwerdeverfahren wird eingestellt.

- III. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 09.11.2016 brachte die Beschwerdeführerin (Bf.) hinsichtlich der Glücksspielabgaben für den Zeitraum 04/2012-09/2016 Selbstanzeige ein und brachte vor:

1. Sachverhalt und Offenlegung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG

Die Bf. sei ein nach maltesischem Recht registriertes Unternehmen mit der Registrierungsnummer N-2 und habe ihren Firmensitz in A-1. Sie werde von der Malta Gaming Authority (Behörde für Lotterien und Glücksspiele) reguliert und sei Inhaberin mehrerer Lizenzen.

Die Online - Glücksspielprodukte des Unternehmens seien unter der Website <https://www.Bf..com> erreichbar, welche unter anderem auch in Österreich verfügbar sei. Die Bf. werde von G-1 in Großbritannien unter der Aufsicht der Gambling Comission betrieben. Dazu lägen ebenfalls mehrere Lizenzen vor.

Online-Wettprodukte würden von dem Unternehmen nicht in Österreich angeboten. Die Webseite <http://www.Bf..com> könne in Österreich zwar aufgerufen werden; eine Registrierung sei nicht möglich und es könnten auch keine Online-Wetten abschlossen werden. Begebe man sich als Kunde auf die genannte Webseite werde man umgehend auf die Online-Glücksspiel Seite des Unternehmens <https://www.Bf..com> weitergeleitet. Nach erfolgter Registrierung auf der Webseite <https://www.Bf..com> sei es dann nur möglich an Online-Glücksspielen teilzunehmen, Online-Wetten würden nicht angeboten.

Die Muttergesellschaft der G-1 sei die in Schweden ansässige Gesellschaft G-2. Unternehmensgegenstand der Muttergesellschaft sei das Halten von Beteiligungen an Unternehmen, die auf Mobile- und Online-Spiele sowie auf die Entwicklung neuer Technologien in diesem Bereich spezialisiert seien. Die G-2 sei an der NASDAQ First North Premier gelistet.

Die Glücksspielabgaben und die Lizenzgebühren würden von dem Unternehmen an die zuständige Lotterie- und Glücksspielbehörde in Großbritannien bzw. Malta abgeführt.

Damit die Kunden das Angebot der Bf. nützen könnten, müssten sie sich in einem ersten Schritt auf der Website <https://www.Bf..com> registrieren. 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.

Sobald der Kunde sich registriert habe, könne er die Angebote vollständig auf jedem geeigneten technischen Gerät nutzen, solange ein Internetzugang möglich sei. Der Kunde könne daher auf seinen Account über sein internetfähiges Mobiltelefon, über den Internetzugang am Arbeitsplatz oder bei einem Dritten genauso wie auch an öffentlichen Plätzen, bspw. in Restaurants oder Internetcafes zugreifen. Dies könne der Kunde sowohl in Österreich als auch im Ausland machen.

2. Conclusio aus abgabenrechtlicher Sicht und Darlegung der Verfehlung

Es könne davon ausgegangen werden bzw. sei nicht auszuschließen, dass Rechtsgeschäfte (Online-Glücksspiele mit einer Teilnahme von Österreich aus) abgeschlossen worden seien, die den Abgabentatbestand iSd § 57 Abs. 2 GSpG erfüllten. Zumal die Verwirklichung des Abgabentatbestandes nicht abschließend feststellbar sei, erfolge die Ermittlung daher auf Basis des Indizienbeweises entsprechend der Judikatur des VwGH und werfe folglich die nachstehenden Bedenken auf.

a) Tatbestandsvoraussetzung „Teilnahme vom Inland aus“

Nach § 57 Abs. 2 GSpG unterlägen Glücksspiele in Form von elektronischen Lotterien (§ 12a Abs. 2 GSpG) einer Glücksspielabgabe von 40% der Jahresbruttospieleinnahmen, wenn die Teilnahme an diesen Glücksspielen „vom Inland aus“ erfolge.

Weder das Gesetz selbst noch die Materialien oder die Rechtsauskünfte des BMF erläuterten, wie der potenziell Abgabenschlichtige bei Glücksspielen, die über das Internet erfolgten, ermitteln solle, ob ein Kunde vom Inland aus teilnehme oder nicht, eine derartige Ermittlung sei nach aktuellem Kenntnisstand technisch nicht möglich.

Daher werde, bei nicht-ansässigen Anbietern von Wetten und Glücksspielen über das Internet, eine Teilnahme vom Inland (Österreich) aus angenommen, wenn sich der Kunde zum Zeitpunkt, in dem er an einem Online-Glücksspiel teilnehme, körperlich in Österreich aufhalte. Die Teilnahme von Österreich aus wäre somit erfüllt, wenn der Kunde dies von seinem Stand-PC (Desktop) aus mache.

Allerdings könne der Kunde, neben diesen unbeweglichen Geräten, die Website auch über mobile Geräte, wie Smartphones, Tablets und Notebooks nutzen. Hierbei sei darauf hinzuweisen, dass gerade die Bf. den Fokus auf die Nutzung ihres Angebotes über Smartphones und Tablets lege. Wie dem Zwischenbericht des ersten Quartals 2016 (Beilage I) zu entnehmen sei, stammten über 60% der Einsätze von Kunden, die das Angebot des Unternehmens mittels mobiler Endgeräte nutzten. Zusätzlich zeige die praktische Erfahrung, dass Kunden der Bf. oftmals reisten, was dazu führen könne, dass die Teilnahme an einem

Online-Glücksspiel zu einem Zeitpunkt stattfindet, an dem sich der Kunde außerhalb von Österreich befindet.

Darüber hinaus sei darauf hinzuweisen, dass die Bf. ihren Verpflichtungen zur Entrichtung von Glücksspielabgaben für den Zeitraum von 04/2012 bis 09/2016 am Sitz der Gesellschaft vollumfänglich - somit auch hinsichtlich der effektiv gegenständlichen österreichischen Bemessungsgrundlagen - nachgekommen sei. Grundsätzlich sei ein Unternehmen in dem Staat steuerpflichtig, von dem aus es seine Leistungen anbiete. Gebühren würden in erster Linie dort ermittelt, wo die Aufsichtsbehörde die Lizenzen vergebe und die Regulierung stattfindet.

Im Allgemeinen sei die Gesellschaft davon ausgegangen, dass auf Grund der Lizenzierung im Ansässigkeitsstaat und dem Umstand, dass dort bereits Abgaben entrichtet worden seien, keine weiteren Abgaben in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union entstehen sollten.

b) Der Bf. sei es praktisch nicht möglich festzustellen, ob ein Kunde von Österreich aus teilnehme

Es sollte darauf hingewiesen werden, dass die Bf. nicht verlässlich wisse, wo sich ein Kunde zum Zeitpunkt der Teilnahme an einem Online-Glücksspiel körperlich aufhalte, da eine solche Information in diesem Zeitpunkt auch nicht abgefragt werde bzw. überprüfbar abgefragt werden könne. Tatsächlich seien die der Bf. vorliegenden Kundendaten auf die im Folgenden dargestellten Informationen beschränkt. Diese Informationen könnten jedoch keine verlässliche Bestimmung über den tatsächlichen Aufenthalt des Kunden zum Zeitpunkt der tatsächlichen Teilnahme liefern:

i) Land der Anmeldung des Teilnehmers („Registrierungsadresse“)

Das Land der Registrierung eines Kunden gebe einen Hinweis auf den Wohnort zum Zeitpunkt, zu dem sich ein neuer Kunde registriere (d.h. das Land, das der Kunde im Rahmen des Anmeldeprozesses in einem Menü der Bf. auswähle). Es sei jedoch in keiner Art und Weise sichergestellt, dass sich der Kunde zum Zeitpunkt der Teilnahme an dem Online-Glücksspiel dort aufhalte, wo er einen Wohnsitz habe.

Auch, wenn die „Registrierungsadresse“ auf Österreich laute, sei das noch keine verlässliche Information, um zu bestimmen, ob eine „Teilnahme vom Inland aus“ erfolge, da der Kunde zum Beispiel:

- in ein anderes Land umgezogen sein könne, ohne die Bf. darüber zu informieren
- einen Arbeitsort außerhalb Österreichs haben und von dort aus an dem Online-Glücksspielangebot teilnehmen könne (ständig oder temporär - etwa ein Salzburger, der in

Deutschland arbeite, ein in das Ausland nur vorübergehend entsandter Mitarbeiter oder etwa auch ein Geschäftsreisender, der sich nur tagsüber im Ausland aufhalte, etc.)

- während eines Urlaubsaufenthalts im Ausland an einem Online-Glücksspiel teilnehme

In diesen Fällen sei es für einen Anbieter faktisch und technisch unmöglich zu bestimmen, ob die Tatbestandsvoraussetzung der „Teilnahme vom Inland aus“ erfüllt sei und ob somit die Abgabepflicht ausgelöst werde oder nicht.

ii) Land des Wohnsitzes des Teilnehmers („Wohnsitzadresse“)

Das Unternehmen werde von der Malta Gaming Authority (MGA) zertifiziert und reguliert und müsse daher höchsten Sicherheitsstandards entsprechen, um finanzielle und persönliche Informationen seiner Kunden zu schützen. Daher werde die Identität des Kunden anhand der Einsendung von diversen Unterlagen (Adressnachweis, Bankdaten) bestätigt; dies erfolge jedoch nur einmalig (siehe dazu: <https://www.Bf..com/de#support/faq/account>).

Die Wohnsitzadresse eines Kunden könne sich jedoch ändern, wenn er nach der Erstanmeldung bei der Bf. in ein anderes Land ziehe. In diesem Fall sei darauf hinzuweisen, dass der Kunde keine Verpflichtung habe, diese Information an die Bf. weiterzugeben, und wie oben beschrieben erfolge die Identitätsprüfung des Kunden nur einmalig; eine Änderung des Wohnsitzes nach bereits erfolgter Überprüfung des Kunden werde somit dem Unternehmen im Regelfall nicht bekannt.

Ähnlich den oben angeführten Argumenten zur Registrierungsadresse könne auch die Wohnsitzadresse im Licht der relevanten Entscheidung des UFS vom 05.04.2013, RV/1071-W/12, (jetzt BFG, Bundesfinanzgericht) keine verlässliche Information darstellen, um zu bestimmen, ob eine „Teilnahme vom Inland aus“ statfinde, da der Kunde zum Beispiel:

- in ein anderes Land umgezogen sein könne, ohne die Bf. darüber zu informieren
- einen Arbeitsort außerhalb Österreichs haben und von dort aus an dem Online-Glücksspielangebot teilnehmen könne (ständig oder temporär - etwa ein Salzburger, der in Deutschland arbeite, ein in das Ausland nur vorübergehend entsandter Mitarbeiter oder etwa auch ein Geschäftsreisender, der sich nur tagsüber im Ausland aufhalte, etc.)
- während eines Urlaubsaufenthalts im Ausland an einem Online-Glücksspiel teilnehme

In diesem Sinne könne gesagt werden, dass auch die angegebene Wohnsitzadresse kein aussagekräftiges Kriterium sei, um den physischen Aufenthaltsort (zum tatsächlichen Zeitpunkt der Teilnahme am Online-Glücksspiel) und somit die Tatbestandsvoraussetzung „Teilnahme vom Inland aus“ für die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG festzustellen.

iii) Bankdaten des Teilnehmers

Im Zuge des Registrierungsprozesses sei der Kunde auch verpflichtet, seine Bankdaten (Girokonto bei Sofortüberweisung/Kreditkarte) bekannt zu geben. In den Allgemeinen Geschäftsbedingungen (Beilage II) würden die Kunden darauf hingewiesen, dass diese Angaben richtig und vollständig sein müssten.

Die Kunden könnten jederzeit die Auszahlung von bestehenden Guthaben auf ihr Bankkonto verlangen. Bei Auszahlungen über EUR 2.000,00 behalte sich die Bf. das Recht vor, weitere Verifizierungen vorzunehmen.

Auch bei den Bankdaten handle es sich um ein statisches Merkmal, das nicht geeignet sei, den tatsächlichen Aufenthaltsort eines Kunden zum Zeitpunkt der Teilnahme an einem Online-Glücksspiel zu bestimmen. Die Bankdaten eines Kunden könnten sich ändern, wenn er nach der Erstanmeldung auf der Website in ein anderes Land ziehe. In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass Kunden eine solche Information nicht immer an die Bf. übermittelten und diese Information auch nicht von ihr nachgeprüft werde bzw. werden könne (anders als im Zeitpunkt der Registrierung oder im Fall der Nutzung von IP-Adressen, wo derartige Informationen - wenn auch unverlässlich - nachvollzogen würden). Zu einer solchen Überprüfung kann es nur kommen, wenn es sich wie oben dargestellt um Auszahlungen über EUR 2.000,00 handle. Auch diese Überprüfung finde jedoch erst im Nachhinein statt (bei Auszahlung des Guthabens) und berge somit keinen Aufschluss darüber, wo sich der Kunde im Zeitpunkt der Spielteilnahme befunden habe.

Wie oben angeführt, lägen der Bf. keine Informationen vor, die es dem Unternehmen ermöglichten festzustellen, ob eine Teilnahme von Österreich aus stattgefunden habe. Für die Bestimmung der Teilnahme von Österreich und der damit verbundenen Berechnung der Glücksspielabgabe für den gegenständlichen Zeitraum seien von der Bf. die Daten jener Kunden herangezogen worden, die bei der Registrierung auf der Website <https://www.Bf..com> eine österreichische Adresse angegeben hätten. Wie bereits oben dargestellt, handle es sich dabei jedoch um ein statisches Merkmal, das sich zum Zeitpunkt der Teilnahme bereits geändert haben könne.

Nachdem weder die Bf. noch irgendjemand sonst in der Lage sei, verlässlich zu bestimmen, ob die Teilnahme an einem Glücksspiel von Österreich aus erfolge, könne rechtlich nicht angenommen werden, dass eine solche Teilnahme stattgefunden habe. Daher dürfe auch die Annahme, dass ein Teil dieser Teilnahmen an Online-Glücksspielen in Österreich stattgefunden habe, für eine Steuerberechnung aufgrund von Indizien nicht als ausreichend betrachtet werden, um eine mögliche Abgabenschuld des Unternehmens feststellen zu können. Als gänzlich ungeeignet erweise sich auch die Anwendung des Indizienbeweises: die Indizien, die für die Schätzung herangezogen würden, ließen sich nicht mit logischen Methoden oder der Lebenserfahrung derart verknüpfen, dass ein Geschehensablauf überwiegende Wahrscheinlichkeit erlange. Bereits die geringfügig variierte Gewichtung der Indizien führe zu

Abweichungen in der Steuerberechnung von über 50%, weil regelmäßig über 70% der Bemessungsgrundlage mit 5% der Kunden erzielt werde.

Weiters sei anzuführen, dass die Bruttospieleinnahmen als Steuerbemessungsgrundlage heranzuziehen seien. Das bedeute, dass Spiele, die der Kunde gewinne, regelmäßig die Bemessungsgrundlage minderten und dass für Kunden „verlorene“ Spiele die Bemessungsgrundlage erhöhten. Die Erfahrung zeige, dass die Kunden in der Regel mehrere Spiele nacheinander spielten. Gesetzt werde dabei regelmäßig das Guthaben aus dem zuvor beendeten Spiel. Werde dann der Einsatz verloren, werde oftmals aufgehört. Habe also vor dem letzten Spiel ein Grenzübertritt (ins Ausland) stattgefunden - zB bei passiver Nutzung eines Verkehrsmittels wie Bahn, Bus oder PKW - so wäre die Veränderung in der Bemessungsgrundlage erst nach Grenzübertritt (im Ausland) entstanden. Diese Veränderung dürfte nicht mehr in die Bemessungsgrundlage einfließen, da sich der Kunde zum Zeitpunkt der Teilnahme nicht mehr physisch in Österreich aufgehalten habe, somit das Kriterium „Teilnahme vom Inland aus“ nicht erfüllt sei. Aufgrund der derzeitigen Vorgehensweise anhand Indizienbeweises (Registrierungsadresse und IP-Adresse) fließe - wenn es sich um einen Kunden mit österreichischer Adresse, österreichischer Bankverbindung und österreichischer Mobiltelefonnummer handle - dieser Umsatz ungerechtfertigter Weise dennoch in die Bemessungsgrundlage ein.

In einem Versuch, dennoch den abgabenrechtlichen Verpflichtungen nach § 57 Abs. 2 GSpG nachzukommen - nicht zuletzt auch um finanzstrafrechtliche Konsequenzen zu vermeiden (vgl. § 2 Abs. 2 FinStrG) - habe die Bf. hinsichtlich der Glücksspielabgaben mit der vorliegenden Selbstanzeige eine mögliche Bemessungsgrundlage für den gegenständlichen Zeitraum offengelegt.

Wie oben bereits erwähnt, sei es technisch unmöglich zu bestimmen, ob die Tatbestandsvoraussetzung der „Teilnahme vom Inland aus“ erfüllt sei. In einem Versuch, das angesprochene Tatbestandsmerkmal dennoch zu bestimmen, habe das Unternehmen die zum Zeitpunkt der Registrierung vorliegenden Informationen, wie z.B. die Registrierungsadresse seiner Kunden ausgewertet. Auf Grundlage dieser Daten sei eine erste Einschätzung der Abgabenschuld ermittelt worden.

c) Bestimmung der „Teilnahme vom Inland aus“ anhand des Indizienbeweises

Der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 20.11.2014, 2013/16/0085, entschieden, dass eine Schätzung des Grundtatbestandes des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG, sohin die Frage, welche Wettumsätze als „im Inland“ ausgeführt gälten, unzulässig sei. Demgegenüber sei es aber zulässig, die Teilnahme vom Inland aus anhand von Indizien zu ermitteln:

„Bei dieser Sachverhaltsfeststellung sind sowohl die Registrierung des ‚Users‘ mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer ‚inländischen IP-

Adresse' ein Indiz dafür, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat. Dass der Indizienbeweis vollen Beweis verschaffen kann, ist durch die hg. Rechtsprechung klargestellt (vgl. das Erkenntnis vom 21. Februar 2013, 2009/13/0258). Einem solchen Indiz kann zwar für konkrete Wettfälle durchaus entgegengetreten werden, doch müssen dazu konkrete diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden.“

Unbestritten sei durch die Rechtsprechung des VwGH klargestellt, dass auch der Indizienbeweis vollen Beweis verschaffen könne. Unter Berücksichtigung des vom VwGH selbst zitierten Erkenntnisses vom 21. Februar 2013, 2009/13/0258, sei der Indizienbeweis aber nur dann Vollbeweis, wenn er „aufbauend auf erwiesenen Hilfstatsachen, mit Hilfe von Erfahrungssätzen und logischen Operationen den Schluss auf die beweisbedürftige rechtserhebliche Haupttatsache ermöglicht“.

In seiner Entscheidung nenne der VwGH die Registrierungsadresse oder die IP-Adresse als geeignete Indizien für die Ermittlung der Teilnahme vom Inland aus. Der Gerichtshof erwähne jedoch nicht, dass ausschließlich diese zur Bestimmung des Tatbestandsmerkmals herangezogen werden dürften und so seien auch andere Indizien, wie z.B. die Bankdaten als Indizienbeweis zulässig. Wie oben dargestellt, handle es sich aber auch hier nicht um Indizien, die den tatsächlichen Aufenthalt indizierten.

Hierzu sei festzuhalten, dass im Allgemeinen ein einziges Indiz nicht ausreiche. Im Regelfall bedürfe es mehrerer solcher Hilfstatsachen, um eine geschlossene und in sich schlüssige Indizienkette nachvollziehbar zu begründen. Nachdem der Bf. lediglich die Registrierungsadresse des Kunden vorliege, trete aber genau der Fall ein, dass lediglich ein einziges Indiz vorliege. Weiters müssten Hilfstatsachen eine stabile, klare und beweisbare Basis bilden, damit daraus Schlüsse in eine bestimmte Richtung in einer gewissen Eindeutigkeit gezogen werden könnten.

Bei der Ermittlung des Tatbestandsmerkmals der Teilnahme vom Inland aus allein anhand der Registrierungsadresse - ein Merkmal, das auf die Ansässigkeit, nicht aber auf den aktuellen Aufenthaltsort des Kunden hinweise - sei eben dieses Erfordernis aber nicht erfüllt. So möge es zwar sein, dass die Registrierungsadresse eine Hilfstatsache darstelle, deren Berücksichtigung die Behörde dazu veranlasse, den Tatbestand als erfüllt anzusehen. Wie bereits dargestellt, sei aber gerade diese Hilfstatsache des inländischen Registrierungsortes unter Berücksichtigung von Erfahrungssätzen und logischen Operationen alleine und für sich gerade nicht geeignet, den Schluss auf die beweisbedürftige rechtserhebliche Haupttatsache, der „Teilnahme vom Inland aus“ zu ermöglichen:

- Die Registrierungsadresse, also die inländische Anschrift im Zeitpunkt der Registrierung, als statisches Merkmal erscheine für sich gänzlich ungeeignet, um den aktuellen Aufenthaltsort im Inland im Zeitpunkt der Teilnahme am Online-Glücksspiel, welcher Tage, Wochen, Monate

oder sogar Jahre nach der Registrierung liegen könne, festzustellen. Dies gelte insbesondere vor dem Hintergrund der zunehmenden Nutzung von mobilen Endgeräten.

- Die zunehmende mobile Teilnahme an Glücksspielen über das Internet via Smartphone und Tablet führe zu einer erhöhten Wahrscheinlichkeit, dass die Kunden zum Zeitpunkt der Teilnahme am Spiel unterwegs seien und sich nicht an der Registrierungsadresse aufhielten. Wie bereits unter Punkt 2.a dargestellt, liege bei der Bf. der Fokus gerade auf der Nutzung von mobilen Geräten, was auch dem Slogan „Bf. - *** Casino“ entnommen werden könne.
- Es könne nicht ausgeschlossen werden, dass sich Kunden falsch registrierten und Anonymisierungsdienste verwendeten, um regulatorischen Beschränkungen für ein bestimmtes geographisches Gebiet außerhalb Österreichs zu umgehen.
- Die Verwendung der Registrierungsadresse lasse außer Betracht, dass Kunden gegebenenfalls wegzögen (vom Inland ins Ausland aber auch vom Ausland ins Inland), ohne dies der Bf. zu melden. Selbst diese aktuelle Wohnsitzadresse wäre als statisches Merkmal wohl ebenso ungeeignet wie die Registrierungsadresse.
- Ein bereits registrierter User könne über jeden Internetzugang auf das Angebot zugreifen, unabhängig vom aktuellen Aufenthaltsort.

Zusammengefasst handle es sich beim Prima-facie-Beweis um eine Methode der mittelbaren Beweisführung. Er erlaube, gestützt auf Erfahrungssätze, Schlüsse von bewiesenen auf zu beweisende Tatsachen zu ziehen. Die besonderen Umstände des jeweiligen Falls träten in der Gesamtbetrachtung hinter das typische Erscheinungsbild des Geschehens zurück (*Stoll*, BAO-Kommentar (II), (1994), 1760). Es werde nach der allgemeinen Lebenserfahrung angenommen, dass ein bestimmter Geschehensablauf vorliege. Dieser Geschehensablauf „weist nach der Lebenserfahrung auf eine bestimmte Ursache hin und trägt so sehr das Gepräge des Gewöhnlichen und Üblichen, dass die besonderen individuellen Umstände in ihrer Bedeutung zurücktreten“ (*Anzinger*, Anscheinsbeweis, 87; *Köll*, Der Prima-facie-Beweis im Ertragssteuerrecht, SWK 3/2014, 113).

Wie oben bereits erwähnt, sei es technisch unmöglich zu bestimmen, ob die Tatbestandsvoraussetzung der „Teilnahme vom Inland aus“ erfüllt sei. In einem Versuch, das angesprochene Tatbestandsmerkmal dennoch zu bestimmen, habe die Bf. die Adresse zum Zeitpunkt der Registrierung („Registrierungsadresse“) ihrer Kunden ausgewertet. Auf Grundlage dieser Daten sei eine Berechnungsmethode ermittelt worden, um eine Basis für die Meldung der Glücksspielabgabe zu schaffen.

Im Folgenden stelle sie diese Berechnungsmethode vor:

2.1 Berechnung

Für die Berechnung der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG für den gegenständlichen Zeitraum seien Bruttospieleinnahmen berücksichtigt worden, die von Kunden erzielt worden seien, die bei der Registrierung auf der Website <https://www.Bf..com> „Österreich“ aus einem Drop-Down-Menü als Wohnsitzland ausgewählt und eine österreichische Registrierungsadresse angegeben hätten.

Weiters enthielten die zur Berechnung der Glücksspielabgaben herangezogenen Bruttospielerträge auch von dem Unternehmen gewährte Boni. Es wurden lediglich jene Boni, die entsprechend den Bonusbedingungen in auszahlbare Gewinne umgewandelt worden seien und damit Kosten für das Unternehmen darstellten, von der Bemessungsgrundlage abgezogen.

Es bestehen jedoch erhebliche Zweifel, ob Boni generell in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien, da hierfür kein Einsatz des Kunden in den Bruttoertrag einfließe.

Darunter fielen Boni, die Neukunden oder besonders treuen Kunden gewährt würden. Diese könnten ausschließlich dann in Anspruch genommen werden, wenn der betreffende Kunde erneut spiele und dafür einen weiteren Spieleinsatz in Geld tätige. Gewinne aus diesen Bonus-Games seien nicht schon nach dem ersten Einsatz auszahlbar, sondern müssten in vielen Fällen nochmals oder sogar mehrmals wieder eingesetzt werden, um tatsächlich eine Auszahlung zu ermöglichen.

Die Bf. biete den Kunden Einzahlungs- bzw. Willkommensboni sowie Freispiele an, wobei die Gewährung dieser Boni besonderen Nutzungsbedingungen unterliege (Beilage III). Sowohl beim Einzahlungsbonus als auch bei Freispielen müsse der erhaltene Bonusbetrag mindestens 35-fach als Spieleinsatz verwendet werden, bevor eine Auszahlung des Bonusbetrages vom Kundenkonto beantragt werden könne. Beantrage ein Kunde eine Auszahlung vor Erreichen der Umsatzbedingungen, so verfälle der Bonus sowie alle Gewinne, die damit erzielt worden seien. Weiters werde bei einem platzierten Spieleinsatz der Bonus erst gesetzt, wenn kein Echtgeld mehr auf dem Spielerkonto vorhanden sei.

Nach der Stellungnahme des Fachbereiches des Finanzamts für Gebühren seien auch gewährte Boni in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Diese Ansicht sei gesetzwidrig, da es sich nicht um Entgelt handle, das der Kunde einsetze. Es handle sich vielmehr um einen „Naturalrabatt“, der aufgrund bestimmter Voraussetzungen gewährt werde und beim Start eines neuen (entgeltlichen) Spieles in Anspruch genommen werden könne. Für die Spiele, bei welchen neben dem Entgelt aus dem Einsatz auch die Bonus-Gutscheine gesetzt würden, ändere sich letztendlich die Gewinnchance, nicht der Einsatz. Für Spiele werde dann nur das Entgelt für die Hälfte des Einsatzes entrichtet, sodass letztlich der Kunde für das einzelne Spiel nur den halben Preis bezahlen müsse, somit einen Rabatt von 50% erhalte. Ein gewährter Rabatt könne aber nicht die Jahresbruttospieleinnahmen erhöhen, sondern mindere vielmehr die Bemessungsgrundlage für das einzelne Spiel. Die Besteuerungsgrundlage könne also keinesfalls höher sein als die tatsächlich erbrachte Gegenleistung des Kunden. Ein Bonus sei

somit einem Naturalrabatt bei gelieferten Waren vergleichbar, und diese erhöhten die Verkehrssteuer nicht.

Im Zuge einer vollständigen Offenlegung sei jedoch auch dieser Betrag, der von der Bf. zur Verfügung gestellt worden sei, in der Selbstanzeige dargestellt worden.

Weiters biete die Bf. ihren Kunden die Möglichkeit, an rund 20 verschiedenen Jackpot-Spielen teilzunehmen. Die Jackpots würden zum Teil von anderen Unternehmen betrieben. Die den Anbietern dieser Jackpots ersetzten Jackpot-Kosten seien ebenfalls nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Grundsätzlich handle es sich bei Jackpots um Pools, in denen die Spieleinsätze mehrerer Spieler zusammengefasst würden. Aus diesen Pools erfolge später die Auszahlung des Jackpot-Gewinnes an einen einzigen Spieler. Bei den sogenannten lokalen Jackpots, die von der Bf. selbst betrieben würden, würden lediglich die auf den Jackpot entfallenden Einsätze ihrer Kunden gebündelt und es wird auch der Gewinn an einen ihrer Kunden ausbezahlt. Diese Kunden könnten entweder in Österreich oder im Ausland ansässig bzw. registriert sein.

Dadurch komme es aber bei der Glücksspielabgabe zu groben lokalen Verzerrungen, weil nur ein Teil der Jackpot-Kosten der Steuer unterliege, im Fall eines österreichischen Gewinnes aber der gesamte Gewinn die Bemessungsgrundlage mindern würde. Damit reduziere sich die Bemessungsgrundlage um Gewinne, die wesentlich aus ausländischen und somit nicht versteuerten Einsätzen finanziert worden seien. Umgekehrt dürfe bei einem ausländischen Gewinn keine Kürzung der Bemessungsgrundlage vorgenommen werden, obwohl wirtschaftlich gesehen ein Teil dieses Gewinnes aus den versteuerten Spieleinnahmen ausbezahlt werde. Im Extremfall eines hohen österreichischen Gewinnes könnte dies dazu führen, dass sich über Jahre hinaus keine positive Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe mehr ergebe, obwohl die zu diesem Gewinn führenden Spieleinsätze zum Großteil aus unsteuerten ausländischen Quellen stammten.

Obwohl es sich bei den Jackpot-Kosten daher um Spieleinsätze handelt, die prinzipiell in den Bruttospielertrag und damit in die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe Eingang fänden, sei ihres Erachtens eine Kürzung des Bruttoertrags um diese Kosten geboten, um die oben dargestellten Verzerrungen in der steuerlichen Bemessungsgrundlage zu vermeiden. Im Gegenzug müsste dann bei Jackpot-Ausspielungen der Abzug eines lokalen Jackpot-Gewinnes von der Bemessungsgrundlage unterbleiben. Die Jackpot-Kosten seien daher als im Voraus berücksichtigte, rechnerisch anteilig auf die „österreichischen“ Spieler entfallende Gewinntangente anzusehen.

Nur auf diesem Weg könne verhindert werden, dass im Fall eines österreichischen Gewinnes die Steuerbasis auch um auf ausländische Einsätze entfallende Gewinne gemindert werde und

im Gegenzug bei einem ausländischen Gewinn die inländischen Einsätze nicht unversteuert blieben.

Neben den von der Bf. selbst betriebenen lokalen Jackpots gebe es auch sogenannte Pool Jackpots, die insbesondere von Spieleherstellern eingerichtet würden. Jeder am Jackpot teilnehmende Internet Gaming Provider (wie zB die Bf.) verpflichte sich, einen Teil der Einsätze an den Spielehersteller weiterzugeben, und jener speise damit einen Jackpot.

Bei Pool Jackpots sei die Bf. verpflichtet, einen Teil der Einsätze an den Spielehersteller weiterzuleiten, der in weiterer Folge diese Beiträge und die der anderen Kunden in den Jackpot einzahle.

So stelle sich bei den Pool Jackpots aufgrund der Internationalität des Geschäftsmodells grundsätzlich die gleiche Problematik der Verzerrung der Bemessungsgrundlage, sodass die oben angeführten Argumente auch in diesem Fall vollinhaltlich zuträfen, oft sogar noch quantitativ in einem weit höheren Ausmaß, weil der Anteil österreichischer Spieler am Jackpot weit geringer sei als bei lokalen Jackpots.

Bei diesen Jackpot-Varianten komme noch hinzu, dass der Jackpot nur einem Kunden, der bei einem einzigen Internet Gaming Provider (zB die Bf.) registriert sei, ausbezahlt werde, wohingegen die Jackpot Einzahlungen durch eine Mehrzahl von Internet Gaming Providern erfolgten. In steuerlicher Hinsicht mindere dieser Gewinn somit die Bemessungsgrundlage desjenigen Providers, der den Wetteinsatz des Kunden entgegengenommen habe. Die Speisung des Jackpots erfolge allerdings aus den weitergeleiteten Spieleinsätzen verschiedener Provider. Die Steuerlast werde daher von den teilnehmenden Providern gemeinsam getragen, wohingegen die Entlastung ausschließlich denjenigen Provider treffe, dessen Kunde gewinne. Es komme also auch zu einer willkürlichen Verschiebung der Steuerlast zwischen einzelnen Steuersubjekten, somit zu einem Verstoß gegen das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Diese willkürliche Verschiebung von Steuerlasten und -entlastungen zwischen einzelnen Steuersubjekten führe letztlich auch zu einer gesamtwirtschaftlich unerwünschten Verzerrung des Wettbewerbs. Nicht zuletzt aus diesem Grund sei dem oben vorgeschlagenen Ansatz der Kürzung der Bemessungsgrundlagen um die Jackpot Kosten im Gegenzug für ein Abzugsverbot der Jackpot-Gewinne der Vorzug zu geben.

Die Kosten für die lokalen von der Bf. betriebenen Jackpots seien in den Einsätzen enthalten, die Kosten für die Pool Jackpots seien der oben dargestellten Argumentation folgend auszuscheiden. Wie auch bei den Boni (siehe oben) sei im Zuge einer vollständigen Offenlegung dieser Betrag, der von der Bf. zur Verfügung gestellt worden sei, in der vorgestellten Berechnungsmethode offengelegt worden.

Die vorliegende Berechnung beinhalte die Bruttospielerträge jener Kunden, die bei der Registrierung eine österreichische Adresse angegeben hätten. Es werde also ausschließlich auf ein statisches Merkmal abgestellt. Dies ermögliche aber keine Aussage darüber, ob sich der Kunde zum Zeitpunkt der Teilnahme an einem Online Glücksspiel innerhalb oder außerhalb Österreichs aufgehalten habe und somit der Gesetzestatbestand erfüllt gewesen sei oder nicht.

§ 57 (2) Glücksspielgesetz BMGL Österreichische Registrierungsadresse Zeitraum 04/2012 – 09/2016				
Beträge in €				
Gross Gaming Revenue	Bonus Costs	Jackpot Contributions (Pooled Jackpots)	GGR after deductions	Gaming tax 40%
5.483.425,49	919.779,77	268.292,71	4.297.353,01	0,00

Die Glücksspielabgabe von € 0,00 für den Zeitraum 04/2012 bis 09/2016 ergebe sich aufgrund der verfassungsrechtlichen und europarechtlichen Bedenken.

Detaillierte Berechnung der Bemessungsgrundlage für den gegenständlichen Zeitraum:

Purchase month	GGR	Bonus Costs	Jackpot Contributions (Pooled Jackpots)	GGR after deductions	Gaming tax 40%
2012					
04/2012	12,34	-	-	12,34	0,00
05/2012	- 837,50	-	-	- 837,50	0,00
06/2012	3.209,84	-	337,50	2.872,34	0,00
07/2012	1.973,17	-	70,11	1.903,06	0,00
08/2012	-	-	-	-	0,00
09/2012	- 1.077,73	-	7,45	- 1.085,18	0,00
10/2012	161,43	-	-	161,43	0,00
11/2012	-	-	-	-	0,00
12/2012	2.121,04	-	-	2.121,04	0,00
2013					

01/2013	- 4.235,41	490,00	805,12	- 5.530,53	0,00
02/2013	21,00	-	-	21,00	0,00
03/2013	21,90	-	-	21,90	0,00
04/2013	59,90	-	-	59,90	0,00
05/2013	- 478,90	-	7,50	- 486,40	0,00
06/2013	3.398,71	69,02	19,69	3.309,99	0,00
07/2013	5.571,23	990,24	85,44	4.495,54	0,00
08/2013	2.639,49	888,21	65,26	1.686,01	0,00
09/2013	2.847,39	398,12	119,35	2.329,91	0,00
10/2013	8.010,20	4.306,99	168,12	3.535,08	0,00
11/2013	16.542,85	3.763,87	602,91	12.176,07	0,00
12/2013	15.135,00	2.862,50	376,52	11.895,97	0,00
2014					
01/2014	24.202,17	3.790,47	500,41	19.911,30	0,00
02/2014	26.322,13	4.750,72	209,05	21.362,36	0,00
03/2014	29.776,14	6.780,96	388,04	22.607,14	0,00
04/2014	19.560,96	2.411,86	163,88	16.985,21	0,00
05/2014	23.752,73	2.068,51	139,11	21.545,10	0,00
06/2014	28.850,24	5.527,35	352,63	22.970,26	0,00
07/2014	29.466,72	2.905,02	818,18	25.743,53	0,00
08/2014	46.186,20	4.603,11	652,35	40.930,73	0,00
09/2014	36.906,07	6.340,01	1.206,23	29.359,83	0,00
10/2014	62.165,75	4.879,55	2.038,26	55.247,93	0,00
11/2014	62.941,12	10.514,66	5.815,85	46.610,61	0,00
12/2014	136.092,02	28.565,87	3.834,69	103.691,46	0,00
2015					
01/2015	150.468,88	11.278,86	10.087,74	129.102,29	0,00
02/2015	244.209,70	30.746,05	11.319,08	202.144,57	0,00

03/2015	193.819,01	19.943,30	18.158,46	155.717,25	0,00
04/2015	202.081,56	25.708,54	12.147,72	164.225,29	0,00
05/2015	159.511,37	19.791,16	8.383,27	131.336,95	0,00
06/2015	188.270,07	27.771,82	9.584,05	150.914,21	0,00
07/2015	196.316,15	38.904,63	13.329,99	144.081,53	0,00
08/2015	213.197,61	34.372,01	11.895,99	166.929,61	0,00
09/2015	174.534,88	48.420,16	8.687,47	117.427,25	0,00
10/2015	140.291,21	28.944,18	9.390,61	101.956,42	0,00
11/2015	213.026,03	23.711,70	8.678,61	180.635,72	0,00
12/2015	264.124,64	40.477,84	10.626,92	213.019,88	0,00
2016					
01/2016	278.605,47	47.990,39	11.335,96	219.279,12	0,00
02/2016	210.899,55	57.237,96	9.610,50	144.051,08	0,00
03/2016	276.574,74	42.292,44	6.016,37	228.265,93	0,00
04/2016	314.651,96	37.216,44	513,41	276.922,12	0,00
05/2016	266.078,86	37.154,93	14.938,69	213.985,24	0,00
06/2016	315.134,44	63.259,82	19.311,33	232.563,29	0,00
07/2016	240.531,20	66.959,90	18.186,50	155.384,80	0,00
08/2016	400.728,40	48.579,85	16.224,19	335.924,35	0,00
09/2016	259.051,58	70.110,74	21.082,17	167.858,66	0,00

3. Verletzung des österreichischen Verfassungsrechts

Auch wenn die Bf. ihren Abgabenverpflichtungen in Österreich nachkommen möchte, sei sie überzeugt, dass die oben dargestellte Bestimmung dem österreichischen Verfassungsrecht und Europarecht widerspreche.

Der Gebührentatbestand des § 57 Abs. 2 GSpG setze bei Teilnahme an einem Glücksspiel die physische Anwesenheit des Kunden in Österreich voraus. Wie oben dargestellt, könne dieses Tatbestandsmerkmal der physischen Teilnahme vom Inland aus nicht verlässlich festgestellt werden. Es sei daher sowohl für den Steuerpflichtigen als auch die Finanzverwaltung

unmöglich festzustellen, ob der Tatbestand des § 57 Abs. 2 GSpG erfüllt sei. Dies führe nach ihrer Ansicht aus folgenden Gründen zur Verfassungswidrigkeit der Bestimmung:

a) Verletzung des verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebotes (Legalitätsprinzip)

Nach Art. 18 B-VG müssten Gesetze generell und insbesondere dann, wenn sie den Rechtsunterworfenen Verpflichtungen auferlegen, dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebot entsprechen, wobei im Fall von steuerrechtlichen Bestimmungen ein besonders strenger Prüfungsmaßstab anzuwenden sei (*Fellner*, Besteuerung von Sportwetten im Internet verfassungswidrig? SWK-Heft 13, 2012, 691).

Aufgrund mangelnder Bestimmtheit verletze § 57 Abs. 2 GSpG dieses verfassungsrechtlich gewährleistete Recht, da aufgrund der Formulierung des Gesetzes der Steuerpflichtige nicht in der Lage sei festzustellen, ob die erbrachten Dienstleistungen der Abgabe unterlägen oder nicht. Dies insbesondere deshalb, weil das Tatbestandsmerkmal der „Teilnahme vom Inland aus“ nicht festgestellt werden könne und somit die Identifizierung des Abgabentatbestandes nicht möglich sei (*Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 17 Abs. 7 GebG).

Letztendlich sei eine Selbstbemessungsabgabe, deren Grundtatbestand nicht ermittelbar, nachweisbar oder widerlegbar sei und deren Nichtabfuhr finanzstrafrechtlich sanktioniert werde, mit dem rechtsstaatlichen Legalitätsprinzip nicht vereinbar (*Tumpel*, Teilnahme von Wetten und Spielen vom Inland aus, Taxlex Heft 09, 2015, 296).

b) Verletzung des verfassungsrechtlich gewährleisteten Gleichheitssatzes

§ 57 Abs. 2 GSpG verletze aus folgenden Gründen den verfassungsrechtlich gewährleisteten Gleichheitssatz:

- Die Unbestimmtheit rechtlicher Bestimmungen, die Rechtsunterworfenen und/oder Steuerpflichtigen Verpflichtungen auferlägen, und die Unsicherheit, ob ein Rechtsunterworfener einer Steuerpflicht unterliege oder nicht, könnten zu jeweils unterschiedlicher Behandlung von Rechtsunterworfenen in vergleichbaren Situationen führen.
- Darüber hinaus verletze die Unbestimmtheit der Regelung das verfassungsrechtlich gewährleistete Willkürverbot (als Teil des Gleichheitssatzes), weil den Steuerbehörden dadurch ein zu weiter Anwendungsspielraum gewährt werde. Dies zeige sich insbesondere im gegenständlichen Fall aufgrund der Bestimmung der „Teilnahme vom Inland aus“ basierend auf Indizien.

Die Verletzung des Gleichheitssatzes sei dann gegeben, wenn sich die Besteuerung letztendlich auf Informationen und persönliche Daten beziehe, die dem Dienstleistungsanbieter nicht zugänglich seien und zusätzlich im Rahmen des Datenschutzes für den Anbieter nicht zur Verfügung stünden (VfSlg 15.773).

4. Verletzung europarechtlich gewährleisteter Grundfreiheiten

Unabhängig davon, ob eine Harmonisierung durch Sekundärrecht bestehe oder nicht, müssten die Steuersysteme der Mitgliedstaaten die im Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (in Folge „AEUV“) verankerten Grundfreiheiten, insbesondere den freien Dienstleistungsverkehr und den Nichtdiskriminierungsgrundsatz wahren.

Der EuGH habe wiederholt entschieden, dass Art. 56 AEUV (vormals Art. 49 EG) der Anwendung einer nationalen Regelung entgegenstehe, die die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten gegenüber der Erbringung von Dienstleistungen innerhalb nur eines Mitgliedstaats erschwere (vgl. u.a. EuGH 15.7.2012, C-318/10, *SIAT*, Rn 18f und die dort angeführte Rechtsprechung).

Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs seien alle nationalen Maßnahmen, die die Ausübung von Dienstleistungen in anderen Mitgliedstaaten dieser Freiheit verböten, behinderten oder weniger attraktiv machten, einschließlich steuerliche Regelungen.

Im gegenständlichen Fall seien es typischerweise ausländische Anbieter, die der oben dargestellten Unbestimmtheit der rechtlichen Regelung ausgesetzt seien. Während diesbezüglich für österreichische Anbieter keine Unklarheit bestehe, unterlägen ausländische Anbieter der Gebühr, wenn eine Teilnahme ihrer Kunden „vom Inland aus“ erfolge, also einem Kriterium, worüber dem ausländischen Anbieter keine Informationen vorlägen und das auch nicht bestimmt werden könne, weil diese Information - entsprechend den diesbezüglichen Entscheidungen des UFS (UFS 5.4.2013, RV/1071-W/12) - ausschließlich der Sphäre des Kunden zuzuordnen sei. Eine solche Ungleichbehandlung von österreichischen und ausländischen Anbietern von Online Glückspielen stelle eine Verletzung der Grundfreiheiten des Europarechtes dar.

Darüber hinaus stelle ein Steuertatbestand wie der vorliegende, dessen Anwendungsbereich nicht von vornherein mit hinreichender Genauigkeit festgelegt sei und der mit erheblicher Rechtsunsicherheit behaftet sei, nach der Rechtsprechung des EuGH eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs im Sinne von Art. 56 AEUV dar. Eine solche Regelung, die nicht die Möglichkeit biete, von vornherein hinreichend genau ihren Anwendungsbereich zu bestimmen und zu Unsicherheiten hinsichtlich ihrer Anwendbarkeit führe, genüge nämlich nicht den Erfordernissen der Rechtssicherheit, wonach Rechtsvorschriften vor allem dann, wenn sie nachteilige Folgen, wie z.B. strafrechtliche Sanktionierung, für Einzelne und Unternehmen haben könnten, klar, bestimmt und in ihren Auswirkungen voraussehbar sein müssten (vgl. EuGH 07.07.2005, C-17/03, *VEMW* u.a. Rn 80; EuGH 16.02.2012, C-72/10 und C-77/10, *Costa und Cifone*, Rn 74; EuGH 15.07.2012, C-318/10, *SIAT*, Rn 58.). Da eine solche Regelung auch als unverhältnismäßig zu betrachten sei, verletze sie die Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 AEUV.

Die Gesetzesmaterialien (vgl. ErlRV 658 BlgNR XXIV. GP) hielten zudem fest, dass durch die Novelle Umgehungsmöglichkeiten durch Vertragsabschlüsse im Ausland verhindert werden sollten. Die von den Gesetzesmaterialien angesprochenen Umgehungsmöglichkeiten betrafen jedoch typischerweise österreichische Anbieter, die lediglich (künstlich) den Ort des Vertragsabschlusses in das Ausland verlagerten, um so der Abgabepflicht in Österreich zu entgehen. Dies sei hier jedoch nicht der Fall. Vielmehr handle es sich bei der Bf. schon immer um einen nicht österreichischen Anbieter. Um an einem Online-Glücksspiel teilnehmen zu können, müsse ein sich in Österreich befindlicher Kunde daher über seinen Heimcomputer, seinen Computer am Arbeitsplatz oder sein Mobiltelefon aktiv auf die Webseite www.Bf.com einsteigen. Die Bf. gehe daher davon aus, dass unter diesen Umständen, mangels Umgehungssachverhalt, die Abgabepflicht durch bloß passive Annahme von Glücksspielangeboten von Kunden, die sich (möglicherweise) im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Dienstleistungsangebotes auf österreichischem Staatsgebiet befänden, nicht ausgelöst werde.

Nach Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs könne im Bereich des Steuerrechts eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit aus dem Grund der Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken nur dann ausnahmsweise gerechtfertigt sein, wenn damit die Schaffung von künstlichen Gestaltungen, die auf die Erlangung eines Steuervorteils ausgerichtet seien, verhindert werden solle (vgl. EuGH 22.12.2010, C-103/09, *Weald Leasing Ltd.*) was gegenständlich nicht der Fall sei. Auch zähle das Erfordernis, einen Rückgang der Steuereinnahmen zu vermeiden, nicht zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die eine Beschränkung einer unionsrechtlich eingeräumten Grundfreiheit rechtfertigen könnten (EuGH 08.09.2010, C-316/07, *Markus Stoss et al*, Rn 105). Die oben dargestellten Beschränkungen der Dienstleistungsfreiheit seien daher nicht gerechtfertigt und stünden im Widerspruch zum Unionsrecht.

Aufgrund der direkten Anwendbarkeit des EU-Rechts seien die innerstaatlichen Bestimmungen nicht anzuwenden. Die Bf. sei daher der Ansicht, dass bei unionsrechtskonformer Auslegung der Abgabentatbestand auf sie nicht anwendbar sei.

Es werde daher der Antrag gestellt auf Festsetzung der Glücksspielabgaben für den Zeitraum 04/2012- 09/2016 mit € 0,00.

---//---

Mit Bescheiden vom 11.09.2019 setzte das Finanzamt für Lotterien über elektronische Medien ohne Konzession gemäß § 57 Abs. 2 GSpG folgende Glücksspielabgaben in Höhe von 40% von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen fest:

<i>Zeitraum</i>	<i>Bemessungsgrundlage</i>	<i>Glücksspielabgabe</i>	<i>Selbstberechneter Betrag</i>
04/2012	12,34	4,94	0,00
06/2012	3.209,84	1.283,94	0,00
07/2012	1.973,17	789,27	0,00
10/2012	161,43	64,57	0,00
12/2012	2.121,04	848,42	0,00
02/2013	21,00	8,40	0,00
03/2013	21,90	8,76	0,00
04/2013	59,90	23,96	0,00
06/2013	3.398,71	1.359,48	0,00
07/2013	5.571,23	2.228,49	0,00
08/2013	2.639,49	1.055,80	0,00
09/2013	2.847,39	1.138,96	0,00
10/2013	8.010,20	3.204,08	0,00
11/2013	16.542,85	6.617,14	0,00
12/2013	15.135,00	6.054,00	0,00
01/2014	24.202,17	9.680,87	0,00
02/2014	26.322,13	10.528,85	0,00
03/2014	29.776,14	11.910,46	0,00
04/2014	19.560,96	7.824,38	0,00
05/2014	23.752,73	9.501,09	0,00
06/2014	28.850,24	11.540,10	0,00
07/2014	29.466,72	11.786,69	0,00
08/2014	46.186,20	18.474,48	0,00
09/2014	36.906,07	14.762,43	0,00
10/2014	62.165,75	24.866,30	0,00
11/2014	62.941,12	25.176,45	0,00
12/2014	136.092,02	54.436,81	0,00

01/2015	150.468,88	60.187,55	0,00
02/2015	244.209,70	97.683,88	0,00
03/2015	193.819,01	77.527,60	0,00
04/2015	202.081,56	80.832,62	0,00
05/2015	159.511,37	63.804,55	0,00
06/2015	188.270,07	75.308,03	0,00
07/2015	196.316,15	78.526,46	0,00
08/2015	213.197,61	85.279,04	0,00
09/2015	174.534,88	69.813,95	0,00
10/2015	140.291,21	56.116,48	0,00
11/2015	213.026,03	85.210,41	0,00
12/2015	264.124,64	105.649,86	0,00
01/2016	278.605,74	111.442,19	0,00
02/2016	210.899,55	84.359,82	0,00
03/2016	276.574,74	110.629,90	0,00
04/2016	314.651,96	125.860,78	0,00
05/2016	266.078,86	106.431,54	0,00
06/2016	315.134,44	126.053,78	0,00
07/2016	240.531,20	96.212,48	0,00
08/2016	400.728,40	160.291,36	0,00
09/2016	259.051,58	103.620,63	0,00
gesamt		2.196.022,03	0,00

In den gesonderten Begründungen vom 12.09.2019 führte das Finanzamt gleichlautend aus:

Die Festsetzung sei laut dem im Offenlegungsschreiben gestellten Antrag gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO erfolgt, weil der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht worden sei und sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweise. Die Festsetzung sei nicht im Ermessen der Abgabenbehörde gelegen.

Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterlägen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolge, einer Glücksspielabgabe. Gemäß § 57 Abs. 2 GSpG betrage die Glücksspielabgabe für Ausspielungen gemäß § 12a GSpG (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolge und die nicht über Video-Lotterie-Terminals im Sinne des § 12a Abs. 2 GSpG durchgeführt würden, 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen. Gemäß § 57 Abs. 5 GSpG seien Jahresbruttospieleinnahmen die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres. Abrechnungszeitraum sei der Kalendermonat. Gemäß § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG seien Schuldner bei einer Abgabepflicht gemäß § 57 GSpG - bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses - der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) zur ungeteilten Hand. Als Vermittlung gälten jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder -gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise.

Zur Nutzung des Spielangebotes müsse sich der Kunde auf der Website der Abgabepflichtigen registrieren. Hierbei habe der Teilnehmer seine persönlichen Daten (Vor- und Zuname, Wohnadresse, Geburtsdatum, E-Mail-Adresse etc.) richtig und vollständig bekanntzugeben und sei verpflichtet, allfällige Änderungen mitzuteilen.

Die Abgabepflichtige mit Sitz Malta betreibe eine Online-Glücksspielplattform unter der Internetadresse <https://www.Bf..com>. Sie verfüge über keine Konzession nach § 14 GSpG. Auf der genannten Plattform seien im oa. Zeitraum zahlreiche Teilnahmen an Ausspielungen vom Inland (Österreich) aus erfolgt. Die Spielteilnahme sei unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolgt, die Entscheidung über das Spielergebnis sei zentralseitig herbeigeführt und über elektronische Medien zur Verfügung gestellt worden.

Die Abgabepflichtige habe die Bemessungsgrundlagen für die gegenständlichen Monate offengelegt. Diese Bemessungsgrundlagen basierten auf jenen Umsätzen, welche von Kunden erzielt worden seien, die mit einer österreichischen Wohnadresse auf der Glücksspielplattform registriert seien. Es sei jeweils ein Antrag auf Festsetzung der Glücksspielabgabe gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO gestellt worden. Eine Selbstberechnung der Glücksspielabgabe sei elektronisch über FinanzOnline mit „Null“ übermittelt worden.

Gemäß § 166 BAO komme als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich sei. Gemäß § 167 Abs. 2 BAO habe die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen sei oder nicht.

Ob die Teilnahme an einer Ausspielung vom Inland aus erfolge, sei ein als Ergebnis der Beweiswürdigung festzustellender Sachverhalt, der den zur Abgabepflicht führenden Tatbestand verwirkliche, demnach eine die Bemessungsgrundlage bedingende Tatsache, die

einer Schätzung grundsätzlich nicht zugänglich sei (vgl. auch *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren I¹⁰, § 33 TP 17 GebG Rz 7, sowie VwGH vom 20.11.2014, 2013/16/0085).

Der VwGH habe dazu in seinem Erkenntnis vom 20.11.2014, 2013/16/0085, ausgesprochen, dass bei dieser Sachverhaltsfeststellung sowohl die Registrierung des „Users“ mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer „inländischen IP-Adresse“ ein Indiz dafür seien, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden habe.

Das Bundesfinanzgericht habe in seinen Erkenntnissen vom 08.05.2017, RV/7100024/2014; vom 28.06.2017, RV/7104383/2015; vom 21.08.2017, RV/7100702/2016; vom 16.02.2018, RV/7104387/2015; vom 28.03.2018, RV/7105344/2017; vom 04.04.2018, RV/7105345/2017; vom 04.04.2018, RV/7104839/2017; vom 25.04.2018, RV/7104384/2015; vom 25.04.2018, RV/7104385/2015; und vom 25.04.2018, RV/7104386/2015, die Zulässigkeit der Feststellung der Teilnahme vom Inland aus und daher die Festsetzung der Abgabe unter Heranziehung der Bemessungsgrundlage auf Basis der Teilnahmen von mit einer österreichischen Adresse registrierten Kunden bestätigt.

Die gegenständlichen Festsetzungen seien anhand der offengelegten Bemessungsgrundlagen auf Basis jener Umsätze erfolgt, welche von Kunden erzielt worden seien, die mit einer österreichischen Wohnadresse auf der Glücksspielplattform registriert seien. Im Rahmen der Beweiswürdigung habe die Abgabenbehörde, der genannten Rechtsprechung entsprechend, festgestellt, dass in diesen Fällen vom Inland aus an Ausspielungen teilgenommen worden sei.

Der VwGH habe im oben zitierten Erkenntnis ausgeführt, dass einem solchen Indiz zwar für konkrete Fälle durchaus entgegengetreten werden könne, doch müssten dazu konkrete, diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 GSpG sei der Einsatz eine durch den Spieler oder andere in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbrachte vermögenswerte Leistung.

Freispiele (Boni), bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stamme, sondern etwa durch den Spielanbieter zur Verfügung gestellt werde, seien in die Berechnung der Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Die Bemessungsgrundlage Jahresbruttospieleinnahmen gehe vom Spieleinsatz als vereinbartem Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance aus. Wie der Spieleinsatz tatsächlich aufgebracht werde, sei gleichgültig, der Spieleinsatz müsse nicht vom Spieler selbst stammen.

Jackpot Kosten: Bereits aus dem Gesetzeswortlaut stehe eindeutig fest, dass nur ausgezahlte Gewinne im Rahmen der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen gemäß § 57 Abs. 5 GSpG abzuziehen seien. Etwas, was nicht gewonnen und ausgezahlt worden sei, könne demnach auch nicht abgezogen werden. Das Vorbringen und das Begehren der Abgabepflichtigen stünden in Widerspruch zum klaren Gesetzeswortlaut. Die Gewinnwahrscheinlichkeit spiele

keinerlei Rolle, ebenso wenig wie der Umstand, dass im Falle des Gewinnes, aufgrund des Ausmaßes, die Bemessungsgrundlage negativ sein könnte. Eine Art Vortrag von negativen Bemessungsgrundlagen in darauffolgende Abrechnungszeiträume sei im Gesetz nicht normiert, ebenso wenig wie ein Ausgleich am Ende eines Kalenderjahres.

Der Ansicht der Abgabenschuldnerin, die hier anzuwendende Gesetzesbestimmung sei verfassungswidrig und daher nicht anzuwenden, sei entgegenzuhalten, dass die Beurteilung einer allfälligen Verfassungswidrigkeit nicht der Abgabenbehörde obliege. Die Abgabenbehörde habe die Gesetze zu vollziehen, die in Geltung seien. Solange eine Bestimmung nicht für verfassungswidrig erklärt werde, sei sie von dieser anzuwenden. Abgesehen davon werde festgehalten, dass der Verfassungsgerichtshof in gleichgelagerten Fällen (Internetglücksspiel) in Bezug auf die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 und 2 GSpG und die Ausgestaltung der Abgabentatbestände keine Bedenken habe und mit Beschlüssen jeweils vom 26.02.2018, E 3389/2017 und E 2913/2017, die Behandlung der Verfassungsgerichtshofbeschwerden abgelehnt und die Beschwerden dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten habe, weil diese keine hinreichende Aussicht auf Erfolg gehabt hätten.

Hinsichtlich der europarechtlichen Bedenken der Abgabenschuldnerin werde auf die diesbezüglichen Ausführungen in den Erkenntnissen des BFG vom 08.05.2017, RV/7100024/2014; vom 28.06.2017, RV/7104383/2015; vom 21.08.2017, RV/7100702/2016; vom 16.02.2018, RV/7104387/2015; vom 28.03.2018, RV/7105344/2017; vom 04.04.2018, RV/7105345/2017; vom 04.04.2018, RV/7104839/2017; vom 25.04.2018, RV/7104384/2015; vom 25.04.2018, RV/7104385/2015; und vom 25.04.2018, RV/7104386/2015, verwiesen. Das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG sei nicht präjudiziell für die Glücksspielabgaben gemäß § 57ff GSpG, es werde jedoch der Vollständigkeit halber hinsichtlich der Unionsrechtskonformität des Glücksspielmonopols auf das Erkenntnis des VwGH vom 16.03.2016, Ro 2015/17/0022, und auf das Erkenntnis des VfGH vom 15.10.2016, E 945/2016-24, E 947/2016-23, E 1054/2016-19, verwiesen.

---//---

Hingegen wurden die Anträge der Bf. vom 09.11.2016 betreffend Festsetzung der Glücksspielabgaben 05/2012, 08/2012, 09/2012, 11/2012, 01/2013 und 05/2013 mit Bescheiden vom 11.10.2019 abgewiesen, da die Richtigkeit der Selbstberechnung festgestellt worden sei.

Anmerkung: Die weitere Begründung ist ident mit den gesonderten Begründungen vom 12.09.2019 und wird daher, um Wiederholungen zu vermeiden, nicht wiedergegeben.

---//---

Sowohl gegen die Festsetzungsbescheide vom 11.09.2019 als auch (teilweise) gegen die Abweisungsbescheide vom 11.10.2019 (lediglich betreffend die Monate 05/2012, 09/2012, 01/2013 und 05/2013) brachte die Bf. mit zwei überwiegend identen Schreiben vom 25.11.2019 fristgerecht (nach rechtzeitigen Fristverlängerungsansuchen) Beschwerden ein und beantragte gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO die direkte Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung, die Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 Abs. 2 lit. a BAO sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO.

Weiters stellte sie die Anträge, das Bundesfinanzgericht möge die Glücksspielabgabenbescheide 04/2012 – 09/2016 zur Gänze aufheben und die Abgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG nicht bzw. mit € 0,00 festsetzen sowie die Abweisungsbescheide zur Gänze aufheben und für die jeweiligen Zeiträume unter Berücksichtigung der nachfolgenden negativen Bemessungsgrundlagen Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 Abs. 3 BAO ausstellen:

<i>Zeitraum</i>	<i>Bemessungsgrundlage</i>	<i>Festsetzung</i>
05/2012	- 335,00	-
09/2012	- 434,07	-
01/2013	- 2.212,21	-
05/2013	- 194,56	-

Begründend wurde ausgeführt:

V. Sachverhalt und Gang des Verfahrens

Die Bf. sei ein nach maltesischem Recht registriertes Unternehmen und habe ihren Firmensitz in Malta. Sie werde von der Malta Gaming Authority (Behörde für Lotterien und Glücksspiele) reguliert.

Die Online-Glücksspielprodukte des Unternehmens seien unter der Webseite www.Bf..com erreichbar, welche unter anderem auch in Österreich verfügbar sei.

Damit die Kunden das Angebot der Bf. nützen könnten, müssten sie sich in einem ersten Schritt auf der genannten Webseite registrieren. Im Zuge des Registrierungsprozesses müsse der Kunde neben Daten wie Alter, Name, Telefonnummer und E-Mail-Adresse, auch eine Registrierungsadresse (Adresse und Land) dem Unternehmen bekanntgeben.

Sobald der Kunde sich registriert habe, könne er die Angebote vollständig auf jedem geeigneten technischen Gerät nützen, solange ein Internetzugang möglich sei. Der Kunde

könne daher auf seinen Account über sein internetfähiges Mobiltelefon, über den Internetzugang am Arbeitsplatz oder bei einem Dritten genauso wie auch an öffentlichen Plätzen, bspw. in Restaurants oder InternetCafes zugreifen. Dies könne der Kunde sowohl in Österreich als auch im Ausland machen.

Durch die GSpG-Novelle 2008, BGBl I 54/2010 (kundgemacht am 19. Juli 2010), sowie durch das Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 111/210 (kundgemacht am 30. Dezember 2010) sei es zur Anpassung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG gekommen, die seit dem 1. Jänner 2011 auch eine Abgabe iSd § 2 Abs. 2 FinStrG darstelle. Soweit die Bf. davon betroffen sei, sei damit die „Teilnahme vom Inland aus“ (vgl. § 57 Abs. 2 GSpG seit dem 1. Jänner 2011: *„Auspielungen [...], an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt [...].“*) zur wesentlichen Tatbestandsvoraussetzung für die Glücksspielabgabe nach dem GSpG geworden.

Um ihrer (allfälligen) abgabenrechtlichen Verpflichtung nach § 57 Abs. 2 GSpG nachzukommen - nicht zuletzt auch um finanzstrafrechtliche Konsequenzen zu vermeiden (vgl. § 2 Abs. 2 FinStrG) - hat die Bf. daher am 09.11.2016 hinsichtlich der Glücksspielabgabe für die Monate 04/2012 bis 09/2016 beim Finanzamt eine Selbstanzeige eingereicht. In Zusammenhang mit der Selbstanzeige sei dargelegt worden, dass völlig unklar sei, wie die „Teilnahme vom Inland aus“, die die Tatbestandsvoraussetzung für das Entstehen der Abgabepflicht sei, bei online abgeschlossenen Glücksspielen ermittelt bzw. festgestellt werden solle.

a. Unmöglichkeit der Bestimmung der Teilnahme vom Inland aus

Gemäß § 57 Abs. 2 GSpG unterlägen Glücksspiele in Form von elektronischen Lotterien (§ 12a Abs. 2 GSpG) einer Glücksspielabgabe von 40% der Jahresbruttospieleinnahmen, wenn die Teilnahme an diesen Glücksspielen „vom Inland aus“ erfolge. Das Glücksspielgesetz knüpfe die Glücksspielabgabe daher weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnort des Spielteilnehmers, sondern an den physischen Aufenthaltsort des Kunden während der Teilnahme an einem konkreten Glücksspiel.

Weder das Gesetz selbst noch die Materialien oder die Rechtsauskünfte des BMF erläuterten, wie der potenziell Abgabepflichtige bei Glücksspielen, die über das Internet erfolgten, ermitteln solle, ob ein Kunde vom Inland aus teilnehme oder nicht, eine derartige Ermittlung sei nach aktuellem Kenntnisstand technisch nicht zuverlässig möglich.

Daher werde bei nicht ansässigen Anbietern von Glücksspielen über das Internet, eine Teilnahme vom Inland (Österreich) aus angenommen, wenn sich der Kunde zum Zeitpunkt, in dem er an einem Online-Glücksspiel teilnehme, körperlich in Österreich aufhalte. Die Teilnahme von Österreich aus wäre somit erfüllt, wenn der Kunde dies von seinem Stand-PC (Desktop) aus mache.

Allerdings könne der Kunde, neben diesen Standgeräten, die Webseite auch über mobile Geräte, wie Smartphones, Tablets und Notebooks nutzen. Zusätzlich zeige die praktische Erfahrung, dass Kunden der Bf. oftmals reisten, was dazu führen könne, dass die Teilnahme an einem Online-Glücksspiel zu einem Zeitpunkt stattfinde, an dem sich der Kunde außerhalb von Österreich befinde.

Gerade die Feststellung, von welchem Ort die Teilnahme erfolge, sei nicht möglich, da es keine technischen Verfahren gebe, die den genauen Aufenthaltsort eines Internet-Users mit Gewissheit bestimmen könnten. Es sei festzuhalten, dass ein registrierter User, der über jeden Internetzugang auf das Angebot der Bf. zugreifen könne, dies sowohl vom Inland als auch vom Ausland aus tun könne. Die Adresse, die er bei seiner Registrierung angebe, spiele dabei keine Rolle. Die Registrierungsadresse des Users sei daher kein Kriterium zur Feststellung, von wo aus die Teilnahme erfolge. Ein User mit einer Registrierungsadresse innerhalb Österreichs könne daher sowohl von dieser inländischen Adresse als auch vom ausländischen Arbeitsort aus (ständig oder temporär - etwa ein Vorarlberger, der in Deutschland arbeite, ein in das Ausland nur vorübergehend entsandter Mitarbeiter oder etwa auch ein Geschäftsreisender, der sich nur tagsüber im Ausland aufhalte, etc.) das Angebot der Bf. nützen. Ebenso werde das Angebot von Usern, die eine österreichische Registrierungsadresse angegeben hätten, auch sonst vom Ausland aus genützt (etwa während eines Urlaubsaufenthaltes im Ausland).

b. Registrierungsort als ungeeignetes Merkmal zur Bestimmung der Teilnahme vom Inland aus

Aufgrund des weltweit möglichen Internetzuganges könne derselbe registrierte User über verschiedene Computer oder Mobilgeräte im In- und Ausland an Glücksspielen teilnehmen. Dabei seien grundsätzlich zwei mögliche Sachverhalte zu unterscheiden:

- Registrierte User, die bei ihrer Registrierung eine Adresse in Österreich angegeben hätten, könnten an Glücksspielen im Internet von einem Stand-PC/Mobilgerät vom Inland aus teilnehmen. Sie könnten aber auch während eines (vorübergehenden) Auslandsaufenthaltes (zB Urlaub, Geschäftsreise, längerer berufsbedingter Auslandsaufenthalt etc.) über ein Mobilgerät/einen Stand-PC vom Ausland aus an Glücksspielen teilnehmen. Für den Anbieter dieser Glücksspiele sei es technisch nicht möglich verlässlich festzustellen, von welchem Ort aus die Teilnahme stattfinde.
- Andererseits sei es möglich, dass registrierte User, die bei ihrer Registrierung eine Adresse im Ausland angegeben hätten, von einem Stand-PC im Ausland aus an Glücksspielen teilnehmen. Sie könnten aber auch während eines (vorübergehenden) Aufenthalts im Inland (zB Urlaub in Österreich, Geschäftsreise, längerer berufsbedingter Aufenthalt in Österreich etc.) über ein Mobilgerät oder einen Stand-PC im Inland an

Glücksspielen teilnehmen. Auch in diesem Fall sei es für den Anbieter (die Bf.) technisch nicht möglich, verlässlich festzustellen, von welchem Ort aus die Teilnahme stattfinde.

Für die Bf. als Anbieter von Glücksspielen über das Internet sei es daher schon grundsätzlich nur möglich festzustellen, dass ein User, der bei seiner Registrierung eine österreichische Adresse angegeben habe, am Internetangebot teilgenommen habe. Im Sinne eines Responsible Gaming ergreife die Bf. selbstverständlich laufend Maßnahmen, um die Angaben der User zu verifizieren. So weise das Unternehmen in den allgemeinen Geschäftsbedingungen (Beilage I) ausdrücklich darauf hin, dass die Bf. ein eigenständiges Überprüfungsverfahren nutze oder Dritte mit der Überprüfung beauftragen könne, wenn Kunden Einzahlungen vornähmen. Im Rahmen des Kundenidentifizierungsverfahrens (KYC-Prinzip) der Bf. würden im eigenen Ermessen des Unternehmens Kunden nach Dokumenten, wie beispielsweise nach einer Kopie eines Personalausweises oder nach anderen Identifikationsdokumenten, gefragt. Es sei in diesem Zusammenhang ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass es sich um Überprüfungen der Identität des Kunden, nicht aber um einen Nachweis des tatsächlichen Aufenthalts des Kunden während der Teilnahme an einem Online-Glücksspiel handle. Daher könnten jedem Teilnehmer jene Angaben zugeordnet werden, die er zum Zeitpunkt seiner Registrierung bzw. der späteren Änderung seiner Registrierung gemacht habe. Dagegen sei es unmöglich verlässlich festzustellen, an welchem Ort ein registrierter User sich zum Zeitpunkt seiner Teilnahme am Glücksspiel befunden habe.

Eine - noch dazu finanzstrafrechtlich bewehrte - Selbstbemessungsabgabe, bei welcher weder der Abgabepflichtige noch die zuständige Behörde bestimmen könne, ob die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt seien, ermögliche keine gleichartige Abgabenerhebung und verstoße somit gegen das Legalitätsprinzip. Ergänzend sei noch erwähnt, dass das Wesen einer Selbstberechnungsabgabe ad absurdum geführt werde, wenn die Selbstberechnung von vornherein gar nicht möglich sei. Gegenstand der Beschwerde sei daher auch die Rüge von Ermittlungsfehlern durch die Behörde, die als Bemessungsgrundlage die Jahresbruttospieleinnahmen aller mit österreichischer Adresse registrierten Teilnehmer herangezogen habe.

c. IP-Adresse als ungeeignetes Merkmal zur Bestimmung der Teilnahme vom Inland aus

Der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 20. November 2014 (2013/16/0085) entschieden, dass auch die IP-Adresse einen Indizienbeweis für die Teilnahme vom Inland aus darstellen könnte. Diese Ansicht sei ihres Erachtens aus folgenden Gründen nicht richtig:

Bereits der UFS Wien habe erkannt, dass die Anknüpfung an die IP-Adresse des Kunden keine taugliche Methode zur Feststellung des Aufenthaltsortes des Kunden darstelle. Weiters zeige sich bei einer Geolokalisierung über MaxMind GeoIP2 zur Zuordnung einer IP-Adresse zu einer bestimmten Stadt/einem bestimmten Ort, dass nur 24% der Anfragen korrekt beantwortet worden und bei 22% Nicht-Auskünften 55% falsche Auskünfte erfolgt seien. Werde über den

gleichen Geolokalisierungs-Anbieter die Lokalisierung der IP-Adresse innerhalb eines Radius von 250 km um einen bestimmten Ort abgefragt, so erhalte man auch bloß in 77% der Abfragen richtige Ergebnisse (dh die abgefragte IP-Adresse liege innerhalb eines Radius von 250 km um einen bestimmten angefragten Punkt). In 1% der Anfragen erhalte man falsche und in 22% der Anfragen keine Ergebnisse (*Kolmhofer*, Gutachten „Zuverlässigkeit der Positionsbestimmung von Internet-Teilnehmern“, S. 15ff). Bei einer Abfrage zu einer auf 50 km genauen Lokalisierung falle der Anteil der richtigen Auskünfte auf 70%, die falschen Zuordnungen erhöhten sich auf 8%. Bei einem flächenmäßig vergleichsweise kleinen Land wie Österreich könnten derartige Messungenauigkeiten - bereits bei einem Radius von 50 km, vielmehr noch aber bei einem Radius von 250 km - in vielen Fällen zu einer falschen Zuordnung der IP-Adresse ins In- bzw. Ausland führen. Als Vergleich sei festgehalten, dass die Luftlinie Salzburg-Wien etwa 250 km betrage.

Zusätzlich sei anzumerken, dass der VwGH im oben angeführten Erkenntnis davon ausgehe, dass die IP-Adresse etwas Statisches (= Dauerhaftes) und daher dem Nutzer eindeutig zuordenbar sei. Die Zuweisung von IP-Adressen an ein Endgerät erfolge bei privaten, aber auch mobilen Internetzugängen (zB auf Smartphones oder sogenannten „LTE-Web-Cubes“) im Regelfall dynamisch, also nur für einen bestimmten Zeitraum, nach dessen Ablauf eine andere IP-Adresse zugewiesen werde. Dies ermögliche es dem Internetprovider, in diesem Moment nicht benutzte IP-Adressen anderweitig zu verwenden (*Kolmhofer*, Technische Stellungnahme „Statische und dynamische IP-Adressen“, S. 4). Eine IP-Adresse könne also nicht auf Dauer einem Gerät und damit einem Nutzer zugewiesen werden.

Insbesondere könne die IP-Adresse ein Indiz für einen „falschen“ Aufenthaltsort vermitteln, weil der Kunde beispielsweise über einen Internetzugang das Angebot der Bf. nütze, der über ein Firmennetzwerk hergestellt werde, welches inländische IP-Adressen „vergebe“, selbst wenn sich der Nutzer im Ausland befinde (und umgekehrt).

Auch in Grenzregionen stiegen Personen oftmals, obwohl sie sich physisch noch im Ausland befänden, über ein österreichisches Netz und damit mit einer österreichischen IP-Adresse in das Internet ein. Auch umgekehrte Fälle seien denkbar (UFS Wien GZ RV/1071-W/12 vom 5.4.2013).

Zudem sei es ganz einfach, mit einer IP-Adresse im Internet „aufzutreten“, die keine Rückschlüsse auf den Nutzer bzw. seinen Aufenthaltsort zulasse. Die Nutzung von solchen, die eigene IP-Adresse verschleiern Technologien, setze nicht immer eine bewusste Entscheidung des Nutzers voraus. Vielmehr aktivierten moderne mobile Browser automatisch Proxy-Server, weil dadurch Inhalte schneller abrufbar seien (*Kolmhofer*, Gutachten „Zuverlässigkeit der Positionsbestimmung von Internet-Teilnehmern“, S. 23). Zudem könnten sich Nutzer auch bewusst für die Nutzung eines Proxy-Servers entscheiden, um ihre Identität hinter IP-Adressen „zu verstecken“. Gezeigt würden nur die IP-Adressen der Proxy-Server, nicht

aber der Endgeräte (*Kolmhofer*, Gutachten „Zuverlässigkeit der Positionsbestimmung von Internet-Teilnehmern“, S. 27). Ein Nutzer des Glücksspielangebots der Bf. könne daher etwa durch Nutzung eines solchen IP-Proxy-Servers seinen Aufenthaltsort „verschleiern“. Dies führe dazu, dass in Abhängigkeit davon, welche vom Aufenthaltsort des Kunden abweichende IP-Adresse der Proxy-Server dem Kunden zuordne, eine Abgabepflicht der Glücksspielabgabe begründet werde, oder eben nicht.

Ferner stünden VPN-Dienste zur Verfügung, welche erlaubten, dass sich ein User frei aussuchen könne, mit welcher „nationalen“ IP-Adresse er im Internet auftreten möchte. So sei möglich, obwohl der User nicht von Österreich aus in das Internet einsteige, mithilfe eines VPN-Dienstes mit österreichischer IP-Adresse aufzutreten. VPN-Netzwerke würden vor allem von international tätigen Unternehmen, aber auch immer stärker im Privatbereich eingesetzt. Bei einer solchen Nutzung werde eine einheitliche IP-Adresse des VPN verwendet, wodurch der Eindruck erweckt werde, der Kunde würde sich dort aufhalten, wo der *central routing point* liege. Tatsächlich könne sich der Kunde aber in einem anderen Staat aufhalten als in jenem, in dem sich der *central routing point* befinde.

So heiße es etwa auf <http://www.vpndienste.org/land/oesterreich/>: *„Es gibt zahlreiche VPN-Anbieter, die einen oder mehrere VPN-Server in Österreich besitzen. [...] Nachdem man einen Account bei einem VPN-Provider angelegt und die Clientsoftware installiert hat, kann man die Verbindung zu einem Server in Österreich aufbauen. Von nun an surft man mit einer österreichischen IP-Adresse durchs Internet und kann den Betreibern sämtlicher Online-Streams vortäuschen, sich in Österreich zu befinden.“*

Ein aktueller Bericht von GlobalWebIndex (<http://digiday.com/publishers/vpn-hide-ip-address-distort-analytics>) weise etwa aus, dass 15-25% aller Web-User in Europa Proxy-Server oder andere Dienste verwendeten, die einem Kunden eine andere lokale IP-Adresse zuordneten, als er sie bei Verwendung des Internets ohne den Proxy-Server bzw. die angesprochenen Dienste hätte. Hier sei auch festzuhalten, dass die Verwendung eines Proxy-Servers vom Kunden nicht jedes Mal neu eingestellt werden müsse, sondern als Einstellung beibehalten werden könne und oft auch werde, sodass dann jede Internet-Nutzung eines solchen Kunden über diesen Proxy-Server und damit über eine „verfälschte IP-Adresse“ ablaufe.

Schließlich würden neue VPN/Proxy-Services angeboten, die auf einer geänderten Technologie basierten (*peer-to-peer-technology*), bei der mehrere Rechner gleichberechtigt vernetzt seien, sodass ein Rechner die von anderen Rechnern im Netzwerk angebotenen Funktionen, Ressourcen, Dienstleistungen und Dateien nutzen könne und, anders als beim Internet, kein zentraler Server bestehe. Durch diese Technologie würden Internetnutzer durch den Computer eines anderen Nutzers „durchgeroutet“ und erhielten so die IP-Adresse dieses Computers. Diese Technologie funktioniere auch grenzüberschreitend, sodass sich beispielsweise ein Kunde aus dem Ausland beim Online-Glücksspiel durch einen in Österreich lokalisierten

Computer „durchrouten“ lassen könne. Dadurch trete dieser Kunde mit einer österreichischen IP-Adresse auf, obwohl sich der Kunde bei der Teilnahme am Glücksspiel physisch außerhalb von Österreich aufhalte. Da nach den bisherigen Entscheidungen der Abgabenbehörden der physische Aufenthalt des Kunden für die Frage der Abgabepflicht entscheidend sei, werde also eine Abgabepflicht begründet, die mangels physischen Aufenthaltes des Kunden in Österreich in Wahrheit nicht bestehe. Auch die Verwendung eines Tor-Netzwerkes („*Onion-Routing-Netzwerke*“), bei denen die Internetzugriffe über sich ständig ändernde Wege erfolgten, führe letztlich zur Anonymisierung des Nutzers (*Kolmhofer*, Gutachten „Zuverlässigkeit der Positionsbestimmung von Internet-Teilnehmern“, S. 24).

Eine weitere Unmöglichkeit, den Aufenthalt des Kunden zu bestimmen, resultiere aus der Tatsache, dass die Kunden der Bf. das Angebot auch über mobile Endgeräte, insbesondere über Smartphones nutzen könnten. Die Einwahl mit Smartphones in ein Datennetz könne aber - aus verschiedensten Gründen - in ein Netz eines anderen Staates erfolgen, als jenem, in dem sich der Smartphone-Nutzer aufhalte. Dies sei beispielsweise in Grenzregionen der Fall.

Ferner werde eine nicht mit dem tatsächlichen, physischen Aufenthaltsort des Internet-Users übereinstimmende IP-Adresse vergeben, wenn *Dial-up-Internet*, *Wireless Internet Access Devices*, *POP* oder mobile Datenzugänge verwendet würden oder ein *load balancing* („Umleitung von Datenvolumen in andere Netze zum Ausgleich von Überlasten“) stattfinde. Ferner werde bei Roaming über die Verwendung einer österreichischen SIM-Karte im Ausland stets eine österreichische IP-Adresse vergeben, obwohl die SIM-Karte nicht in Österreich verwendet werde. SIM-Karten würden in allen Smartphones und vielen iPads, Tablets und Laptops verwendet.

d.

Die soeben geschilderten Bedenken zur Anknüpfung an die IP-Adresse dürften aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass die Registrierungsadresse das bei weitem schwächste Indiz im Zusammenhang mit der Feststellung des aktuellen Aufenthaltsortes zum Zeitpunkt der Spielteilnahme darstelle. Während die IP-Adresse - bei allen oben dargestellten Schwächen - jeweils beim Aufbau der aktuellen Internetverbindung vergeben werde und somit einen Bezug zum Zeitpunkt der Spielteilnahme habe, sei die Registrierungsadresse ein Teil der Stammdaten, die nur zur Identifikation des Kunden verwendet werde, um den Vorschriften über die Kundenidentifikation zu entsprechen. Bei temporären Aufenthalten im Ausland wie Auslandssemester, Arbeitsort im Ausland oder Urlauben, ändere sich die Adresse nicht und eine Teilnahme im Inland sei daher in derartigen Fällen nicht gegeben. In der Entscheidung vom 23. Juli 2018 (RV/7101044/2016) habe das BFG versucht, derartige Sachverhalte zu würdigen. Letztlich würden bei der dortigen Einbeziehungsmethodik sogar Umsätze während klar dokumentierter Auslandsaufenthalte in die Bemessungsgrundlage einfließen. Die dort vorgenommene Einzelfallbetrachtung sei für die in der Praxis erforderliche Abwicklung der

Massendaten denkbar ungeeignet. Die Registrierungsadresse gebe in der Regel keinen Hinweis darauf, wo sich der Spielteilnehmer im fraglichen Zeitpunkt aufhalte.

Aus den obigen Ausführungen ergebe sich, dass die IP-Adresse keinen tauglichen Anknüpfungspunkt für die „Teilnahme am Glücksspiel vom Inland aus“ und damit auch keinen Beweis für den Teilnahmeort darstelle. Es bestünden erhebliche Unsicherheiten bei der Festlegung des physischen Aufenthaltsortes über eine IP-Adresse. Damit stehe aber fest, dass kein logisches Denkgesetz oder ein Erfahrungssatz bestehe, wonach eine „österreichische“ IP-Adresse bedeute, dass sich der Internet-User bei der Teilnahme am Spiel tatsächlich physisch in Österreich aufhalte. Mit technischen Maßnahmen lasse sich der Aufenthaltsort eines Kunden für den Anbieter von Online-Glücksspielen nicht ermitteln.

e.

Technisch sei es also möglich und könne auch nicht ausgeschlossen werden, dass eine Teilnahme an einem Glücksspiel vom Ausland aus erfolge, dem Teilnehmer aber eine österreichische IP-Adresse zugeordnet werde bzw. dass eine Teilnahme an einem Glücksspiel vom Inland aus erfolge, dem Teilnehmer aber eine ausländische IP-Adresse zugeordnet werde.

f.

Die Feststellung, von welchem Ort aus die Teilnahme an einem Glücksspiel im Internet stattgefunden habe, sei daher technisch nicht in hinreichend verlässlicher Weise möglich.

VI. Festsetzungsbescheide/Abweisungsbescheide

(...)

Es sei ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass entgegen der Begründung in den angeführten Abweisungsbescheiden, die Berechnung nicht richtig sei und daher eine Festsetzung der Glücksspielabgabe gemäß § 201 Abs. 3 BAO für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume zu erfolgen habe. Für die angeführten Zeiträume ergebe sich jeweils eine negative Bemessungsgrundlage. Daher sei die Berechnung – entgegen der Aussage des Finanzamtes in der Begründung – mit „0,00“ falsch.

VII. Rechtliche Beurteilung

Die „Teilnahme vom Inland aus“ sei als Tatbestandsvoraussetzung für das Entstehen eines Abgabenanspruchs erst mit der GSpG-Novelle 2008 in das österreichische Abgabenrecht eingeführt worden. Sie finde sich seitdem in § 57 GSpG. Während sich in den Gesetzesmaterialien zu § 57 GSpG keine Anmerkungen zum Tatbestandselement, dass die „Teilnahme vom Inland aus“ erfolgen müsse, fänden, werde dazu in den Erläuterungen zu den Änderungen in § 33 TP 17 GebG hinsichtlich des Beweggrundes hinter diesen Änderungen

angemerkt, dass durch die Anknüpfung an die „Teilnahme vom Inland aus“ die Umgehungsmöglichkeit durch Vertragsabschluss im Ausland unterbunden werden solle, weil durch die zivilrechtliche Anknüpfung an den Ort des Zustandekommens des Vertrages bei Vertragsabschlüssen im Ausland Österreich die Besteuerungsgrundlage entzogen werde (EB zur RV der GSpG-Novelle 2008, 658 BlgNR XXIV. GP). Der Gesetzgeber lege also sein Motiv für die Gesetzesänderung offen, gebe aber keine Unterstützung dabei, wie die Anknüpfung an die „Teilnahme vom Inland aus“ insbesondere bei Glücksspielen, die über das Internet abgeschlossen würden, zu interpretieren und umzusetzen sei. Ebenso sei der Bf. kein technisches Verfahren bekannt, mit dem sich das Vorliegen einer „Teilnahme vom Inland aus“ bei über das Internet abgeschlossenen Glücksspielen feststellen lasse. Aus dem Gesetz sei daher nicht abzuleiten, wie die Tatbestandsvoraussetzung der „Teilnahme vom Inland aus“ zu ermitteln sei, diese Ermittlung überdies technisch schlicht und einfach auch gar nicht möglich sei.

a. Bescheidbegründung

Das Finanzamt führe in den insofern gleichlautenden Bescheidbegründungen aus, dass gemäß § 166 BAO im Abgabenverfahren alles als Beweismittel in Betracht komme, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich sei. Auch Indizienbeweise kämen in Betracht.

Gemäß § 167 BAO habe die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen sei oder nicht. Im Rahmen der Beweiswürdigung habe die Abgabenbehörde festgestellt, dass Glücksspiele im Inland abgeschlossen worden seien. Hierbei sei die Registrierung des Users mit einer inländischen Adresse als ein Indiz dafür genommen worden, dass sich der Glücksspielteilnehmer dabei im Inland befunden habe.

Das Finanzamt habe dabei die Registrierung mit einer österreichischen Adresse als geeigneten Indizienbeweis für die Teilnahme vom Inland aus angesehen.

b. Indizienbeweis

Der Indizienbeweis wolle Tatsachen beweisen, die nicht Bestandteil des gesetzlichen Tatbestandes seien (Hilfstatsachen), aus denen aber mit Hilfe der Erfahrung auf das Vorhandensein eines im gesetzlichen Tatbestand enthaltenen Tatbestandsmerkmals (Haupttatsache) geschlossen werden könne. Ausgangspunkt seien (eine oder) mehrere im Vorfeld angesiedelte, selbst nicht rechtserhebliche, jedoch leicht(er) beweisbare Tatsachen (Hilfs- oder Indiz-Tatsachen). Die Verbindung zur Beweistatsache (Haupttatsache) erfolge über Erfahrungssätze aller Art, in Form der Lebenserfahrung, Üblichkeit oder Verkehrsauffassung. Im Allgemeinen genüge eine einzige Indiz-Tatsache (Hilfstatsache) nicht. Es bedürfe idR mehrerer von ihnen, somit einer (geschlossenen und in sich schlüssigen) Indizienkette. Die

Ausgangsbasis müsse derart stabil sein, dass Schlüsse in eine bestimmte Richtung mit einer bestimmten Eindeutigkeit gezogen werden könnten (*Kotschnigg*, Beweisrecht BAO § 167 Rz 74f).

Für die Bf. als Anbieterin von Glücksspielen über das Internet sei es nur möglich, festzustellen, dass ein User, der bei seiner Registrierung eine österreichische Adresse angegeben habe, am Internetangebot teilgenommen habe. Im Sinne eines *Responsible Gaming* ergreife sie dazu laufend Maßnahmen, um die Angaben der User zu verifizieren. Daher könnten jedem Glücksspielteilnehmer jene Angaben zugeordnet werden, die er zum Zeitpunkt seiner Registrierung bzw. bei einer späteren Änderung seiner Registrierung gemacht habe.

Wie in Punkt V. b. angeführt worden sei, sage aber eine österreichische Registrierungsadresse nichts darüber aus, wo sich ein User bei der konkreten Glücksspielteilnahme befunden habe. Ein registrierter User könne über jeden Internetzugang (von Österreich oder aus dem Ausland) auf das Angebot zugreifen. Die Adresse, die er bei seiner Registrierung angebe, spiele dabei keine Rolle. Ein User mit österreichischer Registrierungsadresse könne sowohl von dieser inländischen Adresse als auch von seinem ausländischen Aufenthaltsort aus das Glücksspielangebot nutzen (z.B. ausländischer Arbeitsort).

Ebenso werde das Angebot von Usern, die eine österreichische Registrierungsadresse bekannt gegeben hätten, auch sonst vom Ausland aus genutzt (etwa während eines Urlaubsaufenthalts im Ausland). So habe die Urlaubsreiseintensität von Österreichern laut der Statistischen Datenbank von Statistik Austria für Tourismus-, Beherbergungs- und Gaststättenwesen (ÖNACE 2003 H; ÖNACE 2008 I) im maßgeblichen Zeitraum zwischen 58,9% (für das Jahr 2014) und 60,1% (für das Jahr 2018) betragen. Unter Urlaubsreiseintensität verstehe man den Anteil der Personen mit mindestens einer Urlaubsreise pro Jahr im Verhältnis zur Gesamtbevölkerung.

Die Registrierungsadresse des jeweiligen Users sei daher als einzige Indiz-Tatsache (Hilfstatsache) jedenfalls kein taugliches Indiz, um damit eine Verbindung zur Beweistatsache (Haupttatsache) zu schaffen. Nur weil ein User mit einer österreichischen Adresse registriert sei, heiße das noch nicht, dass er von dieser Adresse aus am Glücksspielangebot der Bf. teilnehme. Vielmehr ergebe sich aus den angeführten Erfahrungssätzen, dass eine Vielzahl von Glücksspielen von im Inland registrierten Usern nicht vom Inland, sondern vom Ausland aus getätigt worden sei. Im Ergebnis verbleibe von den vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 20.11.2014, 2013/16/0085, angeführten Indizien der Registrierung des Users mit einer inländischen Adresse sowie der Zuordnung eines Glücksspiels zu einer inländischen IP-Adresse lediglich das einzige Indiz der Registrierung des Users mit einer inländischen Registrierungsadresse übrig.

Es könne im vorliegenden Fall nicht festgestellt werden, ob die Teilnahme vom Inland aus erfolgt und die Abgabepflicht somit überhaupt dem Grunde nach ausgelöst worden sei. Es sei der Finanzverwaltung und der Bf. daher nicht möglich, die eine Abgabepflicht erst auslösende

Grund- bzw. Tatbestandsvoraussetzung einer Teilnahme vom Inland aus objektiv nachvollziehbar zu prüfen und zu verifizieren.

Zusammengefasst hätte das Finanzamt bei richtiger rechtlicher Beurteilung zu dem Ergebnis gelangen müssen, dass das Heranziehen des einzigen Indizes der Registrierungsadresse des Users nicht geeignet sei, die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabenvorschreibung festzusetzen, und die Glücksspielabgaben für den hier verfahrensgegenständlichen Zeitraum mit Null bestimmen bzw. festsetzen müssen. Daraus folge zwingend eine Festsetzung der Glücksspielabgabe für die Monate 04/2012, 06-07/2012, 10/2012, 12/2012, 02-04/2013, 06-12/2013, 01-12/2014, 01-12/2015 und 01-09/2016 mit Null.

c. Mangelhaftigkeit der Bescheidbegründung

Aus der Begründung des Finanzamtes sei nicht erkennbar, in welcher Form die Verbindung des herangezogenen Indizes der Registrierungsadresse zur Beweistatsache der Teilnahme an Glücksspielen vom Inland erfolgt sei. Die Verbindung zur Beweistatsache (Haupttatsache) habe dabei über Erfahrungssätze aller Art, in Form der Lebenserfahrung, Üblichkeit oder Verkehrsauffassung zu erfolgen (*Kotschnigg*, Beweisrecht BAO § 167 RZ 74f). Erst diese Verbindung ermögliche es, einen Indizienbeweis im Abgabenverfahren als Beweis heranzuziehen. In der Begründung des Finanzamtes fehle hingegen jegliche Verbindung des einzigen Indizes „Registrierungsadresse des Users“ zur erfolgten Sachverhaltsfeststellung.

Zudem genüge eine einzige Indizientatsache im Allgemeinen nicht. Es bedürfe mehrerer von ihnen, somit einer Indizienkette. Die Ausgangsbasis müsse derart stabil sein, dass Schlüsse in eine bestimmte Richtung mit einer bestimmten Eindeutigkeit gezogen werden könnten (*Kotschnigg*, Beweisrecht BAO § 167 RZ 74f). Der Feststellung, dass sämtliche Glücksspiele von im Inland registrierten Usern auch im Inland abgeschlossen worden seien, fehle es eindeutig an dieser stabilen Ausgangsbasis.

Das BFG habe in der Entscheidung vom 23. Juli 2018 (RV/7101044/2016) versucht, der Registrierungsadresse entgegenstehende Indizien zu berücksichtigen. Zusätzlich werde in der Begründung von der RichterIn angeführt:

„Durch die zu § 33 TP 17 GebG ergangene Judikatur VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085, ist zwar geklärt, dass sowohl die inländische Wohnsitzadresse als auch die inländische IP-Adresse Indizien für die „Teilnahme vom Inland“ darstellen. Nicht geklärt ist, inwieweit die beiden Indizien gleichwertig sind bzw. die Wertigkeit der weiteren vorgebrachten Indizien.“

Somit zeige sich, dass auch dem Bundesfinanzgericht offensichtlich klar sei, dass ein Indiz nicht ausreichen könne, um die tatsächliche Teilnahme vom Inland aus mit ausreichender Bestimmtheit zu ermitteln.

Die Anknüpfung an die Registrierungsadresse des Users ohne weitere Anknüpfungspunkte - somit ohne geschlossene Indizienkette - komme einer Schätzung gleich und sei somit kein hinreichender Hinweis auf den Aufenthalt des Users bei Abschluss des Rechtsgeschäfts. Ob vom Inland aus an einer Ausspielung teilgenommen worden sei, sei ein als Ergebnis der Beweiswürdigung festzustellender Sachverhalt, der den zur Gebührenpflicht führenden Tatbestand verwirkliche, demnach eine die Bemessungsgrundlage bedingende Tatsache, die einer Schätzung grundsätzlich nicht zugänglich sei (vgl. VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085, dort zu Wettgebühren nach § 33 TP 17 GebG).

Mit diesem Vorgehen belaste die belangte Behörde die angefochtenen Bescheide mit Rechtswidrigkeit.

d. Fehlende Ermittlung des Grundtatbestandes durch die Behörde

Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterlägen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolge, der Glücksspielabgabe.

Für Ausspielungen gemäß § 12a GSpG (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolge und die nicht über Video-Lotterie-Terminals im Sinne des § 12a Abs. 2 GSpG durchgeführt würden, betrage die Glücksspielabgabe 40% der Jahresbruttospieleinnahmen. Für die Teilnahme vom Inland aus knüpfe das Glücksspielgesetz weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnort des Teilnehmers, sondern an den physischen Aufenthaltsort des Kunden während der Teilnahme an einem konkreten Spiel. Daher sei der Nachweis der Teilnahme durch einen Kunden an jedem einzelnen Spiel relevant. Unstrittig sei die „Teilnahme vom Inland aus“ demnach dann erfüllt, wenn sich der Teilnehmer bei der Teilnahme an dem Spiel physisch in Österreich befinde.

Die Gestaltung dieser steuerlichen Vorschrift bedürfe allerdings eines hohen Beweismaßes, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten und Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern. Weiters sei auch die gleichmäßige Einhaltung der Rechtsvorschriften durch die Behörde zu gewährleisten, was ebenfalls ihre Mitwirkung erfordere. Die Überprüfung des Beweismaßes einer Selbstbemessungsabgabe, bei welcher der Abgabepflichtige über das ihm zurechenbare Wissen hinaus Daten benötige, sei bisher noch nicht Gegenstand einer Normenprüfung durch den VfGH gewesen.

Nach ständiger Rechtsprechung hätten die Abgabenbehörden gemäß § 115 Abs. 1 BAO die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amtswegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich seien. Die Sachverhaltsermittlung müsse zu einer vollständigen und wahrheitsgemäßen Feststellung des Sachverhaltes führen, weil nur auf diese Weise die gleichmäßige Besteuerung gewährleistet werden könne.

Nach Ansicht des VwGH habe die Abgabenbehörde daher ihre Ermittlungen auch zugunsten der Abgabepflichtigen bis zur Grenze des Zumutbaren durchzuführen (vgl. VwGH 12.12.1985, 85/16/0099; vgl. *Gaedke*, Die BAO im Zentrum der Finanzverwaltung, § 115 Abs. 3 BAO in der Beraterpraxis). In einer kürzlich ergangenen Entscheidung weise auch der VfGH darauf hin, dass die Behörde verpflichtet sei, Gründe und Gegengründe gegeneinander abzuwägen (VfGH 24.11.2016, E 1063/2016).

Neben § 115 Abs. 1 BAO sei auch § 115 Abs. 3 BAO relevant, wonach Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen seien.

Das BMF selbst führe in einer kurzen Zusammenfassung der verfahrensrechtlichen Bestimmungen unter dem Begriff „Faires Verfahren“ mit Hinweis auf § 115 Abs. 3 BAO aus, dass der Gesetzesauftrag darauf abziele, die Besteuerungsgrundlagen richtig und nicht in einem möglichst hohen Steueraufkommen zu ermitteln (<https://www.bmf.gv.at/steuern/selbststaendige-unternehmer/ich-mache-mich-selbststaendig/sm-verfahrensrechtliche-bestimmungen.html>). Ein solches faires Verfahren sei im vorliegenden Fall eben nicht gewährt worden, da keine (Hilfs-)Tatsachen zugunsten der Abgabepflichtigen berücksichtigt worden seien.

Es sei bereits in der Selbstanzeige vom 9. November 2016 ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass das alleinige Abstellen auf die Registrierungsadresse für Zwecke der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu Unrichtigkeiten führen müsse, zumal nicht jeder Kunde mit einer bisweilen Jahre alten österreichischen Registrierungsadresse von Österreich aus teilgenommen habe. Dennoch sei dieser Hinweis von der Behörde nicht berücksichtigt, nicht einmal der Versuch unternommen worden, den Anteil an Teilnehmern mit österreichischer Registrierungsadresse, die vom Ausland aus teilgenommen hätten, zu ermitteln.

Diese Vorgehensweise widerspreche daher dem Gesetzeswortlaut, der mit der Formulierung „prüfen“ und „würdigen“ eine völlig neutrale Kontrolle und Untersuchung der Angaben und Umstände verlange, die bei der Erforschung der materiellen Wahrheit auch zugunsten der Abgabepflichtigen sprechenden Umstände zu prüfen und zu berücksichtigen habe.

Im Abgabenverfahren gelte auch nicht die Parteienmaxime; daher dürfe die Abgabenbehörde ihren Entscheidungen Sachverhalte nicht allein deshalb zugrunde legen, weil sie von der Partei selbst vorgebracht würden, schon gar nicht selektiv. Im vorliegenden Fall habe die Bf. sogar darauf hingewiesen, dass die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht den gesetzlichen Anforderungen entspreche, da ihr zum Zeitpunkt der Teilnahme am Online-Spiel keine genauen Angaben zum aktuellen Aufenthaltsort des Kunden vorlägen.

Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht bestünden lediglich in Fällen der Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar, 5. Auflage (2013), § 115 Tz 6).

Im Gegensatz zu der von der Behörde offenbar vertretenen Auffassung stelle die Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen auch keine Beweislastverteilungsregel dar, die die Behörde daher nicht von ihrer Ermittlungspflicht entheben könnte. Die Ermittlungspflicht der Behörde und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen bestünden nämlich grundsätzlich nebeneinander. Die amtswegige Ermittlungspflicht bestehe daher sogar dann, wenn die Partei ihre Verpflichtungen verletze und werde nur in ihrem Umfang durch die Pflichtverletzungen beeinflusst (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar, (4. Auflage 2011), § 115 Tz 9).

Eine Beweiswürdigung durch die Behörde sei erst dann möglich, wenn die Behörde in Erfüllung ihrer Verpflichtung zur Erforschung der materiellen Wahrheit alles aufgenommen habe, was zur Entscheidung in der Sache nach der Lage des Falles erforderlich sei (vgl. u.a. VwGH 17.12.2013, 2012/09/0104; 21.12.2010, 2007/05/0231). Auch deshalb sei es die Aufgabe der Behörde, zunächst alle für die Tatsachenfeststellung relevanten Indizien zu ermitteln und anschließend im Rahmen der Beweiswürdigung den Bescheid derart zu fällen, dass dieser den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten komme. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung erlaube der Behörde daher nicht, bei der Beurteilung der aufgenommenen Indizien nach freiem Belieben vorzugehen. Sie sei vielmehr verpflichtet, alle (gerade auch) widersprechenden Ergebnisse zu berücksichtigen, im Einzelnen dazu Stellung zu nehmen und die von ihr vorgenommenen Erwägungen schlüssig zu begründen (vgl. dazu das Erkenntnis des VwGH vom 9. Mai 1990, 89/03/0100; 16. Juni 1992, 92/08/0062, 21.12.2010, 2007/05/0231, sowie das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 26. Juni 1978, Slg. Nr. 9602 A).

Zusammenfassend sei festzustellen, dass die Behörde - von sich aus - verpflichtet gewesen wäre, den tatbestandsrelevanten Sachverhalt zu ermitteln und dabei sämtliche Vorbringen der Bf. zu prüfen und im Rahmen der Beweiswürdigung zu berücksichtigen. Die angefochtenen Bescheide enthielten keinen Hinweis auf irgendwelche Ermittlungen durch die Behörde.

Die Behörde habe es verabsäumt, das Vorbringen der Bf. angemessen zu prüfen, um das Tatbestandsmerkmal „Teilnahme vom Inland aus“ zu verifizieren und dies, obwohl sie in der Selbstanzeige vom 9. November 2016 für die Glücksspielabgabe für den Zeitraum April 2012 bis September 2016 darauf hingewiesen habe, dass es trotz aller Bemühungen, die Abgabenvorschrift einzuhalten, nicht möglich sei, die Verwirklichung des Abgabentatbestandes zu ermitteln und den physischen Aufenthaltsort der Kunden zum Zeitpunkt der Spielteilnahme als Tatbestandsvoraussetzung für die genaue Berechnung der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG (technisch) festzustellen.

Statt diesen Hinweis in der Offenlegung einer Prüfung zu unterziehen und im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage (Bruttospielerträge) entsprechend zu berücksichtigen,

habe sich die Behörde darauf beschränkt, die „Teilnahme vom Inland aus“ anhand eines einzigen Indizes, der Registrierung mit einer österreichischen Adresse, zu bestimmen.

Ein solches Unterlassen von Ermittlungstätigkeiten in einem entscheidenden Punkt oder dem Unterlassen eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens überhaupt, insbesondere in Verbindung mit einem Ignorieren des Parteivorbringens und einem leichtfertigen Abgehen vom Inhalt der Akten oder dem Außer-Acht-Lassen des konkreten Sachverhaltes sei vom VfGH als willkürliches Verhalten, das in die Verfassungssphäre eingreife, beurteilt worden (zB VfSlg 15.451/1999, VfSlg 15.743/2000, VfSlg 16.354/2001, VfSlg 16.383/2001 oder erst jüngst VfGH 21.11.2013, U 1900/2013). Willkürliches Vorgehen liege auch dann vor, wenn die Behörde den Bescheid mit Ausführungen begründe, denen jeglicher Begründungswert fehle, oder wenn dem Bescheid die gesetzliche Grundlage fehle (VfSlg 13.302/1992; VfSlg 14.421/1996 oder VfSlg 15.743/2000).

Durch das Unterlassen der Überprüfung, wie eine Teilnahme vom Inland aus nachgewiesen oder durch Indizien glaubhaft gemacht werden könne, werde das Vorgehen der Behörde somit mit Willkür belastet.

e. Bedenken gegen die Anknüpfung an den Registrierungsort

Einleitend dazu verweise die Bf. auf die Stellungnahme des Fachbereichs des Finanzamts für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, in der sich dazu die folgende Aussage finde:

„Teilnahme vom Inland aus bedeutet, dass sich der Teilnehmer im Inland befindet, welche Nationalität oder welche Postadresse der Teilnehmer hat und über welchen Server er teilnimmt, ist irrelevant. Dh auch ein ausländischer Spieler auf der Durchreise nimmt vom Inland aus teil. Würden solche Kriterien wie Nationalität, Wohnadresse, usw. eine Rolle spielen, wäre dies geradezu eine Aufforderung zur missbräuchlichen Gestaltung.“

Nach dieser Aussage des Fachbereiches des zuständigen Finanzamtes wäre die Anknüpfung an einen inländischen Registrierungsort sogar missbräuchlich. Das Finanzamt nehme demnach die Bescheidbegründung unter Rückgriff auf eine Methode vor, die laut eigenen Aussagen missbräuchlich sei. Auch damit würden die angefochtenen Bescheide mit Rechtswidrigkeit belastet.

f. Rechtswidrige Einbeziehung von „Boni“ und „Freispielen“ in die Bemessungsgrundlage

In den angefochtenen Bescheiden führe das Finanzamt in den Bescheidbegründungen aus, dass Freispiele (Boni), bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stamme, sondern etwa durch den Spielanbieter zur Verfügung gestellt werde, in die Berechnung der Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien. Weiters werde in der Bescheidbegründung ausgeführt: *„Wie der Spieleinsatz tatsächlich aufgebracht wird, ist gleichgültig, der Spieleinsatz muss nicht vom Spieler selbst stammen.“* Diese Rechtsauffassung des Finanzamts sei unrichtig.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 GSpG gelte als Einsatz eine vermögenswerte Leistung, die ein Kunde oder andere in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbrächten. Der Einsatz ist somit jener Betrag, der - vereinbarungsgemäß - vom Spielteilnehmer (oder „einem anderen“) aufzuwenden sei, um an dem Glücksspiel teilnehmen zu können (Kaufpreis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance), wobei jede Vermehrung des Vermögens bzw. der Einnahmen des Glücksspielanbieters bemessungsgrundlagenerhöhend zu berücksichtigen sei (*Bavenek-Weber in Bavenek-Weber/Petritz/Petritz-Klar, GebG, § 33 TP 17 GebG/GSpA, Rz 51*).

Bei Ausspielungen mit Freispielen oder Boni liege jedoch gerade keine solche vermögenswerte Leistung vor (und zwar weder des Spielers noch des Spielanbieters). So sei schon den Gesetzesmaterialien zur Stammfassung des § 2 GSpG zu entnehmen (ErlRV, BlgNr 1067, XVII. GP, 16): *„Muss der Teilnehmer dem Unternehmer keine vermögensrechtliche Leistung erbringen, wie dies beispielsweise vielfach bei Werbeveranstaltungen der Fall ist, so fällt dies nicht unter den Begriff der Ausspielung.“*

Auch die Neufassung des § 2 GSpG durch die Glücksspielgesetz-Novelle 2008 (GSpG-Novelle 2008), wonach auch vermögenswerte Leistungen, die andere Personen als der Spielteilnehmer erbrächten, als Einsatz zu qualifizieren seien, ändere nichts an diesem grundlegenden Erfordernis einer vermögenswerten Leistung als Gegenleistung für die Aussicht auf den in Aussicht gestellten Gewinn. So sei den Gesetzesmaterialien zur Stammfassung des GSpG weiters zu entnehmen (ErlRV, BlgNr 1067, XVII. GP, 16): *„Zum Wesen der Ausspielung gehört, dass den Einsätzen der Spieler Gegenleistungen des Unternehmers gegenüberstehen.“* Ohne das synallagmatische Austauschverhältnis von Spieleinsatz und Gewinnaussicht liege schon begrifflich keine Ausspielung nach dem GSpG vor und fehle daher bei „Boni“ und „Freispielen“ jeglicher Anknüpfungspunkt für die Erhebung einer Glücksspielabgabe iSd § 57 Abs. 2 GSpG.

Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe seien die Jahresbruttospieleinnahmen. Der Begriff „Jahresbruttospieleinnahmen“ werde in § 57 Abs. 5 GSpG als die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres, also *„dem Unterschied zwischen den Spieleinnahmen und den Spielausgaben des Glücksspielanbieters in Bezug auf das jeweilige Glücksspiel innerhalb eines Kalenderjahres“*, definiert (vgl. VwGH, 17.01.1968, 0897/67, in Zusammenhang mit der damals geltenden Regelung des GSpG zu Spielbanken).

Die Finanzbehörde lege das Gesetz in den angefochtenen Bescheiden offensichtlich dahingehend aus, dass auch Boni und ähnliche den Kunden gewährte Vergünstigungen, bei denen der Einsatz nicht vom Kunden selbst stamme, sondern durch den Spielanbieter zur Verfügung gestellt werde, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sei (vgl. bereits UFS, 05.04.2013, RV/1194-W/12, und 20.11.2013, RV/2388-W/13). Diese Ansicht stehe im Einklang mit Auffassungen in der Literatur, wonach es nicht darauf ankommen könne, wie der Spieleinsatz tatsächlich erbracht werde. Im Ergebnis sollten damit sämtliche „Einsätze“ eines Kunden, unabhängig davon, ob dieser den Betrag selbst (d.h. aus eigener Tasche) aufgebracht

oder zB ein Darlehen aufgenommen, ein Geldgeschenk von einem Verwandten erhalten oder aber auch einen Gutschein oder Bonus von einem Glücksspielanbieter verwendet habe, gleichbehandelt werden (Beispiele den Entscheidungen UFS 05.04.2013, RV/1194-W/12, und UFS 20.11.2013, RV/2388-W13, entnommen).

Dabei werde jedoch übersehen, dass zwischen den in der Rechtsprechung des UFS genannten Beispielen ein wesentlicher Unterschied bestehe: Während ein Darlehen oder Geschenk, genauso wie sonstige Mittel, die dem Spielteilnehmer von dritter Seite zur Verfügung gestellt und zur Bezahlung des „Kaufpreises“ für die Teilnahme an einem (Online-) Glücksspiel verwendet würden, tatsächlich (wenn auch z.T. nur kurzfristig) zu einer Erhöhung der Einnahmen des Glücksspielanbieters führten, sei dies bei einer kostenlosen Spielteilnahme gerade nicht der Fall. Es handle sich in diesen Fällen daher eben nicht um einen „Einsatz“, also einer Gegenleistung des Spielteilnehmers für die Hoffnung auf eine Gewinnchance, die dem Glücksspielanbieter zufließe und seinen Ertrag erhöhe. Die Einnahmen des Glücksspielanbieters reduzierten sich unter Umständen sogar (zB bei einem Gewinn des gratis teilnehmenden Kunden). Derartige Vergünstigungen seien daher kein „Spieleinsatz“ des Kunden, sondern eine Marketingmaßnahme ähnlich solchen Zugaben, die zur Absatzförderung von Waren häufig eingesetzt würden.

Bei Boni handle es sich um einen „Naturalrabatt“, der aufgrund bestimmter Voraussetzungen gewährt werde und beim Start eines neuen (entgeltlichen) Spieles in Anspruch genommen werden könne. Der Naturalrabatt bestehe darin, dass die Gewinnchance mit einem geringeren Einsatz eingeräumt werde. Für die Spiele, bei welchen neben dem Entgelt aus dem Einsatz auch die Bonus-Gutscheine gesetzt würden, ändere sich letztendlich die Gewinnchance, nicht der Einsatz. Für Spiele werde dann nur das Entgelt für die Hälfte des Einsatzes entrichtet, sodass letztlich der Kunde für das einzelne Spiel nur den halben Preis bezahlen müsse, somit einen Rabatt von 50% erhalte. Ein gewährter Rabatt könne aber nicht die Jahresbruttospieleinnahmen erhöhen, sondern mindere vielmehr die Bemessungsgrundlage für das einzelne Spiel. Die Besteuerungsgrundlage könne also keinesfalls höher sein als die tatsächlich erbrachte Gegenleistung des Kunden. Ein Bonus sei somit mit einem Naturalrabatt bei gelieferten Waren vergleichbar und diese erhöhten die Verkehrssteuer nicht.

Ein Gutschein für eine kostenlose Teilnahme an einem Glücksspiel erhöhe zwar die Chancen des einzelnen Spielteilnehmers zu gewinnen, diese Hoffnung auf eine Gewinnchance werde aber eben ohne einen Spieleinsatz seitens des Kunden gewährt, um die Wahrscheinlichkeit zukünftiger Spielteilnahmen dieses Kunden zu erhöhen. Der Spielanbieter erhalte gerade keine Gegenleistung für die (zusätzlich als Belohnung oder Anreiz) gewährte Gewinnchance (UFS 05.04.2013, RV/1194-W/12). Es mache dementsprechend einen Unterschied, ob der Spielteilnehmer ein Geldgeschenk von Verwandten oder ein (zurückzahlendes) Darlehen einsetze, um die Hoffnung auf eine Gewinnchance zu erwerben, oder keinen Einsatz leiste.

Darüber hinaus sei jede Auslegung des Begriffs „Jahresbruttospieleinnahmen“ durch dessen äußerst möglichen Wortsinn begrenzt (*Koziol-Welser/Kletecka*, Bürgerliches Recht I (2014) Rz 89 mwN). Unter dem in diesem Wort enthaltenen Begriff „Einnahmen“ verstehe man im steuerrechtlichen Kontext einen (monetären oder geldwerten) Zufluss zum Steuerpflichtigen (hier dem Glücksspielanbieter). Schon allein daran zeige sich, dass die von einem Glücksspielanbieter kostenlos gewährten Boni, die jedenfalls zu keinem Zufluss zum Glücksspielanbieter führten, vom Wortlaut des § 57 Abs. 2 GSpG nicht erfasst und daher nicht als „Einsätze“ iSd § 59 Abs. 5 GSpG in die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe einzubeziehen seien.

Sollten Boni und gleichartige Vergünstigungen dennoch als Teil der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe betrachtet werden, so müssten derartige Vergünstigungen beim Anbieter der Glücksspiele zu einem Abfluss in gleicher Höhe führen. Die Gewährung von Boni würde daher der Auszahlung eines Gewinnes an den Kunden entsprechen, da etwa Gratisspiele nur an Kunden in Abhängigkeit von der bisherigen Spielteilnahme gewährt würden. Im Ergebnis würde daher die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe durch die vom Glücksspielanbieter an die Spielteilnehmer gewährten Vergünstigungen als Auszahlungen an die Spielteilnehmer neutralisiert.

Im Sommer 2017 seien zwei Erkenntnisse des BFG zur Glücksspielabgabe ergangen, in denen auch über die Behandlung von Boni entschieden worden sei.

In der ersten Entscheidung vom 28.06.2017 (GZ. RV/7104383/2015) sei vom Bundesfinanzgericht die Ansicht vertreten worden, dass grundsätzlich bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen alle Einsätze zu berücksichtigen seien. Dies gelte auch dann, wenn sie in Form von Boni geleistet würden. Dem Anbieter sei aber zugestanden worden, dass diese Boni zu einem Abfluss in gleicher Höhe führen müssten, weil sie unter Bedachtnahme auf die konkret abgeschlossenen Glücksspielverträge Vergünstigungen darstellten, die sich bei der Bemessung der Abgabe mindernd auswirkten. Im Ergebnis seien die gewährten Boni daher nicht der Glücksspielabgabe zu unterwerfen. Denn gemäß BFG spreche nichts dagegen, die entsprechenden Beträge wie Rabatte/zusätzliche Gewinne zu behandeln.

Eine derartige Lösung entspreche auch einem Vergleich mit den Bestimmungen des § 28 Abs. 2 GSpG, der ausdrücklich bestimme, dass Einsätze, die in Form von Sonderjetons (bestimmte, nicht in Geld einlösbare Spielmarken) geleistet würden, abgezogen werden könnten.

Die zweite Entscheidung sei am 21.08.2017 (GZ. RV/7100702/2016) ergangen. Auch hier habe das BFG in der Begründung angeführt, dass als Spieleinsatz alles verstanden werden müsse, was der Spielteilnehmer aufwenden müsse, um die Hoffnung, die Gewinnchance einer bedingten Leistung zu erhalten. Es komme nicht darauf an, ob der Spielteilnehmer das Geld dafür von einem Angehörigen geschenkt erhalten, er dafür einen vom Spielanbieter ausgestellten Gutschein verwendet oder er für den Spieleinsatz ein Darlehen aufgenommen

habe. Gemäß BFG sei das Setzen von Gutscheinen, auch wenn es keine Zahlung des Spielteilnehmers aus eigener Tasche sei, kein rechtliches Nichts, da ihm eben eine erhöhte Gewinnchance gegenüberstehe (vgl. ua UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13, betreffend Glücksspielabgabe, UFS 5.4.2013, RV/1071-W/12 und BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015 betreffend Wettgebühr).

Zum Vorliegen eines Vermögenswertes sei vom BFG in dieser Entscheidung auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur umsatzsteuerlichen Behandlung sog. „Freispiele“ bei Spielautomaten zurückgegriffen worden. Dazu vertrete der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, dass jedes Entgelt für jedes einzelne Spiel zur Bemessungsgrundlage zähle. Gewinne ein Spieler und könne er mit dem Gewinn am Automaten ein neues Spiel („Freispiel“) tätigen, dann werde auf Grund der neuerlichen Inbetriebnahme des Geldspielautomaten ein neuer Leistungsaustausch ausgeführt; der geldwerte, auch in anderer Weise (zur Konsumation) verwendbare Gewinnanspruch des Spielers bilde das Entgelt für diesen Umsatz (vgl. ua VwGH 14.01.1991, 90/15/0064 mwN). Der VwGH sehe wirtschaftlich keinen Unterschied darin, ob bei einem Geldspielautomaten der gewonnene Geldbetrag ausgeschüttet und somit durch neuen Einwurf ein weiterer Spielabschluss getätigt werde oder ob sich der Gewinner eines Konsumationsanspruches nicht zur Konsumation, sondern zum Abschluss eines weiteren Spieles entschieße (vgl. VwGH 03.11.1986, 85/15/0270). Dies sei bei der Besteuerung des Leistungsaustausches im Sinne der Umsatzsteuer nachvollziehbar, nicht aber in jenen Fällen, in jener der Nettorohrertrag die Bemessungsgrundlage bilde, wie etwa bei der Glücksspielabgabe.

In der Entscheidungsbegründung verweise das BFG auch auf die Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes, nach der ein Glücksspiel im Sinne des § 68 StGB auch dann vorliege, wenn der Gewinn nicht in bar oder in Sachwerten ausbezahlt, sondern als weiterer Spieleinsatz verrechnet werde, weil ihm auch dies als ein Vermögenswert zukomme. Der Spieler erspare sich in diesem Fall den Aufwand eines dem Gewinn entsprechenden Spieleinsatzes (vgl. OGH 3.10.2002, 120s49/02, 120s50/02).

Bei Verwendung der Boni als Spieleinsatz erhöhten diese vermögenswerten Leistungen (der Vermögenswert bestehe nun darin, dass der „Gutschein“ an Zahlungsstatt hingegeben werden könne) die Bemessungsgrundlage.

Wie in der Entscheidung vom 28.06.2017 sei auch in der Entscheidung vom 21.08.2017 bestätigt worden, dass diese Boni zu einem Abfluss in gleicher Höhe führen müssten, weil sie unter Bedachtnahme auf die konkret abgeschlossenen Glücksspielverträge Vergünstigungen darstellten, die sich bei der Bemessung der Abgabe mindernd auswirkten: *„Mit der Gutschrift des ‚Bonusbetrages‘ am Spielerkonto ist dieser als sofort fällig zu behandeln und mindert dieser - wie jeder andere erzielte Gewinn der dem Kundenkonto gutgeschrieben wird - unabhängig davon, ob der Betrag vom Kunden zur Auszahlung reklamiert wird oder ob er zur Gänze oder mit Teilbeträgen für eine weitere Spielteilnahme verwendet wird, die Bemessungsgrundlage der*

Glücksspielabgabe. Entscheidend ist die - wenn auch eingeschränkte - Verfügungsberechtigung des Kunden über die auf Grund des abgeschlossenen Spielvertrages erhaltenen Gelder.“

In beiden Entscheidungen komme das Bundesfinanzgericht zu dem Schluss, dass der Bonus zwar den Einsatz erhöhe, aber auch zu einem Abfluss in gleicher Höhe führen müsse. Die Bemessungsgrundlage seien die Bruttoerträge, somit der Saldo aus Kundeneinsätzen und Auszahlungen an die Kunden, diese Nettogröße könne nicht durch Boni verändert werden.

Weiters könne angeführt werden, dass mit aktuellen BFG-Entscheidungen vom 04.04.2018 (RV/7100534/2017), 25.04.2018 (RV/7100386/2015) sowie 28.08.2018 (RV/7105346/2017) diese Ansicht vom BFG bestätigt worden sei. Folglich lägen mittlerweile fünf aktuelle Judikate des BFG vor, die die Abzugsfähigkeit von Boni bestätigten und somit könne von einer herrschenden Meinung der Judikatur zu diesem Thema gesprochen werden.

Mangels Vorliegens von vermögenswerten Leistungen könnten „Boni“ und „Freispiele“ keiner Glücksspielabgabe für Ausspielungen unterliegen. Aufgrund der rechtsgrundlosen Einbeziehung von „Boni“ und „Freispielen“ seien die angefochtenen Bescheide mit Rechtswidrigkeit belastet und daher aufzuheben.

g. Abzugsfähigkeit von Jackpot-Kosten

Die Bf. biete ihren Kunden die Möglichkeit, an verschiedenen Jackpot Spielen teilzunehmen. Die Jackpots würden zum Teil von anderen Unternehmen, die im B2B Bereich Spiele anböten, betrieben.

Grundsätzlich handle es sich bei Jackpots um Pools, in denen die Spieleinsätze mehrerer Spieler zusammengefasst würden. Aus diesen Pools erfolge später die Auszahlung des Jackpot-Gewinnes an einen einzigen Spieler.

Im Wesentlichen würden lokale und Pool Jackpots unterschieden. Bei den sogenannten lokalen Jackpots, die vom Anbieter selbst betrieben würden, würden lediglich die auf den Jackpot entfallenden Einsätze der Kunden dieses Anbieters (im vorliegenden Fall der Bf.) gebündelt und es werde auch der Gewinn an einen Kunden dieses Anbieters ausbezahlt. Diese Kunden könnten entweder in Österreich oder im Ausland ansässig bzw. registriert sein.

Neben diesen lokalen Jackpots gebe es wie bereits erwähnt auch sogenannte Pool Jackpots, die vorwiegend von den Spieleherstellern eingerichtet würden. Jeder am Jackpot teilnehmende Internet Gaming Provider (wie zB die Bf., aber auch andere Anbieter) verpflichte sich, einen Teil der Einsätze an den Spielehersteller weiterzugeben und jener speise damit einen Jackpot.

Bei Pool Jackpots sei die Bf. verpflichtet, einen Teil der Einsätze an den Veranstalter weiterzuleiten, der in weiterer Folge diese Beiträge und die der anderen Kunden in den Jackpot einzahle.

Sowohl bei lokalen als auch bei den Pool Jackpots komme es bei der Glücksspielabgabe zu groben lokalen Verzerrungen, weil nur ein Teil der Jackpot Kosten der Steuer unterliege, im Fall eines österreichischen Gewinnes aber der gesamte Gewinn die Bemessungsgrundlage mindern würde. Damit reduziere sich die Bemessungsgrundlage um Gewinne, die wesentlich aus ausländischen und somit nicht versteuerten Einsätzen finanziert würden. Umgekehrt dürfe bei einem ausländischen Gewinn keine Kürzung der Bemessungsgrundlage vorgenommen werden, obwohl wirtschaftlich gesehen ein Teil dieses Gewinnes aus den versteuerten Spieleinnahmen ausbezahlt werde. Im Extremfall eines hohen österreichischen Gewinnes könnte dies dazu führen, dass sich über Jahre hinaus keine positive Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe mehr ergebe, obwohl die zu diesem Gewinn führenden Spieleinsätze zum Großteil aus un versteuerten ausländischen Quellen stammten.

Obwohl es sich bei den Jackpot Kosten daher um Spieleinsätze handle, die prinzipiell in den Bruttospielertrag und damit in die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe Eingang fänden, sei ihres Erachtens eine Kürzung des Bruttoertrags um diese Kosten geboten, um die oben dargestellten Verzerrungen in der steuerlichen Bemessungsgrundlage zu vermeiden. Im Gegenzug müsste dann bei Jackpot-Ausspielungen der Abzug eines lokalen Jackpot-Gewinnes von der Bemessungsgrundlage unterbleiben. Die Jackpot Kosten seien daher als im Voraus berücksichtigte, rechnerisch anteilig auf die „österreichischen“ Spieler entfallende Gewinntangente anzusehen.

Nur auf diesem Weg könne verhindert werden, dass im Fall eines österreichischen Gewinnes die Steuerbasis auch um auf ausländische Einsätze entfallende Gewinne gemindert werde und im Gegenzug bei einem ausländischen Gewinn die inländischen Einsätze nicht un versteuert blieben.

Oft zeige sich diese Problematik bei den Pool Jackpots sogar noch quantitativ in einem weit höheren Ausmaß als bei den sogenannten Local Jackpots (diese würden vom Betreiber der Webseite selbst, also in diesem Fall der Bf., betrieben), weil der Anteil österreichischer Spieler am Jackpot weit geringer sei als bei lokalen Jackpots.

Bei diesen Pool Jackpot-Varianten komme noch hinzu, dass der Jackpot nur einem Kunden, der bei einem einzigen Internet Gaming Provider (zB der Bf.) registriert sei, ausbezahlt werde, wohingegen die Jackpot Einzahlungen durch eine Mehrzahl von Internet Gaming Providern erfolgten. In steuerlicher Hinsicht mindere dieser Gewinn somit die Bemessungsgrundlage desjenigen Providers, der den Einsatz des Kunden entgegengenommen habe. Die Speisung des Jackpots erfolge allerdings aus den weitergeleiteten Spieleinsätzen verschiedener Provider. Die Steuerlast werde daher von den teilnehmenden Providern gemeinsam getragen, wohingegen die Entlastung ausschließlich denjenigen Provider treffe, dessen Kunde gewinne. Es komme also auch zu einer willkürlichen Verschiebung der Steuerlast zwischen einzelnen

Steuersubjekten, somit zu einem Verstoß gegen das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Diese willkürliche Verschiebung von Steuerlasten und -entlastungen zwischen einzelnen Steuersubjekten führe letztlich auch zu einer gesamtwirtschaftlich unerwünschten Verzerrung des Wettbewerbs. Nicht zuletzt aus diesem Grund sei dem oben vorgeschlagenen Ansatz der Kürzung der Bemessungsgrundlagen um die Jackpot-Kosten im Gegenzug für ein Abzugsverbot der Jackpot-Gewinne der Vorzug zu geben. Es widerspreche sowohl dem Wortlaut der Bestimmung („Bruttorohertrag“) als auch dem Telos der Bestimmung, wenn die Behörde den Abzug der Jackpot Beträge versage.

h. Nichtberücksichtigung von negativen Bemessungsgrundlagen (betreffe nur die Abweisungsbescheide)

Die Behörde vertrete offensichtlich die Auffassung, dass für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage einzig die im Glücksspielgesetz vorgesehenen Anmeldungs- und Zahlungsmodalitäten ausschlaggebend seien. Mit ihren Ausführungen ignoriere die belangte Behörde allerdings (weiterhin), dass gemäß § 57 Abs. 2 GSpG ausdrücklich die „Jahresbruttospieleinnahmen“ der Glücksspielabgabe zu unterwerfen seien, welche als Einsätze abzüglich ausgezahlter Gewinne eines Kalenderjahres definiert würden.

Obwohl die laufende Berechnung und Voranmeldung der Bemessungsgrundlage gemäß § 59 Abs. 3 GSpG auf monatlicher Basis zu erfolgen habe, sei daher schon nach dem ganz eindeutigen Wortlaut des Glücksspielgesetzes eine Jahresbetrachtung anzustellen. Der Umstand, dass ein negativer Saldo in einem Monat zwangsläufig dazu führen müsse, dass für diesen Monat keine Glücksspielabgabe zu entrichten sei, bedeute daher nicht, dass es überhaupt keiner weiteren Berücksichtigung negativer Salden in einzelnen Monaten bedürfe, wie dies von der belangten Behörde offenbar vertreten werde.

Das Gesetz regle nur die genaue Vorgehensweise, wie eine solche Berücksichtigung zu erfolgen habe, nicht im Detail. Denkbar wäre es beispielsweise, am Ende des Jahres einen Gesamtsaldo zu erstellen, also dem Wortlaut entsprechend die Einsätze den ausgezahlten Gewinnen des gesamten Kalenderjahres gegenüber zu stellen, womit gleichzeitig auch sichergestellt wäre, dass die Bemessungsgrundlage nie weniger als Null sein könne. Im vorliegenden Fall sei keine Berücksichtigung negativer Salden von der Behörde durchgeführt worden.

i. Verletzung der Dienstleistungsfreiheit gemäß Artikel 56 AEUV

Der EuGH habe bereits wiederholt entschieden, dass Artikel 56 AEUV (vormals Art. 49 EGV) der Anwendung einer nationalen Regelung entgegenstehe, die die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten gegenüber der Erbringung von Dienstleistungen innerhalb nur eines Mitgliedstaates erschwere (vgl. EuGH 15.07.2012, Rs C-318/10 (*SIAT*), Rn 18 f mwN). Als

Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs würden dabei alle nationalen Maßnahmen, einschließlich steuerlicher Regelungen betrachtet, die die Ausübung dieser Freiheit verböten, behinderten oder weniger attraktiv machten oder zu einer Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit oder der Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat führten (vgl. auch EuGH 28.02.2018, Rs C-3/17, *Sporting Odds Ltd*). Artikel 56 AEUV verlange daher die Abschaffung aller Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs - selbst dann, wenn sie unterschiedslos für inländische Dienstleistende und für solche aus anderen Mitgliedstaaten gälten -, die geeignet seien, die Tätigkeiten von Dienstleistenden aus anderen Mitgliedstaaten zu behindern (vgl. EuGH 22.6.2017, Rs C-49/16, *Unibet*, Rn 32). Im Zusammenhang mit der Veranstaltung von Glücksspielen habe der EuGH bereits festgestellt, dass nationale Vorschriften, die deren Veranstaltung (ohne vorab erteilte behördliche Genehmigung) verböten, eine Beschränkung iSd Artikel 56 AEUV darstellten (vgl. EuGH 30.4.2014, Rs C-390/12 ua, *Pfleger*, Rn 39). Das müsse auch für Glücksspielabgaben entsprechend gelten.

Ein Steuertatbestand, wie bei der gegenständlichen Bestimmung des § 57 Abs. 2 GSpG, dessen Anwendungsbereich nicht von vornherein mit hinreichender Genauigkeit bestimmbar und mit erheblicher Rechtsunsicherheit behaftet sei, stelle nach der Rechtsprechung des EuGH eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs im Sinne von Artikel 56 AEUV dar (vgl. EuGH 07.07.2005, C-17/03, *VEMW* ua, Rn 80 und 16.2.2012, C-72/10 und C-77/10, *Costa und Cifone*, Rn 74; EuGH 15.07.2012, C-318/10, *SIAT*, Rn 58). Demnach genüge eine Regelung, die dem Steuerpflichtigen nicht die Möglichkeit biete, von vornherein hinreichend genau ihren Anwendungsbereich zu bestimmen und zu Unsicherheiten hinsichtlich ihrer Anwendbarkeit führe, nicht den Erfordernissen der Rechtssicherheit. Rechtsvorschriften müssten, um diesen Erfordernissen der Rechtssicherheit gerecht zu werden, vor allem dann, wenn sie nachteilige Folgen für Einzelne und Unternehmen haben könnten, klar, bestimmt und in ihren Auswirkungen voraussehbar (ausreichend bestimmt) sein. Eine Regelung, die diese Voraussetzungen nicht erfülle, sei unverhältnismäßig und verletze daher die Dienstleistungsfreiheit nach Artikel 56 AEUV.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH müssten von den Mitgliedstaaten auferlegte Beschränkungen dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügen und seien nur dann geeignet, die Verwirklichung des geltend gemachten Ziels zu gewährleisten, wenn die eingesetzten Mittel dieses Ziel kohärent und systematisch verfolgten (vgl. EuGH 6.3.2007, Rs C-338/04, *Placanica* ua, 16.2.2012 Rs C-72/10 und 77/10, *Costa und Sifone*, oder 28.2.2018, Rs C-3/17, *Sporting Odds Ltd*). Die Notwendigkeit und Verhältnismäßigkeit der erlassenen Maßnahmen seien dabei allein im Hinblick auf die verfolgten Ziele und das von den nationalen Stellen angestrebte Schutzniveau zu beurteilen (vgl. EuGH 8.9.2010, Rs C-46/08, *Media Group*) und verlange den Nachweis, dass die Einschränkung eine unerlässliche Voraussetzung für die Erreichung des verfolgten Ziels sei (vgl. EuGH 28.2.2018, Rs C-3/17, *Sporting Odds Ltd*, Rn 42 mwN).

Darüber hinaus seien vom EuGH auch ausdrücklich solche nationalen Rechtsvorschriften als mit der Dienstleistungsfreiheit unvereinbar erachtet worden, die zwar an sich nicht diskriminierend seien, aber nicht transparent angewandt oder in einer Weise gehandhabt würden, die bestimmte in anderen Mitgliedstaaten niedergelassene Wirtschaftsteilnehmer benachteiligten (vgl. EuGH 22.6.2017, Rs C-49/16, *Unibet*, Rz 48, und 28.2.2018, Rs C-3/17, *Sporting Odds Ltd*, Rn 49). Schon aufgrund der technischen Unmöglichkeit der erfolgreichen Feststellung, an welchen konkreten Ausspielungen vom Inland aus teilgenommen werde, sei die fehlende Transparenz des maßgeblichen Gebührentatbestands des § 57 Abs. 2 GSpG offensichtlich. So sei auch dem Finanzamt in seinen Bescheidbegründungen letztlich nichts Anderes übriggeblieben als nur die - unzulässige - Anknüpfung an die inländische Registrierungsadresse der Spielteilnehmer als einziges vorliegendes Indiz. Die Registrierungsadresse sage jedoch - wie bereits oben erwähnt - gerade nichts über den Ort aus, von dem aus an einer Ausspielung teilgenommen werde. Die gegenständliche Bestimmung des § 57 Abs. 2 GSpG führe daher zu einer ungerechtfertigten Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit und stehe somit auch im Widerspruch zum Unionsrecht.

Aufgrund der direkten Anwendbarkeit des Unionsrechts seien innerstaatliche Bestimmungen, die diesem entgegenstünden, nicht anzuwenden. Die Bf. sei daher der Ansicht, dass der Gebührentatbestand des § 57 Abs. 2 GSpG aufgrund der beschriebenen ungerechtfertigten (unzulässigen) Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit nicht auf sie angewendet werden dürfe.

j. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Tatbestandsvoraussetzung

Artikel 18 B-VG ordne an, dass gesetzliche Bestimmungen alle wesentlichen Momente von Verwaltungsakten vorherbestimmbar zu regeln hätten. Die Gesetze hätten somit die wesentlichen Voraussetzungen des Handelns der Verwaltung in organisatorischer, verfahrensmäßiger und inhaltlicher Hinsicht in einer solchen Weise zu bestimmen, dass der Normadressat seine Rechtsposition bereits dem Gesetz entnehmen könne und die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts in der Lage seien, die Übereinstimmung der Verwaltungsakte mit dem Gesetz zu überprüfen (*Fellner*, SWK 2012, 691). Vom Gesetzgeber werde daher gefordert, dass bei der Regelung von Abgabengesetzen der die Abgabenverpflichtung auslösende Tatbestand sowohl dem Grunde nach als auch der Höhe nach bestimmt und vorhersehbar sein müsse (VfGH 4.035/1961).

Ob eine Norm dem rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgebot entspreche, richte sich nicht nur nach ihrem Wortlaut, sondern auch nach dem Gegenstand und dem Zweck der Regelung (VfSlg 8209/1977, 9883/1983, 12947/1991, 15447/1999). Die Anordnung des § 57 Abs. 2 GSpG, wonach für Glücksspiele, an denen vom Inland aus teilgenommen wird, eine Abgabenpflicht bestehe, sei zwar sprachlich bestimmt genug, jedoch sei dies nicht ausreichend. Neben dem Gebot der Tatbestandsbestimmtheit sei nämlich nach der Rechtsprechung des VfGH auch die

Klarheit der gesetzlichen Normen verfassungsgesetzlich geboten (Tatbestandsklarheit). Um dem Erfordernis der Tatbestandsklarheit zu entsprechen, müsse der Inhalt eines Gesetzes der breiten Öffentlichkeit in klarer und erschöpfender Weise zur Kenntnis gebracht werden, weil der Normunterworfenen die Möglichkeit haben müsse, sich der Norm gemäß zu verhalten (VfSlg 3130/1965).

Zusätzlich sei die abgabenrechtliche Sachverhaltsermittlung grundsätzlich von einem Zusammenspiel zwischen der amtswegigen Ermittlungspflicht und der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen geprägt. Die Abgabenbehörde habe demgemäß von Amts wegen die „materielle Wahrheit“ zu erforschen, der Abgabepflichtige habe dagegen jene abgabenrechtlich relevanten Umstände, die sich in seiner Sphäre ereignet hätten, der Behörde bekanntzugeben bzw. (auf Verlangen) nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen sei darin begründet, dass sich der (abgabenrechtlich bedeutsame) Sachverhalt regelmäßig in seiner „Einfluss- und Wissenssphäre“ ereigne und der Abgabepflichtige daher als primärer Wissensträger der (abgabenrechtlich bedeutsamen) Tatsache betrachtet werde.

Die Besonderheit des § 57 Abs. 2 GSpG liege darin, dass diese Bestimmung an eine Tatsache anknüpfe („Teilnahme vom Inland aus“), die die Steuerpflichtige aus eigener Wahrnehmung nicht kenne. Sie sei in diesem Fall also nicht die primäre Wissensträgerin, da sie den Aufenthaltsort ihrer Kunden zum Zeitpunkt ihrer Teilnahme an einem Online-Glücksspiel selbst genauso wenig kenne wie die Abgabenbehörde.

Aufgrund der Ausgestaltung der Glücksspielabgabe als Selbstbemessungsabgabe unterstelle der Gesetzgeber offenbar, dass der Abgabepflichtige die abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache der Spielteilnahme vom Inland aus kenne bzw. in Erfahrung bringen könne. Zur vergleichbaren Problematik bei § 33 TP 17 GebG habe der VwGH auf die Möglichkeit eines Indizienbeweises hingewiesen (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085).

Nach der Rechtsprechung des VwGH würden beim Indizienbeweis Schlussfolgerungen auf das zu beweisende Tatbestandsmerkmal mit Hilfe von Erfahrungstatsachen gezogen. Aufbauend auf erwiesenen Hilfstatsachen werde mit Hilfe von Erfahrungssätzen und logischen Operationen auf die beweisbedürftige rechtserhebliche Tatsache geschlossen. Der Indizienbeweis sei gelungen (die Haupttatsache sei festgestellt), wenn aus den festgestellten Hilfstatsachen (Indizien) mit dem im jeweiligen Fall erforderlichen Überzeugungsgrad (Beweismaß) auf die tatbestandsrelevante (Haupt-)Tatsache geschlossen werden könne.

Unter Zugrundelegung der Auffassung, dass von einem Beweismaß der hohen Wahrscheinlichkeit und Beweismaßabsenkungen für bestimmte Fälle auszugehen sei, sei für die behördliche Feststellung einer „Teilnahme vom Inland aus“ gemäß § 57 Abs. 2 GSpG zu fordern, dass die Behörde davon überzeugt sei, dass das Vorliegen dieser Tatsache mit hoher

Wahrscheinlichkeit anzunehmen sei. Erweise sich dies - wie im vorliegenden Fall - als unmöglich, trage nach Auffassung der Bf. die Abgabenbehörde die (objektive) Beweislast.

Es sei zu bezweifeln, dass nur anhand der Angabe einer inländischen Adresse mit einer ausreichenden Wahrscheinlichkeit auf eine Spielteilnahme vom Inland aus geschlossen werden könne.

Es sei aber auch zu berücksichtigen, dass die Tatsache einer Spielteilnahme vom Inland aus nicht nur von der Abgabenbehörde im Rahmen einer Beweiswürdigung, sondern auch vom Abgabepflichtigen zur Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Selbstbemessungsverpflichtung festzustellen sei. Die Vornahme eines Indizienbeweises stelle grundsätzlich ein Instrument der behördlichen Sachverhaltsermittlung und kein taugliches Mittel für eine Tatsachenfeststellung durch den Steuerpflichtigen dar. Dieses neue rechtliche Konzept sei hinsichtlich des anzuwendenden Beweismaßes bisher nicht Gegenstand der Normenprüfung durch den VfGH gewesen.

§ 57 Abs. 2 GSpG enthalte keinen Hinweis, wie eine „Teilnahme vom Inland aus“ zu ermitteln sei, wobei keine der zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zwangsläufig zu einem exakten Ergebnis führe und sich Fehlszuordnungen massiv auf die Bemessungsgrundlage auswirken könnten, da häufig sehr wenige Kunden (ca 5%) für einen Großteil der Bemessungsgrundlage (ca 80%) verantwortlich seien. Es sei nicht klar, wie die Ermittlung vorgenommen werden solle und welche Aufzeichnungen und Nachweise sich zur Ermittlung und Überprüfung der Bemessungsgrundlage eigneten. Die mit der Sachverhaltsfeststellung verbundenen Schwierigkeiten würfen verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich einer ausreichenden gesetzlichen Determinierung des § 57 Abs. 2 GSpG auf.

§ 57 Abs. 2 GSpG erwecke aber auch vor dem Hintergrund des Gleichheitsgrundsatzes verfassungsrechtliche Bedenken. Wenn die materielle Norm mangels Feststellbarkeit der Erfüllung der tatbestandrelevanten Tatsache nicht gleichmäßig (und objektiv nachvollziehbar bzw. korrekt) vollzogen werden könne, werfe dieses Vollzugsdefizit - in Weiterführung des Gedankens aus dem sog. „Trinkgelderkenntnis“ des VfGH - gleichheitsrechtliche Bedenken auf. Insbesondere unter Berücksichtigung des Umstandes, dass ein sehr geringer Teil der Spieler für einen sehr hohen Teil der Bemessungsgrundlage verantwortlich sei, bestehe in einem besonderen Maße die Gefahr, dass Sachverhalte der Besteuerung zugrunde gelegt würden, die den gesetzlichen Tatbestand in Wahrheit nicht erfüllten und Sachverhalte trotz Erfüllung des gesetzlichen Tatbestandes nicht der Besteuerung zugrunde gelegt würden. Vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des VfGH zu den Mitwirkungspflichten Dritter und angesichts der eingeschränkten Kontrollmöglichkeiten der Abgabenbehörde würden die verfassungsrechtlichen Bedenken noch zusätzlich verstärkt (*Gunacker-Slawitsch*, Gutachterliche Stellungnahme zu § 57 Abs. 2 GSpG, S. 88).

Darüber hinaus sei auch der Vollzug des § 57 Abs. 2 GSpG keineswegs gewährleistet. Die Bf. sei eine der führenden Anbieterinnen für Online-Glücksspiel und habe Lizenzen in mehreren Ländern (u.a. Malta). In Erfüllung der Voraussetzungen dieser Lizenzen unterliege sie strengen Compliance Regeln. Andere Anbieter, die sich nicht derart strengen Regeln unterworfen hätten, könnten den Umstand, dass keine Möglichkeit bestehe, das Tatbestandsmerkmal („Teilnahme vom Inland aus“) zu überprüfen, jedoch leicht ausnützen. Die gegenständliche Regelung des § 57 Abs. 2 GSpG begünstige daher zwangsläufig jene Anbieter, die sich nicht steuerehrlich verhalten, da zwischen richtiger und unrichtiger Ermittlung und Entrichtung der Glücksspielabgabe nicht differenziert werden könne.

Dass dies auch tatsächlich so sei, werde schon durch die große Anzahl - der Finanzminister gehe dabei von rund 2.000 Anbietern aus - verschiedener Online-Glücksspielanbieter im Vergleich zur relativ geringen Anzahl an Steuernummern in Österreich indiziert. Auch der Glücksspielbericht 2014 - 2016 des Bundesministeriums für Finanzen lasse anhand der geringen Anzahl von offenen und abgeschlossenen Prüfungsfällen auf ähnlich niedrige Zahlen schließen:

<i>Prüfungsfälle 2016 Abgabenart</i>	<i>Abgeschlossene Prüfungen</i>	<i>Mehrergebnis in €</i>	<i>Falltage</i>	<i>Offene Fälle</i>
Allgemein	4	151.862,00	25	10
Online-Glücksspiel	8	37.765.411,00	30	9
Automaten ohne Bewilligung	17	34.866.981,00	227	27
Poker	15	35.138.220,00	198	8
§ 33 TP 17 (Wetten)	14	14.116.256,00	132	12
Summe	58	122.038.731	610	66

Seriöse Anbieter, die ihren Abgabeverpflichtungen nachkommen wollten, seien aufgrund der nicht nachvollziehbaren Regelung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage mit hohen Zusatzkosten konfrontiert und könnten dennoch keine Sicherheit erlangen, die Abgabe gesetzeskonform abgeführt zu haben. Sie würden quasi dafür „bestraft“, sich abgabenrechtlich konform verhalten zu wollen, während unseriöse Anbieter durch den Rost fielen. Nicht steuerzahlenden Marktteilnehmern könne die Behörde kaum nachweisen, dass bei ihren Kunden eine „Teilnahme vom Inland aus“ erfolgt sei.

Es geht der Bf. nicht darum, keine Steuer zu zahlen, sondern darum, Klarstellung zu erhalten, wie die korrekte Berechnung zu erfolgen habe. Da eine solche ihrer Ansicht nach auf Grundlage der geltenden Fassung des § 57 Abs. 2 GSpG derzeit nicht möglich sei, rege sie eine Prüfung der

genannten Bestimmung durch den VfGH an, um eine gleichmäßige und faire Besteuerung für alle Unternehmen sicherzustellen.

Darüber hinaus bestünden gegen die Tatbestandsvoraussetzung der „Teilnahme vom Inland aus“, an die die Entstehung eines Abgabeananspruches anknüpfe, erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken, da die Wortfolge „an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“ in § 57 Abs 2 GSpG nach ihrem Dafürhalten gegen das Legalitätsprinzip (Art. 18 B-VG), den Gleichheitsgrundsatz (Art. 7 B-VG) und Art. 8 EMRK (das Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens) verstoße. Weiters verstoße diese Bestimmung im Zusammenhang mit § 2 Abs. 2 FinStrG (idF GSpG-Novelle 2008) gegen Art. 7 EMRK (*nulla poena sine lege, nullum crimen sine lege*) sowie in Verbindung mit Art. 18 B-VG gegen die Eigentums- und die Erwerbsfreiheit (Art. 5 StGG, Art. 1 1. ZP-MRK und Art. 6 StGG). Nicht von ungefähr habe der VfGH mit Erkenntnis vom 30.6.2012, G 51/11 (VfSlg 19663), bereits Teile des GSpG als verfassungswidrig aufgehoben. Da die verfahrensgegenständlichen Glücksspielabgaben auf einer verfassungswidrigen Grundlage beruhten, seien diese mit Null festzusetzen.

---//---

Im Vorlagebericht vom 25.02.2020 gab das Finanzamt folgende Stellungnahme ab:

Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterlägen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolge, einer Glücksspielabgabe. Gemäß § 57 Abs. 2 GSpG betrage die Glücksspielabgabe für Ausspielungen gemäß § 12a GSpG (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolge und die nicht über Video-Lotterie-Terminals im Sinne des § 12a Abs. 2 GSpG durchgeführt würden, 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen. Gemäß § 57 Abs. 5 GSpG seien Jahresbruttospieleinnahmen die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres. Abrechnungszeitraum sei der Kalendermonat.

Der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 20.11.2014, 2013/16/0085, ausgesprochen, dass bei dieser Sachverhaltsfeststellung sowohl die Registrierung des „Users“ mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer „inländischen IP-Adresse“ ein Indiz dafür seien, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden habe.

Für die Bemessungsgrundlage seien die Teilnahmen von Usern, welche mit einer inländischen Wohnanschrift registriert seien, herangezogen worden. Wie der VwGH in oben zitiertem Erkenntnis ausgesprochen habe, stelle die Registrierung des „Users“ mit einer inländischen Wohnanschrift ein Indiz dafür dar, dass sich der Teilnehmer im Inland befunden habe.

Voraussetzung für die Teilnahme am gegenständlichen Spielangebot sei die Registrierung auf der Plattform. Für die Registrierung habe der Spielteilnehmer persönliche Daten richtig und vollständig auszufüllen sowie allfällige Änderungen bekanntzugeben. Es sei anzunehmen, dass diese den Tatsachen entsprächen. Es seien für konkrete Ausspielungen keine ausreichenden,

dem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien erbracht worden bzw. hätten keine ermittelt werden können.

In Übereinstimmung mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und jener des BFG (BFG 8.5.2017, RV/7100024/2014; BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016; BFG 16.2.2018, RV/7104387/2015; BFG 28.3.2018, RV/7105344/2017; BFG 4.4.2018, RV/7105345/2017; BFG 4.4.2018, RV/7104839/2017, BFG 25.4.2018, RV/7104384/2015; BFG 25.4.2018, RV/7104385/2015; BFG 25.4.2018, RV/7104386/2015; BFG 28.8.2018, RV/7105346/2017) habe das Finanzamt im Rahmen der Beweismwürdigung die Teilnahme an einer Ausspielung durch einen User, der mit einer inländischen Wohnanschrift registriert gewesen sei, als eine Teilnahme vom Inland iSd § 57 Abs. 2 GSpG gewertet und auf dieser Basis die Abgabe festgesetzt. Wie der VwGH in oben zitiertem Erkenntnis ausgesprochen habe, stelle die Registrierung des „Users“ mit einer inländischen Wohnanschrift ein Indiz dafür dar, dass sich der Teilnehmer im Inland befunden habe. Dementsprechend widerspreche die Ansicht der Bf., die Registrierungsadresse sei kein tauglicher Indizienbeweis, dieser höchstgerichtlichen Judikatur.

Eine Kumulation der Indizien der Registrierungsadresse und der IP-Adresse werde von der Rechtsprechung nicht gefordert, daher seien nicht nur jene Fälle, in denen beide Indizien auf das Inland deuteten, heranzuziehen und seien auch keine Abschlüsse bei Abweichungen zwischen diesen beiden, bzw. wenn nur eines dieser Indizien bekannt sei, zulässig (vgl. insb. BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015). Die Indizien der Registrierungsadresse und der IP-Adresse seien laut der Rechtsprechung des VwGH gleichwertig. Mit dem Indiz der IP-Adresse könne dem Indiz der Registrierungsadresse nicht entgegengetreten werden.

Das BFG halte in seinem Erkenntnis vom 08.05.2017, RV/7100024/2015, in den Schlussfolgerungen fest, dass der Gebührengesetzgeber in § 33 TP 17 Abs. 2 GebG die Fiktion aufstelle, dass eine Wette, auch wenn sie im Ausland zustande gekommen sei, als im Inland abgeschlossen gelte, wenn „die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ erfolge. „Teilnahme vom Inland aus“ im Kontext elektronischer Rechtsgeschäfte bedeute, dass eine physische Anwesenheit eines Wettteilnehmers im Inland als geografischem Ort notwendig sei. Da sich die Bf. als auch der Wettteilnehmer jeweils im Klaren seien, an welchem geografischen Ort sie sich bei Abschluss des Rechtsgeschäftes befänden, und damit, von wo aus sie teilnähmen, sei der Gesetzestext „Teilnahme vom Inland aus“ hinreichend deutlich. Für die Zwecke der zwingenden Selbstberechnung durch die Bf. 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 Bf. die Methode der Selbstberechnung nach dem registrierten Wohnort des Wettteilnehmers zugrunde gelegt worden, was ein geeignetes Indiz darstelle und sich daher die Berechnung des Finanzamtes als richtig erweise.

Das BFG halte in seinem Erkenntnis vom 28.06.2017, RV/7104383/2015, fest:

„Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ergibt sich aus der zitierten Feststellung des VwGH, dass das Höchstgericht beide Indizien als beachtlich erachtet. Daraus folgt aber nicht zwingend, dass das kumulative Vorliegen beider Indizien gefordert wird.“

„Aus all diesen Gründen kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die Frage, welchem Indiz eine höhere Aussagekraft in jenen Fällen zuzumessen ist, in denen die beiden o.a. Indizien scheinbar in Widerspruch zueinanderstehen, nur dahingehend beantwortet werden, dass dem Umstand der Registrierung in Österreich eindeutig Priorität einzuräumen ist.“

„Die Bf. möchte erreichen, dass die Umsätze jener Kunden, die zwar mit einer österreichischen Adresse registriert sind, aber mit einer ausländischen IP-Adresse am Glücksspiel teilnehmen, nicht in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen werden. Diesem Begehren kann nicht gefolgt werden.“

Hinsichtlich der gewährten Boni werde festgehalten:

Gemäß § 57 Abs. 2 GSpG betrage die Glücksspielabgabe für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien) 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen. Die Jahresbruttospieleinnahmen seien eine gesetzlich genau determinierte Größe. Gemäß § 57 Abs. 5 GSpG seien die Jahresbruttospieleinnahmen die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres. In der Gesetzesstelle sei definiert, was „Einnahmen“ und „Abzugsposten“ seien, und fänden sich für darüberhinausgehende „Einnahmen“ und „Ausgaben“ keine Anhaltspunkte.

Die Glücksspielabgabe stelle ihrer Art nach eine Rechtsverkehrsteuer dar, mit welcher der Abschluss bestimmter Glücksverträge besteuert werde. Für an den ertragsteuerlichen Einnahmenbegriff angelehnte Überlegungen bestehe daher kein Raum. Dass vom Anbieter zur Verfügung gestellte und vom Teilnehmer verwendete Boni bzw. Gutscheine als Einsätze anzusehen und bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen zu berücksichtigen seien, habe das BFG bzw. der UFS bereits in zahlreichen Entscheidungen zur Glücksspielabgabe und Wettgebühren festgehalten (siehe etwa BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015; UFS vom 26.8.2013, RV/1509-W/13). Wie der Spieleinsatz tatsächlich erbracht werde, ob durch den Spielteilnehmer selbst, einen Dritten oder die Bf., sei eine Frage der Erfüllung und beeinflusse nicht den Einzelanspruch zwischen Spielanbieter und Spielteilnehmer. Die Spiele, bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stamme, sondern etwa in Form eines Gutscheines durch den Spielanbieter zur Verfügung gestellt würden, seien daher in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Voraussetzung für die Erfüllung des Steuertatbestandes gemäß § 57 Abs. 2 GSpG sei insbesondere das Vorliegen einer Ausspielung. Bei der Beurteilung, ob der Abgabentatbestand

erfüllt sei, komme es auf die einzelne Ausspielung an. Was die einzelne Ausspielung im konkreten Einzelfall sei, hänge vom jeweiligen Glücksspiel, d.h. dessen Art und Ausgestaltung, ab. Relevant sei die Spielentscheidung, nach welcher es letztendlich zum Gewinn oder Verlust komme, d.h. wenn sich die Gewinnchance verwirkliche oder nicht. Eine Ausspielung könne durchaus auch mehrstufig sein. Bei Kartenspielen z.B. sei dies bei turnierförmigen Spielen das Ergebnis des Turniers, d.h. wenn ein Gewinner des Turniers feststehe. Die einzelnen Runden innerhalb eines Turniers stellten dabei keine vollständigen Ausspielungen dar. Bei sogenannten Cash Games stehe nach jeder Runde ein Gewinner fest, daher seien diese jeweils einzelne Ausspielungen. Bei Lotterien wiederum sei für die Beurteilung, was eine Ausspielung sei, die Ziehung, in deren Rahmen ein Gewinner ausgelost werde, ausschlaggebend. Die Glücksspielabgaben stellten rechtsverkehrsteuerlich auf den einzelnen Vertrag ab, d.h. die einzelne Ausspielung sei für die Erfüllung des Steuertatbestandes ausschlaggebend.

Ein Bonus, welcher rein umsatzabhängig sei, werde erst nach einer bestimmten Anzahl von Teilnahmen gewährt. Dieser könne daher denkunmöglich einer bestimmten Ausspielung, d.h. einem bestimmten Glücksvertrag zugeordnet werden, weil das Recht, einen solchen zu bekommen, auf mehrere Ausspielungen und womöglich auch auf mehrere Abrechnungszeiträume (Monat gemäß § 59 Abs. 3 GSpG) aufgeteilt sei. Es könne daher etwas, das nicht Teil der Ausspielung sei, auch nicht in die Summe aufgenommen werden. Anders verhalte es sich bei der Beurteilung, ob ein solcher Bonus als Einsatz zu werten sei, da es dort lediglich auf den Zeitpunkt ankomme, wann diese vermögenswerte Leistung für eine bestimmte Ausspielung verwendet werde.

Aus § 1 Abs. 1 GSpG gehe klar hervor, dass ein Glücksspiel ein Spiel (ein Glücksvertrag im Sinne des § 1267 ABGB) sei, bei dem eine ausschließlich oder vorwiegend zufallsabhängige Entscheidung über das Spielergebnis, d.h. über Gewinn oder Verlust des Einsatzes, getroffen werde. Gemäß § 1267 ABGB sei ein Glücksvertrag ein Vertrag, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen werde. Der Gewinn, als Ergebnis des Spiels, sei (vorwiegend) zufallsabhängig. Der im Ausspielungsbegriff enthaltene Begriff des Gewinnes (§ 2 Abs. 1 Z 3 GSpG) stehe in einem direkten Zusammenhang mit dem Glücksspiel und mit dem Steuertatbestand. Jahresbruttospieleinnahmen seien die Einsätze (gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 GSpG) abzüglich der ausgezahlten Gewinne (gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 GSpG). Der Gewinn sei das, was der Spieler erhalte, wenn sich die Hoffnung auf die Gewinnchance realisiere, d.h. die Spielentscheidung zu seinen Gunsten ausgehe. Bereits aus dem Begriff „Gewinn“ gehe hervor, dass dieser gewonnen werden müsse. Demnach könnten vermögenswerte Leistungen, welche nicht gewonnen würden, d.h. welche nicht durch eine zu Gunsten des jeweiligen Spielers ausgegangene, zumindest überwiegend zufallsabhängige Spielentscheidung, erlangt werden, sondern z.B. alleine schon aufgrund einer oder mehrerer bloßer Teilnahmen zustünden, kein Gewinn sein und daher auch keinen Teil der Ausspielung darstellen. Handle es sich um einen „Willkommensbonus“, welcher Neukunden gewährt werde, oder sei der Erhalt von vermögenswerten Leistungen rein umsatzabhängig, nicht ungewiss und völlig unabhängig

von der zumindest vorwiegend zufallsabhängigen Entscheidung über das Spielergebnis, stellten diese Leistungen keine „Gegenleistung“ im Rahmen des Glücksvertrages und somit der Ausspielung dar, die sich der Spieler in der Hoffnung auf die Realisierung seiner Gewinnchance für die Hingabe seines Geldes erwarte. Diese vermögenswerten Leistungen stellten freigiebige Zuwendungen an Kunden dar und erfolgten nicht in Erfüllung von Leistungspflichten aus dem einzelnen Glücksvertrag.

Die gewährten Boni seien daher für die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG nicht im Rahmen der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen als ausbezahlte Gewinne abziehbar, jedoch als Einsätze einzurechnen.

Hinsichtlich der Jackpot Costs werde festgehalten:

Bereits aus dem Gesetzeswortlaut stehe eindeutig fest, dass nur ausgezahlte Gewinne im Rahmen der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen gemäß § 57 Abs. 5 GSpG abzuziehen seien. Etwas, was nicht gewonnen und ausgezahlt worden sei, könne demnach auch nicht abgezogen werden. Das Vorbringen und das Begehren der Beschwerdeführerin stünden in Widerspruch zum klaren Gesetzeswortlaut. Die Gewinnwahrscheinlichkeit spiele keinerlei Rolle, ebenso wenig wie der Umstand, dass im Falle des Gewinnes, aufgrund des Ausmaßes, die Bemessungsgrundlage negativ sein könnte.

Das BFG führe in seinem Erkenntnis vom 21.08.2017, RV/7100702/2016, diesbezüglich aus:

„Die „Net Jackpot costs“ sind zwar ein Aufwand der Bf., der ihr Betriebsergebnis schmälert, aber es handelt sich dabei nicht um einen Einsatz oder Gewinn iSd § 2 Abs. 1 Z. 2 oder 3 GSpG. Auch bei Jackpotspielen bezahlt der Kunde einen bestimmten Betrag an die Bf. und stellt dieser als Einsatz die vermögenswerte Leistung für die Teilnahme am Glücksspiel dar. Für diesen Einsatz wird dem Kunden als vermögenswerte Leistung der Jackpot in Aussicht gestellt und mindert daher erst die tatsächliche Auszahlung des Jackpots als Gewinn an einen Kunden der Bf., der vom Inland aus am Jackpotspiel teilgenommen hat, die Bemessungsgrundlage. Die Weitergabe eines Teiles der Einsätze durch die Bf. an einen Dritten (Spielehersteller) zur Speisung des Jackpots ist nicht Teil des Spielvertrages des Kunden mit der Bf. und werden diese Beträge von der Bf. nicht für die Teilnahme am Glücksspiel in Aussicht gestellt. Die von der Bf. angesprochenen Verzerrungen der Bemessungsgrundlage stellen keine willkürlichen Verschiebungen der Steuerlast dar, sondern sind ein Ausfluss des aleatorischen Elements.“

Hinsichtlich des Vorbringens der Bf., die hier anzuwendende Gesetzesbestimmung sei verfassungswidrig, werde festgehalten, dass die Beurteilung einer allfälligen Verfassungswidrigkeit nicht der Abgabenbehörde obliege. Die Behörde habe die Gesetze bis zu einer allfälligen Aufhebung zu vollziehen. Der Verfassungsgerichtshof habe in Fällen betreffend Online Glücksspiel/Wetten in Bezug auf die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 und 2 GSpG

bzw. die Wettgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG und die Ausgestaltung der Abgabetatbestände („Teilnahme vom Inland aus“) keine Bedenken und mit Beschlüssen vom 26.02.2018, E 3389/2017 und E 2913/2017 (Bezug zu BFG RV/7100702/2016 und RV/7104383/2015) sowie vom 24.09.2018, E 2251/2017, (Bezug zu BFG RV/7100024/2014) die Beschwerden abgewiesen, weil diese keine hinreichende Aussicht auf Erfolg gehabt hätten.

Hinsichtlich der Berücksichtigung von negativen Bemessungsgrundlagen werde festgehalten:

Eine Art „Jahresausgleich“ finde im Gesetz keine Deckung und sei daher nicht möglich. Im Gegensatz zu den Regelungen betreffend Konzessionsabgabe und Spielbankabgabe, in welchen ein Jahresbescheid und daher ein Jahresausgleich vorgesehen sei, finde sich in den gegenständlichen Regelungen kein solcher und sei dies offenbar so vom Gesetzgeber gewollt worden.

Der gesetzlich vorgesehene monatliche Abrechnungszeitraum gemäß § 57 Abs. 2 iVm § 59 Abs. 3 GSpG mache es erforderlich, als Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne des jeweiligen Kalendermonats heranzuziehen. Die Glücksspielabgabe für Ausspielungen, bei denen die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne in einem Kalendermonat entstanden sei, sei bereits mit dem 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats fällig.

Überstiegen in Zusammenhang mit Ausspielungen eines Kalendermonats die ausgezahlten Gewinne die Einsätze, so sei die Bemessungsgrundlage negativ und die Glücksspielabgabe gleich 0,00, d.h. es falle keine Glücksspielabgabe an.

Auch könne eine negative Bemessungsgrundlage in einem Monat bei der Bemessung der Glücksspielabgabe für den nachfolgenden Kalendermonat keine Berücksichtigung mehr finden. Denn der Glücksspielabgabe unterlägen im jeweiligen Kalendermonat nur jene Ausspielungen, für die die Abgabenschuld in diesem Kalendermonat (somit nicht etwa in Vormonaten) entstanden sei. Eine Art Vortrag von negativen Bemessungsgrundlagen in darauffolgende Abrechnungszeiträume sei im Gesetz nicht normiert, ebenso wenig wie ein Ausgleich am Ende eines Kalenderjahres.

Die Wahl des Begriffs „Jahresbruttospieleinnahmen“ gemäß § 57 Abs. 5 GSpG sei offenkundig erfolgt im Hinblick auf den bereits im konzessionierten Bereich (insb. Spielbankabgabe) gewählten Begriff. Diese Wortwahl könne aber keinesfalls die im Gesetz nicht vorhandene und nicht vorgesehene Möglichkeit eines Ausgleichs oder Vortrags ersetzen.

Wenn ein Vortrag oder Jahresausgleich von negativen Bemessungsgrundlagen nicht möglich sei, dann sei erst Recht keine Festsetzung (oder Selbstberechnung) eines Guthabens zulässig. Die Glücksspielabgabe könne nur positiv oder gleich null sein, aber keinesfalls negativ.

Zum Unionsrecht werde festgehalten:

Im BFG Erkenntnis vom 04.04.2018, RV/7105345/2017, sei ausgeführt worden:

„Die Glücksspielabgabe besteuert Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Aus der Textierung „Teilnahme vom Inland aus“ ergibt sich, dass die Glücksspielabgabe nicht differenziert, ob der Glücksspielanbieter im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union seinen Sitz hat, es genügt, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus an den von der Bf. angebotenen Glücksspielen teilnimmt. § 57 Abs. 1 bis Abs. 3 GSpG knüpft weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, die den Spielvertrag abschließen, ein personeller Inlandsbezug fehlt. Es gibt keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft. § 57 Abs. 2 GSpG iVm § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG, besteuern unterschiedslos, in gleicher Weise Onlineglücksspielangebote von inländischen und ausländischen, von konzessionierten wie nichtkonzessionierten Anbietern, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus teilnimmt. Diese Bestimmungen gelten für alle Anbieter von Glücksspieldienstleistungen, die auf dem Glücksspielmarkt in Österreich wirtschaftlich tätig sind, in gleichem Maße, unabhängig davon, wo sie ansässig sind (vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes C 591/15 Rn 86 und Rn 97 zur englischen Fernglücksspielabgabe). Gerade mit der Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ stellt die Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG einen Anknüpfungspunkt zum Inland her und ist nicht extraterritorial, § 57 Abs. 2 GSpG verletzt daher nicht die Dienstleistungsfreiheit iSd Art. 56 AEUV.“

Das BFG führe in seinem Erkenntnis vom 16.02.2018, RV/7104387/2015, aus:

„Zum Argument, wonach eine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit vorliege, weil typischerweise ausländische Sportwettenanbieter der „Unbestimmtheit der rechtlichen Regelungen“ ausgesetzt seien, ist zu erwidern, dass sich sowohl die Bf. als auch der jeweilige Wettteilnehmer jeweils im Klaren sind, an welchem geografischen Ort sie sich bei Abschluss des Rechtsgeschäftes befinden und damit von wo aus sie teilnehmen und ist der Gesetzestext „Teilnahme vom Inland aus“ daher hinreichend deutlich.

Dass bei inländischen Anbietern der Ort des Abschlusses des Rechtsgeschäftes immer der inländische Sitz des Unternehmens sei und sich daher der inländische Anbieter keine Gedanken darüber machen müsse, ob sich seine Kunden im Inland oder im Ausland aufhalten, ist eine Folge dessen, dass der inländische Anbieter sämtliche Rechtsgeschäfte der Gebühr zu unterziehen hat. Tendenziell ist damit der inländische Anbieter gegenüber dem ausländischen Anbieter schlechter gestellt, weil gerade bei grenzüberschreitenden digitalen Dienstleistungen an Nichtunternehmer (die Teilnahme an Wettgeschäften erfolgt durch die Kunden typischerweise im nichtunternehmerischen Bereich) in der Praxis viele Probleme bei der vollständigen Besteuerung bestehen (vgl. dazu den Aufsatz von Kemper, Das Internet als „Steuer-oase“ bei digitalen Dienstleistungen?, Umsatzsteuerrundschau 5/2017, S 169-174).

Im Übrigen wurde auch im Verfahren VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085, von der dortigen Beschwerdeführerin geltend gemacht, dass die Bestimmung des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG einen Verstoß gegen Grundfreiheiten der Union darstelle.

Für die Zwecke der zwingenden Selbstberechnung durch die Bf. hat 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 können. Im gegenständlichen Fall wurde von der Bf. die Methode der Selbstberechnung nach dem registrierten Wohnort des Wettteilnehmers und damit ein geeignetes Indiz ihrer Selbstberechnung zugrunde gelegt.“

Das BFG führe in seinem Erkenntnis vom 04.04.2018, RV/7104839/2017, aus:

„§ 57 Abs. 2 GSpG iVm § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG, aber auch § 33 TP 17 Abs. 2 GebG besteuern unterschiedslos in gleicher Weise Onlineglücksspiel- und Wettangebot von inländischen und ausländischen, von konzessionierten wie nichtkonzessionierten Anbietern, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus teilnimmt. Diese Bestimmungen gelten für alle Anbieter von Glücksspieldienstleistungen, die auf dem Glücksspielmarkt in Österreich wirtschaftlich tätig sind, in gleichem Maße, unabhängig davon, wo sie ansässig sind (vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 86 und Rn 97 zur englischen Fernglücksspielabgabe). § 57 Abs. 2 GSpG verletzt daher nicht die Dienstleistungsfreiheit iSd Art. 56 AEUV.“

Abschließend werde darauf hingewiesen, dass der VwGH mit Beschluss vom 14.01.2020, Ro 2018/16/0046, die Revision gegen das Erkenntnis des BFG vom 23.07.2018, RV/7101044/2016, zurückgewiesen habe. Das BFG habe in diesem Erkenntnis in der Sache, im überwiegenden Teil, die Rechtsansicht des Finanzamtes bestätigt. Insbesondere sei grundsätzlich die Feststellung der Verwirklichung des Tatbestandes gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG – die Teilnahme vom Inland aus – anhand jener Teilnahmen von mit einer österreichischen Adresse registrierten „Usern“, bestätigt worden. Die Registrierung sei, im Lichte des Erkenntnisses des VwGH vom 20.11.2014, 2013/16/0085, ein geeignetes Indiz für den als Ergebnis der Beweismwürdigung festgestellten Sachverhalt, ob die Teilnahme von Österreich aus erfolgt sei.

Jene Teilnahmen, bei denen es einen Widerspruch zwischen der Registrierungsadresse des Users und der verwendeten IP-Adresse gebe, seien grundsätzlich in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen - das BFG sei dem Abschlagsbegehren der mitbeteiligten Partei nicht gefolgt. Das BFG habe darüber hinaus die von der mitbeteiligten Partei vorgebrachte Unionsrechts- und Verfassungswidrigkeit der Wettgebühren bzw. Glücksspielabgaben bzw. der Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ verneint.

Das Finanzamt beantrage, das Bundesfinanzgericht möge die Beschwerde als unbegründet abweisen.

---//---

In Beantwortung des Vorhaltes des Bundesfinanzgerichtes vom 03.03.2022 zog die Bf. mit Schriftsatz vom 13.09.2022 die Beschwerde gegen die Abweisungsbescheide vom 11.10.2019 betreffend Glücksspielabgaben für die Zeiträume 05/2012, 09/2012, 01/2013 und 05/2013 zurück und brachte mit Schreiben vom 14.09.2022 für die verbleibenden Glücksspielabgaben folgende Stellungnahme ein:

I. Executive Summary

Zur Frage, ob die im angeführten Zeitraum gewährten Boni (Rabatte oder Freispiele) von den Spielern hätten weitergegeben oder in Geld abgelöst werden können, sei darauf hinzuweisen, dass die gewährten Boni weder an andere Kunden hätten weitergegeben noch in Geld abgelöst werden können.

Zur Frage, in welcher Höhe die Boni in der Tabelle zur Berechnung der Bemessungsgrundlage (Selbstanzeige vom 9. November 2016, Beilage IV) in der Spalte „GGR“ (bemessungsgrundlagenerhöhend) enthalten seien, sei wie folgt anzuführen und werde zusätzlich auf die detaillierten Ausführungen unter Punkt III. ff verwiesen:

- Die gewährten Boni seien im GGR des beschwerdegegenständlichen Zeitraums als Teil des Einsatzes bemessungsgrundlagenerhöhend enthalten gewesen.
- Zur Höhe der im GGR enthalten gewährten Boni sei festzuhalten, dass diese im Zuge der Schätzung hätten ermittelt werden müssen.
- Diese im Wege der Schätzung ermittelten gewährten Boni, die im Einsatz enthalten gewesen seien, und die aus den gewährten Boni erzielten Gewinne, die auf Seiten des Gewinns im GGR enthalten gewesen seien, seien aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.
- Von dieser Bemessungsgrundlage (nach vollständiger Eliminierung der gewährten Boni) seien die eingelösten, nach Erfüllung der Bonusbedingungen in Echtgeld umgewandelten Boni abzuziehen.

II. Bisheriges Vorbringen

Zum bisherigen Vorbringen verweise die Bf. auf ihre Ausführungen und Anträge, welche sie weiterhin vollinhaltlich aufrecht halte, sowie auf die bisher vorgelegten Urkunden.

III. Rechtliche Beurteilung der Boni

Einleitend sei festzuhalten, dass basierend auf dem Erkenntnis des VwGH vom 24.6.2020 (Ro 2018/17/0003-5) und der auf diesem Erkenntnis beruhenden jüngsten Rechtsprechung des BFG (u.a. BFG 31.5.2021, RV/7104456/2019; BFG 20.12.2021, RV/7103851/2020; BFG

15.7.2022, RV/7105528/2014) eine klare Unterscheidung zwischen der Gewährung des Bonus und der Einlösung des Bonus vorzunehmen sei.

1. Gewährte Boni

Wie in der Selbstanzeige vom 9. November 2016 angeführt worden sei, hätten die zur Berechnung der Glücksspielabgaben herangezogenen Jahresbruttospieleinnahmen auch die von der Bf. gewährten Boni enthalten.

Zur Begründung, warum die gewährten Boni im verfahrensgegenständlichen Zeitraum in den Jahresbruttospieleinnahmen enthalten gewesen seien, sei wie folgt auszuführen:

Einleitend sei festzuhalten, dass sich im Glücksspielgesetz keine Definition des Bonus finde. Für die Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen seien gemäß § 57 Abs. 5 GSpG die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres heranzuziehen.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 GSpG gelte als „Einsatz“ eine vermögenswerte Leistung, die ein Kunde oder andere in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbrächten. Der Einsatz sei somit jener Betrag, der – vereinbarungsgemäß – vom Spielteilnehmer oder „einem anderen“ aufzuwenden sei, um an dem Glücksspiel teilnehmen zu können (Kaufpreis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance), wobei jede Vermehrung des Vermögens bzw. der Einnahmen des Glücksspielanbieters bemessungsgrundlagenerhöhend zu berücksichtigen sei (vgl. *Bavenek-Weber in Bavenek-Weber/Petritz/Petritz-Klar*, GebG⁴ § 33 TP GebG/GSpA Rz 51).

Zum Zeitpunkt der Offenlegung der Bemessungsgrundlagen für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum 04/2012 bis 09/2016 im November 2016 habe es weder eine einheitliche Rechtsprechung des BFG zur Behandlung von Boni noch eine Klarstellung durch die Höchstgerichte noch eine Richtlinie zur Auslegung des Glücksspielgesetzes gegeben.

Nach damaliger Rechtsprechung des UFS und BFG sei es nicht darauf angekommen, wie der Spieleinsatz tatsächlich erbracht werde: ob durch den Spielteilnehmer selbst, einen Dritten oder auch durch den Anbieter. Im Ergebnis sollten damit sämtliche Einsätze eines Kunden gleich behandelt werden, unabhängig davon, ob dieser den Spielbetrag selbst (dh aus eigener Tasche) aufgebracht, mithilfe eines Darlehens oder eines Geldgeschenks von einem Verwandten finanziert oder einen Gutschein oder Bonus von einem Glücksspielanbieter zur Begleichung seines Spielbetrages verwendet habe (u.a. UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 8.11.2015, RV/7101099; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015; BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016).

Beispielhaft würden dazu folgende Entscheidungen angeführt:

- UFS 5.4.2013, RV/1194-WV/12:

„Die Bemessungsgrundlage Jahresbruttospieleinnahmen hat als vorgelagerten Sachverhalt den Spieleinsatz als vereinbartem Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance. Wie der Spielteilnehmer den Preis aufbringt, ist gleichgültig, auch Freispiele, also ‚Gutscheine‘ (Boni) die der Spielanbieter, die Bw., gewährt, zählen zum vereinbarten Preis.“

- UFS 28.12.2012, GZ. RV/3510-W/11 zu den Wettgebühren. In dieser Entscheidung sei zu der Behandlung der zur Verfügung gestellten Boni (gewährten Boni) festgehalten worden:

„Die Wetten, bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stammt, sondern etwa in Form eines Gutscheines durch den Wettanbieter zur Verfügung gestellt werden, sind daher in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.“

In dem gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum seien, wie o.a., die gewährten Boni in den Jahresbruttospieleinnahmen enthalten gewesen. Dies habe auch der damaligen in der Literatur vertretenen und von der Rechtsprechung, wie oben angeführt, bestätigten Rechtsansicht entsprochen.

Zur Frage im Vorhalt hinsichtlich der Höhe der gewährten Boni, die den Einsatz und damit die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Glücksspielabgabe erhöht hätten, sei festzuhalten, dass diese Daten aufgrund der Tatsache, dass der verfahrensgegenständliche Zeitraum teilweise mehr als zehn Jahre zurückliege, von der Bf. nicht mehr ermittelt werden könne.

Nachdem sie festgestellt habe, dass es technisch nicht möglich sei, die Daten für den gesamten verfahrensgegenständlichen Zeitraum (04/2012 bis 09/2016) auszuheben, seien die Daten für den Zeitraum ab 01/2016 bis 12/2019 hinsichtlich der gewährten Boni analysiert worden. Diese Auswertung habe ergeben, dass im Schnitt die Echtgeld-Jahresbruttospieleinnahmen (= Echtgeldeinsatz - Echtgeldgewinn) um rund 4,21% niedriger gewesen seien als die Brutto-Spieleinnahmen (= Einsatz inklusive gewährter Boni abzüglich Gewinn aus gewährten Boni).

Mit dem Ausscheiden von 4,21% des GGR des verfahrensgegenständlichen Zeitraums würden sowohl die Gewährung des Bonus als Einsatz als auch die aus dem gewährten Bonus erzielten Gewinne entsprechend der Judikatur des VwGH und des BFG eliminiert. Anbei werde dazu die Beilage I „Bf. Anteil gewährter Boni“ übermittelt, in der die detaillierte Berechnung auf monatlicher Basis enthalten sei. Die angeführte und übermittelte Beilage I bilde einen integrierenden Bestandteil der vorliegenden Stellungnahme.

Im Juni 2020 habe sich der VwGH erstmalig umfassend mit der rechtlichen Beurteilung der Boni und auch der Unterscheidung zwischen der Gewährung des Bonus und der Einlösung des Bonus befasst. Gemäß dem Erkenntnis des Höchstgerichts finde die bloße Gewährung eines Bonus keine Berücksichtigung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe (vgl. VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003-5, Rz 94).

Dieser Ansicht sei auch in den jüngsten Entscheidungen des BFG u.a. vom 31. Mai 2021, RV/7104456/2019, vom 20. Dezember 2021, RV/7103851/2020, und vom 15. Juli 2022, RV/7105528/2014, gefolgt worden.

Basierend auf der o.a. aktuellen Rechtsprechung des VwGH und des BFG seien die gewährten Boni, sowohl auf Seite des Einsatzes als auch auf Seite des Gewinns (= Gewinne, die mit gewährten Boni generiert worden seien), aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden.

Wie oben angeführt sei es der Bf. technisch nicht möglich, die Daten für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum auszuheben. Wie ebenfalls oben angeführt und in der Beilage I detailliert dargestellt worden sei, hätten jedoch die Daten der gewährten Boni ab dem Zeitraum 01/2016 analysiert werden können.

Aus dieser Berechnung gehe hervor, dass der Anteil am GGR aus den gewährten Boni für den gesamten Zeitraum 01/2016 bis 2019 rund 4,21% betragen habe. Unter der Annahme, dass sich die Verhältnisse nicht geändert hätten und dass der Anteil für den Zeitraum ab 01/2016 auch jenem des verfahrensgegenständlichen Zeitraums entspreche, sei folglich dieser Anteil des GGR aus den gewährten Boni in Höhe von 4,21% aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden.

Die Vorgehensweise der Ermittlung des Anteils der gewährten Boni anhand von Daten der Folgezeiträume sei erst kürzlich im Erkenntnis des BFG vom 15.7.2022, RV/7105528/2014, bestätigt worden:

„Auch die Höhe der in Abzug zu bringenden ‚gewährten Boni‘ ins Verhältnis gesetzt zu den Jahresbruttospieleinnahmen/der Bemessungsgrundlage laut den ursprünglichen Bescheiden erscheint dem BFG nicht völlig außer Verhältnis.“

Wie o.a. beträgt der Anteil des GGR aus den gewährten Boni für den gesamten Zeitraum 01/2016 bis 2019 4,21%. Die beiliegende Auswertung zeige jedoch, dass dieser Anteil über die Jahre gesunken und daher davon auszugehen sei, dass der Anteil des GGR aus den gewährten Boni im verfahrensgegenständlichen Zeitraum 04/2012 bis 09/2016 um einiges höher gewesen sei. Bei der beantragten Ausscheidung des Anteils des GGR aus den gewährten Boni in Höhe von 4,21% handle es sich daher um eine Untergrenze im Sinne eines Mindestausgleichs.

Die Bf. verweise dazu auf die Beilage II „Bf. GSA 04_12-09_16“, in der die aktualisierte Berechnung der Glücksspielabgabe für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum enthalten sei. Die angeführte und übermittelte Beilage II bilde einen integrierenden Bestandteil der vorliegenden Stellungnahme. Da eine genaue Ermittlung der maßgeblichen Werte nicht möglich sei, seien diese aus vorhandenen Daten anderer Zeiträume plausibel geschätzt worden.

Abschließend ist festzuhalten, dass die von der Bf. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum gewährten Boni weder in Geld hätten abgelöst noch auf andere Spieler übertragen werden können.

2. Eingelöste Boni

Wie in Punkt 1. ausgeführt, seien die gewährten Boni in dem gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum im GGR enthalten gewesen und hätten folglich die Bemessungsgrundlage (Bruttospieleinnahmen; GGR) zur Berechnung der Glücksspielabgabe erhöht. Dies entspreche nicht der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, weshalb die offengelegte Bemessungsgrundlage zu hoch gewesen sei.

Gemäß der aktuellen höchstgerichtlichen Judikatur komme bei der Einlösung des Bonus eine Berücksichtigung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage in Betracht. Bei der Einlösung des Bonus sei eine Beurteilung vorzunehmen, ob der erhaltene Bonus für den begünstigten Spieler einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstelle. Das sei dann der Fall, wenn der Spieler den Gutschein (auch) in Geld (Waren) ablösen könne. Die Bf. weise nochmals darauf hin, dass die von ihr gewährten Boni im vorliegenden Fall weder in Bargeld abgelöst noch an andere Spieler (ggf. gegen Entgelt) weitergegeben werden könnten.

Wenn der Spieler für die Teilnahme an weiteren Spielen einen Rabatt oder ein Freispiel erhalte und er diese Vergünstigung weder weitergeben noch in Geld ablösen lassen könne, sei der Bonus gemäß VwGH wie ein Rabatt zu beurteilen (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rz 99). Bei einer tatsächlichen Inanspruchnahme des Rabatts anlässlich einer späteren Spielteilnahme brauche der Spieler nur einen, um diesen Rabatt verminderten Einsatz oder im Falle eines Freispiels gar keinen Einsatz zu leisten. Daher könne bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Rahmen der Einsätze nur der um den Rabatt verringerte tatsächlich geleistete Einsatz dieses Spielers angesetzt werden (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rz 99).

Wie oben angeführt, seien die im Zuge der Schätzung ermittelten gewährten Boni sowohl auf Seite des Einsatzes als auch auf Seite des Gewinns (= Gewinne, die mit gewährten Boni generiert worden seien), aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

Zusätzlich sei vom BFG in den aktuellen Entscheidungen ein Abzug für Boni im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld in Echtgeld gewährt worden (BFG 31.5.2021, RV/7104456/2019):

„Da nur für Guthaben am ‚Echtgeldkonto‘ vom Spieler eine Auszahlung verlangt werden kann, kommt den von der Bf. gewährten Boni erst nach Erfüllung der Spielbedingungen („Freispielen“ gemeinsam mit „Echtgeld“ und damit in Abhängigkeit von einem aleatorischen Element) hinsichtlich des verbleibenden Restbetrages („Bonus Converted“) durch die

Umbuchung vom ‚Bonuskonto‘ auf das ‚Echtgeldkonto‘ ein von einer weiteren Spielteilnahme unabhängiger Vermögenswert zu. Wie vom FA in seiner Stellungnahme vom 26.2.2021 richtig ausgeführt wurde, stellt der Bonusbetrag erst in dem Zeitpunkt, in dem er (erstmalig) auszahlbar wird, einen Abzugsposten dar, der als ausbezahlter Gewinn in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen ist.“

In einer weiteren Entscheidung vom Dezember 2021 wurde die Abzugsfähigkeit erneut bestätigt.

Von den Jahresbruttospieleinnahmen (nach vollständiger Eliminierung der gewährten Boni) sei daher die in der Beilage II „Bf. GSA 04_12-09_16“ angeführte Position Bonus (als eingelöste Boni zu verstehen; im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld) abzuziehen.

Bei diesem Bonus seien die jeweiligen zwingend erforderlichen Spielbedingungen erfüllt worden (= mehrmaliges Einsetzen des Bonusgeldes gemeinsam mit „Echtgeld“). Folglich handle es sich bei den in der Tabelle angeführten Boni um jene Beträge, die der Kunde ausschließlich aus ihm gewährten Boni durch mehrmaliges Einsetzen gemeinsam mit Echtgeld „freigespielt“ habe und die daher in Abhängigkeit eines aleatorischen Moments seien.

Die Position Bonus (im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld) entspreche daher der jüngsten Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts vom 31.05.2021, RV/7104456/2019, in der das Gericht in Übereinstimmung mit der Ansicht des Finanzamts festgehalten habe, dass der Bonus in dem Zeitraum, in dem er (erstmalig) auszahlbar werde, ein Abzugsposten sei, der als auszahlbarer Gewinn in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen sei.

Ergänzend sei dazu festzuhalten, dass gemäß Bonusbedingungen der Bf., die dem Finanzamt im Zuge der Offenlegung vom 09.11.2016 übermittelt worden seien, alle Boni an Umsatzbedingungen gebunden seien und der Kunde keine Auszahlung verlangen könne, solange diese Bedingungen nicht vollständig erfüllt seien (Punkt 2 iVm Punkt 12 der angeführten Bedingungen):

„Alle Boni unterliegen einer Bonusumsatzbedingung von 35mal [...]. Sobald ein Kunde eine Auszahlung veranlasst, bevor die notwendigen Bonusumsatzbedingungen erfüllt wurden, verliert er sämtliche Bonusansprüche für dieses Konto.“

Der Betrag des Bonus (im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld) sei daher von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Anbei übermittle die Bf. dazu die Beilage II „Bf. GSA 04_12-09_16“, in der die aktualisierte Berechnung der Glücksspielabgabe für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum enthalten sei. Die angeführte und übermittelte Beilage II bilde einen integrierenden Bestandteil der vorliegenden Stellungnahme.

In der angeführten Beilage II werde die Berechnung der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe, entsprechend der o.a. aktuellen Judikatur des VwGH und BFG, wie folgt zahlenmäßig offengelegt: Jahresbruttospieleinnahmen (nach vollständiger Eliminierung der gewährten Boni sowohl auf Seiten des Einsatzes als auch auf Seiten des Gewinns) abzüglich der eingelösten Boni im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld.

3. Zusammenfassung

- Wie in der Selbstanzeige vom 9. November 2016 angeführt, enthielten die zur Berechnung der Glücksspielabgaben herangezogenen Jahresbruttospieleinnahmen auch die von der Bf. gewährten Boni.
- In der Position „GGR“ der Beilage IV, die im Rahmen der Offenlegung vom 9. November 2016 an das Finanzamt übermittelt worden sei, seien die gewährten Boni enthalten gewesen (sowohl auf Seite des Einsatzes als auch auf Seite des Gewinns [= Gewinne, die mit gewährten Boni generiert worden seien]).
- Gemäß Erkenntnis des VwGH vom 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, führe die (reine) Gewährung von Boni zu keiner Berücksichtigung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage.
- Basierend auf dem o.a. VwGH Erkenntnis sei der Anteil des GGR aus den gewährten Boni in Höhe von 4,21% aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.
- Basierend auf der Analyse der Daten für den Zeitraum ab 01/2016 zu den gewährten Boni sei die Bemessungsgrundlage um rund 4,21% zu hoch offengelegt worden.
- Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, sei eine Berücksichtigung des Bonus bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen erst in jenem Monat denkbar, in dem der Bonus eingelöst worden sei.
- Gemäß aktueller Judikatur des BFG, mit Verweis auf das o.a. Erkenntnis des VwGH, stelle der Bonusbetrag in dem Zeitpunkt, in dem er (erstmalig) auszahlbar werde, einen Abzugsposten dar, der als ausbezahlter Gewinn in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen sei.
- Der Betrag des Bonus (im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld) sei daher gemäß der in der Beilage II „Bf. GSA 04_12-09_16“ angeführten Höhe von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.
- Die von der Bf. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum angebotenen Boni hätten weder in Geld abgelöst noch auf andere Spieler übertragen werden können.

IV. Einbeziehung der Jackpot-Contributions in die Bemessungsgrundlage

Die Bf. biete ihren Kunden die Möglichkeit, an verschiedenen Jackpot-Spielen teilzunehmen. Die Jackpots würden zum Teil von anderen Unternehmen betrieben (= Pool Jackpots). Laut jüngster Rechtsprechung des BFG (BFG 31.5.2021, RV/7104456/2019) sei unstrittig, dass die Kunden für die Teilnahme an den Jackpot-Spielen bestimmte Geldbeträge an die Anbieter leisteten, weshalb diese gesamten von den Kunden für den Erhalt der Gewinnchance erbrachten vermögenswerten Leistungen jedenfalls als Spieleinsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien. Die den Anbietern dieser Jackpots ersetzten Jackpot-Kosten seien daher in der Position Bruttospieleinnahmen in der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe für den Zeitraum 04/2012 bis 09/2016 enthalten.

Weiters führe das Gericht in seinem jüngsten Erkenntnis aus, dass erst die tatsächliche Auszahlung des Jackpots an einen Kunden des Anbieters, der vom Inland aus am Jackpot-Spiel teilgenommen habe, als Gewinn die Bemessungsgrundlage mindere (BFG 31.5.2021, RV/7104456/2019). In den Bruttospieleinnahmen für den Zeitraum 04/2012 bis 09/2016 seien - entsprechend den Ausführungen des BFG - die Jackpot-Gewinne der Kunden der Bf., die von Österreich aus teilgenommen hätten, ebenfalls enthalten.

V. Aufrechterhaltung der bisherigen Anträge

Die Bf. halte daher ihre bisherigen Anträge - insbesondere auch die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Senat - vollinhaltlich aufrecht und verweise im Übrigen auf die bisherigen Ausführungen in ihren Beschwerden.

Beilage II lautet:

<i>Zeitraum</i>	<i>Bruttospiel-einnahmen</i>	<i>4,21% Anteil am GGR aus den gewährten Boni</i>	<i>Bonus (im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld)</i>	<i>Bemessungs-grundlage</i>	<i>40% Glücks-spielabgabe</i>
04/2012	12,34	0,52	-	11,82	4,73
06/2012	3.209,84	135,19	-	3.074,65	1.229,86
07/2012	1.973,17	83,10	-	1.890,07	756,03
10/2012	161,43	6,80	-	154,63	61,85
12/2012	2.121,04	89,33	-	2.031,71	812,68
02/2013	21,00	0,88	-	20,12	8,05
03/2013	21,90	0,92	-	20,98	8,39
04/2013	59,90	2,52	-	57,38	22,95
06/2013	3.398,71	143,14	69,02	3.186,54	1.274,62

07/2013	5.571,23	234,64	990,24	4.346,34	1.738,54
08/2013	2.639,49	111,17	888,21	1.640,11	656,04
09/2013	2.847,39	119,92	398,12	2.329,34	931,74
10/2013	8.010,20	337,37	4.306,99	3.365,84	1.346,34
11/2013	16.542,85	696,74	3.763,87	12.082,24	4.832,90
12/2013	15.135,00	637,44	2.862,50	11.635,05	4.654,02
01/2014	24.202,17	1.019,33	3.790,47	19.392,37	7.756,95
02/2014	26.322,13	1.108,62	4.750,72	20.462,79	8.185,12
03/2014	29.776,14	1.254,09	6.780,96	21.741,09	8.696,44
04/2014	19.560,96	823,85	2.411,86	16.325,24	6.530,10
05/2014	23.752,73	1.000,40	2.068,51	20.683,82	8.273,53
06/2014	28.850,24	1.215,09	5.527,35	22.107,80	8.843,12
07/2014	29.466,72	2.241,06	2.905,02	25.320,65	10.128,26
08/2014	46.186,20	1.945,24	4.603,11	39.637,85	15.855,14
09/2014	36.906,07	1.554,38	6.340,01	29.011,68	11.604,67
10/2014	62.165,75	2.618,25	4.879,55	54.667,95	21.867,18
11/2014	62.941,12	2.650,91	10.514,66	49.775,55	19.910,22
12/2014	136.092,02	5.731,82	28.565,87	101.794,33	40.717,73
01/2015	150.468,88	6.337,34	11.278,86	132.852,69	53.141,08
02/2015	244.209,70	10.285,44	30.746,05	203.178,21	81.271,28
03/2015	193.819,01	8.163,12	19.943,30	165.712,59	66.285,03
04/2015	202.081,56	8.511,12	25.708,54	167.861,90	67.144,76
05/2015	159.511,37	6.718,18	19.791,16	133.002,03	53.200,81
06/2015	188.270,07	7.929,42	27.771,82	152.568,84	61.027,53
07/2015	196.316,15	8.268,30	38.904,63	149.143,23	59.657,29
08/2015	213.197,61	8.979,30	34.372,01	169.846,30	67.938,52
09/2015	174.534,88	7.350,93	48.420,16	118.763,79	47.505,52
10/2015	140.291,21	5.908,68	28.944,18	105.438,35	42.175,34
11/2015	213.026,03	8.972,07	23.711,70	180.342,26	72.136,90
12/2015	264.124,64	11.124,21	40.477,84	212.522,60	85.009,04

01/2016	278.605,47	11.734,10	47.990,39	218.880,98	87.552,39
02/2016	210.899,55	8.882,51	57.237,96	144.779,07	57.911,63
03/2016	276.574,74	11.648,57	42.292,44	222.633,73	89.053,49
04/2016	314.651,96	13.252,28	37.216,44	264.183,25	105.673,30
05/2016	266.078,86	11.206,51	37.154,93	217.717,42	87.086,97
06/2016	315.134,44	13.272,60	63.259,82	238.602,02	95.440,81
07/2016	240.531,20	10.130,51	66.959,90	163.440,79	65.376,31
08/2016	400.728,40	16.877,58	48.579,85	335.270,96	134.108,38
09/2016	259.051,58	10.910,54	70.110,74	178.030,29	71.212,12

---//---

Dazu wurde dem Finanzamt die Möglichkeit einer Stellungnahme geboten, die mit Schreiben vom 28.12.2022 wie folgt erstattet wurde:

In der Stellungnahme fänden sich keine Ausführungen zu den konkret angebotenen Arten von „Boni“ und zu deren Ausgestaltung.

Allgemein zur rechtlichen Beurteilung von Boni:

Der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, bestätigt, dass Boni jedenfalls keine ausgezahlten Gewinne darstellten, wenn sie nicht das Ergebnis einer Zufallsentscheidung und daher nicht von der Bemessungsgrundlage (Jahresbruttospieleinnahmen) abzuziehen seien.

Abgesehen davon sei in diesem Erkenntnis ausgeführt worden, dass im konkreten Einzelfall zu untersuchen sei, ob eine konkret eingesetzte Begünstigung einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert besitze - dies sei zum Beispiel dann der Fall, wenn eine Bargeldablöse gewährt oder eine Weitergabe möglich sei. Nur wenn der Bonus einen von einer weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert besitze, sei dieser beim Setzen als Einsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (auf der Einsatzseite). Bei Einsatz von Echtgeld gemeinsam mit einem Bonus/Gutschein sei von einem Rabatt auszugehen, dh es sei nur der Einsatz in Höhe des Echtgeldeinsatzes als Einsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Relevant sei aus Sicht des Finanzamtes, ob es sich um ein Guthaben (wie ein Gutschein) handle, welches gewährt werde und sodann zuerst an einer gewissen Anzahl an Spielen eingesetzt werden müsse, bevor der damit erzielte Gewinn auszahlbar werde (dh vor Erfüllung

dieser Bedingung nicht auszahlbar sei), oder ob es sich um eine Art Geschenk handle, welches nach einer gewissen Anzahl an Echtgeldeinsätzen gewährt werde und im Zeitpunkt der Gewährung sofort auszahlbar sei (zB umsatzabhängige Boni - nach einer gewissen Höhe des gesetzten Echtgeldes bekomme der Spieler zB einen prozentuellen „Cashback“, dh einen Teil des eingesetzten Geldes in Form von sofort auszahlbaren Echtgeld „retour“. Dabei handle es sich nicht um einen Gewinn, weil es nicht das Ergebnis einer Zufallsentscheidung sei).

Im ersteren Fall würde es sich, aus Sicht des Finanzamtes, im Lichte der Judikatur des VwGH, nicht um einen Einsatz handeln, weil der Bonus nicht unabhängig von einer weiteren Spielteilnahme auszahlbar oder weitergebbar sei. Dies gelte jedoch nur, solange die vorgesehene Bedingung (zB fünfmalige Verwendung) nicht erfüllt sei. Wenn die Bedingung erfüllt sei und der mit dem Bonus erzielte Gewinn auszahlbar, dh zu Echtgeld werde, dann sei die weitere Verwendung natürlich als Einsatz zu werten (es werde Echtgeld gesetzt).

Im zweiten Fall wäre der Bonus nach Gewährung sofort frei verfügbar und unabhängig von einer weiteren Spielteilnahme einlösbar und daher als Einsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn er für eine Spielteilnahme verwendet werde.

Es werde dazu auf zwei BFG Erkenntnisse verwiesen, welche nach der Rechtsprechung des VwGH zum Thema Boni ergangen seien: BFG vom 14.12.2020, RV/7100709/2020, und vom 19.04.2021, RV/7100711/2020, (betreffend Behandlung von „Boni“ als Wetteinsatz).

Das BFG führt in seinem Erkenntnis vom 19.04.2021, RV/7100711/2020, insbesondere aus:

„All diesen Boni ist gemeinsam, dass sie dem Kunden entweder sofort (ohne weitere Voraussetzungen) auf sein Kundenkonto gutgeschrieben wurden oder der Kunde zunächst mit ‚Echtgeld‘ ein Vielfaches des Bonusbetrages einsetzen musste und erst dann den Bonusbetrag auf seinem Kundenkonto gutgeschrieben bekommen hat (der Bonus musste ‚freigespielt‘ werden). Immer dann, wenn dem Kunden der Bonusbetrag auf sein Kundenkonto gutgeschrieben wurde, hat der Kunde über den Bonus entweder in Form einer Auszahlung auf seine Bank oder Kreditkartenkonto oder durch Verwenden als Einsatz darüber verfügen können.

Derartige Boni sind nach der oben zitierten Judikatur sowohl bei der Wettgebühren als auch bei der Glücksspielabgabe bei der Verwendung als Einsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen und kann die Gewährung der Boni mangels aleatorischen Elements nicht als die Bemessungsgrundlage mindernder ‚Gewinn‘ berücksichtigt werden.“

In der Praxis würden viele unterschiedliche Sachverhalte/Promotionen als „Bonus“ bezeichnet werden. Es gehe regelmäßig um die Geltendmachung von Kosten iZm Maßnahmen der Kundenakquisition und der Umsatzsteigerung, also um Kosten von Werbemaßnahmen. Vergünstigungen und Geschenke motivierten die Kunden, mehr zu spielen.

Bei der Einordnung dieser Boni/Kosten in die Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospielteilnahmen gemäß § 57 Abs. 5 GSpG sei zu beachten, dass es nur zwei Posten gebe: den Einsatz (+) und den ausgezahlten Gewinn (-) und dies nur in direktem Zusammenhang mit einer Ausspielung (Steuergegenstand).

Es komme auf den konkreten Sachverhalt, also die konkrete Ausgestaltung der Promotion/ des „Bonus“ an, ob dieser überhaupt relevant für die Jahresbruttospieleinnahmen ist und wenn ja in welcher Form - als Einsatz, als ausgezahlter Gewinn oder gar nicht.

Für die Frage, ob eine Selbstberechnung der Glücksspielabgabe richtig sei oder nicht, stelle sich die zweite wichtige Frage, nämlich jene, was bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage durch den Selbstberechner als Einsatz hinzugerechnet und was als ausgezahlter Gewinn abgezogen worden sei.

Zu den konkreten „Boni“:

Die Bf. bringe in der Stellungnahme vor, dass in den Bemessungsgrundlagen „gewährte“ und nicht „eingesetzte“ Boni enthalten seien, welche auch im Lichte der oben genannten Rechtsprechung nicht als Einsätze zu werten gewesen seien. Diese „gewährten“ Boni seien nicht in tatsächlicher Höhe der Gewährung, sondern durch Schätzung ermittelt und im Zuge der Selbstberechnung in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden. Grund für die Einbeziehung von (geschätzten) bloß gewährten, aber (noch) nicht eingesetzten Boni, sei gewesen, dass es damals noch keine Rechtsprechung zu diesem Thema gegeben habe.

Begehrt werde der Abzug dieser geschätzten Boni aus der Bemessungsgrundlage, der damit erzielten Gewinne und auch der Abzug von nach Erfüllung der Bonusbedingungen in Echtgeld umgewandelten Boni.

Das Finanzamt halte dazu fest:

- Nicht nachvollziehbar sei, weshalb die Bf. bei der Selbstberechnung „gewährte“ Boni als Einsätze gewertet haben solle, ohne dass diese eingesetzt worden seien. Auch ohne Vorliegen der nunmehr ergangenen Rechtsprechung sei aufgrund des Gesetzeswortlautes klar gewesen, dass „Plusposten“ in einem Monat die Einsätze seien und ein ausgegebener/ gewährter Bonus/ Gutschein im Zeitpunkt der Ausgabe/ Gewährung keinen Einsatz darstellen könne. Nur etwas Eingesetztes könne einen Einsatz darstellen. Wenn ein Gutschein ausgegeben, aber nicht verwendet werde, könne es sich nicht um einen Einsatz handeln. Im Übrigen handle es sich im gegenständlichen Fall gar nicht um eine Art Gutschein (dazu unten).

- bei unter Einsatz von nicht vermögenswerten Boni/ Gutscheinen erzielten Gewinnen sei der jeweils gewonnene Betrag einerseits nur dann von der Bemessungsgrundlage abzuziehen, wenn beim jeweiligen Einzelspiel Echtgeld zusammen mit dem Bonus eingesetzt worden sei (wenn in einem konkreten Einzelspiel ausschließlich ein nicht vermögenswerter Bonus

eingesetzt werde, handle es sich nicht um eine Ausspielung und verwirkliche dieses Spiel nicht den Steuertatbestand des § 57 Abs. 2 GSpG). Andererseits sei ein Gewinn unter Einsatz von Echtgeld gemeinsam mit einem nicht vermögenswerten Bonus nur dann als „Gewinn“ von der Bemessungsgrundlage abzuziehen, wenn es sich um das Ergebnis einer Zufallsentscheidung und um einen tatsächlich auszahlbaren Gewinn handle.

- Bei Freispielen erzielte Gewinne seien keine „ausgezählten Gewinne“, weil sie gar nicht der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG unterlägen. Sollten sie abgezogen worden sein, wären sie wieder hinzuzurechnen.

- Gleiches gelte auch für nach Erfüllung der Bonusbedingungen in Echtgeld umgewandelte Boni/Gutscheine - diese stellten nur dann Gewinne dar, wenn es sich im konkreten Einzelspiel um das Ergebnis einer Zufallsentscheidung handle und eben dieser erzielte Gewinn auszahlbar werde. Wenn ein Betrag auf einem Bonuskonto nicht das Ergebnis einer Zufallsentscheidung eines konkreten Spiels sei - sondern aufgrund des Eintritts sonstiger Bedingungen - in Echtgeld umgewandelt werde, dann könne es sich auch nicht um einen die Bemessungsgrundlage mindernden Gewinn handeln.

In der Stellungnahme der Bf. würden keine Details zur Ausgestaltung der im verfahrensgegenständlichen Zeitraum gewährten Promotionen genannt und auch keine Spielbedingungen vorgelegt.

Das Finanzamt weise darauf hin, dass der VwGH in seinem Erkenntnis vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, ausgeführt habe:

„Im fortzusetzenden Verfahren wird das BFG Feststellungen zu treffen haben, die eine nachvollziehbare Beurteilung der einzelnen von der mitbeteiligten Partei gewährten Vergünstigungen im obigen Sinn erlauben. Es wird darauf hingewiesen, dass die bloße Wiedergabe des diesbezüglichen Vorbringens der mitbeteiligten Partei solche Feststellungen nicht zu ersetzen vermag.“

Das Finanzamt habe 07.12.2022 im Internet (www.Bf..com) Bonusbedingungen abgefragt. Die Bedingungen würden dieser Stellungnahme beigelegt.

Unter Bonusbedingungen (<https://www.Bf..com/de-at/angebote/bedingungen>) finde sich insbesondere Folgendes:

[...]

Unter „So funktionieren Boni“ (<https://www.Bf..com/de-at/angebote/ueber-bonus>) finde sich insbesondere Folgendes:

[...]

Es gebe Neukundenangebote, Einzahlungsangebote und Freispielangebote. Bei allen seien Umsätze ausschließlich mit Echtgeld in einer definierten Höhe zu tätigen gewesen. Aus den aktuellen Spielbedingungen gehe eindeutig hervor, dass es sich nicht um Boni in Form von Gutscheinen handle, welche bei konkreten Spielen zusammen mit Echtgeld eingesetzt würden. Es handle sich vielmehr um umsatzabhängige Geschenke, welche dem Spieler (auszahlbar) überwiesen würden, nachdem Umsätze in einer vordefinierten Höhe ausschließlich mit Echtgeld getätigt worden seien.

Wenn demnach dieser „konvertierte“ Bonus erstmals auszahlbar werde, handle es sich nicht um einen Gewinn, weil es sich nicht um das Ergebnis einer Zufallsentscheidung handle.

Auf der anderen Seite könnten diese Boni denkunmöglich eingesetzt worden sein, weil es sich nicht um eine Art Gutschein handle, sondern um ein umsatzabhängiges Geschenk. Wenn hingegen der erhaltene/ konvertierte Bonusbetrag für weitere Spiele verwendet werde, so handle es sich um einen Einsatz, weil er bei Erhalt Echtgeldguthaben darstelle.

Bei Freispielen erzielte Gewinne seien - auch wenn sie in bar ausgezahlt würden – keine „ausgezählten Gewinne“, weil sie gar nicht der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG unterlägen. Diese Gewinne seien nicht von der Bemessungsgrundlage als Minusposten abzuziehen und sei hier eine (steuererhöhende) Korrektur in unbekannter Höhe notwendig.

Es wären aus Sicht des Finanzamtes der Vollständigkeit halber die im verfahrensgegenständlichen Zeitraum gültigen Bonusbedingungen (sämtliche Fassungen) von der Bf. vorzulegen, damit eine abschließende Beurteilung möglich werde.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass - ausgehend von den aktuell auf der Homepage abrufbaren Bonusbedingungen - der Posten „konvertierter Bonus“ nicht abzuziehen sei, weil es sich nicht um einen ausgezahlten Gewinn handle.

Auf der anderen Seite seien, falls diese „Angebote“ im Zeitpunkt der bloßen Gewährung (unabhängig davon, ob vor oder nach Erfüllung der Umsatzbedingung) auf der Einsatzseite als Einsatz gewertet worden seien, zu korrigieren, weil es sich nicht um Einsätze handle. Dies unter der Voraussetzung, dass das tatsächliche Einsetzen des (nach Erfüllung der Umsatzbedingungen) „geschenkten“ Echtgeldes als Einsatz in der Bemessungsgrundlage verbleibe.

Bei Freispielen erzielte Gewinne seien keine „ausgezählten Gewinne“, weil sie gar nicht der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG unterlägen. Sollten sie als ausgezahlte Gewinne abgezogen worden sein, wären sie wieder hinzuzurechnen. Es wäre die entsprechende Höhe bekannt zu geben.

---//---

Mit Schreiben vom 06.04.2023 gab das Bundesfinanzgericht der Bf. die Gelegenheit, sich zur Stellungnahme des Finanzamtes zu äußern.

Außerdem wurde ersucht, folgende Fragen zu den derzeit laut Homepage geltenden Bonus-Spielbedingungen zu beantworten und diese Bedingungen für den Zeitraum 04/2012-09/2016 (alle Fassungen) vorzulegen:

- In ihrer Stellungnahme habe die Bf. darauf hingewiesen, dass die gewährten Boni weder in Bargeld abgelöst noch an andere Spieler (ggf. gegen Entgelt) weitergegeben werden könnten.

Wie erkläre sich die dem widersprechende in den derzeitigen Bonusbedingungen enthaltene folgende Passage?

„Bei einigen Angeboten kann eine Einzahlung und ein Umsatz eines Betrages erforderlich sein, während andere Angebote unmittelbar genutzt werden können.“

- Handle es sich bei den Boni um Gutscheine, welche zusammen mit Echtgeld eingesetzt würden, oder um umsatzabhängige Geschenke, somit nicht um das Ergebnis einer Zufallsentscheidung, oder um Freispiele, die nicht der Glücksspielabgabe unterlägen?

Gegebenenfalls wären die aufgeschlüsselten und zum Teil fälschlich gewinnerhöhenden Beträge der jeweiligen Boni bekanntzugeben und eine steuererhöhende Korrektur der umsatzabhängigen Boni sowie der bei Freispielen erzielten Gewinne anhand der bereits vorhandenen Tabelle (Beilage II_Bf. GSA 04_12-09_16) vorzunehmen.

---//---

In Beantwortung dieses Vorhaltes gab die Bf. mit Schreiben vom 28.06.2023 bekannt:

I. Executive Summary

- Zur Frage, weshalb die Erläuterung vom 14. September 2022 in Bezug auf die Möglichkeit zur Weitergabe von Boni (Rabatte und Freispiele) durch die Spieler oder zur Ablösung dieser in Echtgeld, von den derzeitigen Bonusbedingungen abweiche, sei darauf hinzuweisen, dass die Bonusbedingungen laut Stellungnahme des Finanzamts per 07.12.2022 abgerufen worden seien, hingegen der Zeitraum des Verfahrens 04/2012-09/2016 umfasse. Die derzeit in Geltung befindlichen Bonusbedingungen seien daher bei der Beurteilung der Ausgestaltung der Boni des verfahrensgegenständlichen Zeitraums nicht anzuwenden.

- Zur Frage, ob es sich bei den Boni um Gutscheine, welche mit Echtgeld eingesetzt werden könnten, oder um umsatzabhängige Geschenke handle, sei anzuführen, dass es sich - wie aus

den bereits in der Offenlegung vom 09.11.2016 übermittelten Bonusbedingungen ersichtlich sei - nicht um umsatzabhängige Geschenke handle.

- Alle Bonusbedingungen, die den verfahrensgegenständlichen Zeitraum beinahe vollumfänglich abdeckten, enthielten Bestimmungen, dass der Bonus an Umsatzbedingungen gebunden sei. Den von Bf. angebotenen Boni, komme daher kein - von einer weiteren Spielteilnahme unabhängiger - Vermögenwert zu.

- Die Position Bonus (im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld), der Beilage „Bf. GSA 04_12-09_16“, entspreche der jüngsten Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts, in der das Gericht in Übereinstimmung mit der Ansicht des Finanzamts festgehalten habe, dass der Bonus in dem Zeitpunkt, in dem er (erstmalig) auszahlbar werde, ein Abzugsposten sei, der als auszahlbarer Gewinn in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen sei.

- Eine steuererhöhende Korrektur sei daher nicht erforderlich; die Bf. verweise dazu auf die detaillierten Ausführungen zur bereits erfolgten Korrektur hinsichtlich der gewährten Boni vom 14.09.2022.

II. Bisheriges Vorbringen

Zum bisherigen Vorbringen verweise sie auf ihre Ausführungen und Anträge, welche sie weiterhin vollinhaltlich aufrecht halte, sowie auf die bisher vorgelegten Urkunden.

III. Rechtliche Beurteilung der Boni

Im Hinblick auf die rechtliche Beurteilung der Boni verweise die Bf. auf ihre Stellungnahme vom 14.09.2022. Um Wiederholungen zu vermeiden, werde die rechtliche Beurteilung in der vorliegenden Stellungnahme nicht wiedergeben, sondern in Kopie in der Beilage I übermittelt. Die angeführte und übermittelte Beilage I bilde einen integrierenden Bestandteil der vorliegenden Stellungnahme.

IV. Beantwortung Fragestellungen des BFG

1. Fragestellung zu den Bonusbedingungen („Widerspruch“)

In der ersten Fragestellung sei ersucht worden bekanntzugeben, aus welchem Grund die folgende in den derzeitigen Bonusbedingungen enthaltene Passage *„Bei einigen Angeboten kann eine Einzahlung und ein Umsatz eines Betrages erforderlich sein, während andere Angebote unmittelbar genutzt werden können“* von ihren Ausführungen in der Stellungnahme vom 14.09.2022 abweiche, wonach die gewährten Boni weder in Bargeld abgelöst noch an andere Spieler (ggf. gegen Entgelt) weitergegeben werden könnten.

Hinsichtlich der obig angeführten Fragestellung sei einleitend festzuhalten, dass der Gegenstand des Verfahrens die Festsetzung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum 04/2012

bis 09/2016 sei. Das Finanzamt verweise jedoch in seiner Stellungnahme vom 28.12.2022 auf Bonusbedingungen, die am 07.12.2022 abgerufen worden seien. Die Bonusbedingungen, auf die vom Finanzamt verwiesen worden seien, seien erst mit Mai 2020 in Kraft getreten.

Da, wie einleitend festgehalten, der Zeitraum des Verfahrens jedoch die Perioden 04/2012-09/2016 umfasse, sei jedenfalls darauf hinzuweisen, dass die derzeit geltenden Bonusbedingungen keinerlei Anwendbarkeit auf das gegenständliche Verfahren entfalteten.

Folglich könne die erste Frage des gegenständlichen Vorhalts wie folgt beantwortet werden: Die Stellungnahme vom 14.09.2022 beziehe sich auf die Bonusbedingungen mit Stand April 2016. Diese seien dem Finanzamt bereits im Zuge der Offenlegung vom 09.11.2016 übermittelt worden. In der Stellungnahme vom 14.09.2022 seien keine Aussagen enthalten, die den für das Verfahren relevanten Bonusbedingungen (Stand April 2016) widersprächen.

Die vom Finanzamt angeführten Bonusbedingungen hätten erst ab Mai 2020 gegolten und daher keine Relevanz für das vorliegende Verfahren gehabt und seien aus diesem Grund von der Bf. auch nicht näher geprüft worden.

2. Fragestellung zur konkreten Ausgestaltung der Boni von Bf.

Zusätzlich sei ersucht worden bekanntzugeben, ob es sich bei den Boni um Gutscheine handle, welche zusammen mit Echtgeld eingesetzt würden, oder um umsatzabhängige Geschenke, somit nicht um das Ergebnis einer Zufallsentscheidung oder um Freispiele, die nicht der Glücksspielabgabe unterlägen.

Gemäß Stellungnahme des Finanzamts vom 28.12.2022 solle bekanntgeben werden, ob es sich bei den von Bf. angebotenen Boni um Guthaben („Gutscheine“) handle, welche gewährt und erst nach der Erfüllung von Umsatzbedingungen auszahlbar würden. Oder ob die Boni von Bf. eine Art Geschenk darstellten, welches nach einer gewissen Anzahl an Echtgeldeinsätzen gewährt werde und im Zeitpunkt der Gewährung sofort auszahlbar sei (zB umsatzabhängige Boni – nach einer gewissen Höhe des gesetzten Echtgeldes bekomme der Spieler zB einen prozentuellen „Cash back“, dh einen Teil des eingesetzten Geldes in Form von sofort auszahlbaren Echtgeld „retour“).

Sollte es sich um umsatzabhängige Geschenke handeln, seien diese Bonusbeträge aufzuschlüsseln und die zum Teil fälschlich gewinnerhöhenden Beträge der jeweiligen Boni bekanntzugeben und eine steuererhöhende Korrektur der umsatzabhängigen Boni sowie der bei Freispielen erzielten Gewinne vorzunehmen.

2.1. Zur konkreten Ausgestaltung der Boni von Bf.

Bereits in der Stellungnahme vom 14.09.2022 sei angeführt worden, dass gemäß den Bonusbedingungen der Bf., die dem Finanzamt im Zuge der Offenlegung vom 09.11.2016

übermittelt worden seien, alle Boni an Umsatzbedingungen gebunden seien und der Kunde keine Auszahlung verlangen könne, solange diese Bedingungen nicht vollständig erfüllt seien (Punkt 2 iVm Punkt 12 der angeführten Bedingungen: *„Alle Boni unterliegen einer Bonusumsatzbedingung von 35mal [...]. Sobald ein Kunde eine Auszahlung veranlasst, bevor die notwendigen Bonusumsatzbedingungen erfüllt wurden, verliert er sämtliche Bonusansprüche für dieses Konto.“* Bei den von Bf. angebotenen Boni handle es sich daher nicht um umsatzunabhängige Geschenke. Die Bf. übermittle dazu anbei nochmals in der Beilage II die Bonusbedingungen mit Stand 21.04.2016, die wie erwähnt dem Finanzamt bereits im Zuge der Offenlegung vom 09.11.2016 übermittelt worden seien. Die angeführte und übermittelte Beilage II bilde einen integrierenden Bestandteil der vorliegenden Stellungnahme.

Wie vom Finanzamt in der Stellungnahme vom 28.12.2023 gefordert worden sei (*„Es wären aus Sicht des Finanzamtes der Vollständigkeit halber die im verfahrensgegenständlichen Zeitraum gültigen Bonusbedingen (sämtliche Fassungen) von der Bf. vorzulegen, damit eine abschließende Beurteilung möglich wird.“*), seien im Zuge der Beantwortung des vorliegenden Vorhalts von Bf. zusätzlich zu den o.a. Bonusbedingungen weitere Versionen der Allgemeinen Geschäftsbedingungen sowie Bonusbedingungen, welche sich im verfahrensgegenständlichen Zeitraum 04/2012-09/2016 in Geltung befunden hätten, angefordert worden. Sämtliche Bonusbedingungen, die von Bf. noch hätten ausgehoben werden können, lege die Bf. der vorliegenden Stellungnahme in englischer Fassung bei:

- Terms & Conditions Version 1.2, welche sich ab September 2013 in Geltung befunden hätten als Beilage III „Bf._AGB_Bonusbedingungen_09_2013“;
- Terms & Conditions Version 1.4, welche sich ab 31.01.2014 in Geltung befunden hätten als Beilage IV „Bf._AGB_Bonusbedingungen_01_2014“;
- Terms & Conditions Version 1.5, welche sich ab 03.02.2014 in Geltung befunden hätten als Beilage V „Bf._AGB_Bonusbedingungen_02_2014“ und
- Terms & Conditions Version 1.17, welche sich ab 21.04.2016 in Geltung befunden hätten als Beilage VI „Bf._AGB_Bonusbedingungen_04_2016“

Die Bf. weise darauf hin, dass die obig angeführten und übermittelten Beilagen III, IV, V und VI einen integrierenden Bestandteil dieses Schreibens bildeten.

In allen oben angeführten Bonusbedingungen, die den verfahrensgegenständlichen Zeitraum beinahe vollumfänglich abdeckten, werde angeführt, dass der Bonus an Umsatzbedingungen gebunden sei. Die übermittelten Versionen der Vertragsbedingungen von Bf. sähen in diesem Kontext allesamt vor, dass sämtliche Boni und die aus diesen resultierenden Gewinne erst ausgezahlt werden könnten, nachdem die Umsatzbedingungen (idR 35-maliger Umsatz) erfüllt worden seien. Eine vorherige Auszahlung des dem Bonusbetrag zugrundeliegenden Echtgeldes

führe gemäß den Bonusbedingungen zum Verlust sämtlicher Bonusbeträge auf dem Kundenkonto.

So werde in der Fassung 1.2., die ab September 2013 in Geltung gewesen sei (Beilage III) exemplarisch wie folgt angeführt: *„You will not be able to withdraw your bonus funds until you have ,earned it' on the site. To do this you will have to wager the bonus funds through a modest 35 times from time to time, we do change this play through amount, but we will always tell you about this in the terms and conditions. You can always withdraw your cash balance. If you choose to make a withdrawal before you have converted your bonus to cash, any outstanding bonus money will be forfeited.“*

Wie angeführt, hätten alle Bonusbedingungen, die den verfahrensgegenständlichen Zeitraum beinahe vollumfänglich abdeckten, konkrete Bestimmungen enthalten, dass der Bonus an Umsatzbedingungen gebunden sei.

Den von Bf. angebotenen Boni komme daher kein - von einer weiteren Spielteilnahme unabhängiger - Vermögenwert zu und es handle sich auch nicht um umsatzabhängige Geschenke.

2.2. Steuererhöhende Korrektur umsatzabhängiger Boni

Wie im Detail in Punkt 2.1 dargelegt und mittels der übermittelten Beilagen belegten Bonusbedingungen belegt sei, handle es bei den von Bf. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum angebotenen Boni nicht um umsatzabhängige Geschenke.

Die von Bf. angebotenen Boni seien an Bonusbedingungen gebunden und erst, wenn diese zwingend erforderlichen Bedingungen erfüllt worden seien, erfolge eine Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld (*„have converted your bonus to cash“*).

Folglich entspreche die Position Bonus (im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld) der Beilage „Bf. GSA 04_1 2-09_16“, die im Zuge der Stellungnahme vom 14.09.2022 übermittelt worden sei, der jüngsten Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts vom 31.5.2021, RV/7104456/2019, in der das Gericht in Übereinstimmung mit der Ansicht des Finanzamts festgehalten habe, dass der Bonus in dem Zeitpunkt, in dem er (erstmalig) auszahlbar werde, ein Abzugsposten sei, der als auszahlbarer Gewinn in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen sei.

Eine steuererhöhende Korrektur - wie im vorliegenden Vorhalt gefordert - sei daher nicht erforderlich.

Zusätzlich verweise die Bf. hinsichtlich der Aufforderung der Korrektur von Gewinnen aus Freispielen (gewährten Boni), ebenfalls auf die detaillierten Ausführungen in der Stellungnahme vom 14.09.2022, in der ausdrücklich angeführt worden sei, dass die gewährten

Boni im gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum in den Bruttospieleinnahmen enthalten gewesen seien und folglich die Bemessungsgrundlage (Bruttospieleinnahmen; GGR) zur Berechnung der Glückspielabgabe erhöht hätten.

Zur Aussage des Finanzamts, dass es nicht nachvollziehbar sei, weshalb die Bf. bei der Selbstberechnung „gewährte“ Boni als Einsätze gewertet haben solle, ohne dass diese eingesetzt worden seien, sei wie folgt entgegenzutreten (Die Bf. verweise dazu ebenfalls auf die Ausführungen in ihrer Stellungnahme vom 14.09.2022 in Punkt III.1. Gewährte Boni, in der bereits im Detail auf diese Thematik eingegangen worden sei.):

Einleitend sei festzuhalten, dass sich im Glücksspielgesetz keine Definition des Bonus finde. Für die Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen seien gemäß § 57 (5) GSpG die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres heranzuziehen.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 GSpG gelte als „Einsatz“ eine vermögenswerte Leistung, die ein Kunde oder andere in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbrächten. Der Einsatz sei somit jener Betrag, der - vereinbarungsgemäß - vom Spielteilnehmer oder „einem anderen“ aufzuwenden sei, um an dem Glücksspiel teilnehmen zu können (Kaufpreis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance), wobei jede Vermehrung des Vermögens bzw. der Einnahmen des Glücksspielanbieters bemessungsgrundlagenerhöhend zu berücksichtigen sei (vgl. *Bavenek-Weber in Bavenek-Weber/Petritz/Petritz-Klar*, GebG⁴ § 33 TP 17 Rz 51).

Zum Zeitpunkt der Offenlegung der Bemessungsgrundlagen für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum 04/2012 bis 09/2016 im November 2016 habe es weder eine einheitliche Rechtsprechung des BFG zur Behandlung von Boni noch eine Klarstellung durch die Höchstgerichte noch eine Richtlinie zur Auslegung des Glücksspielgesetzes gegeben.

Nach (mittlerweile überholter) damaliger ständiger Rechtsprechung des UFS und BFG sei es nicht darauf angekommen, wie der Spieleinsatz tatsächlich erbracht werde: Ob durch den Spielteilnehmer selbst, einen Dritten oder auch durch den Anbieter. Im Ergebnis sollten damit sämtliche Einsätze eines Kunden gleichbehandelt werden, unabhängig davon, ob dieser den Spielbetrag selbst (dh aus eigener Tasche) aufgebracht, mithilfe eines Darlehens oder eines Geldgeschenks von einem Verwandten finanziert oder einen Gutschein oder Bonus von einem Glücksspielanbieter zur Begleichung seines Spielbetrages verwendet habe (u.a. UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015; BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016).

Beispielhaft würden dazu folgende Entscheidungen angeführt:

- UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12: *„Die Bemessungsgrundlage Jahresbruttospieleinnahmen hat als vorgelagerten Sachverhalt den Spieleinsatz als vereinbartem Preis für die Hoffnung auf eine*

Gewinnchance. Wie der Spielteilnehmer den Preis aufbringt, ist gleichgültig, auch Freispiele, also „Gutscheine“ (Boni) die der Spielanbieter, die Bw. gewährt, zählen zum vereinbarten Preis.“

- UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11 zu den Wettgebühren. In dieser Entscheidung sei zu der Behandlung der zur Verfügung gestellten Boni (= gewährten Boni) festgehalten worden: *„Die Wetten, bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stammt, sondern etwa in Form eines Gutscheines durch den Wettanbieter zur Verfügung gestellt werden, sind daher in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.“*

Basierend auf der damaligen Rechtsprechung und aus Vorsichtsmaßnahme im Rahmen der Offenlegung nach § 29 FinStrG (§ 29 Abs. 2 FinStrG: *„War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offengelegt werden.“*), sei von Bf. die höchstmögliche Bemessungsgrundlage offengelegt worden, um etwaige finanzstrafrechtliche Konsequenzen zu vermeiden.

Zusätzlich weise die Bf. in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des BFG vom 15.7.2022, RV/7104754/2019. Auch in diesem Verfahren habe der Anbieter die gewährten, noch nicht eingesetzten Boni als Teil des Einsatzes gewertet (BFG vom 15.7.2022, GZ. RV/7104754/2019: *„Nach den Ausführungen der Bf. wurden von ihr die „gewährten Boni“ bereits im Zeitpunkt der Gewährung beim Einsatz - und damit diesen bzw. die Bemessungsgrundlage erhöhend - erfasst. Die Bf. begründet diese Vorgehensweise damit, dass sie der damaligen Verwaltungspraxis und herrschenden Rechtsprechung gefolgt sei und sich erst jetzt die Judikatur geändert bzw. der VwGH sich erstmalig und umfassend mit der rechtlichen Beurteilung und auch mit der Unterscheidung zwischen der Gewährung des Bonus und der Einlösung des Bonus befasst habe.“*)

Auch in diesem Verfahren sei das Finanzamt der Ansicht gewesen, dass diese Vorgehensweise nicht nachvollziehbar sei. Das BFG sei in der Entscheidung jedoch der Argumentation des Anbieters gefolgt und habe wie folgt entschieden (Hinweis: im zugrundeliegenden Verfahren seien sowohl die gewährten Boni als auch die eingelösten Boni bemessungsgrundlagenerhöhend im Einsatz enthalten gewesen.): *„Die Bf. brachte glaubhaft vor und hegt das BFG keinen Zweifel daran, dass neben den gewährten auch zusätzlich die eingelösten Boni im Einsatz enthalten waren und es sohin zu einer doppelten Erfassung der Boni kam. Dem entgegenstehende Argumente bzw. Anhaltspunkte konnte auch die belangte Behörde nicht vorbringen. Den Ausführungen der belangten Behörde, dass es sich bei den gewährten Boni um eine schlichte Geltendmachung im Zusammenhang mit Maßnahmen der Kundenakquisition, also um Kosten von Werbemaßnahmen handelt, kann insbesondere auch aufgrund der in der Verhandlung durch die Bf. dargelegten Vorgehensweise hinsichtlich der*

Erfassung der Boni nicht gefolgt werden. In Zusammenschau der oben getätigten Ausführungen mit der Judikatur des VwGH sind daher die „gewährten Boni“ wieder aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden.“

Anhand dieses jüngst ergangenen Erkenntnisses des BFG zeige sich, dass es bei Anbietern vor Ergehen der höchstgerichtlichen Judikatur zur Behandlung der Boni eine hohe Unsicherheit hinsichtlich der korrekten Ermittlung der Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG gegeben habe. Um etwaige (finanzstrafrechtliche) Konsequenzen zu vermeiden, seien von den Anbietern - wie auch von Bf. - die höchstmögliche Bemessungsgrundlage offengelegt und folglich auch die gewährten Boni als Einsatz gewertet worden.

Wenngleich dieses Vorgehen der damaligen in der Literatur enthaltenen und von der Rechtsprechung bestätigten Ansicht entsprochen habe, seien basierend auf der einschlägigen und höchstgerichtlichen Rechtsansicht des VwGH sämtliche gewährten Boni im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe auszuschneiden.

Der aktuellen Rechtsprechung des VwGH folgend (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003), finde die bloße Gewährung eines Bonus jedoch keinerlei Berücksichtigung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe (siehe hierzu die jüngsten Entscheidungen des BFG vom 31.5.2021, RV/7104456/2019, vom 20.12.2021, RV/7103851/2020 und vom 15.7.2022, RV/7105528/2014).

Wie in der Stellungnahme vom 14.09.2022 angeführt, sei es Bf. technisch nicht möglich gewesen, die Daten für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum auszuheben. Wie ebenfalls angeführt, hätten jedoch die Daten der gewährten Boni ab dem Zeitraum 01/2016 analysiert werden können. Basierend auf diesen Auswertungen, sei der so ermittelte Anteil der gewährten Boni aus dem GGR ausgeschieden worden.

Folglich sei eine Korrektur der Gewinne aus Freispielen (gewährten Boni) bereits im Rahmen der o.a. Stellungnahme erfolgt.

V. Aufrechterhaltung der bisherigen Anträge

Die Bf. halte daher ihre bisherigen Anträge - insbesondere auch die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Senat - vollinhaltlich aufrecht und verweise im Übrigen auf die bisherigen Ausführungen in ihren Beschwerden.

---//---

Dazu nahm das Finanzamt mit Schreiben vom 08.09.2023 Stellung:

Die Bf. erstatte in ihrer ergänzenden Stellungnahme vom 28.06.2023 zum Thema „Boni“ weiteres Vorbringen.

Im Wesentlichen werde ausgeführt, dass die Bonusbedingungen mit Stand Dezember 2022 nicht anwendbar seien und daher auch keine Äußerung dazu erfolge, dass sämtliche „Boni“ an Umsatzbedingungen gebunden seien und daher keinen Einsatz darstellten, und dass „konvertierte Boni“ jedenfalls als auszahlbare Gewinne abzuziehen seien.

In der Stellungnahme selbst fänden sich nach wie vor keine Ausführungen zu den konkret angebotenen Arten von „Boni“ und zu deren Ausgestaltung, es erfolge keine Differenzierung von unterschiedlichen Bonusarten, insbesondere sei nach wie vor offen, ob Gewinne aus Nichtausspielung (Freispielen) abgezogen worden seien.

Zur rechtlichen Beurteilung von Boni verweise das Finanzamt auf seine Stellungnahme vom 28.12.2022. Im Übrigen werde kurz auf die einzelnen Themen eingegangen.

Bonusbedingungen/ Umsatzbedingung

In der Stellungnahme der Bf. werde ausgeführt, dass die „Boni“ an Umsatzbedingungen gebunden seien. Diesbezüglich sei anzumerken, dass dies auch nach den im Dezember 2022 abgerufenen Bonusbedingungen der Fall sei. Es sei festzuhalten, dass das Vorhandensein von Umsatzbedingungen nicht automatisch bedeute, dass ein „Bonus“, dh eine Werbemaßnahme, einen Abzugsposten darstelle. Wie in der Stellungnahme des Finanzamtes dargestellt worden sei, gebe es in den Bonusbedingungen mit Stand Dezember 2022 auch Umsatzbedingungen, nämlich in der Form, dass Echtgeld in ausreichender Höhe umgesetzt werden müsse, um den in Echtgeld bestehenden „Bonus“ zu erhalten (Erhalt des sofort auszahlbaren „Bonusgeldes“ erfolge nicht zufallsabhängig, sondern nach Erreichen der Umsatzbedingung).

Zeitpunkt der „Konvertierung“ in Echtgeld

Nicht jede Auszahlbarkeit von „Bonusgeld“ sei als auszahlbarer Gewinn zu werten. Ein Gewinn könne nur das Ergebnis einer aleatorischen Entscheidung sein. Auch hier gehe die Bf. nicht auf die konkrete Ausgestaltung ein, welche für eine konkrete Beurteilung rechtlich nötig sei. Ein pauschaler Abzug sei zu verneinen. Es werde auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, verwiesen.

Freispiele/ Gewährte Boni im Rahmen der Selbstberechnung einbezogen

Selbst wenn davon auszugehen sei, dass es sich bei bestimmten Boni tatsächlich um eine Art Gutscheine gehandelt habe, welche eingesetzt worden seien, so fehle nach wie vor die Information, ob bei einer konkreten Ausspielung ein (nicht als Einsatz zu wertender) Gutschein alleine eingesetzt werde oder zusammen mit Echtgeld, dh der Einsatz bei einer konkreten Ausspielung teilweise aus Echtgeld und teilweise aus einem Gutschein bestehe (zB bestehe ein Bonusgeldkonto und ein Echtgeldkonto und erfolge der Einsatz jeweils aus der Hälfte - bei EUR 10,00 Einsatz bei einer Ausspielung würden EUR 5,00 vom Bonusgeldkonto und EUR 5,00 vom Echtgeldkonto verwendet).

Bei Freispielen (entweder Gratisrunden oder unter ausschließlichen Einsatz von nicht vermögenswerten Gutscheinen) handle es sich nicht um Ausspielungen und könnten die erzielten Gewinne bei der gegenständlichen Abgabe nicht steuersenkend berücksichtigt werden.

Anstatt zu den Freispielen Stellung zu nehmen, werde in der Stellungnahme der Bf. gerechtfertigt, weshalb gewährte und nicht eingesetzte Boni bei der Selbstberechnung in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden seien.

Zum in der Stellungnahme genannten Erkenntnis des BFG vom 15.07.2022, RV/71004754/2019: In diesem Verfahren sei erstmals in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG vorgebracht worden, dass „Boni“ in der Selbstberechnung zwei Mal in die Bemessungsgrundlage steuererhöhend einbezogen worden seien, dh zB sei ein Gutschein von EUR 10,00 im Zeitpunkt der Gewährung (Ausgabe) als Einsatz gewertet worden und später noch einmal im Zeitpunkt des tatsächlichen Einsetzens, es habe sohin dieser EUR 10,00 Gutschein eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage von EUR 20,00 bewirkt. Das Begehren sei in der mündlichen Verhandlung dann dahingehend konkretisiert worden, dass nur die Korrektur der ersten Einbeziehung erfolgen solle (der Gewährung) und nicht der zweiten (des tatsächlichen Einsetzens), dh dass der Einsatz „nur“ mit EUR 10,00 gewertet werde. Es handle sich aus Sicht des Finanzamtes (nach wie vor) um eine unschlüssige Behauptung, welche auch nicht nachgewiesen worden sei (das Finanzamt habe einen Nachweis gefordert). Das BFG habe - im Rahmen der freien Beweiswürdigung - den Sachverhalt im Sinne des Vorbringens der Bf. festgestellt. Da es sich um eine Frage der Beweiswürdigung gehandelt habe, sei keine Amtsrevision gegen das Erkenntnis erhoben worden.

Ein Zusammenhang zwischen Freispielen und der Unterscheidung zwischen gewährten/tatsächlich eingesetzten Boni und die Relevanz des oben genannten Erkenntnis des BFG sei nicht ersichtlich.

Zu den vorgelegten Spielbedingungen:

Es gebe den „deposit bonus“, „free money“ und „free spins“:

„Deposit bonus“:

Demnach werde das Bonusgeld getrennt geführt und bei Ausspielungen (nachdem das Echtgeld aufgebraucht worden sei) alleine eingesetzt - bei diesen Glücksspielen handle es sich nicht um Ausspielungen, weil nicht auszahlabares Bonusgeld eingesetzt werde.

Wenn Echtgeld eingesetzt werde, sei dieses vollständig als Einsatz zu werten. Ausgehend von den Spielbedingungen sei der Gewinn sofort auszahlabar und dieser Betrag daher von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.

Wenn der Echtgeldbetrag aufgebraucht sei, werde ausschließlich (nicht sofort auszahlbares) Bonusgeld eingesetzt. Dieses sei nicht als Einsatz zu werten und liege daher auch keine Ausspielung vor und unterliege dieses Glücksspiel nicht der gegenständlichen Abgabe. Damit erzielte Gewinne seien auch nicht steuermindernd zu berücksichtigen.

„Free money“:

Wie „deposit bonus“, jedoch unabhängig von einer Einzahlung. Hierbei werde ausschließlich (nicht vermögenswertes) „Bonusgeld“ eingesetzt und handle es sich bei diesen Glücksspielen nicht um Ausspielungen.

Nicht relevant für die gegenständliche Abgabe (keine Ausspielung), daher weder als Einsatz noch als Gewinn zu werten.

„Free spins“:

Die Freispiele hätten einen bestimmten hinterlegten Wert. Bei diesen Glücksspielen handle es sich mangels Einsatzes nicht um Ausspielungen. Der erzielte Gewinn sei nicht auszahlbar, weil es sich um „Bonusgeld“ handle.

Nicht relevant für die gegenständliche Abgabe (keine Ausspielung), daher weder als Einsatz noch als Gewinn zu werten.

Offen sei, was in der Buchhaltung der Bf. als Gewinn erfasst werde und in der Offenlegung enthalten sei - werde jeder Gewinn als Gewinn erfasst (inkl. Gewinne von nicht auszahlbarem „Bonusgeld“) oder nur die tatsächlich auszahlbaren Gewinne.

Aus diesen Spielbedingungen gehe - im Gegensatz zu den aktuellen - hervor, dass „Bonusgeld“ gewährt/ eingesetzt worden sei, welches nicht als Einsatz zu werten sei. Es handle sich um eine Art Gutschein.

Andererseits gehe aus den Spielbedingungen hervor, dass das „Bonusgeld“ auszahlbar (konvertiert) werde, wenn ein gewisser Umsatz erreicht worden sei. So werde im Beispiel in den Spielbedingungen ausgeführt, dass die EUR 100,00 Bonusgeld auszahlbar würden, wenn EUR 3.500,00 umgesetzt worden seien (offenbar Echtgeld und Bonusgeld). Wenn daher EUR 100,00 „konvertiert“ würden, handle es sich nicht um das Ergebnis einer aleatorischen Entscheidung, sondern rein um das Erfüllen einer Umsatzbedingung. Daher handle es sich nicht um einen Gewinn, welcher steuermindernd berücksichtigt werden könne.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass ausgehend von den vorgelegten Bonusbedingungen - die „gewährten Boni“ auszuscheiden sind und andererseits der Posten „konvertierter Bonus“ nicht abzuziehen sei, weil es sich nicht um einen ausgezahlten Gewinn handle (Ergebnis einer aleatorischen Entscheidung).

Sofern in der Offenlegung nur Gewinne in Abzug gebracht worden seien, welche tatsächlich auszahlbar gewesen seien (keine Gewinne von „Bonusgeld“), bestehe kein weiterer Korrekturbedarf.

---//---

Dazu nahm die Bf. über Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes mit Schreiben vom 25.03.2024 Stellung:

I. Executive Summary

- Die in der Spalte „Bonus im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld“ enthaltenen Beträge enthielten lediglich jenen Bonus, der durch mehrmaliges Einsetzen neben Echtgeld freigespielt worden (= Residualgröße aus eingesetztem Bonus und daraus erzieltm Gewinn und Verlust bis zum Erreichen der Umsatzbedingungen) und somit von einem aleatorischen Moment abhängig sei. Dieser Betrag sei daher aus der Bemessungsgrundlage des beschwerdegegenständlichen Zeitraums auszuscheiden.
- Von der Bf. sei kein „pauschaler Abzug“ der Boni begehrt worden.
- In den ursprünglich für den Zeitraum 04/2012 bis 09/2016 offengelegten Jahresbruttospieleinnahmen seien die gewährten Boni enthalten gewesen. Wie mittlerweile durch den VwGH und sämtlichen Folgeentscheidungen des BFG festgehalten worden sei, habe die bloße Gewährung des Bonus keinerlei Auswirkung auf die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe. Daher sei die Bemessungsgrundlage für den Zeitraum 04/2012 bis 09/2016 entsprechend der Beilage I anzupassen.
- In den Gewinnen des verfahrensgegenständlichen Zeitraums seien nur Gewinne enthalten, die auf einem aleatorischen Moment basierten.

II. Bisheriges Vorbringen

Zum bisherigen Vorbringen verweise die Bf. auf ihre Ausführungen und Anträge, welche sie weiterhin vollinhaltlich aufrecht halte, sowie auf die bisher vorgelegten Urkunden.

III. Rechtliche Beurteilung der Boni

Im Hinblick auf die grundsätzliche rechtliche Beurteilung der Boni verweise sie auf ihre Stellungnahmen vom 14.09.2022 und 28.06.2023.

IV. Beantwortung Fragestellungen des Finanzamtes

Im Folgenden solle zur besseren Übersicht und Nachvollziehbarkeit jeweils einzeln auf die Fragestellungen/ Themen aus der Stellungnahme des Finanzamtes vom 08.09.2023 eingegangen werden.

Die in kursiv gehaltene Einleitung zu jeder Überschrift stelle dabei einen Auszug aus der begleitenden Stellungnahme dar.

1. Bonusbedingungen/Umsatzbedingungen

„In der Stellungnahme der Bf. wird ausgeführt, dass die „Boni“ an Umsatzbedingungen gebunden seien. Diesbezüglich ist anzumerken, dass dies auch nach den im Dezember 2022 abgerufenen Bonusbedingungen der Fall ist. Es ist festzuhalten, dass das Vorhandensein von Umsatzbedingungen nicht automatisch bedeutet, dass ein „Bonus“, dh eine Werbemaßnahme, einen Abzugsposten darstellt. Wie in der Stellungnahme des Finanzamtes dargestellt gibt es in den Bonusbedingungen mit Stand Dezember 2022 auch Umsatzbedingungen, nämlich in der Form, dass Echtgeld in ausreichender Höhe umgesetzt werden muss, um den in Echtgeld bestehenden „Bonus“ zu erhalten (Erhalt des sofort auszahlbaren „Bonusgeldes“ erfolgt nicht zufallsabhängig, sondern nach Erreichen der Umsatzbedingung).“

Das Finanzamt unterstelle damit, dass ein „gewährter“ Bonus von der Bemessungsgrundlage abgezogen worden sei, ohne dass es zu einer Umwandlung in einen in Geld ablösbaren vermögenswerten Vorteil durch das aleatorische Moment gekommen sei.

Der von der Bf. ihren Kunden zur Verfügung gestellte Bonus stelle zwar einen Anreiz für Kunden dar, das Angebot kennenzulernen und an dem Angebot teilzunehmen, sei aber nicht wie vom Finanzamt angeführt eine „bloße Werbemaßnahme“ (wie etwa eine Bannerwerbung im Internet oder Gratisprodukt zum Kennenlernen) und es werde somit auch kein Abzug eines rein betriebswirtschaftlichen Aufwands der Bf. begehrt.

Dies zeige sich auch darin, dass ihre Kunden den erhaltenen Bonus weder an andere Teilnehmer weitergeben noch diesen in Bargeld ablösen könnten. Der Bonus werde nur bestehenden Kunden gewährt, die über ein Kundenkonto auf der Webseite der Bf. verfügten und die folglich bereits mit der Bf. einen Glücksspielvertrag abgeschlossen hätten. Dies treffe auch auf den Neukundenbonus (= Einzahlungsbonus) zu, der erst gewährt werde, nachdem Kunden auf der Webseite der Bf. ein Kundenkonto eröffnet und auf dieses Kundenkonto eine Echtgeldeinzahlung getätigt hätten.

Wie vom VwGH in der Entscheidung vom 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 angeführt, sei ein gewährter Bonus nicht als ausbezahlter Gewinn abzugsfähig, wenn er nicht aufgrund eines überwiegend vom Zufall abhängigen Spielergebnisses erfolge. Dies werde auch von der Bf. im

gegenständlichen Verfahren nicht bestritten (siehe dazu auch unten im Detail zur Fragestellung hinsichtlich der *Freispiele/ Gewährten Boni im Rahmen der Selbstberechnung einbezogen*).

Die vom VwGH in der zitierten Entscheidung und durch das BFG in den Folgeentscheidungen bestätigte aufgestellte Grundregel hinsichtlich der Behandlung von Boni sei eindeutig und klar:

- Solange Spiele gegen Boni angeboten würden (= der Kunde verwende den Bonus zur Teilnahme an dem Glücksspiel), wobei die Boni nicht in Geld abgelöst und nicht an andere Kunden übertragen werden könnten, liege weder ein Einsatz noch ein Gewinn vor.
- Solange komme es auch weder zu einer Erhöhung noch zu einer Verminderung der Bruttospieleinnahmen (wieder unter der Prämisse, dass der Bonus nicht in Geld abgelöst und nicht an andere Kunden übertragen werden könne).
- Erst in dem Zeitpunkt der Umwandlung in ein in Geld (auch „Echtgeld“) auszahlbares Guthaben stellten die Boni Spielgewinne dar (die Umwandlung basiere hier immer auf einem aleatorischen Moment).
- Im Zeitpunkt der Umwandlung mindere der Bonus die Jahresbruttospieleinnahmen.
- Entscheide sich ein Kunde, den umgewandelten Bonus (zu diesem Zeitpunkt dann „Echtgeld“) einzusetzen, erhöhe dieser die Jahresbruttospieleinnahmen.

Die Behörde meine nun in ihrer Stellungnahme, dass *„der Erhalt des sofort auszahlbaren Bonusgelds nicht zufallsabhängig erfolgt, sondern nach Erreichen der Umsatzbedingungen.“* Dass dies nicht der Fall sei, solle am Beispiel des Einzahlungsbonus veranschaulicht werden (die zugrundeliegenden Bonusbedingungen seien bereits im Zuge der Offenlegung für den Zeitraum 04/2012 bis 09/2016 am 09.11.2016 an das Finanzamt übermittelt worden).

Den Einzahlungsbonus erhalte ein Kunde ausschließlich bei einer Einzahlung von Echtgeld. Dabei müsse der Kunde mindestens EUR 10,00 einzahlen, um einen Bonus zu erhalten. Ohne die Einzahlung von einem Mindestechtgeldbetrag könne ein Kunde keinen Bonus in Anspruch nehmen.

Der Bonus werde dem Kundenkonto gutgeschrieben und es erfolge eine Trennung von Echtgeld und Bonusgeld Transaktionen. Der Kunde beginne mit dem Echtgeld zu spielen. Der Echtgeldeinsatz finde dabei als Einsatz Eingang in die Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleinnahmen und erhöhe diese. Erziele der Kunde aus diesem „Echtgeld-Spiel“ einen Gewinn, sei dieser sofort auszahlbar und ebenfalls in den Jahresbruttospieleinnahmen enthalten.

Erst wenn der Kunde sein Echtgeld aufgebraucht habe, spiele dieser mit dem Bonusgeld (Auszug aus den Bonusbedingungen zum Einzahlungsbonus, in dem angeführten Beispiel zahle

der Kunde EUR 50,00 ein und erhalte zusätzlich EUR 50,00 Bonus: „Wenn es nicht so gut läuft und Sie Ihr Guthaben bis auf unterhalb von € 50 verspielen, haben Sie Ihre Einzahlung aufgebraucht. Ab diesem Punkt spielen Sie mit dem Bonusgeld. Alle Gewinne werden auf der Bonusseite Ihres Accounts angerechnet. Bevor Sie eine Auszahlung tätigen können, müssen Sie den Bonusbetrag 35 Mal gespielt haben.“). Gewinne aus diesem Spiel würden auf der Bonusseite des Kundenkontos ausgewiesen und seien nicht sofort auszahlbar. Es handle sich zu diesem Zeitpunkt um Einsätze und Spielgewinne, die nicht mit Geld des Kunden erzielt würden und daher die Bruttospieleinnahmen weder erhöhen noch verminderten.

Dies zeige auch, wie das Bonussystem der Bf. funktioniere: Die Verwendung des Bonus führe nicht dazu, dass der Kunde einen weiteren Bonus erhalte und nach dem Einsatz des „Folgebonus“ dann wieder einen Bonus, wodurch dann der „Bonus“ auszahlbar werde. Vielmehr werde durch die Verwendung des Bonus ein Gewinn erzielt. Dieser Gewinn sei aber, wie in den Bonusbedingungen angeführt, nicht sofort auszahlbar. In den Bonusbedingungen sei dabei angeführt, wie oft der Bonusbetrag umgesetzt werden müsse, bevor dieser abzahlbar werde. Im Fall des Einzahlungsbonus müsse der Bonusbetrag 35 Mal gespielt werden. Der Bonus werde somit erst freigegeben, wenn ein Kunde Einsätze im Wert des 35-Fachen des Bonusbetrags getätigt habe (gemäß Beispiel in den angeführten Bonusbedingungen 35 mal € 150,00 = € 5.250,00).

Im Ergebnis müsse der Kunde also mehrfach an Glücksspielen der Bf. unter Verwendung seines Echtgeld- und Bonusguthabens teilnehmen, um den erforderlichen Einsatz von EUR 5.250,00 zu erreichen. Verspiele der Kunde seinen Echtgeldeinsatz und sein Bonusguthaben, bevor der erforderliche Einsatz erreicht sei, dann werde der daraus erzielte Gewinn (= Bonus) niemals auszahlbar, weil er verbraucht sei. Das „Freispielen“ des Bonus und die Erzielung eines in Geld auszahlbaren Guthabens sei somit zweifelsfrei von einem aleatorischen Element abhängig.

Nur dann, wenn die Umsatzbedingungen vollumfänglich erfüllt würden, werde der daraus (aus „Bonusgeld“) erzielte Gewinn (= Bonus) auszahlbar und sei folglich nach der eindeutigen Judikatur des VwGH in diesem Zeitpunkt von der Bemessungsgrundlage in Abzug zu bringen.

Die oben angeführten Ausführungen zeigten, dass das Erreichen eines auszahlbaren Gewinns aus dem Bonus nur durch die Teilnahme an einer Vielzahl von Glücksspielen (= Abschluss einer Vielzahl von Glücksspielverträgen) erreicht werden könne und folglich die Auszahlbarkeit des Bonus ausschließlich vom Zufall und folglich von einem aleatorischen Moment abhängig sei.

Dass ein solcher Bonus aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden sei, sei im Erkenntnis des BFG vom 31.05.2021, RV/7104456/2019, erstmals bestätigt worden:

„Wie vom FA in seiner Stellungnahme vom 26.02.2021 richtig ausgeführt wurde, stellt der Bonusbetrag erst in dem Zeitpunkt, in dem er (erstmalig) auszahlbar wird, einen

Abzugsposten dar, der als ausbezahlter Gewinn in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen ist.“

„Auch bei „Freispielen“ ist hier auf Grund der Spielbedingungen die Ausgestaltung so, dass der Gewinn aus dem Freispiel zunächst nur auf dem Bonuskonto gutgeschrieben wird und erst durch mehrmalige Verwendung neben einem „Echtgeldeinsatz“ (dem „Gewinn“ aus dem Freispiel kommt zunächst nur eine Art Rabattfunktion zu) der verbleibende Betrag (wie viel verbleibt, ist dabei wiederum vom Spielausgang und damit von einem aleatorischen Element abhängig) als Teil des „Bonus Converted“ auf dem „Echtgeldkonto“ gutgeschrieben wird.“

„Wird der auf das „Echtgeldkonto“ umgebuchte Bonusbetrag („Bonus Converted“) sodann als Einsatz verwendet, ist er wie jeder andere „Echtgeldeinsatz“ in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.“

Dieses vom BFG beschriebene und vom Finanzamt bestätigte Vorgehen entspreche auch der Vorgehensweise, die von der Bf. in dem beschwerdegegenständlichen Zeitraum angewandt worden sei:

Die in der Spalte „Bonus im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld“ enthaltenen Beträge enthielten lediglich jenen Bonus, der durch mehrmaliges Einsetzen neben Echtgeld freigespielt worden (= Residualgröße aus eingesetztem Bonus und daraus erzielten Gewinn und Verlust bis zum Erreichen der Umsatzbedingungen) und somit von einem aleatorischen Moment abhängig sei.

Dass „Einsetzen neben Echtgeld“ nicht bedeute, dass ein Kunde den Bonus gemeinsam mit Echtgeld spielen müsse, sei erst jüngst in dem Erkenntnis vom 06.06.2023, RV/7103329/2020, bestätigt worden. Auch in diesem der Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt habe der Kunde zuerst mit Echtgeld gespielt und erst, wenn dieses aufgebraucht gewesen sei, sei das Bonusguthaben verwendet worden (BFG 06.06.2023, RV/7103329/2020: *„Wenn der Spieler an einem Spiel teilnimmt, wird sein Einsatz primär vom einbezahlen Geld (Buy-in-Guthaben) genommen und nur soweit dieses nicht ausreicht, wird zusätzlich vom Bonusguthaben abgebucht (Beilage ./1, Punkt 24“*). Auch in dieser Entscheidung habe das Gericht festgestellt: *„Erst mit 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.“*

In der Spalte „Bruttospieleinnahmen“ der o.a. Beilage I, die diesem Schreiben nochmals in Kopie beigelegt werde, sei dieser umgebuchte (= konvertierte) Bonus jeweils im Monat der Verwendung durch den Kunden, als Einsatz bemessungsgrundlagenerhöhend enthalten.

2. Zeitpunkt der „Konvertierung“ in Echtgeld

„Nicht jede Auszahlbarkeit von „Bonusgeld“ ist als auszahlbarer Gewinn zu werten. Ein Gewinn kann nur das Ergebnis einer aleatorischen Entscheidung sein. Auch hier geht die Bf. nicht auf die konkrete Ausgestaltung ein, welche für eine konkrete Beurteilung rechtlich nötig ist. Ein pauschaler Abzug ist zu verneinen. Es wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, verwiesen.“

Wie in der Beantwortung zur Fragestellung 1 im Detail ausgeführt, werde von der Bf. kein pauschaler Abzug begehrt. In der Spalte „Bonus im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld“ sei nur jener Bonus enthalten, der durch mehrmaliges Einsetzen neben Echtgeld freigespielt worden (= Residualgröße aus eingesetztem Bonus und daraus erzieltm Gewinn und Verlust bis zum Erreichen der Umsatzbedingungen) und somit von einem aleatorischen Moment abhängig sei.

3. „Gewährte Boni im Rahmen der Selbstberechnung einbezogen“

„Selbst wenn davon auszugehen ist, dass es sich bei bestimmten Boni tatsächlich um eine Art Gutscheine gehandelt hat, welche eingesetzt wurden, so fehlt nach wie vor die Information, ob bei einer konkreten Ausspielung ein (nicht als Einsatz zu wertender) Gutschein alleine eingesetzt wird oder zusammen mit Echtgeld, dh der Einsatz bei einer konkreten Ausspielung teilweise aus Echtgeld und teilweise aus einem Gutschein besteht (zB besteht ein Bonusgeldkonto und ein Echtgeldkonto und erfolgt der Einsatz jeweils aus der Hälfte - bei EUR 10 Einsatz bei einer Ausspielung werden EUR 5 vom Bonusgeldkonto und EUR 5 vom Echtgeldkonto verwendet). Bei Freispielen (entweder Gratisrunden oder unter ausschließlichem Einsatz von nicht vermögenswerten Gutscheinen) handelt es sich nicht um Ausspielungen und können die erzielten Gewinne bei der gegenständlichen Abgabe nicht steuersenkend berücksichtigt werden.“

„Anstatt zu den Freispielen Stellung zu nehmen, wird in der Stellungnahme der Bf. gerechtfertigt, weshalb gewährte und nicht eingesetzte Boni bei der Selbstberechnung in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurde. [...] Ein Zusammenhang zwischen Freispielen und der Unterscheidung zwischen gewährten/ tatsächlich eingesetzten Boni und die Relevanz des oben genannten Erkenntnisses des BFG ist nicht ersichtlich.“

Einleitend weise die Bf. darauf hin, dass dem Finanzamt zuzustimmen sei, dass „reine“ Freispiele (entweder Gratisrunden oder unter ausschließlichem Einsatz von nicht vermögenswerten Gutscheinen) nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien. Dass es hier keine Abweichung zwischen der Ansicht der Behörde und jener der Bf. gebe, sei bereits im Detail in der Stellungnahme vom 14.09.2022 angeführt worden.

Zum Zeitpunkt der Offenlegung der Bemessungsgrundlagen für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum 04/2012 bis 09/2016 im November 2016 habe es jedoch weder eine einheitliche Rechtsprechung des BFG zur Behandlung von Boni noch eine Klarstellung durch die Höchstgerichte noch eine Richtlinie zur Auslegung des Glücksspielgesetzes gegeben.

Nach (mittlerweile überholter) damaliger ständiger Rechtsprechung des UFS und BFG sei es nicht darauf angekommen, wie der Spieleinsatz tatsächlich erbracht werde, ob durch den Spielteilnehmer selbst, einen Dritten oder auch durch den Anbieter. Im Ergebnis sollten damit sämtliche Einsätze eines Kunden gleich behandelt werden, unabhängig davon, ob dieser den Spielbetrag selbst (dh aus eigener Tasche) aufgebracht, mithilfe eines Darlehens oder eines Geldgeschenks von einem Verwandten finanziert oder einen Gutschein oder Bonus von einem Glücksspielanbieter zur Begleichung seines Spielbetrages verwendet habe (u.a. UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 20.11.2013, RV/2388-W13; BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015; BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016).

Wie ebenfalls in ihren bisherigen Stellungnahmen ausgeführt, sei im Zuge der Offenlegung gemäß § 29 FinStrG für die Bf. vom 9.11.2016 betreffend die Glücksspielabgabe 04/2012 bis 09/2016 basierend auf der damaligen Rechtsprechung (u.a. UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 20.11.2013, RV/2388-W13; BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015; BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016) und insbesondere aus Vorsicht (§ 29 Abs. 2 FinStrG: *„War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offengelegt werden.“*) die höchstmögliche Bemessungsgrundlage offengelegt worden, um etwaige finanzstrafrechtliche Konsequenzen zu vermeiden. In diesem Zusammenhang seien sämtliche Boni bereits im Zeitpunkt ihrer (reinen) Gewährung gegenüber dem Kunden als Einsatz (aus Sicht des Kunden - folglich bemessungsgrundlagenerhöhend) in die Berechnung der Jahresbruttospieleinnahmen aufgenommen worden, wenngleich zu diesem Zeitpunkt - der jüngeren Rsp folgend - noch keinerlei Gewissheit bestanden habe, ob die gewährten Boni vom Kunden auch tatsächlich eingelöst würden und diese Boni in diesem Zeitraum nicht als in Geld ablösbar gewesen seien.

Aufgrund der festgestellten nachträglichen Unmöglichkeit, die Daten für den gesamten verfahrensgegenständlichen Zeitraum (04/2012 bis 09/2016) auszuheben, sei von der Bf. eine Analyse der vorhandenen Daten für den Zeitraum 01/2016-12/2019 hinsichtlich des Anteils der gewährten Boni durchgeführt worden. Diese habe ergeben, dass ein Anteil von durchschnittlich rund 4,21% der Brutto-Spieleinnahmen (Einsatz inkl. gewährte Boni abzüglich Gewinn aus gewährten Boni) auszuscheiden sei, um auf die Echtgeld-Jahresbruttospieleinnahmen (Echtgeldeinsatz abzüglich Echtgeldgewinn) zu schließen.

Die Bf. verweise in diesem Zusammenhang auf die Beilage I „Bf. GSA 04_12-09_16“, in der die aktualisierte Berechnung der Glücksspielabgabe für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum enthalten sei. Sie weise darauf hin, dass die angeführte und übermittelte Beilage I einen integrierenden Bestandteil der vorliegenden Stellungnahme bilde.

Der Verweis auf die Entscheidung des BFG vom 15.07.2022, RV/7105528/2014, sei erfolgt, weil auch in diesem Verfahren der Anbieter die Boni und Freispiele bereits im Zeitpunkt der Gewährung (= Gutschrift auf dem Kundenkonto) in die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe einbezogen und damit eine zu hohe Bemessungsgrundlage angegeben habe. Der Verweis habe veranschaulichen sollen, dass die Vorgehensweise der Bf. (Einbeziehung der gewährten Boni in die Bemessungsgrundlage) aus heutiger Sicht zwar ungewöhnlich scheine, aber zum Zeitpunkt der Offenlegung aufgrund der damaligen Rechtsunsicherheit hinsichtlich der Boni von mehreren Anbietern aus Vorsichtsgründen angewandt worden sei.

Wie mittlerweile durch den VwGH (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rn 89ff.) und sämtlichen Folgeentscheidungen des BFG festgehalten worden sei, habe die bloße Gewährung des Bonus keinerlei Auswirkung auf die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe. Daher sei die Bemessungsgrundlage für den Zeitraum 04/2012 bis 09/2016 entsprechend der Beilage I anzupassen.

Auf die Ausgestaltung der einzelnen Boni und Freispiele gehe die Bf. in den nachstehenden Fragestellungen zu den eingesetzten Boni ein. Diese Ausführungen bezögen sich auf die Spalte „Bonus im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld“ der angeführten Beilage I.

4. Zu den vorgelegten Spielbedingungen

Wie in der Stellungnahme des Finanzamts angeführt, habe die Bf. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum drei verschiedene Arten von Boni angeboten:

1. Einzahlungsbonus („Deposit Bonus“)
2. Echtgeld-Bonus („Free Money“)
3. Freispiele („Free Spins“)

Einzahlungsbonus

Wie zu der Fragestellung „Bonusbedingungen/ Umsatzbedingungen“ im Detail ausgeführt, enthalte der „Bonus im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld“ nur jenen Bonus, der durch mehrmaliges Einsetzen neben Echtgeld freigespielt worden (= Residualgröße aus eingesetztem Bonus und daraus erzieltm Gewinn und Verlust bis zum Erreichen der Umsatzbedingungen) und somit von einem aleatorischen Moment abhängig sei.

In der Spalte „Bruttospieleinnahmen“ der o.a. Beilage I, die diesem Schreiben nochmals in Kopie beigelegt werde, sei dieser umgebuchte Bonus jeweils im Monat der Verwendung durch den Kunden als Einsatz bemessungsgrundlagenerhöhend enthalten.

Gewinne, die vor Erreichen der Umsatzbedingungen mit dem Bonusgeld erzielt worden seien, seien nicht steuermindernd berücksichtigt worden.

Echtgeld-Bonus

Zusätzlich zu dem Einzahlungsbonus biete die Bf. ihren Kunden auch Geldgeschenke in der Form von Echtgeld-Boni an. Diese seien entsprechend der Rechtsprechung des VwGH weder als Einsatz noch als Gewinn zu berücksichtigen (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rz 97: *„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.“*).

Bei der Bf. seien die begeben Echtgeldboni in dem Zeitraum 04/2012 bis 09/2016 nicht in den Jahresbruttospieleinnahmen als Einsatz enthalten. Eine Korrektur sei in diesem Punkt folglich nicht erforderlich.

Die Echtgeld-Boni müssten in der Folge 48-mal umgesetzt werden, bevor ein Gewinn daraus auszahlfar werde (Hinweis: gemäß der deutschen Fassung der Bonusbedingungen müsse der Bonus 35-mal umgesetzt werden, gemäß der englischen Originalfassung 48-mal. Punkt 13 der übermittelten Bonusbedingungen halte dazu fest: *„Diese Bonusbedingungen werden in einer Reihe von Sprachen zu Informationszwecken publiziert und gelten als einfache Referenz. Es ist nur die englische Version, die die Rechtsgrundlage der Beziehung zwischen Ihnen und Bf. und im Falle von Abweichungen zwischen einer nichtenglischen Version und der englischen Version dieser New Player Bonus Terms sowie General Bonus Terms and Conditions maßgebend.“*). Diese Umsatzbedingungen könnten dabei nur durch Einsätze mit Bonusgeld erfüllt werden. Folglich seien alle Gewinne, die mit diesem Bonus erzielt würden, bis zur Erreichung der Umsatzbedingungen ebenfalls nicht in den Jahresbruttospieleinnahmen enthalten.

Verspiele der Kunde sein Bonusguthaben, bevor der erforderliche Einsatz erreicht sei, dann werde der daraus erzielte Gewinn (= Bonus) niemals auszahlfar, weil er verbraucht sei.

Auch beim Echtgeld-Bonus führe die Verwendung des Bonus nicht dazu, dass der Kunde einen weiteren Bonus erhalte und nach dem Einsatz des „Folgebonus“ dann wieder einen Bonus, wodurch dann der „Bonus“ auszahlfar werde. Vielmehr werde durch die Verwendung des Bonus ein Gewinn erzielt. Dieser Gewinn sei aber, wie in den Bonusbedingungen angeführt, nicht sofort auszahlfar.

Im Ergebnis müsse der Kunde also mehrfach an Glücksspielen der Bf. unter Verwendung seines Bonusguthabens teilnehmen, um den geforderten Einsatz zu erreichen.

Nur dann, wenn die Umsatzbedingungen vollumfänglich erfüllt würden, werde der daraus erzielte Gewinn (= Bonus) auszahlbar und sei folglich von der Bemessungsgrundlage in Abzug zu bringen.

Die oben angeführten Ausführungen zeigten, dass das Erreichen eines auszahlbaren Gewinns aus dem Bonus nur durch die Teilnahme an einer Vielzahl von Glücksspielen (= Abschluss einer Vielzahl von Glücksspielverträgen) erreicht werden könne und folglich die Auszahlbarkeit des Bonus ausschließlich vom Zufall und folglich von einem aleatorischen Moment abhängig sei.

In der Spalte „Bonus im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld“ sei der Bonus enthalten, der durch mehrmaliges Einsetzen freigespielt worden (= Residualgröße aus eingesetztem Bonus und daraus erzieltm Gewinn und Verlust bis zum Erreichen der Umsatzbedingungen) und somit von einem aleatorischen Moment abhängig sei.

Freispiele

Zusätzlich zu dem Einzahlungsbonus biete die Bf. ihren Kunden auch Boni in der Form von Freispielen an.

Bei der Bf. seien Freispiele in dem Zeitraum 04/2012 bis 09/2016 nicht in den Jahresbruttospieleinnahmen als Einsatz enthalten. Eine Korrektur sei in diesem Punkt folglich nicht erforderlich.

Die Freispiele seien nach der Aktivierung lediglich für 3 Tage gültig und müssten in der Folge 35-mal umgesetzt werden, bevor ein Gewinn daraus auszahlbar werde. Diese Umsatzbedingungen könnten dabei nur durch Einsätze mit Bonusgeld erfüllt werden. Folglich seien alle Gewinne, die mit diesem Bonus erzielt würden, bis zur Erreichung der Umsatzbedingungen ebenfalls nicht in den Jahresbruttospieleinnahmen enthalten.

Verspiele der Kunde sein Bonusguthaben, bevor der erforderliche Einsatz erreicht sei, dann werde der daraus erzielte Gewinn (= Bonus) niemals auszahlbar, weil er verbraucht sei.

Auch bei den Freispielen führe die Verwendung des Bonus nicht dazu, dass der Kunde einen weiteren Bonus erhalte und nach dem Einsatz des „Folgebonus“ dann wieder einen Bonus, wodurch dann der „Bonus“ auszahlbar werde. Vielmehr werde durch die Verwendung des Bonus ein Gewinn erzielt. Dieser Gewinn sei aber, wie in den Bonusbedingungen angeführt, nicht sofort auszahlbar.

Im Ergebnis müsse der Kunde also mehrfach an Glücksspielen der Bf. unter Verwendung seines Bonusguthabens teilnehmen, um den geforderten Einsatz zu erreichen.

Nur dann, wenn die Umsatzbedingungen vollumfänglich erfüllt würden, werde der daraus erzielte Gewinn (= Bonus) auszahlbar und sei folglich von der Bemessungsgrundlage in Abzug zu bringen.

Die oben angeführten Ausführungen zeigten, dass das Erreichen eines auszahlbaren Gewinns aus dem Bonus nur durch die Teilnahme an einer Vielzahl von Glücksspielen (= Abschluss einer Vielzahl von Glücksspielverträgen) erreicht werden könne und folglich die Auszahlbarkeit des Bonus ausschließlich vom Zufall und folglich von einem aleatorischen Moment abhängig sei.

In der Spalte „Bonus im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld“ sei der Bonus enthalten, der durch mehrmaliges Einsetzen freigespielt worden (= Residualgröße aus eingesetztem Bonus und daraus erzieltm Gewinn und Verlust bis zum Erreichen der Umsatzbedingungen) und somit von einem aleatorischen Moment abhängig sei.

Aufrechterhaltung der bisherigen Anträge

Die Bf. halte daher ihre bisherigen Anträge - insbesondere auch die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Senat - vollinhaltlich aufrecht und verweise im Übrigen auf die bisherigen Ausführungen in ihren Beschwerden.

---//---

Mit Schreiben vom 24.04.2025 zog die Bf. ihre Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (Festsetzungsbescheide vom 11.09.2019)

1. Sachverhalt

1.1. Allgemeines zur Bf.

Die Bf. ist ein nach maltesischem Recht registriertes Unternehmen, dessen Glücksspielprodukte unter der Website www.Bf..com unter anderem auch in Österreich verfügbar waren.

Im Besteuerungszeitraum wurden von der Bf. Ausspielungen iSd § 12a Abs. 1 GSpG (elektronische Lotterien) veranstaltet, an denen auch zahlreiche Spieler teilgenommen haben, die sich körperlich in Österreich aufgehalten haben.

Damit die Kunden das Angebot der Bf. nutzen konnten, mussten sie sich in einem ersten Schritt auf der genannten Website unter Bekanntgabe von Alter, Name, Telefonnummer, E-Mail-Adresse sowie Wohnort (Adresse und Land) registrieren. Sobald der Kunde sich registriert

hatte, konnte er die Angebote vollständig auf jedem geeigneten technischen Gerät mit Internetzugang sowohl in Österreich als auch im Ausland nutzen.

Für die Berechnung der Bemessungsgrundlage der (in der Selbstanzeige mit jeweils monatlich € 0,00 ausgewiesenen) Glücksspielabgaben wurden Bruttospieleinnahmen berücksichtigt, die von Kunden erzielt wurden, die bei der Registrierung Österreich als Wohnsitzland und eine österreichische Adresse angegeben haben.

1.2. Boni

Den Kunden wurden seitens der Bf. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum drei verschiedene Arten von Boni angeboten:

- Einzahlungsbonus („*Deposit Bonus*“)

Wenn der Kunde einen bestimmten Betrag auf seinem Echtgeld-Konto einsetzt, bekommt er einen bestimmten Betrag als Bonus auf seinem Bonusgeld-Konto gutgeschrieben. Es ist zwingend erforderlich, dass der Kunde „echtes“ Geld auf sein Kundenkonto einzahlt und dieses in weiterer Folge auch als Einsatz verwendet, damit ihm dieser Bonus gewährt wird. Zunächst muss mit dem Echtgeld gespielt werden, erst nach dessen Verbrauch kann der Bonus eingesetzt werden. Echtgeld-Gewinne können sofort entnommen werden.

Dabei muss der Bonusbetrag 35-mal (mit Echtgeld oder Bonusgeld) eingesetzt werden, um den Bonus (samt damit erzielten Gewinnen) freizuspielen. Im Falle einer früheren Entnahme oder von Verlusten verfällt der Bonus.

- Echtgeld-Bonus („*Free Money*“)

Mit diesem Bonus kann von Beginn an gespielt werden, der allerdings 48-mal eingesetzt werden muss, um samt den damit gewonnenen Beträgen auszahlabar zu werden. Echtgeld-Einsätze sind nicht erforderlich.

- Freispiele („*Free Spins*“)

Dabei ist der Einsatz gleich Null, die Gewinne werden auf das Bonusgeld-Konto transferiert und müssen 35-mal freigespielt werden.

Allen Boni war gemein, dass sie keinen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstellten, daher nicht beim begebenden Glücksspielunternehmer in Bargeld abgelöst oder an andere Spieler (allenfalls gegen Entgelt) weitergegeben werden konnten, und bestimmten Umsatzbedingungen („Freispielen der Boni“) unterlagen.

Weiters wurden für jeden einzelnen Spieler Echtgeld und Bonusgeld in zwei getrennten Konten geführt, wobei die Boni samt den damit erspielten Gewinnen im Zeitpunkt der Konvertierung (durch das sog. „Freispielen“) auf das Echtgeldkonto umgebucht und damit erstmals auszahlfar wurden.

Die Echtgeld-Boni und Freispiele waren in der Bemessungsgrundlage der gegenständlichen Glücksspielabgaben im Zeitraum ihrer Einlösung durch die Kunden nicht als Einsatz enthalten, jedoch schon die Einzahlungsboni, deren Höhe von der Bf. mit 4,21% der Jahresbruttospieleinnahmen geschätzt und im Beschwerdeverfahren zum Abzug gebracht wurde.

Weder die Begebung sämtlicher Boni noch die damit erzielten Gewinne (bezeichnet als „Bonus Costs“) verminderten die als „GGR“ bezeichneten Jahresbruttospieleinnahmen.

1.3. Jackpot Contributions

Weiters wurden sowohl lokale Jackpots als auch sogenannte Pool Jackpots angeboten, die zum Teil von anderen Unternehmern betrieben wurden. Dabei handelt es sich bei den Jackpots grundsätzlich um Pools, in denen die Spieleinsätze mehrerer Spieler zusammengefasst werden. Aus diesen Pools erfolgt später die Auszahlung des Jackpot-Gewinnes an einen einzigen Spieler.

Die Bf. machte sowohl in der Selbstanzeige als auch noch in seiner Beschwerde die den Anbietern der Pool Jackpots ersetzten Kosten die Bemessungsgrundlage mindernd geltend, nicht mehr jedoch im weiteren Verlauf des Beschwerdeverfahrens.

Die sogenannten lokalen Jackpots werden von der Bf. selbst betrieben, die auf den Jackpot entfallenden Einsätze ihrer eigenen Kunden gebündelt und auch die Gewinne ausschließlich an Kunden der Bf. ausbezahlt, die sowohl in Österreich als auch im Ausland registriert sind. Dafür wurden keine weiteren Kosten in Abzug gebracht.

1.4. Selbstberechnungen

Mit Selbstanzeige vom 09.11.2016 gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG gab die Bf. (neben dem Sachverhalt) für den Zeitraum 04/2012 bis 09/2016 die monatlichen Jahresbruttospieleinnahmen („GGR“), abzüglich der „Bonus Costs“ und der „Jackpot Contributions“, ausgehend von den Daten jener Kunden, die bei der Registrierung eine österreichische Adresse angegeben hatten, bekannt. Gleichzeitig mit der Offenlegung wurden Anträge auf Festsetzung aller Glücksspielabgaben mit € 0,00 gestellt.

1.5. Festsetzung/Abweisung

Mit Bescheiden vom 11.09.2019 (Bescheidbegründungen vom 12.09.2019) setzte das damalige Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel basierend auf den

bekanntgegebenen monatlichen Jahresbruttospieleinnahmen ohne Abzug der von der Bf. geltend gemachten „Bonus Costs“ und „Jackpot Contributions“ für die Monate 04/2012, 06-07/2012, 10/2012, 12/2012, 02-04/2013 und 06/2013-09/2016 die angefochtenen Glücksspielabgaben fest.

Mit Bescheiden vom 11.10.2019 wies das Finanzamt die Anträge auf Festsetzung der Glücksspielabgaben für die Monate 05/2012, 08-09/2012, 11/2012, 01/2013 und 05/2013 ab.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die mit Schreiben vom 09.11.2016 gemäß § 29 FinStrG erstattete Selbstanzeige, die vom Bundesfinanzgericht eingesehenen aktenkundigen Unterlagen, insbesondere durch Einsichtnahme in die damals geltenden Spielbedingungen, und das damit in Einklang stehende Vorbringen der Bf.

2.1. Teilnahme vom Inland aus

Dass die Bf. bei der Abgabeberechnung von den seitens der Kunden vorgenommenen Registrierungsdaten, sohin dem in diesem Zeitpunkt vorliegenden Wohnsitz, ausgegangen ist, wurde von ihr bereits in der Selbstanzeige vom 09.11.2016 bestätigt und auch vom Finanzamt nicht bestritten.

2.2. Boni

Das Vorbringen der Bf. zu den von ihr begebenen Boni, nämlich dass

- sie keinen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstellten, weil sie nicht in Bargeld abgelöst oder an andere Spieler (allenfalls gegen Entgelt) weitergegeben werden konnten,
- konvertierte Boni samt den damit erspielten Gewinnen durch Erfüllung der Umsatzbedingungen auf das Echtgeldkonto umgebucht und damit erstmals auszahlbar wurden,
- die Einzahlungsboni in den Jahresbruttospieleinnahmen als Einsätze enthalten waren, nicht jedoch die Echtgeld-Boni und Freispiele,
- weder die Begebung der Boni noch die damit erzielten Gewinne die Beträge laut „GGR“ als „Gewinne“ verminderten,

wurde vom Finanzamt zunächst in den Stellungnahmen vom 28.12.2022 und 08.09.2023 in Zweifel gezogen. Da jedoch gegen die abschließende Stellungnahme der Bf. vom 25.03.2024, die zeitgleich auch an die Abgabenbehörde übermittelt wurde, keine Einwände erhoben

wurden, konnte das Bundesfinanzgericht vom Zutreffen dieser Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

Auch steht mangels entgegenstehenden Vorbringens des Finanzamtes unbestritten fest, dass pro Spieler eine Trennung in Echtgeld- und Bonusgeld-Konto vorgenommen und die als Einsätze enthaltenen Einzahlungsboni in Höhe des Differenzbetrages von 4,21% zwischen den Echtgeld-Jahresbruttospieleinnahmen und den Jahresbruttospieleinnahmen inklusive gewährter Boni abzüglich Gewinne aus den gewährten Boni aus dem Zeitraum 2016-2019 für die Vorjahre geschätzt wurden.

2.3. Jackpot Contributions

Auch die von der Bf. dargelegte und im Sachverhalt festgestellte Vorgangsweise, dass in den Jahresbruttospieleinnahmen keinerlei Abzüge für die Weitergabe von Zahlungen an die Anbieter der Pool Jackpots vorgenommen, sondern zunächst extra ausgewiesen wurden, aber schließlich darauf verzichtet wurde, sowie dass für die sogenannten lokalen Jackpots keine Kosten in Abzug gebracht wurden, blieb vom Finanzamt unbestritten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtslage

Gemäß § 1 Abs. 1 GSpG ist ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.

Gemäß § 2 Abs. 1 GSpG sind Ausspielungen Glücksspiele,

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

Gemäß § 12a Abs. 1 GSpG sind elektronische Lotterien 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.

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 gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen.

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

Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG haben die Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 diese jeweils für einen Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt Österreich zu entrichten.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbstberechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

3.2. Erwägungen

3.2.1. Zur Ermittellbarkeit der „Teilnahme vom Inland aus“

Gemäß § 57 Abs. 2 GSpG löst nur eine Teilnahme vom Inland aus eine Glücksspielabgabepflicht aus.

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 technische Gegebenheiten (wie zB Standort des Servers, verwendete IP-Adresse) kommt es nicht an. Ebenso ist nicht entscheidend, ob der Spielteilnehmer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hat und welche Staatsbürgerschaft er besitzt (vgl. zur Wettgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG: UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11; UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015; BFG 16.2.2018, RV/7104387/2015; und zur Glücksspielabgabe: UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016; BFG 28.4.2021, RV/7100001/2015).

Unstrittig ist, dass die Bf. aus eigener Wahrnehmung die Tatsache, wo sich ihre Kunden bei Abschluss des Spielvertrages befinden, nicht kennt und sie auch keine Ermittlungen über den Aufenthalt ihrer Kunden beim jeweiligen Spiel erhoben hat.

Die Ansicht der Bf., dass beide Indizien – „inländische Registrierungsadresse“ und „inländische IP-Adresse“ – für eine Feststellung der Tatsache des Aufenthaltes im Inland bei einem unter Verwendung elektronischer Medien abgeschlossenen Rechtsgeschäft ungeeignet sind, steht in deutlichem Widerspruch zu den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005):

„Der Teilnahme sowohl an einer Wette als auch an einer elektronischen Lotterie nach § 57 Abs. 2 GSpG liegt der Abschluss eines Glücksvertrages zugrunde. Dieser Abschluss kann in beiden Fällen über das Internet erfolgen. In beiden Fällen führt dieser Abschluss nach der insofern gleichlautenden Bedingung des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG und des § 57 Abs. 2 GSpG nur dann zu einer Besteuerung nach dem GebG oder nach dem GSpG, wenn die Teilnahme an der Wette oder der elektronischen Lotterie vom Inland aus erfolgt. Es macht in dieser Hinsicht keinen Unterschied, ob der über Internet abgeschlossene Glücksvertrag die Teilnahme an einer Wette oder an einer elektronischen Lotterie zum Inhalt hat. In beiden Fällen lässt sich die Teilnahme vom Inland aus nur anhand von Indizien beurteilen, die in gleicher Weise von den Angaben der Teilnehmer und den technischen Gegebenheiten abhängen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Zusammenhang mit Wetten bereits mehrfach ausgeführt, dass es bei der Frage, ob an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wurde (§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG), um einen als Ergebnis der Beweiswürdigung festzustellenden Sachverhalt geht, der den zur Abgabepflicht führenden Tatbestand verwirklicht, und dass zu einer solchen Sachverhaltsfeststellung sowohl die Registrierung des Users mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer inländischen IP-Adresse als Indizien dafür dienen können, dass sich der Wettteilnehmer bei Verwirklichung des Tatbestandes im Inland befunden hat (vgl. VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060, mwN). Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass die Gewichtung einzelner Indizien und somit auch die Sachverhaltsfeststellung auf ein Indiz zu stützen und ein anderes Indiz im Wege der Beweiswürdigung zu verwerfen, in seiner Bedeutung über den Einzelfall nicht hinausgeht (vgl. wieder VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060; VwGH 14.1.2020, Ro 2018/16/0046). Das bedeutet aber auch für den vorliegenden Revisionsfall, dass durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Frage, ob Registrierungsadressen der Teilnehmer bzw. IP-Adressen der benutzten Endgeräte als Indizien für die Annahme eines inländischen Aufenthaltsortes der Teilnehmer herangezogen werden können, geklärt ist. Weiters wurde klargestellt, dass die Frage, ob sich die Abgabenbehörde nur auf eines der genannten Indizien stützen darf, in der Regel keine Frage von grundsätzlicher Bedeutung darstellt. Dass das BFG im Revisionsfall die konkrete Beweiswürdigung in einer unververtretbaren, die Rechtssicherheit beeinträchtigenden Weise vorgenommen hätte, wird von der revisionswerbenden Partei in ihrem Zulässigkeitsvorbringen im Übrigen nicht behauptet.“

Die Rechtmäßigkeit der Festsetzung sowohl der Wettgebühr als auch der Glücksspielabgabe alleine gestützt auf das Indiz „Wohnsitzadresse“ wurde erst jüngst vom Verwaltungsgerichtshof u.a. 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. u.a. 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. u.a. 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. u.a. VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109). Die Bf. hat ihren Sitz auf Malta und besteht deshalb eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Bf.

Der Bf. war bekannt, dass das Finanzamt auf Grund des - nach der o.a. 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 Finanzamt vorgenommene Festsetzung der Glücksspielabgaben auf Basis der Daten der Kunden mit österreichischer Registrierungsadresse ist daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes und der bisher vorliegenden Ermittlungsergebnisse dem Grunde nach zu Recht erfolgt.

Da die Bruttospieleinnahmen von der Bf. unter Berücksichtigung des zulässigen Indizes der „inländischen Registrierungsadresse“ ermittelt wurden, besteht kein Erfordernis, weitere Indizien (wie „inländische IP-Adressen“) zu erheben, zumal eine Kumulation der – gleichwertigen – Indizien der Registrierungsadresse und der IP-Adresse von der Rechtsprechung nicht gefordert wird (zB BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015) und mit dem Indiz der IP-Adresse dem Indiz der Registrierungsadresse nicht entgegengetreten werden kann.

3.2.2. 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 (u.a. 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.

3.2.3. Zu den unionsrechtlichen Einwänden der Bf.

Nach Art. 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. u.a. BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016) und der in der Folge befassete Verwaltungsgerichtshof (VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005) keine Veranlassung zur Einholung einer Vorabentscheidung erkannt hat.

3.2.4. Zur Höhe der Bemessungsgrundlage

3.2.4.1. Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen

Zum Begriff der „Jahresbruttospieleinnahmen“ hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rz 88, festgehalten, dass bei den Glücksspielabgaben im Zusammenhang mit elektronischen Lotterien die Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen in Form der Saldierung von Einsätzen und ausbezahlten Gewinnen monatlich zu erfolgen hat.

3.2.4.2. Behandlung der gewährten „Boni“

Auch zu den Fragen, ob durch die Begebung der Boni ein Abzug von den Jahresbruttospieleinnahmen vorgenommen werden kann (Rz 89-94) bzw. ob bei Ausspielungen mit Freispielen oder Boni eine vermögenswerte Leistung iSd § 2 Abs. 1 GSpG vorliegt (Rz 95-100), liegt mittlerweile ausführlich klarstellende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003):

„89

Das revisionswerbende Finanzamt bekämpft weiters auch die durch das BFG vorgenommene Behandlung von Vielspielerbegünstigungen (Boni/Vergütungen/Freispielen; in der Folge „Boni“), die einzelne Spieler als „Treuebonus“, quasi als Belohnung dafür erhalten, dass sie bereits früher an einer bestimmten Anzahl von bestimmten Spielen teilgenommen haben, und als Anreiz, weiterhin an Spielen der mitbeteiligten Partei teilzunehmen. Die Gewährung dieser Boni erfolgte im Rahmen einer Werbestrategie der mitbeteiligten Partei, um Spieler zu einer verstärkten Inanspruchnahme ihres Glücksspielangebots zu animieren.

90

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

91

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

92

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

93

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

94

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

95

Aus § 2 Abs. 1 Z 2 GSpG ergibt sich, dass unter „Einsatz“ eine vermögenswerte Leistung, die Spieler oder andere Personen in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen, zu verstehen ist.

96

Dem BFG ist darin zuzustimmen, dass als Spieleinsatz alles zu verstehen ist, was der Spieler

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

97

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

98

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

99

Eine andere Beurteilung kann nur dann stattfinden, wenn der Spieler für die Teilnahme an

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

100

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.“

Es ist somit für die Frage der Einbeziehung der Boni in die Bemessungsgrundlage die jeweilige konkrete Ausgestaltung der Boni relevant. Allen Boni war gemein, dass sie keinen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstellten, daher nicht beim begebenden Glücksspielunternehmer in Bargeld abgelöst oder an andere Spieler (allenfalls gegen Entgelt) weitergegeben werden konnten, und bestimmten Umsatzbedingungen („Freispielen der Boni“) unterlagen.

Aus der von der Bf. für jeden Kunden getrennten Führung von Echtgeld-Konto und Bonusgeld-Konto ergibt sich hier eine klare Abgrenzung, welchen Beträgen ein Vermögenswert zukommt.

Dazu war festzustellen, dass die Bf. zu Recht (zunächst) sowohl die begebenen Boni als auch die damit erzielten Gewinne nicht als „Gewinne“ von den Jahresbruttospieleinnahmen in Abzug gebracht hat, da weder die Gewährung der Boni durch Gutschrift auf dem Bonusgeld-Konto noch die Verwendung der auf dem Bonusgeld-Konto befindlichen Beträge zusätzlich zu den Echtgeldeinsätzen einen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage haben. Die Verwendung der auf dem Bonusgeld-Konto befindlichen Beträge erhöht lediglich die Gewinnchance des Spielers.

Die von der Bf. gewährten Boni, die noch nicht „freigespielt“ sind (durch die Erfüllung der Umsatzbedingungen) 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 aleatorischen Elements – zu betrachten.

Dabei war dem Einwand der Bf. zu folgen, dass „Einsetzen neben Echtgeld“ nicht bedeutet, dass ein Kunde den Bonus gemeinsam mit Echtgeld spielen muss (BFG 6.6.2023, RV/7103329/2020).

Die zu Unrecht im Zeitpunkt ihrer Einlösung als Einsatz von der Bf. bemessungsgrundlagenerhöhend gewerteten Einzahlungsboni (nicht aber zu Recht die Echtgeld-Boni und Freispiele) sind daher wieder aus den Jahresbruttospieleinnahmen abzuziehen. Dass die genaue Höhe nicht mehr ermittelt werden konnte und daher von ihr der Jahresbruttospieleinnahmen anhand der Daten aus dem Zeitraum 2016-2019 mit 4,21% geschätzt und im Beschwerdeverfahren zum Abzug gebracht wurde, erscheint plausibel und wurde letztlich auch vom Finanzamt akzeptiert bzw. entspricht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Erst mit der Umbuchung der „freigespielten“ Boni auf das „Echtgeld-Konto“ des Kunden (durch die sog. „Konvertierung“) kann dieser eine Auszahlung verlangen und entsteht ein von einer weiteren Spielteilnahme unabhängiger Vermögenswert, der – wie die von den Kunden auf das „Echtgeldkonto“ einbezahlten Beträge – bei Verwendung als Einsatz für eine Spielteilnahme als die Bemessungsgrundlage erhöhend zu behandeln ist (vgl. dazu die nach der 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).

Im Verfahren vor dem BFG vom 31.5.2021, RV/710446/2019, hat die Abgabenbehörde bestätigt, dass der Bonusbetrag erst in dem Zeitpunkt, in dem er erstmalig auszahlbar wird, einen Abzugsposten darstellt, der als ausbezahlter Gewinn in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen ist.

Wird der auf das „Echtgeld-Konto“ umgebuchte Bonusbetrag („Bonus Converted“) sodann als Einsatz verwendet, ist er wie jeder andere „Echtgeldeinsatz“ – wie von der Bf. glaubhaft vorgebracht – in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

3.2.4.3. Jackpot Contributions

Weiters monierte die Bf., dass eine Kürzung des Bruttoertrages um die Jackpot-Kosten geboten sei, um Verzerrungen zwischen in- und ausländischen Gewinnen zu verhindern.

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005, zu BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016) festgehalten:

„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.“

Unstrittig ist, dass die Kunden für die Teilnahme an den Pool Jackpot-Spielen bestimmte Geldbeträge an die Bf. leisten, weshalb diese gesamten von den Kunden für den Erhalt der Gewinnchance erbrachten vermögenswerten Leistungen jedenfalls als Spieleinsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Ein Ausscheiden eines Teiles der Spieleinsätze scheitert schon daran, dass das Ausmaß, wie viel von der Bf. an die Spielehersteller weitergegeben wird, nicht von einem aleatorischen Element abhängig und damit nicht als „Gewinn“ iSd § 57 Abs. 5 GSpG anzusehen ist. Die Jackpot Kosten sind lediglich ein Aufwand der Bf., der ihr Betriebsergebnis schmälert, so wie andere Formen von Lizenzgebühren.

Erst die tatsächliche Auszahlung des Jackpots mindert als Gewinn an einen Kunden der Bf., der vom Inland aus am Jackpot-Spiel teilgenommen hat, die Bemessungsgrundlage.

Die von der Bf. angesprochenen Verzerrungen der Bemessungsgrundlage stellen keine willkürlichen Verschiebungen der Steuerlast dar, sondern sind ein Ausfluss des aleatorischen Elements. Es ist durch die Besonderheit beim Jackpot-Spiel bedingt (einer niedrigen Gewinnwahrscheinlichkeit steht ein besonders hoher möglicher Gewinnbetrag gegenüber), dass sich die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe durch viele „kleine Einsätze“ erhöht und es dann beim „Knacken des Jackpots“ schlagartig zu einer starken Kürzung kommt, sodass sich bei Betrachtung nur dieser einen Spielart sogar eine „negative Bemessungsgrundlage“ ergeben kann, die mit den „positiven“ Ergebnissen aus anderen Spielarten auszugleichen ist (vgl. dazu BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015). Bloß ein sich durch Saldierung der erhaltenen Einsätze mit den ausgezahlten Gewinnen allenfalls in einem Monat ergebender negativer Wert führt mangels gesetzlicher Grundlage nicht zu einer Gutschrift (vgl. VwGH 10.9.2020, Ro 2018/17/0005; BFG 31.5.2021, RV/7104456/2019).

Dieser Einwand wurde von der Bf. im Laufe des Beschwerdeverfahrens aber ohnehin nicht mehr aufrecht gehalten.

3.2.4.4. Neuberechnung der Glücksspielabgaben

Da sich das Bundesfinanzgericht den im Beschwerdeverfahren aufgrund der Judikatur des VwGH vom 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, gegenüber der Selbstanzeige und der Beschwerde mittlerweile geänderten Rechtsansicht anschließen konnte, stimmt auch die Berechnung mit der von der Bf. mit den Stellungnahmen vom 14.09.2022 und 25.03.2024 übermittelten Tabellen im Wesentlichen (abgesehen von Rundungsdifferenzen) überein:

<i>Zeitraum</i>	<i>Jahresbrutto- spieleinnahmen</i>	<i>4,21% Anteil am GGR aus den gewährten Boni</i>	<i>Bonus Converted (im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld)</i>	<i>Bemessungs- grundlage</i>	<i>40% Glücks- spielabgabe</i>
04/2012	12,34	0,52	-	11,82	4,73

06/2012	3.209,84	135,13	-	3.074,71	1.229,88
07/2012	1.973,17	83,07	-	1.890,10	756,04
10/2012	161,43	6,80	-	154,63	61,85
12/2012	2.121,04	89,30	-	2.031,74	812,70
02/2013	21,00	0,88	-	20,12	8,05
03/2013	21,90	0,92	-	20,98	8,39
04/2013	59,90	2,52	-	57,38	22,95
06/2013	3.398,71	143,09	69,02	3.186,60	1.274,64
07/2013	5.571,23	234,55	990,24	4.346,44	1.738,58
08/2013	2.639,49	111,12	888,21	1.640,16	656,06
09/2013	2.847,39	119,88	398,12	2.329,39	931,76
10/2013	8.010,20	337,23	4.306,99	3.365,98	1.346,39
11/2013	16.542,85	696,45	3.763,87	12.082,53	4.833,01
12/2013	15.135,00	637,18	2.862,50	11.635,32	4.654,13
01/2014	24.202,17	1.018,91	3.790,47	19.392,79	7.757,12
02/2014	26.322,13	1.108,16	4.750,72	20.463,25	8.185,30
03/2014	29.776,14	1.253,58	6.780,96	21.741,60	8.696,64
04/2014	19.560,96	823,52	2.411,86	16.325,58	6.530,23
05/2014	23.752,73	999,99	2.068,51	20.684,23	8.273,69
06/2014	28.850,24	1.214,60	5.527,35	22.108,29	8.843,32
07/2014	29.466,72	1.240,55	2.905,02	25.321,15	10.128,46
08/2014	46.186,20	1.944,44	4.603,11	39.638,65	15.855,46
09/2014	36.906,07	1.553,75	6.340,01	29.012,31	11.604,92
10/2014	62.165,75	2.617,18	4.879,55	54.669,02	21.867,61
11/2014	62.941,12	2.649,82	10.514,66	49.776,64	19.910,66
12/2014	136.092,02	5.729,47	28.565,87	101.796,68	40.718,67
01/2015	150.468,88	6.334,74	11.278,86	132.855,28	53.142,11
02/2015	244.209,70	10.281,23	30.746,05	203.182,42	81.272,97
03/2015	193.819,01	8.159,78	19.943,30	165.715,93	66.286,37
04/2015	202.081,56	8.507,63	25.708,54	167.865,39	67.146,16

05/2015	159.511,37	6.715,43	19.791,16	133.004,78	53.201,91
06/2015	188.270,07	7.926,17	27.771,82	152.572,08	61.028,83
07/2015	196.316,15	8.264,91	38.904,63	149.146,61	59.658,64
08/2015	213.197,61	8.975,62	34.372,01	169.849,98	67.939,99
09/2015	174.534,88	7.349,92	48.420,16	118.764,80	47.505,92
10/2015	140.291,21	5.906,26	28.944,18	105.440,77	42.176,31
11/2015	213.026,03	8.968,40	23.711,70	180.345,93	72.138,37
12/2015	264.124,64	11.119,65	40.477,84	212.527,15	85.010,86
01/2016	278.605,47	11.729,29	47.990,39	218.885,79	87.554,32
02/2016	210.899,55	8.878,87	57.237,96	144.782,72	57.913,09
03/2016	276.574,74	11.643,80	42.292,44	222.638,50	89.055,40
04/2016	314.651,96	13.246,85	37.216,44	264.188,67	105.675,47
05/2016	266.078,86	11.201,92	37.154,93	217.722,01	87.088,80
06/2016	315.134,44	13.267,06	63.259,82	238.607,56	95.443,02
07/2016	240.531,20	10.126,36	66.959,90	163.444,94	65.377,98
08/2016	400.728,40	16.870,67	48.579,85	335.277,88	134.111,15
09/2016	259.051,58	10.906,07	70.110,74	178.034,77	71.213,91
Gesamt	5.490.055,05	231.133,24	917.289,76	4.341.632,05	1.736.652,82

3.2.5. Durchführung einer Selbstberechnung durch die Bf.

Auch die formlose Offenlegung der Bemessungsgrundlage bei gleichzeitiger Bekanntgabe der abzuführenden Abgabe stellt eine Selbstberechnung iSd § 59 Abs. 3 GSpG dar, auch wenn die gesetzlich vorgesehen Formvorschrift (elektronisch bzw. im Falle der Unzumutbarkeit mittels Formular Gsp50) nicht eingehalten wird. Eine Abgabenfestsetzung mittels Abgabenbescheid kommt nur in Betracht, wenn sich der selbstberechnete und dem Finanzamt bekanntgegebene Abgabenbetrag als nicht richtig erweist (vgl. dazu BFG 14.12.2020, RV/7100709/2020; BFG 19.04.2021, RV/7100711/2020).

Es liegen für alle hier gegenständlichen Zeiträume innerhalb der Monatsfrist eingebrachte Anträge der Bf. iSd § 201 BAO vor und haben sich die von der Bf. mit € 0,00 selbstberechneten und dem Finanzamt bekannt gegebenen Abgabenbeträge allesamt als unrichtig erwiesen. Es wurden daher von der Abgabenbehörde zu Recht Bescheide gemäß § 201 BAO erlassen, wobei

die Höhe der festgesetzten Abgabebeträge aus den oben unter Punkt 3.2.4. genannten Gründen abzuändern sind.

Den Beschwerden ist daher teilweise Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide wie in der angeführten Tabelle ersichtlich abzuändern. Dem darüber hinausgehenden Begehren kommt jedoch keine Berechtigung zu.

Zu Spruchpunkt II. (Abweisungsbescheide vom 11.10.2019)

Mit Bescheiden vom 11.10.2019 wies das damalige Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die Anträge der Bf. auf Festsetzung der Glücksspielabgaben für die Monate 05/2012, 08-09/2012, 11/2012, 01/2013 und 05/2013 mit € 0,00 ab, da sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als richtig erwiesen habe.

Gegen die Abweisung der Zeiträume 05/2012, 09/2012, 01/2013 und 05/2013 brachte die Bf. fristgerecht mit Eingabe vom 25.11.2019 die Beschwerde ein.

Mit weiterer Eingabe vom 13.09.2022 zog die beschwerdeführende Partei die Beschwerde vom 25.11.2019 zurück.

Gemäß § 256 Abs. 3 BAO ist eine Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären, wenn sie zurückgenommen wird.

Da die beschwerdeführende Partei mit Anbringen vom 13.09.2022 die Beschwerde betreffend die hier angefochtenen Bescheide zurückgezogen hat, war diese gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos zu erklären.

Zu Spruchpunkt III. (Unzulässigkeit einer 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.

Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung wurden im gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht aufgeworfen, da mittlerweile gesicherte Judikatur des VwGH vorliegt (insbesondere VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003) und sich die Gegenstandsloserklärung schon aus dem Gesetzestext ergibt, sodass eine Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 14. Mai 2025