

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., A-1, vertreten durch Steuer und Service Steuerberatungs GmbH, Wipplingerstraße 24, 1010 Wien, betreffend Beschwerden vom 31. August 2020 gegen die Bescheide des damaligen Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle Sonderzuständigkeiten) vom 19. Mai 2020, Steuernummer N-1, betreffend Festsetzung von Glücksspielabgaben für den Zeitraum 01/2014-03/2019, zu Recht erkannt:

- I. a) Den Beschwerden betreffend den Zeitraum 01/2014 bis 12/2018 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 werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

- b) Den Beschwerden betreffend den Zeitraum 01-03/2019 wird stattgegeben und die angefochtenen Bescheide gemäß Punkt 3.2.5. aufgehoben.

- II. 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 25.04.2019 brachte die Beschwerdeführerin (Bf.) hinsichtlich der Glücksspielabgaben für den Zeitraum 01/2014-03/2019 Selbstanzeige ein und brachte vor:

I. Sachverhalt und Offenlegung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG (zugleich durch die Abgabepflichtige der steuerlichen Vertretung mitgeteilter Sachverhalt)

Die Bf. sei ein nach maltesischem Recht gegründetes Unternehmen mit der Firmennummer N-2 und habe seinen Firmensitz in A-1. Die Haupttätigkeit des Unternehmens bestehe im Online-Casinobetrieb über www.G-1.com sowie in der Durchführung der damit verbundenen Transaktionsaktivitäten.

Die Kontrolle der Bf. erfolge durch die Malta Gaming Authority (Behörde für Lotterien und Glücksspiele, www.mga.org.mt) unter der Lizenz N-3 für Type 1 Casino Gaming Services. Die maltesischen Glücksspielabgaben und die Lizenzgebühren würden von dem Unternehmen an die zuständige Lotterie- und Glücksspielbehörde in Malta abgeführt. Die Gesellschaft sei ihrer Verpflichtung zur Entrichtung der maltesischen Glücksspielabgaben am Sitz der Gesellschaft in Malta stets vollumfänglich nachgekommen. Grundsätzlich sei die Gesellschaft davon ausgegangen, dass auf Grund der Lizenzierung in Malta und dem Umstand, dass dort Glücksspielabgaben entrichtet worden seien, für dieselben Einnahmen, die durch dieselben Kunden erzielt worden seien, keine weiteren Abgaben in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union entstünden.

Die Bf. habe im Jänner 2014 die Tätigkeit im Bereich des Online-Glücksspiels in verschiedenen Ländern (u.a. in Österreich) aufgenommen. Die Gesellschaft verfüge über interne Rechts- und Steuerfunktionen, welche die Marktentwicklungen im Bereich des Online-Glücksspiels international beobachteten, und verwende auch lokale Berater, um weitere Informationen zur jeweiligen Rechtsfortentwicklung zu erlangen. Dies insbesondere in jenen Märkten, in denen ein Lizenzsystem eingerichtet werde und wo die Gesellschaften ihr Angebot aktiv vermarktetten. Es habe seit der Aufnahme der Tätigkeit im Jänner 2014 keinerlei Hinweis der Remote Gambling Association (RGA) oder vergleichbaren Einrichtungen gegeben, dass eine neue Steuer in Österreich eingeführt worden sei.

Bei dem Unternehmen der Bf. handle es sich um eine Tochtergesellschaft der G-2. Die G-3 Gruppe habe 2016 das Unternehmen G-4 (Muttergesellschaft der G-5) erworben und die Integration des erworbenen Unternehmens sei im Laufe von 2017 abgeschlossen worden.

Zu dem Zeitpunkt der Aufnahme des erworbenen Unternehmens in den Konzern seien bei der G-5 offene Verfahren gegen die Bestimmungen des § 57 Abs. 2 GSpG und § 33 TP 17 GebG, im

Speziellen gegen der Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“, wegen der Verletzung des Legalitätsprinzips gemäß Art. 18 B-VG in Österreich anhängig gewesen. Neben der neuen Konzernschwester der Bf. hätten weitere Anbieter von Online-Glücksspielen und Online-Wetten Beschwerden zu den Bestimmungen des § 57 Abs. 2 GSpG und § 33 TP 17 GebG beim Verfassungsgerichtshof eingebracht.

Aufgrund der anhängigen Verfahren und deren ungewissen Ausgang sei auch zu dem damaligen Zeitpunkt die potenzielle Abgabepflicht in Österreich weder dem Grunde nach noch der Höhe nach festgestanden. Zusätzlich sei das beim Verfassungsgerichtshof anhängige Verfahren der Konzernschwester fundiert argumentiert gewesen.

Die Verfassungsgerichtshofbeschwerde der G-5 sei erst mit 05.10.2018 vom Verfassungsgerichtshof abgelehnt worden. Allerdings sei zur Entscheidung darüber, ob die Bf. durch das angefochtene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes in einem sonstigen Recht verletzt worden sei, weiterhin eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof anhängig. Neben dieser anhängigen Revision der Konzernschwester der Bf. seien noch einige weitere Revisionen von Anbietern von Online-Glücksspielen und Online-Wetten beim VwGH anhängig. Die Revisionen beinhalteten neben Fragen zu der richtigen Berechnung der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe auch Bedenken hinsichtlich der derzeitigen Verwaltungspraxis, die „Teilnahme vom Inland aus“ anhand eines einzigen Indizes, nämlich der Registrierungsadresse, festzustellen.

Zusätzlich sei mit Stand der vorliegenden Selbstanzeige (April 2019) immer noch eine Beschwerde eines Anbieters zur Verfassungskonformität der „Teilnahme vom Inland aus“ beim Verfassungsgerichtshof anhängig und nicht entschieden.

Aktuell sei daher bei der Bestimmung des § 57 Abs. 2 GSpG weder abschließend höchstgerichtlich geklärt, ob es sich um eine verfassungskonforme Norm handelt, noch wie die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe richtig zu berechnen sei.

Mit Schreiben vom 24.10.2018 (zugestellt am 19.11.2018) sei an die Bf. ein Ersuchen um Ergänzung ergangen. Das Schreiben der Finanzverwaltung habe eine Reihe allgemeiner Fragen an das Unternehmen enthalten, wie zum Beispiel, welche Daten von Kunden der Bf. bei der Registrierung auf der Webseite www.G-1.com gespeichert würden, ob generell Wetten oder Glücksspiele angeboten würden und wenn ja, an wie vielen Wetten bzw. Glücksspielen von Österreich aus teilgenommen worden sei. Zusätzlich seien dem Ersuchen um Ergänzung allgemeine Ausführungen zur Glücksspielabgabe und zur Wettgebühr beigelegt worden. Das Unternehmen habe sich sofort nach Weiterleitung dieser Information unter vollständiger Offenlegung der bedeutsamen Umstände an einen Steuerberater gewandt, um den Sachverhalt gegenüber der österreichischen Finanzverwaltung vollinhaltlich offenzulegen.

II. Conclusio aus abgabenrechtlicher Sicht und Darlegung der Verfehlung

Die Online-Glücksspielprodukte des Unternehmens der Bf. seien unter der Webseite www.G-1.com erreichbar, welche seit Anfang 2014 unter anderem auch in Österreich verfügbar sei.

Damit die Kunden das Angebot der Bf. nutzen könnten, müssten sie sich einmalig auf der oben genannten Webseite registrieren. Im Zuge des Registrierungsprozesses müsse der Kunde neben Daten wie Name, Geburtsdatum, Telefonnummer und E-Mail-Adresse auch eine Adresse (Land, Straße, Stadt und Postleitzahl) dem Unternehmen bekanntgeben. Es sei zu beachten, dass in einem ersten Schritt eine aktuelle Mobiltelefonnummer bekanntzugeben sei. Für eine erfolgreiche Registrierung/Verifizierung werde ein vierstelliger Code an die bekanntgegebene Telefonnummer versendet. Erst nach Eingabe dieses Verifizierungscodes könne der Registrierungsprozess fortgesetzt bzw. abgeschlossen werden.

Ein Kunde, der das Angebot der Bf. wahrnehme, sei verpflichtet, sein Benutzerkonto und seine persönlichen Daten stets auf dem neuesten Stand zu halten. Eine Überprüfung der angegebenen Daten von Seiten der Bf. erfolge, sobald die Einzahlungen einen festgelegten Betrag erreichten. In solchen Fällen sei der Kunde auf Verlangen der Bf. verpflichtet, seine Identität überprüfen zu lassen (Beilage I – Punkt 2.27 Allgemeine Geschäftsbedingungen).

Sobald sich der Kunde registriert habe, könne er die Angebote vollständig auf jedem geeigneten technischen Gerät nutzen, solange dieses über ein Internetzugang verfüge. 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.

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. Gemäß § 59 Abs. 2 und 3 GSpG habe der Glücksspielanbieter als Vertragspartner des Spielteilnehmers - Veranstalter der Ausspielung bzw. Vermittler - die Glücksspielabgabe jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats zu entrichten.

In dem Zeitraum 01/2014 bis 03/2019 seien von der Bf. Rechtsgeschäfte (Online-Glücksspiele mit einer Teilnahme von Österreich aus) über die Webseite www.G-1.com abgeschlossen worden, die den Abgabentatbestand iSd § 57 Abs. 2 GSpG erfüllten. In diesem Zeitraum sei die Glücksspielabgabe unter Verletzung der Selbstberechnungs- und Entrichtungsverpflichtung des § 59 Abs. 3 GSpG nicht an das Finanzamt gemeldet und entrichtet worden.

Das Unternehmen lege besonderes Augenmerk auf vollständige Transparenz und lege unabhängig vom Ausgang der Verfahren der Konzernschwester und unabhängig von der Ungewissheit, ob der Tatbestand der „Teilnahme vom Inland aus“ tatsächlich im konkreten

Einzelfall erfüllt worden sei, folgende höchstmögliche Bemessungsgrundlage offen. Die Bf. habe dazu die Adressen ihrer Kunden im Zeitpunkt der Registrierung („Registrierungsadresse“) ausgewertet. Auf Grundlage dieser Daten sei eine Berechnungsmethode ermittelt worden, um eine Basis für die Ermittlung einer Bemessungsgrundlage und für die Meldung der Glücksspielabgabe zu schaffen.

Im Folgenden lege die Bf. diese Berechnungsmethode im Detail dar:

1. Berechnung Glücksspielabgabe Casino Spiele

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“ (Entscheidung des VwGH, 17.1.1968, 0897/67, im Zusammenhang mit der damals geltenden Regelung des GSpG zu Spielbanken), definiert. Gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 GSpG gelte als „Einsatz“ eine vermögenswerte Leistung, die ein Spieler 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 (*Bavenek-Weber in Bavenek-Weber/Petritz/Petritz-Klar* (Hrsg); *Gebührengesetz-Kommentar* (2015) § 33 TP 17 GebG/GSpA, Rz 51).

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 Webseite www.G-1.com „Österreich“ aus einem Drop-Down-Menü ausgewählt und eine österreichische Registrierungsadresse angegeben hätten. Es sei darauf hinzuweisen, dass es sich dabei um die Daten jener Kunden handle, die zum aktuellen Zeitpunkt mit einer österreichischen Adresse im System hinterlegt seien.

Es ist der Bf. technisch nicht möglich, eine historische Auswertung der Registrierungsadresse ab 01/2014 vorzunehmen. In diesem Zusammenhang sei anzuführen, dass die Einsätze der Kunden seit Aufnahme der Tätigkeit im Jänner 2014 kontinuierlich (mit Ausnahme des Jahres 2017) gestiegen seien. Im direkten Vergleich der Einsätze des Jahres 2014 mit den Einsätzen im Jahr 2018 seien die des Jahres 2018 um beinahe 22% höher als bei Aufnahme der Tätigkeit. Auch unter Berücksichtigung des Einbruchs im Jahre 2017 lägen die Einsätze im Jahr 2018 mehr als 5% über den durchschnittlichen Einsätzen seit Aufnahme der Tätigkeit Anfang 2014. Bei der Berechnung der Glücksspielabgabe basierend auf den Kunden, die aktuell mit einer österreichischen Adresse registriert seien, handle es sich daher um die rechnerisch

nachgewiesene maximale Bemessungsgrundlage. Denn zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage werde aus finanzstrafrechtlicher Vorsicht für den gesamten verfahrensrelevanten Zeitraum ab 01/2014 der Höchststand der Jahresbruttospieleinnahmen von Kunden mit österreichischer Registrierungsadresse seit 01/2014 herangezogen. Die tatsächliche Bemessungsgrundlage für die einzelnen Kalendermonate ab 01/2014 könne daher nur geringer, aber niemals höher sein als die in der Folge offengelegte und in der im Folgenden dargestellten Berechnungsmethode ermittelte Bemessungsgrundlage.

Zusätzlich sei darauf hinzuweisen, dass auch Kundenkonten, die bereits geschlossen worden seien und zu diesem Zeitpunkt eine österreichische Adresse aufgewiesen hätten, in die Auswertung aufgenommen worden seien. Die detaillierten Daten auf Monatsbasis zu den Einsätzen, Bonus, Jackpot-Kosten und GGR würden vollständig offengelegt:

Monat	Einsatz	Gewinn	GGR (ohne Bonus)	Bonus	Jackpot costs	GGR	Glücksspiel- abgabe 40%
2014							
01/2014	11.032.144,61	10.653.076,31	379.068,30	18.048,31	3.791,40	382.859,70	153.143,88
02/2014	9.195.172,53	8.898.452,63	296.719,90	52.440,03	3.289,09	300.008,99	120.003,60
03/2014	13.561.828,04	13.242.523,78	319.304,26	54.158,39	9.916,85	329.221,11	131.688,44
04/2014	10.000.545,54	9.728.766,82	271.778,72	27.030,54	3.962,63	275.741,35	110.296,54
05/2014	14.901.980,20	14.571.299,13	330.681,07	34.623,48	23.718,66	354.399,73	141.759,89
06/2014	10.266.215,79	9.931.910,33	334.305,46	43.421,92	15.271,93	349.577,39	139.830,96
07/2014	12.324.844,31	11.944.604,11	380.240,20	46.468,92	9.684,20	389.924,40	155.969,76
08/2014	11.720.386,95	11.366.522,09	353.864,86	13.533,15	20.316,38	374.181,24	149.672,50
09/2014	11.368.986,03	10.899.171,52	469.814,51	19.797,29	22.081,99	491.896,50	196.758,60
10/2014	12.963.648,66	12.450.745,15	512.903,51	21.200,10	4.145,31	517.048,82	206.819,53
11/2014	11.821.086,47	11.453.345,85	367.740,62	(35.562,44)	14.583,48	382.324,10	152.929,64
12/2014	15.060.684,49	14.778.944,65	281.739,84	11.465,95	19.632,77	301.372,61	120.549,04
2015							
01/2015	15.652.797,94	15.140.477,20	512.320,74	26.692,87	21.099,48	533.420,22	213.368,09
02/2015	11.377.990,99	11.013.402,28	364.588,71	35.579,76	28.672,45	393.261,16	157.304,46
03/2015	17.264.621,75	16.919.379,37	345.224,38	6.529,83	34.305,82	379.530,20	151.812,08
04/2015	16.806.110,73	16.306.837,91	499.272,82	16.425,28	28.915,21	528.188,03	211.275,21
05/2015	12.453.589,49	11.972.434,15	481.155,34	24.639,76	18.260,58	499.415,92	199.766,37
06/2015	13.432.034,42	13.017.136,48	414.897,94	52.594,86	14.680,35	429.578,29	171.831,32

07/2015	15.180.172,92	14.782.959,12	397.213,80	21.631,46	16.825,26	414.039,06	165.615,62
08/2015	14.939.522,66	14.500.526,67	438.995,99	22.894,37	22.619,14	461.615,13	184.646,05
09/2015	12.581.488,48	12.144.534,08	436.954,40	39.573,89	9.105,13	446.059,53	178.423,81
10/2015	12.551.909,28	12.170.260,19	381.649,09	17.779,11	12.898,46	394.547,55	157.819,02
11/2015	16.578.187,06	16.063.383,12	514.803,94	39.431,71	32.158,54	546.962,48	218.784,99
12/2015	17.720.694,90	17.166.923,37	553.771,53	32.233,72	23.781,57	577.553,10	231.021,24
2016							
01/2016	15.540.632,92	15.222.463,87	318.169,05	24.018,90	21.488,12	342.187,95	136.875,18
02/2016	15.005.532,35	14.549.977,67	455.554,68	3.177,38	4.852,90	458.732,06	183.492,82
03/2016	20.910.016,57	20.415.383,46	494.633,11	29.076,85	10.469,27	523.709,96	209.483,98
04/2016	19.210.765,70	18.746.579,94	464.185,76	16.695,83	24.677,71	480.881,59	192.352,64
05/2016	16.226.688,59	15.845.231,13	381.457,46	16.589,73	(38.590,26)	398.047,19	159.218,88
06/2016	13.470.891,26	13.006.535,87	464.355,39	33.623,87	18.104,82	497.979,26	199.191,70
07/2016	17.605.943,10	17.080.355,60	525.587,50	23.073,75	24.381,56	548.661,25	219.464,50
08/2016	12.862.930,55	12.421.722,98	441.207,57	20.442,34	34.628,77	461.649,91	184.659,96
09/2016	15.164.414,00	14.788.272,74	376.141,26	(19.000,58)	24.153,05	357.140,68	142.856,27
10/2016	26.135.352,87	25.362.743,94	772.608,93	38.913,92	22.433,73	811.522,85	324.609,14
11/2016	28.478.539,48	27.779.006,45	699.533,03	42.585,50	8.716,08	742.118,53	296.847,41
12/2016	16.781.530,48	16.338.406,27	443.124,21	149.855,75	(109.381,30)	592.979,96	237.191,98
2017							
01/2017	12.351.824,59	11.897.543,88	454.280,71	7.516,98	23.934,16	461.796,69	184.718,68
02/2017	10.603.000,81	10.222.722,22	380.278,59	(50.591,92)	21.647,03	329.686,67	131.874,67
03/2017	12.324.617,47	11.956.674,09	367.943,38	16.228,68	7.675,87	384.172,06	153.668,82
04/2017	13.513.902,57	13.417.972,27	95.930,30	219.583,20	(152.383,38)	315.513,50	126.205,40
05/2017	11.784.011,81	11.307.913,17	476.098,64	73.046,27	12.769,30	549.144,91	219.657,96
06/2017	13.634.726,81	13.213.242,62	421.484,19	69.316,10	(1.384,47)	490.800,29	196.320,12
07/2017	10.680.555,42	10.292.160,88	388.394,54	50.164,17	5.776,25	438.558,71	175.423,48
08/2017	10.325.118,80	9.917.968,92	407.149,88	40.919,10	9.397,54	448.068,98	179.227,59
09/2017	13.049.452,01	12.768.954,34	280.497,67	35.211,64	25.974,59	315.709,31	126.283,72
10/2017	12.569.128,31	12.136.581,34	432.546,97	59.320,48	18.255,67	491.867,45	196.746,98
11/2017	12.135.160,46	11.781.461,45	353.699,01	43.859,00	18.306,30	397.558,01	159.023,20

12/2017	16.302.835,33	15.822.368,19	480.467,14	41.659,27	13.314,73	522.126,41	208.850,56
2018							
01/2018	13.068.578,84	12.703.373,58	365.205,26	44.067,47	12.977,30	378.182,56	151.273,02
02/2018	13.436.206,18	12.988.007,95	448.198,23	59.256,24	8.134,36	456.332,59	182.533,04
03/2018	16.587.337,28	16.010.779,87	576.557,41	80.522,50	22.868,53	599.425,94	239.770,38
04/2018	15.249.543,34	14.712.905,66	536.637,68	63.879,57	10.484,59	547.122,27	218.848,91
05/2018	17.137.030,87	16.548.393,85	588.637,02	28.764,81	17.423,31	606.060,33	242.424,13
06/2018	14.621.642,48	13.981.004,07	640.638,41	28.355,43	4.653,53	645.291,94	258.116,78
07/2018	16.312.086,55	15.795.589,53	516.497,02	19.116,38	15.359,07	531.856,09	212.742,44
08/2018	12.691.055,85	12.234.671,98	456.383,87	20.452,17	4.673,23	461.057,10	184.422,84
09/2018	15.740.848,39	15.143.136,72	597.711,67	84.515,58	(16.283,07)	581.428,60	232.571,44
10/2018	17.674.720,52	17.392.342,52	282.378,00	70.779,60	23.461,09	305.839,09	122.335,64
11/2018	16.050.592,78	15.436.218,79	614.373,99	57.663,19	(23.311,08)	591.062,91	236.425,16
12/2018	18.775.746,81	18.147.716,00	628.030,81	67.622,47	3.094,66	631.125,47	252.450,19
2019							
01/2019	14.280.442,38	13.874.496,42	405.945,96	56.083,81	7.081,66	413.221,99	165.288,80
02/2019	15.207.641,49	14.688.366,01	519.275,48	103.295,81	(12.028,80)	507.188,02	202.875,21
03/2019	17.718.505,92	17.101.983,97	616.521,95	83.968,24	6.244,70	622.799,93	249.119,97

1.1 Berücksichtigung Boni

Im Zuge einer vollständigen Offenlegung werde der Betrag der Boni, der von der Bf. zur Verfügung gestellt und der von der Bemessungsgrundlage abgezogen worden sei, in der Selbstanzeige dargestellt und ein Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung der Selbstberechnungsabgabe gestellt.

Die zur Berechnung der Glücksspielabgaben herangezogenen Bruttospielerträge enthielten von dem Unternehmen gewährte Boni nicht, da hierfür kein Einsatz des Kunden in den Bruttoertrag einfließe. Dass Freispiele bzw. Boni bei der Ermittlung der Glücksspielabgabe von den Jahresbruttospielerträgen abzuziehen seien, sei auch in mehreren kürzlich ergangenen Entscheidungen vom BFG bestätigt worden (vgl. BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015/ BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016).

Boni stellen kein Entgelt dar, 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. 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.

Die Bf. biete den Kunden verschiedene Willkommensboni, Freundschaftsboni sowie sowohl einzahlungsabhängige als auch einzahlungsunabhängige Boni im Bereich Casino an. Die Gewährung dieser Boni unterliege besonderen vom jeweiligen Bonus abhängigen Nutzungsbedingungen. Darunter fielen Boni, die Neukunden oder auch bestehenden Kunden gewährt würden.

Alle Einsätze würden zunächst vom vorhandenen Guthaben am Kundenkonto abgezogen, erst nach Ausschöpfung des gesamten Guthabens würden die Einsätze vom gewährten Bonusgeld abgezogen. Gewinne aus diesen Bonus Games seien nicht schon nach dem ersten Einsatz auszahlfar, sondern müssten in vielen Fällen nochmals oder sogar mehrmals (im Fall der Bf. bis zu dreißig Mal) wieder eingesetzt werden, um tatsächlich eine Auszahlung zu ermöglichen. Der Bonus verfalle, wenn der Spieler vor dem Erfüllen der Umsatzanforderungen eine Auszahlung tätige (Beilage II Bonusbedingungen). Somit unterliege die Auszahlung der gewährten Boni im vollen Umfang dem aleatorischen Moment des Glücksspiels.

Der Willkommensbonus betrage je nach Höhe der Ersteinzahlung 100% bis 125% des eingezahlten Betrages. Bevor eine Auszahlung der Gewinne angefordert werden könne, müssten Einzahlung und Bonus 40 (vierzig) Mal umgesetzt werden. Zusätzliche Bonus-Angebote im Zusammenhang mit dem Willkommensbonus müssten 100 (hundert) Mal umgesetzt werden.

Im Rahmen der Freundschaftsboni könnten in einem Zeitraum von 30 Tagen maximal drei Personen empfohlen werden, welche wiederum innerhalb von 30 Tagen ein Konto auf der Webseite eröffneten, bestimmte Einzahlungen tätigten und gewisse Umsätze erbringen müssten. Andernfalls verfalle der Freundschaftsbonus. Die Willkommens- und Freundschaftsboni verfielen nach 30 Tagen. Abschließend biete die Bf. den Kunden Freispiele an, wobei einzahlungsabhängige Freispiele an eine bestimmte Mindesttransaktion gebunden seien.

1.2 Berücksichtigung Jackpot Kosten

Wie auch bei den Boni (siehe oben) werde im Zuge einer vollständigen Offenlegung dieser Betrag, der von der Bf. zur Verfügung gestellt worden sei, in der dargestellten Berechnungsmethode offengelegt. Sie verweise dazu auf die detaillierten Daten auf Monatsbasis zu den Jackpot-Kosten, die in der Beilage IV vollständig offengelegt würden. Die Bf. weise darauf hin, dass die genannte Beilage IV integrierender Bestandteil dieser Selbstanzeige sei.

Aufgrund der jüngsten Entscheidung des BFG (BFG 21.8.2017, derzeit anhängig beim VwGH zu Ro 2018/17/0005) zu den Jackpot Kosten, in denen der Abzug von diesen verneint worden sei, seien die Jackpot Kosten trotz der im Folgenden dargestellten Bedenken nicht von der Bemessungsgrundlage abgezogen worden.

Die Bf. biete ihren Kunden die Möglichkeit, an rund 90 verschiedenen Jackpot Spielen teilzunehmen. Die Jackpots würden zum Teil von anderen Unternehmen (siehe <https://www.G-1.com/casino-spiele/jackpot>) betrieben. Die den Anbietern dieser Jackpots ersetzten Jackpot Kosten seien nach ihrer Rechtsansicht entgegen dem BFG-Erkenntnis vom 21.8.2017 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.

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 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 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 Pooled Jackpots sogar noch quantitativ in einem weit höheren Ausmaß als bei den sogenannten Local Jackpots (diese werden 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 Pooled 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.

Wie in der oben angeführten Beilage IV detailliert dargestellt, handle es sich bei den Jackpot Kosten (jp_net) um die Differenz zwischen dem Teil des Einsatzes der Kunden, den die Bf. an den Jackpot Pool weiterleiten müsse (jp_contributions) und den Auszahlungen aus dem Jackpot (jp_winnings). In einigen Monaten (u.a. 05/2016, 12/2016, 04/2017, 09/2018)

überstiegen die Auszahlungen aus dem Jackpot um ein Vielfaches die Einzahlungen. 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 sollte dem oben vorgeschlagenen Ansatz der Kürzung der Bemessungsgrundlagen um die Jackpot Kosten im Gegenzug für ein Abzugsverbot der Jackpot-Gewinne der Vorzug gegeben werden.

Die vorliegende Berechnung beinhalte die Bruttospielerträge für den Zeitraum 01/2014 bis 03/2019 jener Kunden, die aktuell mit einer österreichischen Adresse auf der Website der Bf. registriert seien. 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. Das bedeute in weiterer Folge wieder, dass die maximal denkmögliche Bemessungsgrundlage offengelegt und dargestellt werde (siehe im Detail Pkt II. oben). Für den gegenständlichen Zeitraum ergebe sich demzufolge folgende Bemessungsgrundlage:

§ 57 Abs. 2 Glücksspielgesetz BMGL österreichische Registrierungsadresse Zeitraum 01/2014 – 03/2019				
CASINO GAMES				
GGR (ohne Bonus)	Bonus	Jackpot Costs	Bemessungs- grundlage	Glücksspielabgabe
27.807.331,66	2.496.260,74	548.767,80	29.291.335,62	11.716.534,25

Die Glücksspielabgabe für den Bereich Online-Casino betrage für den Zeitraum 01/2014 bis 03/2019 insgesamt EUR 11.716.534,25. Die detaillierte Berechnung der Bemessungsgrundlage, inklusive der Boni und Jackpot Kosten, für den gegenständlichen Zeitraum sei auf Basis von Kalendermonaten der Beilage III zu entnehmen. Die Bemessungsgrundlage entspreche den Bruttospieleinnahmen inklusive Jackpot Kosten und abzüglich der Boni.

2. Berechnung Glücksspielabgabe Poker

Die Bf. habe in dem Zeitraum Jänner 2014 bis Mai 2014 den Kunden die Möglichkeit geboten, an einem Online-Poker Angebot teilzunehmen. Im Zuge einer vollständigen Offenlegung würden von ihr auch die in diesen fünf Monaten erzielten Pokerumsätze in der dargestellten Berechnungsmethode offengelegt.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates (UFS - heute BFG) seien Online-Pokerspiele als elektronische Lotterien im Sinne des § 12a GSpG zu qualifizieren (vgl. UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12). Bei elektronischen Lotterien handle es sich um Ausspielungen, bei denen die

Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolge und die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt sowie über elektronische Medien zur Verfügung gestellt werde.

Diese Voraussetzungen seien beim Online Poker erfüllt, da die Teilnahme unmittelbar durch den Spieler über ein elektronisches Medium erfolge und das Spielergebnis über elektronische Medien zu Verfügung gestellt werde.

Entscheidend sei die zentralseitige Herbeiführung des Spielergebnisses. Herbeigeführt werde die Spielentscheidung durch die Zuteilung der Karten. Die Zuteilung der Karten erfolge zentralseitig durch einen Zufallsgenerator. Die Spielentscheidung werde daher zentralseitig herbeigeführt, es liege daher eine elektronische Lotterie gemäß § 12a GSpG vor.

Die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe sein auch in diesem Fall die Jahresbruttospieleinnahmen. Jahresbruttospieleinnahmen seien die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

Die Einsätze bei einer turnierförmigen Ausspielung seien buy-in, entry-fee, add-on, rebuy und jegliche sonstige vermögenswerten Leistungen, die für die Spielteilnahme gewährt würden und die ausgezahlten Gewinne entsprechen allen Einsatzleistungen abzüglich des entry-fee. Die Jahresbruttospieleinnahmen bei turnierförmigen Ausspielungen entsprächen daher faktisch den entry-fees.

Die Einsätze bei Cash Games seien die Spieleinsätze einschließlich des Tischgelds und die ausgezahlten Gewinne entsprächen bei Cash Games den Einsätzen abzüglich des Tischgelds. Die Jahresbruttospieleinnahmen bei Cash Games entsprächen daher faktisch den Tischgeldern.

Die vorliegende Berechnung beinhalte die Bruttospielerträge jener Kunden, die eine österreichische Registrierungsadresse angeführt 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. Das bedeute in weiterer Folge, wie bei den Casino Spielen, dass die maximal denkmögliche Bemessungsgrundlage offengelegt und dargestellt wird (siehe im Detail Pkt II. 1. oben).

Wie eingangs erwähnt, sei Poker von der Bf. nur in dem Zeitraum 01/2014 bis 05/2014 angeboten worden. Trotz umfangreicher Datenauswertungen sei es ihr nicht möglich, die geringen Pokerumsätze, die in diesem kurzen Zeitraum von Kunden, die eine österreichische Registrierungsadresse angegeben hätten, erzielt worden seien, auf monatlicher Basis zu eruieren. Für den gegenständlichen Zeitraum ergebe sich eine Bemessungsgrundlage in Höhe von insgesamt EUR 6.142,00 und eine daraus resultierende Glücksspielabgabe in Höhe von EUR 2.457,00 für den Bereich Online Poker.

Eine Aufgliederung der dahinterstehenden Daten auf die Monate Jänner bis Mai 2014 sei der Beilage V zu entnehmen. Der oben angeführte Betrag sei dabei im Schätzungswege gleichmäßig auf die Monate Jänner bis Mai 2014 aufgeteilt worden.

III. Abgabenrechtliche Stellungnahme

In den folgenden Ausführungen (Punkt III.) werde von der Bf. eine bloße abgabenrechtliche Stellungnahme betreffend die abgabenrechtliche Behandlung der Teilnahme an Online-Glücksspielen abgegeben. Diese rechtlichen Überlegungen veränderten keinesfalls die unter den Punkten I. und II. dargestellten Sachverhaltsangaben und Berechnungen der Einkünfte im konkreten verfahrensgegenständlichen Fall.

Es bestünden erhebliche Zweifel, dass es sich bei der Bestimmung des § 57 Abs. 2 GSpG einerseits um eine verfassungskonforme Bestimmung handle und ob diese Bestimmung im Einklang mit dem Europarecht stehe. Diese verfassungs- und unionsrechtlichen Bedenken erlauben sie sich wie folgt auszuführen:

1. Bedenken hinsichtlich der tatsächlichen Verwirklichung des Abgabentatbestands

Im Sinne der vollständigen Offenlegung habe die Bf. unter Rücksichtnahme auf alle dem Unternehmen zur Verfügung stehenden Informationen die höchstmögliche potentielle Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe in Punkt II dargestellt. Dies, obwohl die Verwirklichung des Abgabentatbestandes der „Teilnahme vom Inland aus“ tatsächlich nicht abschließend feststellbar sei. Die Ermittlung habe daher auf Basis des Indizienbeweises entsprechend der Judikatur des VwGH erfolgen müssen und werfe folgende 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. 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 (vgl. u.a. UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 28.8.2018, RV/7105346/2017, und BFG 23.7.2018, RV/7101044/2016). Die Jahresbruttospieleinnahmen seien gemäß § 57 Abs. 5 GSpG die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne.

Gemäß § 59 Abs. 2 und 3 GSpG habe der Glücksspielanbieter als Vertragspartner des Spielteilnehmers - Veranstalter der Ausspielung bzw. Vermittler - die Glücksspielabgabe jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats zu entrichten.

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 wird 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 macht.

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.

b) Veranschaulichung der dargestellten Problematik am Beispiel der Bf.

Am Beispiel der Bf. werde in der Folge dargestellt, dass es einem Online-Glücksspielanbieter praktisch nicht möglich sei festzustellen, ob ein Kunde von Österreich aus teilnehme. Sie wisse nicht verlässlich, wo sich ein Kunde zum Zeitpunkt der Teilnahme an einem Online-Glücksspiel physisch aufhalte, da eine solche Information in diesem Zeitpunkt auch nicht abgefragt werde bzw. überprüfbar abgefragt werden könne. Tatsächlich seien die in ihrem Fall vorliegenden Kundendaten auf die im Folgenden dargestellten Informationen beschränkt. Diese Informationen könnten jedoch keine verlässliche Bestimmung über den tatsächlichen Aufenthalt des Kunden im Zeitpunkt der Teilnahme liefern:

i) Telefonnummer

Die Registrierung auf der Webseite, die von der Bf. betrieben werde, verlange in einem ersten Schritt zwingend die Bekanntgabe einer Mobilnummer. Dabei sei zu beachten, dass diese Telefonnummer für die Verifizierung einen wesentlichen Bestandteil darstelle, da erst nach Übermittlung des Verifizierungscode an die angegebene Mobilnummer der Registrierungsvorgang fortgeführt werden könne.

Aufgrund der fehlenden Nachrichtenfunktion sei eine Angabe einer Festnetznummer unzulässig, weshalb in jedem Fall eine Mobilnummer für die Registrierung erforderlich sei. Auch wenn die „Mobilnummer“ auf Österreich (+43) laute, sei das noch keine verlässliche Information, um zu bestimmen, ob eine „Teilnahme vom Inland aus“ erfolge, da der Kunde zum Beispiel:

- einen Mobilfunkvertrag in einem anderen Land als in Österreich abgeschlossen haben könne
- aufgrund des Wegzugs in ein anderes Land einen neuen Mobilfunkvertrag abgeschlossen haben könne, ohne Bf. darüber zu informieren
- einen Arbeitsort außerhalb Österreichs habe und von dort aus an dem Online-Glücksspielangebot teilnehmen könne (ständig oder temporär - etwa ein Vorarlberger, der in Italien 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
- bei einem internationalen Arbeitgeber Angestellter sei, bei dem alle Mitarbeiter eine einheitliche Vorwahl erhielten und der Kunde diese Firmenhandynummer angebe

ii) Land der Anmeldung des Teilnehmers

Im Zuge des Registrierungsprozesses wähle der Kunde aus dem Drop-Down Menü der Bf. ein Land aus. Es sei jedoch in keiner Art und Weise sichergestellt, dass sich der Kunde zum Zeitpunkt der Teilnahme an dem Online-Glücksspiel in dem Land aufhalte, das er bei der Registrierung angegeben habe.

Auch wenn das Land der Registrierung 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 habe und von dort aus an dem Online-Glücksspielangebot teilnehmen könne (ständig oder temporär - etwa ein Vorarlberger, der in Italien 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.

iii) Adresse des Teilnehmers („Registrierungsadresse“)

Das Unternehmen wird von der Malta Gaming Authority (MGA) zertifiziert und reguliert und müsse daher höchsten Sicherheitsstandards entsprechen, um finanzielle und persönliche Informationen seiner Kunden zu schützen.

Ein Kunde, der das Angebot der Bf. wahrnehme, sei verpflichtet, sein Benutzerkonto und seine persönlichen Daten stets auf dem neuesten Stand zu halten. Eine Überprüfung der angegebenen Daten von Seiten der Bf. erfolge, sobald die Einzahlungen einen Betrag von EUR 2.000,00 erreichten. In solchen Fällen sei der Kunde auf Verlangen der Bf. verpflichtet, entsprechende Unterlagen bereitzustellen (Beilage I - Punkt 2.27 Allgemeine Geschäftsbedingungen). Zweck der Daten sei aber lediglich die Identifikation, eine Bestimmung des Aufenthalts sei schon aus Gründen des Datenschutzes und des Schutzes der Privatsphäre zu unterlassen.

Des Weiteren sei der Kunde bei Auszahlungsanfragen von über EUR 500,00 verpflichtet, sich eines Prozesses zur Identitätsauthentifizierung durch die Bf. zu unterziehen.

Die Registrierungsadresse 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 rechtlich bindende Verpflichtung habe, diese Information an sie weiterzugeben. Wie oben beschrieben, erfolge die Identitätsprüfung des Kunden nur unter bestimmten Voraussetzungen; eine Änderung der Adresse nach bereits erfolgter Überprüfung des Kunden werde dem Unternehmen im Regelfall somit nicht bekannt. Der Zweck der Bekanntgabe der Adresse, im Regelfall der Wohnsitzadresse, sei lediglich die Identifikation, nicht aber eine Feststellung des Aufenthaltsorts bei der Spielteilnahme.

Ähnlich den oben angeführten Argumenten zum Land der Registrierung könne - auch die Registrierungsadresse im Licht der relevanten Entscheidung des UFS (jetzt BFG, Bundesfinanzgericht; UFS 5.4.2013, RV/1071-W/12) - keine verlässliche Information darstellen, um zu bestimmen, ob eine „Teilnahme vom Inland aus“ stattfinde, da der Kunde zum Beispiel:

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

iiii) Bankdaten des Teilnehmers

Im Zuge der erstmaligen Einzahlung sei der Kunde auch verpflichtet, seine Bankdaten (u.a. Girokonto bei Sofortüberweisung/Kreditkarte/E-Wallets /Prepaid-Karten) bekannt zu geben.

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 erstmaligen Einzahlung in seinen Account in ein anderes Land ziehe. In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass die Kunden auf Basis der allgemeinen Geschäftsbedingungen zwar verpflichtet wären, die persönlichen Daten stets auf den neuesten Stand zu halten, eine solche Information allerdings nicht immer an die Bf. übermittelten. In den allgemeinen Geschäftsbedingungen würden ihre Kunden darauf hingewiesen, dass bei Auszahlungen über EUR 500,00 Nachweise über die Person des Kunden erbracht werden müssten (Beilage I - Punkt 2.27 Allgemeine Geschäftsbedingungen). Somit seien bei all jenen Kunden, bei welchen dieser Auszahlungsbetrag nicht erzielt werde, diese Dokumente in der Regel nicht vorhanden.

Es sei weiters ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass zwischen dem Zeitpunkt der Teilnahme an einem Online- Glücksspiel und der Auszahlung eines Guthabens Tage, Wochen oder sogar Monate liegen könnten. Die Bankdaten eines Kunden seien daher als statisches Merkmal ebenfalls gänzlich ungeeignet, eine Aussage über den tatsächlichen Aufenthalt während der Teilnahme zu treffen.

Wie oben angeführt, lägen der Bf. keine Informationen vor, die es dem Unternehmen ermöglichen festzustellen, ob eine Teilnahme von Österreich aus stattgefunden habe. Für die Bestimmung der Teilnahme von Österreich aus und der damit verbundenen Berechnung der Glücksspielabgabe für den gegenständlichen Zeitraum, die in Punkt II der vorliegenden Selbstanzeige dargestellt worden sei, habe sie die Daten jener Kunden herangezogen, die bei der Registrierung auf ihrer Webseite 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. Auch sei bei Verwendung mobiler Geräte davon auszugehen, dass nicht jede Spielteilnahme von der Registrierungsadresse aus erfolge.

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 des Indizienbeweises (Registrierungsadresse und IP-Adresse) fließe - wenn es sich um einen Kunden mit österreichischer Adresse, österreichischer Bankverbindung und österreichischer Mobiltelefonnummer handle - dieser Umsatz ungerechtfertigterweise dennoch in die Bemessungsgrundlage ein.

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 21.02.2013, 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 verweise der VwGH auf seine Vorjudikatur zum Indizienbeweis und nenne 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. Auch seien keine der Vorjudikatur entsprechenden Verknüpfungen der Indizien möglich, die auf den örtlichen Aufenthalt bei der Spielteilnahme schließen ließen.

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. 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 darstellt, deren Berücksichtigung die Behörde dazu veranlasse, den Tatbestand als erfüllt anzusehen. Wie bereits dargestellt worden sei, 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 angegebenen Registrierungsadresse aufhielten.
- Es könne nicht ausgeschlossen werden, dass sich Kunden falsch registrieren und Anonymisierungsdienste verwenden, 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 (vgl. *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.).

2. Verfassungsrechtliche Bedenken

Der Tatbestand des § 57 Abs. 2 GSpG setze bei Teilnahme an einem Glücksspiel die physische Anwesenheit des Kunden in Österreich voraus. Weder das Glücksspielgesetz selbst noch die Gesetzesmaterialien, Auslegungsrichtlinien oder Rechtsauskünfte des BMF enthielten jedoch einen Hinweis darauf, wie die Tatbestandsvoraussetzung der „Teilnahme vom Inland aus“ bei online abgeschlossenen Glücksspielen ermittelt bzw. festgestellt werden solle. 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 Ansicht der Bf. aus folgenden Gründen zur Verfassungswidrigkeit der Bestimmung:

a) Verletzung des verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebotes (Legalitätsprinzip)

Dem Legalitätsprinzip gemäß Art. 18 B-VG folgend müssten Gesetze generell *„so präzise formuliert werden, dass der Bürger sein Verhalten danach einrichten kann“*, die Bf. also in der Lage sei, die Folgen eines bestimmten Verhaltens mit einem den Umständen entsprechenden Grad an Gewissheit zu erkennen. Damit solle sichergestellt werden, dass die Verwaltung an feste Regeln gebunden sei, die ihr Handeln für den Normunterworfenen vorhersehbar und berechenbar mache und die Übereinstimmung der Verwaltungsakte mit dem Gesetz überprüft werden könne. Das bloße Vorhandensein einer Regelung sei somit nicht ausreichend. Vielmehr

verlange Art. 18 B-VG, dass bereits im Gesetz die wesentlichen Voraussetzungen und Inhalte des behördlichen Handelns umschrieben sein müssten.

Gerade in eingriffsintensiven Bereichen wie dem Bereich der Festsetzung von Abgaben bestehe ein besonderes Rechtsschutzbedürfnis für eine exakte gesetzliche Regelung von Steuertatbeständen, die es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, die steuerlichen Folgen seines Verhaltens abzuschätzen. Ganz allgemein sei davon auszugehen, dass Art. 18 B-VG einen dem jeweiligen Regelungsgegenstand adäquaten Determinierungsgrad verlange. Dies müsse umso mehr gelten, wenn - wie im vorliegenden Fall - für die Nichtabführung von Abgaben auch finanzstrafrechtliche Konsequenzen drohten.

Die rechtsstaatlichen Erfordernisse aufgrund von Art. 18 B-VG würden durch eine unklare gesetzliche Bestimmung dann verletzt, wenn selbst unter Heranziehen sämtlicher Interpretationsmethoden nicht beurteilt werden könne, was im Einzelfall rechtens sei. Dieser Vorwurf sei dem Gesetzgeber bei § 57 Abs. 2 GSpG zu machen, da die ordnungsgemäße Umsetzung dieser Bestimmung weder rechtlich noch technisch möglich sei. Ein Hinweis des Gesetzgebers, wie die Anknüpfung an die „Teilnahme vom Inland aus“ bei online Glücksspielen zu interpretieren und umzusetzen sei, fehle. Auch der vergleichbaren Bestimmung in § 33 TP 17 GebG und den dazu veröffentlichten Gesetzesmaterialien und Richtlinien gäben keinen weiteren Aufschluss.

Die Anknüpfung an die „Teilnahme vom Inland aus“ in § 57 Abs. 2 GSpG erscheine - oberflächlich betrachtet - ausreichend bestimmt. Schließlich bestehe kein Zweifel, dass darin auf den physischen Aufenthaltsort des Spielteilnehmers im Zeitpunkt der Teilnahme abgestellt werden solle. Allerdings könne wohl kaum unterstellt werden, dass dem Bestimmtheitsgebot des Art. 18 B-VG schon mit (irgend-) einer Definition ausreichend Rechnung getragen werde, unabhängig davon, ob es dem Steuerpflichtigen tatsächlich möglich sei, die Verwirklichung der definierten Voraussetzungen zu ermitteln. Mit der gegenständlichen Regelung des § 57 Abs. 2 GSpG sei es dem Steuerpflichtigen gerade nicht möglich, die steuerlichen Folgen seines Verhaltens abzuschätzen oder dieses gar darauf auszurichten. Noch weniger sei er in der Lage, das Handeln der Verwaltung (insbesondere der Abgabenbehörde) vorherzusehen, die sich offenbar selbst noch keine abschließende Meinung dazu gebildet habe, wie die „Teilnahme vom Inland aus“ zu bestimmen sei.

In diesem Zusammenhang sei auch zu berücksichtigen, dass Steuerpflichtige gemäß § 139 BAO dazu verpflichtet seien, die Abgabenbehörden unverzüglich darüber zu verständigen, wenn sie vor Ablauf der Verjährungsfrist die Unrichtigkeit einer Abgabenerklärung erkannten und dies zu einer Verkürzung von Abgaben geführt habe. Jede dem Steuerpflichtigen vorliegende Information, möge sie auch in völlig anderem Kontext erlangt worden sein (z.B. im Rahmen von Untersuchungen ohne jeglichen Bezug zur Steuerpflicht oder aufgrund von generellen Compliance-Maßnahmen), müsse - wenn sie nur zu einer höheren Steuerpflicht führen könnte

- gemeldet werden. Da der Bf. wohl bewusst sei, dass keine der ihr verfügbaren Daten eine korrekte Berechnung der Glücksspielabgabe ermögliche, sei sie gewissermaßen gezwungen, die Selbstberechnung und Abführung der Glücksspielabgabe anhand der höchstmöglichen Bemessungsgrundlage durchzuführen, wenn sie sich nicht finanzstrafrechtlichen Folgen aussetzen möchte.

Es sei zweifelhaft, dass es dem Grundsatz der Rechtssicherheit, der Art. 18 B-VG innewohne, entspreche, wenn ein Steuerpflichtiger praktisch gezwungen werde, die Selbstberechnung, Meldung und Abfuhr einer Selbstbemessungsabgabe auf Basis einer höheren Bemessungsgrundlage durchzuführen, als dies tatsächlich gesetzlich vorgesehen sei, nur weil er anders nicht sicherstellen könne, dem Gesetz zu entsprechen und sich keinen finanzstrafrechtlichen Sanktionen auszusetzen. Wie an den Verfahrensgängen der bisherigen Judikatur ersichtlich sei, sei sowohl dem Finanzamt als auch dem Steuerpflichtigen bewusst, dass die Selbstberechnung unrichtig (iSv zu hoch) sein müsse.

Mit der Anknüpfung an die „Teilnahme vom Inland aus“ habe der Gesetzgeber daher einen Tatbestand als Voraussetzung für eine Abgabepflicht geschaffen, der wegen Unbestimmtheit verfassungswidrig sei. Es gebe (wie auch vom UFS bereits anerkannt worden sei) aktuell kein technisches Verfahren, das eine verlässliche Bestimmung dieses Tatbestandsmerkmals erlauben würde. Mögliche Methoden zur näherungsweisen Ermittlung dieser Tatbestandsvoraussetzung führten jeweils zu unterschiedlichen und zum Teil widersprüchlichen Ergebnissen. Folglich sei es weder für die Abgabepflichtigen noch für die Abgabenbehörden möglich, mit dem von Artikel 18 B-VG geforderten Grad an Verlässlichkeit und Nachvollziehbarkeit festzustellen, ob und in welchem Ausmaß der die Abgabepflicht auslösende Tatbestand erfüllt worden und somit überhaupt eine Abgabepflicht gegeben sei. Eine Steuerbemessung auf Grundlage einer Selbstberechnung, deren Unrichtigkeit im Sinne der Ortsfeststellung offenkundig sei, sei eine Festsetzung der Steuer aber jedenfalls unzulässig.

Nach Art. 18 B-VG müssten Gesetze generell und insbesondere dann, wenn sie den Rechtsunterworfenen Verpflichtungen auferlegten, 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

Beim Gleichheitssatz iSd Art. 2 StGG und Art. 7 Abs. 1 B-VG handle es sich um ein Staatsbürgerrecht, das grundsätzlich nur österreichischen Staatsbürgern und inländischen juristischen Personen zukomme. Der VfGH vertrete allerdings in neuerer Rechtsprechung die Ansicht, dass das B-VG ein sowohl an den Gesetzgeber als auch an die Vollziehung gerichtetes allgemeines Verbot sachlich nicht begründeter Unterscheidungen enthalte. Darüber hinaus müssten gesetzliche Regelungen, die auch an Fremde adressiert seien, ganz allgemein sachlich sein. Mit dieser Rechtsprechung sei der Gleichheitssatz nicht nur auf die Behandlung von Fremden untereinander ausgedehnt, sondern zu einem Jedermannsrecht fortentwickelt worden, sodass sich nunmehr auch Fremde bzw. ausländische juristische Personen auf die Gleichheitswidrigkeit des von der Behörde angewendeten Gesetzes berufen könnten.

Eine Verletzung des durch Art. 7 Abs. 1 B-VG und Art. 2 StGG verfassungsgesetzlich gewährleisteten Gleichheitsgrundsatzes liege nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH unter anderem auch dann vor, wenn die angefochtene Entscheidung auf einer dem Gleichheitsgebot widersprechenden Rechtsgrundlage beruhe, wenn der angewandten Rechtsvorschrift fälschlicherweise ein gleichheitswidriger Inhalt unterstellt oder wenn bei Erlassung der Entscheidung Willkür geübt worden sei.

Ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz bestehe nach der Rechtsprechung des VfGH dann, wenn eine Norm inhaltlich derart unbestimmt sei, dass sie auf ihre Gleichheitskonformität nicht überprüft werden könne.

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

- Die Unbestimmtheit rechtlicher Bestimmungen, die Rechtsunterworfenen und/oder Steuerpflichten Verpflichtungen auferlegten, 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.

- Es sei den Behörden nicht möglich, zu überprüfen, ob alle Marktteilnehmer die Bemessungsgrundlage auf gleiche Weise ermittelten, und so die Gleichmäßigkeit der Steuerbemessung sicherzustellen.

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).

Nicht nur die Bf., sondern auch einige andere Glücksspiel- und Wettanbieter hätten in dieser gesetzlichen Bestimmung eine Verletzung des Verfassungsrechts erkannt, weshalb bereits mehrere Verfahren beim Verfassungsgerichtshof zur Gesetzesprüfung der Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ des § 57 Abs. 2 GSpG und des § 33 TP 17 GebG anhängig gewesen seien.

Wesentlich sei weiters, dass 7 Jahre nach Einführung der Steuer gemäß dem Bericht des BMF (Glücksspielbericht 2014 - 2016, https://www.bmf.gv.at/steuern/gluecksspiel-spielerschutz/in-oesterreich/Gluecksspiel_Bericht_2014-2016_final_5.7.2017_3.pdf?67ry6i) weniger als 20 Marktteilnehmer steuerlich erfasst seien, während das BMF die Anzahl der Marktteilnehmer auf 300 bis 400 schätze. Bei allen erfassten Steuerzahlern habe sich herausgestellt, dass 5% der Kunden, die die höchste Bemessungsgrundlage ausmachten, zwischen 75-95% der Bemessungsgrundlage ausmachten. Dadurch ergebe sich, dass bereits die Fehlzurordnung weniger Kunden zu einer erheblichen Abweichung der Steuer geführt habe. Dies mache die Gleichbehandlung der erfassten Steuerpflichtigen bereits unmöglich, erst recht die Ermittlung der Vielzahl der Online-Glücksspiele, an denen bei nicht erfassten Marktteilnehmern von Österreich aus teilgenommen worden sei.

3. 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 Glücksspielen 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 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 7.7.2005, C-17/03, *VEMW* u.a. Rn 80, und 16.2.2012, C-72/10 und C-77/10, *Costa und Cifone*, Rn 74; EuGH 15.7.2012, 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 Big NR XXIV. GP) hielten zudem fest, dass durch die Novelle Umgehungsmöglichkeiten durch Vertragsabschlüsse im Ausland verhindert werden sollten. Die von den Gesetzesmaterialien angesprochenen Umgehungsmöglichkeiten beträfen jedoch typischerweise österreichische Anbieter, die lediglich (künstlich) den Ort des Vertragsabschlusses in das Ausland verlagerten, um so der Abgabepflicht in Österreich zu entgehen. Diese Praxis habe auf einer Auskunft des Bundesministeriums für Finanzen beruht und sei hier jedoch nicht anwendbar. Vielmehr handle es sich bei der Bf. schon immer um eine nicht-österreichische Anbieterin. 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 einsteigen. In einem solchen Fall werde ihres Erachtens, mangels Umgehungssachverhaltes, 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.

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 8.9.2010, 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.

---//---

Mit Bescheiden vom 19.05.2020 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>Bemessungs- grundlage</i>	<i>Glücksspielabgabe</i>	<i>Selbstberechneter Betrag</i>	<i>Nachforderung/ Gutschrift</i>
01/2014	402.136,41	160.854,56	153.635,24	7.219,32
02/2014	353.677,42	141.470,97	120.494,96	20.976,01
03/2014	384.607,90	153.843,16	132.179,80	21.663, 36
04/2014	304.000,29	121.600,12	110.787,90	10.812,22
05/2014	390.251,61	156.100,64	142.251,25	13.849,39
06/2014	392.999,31	157.199,72	139.830,96	17.38,76
07/2014	436.393,32	174.557,33	155.969,76	18.587,57
08/2014	387.714,39	155.085,76	149.672,50	5.413,26
09/2014	511.693,79	204.677,52	196.758,60	7.918,92

10/2014	538.248,92	215.299,57	206.819,53	8.480,04
11/2014	346.761,66	138.704,66	152.929,6 4	- 14.224,98
12/2 014	312.838,56	125.135,42	120.549,04	4.586,38
01/2 015	560.113,09	224.045, 24	213.368,09	10.677,15
02/2015	428.840,92	171.536,37	157.304,46	14.231,91
03/2015	386.060,03	154.424,01	151.812,08	2.611,93
04/2015	544.613,31	217.845,32	211.275,2 1	6.570,11
05/2015	524.055,68	209.622,27	199.766,37	9.855,90
06/2015	482.173,15	192.869,26	171.831,32	21.037,94
07/2015	435.670,52	174.268,21	16 5.615,62	8.652,59
08/2015	484.509,50	193.803,80	184.646,05	9.157,75
09/2015	485.633,42	194.253,37	178.423,81	15.829,56
10/2015	412.326,66	164.930,66	157.819,02	7.111,64
11/2015	586.394,19	234.557,68	218.784,99	15.772,69
12/2015	609.786,82	243.914,73	231.021,24	12.893,49
01/2016	363.676,07	145.470,43	136.875,18	8.595,25
02/2016	463.584,96	185.433,98	183.492,82	1.941,16
03/2016	534.179,23	213.671,69	209.483,98	4.187,71
04/2016	505.559,30	202.223,72	192.352,64	9.871,08
05/2016	359.456,93	143.782,77	159.218,88	- 15.436,11
06/2016	516.084,08	206.433,63	199.191,70	7.241,93
07/2016	573.042,80	229.217,12	219.464,50	9.752,62
08/2016	496.278,68	198.511,47	184.659,96	13.851,51
09/2016	381.293,73	152.517,49	142.856,27	9.661,22
10/2016	833.956,58	333.582,63	324.609,14	8.973,49
11/2016	751.834,61	300.733,84	296.847,41	3.886,43
12/2016	483.598,66	193.439,46	237.191,98	- 43.752,52
01/2017	485.730,85	194.292,34	184.718,68	9.573,66

02/2017	351.333,70	140.533,48	131.874,67	8.658,81
03/2017	391.847,93	156.739,17	153.668,82	3.070,35
04/2017	163.130,12	65.252,05	126.205,40	- 60.953,35
05/2017	561.914,21	224.765,68	219.657,96	5.107,72
06/2017	489.415,82	195.766,33	196.320,12	- 553,79
07/2017	444.334,96	177.733,98	175.423,48	2.310,50
08/2017	457.466,52	182.986,61	179.227,59	3.759,02
09/2017	341.683,90	136.673,56	126.283,72	10.389,84
10/2017	510.123,12	204.049,25	196.746,98	7.302,27
11/2017	415.864,31	166.345,72	159.023,20	7.322,52
12/2017	535.441,14	214.176,46	208.850,56	5.325,90
01/2018	422.250,03	168.900,01	151.273,02	17.626,99
02/2018	515.588,83	206.235,53	182.533,04	23.702,49
03/2018	679.948,44	271.979,38	239.770,38	32.209,00
04/2018	611.001,84	244.400,74	218.848,91	25.551,83
05/2018	634.825,14	253.930,06	242.424,13	11.505,93
06/2018	673.647,37	269.458,95	258.116,78	11.342,17
07/2018	550.972,47	220.388,99	212.742,44	7.646,55
08/2018	481.509,27	192.603,71	184.422,84	8.180,87
09/2018	665.944,18	266.377,67	232.571,44	33.806,23
10/2018	376.618,69	150.647,48	122.335,64	28.311,84
11/2018	648.726,10	259.490,44	236.425,16	23.065,28
12/2018	698.747,94	279.499,18	252.450,19	27.048,99
01/2019	469.305,80	187.722,32	165.288,80	22.433,52
02/2019	610.483,83	244.193,53	202.875,21	41.318,32
03/2019	706.768,17	282.707,27	249.119,97	33.587,30
gesamt		12.343.468,47	11.718.991,03	624.477,44

In den gesonderten Begründungen vom 20.05.2020 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.G-1.com>. Sie verfüge über keine Konzession nach § 14 GSpG. Auf der genannten Plattform seien im o.a. 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 und die selbst zu berechnende Abgabe 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 über FinanzOnline sei nicht erfolgt.

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 (auf die jüngste Judikatur des VwGH vom 14.01.2020, Ro 2018/16/0046; und vom 28.02.2020, Ra 2019/16/0060, werde hingewiesen).

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.

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 Abgabebetragbestände keine Bedenken habe und mit Beschlüssen jeweils vom 26.02.2018, E 3389/2017 und E 2913/2017, und vom 24.09.2018, E 2251/2017, E 1137/2018, und E 1014/2018, 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 des Unionsrechtskonformität des Glücksspielmonopols auf das Erkenntnis des VfGH 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.

---//---

Dagegen brachte die Bf. mit Schreiben vom 31.08.2020 fristgerecht (nach rechtzeitigem Fristverlängerungsansuchen) das Rechtsmittel der Beschwerde ein und beantragte gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO die direkte Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung, 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.

Begründend wurde ausgeführt:

V. Sachverhalt und Gang des Verfahrens

Die Bf. sei ein nach maltesischem Recht gegründetes Unternehmen und habe ihren Firmensitz in Malta. Die Haupttätigkeit des Unternehmens bestehe im Online-Casinobetrieb über www.G-1.com sowie in der Durchführung der damit verbundenen Transaktionsaktivitäten. Die Kontrolle der Bf. erfolge durch die Malta Gaming Authority (Behörde für Lotterien und Glücksspiele).

Die Online-Glücksspielprodukte des Unternehmens seien unter der Webseite www.G-1.com erreichbar, welche seit Anfang 2014 unter anderem auch in Österreich verfügbar sei. Es handle sich dabei um das international betriebene und zugängliche Online-Glücksspielangebot der Bf. Es handle sich dabei nicht um ein für Österreich spezifisches Angebot. Sobald ein Kunde auf der Webseite registriert sei, könne er das Angebot daher weltweit nutzen.

Damit die Kunden das Angebot der Bf. nützen könnten, müssten sie sich einmalig auf der genannten Webseite registrieren. Im Zuge des Registrierungsprozesses müsse der Kunde neben Daten wie Name, Geburtsdatum, Telefonnummer und E-Mail-Adresse, auch eine Registrierungsadresse (Land, Straße, Stadt und Postleitzahl) dem Unternehmen bekanntgeben. Es sei zu beachten, dass in einem ersten Schritt eine aktuelle Mobiltelefonnummer bekanntzugeben sei. Für eine erfolgreiche Registrierung/Verifizierung werde ein vierstelliger Code an die bekanntgegebene Telefonnummer versendet. Erst nach Eingabe dieses Verifizierungscodes könne der Registrierungsprozess fortgesetzt bzw. abgeschlossen werden.

Ein Kunde, der das Angebot der Bf. wahrnehme, sei verpflichtet, sein Benutzerkonto und seine persönlichen Daten stets auf dem neuesten Stand zu halten. Eine Überprüfung der angegebenen Daten von Seiten der Bf. erfolge, sobald die Einzahlungen einen festgelegten Betrag erreichten. In solchen Fällen sei der Kunde auf Verlangen der Bf. verpflichtet, seine Identität überprüfen zu lassen (Punkt 2.27 der Geschäftsbedingungen).

Sobald der Kunde sich registriert habe, könne er die Angebote vollständig auf jedem geeigneten technischen Gerät nützen, solange dieses über einen Internetzugang verfüge. 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 sowie in Zügen, Fernreisebussen und mit

WLAN ausgestatteten Flugzeugen zugreifen. Dies könne der Kunde sowohl in Österreich als auch im Ausland machen.

Durch die GSpG-Novelle 2008, BGBl I 54/2010 (kundgemacht am 19.07.2010), sowie durch das Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 111/210 (kundgemacht am 30.12.2010) sei es zur Anpassung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG gekommen, die seit dem 01.01.2011 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 01.01.2011: *„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) - habe die Bf. daher am 29.04.2019 hinsichtlich der Glücksspielabgabe für die Monate 01/2014 bis 03/2019 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.

VI. Festsetzungsbescheide

Betreffend die Festsetzung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum 01/2014 bis 03/2019 seien am 19.05.2020 vom Finanzamt die angefochtenen Bescheide gemäß § 201 BAO erlassen worden.

Dagegen richte sich die vorliegende Beschwerde, weil die Bescheide auf Abgabenvorschriften beruhten, deren Tatbestandsvoraussetzung „Teilnahme vom Inland aus“ bei Glücksspielen über das Internet unmöglich festgestellt und nachgewiesen werden könne.

VII. Rechtliche Beurteilung

a. Unmöglichkeit der Bestimmung der Teilnahme vom Inland aus

Die Tatbestandsvoraussetzung der Teilnahme vom Inland aus sei mit der GSpG-Novelle 2008 in das österreichische Abgabenrecht eingeführt worden. Sie finde sich seitdem in § 57 GSpG wie auch in § 33 TP 17 GebG. In den Gesetzesmaterialien zu § 57 GSpG fänden sich keine Ausführungen, wie die Teilnahme vom Inland aus festgestellt werden solle.

In den Erläuterungen zu den Änderungen in § 33 TP 17 GebG werde angeführt, dass durch die Anknüpfung an die Teilnahme vom Inland aus die Umgehungsmöglichkeit durch einen Vertragsabschluss im Ausland unterbunden werden solle. Bis zur GSpG-Novelle 2008 sei nach Ansicht des Gesetzgebers durch die zivilrechtliche Anknüpfung an den Ort des

Zustandekommens des Vertrages bei Vertragsabschlüssen im Ausland Österreich die Besteuerungsgrundlage entzogen worden.

Das Motiv des Gesetzgebers für die Gesetzesänderung in den erläuternden Bemerkungen werde zwar klar dargestellt, wie die Feststellung der Teilnahme vom Inland aus insbesondere bei Glücksspielen, die über das Internet abgeschlossen würden, auszulegen und umzusetzen sei, bleibe jedoch offen.

In seinem Erkenntnis vom 20.11.2014 zur vergleichbaren Rechtslage des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG habe der VwGH ausgesprochen, dass eine Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Wege der Schätzung nach § 184 BAO unzulässig sei. Für Zwecke der Sachverhaltsfeststellung sei nach dieser Rechtsprechung des VwGH vielmehr auf vorhandene Indizien zurückzugreifen, wobei sowohl die Registrierung des „Users“ mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer „inländischen IP-Adresse“ ein Indiz für die Teilnahme vom Inland aus sein könnten.

In den Begründungen aktueller Zurückweisungsbeschlüsse des VwGH (VwGH 14.1.2020, Ro 2018/16/0046, zu BFG 23.7.2018, RV/7101044/2016; und VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060, zu BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015) betreffend weitere Beschwerden von Online-Sportwetten-Anbietern habe das Höchstgericht das Erkenntnis aus 2014 bestätigt. Zusätzlich habe der VwGH zur „Teilnahme vom Inland aus“ angeführt, dass der Anbieter nicht verpflichtet sei, weitere Nachforschungen anzustellen, wenn der Anbieter keine Zweifel habe, dass der Teilnehmer nicht vom Inland aus teilgenommen habe (kein Zwang zu weiteren Nachforschungen).

In dem aktuellen Zurückweisungsbeschluss vom 06.07.2020 verweise der VwGH auf die beiden zu § 33 TP 17 GebG ergangenen Beschlüsse und somit stelle das Höchstgericht selbst klar, dass die Rechtsprechung des VwGH zu § 33 TP 17 GebG insofern auch auf die Abgabepflicht nach dem Glücksspielgesetz anwenden sei (VwGH 6.7.2020, Ro 2010/17/0005, zu BFG 21.6.2017, RV/7100702/2016).

b. Registrierungsort und IP-Adresse als ungeeignete Merkmale zur Bestimmung der Teilnahme vom Inland aus

Bei der Registrierungsadresse handle es sich um ein statisches Merkmal, das nicht geeignet sei, den tatsächlichen Aufenthaltsort eines Spielers während der Teilnahme an einem Online-Glücksspiel festzustellen. Aufgrund des weltweit möglichen Internetzugangs könne ein Spieler, der sich einmalig auf der Webseite eines ausländischen Anbieters von Online-Glücksspielen registriert habe, das Angebot weltweit über verschiedene Computer oder mobile Endgeräte (Smartphone, Tablet) nutzen.

Auch wenn bei der Registrierung eine österreichische Adresse (Registrierungsadresse) vom Kunden angegeben worden sei, könne damit nicht verlässlich bestimmt werden, ob eine Teilnahme vom Inland aus tatsächlich erfolge, da der Kunde zum Beispiel

- in ein anderes Land umgezogen sein könne, ohne die bei der Bf. hinterlegte Adresse zu ändern,
- einen Arbeitsort oder Zweitwohnsitz außerhalb Österreichs habe und von dort aus an dem Online-Glücksspiel Angebot teilnehmen könne (ständig oder temporär),
- während eines Urlaubsaufenthalts im Ausland an einem Online-Glücksspiel teilnehme,
- während einer Zugfahrt mehrere Länder durchquere und dabei auf einem mobilen Endgerät an Online-Glücksspielen teilnehme.

Für die Bf., als Anbieterin von Glücksspielen über das Internet, sei es grundsätzlich nur möglich festzustellen, dass ein User, der bei seiner Registrierung eine österreichische Adresse angegeben habe, am Internetangebot teilgenommen habe.

Basierend auf den Lizenzverpflichtungen für Glücksspiele ergreife die Bf. selbstverständlich laufend Maßnahmen, um die Angaben der User zu verifizieren. So seien Kunden gemäß den AGB der Bf. verpflichtet, ihre Benutzerkonten sowie persönlichen Daten stets auf dem neuesten Stand zu halten. Eine Überprüfung der angegebenen Daten von Seiten der Bf. erfolge, sobald die Einzahlungen einen Betrag von EUR 500,00 überstiegen, in solchen Fällen sei der Kunde auf Verlangen der Bf. verpflichtet, seine Identität überprüfen zu lassen.

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. Dies wäre bereits aus datenschutzrechtlichen Gründen bedenklich, denn die Bf. könnte damit Bewegungsprofile seiner Kunden erstellen. Eine solche Verarbeitung personenbezogener Daten, die ein „Profiling“ der Glücksspielkunden erlauben würde, wäre mit einem erheblichen Eingriff in die Rechte der Kunden verbunden und würde somit zu einem Verstoß gegen die Datenschutzgrundverordnung (EU) 2016/679 führen. Daher könnten jedem Teilnehmer nur 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.

Auch das vom VwGH angeführte Indiz der IP-Adresse zur Bestimmung der Teilnahme vom Inland aus begegne in der Praxis erheblichen Bedenken: Beispielsweise könne die IP-Adresse einen falschen Aufenthaltsort vermitteln, wenn Online-Angebote im grenznahen Bereich oder

über Firmennetzwerke genutzt würden, welche inländische IP-Adressen vergäben, obwohl sich der Kunde im Ausland befinde (oder umgekehrt). Selbst der UFS gehe davon aus, dass es sich bei der IP-Adresse um keine taugliche Methode zur Feststellung des Aufenthaltsortes des Kunden handle.

Weiters könnten Kunden ganz bewusst, u.a. um regulatorische Beschränkungen, etwa für das Streaming von Film- oder Serienportalen oder Musikdiensten, zu umgehen, mit einer IP-Adresse im Internet auftreten, die keine Rückschlüsse auf den Nutzer oder den Aufenthaltsort zulasse. Dazu stünden technisch einfach von Kunden ersetzbare Proxy-Server zur Verfügung, die den Aufenthaltsort des Kunden verschleiern mit der Konsequenz, dass ein solcher Kunde abhängig von der Zuordnung der IP-Adresse zu Recht oder zu Unrecht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werde. Auch mithilfe von sogenannten VPN-Diensten könne bewusst eine österreichische oder ausländische IP-Adresse verwendet werden. Wie vorstehend angeführt sei, könne sich dies aber auch durch das Verwenden einer Roaming-Verbindung während eines Auslandsaufenthalts ergeben oder bei einem grenznahen Wohn- oder Arbeitsort, wenn insbesondere ein Smartphone automatisch das „stärkste“ Netz auswähle und nutze. Insbesondere seit dem Entfall der Mehrkosten für das Roaming innerhalb der Europäischen Union sei die Auswahl des Netzbetreibers im In- oder Ausland für den Endkunden auch zu einem unerheblichen Thema geworden, sodass die Mehrheit der Nutzer das Smartphone automatisch das „stärkste“ Netz auswählen und nutzen lasse.

Die vorangegangenen Ausführungen zeigten, dass weder die Registrierungsadresse noch die IP-Adresse als Indiz geeignet seien, die in § 57 Abs. 2 GSpG geforderte Teilnahme vom Inland aus zu bestimmen.

c. Bescheidbegründung

Das Finanzamt führe in den 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.

d. 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).

Wie bereits 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, Urlaubsaufenthalt im Ausland).

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(Tatbestands)Voraussetzung 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 01/2014 bis 03/2019 mit Null.

e. 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. Der Feststellung, dass sämtliche Glücksspiele von im Inland registrierten Usern auch im Inland abgeschlossen worden seien, fehle es – aus den Punkten VII. a) und VII. b) – eindeutig an dieser stabilen Ausgangsbasis.

Das BFG habe in der Entscheidung vom 23.07.2018 (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 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 Abgabepflicht 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.

f. 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 Amts wegen 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). Auch der VfGH weise in einer aktuellen Entscheidung 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. Ein solches faires Verfahren sei im vorliegenden Fall gerade nicht gewährt worden, da keine (Hilfs-) Tatsachen zugunsten der Abgabepflichtigen berücksichtigt worden seien.

Die Bf. habe darauf bereits in der Selbstanzeige vom 09.11.2016 ausdrücklich hingewiesen und klargestellt, dass das alleinige Abstellen auf die Registrierungsadresse für Zwecke der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu einem unrichtigen Ergebnis führen müsse, zumal nicht jeder Kunde mit einer bisweilen viele Jahre alten österreichischen Registrierungsadresse von Österreich aus teilgenommen habe. Die Behörde habe diesen Hinweis jedoch nicht berücksichtigt und auch nicht einmal den Versuch unternommen, 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, bei der Erforschung der materiellen Wahrheit selbstverständlich auch die zugunsten der Abgabepflichtigen sprechenden Umstände zu prüfen und zu berücksichtigen.

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 und aus datenschutzrechtlichen Gründen auch nicht vorliegen dürften.

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 sei die Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen auch keine Beweislastverteilungsregel. Die Behörde sei daher nicht von ihrer Ermittlungspflicht befreit. Die Ermittlungspflicht der Behörde und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen bestünden grundsätzlich nebeneinander. Die amtswegige Ermittlungspflicht bestehe daher sogar dann, wenn die Partei ihre Verpflichtungen verletze (was hier freilich nicht vorliege) 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. Das sei in diesem Fall nicht geschehen. 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 9.5.1990, 89/03/0100; 16.6.1992, 92/08/0062; 21.12.2010, 2007/05/0231, sowie das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 26.6.1978, 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 habe somit gegen ihre Verpflichtung, die materielle Wahrheit zu ermitteln, verstoßen. Dies, obwohl sie in der Selbstanzeige vom 29.04.2019 für die Glücksspielabgabe für den Zeitraum Jänner 2014 bis März 2019 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. Zudem bestünden gegen eine solche Ermittlung nicht zuletzt erhebliche datenschutzrechtliche Bedenken.

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, U1900/2013). 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.

g. 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.

h. 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.

In der jüngst ergangenen Entscheidung des VwGH sei diese Rechtsansicht des Finanzamtes auch nicht vom Höchstgericht geteilt worden (VwGH 24.06.2020, Ro 2018/17/0005, zu BFG 04.04.2018, RV/7105345/2017).

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 (und somit Kaufpreis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance, also das Entgelt für die Möglichkeit, eine vermögenswerte Leistung – den Preis – zu gewinnen). Jede Vermehrung des Vermögens bzw. der Einnahmen des Glücksspielanbieters sei dabei bemessungsgrundlagenerhöhend zu berücksichtigen (*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 „eines anderen“ 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.“* Dies habe auch der VwGH bestätigt (VwGH 20.5.2003, 2002/05/1514).

Nach der Neufassung des § 2 GSpG durch die Glücksspielgesetz-Novelle 2008 (GSpG-Novelle 2008) seien explizit auch vermögenswerte Leistungen, die andere Personen als der Spielteilnehmer erbrächten, als Einsatz zu qualifizieren. Allerdings ändere sich dadurch nichts am grundlegenden Erfordernis einer vermögenswerten Leistung als Gegenleistung für den in Aussicht gestellten Gewinn. So sei den Gesetzesmaterialien zur Stammfassung des GSpG weiters zu entnehmen: *„Zum Wesen der Ausspielung gehört, dass den Einsätzen der Spieler Gegenleistungen des Unternehmers gegenüberstehen.“* (ErlRV, BlgNr 1067, XVII. GP, 16). Ohne das synallagmatische Austauschverhältnis von Spieleinsatz und Gewinnaussicht liege also schon gar keine Ausspielung nach dem GSpG vor. Bei „Boni“ und „Freispielen“ fehle somit jeglicher Anknüpfungspunkt an die Glücksspielabgabe iSd § 57 Abs. 2 GSpG. Dies sei auch vom VwGH in der Entscheidung vom 24.06.2020 bestätigt worden. Das Höchstgericht führe dazu aus, dass ein Abzug gewährter Boni (Rabatte, Freispiele) im Rahmen der ausbezahlten Gewinne mangels Vorliegens eines aleatorischen Elements nicht zu lässig sei (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0005, Rz 92).

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 der Einsatz nicht. Für das Spiel werde

dann nur das Entgelt für zB die Hälfte des Einsatzes entrichtet, sodass der Kunde für das einzelne Spiel nur den halben Preis bezahlen müsse, somit einen Rabatt von 50% erhalte. Ein gewährter Rabatt könne aber nicht den Einsatz 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; solche Naturalrabatte erhöhten niemals eine allfällige Verkehrssteuer.

Diese oben angeführte Rechtsansicht werde auch vom VwGH bestätigt, der zu Boni, die der Kunde nicht in Geld ablösen oder weitergeben könne, ausführe: *„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.“* (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0005, Rz 99).

Im Ergebnis seien Boni, Freispiele oder Gutscheine also kein „Spieleinsatz“ des Kunden, sondern vergleichbar mit einer Marketingmaßnahme wie kostenlose Zugaben, die zur Absatzförderung von Waren häufig eingesetzt würden (zB 1+1 gratis). Ein gewährter Rabatt könne nicht die Jahresbruttospieleinnahmen erhöhen, sondern mindere vielmehr die Bemessungsgrundlage für das einzelne Spiel.

Mangels Vorliegens vermögenswerter 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.

i. Abzugsfähigkeit von Jackpot-Kosten

Die Bf. biete ihren Kunden die Möglichkeit, an verschiedenen Jackpot Spielen teilzunehmen. Die Jackpots würden zum Teil nicht von der Bf., sondern 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 Jackpots 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, also den B2B-Zulieferern der Bf. und anderen B2B-Glücksspielanbietern, eingerichtet würden. Jeder am Jackpot teilnehmende Online-Glücksspielanbieter (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. also verpflichtet, einen Teil der Einsätze an den Veranstalter, also ein anderes Unternehmen, 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 (etwa eines Jackpots in Millionenhöhe) 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 unversteuerten 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 unversteuert blieben.

Oft zeige sich diese Problematik bei den Pool Jackpots sogar noch quantitativ in einem weit höheren Ausmaß als bei den sogenannten lokalen 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 Online-Glücksspielanbieter (zB der Bf.) registriert sei, ausbezahlt werde, wohingegen die Jackpot Einzahlungen durch eine Mehrzahl von Online-Glücksspielanbietern erfolgten. In steuerlicher Hinsicht mindere dieser Gewinn somit die Bemessungsgrundlage desjenigen Providers, der den Einsatz des Kunden entgegengenommen habe. Das Speisen des Jackpots erfolge allerdings aus den weitergeleiteten Spieleinsätzen verschiedener Anbieter. Die Steuerlast werde daher von den teilnehmenden Providern gemeinsam getragen, wohingegen die Entlastung ausschließlich denjenigen Anbieter begünstige, 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 Bf. verweise dazu auf die aktuelle Entscheidung des VwGH vom 06.07.2020, in dem das Höchstgericht hinsichtlich der Jackpot Kosten wie folgt ausführe: *„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.“* (VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005, Rz 21). Dem VwGH folgend, handle es sich bei den Jackpot Kosten nicht um einen Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe.

Es widerspreche neben der aktuellsten Judikatur des VwGH sowohl dem Wortlaut der Bestimmung („Bruttoertrag“) als auch dem Telos der Bestimmung, wenn die Behörde den Abzug der Jackpot Beträge versage.

Aufgrund der rechtsgrundlosen Einbeziehung von Jackpot-Kosten seien die angefochtenen Bescheide mit Rechtswidrigkeit belastet und daher aufzuheben.

j. 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 15.7.2012, 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 28.2.2018, 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 oder weniger attraktiv zu machen (vgl. EuGH 22.6.2017, Rs C-49/16, *Unibet*, Rn 32). Das sei im Falle der unklaren österreichischen Abgabenvorschriften der Fall.

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, sei nach der Rechtsprechung des EuGH eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs im Sinne von Artikel 56 AEUV (vgl. EuGH 7.7.2005, C-17/03, *VEMW* ua, Rn 80 und 16.2.2012, C-72/10 und C-77/10, *Costa und Cifone*, Rn 74; EuGH 15.7.2012, 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, verletze daher die Dienstleistungsfreiheit nach Artikel 56 AEUV.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH müssten von den Mitgliedstaaten auferlegte Beschränkungen diskriminierungsfrei und geeignet sein, die Verwirklichung des geltend gemachten legislativen Ziels zu gewährleisten sowie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügen und das geltend gemachte Ziel kohärent und systematisch verfolgen (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 Abgabentatbestands 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 der unionsrechtlichen Grundfreiheiten seien innerstaatliche Bestimmungen, die diesen entgegenstünden, nicht anzuwenden. Die Bf. sei daher der Ansicht, dass der Abgabentatbestand des § 57 Abs. 2 GSpG aufgrund der beschriebenen ungerechtfertigten (unzulässigen) Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit nicht auf sie angewendet werden dürfe.

k. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Tatbestandsvoraussetzung

Artikel 18 B-VG stelle klar, 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 gar nicht kenne (und aus datenschutzrechtlichen Erwägungen auch gar nicht kennen dürfe). 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).

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 Registrierungsadresse mit einer ausreichenden Wahrscheinlichkeit auf eine Spielteilnahme vom Inland aus geschlossen werden könne, wie bereits in Punkt VII. a. gezeigt worden sei.

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 für die Bf. somit nicht klar, wie die Ermittlung vorgenommen werden solle und welche Aufzeichnungen und Nachweise sich zur Ermittlung und Überprüfung der dem Gesetzeswortlaut entsprechenden Bemessungsgrundlage eigneten. Die mit der Sachverhaltsfeststellung verbundenen Schwierigkeiten würfen verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich der 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 tatbestandsrelevanten 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.

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 Abgabenspruches 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 27.11.2020 gab das Finanzamt folgende Stellungnahme ab:

Das Finanzamt verweise auf die Begründung in den angefochtenen Bescheiden und halte im Hinblick auf die jüngst ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fest, dass die Frage der Feststellung der Teilnahme vom Inland aus höchstgerichtlich geklärt sei.

Der VwGH habe 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. 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 Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt, ob die Teilnahme von Österreich aus erfolgt sei.

Weiters habe der VwGH in seinem Beschluss vom 28.02.2020, Ra 2019/16/0060, ausgeführt:

„Die Revisionswerberin führt zur Zulässigkeit ihrer Revision aus, soweit erkennbar bestehe zur Frage, inwieweit gemäß § 33 TP 17 Abs. 2 GebG eine Teilnahme vom Inland aus vorliege, keine (jedenfalls auch keine gesicherte) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Demgegenüber hat der Verwaltungsgerichtshof (Vorerkenntnis) klargestellt, dass die Frage, ob eine Wette im Inland abgeschlossen wurde oder ob dem gleichkommend (§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG) an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wurde, ein als Ergebnis der Beweiswürdigung festzustellender Sachverhalt ist, der den zur Gebührenpflicht 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 Indiz dafür dienen können, dass sich der Wetteteilnehmer dabei im Inland befunden habe (vgl. auch VwGH 14.1.2020, Ro 2018/16/0045, und neuerlich VwGH 14.1.2020, Ro 2018/16/0046).

Die Revisionswerberin hält es in der Zulässigkeitsbegründung ihrer Revision auch für noch nicht geklärt, ob es zulässig sei, die Teilnahme vom Inland aus auf nur ein Indiz (im Revisionsfall auf die Registrierungsadresse) zu stützen. Die Gewichtung einzelner Indizien und somit auch die Sachverhaltsfeststellung auf ein Indiz zu stützen und ein anderes Indiz im Wege der Beweiswürdigung zu verwerfen, geht in seiner Bedeutung über den Einzelfall nicht hinaus. Dass das Bundesfinanzgericht im Revisionsfall die konkrete Beweiswürdigung in einer unververtretbaren, die Rechtssicherheit beeinträchtigenden Weise vorgenommen hätte, zeigt die Revisionswerberin nicht auf. Dies gilt auch für die von der Revisionswerberin gestellten Fragen, welche Indizien bei der Ermittlung der Teilnahme vom Inland aus zu ermitteln seien, welche der vorliegenden Indizien bei der Ermittlung zu berücksichtigen seien und welches Gewicht den einzelnen, vorliegenden Indizien im Rahmen dieser Bemessung jeweils zukommen solle (vgl. abermals VwGH 14.1.2020, Ro 2018/16/0046).“

Der VwGH habe in seinem Beschluss vom 06.07.2020, Ro 2018/17/0005, ausgeführt:

„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; 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.“

Zum Thema Ermittlungspflicht des Finanzamtes werde das Erkenntnis des BFG vom 21.08.2017, RV/7100702/2016, zitiert:

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

Der Bf. war bekannt, dass das Finanzamt auf Grund des - nach der oa. Judikatur geeigneten - Indizes „österreichische Registrierungsadresse“ zur Überzeugung gelangt ist, dass der abgabepflichtige Tatbestand verwirklicht ist. Es wäre daher an der Bf. gelegen, seine 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 wurde das gegenständliche Verfahren auf Grund des Antrages der Bf. nach § 201 Abs. 3 Z 1 BAO eingeleitet.“

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 Wettgebühre gemäß § 33 TP 17 GebG und die Ausgestaltung der Abgabebetragbestände („Teilnahme vom Inland aus“) keine Bedenken und mit Beschlüssen jeweils vom 26.02.2018, E 3389/2017 und E 2913/2017, (Bezug zu BFG RV/7100702/2016 und RV/7104383/2015) und 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.

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.“

Zum Thema „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 Bf. 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. Auch werde im Hinblick auf das Vorbringen – im Falle der Realisierung des Jackpots würde „für lange Zeit“ keine Glücksspielabgabe anfallen – festgehalten, dass eine negative Bemessungsgrundlage in einem Monat bei der Bemessung der Glücksspielabgabe für den nachfolgenden Kalendermonat keine Berücksichtigung mehr finden könne. 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.

Diesbezüglich werde auf das Erkenntnis des BFG vom 21.08.2017, RV/7100702/2016, und den betreffenden Beschluss des VwGH vom 06.07.2020, Ro 2018/17/0005, verwiesen.

Zum Thema Abziehbarkeit von Boni:

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, ausgesprochen, dass Boni jedenfalls keine ausgezahlten Gewinne darstellten 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 konkrete Begünstigung einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstelle – 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 darstelle, sei dieser als Einsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, anderenfalls sei von einem Rabatt auszugehen.

Wörtlich sei im VwGH Erkenntnis vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, insbesondere ausgeführt worden:

„Die Gewährung dieser Boni erfolgte im Rahmen einer Werbestrategie der mitbeteiligten Partei, um Spieler zu einer verstärkten Inanspruchnahme ihres Glücksspielangebots zu animieren. 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.

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.

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. [...] 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.

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.

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.

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).

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

Eine andere Beurteilung kann nur dann stattfinden, wenn der Spieler für die Teilnahme an weiteren Spielen einen Rabatt oder ein Freispiel erhält und er diese Vergünstigung weder weitergeben noch in Geld ablösen lassen kann. Bei einer tatsächlichen Inanspruchnahme des Rabatts anlässlich einer späteren Spielteilnahme braucht der Spieler nur einen um diesen Rabatt verminderten Einsatz oder im Falle eines Freispiels gar keinen Einsatz zu leisten. Daher kann bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Rahmen der Einsätze nur der um den Rabatt verringerte tatsächlich geleistete Einsatz dieses Spielers angesetzt werden. Im Falle eines Freispiels ist hinsichtlich dieses Teilnehmers von einem Einsatz von Null

auszugehen. Sollten an einem Glücksspiel Spieler ausschließlich unter Inanspruchnahme ihrer Freispiele teilnehmen, so ist mangels Einsätzen das Vorliegen einer Ausspielung zu verneinen, und zwar unabhängig davon, ob der Spieler dabei gewinnt oder verliert. Dieses Glücksspiel findet bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen keinen Eingang.

Ob und in welcher Weise die Inanspruchnahme von Boni die Höhe der Einsätze einer Ausspielung beeinflusst, hängt somit von den jeweils zu beurteilenden Sachverhalten ab. Zusammenfassend ergibt sich somit, dass es in keinem Fall zulässig ist, begebene Boni als Gewinne von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Im Zeitpunkt ihrer Einlösung erhöhen Boni hingegen als Einsätze die Bemessungsgrundlage, sofern sie einen Vermögenswert im obigen Sinne darstellen. Andernfalls ist der um den geltend gemachten Rabatt verminderte Einsatz in Ansatz zu bringen.“

Relevant sei aus Sicht des Finanzamtes, ob es sich um ein Guthaben handle, welches gewährt werde, und sodann zuerst ab einer gewissen Anzahl an Spielen eingesetzt werden müsse, bevor es 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.

Im ersten 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 Bonus auszahlbar, dh zu Echtgeld werde, dann sei die weitere Verwendung natürlich als Einsatz zu werten. Im Regelfall werde davor eine Umwandlung in Echtgeld erfolgen.

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.

Anzumerken sei, dass sich aufgrund der in der Rechtsprechung des VwGH getroffenen Aussagen auch ergebe, dass nur jene Gewinne, welche unabhängig von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme einen Vermögenswert darstellten (zB auszahlbar seien), von der Bemessungsgrundlage abzuziehen seien. Sowohl der Einsatz (§ 2 Abs. 1 Z 2 GSpG) als auch der Gewinn (§ 2 Abs. 1 Z 3 GSpG) seien als vermögenswerte Leistung definiert. Auch aus der Definition der Jahresbruttospieleinnahmen nach § 57 Abs. 5 GSpG ergebe sich, dass nur tatsächlich ausgezahlte Gewinne abzuziehen seien. Gewinne, welche nicht sofort auszahlbar seien – dh jener Anteil, welcher auf die eingesetzten Boni entfalle –, seien nicht von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Laut Bonusbedingungen (siehe Beilage II der Selbstanzeige) handle es sich um folgende Boni (Bedingungen auszugsweise) - es habe einen Willkommensbonus, einen Reload Bonus, einen Freundschaftsbonus und Freirunden gegeben:

[...]

Es gehe daher im Wesentlichen hervor, dass ein Bonus und die entsprechende Echtgeldeinzahlung 40 (vierzig) Mal umgesetzt werden müsse, bevor eine Umwandlung in Echtgeld erfolge und der Bonus auszahlbar werde.

Die gegenständlich gewährten Boni seien, ausgehend von den Bonusbedingungen, weder unabhängig von einer weiteren Spielteilnahme einlösbar noch weitergebbar – diese zwei Möglichkeiten seien in den Bedingungen nicht vorgesehen. Im Lichte der neuesten Rechtsprechung seien die gewährten Begünstigungen nicht als Einsätze in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (VwGH vom 26.6.2020, Ro 2018/17/0003-5).

Gewinne, welche nicht sofort auszahlbar seien, dh jener Anteil der Gewinne, welcher auf die eingesetzten Boni entfalle, seien nicht von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Aus den von der Bf. übermittelten Unterlagen gehe nicht hervor, ob dieser „Bonus Gewinn“ von der Bemessungsgrundlage abgezogen worden sei oder nicht.

Weiters sei festzuhalten, dass Freispiele – solche gebe es laut den Bonusbedingungen –gänzlich außer Acht zu bleiben hätten, sowohl auf der Einsatzseite als auch auf der Gewinnseite. Es handle sich nicht um Ausspielungen (mangels Einsatzes) und unterlägen diese Spiele nicht der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG (sondern grundsätzlich der Glücksspielabgabe gemäß § 58 Abs. 3 GSpG). Dies habe zur Folge, dass die im Rahmen dieser Spiele ausgezahlten Gewinne nicht in die monatliche Saldierung aufzunehmen seien, dh nicht von den Jahresbruttospieleinnahmen gemäß § 57 Abs. 5 GSpG abzuziehen seien. Die Kosten für diese Spiele seien nicht von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Aus den von der Bf. übermittelten Unterlagen gehe nicht hervor, ob diese auf die Freispiele entfallenden Gewinne von der Bemessungsgrundlage abgezogen worden seien oder nicht.

Das Finanzamt beantrage, das Bundesfinanzgericht möge die Beschwerde dem Grunde nach als unbegründet abweisen und die Glücksspielabgabe unter Berücksichtigung der neuesten Rechtsprechung zum Thema Boni (unter Beachtung der letzten zwei Absätze) festsetzen.

---//---

In Beantwortung des Vorhaltes des Bundesfinanzgerichtes vom 03.03.2022 brachte die Bf. mit undatiertem, am 16.09.2022 eingelangtem, Schreiben 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. Sie verweise dazu auf die mit 20.02.2019 datierten Bonusbedingungen, die im

Zuge der Offenlegung als Beilage II am 29.04.2019 dem Finanzamt übermittelt worden seien. Eine Kopie der angeführten Bonusbedingungen liege dieser Stellungnahme bei.

Zur Frage, in welcher Höhe die Boni in der Tabelle zur Berechnung der Bemessungsgrundlage (Selbstanzeige vom 25.04.2019, Beilage III) in der Spalte „GGR“ (bemessungsgrundlagenerhöhend) enthalten gewesen seien, sei wie folgt anzuführen und werde zusätzlich auf die detaillierten Ausführungen unter Punkt III. ff verwiesen:

- Die gewährten Boni seien nicht im GGR enthalten gewesen, weder bemessungsgrundlagenerhöhend als Teil des Einsatzes noch bemessungsgrundlagenmindernd als Teil des Gewinns.
- Die eingelösten Boni stellten im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld einen Abzugsposten iSd aktuellen Judikatur des BFG dar und seien dementsprechend gemäß der übermittelten Beilage I aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

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 25.04.2019 angeführt worden sei, seien in den zur Berechnung der Glücksspielabgaben herangezogenen Jahresbruttospieleinnahmen keine von der Bf. gewährten Boni enthalten, da für diese kein Einsatz der Kunden in den Bruttorehertrag einfließe. Diese Vorgehensweise stehe in Einklang mit der Judikatur des VwGH vom 24.06.2020 sowie der aktuellen Entscheidung des BFG (u.a. BFG 15.7.2022, RV/7105528/2014), wie in weiterer Folge dargestellt sei.

In der erstmaligen umfassenden rechtlichen Beurteilung der Boni durch den VwGH im Erkenntnis vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003-5, Rz 94, führe das Höchstgericht dabei zu der Behandlung der gewährten Boni wie folgt aus:

„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.“

Die bloße Gewährung eines Bonus finde demnach gemäß dem Höchstgericht keine Berücksichtigung bei der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe.

Konkretisierend halte der VwGH dazu wie folgt fest:

„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.“

Aus den Ausführungen des VwGH gehe eindeutig hervor, dass die bloße Gewährung des Bonus, wie angeführt, keinen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage habe. Dieser Ansicht sei auch in den jüngsten Entscheidungen des BFG (u.a. BFG 31.5.2021, RV/7104456/2019; BFG 20.12.2021, RV/7103851/2020; BFG 17.7.2022, RV/7105528/2014) gefolgt worden.

2. Eingelöste Boni

Wie in Punkt 1. bereits ausgeführt worden sei, nehme der VwGH in dem Erkenntnis vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, in einem ersten Schritt eine Unterscheidung zwischen der Gewährung des Bonus und dessen Einlösung vor. Basierend auf dem o.a. Erkenntnis sei die Gewährung des Bonus bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen und seien folglich die gewährten Boni nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Erst bei der Einlösung des Bonus sei dann 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).

Zusätzlich sei vom BFG in den aktuellen Entscheidungen ein weiterer 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 Finanzamt in seiner Stellungnahme 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.“

In einer weiteren Entscheidung sei die Abzugsfähigkeit erneut bestätigt worden (BFG 20.12.2021, RV/7103851/2020):

„Die Umwandlung des Bonusgeldes von ‚Echtgeld‘ (von der Bf. bezeichnet als ‚Conversion to Bonus Funds‘) ist in den Berechnungen der Bf. gesondert ausgewiesen. Bei der als Beilage 2 mit der Stellungnahme vom 15.12.2021 vorgelegten Tabelle sind in der Spalte ‚Conversion to Bonus Funds‘ jene Beträge angeführt, die die Kunden aus gewährten Boni durch mehrmaliges Einsetzen gemeinsam mit Echtgeld entsprechend der jeweiligen Spielbedingungen ‚freigespielt‘ haben und die daher in Abhängigkeit eines aleatorischen Moments sind. Für die auf das Echtgeldkonto umgebuchten Beträge (sog. ‚Conversion to Bonus Funds‘) kann von den Kunden (erstmalig) eine Auszahlung verlangt werden und kommt diesen Beträgen daher im Sinne der zitierten Rechtsprechung des VwGH ein Vermögenswert zu, der als ‚Gewinn‘ die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe vermindert.“

Von den offengelegten Bruttospielerträgen sei, basierend auf der o.a. Judikatur des BFG, die in der Beilage I „Bf._GSA 2014-2019“ angeführte Position „Bonus“ (als eingelöste Boni zu verstehen, im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld), wie in der Beschwerde gegen die Festsetzung der Glücksspielabgaben vom 31.08.2020 beantragt worden sei,

abzuziehen. Bei diesem Bonus seien die jeweiligen zwingend erforderlichen Spielbedingungen erfüllt worden (= mehrmaliges Umsetzen 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 Bundesfinanzgerichtes vom 31.5.2021, RV/7104456/2020, in der das Gericht in Übereinstimmung mit der Ansicht des Finanzamtes festgehalten habe, dass der Bonus in dem Zeitraum, in dem er (erstmalig) auszahlbar werde, ein Abzugsposten sei, der als auszahlbarer Gewinn iRd Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen sei.

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 I „Bf._GSA 2014-2019“, in der die aktualisierte Berechnung der Glücksspielabgabe für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum enthalten sei. Die angeführte und übermittelte Beilage I bilde einen integralen Bestandteil der vorliegenden Stellungnahme.

Ergänzend sei dazu festzuhalten, dass gemäß den Bonusbedingungen der Bf. vom 20.02.2019, die dem Finanzamt im Zuge der Offenlegung vom 25.04.2019 übermittelt worden seien, alle Boni an Umsatzbedingungen gebunden seien (Punkt 3 der angeführten Bedingungen): *„Um einen Bonus in Echtgeld umzuwandeln und von Ihrem Spielerkonto abzuheben, muss jeder Bonus plus die Einzahlung 30 (dreißig) Mal umgesetzt [...] werden.“*

Entsprechend den Ausführungen des BFG zur Verwendung des auszahlbaren Bonus als Einsatz (BFG 31.5.2021, RV/7104456/2019) weise die Bf. darauf hin, dass die auf das Kundenkonto umgebuchten und vom Kunden als Einsatz verwendeten Boni in der Position „Bruttospielleinnahmen“ berücksichtigt worden seien.

Abschließend weise die Bf. in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die von ihr im verfahrensgegenständlichen Zeitraum angebotenen Boni weder in Geld abgelöst noch auf andere Spieler hätten übertragen werden können.

3. Zusammenfassung

- Wie in der Selbstanzeige vom 25.04.2019 angeführt worden sei, enthielten die zur Berechnung der Glücksspielabgaben herangezogenen Jahresbruttospielleinnahmen keine von der Bf. gewährten Boni.
- Auf die Position „GGR“ der Beilage III, die im Rahmen der Offenlegung vom 25.04.2019 an das Finanzamt übermittelt worden sei, hätten die gewährten Boni daher keinerlei bemessungsgrundlagenerhöhende Wirkung.

- Gemäß Erkenntnis des VwGH vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, führe die Gewährung von Boni zu keiner Berücksichtigung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage, womit die Vorgehensweise der Bf. mit der jüngsten Judikatur in Einklang stehe.
- Weiters sei nach dem Erkenntnis des VwGH vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, 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 „Bf._GSA 2014-2019“ angeführten Höhe von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.
- Die Bf. weise darauf hin, dass in dem von ihr bekanntgegebenen GGR nur Gewinne enthalten seien, die den vom BFG aufgestellten Kriterien entsprächen.
- Die von ihr 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 01/2014 bis 03/2019 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 01/2014 bis 03/2019 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 I lautet:

<i>Zeitraum</i>	<i>Echtgeld-Einsatz (inkl. Jackpot- Kosten)</i>	<i>Echtgeld- Gewinn (inkl. Jackpot-Gewinn)</i>	<i>Echtgeld GGR</i>	<i>Bonus (im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld)</i>	<i>Bemessungs- grundlage</i>	<i>40% Glücks- spielabgabe</i>
01/2014	11.068.033,23	10.685.173,53	384.088,10	18.048,31	364.811,39	145.924,56
02/2014	9.235.081,73	8.935.072,74	301.237,39	52.440,03	247.568,96	99.027,58
03/2014	13.602.114,79	13.272.893,68	330.449,51	54.158,39	275.062,72	110.025,09
04/2014	10.031.585,10	9.755.843,75	276.969,75	27.030,54	248.710,81	99.484,32
05/2014	14.950.863,14	14.596.463,41	355.628,13	34.623,48	319.776,25	127.910,50
06/2014	10.295.019,38	9.945.441,99	349.577,39	43.421,92	306.155,47	122.462,19
07/2014	12.375.067,89	11.985.143,49	389.924,40	46.468,92	343.455,48	137.382,19
08/2014	11.756.874,97	11.382.693,73	374.181,24	13.533,15	360.648,09	144.259,24
09/2014	11.408.742,11	10.916.845,61	491.896,50	19.797,29	472.099,21	188.839,68
10/2014	13.019.165,18	12.502.116,36	517.048,82	21.200,10	495.848,72	198.339,49
11/2014	11.872.376,26	11.490.052,16	382.324,10	(35.562,44)	417.886,54	167.154,62
12/2014	15.111.869,22	14.810.496,61	301.372,61	11.465,95	289.906,66	115.962,66
01/2015	15.711.477,28	15.178.057,06	533.420,22	26.692,87	506.727,35	202.690,94
02/2015	11.426.868,90	11.033.607,74	393.261,16	35.579,76	357.681,40	143.072,56
03/2015	17.317.002,60	16.937.472,40	379.530,20	6.529,83	373.000,37	149.200,15
04/2015	16.892.160,80	16.363.972,77	528.188,03	16.425,28	511.762,75	204.705,10
05/2015	12.515.624,92	12.016.209,00	499.415,92	24.639,76	474.776,16	189.910,46
06/2015	13.492.112,16	13.062.533,87	429.578,29	52.594,86	376.983,43	150.793,37
07/2015	15.246.145,10	14.832.106,04	414.039,06	21.631,46	392.407,60	156.963,04
08/2015	14.997.681,24	14.536.066,11	461.615,13	22.894,37	438.720,76	175.488,30
09/2015	12.621.786,97	12.175.727,44	446.059,53	39.573,89	406.485,64	162.594,26
10/2015	12.587.070,47	12.192.522,92	394.547,55	17.779,11	376.768,44	150.707,38

11/2015	16.628.635,88	16.081.673,40	546.962,48	39.431,71	507.530,77	203.012,31
12/2015	17.768.386,74	17.190.833,64	577.553,10	32.233,72	545.319,38	218.127,75
01/2016	15.582.384,27	15.242.727,10	339.657,17	24.018,90	315.638,27	126.255,31
02/2016	15.062.644,74	14.602.237,16	460.407,58	3.177,38	457.230,20	182.892,08
03/2016	20.965.328,62	20.460.226,24	505.102,38	29.076,85	476.025,53	190.410,21
04/2016	19.264.570,65	18.775.707,18	488.863,47	16.695,83	472.167,64	188.867,06
05/2016	16.272.225,13	15.929.357,93	342.867,20	16.589,73	326.277,47	130.510,99
06/2016	13.522.387,25	13.039.927,04	482.460,21	33.623,87	448.836,34	179.534,54
07/2016	17.650.301,63	17.100.332,57	549.969,06	23.073,75	526.895,31	210.758,12
08/2016	12.923.361,65	12.447.525,31	475.836,34	20.442,34	455.394,00	182.157,60
09/2016	15.209.522,54	14.809.228,23	400.294,31	(19.000,58)	419.294,89	167.717,96
10/2016	26.174.655,00	23.379.612,34	795.042,66	38.913,92	756.128,74	302.451,50
11/2016	28.526.822,19	27.817.573,08	709.249,11	42.585,50	666.663,61	266.665,44
12/2016	16.839.678,84	16.505.935,93	333.742,91	149.855,75	183.887,16	73.554,86
01/2017	12.406.128,44	11.927.913,57	478.214,87	7.515,98	470.698,89	188.279,56
02/2017	10.642.169,12	10.240.243,50	401.925,62	(50.591,92)	452.517,54	181.007,02
03/2017	12.373.941,75	11.998.322,50	375.619,25	16.228,68	359.390,57	143.756,23
04/2017	13.572.000,24	13.628.453,32	(56.453,08)	219.583,20	(276.036,28)	(110.414,51)
05/2017	11.867.790,24	11.378.922,30	488.867,94	73.046,27	415.821,67	166.328,67
06/2017	13.677.467,49	13.257.367,77	420.099,72	68.316,10	350.783,62	140.313,45
07/2017	10.736.097,99	10.341.927,20	394.170,79	50.164,17	344.006,62	137.602,65
08/2017	10.369.253,33	9.952.705,91	416.547,42	40.919,10	375.628,32	150.251,33
09/2017	13.116.565,62	12.810.093,36	306.472,26	35.211,64	271.260,62	108.504,25
10/2017	12.623.869,47	12.173.066,83	450.802,64	59.320,48	391.482,16	156.592,86
11/2017	12.185.817,77	11.813.812,46	372.005,31	43.859,00	328.146,31	131.258,52
12/2017	16.354.258,46	15.860.476,59	493.781,87	41.659,27	452.122,60	180.849,04
01/2018	13.102.364,40	12.724.181,84	378.182,56	44.067,47	334.115,09	133.646,04
02/2018	13.476.933,55	13.020.600,96	456.332,59	59.256,24	397.076,35	158.830,54
03/2018	16.634.182,76	16.034.756,82	599.425,94	80.522,50	518.903,44	207.561,38
04/2018	15.274.251,31	14.727.129,04	547.122,27	63.879,57	483.242,70	193.297,08

05/2018	17.173.765,26	16.567.704,93	606.060,33	28.764,81	577.295,52	230.918,21
06/2018	14.657.675,22	14.012.383,28	645.291,94	28.355,43	616.936,51	246.774,60
07/2018	16.353.623,02	15.821.766,93	531.856,09	19.116,38	512.739,71	205.095,88
08/2018	12.719.152,99	12.258.095,89	461.057,10	20.452,17	440.604,93	176.241,97
09/2018	15.764.075,41	15.182.646,81	581.428,60	84.515,58	496.913,02	198.765,21
10/2018	17.727.948,37	17.422.109,28	305.839,09	70.779,60	235.059,49	94.023,80
11/2018	16.074.117,54	15.483.054,63	591.062,91	57.663,19	533.399,72	213.359,89
12/2018	18.799.526,43	18.168.400,96	631.125,47	67.622,47	563.503,00	225.401,20
01/2019	14.302.151,90	13.888.929,91	413.221,99	56.083,81	357.138,18	142.855,27
02/2018	15.231.454,96	14.724.266,94	507.188,02	103.295,81	403.892,21	161.556,88
03/2018	17.741.469,39	17.118.669,46	622.799,93	83.968,24	538.831,69	215.532,68

---//---

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 seien, weshalb sie 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 weitergebar 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 Jahresbruttospieleinnahmen 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 sei 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. begehre im Wesentlichen den Abzug von nach Erfüllung der Bonusbedingungen in Echtgeld umgewandelte Boni.

Das Finanzamt halte fest:

- 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 „ausgezahlten 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 auszahlfar 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.

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 am 28.12.2022 im Internet (www.G-1.com) Bonusbedingungen abgefragt. Die Bedingungen würden dieser Stellungnahme beigelegt.

[...]

Es gebe einen Einzahlungsbonus, einen Direktbonus und Freespins. Demgegenüber habe es laut den mit der Selbstanzeige vorgelegten Bedingungen einen Willkommensbonus, einen Reload-bonus und einen Freundschaftsbonus gegeben.

Aus den Spielbedingungen gehe aus Sicht des Finanzamtes nicht eindeutig hervor, ob es sich um Boni in Form von Gutscheinen handle, welche bei konkreten Spielen zusammen mit Echtgeld eingesetzt würden, oder ob es sich um umsatzabhängige Geschenke handle, welche dem Spieler überwiesen würden, nachdem Umsätze in einer vordefinierten Höhe ausschließlich mit Echtgeld getätigt worden seien. Die Bedingungen deuteten darauf hin, dass es beide Arten gebe („Boni mit Setzbedingungen“ und „Boni mit Freigabeeinschränkungen“).

Gutscheinartige Boni, welche als solche eingesetzt würden, stellten keinen Einsatz dar, weil sie keine vermögenswerte Leistung darstellten. Der mit ihnen erzielte Gewinn sei nur dann als „ausgezahlter Gewinn“ bemessungsgrundlagenmindernd zu berücksichtigen, wenn er tatsächlich (nach Erfüllung der Bedingungen) auszahlfar werde („konvertierter Bonus“).

Umsatzabhängige „Geschenke“ stellten keinen Einsatz dar, weil sie als solche nicht eingesetzt würden. Wenn hingegen der erhaltene/konvertierte Bonusbetrag für weitere Spiele verwendet werde, so handle es sich um einen Einsatz, weil er bei Erhalt Echtgeldguthaben darstelle. Sie stellten auch keine Gewinne dar, weil es sich nicht um das Ergebnis einer Zufallsentscheidung

handle. Ein auf solche Weise – dh durch Erfüllung von Umsatzbedingungen – „konvertierter Bonus“ sei nicht bemessungsgrundlagenmindernd zu berücksichtigen.

Bei Freispielen erzielte Gewinne seien 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.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass der Posten „konvertierter Bonus“ nicht zur Gänze abzuziehen sei, weil es sich nicht in allen Fällen um einen ausgezahlten Gewinn handle.

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.

---//---

Dazu wurde der Bf. die Möglichkeit einer Stellungnahme geboten, die mit Schreiben vom 14.08.2023 wie folgt erstattet wurde:

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 06.04.2023 sei die Bf. aufgefordert worden, binnen vier Wochen ab Zustellung des Vorhalts zu folgenden Fragestellungen eine Stellungnahme abzugeben:

Es sei ersucht worden, die im Rahmen der ergänzenden Stellungnahme aus September 2022 übermittelte Beilage I „Bf._GSA 2014-2019“ zu erläutern. Insbesondere sei zu den sich aus der vorliegenden Berechnung ergebenden Abweichungen in Bezug auf den Echtgeld GGR in den Monaten Jänner bis Mai 2014 auszuführen sowie die Unterschiede zu erläutern.

Weiters seien die sich aus der oben angeführten Beilage ergebenden negativen Bonusbeträge in den Monaten November 2014, September 2016 und Februar 2017 zu erklären. Zudem sei die für April 2017 berechnete negative Bemessungsgrundlage gemäß der zitierten Rsp (VwGH 10.9.2020, Ro 2020/17/0011) anstelle einer Gutschrift mit EUR 0,00 festzusetzen.

Des Weiteren sei ersucht worden, sämtliche Bonusbedingungen vorzulegen, welche sich im verfahrensgegenständlichen Zeitraum in Geltung befunden hätten sowie bekanntzugeben, aus welchem Grund die folgenden in den derzeitigen Bonusbedingungen enthaltenen Passagen

[...]

von den Ausführungen der Bf. in der Stellungnahme aus September 2022 abweichen, wonach die gewährten Boni weder in Bargeld abgelöst noch an andere Spieler (ggf. gegen Entgelt) weitergegeben werden könnten.

Weiters 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.

Abschließend enthalte der vorliegende Vorhalt die Aufforderung, fälschlich gewinnerhöhende Beträge der jeweiligen Boni bekanntzugeben und eine steuererhöhende Korrektur der umsatzabhängigen Boni sowie der bei Freispielen erzielten Gewinne anhand der bereits vorhandenen Tabelle (Beilage I „Bf._GSA 2014-2019“) vorzunehmen.

Die diesbezügliche Frist zur Stellungnahme sei vom BFG über Ersuchen bis zum 16.08.2023 verlängert worden.

Zum Vorhalt vom 06.04.2023 und zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht erstatte die Bf. binnen offener (verlängerter) Frist nachstehende ergänzende Stellungnahme:

I. Beantwortung in Kurzform

- Die Abweichungen in Bezug auf den Echtgeld GGR in den Monaten Jänner 2014 bis Mai 2014 basierten darauf, dass in der Tabelle, die im Vorhalt vom 06.04.2023 enthalten gewesen sei, der Poker GGR dieses Zeitraums nicht berücksichtigt worden sei.
- Hinsichtlich der negativen Bonusbeträge in den Monaten November 2014, September 2016 und Februar 2017 sei bei Überprüfung der Originaldaten der Bf. erkannt worden, dass ein Fehler in der Übertragung der Daten in die Beilage der Offenlegung unterlaufen sei.
- Nachdem zur Nicht-Berücksichtigung von negativen monatlichen Bemessungsgrundlagen mittlerweile eine gefestigte Judikatur des VwGH vorliege, werde - entgegen ihren Bedenken - der im Vorhalt angedachten Festsetzung mit „EUR 0,00“ für den Zeitraum April 2017 im Zuge dieses Verfahrens nicht widersprochen.
- Zur Frage, weshalb die Erläuterung aus 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 28.12.2022 abgerufen worden seien, hingegen der Zeitraum des Verfahrens 01/2014-03/2019 umfasse. Die derzeit in Geltung befindlichen Bonusbedingungen seien daher bei der Beurteilung zur 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 29.04.2019 übermittelten Bonusbedingungen (Version 2.0, in Geltung ab 06.03.2018) ersichtlich - nicht um umsatzabhängige Geschenke handle.

- Alle Bonusbedingungen, welche durch die Bf. betreffend den verfahrensgegenständlichen Zeitraum abgerufen werden könnten, enthielten Bestimmungen, welche darauf schließen ließen, dass der Bonus an Umsatzbedingungen gebunden sei. Den von der Bf. angebotenen Boni komme folglich kein (von einer weiteren Spielteilnahme unabhängiger) Vermögenswert zu.

- Die Position Bonus (im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld) der Beilage „Bf. Aktualisierte Berechnung GSA 2014-2019“ 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.

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 rechtliche Beurteilung der Boni verweise sie auf ihre Stellungnahme aus September 2022. Um Wiederholungen zu vermeiden, werde die rechtliche Beurteilung in der vorliegenden Stellungnahme nicht wiedergegeben, 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 Abweichungen des Echtgeld GGR in den Monaten Jänner bis Mai 2014

In der ersten Fragestellung werde ersucht bekanntzugeben, wie sich die Unterschiede in den Berechnungen des Echtgeld GGR (Echtgeldeinsatz abzüglich Echtgeldgewinne) für Jänner bis Mai 2014 zwischen ihrer Berechnung und dem sich tatsächlich ergebenden Echtgeld GGR erklären ließen, sowie auszuführen, welche Beträge richtig seien.

Die Abweichungen in Bezug auf den Echtgeld GGR in den Monaten Jänner 2014 bis Mai 2014 basierten darauf, dass in der Tabelle, die im Vorhalt vom 06.04.2023 enthalten gewesen sei, der Poker GGR dieses Zeitraums nicht berücksichtigt worden sei.

Die Bf. verweise dazu auf die Beilage II „Bf. Aktualisierte Berechnung GSA 2014-2019“ und weise darauf hin, dass die angeführte und übermittelte Beilage II einen integrierenden Bestandteil der vorliegenden Stellungnahme bilde.

2. Fragestellung zu den negativen Bonusbeträgen

Es sei ersucht worden bekanntzugeben, wie sich die negativen Bonusbeträge in den Monaten November 2014, September 2016 und Februar 2017 in der im Rahmen der ergänzenden Stellungnahme aus September 2022 übermittelten Beilage I erklären ließen, welche die Bemessungsgrundlage erhöhten.

Auf Basis der im Vorhalt angeführten Fragestellung und der grundsätzlichen Unmöglichkeit von negativen Bonusbeträgen seien die Originaldaten, die der damaligen steuerlichen Vertretung zur Verfügung gestellt worden seien, einer erneuten Überprüfung unterzogen worden.

Die Originaldaten seien im Zuge der Vorbereitung der Offenlegung für den Zeitraum 01/2014 bis 03/2019 am 21.02.2019 von der Bf. an die damalige steuerliche Vertretung übermittelt worden. Sie verweise dazu auf die Beilage III Bf. Originaldaten GSA 2014-2018 und weise darauf hin, dass die angeführte und übermittelte Beilage III einen integrierenden Bestandteil der vorliegenden Stellungnahme bilde.

Bei der Übertragung der Originaldaten der Bf. in die Beilage (damalige Beilage III Bf. Glücksspielabgabe 01/2014 bis 03/2019), die zusammen mit der Offenlegung am 29.04.2019 an das Finanzamt übermittelt worden sei, seien versehentlich die falschen Werte übernommen worden.

Basierend auf diesen Originaldaten und der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe gemäß § 59 Abs. 1 GSpG (BFG vom 31.5.2021, RV/7104456/2019; jüngst wiederholt bestätigt durch BFG Dezember 2021, RV/7103851/2020; BFG 15.7.2022, RV/7105528/2014; BFG 19.7.2022, RV/7104755/2019) sei die Berechnung entsprechend aktualisiert worden.

Die Berechnung sei dabei wie folgt vorgenommen worden:

Echtgeld-Einsatz (inklusive Jackpot Einsätzen) abzüglich Echtgeld-Gewinn (inklusive Jackpot Gewinnen) abzüglich Bonus (im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld)
= Bemessungsgrundlage

Die aktualisierte Berechnung basiere dabei auf den Originaldaten der Bf. für den Zeitraum 01/2014 bis 12/2018, die am 21.02.2019 übermittelt worden und in der angeschlossenen

Beilage II enthalten sei. Sie sende anbei sowohl ihre Originaldaten als auch die von ihr vorgenommene aktualisierte Berechnung, damit nachgeprüft werden könne, dass keine Abweichungen zwischen den beiden Datensätzen vorlägen.

Zu den Originaldaten für den Zeitraum 01/2019 bis 03/2019 weise die Bf. darauf hin, dass diese im April 2019 nachgereicht worden seien. Sie sende dazu anbei die Beilage IV Bf. Daten 01_19 - 03_19, welche diese Originaldaten enthalte. Die angeführte und übermittelte Beilage IV bilde einen integrierenden Bestandteil der vorliegenden Stellungnahme. Auch diese Daten seien in die aktualisierte Berechnung übernommen worden. Für diesen Zeitraum lägen ihr die Daten zum Bonus Converted nicht vor und zusätzlich liege zu den Jackpot Kosten nur noch der Saldo („jp_net“) vor. In der Berechnung seien die positiven jp_net - Beträge dem Einsatz bemessungsgrundlagenerhöhend hinzugerechnet und der negative Betrag sei bei den Gewinnen berücksichtigt worden.

Wie oben angeführt, sei der Bonus (Position „reward conversions“ in den Originaldaten, die von der Bf. zur Verfügung gestellt worden seien) von der Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht worden. Zur Abzugsfähigkeit des Bonus im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld in Echtgeld führe das Bundesfinanzgericht wie folgt aus (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.“

Aus der überarbeiteten Berechnung in Beilage II, welche auf den Originaldaten basiere, ergebe sich - unter Berücksichtigung jener Beträge, welche auf den Posten „Bonus“ entfielen - nunmehr eine geringere Bemessungsgrundlage, als im Rahmen der Beilagen zur Stellungnahme aus September 2022 vorgelegt worden sei. Die sich aus den vormaligen Berechnungsblättern ergebenden negativen Boni, welche die Bemessungsgrundlage erhöhen würden, seien folglich auf eine fehlerhafte Übernahme und Verarbeitung der Originaldaten im Rahmen der Berechnung der Glücksspielabgaben zurückzuführen.

Es sei anzumerken, dass die nunmehr übermittelte Beilage II jedenfalls die korrekte, auf den von der Bf. übermittelten Originaldaten basierende Berechnung der Glücksspielabgaben im Zeitraum 01/2014 - 03/2019 darstelle, die im Einklang mit der oben angeführten ständigen Rechtsprechung des BFG stehe.

3. Fragestellung betreffend die negative Bemessungsgrundlage für April 2017

Im April 2017 hätten die Gewinnauszahlungen die Einsatzleistungen der Kunden überstiegen und folglich zu einer negativen monatlichen Bruttospieleinnahme geführt.

Bei der Berechnung der Jahresbruttospieleinnahmen sei nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 57 Abs. 5 GSpG auf die Gegenüberstellung der Einsätze und Gewinne eines Kalenderjahres abzustellen. Die Abgabenschuld entstehe bei Ausspielungen über elektronische Lotterien mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne (§ 59 Abs. 1 Z 2 letzter Satz GSpG). Zusätzlich sei nach § 59 Abs. 3 GSpG die Selbstberechnung der Glücksspielabgabe auf monatlicher Basis vorgesehen.

Obwohl die laufende Berechnung und Voranmeldung der Bemessungsgrundlage gemäß § 59 Abs. 3 GSpG auf monatlicher Basis zu erfolgen habe, sei nach dem eindeutigen Wortlaut des § 57 Abs. 5 GSpG eine Jahresbetrachtung anzustellen. Etwas Anderes gebe der Gesetzeswortlaut nicht her. Der Umstand, dass aufgrund eines negativen Saldos in einem Monat für diesen Monat zwangsläufig keine Glücksspielabgabe zu entrichten sei, bedeute daher nicht, dass es bei einer monatsübergreifenden Jahresbetrachtung keiner weiteren Berücksichtigung negativer Salden einzelner Monate bedürfe. Vielmehr lasse der äußerste Wortsinn der Bestimmung des § 57 Abs. 5 GSpG nur eine Jahresbetrachtung zu.

Nach der aktuellen Rechtsprechung des VwGH sei jedoch das Kalenderjahr basierend auf der Bestimmung des § 59 Abs. 3 GSpG (monatliche Abfuhr der Glücksspielabgabe) und entgegen dem Wortlaut des § 57 Abs. 5 GSpG der „Jahresbruttospieleinnahmen“ nicht als Saldierungszeitraum heranzuziehen (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003-5, Rz 84). Da die Glücksspielabgaben iSd § 57 GSpG nach dem Gesetzeswortlaut des § 59 Abs. 3 erster Satz GSpG jeweils für einen Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) zu entrichten seien, habe nach der Rechtsprechung des VwGH die Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen in Form der Saldierung der erhaltenen Einsätze mit den ausbezahlten Gewinnen monatlich zu erfolgen und nicht jährlich (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003-5, Rz 85). Es sei keine Vorschrift ersichtlich, wonach bei der Selbstbemessung der Glücksspielabgabe für elektronische Lotterien nach Jahresende eine (neuerliche) Saldierung zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf Basis des Kalenderjahres durchgeführt werden könnte bzw. müsste.

In einem Folgeerkenntnis hinsichtlich der Behandlung von negativen monatlichen Bruttospieleinnahmen habe der VwGH zusätzlich festgehalten, dass die Gewährung einer Gutschrift iZm Glücksspielabgaben in einem Kalendermonat unzulässig sei (VwGH 10.9.2020, Ro 2018/17/0004-4, Rz 11). Nach Ansicht des VwGH sei die Festsetzung einer Gutschrift aus dem Titel der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG mangels gesetzlicher Grundlage als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH 10.9.2020, Ro 2018/17/0004-4, Rz 11).

Nach Ansicht der Bf. wäre es entgegen der VwGH-Rechtsprechung anhand aller Auslegungskriterien überzeugend, dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 57 Abs. 5 GSpG folgend bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf eine Jahresbetrachtung abzustellen und am Ende des Jahres ein Gesamtsaldo zu erstellen. Dem Wortlaut des § 57 Abs. 5 GSpG entsprechend seien die Einsätze den ausgezahlten Gewinnen des gesamten Kalenderjahres gegenüberzustellen. Mit dieser Vorgangsweise wäre gleichzeitig sichergestellt, dass die Bemessungsgrundlage auf Basis einer Jahresbetrachtung nie weniger als Null sein könne.

Nachdem zur Nicht-Berücksichtigung von negativen monatlichen Bemessungsgrundlagen mittlerweile eine gefestigte Judikatur des VwGH vorliege, werde - entgegen den Bedenken der Bf. - der Festsetzung mit „EUR 0,00“ für den Zeitraum April 2017 im Zuge dieser Verfahren nicht widersprochen.

4. Fragestellung zu den Bonusbedingungen („Widerspruch“)

In einer weiteren Fragestellung werde ersucht bekanntzugeben, aus welchem Grund die folgenden in den derzeitigen Bonusbedingungen enthaltenen Passagen

[...]

von ihren Ausführungen in der Stellungnahme aus September 2022 abwichen, 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 01/2014 bis 03/2019 sei. Das Finanzamt verweise jedoch in seiner Stellungnahme vom 28.12.2022 auf Bonusbedingungen, die an diesem Tag abgerufen worden seien. Die Bonusbedingungen, auf die vom Finanzamt verwiesen worden sei, seien jedenfalls erst nach März 2019 (Ende des verfahrensgegenständlichen Zeitraumes) in Kraft getreten.

Da, wie einleitend festgehalten, der Zeitraum des Verfahrens jedoch die Perioden 01/2014-03/2019 umfasse, sei darauf hinzuweisen, dass die derzeit geltenden und seitens Finanzamts per 28.12.2022 abgerufenen Bonusbedingungen keinerlei Anwendbarkeit auf das gegenständliche Verfahren entfalteten.

Folglich könne diese Fragestellung des gegenständlichen Vorhalts wie folgt beantwortet werden: die Stellungnahme aus September 2022 beziehe sich auf die Bonusbedingungen mit Stand 06.03.2018 (Version 2.0). Diese seien dem Finanzamt bereits im Zuge der Offenlegung vom 29.04.2019 übermittelt worden. In der Stellungnahme aus September 2022 seien keine Aussagen enthalten, die den für das Verfahren relevanten Bonusbedingungen widersprächen.

Die vom Finanzamt angeführten Bonusbedingungen hätten erst ab 05.01.2021 gegolten und folglich keine Relevanz für das vorliegende Verfahren und seien aus diesem Grund von der Bf. auch nicht näher geprüft worden.

5. Fragestellungen zur konkreten Ausgestaltung der Boni der 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 Finanzamtes vom 28.12.2022 sei nicht geklärt, ob es sich bei den von der Bf. angebotenen Boni um Guthaben („Gutscheine“) handle, welche gewährt und erst nach der Erfüllung von Umsatzbedingungen auszahlbar würden. Oder ob die Boni der 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 „Cashback“, 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.

5.1. Zur konkreten Ausgestaltung der Boni der Bf.

Bereits in der Stellungnahme aus September 2022 sei angeführt worden, dass gemäß den Bonusbedingungen der Bf., die dem Finanzamt im Zuge der Offenlegung vom 29.04.2019 übermittelt worden seien, alle Boni an Umsatzbedingungen gebunden seien und der Kunde keine Auszahlung verlangen könne, solange diese Bedingungen nicht vollständig erfüllt seien (Punkt 3 iVm Punkt 8 der angeführten Bedingungen):

[...]

Bei den von der Bf. angebotenen Boni handle es sich somit nicht um umsatzabhängige Geschenke. Sie übermittle dazu anbei nochmals in der Beilage V die Bonusbedingungen, mit Stand 06.03.2018, die wie erwähnt dem Finanzamt bereits im Zuge der Offenlegung vom 29.04.2019 übermittelt worden seien. Die angeführte und übermittelte Beilage V bilde einen integrierenden Bestandteil der vorliegenden Stellungnahme.

Wie im gegenständlichen Fragenvorhalt gefordert, seien im Zuge der Beantwortung von der Bf. zusätzlich zu den o.a. Bonusbedingungen, weitere Fassungen, welche sich im

verfahrensgegenständlichen Zeitraum 01/2014-03/2019 in Geltung befunden hätten, ausgehoben worden. Sämtliche Bonusbedingungen, die von der Bf. noch hätten ausgehoben werden können, lege sie der vorliegenden Stellungnahme bei:

- Bonusbedingungen Version 2.0, welche sich ab 06.03.2018 in Geltung befunden hätten als Beilage V „Bf._Bonusbedingungen_V2.0_03_2018“
- Bonusbedingungen Version 1.0, die erste Version der spezifischen Bonusbedingungen der Bf. als Beilage VI „Bf._Bonusbedingungen_V1.0“
- Bonusbedingungen Version 1.1, welche sich ab 14.03.2016 in Geltung befunden hätten als Beilage VII „Bf._Bonusbedingungen_V1.1_03_2016“
- Bonusbedingungen Version 1.6, welche sich ab 31.10.2016 in Geltung befunden hätten als Beilage VIII „Bf._Bonusbedingungen_V1.6_10_2016“ und
- AGB-Version 5.4, welche sich ab 05.12.2018 in Geltung befunden hätten als Beilage IX „Bf._AGB_V5.4_1 2_2018“

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

In allen oben angeführten Bonusbedingungen, die den verfahrensgegenständlichen Zeitraum weitestgehend abdeckten, werde angeführt, dass der Bonus an Umsatzbedingungen gebunden sei. Die übermittelten Versionen der Vertragsbedingungen der Bf. sähen in diesem Kontext allesamt vor, dass sämtliche Boni und die aus diesen resultierenden Gewinne erst ausgezahlt werden könnten, nachdem die Umsatzbedingungen (idR 30-maliger Umsatz) erfüllt worden seien. Eine vorherige Auszahlung des dem Bonusbetrag zugrundeliegenden Echtgeldes führe gemäß den Bonusbedingungen zum Verlust sämtlicher Bonusbeträge auf dem Kundenkonto.

Wie ebenfalls bereits in der Stellungnahme aus September 2022 angeführt, sei festzuhalten, dass gemäß den Bonusbedingungen der Bf. in der Version, die dem Finanzamt im Zuge der Offenlegung vom 29.04.2019 übermittelt worden seien und sich am 20.02.2019 nach wie vor in Geltung befunden hätten, alle Boni an Umsatzbedingungen gebunden seien (Punkt 3 der angeführten Bedingungen):

[...]

Weiters sei in den angeführten Bonusbedingungen Folgendes enthalten (Punkt 1):

[...]

Die oben zitierte 30-fache Umsatzbedingung des Bonusgeldes plus Echtgeldes sowie die Bedingung der „Nicht-Übertragbarkeit“ von Boni sei in exakt dieser Form in allen vorliegenden

Fassungen der Bonusbedingungen der Bf. enthalten. Sämtliche Bonusbedingungen stünden folglich im Einklang mit den Ausführungen in ihrer Stellungnahme aus September 2022, wonach einerseits die gewährten Boni weder in Bargeld abgelöst noch an andere Spieler (ggf. gegen Entgelt) weitergegeben werden könnten und andererseits alle von der Bf. angebotenen Boni an Umsatzbedingungen gebunden seien, womit diese den Kriterien der Rechtsprechung des BFG (BFG vom 31.5.2021, RV/7104456/2019; jüngst wiederholt bestätigt durch BFG Dezember 2021, RV/7103851/2020; BFG 15.7.2022, RV/7105528/2014; BFG 19.7.2022, RV/7104755/2019) zur Abzugsfähigkeit von umgewandelten Boni entsprächen.

Zumal - wie angeführt - alle vorliegenden Bonusbedingungen konkrete Bestimmungen enthielten, wonach die von der Bf. angebotenen Boni an Umsatzbedingungen gebunden seien, komme diesen kein (von einer weiteren Spielteilnahme unabhängiger) Vermögenwert zu und es handle sich auch nicht um umsatzabhängige Geschenke.

5.2. Steuererhöhende Korrektur umsatzabhängiger Boni

Wie im Detail unter Punkt 5.1 dargelegt und mittels der übermittelten Bonusbedingungen belegt worden sei, handle es bei den von der Bf. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum angebotenen Boni nicht um umsatzabhängige Geschenke.

Die von ihr angebotenen Boni seien an Umsatzbedingungen gebunden und erst, wenn diese zwingend erforderlichen Bedingungen erfüllt worden seien, erfolge eine Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld.

Folglich entspreche die Position Bonus (im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld), die in der angeschlossenen Beilage II Bf. Aktualisierte Berechnung GSA 2014-2019 übermittelt werde, 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 aus September 2022 sowie die Offenlegung vom 29.04. 2019, in denen ausdrücklich angeführt worden sei, dass im gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum in den zur Berechnung herangezogenen Bruttospieleinnahmen keine von der Bf. gewährten Boni enthalten gewesen seien. Folglich hätten etwaige Freispiele weder eine bemessungsgrundlagenerhöhende noch eine bemessungsgrundlagenmindernde Wirkung entfaltet.

Die Bf. halte unter Verweis auf ihre Stellungnahme aus September 2022 fest, dass in dem von ihr bekanntgegebenen GGR lediglich Gewinne enthalten seien, welche den vom BFG aufgestellten Kriterien entsprächen.

Folglich sei eine Korrektur etwaiger Gewinne aus Freispielen (gewährten Boni) im gegenständlichen Fall nicht erforderlich.

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.

Zusätzlich ersuche sie, basierend auf der aktualisierten Berechnung der Jahresbruttospieleinnahmen in der Beilage II Bf. Aktualisierte Berechnung GSA 2014-2019 um entsprechende Anpassung der Festsetzung der Glücksspielabgabe für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum.

Beilagen:

Beilage I Stellungnahme BFG vom 14. September 2022

Beilage II Bf. Aktualisierte Berechnung GSA 2014-2019

Beilage III Bf. Originaldaten GSA 2014-2018

Beilage IV Bf. Daten 01_19 - 03_19

Beilage V Bf._Bonusbedingungen_V2.0_03_2018

Beilage VI Bf._Bonusbedingungen_V1.0

Beilage VII Bf._Bonusbedingungen_V1.1_03_2016

Beilage VIII Bf._Bonusbedingungen_V1.6_10_2016

Beilage IX Bf._AGB_V5.4_12_2018

---//---

Dieses Schreiben wurde dem Finanzamt zur Stellungnahme weitergeleitet, das daraufhin am 27.10.2023 wie folgt ausführte:

Zur allgemeinen rechtlichen Beurteilung von Boni verwies 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 festzuhalten, dass das Vorhandensein von Umsatzbedingungen nicht automatisch bedeute, dass ein „Bonus“, dh eine Werbemaßnahme,

einen Abzugsposten darstelle. Wenn Geld in ausreichender Höhe umgesetzt werden müsse, um den in Echtgeld bestehenden „Bonus“ zu erhalten (der Bonus werde zum ersten Mal auszahlfar), handle es sich nicht um das Ergebnis einer zufallsabhängigen Entscheidung. Der Erhalt des Auszahlungsbetrages erfolge nicht zufallsabhängig, sondern nach Erreichen einer bestimmten Umsatzbedingung).

- Zeitpunkt der „Konvertierung“ in Echtgeld

Nicht jede Auszahlbarkeit von „Bonusgeld“ sei als auszahlfarer Gewinn zu werten. Ein Gewinn könne nur das Ergebnis einer aleatorischen Entscheidung sein. Die Bf. gehe 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, werden EUR 5,00 vom Bonusgeldkonto und EUR 5,00 vom Echtgeldkonto verwendet).

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

- Zu den vorgelegten Spielbedingungen

Die vorgelegten Bonusbedingungen seien im Wesentlichen gleichlautend. Es fänden sich insbesondere folgende Bestimmungen:

[...]

Der Ablauf könne daher offenbar folgendermaßen aussehen: ein Spieler zahle EUR 100,00 ein. Er bekomme einen Bonus in Höhe von EUR 100,00 hinzu. Er müsse nun einen Umsatz von EUR 6.000,00 (200x30) innerhalb von 30 Tagen tätigen, um die EUR 100,00 an Bonus „umzuwandeln“. Diese Umwandlung, dh Erfüllung einer Umsatzbedingung sei nicht das Ergebnis einer aleatorischen Entscheidung.

[...]

Der Spieler spiele daher offenbar primär mit seiner Einlage (Echtgeld) und erst im Anschluss mit dem Bonus. Die Einsätze der Einlage (Echtgeld) stellen Einsätze dar und fließen in die Bemessungsgrundlage. Das ausschließliche Einsetzen des Bonus stelle keine Ausspielung dar und unterliege nicht der GSpA nach § 57 Abs. 2 GSpG - daher liege weder ein Einsatz noch ein ausbezahlter Gewinn vor.

- Wenn Echtgeld eingesetzt werde, sei dieses vollständig als Einsatz zu werten.
- 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.

[...]

Demnach könne der Spieler sozusagen „bestraft“ werden, falls er 180 Tage keine Einzahlung tätige - sein (auszahlbares) Echtgeld werde in Bonusgeld umgewandelt, welches er wie einen Bonus (rück)umwandeln müsse, indem er weiter Geld bei Glücksspielen einsetze. Hier handle es sich jedenfalls nicht um „Freispielen“ von Boni, sondern um ein eigenes Thema - eine solche Konvertierung stelle ebenso keinen Abzugsposten dar, weil es sich nicht um das Ergebnis von Zufallsentscheidungen handle.

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.

Ein pauschales Abstellen auf die Umstände, dass „Boni“ nicht weitergebar seien bzw. an Umsatzbedingungen geknüpft seien, könne nicht dazu führen, dass ein betriebswirtschaftlicher (Werbe-)Aufwand pauschal abgezogen werde. Dies könne nicht aus der ergangenen Rechtsprechung abgeleitet werden.

---//---

Mit Schreiben vom 15.04.2024 legte die Bf. dazu eine ergänzende Stellungnahme vor:

I. Executive Summary / Beantwortung in Kurzform

- Entgegen der Ansicht des Finanzamtes stellten die von der Bf. angebotenen Boni weder Werbemaßnahmen dar noch seien sie pauschal im Rahmen der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen abgezogen worden.
- Da die von der Bf. gewährten Boni vor ihrer „Umwandlung in Echtgeld“ (= Freispielen des Bonus durch mehrmaliges Einsetzen neben Echtgeld) weder auszahlfähig noch an andere Spieler übertragbar seien, hätten sie keinen unabhängigen Vermögenswert iSd VWGH-Judikatur und seien daher weder im Rahmen der Einsätze noch im Rahmen der Gewinne berücksichtigt worden.
- Der im Zuge des „Freispiels“ von Bonusguthaben erzielte und in der Folge ausbezahlte Gewinn sei entgegen der Ansicht des Finanzamtes sehr wohl das Ergebnis aleatorischer Entscheidungen und somit in Entsprechung der aktuellen Entscheidungen des BFG als Abzugsposten bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen berücksichtigt worden.
- Im Einklang mit der Judikatur seien weder Freispiele noch gewährte Boni im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe berücksichtigt worden.
- Für die Abzugsfähigkeit des „konvertierten“ Gewinns sei es entgegen der Ansicht des Finanzamtes nicht erforderlich, dass Bonusguthaben gemeinsam mit Echtgeld für Spielteilnahmen verwendet werde.

II. Bisheriges Vorbringen

Zum bisherigen Vorbringen verwies 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 Folgenden solle zur besseren Übersicht und Nachvollziehbarkeit jeweils einzeln auf die Fragestellungen/Themen aus der Stellungnahme des Finanzamtes vom 27.10.2023 eingegangen werden.

1. Bonusbedingungen / Umsatzbedingungen

„In der Stellungnahme des Bf. wird ausgeführt, dass die „Boni“ an die Umsatzbedingungen gebunden seien. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass das Vorhandensein von Umsatzbedingungen nicht automatisch bedeutet, dass ein „Bonus“ dh eine Werbemaßnahme einen Abzugsposten darstellt. Wenn Geld in ausreichender Höhe umgesetzt werden muss, um den in Echtgeld bestehenden „Bonus“ zu erhalten (der Bonus wird zum ersten Mal auszahlfähig), handelt es sich nicht um das Ergebnis einer zufallsabhängigen Entscheidung. Der Erhalt des Auszahlungsbetrages erfolgt nicht zufallsabhängig, sondern nach Erreichen einer bestimmten 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 daran 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 Kunden der Bf. 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 ihr 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 eine Echtgeldeinzahlung getätigt hätten.

Wie vom VwGH in der Entscheidung vom 24.06.2020, 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 aufgestellte und durch das BFG in den Folgeentscheidungen bestätigte Grundregel hinsichtlich der Behandlung der Boni sei eindeutig und klar:

- Solange Spiele gegen Boni angeboten würden (= der Kunde verwende den Bonus zur Teilnahme am Glücksspiel), wobei die Boni nicht in Geld abgelöst und nicht an andere Kunden übertragen werden könnten, liege weder ein Einsatz noch ein Gewinn vor.
- So lange 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 im 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 Bf. biete Neukunden als auch bestehenden Kunden verschiedene Begünstigungen in Form von diversen Boni sowie Freispielen an. Die jeweiligen Voraussetzungen für die Gewährung von Boni, ihre konkrete Ausgestaltung sowie die Bedingungen für ihre Verwendung und Auszahlung unterlägen besonderen vom jeweiligen Bonus abhängigen Bonusbedingungen. Die Bf. weise darauf hin, dass die im verfahrensgegenständlichen Zeitraum geltenden Bonusbedingungen bereits im Zuge der Offenlegung vom 29.04.2019 sowie in Entsprechung des Vorhaltes vom 06.04.2023 gemeinsam als Beilagen IV, V, VI, VII und VIII ihrer Stellungnahme vom September 2023 übermittelt worden seien und einen integralen Bestandteil dieser Stellungnahme bildeten. Darin seien sowohl allgemeine als auch die besonderen Bedingungen für die spezifischen von der Bf. gewährten Boni (Willkommensbonus, Reload-Bonus, Freundschaftsbonus) geregelt.

Die Behörde meine nun in ihrer Stellungnahme, dass der Erhalt des sofort auszahlbaren Bonusgelds nicht zufallsabhängig erfolge, sondern nach Erreichen der Umsatzbedingungen. Dass dies nicht der Fall sei, solle am Beispiel des Willkommensbonus veranschaulicht werden.

Der Willkommensbonus sei Neukunden vorbehalten und an die erstmalige Registrierung des Spielers sowie Einzahlung von Echtgeld auf das Spielerkonto geknüpft. Somit erhalte ein Kunde den Einzahlungsbonus ausschließlich bei einer Einzahlung von Echtgeld.

Sobald sich ein Neukunde erstmals auf der Webseite registriere und damit ein Vertragsverhältnis mit der Bf. eingehe sowie eine bestimmte Mindesteinzahlung (€ 10,00) auf sein Spielerkonto vornehme, werde seinem Bonuskonto ein Bonusbetrag in Höhe von 100% (bei einer Mindesteinzahlung von € 10,00 somit ein Bonusguthaben in Höhe von € 10,00) gutgeschrieben. Nach vollständiger Registrierung könne der Kunde an den von der Bf. angebotenen Online-Glücksspielen teilnehmen.

Der Bonus werde dem Kundenkonto gutgeschrieben und es erfolge eine Trennung von Echtgeld- und Bonusgeldtransaktionen. 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.

Die Teilnahme an dem Online-Glücksspiel-Angebot der Bf. setze in der Regel (Ausnahme seien die Freispiele) die Leistung eines Einsatzes voraus, der als Entgelt für den Erhalt einer Gewinnchance betrachtet werde (§ 2 Abs. 1 GSpG). Die Bonusbedingungen der Bf. seien derart ausgestaltet, dass erforderliche Einsätze zunächst dem vorhandenen Echtgeldguthaben am Spielerkonto abgezogen würden. Erst nach Ausschöpfung dieses Guthabens würden die

Einsätze vom Bonusguthaben gespeist (siehe Punkt 4 letzter Satz der Bonusbedingungen). Habe der Kunde sein eingezahltes „echtes“ Geld durch „Pech im Spiel“ verloren, biete ihm der Bonusbetrag eine zusätzliche Gewinnchance. Der Spieler erhalte im Fall des Verlustes seines eingezahlten Echtgeldes nämlich die Chance, mit dem gewährten Bonusbetrag weiterzuspielen und unter Einsatz desselben einen auszahlbaren Gewinn zu erzielen.

Gewinne aus diesem Spiel würde 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 erhöhten noch verminderten.

Für die „Umwandlung“ oder dieses „Freispielen“ des Bonus sähen die Bonusbedingungen spezifische Bedingungen vor, nämlich die Erfüllung sogenannter Umsatzbedingungen (diese würden im Folgenden sowie unter Punkt 2 dargestellt).

Im Fall des Willkommensbonus müssten Bonus samt Einzahlung 40-mal in einem Zeitrahmen vom 30 Tagen ab Tätigung der Ersteinzahlung umgesetzt werden, andernfalls verfalle der Bonus (siehe Punkt 1 der „Zusätzliche(n) Bonusbedingungen für den Willkommensbonus“ iVm Punkt 12 der „Allgemeinen“ Bonusbedingungen). Der Spieler müsse somit den Betrag der Einzahlung samt Bonusguthaben $(10+10)$ 40-fach um- bzw. einsetzen, demnach einen „Umsatz“ in Höhe von $800 ((10+10) \times 40)$ generieren, um den Bonus „freizuspielen“. Das bedeute, dass der Spieler mithilfe seines Bonusguthabens Einsätze im Gesamtausmaß von 800 tätigen müsse, damit er sich den durch diese Bonusspiele allfällig erzielten Gewinn in Echtgeld umwandeln und in weiterer Folge auszahlen lassen könne. Vereinfacht dargestellt könne das „Freispielen des Bonus“ folgendermaßen ablaufen:

Setze der Spieler von seinem Bonusguthaben beispielsweise einen Betrag von € 5,00 für die Teilnahme an einem Spiel ein, könne er dieses Spiel entweder verlieren oder gewinnen. Verliere er das Spiel, sei der gesetzte Bonusbetrag endgültig verloren und sein restliches Bonusguthaben betrage nur noch 5 $(10-5)$. Wiederhole sich dieser Vorgang, sei der Bonusbetrag zur Gänze verloren und die Umsatzbedingungen seien demnach nicht erfüllt worden (der Spieler habe weder einen auszahlbaren Gewinn lukriert noch den erforderlichen Einsatz im Ausmaß von 800 erreicht). Diesfalls werde der Bonus nie auszahlbar.

Alternativ bestehe die Möglichkeit, dass der Bonus gesetzt und das Spiel gewonnen werde, sodass dem Bonusguthaben ein Gewinn (etwa in Höhe von 10) gutgeschrieben werde. Diesen Gewinn könne sich der Spieler jedoch nicht auszahlen lassen, da der Mindestumsatz noch nicht erreicht und demnach die Umsatzbedingungen (noch) nicht erfüllt worden seien. Der Spieler müsse den Gewinn somit weiter (ein)setzen. Verliere der Teilnehmer das nächste Spiel, verringere sich sein Bonusguthaben wieder, gewinne er es, vermehre sich sein Bonusguthaben. Dieser Vorgang müsse sich so lange wiederholen, bis das Umsatzerfordernis von 800 erreicht sei, dh der Spieler insgesamt einen Betrag von 800 gesetzt habe. Erst bzw. nur in diesem Fall

könne der „Bonus“ bzw. korrekterweise „der aus den Bonusspielen erzielte Gewinn“ tatsächlich in Echtgeld umgewandelt werden, sodass sich der Spieler den Gewinn letztendlich auch auszahlen lassen könne. Dieser Vorgang werde als „Konvertierung“, Umwandlung oder auch „Freispielen“ des Bonus bezeichnet.

Im Ergebnis müsse der Kunde also mehrfach an Glücksspielen der Bf. unter Verwendung seines Echtgeld- und Bonusguthabens teilnehmen, um den erforderlichen Einsatz gemäß den Bonusbedingungen 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 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 Finanzamt 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 aufgrund der Spielbedingungen die Ausgestaltung so, dass der Gewinn aus dem Freispiel zunächst 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 („Wie vom Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 26.02.2021 richtig ausgeführt wurde (...).“) Vorgehen, entspreche auch der

Vorgehensweise, die von der Bf. in dem beschwerdegegenständlichen Zeitraum angewandt worden sei: Die in der Spalte „Bonus im ZP 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 Gewinnen und Verlusten 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:

„Wenn der Spieler an einem Spiel teilnimmt, wird sein Einsatz primär vom einbezahlten Geld (Buy-in-Guthaben) genommen und nur, soweit dieses nicht ausreiche, werde zusätzlich vom Bonusguthaben abgebucht.“

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“ einbezahlten Beträge – bei Verwendung als Einsatz für eine Spielteilnahme als die Bemessungsgrundlage erhöhend zu behandeln ist.“

In der Spalte „Echtgeldeinsatz inkl Jackpot Contributions“ 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. Zum 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. Die Bf. geht 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 ZP 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.

Dem Argument des Finanzamtes, wonach ein Gewinn nur ein Ergebnis einer aleatorischen Entscheidung sein könne und nicht jede Auszahlbarkeit von „Bonusgeld“ als auszahlbarer Gewinn zu werten sei, sei Folgendes entgegenzuhalten:

Die Glücksspielabgabe des § 57 Abs. 2 GSpG knüpfe an den Begriff der Ausspielung an und nehme somit auf den Ausspielungsbegriff des § 2 Abs. 1 GSpG Bezug. Eine Ausspielung iSd § 2 Abs. 1 GSpG erfordere die Leistung eines Einsatzes sowie, dass ein Gewinn in Form einer vermögenswerten Leistung in Aussicht gestellt werde. Um als Glücksspiel iSd GSpG qualifiziert zu werden, müsse die Entscheidung über das Spielergebnis zudem ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rz 95ff; VwGH 23.7.2020, Ro 2018/17/0006, Rz 5; VwGH 5.8.2020, Ro 2018/17/0014, Rz 5; VwGH 10.9.2020, Ro 2018/0004, Rz 5; VwGH 10.9.2020, Ro 2018/17/0011, Rz 6; BFG 31.5.2021, RV/7104456/2019; BFG 6.6.2023, RV/7103329/2020).

Der nach „Freispielen“ in Echtgeld umgewandelte Bonusgewinn sei als das Ergebnis solcher aleatorischer bzw. zufallsabhängiger Entscheidungen zu qualifizieren. So sei der Erhalt des Auszahlungsbetrages in Form des erspielten Gewinns aus den Bonusspielen für den einzelnen Spieler nicht gewiss, da die Umsatzbedingungen (wie bereits unter Punkt 1 dargestellt) nicht in jedem Fall erfüllt werden könnten. Vielmehr hänge die Erfüllung der Umsatzbedingungen insbesondere davon ab, dass der Spielteilnehmer die erhaltenen Bonusbeträge für die Teilnahme an weiteren Glücksspielen einsetze und sein Bonusguthaben nicht verspiele, bevor er die Umsatzbedingungen, insbesondere das Erfordernis des 40- bzw. 30-fachen Einsetzens nicht erfüllt habe.

Das Bonussystem sei demnach nicht derart ausgestaltet, dass der Erhalt eines Bonus zwangsläufig zu einem Gewinn führe. Dies wäre aus Sicht eines jeden Glücksspielanbieters kein wirtschaftlich sinnvolles Geschäftsmodell. Die Gewährung der verschiedenen Boni vermittele dem Spieler lediglich eine zusätzliche Gewinnchance, indem er nach Verlust seines eingezahlten Echtgeldguthabens an weiteren Glücksspielen durch Einsatz seines Bonusguthabens teilnehmen könne. Wie bereits mehrfach erwähnt, sei mit dem Bonus lediglich eine Gewinnchance, nicht jedoch ein garantierter Gewinn verbunden.

Wie sich aus der unter Punkt 1 ausführlich dargestellten Funktionsweise des Bonussystems ergebe, bestehe diese Gewinnchance darin, dass das Bonusguthaben nach Verlust des eingezahlten Echtgeldes als Einsatz für die Teilnahme an weiteren Spielen verwendet werden könne. Dadurch erhalte der Spieler die Möglichkeit, die Umsatzbedingungen zu erfüllen und einen auszahlbaren Gewinn zu erzielen. Das jeweilige durch Einsatz von Bonusguthaben gespielte Spiel müsse dabei nicht zwangsläufig gewonnen werden. Ein möglicher Ausgang sei

auch, dass es verloren werde. Habe der Spieler „Glück“ und gewinne das Spiel, sei das Ergebnis dieses Glücksspiels kein weiterer Bonus, sondern ein Gewinn.

Dieser Gewinn sei nicht sofort auszahlbar, sondern müsse solange weiter gesetzt werden, bis die jeweiligen Umsatzbedingungen erfüllt seien. Verliere der Spieler das Bonusspiel, sei der gesetzte Bonusbetrag verloren. Im Zuge der Teilnahme an Bonusspielen bestehe somit bloß die Möglichkeit, dass der Spieler durch mehrmaliges Gewinnen von Bonusspielen Gewinne erziele, die im – für den Spieler – besten Fall nach Erfüllung der Umsatzbedingungen in Echtgeld ausgezahlt werden könnten.

Die Gewährung der Willkommens-, der Reload- oder der Freundschaftsboni müsse somit nicht zwangsläufig zu in Echtgeld auszahlbaren Gewinnen führen. Wie dargestellt, müsse der Spielteilnehmer neben willentlich beeinflussbaren Bedingungen (zB Tätigkeit einer Mindesteinzahlung, Erfüllen der Umsatzbedingungen innerhalb des geltenden Zeitrahmens) auch nicht willentlich beeinflussbare, somit zufallsabhängige Voraussetzungen erfüllen, um eine „Konvertierung“ des aus den Bonusspielen erzielten Gewinns in Echtgeld zu erreichen. Plastisch ausgedrückt, müsse der Spieler insofern auch einfach „Glück haben“, indem er die Bonusspiele gewinne bzw. diese nicht verliere, bevor sein Bonusguthaben aufgebraucht sei. Verliere der Spieler die Glücksspiele und verbrauche er nach und nach sein Bonusguthaben, sei das Bonusgeld endgültig verloren und der Spieler könne sich in weiterer Folge auch keinen „konvertierten“ Gewinn auszahlen lassen.

3. Freispiele/Gewährte Boni im Rahmen der Selbstberechnung einbezogen

„Selbst wenn davon auszugehen ist, dass es sich bei bestimmten Boni tatsächlich um eine Art Gutschein gehandelt hat, 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 mit einer konkreten Ausspielung teilweise aus Echtgeld und teilweise aus einem Gutschein besteht (zB besteht ein Bonusgeldkonto und ein Echtgeldkonto und erfolgte 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.“

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. In diesem Punkt gebe es folglich keine Abweichung zwischen der Ansicht der Bf. und jener der Behörde.

Wie bereits in der Offenlegung vom 25.04.2019 und ihren bisherigen Stellungnahmen ausgeführt, seien in den zur Berechnung der Glücksspielabgabe enthaltenen Jahresbruttospieleinnahmen im Einklang mit der Judikatur (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rz 95ff; VwGH 23.7.2020, Ro 2018/17/0006, Rz 5; VwGH 5.8.2020, Ro 2018/17/0014, Rz 5; VwGH 10.9.2020, Ro 2018/0004, Rz 5; VwGH 10.9.2020, Ro 2018/17/0011, Rz 6; BFG 31.5.2021, RV/7104456/2019; BFG 6.6.2023, RV/7103329/2020) keine von der Bf. gewährten Boni enthalten. Gewährte Boni seien folglich im verfahrensgegenständlichen Zeitraum weder bemessungsgrundlagenerhöhend als Einsatz in der Spalte „Echtgeldeinsatz inkl Jackpot Contributions“ noch bemessungsgrundlagenmindernd in der Spalte „Echtgeldgewinn inkl Jackpot Winnings“ enthalten.

Die in Abzug gebrachten Beträge in der Spalte „Bonus (im ZP der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld)“ des bereits übermittelten Berechnungsblattes enthielten ausschließlich diejenigen aus Bonusguthaben erzielten Gewinne, die nach der Umwandlung in Echtgeld an Spieler ausbezahlt worden seien. Zwecks Klarstellung halte die Bf. fest, dass die Berechnung der Jahresbruttospieleinnahmen somit im Einklang mit der Ansicht des VwGH und des BFG erfolgt und ein Abzug gewährter Boni nicht erfolgt sei.

Neben den oben bereits angeführten Boni (Willkommens-, Reload- und Freundschaftsbonus) biete die Bf. ihren Kunden auch die Teilnahme an sogenannten Freispielen an. Konkret sähen die Bonusbedingungen „Freispiele ohne Einzahlung“ sowie „Freispiele nach einer Mindesteinzahlung“ vor.

Im Einklang mit der Judikatur seien diese Freispiele weder in Form von Einsätzen noch in Form von Gewinnen in der von der Bf. zur Berechnung der Glücksspielabgabe herangezogenen Bemessungsgrundlage enthalten. Freispiele seien für Zwecke der Glücksspielabgabe demnach so behandelt worden, als hätten sie nicht stattgefunden, dh im Rahmen der Offenlegung seien bei den Freispielen Einsätze und ausbezahlte Gewinne in Höhe von jeweils € 0,00 angenommen worden.

In Bezug auf die konkrete Fragestellung des Finanzamtes, ob bei einer konkreten Ausspielung ein (nicht als Einsatz zu wertender) Gutschein alleine eingesetzt werde oder zusammen mit Echtgeld, verweise die Bf. insbesondere auf ihre nachfolgenden Ausführungen zu Punkt 4.

4. Zu den vorgelegten Spielbedingungen

„Die vorgelegten Spielbedingungen sind im Wesentlichen gleichlautend. Es finden sich insbesondere folgende Bestimmungen:

[...]

Der Ablauf kann daher offenbar folgendermaßen aussehen: Ein Spieler zahlt EUR 100 ein. Er bekommt einen Bonus in Höhe von EUR 100 hinzu. Er muss nun einen Umsatz von EUR 6.000

(200x30) innerhalb von 30 Tagen tätigen, um die EUR 100 an Bonus „umzuwandeln“. Diese Umwandlung, dh die Erfüllung einer Umsatzbedingung ist nicht das Ergebnis einer aleatorischen Entscheidung.

[...]

Der Spieler spielt daher offenbar primär mit seiner Einlage (Echtgeld) und erst im Anschluss mit dem Bonus. Die Einsätze der Einlage (Echtgeld) stellen Einsätze dar und fließen in die Bemessungsgrundlage. Das ausschließliche Einsetzen des Bonus stellt keine Ausspielung dar und unterliegt nicht der GSpA nach § 57 Abs. 2 GSpG – daher liege weder ein Einsatz noch ein ausbezahlter Gewinn vor.

- *Wenn Echtgeld eingesetzt wird, ist dieses vollständig als Einsatz zu werten.*
- *Wenn der Echtgeldbetrag aufgebraucht ist, wird ausschließlich (nicht sofort auszahlbares) Bonusgeld eingesetzt. Dieses ist nicht als Einsatz zu werten und liegt daher auch keine Ausspielung vor und unterliegt dieses Glücksspiel nicht der gegenständlichen Abgabe. Damit erzielte Gewinne sind auch nicht steuermindernd zu berücksichtigen.“*

Wie bereits ausführlich in den obigen Punkten dargestellt, sei der aus Bonusguthaben „freigespielte“ und in Echtgeld ausgezahlte Gewinn sehr wohl das Ergebnis zufallsabhängiger Entscheidungen, sodass der „umgewandelte“ Bonusgewinn in Entsprechung der Judikatur des BFG von der Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht worden sei. Die Bf. verweise diesbezüglich auf die detaillierte Darstellung unter Punkt 2.

Wie das Finanzamt richtig ausführe, seien die Bonusbedingungen der Bf. derart ausgestaltet, dass bei sämtlichen von ihr gewährten Boni (Willkommens-, Reload- sowie Freundschaftsbonus) die für die Spielteilnahme erforderlichen Einsätze zunächst das vorhandene Echtgeldguthaben vom Spielerkonto verwendet werde. Erst nach Ausschöpfung dieses Guthabens würden die Einsätze vom gewährten Bonusguthaben herangezogen (vgl. insbesondere den vom Finanzamt zitierten Punkt 4 der Bonusbedingungen).

Sämtliche Einsätze, die aus dem Echtgeldguthaben der Kunden stammten, fänden in der Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe, konkret in der Spalte „Echtgeldeinsatz inkl Jackpot Contributions“ des bereits übermittelten Berechnungsblattes Berücksichtigung.

Wie vom Finanzamt richtig ausgeführt, seien die mit Bonusguthaben getätigten Einsätze in Entsprechung der bereits mehrfach zitierten VwGH- und BFG-Judikatur mangels vermögenswerter Leistung (die Bonusbeträge seien weder auszahlbar noch übertragbar) nicht im Rahmen der Einsätze in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen. In der von der Bf. übermittelten Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe seien demnach keine aus Bonusguthaben getätigten Einsätze (vgl. dazu ihre ausführliche Darstellung unter Punkt 1) enthalten. Nur solche Einsätze, die nach dem „Freispielen“ von Bonusgewinnen in Echtgeld

konvertiert und im Anschluss wiederum – gleich wie echtes Geld – als Einsatz für weitere Spielteilnahmen verwendet worden seien, seien in den „Echtgeld-Einsätzen“ enthalten.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes sei es für die spätere Abzugsfähigkeit von „konvertierten“ Bonusgewinnen im Rahmen der ausbezahlten Gewinne ihres Erachtens nicht relevant, ob das gewährte Bonusguthaben in den vorangegangenen Bonusspielen gleichzeitig mit „Echtgeld“-Guthaben oder erst, nachdem das Echtgeldguthaben verspielt worden sei, als Einsatz verwendet worden sei. In beiden Fällen erfolge die Gewährung der Boni aufgrund des vom Spieler mit der Bf. geschlossenen Glücksspielvertrages und setze voraus, dass der Spieler im Vorfeld „echtes“ Geld auf sein Kundenkonto einzahle. Die Boni seien im Rahmen des Abschlusses des Glücksspielvertrages zusätzlich vereinbarte Gewinnchancen, welche durch „Freispielen“ gemäß den Umsatzbedingungen, sohin in Abhängigkeit eines aleatorischen Moments im Zeitpunkt ihrer „Umwandlung“ in „Echtgeld“ einen vermögenswerten Vorteil bilden könnten.

Im Stadium des „Freispiels“ hätten die Boni hingegen mangels Auszahlbarkeit und Weitergabemöglichkeit an andere Spieler keinen selbstständigen Vermögenswert, sodass ihre Einbeziehung weder im Rahmen der Gewinne noch der Einsätze zulässig wäre.

Zusammenfassend sei hierzu wie folgt festzuhalten:

- Sämtliche Echtgeldeinsätze seien im verfahrensgegenständlichen Zeitraum bemessungsgrundlagenerhöhend in der Spalte „Echtgeldeinsatz inkl Jackpot Contributions“ enthalten.
- Bei der Bf. seien die begebenen (= gewährten) Boni im verfahrensgegenständlichen Zeitraum nicht in den Jahresbruttospieleinnahmen als Einsatz enthalten.
- Alle von der Bf. gewährten Boni seien an Umsatzbedingungen gebunden. Alle Gewinne, die mit diesem Bonus erzielt würden, seien bis zur Erreichung der Umsatzbedingungen ebenfalls nicht in den Jahresbruttospieleinnahmen als Einsatz 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.
- Die Verwendung eines 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.

- 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 an 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 ZP der Umwandlung von Bonusgeld in 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.

In weiterer Folge führe das Finanzamt zu den vorgelegten Spielbedingungen wie folgt aus:

[...]

„Demnach kann der Spieler sozusagen „bestraft“ werden, falls er 180 Tage keine Einzahlung tätigt – sein (auszahlbares) Echtgeld wird in Bonusgeld umgewandelt, welches er wie einen Bonus (rück)umwandeln muss, indem er weiter Geld bei Glücksspielen einsetzt. Hier handelt es sich jedenfalls nicht um „Freispielen“ von Boni, sondern um ein eigenes Thema – eine solche Konvertierung stellt ebenso keinen Abzugsposten dar, weil es sich nicht um das Ergebnis von Zufallsentscheidungen handelt.“

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

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

Dem Finanzamt sei zuzustimmen, wonach die Umwandlung von Echtgeld in Bonusgeld nicht in die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe einzubeziehen sei. Weder Einsätze, die mit von Echtgeld in Bonusgeld umgewandelten Guthaben gespielt worden seien, noch Gewinne aus derartigen Bonusspielen seien in der der Glücksspielabgabe der Bf. zugrundeliegenden Bemessungsgrundlage enthalten. Um das in Bonusgeld umgewandelte Echtgeld wieder

„freizuspielen“, sähen die vom Finanzamt obig zitierten Bonusbedingungen vor, dass der Bonusbetrag 50-fach umgesetzt werden müsse. Würden diese Umsatzbedingungen erfüllt, könne der Bonus wieder auf das Echtgeldkonto umgebucht und in weiterer Folge ausgezahlt werden. Zum Zeitpunkt der „Konvertierung“ des Bonusgewinns stelle dieser wiederum eine vermögenswerte Leistung dar, sodass er – wie jeder andere Bonus auch – entweder (im Fall seiner Auszahlung) im Rahmen der ausgezahlten Gewinne von der Bemessungsgrundlage abzuziehen oder (im Fall seines Verwendens als Einsatz) im Rahmen der Einsätze der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen sei.

Zuletzt führe das Finanzamt noch wie folgt aus:

„Ein pauschales Abstellen auf die Umstände, dass „Boni“ nicht weitergebbar bzw. an Umsatzbedingungen geknüpft seien, könne nicht dazu führen, dass ein betriebswirtschaftlicher (Werbe-)Aufwand pauschal abgezogen werde. Dies könne nicht aus der ergangenen Rechtsprechung abgeleitet werden.“

Zwecks Vermeidung von Wiederholungen verweise die Bf. diesbezüglich auf ihre bisherigen Ausführungen in dieser Stellungnahme, insbesondere auf Punkt 1.

V. Aufrechterhaltung der bisherigen Anträge

Die Bf. halte 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 07.04.2025 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Bf. um Bekanntgabe:

„Im Echtgeldeinsatz laut Beilage II Ihres Schreibens vom 14.08.2023 seien sogenannte ‚Jackpot Contributions‘ enthalten, unter denen man in anderen Fällen jenen Teil der Einsätze versteht, der an die Spielehersteller zu entrichten ist, um damit den Jackpot zu befüllen. Offenbar handelt es sich dabei im gegenständlichen Fall jedoch um Einsätze der Spieler im Zusammenhang mit Jackpot-Spielen.

Sind in den ‚Jackpot Winnings‘ auch die vorgenannten Kosten enthalten, die an die Spielehersteller zu entrichten sind? Wenn ja, in welcher Höhe?“

---//---

In Beantwortung des Vorhaltes mit undatiertem, am 14.05.2025 eingelangten Schreiben nahm die Bf. folgendermaßen Stellung:

I. Executive Summary / Beantwortung in Kurzform

- Die in Beilage II ihres Schreibens vom 14.08.2023 enthaltenen „Jackpot Contributions“ umfassten lediglich Einsätze von Kunden iZm der Teilnahme an Jackpot-Ausspielungen.
- In dem in Beilage II ihres Schreibens vom 14.08.2023 enthaltenen Posten „Jackpot Winnings“ seien keinerlei bloße Kosten der Bf. iSd VwGH/BFG enthalten.

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 und Dokumente.

III. Beantwortung Fragestellungen des BFG

1. Fragestellung zu dem Begriff der in Beilage II Ihres Schreibens vom 14.08.2023 angeführten „Jackpot Contributions“:

In der ersten Fragestellung sei ersucht worden, bekanntzugeben, wie die in Beilage II ihres Schreibens vom 14.08.2023 angeführte Bezeichnung „Jackpot Contributions“ zu verstehen sei.

Bezugnehmend auf diese Fragestellung könne die Bf. bestätigen, dass es sich bei den in „Beilage II Bf. Aktualisierte Berechnung GSA 2014-2019“ ihres Schreibens vom 14.08.2023 angeführten „Jackpot Contributions“ lediglich um Einsätze von Kunden iZm der Teilnahme an den Jackpot-Ausspielungen handle. Die in der angemerkten Beilage II angeführten Beträge entsprächen folglich der Rechtsansicht des BFG vom 31.05.2021, RV/7104456/2019:

„Unstrittig ist, dass die Kunden für die Teilnahme an den Jackpotspielen 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.“

2. Fragestellung zu der Berechnungsgröße „Jackpot Winnings“ und darin enthaltenen Beträgen:

Weiters sei in der Fragestellung ersucht worden, bekanntzugeben, ob der in Beilage II ihres Schreibens vom 14.08.2023 angeführte Posten „Jackpot Winnings“ ebenfalls Kosten beinhalte, welche an die Spielehersteller zu entrichten seien, um den Jackpot zu befüllen.

Betreffend diese Fragestellung sei anzumerken, dass die in „Beilage II Bf. Aktualisierte Berechnung GSA 2014-2019“ ihres Schreibens vom 14.08.2023 angeführten „Jackpot Winnings“ ausschließlich Auszahlungen aus dem Jackpot an österreichische Kunden (sogenannte Jackpot Gewinne aus Kundensicht) umfassten.

Die berechneten und in der verfahrensgegenständlichen Beilage II unter „Jackpot Winnings“ angeführten Beträge stünden somit mit der Rechtsansicht des BFG vom 31.05.2021, RV/7104456/2019, in Einklang:

„Erst die tatsächliche Auszahlung des Jackpots als Gewinn an einen Kunden der Bf., der vom Inland aus am Jackpotspiel teilgenommen hat, mindert die Bemessungsgrundlage.“

Es würden in den im Zuge des Verfahrens übermittelten Berechnungsgrundlagen (insbesondere in der gegenständlichen Beilage II ihres Schreibens vom 14.08.2023) keine bloßen Kosten der Bf., welche nach Ansicht des VwGH (VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005) und BFG (BFG 31.5.2021, RV/7104456/2019) keinerlei Deckung in § 57 Abs. 5 GSpG fänden, als Abzugsposten berücksichtigt.

IV. Aufrechterhaltung der bisherigen Anträge

Die Bf. halte 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 sowie ergänzenden Stellungnahmen.

---//---

Mit Schreiben vom 27.05.2025 nahm das Finanzamt zum Entwurf der Entscheidung durch das BFG Stellung wie folgt:

Punkt 3.2.4.2. Behandlung der gewährten „Boni“

Es werde darauf verwiesen, dass die Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes der aktuellen Rechtsprechung des VwGH (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003) entspreche, wonach ein Abzug gewährter Boni (Rabatte, Freispiele) im Rahmen der ausbezahlten Gewinne mangels Vorliegens eines aleatorischen Elements nicht zulässig wäre.

Für die Frage der Einbeziehung der Boni in die Bemessungsgrundlage sei die jeweilige konkrete Ausgestaltung relevant. Gegenständlich handle es sich um Boni, die nicht übertragbar seien und nicht in Bargeld abgelöst werden könnten, folglich keinen von einer allfälligen Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstellten. Überdies werde das Bonusgeld-Konto getrennt vom Echtgeld-Konto geführt. Somit komme den Boni lediglich eine Rabattfunktion zu und seien sie weder als Einsatz noch als Gewinn zu betrachten.

Punkt 3.2.4.4. Neuberechnung der Glücksspielabgabe

Das Finanzamt Österreich könne zu den von der Bf. gelieferten Zahlen keine Stellungnahme abgeben, da keine Unterlagen zur genauen Höhe der als bemessungsgrundlagenerhöhend

gewerteten Einzahlungsboni vorlägen. Es sei jedoch festzuhalten, dass die Berechnungen der Bf. im üblichen Ausmaß vergleichbarer Fälle lägen.

---//---

Mit Schreiben vom 25.06.2025 zog die Bf. die Anträge auf Entscheidung durch den Beschwerdesenat und Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

1. Sachverhalt

1.1. Allgemeines zur Bf.

Die Bf. ist ein nach maltesischem Recht registriertes Unternehmen, dessen Glücksspielprodukte unter der Website www.G-1.com seit Anfang 2014 unter anderem auch in Österreich verfügbar waren. Es werden ausschließlich Online-Casino-Spiele (im Zeitraum 01-05/2014 auch Online-Poker) angeboten, Kunden können auf der genannten Webseite keine Sportwetten abschließen. Sie verfügt über keine Niederlassung in Österreich und betreibt ihr Unternehmen von Malta aus. Ebenso besitzt die Bf. keine inländische Konzession iSd § 14 GSpG („Lotterienkonzession“).

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 auf der genannten Website unter Bekanntgabe von Telefonnummer, daraufhin versendeten Code, Name, Geburtsdatum, E-Mail-Adresse sowie Adresse (Land, Straße, Stadt und Postleitzahl) registrieren und ein Kundenkonto eröffnen. 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 Bruttospielleinnahmen berücksichtigt, die von Kunden erzielt wurden, die bei der Registrierung Österreich als Wohnsitzland und eine österreichische Adresse angegeben haben.

1.2. Boni

Weiters wurden den Kunden seitens der Bf. Boni (unter der Auflage von Echtgeldeinsätzen sowie Umsatzbedingungen begebene Willkommens-, Reload- und Freundschaftsboni sowie Freispiele mit und ohne Mindesteinzahlung) gewährt.

Wenn der Kunde einen bestimmten Betrag auf seinem Echtgeld-Konto einsetzte, bekam er einen bestimmten Betrag als Bonus auf seinem Bonusgeld-Konto gutgeschrieben. Es war zwingend erforderlich, dass der Kunde „echtes“ Geld auf sein Kundenkonto einzahlt und dieses in weiterer Folge auch als Einsatz verwendete, damit ihm ein Bonus gewährt wurde. Zunächst musste mit dem Echtgeld gespielt werden, erst nach dessen Verbrauch konnte der Bonus eingesetzt werden. Echtgeld-Gewinne konnten sofort entnommen werden. Um einen Bonus in Echtgeld umzuwandeln und vom Spielerkonto abheben zu können, musste jeder Bonus plus die Einzahlung 30-mal umgesetzt werden. Im Falle einer früheren Entnahme oder von Verlusten verfiel der Bonus.

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 auszahlbar wurden.

Weder die Begebung sämtlicher Boni noch die damit erzielten Gewinne verminderten die als „GGR“ bezeichneten Jahresbruttospieleinnahmen. Auch im Zeitraum ihrer Einlösung durch die Kunden waren Boni in der Bemessungsgrundlage der gegenständlichen Glücksspielabgaben nicht als Einsatz enthalten.

1.3. Jackpot Costs

Weiters wurden sowohl lokale Jackpots als auch sogenannte von den Spieleherstellern veranstaltete Pool Jackpots angeboten. Dabei handelte es sich bei den Jackpots grundsätzlich um Pools, in denen die Spieleinsätze mehrerer Spieler zusammengefasst wurden. Aus diesen Pools erfolgte später die Auszahlung des Jackpot-Gewinnes an einen einzigen Spieler.

Die lokalen Jackpots wurden 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 waren.

Die in der Beilage II des Schreibens der Bf. vom 14.08.2023 enthaltenen „Jackpot Contributions“ umfassten lediglich Einsätze von Kunden im Zusammenhang mit der Teilnahme an Jackpot-Ausspielungen.

Außerdem sind in den in der Beilage II enthaltenen „Jackpot Winnings“ keinerlei bloße Kosten der Bf., die zur Befüllung des Jackpots an die Spielehersteller weiterzuleiten waren, enthalten.

1.4. Selbstberechnungen

Mit Selbstanzeige vom 25.04.2019 gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG gab die Bf. (neben dem Sachverhalt) für den Zeitraum 01/2014 bis 03/2019 die monatlichen Jahresbruttospieleinnahmen („GGR“), zuzüglich (01/2014-12/2015 und 01/2018-08/2018, 10/2018, 12/2018, 01/2019 und 03/2019) bzw. abzüglich (09/2018, 11/2018 und 02/2019) der „Jackpot Costs“ sowie zuzüglich (01/2016-08/2016, 10/2016-01/2017 und 03/2017-12/2017) bzw. abzüglich (09/2016 und 02/2017) des „Bonus“, ausgehend von den Daten jener Kunden, die bei der Registrierung eine österreichische Adresse angegeben hatten, bekannt und ermittelte die sich daraus ergebenden Glücksspielabgaben.

1.5. Festsetzung

Mit Bescheiden vom 19.05.2020 (Bescheidebegründungen vom 20.05.2020) setzte das damalige Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel basierend auf den bekanntgegebenen monatlichen Jahresbruttospieleinnahmen unter rechnerisch nur annähernd nachvollziehbarer Hinzufügung der „Bonus“-Beträge bzw. der „Jackpot Costs“.

2. Beweiswürdigung:

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die mit Schreiben vom 25.04.2019 gemäß § 29 FinStrG erstattete Selbstanzeige, die vom Bundesfinanzgericht eingesehenen 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 25.04.2019 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 Boni nicht in den Jahresbruttospieleinnahmen als Einsätze enthalten waren,
- weder die Begebung der Boni noch die damit erzielten Gewinne die Beträge laut „GGR“ als „Gewinne“ verminderten,

wurde vom Finanzamt in den Stellungnahmen vom 28.12.2022 und 27.10.2023 nicht in Zweifel gezogen, sondern lediglich rechtliche Beurteilungen vorgebracht, weshalb das Bundesfinanzgericht vom Zutreffen dieser Sachverhaltsfeststellungen ausgehen konnte.

Auch steht mangels entgegenstehenden Vorbringens des Finanzamtes unbestritten fest, dass pro Spieler eine Trennung in Echtgeld- und Bonusgeld-Konto vorgenommen wurden.

2.3. Jackpot Costs

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 ein 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 Ermittelbarkeit der „Teilnahme vom Inland aus“

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

Zum Tatbestandselement „Teilnahme vom Inland aus“ liegen bereits mehrere Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060; VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005), des Unabhängigen Finanzsenates sowie des Bundesfinanzgerichtes vor.

Das Tatbestandsmerkmal „Teilnahme vom Inland“ ist nach der Judikatur des BFG und des UFS dann erfüllt, wenn sich der Spielteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses des Spielvertrages tatsächlich physisch im Inland (als geographisch festlegbarem Ort) befindet. Auf 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 28.12.2011, 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 28.6.2015, 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 an ihre Kunden beim jeweiligen Spiel geführt 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 Wettgebühre 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 zum Einwand der Bf., dass bei Ausspielungen mit Freispielen oder Boni keine vermögenswerte Leistung iSd § 2 Abs. 1 GSpG vorliege, liegt mittlerweile ausführlich klarstellende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003) vor:

„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.“

Im gegenständlichen Fall waren für die Beurteilung der Qualität der Boni im Lichte der vorstehenden Judikatur des VwGH die entsprechenden Regelungen in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bf. heranzuziehen:

[...]

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.

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/7104456/2019, 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 Costs

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 Jahresbruttospielerlöse (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/7104383/2017). 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 der Stellungnahme vom 14.08.2023 übermittelten Tabelle (Beilage II) überein (die fehlenden Beträge für Oktober 2018 wurden anhand der der Bemessung zugrundeliegenden bekanntgegebenen Zahlen von Amts wegen ergänzt):

Monat	Echtgeldeinsatz inkl. Jackpot Contributions	Echtgeldgewinn inkl. Jackpot Winnings	Echtgeld GGR	Poker GGR	Bonus (im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld)	GGR (Bemessungs- grundlage)	Glücksspiel- abgabe 40%
01/2014	11.068.033,23	10.685.173,53	382.859,70	1.228,40	114.577,96	269.510,14	107.804,06
02/2014	9.235.081,73	8.935.072,74	300.008,99	1.228,40	59.375,22	241.862,17	96.744,87
03/2014	13.602.114,79	13.272.893,68	329.221,11	1.228,40	60.863,72	269.585,79	107.834,32
04/2014	10.031.585,10	9.755.843,75	275.741,35	1.228,40	82.352,94	194.616,81	77.846,72
05/2014	14.950.863,14	14.596.463,41	354.399,73	1.228,40	63.517,00	292.111,13	116.844,45
06/2014	10.295.019,38	9.945.441,99	349.577,39		52.466,44	297.110,95	118.844,38
07/2014	12.375.067,89	11.985.143,49	389.924,40		97.997,31	291.927,09	116.770,84
08/2014	11.756.874,97	11.382.693,73	374.181,24		98.100,84	276.080,40	110.432,16
09/2014	11.408.742,11	10.916.845,61	491.896,50		180.213,44	311.683,06	124.673,22
10/2014	13.019.165,18	12.502.116,36	517.048,82		155.700,58	361.348,24	144.539,30
11/2014	11.872.376,26	11.490.052,16	382.324,10		142.067,04	240.257,06	96.102,82
12/2014	15.111.869,22	14.810.496,61	301.372,61		88.487,95	212.884,66	85.153,86
01/2015	15.711.477,28	15.178.057,06	533.420,22		90.479,66	442.940,56	177.176,22
02/2015	11.426.868,90	11.033.607,74	393.261,16		51.855,44	341.405,72	136.562,29
03/2015	17.317.002,60	16.937.472,40	379.530,20		118.075,80	261.454,40	104.581,76
04/2015	16.892.160,80	16.363.972,77	528.188,03		87.061,23	441.126,80	176.450,72
05/2015	12.515.624,92	12.016.209,00	499.415,92		88.229,55	411.186,37	164.474,55
06/2015	13.492.112,16	13.062.533,87	429.578,29		75.975,67	353.602,62	141.441,05
07/2015	15.246.145,10	14.832.106,04	414.039,06		114.387,63	299.651,43	119.860,57

08/2015	14.997.681,24	14.536.066,11	461.615,13		110.674,18	350.940,95	140.376,38
09/2015	12.621.786,97	12.175.727,44	446.059,53		116.817,65	329.241,88	131.696,75
10/2015	12.587.070,47	12.192.522,92	394.547,55		127.985,71	266.561,84	106.624,74
11/2015	16.628.635,88	16.081.673,40	546.962,48		100.092,54	446.869,94	178.747,98
12/2015	17.768.386,74	17.190.833,64	577.553,10		97.725,20	479.827,90	191.931,16
01/2016	15.582.384,27	15.242.727,10	339.657,17		124.511,76	215.145,41	86.058,16
02/2016	15.062.644,74	14.602.237,16	460.407,58		169.299,27	291.108,31	116.443,32
03/2016	20.965.328,62	20.460.226,24	505.102,38		144.326,66	360.775,72	144.310,29
04/2016	19.264.570,65	18.775.707,18	488.863,47		185.218,66	303.644,81	121.457,92
05/2016	16.272.225,13	15.929.357,93	342.867,20		197.553,96	145.313,24	58.125,30
06/2016	13.522.387,25	13.039.927,04	482.460,21		103.171,67	379.288,54	151.715,42
07/2016	17.650.301,63	17.100.332,57	549.969,06		119.870,45	430.098,61	172.039,44
08/2016	12.923.361,65	12.447.525,31	475.836,34		103.174,87	372.661,47	149.064,59
09/2016	15.209.522,54	14.809.228,23	400.294,31		154.576,35	245.717,96	98.287,18
10/2016	26.174.655,00	25.379.612,34	795.042,66		95.469,73	699.572,93	279.829,17
11/2016	28.526.822,19	27.817.573,08	709.249,11		98.549,75	610.699,36	244.279,74
12/2016	16.839.678,84	16.505.935,93	333.742,91		71.400,29	262.342,62	104.937,05
01/2017	12.406.128,44	11.927.913,57	478.214,87		122.793,19	355.421,68	142.168,67
02/2017	10.642.169,12	10.240.243,50	401.925,62		165.416,18	236.509,44	94.603,78
03/2017	12.373.941,75	11.998.322,50	375.619,25		105.358,78	270.260,47	108.104,19
04/2017	13.572.000,24	13.628.453,32	- 56.453,08		61.867,57	- 118.320,65	0,00
05/2017	11.867.790,24	11.378.922,30	488.867,94		47.803,02	441.064,92	176.425,97
06/2017	13.677.467,49	13.257.367,77	420.099,72		76.503,27	343.596,45	137.438,58
07/2017	10.736.097,99	10.341.927,20	394.170,79		58.643,94	335.526,85	134.210,74
08/2017	10.369.253,33	9.952.705,91	416.547,42		69.151,96	347.395,46	138.958,18
09/2017	13.116.565,62	12.810.093,36	306.472,26		80.168,66	226.303,60	90.521,44
10/2017	12.623.869,47	12.173.066,83	450.802,64		50.045,29	400.757,35	160.302,94
11/2017	12.185.817,77	11.813.812,46	372.005,31		69.992,75	302.012,56	120.805,02
12/2017	16.354.258,46	15.860.476,59	493.781,87		84.774,71	409.007,16	163.602,86

01/2018	13.102.364,40	12.724.181,84	378.182,56		73.680,11	304.502,45	121.800,98
02/2018	13.476.933,55	13.020.600,96	456.332,59		81.788,39	374.544,20	149.817,68
03/2018	16.634.182,76	16.034.756,82	599.425,94		80.640,30	518.785,64	207.514,26
04/2018	15.274.251,31	14.727.129,04	547.122,27		99.709,08	447.413,19	178.965,28
05/2018	17.173.765,26	16.567.704,93	606.060,33		131.449,35	474.610,98	189.844,39
06/2018	14.657.675,22	14.012.383,28	645.291,94		131.944,59	513.347,35	205.338,94
07/2018	16.353.623,02	15.821.766,93	531.856,09		122.181,99	409.674,10	163.869,64
08/2018	12.719.152,99	12.258.095,89	461.057,10		111.017,05	350.040,05	140.016,02
09/2018	15.764.075,41	15.182.646,81	581.428,60		88.409,11	493.019,49	197.207,80
10/2018	17.727.948,37	17.422.109,28	305.839,09		75.547,21	230.291,88	92.116,75
11/2018	16.074.117,54	15.483.054,63	591.062,91		156.384,92	434.677,99	173.871,20
12/2018	18.799.526,43	18.168.400,96	631.125,47		124.565,49	506.559,98	202.623,99

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 vorgesehene Formvorschrift (elektronisch bzw. im Falle der Unzumutbarkeit mittels Formular Gsp50) nicht eingehalten wird. Eine Abgabefestsetzung mittels Abgabenbescheid kommt nur in Betracht, wenn sich der selbstberechnete und dem Finanzamt bekanntgegebene Abgabebetrag 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. selbstberechneten und dem Finanzamt bekannt gegebenen Abgabebeträge für die Zeiträume 01/2014 bis 12/2018 als unrichtig, nämlich zu hoch erwiesen.

Es wurden daher von der Abgabenbehörde zu Recht Bescheide gemäß § 201 BAO erlassen, wobei allerdings die Höhe der festgesetzten Abgabebeträge sogar noch die selbstberechneten Beträge überstiegen, weshalb den Beschwerden gegen die Bescheide 01/2014 bis 12/2018 Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide wie in der unter Punkt 3.2.4.4. angeführten Tabelle ersichtlich abzuändern waren.

<i>Monat</i>	<i>Echtgeldeinsatz inkl. Jackpot Contributions</i>	<i>Echtgeldgewinn inkl. Jackpot Winnings</i>	<i>Echtgeld GGR</i>	<i>Poker GGR</i>	<i>Bonus (im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld zu Echtgeld)</i>	<i>GGR (Bemessungs- grundlage)</i>	<i>Glücksspiel- abgabe 40%</i>
01/2019	14.287.718,41	13.874.496,42	413.221,99			413.221,99	165.288,80
02/2019	15.207.641,49	14.700.453,47	507.188,02			507.188,02	202.875,21
03/2019	17.724.783,90	17.101.983,97	622.799,93			622.799,93	249.119,97

Hingegen erwies sich die bekanntgegebene Selbstberechnung für die Monate 01-03/2019 als richtig, weshalb eine bescheidmäßige Festsetzung unterbleiben hätte müssen. Die betreffenden Bescheide waren daher aufzuheben.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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), sodass eine Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 2. Juli 2025