

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ALTHUBER SPORNBERGER & PARTNER Rechtsanwälte GmbH, Doblhoffgasse 9 Tür Top 14, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 20. Februar 2015 gegen den Bescheid des (damaligen) Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten), vom 19. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe gemäß § 58 Abs. 3 GSpG für das Jahr 2013, Steuernummer ***BF1StNr7*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

fortgesetztes Verfahren nach VwGH 29.09.2025, Ro 2024/16/0009

Die gegenständliche Entscheidung ergeht im fortgesetzten Verfahren nach Aufhebung der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes **BFG 08.02.2024, RV/7105809/2015** durch den Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis **VwGH 29.09.2025, Ro 2024/16/0009** wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes. Damit gilt die Beschwerde der ***Bf1*** (kurz Bf.) vom 20.2.2015 gegen den Bescheid des (damaligen) Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten, kurz FA) vom 19.01.2015 betreffend **Glücksspielabgabe 2013** wiederum als unerledigt.

Durch das Erkenntnis VwGH 29.09.2025, Ro 2024/16/0009 ist geklärt, dass die Selbstberechnung der Glücksspielabgabe gemäß § 58 Abs. 3 GSpG für das Jahr 2013 mit Einlangen der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages mit **€ 58.074,22** am **23.1.2014** gegenüber der Abgabenbehörde wirksam wurde und der Zeitpunkt der Postaufgabe für den

Beginn der Jahresfrist des § 201 Abs. 1 BAO nicht maßgeblich ist. Die mit Bescheid vom 19.01.2014, der Bf. zugestellt am **22.1.2023**, erfolgte erstmalige Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z 1. BAO der Glücksspielabgabe für 2013 mit **€ 21.824.987,46** erfolgte somit innerhalb der Jahresfrist des § 201 Abs. 1 BAO.

Zur näheren Darstellung des Verfahrensablaufes und der Begründung wird zwecks Vermeidung von Wiederholungen auf die Entscheidungen des BFG 08.02.2024, RV/7105809/2015 sowie des VfGH 29.09.2025, Ro 2024/16/0009 verwiesen.

Streitpunkte im Vorverfahren waren - neben der nunmehr geklärten „Verfristung“ der Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 1. BAO - die Höhe der Bemessungsgrundlage, insbesondere

- Welche Gewinne wurden nach den Spielbedingungen der inländischen Öffentlichkeit in Aussicht gestellt? – „Österreichpool“
- Bewertung von Geschenkgutscheinen - „Jedermannsgutscheine“

Judikatur betreffend die Glücksspielabgabe der Bf. für 2012

im Zusammenhang mit diesen Thematiken sind bereits mehrer höchstgerichtliche Entscheidungen für vergleichbare, von der Bf. im Jahr 2012 veranstaltete Gewinnspiele ergangen:

VfGH 12.12.2016, G 650/2015 ua:

Der Verfassungsgerichtshof wies mit Erkenntnis vom **12.12.2016** zu **G 650/2015, G 20/2016** (betrifft die Glücksspielabgabe der Bf für 2012) und **G 35/2016** (betrifft die gegenständliche Glücksspielabgabe der Bf für 2013) die Normprüfungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes (ua VfGH 25.11.2015, A 2015/0011 im Verfahren zu Ro 2015/16/0035-4 betreffend Glücksspielabgabe der Bf. für 2012) und des Bundesfinanzgerichtes (BFG 26.1.2016, RN/7100001/2015 betreffend die gegenständliche Glücksspielabgabe der Bf. für 2013) auf Aufhebung des § 58 Abs3 GSpG bzw. der Wort- und Zeichenfolge "(auch)" in § 58 Abs3 GSpG, ab.

VwGH 24.1.2017, Ro 2015/16/0038

Nach Klärung der verfassungsrechtlichen Bedenken durch den Verfassungsgerichtshof gab der VfGH mit Erkenntnis VfGH 24.1.2017, Ro 2015/16/0038, der Amtsrevision betreffend die Glücksspielabgabe der Bf. für 2012 Folge und hob die Entscheidung BFG 31.07.2015, RV/7104157/2014 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf.

VwGH 24.1.2017, Ro 2015/17/0039

Die von der Bf. ebenfalls gegen die Entscheidung BFG 31.07.2015, RV/7104157/2014 erhobene Revision wies der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss **VwGH 24.1.2017, Ro 2015/17/0039** zurück.

VwGH 27.10.2023, Ro 2019/17/0005

Die gegen die im fortgesetzten Verfahren ergangene Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes betreffend Glücksspielabgabe 2012 **BFG 20.2.2019, RV/7100887/2017** erhobene außerordentliche Revision der Bf. wies der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss **VwGH 27.10.2023, Ro 2019/17/0005** zurück.

Beweiserhebung im Beschwerdeverfahren betreffend Glücksspielabgabe 2013

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren betreffend die Glücksspielabgabe 2013 nahm die nunmehr zuständige RichterIn zunächst Einsicht in die vom FA im Vorverfahren zu RV/7105809/2015 elektronisch vorgelegten Aktenteile sowie in den von der belangten Behörde mit der Amtsrevision vorgelegten Papierakt des FAÖ zur StNr. *****BF1StNr7***** betreffend das Jahr 2013.

Mit Beschluss vom **23.2.2026** räumte das BFG der Bf. unter Hinweis auf den im Vorverfahren zu RV/7105809/2015 ergangenen Vorhalt vom 14.12.2023 die Gelegenheit ein bis zum 13.3.2026 eine ergänzende Stellungnahme zur Höhe der Bemessungsgrundlage einzubringen und noch weitere Beweismittel vorzulegen.

Mit Schriftsatz vom **12.3.2026** erstatte die Bf. ein **ergänzendes Vorbringen unter Vorlage weiterer Beweismittel**. Darin hielt die Bf. einleitend fest, dass das bisherige - sowohl im erstinstanzlichen Verfahren als auch im Beschwerdeverfahren bereits umfängliche Vorbringen - insbesondere zur Bewertung der im Rahmen des Gewinnspiels „*****S*****“ ausgelobten Preise (Gutscheine etc) - unverändert aufrechterhalten und durch die nachführenden Ausführungen lediglich ergänzt bzw zusammengefasst werden.

Ausgeführt wurde darin zum Sachverhalt wie folgt:

*Im Rahmen des Gewinnspiels „*****S*****“ ausgelobten Sofortgewinne, unter denen sich insbesondere 20 Millionen Rabattgutscheine der *****A*** GmbH („*****A*****“)** befanden, die eine Reduktion des Preises für eine von einer *****A***-Fachwerk** statt zu erbringende Serviceleistung in der Höhe von EUR 20 gewährten. Diese Gutscheine allein schlugen in der von der belangten Behörde herangezogenen Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe mit EUR 400 Millionen zu Buche.*

Zum Vorliegen von „Jedermannsrabatten“ bzw „Jedermannsgutscheinen“

3.1 Zur allgemeinen Verfügbarkeit von Rabatten und Gutscheinen bei ***A*** Im Rahmen des von der Beschwerdeführerin veranstalteten Gewinnspiels „***S***“ wurden 20 Millionen Gutscheine zu je EUR 20 für Leistungen von ***A*** ausgelobt. Für diese Gutscheine galten die folgenden **Be- bzw Einschränkungen**:

Die Kombination mit anderen Rabattaktionen, Anrechnung auf einen Wertgutschein, auf Porto und Verpackung, Weiterverkauf, Umtausch sowie Barauszahlungen waren ausgeschlossen bzw untersagt.

Pro Bestellung bzw Werkstattdienstleistung konnte nur ein Gutschein eingelöst werden.

Überstieg der Rechnungsbetrag den Wert des Gutscheins, war der Restbetrag vom Gewinner selbst zu bezahlen. Unterschritt der Rechnungsbetrag hingegen den Wert des Gutscheins, so fiel der Restbetrag.

Bereits mit Schreiben vom 12.12.2014 (ergänzendes Vorbringen bezüglich der ***A*** Gutscheine) wurde der belangten Behörde im erstinstanzlichen Abgabeverfahren mitgeteilt, dass die ***A*** GmbH selbst jedem Neukunden eine Begrüßungsprämie in Form von Rabattgutscheinen über EUR 20 gewährte, und zwar unabhängig von irgendeinem Gewinnspiel oder von sonstigen Voraussetzungen. Dem Schreiben vom 12.12.2014 waren sowohl eine entsprechende Bestätigung der ***A*** GmbH als auch ein Muster der Gutscheine beigegeben.

Beweis: Schreiben vom 12.12.2014 samt Anhängen (bereits im Akt)

In der Bescheidbeschwerde vom 20.02.2015 wurde dargelegt, dass ***A*** auch außerhalb von Gewinnspielen jedermann für Leistungen laufend verschiedenste Rabatte anbot, die von interessierten Personen jederzeit frei abgerufen werden konnten (EUR 30 Gutschein beim Kauf von Winterreifen, EUR 30 Frühwechselrabatt bei Kauf von Sommerreifen, EUR 20 Gutschein fürs „Pickerl“ etc). Muster der entsprechenden Gutscheine wurden ebenfalls bereits im erstinstanzlichen Verfahren mit Schreiben vom 21.10.2014 (weiteres ergänzendes Vorbringen bezüglich der ***A*** Gutscheine) vorgelegt.

Beweis: Schreiben vom 21.10.2014 samt Anhängen (bereits im Akt)

In der Bescheidbeschwerde vom 20.02.2015 wurde dargelegt, dass ***A*** auch außerhalb von Gewinnspielen jedermann für Leistungen laufend verschiedenste Rabatte anbot, die von interessierten Personen jederzeit frei abgerufen werden konnten (EUR 30 Gutschein beim Kauf von Winterreifen, EUR 30 Frühwechselrabatt bei Kauf von Sommerreifen, EUR 20 Gutschein fürs „Pickerl“ etc). Muster der entsprechenden Gutscheine wurden ebenfalls bereits im erstinstanzlichen Verfahren mit Schreiben vom

21.10.2014 (weiteres ergänzendes Vorbringen bezüglich der ***A*** Gutscheine) vorgelegt.

Beweis: Schreiben vom 21.10.2014 samt Anhängen (bereits im Akt)

In der Bescheidbeschwerde vom 20.02.2015 wurde darüber hinaus darauf hingewiesen, dass von den ***A***-Werkstätten faktisch jedem Kunden auf Wunsch ein Preisnachlass wie durch den im Gewinnspiel „***S***“ ausgelobten Gutschein in Höhe von EUR 20 gewährt wurde.

Hierfür wurde schon mit Schreiben vom 14.01.2015 (zusätzliches Vorbringen bezüglich der ***A*** Gutscheine) im erstinstanzlichen Verfahren ein Bestätigungsschreiben von ***A*** (E-Mail von Herrn ***NN*** vom 14.01.2015) vorgelegt.

Beweis: Schreiben vom 15.01.2015 samt Anhängen (bereits im Akt)

Auch noch heute sind zudem Gutscheine von ***A*** über EUR 20, welche jenen entsprechen, die im Rahmen des Gewinnspiels „***S***“ ausgegeben wurden, für jedermann verfügbar. Meldet man sich etwa zum Newsletter von ***A*** an, so erhält man umgehend einen Gutschein über EUR 20. Für das „Pickerl“-Machen wird ein Tankgutschein über EUR 20 offeriert. Auf Autoservices wird generell ein 15 % Rabatt gewährt.

Auf der Webseite www.rabattcode.de werden überdies - auch heute noch - die hier gegenständlichen ***A***-Gutscheine kostenlos zum Download angeboten. Es bedarf bloß des Abrufes von dieser Webseite, damit jedermann einen „kostenlosen Gutscheincode“ erhalten kann.

[es folgt ein Screenshot der Internetseite rabattcode.de]

Ebenso werden auf der Webseite www.***xxx*** für jedermann ***A***-Gutscheine zum Download angeboten, wenn man sich für den Newsletter anmeldet.

Beweis: Gutschein über EUR 20 iZm Newsletter (Beilage ./1)

Ausdruck aus der Homepage zu den Tankgutscheinen (Beilage ./2)

Ausdruck aus der Homepage zum Autoservicerabatt (Beilage ./3)

Aus dem Vorgesagten sowie den bereits vorgelegten Beweisen kann zwanglos das Folgende geschlossen werden:

- Auch im Jahr 2013 gewährte ***A*** jedermann einen Rabatt von EUR 20 auf seine Leistungen. Insofern ist auf die erwähnte Begrüßungsprämie bzw die

Rabattgutscheine für Neukunden bzw auf den auch sonst jedem Kunden auf Wunsch gewährten gleichwertigen Rabatt von EUR 20 zu verweisen.

- ****A*** gewährte ferner jedermann zahlreiche sonstige Rabatte und Nachlässe von EUR 20 bis EUR 30 auf alle wesentlichen, massenhaft erbrachten (Dienst) Leistungen (EUR 30 Gutschein beim Kauf von Winterreifen, EUR 30 Frühwechselrabatt bei Kauf von Sommerreifen, EUR 20 Gutschein für das „57a-Pickerl“, etc).*
- *Dies war auch später immer der Fall. ***A*** räumt auch noch heute jedermann diverse gleichwertige Vergünstigungen ein. Hervorzuheben ist insbesondere der schon erwähnte Gutschein über EUR 20 der jedermann bei Registrierung für den Newsletter von ***A*** überlassen wird, aber auch der Tankgutschein von EUR 20 fürs „Pickerl“-Machen und der generelle Rabatt von 15 % auf Autoservices.*
- *Rabatte und Gutscheine im Wert von EUR 20 oder EUR 30 sind und waren daher bei ***A*** - unabhängig vom „***S***“-Gewinnspiel der Beschwerdeführerin - de facto für jedermann jederzeit frei verfügbar.*
- *Rabatte und Nachlässe von EUR 20 oder EUR 30 sind und waren bei ***A*** sohin üblich und allgegenwärtig. Auf Grund der angesprochenen Rabattgutscheine für Neukunden und auf Wunsch gewährter gleichwertiger Rabatte gilt dies jedenfalls für den Zeitpunkt der Entstehung der gegenständlichen Glücksspielabgabe 2013.*

*Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass im Zeitpunkt der Entstehung der Glücksspielabgabe 2013 die Listenpreise der ***A*** den tatsächlich am Markt zu erzielenden Preisen für deren Leistungen entsprachen. Vielmehr sind die Listenpreise der ***A*** in Hinblick auf die jedermann zur Verfügung stehende Begrüßungsprämie oder den auf Wunsch auch sonst jedem Kunden gewährten gleich wertigen Rabatt im Jahr 2013 um eben diese „Jedermannsrabatte“ von zumindest EUR 20 zu kürzen. Die Listenpreise wurden in diesem Umfang 2013 nämlich real nie bezahlt.*

*Auf Grund der aufgezeigten regen und augenscheinlich dauerhaften Rabatt- und Gutscheinaktivitäten ist tatsächlich anzunehmen, dass die von ***A*** real erzielten Preisen nicht nur im Jahr 2013, sondern auch in späteren Jahren stets unter den eigenen Listenpreisen lagen.*

Nach einer Darstellung der bisherigen Judikatur zur Bewertung von Gutscheinen folgte die Bf., dass es darauf ankomme, dass die Üblichkeit entsprechender Rabatte festgestellt werden könne. Dies sei in Bezug auf das Jahr 2013 bzw die Glücksspielabgabe 2013 wegen der allen Neukunden offerierten Rabattgutscheine über EUR 20 und dem auch sonst faktisch jedem Kunden auf Wunsch gewährten Preisnachlass von EUR 20 der Fall. Diese (üblichen) Rabatte ergäben sich konkret aus den (damals noch zeitnah) vorgelegten Mustergutscheinen und der

Bestätigung von ***A***, zumal sich an der entsprechenden Gutschein- und Rabattpolitik der ***A*** gemäß den Beilagen ./1 bis ./3 augenscheinlich bis dato nichts geändert habe.

Soweit der VwGH in seinem Erkenntnis vom 27.10.2023, Ro 2019/17/0005, anführe, das BFG habe keine Feststellungen dazu getroffen „[35] ...dass exakt die gegenständlichen Gutscheine tatsächlich jedermann, das heißt auch Personen, die am Gewinnspiel nicht teilgenommen hätten, zur Verfügung gestellt worden seien“, so trete der VwGH damit ersichtlich nur der Zulässigkeitsbegründung der Revisionswerberin entgegen, die sich in unzulässiger Weise vom festgestellten Sachverhalt entferne.

Dass die Berücksichtigung von „Jedermannsrabatten“ bei der Bewertung von Gutscheinen voraussetzen würde, dass tatsächlich exakt dieselben Gutscheine auch sonst an jedermann zur Verfügung gestellt wurden, erscheine hieraus aber nicht ableitbar (wäre aber in Hinblick auf die Neukunden als Begrüßungsprämie angebotenen Rabattgutscheinen über EUR 20 sowieso zu bejahen).

Die belangte Behörde habe die ***A*** Gutscheine im Rahmen des angefochtenen Bescheides mit dem auf den Gutscheinen aufgedruckten nominalen Rabattbetrag in Höhe von EUR 20 bewertet. Der Nennwert von EUR 20 entspreche aber nicht dem gemeinen Wert der Gutscheine gemäß § 10 BewG, der im Rahmen von § 58 Abs 3 GSpG zu berücksichtigen wäre.

Bei der Bewertung der Gutscheine seien die von ***A*** im Jahr 2013 gewährten „Jedermannsrabatte“ wertmindernd zu berücksichtigen. Da sich die von ***A*** im Jahr 2013 nachweislich jedermann gewährten Rabatte auf (zumindest) EUR 20 belaufen würden, seien die Gutscheine sohin tatsächlich mit EUR 0 zu bewerten. Die Gutscheine seien insofern schlicht objektiv wertlos gewesen und hätten den „***S***“-Gewinnern objektiv keinen Nutzen gebracht. Allein hierdurch vermindere sich die Summe der (auch) in Österreich in Aussicht gestellten Gewinne, mithin die Bemessungsgrundlage der Glückspielabgabe, um EUR 400 Millionen.

Nichts anderes ergebe sich im Übrigen auch auf Grund allgemeiner Überlegungen zum gemeinen Wert nach § 10 BewG.

Im gegenständlichen Fall habe weder ein umfangmäßig relevanter Verkauf der ***A*** Gutscheine stattgefunden (bzw habe nach den Spielbedingungen gar nicht stattfinden dürfen) noch liegen Verkäufe von vergleichbaren Produkten für die Bewertung vor. Es müsse daher für die Ermittlung des Marktwerts ein Käufer unterstellt werden, der bereit ist, für das zu bewertende Wirtschaftsgut einen angemessenen Preis zu zahlen. Es sei festzustellen, welcher Wert dem zu bewertenden Wirtschaftsgut vom Standpunkt des an einem Erwerb Interessierten objektiv beizumessen wäre. Ein Verkauf des Wirtschaftsguts sei also nicht notwendige Voraussetzung, um einem Vermögensgegenstand einen gemeinen Wert iSd § 10 BewG beizumessen. Jedoch habe eine fehlende Veräußerungsmöglichkeit (aus wirtschaftlichen

oder rechtlichen Gründen) unbestrittenermaßen zentrale Auswirkung auf den konkreten Verkehrswert. Die Schätzung des Verkehrswerts nach dem Preis des objektiv interessierten Käufers habe unter Berücksichtigung der Lebenserfahrung und der Verkehrsanschauung zu erfolgen.

Nach Recherchen von (versuchten) Verkäufen der Gutscheine auf Online-Verkaufsportalen seien vereinzelt Preise von EUR 1 bis 2 erzielt worden, im Regelfall hätten die Angebote jedoch keinen Käufer gefunden. Die erzielten (minimalen) Verkaufserlöse seien dabei aber auf zentrales Informationsdefizit auf Nachfrageseite zurückzuführen; vgl dazu im Detail die Stellungnahme vom 12.06.2015.

Für diese Schätzung müssten im konkreten Fall folgende Wertfaktoren berücksichtigt werden:

Die Rabattleistung betrage EUR 20, weshalb der Nennbetrag von EUR 20 die absolute Obergrenze für die Bewertung darstellen müsse. Neben dem Nennbetrag der Gutscheine, müssten aber auch die sonstigen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse berücksichtigt werden, um den gemeinen Wert gemäß § 10 BewG korrekt ermitteln zu können.

Im Hinblick auf nicht veräußerbare Vermögenswerte werde in der Literatur einheitlich vertreten, dass der gemeine Wert eines Wirtschaftsgutes null betrage, wenn für das betreffende Wirtschaftsgut nach seiner Beschaffenheit im gewöhnlichen Geschäftsverkehr kein Käufer zu finden sei. Für die hier relevanten ***A*** Gutscheine habe in diesem Zusammenhang eindeutig weder ein tatsächlicher noch ein fiktiver gewöhnlicher Geschäftsverkehr bestanden, weil die Gutscheine nur einen scheinbaren Vorteil für den Konsumenten gewährten hätten.

Anstatt des Gutscheins hätte jeder Kunde auch die Möglichkeit gehabt, ohne einen Gutschein direkt in der Werkstatt auf Wunsch denselben Preisnachlass zu erhalten. Zudem sei jedem Neukunden auch eine Begrüßungsprämie in der Höhe von EUR 20 gewährt worden, was der Einlösung des Gutscheins gleichkomme.

Dementsprechend sei für die gegenständlichen Geschenkgutscheine am Markt kein Preis erzielbar. Auf Grund der genannten Umstände („Jedermannsrabatte“) könne nicht einmal fiktiv oder hypothetisch davon ausgegangen werden, dass 2013 überhaupt irgendjemand am Erwerb der Gutscheine interessiert gewesen wäre.

Im Ergebnis seien die Gutscheine somit entsprechend der Auffassung in der Literatur mit EUR 0 zu bewerten, weil das betreffende Wirtschaftsgut nach seiner Beschaffenheit weder tatsächlich noch fiktiv im gewöhnlichen Geschäftsverkehr einen Käufer/Interessenten finde.

Dieses Ergebnis werde durch den Umstand unterstrichen, dass die ***A*** Gutscheine ohne Entgelt seitens der ***A*** GmbH für das „***S***“-Gewinnspiel zur Verfügung gestellt und dieselben Gutscheine auch für andere Marketingaktivitäten mit anderen Kooperationspartnern

(in rauen Mengen) gratis ausgegeben worden seien. Weiters spiegle sich dieses Bewertungsergebnis auch in der Tatsache wieder, dass nur ein minimaler Teil der Geschenkgutscheine tatsächlich eingelöst worden seien.

Allgemein wäre kein vernünftiger Durchschnittsverbraucher zudem bei Betrachtung der Preisausschreibung davon ausgegangen, dass die ***A*** Gutscheine mehr als 13-mal so viel wert sind wie alle anderen Preise gemeinsam (EUR 400 Millionen im Vergleich zu EUR 30 Millionen). Bei einem Vergleich der Preise hätte ein Durchschnittsverbraucher vielmehr die Werte anderer ausgeschriebener Preise, die Reihenfolge der Listung und die Anzahl der jeweiligen Preise in seine Beurteilung miteinbezogen. Mit einer Bewertung der Gutscheine auf Basis des Nennwerts werde aber jenen Preisen, die ganz unten in der Liste der Preise stehen und massenweise ausgegeben wurden, ein wesentlich höherer Wert beigemessen als Preisen, die wesentlich weiter oben in der Liste der Preise stehen und wesentlich seltener sind.

Auch wenn ein Spielteilnehmer vielleicht nicht den wahren Wert der Gutscheine gekannt habe (nämlich EUR 0), so könne er vernünftigerweise auch nicht davon ausgegangen sein, dass der Wert bei EUR 20 liege. Auch auf Basis dieser Überlegungen liege der gemeine Wert der hier relevanten Gutscheine nicht beim Nennbetrag von EUR 20, sondern jedenfalls wesentlich darunter.

Im Ergebnis könne somit festgehalten werden, dass entgegen der Ansicht der belangten Behörde der Nennwert der ***A*** Gutscheine keinesfalls dem gemeinen Wert der Gutscheine iSd § 10 BewG entspräche. Vielmehr sei der gemeine Wert der Gutscheine aufgrund der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse jedenfalls wesentlich geringer. Die relevanten Wertfaktoren bei der Bewertung würden eindeutig für eine Bewertung der relevanten Gutscheine mit EUR 0 sprechen.

Selbst wenn man der Einschätzung einer vollständigen Wertlosigkeit der Gutscheine am zuständigen Finanzamt nicht folgen sollte, könne der gemeine Wert der Gutscheine aber nur als minimal eingestuft werden.

Zusammenfassung:

Hieraus folge, dass der Nennwert von EUR 20 der hier relevanten ***A*** Gutscheine keinesfalls dem gemeinen Wert der Gutscheine iSd § 10 BewG entspräche. Viel mehr sei der gemeine Wert der Gutscheine aufgrund der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse jedenfalls wesentlich geringer. Wegen der im Jahr 2013 von ***A*** gewährten „Jedermannsrabatte“ sei konkret von einem gemeinen Wert von EUR 0,00 auszugehen.

Die voranstehenden Überlegungen zu „Jedermannsrabatten“ und zum gemeinem Wert nach § 10 BewG würden im Übrigen nicht nur in Bezug auf die ***A*** Gutscheine zu treffen,

sondern - im Umfang der Beschwerde vom 20.02.2015 - auch auf die sonstigen im Rahmen des Gewinnspiels „***S***“ ausgelobten Preise (Gutscheine uä).

Auch hier sei die dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegende Bewertung der Preise durch die belangte Behörde und damit die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe 2013 nicht richtig.

Es werde diesbezüglich auf das bisherige Vorbringen im Abgaben- und Beschwerdeverfahren verwiesen.

Aus all diesen Gründen seien in jedem Fall die von der Beschwerdeführerin im Abgaben- bzw Beschwerdeverfahren ermittelten gemeinen Werte der ausgelobten Preise als Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe 2013 heranzuziehen.

Das **Finanzamt** gab dazu am **30.3.2026 eine Gegenäußerung** mit auszugsweise folgendem Inhalt ab:

*Zum ergänzenden Vorbringen der beschwerdeführenden Partei vom 12.3.2026 betreffend den gemeinen Wert der Rabattgutscheine der ***A*** GmbH wird auf die Ausführungen auf Seite 22 der Bescheidbegründung zum Bescheid vom 19.1.2025 und Seite 6 f der Beschwerdevorentscheidung vom 8.5.2015 (Ad IV. 2.1.2 der Beschwerde) verwiesen.*

Ergänzend ist auszuführen, dass es sich beim gemeinen Wert es sich um eine fiktive Größe handelt, die mit Hilfe der Preisschätzung zu ermitteln ist, und zwar ausgehend von einem objektiven Maßstab. Der gemeine Wert ist also eine fiktive Größe, die nach objektiven Gesichtspunkten zu bestimmen ist (vgl. VwGH vom 15. September 1993, 91/13/0125, vom 28. April 1994, 93/16/0186, vom 30. Mai 1994, 93/16/0093, vom 4. November 1994, 94/16/0156, vom 22. März 1995, 92/13/0187, vom 25. April 1996, 95/16/0011, vom 27. April 2000, 99/16/0249, vom 15. März 2001, 98/16/0205-0207, und vom 29. November 2001, 2001/16/0296).

Einer solchen Schätzung haftet dabei stets ein gewisses Maß an Ungenauigkeit an, die auch bei strengster Einhaltung der Verfahrensvorschriften und bei Heranziehung sachangemessener Schätzungsmethoden nicht ausgeschlossen werden kann. Bei einer derartigen Ermittlung des gemeinen Wertes im Wege der Preisschätzung ist insbesondere erforderlich, dass das Ergebnis der von der Behörde durchgeführten Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens im Einklang steht und die Sachverhaltsannahmen der Behörde in einem von wesentlichen Mängeln freien Verfahren gewonnen wurden (vgl. VwGH vom 22. März 1995, 92/13/0187, und vom 25. April 1996, 95/16/0011).

Der gemeine Wert wird gemäß § 10 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei dessen Veräußerung zu erzielen wäre (vgl. VwGH vom 28. Jänner 1993, 92/16/0120-0122, und vom 28. April 1994, 93/16/0186). Alle, aber nur die gewöhnlichen Umstände, die den Preis beeinflussen, sind bei der Bestimmung des gemeinen Wertes zu berücksichtigen. Der gemeine Wert, bei dem es sich um eine fiktive Größe handelt, ist nach objektiven Gesichtspunkten zu bestimmen und es kommt diesbezüglich auf die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr angewandten Handelspreise an (VwGH vom 11. Juli 2000, 97/16/0222).

Die Auffassung, es handle sich beim gemeinen Wert um den Preis, den der Bereicherte selbst bei Veräußerung der erhaltenen Waren oder Leistungen im gewöhnlichen, „nichtkommerziellen“ Geschäftsverkehr erzielen könne, steht mit dem Gesetz nicht in Einklang.

Gerade aus der Objektivität des gemeinen Wertes ergibt sich, dass der Wert der in Aussicht gestellten Gewinne nicht mit dem Wert gleichgestellt werden kann, der bei einem erst nach der Zuwendung des Gewinnes erfolgenden Verkaufsvorganges erzielbar wäre (vgl. VwGH vom 27. April 2000, 99/16/0249). Dass die Geschenkgutscheine nach Beendigung des Gewinnspieles in den privaten Verkaufsforen so gut wie keinen Abnehmer fanden, ist schon aufgrund der ISd § 59 Abs.1 Z 1 GSpG vorgegebenen Bewertung der Gewinne im Zeitpunkt von deren „In Aussichtstellung“ unmaßgeblich (BFG 11.04.2019, GZ. RV/7100887/2017).

Letztlich ist darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdeführerin in ergänzenden Vorbringen vom 12.3.2026 - wie bereits im Verfahren vor der Abgabenbehörde - keinen schlüssigen Nachweis erbringen konnte, dass im Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruchs jedermann vergleichbare Rabatte gewährt worden wären bzw. vergleichbare Gutscheine zugänglich gewesen wären. Die im ergänzenden Vorbringen als Beweismittel dargestellten Auszüge aus den Webseiten [www.xxx](http://www.xxx.de) und www.rabattcode.de lassen ebenso wie das Angebot per E-Mail vom 4.3.2026 nur einen Rückschluss auf aktuelle Rabattangebote zu. Ob und in welchem Umfang es vergleichbare Rabattierungs- und Gutscheinangebote im Jahr 2013 gab, lässt sich daraus nicht ableiten. Vielmehr ist darauf zu verweisen, dass die beschwerdeführende Partei bereits im Erhebungsverfahren vor Bescheiderlassung die Möglichkeit zur Vorlage entsprechender Beweismittel ungenutzt versäumen ließ.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist eine in Österreich ansässige Kapitalgesellschaft (FN ***123***), deren Unternehmenszweck es ist, für die österreichischen ***BF*** Restaurants österreichweit Werbe- und Marketingmaßnahmen zu veranstalten und zu organisieren. Sie veranstaltete im Jahr 2013 mehrere Gewinnspiele in Österreich:

Im Zeitraum **21.03.2013 bis 24.04.2013** veranstaltete sie gemeinsam mit der in Deutschland ansässigen ***BF*** Promotion GmbH & Co KG die Gewinnspiele „*****S*****“ und „*****S*** Kids**“ für Spielteilnehmer in **Österreich, Deutschland und Luxemburg** (die hier strittigen Spiele, kurz gemeinsam *****S*****).

Weiters veranstaltete sie diverse nur an österreichische Teilnehmer gerichtete Gewinnspiele mit den Bezeichnungen „*****.....*****“ (gemeinsam „**sonstige Gewinnspiele**“) Bei diesen „sonstigen“ Gewinnspielen wurden Gewinne mit einem Gesamtwert von iHv **€ 10.453,51** in Aussicht gestellt (zur Aufzählung der einzelnen, bei den „sonstige“ Gewinnspielen in Aussicht gestellten Preise samt Wertangaben siehe die gesonderte Bescheidebegründung vom 20.1.2019, Seite 26).

Die im Jahr 2013 von der Bf. veranstalteten *****Spiele***** sind nach den veröffentlichten Spielbedingungen mit den *****Spiele***** des Jahres 2012 vergleichbar. Auch 2013 wurde zum Zwecke der Nutzung von Synergien die *****Spiele***** für die Märkte Deutschland, Luxemburg und Österreich gemeinsam geplant und erfolgte die Beschaffung der Preise für alle drei Märkte gemeinsam. Der gesamte Preispool wurde lediglich intern auf Deutschland, Luxemburg und Österreich aufgeteilt, das Gewinnspiel aber als ein einheitliches Gewinnspiel für alle drei Länder veranstaltet. Es wurden die Gewinne – mit wenigen Ausnahmen (siehe dazu unten) – für alle drei Länder ident in Aussicht gestellt und hatten nach den Spielbedingungen alle Spielteilnehmer unabhängig vom Ort der Teilnahme die gleiche Gewinnchance.

Beim **Gewinnspiel "***S***"** erhielt man in Österreich beim Kauf bestimmter *****BF***** Produkte auf diesen angebrachte Spielsticker. Mit jedem der am Flyer genannten Produkte erhielt man drei Spielsticker, die einfach von der Verpackung abgezogen werden konnten. Hierbei gab es Sofortgewinne und Sammelgewinne. Sofortgewinne waren auf einem einzelnen Spielsticker abgebildet und mit dem Wort „Sofortgewinn“ gekennzeichnet. Sofortgewinn bedeutete, dass keine weiteren Spielsticker für den Erhalt des abgebildeten Gewinnes gesammelt werden mussten. Für einen Sammelgewinn benötigte der Spielteilnehmer alle Spielsticker einer *****S***** Straßenserie gleicher Farbe oder aller vier Bahnhöfe.

Nach den Spielregeln betrug die Gewinnchance bei „***S***“ 1:3 bezogen auf das gesamte Promotionsgebiet Deutschland, Österreich und Luxemburg basierend auf die Ausgabe aller Spielsticker und als rein rechnerischer bzw. statistischer Wert.

Ausgelobt wurden folgende Preise:

Sammelgewinn:

10 x 100.000 €

Sammel- und Sofortgewinne:

[...]

Sofortgewinne:

[...]

Sofortgewinne (Einlösung im Restaurant bzw. Internet):

„Millionen Foodpreise“

15 Millionen x ***G*** 15 % Gutscheine für Brillen, Sonnenbrillen und Kontaktlinsen

11 Millionen x ***H*** 45 Tage Film und Serienflatrate

10 Millionen x ***D*** 15 € Rabattgutscheine

10 Millionen x ***I*** 10 € Gutscheine für alle Fotoprodukte

20 Millionen x ***A*** 20 € Gutscheine für eine Werkstatt-Serviceleistung von ***A***

15 Millionen ***E*** 20 € Rabattgutscheine auf alle Erlebnisse von ***E*** ab 49€

10 Millionen 50 € Rabattgutscheine für einen Familienurlaub bei ***F*** ab 150€

Ebenfalls im Zeitraum **21.03.2013 bis 24.04.2013** veranstaltet die Bf. das Gewinnspiel "****S**** Kids", welches ebenfalls als einheitliches Gewinnspiel in Deutschland, Luxemburg und Österreich gemeinsam stattfand. Der gesamte Preispool wurde ebenfalls einheitlich in Deutschland, Luxemburg und Österreich in Aussicht gestellt.

Für das ***BF*** "Kids ***S***" Gewinnspiel erhielt man pro ***X*** einen Spielsticker. Hierbei gab es nur Sofortgewinne, d.h. **jeder Sticker war ein Gewinn.**

Laut den Spielregeln wurden folgende Preise in Aussicht gestellt:

Sofortgewinne (Einlösung über das ***BF*** Gewinnspiel- Center):

[...]

Feststellungen zu den Gutscheinen, insbesondere den *A*** Gutscheinen**

Die Gutscheine wurden der Bf. von den „Partnern“ (Unternehmen, die die Gutscheine ausgestellt haben, wie der Firma ***A***) unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Die „Partner“ versprachen sich durch die zur Verfügungstellung der Gutscheine einen Werbewert, da sie auf den Tablettsets erwähnt wurden.

So wurde die Firma ***A*** zweimal auf den Tablettsets mit ihrem Firmenlogo wie folgt erwähnt:

[...]

Aus Sicht der „Partner“ dienten die anlässlich des Gewinnspieles ausgestellten Gutscheine der Akquisition von Kunden, vergleichbar mit Gutscheinen, die Neukunden anlässlich der ersten Bestellung bzw des ersten Auftrages oder für eine Anmeldung zum Newsletter offeriert werden. Dies deshalb, weil sich die „Partner“ auf Grund ihrer Erfahrungen erwarteten, dass die Gewinner der Gutscheine bei der Einlösung der Gutscheine Waren bzw Dienstleistungen zu einem höheren Preis als dem Nominalwert des einzelnen Gutscheines erwerben und kommt den Gutscheinen aus Sicht der „Partner“ eine Rabattfunktion zu.

Nach den Spielbedingungen galt für alle Gutscheine:

„Die Kombination mit anderen Rabattaktionen, Anrechnung auf einen Wertgutschein, auf Port und Verpackung, Weiterverkauf, Umtausch sowie Barauszahlung sind ausgeschlossen bzw untersagt. Pro Bestellung kann nur ein Gutschein eingelöst werden. Übersteigt der Bestellbetrag den Wert des Gutscheins, ist der Restbetrag vom Gewinner selbst zu bezahlen; unterschreitet der Bestellbetrag den Wert des Gutscheins, verfällt der Restbetrag.“

Die Spielbedingungen sehen für die ***A*** 20 € Gutscheine vor, dass diese für eine Werkstatt Serviceleistung von ***A*** bei teilnehmenden ***A*** Filialen verwendet werden können und hatten eine begrenzte Gültigkeit bis zum 30.11.2013 (dh von rund 8 Monaten).

Die Einlösung des *A*** 20 € Gutscheine war nach den Spielbedingungen nicht an einen Mindestbestellwert oder eine Mindestauftragssumme geknüpft.**

Nach den Spielbedingungen war eine Weitergabe oder ein Weiterverkauf der „gewonnen“ Gutscheine ausgeschlossen, eine Barauszahlung des „Gutscheinwertes“ war ausgeschlossen und pro Auftrag konnte nur 1 Gutschein verwendet werden und auch eine Kombination mit anderen Rabattaktionen war ausgeschlossen.

Von den insgesamt 20.000.000 ausgespielten Gutscheinen mit einem Nominalwert von € 20,00 wurden bis 30. November 2013 (dem letztmöglichen Einlösedatum der Gutscheine) tatsächlich 384 in den 20 österreichweit vorhandenen Filialen eingelöst. Wären im Gültigkeitszeitraum von 8 Monaten alle ausgelobten Gutscheine eingelöst worden, hätte ***A*** insgesamt 2.911.951 Werkstattservices vornehmen müssen und wäre dies bei einem österreichweiten

Filialnetz von 20 Filialen unmöglich gewesen. ***A*** rechnete mit einer sehr geringen Anzahl von Einlösungen und deckt sich dies mit der tatsächlichen äußerst geringen Einlösequote im Verhältnis zu 2,9 Mio ausgegebenen Gutscheine des Österreichpools.

Die Gutscheinpolitik und Rabattpolitik von ***A*** ist seit dem hier relevanten Zeitraum 2013 bis dato im Wesentlichen unverändert geblieben. ***A*** offerierte auch im Jahr 2013 Neukunden – unabhängig von einer Spielteilnahme – regelmäßig Rabattgutscheine, so zB für die Anmeldung zum Newsletter 3 Monate gültige Gutscheine über € 20,00, die einmal im Onlineshop auf den kompletten Einkaufskorb mit einem Mindestwert von € 100,00 einlösbar waren. Auch diese 20€ Gutscheine waren nicht mit anderen Rabatten und Aktionen kombinierbar und eine Barauszahlung war ausgeschlossen.

Über Internetplattform wie ***xxx*** wurden 15 % Rabattgutscheine für Autoservices von ***A*** zum download angeboten. Diese Rabattgutscheine waren jedoch im Gegensatz zu den beim Gewinnspiel der Bf. als Gewinn in Aussicht gestellten Gutscheinen erst bei einem Mindestauftragssumme von € 100,00 einlösbar.

Weiters werden regelmäßig Rabattaktionen beim Kauf bestimmter Waren im Aktionszeitraum wie zB 1 Liter Motoröl gratis bei einem Ölwechsel oder ein EUR 30 Gutschein bei Kauf von 4 Winterreifen oder EUR 20 Tankgutschein bei Pickerl Überprüfung von ***A*** angeboten.

Auch ohne Vorlage eines Gutscheines konnten Kunden direkt in der Werkstatt einen Preisnachlass aushandeln. Das Ausmaß dieser Rabatte hing vom Verhandlungsgeschick der Kunden ab. Die in den Werkstätten von ***A*** zu einem Preis von € 20,00 angebotenen Serviceleistungen waren aber nicht gratis erhältlich.

Bei den ***Spielen*** gab es von anderen Unternehmen als ***A*** auch dezidiert als „Rabattgutschein“ bezeichnete Gutscheine zu gewinnen (wie zB der „15 % Rabattgutschein“ von ***G***, der für den Kauf von Brillen, Sonnenbrillen und Kontaktlinsen verwendet werden konnte). Weiters wurde auch der Gewinn von Gutscheinen in Aussicht gestellt, deren Einlösung an eine Mindestbestellsumme geknüpft wurde (wie zB 20€ Gutschein von ***E***, einlösbar auf Erlebnisse von ***E*** ab 49 € oder 50 € Rabattgutschein von ***J*** für einen Familienurlaub bei ***J*** ab 150 €).

2. Beweiswürdigung

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

Dass im Jahr 2013 von der Bf. Gewinnspiele veranstaltet wurden, die sich auch an Spielteilnehmer aus Österreich richteten, ist ebenso unstrittig wie die Tatsache, dass die Spielteilnehmer keinen Einsatz zu leisten hatten.

Die Feststellungen über die als Gewinn ausgelobten Gutscheine ergeben sich aus den von der Bf. vorgelegten Spielbedingungen. Dass die Bf. für die Gutscheine kein Entgelt zu zahlen hatte, ist nicht nur durch die Bestätigung von ***A*** (siehe die im FA-Akt befindlichen E-Mails) erwiesen, sondern ist es gut nachvollziehbar, dass der Erwähnung des Firmennamens und des Firmenlogos auf den Tablettsets einen hohen Werbewert hatten. Es deckt sich mit der allgemeinen Lebenserfahrung und wird nicht Zweifel gezogen, dass die begrenzt gültigen Gutscheine mit einem Nominalwert von 20 Euro nur in einer eine relative geringen Anzahl tatsächlich eingelöst wurden.

Die Feststellungen über die ansonsten von ***A*** ausgestellten Rabattgutscheine konnten an Hand der von der Bf. vorgelegten Muster getroffen werden. Durch die bereits zeitnah zum Besteuerungszeitraum 2013 vorgelegten Beweismittel (Anhänge zu den Schriftsätzen vom 21.10.2014 und vom 12.12.2014) und die auch aktuell nach wie vor im Internet auffindbaren Gutscheinaktionen von ***A*** (siehe dazu die Anhänge zum Schriftsatz der Bf. vom 12.3.2026) konnte unter Beweis gestellt werden, dass sich die Gutschein- und Rabattpolitik von ***A*** über die Jahre nicht wesentlich geändert hat. Aus den vorgelegten Mustern für Neukundengutscheine (Newsletteranmeldung) ergibt sich allerdings deutlich, dass die Einlösung derartige Gutscheine stets an einem Mindestbestellwert (zB € 100,00 für den Gutschein über € 20,00 sowie für den 15% Gutschein) geknüpft wurde oder dass der Erhalt der Gutscheine (als Zugabe) vom vorherigen Kauf einer bestimmten Ware zu einem Preis deutlich über dem Gutscheinwert (wie zB Kauf von 4 Winterreifen für den Erhalt eines 30,00 Euro Gutscheins) abhängig war.

Im Gegensatz dazu sehen die Spielbedingungen bei den hier gegenständlichen Gutscheinen keinen Mindestbestellwert vor, sondern heißt es dezidiert:

„Übersteigt der Bestellbetrag den Wert des Gutscheins, ist der Restbetrag vom Gewinner selbst zu bezahlen; unterschreitet der Bestellbetrag den Wert des Gutscheins, verfällt der Restbetrag.“

Daraus wird abgeleitet, dass den Gewinnern der hier gegenständlichen 20€ Gutscheine Werkstatt Serviceleistungen von ***A*** im Wert von 20 Euro ohne Einschränkung auf eine Mindestauftragssumme in Aussicht gestellt wurden. Die Gewinner konnten bei Vorlage der gewonnenen Gutscheine gratis Serviceleistungen bis zu einem Wert von € 20,00 in Anspruch nehmen oder hatten sie bei einer höheren Auftragssumme einen Anspruch auf Preisreduzierung um exakt € 20,00.

Es wird nicht in Frage gestellt, dass Kunden bei entsprechendem Verhandlungsgeschick auch ohne Gutscheinvorlage einen Rabatt auf Werkstattdienstleistungen erzielen konnten (siehe

dazu auch die Bestätigung von ***A***). Eine Rabattierung exakt um 20 Euro unabhängig von einem Mindestumfang der Auftragssumme ist nach den Erfahrungen des täglichen Lebens aber nicht nachvollziehbar und ist dieses Vorbringen durch keines der von der Bf. vorgelegten Beweismittel gedeckt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage

Das Glücksspielgesetz (GSpG) lautet in der hier maßgeblichen Fassung BGBl. I Nr. 76/2011 auszugsweise wie folgt:

§ 58 Abs. 3 GSpG:

Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistung gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 (Einsatz) unterliegen einer Glücksspielabgabe von 5 vH der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinn), wenn sich das Gewinnspiel (auch) an die inländische Öffentlichkeit richtet. Die Steuerpflicht entfällt, wenn die Steuer den Betrag von 500 Euro im Kalenderjahr nicht überschreitet.

§ 59 GSpG

(1) Die Abgabenschuld entsteht in den Fällen der §§ 57 und 58:

1. in Fällen des § 58 im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages in Fällen des § 58 Abs. 3 mit Ende des Kalenderjahres der Veröffentlichung des Gewinnspiels;

...

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

1. ...

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

(3) Die Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 haben diese jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Die Schuldner der Abgaben nach § 58 Abs. 3 haben diese jeweils für ein Kalenderjahr selbst zu berechnen und bis

zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt haben sie eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen. Der Bundesminister für Finanzen kann dabei im Verordnungsweg nähere Details der elektronischen Übermittlung regeln. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Anzeige. § 29 Abs. 3 über die Überwachung der Abgaben gilt sinngemäß. Trifft die Verpflichtung zur Entrichtung zwei oder mehr Personen, so sind sie zur ungeteilten Hand verpflichtet.

(4) ...

(6) Für die Bewertung von Waren und geldwerten Leistungen in den Fällen der §§ 57 und 58 gelten die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes 1955 ausgeschlossen ist.

...“

Gemäß **§ 10 Abs 1 BewG 1955** ist bei Bewertungen, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen.

Gemäß **§ 10 Abs 2 BewG 1955** wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß **§ 10 Abs. 3 BewG 1955** sind als persönliche Verhältnisse auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen.

Einbeziehung des gesamten Preispools in die Bemessungsgrundlage

Der VfGH 12.12.2016 G 650/2015 wies die Normprüfungsanträge Beschlüsse des VwGH 25.11.2015, A 2015/0011 (Ro 2015/16/0035-4) und des BFG 26.1.2016, RN/7100001/2015, ab, da er keine Gleichheitswidrigkeit in der Glücksspielabgabe auf Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistungen sah, ebenso sind der

Besteuerungsgegenstand und der Steuersatz nicht unsachlich: Gemäß § 58 Abs. 3 GSpG genügt es, dass das Preisausschreiben so ausgestaltet ist, dass dessen Ergebnis "ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt" (§ 1 Abs. 1 GSpG). Eine (tatsächliche) aktive Teilnahme (Preisausschreibung) wird nicht verlangt. Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes ist im Licht der geltend gemachten gleichheitsrechtlichen Bedenken nicht entscheidend, ob und inwieweit sich der Begriff des Glücksspiels gemäß § 58 Abs. 3 GSpG mit jenem in § 1 GSpG deckt; entscheidend ist vielmehr, ob der Gesetzgeber den Besteuerungsgegenstand und den Steuersatz gemäß § 58 Abs. 3 GSpG in unsachlicher Weise festgelegt hat. Eine solche Unsachlichkeit kann der Verfassungsgerichtshof nicht finden: Preisausschreiben iSd § 58 Abs. 3 GSpG unterscheiden sich zwar von herkömmlichen Glücksspielen darin, dass sie ohne vermögenswerte Leistung des Teilnehmers erfolgen. Jedoch weisen auch Preisausschreiben den Charakter eines Spiels auf und können damit in einem weiten Sinn als Ausspielung betrachtet werden. Das rechtfertigt die Ausdehnung der Glücksspielabgabenbesteuerung auf Preisausschreiben, weil Lenkungsaspekte, die der Besteuerung von Glücksspielen zugrunde liegen, auch für Preisausschreiben von Bedeutung sein können. Das Glücksspielgesetz sieht seit dem AbgÄG BGBl I 2011/76 eine hinreichende Anknüpfung an das Inland vor, wenn die Auslobung im Inland die Abgabepflicht auslöst. Der Gleichheitssatz gebietet nicht, dass die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage von Preisausschreiben notwendigerweise jener der Glücksspielabgaben entsprechen müsste.

Im Folgeerkenntnis VwGH 24.1.2017, Ro 2015/16/0035 gab der Verwaltungsgerichtshof der Amtsrevision des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel statt, entschied in der Sache selbst und wies die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes ab, da der dem Einzelnen in Aussicht gestellte Gewinn in seiner Gesamtheit die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe bildet, wobei der Wert aller in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (= Gewinn) heranzuziehen und keine Proportionalrechnung durchzuführen ist.

Die gegen die im fortgesetzten Verfahren ergangene Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes betreffend Glücksspielabgabe 2012 (BFG 20.2.2019, RV/7100887/2017) erhobene außerordentliche Revision der Bf. wies der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss VwGH 27.10.2023, Ro 2019/17/0005 zurück.

Durch die Judikatur des VwGH ist Folgendes geklärt:

Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe nach § 58 Abs. 3 GSpG bildet die Gesamtheit aller in Aussicht gestellten Gewinne. Maßgeblich ist der Empfängerhorizont der inländischen Öffentlichkeit und nicht eine Intention oder Mentalreservation des Veranstalters (vgl. VwGH 24.1.2017, Ro 2015/16/0038).

Einem Veranstalter solcher Preisausschreiben bleibt es nämlich unbenommen, die im Revisionsfall bei der Durchführung des Gewinnspiels von der Revisionswerberin ohnehin (lediglich intern) vorgenommene Beschränkung des Preis-pools auf das Inland auch gegenüber

der inländischen Öffentlichkeit zum Ausdruck zu bringen (vgl. VwGH 24.1.2017, Ro 2015/16/0038), und damit auch die Bemessungsgrundlage auf die im Inland in Aussicht gestellten Preise zu beschränken (vgl. VwGH 27.10.2023, Ro 2019/17/0005).

Unstrittig ist, dass die von der Bf. veranstalteten Gewinnspiele die Tatbestandsvoraussetzungen des § 58 Abs. 3 GSpG erfüllen.

Die im Jahr 2013 veranstalteten ***Spiele*** sind nach den veröffentlichten Spielbedingungen mit den Spielen des Jahres 2012 vergleichbar. Zum Zwecke der Nutzung von Synergien wurden auch 2013 die Gewinnspiele „***S***“ und „***S*** Kids“ für die Märkte Deutschland, Luxemburg und Österreich gemeinsam geplant und erfolgte die Beschaffung der Preise für alle drei Märkte gemeinsam. Der gesamte Preispool wurde lediglich intern auf Deutschland, Luxemburg und Österreich aufgeteilt, das Gewinnspiel aber als ein einheitliches Gewinnspiel für alle drei Länder veranstaltet. Sie fanden nicht nur gleichzeitig in Deutschland, Luxemburg und Österreich statt, sondern wurde auf Grund gemeinsamer Spielregeln der gesamte Preispool – mit wenigen Ausnahmen (Treffen eines Olympiastars, Live bei einem Filmdreh und Flugreise in die USA sowie ***H***; diese Gewinne wurden im angefochtenen Bescheid nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen) – einheitlich in Deutschland, Luxemburg und Österreich in Aussicht gestellt.

Auch bei den ***Spiele*** des Jahres 2013 ist von der Bf. die tatsächlich vorgenommene Gewinnbegrenzung auf einen österreichischen Gewinnpool der inländischen Öffentlichkeit weder in den Spielregeln erklärt noch in den in den Restaurants aufgelegten Flyern/Tischsets verdeutlicht worden. Für alle Spielteilnehmer wurde unabhängig vom Land der Teilnahme auf den Flyern die Gewinnchance einheitlich mit 1:3 angegeben. Damit ist die bloß interne Gewinnbegrenzung auch für die Bemessung der Glücksspielabgabe gemäß § 58 Abs. 3 GSpG betreffend das Jahr 2013 unbeachtlich.

Die Bf. war auch 2013 die Veranstalterin des Gewinnspiels in Österreich und wurde daher diese zu Recht vom FA als Abgabenschuldnerin in Anspruch genommen.

Bewertung der ausgelobten Preise – insbesondere der *A*** Gutscheine**

Aus dem Gegenstand der Besteuerung beim Tatbestand des § 58 Abs. 3 GSpG ergibt sich deutlich, dass es für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nur darauf ankommt, welche vermögenswerten Leistungen (Gewinne) in Aussicht gestellten wurden. Anders als seinerzeit im Geltungsbereich des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes ist nicht entscheidend, in welchem Ausmaß die Gewinner tatsächlich bereichert werden oder ob der Veranstalter des Gewinnspiels einen subjektiven Bereicherungswillen hatte. Die alleinige Maßgeblichkeit der Spielbedingungen zeigt auch die Anknüpfung des Entstehens der Steuerschuld in Fällen des § 58 Abs. 3 an die Veröffentlichung des Gewinnspiels (siehe § 59 Abs. 1 GSpG) und spricht auch dies dafür, dass es nicht darauf ankommt, welche Vorteile die Gewinner tatsächlich lukrieren.

Es ist daher für die Bewertung der Gutscheine nicht von Relevanz, ob bzw. in welchem Ausmaß sie tatsächlich von den Gewinnern eingelöst werden (wie zB die ***A*** Gutscheine, bei denen von den 20 Millionen ausgespielten Gutscheinen nur 384 in österreichischen Filialen eingelöst wurden).

Die Sonderbewertungsbestimmung des Glücksspielgesetzes (§ 59 Abs. 6 GSpG) entspricht im Wesentlichen jener im Gebührengesetz (§ 26 GebG), weshalb bei der Auslegung auf die dazu ergangene Judikatur zurückgegriffen werden kann. Sowohl § 59 Abs. 6 GSpG als auch § 26 BewG sehen vor, dass für die Bewertung die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 mit der Einschränkung anzuwenden sind, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes 1955 ausgeschlossen ist. Die Beschränkung der Gültigkeit der Gutscheine auf einen bestimmten Zeitraum und die Wertlosigkeit der Gutscheine nach dem Zeitablauf stellt eine auflösende Bedingung dar und ist daher unbeachtlich. Dies ergibt sich aus einem Größenschluss aus der Sonderbewertungsvorschrift des § 59 Abs. 6 GSpG, wonach selbst beigesetzte aufschiebende Bedingungen unbeachtlich sind. Zum anderen würde es dem allgemeinen Grundsatz im Bereich der Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel widersprechen, wonach nach dem Entstehen der Steuerschuld eintretende Ereignisse nicht zu berücksichtigen sind. Das Glücksspielgesetz enthält - im Gegenstand zu anderen Materiengesetzen aus dem Bereich der Verkehrsteuern wie zB § 17 GrEStG - keine Bestimmung die eine Berücksichtigung von nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld eintretende Veränderungen in Sachverhalt erlauben würde.

Nach den maßgeblichen Spielbedingungen hat die Bf. als Gewinn ua 20 Millionen ***A*** Gutscheinen mit einem Nominalwert von je Euro 20,00 in Aussicht gestellt. Erst durch die hohe Anzahl von ausgespielten Gutscheinen ergibt sich die von der Bf. angegebenen Gewinnchance von (statistisch) 1:3 und spricht auch dies gegen die nunmehr vertretene Ansicht der Bf., dass von vorneherein wertlose Gutscheine als Gewinn in Aussicht gestellt worden seien.

Als Gewinn wurde bei den von der Bf. im Jahr 2013 veranstalteten Gewinnspielen neben Bargeldbeträgen (10 x 100.000 € und 1.000 x 1.000 €), diverse Waren (wie zB durch Angabe der Marke näher definierte PKWs, Fernseher, Mountainbike, iPad, Sommerreifen,..), diversen Dienstleistungen (wie zB Familienurlaub im Ferienhaus bei ***J***, 45 Tage download von Filmen) auch Gutscheine zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen (wie die 20,00 Euro Gutscheine von ***A***) angeboten (zu den Details siehe die Aufzählung samt Wertangaben im angefochtenen Bescheid).

Nach den Spielbedingungen vermitteln die ***A*** Gutscheine einen Anspruch auf eine bestimmte Dienstleistung (Serviceleistung in der Werkstätte) zu einem Wert von € 20,00 und

im Gegensatz zu anderen Gutscheinen nicht bloß auf einen Rabatt. Es gab beim Gewinnspiel ***S*** auch Gutscheine zu gewinnen, deren Einlösung an einen Mindestbestellwert geknüpft war (wie zB 15 Millionen x 20 € Gutschein von ***E*** und 10 Millionen x 50 € Gutschein von ***F***, deren Einlösung an einen einen Mindestpreis von € 45,00 bzw 150,00 geknüpft war. Weiters gab es auch dezidierte Rabattgutscheine (wie zB 15 Millionen 15 % Gutscheine von ***G***) und wurden diese Gutscheine vom Finanzamt, weil derartige Rabatte als marktüblich angesehen wurden („Jedermannsgutscheine“), nicht in die Bemessungsrundlage einbezogen.

Dem gegenüber sahen die Spielbedingungen für die Einlösung der 20 € ***A*** Gutscheine keinen Mindestbestellwert vor. Den Gewinnern wurde abstrakt eine Werkstatt Serviceleistung im Wert von € 20,00 bei einer teilnehmen Filiale von ***A*** in Aussicht gestellt und war es nach den Spielbedingungen für die Einlösung nicht erforderlich einen Auftrag mit einer höheren Auftragssumme zu erteilen. Die Spielbedingungen sehen vor, dass der Restbetrag verfällt, wenn der Bestellbetrag den Wert des Gutscheins unterschreitet. Daraus wird abgeleitet, dass die Gewinner mit den hier gegenständlichen ***A*** Gutscheinen auch ein Produkt bzw eine Dienstleistung zu einem Preis in Höhe des Gutscheinwertes erwerben hätten können. Im Gegensatz dazu sind die ansonsten von ***A*** angebotenen Gutscheine (zB für die Anmeldung zum Newsletter) stets an einem Mindestbestellwert (zb € 100,00 bei einem Gutschein von € 20,00 oder bei den 15% Rabattgutscheinen) geknüpft oder ist Voraussetzung für den Erhalt des Gutscheines der Kauf einer bestimmten Ware zu einem Preis deutlich über dem Gutscheinwert –(wie zB 4 Winterreifen für den Erhalt eines 30,00 Euro Gutscheins) und kommt diesen Gutscheinen somit nur eine Rabattfunktion zu.

Zu dem von der Bf. unter Hinweis auf VwGH 11.7.2000, 97/16/0222 getätigten Einwand, wonach „Jedermannrabatte“ bei der Wertermittlung gemäß § 10 BewG 1955 zu berücksichtigen seien, ist zu bemerken, dass diese Entscheidung zur Schenkungssteuer ergangen ist und es damit dort die tatsächliche Bereicherung der Gewinner maßgeblich war. In dieser Entscheidung wurde ein Gutschein einer Fertigteilhausfirma mit einer verbrieften Forderung auf den Bezug von Leistungen und Waren aus ihrem Programm als Übergabe einer Schuldforderung beurteilt und dazu ausgesprochen:

„Insoweit der Abgabepflichtige für ein Fertigteilhaus einen gegenüber dem Listenpreis um 10 Prozent geringeren von ihm erzielten Kaufpreis und damit eine Summe ins Treffen führt, die vom Listenpreis in doch auffälliger Art und Weise abweicht, wäre dadurch das Vorliegen ungewöhnlicher bzw persönlicher Verhältnisse nach § 10 Abs 2 BewG indiziert (Hinweis E 4.11.1994, 94/16/0156). Wenn jedoch immer und gegenüber jedermann beim Fertigteilhauskauf ein derartiger Rabatt gewährt wird, dann ist der um den Rabatt reduzierte Preis der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.“

Im gegenständlichen Fall strebt die Bf. eine Bewertung der € 20,00 Gutscheine mit Euro Null an. Dieses Ergebnis würde voraussetzen, dass bei geringfügigen Serviceleistungen ein Rabatt von 100% marktüblich wäre oder dass bestimmte Serviceleistungen von ***A*** gegenüber Jedermann gratis angeboten würden. Für ein Gratisangebot wurde von der Bf. kein Beweis erbracht und wären dies ungewöhnliche Verhältnisse.

Ein Wirtschaftsgut wird nicht deshalb wertlos, weil es in einem bestimmten Zeitpunkt keinen Käufer findet oder nicht zu dem vom Veräußerer geforderten Preis anbringlich ist. Gerade bei der Feststellung des gemeinen Wertes sind gemäß § 10 Abs. 2 BewG ungewöhnliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum BewG, § 10 Anm 32 unter Hinweis auf VwGH 16.2.1949, 1273/47, Slg 77(F)).

Dass nach den Spielbedingungen eine Weitergabe oder ein Verkauf der Gutscheine ausgeschlossen war, ist nach § 10 Abs. 3 BewG unbeachtlich. Dieser Ausschluss ist vergleichbar mit rechtsgeschäftlich begründeten Verfügungsbeschränkungen, die nach der ständigen Judikatur des VwGH zu den persönlichen Verhältnissen iSd § 10 Abs. 3 BewG zählen (vgl. ua VwGH 25.6.2009, 2009/16/0009, mwN).

Da es sich beim gemeinen Wert um eine fiktive Größe handelt, die mit Hilfe der Preisschätzung zu ermitteln ist, und dabei von einem objektiven Maßstab auszugehen ist, wird für die Bewertung der Gutscheine deren Nominalwert als objektiver Bewertungsmaßstab herangezogen. Die Gutscheine von ***A*** vermitteln den Gewinnern einen Anspruch auf Dienstleistungen im Wert von € 20,00 und wurde kein Nachweis dafür erbracht, dass die von ***A*** für Serviceleistungen in Rechnung gestellten Preise stets über den marktüblichen Preisen liegen würden. Die als Gewinn in Aussicht gestellten 20 Euro Gutscheine unterscheiden sich von den ohne Gewinnspielteilnahme von ***A*** ausgegebenen Rabattgutscheinen insofern, als diese „Jedermannsgutscheine“ stets an einen Mindestumsatz geknüpft sind. Die 20 Euro ***A*** Gutscheine wurden daher im angefochtenen Bescheid vom Finanzamt zu Recht mit dem Nominalwert in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Hinsichtlich der Bewertung der übrigen in Aussicht gestellten Gewinne wird auf die zutreffende Begründung des Finanzamtes im angefochtenen Bescheid und in der Beschwerdeentscheidung verwiesen. Der von der Bf. in der Beschwerde bei einer Vielzahl von Gewinnen begehrte Abschlag von 50% vom Nominalwert wegen eingeschränkter Nutzbarkeit ist nicht vorzunehmen, weil es bei der Besteuerung nach § 58 Abs. 3 GSpG eben gerade nicht auf die tatsächliche Bereicherung der Gewinner ankommt. Es ist daher weder die Einlösequote der Gutscheine noch der subjektive Nutzen für die Gewinner bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.

Die Beschwerde erweist sich daher insgesamt als unbegründet und 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.

Soweit Rechtsfragen entscheidungserheblich waren, sind sie durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (insbesondere VwGH 27.10.2023, Ro 2019/00059 und die darin zitierte Vorjudikatur) abschließend geklärt.

Zu § 10 BewG 1955 besteht eine umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs fehlt nicht schon deshalb, weil zu einer konkreten Einzelfallkonstellation keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vorliegt (vgl. VwGH 25.7.2023, Ra 2023/17/0059 unter Hinweis auf VwGH 09.09.2025, Ra 2024/16/0038). Bei der Beurteilung der Tauglichkeit einer Wertermittlungsmethode handelt es sich um eine Beweisfrage, die der einzelfallbezogenen Beurteilung des Verwaltungsgerichtes obliegt (vgl. VwGH 27.10.2023 unter Hinweis auf VwGH 17.3.2022, Ra 2019/11/0120, mwN).

Eine ordentliche Revision ist somit nicht zulässig.

Wien, am 10. Juni 2026