

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Ilse Rauhofer, die Richterinnen Mag. Diana Sammer sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Markus Fischer und Christian Sambs in der Beschwerdesache *****Bf1***, ***Bf1-Adr***** vertreten durch MMag. Dr. Katharina Kubik, Peregringasse 4, 1090 Wien, über die Beschwerden gegen die Bescheide des (damaligen) Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel bzw. des Finanzamtes Österreich betreffend Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG

- vom 24. Jänner 2017 für die Monate 2 -12/2012, 1 - 12/2013, 1 - 12/2014 und 1 - 11/2015 (fortgesetztes Verfahren nach VwGH 10.9.2020, Ro 2018/17/0004),
- vom 25. Oktober 2023 für die Monate 1-3/2018 + 5/2018 (Vorlage ans BFG vom 20.2.2024),
- vom 2. Februar 2024 für die Monate 4/2018 + 06-12/2018 (Vorlage ans BFG vom 20.2.2024),

alle zur Steuernummer *****BF1StNr1***** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 21. Oktober 2025 durch Fassung eines Umlaufbeschlusses zu Recht erkannt:

I.1 Die Beschwerden gegen die Bescheide vom 24.1.2017 betreffend die Glücksspielabgabe für 2/2012 – 11/2015 werden als unbegründet abgewiesen.

I.2 Die Beschwerden gegen die Bescheide vom 25.10.2023 betreffend die Glücksspielabgabe für 1-3/2018 + 5/2018 sowie vom 02.02.2024 betreffend die Glücksspielabgabe für 4/2018 + 06/2018 – 08/2018 werden als unbegründet abgewiesen.

I.3 Den Beschwerden gegen die Bescheide vom 02.02.2024 betreffend die Glücksspielabgabe für 9/2018 – 12/2018 wird teilweise Folge gegeben und werden die angefochtenen Bescheide insofern abgeändert, als die Festsetzung wie nachstehend dargestellt erfolgt:

Monat	Bemessungsgrundlage	davon 40 % Glücksspielabgabe
09/2018	2.149.792,91	817.865,16
10/2018	1.913.834,52	723.371,23
11/2018	2.036.389,93	772.507,97

12/2018	2.184.458,99	823.426,19
---------	--------------	------------

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Vorbemerkungen

Streitpunkte waren in den Beschwerdeverfahren zunächst insbesondere:

- Unionsrechts- und Verfassungskonformität der Glücksspielabgaben
- Feststellbarkeit der „Teilnahme vom Inland aus“ durch das Indiz Registrierungsadresse
- Einordnung von Onlinepoker als elektronische Lotterie
- Einbeziehung der den Spielern von der Bf. gewährten Boni in die Bemessungsgrundlage
- Behandlung von Freispielen

Auf Grund der zwischenzeitigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere **VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003; VwGH 10.9.2020, Ro 2018/17/0004** (= Verfahren der Bf.) sowie **VwGH 14.05.2024, Ra 2022/16/0076** (betrifft eine „Schwestergesellschaft“ der Bf.) ist nur noch die Höhe der Bemessungsgrundlage zwischen den Verfahrensparteien strittig, konkret die Behandlung der „**Vielspielerpunkte**“ (auch „**FPP-Tickets**“ oder ab 2017 „**Starscoins**“ genannt) sowie der „**nachträglichen Bargelderstattungen**“.

Verfahrensablauf betreffend Glücksspielabgabe für 2/2012 bis 11/2015

Mit Schriftsatz vom **11.1.2016** erfolgte eine **Offenlegung** gemäß § 29 FinStrG der Glücksspielabgabe für die Monate **2/2012 – 11/2015**, der in einer Beilage eine Übersicht der monatlichen Bemessungsgrundlage und des selbstberechneten Abgabebetrages angeschlossen wurde. Bei der Selbstberechnung der Glücksspielabgabe wurden von der Bf. auch die sog. „Vielspielerpunkte“ sowie die „nachträglichen Bargelderstattungen“ in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Mit Schriftsatz vom **26.01.2016** beantragte die Bf. gemäß § 201 BAO die bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgabe für die Monate 2/2012 – 11/2015, weil sich ihrer Ansicht nach die Selbstberechnung als unrichtig erweise.

Mit **Bescheid vom 27.01.2016** wies das FA den Antrag ab, weil seiner Meinung nach die Selbstberechnung der Glücksspielabgabe richtig erfolgt sei.

Am **29.02.2016** brachte die Bf. gegen diesen Abweisungsbescheid fristgerecht **Beschwerde** ein. Nach Durchführung ergänzender Ermittlungen erfolgte mit Bescheid vom **24.01.2017 gemäß § 299 BAO** eine Aufhebung des Abweisungsbescheid und ergingen gleichzeitig am 24.01.2017 den aufgehobenen Bescheid ersetzende neue Sachentscheidungen, in dem das Finanzamt für den Zeitraum 2/2012 -11/2015 Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 57 Abs. 2 GSpG erließ. Die mit den **Bescheiden vom 24.01.2017** erfolgte Festsetzung der Glücksspielabgabe stützte das Finanzamt jeweils auf § 201 Abs. 3 Z 1 BAO. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage wurde vom Finanzamt die Beträge aus den sog. „Add Ons Pokerturniere“ von den von der Bf. selbstberechneten Beträgen in Abzug gebracht (deshalb ergab sich für die meisten Zeiträume eine Gutschrift im Verhältnis zur Selbstberechnung); Die auf die „Vielspielerpunkte“ und die „nachträglichen Bargelderstattungen“ entfallenden Beträge wurden nicht in Abzug gebracht.

Gegen die Glücksspielabgabenbescheide vom 24.01.2017 erhob die Bf. mit Schriftsatz vom **27.2.2017 Beschwerde**, die vom Finanzamt mit **Beschwerdevorentscheidung vom 12.05.2017** als unbegründet abgewiesen wurde.

Am **14.06.2017** brachte die Bf. einen **Vorlageantrag** ein, in dem die Entscheidung durch einen Senat sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt wurde.

Am **23.10.2017** brachte die Bf. beim Bundesfinanzgericht gemäß § 264 Abs. 6 BAO eine **Vorlageerinnerung** ein (RV/7105089/2017). In der Folge legte das Finanzamt am mit **Vorlagebericht vom 13.11.2017** die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor (Verfahren zu RV/7105344/2017).

Nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat gab das BFG der Beschwerde mit Erkenntnis vom **28.03.2018, RV/7105344/2017** teilweise Folge und setzte die Glücksspielabgabe im Ergebnis im Sinne der von der Bf. bekanntgegebenen Berechnungen fest. Für Dezember 2014 erfolgte die Festsetzung mit einem negativen Abgabebetrag.

Auf Grund einer Amtsrevision hob der VwGH mit Erkenntnis vom **10.9.2020, Ro 2018/17/0004** das Erkenntnis des BFG 28.03.2018, RV/7105344/2017 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf. Das fortgesetzte Verfahren wurde beim BFG zu **RV/7103934/2020** protokolliert.

Mit **Beschluss des BFG vom 27.7.2022** wurde die Bf. aufgefordert zu den von der Bf. an die Kunden gewährten „Boni“ nähere Details bekannt zu geben sowie zahlenmäßige Angaben für die einzelnen Monate zu machen bzw. darzustellen.

Über Anregung der Bf. vom 22.8.2022 wurde das Beschwerdeverfahren vom BFG mit Beschluss vom **25.8.2022 gemäß § 271 Abs. 1 BAO ausgesetzt** bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ Ra 2022/16/0076 anhängigen Verfahrens (Revision zu BFG RV/7103142/2020).

Nach Ergehen des Erkenntnis **VwGH 14.05.2024, Ra 2022/16/0076** wurde das Verfahren von amtswegen fortgesetzt und nach einer Unzuständigkeitsanzeige der Gerichtsabteilung 1062-1 zugeteilt.

Verfahrensablauf betreffend die Glücksspielabgabe für 1-12/2018

Für die Monate **1-12/2018** führte die Bf. monatlich **Selbstberechnungen** der Glücksspielabgaben durch. Dabei wurden die Positionen „Vielspielpunkte“ und „nachträgliche Bargelderstattungen“ in die Bemessungsgrundlage einbezogen. Auf Grund der bereits vorliegenden Rechtsprechung des BFG wurden hingegen die sog. „Tournament Add-Ons“ nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Für die Monate **01-03/2018 und 05/2018** stellte die Bf. jeweils innerhalb der Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages einen Antrag an das FA auf bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgabe, da sich die Selbstberechnung ihrer Ansicht nach nicht als richtig erweise.

Mit **Bescheiden gemäß § 201 BAO vom 23.10.2023 bzw 24.10.2023** samt gesonderter Begründung vom 25.10.2023 setzte das Finanzamt die Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG für die Monate **01 - 12/2018** fest.

Am **21.11.2023** erhob die Bf. **Beschwerde** gegen die Bescheide betreffend Glücksspielabgabe für 01/2018 – 12/2018 und beantragte die angefochtenen Glücksspielabgabebescheide dahingehend abzuändern, dass die in der **Offenlegung vom 4. August 2022** (die Offenlegung, Beilage ./14) genannten und beschriebenen Boni "FPP-Tickets" und "nachträgliche Bargelderstattungen" bei der Berechnung der Glücksspielabgabe zur Gänze abgezogen werden und die Glücksspielabgabe daher für die Monate 01/2018-12/2018 entsprechend vermindert festgesetzt wird;

in eventu, die angefochtenen Glücksspielabgabebescheide aufheben und das Verfahren nach § 278 Abs. 1 BAO an die Abgabenbehörde zurückzuverweisen.

Die Beschwerde enthält folgende prozessuale Anträge:

- die Nichtvornahme einer Beschwerdeentscheidung und direkte Vorlage an das Bundesfinanzgericht gem. § 262 Abs 2 lit. a BAO;
- die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO; und
- die Entscheidung über die Beschwerde durch einen Senat gern. § 272 Abs. 2 Z 1 BAO.

Zudem regte die Bf. an, das Beschwerdeverfahren gem. § 271 BAO bis zur Entscheidung über die beim VwGH unter Ra 2022/16/0076 anhängige Revision einer zur selben Unternehmensgruppe wie die Bf. gehörenden Gesellschaft auszusetzen

Im Zuge der Bearbeitung der Beschwerde bemerkte das Finanzamt, dass für die Monate 04/2018, sowie 06 bis 12/2018 keine Anträge der Bf. auf Festsetzung der Abgabe gemäß § 201

BAO vorliegen und erließ es deshalb am **02.02.2024 einen Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO** und hob die Bescheide betreffend Glücksspielabgabe für die ZR 04/2018, 06/2018, 07/2018, 08/2018, 09/2018, 10/2018, 11/2018 und 12/2018 auf.

Gleichzeitig erließ das Finanzamt am **02.02.2024 neue Glücksspielbescheide gemäß § 201 Abs. 2 Zi 3 BAO** für die Monate 04/2018, 06/2018, 07/2018, 08/2018, 09/2018, 10/2018, 11/2018 und 12/2018 und setzte die Glücksspielabgaben fest. Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage wurden vom FA – wie auch in allen früheren Bescheiden – weder der von der Bf. begehrte Abzug der „Vielspielerpunkte“ vorgenommen, noch wurden die sog. „nachträglichen Bargelderstattungen“ berücksichtigt.

Mit **Vorlagebericht** vom **20.2.2024** legte das FA die Beschwerde vom 21.11.2023 dem BFG zur Entscheidung vor und wies darauf hin, dass die Beschwerde sowohl gegen die Bescheide vom 25.10.2023 betreffend Glücksspielabgabe 01-03/2018 + 05/2018 als auch gegen die unter Berücksichtigung der in § 253 BAO vorgesehenen Rechtswirkung gegen die (neuen) Bescheide vom 02.02.2024 betreffend Glücksspielabgabe 04/2018 + 06/2018 - 12/2018 gerichtet angesehen werde. Im Vorlagebericht verwies das FA insbesondere auf die Entscheidung **BFG 25.4.2022, RV/7103142/2020**, die zu einer „Schwestergesellschaft“ der Bf. ergangen ist.

Mit Beschluss vom **7.3.2024** zu Gz. RV/7100655/2024 setzte das BFG auch die Beschwerdeverfahren betreffend die Glücksspielabgabe für die Monate 1-12/2018 gemäß § 271 Abs. 1 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ Ra **2022/16/0076** (Revision gegen BFG 25.4.2022, RV/7103142/2020) anhängigen Verfahrens aus.

Am **28.3.2024** brachte die Bf. eine **ergänzende Stellungnahme** zum Vorlagebericht vom 20.2.2024 beim BFG ein.

Nach Ergehen des Erkenntnis **VwGH 14.05.2024, Ra 2022/16/0076** wurde das Verfahren von amtswegen fortgesetzt und nach einer Unzuständigkeitsanzeige der Gerichtsabteilung 1062-1 zugeteilt.

Beweisaufnahmen durch die nunmehr zuständige Berichterstatterin

Von der nunmehr zuständigen Berichterstatterin wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die Akten des BFG zu Gz. RV/7105089/2017 (Vorlageerinnerung), RV/7105344/2017 (Beschwerdevorlage vom 13.11.2017), RV/7103934/2020 (fortgesetztes Verfahren nach VwGH 10.9.2020, Ro 2018/17/0004) sowie RV/7100655/2024 (Beschwerdevorlage vom 20.02.2024) und die dort vom FA elektronisch vorgelegten Aktenteile sowie die von den Parteien mit den oben angeführten Schriftsätzen dem BFG übermittelte Unterlagen.

Mit Beschluss des **BFG vom 14.2.2025** wurden beiden Parteien im Hinblick auf die seit Vorlage der Beschwerden ergangene Judikatur des VwGH (insbesondere VwGH 14.05.2024, Ra 2022/16/0076 und die darin zitierte Vorjudikatur) die Gelegenheit eingeräumt eine ergänzende

Stellungnahme einzubringen.

Die Bf. wurde weiters aufgefordert,

- nach Monaten gegliederte zahlenmäßige Aufstellungen und Berechnungen der ihrer Ansicht unter Berücksichtigung der oben angeführten Judikatur des VwGH als Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe anzusetzenden Beträge sowie
- die für die beschwerdegegenständlichen Zeiträume für die Spielteilnehmer aus Österreich relevanten Spielbedingungen vorzulegen.

Nach Fristerstreckung brachte die **Bf. am 25.6.2025 eine Stellungnahme** beim BFG ein, der folgende Unterlagen als Beilage angeschlossen wurden:

- ./1 ***A*** Endnutzer-Lizenzvereinbarung exemplarisch vom Oktober 2015
- ./2 ***A*** Endnutzer-Lizenzvereinbarung exemplarisch vom Dezember 2018
- ./3 ***A*** Geschäftsbedingungen des VIP-Clubs exemplarisch vom Oktober 2015
- ./4 ***A*** Stars Rewards- Programm Prämienbedingungen vom Dezember 2018.
- ./5 Beschwerde vom 21. November 2023 betreffend die Glücksspielabgabebescheide für die Monate Jänner 2018 - Juli 2018 und August 2018 - Dezember 2018.
- ./6 Ergänzender Schriftsatz vom 28. März 2024 betreffend die Glücksspielabgabebescheide für die Monate Jänner 2018 - Juli 2018 und August 2018 - Dezember 2018.
- ./7 Neuberechnung der Glücksspielabgabe unter Berücksichtigung der Judikatur des VwGH für den Zeitraum 2012-2015 und 2018.
- ./8 Ausgewählte anwendbare Spielbedingungen im beschwerdegegenständlichen Zeitraum

Mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung vom 23.7.2025 wurden die Stellungnahme der Bf. vom 25.6.2025 samt den Beilagen vom BFG ans FA weitergeleitet

Am **30.7.2025** brachte die Bf. weitere Berechnungen über die Glücksspielabgabe beim BFG ein (bezeichnet als Beilage./7 aktualisiert), die ebenfalls ans FA weitergeleitet wurden.

Das **Finanzamt** gab dazu am **17.9.2025** eine **Gegenäußerung** ab, die am 17.9.2025 an die Bf. weitergeleitet wurde.

Mündliche Verhandlung vor dem Senat

Zu der am 21.10.2025 durchgeführten mündlichen Verhandlung vor dem Senat ist für die Bf. kein vertretungsbefugtes Organ persönlich erschienen. Für die Bf. nahm Frau Rechtsanwältin Dr. Katharina Kubik (kurz RA), unter Berufung auf die von der Bf. erteilte Vollmacht, die eine Zustellvollmacht umfasst, an der Verhandlung teil.

Nach Vortrag der Sache durch die Vorsitzende und zugleich Berichterstatterin wie in der den Parteien und den Mitgliedern des Senates ausgehändigten Beilage./1 zur Niederschrift

antworteten die Parteien auf die Frage der Vorsitzenden, ob es zum Sachverhalt noch Ergänzungen gibt, wie folgt:

„RA: Es gab im maßgeblichen Zeitraum 2 Arten von Vielspielerpunkten. Zur Wirkungsweise verweisen wir auf die Stellungnahme 11/2016. Weiters legen wir die Bedingungen mit der Bezeichnung VIP-Turniere vor. Diese wird als Beilage 2 zur Niederschrift genommen. Daraus sieht man, dass einzelne Vielspielerpunkte nicht für eine Turnierteilnahme verwendet werden konnten, sondern eine Mindestanzahl z.B. 10 FPP's für eine bestimmte Art von Turnieren.

Die Bf. veranstaltete sowohl Casinospiele, als auch Pokerspiele. Die unterschiedliche Behandlung bei der Selbstberechnung, als auch die Funktionsweise wurden im Schriftsatz von 23.11.2016 dargestellt. Es wird auch noch auf die Bestimmung des § 2 GSpG verwiesen, in dem eine klare Unterscheidung zwischen Unternehmer und Einsatz des Spielers und Anderer erfolgt. Beim Gewinn werden Spieler und Andere, aber auch der Unternehmer genannt. Das Unternehmen substituiert den Einsatz des Spielers, wenn ein Gutschein zum Einsatz kommt.

FA: Teilnehmen tut trotzdem der Spieler und nicht der Unternehmer und der leistet den Einsatz in Form eines Gutscheines und erst in weiterer Folge ist zu prüfen, ob der Gutschein einen Vermögenswert hat.

RA: Zur Frage, ob die Vielspielerpunkte auch gegen Waren eingelöst werden könnten: Es gibt grundsätzlich VIP-Shops für die Kunden weltweit. Dazu gibt es spezielle Bestimmungen und wird dazu ein Ausdruck vorgelegt (diese wird als Beilage 3 zur Niederschrift genommen). Nach den bereits vorgelegten Bedingungen kann das Unternehmen jederzeit die Dienstleistungen anpassen (Punkt 2.3. der Lizenzvereinbarung) und im VIP-Programm (Punkt 1 und 2), der Unternehmer behält sich vor, dass das VIP-Programm jederzeit zu verändern. Das steht rein in seinem Ermessen. Das ist in Österreich geschehen durch Sperrung des VIP-Shops bei Zugang als österreichischer Spielteilnehmer.

FA: Laut VwGH ist ausschließlich entscheidend, ob die Spielteilnehmer im Zeitpunkt des Einsatzes der Vielspielerpunkte für weitere Spielteilnahmen auch rechtlich die Möglichkeit gehabt hätten sich die Vielspielerpunkte in Geld oder Waren ablösen zu lassen. Die rechtliche Möglichkeit ist aus Sicht des FA anhand der Spielbedingungen und der Erklärung gegenüber dem Spieler zu beurteilen. Aus Sicht des Spielers war ausgehend von den Spielbedingungen und den Ausführungen auf der Homepage die Verwendung des Shops möglich und in diesem auch der Erwerb von Waren möglich. Eine Einschränkung oder ein Vorbehalt, dass der Shop in Österreich nicht verwendet werden kann, wurde dem Spieler gegenüber nicht erklärt.

RA: Aus den Endnutzerlizenzbedingungen Stand 2015, ergibt sich, dass „weitere Regelungen, Richtlinien und Bedingungen auf der Website abrufbar sind, die Teil der Spielbedingungen sind und diese werden von Zeit zu Zeit auf der Seite veröffentlicht und sind durch Verweis gemeinsam mit anderen Richtlinien über welche wir sie Kenntnis setzen können hier eingebunden“. Der Spieler durch Klicken „Ich stimme zu“ akzeptiert diese Bedingungen und dadurch akzeptiert der Spieler aus unserer Ansicht auch die Tatsache, dass sich der Unternehmer vorbehält die Bedingungen anzupassen und für österreichische Spielteilnehmer den Onlineshop nicht zugänglich zu machen. Dadurch werden die Spielbedingungen konkludent abgeändert.

FA: Der Vollständigkeit halber, halten wir fest, dass wir nicht prüfen können, ob der Shop aus Österreich tatsächlich nicht zugänglich war und, dass die Bf. dazu auch keine Nachweise vorgelegt hat.

Die Vorsitzende richtete sodann noch folgende Fragen an die Parteien:

War es möglich das Spielangebot der Bf. nur unter Verwendung der Vielspielerpunkte/ umgewandelten „FPP-Tickets“ zu nutzen („Freispiele“) oder konnten die Vielspielerpunkte nur durch zusätzlichen Einsatz von „Echtgeld“ für eine weitere Spielteilnahme verwendet werden („Spiel mit Rabatt“)?

RA: Der einzelne Spieler konnte auch nur unter Verwendung dieses FPP-Tickets teilnehmen, aber andere Spieler mussten „Echtgeld“ einsetzen. Es gab auch echte Freispiele. Diese wurden aber nicht in die Berechnung aufgenommen (weder auf der Einsatzseite noch auf der Gewinnseite).

RA: Falls der Senat davon ausgehen sollte, dass die FPP-Tickets einen Vermögenswert bei Verwendung als Einsatz haben, dann ist nur der Teil der als Rake-Administrationsgebühr Tischgeld entfällt als Einsatz zu werten. Ein überschüssiger Betrag ist in das Preispool gegangen und daher als ausgezahlter Gewinn in Abzug zu bringen, ähnlich den Add-ons und die betragliche Aufteilung ergibt sich aus der Stellungnahme vom November 2016. Für 2018 sind solche Aufteilungen möglich, wir haben sie aber noch nicht von der Mandantin bekommen. Der Betrag in der Kategorie Vielspielerpunkte (in der Beilage 7) ist bisher nicht zum Abzug gebracht worden. Bei diesen Beträgen handelt es sich um die als Einsatz verwendeten Beträge ohne Abzug der als Gewinn ausgeschütteten Beträge.

FA: Das FA teilt diese Rechtsansicht nicht. Sofern das BFG zum Schluss gelangt, dass die Vielspielerpunkte einen Vermögenswert haben, so ist der Gesamtbetrag als Einsatz anzusetzen und nicht der Anteil des Tischgeldes. Hierzu wird auf die Judikatur zur Pokerbesteuerung gemäß § 57 Abs. 1 GSpG verwiesen.

RA: Zu den nachträglichen Bargelderstattungen legen wir noch Spielbedingungen vor. Zu der in der Stellungnahme in der Kategorie a genannten Bargelderstattungen wird der Ausdruck „Poker First Deposit Bonus – 100 % Signup Bonus for ***A***“ vorgelegt. Diese wird als Beilage 4 zur Niederschrift genommen. Für die Kategorie b wird der Ausdruck „VIP StellarPrämien“ und „Milestone Rebates“ vorgelegt. Diese werden als Beilage 5 und 6 zur Niederschrift genommen. Daraus ist die Funktionsweise dieser „nachträglichen Bargelderstattungen“ zu sehen. Die Position der Bf. ist, dass es sich dabei um eine nachträgliche Reduzierung der Einsätze handelt und nicht um eine Ausbezahlung von Gewinnen. Es wird nicht bestritten, dass die Gutschrift, die auf dem Spielerkonto stattgefunden hat und dann als Einsatz bei einem weiteren Spiel verwendet wird, als Einsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist und auch in den vorgelegten Berechnungen wurden die „verwendeten nachträglichen Bargelderstattungen“ berücksichtigt. Die Bf. begehrt einen Abzug als „nachträglicher Rabatt“ und zwar jeweils in dem Monat, in dem es zur Rücküberweisung auf das Spielerkonto kommt. Auch wenn Einsatz und Gewinn für das betreffende Spiel in einem früheren Zeitpunkt stattgefunden hat.

FA: Dagegen sprechen zwei Argumente aus unserer Sicht. Einerseits handelt es sich aus Sicht des FA nicht tatsächlich um Rückerstattungen von tatsächlich geleisteten Einsätzen (z.B. aufgrund einer Vertragsaufhebung oder einer nachträglichen „Entgeltminderung“), sondern um einen Geldbetrag, welcher dem Spieler gegeben wird als eine Art Geschenk (Werbemaßnahme), um ihm am weiteren Spielen zu motivieren. Als zweites ist festzuhalten, dass aus Sicht des FA, selbst unter der Annahme, dass es sich um eine nachträgliche Minderung des Einsatzes handelt, die Steuerschuld entstanden ist und im Materiengesetz keine Bestimmung enthalten ist, welche eine Berücksichtigung zulassen würde (wie z.B. § 16 UstG, § 17 GreStG oder § 9 VStG).

RA: Bei allen 3 Kategorien der „nachträglichen Bargelderstattungen“ erfolgt eine Gutschrift auf dem Spielerkonto und der Spieler kann die Auszahlung verlangen oder den gutgeschriebenen Betrag für eine weitere Spielteilnahme verwenden. Wenn er es verwendet hat, ist es unter den Einsätzen in die Bemessungsgrundlage aufzunehmen und ist es individuell aufgenommen worden.

RA: Wir legen auch noch eine zahlenmäßige Aufsplittung der „nachträglichen Bargelderstattungen in die Kategorien a bis c vor. Diese wird als Beilage 7 zur Niederschrift genommen. Die dortige Bezeichnung der Kategorien 1 bis 3 entspricht den Kategorien a bis c in der Stellungnahme.

FA: Auch die Bezeichnung deutet nicht unbedingt auf eine Rückerstattung von Einsätzen.“

Zur rechtlichen Beurteilung führten die Parteien aus wie in den Schriftsätzen im bisherigen Verfahren und ergänzten.

„RA: Der VwGH verwendet das Wort „nachträglicher Rabatt“. Daraus schließen wir, dass eine Korrektur der geleisteten Einsätze möglich ist, unabhängig vom Monat der ursprünglichen Ausspielung.“

Die Parteien stellten keine weiteren Fragen und Beweisanträge.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte die Abweisung der gegenständlichen Beschwerden.

Die Vertreterin der Bf. beantragte die Abänderung der Bescheide dahingehend, dass die Bemessungsgrundlage um die Positionen Vielspielerpunkte und nachträgliche Bargelderstattungen wie in den Berechnungen dargelegt, reduziert wird und die Glückspielabgaben für die streitgegenständlichen Monate entsprechend festgesetzt werden. Sollte der Beschwerde der Bf. nicht stattgegeben werden, beantragt die Bf. die Zulassung zur Revision, da es im gegenständlichen Verfahren noch Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung gibt, die zu klären sind.

Die Vorsitzende verkündete den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten wird.

Schriftsatz der Bf. vom 30.10.2025

Nach Abschluss der mündlichen Verhandlung teilte die rechtsfreundliche Vertreterin der Bf. zunächst am 23.10.2025 der Berichterstatte(r)in telefonisch mit, dass sie von der Mandantin nach der Verhandlung noch eine Rückmeldung wegen der Zugänglichkeit des VIP Shops für österreichische Kunden samt Screenshots erhalten habe und dass sie deshalb noch einen Schriftsatz beim BFG einbringen werde.

Am 30.10.2025 langte der angekündigte Schriftsatz beim BFG ein und wurde darin ausgeführt wie folgt:

„VIP-Store:

Im Rahmen der Beschaffung weiterer Unterlagen zur Abrufbarkeit des VIP-Stores aus Östeneich hat sich herausgestellt, dass der VIP-Store für österreichische Spieler bis 1. Juni 2016 abrufbar war. Mit 1. Juni 2016 wurde der Zugang für österreichische Spieler gesperrt - die Spieler wurden darüber per Email informiert - und seither für Österreich auch nicht mehr geöffnet. Aktuell können Artikel im VIP-Store nur mehr mit Geld erworben werden.

Als Nachweis für die Sperrung dürfen wir anbei einen Screenshot der Email übermitteln, die an die österreichischen Spieler versendet wurde, inklusive eines Hinweises auf das

Datum des Versands (Beilage ./1 und Beilage ./2). Außerdem fügen wir einen Auszug aus einem Online-Forum bei, in dem über die Sperrung in Österreich diskutiert wurde - dies ebenfalls in Screenshot-Format und zum Nachweis des Datums (Beilage ./3). Für 2018 legen diese Nachweise dar, dass die Beschwerdeführerin von ihrem durch die Spielbedingungen eingeräumten Recht, den VIP-Store zu schließen, Gebrauch gemacht und die Spieler entsprechend informiert hat. Die Möglichkeit den VIP-Store zunutzen, hat daher ab 1. Juni 2016 weder rechtlich noch faktisch bestanden; durch die Information an die Spieler und das Schließen des VIP-Stores wurde der rechtliche Rahmen - die Spielbedingungen (konkludent) abgeändert.

Teilnahme an Pokerturnieren unter Verwendung von FPPs/Starscoins („Vielspielerpunkte“):

Sollte das Gericht aus den obigen Ausführungen den Schluss ziehen, dass den FPPs in den streitgegenständlichen Jahre 2012-2015 ein Vermögenswert beizumessen ist, so darf die Beschwerdeführerin auf die vorzunehmende Aufteilung in Administration Fee und Anteil am Preispool, den die Beschwerdeführerin finanziert hat, hinweisen. Der Preispool-Anteil wäre aus Sicht der Beschwerdeführerin weiterhin aus der Bemessungsgrundlage für die Glückspielabgabe auszuschneiden (ähnlich den „Add-ons“). Zur Wirkungsweise der FPPs und Aufteilung der Beträge für 2012-2015 darf die Beschwerdeführerin auf die Stellungnahme aus November 2016 verweisen (nochmals beigefügt als Beilage ./4).

Für das Jahr 2018 ergibt sich keine Änderung in der Position der Beschwerdeführerin, da durch die Nachweise gezeigt werden kann, dass den FPPs/Starscoins kein Vermögenswert zukam. Es sei lediglich darauf hingewiesen, dass basierend auf der Offenlegung der Beschwerdeführerin für das Jahr 2018 der Preispool-Anteil, aufgrund der wirtschaftlich unbedeutenden Größenordnung, nicht aus der Bemessungsgrundlage für die Glückspielabgabe ausgeschieden wurde, und somit für diesen Anteil kein Abzug begehrt wurde. Dies ohne Präjudiz für spätere Jahre.

Nachträgliche Bargelderstattungen - Verwendung von FPPs/Starscoins (Nachträgliche Bargelderstattungen „Kategorie c“):

Ebenso ergibt sich keine Änderung in der Position der Beschwerdeführerin hinsichtlich der nachträglichen Bargelderstattungen, die aus der Verwendung von FPPs/Starscoins resultieren („Kategorie c“ in der Stellungnahme vom 25. Juni 2025).

Die Frage, ob diesen ein Vermögenswert zukommt oder nicht, ist aus Sicht der Beschwerdeführerin für die Beurteilung der nachträglichen Bargelderstattungen als nachträgliche Rabatte (und damit nachträgliche Reduktion bereits geleisteter Einsätze) nicht relevant.

Zur Vollständigkeit dürfen wir die bereits als Antwort auf den Vorhalt des BFG vom 14. Februar 2025 übermittelte „Beilage ./7 Neuberechnung Glücksspielabgabe 2012-2015 und 2018“ in adaptierter Form vorlegen (Beilage ./5). Die aktuelle Fassung der Übersicht schlüsselt die vormalige Spalte „Stakes/Rakes abzüglich ausgezahlter Gewinne“ nunmehr in „Poker Rake“², „Casino Stakes“, „Casino Ausgezahlte Gewinne“ und „Net Casino Revenue“ auf. Dies zum Nachweis, dass nur bei Casino-Spielen ausgezahlte Gewinne zum Abzug gebracht wurden, wohingegen für Poker nur die Rakes als bereits saldierte Größe in die Berechnung der Bemessungsgrundlage aufgenommen wurden.

2 Dies inkludiert die Rake aus Poker Cash-Games und die Administration Fee aus Pokerturnieren.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Allgemeines zur Bf.

Die Bf. ist eine in Malta eingetragene Gesellschaft, die seit 1. Februar 2012 zunächst nur Pokerspiele, später auch verschiedene andere Glücksspielprodukte wie z.B. Roulette, Black Jack und Slot-Machines, Bakkarat und Live-Casino über Internet anbietet.

Die Bf. hat ihren Firmensitz in Malta und verfügt über Lizenzen der „Maltese Lotteries & Gaming Authority“, aber über keine inländische Konzession nach § 14 GSpG. Sie hat keine Betriebsstätte oder Niederlassung im Inland.

Die Bf. gehörte im beschwerdegegenständlichen Zeitraum mit vier weiteren Gesellschaften, die ebenfalls Spielteilnehmer mit einer registrierten Adresse in Österreich haben (d.s. ***B*** (Malta) Ltd., ***C***, ***D*** Ltd. und ***E*** Ltd.) zur Gruppe der kanadischen Gesellschaft ***F*** Inc. Von diesen Gesellschaften haben drei Onlineglücksspiele unter der Marke „***A***“ angeboten (die ***D*** Ltd., die Bf., und die ***E*** Ltd (von der Bf. als „Relevante ***A*** Konzerngesellschaften“ bezeichnet) und zwei Gesellschaften unter der Marke „FullTilt“ Glücksspiele, d.s. die ***C***. und die ***B*** (Malta) Ltd., (von der Bf. als „Relevante FullTilt Konzerngesellschaften“ bezeichnet).

Teilnahme am Spielangebot der Bf.

Der Spielteilnehmer kann an den von der Bf. angebotenen Onlineglücksspielen mit jedem verfügbaren Internetanschluss und geeignetem technischen Endgerät über deren Website, zugänglich über Applikationen für Desktop-Computer und Mobiltelefone (inkl. Smartphones) zugreifen, aber auch über mobile Endgeräte, wie Mobiltelefone, Laptops oder Tablets mit Internetzugang, sowie WLAN in Restaurants, öffentlichen Plätzen und Internetcafes benutzen.

Zur Nutzung des Spielangebotes muss sich der Spielteilnehmer auf der Website der Bf. registrieren. Hierbei hat der Spielteilnehmer seine persönlichen Daten (Vor- und Zuname, Wohnadresse, Geburtsdatum, E-Mail Adresse usw.) richtig und vollständig bekanntzugeben. Aus Sicherheitsgründen können diese persönlichen Daten nach erfolgter Registrierung nur unter Vorlage entsprechender Dokumente an das Kundenbetreuungsteam der Bf. geändert werden.

Um die von der Bf. angebotenen Dienstleistungen in Anspruch nehmen zu können muss der Kunde die Spielbedingungen akzeptieren und werden diese damit Teil der vertraglichen Vereinbarung zwischen der Bf. und dem Spieler.

Die Spielbedingen umfassen eine Vielzahl an Dokumenten, darunter die ****A*** Endnutzer Lizenzverträge (exemplarisch vom Oktober 2015 für den Zeitraum 2012 bis 2015, (Beilage ./1), der ****A***, ****A*** Casino, BetStars und Full Tilt Online-Software – Endnutzer Lizenzvereinbarung (exemplarisch vom Dezember 2018 für den Zeitraum 2018) (Beilage ./2), den Geschäftsbedingungen des VIP-Clubs (Zeitraum 2012 bis 2015) (Beilage ./3) sowie den Stars Rewards Programm Prämienbedingungen (Zeitraum 2018) (Beilage ./4) (zusammen die „Spielbedingungen“ - Die Spielbedingungen haben sich in den hier relevanten Bestimmungen nicht wesentlich verändert.

Teilnahme von Spielern aus Österreich

In den hier gegenständlichen Zeiträumen haben unter anderem zahlreiche Spieler, die sich körperlich in Österreich aufgehalten haben, das Glücksspielangebot der Bf. in Anspruch genommen und Online Glücksverträge mit der Bf. abgeschlossen.

Bei der Selbstberechnung hat die Bf. die Spielteilnehmer mit einem Registrierungsort in Österreich als „Teilnahme vom Inland iSd § 57 Abs. 2 GSpG qualifiziert die Bf. jede Teilnahme an einem Glücksspiel durch einen Spielteilnehmer, welcher bei seiner Registrierung angegeben hat, dass er in Österreich wohnhaft ist.

Grundsätzlich stellen sowohl die Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung zu einer "inländischen IP-Adresse" Indizien dafür dar, dass sich die Kunden im Zeitpunkt der Teilnahme im Inland aufgehalten haben. Eine exakte örtliche Lokalisierung des Spielteilnehmers im Zeitpunkt der Spielteilnahme ist über die IP-Adresse nicht möglich. Die konkrete IP-Adresse eines Kunden hängt davon ab, auf welche technische Art der Einstieg ins Internet erfolgt. Eine Positionsbestimmung auf Basis Geo-IP-Services ist auf exakte Adressen in bestenfalls 25% der Fälle möglich, auf Länder-Basis mit bestenfalls 77% Genauigkeit. Daten über IP-Adressen der Kunden im Zeitpunkt der Spielteilnahme liegen im gegenständlichen Fall nicht vor. Die IP-Adressen der Spielteilnehmer werden durch die Bf. nicht aktiv rückverfolgt, weswegen weder zum Zeitpunkt der Spielteilnahme und Durchführung der Selbstberechnung und erst recht nicht später bei

Überprüfung der Selbstberechnungen anhand der IP-Adresse festgestellt werden kann, ob der Spielteilnehmer aus dem Inland teilgenommen hat.

Auch wenn sich nicht alle registrierten Kunden mit einer österreichischen Wohnanschrift immer im Inland befinden werden, ist nach der Lebenserfahrung davon auszugehen, dass sich die meisten Menschen nur wenige Wochen ins Ausland begeben, woraus geschlossen werden kann, dass sich ein Kunde mit gewöhnlichem Aufenthalt in Österreich (wofür die Registrierungsadresse ein geeignetes Indiz darstellt) auch im Zeitpunkt der Teilnahme an einem konkreten Wettgeschäft in Österreich aufgehalten hat. Im bisherigen Verfahren wurden von der Bf. trotz mehrfacher Gelegenheit nicht für konkrete, einzelne Fälle diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien bekannt gegeben.

Ausgestaltung der von der Bf. gewährten „Boni“

Die Bf. gewährte im hier maßgeblichen Zeitraum verschiedene Kategorien von „Boni“:

Zuschüsse der Bf. für Pokerturniere (Add-Ons) Diese Beträge werden von der Bf. direkt in den Preispool der Pokerturniere einbezahlt (Anm: die darauf entfallenden Beträge sind in der Selbstberechnung der Bf. enthalten und wurden schon vom FA bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage abgezogen).

Vielspielerpunkte (Frequent Player Points, FPP Tickets - ab 2017 „Starscoins“ genannt):

Die Bf. stellte ihren Kunden im beschwerdegegenständlichen Zeitraum durchgehend ein Treuepunktesystem zur Verfügung, das in Form einer virtuellen Währung ausschließlich für ***A***-Spieler konzipiert war. Bis Ende 2016 wurden diese Treuepunkte als Vielspielerpunkte {Frequent Player Points oder FPPs) bezeichnet. Ab dem Jahr 2017 erfolgte eine Umbenennung in Starscoins. Der Übergang von Vielspielerpunkten zu Starscoins war rein begrifflicher Natur; die zugrunde liegende Struktur und Funktionsweise des Bonussystems blieb unverändert. Starscoins erfüllten im Ergebnis dieselbe Rolle und Funktion wie zuvor Vielspielerpunkte und boten identische Verwendungsmöglichkeiten zur Spielteilnahme wie diese.

Bei Vielspielerpunkten handelt es sich um Treuepunkte, die Kunden aufgrund ihrer Spieltätigkeit über die Website der Bf. erhalten konnten. Die Gewährung der Vielspielerpunkten erfolgte ausschließlich auf Basis der persönlichen Spielaktivität des einzelnen Kunden und proportional zu den vom Kunden geleisteten Einsätzen in „Echtgeld“ und war nicht von einer zufallsabhängigen Spielentscheidung abhängig.

Die Einlösung der Vielspielerpunkte war nur diesem spezifischen Kunden möglich und ermöglichte diesem, für die Teilnahme an weiteren Spielen der Bf. nicht immer einen Einsatz (Buy-In) leisten zu müssen. Kunden der Bf. konnten ihre Teilnahme an Ausspielungen auch durch den Einsatz von zuvor auf Basis ihrer Spielaktivität gesammelten Vielspielerpunkten finanzieren, dh eine Teilnahme war im Ergebnis auch ohne Zahlung von „Echtgeld“ möglich.

Einzelne Vielspielerpunkte konnten nicht für eine Spielteilnahme verwendet werden, sondern erst nach dem Sammeln einer bestimmten Menge von Vielspielerpunkten konnten die Kunden eine Einlösung von Vielspielerpunkten gegen FPP-Tickets vornehmen und erhielten sie damit die Berechtigung an einer Ausspielung der Bf. teilnehmen zu dürfen und ersetzte das FPP-Ticket das ansonsten für die Teilnahme an einem Pokerturnier zu leistende „Buy-In“.

Die FPP-Ticket-Teilnahme wurde in dem Glücksspielsystem der Bf. wie jeder andere „Buy-In“ eines Spielers behandelt, so dass der Preispool die volle Anzahl an Teilnehmern widerspiegelt. Die Bf. behielt nach den Spielbedingungen vom „Buy In“ einen Teil für sich (bezeichnet als „Administration Fees“) und wurde mit dem Restbetrag der Preispool gespeist, der an die Teilnehmer des Pokerturniers abhängig vom Spielergebnis zur Auszahlung gelangte. Dazu folgendes Beispiel zur Veranschaulichung:

Bei einem Turnier mit einem nach den Spielbedingungen zu leistenden Buy-In von € 11 und Administration Fees in Höhe von € 1 pro Spieler hatten bei einer Teilnahme von 100 Spielern diese insgesamt € 1.100,00 ($100 \times € 11,00$) für die Spielteilnahme zu leisten. Davon verblieben der Bf. für die Organisation des Spieles die Administration Fees iHv insgesamt € 100,00 ($100 \times € 1,00$) und flossen € 1.000,00 ($100 \times € 10,00$) in den Preispool. Auch wenn von den 100 Spielern 20 Spieler FPP-Tickets für ihre Spielteilnahme verwendeten, speiste die Bf. den Preispool mit € 1.000,00 (der an einen oder mehrere der Spielteilnehmer abhängig von Spielergebnis zur Auszahlung gelangte), obwohl sie von den übrigen 80 Spielern nur € 880,00 ($80 \times € 11,00$) an „Echtgeld“ erhalten hatte und erlitt die Bf. bei derartigen Spielen einen wirtschaftlichen Verlust iHv € 120,00.

Den österreichischen Kunden war auf Grund der Spielbedingungen im Zeitpunkt der Spielteilnahme unter Verwendung der eingelösten Vielspielerpunkte (Umtausch in FPP Tickets) alternativ weder eine Ablösung der Vielspielerpunkte in Geld noch eine Weitergabe an andere Spieler möglich (siehe dazu das ausdrückliche Verbot der Weitergabe sowohl in Punkt 8 der Geschäftsbedingungen zum ***A*** VIP-Programm, Beilage ./3 als auch in Punkt 6. der Prämienbedingungen, Beilage ./4).

Im Zeitraum 2/2015 – 11/2015 konnten sich die österreichischen Kunden der Bf. die gesammelten Vielspielerpunkte - alternativ zur Spielteilnahme - auch in Waren ablösen lassen (durch „Einkauf“ im VIP-Shop).

Im Zeitraum 1/2018 – 11/2018 war der Zugang zum „VIP Shop“ für die österreichischen Kunden gesperrt, weil die Bf. von der ihr nach den Geschäftsbedingungen zustehenden Einschränkungen ihres Bonusprogrammes Gebrauch gemacht hatte und konnten die mit einer österreichischen Adresse registrierten Kunden der Bf. die gesammelten Vielspielerpunkte nur mehr für eine vergünstigte Spielteilnahme verwenden, es stand ihnen aber alternativ weder eine Ablöse in Geld, noch in Waren offen und war nach den Spielbedingungen auch die Weitergabe an andere Kunden weiterhin untersagt.

„Nachträgliche Bargelderstattungen“

Weiters gewährte die Bf. den Kunden **sog. „nachträgliche Bargelderstattungen“**, die sich im streitgegenständlichen Zeitraum in **drei Unterkategorien unterteilten**. Deren gemeinsames Merkmal besteht darin, dass bei Erfüllen bestimmter Voraussetzungen ein **Anspruch auf Minderung bereits geleisteter Einsätze in Form eines nachträglichen Rabatts** besteht. Dieser „nachträgliche Rabatt“ wurde den Kunden bei Erfüllung der Bedingungen auf ihrem Kundenkonto gutgeschrieben und konnten die Kunden – alternativ zu einer weiteren Spielteilnahme - eine Auszahlung der gutgeschriebenen Beträge verlangen.

a) Zusatzbeträge im Zusammenhang mit Einzahlungen auf dem Kundenkonto

Die Bf. bot bestimmten Kunden von Zeit zu Zeit die Möglichkeit, bei Leistung einer bestimmten Einlage auf das Kundenkonto einen zusätzlichen Spielbetrag zu erhalten, wobei die Kunden als Voraussetzung für den Erhalt dieses zusätzlichen Spielbetrages innerhalb eines bestimmten Zeitraumes an einer vorgegebenen Anzahl von weiteren Spielen teilnehmen müssen.

Bei Erfüllung aller Voraussetzungen wurden den Kunden nach der Teilnahme an einer bestimmten Anzahl von Spielen ein Teil des bereits geleistet (Bargeld-) Betrages wieder dem Kundenkonto gutgeschrieben.

b) Beträge im Zusammenhang mit dem Gesamtspiellevel

Kunden der Bf. erhielten durch ihre regelmäßige Teilnahme an Pokerspielen und -turnieren **abhängig vom jeweiligen Spielerlevel** die Chance auf Bargelderstattungen im Zusammenhang mit der Erfüllung von bestimmten Bedingungen.

Die betreffenden Kunden hatten bei Erreichen des jeweiligen Spielerlevels einen Anspruch auf Erstattung der geleisteten Echtgeld-Einsätze, die **anschließend, dh nach Erstattung, vom Kundenkonto entnommen oder als Einsatz für weitere Spiele verwendet werden konnten**.

c) Zusätzliche Bargeldpreise durch Einlösung von Vielspielerpunkten

Kunden konnten durch Einlösung von Vielspielerpunkten den Anspruch auf Herabsetzung ihrer Einsätze bei Echtgeld-Poker- und Casinospielen erwerben. In diesem Fall wurde der entsprechende (Bargeld-)Betrag nach der Teilnahme dem Kundenkonto (wieder) gutgeschrieben und reduziert sich damit wirtschaftlich die ursprünglich für die Spielteilnahme geleisteten Einsätze.

Bei allen 3 Unterkategorien konnten die Kunden eine Auszahlung der dem Kundenkonto gutgeschriebenen Beträge verlangen.

In den Berechnungen der Bf. sind die „nachträglichen Rabatte“ in dem Monat, in dem es zur Rücküberweisung auf das Spielerkonto kam, ausgewiesen, auch wenn die Spielteilnahme, die

Bezahlung des Einsatzes durch die Kunden und die Auszahlung des Gewinnes für das betreffende Spiel in einem früheren Zeitraum (Monat) stattgefunden hat.

Wenn auf dem Spielerkonto „nachträglich“ gutgeschriebene Beträge vom Kunden als Einsatz bei einem weiteren Spiel verwendet wurden, wurde diese Beträge von der Bf. bei der Selbstberechnung der Glücksspielabgabe in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Freispiele

Glücksspiele, an denen keiner der Teilnehmer einen Echtgeldeinsatz leistete, wurden für Zwecke der Glücksspielabgabe von der Bf. in ihre Berechnungen nicht einbezogen und wurden für derartige Spiele auch kein Abzug der ausbezahlten Gewinne vorgenommen.

2. Beweiswürdigung

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

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

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

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

Auch wenn die Bf. den Aufenthaltsort des jeweiligen Spielteilnehmers aus eigener Wahrnehmung nicht kennt, so ist sie näher am maßgeblichen Geschehensablauf als die Abgabenbehörde. Die Bf. kennt - im Gegensatz zur Abgabenbehörde - ihre Kunden. Sie kennt

durch den Registrierungsprozess und die jährlichen und anlassbezogenen Überprüfungen viele persönliche Daten ihrer Spielteilnehmer, dh. nicht nur sämtliche Namen, sondern auch deren Wohnort, welche Ländervorwahl beim Mobiltelefon verwendet wird, welchem Land die E-Mailadresse zugeordnet wird, aus welchem Land die Kreditkarte des Spielteilnehmers stammt bzw. in welchem Land der Spielteilnehmer eine Bankverbindung hat, welche Währung bei Einzahlungen verwendet wird, etc.

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

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

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

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

Die Feststellungen über die Ausgestaltung der verschiedenen Arten von „Bonis“ konnten im Wesentlichen auf Grund der Angaben der Bf. und der von ihr vorgelegte Bonusbedingungen getroffen werden. Die in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Ausdrucke von Screenshots der homepage der Bf. mit der Beschreibung der Bedingungen untermauert die Darstellung der Bf. in ihren Schriftsätzen über die Funktionsweise der Begünstigungen. Auch vom FA wurde die Funktionsweise der einzelnen Kategorien der Begünstigungen nicht in Frage gestellt. Auch blieb stets unstrittig, dass sich die Funktionsweise der Begünstigungen in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen nicht wesentlich verändert hat. Es liegt auch für den erkennenden Senat kein Hinweis dafür vor, dass die Angaben über die Funktionsweise der Begünstigungen und das Zahlenmaterial nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen würde und werden daher die entsprechenden Tatsachen als erwiesen angesehen.

Strittig blieb auf der Sachverhaltsebene zwischen den Parteien bis zum Abschluss der mündlichen Verhandlung im Wesentlichen die Frage, ob österreichischen Kunden der Bf. im beschwerdegegenständlichen Zeitraum alternativ zur Spielteilnahme auf Grund der Spielbedingungen rechtlich eine Ablöse der Vielspielerpunkte in Waren möglich gewesen wäre.

Mit dem nach Abschluss der mündlichen Verhandlung von der Bf. eingebrachten Schriftsatz vom 30.10.2025 schränkte die Bf. selber ihr Vorbringen hinsichtlich des Zuganges des Zuganges der österreichischen Kunden zum VIP Shop in zeitlicher Hinsicht ein und räumte ein, dass die Sperre des VIP Shops erst mit Juni 2016 erfolgt sei. Diese Angabe wurde auch durch Nachweise (Vorlage von Screenshots) untermauert.

Die Beschwerden für die Zeiträume 1/2018 – 12/2018 wurden dem BFG nach dem 31.8.2022 vorgelegt und kommt hierfür die durch BGBl I 108/2022 novellierte Fassung des § 270 BAO zur Anwendung. § 270 BAO lautet in der geltenden Fassung:

„(1) Auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangen, ist von der Abgabenbehörde Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Beschwerdebegehren geändert oder ergänzt wird. Dies gilt nach Maßgabe des Abs. 2 sinngemäß für dem Verwaltungsgericht durch eine Partei oder sonst zur Kenntnis gelangte Umstände; im Falle einer durchgeführten mündlichen Verhandlung jedoch nur bis zu deren Schließung (§ 277 Abs. 4).

(2) Jede Partei hat ihr Vorbringen so rechtzeitig und vollständig zu erstatten, dass das Verfahren möglichst rasch durchgeführt werden kann (Verfahrensförderungspflicht).“

Für die Beschwerden betreffend die Zeiträume 2/2012 – 11/2015 ist die Bestimmung des § 270 Abs. 1 BAO hingegen noch in der Fassung vor der durch BGBl I 108/2022 erfolgten Novellierung anzuwenden (vgl. dazu § 323 Abs. 73 BAO) und sind daher hier bei der Entscheidung jedenfalls auch die dem BFG nach der Schließung der durchgeführten mündlichen Verhandlung zur Kenntnis gelangten Umstände zu berücksichtigen.

Die vorgelegten Screenshots zeigen, dass die Sperre des VIP Shops für die österreichischen Kunden durch die Bf. erst während des im Jahre 2016 mit der Offenlegung vom 11.1.2016 begonnen Abgabenverfahrens betreffend den Zeitraum 02/2012 – 11/2015 vorgenommen wurde. Dass in den früheren Schriftsätzen der Bf. (zB jener vom November 2016) jeweils (nur) die zum Zeitpunkt der Verfassung der Schriftsätze für österreichische Kunden bestehenden Verwendungsmöglichkeiten der Vielspielerpunkte dargestellt wurde, ist für den erkennenden Senat insofern nachvollziehbar, als erst durch die Entscheidung des VwGH 14.5.2024, Ro 2022/16/0076 geklärt wurde, dass es bei der Lösung der Frage, ob „Vielspielerpunkte“ einen unabhängigen Vermögenswert haben, weder darauf ankommt, ob deren Einlösung in Geld oder Waren (allenfalls zeitweise) technisch möglich ist, noch, ob die Glücksspielanbieterin die Möglichkeit der Einlösung „grundsätzlich“ bereithält, sondern auf die alternativ bestehenden rechtlichen Möglichkeiten der Einlösung der Vielspielerpunkte ankommt. In der mündlichen Verhandlung erstattete die Bf. dazu das Vorbringen, dass eine konkludente Änderung der Spielbedingungen gegenüber den österreichischen Kunden erfolgt sei, ohne eine zeitliche Konkretisierung vorzunehmen. Durch die am 30.10.2025 erfolgte Übermittlung der Screenshots wurde der Zeitpunkt der Änderung der Spielbedingungen mit Juni 2016

konkretisiert. Diese Zeitangabe der Bf. wird vom erkennenden Senat insbesondere auch auf Grund eines schlichten Vergleichs der - möglichen – steuerlichen Auswirkung als glaubwürdig angesehen. Nach den von der Bf. vorgelegten Berechnungen betrugen die „hingegebenen Vielspielerpunkte“ im Zeitraum Jahr 2012 – 2015 insgesamt € 365.454,41 (2015 € 294.839,00, 2014 € 52.968,11, 2013 € 17.286,67 und 2012 € 360,63) und stehen dem „hingegebene Vielspielerpunkte“ im Jahr 2018 von lediglich € 508,31 gegenüber. Es wird daher dem Tatsachenvorbringen der Bf. gefolgt, dass die Änderung der Spielbedingungen hinsichtlich der Zugänglichkeit des VIP Shops für österreichische Kunden erst im Juni 2016 erfolgte und zuvor auch den österreichischen Kunden rechtlich alternativ zur Spielteilnahme eine Ablöse der Vielspielerpunkte in Waren offen gestanden wäre.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (I.1 und I.2 Abweisung/I.3. Abänderung)

Rechtslage

Gemäß **§ 57 Abs. 1 GSpG** unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, - vorbehaltlich der folgenden Absätze - einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz.

§ 57 Abs. 2 GSpG sieht für elektronische Lotterien, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt und die nicht über Video-Lotterie-Terminals (VLT) im Sinne des § 12a Abs. 2 GSpG durchgeführt werden, eine Glücksspielabgabe von 40 % der Jahresbruttospieleinnahmen vor.

§ 57 Abs 5 GSpG definiert „Jahresbruttospieleinnahmen“ mit „**Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.**“

Nach **§ 59 Abs. 1 Z. 2 GSpG** entsteht bei elektronischen Lotterien die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.

Nach **§ 59 Abs. 3 GSpG** sind die Glücksspielabgaben vom Steuerschuldner jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt zu entrichten

Zur Verwirklichung des Tatbestandes nach § 57 Abs 2 GSpG - "Teilnahme aus dem Inland"

§ 57 GSpG regelt die Besteuerung diverser Ausspielungen. Je nach Art der Ausspielung kommt ein anderer Steuersatz zur Anwendung. Es werden auch die Bemessungsgrundlagen auf unterschiedliche Weise ermittelt:

§ 57 Abs. 1 GSpG enthält in seinem ersten Satz zunächst den Grundsatz, dass auf den jeweiligen Einsatz einer Ausspielung ein Steuersatz von 16 vH anzuwenden ist.

Abweichendes gilt nach dem zweiten Satz dieser Bestimmung für turnierförmige Ausspielungen, sofern diese nicht der Konzessionsabgabe unterliegen. Bei diesen treten an die Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers. Eine Durchführung in Turnierform liegt nach § 4 Abs. 6 GSpG vor, wenn erst nach dem Ausgang mehrerer Spielrunden die Gewinner der Ausspielung feststehen. Zu den turnierförmigen Ausspielungen zählen beispielsweise Pokerturniere in konzessionslosen Pokersalons oder Pokercasinos (§ 57 Abs. 1 GSpG; vgl. etwa VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024).

Eine weitere Abweichung enthält § 57 Abs. 2 GSpG für elektronische Lotterien, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt und die nicht über Video-Lotterie-Terminals (VLT) im Sinne des § 12a Abs. 2 GSpG durchgeführt werden. In diesem Fall beträgt die Glücksspielabgabe 40 % der Jahresbruttospieleinnahmen.

Elektronische Lotterien sind Ausspielungen, bei denen die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolgt und die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt sowie über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt sowie über elektronische Medien zur Verfügung gestellt wird (§ 12a Abs. 1 GSpG). Ein VLT ist ein zentralseitig vernetztes Terminal an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten, über das der Zugang zu elektronischen Lotterien angeboten wird (vgl. § 12a Abs. 2 GSpG).

Anders als etwa bei den Lotterien gemäß §§ 6 bis 12b GSpG wird beim Begriff der elektronischen Lotterien nicht auf den Inhalt des Spieles, sondern auf die spezifische Art der Durchführung der Ausspielung abgestellt. Diese inhaltlich offene Definition führt im Ergebnis dazu, dass sämtliche Glücksspiele - das Vorliegen einer dem § 12a Abs. 1 GSpG entsprechenden Durchführung vorausgesetzt - vom Tatbestand des § 57 Abs. 2 GSpG erfasst sein können. Der Begriff der elektronischen Lotterien erstreckt sich sohin neben dem Online-Angebot von Lotteriespielen im Sinne der §§ 6 bis 12b GSpG auch auf das Online-Angebot klassischer Spielbankenspiele, wie zum Beispiel Roulette, Black Jack oder Poker (vgl. Allram in Bergmann/Pinetz [Hrsg], GebG, Rn 75 zu §§ 57-59 GSpG), auch wenn es sich dabei um eine turnierförmige Ausspielung handelt.

Online-Glücksspiele jeglicher Art (zum Beispiel Online-Pokerturniere) fallen in den Anwendungsbereich des § 57 Abs. 2 GSpG, sofern sie nicht über Video-Lotterie-Terminals durchgeführt werden und die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Da § 57 Abs. 2 GSpG eine Befreiung für Konzessionsinhaber vorsieht, findet eine Besteuerung nach dieser Bestimmung nur auf verbotene Ausspielungen statt (vgl. dazu VwGH 24.06.2020, Ro 2018/17/0003).

Das Tatbestandsmerkmal "Teilnahme vom Inland" ist nach der Judikatur des BFG und des UFS dann erfüllt, wenn sich der Spielteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses des Spielvertrages tatsächlich, physisch im Inland (als geographisch festlegbarem Ort) befindet. Auf technischen Gegebenheiten (wie zB Standort des Servers; Einwahlknoten, verwendete IP-Adresse) kommt

es nicht an. Ebenso ist nicht entscheidend, ob der Spielteilnehmer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hat und welche Staatsangehörigkeit er besitzt (vgl. zur Glücksspielabgabe ua: UFS 26.8.2013, RV/1509-W/013, UFS 20.11.2013 RV/2388-W/13, BFG 28.6.2015, RV/7104383/2015 sowie zur hinsichtlich dieses Tatbestandsmerkmals vergleichbaren Bestimmung der Wettgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG ua: UFS 28.12.2011, RV/3510-W/11; UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13 und BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015).

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

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

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

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

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

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

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

Im Verfahren wurden von der Bf. trotz mehrfacher Gelegenheit bisher nicht für konkrete, einzelne Fälle diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien bekannt gegeben. Die durch das FA vorgenommene Festsetzung der Glücksspielabgaben auf Basis der Daten der Kunden mit Österreichischer Registrierungsadresse ist daher dem Grunde nach zu Recht erfolgt.

Zu den verfassungsrechtlichen Einwänden der Bf.

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

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

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

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

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

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

Zu den unionsrechtlichen Einwänden der Bf.

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

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

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

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

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

Im Übrigen wird zu den Einwänden der Bf., die sich gegen die Steuerpflicht dem Grunde nach richten, auf die Ausführungen in der Vorabentscheidung BFG 4.4.2018, RV/7104839/2017 verwiesen.

Zur Höhe der Bemessungsgrundlage - Zusammenfassung der bisherigen Judikatur des VwGH:

- **Bruttospieleinnahme** ist eine Rechengröße, die sich aus dem Ertragsrest der Spiele eines bestimmten Zeitraumes ergibt. Die Saldierung ist nicht für jede einzelne Ausspielung vorzunehmen. Ausbezahlten Gewinne eines bestimmten Zeitraums (Monats) sind von der Summe der Einsätze desselben Zeitraums (Monats) in Abzug zu bringen. Es steht dem Gesetzgeber frei, die Abgabebemessung für mehrere Ausspielungen zusammengefasst vorzusehen (vgl. dazu VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rz 82 bis 86).
- Im Rahmen der ausbezahlten Gewinne ist ein **Abzug gewährter Boni** (Rabatte, Freispiele) **mangels Vorliegens eines aleatorischen Elements nicht zulässig**. Wenn die Gewährung der Boni nicht das Ergebnis einer Ausspielung ist, sondern auf der Willensentscheidung eines Spielers beruht, an einer bestimmten Anzahl von bestimmten Ausspielungen eines bestimmten Spielunternehmers teilzunehmen, ist kein Abzug als Gewinn vorzunehmen. (vgl. dazu VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rz 92).
- Der Abzug anderer Posten als "ausbezahlte Gewinne" ist nicht vorgesehen. Bei der Bemessung der Glücksspielabgabe kommt es 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 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. (vgl dazu VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rz 93).

- Als **Spieleinsatz** ist alles zu verstehen, was der Spieler aufzuwenden hat, um die Hoffnung auf eine Leistung - die Gewinnchance - zu erhalten. Dabei ist es unerheblich, ob der Spieler oder jemand anderer die vermögenswerte Leistung im Zusammenhang mit der Teilnahme des Spielers am Glücksspiel erbringt. Es kommt nicht darauf an, ob der Spielteilnehmer die finanziellen Mittel für die Teilnahme an einer Ausspielung 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. (vgl dazu VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rz 96).
- 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.** (vgl dazu VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rz 97 unter Hinweis auf VwGH 4.9.1992, 90/13/0164).
- 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. (vgl dazu VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rz 98)
- 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.** (vgl dazu VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rz 99)

- 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. (vgl dazu VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rz 99)
- 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. (vgl dazu VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rz 99)
- **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.** (vgl dazu VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rz 100)
- Es ist in keinem Fall zulässig, 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.** (vgl dazu VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rz 101)
- Eine **Gutschrift** aus dem Titel der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 2 GSpG für Monate, in denen die Saldierung der erhaltenen Einsätze mit den ausbezahlten Gewinnen einen negativen Wert ergibt, ist mangels gesetzlicher Grundlage **rechtswidrig** (vgl dazu VwGH 10.9.2020, Ro 2018/17/0004, Rz 11)
- Bei der Lösung der Frage, ob „**Vielspielerpunkte**“ einen unabhängigen Vermögenswert haben, **kommt es weder darauf an, ob deren Einlösung in Geld oder Waren (allenfalls zeitweise) technisch möglich ist, noch, ob die Glücksspielanbieterin die Möglichkeit der Einlösung „grundsätzlich“ bereithält.** Entscheidend ist **ausschließlich**, ob die Spielteilnehmer **im Zeitpunkt des Einsatzes der Vielspielerpunkte für weitere Spielteilnahmen auch rechtlich die Möglichkeit gehabt hätten, sich die Vielspielerpunkte (alternativ) in Geld oder Waren ablösen zu lassen.** (vgl dazu VwGH 14.5.2024, Ro 2022/16/0076, Rz 13)
- **Gewährte „Bargeldgewinne“** sind nur dann - von einer weiteren Spielteilnahme unabhängige - Vermögenswerte, wenn sie entnommen (somit als Geld ausbezahlt), bzw. an andere Spieler (allenfalls entgeltlich) übertragen, oder in Waren abgelöst werden können. **Aus welchen Gründen als nachträgliche Rabatte ausgestaltete Boni gewährt werden, spielt für die Frage der Einstufung als unabhängige Vermögenswerte keine Rolle.** Bei Vorliegen der im Erkenntnis 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 angeführten Voraussetzungen, **können auch „Bargeldgewinne“ bloße Rabatte sein, die nicht Teil**

der geleisteten Einsätze darstellen. (vgl dazu VwGH 14.5.2024, Ro 2022/16/0076, Rz 16)

Behandlung der „Vielspielerpunkte“

Durch die im fortgesetzten Verfahren von der Bf. vorgelegten Beweismittel konnte geklärt werden, die die „eingesetzten Vielspielerpunkte“ im Zeitraum 2/12 – 11/2015 einen Vermögenswert hatten. Den österreichischen Spielteilnehmern stand auf Grund der in diesem Zeitraum gültigen Spielbedingungen auch rechtlich im Zeitpunkt der Teilnahme an den von der Bf. veranstalteten Glücksspielen alternativ eine Ablöse der Vielspielerpunkte in Waren zu. Es liegt kein Anhaltspunkt vor, dass bei einer alternativen Ablöse in Waren der „Nominalwert“ der Vielspielerpunkte nicht dem gemeinen Wert der Waren entsprochen hätte. Der Nominalwert ersetzt den sonst für die Spielteilnahme an einem bestimmten Pokerspiel vom Spieler aufzubringen Geldbetrag („Buy In“) und wurde daher der Nominalwert des „FPP-Tickets“ vom Finanzamt zu Recht als Teil der „Einsätze“ behandelt.

Die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 2 GSpG ist von der Summe der „Einsätze“ eines Monats abzüglich der in diesem Monat ausbezahlten Gewinne zu bemessen. Dass zum „Einsatz“, nicht nur jener Teil der vermögenswerten Leistung des Spielers gehört, der dem Veranstalter verbleibt (hier als Administration Fee bezeichnet), sondern die gesamte für die Spielteilnahme vom Spieler zu erbringende vermögenswerte Leistung und es nicht auf die Vereinnahmung der Spieleinsätze durch den Veranstalter ankommt, ist durch die Judikatur des VwGH zum „Lebenspoker“ geklärt (vgl. dazu ua die Entscheidung VwGH 01.06.2023, Ra 2020/17/0009).

Der von der Bf. begehrte Abzug der eingesetzten „Vielspielerpunkte“ ist im Zeitraum 2/2012 – 11/2015 daher auch nicht mit einem Teilbetrag vorzunehmen.

In den Monaten Jänner bis August 2018 betrugen nach den von der Bf. vorgelegten Berechnungen die „eingesetzten Vielspielerpunkte“ € 0,00. Nur in den Monaten September bis Dezember 2018 nahmen Spieler mit einer österreichischen Registrierungsadresse unter Verwendung von „Vielspielerpunkten“ an den Spielen der Bf. teil und repräsentierten diese insgesamt einen „Buy In“ iHv € 508,31. Da in diesem Zeitraum nach den geänderten Spielbedingungen den Spielteilnehmern keine Ablöse der Vielspielerpunkte mehr in Waren offen stand, kommt den Vielspielerpunkten kein Vermögenswert mehr zu, sondern ist von „rabattierten“ Ausspielungen auszugehen.

Die in den angefochtenen Bescheiden angesetzte Bemessungsgrundlage für diese 4 Monate ist daher wie folgt zu kürzen:

Monat	BMGL im Bescheid	Vielspielerpunkte	BMGL neu
09/2018	2.149.918,70	125,79	2.149.792,91

10/2018	1.913.952,69	118,17	1.913.834,52
11/2018	2.036.520,64	130,72	2.036.389,93
12/2018	2.184.592,63	133,63	2.184.458,99

Nur der Vollständigkeit wird bemerkt, dass eine Korrektur der Bemessungsgrundlagen auf der „Gewinnseite“ ist hier nicht erforderlich, weil die Bf. in ihren Berechnungen echte „Freispiele“ (dh Spiele, an denen gar kein Teilnehmer eine vermögenswerte Leistung erbrachte, ohnehin weder bei den Einsätzen berücksichtigte, aber auch keinen Abzug für ausbezahlten Gewinne vornahm - dieser bei der Mündlichen Verhandlung vorgenommen Klarstellung ist auch das FA nicht entgegengetreten.)

Berücksichtigung der „nachträglichen Bargelderstattungen“

Bei den sog. „nachträglichen Bargelderstattungen“ ist allen 3 Unterkategorien gemeinsam, dass bei Erfüllen bestimmter Voraussetzungen ein Anspruch auf Minderung des bereits geleisteten Einsatzes in Form eines nachträglichen Rabatts besteht. Hier konnte geklärt werden, dass die Spieler die „nachträgliche Bargelderstattung“ bei Erfüllung der Bedingungen auf ihr Kreditkonto gutgeschrieben bekommen und eine Auszahlung verlangen können. Diesen Beträgen kommt daher ein Vermögenswert zu und sind die, auf die „nachträglichen Bargelderstattungen“ entfallenden Beträge bei Verwendung als Einsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Diese Beträge wurden von der Bf. auch bei der Selbstberechnung in die Bemessungsgrundlage einbezogen und sind sie auch in der vom FA in den angefochtenen Bescheiden als Bemessungsgrundlage angesetzten Beträge enthalten.

Die Bf. strebt hier im Ergebnis – wie schon seit Beginn der Verfahren – den Abzug der von der Bf. an die Spieler „gewährten“ Beträge (im Gegensatz zu den „Vielspielerpunkten, bei denen es um die Verwendung der Vergünstigungen geht) an.

Dabei sind nach Ansicht des erkennenden Senates mehrere Themenkreise zu klären:

Wie von der Bf. im fortgesetzten Verfahren selbst ausgeführt, kommt ein Abzug als „Gewinn“ nicht in Betracht, weil die Hingabe der „nachträglichen Bargelderstattungen“ nicht von einem aleatorischen Element abhängt.

Der Bf. ist zuzustimmen, dass diese Vergünstigung wirtschaftlich den Aufwand, den ein Spieler für die Teilnahme an einer Mehrzahl von Spielen hat, kürzt und die Hingabe der Vergünstigung den wirtschaftlichen Ertrag des Veranstalters kürzt.

Wie vom FA zu Recht ausgeführt geht es bei der Glücksspielabgabe aber nicht um die Besteuerung des wirtschaftlichen Erfolgs des Glücksspielunternehmens und kann deshalb

nicht jeder den Veranstalter treffende Aufwand berücksichtigt werden. im Beschluss VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005 hat der VwGH zu als Abzugsposten geltend gemachten sog. "Netto Jackpot Costs" bzw. "Net-Jackpot-Costs" Folgendes ausgeführt:

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

Gegenstand der Besteuerung sind hier bestimmte Rechtsgeschäfte (Glücksverträge – Ausspielungen in Form einer elektronischen Lotterie nach § 12a GSpG) und ist die Bemessung von den für die Spielteilnahme geleisteten Einsätzen abzüglich der ausbezahlten Gewinn vorzunehmen.

Für die Spielteilnahme wurden von den Spielern vermögenswerte Leistungen erbracht (Einsatz) und haben sie hierfür eine Gewinnchance erhalten. Eine Reduzierung des maßgeblichen Einsatzes durch einen Rabatt läge nur dann vor, wenn bei der Spielteilnahme vom Spieler (beim Poker im Verhältnis zu den Mitspielern) von vorneherein ein geringerer Betrag aus eigenen Mitteln aufzubringen ist und der Restbetrag durch Verwendung eines Gutscheines/Abbuchung von Treupunkten ohne Vermögenswert etc. erfolgt. Mit dem Erhalt der Einsätze und der Auszahlung der Gewinne ist die Steuerschuld entstanden (siehe § 59 Abs. 1 Z. 2 GSpG) und daher der Steuerfall in die monatliche Selbstberechnung durch den Unternehmer aufzunehmen (siehe § 59 Abs. 3 GSpG). Nach der Judikatur des VwGH erfolgt für mehrere Ausspielungen eine zusammengefasste Abgabebemessung (vgl dazu VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rz 82 bis 86). Dies führt nach Ansicht des erkennenden Senates aber nicht dazu, dass Ereignisse, die nach dem Entstehen der Steuerschuld stattfinden (wie hier die „nachträglichen Bargelderstattungen“), im Rahmen der Selbstberechnung der Glücksspielabgabe für andere Zeiträume zu berücksichtigen sind. Anders wäre nach Ansicht des erkennenden Senates nur, wenn dem Spieler zB sogleich bei Hingabe seiner vermögenswerten Leistung Zug um Zug vom Veranstalter ein Teil wieder refundiert wird (zB durch Gutschrift eines auszahlbaren Betrages auf sein Kundenkonto) oder er auf Grund der Spielbedingungen eine werthaltige Forderung gegen den Veranstalter erwirbt. Im Zeitpunkt der Spielteilnahme an der Ausspielung, Leistung des Einsatzes durch den Kunden, Auszahlung des Gewinnes an (möglicherweise einen anderen) Spielteilnehmer stand nicht fest, ob es je zu einer Gutschrift aus dem Titel „nachträgliche Bargeldauszahlung“ kommen wird. Hierfür waren vom Kunden noch diverse Voraussetzungen zu erfüllen (wie zB eine weitere Einzahlung auf sein Spielerkonto, das Erreichen eines bestimmten Spielerlevels) und können derartige noch nicht eingetretene Bedingungen weder bei der Selbstberechnung der Glücksspielabgabe noch bei der Festsetzung der Glücksspielabgabe nach § 201 BAO Berücksichtigung finden. Selbst bei Betrachtung als auflösende Bedingung kann das von der Bf. angestrebte Ergebnis nach Ansicht des erkennenden Senates nicht erzielt werden, sieht doch § 59 Abs 6 GSpG vor,

dass für die Bewertung von Waren und geldwerten Leistungen die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällig zu behandeln sind.

Zum Vergleich der Bf. mit „3 zum Preis von 2“ im Supermarkt ist zu bemerken, dass die Spielbedingungen hier eben gerade nicht vorsehen, dass zB bei Teilnahme an 3 Pokerrunden mit einem „Buy In“ von je € 11,00 in einem bestimmten Zeitraum für die letzte Spielteilnahme kein oder ein geringerer Einsatz zu leisten ist, sondern ist auch für das dritte Spiel vom Spieler das volle Entgelt zu leisten und erfolgt erst nachträglich – so auch die ausdrückliche Sichtweise der Bf. – bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen eine Rückzahlung an den Spieler. Im Übrigen ist aus den vorgelegten Bedingungen auch nicht ersichtlich, dass eine Zuordnung rückgezahlter Beträge zu bestimmten Ausspielungen (bestimmten Rechtsgeschäften) erfolgt, sondern scheint es nur darauf anzukommen, dass ein Spieler in Summe bestimmte Geldbeträge an die Bf. geleistet hat.

Wie vom FA richtig aufgezeigt enthält das Glücksspielgesetz – im Gegenstand zu anderen Materiengesetzen aus dem Bereich der Verkehrsteuern wie zB § 17 GrEStG - keine Bestimmung die eine Berücksichtigung von Entgeltminderungen oder andere erst nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld eintretende Ereignisse erlauben würde.

Auch eine Betrachtung der „nachträglichen Bargelderstattung“ als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO kommt im Rahmen der gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht in Betracht, weil Sache der gegenständlichen Verfahren Festsetzungen nach § 201 BAO und damit die Überprüfung der Richtigkeit der Selbstberechnungen der Glücksspielabgabe durch die Bf. sind.

Die von der Bf. den Spielern gewährten „nachträglichen Bargelderstattungen“ führen daher nicht zu einer Reduzierung der in den angefochtenen Bescheiden angesetzten Bemessungsgrundlage.

Ergebnis

Der Beschwerde kommt daher nur hinsichtlich der Monate **September bis Dezember 2018** Berechtigung zu (siehe dazu die Ausführungen oben zu den Vielspielpunkten) und ist die Festsetzung der Glücksspielabgaben für diese Monate wie folgt abzuändern

Monat	BMGL neu	Davon 40 % Glücksspielabgabe
09/2018	2.149.792,91	817.865,16
10/2018	1.913.834,52	723.371,23
11/2018	2.036.389,93	772.507,97
12/2018	2.184.458,99	823.426,19

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Rechtsprechung des VwGH "fehlt" nicht schon deshalb, weil zu einer konkreten Einzelfallkonstellation keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vorliegt (vgl. VwGH 27.10.2023, Ro 2019/17/0005). Durch die oben dargestellte Rechtsprechung des VwGH ist hinreichend geklärt, welche Parameter für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 2 GSpG maßgeblich sind.

Wien, am 24. November 2025